



T I
ACADEMIA
R e s e a r c h

Governance, Risk, Control & Audit

Volume/Cilt: 2 - Issue/Sayı: 2- July-December/ Temmuz-Aralık 2020



Türkiye İç Denetim Enstitüsü
The Institute of Internal Auditing - Turkey

TIDE

AcademIA

R e s e a r c h

GOVERNANCE, RISK, CONTROL & AUDIT
Volume/Cilt: 2 - Issue/Sayı: 2- July-December/Temmuz-Aralık 2020

Print ISSN: 2667-5412
Published in English & Turkish

TIDE ACADEMIA Research, Governance, Risk, Control & Audit
Volume/Cilt: 2 - Issue/Sayı: 2-July-December/ Temmuz-Eylül 2020
Biannual Peer - Reviewed Academic Journal / 6 Aylık Hakemli Akademik Dergi
 Print ISSN: 2667-5412

Owner / Türkiye İç Denetim Enstitüsü Adına İmtiyaz Sahibi
 Ali Kamal Uzun

Responsible Desk Editor / Sorumlu Yazı İşleri Müdürü
 Prof. Dr. Dursun Arıkoğuşa

Editor in Chief / Editor
 Prof. Dr. Nuran Cömert

Assistant Editors / Editor Yardımcıları

Ayş Gör. Nevzat Güngör
 Ayş Gör. Dr. Ömer Faruk Tan
 Ayş Gör. Sezer Külah

Editorial Board / Yayın Kurulu
 Prof. Dr. Nuran Cömert

Ali Kamal Uzun
 Prof. Dr. Dursun Arıkoğuşa
 Tolga Üstür

Ethem Yenigün
 Gürdoğan Yürsever

Print Editor / Yayına Hazırlama Sorumlusu

Serpil Kaya Vurgun
 E-posta: serpil.vurgun@gmail.com

Contact / Dergi İletişim

E-mail: academia@tidede.org.tr
 Phone: 0212 212 552425

Address: Mecidiyeköy Mah. Cemal Şahir Sokak No : 29 D:30-31 Şişli – İstanbul - Turkey

TIDE Academia Research is a scientific peer-reviewed journal which is going to be published twice in a year (July-December) by the Institute of Internal Auditors – Turkey (TIDE). An essential objective of the journal is to promote communication between research and practice, which will influence present and future developments in governance, risk, control and auditing education as well as research and practice. The language of the journal is Turkish and English.

TIDE Academia Research Dergisi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TIDE) tarafından yılda iki kez (Temmuz-Aralık) yayınlanan bilimsel hakemli bir dergidir. Derginin temel amacı, bugün ve gelecekteki kurumsal yönetim, risk yönetimi, kontrol ve denetim ile ilgili konularda teori ve uygulamayı geliştirmeye katkı sağlayacak özgün ve yeni bilimsel çalışmaların yayınlamak ve böylece uygulamacı ve araştırmacılar arasında iletişimi artırmaktır. Derginin yazım dili Türkçe ve İngilizce'dir.

Advisory Board / Danışma Kurulu

Tonya D. Baez, *CIA (IIA-ARC)*
 Gudmundur I. Bergthorsson (*IIA*)

Laurent Philippe Berliner, *CIA, CRMA (IIA-ARC)*

Marianne Breccia, *CRMA (IIA-ARC)*

Stuart W. Campbell, *CIA, CGAP (IIA-ARC)*

Philip Andrew Draber, *CIA, CRMA (IIA-ARC)*

Hossain Hosni Abdelaziz Elshaftei (*IIA*)

Prof. Dr. Melih Erdoğan

Prof. Dr. Lerzan Kavut

Prof. Dr. İdil Kaya

Prof. Dr. Ömer Talih

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Paul C. Kiley, *CIA (IIA-ARC)*

James Molzahn (*IIA*)

Prof. Dr. Nur İrem Nuhoglu (*PbD*) (*IIA-ARC*)

Sandra L. Pundmann (*IIA*)

Mark L. Salamasiick, *CIA, CRMA (IIA-ARC)*

Dominique Vincenzi (*IIA*)

Referee Board / Hakem Kurulu

Prof. Dr. Nalan Akdoğan - *Başkent University, TURKEY*

Prof. Dr. Nesrin Alprekin - *Anadolu University, TURKEY*

Prof. Dr. Ümmühan Aslan - *Bilecik Seyit Edebali University, TURKEY*

Prof. Dr. Emin Avcı - *Marmara University, TURKEY*

Prof. Dr. Çağnur Kayırmaz Baksarı - *Dokuz Eylül University, TURKEY*

Rudrik du Bruyn, *CIA (IIA-ARC) - University of Pretoria, SOUTH AFRICA*

Prof. Dr. Ahmet Vecdi Can - *Sakarya University, TURKEY*

Prof. Dr. Fatih Dalkılıç, *CIA - Dokuz Eylül University, TURKEY*

Prof. Dr. Ali Deran - *Mersin University, TURKEY*

Prof. Dr. Volkan Demir - *Galatasaray University, TURKEY*

Prof. Dr. Nureen Erdoğan - *Anadolu University, TURKEY*

- Prof. Dr. Melih Erdoğan - *Anadolu University, TURKEY*
 Prof. Dr. Mert Erer - *Marmara University, TURKEY*
 Assoc. Prof. Dr. Graham Gal - *University of Massachusetts, USA*
 Jean Pierre Garitte - *University of Antwerp, Management School, BELGIUM*
 Prof. Dr. Cemal Ibiş - *Işık University, TURKEY*
 Prof. Dr. Selahattin Karabınar - *Istanbul University, TURKEY*
 Prof. Dr. Lerzan Kavut - *Istanbul University, TURKEY*
 Prof. Dr. İdil Kaya - *Galatasaray University, TURKEY*
 Prof. Dr. Ganite Kurt - *Ankara Hacı Bayram Veli University, TURKEY*
 Prof. Dr. Tamer Koçel - *Kültepe University, TURKEY*
 Assoc. Prof. Dr. Ufuk Mısıroğlu - *University of the West of England, UK*
 Prof. Dr. Nur İrem Nuhoglu - *Bogaziçi University, TURKEY*
 Prof. Dr. Helmut Pernsteiner - *Johannes Kepler University, AUSTRIA*
 Prof. Dr. Yakup Selvi - *Istanbul University, TURKEY*
 Alan N. Siegfried, *CIA, CSSA, CFS, CGAR, CRMA - University of Maryland, USA*
 Jared Scott Solleau, *CIA, CCSA, CRMA - Louisiana State University, USA*
 Prof. Dr. Süleyman Uyar - *Alanya Alaaddin Keykubat University, TURKEY*
 Prof. Dr. Saim Önce - *Anadolu University, TURKEY*
 Dr. Chung Fern Wu - *National Taiwan University, TAIWAN*
 Prof. Dr. Birol Yıldız - *Osmangazi University, TURKEY*
 Prof. Dr. Fatih Yılmaz - *Istanbul University, TURKEY*
 Prof. Dr. Serra Yurtkuru - *Marmara University, TURKEY*
 Prof. Dr. Gökşel Yücel - *Türk-Alman University, TURKEY*
 Prof. Dr. Çağla Ersen Çömert - *Marmara University, TURKEY*
 Prof. Dr. Banu Tarhan Mengi - *Marmara University, TURKEY*
 Adjunct Prof. Dr. Aslı Yüksel Memrod - *Webster University, SWITZERLAND*
 Prof. Dr. Deniz Börü - *Marmara University, TURKEY*
 Prof. Dr. Dilek Zamanlı Nasyir - *Marmara University, TURKEY*
 Prof. Dr. İrem Eren Erdoğan - *Marmara University, TURKEY*
 Prof. Dr. İdil Koç - *Marmara University, TURKEY*

Contents / İçindekiler

Preface / Sunuş	124
Sigortacılık Sektöründe Acenteler için Akıllı Satış Hedeflerinin Belirlenmesi ve Kontrol Yapısının Oluşturulması / <i>Determining Smart Sales Targets for Agencies in the Insurance Sector and Establishing A Control Structure</i>	
Baruhan BİLENER	127
Entegre Düşünce Bağlamında Raporlama ve İç Denetimin Dönüşen Rolü / <i>Reporting in the Context of Integrated Thinking and the Transformation in Internal Audit's Role</i>	
Emine Esra BİLGİÇ, Melih ERDOĞAN	151
Quality Control for Auditing Firms in Turkey: A Research on Difficulties Encountered by External Auditors in Compliance with Quality Control Standards / <i>Türkiye'deki Denetimin Firmaların için Kalite Kontrol Standartlarına Uygun Olarak Dış Denetçilerin Karşılaştıkları Zorluklar Üzerine Bir Araştırma</i>	
İrem BATTIBAYTÜNAYDIN	215
Kripto Para Muhasebesi Üzerine Yapılan Tartışmalar ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri / <i>Discussions on Cryptocurrency Accounting and Its Effects on Financial Reporting</i>	
Ümmühan ASLAN	257
Sivil Toplum Kuruluşlarında Kurumsal Performans Göstergelerinin Karşılaştırmalı Analizi / <i>The Comparative Analysis of Corporate Performance Indicators in Non-Governmental Organizations</i>	
Uğur HANNAV, Fatma UZUN, Sevil Işık ÖZDER	287
Denetim Kalitesi Göstergelerinin Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma / <i>Research on the Applicability of Audit Quality Indicators</i>	
Süleyman YÜKÜÇÜ, Özlem KOÇAKOĞLU	323
Formatting Guide	359

Preface

Dear Esteemed Readers,

In this issue of our Journal, we have six theoretical and empirical papers that we hope will contribute to knowledge accumulation.

We are looking forward to receiving from you original and novel review essays and research papers contributing to further development of both theory and practice on subjects directly or indirectly related to corporate governance, risk management, control, and audit.

Wishing you healthy days and pleasant readings and hoping to meet you again in our next issue.

Faithfully yours,

Prof. Nuran Cömert (PhD)
Editor in Chief

Sunuş

Merhabalar Değerli Okurlarımız,

Dergimizin bu sayısında bilgi birikimine katkı sağlayacağını umduğumuz alı teorik ve ampirik makale ile karşınızdayız.

Kurumsal yönetim, risk yönetimi, kontrol ve denetim ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili konularda teori ve uygulamayı geliştirmeye katkı sağlayacak özgün ve yeni, inceleme ve araştırma yazılarınızı bekliyoruz sağlıklı günler diliyoruz.

Gelecek sayımızda tekrar buluşmak ümidiyle keyifli okunmalar.

Prof. Dr. Nuran CÖMERT
Editor

Research Article / Araştırma Makalesi

SİGORTACILIK SEKTÖRÜNDE ACENTELER İÇİN AKILLI SATIŞ HEDEFLERİNİN BELİRLENMESİ VE KONTROL YAPISININ OLUŞTURULMASI

Baruhan BİLENLER¹

Submitted/Başvuru: 03.11.2020

Revised/Düzeltilme: 31.12.2020

Accepted/Kabul: 31.12.2020

Öz

Finans sektöründe hedef belirlemek oldukça önemlidir. Rasgele bir hedef vermek, ciddi finansal kayıplara yol açabilir. Acentelerin potansiyellerini açığa çıkarmak gereklidir. Bunun için acentelerin geçmiş yıllarda ortaya koydukları sonuçlar dikkate alınmalıdır. Gerçekçi olmayan hedefler, acenteler için stress oluşturur ve başarısızlıklara yol açar. Bazı yıllar hedeflerin tutmazken, bazı yıllar ise başarılı sonuçlar alındığı dikkate alınmalıdır. Analitik yollar ile hedef verirken anomaliye yol açan veriler analitik platformlara girildi olarak doğrudan verilmemelidir. Önceki yıllara ait anomaliler varsa, bunlar veri manipülasyonu ile normalleştirilmelidir. Bu çalışmada, her yıl için yeni üretim artış oranı $<= 0$ veya $> 0,4$ ise, bunu bölge ofisi için verilen hedefle karşılaştırılıp, anomali değerler ortadan kaldırılacaktır. Bu sayede alt sınır ve üst sınır verilerle yeni hedefin geçmiş üretim miktarının altına düşmesi engellenmiş olacaktır. Anomali olmayan değerler için ise geçmiş yıllara ait artış oranlarının aritmetik ortalaması baz alınacaktır. Her sene belirli artış oranı yakalayan acentelere sürdürülebilirliği sağlayacakları yeni hedefi ortaya koymuştur. Bu analitik problemin çözülmesi aynı zamanda kaliteli veri toplamanın bir değer yaratma olduğu

¹ Sorumlu Yazar, Bilgişayar Yüksesk Mühendisi, Anadoluh Sigorta, bilerhanbaruhan@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-7295-4876

To cite this article: Bilenler, B. (2020), Sigortacılık Sektöründe Acenteler İçin Akıllı Satış Hedeflerinin Belirlenmesi ve Kontrol Yapısının Oluşturulması. *TIDE Academia Research*, 2(2), 127-150

göstermiştir. Bu veriler, sigorta sektöründe risk analizi, hasar tahmini, dolandırıcılık risk analizi ve kampanya yönetimi gibi birçok alanda rasyonel sonuçlar üretmek için kullanılabilir. Düşük maliyetli ve yüksek veri işleme kapasitesine sahip olan Knime gibi analitik platformlar bu tür süreçleri yönetmek için mükemeldir. Knime Analitik Platformunun entegrasyon özelliği sayesinde Python ve R ile uyumlu çalışır. Bu özelliği gelecekte Knime platformunun popülaritesini arttıracaktır. Analitik süreçleri iyi yönetebilen firmalar, aynı sektördeki rakiplerini farklılaştırma fırsatı sağlayacaktır. Olumlu sonuçları olan şirketler, kaliteli veri toplama daha önemli hale gelecektir.

Anahar Kelimeler: Veri Analizi, İş Analitiği, Matematiksel Modelleme, Satış Hedefi, Knime

JEL Sınıflandırması: C8, O33, G22

DETERMINING SMART SALES TARGETS FOR AGENCIES IN THE INSURANCE SECTOR AND ESTABLISHING THE CONTROL STRUCTURE

Abstract

In order to give realistic targets to the agencies, it should calculate the target increase rate well. The increase rates of previous years should be taken into consideration. Deviation values should not be given directly as an introduction to analytical platforms. If there are anomalies of previous years, they should be normalized by data manipulation. If the new production growth rate for each year is ≤ 0 or > 0.4 , replace it with the target given for the regional office. In this study, by giving an upper limit, companies are prevented from giving values that cannot achieve their goals. Mathematical operations that reveal the potential of the agents will benefit companies greatly. Stability and sustainability will be ensured by giving the agencies, which regularly achieve a certain increase rate, their average rate of increase. In addition, it has been shown that collecting data and creating value from data. These data can be used to produce rational results in many areas such as risk analysis, damage estimation, fraud risk analysis and campaign management in the insurance industry. Analytical platforms such as Knime, which have low cost and high data processing capacity, are perfect for managing such processes. It works in harmony with Python and R thanks to the integration feature of Knime Analytical Platform. This feature will increase the popularity of the Knime platform in the future. Companies that can manage analytical processes well will provide the opportunity to differentiate their competitors in the same sector. Companies with positive results, quality data collection will become more important.

Keywords: Data Analysis, Business Analytics, Mathematical Modeling, Sales Target, Knime

JEL Classification: C8, O33, G22, M31

Extended Summary

It is very important to set goals in the financial sector. Setting a random target can result in serious financial losses. It is necessary to reveal the potential of agents. For this, the results of the agencies in the past years should be taken into account. Unrealistic goals create stress for agencies and lead to failures. It should be noted that while some years do not meet the goals, some years have successful results. While targeting with analytical means, the data that cause anomaly should not be directly given as input to analytical platforms. If there are anomalies from previous years, these should be normalized by data manipulation. In this study, if the new production increase rate for each year is ≤ 0 or > 0.4 , it will be replaced with the target given for the regional office and anomaly values will be eliminated. In this way, the lower limit and upper limit will be given, and the new target will be prevented from falling below the previous production amount. For values without anomalies, the arithmetic average of the increase rates of the previous years will be taken as basis. The results were revealed after mathematical operations. It is aimed to create a linear model. It is important to set the ideal target for the development of the relationship between the agency and insurance companies. It is reassuring that these goals are realistic values. The implementation of the win-win method will be both profitable. Agencies want to achieve their goals and earn additional commissions. A new target has been set to ensure sustainability for agencies that achieve a certain rate of increase every year. Thanks to Excel support, the results are easily shared. Solving this analytical problem has also shown that collecting quality data is a value creation. These data can be used to produce rational results in many areas such as risk analysis, damage estimation, fraud risk analysis and campaign management in the insurance industry. Analytical platforms such as Knime, which have low cost and high data processing capacity, are perfect for managing such processes. It works compatible with Python and R thanks to the integration feature of Knime Analytical Platform. This feature will increase the popularity of the Knime platform in the future. Companies that can manage analytical processes well will provide the opportunity to differentiate their competitors in the same sector.

Introduction

Insurance companies need various lines of business to sell their products. Even though de-

veloping technological developments have reduced the market share of agencies, today the most effective sales channel is sales made through agencies. Agencies are particularly vital for insurance companies in developing countries such as Turkey. 61.5% of the premiums produced in our country in 2016 were realized by agencies (Hazine Müsteşarlığı, 2016)

It is seen that these targets are generally calculated over the previous production information using inflation rate or fixed coefficients, regardless of dependent or independent variables. In this study, new year targets will be given to insurance companies, taking into account the premium increase rates they have made in previous years. The lost data will be filled with data pre-processing and the increase rates will be revealed for each. Increase or decrease rates will be placed within the specified range. As a result, a more accurate ratio will be achieved by preventing anomaly values. This ratio will be multiplied by the last year's premium production and the new target will be determined.

In order to produce results through analytical means, insurance companies should pay attention to concepts such as data storage, data quality, historic data capacity and invest. This investment will pay off after a certain period of time. The awareness that value can be created from data should be transformed into a corporate culture, and it should include personnel with technical competencies that can process and interpret data. Insurance companies have to give importance to concepts such as net profitability, number of customers, portfolio width, target audience and gross premium in a competitive market environment. They should consider their targeted position in the sector, costs, target customers and competitors; Considering that all these data are dynamic, they should make an analytical pricing (Altun, 2007). Business Analytics suggests a greater focus on insights obtained statistically and mathematically.

Literature Review

There are various methods used when assigning targets to agencies, which are the most important partners of insurance companies. These methods vary depending on the corporate structure, size of the companies, technical personnel who can solve / model analytical problems, data quality and historic data storage tradition. It is obvious that companies investing in the capacity of collecting data, processing data and making sense of data in the

21st century will make a difference. Big data should add a surplus value to organizational business processes after production and analysis stages.

The increase in the amount of data and data storage capacity introduced the concept of big data. While big data is still much less understood despite the fact that businesses have a much greater growth potential than traditional technologies, companies that understand the importance of big data faster can lead them in the market against their competition that maintains their view on this issue. Big data analytics is a technique used to analyze large data sets in order to obtain information that will guide the decision-making process. The concept of big data analytics is specialized and creates the concept of business analytics. Business analytics is the discipline of making inferences about the future by examining historical data. Business Analytics suggests a greater focus on insights obtained statistically and mathematically.

Business analytics tools are used in the insurance industry to solve many problems such as customer retention, sales estimation, loss estimation, target estimation, risk analysis.

There are more than one approach in setting annual targets to agencies, one of the largest business partners of insurance companies. It is known that small and medium-sized insurance companies determine the rate of realization of the previous year's sales target by multiplying the last year's production by a certain coefficient (5-30%) while giving sales targets. This situation may cause loss of production due to the fact that the target is too high for some agencies, and negativity for the agencies that can easily achieve their targets in terms of not revealing their real potential. Giving realizable targets to the agencies to reveal their potential will not only refresh mutual trust but also make a positive reflection on their earnings. It is observed that generally large-scale companies, agencies try to reduce the margin of error by applying certain algorithms and mathematical operations to the performances they have achieved in the past years. It is predicted that companies that can make sense of data will become competitive and profitable.

Methodology

The algorithmic steps to be applied are shown below, respectively.

Step 1: “?” Replace empty data indicated with by using the Missing Value node with 0

Step 2: Calculate the premium increase rate for each year separately and keep it in a column. Figure 3 shows the formula for calculating the premium increase rate for 2013. This process is done with Math Formula node structure.

Step 3: Production growth rate “?” Use the Missing Value node to write the value 0 to the fields that are already.

Step 4: Divide the PLAZA_ACENTESI_MI information into 2 sub data groups as Yes / No.

Step 5: Separate the data set that came as “No” from Step 4 into 2 sub data groups as Yes / No SADECE_BIZIMLE_CALISIYOR. In the last case, 3 sub data sets will be created. These data sets are:

- PLAZA_ACENTESI_MI - “Yes”
- PLAZA_ACENTESI_MI - “No” and SADECE_BIZIMLE_CALISIYOR - “Yes”
- PLAZA_ACENTESI_MI - “No” and SADECE_BIZIMLE_CALISIYOR - “No”

Step 6: Calculate the average premium growth rate of each year according to each agency's own region code using the GroupBy node.

Step 7: Using Joiner and Concatenate nodes, combine each agency's region average data with its own production data.

Step 8: Reading and including Excel, which includes the growth targets of the insurance company to the regions on the basis of the branch, by Kriime Analytics Platform

Step 9: Using the Rule Engine Node, if the agency's production growth rate is <= 0, replace it with the average production growth rate of its regional office. If it doesn't meet this requirement, keep your own value. This scenario will be done separately for each year and new values will take their place.

Step 10: If the new production growth rate for each year is <= 0 or > 0.4, replace it with the target given for the regional office.

Step 11: Find the average of premium production growth rates for each agency.

Step 12: Add the new average increase rate of the insurance company to the regions on the basis of branch and divide it by 4. The ratio obtained will reveal the amount to be increased in the last case.

Step 13: Multiplying 2019, the January Traffic Branch premium production with the last calculated production increase rate, and determining the new year target for the Traffic branch of January 2020.

Conclusion

In this scientific study, the control structures to be created in order to give smart targets to the agencies and to prevent anomaly value were determined. It is ensured that the value is lower than the last year of production. In some years, it has been observed that extremely high values are normalized and a more linear model. Many insurance companies are known to set new targets by multiplying the last year's production value with the inflation rate. As in this study, mathematical operations that reveal the potential of the agents will benefit companies greatly. Stability and sustainability will be ensured by giving the agencies, which regularly achieve a certain increase rate, their average rate of increase. It is clear that giving realistic targets to the agencies will strengthen the relationship between them and the companies, so results in line with the win-win strategy will be obtained. In addition, the importance of data collection, data preparation, data preprocessing, data modeling processes of companies working in competition in the financial field with business analytics platforms for insurance companies has once again become clear. By investing in the infrastructures of companies that keep quality data in their systems, technical personnel who can think analytically and can produce meaningful results from raw data will be able to eliminate problems scientifically. Rational results can be produced in many areas such as risk analysis, damage estimation, fraud risk analysis, and campaign management in the insurance sector. Analytical platforms such as Kriime, which have a low cost and high data processing capacity, are perfect for managing such processes. The positive contributions to be achieved using such platforms will further emphasize the importance of data and collecting data. Integration with programming languages such as Python and R will incre-

ase the popularity of the Kriime platform in the future. Firms that can manage analytical processes well will reflect the positive impact on year-end blanks through the know-how that competitors in the same sector could not obtain. Nowadays, as it is understood that data is a more valuable resource than oil, the importance of areas such as data quality, data security and infrastructure capacity will become clearer.

1. Giriş

Sigorta şirketleri rekaberci piyasa ortamında net karlılık, müşteri sayısı, portföy genişliği, hedef kitle, brüt prim gibi kavramlara önem vermek zorundadır. Piyasa koşullarına göre kendini konumlandırması ve kendi hedeflerini gerçekleştirme doğrultusunda önceliklerini belirlemesi gerekmektedir. Değişen koşullara bağlı olarak optimum çizgiyi yakalamak sigorta şirketleri için hayati önemdedir. Sektörde hedefledikleri konumu, maliyetlerini, hedef müşterilerini ve rakiplerini gözönünde bulundurmalı; tüm bu verilerin dinamik olduğunu da düşünerek analitik bir fiyatlamaya yapmalıdır (Altun, 2007)

Sigorta şirketleri ürünlerini satılabilirlik için çeşitli iş kollarına ihyaç duyarlar. Gelişen teknolojik gelişmeler acentelerin pazar payını azaltmış olsa da günümüzde en etkili satış kanalı acenteler üzerinden yapılan satışlardır. Acenteler özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde sigorta şirketleri için hayati öneme sahiptir. Ülkemizde 2016 yılında üretilen primlerin % 61,5'i acenteler tarafından gerçekleştirilmiştir (Hazine Müsteşarlığı, 2016) Sigorta şirketleri acentelerle olan ilişkilerini düzenleyebilmek amacıyla bünyesinde bir alt birim kurup, aradaki koordinasyonun sağlıklı şekilde yürütmesine gayret etmektedir. Bu koordinasyon ne kadar sağlıklı kurulursa, her iki işletmenin de ticari hayattaki başarı ve kalıcılığı o kadar yüksek olacaktır (Uraz, 1997)

Acenteler, sigortalıların birebir muhatap aldıkları ve sigorta şirketinin birer temsilcisi olarak gördükleri kişi veya kurumlardır (TOBBSAİK Rapor, 2015). Sigorta şirketleri satış kanalının en önemli ayağı olan acentelere kendi potansiyellerine, geçmiş yıllarda yaptıkları üretilere, acentenin bulunduğu bölgeye vs. göre yeni yıl hedefleri verir. Bu hedefler genellikle bağımlı veya bağımsız değişkenlere bağlı olmaksızın enflasyon oranında veya sabit belirlenen karasayılar kullanılarak bir önceki üretim bilgisi üzerinden hesaplandığı görülmektedir. Sigorta şirketleri için doğru kişiye doğru fiyatlamayı yapabilmek kadar doğru acenteye gerçekleştirilebilir ve potansiyelini ortaya koyabilecek hedefler aramak hayati derece önemlidir. Acentelere verilecek olan hedeflerin belirli koşulları sağlanması gerekmektedir:

- Gerçekçi
- Öngörülebilir

- Potansiyeli ortaya çıkarıcı
- İnanırcı

Acentelere gerçekçi hedefler verilebilmek için sigorta şirketlerinin veri saklama, veri kalitesi, historic data kapasitesi gibi kavramlara önem verip yatırım yapması gerekmektedir. Veriden değer yaratılabileceği bilincinin kurum kültürü haline getirilmesi ile birlikte veriyi işleyip anlaşılabilecek teknik yetkinlikleri olan personelleri bünyesinde barındırması gerekmektedir. Büyük veri, teknoloji altyapısı, analizler konusunda yetişmiş insan gücü vb. yüksek yatırım maliyetine sahiptir, ancak sunduğu fırsatlar, karar alma mekanizmalarında gösterdiği üstün performans, daha etkin ürün geliştirme, orta ve uzun vadede maliyetleri düşürecek verimli bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır (McNeely & Hahn, 2014). TDWI Büyük Veri Olgunluk Modeli alı aşamadan oluşur. Bu aşamalar "adapasyon başlangıcı", "adapasyon öncesi", "başlangıç", "kurumsal adaptasyon", "işleşmiş" ve "vizyoner" şeklindedir (Halper & Krishnan, 2014). Büyük veride gerçek fayda, yapılandırılmamış ya da yapılandırılmamış verileri depolayacak ve analiz edilecek teknoloji ve bu teknolojiyi "doğru" kullanabilecek "yetmiş insan kaynağı" ile sağlanabilecektir (Gupta & George, 2016). Oyunun kurallarını değiştiren yeni araçlar olan büyük veri analizleri, sensör teknolojisi ve iletişim ağları bir araya gelerek sigortalıların riskleri ve müşteri taleplerini daha önce hiç olmadığı kadar büyük bir kesinlikle ve doğrulukla tahmin etmelerine olanak tanımaktadır (PwC, 2017).

2. Literatür Taraması

Sigorta şirketlerinin en önemli partneri olan acentelere hedef araması yapılırken kullanılan çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemler, şirketlerin kurumsal yapısına, büyüklüğüne, analitik problemleri çözümlen/modelleyeabilen teknik personele, veri kalitesine ve historic veri saklama geleneğine bağlı olarak değişmektedir. Hedef verme sürecini genellikle geleneksel metodlarla yani enflasyon oranında artış yaparak belirlediği herkesin bildiği bir gerçektir. Daha gerçekçi hedefler verilebilmek için acentelere ait verileri toplama, veriyi işleme ve veriden anlam çıkarılma kapasitesine yatırım yapan firmaların fark yaratacağı ortadadır. Büyük verinin, üretim ve analiz aşamalarından sonra organizasyon iş süreçlerine artı bir değer katıyor olması gerekmektedir (Naik & Joshi, 2017). İş Analitiği'nin müşteri

ilişkileri yönlerini, pazarlama stratejileri geliştirme, doğru analizi, sahtekârlık tespiti, ürün fiyatlandırma, finansal planlama, risk azaltma, aktüerya analizleri ve İK uygulamalarına kadar birçok alanda uygulaması vardır (Delen ve Ram, 2018).

Veri miktarının ve veri saklama kapasitesinin artması büyük veri (big data) kavramını ortaya koymuştur. Büyük veri, işletmelerin geleneksel teknolojilere göre çok daha büyük bir büyüme potansiyeline sahip olmasına rağmen hala çok daha az anlaşıldığı halde, büyük verilerin önemini daha hızlı anlayan şirketler, bu konudaki görüşlerini koruyan rekabete-rine karşı pazarda lider konuma getirebilir (Girgin, 2019). Big data analitiği, karar verme aşamasında yol gösterici olacak bilgiyi elde etmek adına büyük veri kümelerinin analiz edilmesinde kullanılan bir tekniktir. (Gandomi & Haider, 2015). Big data analitiği kavramı özellikle iş analitiği kavramını oluşturur. İş analitiği, geçmiş verileri inceleyerek gelecek hakkında çıkarımda bulunma disiplinidir. İş Analitiği İstatistiksel ve matematiksel olarak elde edilen işgöörülere daha fazla odaklanılmasını önerir. (Suryanarayan & Marhew, 2018)

İş analitiği araçları sigortacılık sektöründe müşteri tutundurma, satış tahminleme, hasar tutarı tahminleme, hedef tahminleme, risk analizi gibi birçok problemin çözümünde kullanılmaktadır. Bu potansiyel hem akademide hem de iş sektörlerinde fark edildiğinden son yıllarda analitik yöntemlerin gelişmesi ve analitiğe yatırım artmıştır (Tonidandel, King & Corrina, 2018) İş analitiğini kullanarak, sadakat kartlarından, müşterilerin sosyal medya aktivitelerinden ve çeşitli uygulamalardan veriler toplayıp, müşterinin istek ve ihtiyaçlarına uygun pazarlama stratejileri geliştirerek, müşterilerine değer sunabilir. (Kohavi vd., 2002)

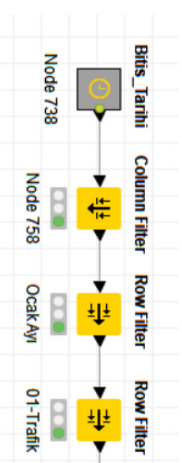
Sigorta firmalarının en büyük iş ortaklarından biri olan acentelere yıllık hedefler verilirken birden fazla yaklaşım bulunmaktadır. Küçük ve orta büyüklükteki sigorta şirketleri satış hedefi verirken genellikle bir önceki yılın satış hedefini gerçekleştirmeye oranını göz önüne alarak son yıl üretiminin belirli bir kısmıyla karşılanması (%5 - %30) ile belirledikleri bilinmektedir. Bu durum, kimi acenteler için hedefin gerçekleştirilemeyecek kadar yüksek oluşundan dolayı üretimin kaybına, hedeflerini rahatlıkla sağlayabilecek acenteler için ise gerçek potansiyelini ortaya çıkaramama açısından olumsuzluklar meydana getirebilmektedir. Acentelere gerçekleştirilebilir ve potansiyellerini ortaya koyacakları hedefler vermek, karşılıklı güveni tazellediği gibi kazançlarına da pozitif olarak yansımaları sağlayacaktır.

Genellikle büyük çaplı firmalar, acentelerin geçmiş yıllarda elde ettiği performansları belirli algoritmalar ve matematiksel işlemler uygulayarak hata payını düşürmeye çalışırlar görmektedir. Veriden anlam çıkarabilen firmaların, rekabeteçi ve kazançlı duruma geçecekleri öngörülmektedir.

3. Metodoloji ve Veriler

Bu bilimsel çalışmada özel bir sigorta şirketinin veritabanında 2012 yılı ile 2020 yılı arasında acentelerin brans bazında prim üretim bilgisi kullanılmıştır. Verilerin analizi edilmesi, preprocessing aşamaları ve matematiksel modelin oluşturulması için Knime Analitic Platformu kullanılmıştır. Knime, Java programlama dili ile yazılmış ve Eclipse tabanlı bir platformdur. Knime veri entegrasyonu konusunda oldukça başarılıdır. .doc, ppt, xls gibi çeşitli kaynaklarından platforma verileri aktarabilmektedir. JDBC sayesinde piyasada kullanılan çoğu veritabanı sistemlerini destekler.

Çalışma için, AGENTE_KODU, BOLGE_KODU, KURULUS_TARİHI, BRANS, VOP_TARİHI, BITTIS_YILI, BITTIS_AYI, SADECE_BIZIMILE_CALISIYOR, PLAZA_ACENTESI_MI sütunları kullanılmıştır. Acentelerin brans kırılımı altında yıl ve ay bazında prim üretim bilgisi analiz edilip, 2020 yılı, Ocak ayı, Trafik bransı için acentelerin hedef üretimlerinin tahmin edilmesi sağlanacaktır. Şekil 1'de polişlerin bitiş tarihi baz alınarak sistemden çekilen Ocak ayı ve Trafik branslarının filtrelenmesi işlemi gösterilmektedir.



Şekil 1. Trafik Bransında Ocak Ayı Bilgilerinin Filtrelenmesi

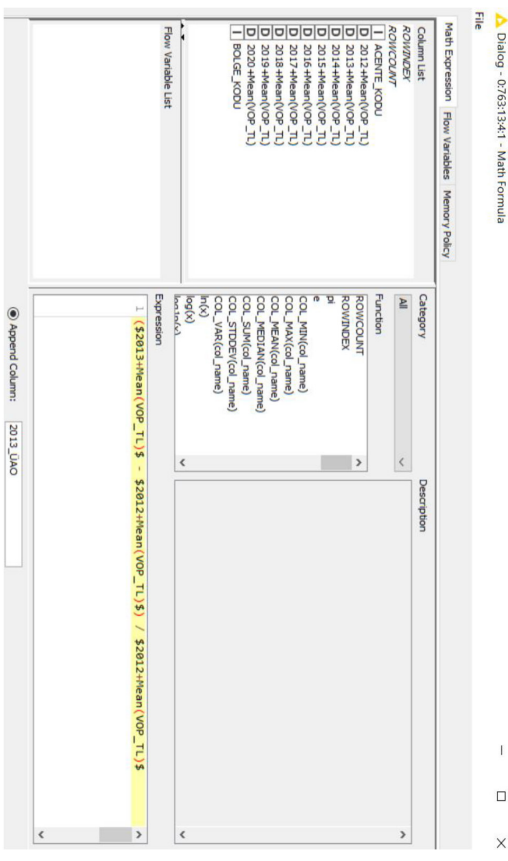
Knime platformunda verileri uygun şablonla işleyebilmek amacıyla Pivoting node yapısı kullanılmıştır. Şekil 2'de transpose işlemi gösterilmektedir.

2012-Hıen(VOP_TU)	2013-Hıen(VOP_TU)	2014-Hıen(VOP_TU)	2015-Hıen(VOP_TU)	2016-Hıen(VOP_TU)	2017-Hıen(VOP_TU)	2018-Hıen(VOP_TU)	2019-Hıen(VOP_TU)	2020-Hıen(VOP_TU)
6.843,75	8.143,12	8.294,87	11.130,38	9.585,1	13.767,93	19.265,85	21.183,64	
5.307,47	702	379,51	1.491,26	1.546,22	4.599,56	20.555,56	20.555,56	
5.464,24	6.900,3	9.755,05	20.659,59	16.970,55	53.779,41	42.977,33	25.930,02	
9.527,64	10.594,85	46.019,02	46.203,22	46.550,44	50.467,1	93.18,4	53,522	
7.944,56	2.853,87	2.107,68	12.660,28	2.052,63	12.876,43	1.065,95		
15.307,96	10.507,24	7.860,17	44.931,73	4.503,1	17.881,53	1.807,79	1.48	
4.220,03	15.661,79	44.956,62	12.963,17	8.394,25	21.531,41	12.728,02	8.530,52	
96.090,69	5.563,27	16.262,8	12.800,14	190.546,64	299.688,75	96.800,37	62.173,83	88.425,92
46.158,18	17.959,64	45.412,12	46.531,99	46.936,95	95.931,71	61.696,78	120.610,01	
2.292,93	7.207,91	7.281,03	6.910,88	8.842,45	9.958,59	9.037,89	21.483,28	
10.236,43	8.941,46	8.462,5	13.101,5	12.843,48	25.434,41	46.882,9	46.446,52	
41.089,88	38.781,55	26.282,19	33.724,59	51.976,9	175.227,22	156.433,17	552.76,55	
5.753,03	8.192,84	8.109,07	1.246,77	1.425,69	30.831,64	121,181	10.193,52	
5.596,01	21.396,86	23.073,38	16.381,21	9.310,15	7.289,154	15.623,01	13,181	
5.202,37	7.454	6.405,51	6.529,37	7.894,125	8.985,51	8.200,2	6.937,96	
12.022,05	14.721,81	17.148,62	9.529,99	15.944,25	16.885,51	90.870,04	90,429,51	
11.496,47	14.966,97	60.899,56	63.060,82	51.023,29	79.915,61	90.870,04	90,429,51	
43.684,57	44.986,97	5.002,63	11.436,08	8.691,02	23.378,99	30,130,35	15,281,07	
4.507,7	4.399,57	25.956,01	101.548,52	103.722,9	34.431,25	18.117,74	35,225,67	
97.469,84	38.001,25	24.642,02	26.501,72	13.865,8	44.431,25	22.005,84	18,009,81	
12.126,48	19.542,56	20.058,75	15.999,95	12.002,89	21.289,28	27.005,84	18,009,81	
12.022,05	15.955,93	20.058,75	15.999,95	12.002,89	21.289,28	27.005,84	18,009,81	
32.577,62	34.717,94	48.208,11	44.321,61	54.714,94	61.036,76	57.362,53	76.467,92	
30.294,13	34.011,55	55.345,43	40.341,88	62.609,48	86.440,06	91.068,85	76,247,12	
4.281,2	4.394,13	5.888,83	6.529,34	5.373,64	9.073,28	11,433,19	8,112,19	

Şekil 2. Acentelerin Yıl Bazında Prim Ücretlerinin Pivoting İşlemine Maruz Bırakılması

Uyulanacak algoritmik aşamalar sırasıyla aşağıda gösterilmiştir:

1. Adım: “?” ile gösterilen boş verilerin yerine Missing Value node yardımıyla 0 yaz.
2. Adım: Her yılın prim artışı oranını ayrı ayrı hesapla ve kolon halinde tut. Şekil 3'te 2013 yılının prim artışı oranının hesaplamaya formülü gösterilmektedir. Bu işlem Math Formula node yapısı ile yapılmıştır.



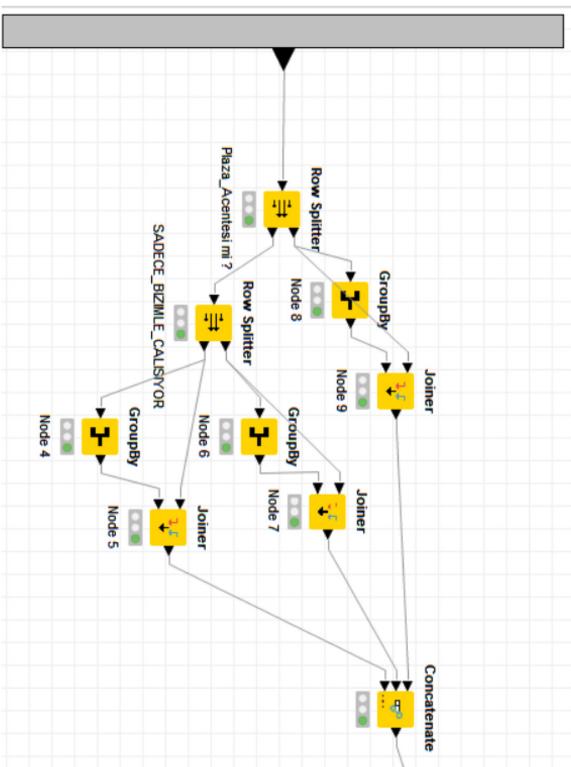
Şekil 3. Yıllık Prim Artış Oranlarının Hesaplanması

3. Adım: Üretim artışı oranı “?” olan sahnelara tekrar Missing Value nodu kullanılarak 0 değeri yaz.
4. Adım: PLAZA_ACENTESI_MI bilgisini Evet/Hayır olarak 2 alt veri grubuna ayır.
5. Adım: Adım 4'ten “Hayır” olarak gelen veri kümesini SADECE_BIZIMLE_CALI-SIYOR Evet/Hayır olarak 2 alt veri grubuna ayır. Son durumda 3 alt veri seti oluşmuş olacaktır. Bu veri setleri sırasıyla:
 - PLAZA_ACENTESI_MI – “Evet”
 - PLAZA_ACENTESI_MI – “Hayır” ve SADECE_BIZIMLE_CALIYIYOR -- “Evet”
 - PLAZA_ACENTESI_MI – “Hayır” ve SADECE_BIZIMLE_CALIYIYOR -- “Hayır”
6. Adım: GroupBy nodu kullanılarak her acentenin kendi bölge koduna göre her yılın ortalama prim artışı oranı ortalamasını hesapla. Şekil 4'te node yapısı gösterilmektedir.



Şekil 4. Groupby Nodu Kullanılarak Acentelerin Kendi Bölge Kodlarına Göre Ortalama Üretim Artışı Oranlarının Hesaplanması

7. Adım: Joiner ve Concatenate nodları kullanarak her acentenin kendi bulunduğu bölge ortalamaya verisi ile kendine ait üretim verilerini birleştir. Nodların bağlanma yapısı Şekil 5'te gösterilmektedir.



Şekil 5. Joiner Ve Concatenate Nodlarının Kullanımı

Şekil 6. Yerinin Concatened Nodu Sonrasındaki Durumu

8. Adım: Sigorta şirketinin brans bazında bölgelere verdikleri büyüme hedeflerini içeren Excel'in Knime Analitic Platformu tarafından okunup, projeye dahil edilmesi

9. Adım: Rule Engine Nodu kullanılarak, acentenin üretim artışı oranı $<=0$ ise kendisinin bulunduğu bölge müdürlüğünün ortalamaya üretim artışı oranı ile değişir. Bu şartı sağlamıyorsa kendi değerini tut. Bu senaryo, her yıl için ayrı ayrı yapıлып yeni değerler yerlerini alacaktır. 2013 yılı için ilgili senaryo Şekil 7'de gösterilmektedir.

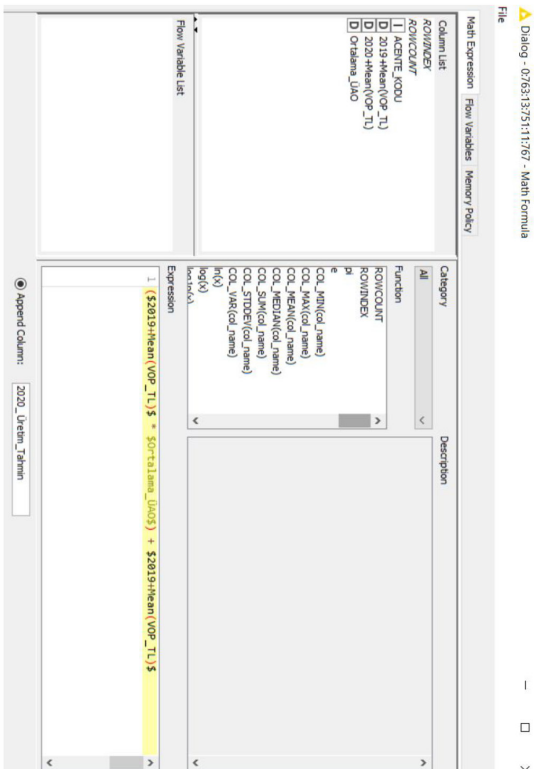


Şekil 7. Aşama 9'daki Kuralların Rule Engine Yardımıyla Gösterimi

10. **Adını:** Her yıl için yeni üretim artış oranı ≤ 0 veya $> 0,4$ ise bölge müdürlüğü için verilen hedefle değişir:

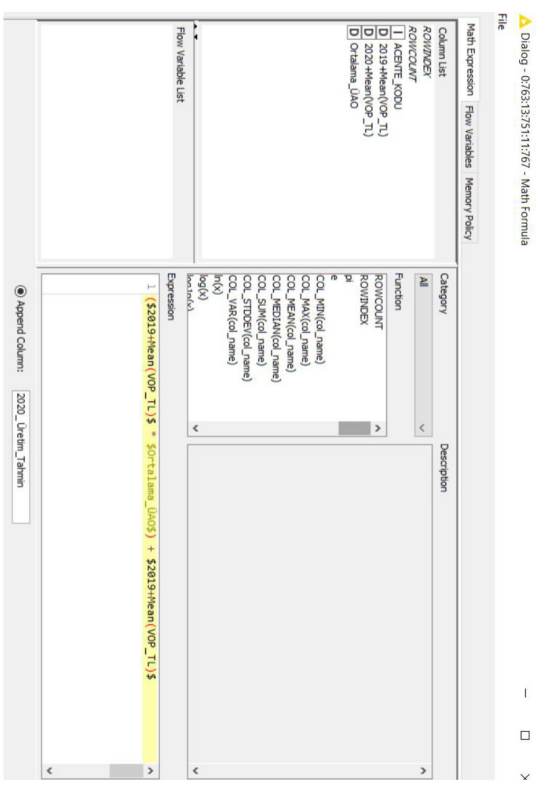
11. **Adını:** Her acente için prim üretim artış oranlarının ortalamasını bul.

12. **Adını:** Sigorta şirketinin brans bazında bölgelere verdiği prim artış oranını $\frac{3}{4}$ ile yeni ortalamaya artış oranını topla ve 4^1 e böl. Elde edilen oran son durumda artış yapılacak miktarı ortaya koyacaktır. Matematiksel formülasyon Math Formula nodu vasıtasıyla Şekil 8'de gösterilmiştir.



Şekil 8. Son Üretim Artış Oranının Hesaplanması

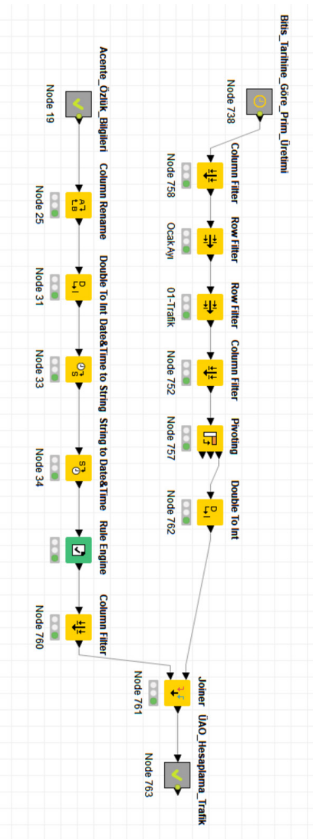
13. **Adını:** 2019 yılı, Ocak ayı Trafik Branşı prim üretimini ile son hesaplanan üretim artış oranının çarpılması ve 2020 yılı Ocak ayı Trafik branşı için yeni yıl hedefinin belirlenmesi. Şekil 10'da hesaplama metodu gösterilmiştir.



Şekil 9. 2020 Hedef Tahmininin Gerçekleştirilmesi

4. Uygulama

Metodoloji kısmında belirtilen aşamalar sırasıyla işlendiğinde aşağıdaki Şekil 11'deki gibi bir node akışı ortaya çıkmaktadır. Polişe bitiş tarihi baz alınarak sistemden alınan veriler, problem çözümü için sırasıyla aşağıdaki veri manipülasyonlarına uğratılmaktadır. Bu algoritma Knime Analytics 4.1.4 kullanılarak çalıştırılmıştır.



Şekil 10. Algoritmik Akışın Oluşturulması

ÜAO_Hesaplama_Trafik metanodunda yapılan hesaplamalar ve kontrol yapıları sonrasında 2019 Ocak verisi ile bulunan ortalama prim artış oranının karşıldığı ve 2020 Ocak hedef verisinin hazırlandığı görülmektedir. Şekil 12'de son metanodu çalıştırıldığı anda oluşan hedef verisi gösterilmektedir.

ACENTE_KODU	2019_MeKan(Oc_19)	Ortalama_UAO	2020_Uretim_Tahmin
487	25.9933,9	0,2	51.151.927
488	26.5733,4	0,186	51.538.094
492	70.9015,62	0,193	84.594.405
529	5.204,98	0,192	6.224.917
530	11.204,97	0,174	13.204,97
552	131.233,54	0,17	36.487.888
579	18.462	0,17	21.626.936
583	29.648,39	0,183	36.078.991
592	11.279,16	0,181	13.674.088
598	11.279,16	0,181	13.674.088
529	6.200,16	0,192	7.280,153
529	6.200,16	0,192	7.280,153
537	96.606,62	0,181	66.847.253
542	21.009,88	0,189	24.972.149
547	26.291	0,181	29.860,074
548	31.986,13	0,189	37.986,725
549	18.978,41	0,189	22.000,000
580	106.335,72	0,183	125.896,533
591	4.627,79	0,189	5.531,168
702	12.838,46	0,185	14.990,442
703	12.946,96	0,185	14.865,445
712	9.022,88	0,173	10.794,309
712	9.022,88	0,173	10.794,309
720	23.317,54	0,187	27.668,357
721	10.193,86	0,19	12.134,711
728	35.329,54	0,183	41.790,864
728	35.329,54	0,183	41.790,864
729	7.880,13	0,191	8.429,491
729	7.880,13	0,191	8.429,491
729	10.193,86	0,199	11.979,854
730	10.193,86	0,199	11.979,854
750	5.489,08	0,174	6.446,899
750	5.489,08	0,174	6.446,899
756	6.286,19	0,192	7.496,203
766	7.064,96	0,192	8.421,389
768	15.297,12	0,179	18.074,222
769	15.297,12	0,179	18.074,222
792	17.429,44	0,169	20.429,444
792	17.429,44	0,169	20.429,444
792	5.252,41	0,164	6.136,271
791	28.489,61	0,192	33.869,012

Şekil 11. Hedef Verisinin Hazırlanması

5. Sonuç

Bu bilimsel çalışmada, acentelere akıllı hedefler verilmesi ve anomali değer oluşmaması için oluşturulacak kontrol yapıları belirlenmiştir. Son üretim yılından düşük değer verilmesi sağlanmıştır. Bazı yıllarda aşırı yüksek değerlerin normalize edilerek daha lineer bir model olduğu görülmüştür. Birçok sigorta şirketi son yılın üretim değeri ile enflasyon oranını karşılamak için hedefleri belirlediği bilinmektedir. Bu çalışmada olduğu gibi, acentelerin potansiyelini ortaya çıkaran matematiksel işlemler şirketlere büyük kazanç sağlayacaktır. Düzenli olarak belirli artış oranı tutturarak acentelere kendi artış oranı ortalamaya değeri verilerek istikrar ve sürdürülebilirlik sağlanacaktır. Acentelere gerçekçi hedeflerin verilmesi acenteler ile firma arasındaki ilişkiyi güçlendireceğinden win-win stratejisine uygun sonuçlar elde edileceği açıktır. Ayrıca, sigorta şirketleri için iş analitiği platformları ile finansal alanda rekabet içerisinde çalışan firmaların veri toplama, veri hazırlama, veri ön işleme, veriyi modelleme süreçlerinin önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır. Kaliteli veriyi sistemlerinde tutarak firmaların altyapılarına yapacakları yatırımlarla işlememeyi veriden anlamlı sonuçlar üretebilecek analitik düşünenebilen teknik personellerle problemleri bilimsel yollar ile oradan kaldırabilecektir. Sigortacılık sektöründe risk analizi, hasar tahmini, fraud risk analizi, kampanya yönetimi gibi birçok alanda akıllı sonuçlar ortaya konabilmektedir. Maliyeti düşük, veri işleme kapasitesi yüksek olan Knime gibi analitik platformlar bu tür süreçlerin yönetilebilmesi için biçilmiş kaftan gibidir. Bu tür platformlar kullanılarak elde edilecek pozitif katkılar, verinin ve veriyi toplamanın önemini daha da ortaya çıkaracaktır. Python, R gibi programlama dilleriyle uyum içerisinde entegre çalışabilmesi Knime platformunun ileride popülerliğini arttıracaktır. Analitik süreçleri iyi yönetebilen firmalar, aynı sektördeki rakip firmaların elde edemedikleri know-how üzerinden yıl sonu bilançolarına olumlu etkileri yansıtacaklardır. Günmünütze verinin petrolden daha değerli bir kaynak olduğu anlaşılacağından veri kalitesi, veri güvenliği, altyapı kapasitesi gibi alanların önemi daha ağığa çıkacaktır.

Finansal Destek

Yazar bu çalışma için herhangi bir finansal destek almamıştır.

Teşekkür

Değerli arkadaşım Serkan KIRCA'ya ve Kemal HALATÇI'ya destekleri ve emekleri için çok teşekkür ederim.

Kaynakça

- Altun A. (2007). Sigortacılık sektöründe acentelerin önemi. Kadir Has Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- Delen, D. & Ram, S. (2018). Research challenges and opportunities in business analytics. *Journal of Business Analytics*, 1(1), 2 – 12.
- Gandomi, A. & Haider, M. (2015). Beyond the hype: Big data concepts, methods, and analytics. *International Journal of Information Management*, 137 – 144.
- Girgin, M. (2019). Pazarlama ve veri analitiği; pazarlamanın artan önemi. *Journal of International Banking Economy and Management Studies*, 1 – 29.
- Gupta, M., & George, J. F. (2016). Toward the development of a big data analytics capability. *Information and Management*, 53 (8), 1049 – 1064.
- Halper, F. & Krishnan, K. (2013). TDWI big data maturity model guide interpreting your assessment score. TDWI Benchmark Guide.
- Hazine Müsteşarlığı (2016). Türkiye'de sigortacılık ve bireysel emeklilik sistemi hakkında rapor. Ankara.
- Kohavi, R., Rothleder, N.J. & Simoudis, E. (2002). Emerging trends in business analytics. *Communications of the ACM*, 45(8), 45 – 48.
- McNeely, C. L., & Hamm, J. (2014). The big (data) bang: policy prospects and challenges. *Review of Policy Research*, 31 (4), 304 – 310.
- Naik, K. & Joshi, A. (2017). Role of big data in various sectors. 2017 International Conference on I-SMAC (IoT in Social, Mobile, Analytics and Cloud), Tirupur, India, 117 – 122.
- PriceWaterhouseCoopers (PwC). (2017). Top issues. an annual report. Retrieved from <https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-annual-report-2017-2018.pdf>
- Suryanarayana, K. Mahew, S. K. (2018). Business analytics and business value: A comparative case study. *Information & Management*.
- Tonidandel, S., King, E.B. & Cortina, J.M. (2018). Big data methods: Leveraging modern data analytic techniques to build organizational science. *organizational research methods*, 21(3), 525 – 547.
- Ufraz, Ç. (1997). Sigorta pazarlamasında uygulamaya dönük bazı yaklaşımlar. Aydın: Axa Oyak Sigorta Seminer Notları.

Özgeçmiş

Batuhan Bilenler, 8 Aralık 1992 tarihinde Malaya'da dünyaya geldi. 2011 yılında İstanbul Üniversitesi Bilgisayar Mühendisliği Bölümü'ne girdi ve 2016 yılında mezun oldu. 2020 yılında İstanbul Aydın Üniversitesi'nde Bilgisayar Mühendisliği yüksek lisans programından mezun oldu. Halihazırda Kıdemli Yapay Zekâ Mühendisi olarak çalışıyor.

Dissertation/Tez Özeti

ENTEGRE DÜŞÜNCE BAĞLAMINDA RAPORLAMA VE İÇ DENETİMİN DÖNÜŞEN ROLÜ^{1,2}

Emine Esra BILGIÇ³

Melih ERDOĞAN⁴

Submitted/Bayyuru: 12.10.2020

Revised/Düzeltilme: 30.01.2021

Accepted/Kabul: 02.01.2021

Öz

Küresel gelişmeler, değişen paydaş beklentileri ve risk ortamı nedeniyle iç denetim mesleğinin son yıllarda bir değişim yaşadığı söylenebilir. Kurumsal raporlamadaki bütünleşmeyi vurgulayan entegre raporlama da bu gelişmelerin bir sonucudur. Bu çalışmada, Türkiye'de entegre raporlamaya geçiş sürecinde iç denetimin rol ve sorumluluklarındaki değişim ve gelişim yapılan durum çalışmasıyla anlaşılmasına çalışılmıştır. Bu amaçla yapılan görüşmeler analiz edilerek bulgularıyla beş başlık altında ortaya konmuştur:

Çalışmanın sonucunda: Türkiye'de entegre düşünce ve sürdürülebilirlik bilincinin henüz tam olarak yerleşmediği ve bu alanda farkındalığın da yeterince artmadığı anlaşılmıştır. Türkiye'de iç denetçilerin dünyadaki gelişmeleri yakından takip etmeye çalıştığı; ancak ER uygulaması ve güvenesi konusunda temkinli davrandığı anlaşılmaktadır. İç denetçiler; entegre düşünce ve entegre raporlama anlamında beceri ve yetkinliklerini arttırdıkları tak-

1 Bu araştırma Emine Esra Bilgiç'in Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşleme (Mühasebe) Anabilim Dalında yapmış olduğu "Entegre Düşünce Bağlamında Raporlama ve İç Denetimin Dönüşen Rolü" adlı doktora tezinden türetilmiştir. Araştırmanın veri toplama sürecindeki değeri destekleri için Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne en içten teşekkürlerimizi sunarız.

2 Bu çalışma için etik kurul izni Anadolu Üniversitesi Etik Kurulunun 27/03/2019 tarihli kararı ile alınmıştır.

3 Sonumlu Yazan, Araç, Gör, Dr., Anadolu Üniversitesi, İşleme Fakültesi, Mühasebe Anabilim Dalı, ecri@anadolu.edu.tr; 0000-0003-1760-2799

4 Prof. Dr., Tez Danışmanı, Anadolu Üniversitesi, İşleme Fakültesi, Mühasebe Anabilim Dalı, meredogun@anadolu.edu.tr; 0000-0001-7119-375X

To cite this article: Bilgiç E., & Erdoğan, M. (2020). Entegre Düşünce Bağlamında Raporlama ve İç Denetimin Dönüşen Rolü. *TIDE Academia Research*, 2(2), 151-214

dirde, güvenilir bir danışman olabilecekleri gibi tecrübe ve çok yönlü bakışlarıyla bütünleşik güvencemin de bir parçası olabilecekleri sonucu çıkmaktadır. İç denetçilerin yeni bir uygulama olarak entegre raporlamayı sahiplenmeleri, mesleklerine değer karabilecekleri bir fırsat yaratmaktadır ve bu alanda gelecekte daha çok görev almaları beklenebilir.

Anahar Sözcükler: Entegre raporlama, Entegre düşünce, İç Denetim, Güvence, Danışmanlık

JEL Sınıflandırması: G32, G34, M42

REPORTING IN THE CONTEXT OF INTEGRATED THINKING AND THE TRANSFORMATION IN INTERNAL AUDIT'S ROLE

Abstract

Internal audit profession has experienced a change in recent years due to global developments, changing stakeholder expectations and risk environment. Integrated reporting, which emphasises the integration in corporate reporting is also a result of these developments. In this case study, during the transition process to integrated reporting in Turkey, it has been tried to put forward the transformation and development of internal audit's role and responsibilities. The interviews conducted for this purpose have been analysed and the findings are summarised under five topics.

As a result of the study; it is understood that integrated thinking and consciousness about sustainability has not yet fully settled in Turkey. It is also understood that the awareness in this area has not yet increased enough. In terms of integrated reporting, internal auditors in Turkey have tried to follow the developments closely; however, it is understood that they are cautious about the implementation and assurance of IR. It is clear that internal auditors may have a pioneering role in this area but not yet adequately entered this field due to the constraints in awareness, time and competence. If they increase their skills and competencies in terms of integrated thinking and integrated reporting; it can be said that internal auditors with their experience and versatility can be reliable consultants as well as being a part of integrated assurance. The adoption of integrated reporting as a new practice at the beginning, creates an opportunity for internal auditors to add value to their profession and it might be expected to take on more duties in this field in the future.

Keywords: Integrated reporting, Integrated thinking, Internal audit, Assurance, Consulting

JEL Classification: G32, G34, M42

Extended Summary

Introduction

In this case study, during the transition process to integrated reporting in Turkey, it has been tried to put forward the transformation and development of internal audit's role and responsibilities.

Literature Review

There are studies investigating the roles and responsibilities of internal auditors in integrating reporting. On the other hand, in Turkey integrated reporting and the awareness about the roles are quite new and there is limited research (especially case studies) on this subject. The aim of this research is to understand the situation and offer suggestions for internal auditors in order to be prepared for IR.

Methodology

In order to explain the roles of internal audit and the transition process in Turkey, a case study was designed and semi-structured questionnaires were prepared for this research. After the expert review process, the interviews were conducted. Then the interviews were analysed and the findings were summarised under five topics: "Transition process to integrated reporting in Turkey", "The awareness of integrated reporting", "Units involved in the integrated reporting process and the competencies required in this field", "Assurance and consulting roles of internal audit in the integrated reporting process" and "The future of integrated reporting".

Conclusion

As a result of the study; it is understood that integrated thinking and consciousness about sustainability has not yet fully settled in Turkey. It is also understood that the awareness in this area has not yet increased enough. In terms of integrated reporting, internal auditors in Turkey have tried to follow the developments closely; however, it is understood that they are cautious about the implementation and assurance of IR. It is clear that internal auditors may have a pioneering role in this area but not yet adequately entered this field due to the constraints in awareness, time and competence. If they increase their skills and competencies in terms of integrated thinking and integrated reporting; it is concluded

that internal auditors with their experience and versatility can be reliable consultants as well as being a part of integrated assurance. The adoption of integrated reporting as a new practice at the beginning, creates an opportunity for internal auditors to add value to their profession and it might be expected to take on more duties in this field in the future.

1. Giriş

Son dönemde dünyada yaşanan hızlı değişim ve gelişim pek çok alanda olduğu gibi kurumsal raporlamayı ve iç denetim mesleğini de etkilemiştir. Yaşanan finansal krizlerin, çevre ve iklim sorunlarının yanında 2020 yılında tüm dünyayı etkisi altına alan Covid 19 salgını tüm dünyayı ve ekonomiyi olumsuz yönde etkilemiştir. Bu gelişmelerin sadece ekonomik değil, toplumsal etkileri de olmuştur. Küresel ölçekte karşılaşılan risklerin bu kadar genişlediği ve etkilerinin bu kadar kapsamlı olduğu bir ortamda daha kapsayıcı ve bütüncül bir bakış açısına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyacın raporlama alanındaki etkisi; sadece finansal bilgiye değer veren bir yaklaşım yerine finansal olmayan bilginin de raporlandığı yaklaşımların benimsenmesi şeklinde olmuştur. Bu raporlama yaklaşımları son 20 yılda gelişim göstererek dönemin ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde daha kapsamlı ve sürdürülebilir olmaya başlamakla birlikte, finansal sermaye odaklı ve kısa vadeli bakış açısının değişimi tam olarak gerçekleştirilmemiştir.

Dünyada raporlama ve özellikle entegre raporlama alanında yaşanan gelişmeler doğrultusunda Türkiye’de de entegre raporlama uygulamaları geçtiğimiz yıllarda başlamıştır. Entegre raporlama ve entegre düşüncenin yaratacağı değişim ve gelişimin ülkemizde henüz başlangıç aşamasında olduğu söylenebilir. King ve Roberts (2013)’in da “Entegre Düşünce, 21. Yüzyılın İş Yapma Şekli” kitabında belirttikleri gibi 21. yüzyılda şirketler entegre düşünce ve entegre raporlamaya, bununla birlikte de yönetişimin ve paydaş ilişkilerinin iyi olmasına ihtiyaç duyacaktır. Gelişmekte olan küresel bir trend olarak da değerlendirilen ancak ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere temelinde entegre düşünce gibi bir yaklaşımı barındıran bu raporlama sisteminin faaliyet raporlarının yerini almaya başladığı görülmektedir. Bu aşamada, entegre raporlamanın gelişim ve benimsenmesi sürecinde rol alacak taraflar ile bunların rol ve sorumluluklarının ortaya koyulması da oldukça önemlidir. Yönetişimin köşe taşı olarak görülen iç denetçilerin de bu süreçte rol alacak taraflardan biri olması kaçınılmazdır. İç denetim mesleği entegre raporlamanın uygulanmasında iğgörü ve destek sağlayabilecek özgülün bir konuma sahiptir (ECIIA,2015). IIA’ın Global CEO’su ve Başkanı olan Richard Chambers da iç denetçilerin geniş bir perspektife sahip olmalarıyla çok çeşitli organizasyonel girişim ve faaliyetlere önemli bir fark yaratabileceklerini belirtmiştir (ECIIA, 2015). İç denetim finansal olmayan raporlama konusunda rapor-

lama sürecinin olgunluk seviyesine ve organizasyonun yol haritasına göre çok çeşitli roller üstlenebilir. İlk aşamalarda danışmanlık ile başlayabilecek olan bu rol, sonrasında güvence faaliyeti ile sürdürülebilir. Değişimin öncüsü olmayı hedefleyen iç denetçiler; silo bakış açısının ve yapısının değişmesine destek olabilecekleri gibi entegre düşüncenin organizasyonda yerleşmesine ve etkin şekilde işlerinin sağlanmasına da yardımcı olabilirler.

Bu doğrultuda, Türkiye’de de iç denetçiler entegre raporun temeli olan entegre düşüncenin kurumu ve kuruluşlarda yerleşmesi, planlama ve hazırlık evresinde sürece ilişkin danışmanlık verilmesi ve hazırlanan entegre raporlara güvence verilmesi konularında kilit ve öncü bir rol üstlenebilir. Türkiye’de iç denetçiler ve iç denetim birimlerinin bu konudaki farkındalıkları, bilgi düzeyleri ve yetkinliklerinin artması ile süreceki rollerinin anlaşılması ve uygulanması hızlanacaktır.

Bu çalışmada, Türkiye’de entegre raporlama sürecinin gelişimi ve entegre raporlama ile birlikte iç denetimin rolünün nasıl şekilleneceği ve entegre raporlamada iç denetçilerin aldıkları ve alabilecekleri roller ortaya koyularak iç denetimin gelecekteki rolünü öngörebilmek hedeflenmiştir. Bu amaçla yapılan durum çalışmasında; “Entegre Raporlamaya Geçiş Süreci”, “Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık”, “Entegre Raporlama Sürecinde Görev Alan Birimler ve Bu Alanda Gerekli Yetkinlikler”, “Entegre Rapora Güvence ve Danışmanlık Verilmesi Konusunda İç Denetimin Rolü” ve “Entegre Raporlamanın Geleceği” başlıkları altında konu incelenerek bulgularıyla ortaya konmuştur.

2. Entegre Düşünce Bağlamında Raporlama

Son yıllarda yaşanan gelişmeler ve değişen risk ortamı her alanda olduğu gibi raporlama alanında da değişiklikler olmasına yol açmıştır. Şirketlerin iklim değişikliği, demografik ayaklanmalar ve teknolojik yakın gibi konulara nasıl cevap vereceklerini öğrenmelerini ve buna göre hazırlanmalarını gerektiren bir süreç yaşamaktadırlar. Finansal stabiliteyi ve sürdürülebilir kalkınmayı sağlayabilmek amacıyla yeni yolların arandığı böyle bir ortamda, bütüncül bir yaklaşım sunan entegre düşünce ve raporlamanın öne çıktığı ve tartışılmaya başlandığı söylenebilir.

Entegre raporlamanın ortaya çıkış süreci incelenecek olursa; yeni bir kavram olmamakla birlikte, özellikle 2008 yılında yaşanan krizlerden sonra daha sık tartışılmaya başlandığı

anlaşılacaktır. Bu dönemde yaşanan şirket skandalı özellikle şirketlere olan güveni olumsuz etkilemiştir (Gergeli, 2017). Bu dönemde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ortaya çıkan girişimlere örnek olarak IIRC'nin kurulumu, SASB (Sustainability Accounting Standards Board)'nin oluşumu sayılabilir (Kassai ve Carvalho, 2016). Bu süreçte finansal bilginin raporlanmamasının yanında artık finansal olmayan konuların (insan hakları, iklim değişikliği, göçler, doğal kaynakların hızla tükenmesi) da önemini arttıran ve raporlanması gerekliliği anlaşılmasına başlamıştır. Değişen ekonomik, sosyal ve çevresel dinamikler işlemler ile ilgili daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulmasına, işleme yapmanın da değişimine yol açmıştır (Karğın, Aracı ve Aktar, 2013). Çevre kirliliği, kaynak tükenimi, artık maddeler, ürün kalitesi ve güvenliği, çalışanların hakları, sosyal sorumluluk gibi konular daha fazla dikkat çekmeye başlamıştır. Karar almada, katlılık hesaplarında veya finansal raporlarda bilyoçesitlilik ve ekosistemler gibi çevresel ve doğal sermayeden, insan sermayesinden, fikri sermayeden yeterince faydalanılmadığı görülmektedir. Diğer taraftan şirketlerin iç denetim birimleri, bağımsız denetim firmaları ve yasal düzenlemeler finansal raporları daha güvenilir hale getirirken, raporların her geçen gün daha fazla teknik bilgi içermesi ve karmaşık bir yapıya dönüşmesi de kullanıcılar için bu raporların anlaşılmasını zorlaştırmıştır (Eccles ve Saltzman, 2011). Teknolojik gelişmeler ve paydaş talepleri ile uyumlu hale getirilmeyen raporlama yaklaşımları, iç kontroller ve yönetim mekanizmaları durumu daha da kötüleştirmiştir. Bu hızlı değişim süreci ve yeni risk alanlarının ortaya çıkışı finansal ve finansal olmayan raporlama gereksinimindeki değişiklikleri de beraberinde getirmiştir. Sürdürülebilirlik ve şirketlerin stratejileriyle ilişkilendirerek değer yaratmaya çalışmaları bazı yeniliklere yol açmış; iş çevresinin değişimi, var olan raporlama çerçevesinin iyileştirilmesi için de bir fırsat doğurmuştur (PwC, 2013).

2.1. Entegre Rapor Üzerine Tanımlar

İngilizcesi “Integrated Reporting” olan kavram dilimize “Entegre Raporlama” ya da “Bütünleşik Raporlama” olarak çevrilebilir ancak literatürde yaygın olarak entegre raporlama kullanıldığı için bu çalışmada da “Entegre Raporlama” olarak kullanılacaktır. “Entegre”-nin kelime anlamı “bütünleşmiş”tir⁵. Altında yatan fikirlerle de uyumlu olarak kurumsal raporlamanın bütünleşmesini ifade etmektedir. Entegre raporu doğru şekilde ifade ed-

bilme için çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Bu alandaki en yetkili kurum olan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC)'nin yayımladığı Uluslararası Entegre Raporlama (ER) Çerçevesinde entegre rapor (IIRC, 2013, s.7): “bir kuruluşun stratejisinin, yönetime, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi” olarak tanımlanır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere entegre raporda özellikle kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yaratacağı ve bunu şirketin stratejisi ile uyumlu bir şekilde vermesi gerekliliğine odaklanılır. 2020 yılında Uluslararası Entegre Raporlama (ER) Çerçevesinde yapılması planlanan değişiklikle ise tanımın “bir kuruluşun stratejisinin, yönetime, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmasını, değerini korumasını ya da değerinin aşımını nasıl etkileyeceğinin kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi” olarak düşünüldüğü belirtilmiştir (IIRC, 2020b, s.15).

Eccles ve Krzus (2010, s.10) ise yazdıkları “One Report: Integrated Reporting for a Sustainable Strategy” adlı kitaplarında entegre raporu Tek Rapor (One Report) olarak adlandırmışlardır. Tek rapor en basit anlamıyla, şirketin faaliyet raporunda yer alan finansal ve özet bilgi ile şirketin Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) ve Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan finansal olmayan (çevresel, sosyal ve yönetim konuları gibi) ve özet bilginin birleştirilerek tek bir rapor hazırlanması olarak açıklanmıştır. Ancak Eccles ve Krzus (2010)'a göre bu durum, finansal olmayan raporların entegrasyonu, sadece birleştirilmiş bir belge yayımlamaktan çok daha fazlasını ifade etmektedir. Entegre raporun internet ve teknoloji'deki tüm yenilikler kullanılarak sunulması (örneğin analitik araçlar yardımıyla kullanıcının finansal ve finansal olmayan bilgiyi kendisinin analiz emesi sağlanabilir), onu diğer raporlardan ayıran özelliğinden biri olarak gösterilir. Bunun yanında; farklı paydaş gruplarının özel ilgi alanına yönelik bilgi sağlanması da bu yöntemlerden biri olarak sayılabilir. Bu tanımda öne çıkan; entegre raporun bunu kullanan paydaşlara etkili ve etkili bir şekilde sunulmasını ve farklı analizleri gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Tüm bu sebeplerle teknolojinin gelişimi ile entegre raporun ortaya çıkışı da birbirinden ayrı düşünmemek gerekir. Günümüzde dijital ortandan da erişilebilen raporların ilgili paydaşların istek ve sorunlarına cevap verilecek şekilde geliştirilmesi önemlidir. Tüm bu gelişmelerin de tek bir aşamada gerçekleştirilemeyeceği, kuruluşların bunu bir yolculuk olarak algılayarak bu süreçte girmeleri önemlidir.

5 <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi: 10.11.2019)

Eccles ve Krzus (2010) da bu nedenle tek raporu, sadece böyle bir rapor hazırlama kararı vermek değil; aynı zamanda şirketin dış raporlamadaki entegrasyon seviyesini sürekli artırma vaadıyla çıktığı bir yolculuk olarak açıklar. Bu yaklaşım günümüzde de oldukça kabul görmektedir. Entegre düşünce benimsenmesi ve entegre rapor hazırlanması anlamlı bir durum değil sürdürülebilirlik bilincinin oluşması gibi bir yolculuk olarak düşünülmektedir.

Owen (2013) da benzer şekilde entegre raporun, finansal ve finansal olmayan performans arasındaki ilişkinin ve karşılıklı etkileşim halindeki boyutlarının hissedarlar ve diğer paydaşlar için nasıl değer yaratacağını ya da değerleri yıkacağını ortaya koyması gerektiğini belirtmiştir.

2.2. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi

2009 yılının Aralık ayında, Galler Prensi sponsorluğunda yatırımcıların, standart belirleyici otoritelerin, şirketlerin, muhasebe alanında yetkili organların/uzmanların ve BM temsilcilerinin üst düzeyde katılımıyla Sürdürülebilirlik için Muhasebe Forumu (A4S-Accounting for Sustainability) gerçekleştirilmiştir. Bu kuruluşlar; BM Çevre Programı'nın da desteği ile 1997 yılında kurulmuş olan Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ile ekonomik sürdürülebilirliği desteklemek ve teşvik etmek için iş birliği yapmışlardır. Bu iş birliği, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) olarak bilinen, resmi olarak da Ağustos 2010 yılında duyurulan, tamamen yeni bir yapının yaratılmasıyla sonuçlanmıştır (Owen, 2013).

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi- IIRC (International Integrated Reporting Council), düzenleyici kurumlar, yatırımcılar, şirketler, standart belirleme otoriteleri, muhasebe uzmanları ve STK'lar tarafından kurulmuş küresel bir koalisyon olarak açıklanmaktadır. IIRC'nin misyonu, "kamu sektörü ve özel sektörde entegre raporlamanın ve düşünce bir norm olarak yaygın şekilde uygulanması" olarak açıklanır. Vizyonu ise "finansal(mali) istikrar ve sürdürülebilir kalkınma gibi ana hedeflere ulaşılabilirlik için entegre düşünce ve raporlama döngüsü aracılığıyla sermaye dağılımı ve kurumsal davranış (corporate behavior) uyumlu ve bağlantılı hale getirmek" olarak belirtilir⁶.

6 <http://integratedreporting.org/dec-16-c2/> (Erişim tarihi: 26/04/2017)

IIRC'nin vizyonunda da belirtildiği gibi ER kullanımını ve entegre düşünceyi kurum için de yerleşmesi, mali istikrar ve sürdürülebilir kalkınma için önemlidir.

2020 yılı itibarıyla gelişmiş raporlama çerçevelerinin uyumlaştırılması çalışmalarını ile Küresel Benimsenme Dönemine (Global Adoption Phase) geçilmesi planlanmıştır. Bu aşama ile hedeflenen ERY'i kesin olarak yönetişim ve raporlamanın merkezinde konumlandırılmaktadır (ACCA, 2017). Bu doğrultuda; küresel bir raporlama sistemi oluşturulabilir ve bu anlamda genişli finansal olmayan raporlamaları uyumlaştırılabilir için de IIRC çalışmaları sürdürülmektedir.

2.3. Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi

2010 yılında kurulan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (The International Integrated Reporting Council- IIRC), 2013 yılında, ER çerçevesini yayınlamıştır. Entegre Raporlama Çerçevesi "Giriş" ve "Entegre Rapor" olarak iki bölüme ayrılmıştır. ER Çerçevesinin kullanılmasını ve gelişmesini teşvik eden Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi'dir (Yükü ve Kaplanoğlu, 2016).

ER Çerçevesinde entegre rapor (IIRC, 2013); "bir kuruluşun stratejisinin, yönetişiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirmesi" olarak tanımlanır.

Entegre Raporlama çerçevesi ile raporlama yapacak kuruluşlara yol gösterebilecek temel bazı bilgiler sunulmaktadır. Bunlar; tanımlar, entegre raporun amaçları ve kullanımlarına ilişkin bilgiler, değer yaratımı süreci, raporda yer alması beklenen sermaye öğeleri, entegre raporun hazırlanmasında temel olarak kullanılan ve raporun içeriği hakkında bilgi veren kılavuz ilkelere ve birbiriyle bağlantılı olarak raporda sunulması istenen içerik öğeleri olarak sıralanabilir. Bu çerçevenin ilk olarak 2013 yılında yayımlanmasının ardından, yıllar içinde uygulamanın yaygınlaşması ve gelişmesi ile çerçevede vurgulanan konular ve açıklamaların yeniden değerlendirilmesi konusunda bir anlayış birliği oluşmuştur. Bu amaçla 2020 yılının Şubat ayında entegre raporlama yapan paydaşlardan çerçeveye yönelik görüşleri istenmiştir. Bunları dikkate alan IIRC, 2020 yılının Mayıs ayında çerçevede yapılacak bazı değişikliklerle ilişkin taslağı paydaşları ile paylaşılarak görüş istenmiştir. Bu görüşler doğ-

rutlusunda yapılacak son değerlendirmelerin ardından 2020 yılının sonunda gerçekleştirilen revize edilmiş halinin yayımlanması beklenmektedir.

2.4. Entegre Düşünce

Entegre düşünce kavramı yeni ortaya çıkan bir kavram olarak değerlendirilmemelidir. İlk olarak eğitim bilimlileri ve yönetim biliminde kullanılan entegre düşünce kavramının ilk halinin bütünlüğü/entegre düşünce (integrative thinking) kavramı olduğu söylenebilir. Entegre raporlama ile birlikte de raporlama alanında da bu kavram kullanılmaya başlanmıştır (Kurt, 2019). Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi'nde (2013) entegre düşünce, "bir kuruluşun çeşitli işletme ve fonksiyonel birimleri arasındaki ilişkileri ve kullandığı ya da etkilediği sermaye öğelerini aktif şekilde hesaba katması" olarak tanımlanır. Entegre düşünce için öneminin; değer yaratma ve karar verme süreçlerine nasıl katkı sağlayacağına anlaşılması ile daha iyi anlaşılacağı belirtilir. Bu süreçlerin bütünlüğü bir bakış açısıyla ele alınmasının ve entegre düşüncenin bir sonucu olarak ise entegre raporun ortaya çıkacağı belirtilir.

King ve Roberts (2017) ise entegre düşünceyi "paydaşların şirket değerini etkileyebilecek nitelikte olduğu ve bu nedenle de şirketin uzun dönemli çıkarını sağlamak için paydaşların ihtiyaçlarının, çıkarlarının, endişelerinin ve beklentilerinin göz önünde bulundurulması" olarak tanımlamaktadırlar. Dumay, Torre ve Farneti (2018) entegre düşünce ve kurumsal raporlama girişimlerinin sadece raporlamayı ve kurumsal açıklamaları iyileştirmekle sınırlı kalmayarak kurumun ve yöneticilerin davranışlarını değiştirmeyi de sağlayabileceğini belirtmiştir. Entegre düşünce, bu bağlamda raporlama ve davranışları uyumlu hale getirme girişimine dönüşmüştür. Bu şekilde raporlamanın iç ve dış davranışları açıkça yansıtmak ve yönecek hale gelmesinin sağlanabileceğini belirtmişlerdir.

Entegre düşünce için tüm faaliyetlerine dahil edilmesi ile bu düşünce sistemi tüm iş akışına ve iş süreçlerine yansıtılması için tüm raporlama süreçleri (iç ve dış) bundan olumlu yönde etkilenecektir. Bu yaklaşımın kurumsal stratejisi, hedefleri tüm çalışanlar tarafından içselleştirilebilecek, sistemde iyileşme alanları daha iyi ortaya konulabilecektir. Entegre raporlamanın gerçek başarısı ve faydaları; ancak entegre düşünce için kurumlarda tam olarak kabul görmesi ile görülebilecektir. Entegre düşünce için yerleşmesi sürecinin doğal bir sonucu olarak da entegre raporun çıkacağı anlaşılmaktadır.

IIRC 2020 yılı Ocak ayında "Integrated Thinking and Strategy State of Play Report" adlı bir rapor yayımlanmıştır. Bu raporda da entegre düşünce için yeni bir model önerisi getirilmiştir. Yay model (spring model) olarak ifade edilen bu model; proaktif bir şekilde zaman ve nedenselliği dikkate alarak yayın esnememesine, kısa ve uzun vadede daha sürdürülebilir ve pozitif bir şekilde yanıt verilmesine olanak sağlayacaktır. Yay modeli ve zaman içinde yaratılan değer için optimizasyonu aşağıda Şekil 1'de gösterilmiştir.



Şekil 1: Entegre Düşünce için Yay Modeli

Kaynak: IIRC(2020a)

Bu modelin geçişin altında yatan yaklaşım, entegre raporlamada bahsedilen altı sermaye öğesi arasında kuruluşun yaptığı kısa ve uzun vadeli etkiye dayalı seçimlerin optimize edilmesine dayanmaktadır. Sermaye öğeleri birbirleriyle ve dış çevre ile sürdürdükleri ilişkiler

bağlamında ele alınmalıdır. Bu yaklaşımda sadece finansal sermaye değil, diğer sermaye öğeleri de medensellik ve zaman bağlamında ele alınarak yaratılan değere vurgu yapılmalıdır (IIRC; 2020a). Kuruluşta değer yaratımı hedeflese de bazı durumlarda sermaye öğelerinin bazılarının net değeri düşebilir. Burada vurgulanan bir diğer konu da; çöklü sermaye yapısının yaratılabileceği kısırlılıklara tektisel bir yaklaşım göstermek yerine bu yapının yaratılabileceği fırsatlara proaktif bir yaklaşım geliştirilmesinin vurgulanmasıdır (IIRC, 2020a).

Entegre düşünce anlayışının aslında entegre raporun kapsayıcılığının temeli olduğu ve tüm yapıya ya da sisteme yerleşmeze sonuçlarının tam olarak görülmemeyeceği söylenebilir. Üst yönetimden başlayarak kuruluşun her seviyesinde bu bilinçle iş yapılmadığı takdirde istenen başarı sağlanamayacaktır. Entegre düşüncenin kurum çapında benimsemiş olması, işlermenin sürdürülebilirliği, başarı ve performansını etkileyecektir.

2.5. Sermaye öğeleri, kılavuz ilkeler ve içerik öğeleri

Kuruluş tarafından kullanılan ya da etkilenen kaynaklardan geçrecede “sermaye öğeleri” olarak bahsedilmekte. Entegre raporda bu sermaye öğeleri hakkında bilgi verilirken, bununla birlikte kuruluşun bu öğelerle nasıl etkileşim kurduğu da açıklanır. Sermaye öğeleri; finansal, üretilmiş, fikri/entelektüel, insan, sosyal ve ilişkisel ve doğal sermaye öğeleri olarak sınıflandırılmaktadır; ancak entegre rapor düzenleyen kuruluşların bu sınıflandırmayı aynen kullanması ya da raporlarını bunlara göre düzenlemesi konusunda bir zorunluluk bulunmamaktadır.

ER Çerçevesi'nin bir amacı da bir entegre raporun topları içeriğini düzenleyen Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri sağlamak ve bunların altında yatan temel kavramları açıklamak olarak belirtilmiştir. Kılavuz ilkeleri ve içerik öğelerini oluşturan başlıklar Şekil 2'de gösterilmiştir.

Kılavuz İlkeler	İçerik Öğeleri
<ul style="list-style-type: none">• Stratejik odak ve geleceğe yönelim• Bilgiler arası bağlantı• Paydaşlarla ilişkiler• Önemlilik• Kısa ve öz olma• Güvenilirlik ve eksiksizlik• Tutarlılık ve karşılaştırabilirlik	<ul style="list-style-type: none">• Kurumsal genel görünüm ve dış çevre• Yönetişim• İş modeli• Risikler ve fırsatlar• Strateji ve kaynak aktarımı• Performans• Genel görünüş• Sunumun temeli

Şekil 2: Kılavuz İlkeler ve İçerik Öğeleri

2.6. Dünyada ve Türkiye'de Entegre Raporlama

Dünyada ER'nin başlangıcının 1990'lı yıllarda, Güney Afrika'nın tam demokrasiye geçmesine kadar uzandığı düşünülmektedir. 1993'te Güney Afrika Yönetim Enstitüsü (Institutions of Directors), Güney Afrika Yüksek Mahkemesi'nin eski hâkimi olan Mervyn King'den yönetim komitesine başkanlık emesini istemiştir. Güney Afrika'daki kuruluşlara ve şirketlere duyulan güvenizliğin azaltılabilmesi ve şeffaflık, eşitlik ve bilgi paylaşımının teşvik edilmesi amacıyla Yargıtay Eski Hâkimi Mervyn King, King Komitesi'nin kurulmasında görev almıştır. Bu komitenin görevi yönetim ilkelerine ilişkin çalışmalar yürütmek olacaktır (Aras ve Saroğlu, 2015).

Komitenin ilk raporu (King I) 1994'te yayınlanmıştır. 2009'da yayınlanan King III raporu ile Güney Afrika'da 2010 yılından sonra Johanneshurg Borsası'na kotre şirketlerin entegre rapor yayınlaması, yayınlaması da bunun sebebinin açıklaması zorunlu hale getirilmiştir. 2016 yılında yayınlanan ve 1 Nisan 2017 itibarıyla uygulanmaya geçen King IV raporu ile King III'te yer alan 75 ilke azaltılarak 17 temel ilkeye indirilmiştir ve “uygulama ya da açıklama” ilkesi yerine “uygulama ve açıklama” ilkesi benimsenmiştir (King IV, 2016). Güney Afrika'dan sonra Danimarka, Portekiz, Fransa gibi birçok ülke de borsada işlem gören şirketlerin finansal raporların içinde finansal olmayan bazı verileri de açıklamasını zorunlu kılarak ER'ye doğru adım atmaya başlamıştır (Aras ve Saroğlu, 2015)

Şirket bazında bakıldığında ise ilk entegre raporlamayı 2002 yılında, endüstriyel enzimler, mikroorganizmalar ve biyo ezacılığa içerikler üreten Danimarkalı Novozymes şirketinin yaptığı genel olarak kabul görmektedir. Diğer entegre raporlama öncülleri Novo Nordisk (2004), United Technologies (2008), Natura (2008) ve Philips (2008) şirketleridir (Eccles ve Saltzman, 2011).

Avrupa Birliği de 2014 yılında yayımladığı direktifte (Directive 2014/95/EU) finansal olmayan bilginin; uzun vadedeki karlılığın, toplumsal adalet ve çevrenin korunmasıyla entegre edilerek açıklanmasının, sürdürülebilir küresel ekonomiye doğru değişimin yönetilmesi için çok önemli olduğunu belirtmiştir. Bunu takiben yayımlanan kılavuz (EU Guidelines 2017/C215/01) ile de kuruluşların paydaşlarına karşı hesap verebilirliğini artırmak amacıyla finansal olmayan bilgilerin de aktarılmasını istemiştir⁷.

KPMG'nin (2015) yaptığı çalışmaya göre entegre rapor olduğu belirtilen ve IIRC'ye referans verilen raporların sayısı 2013 yılından beri iki katına çıkmıştır. Buna rağmen, şirketler içinde entegre raporlamaya geçişteki toplam orana bakıldığında önemli bir artış görülmektedir. Çalışmada, en büyük ilk yüz şirketi içinde entegre rapor yayımlayan şirket bulunan ülkeler sıralanmıştır. Buna göre; G Afrikada 91 şirket, Hollanda ve İspanya'da 27 şirket, Japonya'da 21 ve İsveç'te 13 şirket entegre rapor yayımlamıştır. Bunun sebebi olarak şirketlerin entegre raporlamaya geçiş sürecinde halen belirsizliklerin olması gösterilebilir.

IIRC'nin sitesinde yayımlanan bir çalışmada 2017-2018 yılları itibariyle entegre raporlama yapan şirketler; ülke, sektör, büyüklük gibi alanlarda incelenmiştir. Araştırmanın sonuçlarına göre bilinen raporların % 85'ini 21 ülke oluşturmaktadır. En üstte yer alan iki ülke, toplam raporların % 43'ünü oluşturan Güney Afrika ve Japonya'dır. Asya'da ise, Sri Lanka, Hindistan, Malezya, Tayland, Filipinler ve Tayvan'da entegre raporlarda yüksek bir yoğunlaşma görülmektedir. Buna karşın aynı çalışmada daha gelişmiş ülkelerde bir geçikme olduğu tespit edilmiştir. Örneğin, Kanada ve Almanya'da, bitirilmiş raporlama yapan yalnızca 20 şirket ve ABD'de yalnızca 29 şirket olduğu anlaşılmıştır (Gibassier, Adams ve Jérôme, 2017). Bunun yanında yakın zamanda yapılan çalışmalar Britişik Krallık, Hollanda, İspanya, Avustralya, Singapur, Japonya ve ABD'de entegre raporlamaya doğru bir yöneleş olduğuna dair kanıtlar olduğu belirtilmektedir (de Villiers, Rinaldi ve Unerman, 2014).

7 [https://www.kpmg.com/2017-1050/10/4/1162/hm/\(Erişim tarihi:11.12.2016\)](https://www.kpmg.com/2017-1050/10/4/1162/hm/(Erişim%20tarihi:11.12.2016))

Dünyada kurumsal raporlamaya uyum sağlama hedefini açıkça belirten IIRC, finansal raporlama standart belirleyicileri (IASB, FASB) ve sürdürülebilirlik çerçevelerinin en kapsamlı ve küresel olan dört çerçevesini (GRI SASB, CDP ve CDSB) bir araya getirerek "Kurumsal Raporlama Diyalogu" nu toplamıştır. Bu diyalogun amacı farklı raporlama çerçeveleri arasında açıklık, uyum, tutarlılık ve anlaşılabilirlik sağlayabilmek için arayışı sürdürmek olarak belirtilmiştir. Entegre raporlamanın bu diyalog içinde, var olan raporlama çerçevelerine bir alternatif olarak değil, tersine hepsini altında toplayan bir şemsiye olarak görülmektedir. Kurumsal Raporlama Diyalogunun katılımcıları, sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri arasında uyum sağlamayı hedeflemektedir⁸.

Türkiye'de ise entegre raporlama çalışmaları özellikle son birkaç yılda hız kazanmıştır. Entegre raporlamaya geçmemekle beraber; 1980'lerde kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) ve çevresel raporlamalarda başlayan ve günümüzde standartlara bağlanan sürdürülebilirlik raporlarını yayımlayan şirketlerimiz vardır.

2011 yılında Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (TKYD) ve Sürdürülebilirlik Kalite Derneği (SKD) tarafından bir çalışma grubu kurulmuş ve Türkiye'de entegre raporlama hakkında farkındalık yaratılması amacıyla çalışma başlatılmış; TKYD, bu süreçte IIRC'nin Türkiye'deki iletişim noktası olarak görev almıştır⁹. 2013 yılında Garanti Bankası ve Çimsa, Entegre Rapor hazırlamak amacıyla Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) pilot programına katılarak bu alanda Türkiye'de ilk adımı atmışlardır. Türkiye'de ilk entegre rapor ise 2015 yılında Argüden Yönetişim Akademisi tarafından yayımlanmıştır.

Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA) Prof. Dr. Güler Aras (Bağımsız kurucu üye) başkanlığında; TÜSIAD, TKYD, Borsa İstanbul, IIRC Türkiye Büyükelçisi, Argüden Yönetişim Akademisi, Global Compact Network Türkiye, Garanti Bankası, SKD Türkiye ve Çimsa tarafından kurulan bir platformdur ve şirketlerin, finansal olmayan bilgilerinin finansal bilgiler ile entegre bir şekilde raporlamalarını ve entegre düşünceinin yaygınlaşmasını amaçlamaktadır¹⁰.

8 [http://integratedreporting.org/corporate-reporting-dialogue/\(Erişim tarihi: 15.02.2020\)](http://integratedreporting.org/corporate-reporting-dialogue/(Erişim tarihi: 15.02.2020))

9 <http://www.entegre raporlamar.org/tr/> (Erişim tarihi: 26.04.2018)

10 <http://www.entegre raporlamar.org/tr/> (Erişim tarihi: 26.04.2018)

2020 yılı itibarıyla: reel sektör alanında Çimsa, Aslan Çimento, Adana Çimento ve Nuh Çimento, demir çelik sektöründen Oyak Maden Metalurji Grubu, finans sektöründen TSKB, Garanti Bankası İş Bankası, Vakıfbank ve Ziraat Bankası, STK olarak Argüden Yönetişim Akademisi ve Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı, yerel yönetimlerden Kadıköy Belediyesi ve kamu kurumlarından Yıldız Teknik Üniversitesi ve YTÜ Finans Kurumsal Yönetim ve Sürdürülebilirlik Merkezi entegre raporlarını yayımlamışlardır.

Bu şirketler ve kurumların yanında, 13 Kasım 2017'de Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ile entegre raporlamanın ülkemizde yaygınlaştırılması amacıyla bir iş birliği anlaşması imzalanmış olan Borsa İstanbul da 2017 yılından beri entegre rapor yayımlamaktadır.

Entegre raporlama ve entegre düşüncenin Türkiye'de yaygınlaşması için Entegre Raporlama Türkiye Ağı (ERTA)'nın kuruluşu ve ilk entegre raporlarını yayımlayan şirketlerimiz de dikkate alındığında raporlamadaki yeni gelişmeler anlamında Türkiye'de atılan adımların son yıllarda hız kazandığı; ancak ekonomik konjonktür ve belirsizlikler gibi sebeplerle yeterli düzeye ulaşmadığı söylenebilir.

3. Entegre Raporlama ve İç Denetim

3.1. İç Denetimin Gelişen Faaliyet Alanları

İç denetim yıllar içinde muhasebe odaklı bir faaliyetten, işletme odaklı bir mesleğe dönüşmüştür. Bir zamanlar bağımsız muhasebe mesleğinin altında işlevini sürdürürken ve mesleğin en çok ilgilendiği konu finansal verilerin doğruluğu hakkında onay vermek iken; şu anda iç denetim çok daha geniş bir bakış açısıyla özgül bir disiplini olarak kendini kabul etmiştir (Sawyer, Ditrechhofer ve Scheiner, 2005). Pickert da (2004) iç denetim sürecindeki değer, yaklaşım ve tutumunda yıllar içinde hızlı bir değişimin söz konusu olduğunu belirtmektedir. Bu değişim; alt seviyede hesap kontrolünden üst düzey danışmanlık ve güvence işlerine, hesap kontrollerinden risk değerlendirmesine, kuralların uygulamacısı olmaktan yönetim danışmanlığına doğru olmuştur. Son yıllarda, yönetişim içinde iç denetimin rolü -iç kontrol ve risk yönetimi ile ilişkisi nedeniyle- daha çok dikkat çekmeye başlamıştır ve iç denetimin sorumluluk alanı risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerini de kapsayacak şekilde genişlemiştir (Arena ve Azzone, 2009). Denetlenen raporla-

rın etkilendiği paydaşlar çeşitlendikçe ve piyasalar geliştikçe iç denetimin kapsamının da genişlediği ortadadır. Eskiden sadece etkin bir finansal raporlama talep edilmekteyken günümüzde finansal olmayan bilgiyi talep eden paydaş sayısı artışı göstermiştir. Bu da bu bilgiyi sağlayan süreçlerin denetimi, bu alanlarda danışmanlık ve çıkan raporun güvencesi gibi konuları öne çıkarmıştır. Adams vd. (2016)'ın da belirttiği gibi iç denetimin sürekli gelişiminin sebebinin iş dünyası ve kamu kesimi faaliyetlerinin artan karmaşıklığı ve bu alanlardaki gelişmeler olduğu söylenebilir.

İç denetim kuruluşun finansal yönleri üzerinde belli bir dereceye kadar odaklanmasına rağmen, dış denetimin aksine- esasen finansal bir disiplin değildir. Çok boyutlu doğası, organizasyonda dış denetimden daha geniş bir bakış açısını gerektirmektedir. İç denetçinin günlük çalışmasının doğası, kuruluşun stratejisini ve operasyonlarını anlama konusunda önemli miktarda derinlik ve genişlik kazandıran fırsat yaratır. Çok boyutlu doğası bu nedenle kaçınılmaz olarak iç denetçileri entegre raporlama alanında önemli danışman, güvence sağlayıcı ve değişimin öncüsü konumuna getirir.

Deloitte de yayımladığı "İç Denetim 3.0" raporunda (2018) iç denetim paydaşlarının değer yaratımı için istediği ve ihtiyaç duyduğu üçlü yapıyı açıklamıştır. Daha önce IIA tarafından oluşturulan iç denetim değer modeli ile de örtüşen bu yaklaşımda "İç Denetim 3.0 = Güvence + Danışmanlık + Öngörü sağlama (Anticipate)" olarak ifade edilmiştir. İç Denetim 3.0 modeli bağlamında iç denetçinin güvence sağlama, danışmanlık ve riskler konusunda öngörütüle bulunma rollerini üstlenirken ihtiyaç duyabileceği ve bu nedenle sahip olması gereken bazı yetkinlik ve beceriler; öngörü sahibi olunması, teknolojik gelişmelere hakim olunması, çeşitli konularda bilgi sahibi olunması olarak sıralanmıştır.

İç denetimin, kurumun faaliyetlerine nasıl değer karabileceğinin, yönetime ve paydaşlara daha iyi aktarılabilmesi için IIA tarafından 2011 yılında "İç denetim değer modeli" oluşturulmuştur. İç Denetim 3.0 gibi burada da iç denetimin 3 temel kavram çerçevesinde incelenmiştir. İşlemenin hedeflerine ulaşabilmesi için iç denetimin nasıl değer yaratabileceğini ortaya koymaya çalışan bir modeldir. Her biri ayrı alt başlıklara sahip olmakla birlikte 3 temel kavram: güvence, tarafsızlık ve iç götü olarak sıralanabilir. Söz konusu modelde göre, iç denetimin yaratabileceği değerler üç temel kavram ile özetlenebilir: *Güvence, tarafsızlık ve iç götü*. Bilindiği gibi iyi ve güçlü bir yönetişim,

risk yönetimi ve iç kontrol, işlemlerin uzun vadedi kurumsal başarıları ve sürdürülebilirlikleri için son derece önemlidir. İç denetim değer modeline göre yönetim organları ve üst yönetim, iç denetimin kurumun yönetişim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin etkinliği ve verimliliği üzerinde; tarafsız güvence ve iğgörü sağlamasına güvenirler¹¹. Bir başka ifadeyle, iç denetim değer modelini oluşturan üç kavram – güvence, tarafsızlık, iğgörü- iç denetimin işleminde yarınması beklenen değerlerdir. İşletme yönetimi iç denetimin bu kavramları gerçekleştirerek; işletme faaliyetlerine değer katmasını beklemektedir ve bu nedenle iç denetim güvenirlerdir.

İç denetim; ihtiyaç duyulan analiz ve değerlendirilmeleri doğru zamanda ve doğru soruları sorarak yapabilen bir faaliyet olmalıdır. PwC'nin (2017) "State of the Internal Audit Profession Study" çalışmasında da değişen risk ortamına iç denetçilerin ayak uydurabilmesi için hazırlıklı ve değişime uyum sağlayabilecek yetkinlikleri kazanmış olması, yani çevik davranabilmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir. Yüksek risklerden kaçınmak, işletme hedeflerine ulaşmak, yönetim için güvenilir bir danışman olabilmek ve bu doğrultuda değer yaratabilmek için iç denetçiler öncü ve hazır olmalıdır. Finansal ve finansal olmayan pek çok konuda iç denetimin bu öncü rolüne ihtiyaç duyulmaktadır.

İç denetim 3.0 ve iç denetim değer modelinde kendini yenileyerek değişen koşullara uyum sağlayabilen, günümüz koşullarında paydaş talep ve beklentilerini anlayarak güvence, danışmanlık ve iğgörü sağlama konusunda yeni yaklaşımlar sunabilen iç denetçilere ihtiyaç olacağını ortaya koymaktadır. Robotik süreç otomasyonu ve yapay zekâ uygulamalarının yarattığı riskleri anlayabilen ve bunu iş koluna uyarlayabilen insanlara kurumlarımızda daha çok ihtiyaç duyulacağı öngörülmektedir. Entegre raporlama gibi kapsamlı ve bütüncül bakışı öne çıkaran bir konuda da iç denetimin öncü ve çevik davranması, bu alanda değişimin öncüsü olarak değer yaratmasını ve dolayısıyla kurum içindeki statü ve algılarını yükseltmelerini sağlayacaktır.

3.2. Entegre Raporlamada İç Denetimin Rolü

Küresel çapta yaşanan krizler; tüm endüstrilerde yer alan kuruluşların ve paydaşlarının uyguladığı stratejik kararların ve bu kuruluşların gerçek değerlerinin sorgulanmasına sebep

11 <http://www.aicpa.org/dticu/about-the-profession/value-proposition/7s8f473960=1> (Erişim Tarihi: 20.01.2019)

olmuştur. Bir kurumun değerinin, finansal analiz ve raporlamamın ötesine geçtiği, kayınak tabisi ve karar almaya kadar uzandığı düşünülmektedir. Böyle bir ortamda, kurumların değer yaratma konusunda kapsamlı ve bütüncül bir bakış sunma kabiliyeti daha da önemli hale gelmeye başlamıştır. Bir kuruluşun değeri hakkında bütüncül bir öykü yaratılabilmek için birkaç raporun sonuçlarını birleştiren bir raporlamaya doğru bir yönelim olmuştur (Yükçü ve Kaplanoğlu, 2016; TIDE İç Denetimin Global Nabızı, 2016) Entegre raporlama olarak anılan bu yöntem yeni olmakla beraber; entegre raporlama kullanımının gelecekte önemli oranda artması beklenmektedir. Yıllardır kullanılmakta olan sürdürülebilirlik raporlamasının kullanımını da gün geçtikçe artmaktadır. Hem sürdürülebilirlik kavramı hem de entegre raporlama olgusu düşünüldüğünde iç denetimin uzmanlığı ve iç görüsüne kuvvetli bir gereksinim olacağı düşünülmektedir. İç denetçiler kuruma ilişkin özgün ve benzersiz bir görüşe sahip oldukları için bir konuyu tüm yönleriyle görme yeteneğine de sahiptirler. Kurumun geleceği açısından oldukça stratejik bir konumda olan iç denetçiler, kurumdaki değişimlere de daha derinden bakabilmektedirler. Silo halde işleyen yapıların bütünlüğünü sağlayabilirler. Aynı zamanda işletmede yönetişim, risk yönetimi, uyumluk ve kontroller konusunda kapsamlı ve bütüncül bir bakış açısının ve entegre düşüncenin yerleşmiş olması konusunda destek verebilirler.

Entegre raporlama çerçevesi, değer kavramına odaklanmasını doğrultusunda, organizasyon içinde ve dışında yaratılmış olan değerler ortaya konulmasına yönelik pek çok birimin ve kişinin bir arada çalışmasını gerektirmektedir. İç Denetim Yöneticileri, bu birimlerle rutin olarak etkileşim içine girerler; doğru tesis edilmiş bir örgütsel bağimsızlık ve sağlam bir iş anlayışıyla, iç denetim birimi, entegre raporlamaya uygulamalarını destekleyebilir. Bu anlamda özgün bir niteliğe ve konuma sahiptir. TIDE'nin yayınladığı "İç Denetimin Global Nabızı (2016)" çalışmasında entegre raporlama gereksinimi dünyada ve ülkemizde arttıkça, iç denetçilerin değişime yönelik tedbirler alabileceği ve liderlik gösterebilecekleri belirtilmiştir. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak, akademik araştırmalar ve düzenleyici kurumlar da finansal olmayan açıklama ve bildirimlerin güvenilirliğini ve kredibilitelerini arttırmak için iç ve dış güvence sağlamasının önemine vurgu yapmaktadırlar (Jones ve Solomon, 2010; Soh ve Martinov-Bennic, 2015). Jones ve Solomon (2010)'ın çalışmasının sonucu göstermiştir ki; denetim komitesinin fonksiyonu gibi iç güvence mekanizmaları ER uygulanması

için gerçek ve uygun maliyetli alternatif güvence mekanizmaları olabilir. Dış güvence sağlayıcıların aksine, denetim komitesi gibi iç güvence birimleri iç denetim ile yakın temas içinde oldukları için dış güvence sağlayıcıların yaşayabileceği pek çok teknik sorunu doğrudan olarak aşacaktır. İç güvence birimleri aynı zamanda işleme faaliyetlerine daha hakimdir ve raporlama sürecini daha sık ve sürekli izleme becerisine sahiptirler. İç denetim yöneticileri kendi kurumları ile daha uzun süre iç içe olma şansı bulduğu için, karşılaşılan yeni risklerin etkisi hakkında iç gözü summa ve şirketlerine bu alanda değer katmada ve daha iyi bir karar alma süreci yaratmada da fayda sağlayabilirler (TIDE, 2016).

Engelbrecht, Yassen ve Omarjee (2018) Güney Afrika'daki iç denetim yöneticileriyle yapılan çalışmada iç denetim faaliyetinin entegre raporlama sürecindeki rolünü araştırmışlardır. Araştırmanın sonuçları; iç denetçilerin veri bütünlüğü konusunda güvence sağlamak, riskleri ve fırsatları gözden geçirmek, yönetime ve risk yönetimi kontrollerinin yeterliliğini değerlendirmek ve entegre raporlama sürecine ilişkin güvence vermek gibi rolleri olabileceğini ortaya koymuştur.

Adams (2015) da çalışmasında; entegre rapor hazırlama kararının, karar alma sürecinde, formel ve enformel iletişim süreçlerinde, önemlilik ve kurumsal risk belirleme süreçlerinde değişime yol açacağını belirtmiştir. Bu değişim sonrasında süreçlere yerleştirilen kontrollerin etkin işlediğine ve risklerin iyi yönetildiğine dair güvence verebilmek için üçlü hat modelinin bir parçası olarak iç denetime de önemli roller düşecektir. İç denetçiler, entegre raporların kredibilitésini artırmak için değişen bu süreçlere danışmanlık verebileceği gibi, gereken güvenceyi sağlayabilir ve/veya örgüt birimleri arasındaki iletişimin tutarlılığının güçlendirilmesine yardımcı olabilir.

Çevresel, sosyal ve yönetim (ÇSY) konularına artan ilgi ve finansal olmayan bilginin raporlanması konuları dikkate alındığında bu alanda güvence ve danışmanlık verebilmek için hangi yetkinliklerin öne çıkacağı konusu da önem kazanmaktadır. Soh ve Martinov-Bennie (2015)'nin çalışması iç denetim mesleğinin, ÇSY ile ilgili konularda danışmanlık ve güvence hizmeti sunabilmek konusunda algılanan yeterli ağırlığı irdelemeleri ve buna yönelmeleri gerektiğini gösteren kanıtlar sunmuştur. Ancak bu şekilde etkili bir güvence sağlama konusunda paydaşların ıhtiyaç ve beklentilerini karşılayabilecekler; bu alanda gerekli beceri ve yetkinliklere sahip olduklarını garanti edeceklerdir. İç denetim

fonksiyonunun faaliyet alanı ÇSY ile ilgili konularda güvence ve danışmanlık hizmetlerini kapsayacak şekilde geliştiği süreçte, bütünlük güvence modellerinin gelişimi önemli bir araştırma alanı olacaktır (Sarens, Decaux ve Lenz 2012'den aktaran Soh ve Martinov-Bennie, 2015). Entegre raporlama ve entegre düşünce ele alınacak olursa iç denetçilerin bu alanlarda kendilerini yetiştirmesi sonucunda işleme değer karacakları, daha şeffaf ve sürdürülebilir bir raporlama anlayışının yerleşmesinde bütünlük güvencenin bir parçası olacakları açıktır.

IIA(2015b) entegre raporlama konusunda iç denetim tarafından sağlanabilecek güvence ve danışmanlık faaliyetlerini şu şekilde belirtmiştir:

İç Denetimin ER'ye İlişkin Temel Roller

- İşletmenin politikası ve performansı hakkında bilgi sağlanması
 - ER süreçleri hakkında güvence vermek
 - ER'de verilen organizasyon yapısının gözden geçirilmesi
 - ER'nin kalavuz ilkeleri ve içerik öğelerinin raporda dikkate alındığına dair güvence verilmesi
 - Finansal olmayan ve finansal sermaye ile ilgili yönetim, kontrol süreçleri ve risk yönetiminin yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi
 - Veri bütünlüğünün raporda sunulduğuna ilişkin güvence verilmesi
 - Yönetişim hedeflerine ilişkin ilerlemenin izlenmesi
 - Temel risk ve fırsatların gözden geçirilmesi
- Alınacak Önemli Beraber Yer Alabileceği Roller (Katılımcı Rolü)**
- ER güvence haritasının oluşturulmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırmak
 - ER'nin desteklenmesi
 - Entegre düşünceyi teşvik edilmesi

- Uygun kontrollerin tasarlanmasını kolaylaştırmak için entegre raporlanmanın uygulama öncesi aşamalarında danışmanlık hizmetlerinin verilmesi
- İşleminin değer yaratma sürecine ilişkin öngörülerde bulunulması.

3.2.1. Bütünlüklük güvence, üçlü hat modeli ve iç denetim

Entegre raporlama alanında öncü ülkelerden Güney Afrika'da yayımlanmış olan King III Raporu; yönetim, iç ve dış güvence süreçlerinin entegre edildiği bir güvence modelini (combined assurance) getirmiştir. Bütünlüklük güvence (Combined assurance): risk ve yönetsim gözetimini ve kontrol verimliliğini artırmak için, bir şirketteki güvence süreçlerinin belli bir sıraya koyulup entegre edilmesi ve şirketin risk iştahı da dikkate alınarak, denetim ve risk komitesi için tam güvencenin en iyi şekilde sağlanması imkânını verir (King III Raporu, 2009). King IV Raporunda da bütünlüklük güvence modelinden bahsedilmiş, bunun için bir model sunulmamakla beraber, yönetimin bu anlamda kendi yararısını oluşturmasına izin verilmiştir (King IV, 2016). King IV raporunda (2016) kurum için güvence sağlayan taraflardan biri olarak iç denetimin, yönetsim için merkezi konumunu koruduğu belirtilmiştir. Son yıllarda gelişen ve değişen rolü ile güvenilir bir danışman rolü üstlenen iç denetimin, kuruluşun faaliyetlerine ilişkin öngörülerle kuruma değer kattığından bahsedilmiştir.

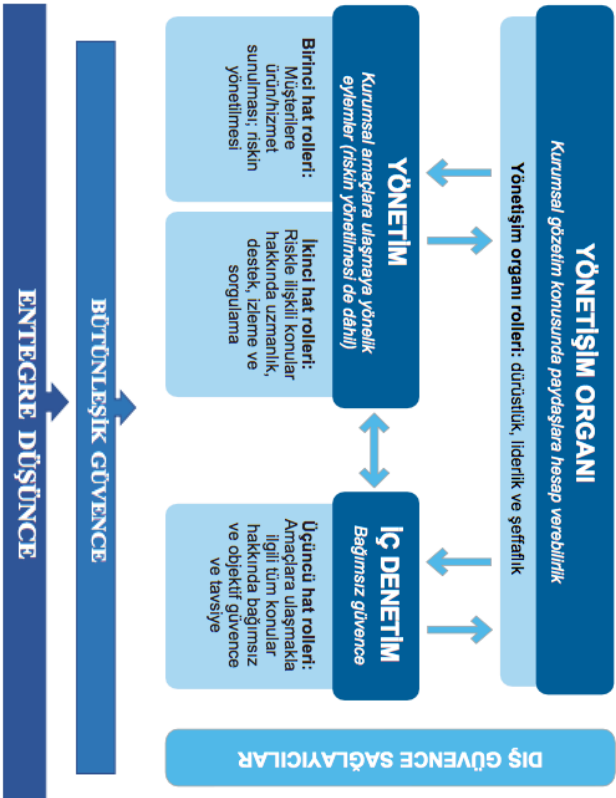
Bütünlüklük güvence modelini oluşturan taraflar; yönetim, iç güvence sağlayıcıları ve dış güvence sağlayıcıları olarak belirtilmiştir. Huibers (2015)'e göre bütünlüklük güvencenin sağlanabilmesi için güvence faaliyetlerinin beraber yürütülmesi, taraflar arasındaki planlama ve raporlanmanın bütünlüleştirilmesi, ayrı birimler tarafından yürütülen faaliyetlerin uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte iç denetimin bu birimlerle etkileşim içine girerek yönetime destek verebileceği şekilde örgüt yapısının da koordinasyon ve uyumu gerekmektedir. Bütünlüklük güvence iç denetim için bir tehdit olarak değil, tersine farklı güvence sağlayıcılar arasındaki koordinasyon ve uyumu sağlayarak; şirketin "tek dil, tek ses ve tek görüş" olmasını ve zaman içinde bunun faydasını görmesini sağlayacaktır.

Güney Afrika'daki İç Denetim Enstitüsü de Tip of the Iceberg adlı raporunda (2015) iç denetimin entegre rapordaki bilgilerin doğruluğu ve tamlığı konusunda güvence verebileceğini, aynı zamanda iç denetimin bütünlüklük güvence süreçlerinin koordinasyonu

için ideal bir şekilde konumlandığını da belirtmiştir. Doğru bir şekilde koordine edilen bütünlüklük güvence modeli, güvence maliyetini düşürecektir. Bütünlüklük güvencede iç denetçiler uygulanan kontrol süreçlerinin işletmenin hedeflerini karşıladığını ve güvenilir bilgi sağladığını doğrulayabilir (Maroun, 2017).

Bütünlüklük güvence yaklaşımı, YRU (Yönetsim, risk ve uygunluk) yaklaşımı ile de uyumludur. Pek çok farklı birim tarafından yürütülen faaliyetlerin koordinasyon ve uyumunu sağlamak şirketin risk, yönetsim ve kontrol süreçlerine olumlu katkı sağlayacaktır. Orta bir güvence evreninin paylaşılmaması ve faaliyetlerin bütünlüğü ile denetimi daha kolay ve anlaşılabilir kılacak olan bu yaklaşım sayesinde düşük maliyetle denetimin gerçekleştirilmesi de sağlanmış olacaktır (Onay ve Erdoğan, 2019).

Bütünlüklük güvence modeli ile 3'lü hat modeli ilişkisinin anlaşılması da entegre raporun ve bütüncül yaklaşımda iç denetimin rolünün daha iyi anlaşılabilmesini sağlayacaktır. Bütünlüklük güvencede işleme içindeki 3 hatın yanında bağımsız denetim de sürece dahil olmaktadır. Aşağıda Şekil 3'te entegre raporlama sürecinde 3'lü hat modelinin durumu gösterilmiştir. Gerçek zamanlı risk yönetimi için sürekli izleme ve denetimin uygulandığı, yöneticilerin, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerin teknolojik yetkinlik ve kapasitelerinin artırıldığı, sürece ilişkin özelliklerle önleyici kontrollerin etkin ve verimli işlediği bir yapı oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu yapı bir bütün olarak düşünülerek ve birimler arası etkileşim, işbirliği ve eşgüdüm göz ardı edilmeden, tüm sürecin entegre düşünce ve raporlama anlayışında olduğu gibi ele alınması önemlidir.



Şekil 3: Entegre Düşünce ve Raporlama Oramında Üçlü Hat Modeli

İşletme konularında yetkin olduğu kadar teknolojiye de hâkim çalışanların modelin her hatunda-ıç denetim de dahil- yer alması silo yapının kırılması ve entegre düşünce için tüm yapıya işlevsel olması için faydalı olacaktır. İşbirliği ve uyum içinde hareket edilmesi, süreçlerin iyileştirilmesini sağlayarak değer yaratılmasını ve var olan değerlerin korunmasını sağlayacaktır.

IAASB (2015)'nin çalışmalarını da iç süreçlerin geliştirilmesi ile entegre raporlamanın güvenliliğini arttıracaklarını göstermektedir. Bu süreçlerin iyileştirilmesi için iç denetçilerin görevlendirilebileceği gibi bağımsız ve bilgi sistemleri konusunda uzman denetçilerden ya da bağımsız danışmanlardan faydalanılabileceğini belirtmiştir.

3.2.2. Entegre raporlama konusunda koordinasyonun sağlanması ve gerekli yetkinliklerin kazanılması

Entegre raporlama için işletmedeki farklı birimlerin bir arada ve süreçler arası çalışmasını (organizasyonunun) entegre raporun uygulanması için kilit mekanizma olduğunu belirten çalışmalar da vardır (Mio, Marco ve Pauluzzo, 2016; Stubbs ve Higgins, 2014). Daha önce de belirtildiği gibi iç denetçilerin işletmedeki özgün konularını dikkate alındığında kurulduğu farklı birimlerin ve süreçlerin işlevlerini iyi bilen iç denetçilerin de ekipte yer almasının değer yaratacağı ve uygulamanın gerçekleştirilmesine katkı sağlayacağı anlaşılmaktadır.

De Villiers, Rinaldi ve Unerman (2014)'in araştırmalarında entegre raporlamanın geliştiği ortam düşünüldüğünde, muhasebe meslek mensuplarının ve kuruluşlarının yeni standartlar oluşturulmasında, bu alanda çıkan yeni görevleri belirlemedeki rollerinin neler olabileceğinin araştırılması gerektiğini belirtmişlerdir. Aynı zamanda finansal denetim ve sürdürülebilirlik güvencesinin entegre rapor güvencesine yakınlığına yaklaşımacağı, yakınlıkla da bunu sağlayacak mekanizmanın ne olabileceği araştırılabilir bir konu olarak belirtilmiştir. Güvence hizmeti için standartlar koyan kurumların standartlarını, entegre raporun gerektirdiklerini de kapsayacak şekilde değiştirmesini hızlandıracak/sağlayacak en etkili mekanizmaların neler olduğu; finansal denetim standartları ve sürdürülebilirlik güvencesi standartlarının bir noktada birleşmesi ve entegre rapor standartlarına dönüşebilmesinin mümkün olup olmadığı ya da bunu hızlandıracak unsurların neler olduğu bu çalışmada araştırılabilir konular olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda standartlarda bütünleşmeye giden bir çalışma halinde IIRC önderliğinde çalışılmaktadır. Bu alanda çalışacak çeşitli meslek mensupları ve örgütlerinin de bu aşamada görev alması gerektiği açıktır. Bu gelişmeler dikkate alındığında, entegre raporlamaya beraber iç denetim faaliyetinin değer yaratmaya devam edebilmesi için mesleki eğitim, lisanslama, standartlar konusunda nasıl değişimlere ihtiyaç duyacağı araştırılmaya açık bir alandır. İç denetim meslek mensuplarının rol ve sorumluluklarının da raporlamadaki bu gelişmeler ışığında şekilleneceğini öngörebiliriz.

İç denetim eğitim ve öğretim yaklaşımı, mesleki akreditsasyon gereklilikleri, profesyonel gelişim için girişimler de ER sürecinde mevcut nesillerin ve gelecek nesillerin gelişimi için

yeniden ele alınmalıdır. Meslek örgütleri, STK ve üniversiteler bir arada çalışarak eğitim müfredatını ve meslek sınavlarını güncellemelidir.

Benzer şekilde Soh, Leung ve Leong (2015) de entegre raporlamanın gelişiminde muhasebe ve denetim mesleğinin önemli bir rol oynamakta olduğunu belirtirler; özellikle entegre düşüncecinin şimdiki ve gelecek nesil profesyoneller tarafından benimsenmesi için bu kişilerin çaba göstermesi gerektiği belirtilmiştir. Muhasebe ve denetim meslek mensuplarının eleştirel düşünme ve analiz becerilerini geliştirmelerinin yanında, çok çeşitli paydaşlarla çalışılabilir, raporlama ve güvence rollerini etkin bir şekilde üstlenilebilir için iletişim becerilerini de geliştirmeleri gerektiği vurgulanmıştır. Meslekler finansal raporlama odaklı bakış açısını sürdürülmesi halinde, muhasebeci ve denegçilerin yetkinlikleri oluşan yeni raporlama ve risk ortamında yetersiz ve geçersiz kalacaktır.

Danışmanlık rolü düşünülüğünde ise iç denetim, yöneticilerin gelişen trendleri dile getirmesine ve entegre rapora dahil edilecek kuruluş için önemli hususları belirlemede yardımcı olarak önemli bir rol oynayacaktır.

Raporlama çalışmalarından verim alabilmek için öncelikle işleme içindeki yapının ve kontrollerin işlerliğinden emin olmak gerekir. Teknolojik gelişmelerin ve raporları analiz edecek yapıların sisteme entegre edilmemesi sonucunda, pek çok farklı çerçeve ve bir-birinden bağımsız ve bir arada değerlendirilmesi zor olan raporlar ortaya çıkacaktır. İç kontroller, iç denetim ve yönetim kurulunun gözetimi olmadan hazırlanan raporlama ve açıklamaların (hangi çerçeve ya da standart kullanılırsa kullanılsın) yeterince değeri olmayacaktır.

Dünyada ve Türkiye’de entegre raporlamanın gelişim süreçleri düşünüldüğünde şirketlerin farklı olgunluk seviyelerinde olduğu söylenebilir. Bu raporların oluşturulabilmesi için gerekli altyapıyı yıllar önce kurmuş ve bu doğrultuda raporlama yapan şirketler olduğu gibi; henüz kontrol sistemlerini oluşturmayan, finansal ve finansal olmayan veriye ulaşmanın zor olduğu şirketler de vardır. Bu durum da bu şirketlerin farklı olgunluk seviyesinde ele alınmasını ve iç denetimin rollerinin bu bakış açısıyla incelenmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Bu anlamda sürdürülebilirlik ve entegre raporlama yolculuğunda bulunulan seviyelere göre iç denetimin üstlenebileceği roller farklılık göstermektedir. İç denetimin

yer alabileceği roller; Deloitte (2011) “The Role of Internal Audit in Integrated Reporting: A Blend of the Right Ingredients” raporunda da başlangıç seviyesinden yenilikçilik seviyesine kadar gruplandırılmıştır. Başlangıç seviyesinde temel gereksinimler karşılanmaya çalışılken, olgunluk döneminde sürdürülebilirlik ve ER ile ilgili riskin azaltılması ve değer kaybının önlenmesi ön plana çıkmaktadır. Liderlik aşamasında ise paydaş katılımı daha çok sağlanarak kazançların artırılması ve değer yaratılması rolü üstlenilir. Son olarak yenilikçilik seviyesi; sürdürülebilirlik, ER, ekonomik, sosyal, ve çevresel alanlara strateji ve değer katmanın entegre edilmesini içerir.

IIA’nın “Enhancing Integrated Reporting” (2015a) adlı raporunda iç denetçilerin ER değer yaratma sürecinde alabilecekleri görevlerin bazı şartlara bağlı olduğu belirtilmiştir. Bunlar; örgütsel anlamda doğru konumlandırma, geniş kapsamda bilgiye ulaşılabilirlik, yeterli ve yeterli yetkinliğe sahip kaynak yapısı, kurulum stratejisini yansıtan bir iç denetim planı ve iç denetimin rolünün üçlü hat modelindeki sınırlarının yeterince açık bir şekilde çizilmesi olarak belirtilir. Üçlü hat modelinin tarafları arasındaki eşgüdüm ve sürekli iletişim ER faaliyetlerinin yerine getirilmesini sağlayacaktır.

3.2.3. ER çerçevesi kılavuz ilkeler ve iç denetimin ilişkisi

IIRC tarafından belirlenen ER Çerçevesi kılavuz ilkeleri, raporun içerik öğelerini ve bilgilerin nasıl sunulacağını göstermektedir. ER Çerçevesi’nde Kılavuz İlkeler yedi başlıkta verilmektedir (IIRC 2013). Önceki bölümlerde bu ilkeler detaylı olarak ele alınmıştır. Kılavuz ilkelerle ilgili de iç denetimin alabileceği görevler ve bu görevleri gerçekleştirebilmesi için öne çıkan bazı konular olduğu düşünülmektedir. Bu rollerden bazıları IIA (2015a)’ın çarışmasında aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

➔ Kuruluşu geleceğe yönelik ve stratejik odak konusunda destekleyilebilir ve bu alandaki öngörülerini sunabilmek için iç denetimin stratejik olarak;

- o En üst seviyeye kadar uzanan uygun bir raporlama hatına sahip olması ve resmi bir iç denetim planının olması gerekir.
- o Değer yaratma kadar değer kaybını da kapsayan bir bakış açısına sahip olması

(Karşılaşılabilecek farklı belirsizliklerin değerlendirilmesini de içeren kapsamlı ve proaktif bir yaklaşım) gerekir.

o Yönetişim anlamında görev alan herkesle(üst yönetim ve YK gibi) uygun ve tarafsız bir iletişim sağlanması gerekir. Örneğin kuruluşun faaliyetlerinin sermaye ögğelerinin gelecekteki kalitesine ve kullanılabilirliğine etkisi konusunda iletişimin sağlanması gibi.

➔ Bilgiler arası bağları konusunda da iç denetimin alabileceği roller vardır. Özellikle bütünlük güvence yaklaşımı ve üçlü hat modelinde yer alan tarafların etkileşim ve koordinasyonu bu bağlanmanın sağlanmasında önemlidir. Entegre raporun temelinde yatan entegre bir düşünce yapısının yerleşmesi ve silo yapıların kaldırılması ile risklerin yönetiminde kaymaklar etkin ve verimli şekilde kullanılabilir. 2050 Esgüdümlü ve İtmar Standartları da faaliyetlerin koordine edilmesi ve işlerin tekrarını önlemek konusunda iç denetimin rolünden bahsetmektedir. Bu bağlamda iç denetimin görev alabileceği konular aşağıdaki gibidir (IIA, 2015a):

- o İç denetimin sahip olduğu geniş ve fonksiyonel faaliyet alanı ile, farklı bilgi kaynaklarının güvenilirliğini ve içerik ögğelerinin tutarlılığını gözden geçirebilir. İçerik ögğelerinin çeşitliliği değerlendirildiğinde “dış çevre” ile “riskler ve fırsatlar”; “zaman içinde değer yaratma” ile “görünüm”; “çeşitli sermaye biçimleri üzerindeki dengeli etkiler” ile “strateji”; “kaynak dağılımı” ile “görünüm” arasındaki tutarlılık gibi konuların iç denetçiler gözden geçirebilirler.
- o “Yönetim kurulu, bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve yönetim arasında bilgilerin iletilmesi ve faaliyetlerin koordine edilmesi” için uygun önerilerde bulunabilirler.
- o Güvence sağlayan diğer tarafların çalışmalarını dikkate alarak, gereksiz iş tekrarını yapmamaya çalışabilir.

➔ Paydaşlarla ilişkilerin kalitesi ve kuruluşun paydaş talep ve isteklerini ne ölçüde dikkate aldığı ve bunlara yönelik aksiyonlar aldığı önemli bir konudur ve entegre raporlamada bu konuya ilişkin bilgi sağlanmalıdır (IIIRC 2013). Entegre raporlamadaki sermaye ögğelerinin çeşitliliği nedeniyle değer yaratımını etkileyen çok çeşitli paydaş grupları vardır. Geniş

ve kapsamlı bakış açısıyla iç denetimin paydaşlarla ilişkiler konusunda alabileceği roller vardır. Çeşitli paydaş grupları arasında yaşanabilecek potansiyel çatışmaların yönetilebilmesi için iç denetim yöneticisi (IIA, 2015a):

- o Kültür paydaşlarla ilgili bilgilere iç denetim faaliyetinin erişiminin olmasını sağlamalıdır.
- o Dış paydaşlarla iletişim halinde olan ve bu konularla ilgilenen birimlerle(yatırımcı ilişkileri, müşteri departmanı, BT vb.) ve risk yönetimi ve iç kontrol fonksiyonlarıyla düzenli toplantılar yapılmasını teşvik etmelidir.
- o Paydaşların adil ve yeterli şekilde temsil edilip edilemediği konusunda dengeli bir iç iletişimin sürdürülmesini sağlamalıdır. Örneğin, yalnızca önemli paydaşlara mı odaklanılıyor? Gelecekteki çıkarlar dikkate alınıyor mu?
- o Paydaşların ihtiyaçlarının karar alma süreçlerine dahil edilip edilemediğini gözden geçirmelidir.

➔ Bir entegre raporun kuruluşun kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini önemli ölçüde etkileyen konular hakkında bilgi vermesi istenmektedir. Karşılaşılabilecek belirsizliklerin kuruluşun hedeflerine ulaşmasını ne ölçüde etkileyeceği analiz edilirken yönetimin risk ısrabına ilişkin kararları esas alınır. *Önemlilik* belirlenmesi sürecinde iç denetimin desteğini etkileyebilecek konular (IIA, 2015a):

- o Kuruluşun operasyonel hedeflere ve rapora hedeflerine ulaşma konusundaki başarısının değerlendirilmesine ilişkin sonuçlar.
- o Kuruluşun risk yönetim sistemi hakkındaki incelemelerinin sonuçları,
- o Endüstri bilgileri ve paydaşların iletişimiyle ilgili kriterler olarak sıralanmasıdır.
- o İç denetim yapacağı denetimler ve gözden geçirmelerinin sonuçlarından faydalanarak, aynı zamanda risk yönetimi birimi ile düzenli bir iletişimi sürdürerek çeşitli olayların, faaliyetlerin ve kararların önemini etkin ve verimli bir şekilde değerlendirebilir.

➔ Bir entegre raporun kısa ve öz olarak sunulması beklenir. Bu konuda iç denetçiler aşağıdaki konularda katkı sağlayabilir (IIA, 2015a):

o Raporlama birimleri arasında koordinasyonu kolaylaştırarak gereksiz bilgi ve tekrar-
dan kaçınılmasını sağlayabilir.

o Raporun içerdiği bilginin uygunluk riskini değerlendirebilirler. Önemlilik ve bütünlük açısından yeterli bilgiyi içerdiğine dair uygunluğu değerlendirebilecekleri gibi, kısa olma kaygısıyla yetersiz bilgi sunulması riskine karşı da raporun dengeli bilgiyi taşıdığı konusunda uygunluk riskini değerlendirebilirler.

➔ Entegre raporun kalitesi kuruluşun itibar riskini etkileyeceği için sunulan raporların güvenilirliğini ve eksiksizliğini sağlamak oldukça önemlidir. Bir entegre rapor olumlu ya da olumsuz tüm önemli konuları dengeli ve önemli hata içermeyecek şekilde sunulmalıdır. ER Çerçevesi de güvenilirliğin iç kontrol ve raporlama sistemleri, paydaş katılımı, iç denetim yada bağımsız güvence gibi mekanizmalarla sağlanabileceğini belirtmiştir. Bu doğrultuda iç denetim (IIA, 2015a);

- o Raporlama hedeflerine ve açıklama sürecine ilişkin iç kontrol sistemini değerlendirebilir:
- o Önemli yanlış beyanların tespit ve takip edildiğine dair bir güvence sağlamak için iç kontrol ve risk yönetimi fonksiyonları tarafından yapılan sürekli değerlendirimin güvenilirliğini gözden geçirebilir.
- o Kilit raporlama araçlarını ve otomatize kontrol faaliyetlerini değerlendirebilir
- o Raporlarda sunulan geleceğe yönelik bilginin alınıda yatan varsayımların güvenilirliğini sorgulayabilir.
- o Raporlarda sunulan geleceğe yönelik bilginin zaman içinde tutarlı bir temelle dayalı olarak sunulması gerekir. Aynı zamanda kuruluşun değer yaratma kabiliyeti, diğer kuruluşlarla karşılaştırılmasına olanak sağlayacak şekilde sunulmalıdır. Finansal bilginin karşılaştırılmasında kullanılan ölçüt ve kriterler varken, finansal olmayan raporlamada bu konuda halen bazı zorluklar yaşanmaktadır. İç denetimin bu alanda (IIA, 2015a);
- o Tutarlılık ve karşılaştırılabilirliği sağlayacak ortak kuralların oluşturulması konusunda güvence sağlayabilir.

o Üçlü hat modelinin ikinci hatı tarafından gerçekleştirilen risk kontrollerinin (sürekli izleme dâhil) gözden geçirilmesini gerçekleştirebilir.

o Yarsa önemli tutarsızlıkları belirleyebilmek için endüstri içi ve dışındaki diğer kuruluşlarla karşılaştırmaya yapabilir.

Kilavuz ilkeler incelendiğinde iç denetimin güvence, danışmanlık ve öngörüsüne ihtiyaç duyulabilecek pek çok konu olduğu görülmektedir. Entegre raporlama benimsenilince iç denetimin bu alanlardaki rolünde de gelişim olacaktır.

3.2.4. ER çerçevesi içerik öğeleri ve iç denetimin ilişkisi

Entegre raporda yer alan içerik öğelerine ilişkin önceki bölümlerde bilgi verilmiştir. Bu bölümde her bir içerik öğesi bağlamında iç denetimin üstlenebileceği roller aşağıdaki gibidir:

- **Kurumsal genel görünüm ve dış çevre:** Bu bağlamda iç denetim (IIA, 2015a);
 - o Dış çevreyi değerlendirmekte kullandığı risk, kontrol ve yönetim süreçlerini gözden geçirebilir ve bu alanlarda tavsiyelerde bulunabilir.
 - o Dış çevreye (sosyal, çevresel, yasal vb. bağlamında) verilen yanıtları tanımlayan ve izleyen süreçlerin yeterliliğinin değerlendirebilir.
 - o Bilgi sahibi olması ve yetkinliklerini artırması halinde çevresel tehditler ve fırsatlar hakkında öngörülerde bulunabilir.
- **Yönetişim:** Kuruluşun yönetişim anlayışı iş yapış şeklini bütünlüyle etkileyecektir. Entegre raporlamanın temelini oluşturan entegre düşünmenin yerleşmesi ve değer yaratımı gibi konular da kuruluşun yönetişim anlayışından etkilenecektir. Yönetişim anlayışının etkileri konusunda raporda bilgi verilmektedir. Bu noktada iç denetim (IIA, 2015a);
 - o Entegre raporlamadaki ilkelere ve uygulanmasına ilişkin öngörülerini sunabilir.
 - o Entegre raporlamaya ilişkin kontrol, koordinasyon ve izleme mekanizmalarının etkin ve verimli şekilde çalışıp çalışmadığını değerlendirebilir.

- o Özellikle yönetim anlamında görevli birimler arasındaki koordinasyon ve uyumun sağlanmasında rol oynayabilir.
- o Entegre düşüncenin kuruluşta gelişimi için rol oynayabilir. Bunu da veri bütünlüğünü gözden geçirerek, birimler arası uyumu ve koordinasyonu değerlendirerek yapabilir.
- **İş modeli:** Kuruluşların iş yapış şeklini, faaliyetlerini hangi aşamalarda sürdürdüklerini ve nasıl değer yaratıklarını gösteren bir iş modeli vardır. Giriş, iş süreçleri, çıktı ve sonuçları gösteren bu iş modelinde süreçten etkilenen sermaye öğeleri girişler ve çıktılar şeklinde yer alır. Bu bölümde değer yaratımının özünde/temelinde yer alan iş modeline ilişkin bilgi sunulur. İç denetim bu anlamda (IIA, 2015a);
 - o Sermaye öğelerinin etkin şekilde kullanılıp kullanılmadığını ve iş modeli üzerindeki etkilerini gözden geçirebilir.
 - o Kuruluşun iç ve dış süreçlerinde gerçekleşen değişiklikleri nasıl takip ettiği ve bunun iş modeli üzerindeki olası etkilerinin değerlendirilmesi.
 - o Kuruluşun kullandığı farklı iş modelleri arasında tutarsızlık/çıkık olmaması için yönetişimden sorumlu tarafları bilgilendirilir.
- **Riskler ve fırsatlar:** Kuruluşun faaliyetlerini sürdürmesini ve değer yaratma kabiliyetini etkileyecek risk ve fırsatların tanımlanması ve değerlendirilmesi gerekir; çünkü bu risk ve fırsatların kuruluşun hedeflerine(stratejik, operasyonel vb.) ulaşmasında potansiyel etkileri olacaktır. Bu risk ve fırsatların nasıl yönetildiğine ilişkin raporda bilgi verilir. İç denetim (IIA, 2015a);
 - o Entegre raporun risk yönetimi sürecine ilişkin yeterli bilgi içerip içermediğini değerlendirilir.
 - o Entegre raporlama açısından yönetim, iç kontrol ve risk yönetimi süreçlerinin etkin şekilde yürütüldüğüne dair güvence verebilirler.
 - o Risk ve fırsatlara ilişkin raporda yer alan açıklamaların tutarlılığın, bütünlüğünü ve güvenilirliğini gözden geçirebilirler.

- o Risk yönetimi sürecinin ilgili tüm paydaş ve sermaye öğelerini kapsayarak kapsamı değerlendirilir.
- o Kısa, orta ve uzun vadede olası tüm risk ve fırsatları kapsayarak kapsamı gözden geçirebilirler.
- **Strateji ve kaynak aktarımı:** Bu bölümde kuruluşun ulaşmak istediği kısa orta ve uzun vadeli hedefler ve bu hedeflere ulaşmak için hangi stratejiyi ve kaynakları kullandığı yer alır. Entegre raporlamadaki sermaye öğelerinin çeşitliliği değerlendirildiğinde; kuruluşun hedeflerine ulaşmak için neler yaptığı ve bu kaynakları nasıl kullandığını açıklamaları gerekir. İç denetim(IIA, 2015a);
 - o Stratejik alternatiflerin kuruluşun risk ısrahıyla uyumunu değerlendirilir.
 - o İş hedeflerinin stratejik planı yakından yansıtıp yansıtmadığını değerlendirilir.
 - o Planlanan ve fiili bütçe arasında fark olması gibi durumların temel nedenini analiz ederek öngörü sunabilir.
 - o Kaynak tahsisinin stratejik hedeflerle uyumunu ve klit sermaye öğelerinin varlığı veya bulunabilirliğini gözden geçirebilir.
- **Performans:** Kuruluşun her dönem nasıl bir performansı gösterdiğini açıklaması gerekir. Bunu da, belirlenen stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaştığı ve bu sonuçları sermaye öğeleri üzerinde yarattığı etkiyi açıklayarak yapabilir. Performans ölçümünü ve takibi çeşitli mekanizmalar kullanılarak yapılabilir. Entegre raporlama özelinde düşünülürse, finansal olmayan bilgiye ilişkin klit performans göstergelerinin oluşturulması ve finansal olmayan bilgi akışına ilişkin iç kontrol sisteminin oluşturulması performans takibini ve doğru bilgi akışını kolaylaştırır. Entegre raporun kapsayıcı yaklaşımı ve raporda sunulan bilginin çeşitliliği değerlendirildiğinde performans açıklamaları ekonomik performans ile sınırlı kalmamalı, finansal olmayan sermaye öğelerinin nasıl etkilendiğine ilişkin bilgiler de içermelidir. İç denetim (IIA, 2015a);
 - o Entegre raporun hedeflere ulaşılması ile ilgili göstergeleri yansıtıp yansıtmadığını değerlendirilir.

o Finansal ve finansal olmayan klitir performans göstergelerinin tasarımı ve seçimini gözden geçirebilir. (Paydaşların meşru ihtiyatlarına cevap veriyor mu, gerektiğinde güncelleniyor mu, yasalara ve kuruluşun iç yönergelerine uygun mu? Vb.)

• **Genel görünüşü:** Bu bölüm diğer içerik öğeleriyle ve kılavuz ilkelerle bağlantılı olarak ele alınması gereken bir başlık olarak değerlendirilebilir. Bu bölümde kuruluşun stratejisini uygularken karşılaşması muhtemel zorluk ve belirsizliklerin olası etkilerini değerlendirmesi beklenir. Bu belirsizlik ve sıkıntuların kuruluşun iş modeli ya da gelecekteki performansını etkileyebilecek potansiyelde olup olmadığı ya da olası etkilerinin neler olabileceğinin açıklanması gerekir. Bu bölümde dış çevre, risk ve fırsatlar iş modeli, yönetişim yaklaşımı gibi pek çok ilke ve öğenin bir arada değerlendirilerek şeffaf bir şekilde sunulmalıdır. İç denetim (IIA, 2015a);

o Kuruluş tarafından izlenen dış faktörler ile görünüm öğesinde açıklanan sosyal, yasal, ekonomik veya çevresel belirsizlikler arasındaki bağlantıyı gözden geçirebilir.

o Görünümün dayandığı stratejik planın doğruluğunu değerlendirebilir.

o Risk yönetimi birimi ile düzenli bir koordinasyon sağlayarak, risk yönetimi sürecini değerlendirebilir.

o Kuruluşun değer yaratma sürecinin iç ve dış dinamikleri hakkında öngörü sağlayabilir.

• **Sununun temeli:** Bu bölümde raporun hazırlanması ve rapora dahil edilecek konuların belirleme süreci anlatılır. Raporunda yer almasına karar verilen konuların önemlilik analizinin nasıl yapıldığı, öncelikli alanların nasıl belirlendiği, finansal olmayan verilerin nasıl ölçüldüğü gibi konulara ilişkin bilgi verilir.

o Bu bölümde yer alan konulara (önemlilik belirleme süreci, finansal olmayan performans göstergelerinin belirlenmesi vb.) ilişkin değerlendirmelerini ve öngörülerini raporun hazırlanması ve planlama süreçlerinde sunan iç denetim, son olarak bu konuların hepsinin şeffaf bir şekilde raporda yerlip verilmeyeceğini değerlendirir.

İç Denetim Standartları'ndan da "2050 Eşgüdüm (Koordinasyon) ve İmarat Standartı" ile

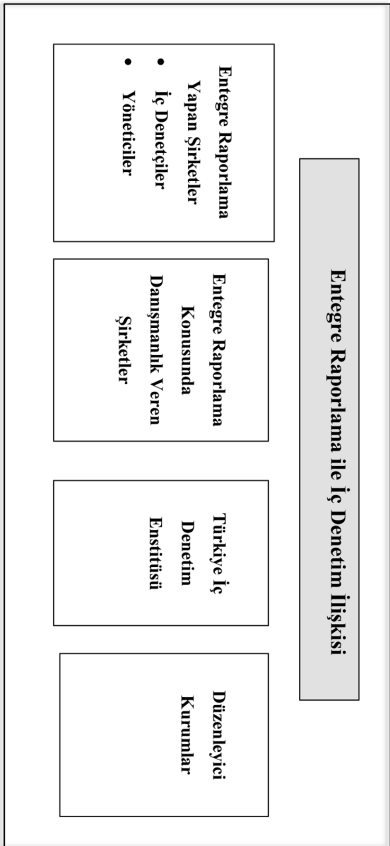
"2100 İşin Niteliği Standardı"nın entegre raporlamanın kılavuz ilkeleri ve içerik öğelerine ilişkin iç denetimin güvence, öngörü ve danışmanlık sunabileceği alanlar olduğu söylenbilir.

4. Entegre Düşünce Bağlamında Raporlama ve İç Denetimin Dönüşen Rolü Üzerine Bir Araştırma

4.1. Araştırma Yöntemi

Bu çalışmada uygulanan yöntem nitel araştırmaya yöntemlerinden biri olan durum çalışmasıdır. Yin (2009) araştırmacının özellikle "nasıl" ve "neden" sorularına cevap vermek istediği ve çalışmaya katılanların davranışlarını kontrol edemediği durumlarda nitel araştırmaya desenlerinden biri olan durum çalışması tasarımının uygun olduğunu öne sürmektedir. Yine güncel konuların araştırılmasında da durum çalışması tercih edilebilir (Yin, 2009). Nitel araştırmaya yöntemleri, özellikle bir konu hakkında bilgi düzeyi azsa, ne olduğunun anlaşılmasını sağlayacak kanıtlara (kişilerin söyledikleri ya da yaptıkları gibi) odaklanır. Bu aynı zamanda işin içinde yer alanların bakışını da yansıtmasını sağlar (Gillham, 2000) Durum çalışması katılımcıların yaşadıkları başarıları, zorlukları, zayıflıkları, gelişime açık yönleri ve tavsiyeleri kendi bakış açılarından ve deneyimlerinden paylaşmalarına olanak verecektir (Baxter ve Jack, 2008).

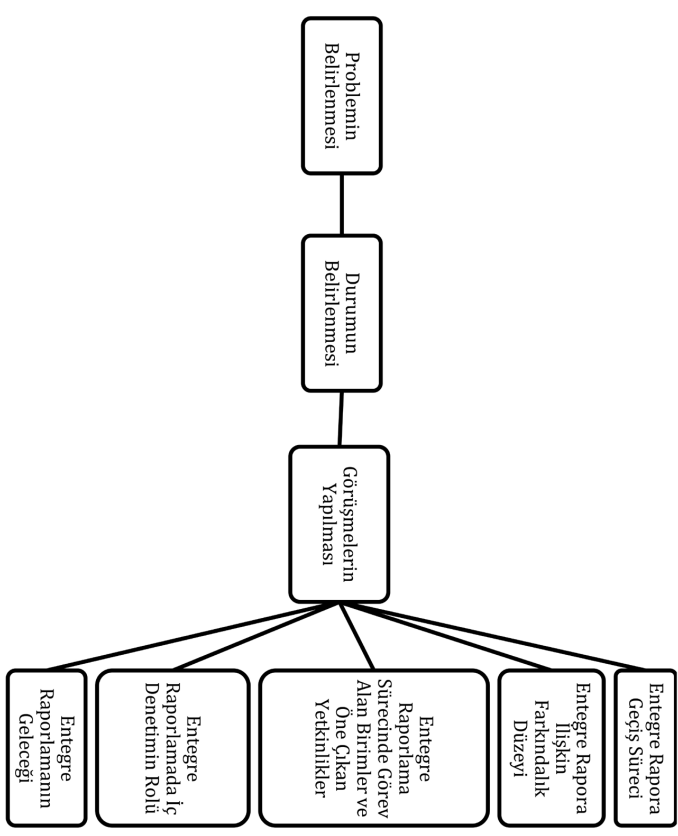
Yin (2011)'da bir araştırma yöntemi olarak durum çalışmalarının açıklayıcı ya da nedensel durum çalışmalarını, keşfedici durum çalışmaları, tanımlayıcı durum çalışmalarını olarak sınıflamaktadır. Bu çalışma özelinde entegre raporlama ve iç denetimin etkileşiminin ve ilişkisinin nasıl olduğu ve bu süreçte iç denetimin rolünün nasıl etkileyeceği konusundaki görüş, deneyim ve uygulamalara yer verildiği için bu çalışma keşfedici bir durum çalışmasıdır. Araştırmamanın deseni ise; kendi içinde alt birimlere ayrılarak çalışılan bir durum içerdiği için gömülü rekti durum desendir. Yin'in (2011) araştırma deseni kullanılarak Şekil 4'te araştırmamanın deseni özetlenmiştir.



Şekil 4: Araştırma Deseni

Bu çalışmada öncelikle araştırma sorusu belirlenerek daha sonra alt problemler geliştirilmiştir. Türkiye’de Entegre Raporlamaya geçiş süreci yeni bir durumdur ve bu süreçte entegre raporlamaya ve iç denetim ilişkisinin nasıl şekilleneceğinin ortaya koyulması bu yeni raporlama şeklinin kabul görmesinde yol gösterici olacaktır. Araştırmanın katılımcıları da bu süreçte yaşadıklarını, deneyim ve tavsiyelerini paylaşabilecekleri için Türkiye’de entegre raporlamaya yapan şirketlerin yöneticileri, iç denetçileri, bu alanda denetim ve danışmanlık hizmeti verenler, düzenleyici kurumlar ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü yöneticileri arasından seçilmiştir. Katılımcılar belirlendikten sonra veri toplama ve veri analizine geçilmektedir.

Yin (2009)’in araştırma modelinden uyarılanarak çalışmanın modeli Şekil 5’te gösterilmiştir:



Şekil 5: Araştırma Modeli

Araştırmada belirlenen durum farklı paydaşlarla, farklı ortamlarda çalışılmıştır. 2020 Şubat ayı itibarıyla Türkiye’de entegre raporlamaya yapan üç şirketin ER sürecinden sorumlu yöneticileri ve iç denetim yöneticileri ile görüşülerek durum derinlemesine incelenmiştir. Sonrasında bu alanda danışmanlık veren üç şirketin bu alanda çalışan uzmanları ve yöneticileri ile görüşülerek onların konuyla ilişkin görüşleri de incelenmiştir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü yöneticileri, bir STK ve düzenleyici bir kurum ile de görüşmeler yapılarak Türkiye’de ERY’ye geçiş süreci dikkate alınarak iç denetim ve entegre raporlamaya ilişkisi ve entegre raporlamamın geleceği ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

Bu çalışma nitel bir çalışma olduğu için örnekleme, “amaçlı örnekleme” ile belirlenmiştir. Çalışma birimlerinin, katılımcıların seçilmesindeki amaç; bu katılımcıların konuyla en ilişkili ve faydalı bilgiyi sağlayacak olmasıdır (Yin, 2011, s. 88). Çalışmanın evrenini Tür-

kiye'de faaliyet gösteren ve entegre raporlama yapan şirketlerde çalışan iç denetçi ve yöneticiler, bu alanda denetim ve danışmanlık veren kuruluştaki uzman ve yöneticiler, bu alandaki düzenleyici kurum yöneticileri ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü yöneticileri olmaktadır. Evrenin oluşturulmasında temel kriter seçilen şirketlerin entegre raporlama yapması veya bu alanda danışmanlık, denetim ya da düzenleme yapmasıdır.

Çalışmada, Türkiye'de entegre raporlama yapan şirket sayısı az olduğu için amaçlı örnekleme yolu ile maksimum çeşitliliği sağlayabilecek ve konuya ilişkin farklı açılardan görüşlerini belirtebilecek katılımcılar seçilmiştir. Bu şekilde ortak ya da paylaşılan görüşlerin olup olmadığı, ayrıca katılımcıların ayrıştığı durumlar ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Bu çeşitliliği sağlayabilmek için görüşme yapılan kurumlarda entegre raporlama sürecine dahil olan tüm taraflarla görüşülmeye çalışılmıştır. Entegre Raporlama yapmış olan üç şirket, bir düzenleyici kurum, bu alanda denetim ve danışmanlık hizmeti veren üç şirket, bir STK ve bir meslek örgütü (TIDE) yöneticileri ile görüşülmüştür. Yöneticiler, kendi şirket ya da kurumlarındaki uygulamaları göz önünde bulundurarak kişisel görüşlerini belirtmişlerdir. Katılımcılar belirlenirken görüşme yapmayı kabul etme ve katılmaya istekli olma durumu göz önünde bulundurulmuştur. Yapılan görüşmeler ve katılımcı sayısına ilişkin bilgiler Tablo 1'de verilmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde görüşülen yöneticiler, "Y" olarak kodlanarak kullanılacaktır.

Tablo 1: Görüşme Yapılan Kişi Sayısı

Görüşülen Yöneticinin Pozisyonu (Y)	Sayı
Entegre Raporlama/Sürdürülebilirlik Birimi Yöneticisi/Çalışan	3
TIDE Yöneticisi	2
İç Denetim Yöneticisi	2
Bağımsız Denetim ve/veya Danışmanlık	3
Düzenleyici Kurum	1
STK	1
Toplam	12

4.2. Veri Toplama ve Analizi

Nitel araştırmalar için farklı veri toplama yöntemleri bulunmaktadır. Bu çalışmada veri toplandırmış görüşme tekniği kullanılarak veri toplanmıştır. Bu çalışmada katılımcılara özel hazırlanan veri toplama araçları kullanılmıştır. Araştırmacı tarafından alan yazından faydalanılarak farklı katılımcı grupları için özel olarak hazırlanan 5 farklı görüşme protokolü kullanılmıştır. Görüşmelere başlamadan önce Erik Kurul'a başvurularak gerekli değerlendirmeler yapılmış; görüşme protokolü araştırmacı ve uzman öğretim üyeleri tarafından incelenmiştir. Protokoller; katılımcının uzmanlık alanına göre soru sayısının 20 ile 25 arasında değiştiği, açık uçlu sorulardan oluşan bir yarı yapılandırılmış görüşme formlarından oluşmuştur. Bu soruların bazıları her katılımcı için ortak sorulardan oluşurken, bir kısmı da entegre raporlama sürecinde katılımcının uzmanlaştığı alanlara yönelik farklı sorulardan (iteratör ve meslek örgütlerinin bu alandaki yayınları taranarak) oluşturulmuştur. Görüşmeler katılımcıların kendilerini rahat hissedebilecekleri şekilde onların işyerinde ya da uygun gördükleri yerde yüz yüze yapılmıştır. Yüz yüze görüşme planlanamaması durumunda görüşmeler telefonda gerçekleştirilmiştir.

Bu durum çalışmasında verilerin analizi için içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Öncelikle yapılan görüşmeler yazıya dökülmüş; görüşme süresince tutulan notlar ve toplanan diğer dokümanlarla bir araya getirilmiştir. Bu adımda aynı zamanda verilerin analiz edilebilmesi için düzenlenmesi de gerçekleştirilmiştir. Veri toplama sürecinde ve sonrasında araştırmacı verilerin tamamını okuyarak toplanan verileri açıklayabilecek kavram ve ilişkiler üzerinde derinleşmiş olarak durmuştur. Görüşme sorularına verilen cevaplar ve görüşme notları üzerinden yapılan kodlama ve kavramsallaştırmalar ile tema ve alt temalar belirlenmiş; bunların aralarındaki bağlantılar ve ilişkiler irdelenmiştir. Son olarak araştırmacının bulgularını yorumlanarak analiz gerçekleştirilmiştir.

5. Bulgular

Yapılan görüşmelerin analizi sonucunda; entegre raporlamaya geçiş sürecine ve bu süreçte görev alan birimlere, iç denetimin bu süreçte alabileceği roller ve entegre raporlamanın geleceğine ilişkin görüşler, bunlara ilişkin bulgu ve yorumlar araştırmacının amacı doğrultusunda sunulmuştur.

5.1. Türkiye'de Entegre Raporlamaya Geçiş Sürecine İlişkin Bulgular

Entegre raporlamaya geçiş süreci, kurumun “entegre rapor” ya da “entegre faaliyet raporu” yayınlama kararı vermesi ve sonrasında bunu uygulamaya geçirmesi sürecini ifade etmektedir. Bu süreç yapılan görüşmeler bağlamında değerlendirildiğinde, katılımcıların özellikle öne çıkardıkları bazı konular olduğu görülmüştür. Bunlar; entegre rapora ilişkin farkındalık, kurum kültürü, Türkiye'deki konjonktürel durum, şirketlerin sürdürülebilirlik yolculuğunda nerede olduğu, ülkede kısa vadeli ve finansal bilgi odaklı bakış açısının yerince değişmemiş olması, şirketlerin yaşadığı belirsizlikler ve ekonomik sıkıntılar faaliyet raporlarının kapsamının yeterli bulunması ve uygulama sayısının az olması olarak sıralanabilir. Bunun yanında entegre düşüncecinin yerleşmiş olması, yabancı ortaklıkların varlığı, yurt dışı ile ticari ilişkiler sonucu talebin artışı ve bazı sektörel etkenlerin kurumların entegre raporlamaya geçiş sürecinde ilk adımı atmasında etkili olduğu anlaşılmaktadır.

Entegre raporlamaya geçiş sürecine etkisi olan ve olabilecek etkenler konusunda yöneticilerin görüşleri Tablo 2'deki gibidir:

Etkenler	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Ekonomik konjonktür												
Kurumsal Kültür / Yönetişim Felsefesi												
Marka Değeri (İtibar/Prestij)												
Yönetimin Destegi												
Uzun Vadeli Baksı Acısı												
Sertifalık Seviyesi												
Entegre düşüncecinin yerleşmesi (Silo yapının değişmesi)												
Sürdürülebilirlik bilincinin oluşması												
Finansal olmayan verinin sayısallaştırılması (ölçülebilir ve denetlenebilir olması)												
Etkin bir kontrol sisteminin varlığı / Kontrol okuryazarlığı												
YRU (Yönetişim, Risk, Uyumluluk) Uygulamaları												

Tablo 2: Entegre Raporlamaya Geçiş Sürecine Etkisi Olan/Olabilecek Etkenler

Tablodan da görüleceği üzere YRU yaklaşımı, kontrol bilinci/okuryazarlığı gibi konular entegre raporlama sürecinde aktif rol oynayan yöneticiler tarafından yeterince önem atfedilmeyen konulardır. İç denetçiler dışında bu alandaki farkındalığın ve entegre raporlamaya sağlayacağı faydanın henüz yeterince anlaşılmadığı görülmüştür. Entegre raporlamamanın temelinde yer alan entegre düşüncecinin yerleşmesini, silo yapının kırılmasını, birimler arası koordinasyonun ve uyumun artmasını sağlayabilecek bu yaklaşımın benimsemesi ER'ye geçişi hızlandıracaktır. Bütünleşme ve kapsayıcılığı hedefleyen kaliteli bir entegre rapor için; kurum çapında bir kontrol okuryazarlığı olması gerektiği ve bunu üst yönetimden başlayarak her seviyede çalışanın sahiplenmesi gerektiği de açıktır. Her birimin bu anlamda farkındalığının artması gerekmektedir. Bunun yanında kuruluşların entegre raporu sadece marka değerini/itibarını artıran bir yaklaşımın olarak gömmenin öcesine geçmeye başla-

dıkları görülmektedir. Entegre düşüncenin, iyi bir yönetim anlayışının, sürdürülebilirlik bilincinin, şeffaflık ve hesap verebilirliğin, uzun vadeli bakış açısının ve finansal olmayan yerinin sunumuna ilişkin ölçütlerin oluşturulmasını entegre raporlamaya geçiş anlamında üzerinde uzlaşılan konular olduğu görülmektedir.

5.2. Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Konusunda Bulgular

Entegre düşünce ve entegre raporlamaya ilişkin farkındalık geçiş kararını etkileyebilecek bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak sadece geçiş kararını için değil; ER'ye ilişkin süreçlerin anlaşılması, entegre düşüncenin anlaşılabilir olarak kurumun iç dinamiklerine yerleştirilmesi, gerekli planlama ve hazırlıkların yapılabilmesi, yönetimin ve çalışanların rol ve sorumluluklarının belirlenebilmesi açısından da bu farkındalık gereklidir. Görüşülen yöneticiler, iç denetim yöneticileri ve danışmanlar bu konuyu kendi meslekleri açısından değerlendirtileri gibi ülke düzeyinde de görüşlerini beyan etmişlerdir. Süreç bir bütün olarak değerlendirilerek, farkındalık konusu ele alınmalıdır. Yapılan görüşmeler değerlendirildiğinde, entegre düşünce ve entegre raporlamaya ilişkin farkındalığın, bu raporlamayı yapan kurumlar dışında yeterince oluşmadığı anlaşılmaktadır. Bu farkındalık sadece ülkemizde değil global anlamda da yeni yeni oluşmaktadır. Türkiye'de entegre rapora geçiş sürecinin yavaş ilerlemesi ve farkındalık konusu bir arada değerlendirilebilir. Bu ikisi arasındaki etkileşim hem farkındalık artırışın ve süreci ilerletmenin yavaş olması sonucunu doğumaktadır. Bu konudaki görüşler Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: Entegre Raporlamaya İlişkin Farkındalık Konusunda Yapılabilecekler

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Tüm paydaşların süreci sahiplenmesi												
Eğitimler ve deneyim paylaşımı												
İyi uygulama örneklerinin artması												
Entegre düşünce ve raporun faydalarının paydaşlara açıkça anlaşılması												
ERTA, STK, Düzenleyici Kurumlar ve Meslek Örgütlerinin İhtisafatı Amması												

Farkındalığın artırılabilmesi için tüm paydaşlar tarafından sürecin anlaşılabilir olarak gerçekleştirilmesi ve adımların açıklanması gerekmektedir. Görüşmelerde de özellikle ERTA, Borsa İstanbul, meslek örgütleri ve düzenleyici kurumların bu konudaki katkılarının beklendiği anlaşılmaktadır. Özellikle deneyim paylaşımı toplantıları, şirketlerde yapılacak çalışmalar ve eğitimler buna katkı sağlayacaktır. ERTA'nın meslek örgütleri ve paydaşlar ile toplanarak bir yol haritası oluşturulmasını faydalı olabileceği, iyi uygulama örneklerinin paylaşıldığı kongre ve çalışmalarda, TIDE Academia'da akademik çalışmalarda entegre raporlama konusu ele alınarak farkındalığın artırılacağı belirtilmiştir. Entegre düşünce ve raporlama anlamındaki eğitimlerin artırılması da öneriler arasındadır. Lisans ve lisansüstü derslerin yanında, mesleki sertifikasyon sınavlarına da bu konuların dahil edilmesi beklenmektedir. Danışmanlık anlamında ise özellikle dört büyük denetim ve danışmanlık şirketlerinin globaldeki ortaklarının desteği ile bu alanda çalışmalar yapacağı gözlenmektedir. Ülkemizde faaliyet gösteren ve bu alana yoğunlaşmış danışmanlık şirketi sayısı da oldukça azdır. Bu alandaki farkındalığın az olması ve gerekli bilgi-becceri düzeyinin çeşitliliği de bunu etkilemektedir.

Entegre raporlamaya ilişkin farkındalığın artırılması hususunda yapılabilecekler ilişkin yöneticilerin hepsi ortak olarak bazı konuları dile getirmiştir. Bunlar, farkındalığın artırılabilmesi için ER'ye olan talebin ve yaratacağı faydaların daha açık şekilde ortaya koyulması, eğitimler ve deneyim paylaşımı toplantıları yapılması; ERTA, STK'lar, dernekler ve meslek örgütleri tarafından sürecin takip edilmesi ve farkındalığın artırılması için ihtisafat alınarak çalışmalar yapılması gerekliliği öne çıkmaktadır. Farkındalık ve bilincin oluşması konusunda şirketler entegre düşüncenin benimsenebileceği bir ortamın olması gerekliliği de vurgulanmıştır.

5.3. Entegre Raporlamaya Sürecinde Gözlenen Alan Birimlere ve Bu Alanda Gerekliliği Yeterliliklere İlişkin Bulgular

Bu konudaki görüşler incelendiğinde; entegre raporun hazırlanması sürecini ağırlıklı olarak Yürütücü İlişkileri, Sürdürülebilirlik Birimleri/Komiteeleri ya da Strateji Birimleri/Komiteelerinin üstlendiği görülmektedir. Bu süreçte ER Komitesi kurmuş olan ya da bu yönde çalışmalarını olan şirketler de vardır. Bu birimlere ihtiyacı halinde farklı departmanlardan alan uzmanları ya da dışardan danışmanlık hizmeti verenler katılmaktadır. ER hazırlan-

ması görevini bu birimlerin üstlenmesinin temel sebepleri; bu raporlarla yatırımcı çekmenin, finansman sağlanmasının hedeflenmesi, bu raporun sürdürülebilirlik yaklaşımının bir devamı olarak yorumlanması ve stratejik bilgi gerekmesidir. Bu sorumluluğu üstlenen birimlerin bütüncül bir yaklaşım geliştirmesi ve ihtiyaç duyulan yetkinliğe sahip birim ve çalışanların sürece dahil edilmesi konusunda çevik ve senek davranılması raporun kalitesini olumlu yönde etkileyecektir.

Entegre raporun hazırlanmasının sorumluluğunu üstlenen ve üstlenmesi beklenen birimler Tablo 4'te verilmiştir:

Tablo 4: Entegre Raporun Hazırlanmasından Sorumlu Birimler

Entegre Raporlamadan Sorumlu Olabilecek Birimler	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Yatırımcı ilişkileri												
Kurumsal İletişim												
Sürdürülebilirlik Birimleri/Komiteleri												
Entegre Raporlama Komiteleri												
Strateji Birimleri/Komiteleri												

ER hazırlanması süreci genel olarak incelendiğinde, özellikle ERY'e ilk geçiş aşamasında tüm birimlerin bilgilendirildiği ancak sonrasında ihtiyaç duyulan konularda destek alınmadığı görülmüştür. Görüşülen taraflar iç denetim fonksiyonunun ER'nin hazırlanması sırasında mevzuata uygunluk, yönetsim ilkeleri ve iç kontrollerin işlerliği konusunda güvence vermek gibi alanlarda yer aldığını belirtmiştir.

İç denetçilerin ise entegre raporun hazırlanması sürecinde yeterince dahil olmadıkları, gerekli görülen yerlerde sorumlu birim tarafından kendilerine danışıldığı ya da görüş istendiği anlaşılmaktadır. Aynı zamanda uygulama anlamında tecrübenin az olması sebebiyle entegre raporlama sürecinde şirketlerin danışmanlık aldığı anlaşılmaktadır. Katılımcıların bazıları; danışmanlık alınmasının gözden bir şey kaçırılmamasını ve iyileştirmeler konu-

sunda fayda sağladığını belirterek özellikle "paydaş analizi, raporun içeriği ve yazımında" destek alındığını söylemiştir.

Entegre raporun hazırlanmasında; süreçlerin ve bu süreçlerden sorumlu birimlerin tam olarak tanımlanmasının önemi vurgulanarak bu şekilde iç süreçlerde ve danışmanlık süreçlerinde kopuklukların önüne geçilebileceği belirtilmiştir. İlk örnekler ele alındığında, rol alan birimlerin zaman içinde yetkinlik ve becerilerini arttırmaya çalıştığı anlaşılmaktadır. Şirketlerin çoğunda entegre raporlamadan sorumlu bir komite olmakla birlikte, ihtiyaç halinde ekibin üyeleri değişebilmektedir. İhtiyaç duyulan yetkinlik ve beceriler; entegre raporun kapsayıcı yapısı ve semaye öğelerinin çeşitliliği düşünüldüğünde oldukça çeşitlidir. Yetkinlikler olarak öne çıkan alanlar; kurum stratejisi, entegre raporlama görevi ve sürdürülebilirlik konularında teknik bilgi sahibi olunmasıdır. İletişim ve eleştirel düşünme becerileri, teknolojik gelişmelere hâkim olmak, işbirliği yapabilmek ve mesleki sertifikalara sahip olmak da öne çıkmaktadır. İç denetim fonksiyonunun; risk yönetimi ve kontrollere ilişkin güvencesine ayrıca süreçlerin oluşturulmasında da danışmanlığına, öngörüsüne ve fikrine ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır.

5.4. Entegre Rapora Güvence Verilmesi Konusunda İç Denetimin Rolüne İlişkin Bulgular

Entegre raporun finansal olmayan bilgileri içermesi ve katı bir çerçeve ve kurallar bütünü yerine esnek bir çerçeve sunması, entegre rapora güvence verilmesinin zor olabileceğini düşündürmüştür. Günümüzde finansal olmayan bilgilerin pek çok farklı düzenlemeye (GRI, CDP, IIRC vb.) göre incelenerek değerlendirilmesi yapılmaktadır. Bu raporlarda yer alan bilgilerin bir kısmı oluşturulan ölçütler doğrultusunda denetlenebilmektedir. Farklı raporlama standartları ve ölçütleri arasındaki karmaşa ve uyumsuzluğun kaldırılması ve buradaki ölçütlerin benzer temellere dayandırılması için çalışmalar devam etmektedir. Ancak burada göz ardı edilmemesi gereken bir husus vardır; entegre raporlama doğası gereği finansal ve ölçülebilir olmayan bilgiler de sunmaktadır. Bu noktada entegre rapora güvence verilmesi konusunda bütünlük güvence konusunun öne çıktığı görülmektedir. Bütünlük güvencesinde yönetimin, iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin bütünlük ve birbiri tamamlayan rollerinden bahsedilebilir. Yönetim gerekli kontrollerin sisteme entegre edilmesini sağlarken, iç denetçi ise bunların etkin ve verimli bir şekilde işlediğinin

güvencesini verebilir. Yönetimden başlayarak tüm çalışanlarda yani kurumun bütününde kontrol okuryazarlığı ve farkındalığı oluşturdu takdirde, entegre düşünce benimsenmesi ve entegre raporun çıkışının kolaylaşacağı belirtilmiştir. İç denetçilerin entegre raporun güvencesi bağlamında bütünlüklük güvencesinin önemli bir paydaşı olduğu belirtilerek, süreceki kontrollerin işlevliliği ve finansal olmayan veri akışının güvencesinin sağlanmasında önemli katkılar sağlayabileceği vurgulanmıştır.

Yöneticilerin de belirlediği gibi “süreçler verimli bir şekilde işliyor mu, herkes sorumluluklarının farkında mı ve bunları yerine getiriyor mu?” diye iç denetimin incelenmesinin faydalı olabileceği belirtilmektedir. Entegre raporlama anlamında sürecin nerede başlayıp bittiği ve sorumlulukların belirlendiğine dair güvence alınması ve bunun raporda yer almasının da bir iyileştirme önerisi olabileceği anlaşılmaktadır.

Entegre raporlamaya ilişkin süreçlere güvence verilmesinin yanında, finansal olmayan hedeflerin tam olarak raporda yer almasına, koyulan yönleşim hedeflerine ne kadar ulaşıldığına dair güvence verilmesi gibi alanlarda da iç denetimin katkı sağlayacağı belirtilmiştir.

İç denetçilerin entegre raporlama konusunda katkı sağlayabilecekleri tüm katılımcılar tarafından dile getirilse de uygulamada bu süreç çok da dahil olmadıkları anlaşılmaktadır. Bunun sebebi olarak ise kurum tarafından iç denetçilerin sürece dahil edilmemesi ya da kriterlerin çok açık olmadığı bir alanda iç denetçilerin risk almak istememesi gibi konular öne çıkmıştır. Buna rağmen; iç denetçilerin bu süreçte rol almaları talep edilmemesi halinde, kendi değer yaratan taraflarını ortaya koyabilecekleri gibi değişimin öncüsü olma açısından da önemli bir fırsat yakalayabilecekleri açıktır.

Üst yönetimin iç denetime yaklaşımının da iç denetimin süreceki rolünü belirlediği anlaşılmaktadır. Finansal denetim odaklı bir yönetim anlayışı hâkim olduğunda ve kurum capında yeterince bilgi sahibi olunmadığında iç denetim biriminin katma değer yaratma konusunda fayda sağlamayacağı düşünülmektedir. Entegre düşünce ve sürdürülebilirlik kültürünün yeterince yerleşmemesi sonucunda iç denetime yakın zamanda bir danışmanlık ve güvence rolü öngörülen katılımcılar da olmuştur. Ancak bu katılımcılar; entegre raporlama konusunda yeterince bilgi sahibi olunmasa da, talep edilmesi halinde bütünlüklük güvence modelinin bir parçası olarak güvence desteği sağlanabileceğini belirtmiştir.

Entegre raporlara güvence verilmesi halinde raporun benimsenmesinin hız kazanacağı düşününcesi güvence konusunu gündemde tutmaya devam edecektir. Şeffaflık ve güvenin sağlanması konusunda da güvence kavramı öne çıkmaktadır. Entegre raporlamanın finansal raporlamaya kıyasla çok daha geniş bir yelpazede uzmanlık gerektirmesi güvence konusunda da farklı yetkinliklere sahip ekiplerin bir arada çalışmasını gerekli kılmaktadır. Finansal olmayan konularda da bilgi sahibi ve deneyimli iç denetçilerin sürece ilişkin katma değer yaratabileceği ve bütünlüklük güvencesinin parçası olabileceği belirtilmiştir. Kontrol okuryazarlığının olgunlaşmasında rehberlik ve kontrol süreçlerinin yeterlilikleri konusunda güvence vererek katkı sağlayabilirler. Finansal olmayan veri akışı ve iç süreçlerin işlevliliği konusunda verilen güvencesinin, sadece yönetime değil bağimsiz denetim ve danışmanlık hizmeti veren taraflara da katkı sağlayacağı açıktır. Bilginin tutarlılığı konusunda iç denetçilerin şüphesizliği dikkate alındığında, entegre rapordaki bilginin güvencesi için de iç denetime ihtiyaç duyulacağı anlaşılmaktadır. Bu anlamda da iç denetimin sağlayacağı katkının tüm paydaşlara anlatılması ve farkındalığın artırılması gerekir. Entegre raporlamada iç denetimin üstlenebileceği güvence rolleri Tablo 5’te verilmiştir.

Tablo 5: Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Güvence Roller

Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Güvence Roller	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Bütünlüklük güvence												
Risk ve fırsatların doğru yöneltilip yönetilmediği												
Kontrollerin gözden geçirilmesi												
Süreçlerin yeterliliği/başlangıç sona kontrolü												
Finansal olmayan veri akışı												
Entegre rapordaki bilginin tamlığı ve doğruluğu												

Tablodan da görüleceği üzere iç denetim faaliyetinin güçlü hat modelindeki taraflarla koordinasyon içinde bütünlüklük güvencesinin parçası olabileceği, ER ve finansal olmayan veri

akısına ilişkin süreçleri gözden geçirebileceği ve bu süreçlere ilişkin kontrollere güvence verebileceği konusunda yöneticiler arasında bir uzlaşma vardır. Bununla birlikte, bazı yöneticiler entegre rapordaki bilginin tamlığı ve doğruluğu konusunda iç denetimin rolü olduğunu; ancak bu konuların bağimsız denetimden geçmesinin kullanıcı gözünde raporun güvenilirliğini ve itibarını daha çok arttırdığını belirtmişlerdir. Entegre raporda yer verilen risk ve fırsatların doğru yönetilip yönetilmediği, sermaye öngelileri ve paydaşların risk yönetimi sürecine yeterince dahil edilip edilmediği konusunda da iç denetimin öngörüsü ve güvencesinin fayda sağlayabileceği anlaşılmaktadır. Entegre rapordaki kılavuz ilkeler ve iç denetim ilişkisine ilişkin de iç denetimin üstlenebileceği görevler bulunmaktadır (IIA, 2015a). Bu başlıklar incelendiğinde, Türkiye’de iç denetimin risk yönetimi ve kontrol süreçlerine ilişkin güvence vermek, finansal olmayan verilere ilişkin performans göstergelerinin tasarımında tavsiyelerde bulunmak gibi rollerinin öne çıktığı anlaşılmaktadır. Entegre raporun uygulanmasına başlanmasıyla bu rollerin literatürde belirtildiği üzere daha da gelişebileceği anlaşılmaktadır.

5.5. Entegre Raporlama Konusunda Danışmanlık Ahmamasında İç Denetimin

Rolüne İlişkin Bulgular

İç denetimin danışmanlık rolüne ilişkin görüşler değerlendirildiğinde özellikle planlama aşamasında iç denetimin danışmanlığının değer yaratabileceği, özellikle zaman ve maliyet tasarrufu sağlayacağı vurgulanmıştır. Ülkemizde iç denetçilerin daha çok güvence rolü öne çıksa da danışmanlık alanında entegre rapor sürecindeki kontrollerin tasarımı, entegre raporlama süreçlerinin tasarımı konusunda tavsiyelerde bulunabileceği ve danışmanlık verebileceği belirtilmiştir. Özellikle sistemin kurulması aşamasından itibaren hangi kontrollerin kurulması gerektiği, kontrollerin çalışıp çalışmaması konusunda iç denetimin proje ekibinde muhakkak yer alması gerektiği belirtilmiştir.

Danışmanlık anlamında alabileceği roller değerlendirildiğinde özellikle iç denetimin tarafsızlığı ve bağımsızlığını koruyabilmek için süreçte bazı konulara dikkat etmesi gerektiği vurgulanmıştır. Özellikle iç denetim sadece süreç destek verip sonrasında güvence tarafına geçmesi gerektiği; aksi halde sorumlulukların farklı bir yöne doğru gidilebileceğine dikkat çekilmiştir. Tavsiye ve danışmanlık aşamalarından sonra sorumluluğun üçlü modeldeki 1. ve 2. seviyeye bırakılması gerektiği vurgulanmıştır.

Mayıs 2019’da İngiltere’de düzenlenen IIRC’nin yıllık toplantısında da “Entegre Raporlama ve Güvence” başlığı altında gerçekleştirilen ve IIA Başkan ve CEO’su Richard Chambers ve Prof. Mervyn King’in de katılımcı olduğu oturumda iç denetçilerin senelerdir risk yönetimi ve kurumsal risklerin anlaşılması konusunda öncü bir rol oynadığı; bugün de entegre raporlama konusunda danışmanlık ve öngörülerle öncü rol oynayabilecekleri belirtilmiştir. Entegre düşünce ve raporun ne olduğunun ve neden uygulanması gerektiğinin anlaşılması konusunda iç denetçilerin destek verebileceği vurgulanmıştır. Özellikle entegre raporun yapılması ya da yapılmaması durumunda karşılaşılabilecek risk ve fırsatların belirlenmesinde iç denetçilerin değer yaratabileceği ve faydalı olacakları üzerinde durulmuştur. İç denetçilerin tüm paydaşlarla olan iletişimi ve çalışma ortamı düşünüldüğünde verinin doğru ve tam bir şekilde toplanıp raporlanması amacıyla gerekli sistemlerin oluşturulmasında ve hizmetlerin sunulmasında danışmanlık rolüne geçilebileceği, bunun aslında değişim yönetiminin de bir parçası olarak düşünülebileceği belirtilmiştir. Entegre raporun çıkarılması tüm katlımların da belirttiği üzere düşünce yapısında ve sistemlerde bir iyileştirme ve bütünlüğüme gerekli kılacaktır. Bu düşünce de bu anlamda iç denetçilerin değişimin öncüsü olarak değer yaratabileceğini göstermektedir. Kurumda silolar halindeki yapının aşılması ve değişmesi için bütüncül yaklaşımın uygulanabilmesi gerekir ve iç denetçiler bu anlamda önemli bir rol üstlenebilirler. İç denetçiler entegre düşünce-nin değerini ve önemini anlayabilecek yetkinliktedirler. Entegre raporlamada iç denetimin üstlenebileceği danışmanlık rolleri Tablo 6’da verilmiştir.

Tablo 6: Entegre Raporlamada İç Denetimin Üstlenebileceği Danışmanlık Roller

İç Denetimin Danışmanlık Rolü (Planlama ve hazırlık aşaması)	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Entegre düşünce-nin tesvik edilmesi												
Entegre raporlamada süreçlerin tasarımı												
Uygun kontrollerin tasarımı												
ER’yi YK’ların gündemine getirmek												

İç denetimin danışmanlık anlamındaki rolüne ilişkin görüşler değerlendirildiğinde finansal olmayan verilerden ve bunlara ilişkin bir süreçten bahsedildiği için, iç denetçilerin entegre rapora geçilmekten daha ilk planlama aşamasından itibaren süreç dahil olmalarının katkı sağlayacağı konusunda genel bir görüş olduğu söylenebilir. İçerde bu kontrol süreçlerinin tasarımıdan itibaren iç denetçiler görüş ve tavsiyeleriyle katkı sağlayacaklardır. Entegre raporun çıkışı ancak içerideki bu mekanizmaların doğru işlemesi ile mümkün olabilecektir. Finansal olmayan verilerin varlığı, ölçülüyor ve takip ediliyor olması sayesinded entegre rapora geçiş mümkün olabilecektir. Bu yapının hazırlığında iç denetimin rolü öne çıkmaktadır. Bu danışmanlık rolü aynı zamanda raporlanan bilginin de kalitesini de arttıracak, planlama sürecinden itibaren iç denetimin süreç dahil olması için daha sağlıklı yürütmesini sağlayacaktır.

5.6. Entegre Raporlanmanın Geleceği Konusunda Bulgular

Entegre raporlanmanın geleceği ve bu alanda yapılması gerekenler konusunda katılımcılar genel olarak entegre raporlanmanın zorunlu olup olmaması, teşvik mekanizmaları, yönetime tarafından bu konunun sahıplenebilmesi, finansal olmayan bilginin sayısallaştırılabileceği, entegre rapora güvence verilmesi, eğitimlerin ve danışmanlık hizmetlerinin arttırılması gibi konular önüne çıkarılmıştır.

Tim görüşler değerlendirildiğinde entegre düşünce ve raporlanmanın geleceği ve Türkiye’de yaygınlaşması konusunda öne çıkan konular; SPK, BDDK, Borsa İstanbul gibi kurumların inisiyatif alması, teşvik mekanizmaları ile sürecin desteklenmesi sonrasında zorunlu ya da gönüllü olmasının ele alınması, ana çerçeve ve mevzuatın oluşturulması, eğitimler ve deneyim paylaşımını toplantılar ile farkındalığın arttırılması için çalışmalar yapılması olarak öne çıkmıştır. Entegre raporlanmanın geleceği konusunda yöneticiler tarafından öne çıkarılan başlıklar Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7. Entegre Raporlanmanın Geleceğine İlişkin Görüşler

Entegre Raporlanmanın Geleceği	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5	Y6	Y7	Y8	Y9	Y10	Y11	Y12
Farkındalığın ve bilgi düzeyinin arttırılması												
Entegre Raporun mevzuatı oluşturularak zorunlu tutulması ya da gönüllü olması (uygulama ya da açıkla prensibi) Z: Zorunlu G: Gönüllü	Z	Z	Z	G	G	Z	Z	Z	G	Z	G	Z
Teşvik Mekanizmaları (ERİA, SPK, BIST)												
Yatırımcı talebi (Finansal olmayan göstergeleri önemseyen)												
Bu alanda danışmanlığın artması												

Tablodan da görüleceği üzere yöneticilerin büyük bir bölümü entegre raporlama konusunda bir mevzuat oluşturularak zorunlu hale getirilirse gelecekte uygulamamanın atacağına beşirmişlerdir. Bunun yanında zorunlu olması halinde halka açılmayı zorlaştırılabileceği bu nedenle uygun altyapı ve ortam oluşana kadar gönüllü olmasının savunulan yöneticilerde olmuştur. Entegre raporun gelecekte kabul görebilmesi için bu anlamdaki farkındalık ve bilgi birikiminin arttırılması, eğitimlerin artması ve teşvik mekanizmaları en çok öne çıkan konular olmuştur. Bunun yanında bu alanda danışmanlık verebilecek deneyimli kurulluşların artması, yatırımcıların ve diğer paydaşların finansal olmayan veriyeye talebinin artması ile raporlanmanın geleceğinin şekilleneceği belirtilmiştir.

6. Sonuç ve Öneriler

Çalışmamızda kurumsal raporlamadaki güncel gelişmeler ve Türkiye’de Entegre Raporlamaya geçiş sürecinde iç denetimin rol ve sorumluluklarındaki değişim ve gelişim ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Entegre raporlama ve iç denetim ilişkisi ortaya koyularak, yönetimin temel taşlarından biri olarak iç denetimin nasıl değer yaratabileceği ve ER sürecinin gelişimine nasıl katkı sağlayabileceği anlaşılmasına çalışılmıştır. Son yıllarda, işletmelerin iş yapış şekli, raporlama, risk ortamı gibi pek çok şey değişmiştir. İç denetim mesleğinin de küresel gelişmelerden, değişen paydaş beklentileri ve risk ortamından etkilenerek bir değişim yaşadığı söylenebilir.

Entegre raporlama sürecinde iç denetimin rolü ele alındığında güvence, danışmanlık, ön-görü sağlama gibi rolleri literatürde olduğu gibi görüşmelerde de belirtilmiştir. İşlemlerdeki pek çok birimle rutin olarak iletişim ve etkileşim halinde olan iç denetçilerin örgütsel bağımsızlıklarını koruyarak entegre raporlama uygulamasını güvence ve danışmanlık rolleriyle destekleyebilecekleri anlaşılmaktadır. Bu anlamda iç denetçilerin özgül bir niteliğe ve konuma sahip olduğu söylenebilir. Entegre raporlama süreçlerinin ve sorumluluklarının doğru şekilde oluşturulmasında, etkin şekilde işlerinin sağlanmasında iç denetim birimleri güvence ve danışmanlık rolleriyle entegre raporlama sürecinin bir parçası olmalıdır.

İç denetçiler, yöneticiler ve danışmanların ortak olarak dile getirdiği konular; Türkiye’de entegre düşünce ve sürdürülebilirlik bilincinin henüz tam olarak yerleşmediği, kısa vadeli baskı açısından devam ettiği, finansal olmayan verinin güvencesinin zorluğu ve bu alandaki farkındalığın yeterince oluşmamasıdır. Raporlamada bütüncül bir bakış açısı sunan Entegre Raporlama açısından, Türkiye’de mesleği icra eden iç denetçilerin Dünya’ya ve gelişmeleri yakından takip etmeye çalıştığı; ancak ER uygulaması ve güvenesi konusunda temkinli davrandığı ve bu alanda iyi uygulamalar artıkça iç denetimin sürece daha çok dahil olabileceği anlaşılmaktadır. İç denetçilerin farkındalık, zaman ve yetkinlikteki kısıtlar nedeniyle bu alana henüz yeterince girmemekte beraber öncül bir role sahip olabilecekleri açıktır.

Çalışmamızın önemli bulgularından biri iç denetçilerin özellikle ER’ye geçiş ve planlama aşamalarında süreçlerin ve buna ilişkin kontrollerin oluşturulmasında danışmanlık ve ön-görü sağlayarak fayda sağlayabileceğidir; ancak henüz yeterince farkındalık oluşmadığı da belirtilmiştir. Uygulamaya geçiş sonrasında ise bütünlük güvenecinin parçası olarak güvence rolünün bir parçası olarak görev alabilecekleri anlaşılmaktadır. Çalışmada katılımcılar; iç denetçilerin entegre raporda icracı olarak değil ama bir güvence unsuru olarak yer aldığı durumlar olduğunu belirtmişlerdir. İç denetim; finansal olmayan veri akışına, verinin tam ve doğruluğuna, ER’ye ilişkin süreçlere güvence verebilir. Özellikle değişen risk ortamıyla beraber iç denetçilerin daha çevik ve hazırlıklı olması gerektiği; bu alanda da beceri ve yetkinliklerin artırılması durumunda güvenilir bir danışman olabilecekleri gibi tecrübe ve çok yönlü bakışlarıyla bütünlük güvenecinin de parçası olabilecekleri sonucu çıkmaktadır. Katılımcılar; özellikle iç süreç ve kontrollerin etkin ve güvenilir olması, özellikle finansal olmayan veri ve bilgi akışının doğru ve tutarlı olması, uyum, etik gibi

alanlarda iç denetime başvurulduğunu belirtmişlerdir. Bununla birlikte; çok yönlü bakış açıları ve işleme fonksiyonlarına ilişkin bilgileri ile rapor hazırlandıktan sonra da genel değerlendirme ve geri dönüşler ile raporun gelişimi için önemli katkılar sağladıkları dile getirilmiştir. Türkiye’de ER konusunda farkındalık düşük ve uygulayan şirket sayısı az olduğu için belirtilen rol ve sorumlulukların gelecekte nasıl şekilleneceği zamanla anlaşılacaktır. ER konusu olduğunda, ilk başta danışmanlık alanında yol gösterici olan iç denetçilerin güvence rolleri daha çok öne çıkabilecektir.

İç denetimin danışmanlık rolü ele alındığında, entegre raporlama konusunda dışardan danışmanlık hizmeti alınmasının yaygın olduğu, iç denetçilerin bu alana değil daha çok güvence tarafına yoğunlaştığı görülmektedir. Özellikle entegre raporun planlama aşamasından itibaren iç denetçilerin sürecin içinde yer alarak tavsiyelerde bulunmasının fayda sağlayacağı belirtilse de bu uygulamada pek yapılmamaktadır. İç denetçilerin farkındalığının, entegre rapor yazımlayan şirketler dışında da artırılması önemli ve öncelikli bir konudur; çünkü bu anlamda kendilerini geliştirip öncül hareket edebildikleri takdirde kuruma değer yaratma fırsatları olacaktır. Öncül olabilmek için de değişen raporlama ve risk ortamına hızla uyum sağlanmaları ve yeni durumlara hazırlıklı olabilmeleri gerekmektedir. Görüşmelerde bu öncül rolün önemi vurgulansa da, iç denetim birimlerinin adam almak için entegre raporlamayı uygulamada zorunlu olmasının ya da kabul görmesinin beklendiği anlaşılmaktadır. Aynı zamanda kurumlarda iç denetimin güvence rolünün daha çok öne çıktığı ve danışmanlık rolünün üzerinde fazla durulmadığı görülmektedir. İç denetimin tarafsızlık ve bağımsızlığı konuları, özellikle danışmanlık rolünü kısıtlayabileceği için sıkça dile getirilmiştir. Bu da iç denetimin değer yaratabileceği bir konuda geride kalmasına sebep olabilmektedir. Aynı şekilde entegre raporun kurumda ilk konuşulmaya başlandığı andan itibaren sürecin içinde olmasının sağlayacağı maliyet ve zaman tasarrufu konusunda da yönetimin ve iç denetçilerin farkındalığı ve bilincinin artması önemlidir. İyi yapılandırılmış ve işleyen bir iç kontrol yapısına sahip işletmelerde entegre rapora geçiş sürecinin daha rahat ve sorunsuz geçtiği kabul edilmektedir. Bu doğrultuda; risk, iç kontrol ve yönetim süreçlerinde olan bilgi birikimi ve deneyimleri ile iç denetçilerin burada sağlayabilecekleri katkıların farkında olarak hareket etmeleri gerekir. Bu çalışma da göstermektedir ki, iç denetçilere güvenilir birer danışman olarak ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetçilerin daha başında yeni bir uygulama olarak entegre raporlamayı sahiplenmeleri mesleklerine değer

karabilecekleri bir fırsat yaratmaktadır ve bu alanda gelecekte daha çok görev almaları beklenebilir.

İç denetim mesleğinin gelişimi ve dönüşümü için iç denetçilerin ihtiyacı duyacakları yetkinliklerin yeniden ele alınarak bitirilmemesinin sağlanması gerekmektedir. Şirketlerde iç denetçi seçimi ve istihdamının daha dikkatli ve entegre düşünce bağlamında yeniden gözden geçirilmesi, mesleki yetkinlik belgesi aranması önemlidir. İç denetçilerin denetleyeceği alana ve kapsama göre uzmanlık ve sertifikalara sahip olması yapılan denetimin kalitesini ve güvenilirliğini arttıracaktır. İç denetçilerin beceri ve yetkinliklerinin artırması ve geliştirilmesi için ihtiyaç duyulan eğitim ve destek sunulmalıdır.

Entegre raporlamanın geleceğine ilişkin görüşler incelendiğinde Türkiye'deki konjonktürün ER'nin yaygınlaşması için henüz yeterli koşulları taşımadığı, ancak teşvik ve sektörel iyi uygulamaların görülmesi, bu alandaki eğitimin çalışmalarının artırması ile gönüllü olarak entegre rapor hazırlayan firmaların artacağı görülmüştür. Lisans ve lisansüstü derslerde entegre raporun anlatılması, meslek örgütlerinin bu konuları eğitimlerinde ve sertifikasyon sınavlarında kullanması, açık ve uzaktan öğrenim sistemi gibi geniş kitlelere ulaşabilecek eğitim yaklaşımları ile farkındalığın artırılması entegre raporun ve faydalarının daha iyi anlaşılmasını sağlayabilecektir. Türkiye'de entegre raporlama anlamında uygulama örtneği sınırlı sayıdadır. Bunun aşılması için öncelikle farkındalığın artırılması, kurumsal yapının ve kültürün hazır hale gelmesi ve düşünce yapısının değişmesi gerekmektedir. Uygulamada karşılaşılan zorlukların aşılabilmesi için de ihtiyaç duyulan ER konusunda yetkin/deneyimli bir danışmanlık yapısının oluşması önemlidir. Entegre Faaliyet raporu çıkaran şirket sayısı arttıkça ve iyi örnekler sağlanan katkılar görüldükçe uygulamaya geçiş hızlanacağı öngörülmektedir. Türkiye'de bu gibi uygulamaların kabul görmesi ve ülke çapında benimsenmesi için de yasal bir mevzuata dayandırılması gerekliliği önem taşımaktadır. Katılımcılar bu konuda SPK, BDDK, KGG gibi kurumların inisiyatif alması gerektiğini belirtmişlerdir. Aynı zamanda faaliyet raporu yayınlamayı yeterli bulduğunu belirten şirketlerin entegre raporun faydaları ve yatırımcı üzerindeki etkileri konusunda daha çok bilgilendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Teşvik mekanizmalarının artırması ve entegre raporun zorunlu tutulması halinde yaygınlaşabileceği görülmüştür, bu alandaki literatürü de desteklemektedir.

Entegre raporlamanın geleceği için önemli konular: güvence, entegre düşünmenin anlaşılması, silo yapının kırılması, geçitli fonksiyonların bir arada ve uyumlu çalışması gerekliliği, işlemlerin yaratıcı etkilerinin daha iyi anlaşılması, bilinçli liderlik ve yönetim anlayışı olarak sıralanabilir. İşlemedeki pek çok faaliyetin farklı birimler tarafından yürütülmesinin ve bu birimler arasındaki iletişim kopukluklarının şirketler için risk yaratacağı açıktır. Bu nedenle entegre raporlama gibi kapsayıcı bir raporlama için alra yatan sistem ve süreçlerin de bir bütün olarak ele alınması ve değerlendirilmesi gerekir. Bu nedenle YRU (yönetişim, risk ve uygunluk) gibi yaklaşımların da gelecekte entegre raporlama ile birlikte önem kazanacağı öngörülebilmektedir. Bir kuruluşun hedeflerine güvenilir bir şekilde ulaşmasını, belirsizliği ele almasını, uyum içinde ve bir bütün halinde hareket etmesini sağlayan yeteneklerin toplama olarak da düşünülen YRU yaklaşımı, kuruluşteki fonksiyonların ve operasyonların birincil bir şekilde ele alınmasını kolaylaştıracak ve entegre raporlamaya katkı sağlayacaktır. Bunun yanında içinde yaşadığımız olağanüstü dönem de dikkate alındığında, iş dünyasında ve sivil sektörde ekonomik sistemlerin fırsatların kapsamını herkesi kapsayacak şekilde gelişmesini gerektiren yaklaşımlara ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Bu yaklaşımların benimsenmesi için de uzun vadeli değer ölçecek ve ortaya koyacak yeni ölçütlerin tanımlanması ve yaratılması için çeşitli çalışmalar yapılmalıdır. Tüm paydaşların ve toplumun refahının artırması, sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması için daha kapsayıcı bir yaklaşımla hareket edilmesi gerektiği açıkça görülmektedir. Tüm dünya ekonomilerinde değişiklikler olacağını ve bu değişimlerin sadece finansal verilerle açıklanamayacak kadar önemli ve değerli olduğunun anlaşılması ile entegre raporlama gibi kapsayıcı yaklaşımların giderek önem kazanacağı söylenebilir.

Bu çalışmada, Entegre Raporlamanın yaygınlaşması ile birlikte daha geniş kapsamlı katılımı ve çalışmalarla geliştirilebilir. İç denetim ile Entegre Raporlama ilişkisi de farklı yönlerde incelenebilir. Araştırmamız, Türkiye'deki durumu ortaya koyacak şekilde seçilen katılımcılar üzerinde uygulanmıştır. Uygulama sayısı arttıkça daha geniş kapsamlı araştırmaların yapılması sürecin ve uygulamanın daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır. Farklı ülkelerde yapılacak çalışmalar, ülkeler arası uygulama farklılıklarının anlaşılmasını ve de karşılaştırılabilirliğini sağlayacaktır.

Yazar Katkısı

Çalışmada literatür taraması, görüşme sorularının hazırlanması, görüşmelerin yapılması ve analizi Emine Esra Bilgiç tarafından yapılmıştır. Prof. Dr. Melih Erdoğan bu çalışmanın tez danışmanı olarak çalışmanın tüm aşamalarında görüş ve fikirleri ile katkı sunmuştur.

Çıkar Çatışması

Yazarlar arasında bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Finansal Destek

Yazarlar bu çalışma için herhangi bir finansal destek almamıştır.

Kaynakça

- ACCA. (2017). *Insights into Integrated Reporting*. Retrieved from <https://integratedreporting.org/resource/acca-insights-into-integrated-reporting/>
- Adams, C. (2015). The international integrated reporting council: a call to action. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 23–28. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.07.001>
- Adams, P., Cutler, S., McCuaig, B., Rai, S. & Roth, J. (2016). *Sauyer's İş Denetçileri için Rehber (Cilt 1) (Çev: Çetin Özbek)*. İstanbul: Türkiye İş Denetçiler Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 10.
- Aras, G. ve Saroğlu, G.U. (2015). *Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama*. Yayın No: T/2015, 10-567, İstanbul: TÜSİAD.
- Aras, G., Özsozğun Çalışkan, A., Esen, E., Kutlu FURRTUNA, Ö. (2019). *Türkiyede entegre raporlamaya mevcut durum, paydaşların algı ve beklentileri*.
- Baxter, P., and Jack, S. (2008). Qualitative Case Study Methodology: Study Design and Implementation for Novice Researchers. *The Qualitative Reports*, 13(4), 544-559.
- De Villiers, C., Rinaldi, L. and Unerman, J. (2014). Integrated reporting: insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1042-1067. Retrieved from <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2014-1736>.
- Deloitte (2011). *The Role of Internal Audit in Integrated Reporting: A Blend of the Right Ingredients*.
- Deloitte (2018). *Internal Audit 3.0 The future of Internal Audit is now*.
- Dunay, J., La Torre, M., Farneti, F. (2018). Developing trust through stewardship: Implications for intellectual capital, integrated reporting, and the EU Directive 2014/95/EU. *Journal of Intellectual Capital*, 20(1), 11-39.
- ECIIA- The European Confederation of Institutes of Internal Auditing (2015). *Non-Financial Reporting: Building trust with internal audit*
- Eccles, R., Krzus M.(2010). *One Report: Integrated Reporting For A Sustainable Strategy* [e-book]. Hoboken, NJ : John Wiley & Sons
- Eccles, R. G., Saltzman, D. (2011). Achieving Sustainability Through Integrated Reporting. *Stanford Social Innovation Review*, 9(3), 56-61.

- Engelbrecht, L., Yassen, Y. and Omarjee, I. (2018). The role of the internal audit function in integrated reporting: a developing economy perspective. *Mediterranean Accounting Research*, 26(4), 657-674.
- EU Directive 2014/95/EU. Retrieved from <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>
- Göçereli, N. (2017). Entegre Raporlama ve Gelişim Süreci. Y. Selvi (Ed), İşletmelerde Finansal Olmayan Verilerin Raporlanması içinde (s.181-212). İstanbul: Türkmen Yayınevi.
- Gillham, B. (2000). *Case Study Research Methods*. United Kingdom: Pason Pre-Press Ltd.
- Higgins, C., Stubbs, W. and Love, T. (2014). Walking the talk(s): organisational narratives of integrated reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(7), 1090-1119.
- Huibers, S. C. J. (2015). *Combined Assurance: One Language, One Voice, One View*. The Global Internal Audit Common Body of Knowledge.
- IAASB. (2015). *Working Group Publication: Exploring Assurance on Integrated Reporting and Other Emerging Developments in External Reporting*
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2015a). *Enhancing Integrated Reporting Internal Audit Value Proposition*.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2015b). *The Role of Internal Audit in Non-Financial and Integrated Reporting*
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2011). *Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century*.
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2013). *Uluslararası Entegre Raporlama ER Çerçevesi*.
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2020a). *Integrated Thinking & Strategy: State of Play Report*
- International Integrated Reporting Council (IIRC) (2020b). *Consultation Draft of the International IR Framework*
- Karğın, S., Aracı, H., Akar, H. (2013). Entegre Raporlama: Yeni Bir Raporlama Perspektifi", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 6(1), 27-46.
- King, M., Roberts, L. (2013). *Entegre Değişimce 21. Yüzyılın İş Yapma Şekli*, Jura and Company (Pty) Ltd.
- KPMG. (2015). *The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2015*.
- Kurt, S. (2019). Entegre Düşünme Nedir?: *TIDE Academia Research*, 1(1), 109-129.
- Maroun, W. (2017). Assessing the integrated report: insights and recommendations from auditors and preparers. *The British Accounting Review*, 49(3), 329-346.
- Mio, C., Marco, F., Pauluzzo, R. (2016). Internal application of IR principles: Generali's Internal Integrated Reporting. *Journal of Cleaner Production*, 139, 204-218.
- Onay, A., Erdoğan, M. (2019). Yönetişim-Risk-Uygunluk (YRU) Yaklaşımı ve İç Denetim Fonksiyonu İlişkisi: İç Denetim Sorumluluklarının YRU Yaklaşımına Etkisi Üzerine Yapısal Eşitlik Modeli Araştırması. *TIDE Academia Research*, 1(2), 149-198.
- Owen, G. (2013). Integrated Reporting: A Review of Developments and their Implications for the Accounting Curriculum. *Accounting Education*, 22(4), 340-356. Retrieved from <https://doi.org/10.1080/09653284.2013.817798>
- Pekker, K.H.S. (2004). *The Internal Auditor at Work*. John Wiley & Sons. USA: New Jersey.
- PwC (2013). *Integrated reporting: going beyond the financial results*
- PwC (2017). *State of the Internal Audit Profession Study, Steering the Course toward True North: Navigating Disruption*.
- Sarens, G., Decaux, L. and Lenz, R. (2012). *Combined Assurance: Case Studies on a Holistic Approach to Organizational Governance*. Almonon Springs, FL: The IIA Research Foundation.
- Sawyer, L., Dittenhofer, M.A., Scheiner, J.H. (2005). *Sawyer's internal auditing: the practice of modern internal auditing*. The IIA Research Foundation, Almonon Springs, FL.
- Soh D.S.B, Leung P., Leong S. (2015) The Development of Integrated Reporting and the Role of the Accounting and Auditing Profession. Rahim M., Idowu S. (Eds). *Social Audit Regulation: development, challenges and opportunities* içinde (33-57) (CSR, Sustainability, Ethics & Governance) Springer, Springer Nature.
- Soh, D., Martirov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80-111. Retrieved from <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1075>
- Stubbs, W., Higgins, C. (2014) Integrated Reporting and internal mechanisms of change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(7), 1068 – 1089.

- Uluslararası İç Denetim Standartları (UIDS) (2016), *Uluslararası Mevkiî Uygulama Çerçevesi* (UMUÇ). (Çev: Türkiye İç Denetim Enstitüsü). The Institute of Internal Auditors (IIA).
- Yin, R. K. (2009), *Case Study Research Design and Methods* (4th Edition).
- Yin, R. K. (2011), *Qualitative Research from Start to Finish*, The Guilford Press
- Yükçü, S. Ve Kaplanoğlu, E. (2016), Sürdürülebilir Kalkınma Finansal Olmayan Raporlanmanın Önemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 18 (Özel Sayı-1), s.63

Özgeçmiş

Arş. Gör. Dr. Emine Esra Bilgiç, 2008 yılında Boğaziçi Üniversitesi İşletme Bölümü'nden mezun oldu. 2008-2010 yılları arasında PwC İstanbul'da denetim bölümünde çalıştı, bankacılık ve hizmet sektöründe denetimlere katıldı. 2011 yılında Anadolu Üniversitesi'nde araştırma görevlisi olarak çalışmaya başladı. İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bölümü'nde bütünlüklük doktoraasını 2020 Temmuz ayında tamamladı. Halen aynı üniversitede çalışmalarna devam ediyor.

Prof. Dr. Melih Erdoğan, Bursa ITİA'dan mezun oldu. Mezun olduktan sonra bir süre otomotiv endüstrisinde yöneticilik yaptı. Anadolu Üniversitesi'nde Rektör Danışmanlığı ve İşletme Fakültesi Dekanlığı görevlerinde de bulundu. Halen Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi'nde öğretim üyesi olarak "Denetim, İç Denetim ve Bilgi Teknolojileri Denetimi" derslerini yürütüyor.

Dissertation/Tez Özeti

**QUALITY CONTROL FOR AUDITING FIRMS IN
TURKEY:
A RESEARCH ON DIFFICULTIES ENCOUNTERED
BY EXTERNAL AUDITORS IN COMPLIANCE WITH
QUALITY CONTROL STANDARDS^{1,2}**

İrem BATIRAY TÜNAYDIN³

Submitted/Bayyuru: 31.12.2020

Revised/Dizeldene: 31.01.2021

Accepted/Kabul: 05.02.2021

Abstract

The main purpose of this study is to examine the difficulties encountered by external auditors in compliance with Quality Control Standard. This research is evaluating the impact of audit quality factors on audit companies in Turkey according to Quality Control Standard. Moreover, this study analyzes auditors' perception of audit quality in Turkey and determines the factors, which are influencing audit quality. It attempts to explore auditors' opinions on difficulties that auditors' experience and factors that influence audit quality. The research method of this study is to interview with auditors, who have experience on audit over 20 years and working at audit companies, which audited more than 95% of listed companies in 2015. Auditors have been chosen randomly. Interviews with auditors empirically examine Turkish auditors perceptions on the audit quality and their problems

1 This study is derived from the doctoral thesis prepared under the supervision of Prof.Dr. Cemal İhsy at Marmara University, Institute of Social Sciences, Department of Accounting-Finance (in English).

2 Since the interviews in the research were conducted before the year 2020, there is no need for ethics committee approval.

3 Asst. Prof. Dr., İstanbul Medeniyet University, Faculty of Political Science, Department of Business Administration, irem.batiray@medeniye.edu.tr; ORCID ID: 0000-0003-2232-9248.

To cite this article: Batiray Tünaydin, İ. (2020), Quality Control for Auditing Firms in Turkey: A Research on Difficulties Encountered by External Auditors in Compliance with Quality Control Standards, *TIDE Academia Research*, 2(2), 215-256

with application of standards. According to the findings of this research the factors influencing audit quality in Turkey have been identified and as a result, the aspects in regards to the audit quality in terms of legal regulations have been determined and suggestions have been provided.

Keywords: Auditing in Turkey, Quality, Audit Quality, ISQC 1

TÜRKİYE'DEKİ DENETİM FİRMALARI İÇİN KALİTE KONTROL: KALİTE KONTROL STANDARTLARINA UYGUN OLARAK DIŞ DENETÇİLERİN KARŞILAŞTIKLARI ZORLUKLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Öz

Bu çalışmanın temel amacı, bağımsız denetçilerin Kalite Kontrol Standardını uygularken karşılaştığı zorlukları incelemektir. Bu araştırma, Kalite Kontrol Standardı'na göre denetim kalite faktörlerinin Türkiye'deki denetim şirketlerine etkisini değerlendirmektedir. Ayrıca bu çalışma, Türkiye'deki denetçilerin denetim kalitesi algısını analiz etmek ve denetim kalitesini etkileyen faktörleri belirlemektedir. Bu araştırma, denetçilerin deneyimlilikleri zorluklar ve denetim kalitesini etkileyen faktörler hakkındaki görüşlerini araştırmaya çalışır. Araştırma yöntemi olarak, 2015 yılında borsada işlem gören şirketlerin %95'inden fazlasını denetleyen denetim şirketlerinde çalışan ve 20 yılı aşkın süredir denetim deneyimi olan denetçilerle görüşmek belirlenmiştir. Denetçiler rastgele seçilmiştir. Denetçilerle yapılan görüşmeler, Türkiye'de çalışan denetçilerinin denetim kalitesi hakkındaki algılarını ve standartların uygulanmasıyla ilgili sorunlarını deneysel olarak inceler. Bu araştırmanın bulgularına göre Türkiye'de denetim kalitesini etkileyen faktörler belirlenmiş ve bunun sonucunda yasal düzenlemeler açısından denetim kalitesi ile ilgili hususlar belirlenmiş ve öneriler sunulmuştur.

Anahar Kelimeler: Türkiye'de Denetim, Kalite, Kalite Denetimi, KKS 1

1. Introduction

The companies have been in the development process along with the increasing competition environment. Associated with this development process there has been some changes occurred in the companies' accounting structure as well as in the audit structure which ensures accounting structure proceed accurately, and new regulations have been implemented. Due to the intensive technologic improvements and living in the information age, the enterprises should focus more on the definition of the quality in order to compete and survive. Each company, no matter a type of its business, is to build the quality in its structure in order to comply with changing conditions of the world. It is not possible to exclude audit firms out of these developments.

With the start of industrial revolution, companies have become larger and the segregation of duties on the owner and the director has become vital. The occurrence of modern accounting exists, when large businesses begun to have complex structure. The Industrial Revolution and the resulting explosion in growth of business activity led to widespread adoption of auditing methods. The demand for auditing occurs through the need for accountability when business owners hire others to manage their businesses in modern corporations. Specifically, firms became aware of the need for mechanisms of fraud detection and financial accountability, and investors increasingly relied upon financial reports as corporations began to participate in the stock market.

In the beginning of the 21st century, the global economy has faced with excessive accounting scandals and bankruptcy declarations. A chain reaction of scandals has been experienced worldwide. After these well-known scandals and bankruptcies such as Enron, Lehman Brothers, WorldCom and Parmalat, the credibility of top managers and auditors had been questioned. When number of accounting scandals rise day by day, the need of confidential financial market exists. This fact provokes a renewed discussion about the quality of financial reporting and auditing firms. After these occurrences, academic researchers, regulators and professional institutions (e.g. The SEC, the AICPA) have worked on new forms of accounting and auditing, for building a safe, realistic financial market. The question "who is able to find risks in an early stage?" has been raised and discussed plenty of times. The answer is "auditor". The auditor should review the valuation of financial assets

and he has to evaluate going concern issues. The global financial crises have highlighted the importance of audit once more.

Consecutive accounting scandals in the 2000s, it led to be the questioning of the audit value in changing business world. Associated with this change, studies on the measurement of audit quality had begun to initiate. Accounting scandals, which have been experienced all around the world in the recent years and once these scandals were investigated the reason behind has been determined that there have been mistakes and frauds during the audit process, have increased the need of audit related regulations. Loss of confidence became contagious and spread across capital markets. The problems experienced in the industry have affected other similar industries. As a result of increasing globalization of markets and companies, these concerns have overcome national borders. Therefore the necessity of public oversight on audit system has risen. So that public oversight boards have been founded in various countries and in some countries public oversight responsibilities have been given to the current institutions without board foundation. In Turkey, rather than giving this responsibility to the current institutions it has been preferred to establish public oversight board.

Entities are spending money on audit not just for law requires it, but also it is necessary as a guarantee for investors and information users. Auditing aims to provide stakeholders with a true and fair view of the veracity of a company's annual reports (Neri, L., and Russo, A., 2014). In today's environment of increasing stakeholder expectations and rapidly developing regulations, it is even more mandatory for auditing firms to implement the International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1), *Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements*.

This study investigates auditors' perception of audit quality, key factors affecting audit quality and difficulties encountered by external auditors in compliance with quality control standard in Turkey. The results can be useful for researchers, regulators, financial statement users, and audit practitioners, who are dealing with quality control standards.

The study begins with the significance and definitions of audit and audit quality, while

mentioning standards, global regulators and regulations directly related with audit quality. In later sections a review of relevant literature, placing the present study in the context of previous research on audit quality have been provided. The influencing factors have been mentioned through the literature review. The study's methodology and findings are described and the conclusion part consolidates the implications of these findings.

2. Significance of Audit And Standards Related With Audit Quality

It is vital to know the individual meanings of accounting, auditing and quality prior to know what the audit quality is. Accounting is an information system that measures, processes, and communicates financial information about an economic entity. Accountants must be well informed of the principles and the rules that build the set up of preparing the accounting information. During the audit of accounting data, auditors focus on the data booked whether it reflects the financial events, which occurred in the accounting period (Arens, Elder and Beasley 2012). As auditing is built on the questioning of correctness and appropriateness, it can be said that it plays a critical role in bringing about the "transparency" required to provide and maintain the environment of trust in markets. (Ugma, & Beycan, 2008) The purpose of the audit is to enhance the confidence level of financial statements for the beneficiary. Furthermore, audit is collecting and evaluating the evidence of the information in order to determine and report the level of the correspondence between the information and established criteria. Audit should be performed by an independent person (Arens, Elder and Beasley, 2012).

The objective of the auditing is to provide accurate and reliable information about the financial status of the business. So that investors, who want to invest in business or already invested in business will be able to make decision according to the audit report. Interest groups in relation to the business (stakeholders, banks, employees, suppliers, customers and various government agencies...) can have reliable information about the company and can review their relationship through this report. However, if there is no audit, the accuracy and reliability of information can get in hazard and that would bring information risk. The causes of information risk can be summarized as: remoteness of information, conflict of interest between the users and the providers of information, too many and complex information about business. Remoteness of information means, in today's economy it is hard

to get first-hand information about the business. When people get the information from others, the likelihood of misstatements increases. Conflict of interest between the users and information providers means, the goals of the decision maker and information provider are different. The reason can be the expectation from future events or intentional emphasis designed to influence users. Voluminous data can also cause information risk, because when organizations become larger, the transactions, that should be properly recorded, can unintentionally misstated (Arens, Elder and Beasley, 2012).

The term of "quality" is defined as the essential asset, distinctive nature and aspect. The quality is a level which a set of inherent characteristics of a product or service fulfillments to its requirements (International Organization for Standardization, 2013).

2.1. Perceived Service Quality Component / Determinants of Quality

Quality is the measurement of the customer's attitude against products and services. But in this definition, it is not certain what the measurement is (as the customer may not be satisfied even though the service provided complies with specific standards). Deming (1998), tries to explain this feature of the quality by asking that metaphoric question without an answer given; "What is definition of a pair of shoes' quality for a random person? Long-lasting? Shining? Comfort? Waterproof? The fee paid for whatever the understanding of quality is? What is the significant characteristic of the quality for a customer?" By this question it is emphasized that the quality is a multidimensional concept. A characteristic of the quality, without any other explanation, ensures to answer the question "which is more quality?" or cases to decide about the quality of the product. Therefore quality characteristics could be defined as significant features of a product or service from the customer point of view. The products and services have different quality characteristics.

2.2. Standards Related With Audit Quality

ISA 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements and ISQC1 International Standard on Quality Control are two standards related directly with audit quality. Audit company should establish a quality control system, which is designed for providing appropriate assurance, ensuring compliance of its employee to the legal requirements and regulations and creating reliable statements. The person or people be appointed to conduct

quality standards should be have sufficient and appropriate experience and necessary skills and competence.

According to ISQC 1, audit firm is responsible to implement quality control system in order to provide appropriate assurance, to ensure that the firm and its staff comply with the occupational standards, regulatory and legal conditions, and to ensure that the reports which are published by the audit firm and the contractors are consistent under these circumstances. On the other hand the person who is responsible to manage quality control system, is also required to have sufficient and appropriate experience, ability and authority. ISA 220 determines the quality rules which are to be adapted throughout the audit study. The quality and control rules, which are expected to be adapted, are specified as: leadership responsibilities for quality on audits, relevant ethical requirements, acceptance and continuance of client relationships and audit engagements, assignment of engagement teams, engagement performance and monitoring. Above definitions have also been used in ISQC 1 which determines the quality control rules to be adapted by the audit firms. As these two standards explain similar subjects, scopes of the standards are defined as audit firm and audit practice, respectively.

3. Literature Review

Influencing factors of audit quality have been identified related to literature review. The present study extends this line of investigation by focusing on auditor independence, audit fee, mandatory rotation, employee turnover, auditor tenure, provision of non-audit services, size of audit firms, being knowledgeable, having experience and audit effort. On figure 2, list of audit quality indicators are shown.

Indicators of Audit Quality	
Independence	
Audit Fee	
Rotation	
Employee Turnover	
Auditor Tenure	
Size of Audit Firms	
Provision of Non-Audit Services	
Being Knowledgeable	
Having Experience	
Audit Effort (Actual Hours Worked)	
Other	

Figure 1: Indicators of Audit Quality

3.1. Independence and Audit Quality

Auditors are expected to act independent, impartial and honest during their professional activities, as it is the most fundamental element of audit profession. Reliability and accuracy of the audit report is in direct proportion to the independence, impartiality and honesty characteristics of the auditor.

Regulatory bodies set some rules to maintain independence of auditors. In Turkey, the new Commercial Code had brought rotation of audit companies on April 2014. According to this, after the same audit firm has been used for 7 years in a row, another has to be employed for at least 3 years.

Auditor independence has an important impact on audit quality. The most effective reason behind that is if the auditor does not remain independent, he or she will be less likely to report irregularities, also the quality of audit will be disrupted. Since the independence

of the auditor is a critical issue for auditing profession, many studies have been made in this area. Literature reviews on independence of auditors mostly cover the issues client importance on being economically dependent, non-audit services, and auditor tenure.

Lavin (1976) investigates the concept of independence by examining particular client auditor relationships. The research verifies how an informed third party, such as present and prospective investors, creditors, employees and governmental agencies perceive the auditor's independence. Pany and Reckers (1980) investigates the perceptions of stockholders on the effect of relative client size, gifts, and purchase discount arrangements on auditor independence on their research. The findings indicate that gifts and discount arrangements of even a minimal amount (\$3) significantly affected users' perceptions of auditor independence. The effect of client size was not significant.

3.2. *Provision of Non-Audit Services and Audit Quality*

The impact of provision of additional non-audit services on audit quality is different among researches. Some researches find out that non-audit services strengthen auditor competence and also non-audit services allows auditors to less dependent on audit client (Groux, Jewitt, Pong, & Whittington, 1994). Beside that belief Barkess & Simmet studied out that auditors do not compromise their independence while they provide audit service and non-audit services to the same audit client (1994).

Concerns about audit quality in the existence of non-audit services may cause possible conflicts of interest. The Securities and Exchange Commission and The International Federation of Accountants code of ethics have expressed serious concern about this issue. Researchers (e.g., Lindsay, 1989; Lowe & Pany, 1995; Canning & Gwilliam, 1999) argued that the provision of additional non-audit services to audit client and auditors' tend to lowball prospective clients and regain initial audit fee reduction by subsequent lucrative non-audit services to an audit client may compromise the independence of the audit firm (Pham, et al., 2014, pp.76).

3.3. *Audit Fee And Audit Quality*

If the fee, which is offered by the client, exceeds the expected amount by the audit firm,

various behaviors of the auditor especially their effort and legal responsibility would be affected as well as independence and impartiality would be called in question. Because of the high amount of payments done by the client, auditor would be financially dependent to the client and it would be encouraging for the auditor to agree with the client on the reporting decisions. In some occasions auditor's financial dependency becomes too high that even though their reputation would be damaged and there would be lawsuit risk they would take these risks in order to earn more. Consequently this type of behaviors causes the decrease of the audit quality.

On the other hand if the fee paid below the expectation of the auditor, auditors would not risk anything and deny all of the client's requests related to reporting. And this could be an element that increases the audit quality. Low fee also could prevent the auditor to concentrate on audit work and decrease the effort during the audit field. This also could be a factor that decreases the audit quality.

Some of the researchs about the relationship between audit quality and fee; Simmic (1980), found out that there is a competition among auditors on audit fee and well-known audit firms are getting less fee than unknown audit firms. Piot (2001), study is about the effects of agency conflicts on audit quality at listed companies of France and the results show that there is not any conflict between owner and manager and there is not any corroborate between debt holders and high-Investment-Opportunity-Set companies. Asthana and Boone (2012) wrote a paper is about the relationship between abnormal audit fee and audit quality. The findings of the research shows that audit quality, proxied by absolute discretionary accruals and meeting or beating analysts' earnings forecasts, declines as negative abnormal audit fees increase in magnitude, with the effect amplified as proxies for client bargaining power increase.

3.4. *Rotation And Audit Quality*

Rotation of the auditor or the audit firm is one of the most important elements, which affects the audit quality and has been discussed for about 30 years. Rotation improves the audit quality by helping to ensure and protect the independency and impartiality in audit activities. Rotation is obligatory in terms of auditors in some countries and audit firms

in some other countries. According to the regulations applied by Capital Market Board, rotation is required based on the audit firms (exemption is applicable in some circumstances) within 7 years in Turkey. And 2 years have to pass in order for the audit firm to be reappointed for the same client.

Here are some studies about rotation and audit quality; Daugherty, Dickins, Hatfield and Higgs (2012) prepared a study on perceptions of audit partners on mandatory partner rotation and cooling off periods. According to findings mandatory rotation increases partners' workloads and the likelihood of relocation. Additionally, results suggest that in response to accelerated rotation, partners would rather learn a new industry than relocate. Importantly, partners perceive audit quality suffers from retraining, but not from relocating. Thus these results suggest an indirect, negative impact, and unintended consequence, of accelerated rotation/ extended cooling-off periods on audit quality. Litz, Sharma, Simpson and Tanyi (2014) examined the effect of mandatory rotation on financial reporting quality. The evidences on the study show that in U.S. lower financial reporting quality following an audit partner change. According to findings lower financial reporting quality during the first two years with a new audit partner relative to the final two years with the outgoing partner.

3.5. *Employee Turnover And Audit Quality*

There are not much research, which investigates the relationship between employee turnover and audit quality. Frequent changing in the position of professional staff can have a negative effect on audit quality. Chi, Hughen, Lin and Lisic (2013) have analyzed the turnover of entry-level auditors from the data of Big Four accounting firm in Taiwan. The results show that female auditors are more likely to depart the accounting firm.

3.6. *Auditor Tenure And Audit Quality*

There are two opposing arguments about the impact of auditor tenure with the firm on audit quality, and its dimensions: auditor competence and auditor independence. The auditor independence can be damaged by the long-term relationship with the audit client management. Prolonged continuity of an audit firm with its audit client can lead audit work become excessive routine and careless attitude by auditors, which would negatively

affect auditor competence (Pham, et.al., 2014, pp.78). However, Myers and Omer (2003) argued that longer auditor tenure constrains managerial discretion with accounting accruals, which suggests high quality audit. (Pham, et.al., 2014, pp.78)

3.7. *Size of Audit Firms and Audit Quality*

Prior studies (DeAngelo, 1981; Dopuch & Simunic, 1982; Deis & Giroux, 1992; Nichols & Smith, 1983; Weyer, White, & Janson, 1988) addressed mix findings on the relationship between audit firm size, audit competence, and audit quality. These findings include actual quality difference, perceived quality difference, and no quality difference. DeAngelo (1981) theorized that large audit firms perform better audit because they have a greater reputation. Dopuch and Simunic (1982) indicated that audit quality is the function of the number and extent of audit procedures performed by auditors and audit firms that have more resources. It means audit quality pertain to large audit firms because they have more resources. Deis and Giroux (1992) found that larger audit firms had more efficient working papers than smaller audit firms did. (Pham, et.al., 2014, pp.76)

However, some studies have not supported the existence of audit quality difference by audit firm sizes. They contended that audit quality is not associated with audit firm size. Switch from a small audit firm to a Big Eight audit firm did not provide any stock return benefit to the audit client that switches auditor (Nichols & Smith, 1983). It is not likely that small audit firms would issue inappropriate audit opinion (Wyer, White, & Janson, 1988). (Pham, et.al., 2014, pp.76)

3.8. *Being Knowledgeable and Audit Quality*

From past to today, reputation has a great impact on influencing employee and customers. For that reason human resources management has an importance on success of audit firm. Another reason behind the success of audit firm is based on the satisfying of its professional staff (Belkaoui, 1989). Usually big audit firms have a good employee training programs, which can improve the knowledge of them (Wooten, 2003).

3.9. *Having Experience and Audit Quality*

Auditor's sectorial knowledge and experience is one of the most important factors of in-

dependent audit quality. According to the results of researches on this case, it is clear that auditor's sectoral knowledge and experience is directly related to independent audit quality (Kavut 2002). According to these researches (Titman and Trueman, 2002; Krishnan, 2001), as auditor's specialy level on the sector of client's firm increases, possibility of determining and discovering specific problems in the client's industry also increases thus this reflects to the financial statements clearly. Therefore quality audit service comes along. There are also researches which prove not only auditor's sectoral knowledge and experience but also auditor's knowledge about the customer company (especially operational business of the company, risks that the company would face, effects of changes in risks which linked to the business) is important for audit quality. According to the research performed in between 1987-1997, fraudulent financial statements preparation by publicly held companies in the US has mostly been seen during rotation period of audit companies. According to another research performed by AICPA, 400 audit failures have been investigated and it has been noticed that this type of failures have occurred three times more during the first and second-time audit compared to the other periods.

4. A Research On Difficulties Encountered By External Auditors In Compliance With Quality Control Standard

This study has been intended to show how an audit can intend in accordance with ISAs. It is expected the findings obtained in this study to provide guidance primarily to auditors and the relevant institutions and individuals.

The main objective of this study is to highlight potential difficulties that auditors in Turkey encountered in compliance with quality control standard. This research is a descriptive study aimed to obtain information about those difficulties. The purpose of this descriptive research study was to determine potential difficulties that auditors can face in applying quality control standard. In this context, the following topics have tried to find answers to the challenges related to issues likely to be encountered: Auditor Independence, Provision of Non-Audit Services, Audit Fee, Employee Turnover, Auditor Tenure, Size of Audit Firms, Professional Judgment / Having Experience, Being Knowledgeable and Audit Effort. Due to those mentioned purposes of the research is intended to provide a realistic and descriptive picture. The data collected for validity and reliability of research results;

presented as much as possible detailed and surveyed the experts' views and experiences unchanged as possible and directly.

4.1. Methodology

The method of the research is qualitative. This method allows greater spontaneity and adaptation of the interaction between the researcher and the study participant. The strength of qualitative research is its ability to provide complex textual descriptions of how people experience a given research issue. It provides information about the "human" side of an issue – that is, the often-contradictory behaviors, beliefs, opinions, emotions, and relationships of individuals (Beattie and Fearnley 1998; Paulin et al. 2000).

In-depth interview is one of the most common qualitative methods. In depth interviews are optimal for collecting data on perspectives and experiences, when sensitive topics are being explored. The types of data that method generates are field notes, audio recordings and transcripts.

In this research 12 detailed questions have been asked to the interviewers. The questions have been prepared according to the indicators of ISQC 1, which should be in the firm's quality control policies and procedures. The answers to the questions should be considered as a whole, because it is not possible to separate sub-headings, due to the complete determination from each other.

4.1.1. Pilot Study

The pilot study was conducted in the following manner: 5 auditors, who have experience at least 5 years in auditing, were requested to respond to open-ended questions. The respondents were asked about their perceptions of audit quality and if they had any difficulty in answering the questions. The suggestions to questionnaire have been evaluated and added to questions. The feedbacks also made clear that respondents understood the questions and they believe that questions are accurate to evaluate respondent's thoughts on audit quality and difficulties on encountered in compliance with quality control standard.

4.1.2. Sample and Data Collection

Determining the appropriate participants for the study was carried out by criterion sampling method. According to the preferred qualitative research methods; identification of

experts to be interviewed, communicating, taking appointments, carrying out an effective meeting, preparation of meeting materials and writing the audio records are time-consuming and costly. For that reason interviews have been made with 6 auditors, who are specialized in quality audit and working in Istanbul. The participants, who were purposefully chosen, fit the criterion of full time professional financial audit employees at audit firms in Turkey. Participants were interviewed in their offices by appointment only. The auditors have at least 20 years experience in auditing. In purposeful sample, the goal is to select the participants that are likely to provide a deeper understanding of the phenomena being studied.

Interviewees were selected based on purposive sampling and six audit partners were chosen representing auditing firms in Istanbul, which represents the main business center in Turkey. Subsidiary companies of the 6 biggest groups in Turkey consists more than half of the Turkish Stock Exchange market value in which there are (in 2015) 569 companies listed to public. Big 4 audit firms have audited approximately 57 percent of these companies in 2015. In Turkey, there are 133 Audit firms, which have the qualification for independent audit but not all of them are active. Only 65 of them are working with listed companies. Due to their technical as well as Professional capabilities the big audit firms offer the highest attainable audit services. Choosing the Big Audit Firms does not only help to answer targeted research questions, but also increases the reliability and validity of this research.

Audit revenue of 6 audit companies, which have been interviewed, also covers 79.3% of total market revenue. The type of interview used for data collecting was semi-structured interview. Open-ended questions have been asked to the interviewees. These types of questions allow the interpreter to ask more questions during the questioning part. Also, the interviewer usually has some latitude to ask further questions in response to what are seen as significant replies.

In order to ensure all relevant information is captured during the interview, when participant allow, a tape recorder is used to record the conversation throughout the interview sessions or if there was not any allowance to record the conversation, notes were taken by the researcher during the interview. A list sorted according to the date of the interviewed participants are presented below:

- Berkman Özara, DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. (a member firm of Deloitte)
- Murat Alsan, Aktis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. (a member firm of KPMG)
- Celal Pamukçu, Kapital Karden Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. (a member firm of RSM)
- Ayşen Topay, Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. (a member firm of Ernst&Young Global Limited)
- Şükri Şenalp, Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
- Gökhan Yüksel, Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. (a member firm of PricewaterhouseCoopers)

The data obtained from the interviews reveal the views of practitioners and they revised to highlight the differences. The obtained results have been interpreted through the question forms, which have been prepared before. Descriptive analysis has been applied to the data collected for the study.

In this analysis, without including the researcher's interpretation, data obtained from interviews have been submitted in the words of the participants. In the analysis of data, this process has been followed:

- All discussions with the expression of the participants were decrypted.
- Each interview questions are written in the form of headings and each participant's responses to the questions were brought together under the corresponding headings.
- Data are grouped by theme revealed by the survey objectives, similar and repetitive responses to each question were eliminated. Thus, the different responses to the questions were obtained.
- Conclusions were reached from the responses in to groups.

4.1.3. Constraints of Research

The primary purpose of the qualitative research is rather than measuring to determine the variables in the totality. Therefore detected difficulties are relative and these determinations reflect the views of participants only in terms of time and circumstances exploration is done. In assessing the results of interviews, generalization of detections and suggestions have been avoided. It should be noted that in different time and circumstances, different premises could exist.

4.2. Results and Evaluation of Research

The purpose of this part is to set out the results of the interviews that were conducted with auditors to expose their views concerning the meaning of audit quality, frameworks of audit quality and difficulties encountered by in compliance with audit quality standard.

In this part, the findings of the interviews have been addressed. In the evaluation of research findings, dialogues remained dependent to the privacy rules. The participants' decipher of audio recording have not being shared.

Table 1: Objectives and Questions of the Interview

OBJECTIVES	QUESTIONS
General View	Question 1 : What do you expect from the 'audit quality'? How can a qualified audit be done? Does the Framework cover all of the areas of audit quality that you would expect? If not, what else should be included? What are the internal and external factors that affect the audit quality?
General View	Question 2: What are the benefits of compulsory independent audit for companies?
General View	Question 3: The most controversial periods that the value of audit spoken is the time that financial crisis exist. What is your opinion about the mission of audit on this point? Is it a legitimate expectation from audit to predict and prevent financial crisis?
Being Knowledgeable	Question 4: What do you think about reputation of auditing profession? Do you think that is it a global issue or not? What are the causes of loss of confidence in audit of financial reporting?
General View	Question 5: What do you think about the invention/installation of Turkish Public Oversight Board (KGGK)? Do you think that audit quality has increased after the invention of KGGK?
Rotation / Independence / Auditor Tenure	Question 6: What is your opinion about mandatory rotation? Do you support long-term audit engagements? Does long-term audit engagement have effects on the audit quality? Is the mandatory rotation the right answer against the damage of independence?

Audit Fee	Question 7: What is the relationship between the quality and the fee in terms of audit? How could the audit quality be ensured in the environment in which the costs are increasing and the fees are decreasing?
General View	Question 8: How does your quality department work for audit projects?
Having Experience	Question 9: What kind of specialties should have the auditors? How skills of auditors change according to time?
Employee Turnover	Question 10: What do you think about turnover levels? Is there a relationship between audit quality and employee turnover?
Having Experience	Question 11: What is your strategy on educating your employee? Can you evaluate the professional training that auditors take? What do you think about the education auditors take? Do you think it has a sufficient content for keep themselves constantly updated and continue to have skills required by the necessities of the time?
General View	Question 12: What else can be done to improve audit and audit quality? Are there any policies or procedures that you considered necessary to include in your system of quality control, outside of those required by ISQC 1?

Combination of Answers To Question 1: There are to many factors affecting audit quality. Although there is no single definition for audit quality and its indicators, when this question is asked to the interviewees, they gave almost the same answers. As a summary, they believe a quality audit means consistently:

- complying with auditing standards,
- applying a deep and broad understanding of our clients' businesses and financial environments in which they operate,

- using our expertise to raise and resolve issues early; and
 - exercising professional skepticism in all aspects of our work.
- According to interviews, all auditors argued that audit quality is their highest priority. Audit companies commonly inform that they communicate with their employees that audit quality is their most important responsibility and that everyone at the company is accountable for the quality of his or her work. They also add that quality is also a key element of how they evaluate and reward their leaders.

Analyze of Question 1: Although there are different definitions on audit quality, main similarities between those definitions show that indicators of audit quality should contain; Independence, Audit Fee, Rotation, Employee Turnover, Auditor Tenure, Size of Audit Firms, Provision of non-audit services, Being knowledgeable, Having experience and Audit Effort.

Combination of Answers To Question 2: Compulsory independent audit is an important issue, which contributes significantly to Turkey's integration process to European Union. In European Union and many countries in the world, this practice has known for many years. The limits for turnover, assets and employee numbers that Turkey uses for independent audit are much more higher than in some countries. The purpose of this application is to provide stability and transparency for the country's economy.

One of the interviewer said that their expectations from audit regulations in force are; all companies in Turkey should become auditable, financial statements of them should be clear and prepared according to international standards and all companies should become transparent. The benefit of these are. Turkish companies can work more with other countries, can acquire new customers and suppliers, can have an increase in companies capital flows, more foreign partners can exist, more companies can go public and borrowing costs can fall. Because these are the main contributions of auditing.

- As a summary auditors believe that:
- Audit helps to protect each one of the partners' benefit, builds reliability and ensures to increase partners' profit.

- Audit is required for cash flow and loan management.
- Audit provides more transparent outlook to the investors, suppliers and financial institutions.
- Audit prevents the consideration in related to accounting and internal control system and unpredictable problems.
- There might be sibling rivalry or conflict of interest in family-owned businesses. Fraud and embezzling is prevented by being audited.
- Possibility of the tricks decreases. The company reached strong and controlled financial structure. Negligence, evil-minded behaviors and mistakes, deficiencies and frauds are prevented.
- Audited financial statements encourage the management and the employees to work prospectively in honesty. Audit helps responsible people to budget, estimate, analyze and decide better.

Analyze of Question 2: It is a fact that every company needs to have a corporate structure. In order for the companies to grow, accurate and reliable financial statements are vital. Compulsory audit can make companies achieve their targets. Compulsory audit can be useful for companies to regulate their financial statements and be helpful to have a corporate structure.

Combination of Answers To Question 3: According to interviewees lots of reasons can be counted as a cause of financial crisis. However, predicting or preventing a financial crisis cannot be even mentioned on auditors' duty. They do not have such a role. However this can be discussed: if an auditor can predict the financial crisis that the company, he audits may fall into? The auditor can have the adequate information enough for foreseeing the coming financial crisis. But at this point, the auditor does not have any duty on confirming the accuracy of the company's business model or confirming the quality of risk management of the company.

Auditors believe that business related people (managers, partners, investors, foreign source providers, employees, people, who have commercial relationship, various government

agencies, consulting organizations, public), who decide on businesses for different reasons should expect from the company's managers reliable and adequate financial information, which causes reliable financial reporting.

Analyze of Question 3: Almost all of the failure of a company is formed as a result of the conjunction of financial reporting failures and the failure of management. Some many reasons can be count as failure of companies' management. One of the reasons behind bankruptcy of a company can be the benefit of managers. If managers have been asked to meet the market's profit expectations, they would meet expectations in order to protect their jobs. Another reason behind a financial crisis of a company can be poor internal control structure. Growth and stock price-oriented approach have led to ignore the most basic measures for internal discipline, including effective internal control.

Combination of Answers To Question 4: The audit firm minimizes the risk of the possibility to be sued by giving good quality audit service. It has always been a potential threat that the third parties as investors, banks, public enterprises etc. suing the audit firm due to the audit failure. In case of losing the lawsuit, the audit firm may be exposed to negative consequences such as falling in to disrepute, paying a lot of compensation, losing the clients and legal charges.

According to one of the interviewees, "It is a fact that there have been some cases, which brought audit proficiency in to discredit, since Enron. We think that these types of scandals should be considered as airplane crash. In my opinion, as the plane crash does not cause us to question the benefits of the aviation, accounting scandals should not set an example in terms of value of the audit proficiency. It should also be specified that there has been big process performed in order to increase audit quality since the audit scandals experienced in the beginning 2000s."

Reputation is a subject that discussed all over the world. 4 of the interviewees mentioned that there are cultural differences also in auditing sector. Some cultures are more open to understand the value of audit. But it is obvious that today we are using global auditing standards and are almost the same or very close to each other. Therefore, the discussion about the audit topics is same all over the world.

Some auditors think that adherence to the principles of independence and impartiality, collecting adequate and reliable evidence, choosing the customers and creating policies for promotion and increasing productivity are more important. Other auditors are agreed on those issues too but they also stated that the share of information between the audit team and the company play an important role on audit quality.

Analyze of Question 4: Audit firm reputation refers to the corporate image built over time by auditing firms. It may be as a result of the array of auditors the firm possesses; the brand name, the perceived audit quality resulting from little or no litigations, the fees charged etc.

From past to today, reputation has a great impact on influencing employee and customers. The most important factor that affects prestige and reputation of an audit firm is quality of services provided. However, different types of audit firms (global vs. local) pay more attention to some quality attributes of auditors.

Some researchers have argued that reputation is founded upon the technical and functional quality of audit firms and this reputation will only come over time. As a summary, auditors believe that it takes a long time to have good reputation for an audit company and it shouldn't be get lost easily due to one company's manager/managers failure.

Combination of Answers To Question 5: The participants consider that with the installation and authorization of PIOB (Public Interest Oversight Board) for financial reporting and for determination of Auditing Standards, multilateralism has been eliminated. However, all of the participants think that the process of adaptation to standards by professional users is not easy and the shape of professional judgment can be able to develop by trial and error method in years. However, it should be noted that every single company has its own easy and difficult unique auditing aspects.

Analyze of Question 5: Although adaptation to standards takes some time, the results can be useful for companies. The Public Oversight Board did not share their findings about how auditing companies are obey the rules of the standards with the public. To talk about transparency, the board should share the results of its investigation on audit companies with the public.

Combination of Answers To Question 6: All the auditors, who had been interviewed, are agree on 7 years is not enough to get know and auditing a company. They believe that there are so many complex structures on companies and getting used to company's operation is not an easy process. It takes time to get use to company's organizational structure and even takes more time to audit the whole system. The idea of either total fee obtained from audit contracts are in the area of one audit partner' responsibility or total turnover belongs to a single customer causes different opinions among auditors about its impact on the quality of audit and auditor independence.

One of the interviewer pointed out that in their belief mandatory audit firm rotation would reduce, not improve audit quality. In his view, the cost of mandatory rotation would outweigh the perceived benefits of a required periodic "fresh look" at the financial statements by a new audit firm. There are some academic studies confirm that belief. Key among of these studies is the loss of the current auditor's cumulative knowledge of the company's business, processes, systems, people, and risks. Increased risk of higher fraudulent reporting in changeover periods was also a concern. The studies suggest these disadvantages will lead to lower audit quality.

Analyze of Question 6: The purpose of rotation practice is defined as to improve audit quality by strengthening auditor independence. As there are various researches about this topic, there is no common conclusion reached. For instance according to some researches, there are results in related to the improvement on audit quality, as some others reach no direct relation with audit quality or even negative affect on audit quality.

Combination of Answers To Question 7: There are 2 different-counter-views which are dominant in related to the relation between the audit fee increase and audit quality. One of these 2 views is as the audit fee increases; the effort of the auditors' increases and audit quality increases accordingly. The counter view is as the audit fee increases, economic dependency to the clients increases thus the ability of being interrogator decreases due the concern of losing profitable client.

Analyze of Question 7: One of the basic assumptions of the regulatory authorities' concern in regard to answer this question is "decreasing the fees will result in decreasing the

audit quality". In other words the auditors may tend to compensate the part of their loss in the contract, signed with the clients in lower fee, by making less effort during the audit work. There are some contradictory findings obtained, in related to previous researches based on monitoring, in the literacy of the fee-quality relationship.

The relationship between the cost and the quality is one of the subjects, which have been researched for many years. Conceptual general acceptance is that the quality increase brings the increase in cost. On the other hand it is conceptually accepted that there is a cost of not only the high quality but also the low quality. It is also alleged that the total cost, in the relationship of quality and cost, could be stated by the curve in the shape of U. (Figure 3) Accordingly, as preventive quality management techniques, which should be applied in case of the intention to exceed the certain level of the quality, begin increasing the total costs; the total cost also increases due to the mistakes occurred because of the low quality.

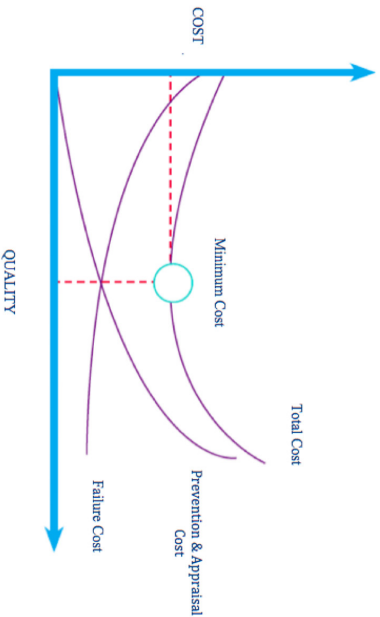


Figure 2: Relationship of Quality and Cost

When economic dependency to the client increases, it can be a problem about the independence of auditor. But this problem may only exist for small audit firms. On the other hand, there should be a base price for all audit services and this should be stated by law.

Combination of Answers To Question 8: In big audit firms, their quality departments are arranging which auditors should control which audit job. Their auditors believe that it is enough to choose some audit projects and control them. In small audit companies it is more difficult to arrange this schedule. Only one or two of their projects can be over-viewed by another auditor.

Auditors point out that the key components of audit companies' quality control system are;

- Code of Conduct, which defines the values and standards by which company does business;
- Documented risk management and quality control policies and procedures;
- Technical guidance and support on complex accounting and audit issues that cannot be resolved within the firm is available through resources which include access to the Department of Professional Practice within audit company international;
- The oversight of professional performance, including engagement quality control reviews;
- Independence policies supported by integrated, web-based systems that help professionals maintain and monitor their compliance with independence requirements;
- Developed methodologies, manuals and training courses to support the delivery of audit services;
- The appointment of the Head of Risk Management who is responsible for risk and regulatory matters and the appointment of a Risk
- Management Working Group that monitors developments and provides guidance to all staff with regard to risk management, ethics and independence, and professional policies and procedures;
- The appointment of the Head of Ethics and Independence who is responsible for ethics and independence matters. The appointment of an Audit Manager to assist in the monitoring of policies and procedures concerning ethics and independence; and

- The appointment of a Compliance Manager, who reports to the firm's Head of Risk Management and who tests the firm's compliance with its stated policies and procedures on an ongoing basis.

In big audit companies, controlling the audit quality is not just a duty of quality department. Each partner actually undertakes the task of audit quality. According to information and experience on industry, quality department determines who to appoint. Publicly listed companies have another type of audit quality process. Audit Quality Standards do not require controlling every single job. Some audit firms are selecting one or two files from each partner and people from abroad audit offices are coming and controlling every detail of those files. Afterwards, they give points to the partners (auditors). These applications are like giving feedbacks to auditors.

Second partner review is subjecting an engagement partner's work to review and is made for promoting independence. In big audit firms, their quality departments are arranging which auditors should control which audit job. Their auditors believe that it is enough to choose some audit projects and control them. In small audit companies it is more difficult to arrange this schedule. Only one or two of their projects can be overviewed by another auditor. Deloitte's annual audit quality monitoring process is described within the firm as its "practice review". Guidance from DTTL (the global firm) states that a reasonable number of reviewers should be drawn from other Deloitte member firms in the annual practice review, to ensure a suitable level of independence. The firm is planning to increase the number of reviewers from other Deloitte member firms in the future.

Analyze of Question 8: For providing the clients with independent, quality audit work, earning a reputation for independence, integrity, ethical behavior and objectivity, the large part of the duty belongs to system of quality controls. Standards do not give any obligation to audit companies about the functioning of their quality department. Some small firms can need some guidance on how quality department should work. Public Oversight Board can prepare that kind of guidance for small sized audit companies.

Combination of Answers To Question 9: All the interviewees point out that the skills of auditors lie at the heart of an audit firm's ability to undertake a high quality audit. These

include technical skills, business knowledge and experience, combined with innate judgment skills. The skills of an auditor develop over time and the most effective individuals are likely to be those with extensive professional experience.

In an audit team there is a huge need for people, who have skills on different fields like actuary, statistics, tax and law. In addition to all of them no matter what area of expertise they have, they suppose to have a well knowledge on information technology. Day by day technology is playing an important role in our life. Auditors need to have skillset for using technology in auditing. For example when analyzing larger amounts of data or when detecting expected and unexpected accounting transactions, auditors should know how to have benefit from technology.

Critical thinking and business acumen are skills that senior auditors should have. It is important for auditor's career to have those skills as early as it can be. One of the interviewee put emphasis on one new coming skill that auditors should have. He points out that with the beginning of mandatory rotation task, auditors should learn how to sale/market too. He added that when they are hiring new employees, they also check if the applicant is sales-oriented or not.

Analyze of Question 9: Strong technical and ethical characteristics are fundamental to audit success. Good auditors also possess the following additional characteristics: Vision and instinct, able to see the big picture, decision-making ability, leadership and superior communication skills. As summary of literature review and interviewees opinion, following are the essential qualities of an auditor:

- Professionally Competent: It is a basic quality of an auditor. The auditor must have a complete and thorough knowledge of the accountancy.
- Auditing Knowledge: An auditor's knowledge of auditing must be up to date.
- He/she must know the techniques of auditing.
- Knowledge Of Business Law: An auditor must possess a considerable knowledge of business law. He/she must be aware about his/her duties and rights given by law.

- **Knowledge Of Taxation Law:** Various types taxes are imposed by the government on the business.
- **Computer Expert:** The auditor must be able to operate the computer. If auditor does not know to use computer well, he/she cannot work efficiently.
- **Knowledge Of management System:** The auditor must have the knowledge of management information system. It helps him/her to understand the internal set up of the business concern and its operation.
- **Qualification:** For a professional auditor it is necessary that he should be chartered accountant. According to companies ordinance it is essential qualification for auditor.
- **Maintain Secrecy:** The auditors nature of work is confidential. He/she should maintain secrecy from others about the affairs of his/her client.
- **Critical Attitude:** It is also very essential quality of the auditor. He should examine the statements critically. He should ask the various questions from the client and try to find contradictions.
- **Bold And Courageous:** Auditor should be bold and courageous person. He should not be influenced by any authority. He/She should possess the courage to face the difference of opinion between him and client on any issue.
- **Courteous:** It is an important quality, which the auditor should possess. His/Her attitude towards the staff of client should be very humble and polite.
- **Independent:** The auditor should be impartial. He/She should not have such relations with the organization, which may affect his independence.
- **Common Sense:** The auditor must have the quality of common sense and judgment. He/She may be able to assess the value of depreciation and bad debts.

Combination of Answers To Question 10: High turnover at auditing firms has long been a critical issue facing the profession. Although, the reality of high turnover is known by market, audit companies try to deal with this problem and some of the interviewers point-

ed out that their turnover rates are at limit of their expectance. High turnover is a costly issue for audit firms. Hiring and training employee are costly processes. It is not possible to lower turnover rate to zero. But it is possible to make the rate of turnover decrease.

Auditing is the first profession for most of the people. Although at the beginning, they are very keen to start in the profession, at some time point they realize that the job is not suitable for them or the job is not meeting their expectations. So they quit the job. Big audit firms are working with employees of his own educate. When turnover is high, it becomes difficult to find someone, who works at senior level.

In fact, audit firms seem to be a school, after bachelor degree. At the beginning when new bachelors get into the audit company, they do not care that much about the wages. Because they believe that they are going to learn much things about auditing. Employee's perception of career development is an underlying factor that influences job satisfaction. A career in audit offers challenging work and various opportunities to develop their skills and grow to their full potential. But as time pass on and employees begin to work really hard, they begin to think that this job is not suitable for them. And for a next step, they begin to change their job. High turnover introduces challenges for public accounting firms because hiring and training new employees is costly.

Some of the auditors take attention to nowadays, there is a recent trend not only to hire graduates with accounting knowledge but also to hire more non-accounting majors. Employees are able to successfully develop different perspectives on the business unit through this approach, they provide added value to the corporate vision.

The shape of organizational chart of audit firms is pyramid. This model reflects a hierarchical model. Executives are at the top of the chart; middle management follows; and lower-ranking employees are at the bottom. Pyramid organizational structure shows to whom all employees report. As a normal process of the pyramid structure, it gradually decreases. But decreasing should have a limit. When percentage of decrease is more or less than expected, it can be inconvenient. If the turnover at staff level becomes less than expected, than there will be problem of promoting employees. The number of senior auditors and managers are determined according to audit projects. Frequent changing in the position of professional staff can have a negative effect on audit quality.

Analyze of Question 10: Hiring and training new employees is a costly issue for audit companies. Although new graduates at first see working at audit firms as a opportunity, after they get in the work, because of long working hours and low fee, they begin to search another job. There is only one audit firm, which prevents their employees work after 10 pm. If this spread among audit firms, auditors can work more efficiently and higher audit quality can be possible.

Combination of Answers To Question 11: In Turkey Union of Chambers of Certified Public Accountants Turkey (TÜRMOB) and Turkish Public Oversight Board (KGGK) have training and licensing process. Auditors are having 3 years internship when they pass the entrance examination for internship. After the internship program, auditor should take and pass the competency exam to become a certified public accountant. These exams contain infrastructure courses like general accounting, tax and law. Afterwards, auditors can be an independent auditor, if they can pass the exam of KGGK successfully. This process is enough for entering to profession, but it has nothing to with updating the knowledge of the auditors. Auditors should obtain specialization-oriented trainings. That means, if an auditor will audit a bank, insurance company, technological company or any other special type of business, he should have specialization on that issue. One of the interviewer pointed that there should be questions on IFRS at the competency exam of CPAs. The exam for being an independent auditor contains the topic of IFRS.

Due to offering unique development opportunities to the youth who are at the beginning of their career path, the audit sector is defined as “school” by many experts. All interviewees agree this point. The quality of the service given by the audit firms is mainly related to the qualification of the auditors. Therefore, resource allocated to the training in the audit firms, which determine quality as their mission, has always been considered competitive reference by the pioneer companies in different sectors.

Analyze of Question 11: The profession endeavors to ensure that auditors have the necessary technical skills through admission exams and practical training. However, professional exams in our country are designed also for qualification as an ‘accountant’ and there is a perception that the exams may have become progressively less focused on audit.

Combination of Answers To Question 12: Technology is affecting every industry, and the auditing profession is no different. Improvements in technology and developing markets are driving dramatic changes in business, which means audit, too, must evolve. Also technology is changing very fast and shaping the world of work. Auditors are also agree on the need to keep pace. Simplifying audit through innovation is the motto of most audit firms. Innovation is imperative to managing the complexities of a business and being successful in any given environment. Through continuous technology, project managements can be improved and transparency can be more effective.

Analyze of Question 12: For enhancing audit quality these issues can be useful:

- A robust framework for auditor independence: Strong, independent audit committees.
- Additional reporting to audit committees and shareholders: Improved reporting by auditors to audit committees should include items such as: the auditor’s key risk assessments, areas of focus for the audit and approach thereto, views on management’s key judgments and estimates, assessment of the quality of financial reporting by the entity and the auditor’s assessment of the entity as a going concern. This will help to improve the awareness of audit committee members by focusing on key audit issues and avoiding unnecessary detail.
- Partner rotation: Familiarity threats as exist are between individuals rather than institutions. Rather than audit firm rotation, partner rotation can be done.
- Information technology: Technological change is occurring at a rapid pace, ushering in the capability to capture and communicate data digitally, on an unprecedented scale and on almost instantaneous timescales. This has resulted in increasing focus on “big data,” whether structured or unstructured. Comprehensive and powerful digital information systems are increasingly capable of handling, analyzing, communicating and responding to these data related changes.

Conclusion

Independent audit, audit quality and quality standards have primarily been included in

this research. Explanations of related standards followed by mentioning the audit quality related national and international institutions and the criteria determined in order to evaluate audit quality. In the final section the difficulties, which were encountered during the auditors' compliance to the quality control standards, have been investigated by using qualitative research method. Even though there are various researches how to perform a quality audit in general, there is no research held in neither Turkey nor abroad regarding the difficulties encountered during the compliance of the quality control standards. Therefore the importance of this topic rises.

It is aimed in this research that to determine significant factors and issues in related to the audit quality by identifying how the audit quality is perceived by the beneficiaries.

Audit firms should;

- Perform the audit in accordance with the occupational standards, laws, legislations and regulations,
- Establish an efficient and sustainable quality control system,
- Appoint quality control auditor/s who reviews the audit quality control.
- And this auditor/s should evaluate the audit results objectively during the preparation of audit report, in order to provide quality audit service.
- As a result of quality audit activity;
- A company, which is audited, will be more careful during the preparation of financial statements.
- Investors and other beneficiaries, who act according to the audit report, will reach accurate information.
- Consequently audit firm, audited company and other related individuals will be profitable.
- The standards, which have been constituted in order to ensure the quality control in audit, have focused on

- The full audit procedures process efficiently,
- Ensuring to minimize the information risk by fulfilling the assurance of the financial statements' accuracy and reliability.

In case of the practices ensured by transforming these standards in to legislative regulations, which is mandatory for audit firms by the national authorities and members of the profession, reasonable service quality will also be ensured Independent audit's public service feature, which may influence whole society, will realize once establishing a reasonable quality control system in order to fulfill the responsibilities imputed by the market. Either national or international authorities assist audit firms in related to the establishment of quality control system by constituting standards and rules. There are standards in relation to ensure quality control, among the standards constituted. As primary responsibility in regards to ensure the establishment and sustainability of quality control system, belongs to the audit firms, which perform independent audit procedures, professional organizations also carry big responsibilities in regards to improve the profession and protect its members' interests due to the feature of public service as well as public oversight board. As regulatory authorities and professional organizations fulfill their responsibilities by constituting quality standard and regulation and ensuring the compliance to these regulations, audit firms fulfill their responsibilities by developing policies and procedures in order to comply with the regulations and enhance the operation efficiency.

The findings of the research are:

- Especially small-scale audit firms, because each form they filled in or procedure they followed were performed by the idea of "by the book" even though there was no infrastructure built in advance, have expected the training session would be given by public oversight board right after this standard was constituted.
- According to AI of the ISQC 1 does not call for compliance with requirements that are not relevant, for example, in the circumstances of a sole practitioner with no staff. Requirements in this ISQC such as those for policies and procedures for the assignment of appropriate personnel to the engagement team, for review responsibilities and for the annual communication of the results of monitoring to engagement partners

within the firm are not relevant in the absence of staff. These procedures are also hard to follow for small audit firms, which have up to 3 experienced auditors.

- Although there are different definitions on audit quality, main similarities between those definitions show that indicators of audit quality should contain: Independence, Audit Fee, Rotation, Employee Turnover, Auditor Tenure, Size of Audit Firms, Provision of non-audit services, Being knowledgeable, Having experience and Audit Effort (Actual Hours Worked).
- Compulsory audit can be useful for companies to regulate their financial statements and be helpful to have a corporate structure. It is a fact that every company needs to have a corporate structure. In order for the companies to grow, accurate and reliable financial statements are vital. Compulsory audit can make companies achieve these targets.
- Almost all of the failure of a company is formed as a result of the conjunction of financial reporting failures and the failure of management. Some many reasons can be count as failure of companies' management. One of the reasons behind bankruptcy of a company can be the benefit of managers. If managers have been asked to meet the market's profit expectations, they would meet expectations in order to protect their jobs. Another reason behind a financial crisis of a company can be poor internal control structure. Growth and stock price-oriented approach have led to ignore the most basic measures for internal discipline, including effective internal control.
- From past to today, reputation has a great impact on influencing employee and customers. The most important factor that affects prestige and reputation of an audit firm is quality of services provided. However, different types of audit firms (global vs. local) pay more attention to some quality attributes of auditors (employees). Relying on the auditor and the audit work is one of the most important elements of audit proficiency. Trusting the audit work depends on the auditor acting according to specific standards during the audit work. Acceptability of an audit work is measured by the level of compliance to these standards. If the audit work has been completed in line with the standards, the audit report including the opinion of the auditor earns the status of reliable

document and the expectation from the audit is achieved. In case of the audit work qualifications do not comply with these standards, it is agreed that the audit work is not adequate and reliable.

- With the installation and authorization of PFOB for financial reporting and for determination of Auditing Standards, multilateralism has been eliminated. However, all of the participants think that the process of adaptation to standards by professional users is not easy and the shape of professional judgment can be able to develop by trial and error method in years. However, it should be noted that every single company has its own easy and difficult unique auditing aspects. Although adaptation to standards takes some time, the results can be useful for companies. The Public Oversight Board did not share their findings with the public. To talk about transparency, the board should share the results of its investigation on audit companies with the public.

- All the auditors, who had been interviewed, are agree on 7 years is not enough to get know and auditing a company. They believe that there are so many complex structures on companies and getting used to company's operation is not an easy process. It takes time to get use to company's organizational structure and even takes more time to audit the whole system. The purpose of rotation practice is defined as to improve audit quality by strengthening auditor independence. As there are various researches about this topic, there is no common conclusion reached. For instance according to some researches, there are results in related to the improvement on audit quality, as some others reach no direct relation with audit quality or even negative affect on audit quality.

- When economic dependency to the client increases, it can be a problem about the independence of auditor. But this problem may only exist for small audit firms. On the other hand, there should be a base price for all audit services and this should be stated by law.

For the next researches on audit quality, it should be considered that the most critical element of audit quality is "human". Also the measurements should absolutely be taken in consideration of audit team. Auditors' professional attitudes and behaviors, which are the main factors that determine the audit quality, should be the focus of these measurements.

Financial Support

This research did not receive any specific grant.

References

- Arens, A. A., R. J. Elder and M. S. Beasley. (2012). Auditing and Assurance Services: an Integrated Approach. Boston: *Prentice Hall*.
- Asthana, S. and J. P. Boone. (2012). Abnormal Audit Fee and Audit Quality: Auditing: *A Journal of Practice & Theory*, Vol.31, No.3, pp. 1-22.
- Barkess, L., & Simmer, R. (1994). The Provision of Other Services by Auditors: Independence and Pricing Issues. *Accounting and Business Research*, pp. 99-108.
- Beattie, V., R. Brandt and S. Fearnley. (1999). Perceptions Of Auditor Independence: UK. Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation Vol. 8(1)*, pp.67 -107.
- Belkaoui, A. (1989). Behavioral Accounting. Westport, CT: Quorum Books.
- Canning, M. and D. Gwilliam. (1999). Non-Audit Services and Auditor Independence: Some Evidence From Ireland. *European Accounting Associate, Vol. 8(3)*, pp. 401-419.
- Chi, W., L. Hughes, C. J. Lin and L. L. Lisic. (2013). Determinants of Audit Staff Turnover: Evidence from Taiwan. *International Journal of Auditing, Vol. 17* pp.110-112.
- Daugherty, B. E., D. Dickens, R. C. Hatfield and J. L. Higgs. (2012). An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality. *A Journal of Practice & Theory*, Vol. 31, No. 1, pp. 97-114.
- DeAngelo, L. (1981b). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* Vol. 3 (3), pp.183-199.
- Deis, D. R., and G. A. Giroux. (1992). Determinant of Audit Quality in the Public Sector. *Accounting Review*, pp. 462-479.
- Denning, W. E. (1998). *Krizden Çıkış, İstanbul: Kaldır, 2, Baskı*.
- Dopuch, N. and R. R. King. (1991). The Impact Of MA On Auditors' Independence: An Experimental Market Study. *Journal of Accounting Research 29 (Supplement)*: 60-98.
- Groux, P., I. Jewitt, C. Pong and G. Whittington. (1994). Auditor Professional Judgment: Implications for Regulation and The Law. *Economic Policy, Vol. 9(2)*, pp. 308-351.
- International Organization for Standardization (ISO), 2013.

- Kavut, L. (2002). Ulusal ve Uluslararası Bağımsız Denetim Firmalarında Çalışan Denetçilerin Bağımsız Denetim Hizmetlerinin Kalitesine İlişkin Tutumları. *Yönetim Dergisi, Vol.41*, pp.7-21.
- Krishnan, G. and P. Schauer. (2001). Differences in Quality Among Audit Firms. *Journal of Accounting*, 85.
- Lavin, D. (1976). Perceptions of the Independence of the Auditor. *The Accounting Review, Vol. 51*: 1 pp.41-50
- Lindsay, D. (1989). Financial statement Users' Perception Of Factors Affecting The Ability Of Auditors To Resist Client Pressure In A Conflict Situation. *Accounting and Finance*, pp.1-18.
- Lit, B., D. S. Sharma, T. Simpson and P. N. Tanyi. (2014). Audit Partner Rotation and Financial Reporting Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 33, No. 3*, pp. 59–86.
- Lowe, D. J. and K. Pany. (1995). CPA Performance Of Consulting Engagements With Audit clients: Effects On Financial statement Users' Perceptions And Decisions. *Auditing: A Journal Of Practice And Theory, Vol.14(2)*, pp. 35-53.
- Myers, and Omer (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: a case for mandatory auditor rotation. *The Accounting Review* 78(3):759-778.
- Neri, L., and A. Russo. (2014). A Framework For Audit Quality: Critical Analysis. *Business and Management Review, Vol.3 (09)*, pp.25-30.
- Nichols, K., and D. Smith. (1983). Auditor Credibility and Auditor Changes. *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, pp. 534-544.
- Pany, K. and P. M. J. Reckers. (1980). The Effects of Gifts, Discounts, and Client Size on Perceived Auditor Independence. *The Accounting Review, Vol.55:1*, pp.50-61.
- Paulin, M., R. Ferguson and M. Payaud. (2000). Effectiveness Of Relational And Transactional Cultures In Commercial Banking: Putting Client Value Into The Competing Values Model. *International Journal of Bank Marketing Vol.18 (7)*: pp.328–337.
- Pham, H., P. Amaria, B. Thanh and S. Tran. (2014). A Study of Audit Quality in Vietnam. *International Journal of Business, Accounting, and Finance, Vol. 8, Number 2*, pp.73-110.
- Pot, C. (2001). Agency Costs And Audit Quality: Evidence From France. *The European Accounting Review, Vol. 10:3*, pp. 461–499.
- Simunic, D. A. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, Spring, Vol. 18, No. 1, pp. 161-190.
- Tinnan, S. and B. Trueman. (1986). Information Quality And Valuation of New Issues. *Journal of Accounting and Economics Vol. 8* pp.159–172.
- Uğna, T., and M. Beycan. (2008). Development of Independent Auditing in State Banks In Turkey From Past to Future. *Journal of Yasar University Vol.3 (12)*, p. 1711-1730.
- Wooten, T. C. (2003). Research About Audit Quality. *The CPA Journal, Vol. 73(1)*, pp. 48-51.
- Wyer, J.C., G. T. White and E. C. Janson. (1988). Audits of Public Companies by Smaller CPA Firms: Clients, Reports and Quality. *Auditing: A journal of Practice & Theory*, pp. 164-173.

Resume

İrem Barbay Tınaydın

She graduated from Istanbul Bilgi University with a bachelor degree in Business Administration in 2008. She had master degree and doctorate degree in Accounting and Finance at Marmara University. She has been working as Assistant Professor at Istanbul Medeniyet University, Department of Management.

Research Article/Araştırma Makalesi

KRİPTO PARA MUHASEBESİ ÜZERİNE YAPILAN TARTIŞMALAR VE FİNANSAL RAPORLAMA ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Ümmühan ASLAN¹

Submitted/Başvuru: 31.12.2020

Revised/Düzeltilme: 30.01.2021

Accepted/Kabul: 30.01.2021

Özet

Para, tarihsel süreç içinde bir formdan diğer forma dönüşmüştür. Takasa konu olan emtia, deniz kabuklarına, deniz kabukları altın ve gümüş paraya, altın ve gümüş para, kâğıt paraya, kâğıt para, plastik paraya, plastik para sanal paraya ve son olarak kripto paraya dönüşmüştür.

Şifreli para anlamına gelen kripto para crypto ve currency kelimesinin bir araya gelmesiyle oluşturulmuştur. Kripto para, merkezi otoriteye veya aracı kuruluşlara bağlı olmayan sanal ağ tarafından toplu olarak gerçekleştirilen işlemleri yöneten eşler arası bir teknoloji olarak ifade edilmektedir (Franklin, 2016, 84). Bu paranın güvenliği ise, kriptoloji bilimini kullanarak dijital bir ortamda matematiksel şifrelerle korunmaktadır (Kaplanhan, 2018, 106). Kripto paralara kripto varlık da denilmektedir. Kripto varlıklar, dijital varlık türlerinden birisidir. Dijital varlık; dijital olarak depolanan içerik olarak ifade edilmektedir. Bu içeriklere örnek olarak, dijital resimler, fotoğraflar, videolar, metin yazılar elektronik tablolar veya slaytlar verilebilir. Dijital varlıklar bu saydıklarımızla sınırlı değildir ve her yeni gün yeni dijital varlık içerikleri ortaya çıkmaktadır (<https://merlinone.com>).

¹ Prof. Dr., Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi, ummuhana.aslan@bilecik.edu.tr, 0000-0002-7926-6244

Kripto para: 2008 yılında Satoshi Nakamoto tarafından yazılan "Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System" başlıklı makale ile gündeme gelmiştir. Bu sebepten dolayı Bitcoin en yaygın bilinen kripto para birimidir. Bitcoin ve diğer kripto para birimlerinin kullanım alanları şöyle sıralanabilir:

- Değişim aracı olarak kullanılabilirlikte,
- Alım ve satıma konu olabilirlikte,
- Yatırım aracı olabilirlikte ve
- Bu para biriminin madenciliği yapılarak yeni kripto paralar üretilmektedir.

Kripto paraların yukarıda sıralandığı üzere geniş yelpazeye yayılan özelliklere sahip olması, bu tür dijital varlıkların nasıl muhasebeleştirileceği konusunda gündeme getirmiştir. Bu çalışmada kripto paraların muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak muhasebe alanında global ölçekte faaliyette bulunan muhasebe meslek örgütlerinin, düzenleyici kuruluşların (IASB, AICPA, ACCA, AASB, ASBJ)² ve denetim firmalarının, yaptıkları tartışmalar ve varlıkları sonuçlar ortaya konulmuş ve bu tartışmalarda ortaya konulan görüşlerin, finansal raporlar üzerindeki etkisi analiz edilmiştir.

Anahar Kelimeler: Dijital Varlık, Kripto Paralar, Dijital Varlık Muhasebesi

Jel Sınıflandırılması: M41, M48, M49

² IASB: International Accounting Standards Board

ACCA: Association of Chartered Certified Accountants

AICPA: American Institute of Public Accountants,

AASB: Australian Accounting Standards Board

ASBJ: Accounting Standards Board of Japan

DISCUSSIONS ON CRYPTO CURRENCY ACCOUNTING AND ITS EFFECTS ON FINANCIAL REPORTING

Money has always changed from one form to another. The commodity that is subject to barter has turned into seashells, seashells has turned into gold and silver money, gold and silver money has turned into paper money, paper money has turned into plastic money, plastic money has turned into virtual money and finally crypto money.

Crypto money was created by combining crypto and currency words. Cryptocurrency refers to a peer-to-peer technology that manages the application that is performed collectively by the virtual network, depending on the central authority or intermediary institutions (Franklin, 2016, 84). The security of this money is used digitally using cryptography science, protected by mathematical passwords (Kaplanhan, 2018, 106). Cryptocurrencies are also called crypto assets. Crypto assets are one of the types of digital assets. Digital asset: It is expressed as digitally stored content. Examples of these contents are digital pictures, photos, videos, text, spreadsheets or slides. Digital assets are not limited to these counts, and new digital asset contents are emerging every day. Crypto money was brought to the agenda with the article titled "Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System" written by Satoshi Nakamoto in 2008. For this reason, Bitcoin is the most widely known cryptocurrency. Bitcoin and other cryptocurrencies can be used as a medium of exchange, it can be the subject of buying and selling, it can be an investment tool, and mining can be produced for a new coin.

The fact that cryptocurrencies have the above features raised the question of how to account for such digital assets. In this study, the discussions and conclusions of accounting professional organizations, regulatory institutions (IASB, AICPA, ACCA, AASB ASBJ) and auditing firms, which are operating on a global scale in the field of accounting for cryptocurrencies, are presented and the effect of these discussions and conclusions on financial reporting was made analyzed.

Keywords: Digital Asset, Crypto Currency, Digital Asset Accounting

JEL Classification: M41, M48, M49

Extended Summary

Introduction

The digital age we live in has caused transformation in many areas. Big data, artificial intelligence, industry 4.0, machine learning, internet of things and blockchain technology etc. technologies are just a few of the innovations that cause transformation. Crypto currency has emerged as another digital transformation field.

Contrary to what is believed, digital innovations transform the existing system rather than destroying the existing system, as in many other innovations. It can be said that crypto currency also causes a transformation in the current monetary system.

However, every innovation raises many questions at the initial acceptance stage. For example, what will be the impact of the widespread use of artificial intelligence on human workforce, and how people with artificial intelligence will make money to sustain their lives if robots with artificial intelligence will do many jobs that humans do.

There are many questions about cryptocurrencies, and one of these questions is how to account for cryptocurrencies. A full consensus has not yet been reached on this issue, and global accounting organizations and regulatory bodies are working on this issue.

In this study, the opinions and views put forward by global accounting professional organizations, regulatory agencies and big four on this issue are emphasized and the similarities and differences between these ideas and opinions are compared.

Methodology

In this study, firstly cryptocurrencies were discussed, then academic studies on the accounting of crypto currencies were emphasized, and finally, the opinions put forward by AICPA, ACCA, IASB, AASB, ASBI were presented comparatively and the effect of these discussions on financial reports was discussed.

Conclusion

As a result of the research, it has been seen that global accounting institutions and or-

ganizations agree on the classification of cryptocurrencies as intangible assets. However, considering the business model under which cryptocurrencies are held, it was suggested that it would be appropriate to register in the other inventory class not included in IAS 2.

It has been determined that there is a consensus on the fact that cryptocurrencies do not have cash and cash equivalents and financial instruments. It has been suggested that the value of cryptocurrencies should be determined according to whether they are an intangible fixed asset or that they are kept by an intermediary in order to benefit from short-term price fluctuations and accounted in another inventory.

In terms of international accounting standards, it is emphasized that the accounting of cryptocurrencies is handled within the scope of IAS 38 Intangible Assets, IAS 2 Inventories, IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors. However, the opinions and suggestions made on this subject are not yet official, and the discussions are white paper.

Some of the global accounting institutions stated that the IASB should prepare a separate standard in this regard. Another view is that each new crypto asset or a new asset definition for such entities or establishing a new standard will cause accounting to move away from the essence of accounting.

As a result, discussions on this issue will continue until the rules to be set by the regulatory bodies are officially announced.

In addition, it is important to determine the effect of cryptocurrencies on the financial statements as well as recognition whether a new asset class such as "digital assets or digital money" will be included in this class.

In future scientific studies, a detailed discussion of how financial statements will be affected in the accounting of crypto assets will contribute to the literature.

1. Giriş

İçinde yaşadığımız dijital çağ, birçok alanda dönüşümün yaşamasına neden olmuştur. Büyük veri, yapay zekâ, endüstri 4.0, makine öğrenmesi, nesnelere interneti ve blockchain teknolojisi vb. teknolojiler dönüşüme neden olan yeniliklerden birkaçını oluşturmaktadır. Bu çalışmanın konusu oluşturan kripto paralar da başka bir dijital dönüşüm alanı olarak karşımıza çıkmıştır.

Dijital yenilikler de diğer birçok yenilikte olduğu gibi sanıldığının tersine mevcut sistemi yok ezmekten ziyade mevcut sistemi dönüştürmektedir. Kripto paraların da mevcut para sisteminde bir dönüşümün yaşammasına neden olduğu söylenebilir. Ancak her yenilik ilk kabul aşamasında birçok soruyu da gündeme getirmektedir. Örneğin yapay zekaların yaygınlaşmasının insan iş gücüne olan etkisinin ne olacağı ve yapay zekaya sahip robotların insanların yaptığı birçok işi yapacak olması durumunda, insanların yaşamlarını idame ettirmek için nasıl para kazanacağı gibi. Kripto paralar konusunda da cevabını bekleyen birçok soru bulunmaktadır ve bu sorulardan bir tanesi de kripto paraların nasıl muhasebeleştirileceği sorusudur. Bu konu üzerinde tam bir uzlaşma henüz sağlanamamıştır ve bu konuda global muhasebe örgütleri ve düzenleyici kurumlar çalışmaları yapmaktadır.

Bu çalışmada, global muhasebe meslek örgütleri, düzenleyici kurumlar ve büyük denetim şirketlerinin bu konuda ileri sürdükleri düşünceler ve görüşler üzerinde durulmuş ve öne sürülen bu düşünce ve görüşler arasındaki benzerlikler ve farklılıklar karşılaştırılmıştır. Bu bağlamda öncelikli olarak kripto paralar ele alınmış, daha sonra kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusunda yapılan akademik çalışmalar üzerinde durulmuş ve son olarak da AICPA, ACCA, IASB, AASB, ASBJ tarafından öne sürülen görüşler karşılaştırılmalı olarak ortaya konulmuş ve bu tartışmaların finansal raporlar üzerindeki etkisi ele alınmıştır.

2. Kripto Paralar Hakkında Genel Bilgiler

Paranın tarihi M.Ö 9000'li yıllarda, taksas ile Mısır'da başladığı kabul edilmektedir. İlk resmi para Lidya Krallığı tarafından M.Ö 600'li yıllarda basılmıştır. İlk altın ve gümüş paraların M.S. 1250 yılında Floransa'da, ilk kâğıt para ise M.S. 1661 yılında İsviçre'de basılmıştır. 1860 yıllarda Western Union ve zamanın endüstri devi şirketler telgraflar aracıları ile elektronik para transferinin ilk uygulamaları başlamışlardır. 1946 yılında plastik

para olarak da isimlendirilen kredi kartı İngiltere'de John Biggins tarafından icat edilmiştir. 1999 yılına gelindiğinde ise cep telefonları aracılığı ile mobil bankacılık işlemleri başlamıştır. 2008 yılında temassız ödeme kartları ortaya çıkmış ve 2014 yılında Barreccard olarak isimlendirilen bir kart aracılığı ile takas işlemi tekrar gündeme gelmiştir. Bu tarihi süreç ve araştırmalar paranın, tarihi döngüsünü tamamladığını ve takas ortamına dönüş ile başlangıç noktasına tekrar geldiğini göstermektedir. Günümüz iş yaşamında insanların % 80 oranında para yerine takas işlemi yapmayı kabul ettiği de bu görüşü desteklemektedir (Danyal, 2018).

Para, mal ve hizmet ticaretini kolaylaştırmak için yüzyıllardır kullanılmaktadır. Paranın biçimi yukarıda bahsedilen tarihsel süreçten de anlaşıldığı üzere daima değişmiştir. Ancak, para türleri açısından bir sınıflamaya tabi tutulduğunda temelde *emtia parası*; *temsili para* ve *itibari para (fiat para)* şeklinde üçe ayrılabilir (E&Y, 2019).

- **Emtia parası**: kendi içinde değeri (işsel değeri) ve para olarak kullanımında değeri vardır (örneğin, değerli metaller, tuz, tütün, kahve ve buğday paraları).
- **Temsili para**: işsel değeri çok azdır veya hiç yoktur. Ancak temelde bir değeri temsil eder (örneğin, altın sertifikaları ve belirli bir miktar altın veya gümüşe karşılık takas edilebilen depozito notları).
- **İtibari para (fiat parası)**: bir hükümet tarafından para olarak ilan edilir ve yasal ödeme aracı olmaktan dolayı değer elde eder.

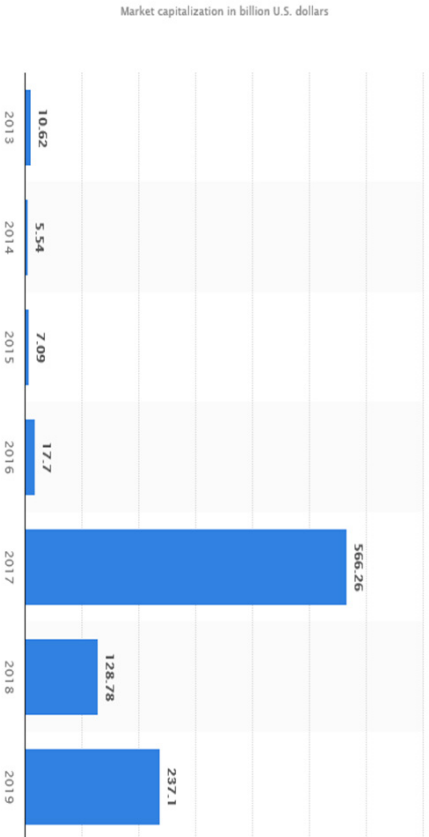
Bir başka kaynak ise para türlerini aşağıdaki şekilde sınıflandırmıştır (https://think.ing.com).

- **Nakit Para**: fiziksel paralar ve herhangi bir para biriminin notları (banknot vb.)
- **İtibari para (fiat para)**: para birimine doğrudan erişim sağlayan mekanizmalar; temassız ödeme kartları
- **Dijital para birimleri**: merkezli bir kurum tarafından oluşturulan veya güvence altına alınan çevrimiçi para birimleri; Facebook'un LIBRE'si veya gelecekte oluşması beklenen merkez bankası dijital para birimleri vb.

- **Kripto para birimleri:** merkezi bir organ tarafından oluşturulmayan veya güvence altına alınmayan, ancak bireylerarası bir ağ tarafından oluşturulan çevrimiçi para birimleri; Bitcoin, Ethereum vb.

Bu çalışmamın konusunu oluşturan kripto para birimleri, kriptografi temelli blok zinciri olarak adlandırılan bir yapı kullanılarak oluşturulan, fiziksel varlıkları olmayan, herhangi bir merkezi bulunmayan, herhangi bir otorite tarafından kontrol edilemeyen, taraflar arası hızlı, düşük maliyetli ve güvenli bir para transferi sağlayan, elektronik ortamlarda işlem gören sanal para birimleri olarak tanımlanabilir. (Şahin, 2018: 899)

2008 yılında Satoshi Nakamoto'nun, "Bitcoin: Eşsen-egse Nakit Ödeme Sistemi" adlı bir makale ile Bitcoin detaylarıyla anlatılarak günümüz kripto para birimlerinin doğuşuna öncülük etmiştir. En son Coimarket verilerine göre; piyasada 5127 tane kripto para birimi olduğu ifade edilmektedir; Coimarketcap web sayfasında en çok işlem gören, 200 kripto para takip edilmektedir (Coimarket, 2020).



Grafik 1 : Kripto Paraların Piyasa Kapitalizasyonu

Kaynak: Statista, 2020.

Yukarıdaki grafikte kripto paraların 2013 yılından 2019 yılına kadar piyasa kapitalizasyonu³ seyri görülmektedir. Kripto paraların piyasa 2017 yılında önemli bir hacme ulaştı. 2018 yılında düşüş olmuş ve 2019 yılında yine yükselişe geçmiştir.

Kripto paralar kullanılmaya başlanması ile birlikte bu paraların birçok bilimleyen yanı, araştırılmaya, tartışılmaya devam etmektedir. Örneğin; ING Survey tarafından Avrupa ülkelerinde yapılan bir araştırmada, toplumun gelecekte bu paralar ile online harcama yapması veya yatırım yapmaları ile ilgili olarak düşüncelerinde tam bir kesinlik olmadığı, olumlu olumsuz ve bu konuda hiçbir düşüncesi bulunmayanların sayısının eşit olduğu elde edilmiştir.

Kripto paralar ile ilgili tartışılan bir diğer konu ise bu paraların işletme faaliyetleri açısından; bir ticari mal veya bir maddi olmayan duran varlık olup olmadığı, yatırım faaliyetleri açısından ise bir yatırım aracı olup olmadığıdır.

3. Literatür

Literatürde kripto paraların muhasebeleştirilmesi üzerine yapılan akademik çalışmalar incelendiğinde aşağıdaki çalışmalara ulaşılabilmektedir. Bu çalışmalar akademik araştırmaya yönemi olarak derleme özelliği taşıyan çalışmalardan oluşmuştur. Oluşturulan yeni bir konu olmasından dolayı akademik araştırmalardan ziyade teknik not şeklinde görüş ve önerilerin yer aldığı internet kaynaklarının daha yaygın olduğu görülmüştür.

Ratiborn & Siviranides (2015) tarafından yapılan "A ccouniting Issues Related to Bitcoins" başlıklı çalışmada kripto paraların sınıflandırılması, kripto para madenciliği, kripto paraların yatırım aracı olarak alınıp satılması, değişim aracı olarak kullanılması ve birleşme & devralma işlemleri ile dipnot açıklamalarında nasıl değerlendirilmesi gerektiği ele alınmıştır.

Arslantaş Ateş (2016) tarafından yapılan "Crypto Currencies, Bitcoin and Accounting" başlıklı çalışmada, Kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusu ile ilgili olarak, "Firmalar, ister satışlarına karşılık bitcoin kabul etsin, ister bitcoini direkt olarak bitcoin borsasından satın alsın sonuçta edindiği bitcoini yabancı para olarak değerlendirmeli ve diğer yabancı paralar gibi 100 Kasa ana hesabının altında "bitcoin kasası" şeklinde bir yardımcı hesaba kayda almalıdır" önerisinde bulunulmuştur. Ayrıca bu hesaba takip edilen bit-

3 Piyasa Kapitalizasyonu: Halkın açık borsaya kota bir işletmenin hisse adedi ile piyasadaki hisse senedi fiyatının çarpımıdır.

coinler elden çıkarıldığında hesap, alış değeri ile alacaklanmalı ve elden çıkarıldığı günkü değeri o günkü kurdan hesaplanmalı ve aradaki fark 646 Kanbıyo Kâr ve 656 Kanbıyo Zararları hesaplarından uygun olanında izlenmelidir.” açıklaması yapılmıştır.

Prochozca (2018) tarafından yapılan “Accounting for Bitcoin and Other Cryptocurrencies under IFRS: A Comparison and Assessment of Competing Models” başlıklı çalışmada, IFRS temelinde kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusundaki boşlukla ilgili değerlendirmeler, karşılaştırmalar yapılmış ve önerilerde bulunulmuştur. Kripto paraların nakit, finansal araç, emtia veya maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tartışılmıştır.

Dizkırıcı ve Gökçöz (2018) tarafından yapılan “Kripto Para Birimleri ve Türkiye’de Bitcoin Muhasebesi” başlıklı çalışmada, Türkiye’de Bitcoin işlemlerinin muhasebeleştirilmesi hakkında değerlendirmeler yapılmıştır. Adı geçen çalışmada kripto paralardan, Bitcoin’in muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuş ve Bitcoin döviz cinsi yabancı para olarak kabul edilerek, “108 Diğer Hazır Değerler Hesabı”nda muhasebeleştirilmesinin uygun olacağı dile getirilmiştir. Türkiye’de parayla ölçülme kavramı gereği bütün yabancı paralı işlemler ulusal para birimini olan Türk Lirası’na çevrilerek kayıt altına alınmaktadır. Dolayısıyla kripto paraların muhasebenin temel kavramlarından özün önceliği kavramı gereği bir yabancı para olarak değerlendirilip işlem tarihindeki kur üzerinden Türk Lirası’na çevrilerek kayıt altına alınması uygun görülmüştür.

Şahin (2018) tarafından yapılan “TMS & TFRS Işığında Muhasebe, Vergi ve Denetim Açısından Bitcoin ve Diğer Kripto Para Birimleri” başlıklı çalışmada, kripto para birimlerinin TMS ve TFRS ışığında muhasebeleştirilmesi, vergiye konu edilmesi ve denetim açısından durumunun ele alınması üzerinde durulmuştur. Kripto paraların maddi olmayan duran varlık olarak ele alınması ve bu şekilde muhasebeleştirilmesinin en uygun yöntem olduğu kanaatine varılmıştır.

Sercemeli (2018) tarafından yapılan “Kripto Para Birimlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi” başlıklı çalışmada, “kripto paraların muhasebeleştirilmesi hususunda kullanım alanı ve şekline bakılarak, özün önceliği kavramı gereğince muhasebe kayıt işlemleri Bitcoin’in ticari mal, hazır değer ya da menkul kıymet olarak değerlendirilmesine göre yapılmalıdır” önerisinde bulunulmuştur.

Yalçın (2019) tarafından yapılan “Kripto Değişim Araçlarının Muhasebeleştirilmesi”

başlıklı çalışmada, kripto para madenciliğini yapan, değişim aracı olarak kullanılan, alım satımını yapan işlemler için ülkemizdeki Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Uluslararası Muhasebe Standartları hükümleri doğrultusunda muhasebeleştirme ve finansal tablolarında sunum konularını ele alınmıştır.

Yunusaker (2019) tarafından yapılan “Kripto Para ve Tipleri, Bitcoin Olgusu ve Muhasebesi” başlıklı çalışmada, kripto paraların, yabancı para olarak değerlendirilmesi durumunda “108 Diğer Hazır Değerler” hesabında, emtia olarak kabul edilmesi durumunda ise “157 Diğer Stoklar hesabında” muhasebeleştirilmesi önerilmiştir.

Kızıl (2019) tarafından yapılan “Türkiye’de Kripto Paranın Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi” başlıklı çalışmada, kripto paraların, menkul kıymet olması, emtia olması, madencilik yaparak kripto para elde edilmesi, nakit ve nakit benzeri olması durumunda muhasebeleştirilmesi örnekler yardımı ile ele alınmıştır.

Yukarıda verilen akademik çalışmalara bakıldığında kripto paraların muhasebeleştirilmesinin nasıl yapılacağı üzerine, henüz ortak bir görüşe varılmadığı ve bu konuda çalışma yapan araştırmacıların, bireysel görüş ve önerileri doğrultusunda kripto paraların muhasebeleştirilmesinin nasıl olacağı münferit olarak ortaya konulmuştur. Bu çalışmada ise, kripto paraların kullanılma “*birimlerine göre*” sınıflandırılması ve ölçülmesi konusunda küresel boyutta faaliyette bulunan muhasebe kurum, kuruluş ve meslek örgütleri ile denetim şirketlerinin, bakiş açıları ortaya konulmaktadır. Kripto paraların nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili, orocite kurumların görüşlerinin bağlayıcı olması, bu konuda yapılan tartışmaları önemli kılmaktadır. Çalışmada bu görüşlerin ortaya konulması, bu çalışmayı diğer çalışmalardan farklı kılmaktadır.

4. Kripto Paraların Muhasebeleştirilmesi Konusunda Küresel Muhasebe Kurum ve Kuruluşları Tarafından Ortaya Konulan Görüşler

Kripto paralar ve muhasebeleştirilmesi beş farklı işleme konu olabilmektedir. Bunlardan birincisi madencilik yaparak kripto para üretme ve yine madenci olarak kripto para işlem transferlerinde aracılık yaparak bir nevi orer olarak işlemlerin doğruluklarını onaylayarak komisyon geliri elde etme işlemidir.

İkinci işlem, bitcoin gibi kripto para alım satımının yapılmasına aracılık edilerek, bir borsa aracı olarak komisyon gelirleri elde etme işlemidir. Üçüncü işlem, yatırımcı olarak

Bitcoin alın satım fiyat farkından yararlanılarak kazanç elde etmeyi hedeflemek işlemidir. Dördüncü işlem, ticari mal ya da hizmet alınmada ödeme aracı olarak kullanılması işlemidir. Beşinci işlem ise, Bitcoin dışında herhangi bir kripto para için "Kripto Paraların İlk Halka Arzı"ndan yararlanarak gelecekte fiyat yükselmelerinden yararlanma işlemidir. Bunların dışında da her gün yeni fırsatlar ve para kazanma yöntemlerinin oluşacağı da aşktır. (Serçemeli, 2018). Dolayısıyla bu tür varlıkların muhasebeleştirilmelerinde, bu varlıkların:

- Hangi hesap sınıfına alınacakları
- Hangi değerlendirme ölçüğüne göre değerlenecekleri
- Hangi muhasebe standardı/standartları kapsamına değerlendirilecekleri,
- Üçün Kişiler Adına Cripto Para Bulundurma(saklama) durumunda nasıl bir yol izleneceği sorularının cevaplanması gerekmektedir.

Bu çalışmada, kripto paraların muhasebeleştirilmesi ile ilgili sınıflandırma, ölçme ve kriptoparaların hangi standartlar kapsamında ele alınması gerektiği ile ilgili yapılan tartışmalar üzerinde durulacaktır.

4.1. Kripto Paraların Sınıflandırılması

Bir mali işlemin, hangi hesaba ve hangi değer üzerinden kayda alınacağıın belirlenmesi ilk muhasebeleştirme başlığında ele alınmaktadır. Dijital varlık olarak kabul edilen kriptoparaların finansal durum tablosunda hangi varlık hesabında ve hangi değer üzerinden, kayda alınacağı tartışmaların odağında yer almaktadır. Bu konuda ACCA, AICPA, IASB, AASB ve ASB gibi global muhasebe kuruluşları ile büyük denetim şirketlerinin yayınladıkları teknik notlar ve tartışma metinleri bulunmaktadır. Bu metinlerde kripto paraların sınıflandırılmasına yönelik aşağıdaki görüşler dile getirilmiştir.

4.1.1. Amerikan Serüfıkalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün Görüşü

Amerikan Serüfıkalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA&CIMA)⁴ Aralık 2019 tarihinde "Accounting for and Auditing of Digital Asset" başlıklı uygulama rehberi niteli-

⁴ AICPA: American Institute of Public Accountants, CIMA: Chartered Institute of Management Accountants, 2014 Yılından bu yana bu iki kurumun işbirliği yapılmıştır.

liğindeki bülteni yayınlamıştır. Bu bülteninde kripto varlıklar dijital varlıklar alt türü olarak tanımlanmıştır. Kripto varlık: Bir değişim aracı olarak işlem gören ve aşağıdaki özelliklere sahip olan varlık olarak ifade edilmektedir.

- Bir merkezi yönetim veya kamu kurumunu tarafından çıkarılmış olması,
- İki taraf arasında yapılan bir sözleşmeye dayanmamış olması,
- Menkul Kıymetleri düzenleyen yasalarda tanımlanan, menkul kıymet özelliği taşımayan varlıklar olması,

Tanımlı yapılan kripto varlıklardan en yaygın olanı bitcoin vb. kripto paralarıdır. Bu rapordaki kripto paraların hangi hesap sınıfına alınıp alınmayacağı aşağıdaki şekilde değerlendirilmiştir:

Raporda "nakit ve nakit benzerleri" hesap sınıfı, merkezi kurum veya kuruluşlar tarafından yayımlanan değerlerin yer aldığı hesap sınıfı olduğu için kripto paraların nakit ve nakit benzerleri grubunda yer almalarının uygun olmayacağı belirtilmiştir.

Bunun yanında kripto paraların, sözleşmeye dayanmamış olmaları ve vadelerinin olmamasından dolayı, finansal araçlar sınıfına alınmalarının da uygun olmayacağı dile getirilmiştir.

Her ne kadar kripto paralar olağan iş akışı içinde satışa konu olabilseler de bunlar maddi varlık olmadıkları için stok tanımını da karşılamadığı belirtilmiştir.

Yukarıdaki tanımlamada belirtilen özellikler kapsamına giren kripto paraların "maddi olmayan duran varlık" sınıfına alınması uygun görülmüştür. AICPA&CIMA bu kararı alırken FASB'nin⁵ ACS sözüğünde yapılan maddi olmayan duran varlık tanımını ile yukarıda sayılan özelliklerin uygun olduğundan yola çıkılarak vurgulamışlardır. İlgili sözükte maddi olmayan duran varlık; fiziksel özelliği olmayan (finansal varlıklar dahil) varlıklar olarak ifade edilmiştir.

AICPA'nın yaptığı çalışmada maddi olmayan varlıkların belirli bir ömre mi yoksa belirsiz bir ömre mi sahip olduğu ele alınmıştır. FASB'in 350-30-35-4 numaralı yönergelerinde

⁵ FASB: Financial Accounting Standard Board

maddi duran varlığın faydalı ömrünün sınırlı olmasının veya sınırsız olarak öngörülmesinin koşullarının belirtildiği ifade edilmiştir.

Kripto paraların, işleme için faydalı ömürüne uygulanan herhangi bir içsel sınır yoksa belirli süre içinde sahip maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması uygun görülmemiştir.

4.1.2. Fernanlı ve Kamudan Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği'nin Görüşü

Fernanlı ve Kamudan Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği'nin (AOCCA) "stratejik işleme araştırmaları ve raporlaması" yapan ekibi tarafından yayımlanan teknik makalede; kripto paraların ilk bakışta nakit ve nakit benzeri varlıkların başka bir formu olarak görülebileceği ancak bu varlıklar, nakit ve nakit benzeri varlıkların özellikleriyle birebir aynı özelliğe sahip olmadığı ve IAS 7 ve IAS 32'de tanımlandığı üzere bu tür varlıkların, nakit ve nakit benzeri varlıklarda olduğu gibi mal ve hizmet alın satımında bir değişim aracı özelliği taşımadığı dille getirilmiştir.

IAS 7, nakit benzerlerini "bilinen nakit miktarına kolayca dönüştürülebilir ve önemsiz değer değişikliği riskine maruz kalan kısa vadeli, oldukça likit yatırımlar" olarak tanımlamaktadır. Bu nedenle, kripto para birimleri önemli fiyat dalgalanmalarına maruz kaldıkları için nakit eşdeğeri olarak sınıflandırılmaz. Bu nedenle, dijital para birimlerinin IAS 7 uyarınca muhasebeleştirilebilen nakit veya nakit benzerlerini temsil etmediği öngörülmektedir.

Adı geçen makalede, sezgisel olarak, kripto para biriminin IFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan bir finansal varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ancak, bu varlıkların finansal araç tanımlanmasına uygun olmadığı belirtilmiştir. Bilindiği üzere finansal araçlar, bir işletmenin varlığını diğer işletmenin borcunu veya özkaynağını artıran sözleşme olarak tanımlanır. Kripto para birimi bir borçlanma aracı veya bir hisse senedi türünde bir menkul kıymet değildir. Bu nedenle, kripto para biriminin finansal varlık olarak değerlendirilmesinin uygun olmayacağı vurgulanmıştır.

Ayrıca ilgili makalede, "eğer bir işletmenin ana faaliyet konusu kripto para alın satımı ise, kripto paralar IAS 2 kapsamında stok olarak değerlendirilebilir şeklinde" görüş bildirilmiştir. Ancak, stoklara kayıt edilen "kripto paraların, elde bulundurma amacı fiyat

hareketlerinden faydalama amacı taşıması durumunda IAS 2 Stoklar standardına göre kripto paraların, maliyet değeri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlendirmenin mümkün olmayacağı" ifade edilmiştir.

Son olarak, kripto para birimlerinin IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı uyarınca bir maddi olmayan duran varlık tanımını karşıladığı ifade edilmiştir. (IAS 38 maddi olmayan duran varlığı, fiziksel niteliği olmayan ve parasal varlık olmayan bir varlık olarak tanımlanmaktadır.)

4.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Görüşü

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) bünyesinde faaliyette bulunan ve yayımlanan standartlara ait görüş ve yorumlarda bulunan komite (IFRIC)⁶ Haziran 2019 tarihinde kripto paralar konusunu ele almıştır. Komite kripto parayı, güvenliği için şifreleme sistemini kullanan, dağıtık defter ortamına kayıtlı, herhangi bir yasal kurum tarafından düzenlenmeyen, sahibi ile karşı taraf arasında bir sözleşmeye dayanmayan sanal para olarak tanımlamıştır.

Komite ayrıca kripto paraların hangi muhasebe standardı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ile ilgili aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

- Kripto paraların, IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık standardının 8. paragrafı uyarınca, fiziksel özelliği olmayan bir varlık olarak tanımlanabileceği,
- Kripto paraların, IAS 38 Standardının 12. paragrafına göre, maddi olmayan duran varlığın "belirlenebilirlik" kriterlerine uygun olduğu,
- Kripto paraların, IAS 21 Kur Değişim Etkileri standardının 16. paragrafına göre, parasal olmayan bir kalemin temel özelliğini taşıdığı vurgulanmıştır.

Sonuç olarak, Komite, "bir kripto para, sahibine sabit veya belirlenebilir miktarda para birimi alma hakkı vermemesi koşulu ile sahibinden ayrılabildiği ve ayrı ayrı satın alınabileceği veya transfer edilebilme özelliğine sahip ise IAS 38'deki bir maddi olmayan duran varlık tanımını karşıliyordur ve bu hesap grubunda kayda alınmalıdır" görüşünü dile getirmiştir.

6 IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee

4.1.4. *Ausunruya Muhasebe Standartları Kurulu'nun Görüşü*

Avusturalya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB) Aralık 2016 tarihinde "Digital currency – A case for standard setting activity" başlıklı raporunda kripto paraların muhasebeleştirilmesi ile ilgili ilk çalışmayı yayınlayan kurul olmuştur ve diğer uluslararası muhasebe kurul ve örgütlerinin bu konuda görüş oluşturmalarına da yol gösterici olduğu söylenbilir. Bu çalışma diğer kurumların yaptığı çalışmalar ile kıyaslandığında daha kapsamlı olduğu da görülmektedir.

AASB kripto paraların sınıflandırılması, ölçülmesi konusu üzerinde durmanın dışında IASB'in bu konuda ne tür çalışmalar yapması üzerinde görüş ve önerilerde bulunmuştur. Yukarıdaki bölümlerde ele alındığı üzere, AASB kripto paraların, sınıflandırılması konusunda, nakit, finansal araç, maddi olmayan duran varlık ve stok hesaplarına kaydedilmesi ya da edilmemesi tartışmalarını başlatmıştır.

IASB'in bu konuya gözüm getirmesi konusunda nakit ve nakit benzeri, finansal araçlar, stoklar ve maddi olmayan duran varlık tanımlarını değiştirmesi ve kripto paraları da içine alacak varlık tanımlaması yapması önerilmiştir. IASB'in bu varlıkların tanımlarını yeniden yapması durumunda oluşabilecek avantaj ve dezavantajlar hakkında görüşlerini açıklamıştır. Bu varlık tanımlarının değiştirilmesinin kripto paraların sınıflandırılması sorununa çözüm bulunmasına neden olacağı, ancak Karbon kredileri ve su hakları gibi varlıklar için neden bir tanımlama yapılmıyor sorusunu da gündeme getireceği belirtilmiştir. Ayrıca, kripto para birimleri muhasebesi, stoklar dışında alın satım amaçlı veya finansal araçların dışında yatırım amaçlı tutulan kripto varlıklar diğer maddi olmayan varlık ve diğer emtia türlerinin muhasebesi şeklinde ele alınması ifade edilmiştir.

4.1.5. *Japonya Muhasebe Standartları Kurulu'nun Görüşü*

Japonya Muhasebe Standartları Kurulu (ASBJ) Mart 2018'de, Japon GAAP kapsamında 'sanal para birimleri' için bir muhasebe standardı yayımlanmıştır (54. Standart). Bu yönetmelikte, kripto para yerine sanal para ifadesi kullanılmıştır. Sanal paralar, ödeme aracı olarak, elektronik veri sistemi kullanılarak transfer edilebilen, takas edilebilen veya yasalara kabul edilen diğer sanal para birimleri ile değiştirilebilen bir değişim aracı olarak ifade edilmiştir.

Bu standartta göre, bir sanal para, işletmede bulunan sanal paralar veya işletmeler adına başkalarında bulunan sanal paralar olmak üzere iki şekilde ele alınmıştır.

ASBJ, sanal para birimlerinin, satış veya başka paraya çevrilebilme özelliğinden dolayı, gelecekte işletmeye bir nakit girişi sağlayacağını ve bu açıdan bir varlık olarak tanımlanabileceğini ifade etmiştir. Ancak sanal paraların, nakit ve nakit benzeri, finansal araç, stok ve maddi olmayan duran varlık özelliği taşımadığını bu nedenle bağmsız bir varlık sınıflaması içinde değerlendirilmesini vurgulamıştır.

Standart uyarınca, bir işletme tarafından kendi adına elde tutulan aktif bir piyasası olan sanal para birimleri, piyasa değerine göre ölçülmelidir. Piyasa değerinde meydana gelen değişimler, kar veya zararda gösterilmelidir. Aktif bir pazar bulunmayan sanal para birimleri maliyet ve tahmini elden çıkarma değerinden düşük olanı ile ölçülmelidir. Sanal paraları müşterisi adına (bankalar gibi saklama kurumları) elinde bulunduran bir sanal para birimi alıcısı ve satıcısı olan işletmeler, satıcısı sanal para birimlerini, başlangıçta piyasa değerlerinde ve aynı miktarda karşılık gelen bir yükümlülük ile muhasebeleştirilmelidir.

4.1.6. *Büyük Denetim Şirketlerinin Görüşleri*

E&Y Eylül 2019 tarihinde "Applying IFRS Accounting by holders of crypto assets" başlıklı bülteninde, IFRS kapsamında kripto paraların hangi standart kapsamında değerlendirileceğini ele almıştır.

Kripto paralar, fiziki özellikleri olmadığı için IAS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, IAS 40 Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller standardı kapsamında ele alınmayacağı ve kripto para madenciliğinin ise IAS 41 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardında bahsedilen maden kaynakları tanımına uygun olmadığı ifade edilmiştir. Kripto paraların, iş modellerine göre Nakit Benzeri, Finansal Araçlar, Stoklar, Maddi Olmayan Duran Varlık ve Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Haratlar standardı kapsamında sınıflandırılmasının yapılabileceği önerilmektedir.

KPMG uzmanları Nisan 2019 tarihinde, kuruluşların kripto varlıkları, işlerinin bir parçası olarak entegre etmelerine yardımcı olmak için bir çerçeve geliştirmişlerdir. Bu çerçeve aşağıdaki adımlardan oluşmaktadır.

Tablo 1: Kripto Varlıklara Ait Raporlama ve Denetim Çerçevesi

Faaliyet	Eylem	Çıktı
Muhasebe Politikasının Belirlenmesi	<ul style="list-style-type: none"> Kripto Varlıklar İçin Muhasebe Politikasını Belirle, Belirlediğin Muhasebe Politikasını Doküman haline getir, Belirlediğin muhasebe politikalarını dipnotlarda açıkla, 	<ul style="list-style-type: none"> Muhasebe politika ve direktifleri Açıklama şablonları
Değerleme Ölçüsünün Belirlenmesi	<ul style="list-style-type: none"> Elde bulunan kripto varlıkların özelliğine göre değerlendirme yöntemini belirle, Belirlediğin değerlendirme yöntemine ait destek ve danışmanlık hizmeti ver, 	<ul style="list-style-type: none"> Değerleme direktifleri ve Raporları
İşletmeye Olan Etkisinin Değerlendirilmesi	<ul style="list-style-type: none"> Mevcut sistemin işlevselliğini ve boşluklarını değerlendir, Veri ihtiyacı ve veri eksikliklerini belirle, Yeni süreç ve kontrol ihtiyaçlarını belirle, 	<ul style="list-style-type: none"> İhtiyaçlara ait Belgeler, Süreçler, Teknoloji ve Veri Eksikliği Analiz Raporu,
Planların Uygulanması	<ul style="list-style-type: none"> Güçlü Bir Uygulama Zaman Çizelgesi Belirle ve Yönet 	<ul style="list-style-type: none"> Planın Uygulanması

Yukarıdaki çerçeve içeriğinden anlaşıldığı üzere, KPMG kripto paraların muhasebeleştirilmesinde kesin bir görüşte bulunmamış ve bir iş modeli dahilinde muhasebeleştirme ve denetim sırasında verilecek kararların adınımlarını tespit etmeye çalışmıştır.

Price Waterhouse Cooper Aralık 2019 tarihinde "In depth a look at current financial reporting issues" başlıklı bülteninde, kripto paraların bir stok olarak kabul edilmesi durumunda, IAS 2'nin 3.(b) Paragrafında açıklanan ve IAS 2 kapsamındaki stok tanımlamasına uygun olmayan, kısa vadeli alım satım amaçlı araçların elinde bulunun, yakın gelecekte satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme ya da araçlık karı doğurmak amacıyla edinilen stok türüne uygun oldukları ifade edilmiştir.

Bu tür stoklar da IAS 2 kapsamına girmektedir. Araçların elinde bulunan ve alım satım amaçlı elde bulundurulmuş stok türü olarak kabul edildiğinde ise satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden kar ve zararda muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir.

Deloitte "Financial Reporting Alert "bülteninin 9 Temmuz 2018 tarihli sayısında "Classification of Cryptocurrency Holdings" başlıklı bir makale yayınlamıştır. Bu makalede AICPA'nın yukarıda açıklanan görüşleri ile birebir aynı düşüncede olduklarını, kripto paraların maddi olmayan duran varlıklar olarak sınıflandırılmaları gerektiğini ve eğer süre açısından bir sınıflama içermiyorsa bu varlıkların süresiz maddi olmayan duran varlık sınıfında muhasebeleştirilmeleri önerilmiştir.

4.2. Kripto Paraların Ölçümünü

Ölçüm ilk muhasebeleştirilmeden sonra ilgili kalemlerin raporlama tarihinde hangi değerler üzerinden raporlanacağını konu alır. Ölçüm raporlamasının gerçeği yansıtması açısından oldukça önemlidir. Kripto paraların, ilk muhasebeleştirilmeden sonra hangi değerlendirme ölçüsüne göre ölçüleceği, ilk muhasebeleştirmede hangi sınıfa alındıklarına bağlıdır.

Kripto paraların maddi olmayan duran varlık sınıfına alınması veya aracı kurumun elinde alım satım amaçlı kısa vadeli stok (IAS 2 kapsamında stok niteliği taşımayan) olarak sınıflandırılması durumunda ölçüm değerleri farklı olacaktır.

AICPA'nın çalışmasına göre, eğer bir kripto varlık bir maddi olmayan duran varlık ola-

rak(ömürü belli olmayan) sınıflandırılmış ise, amortismanına tabii tutulmaz ve maliyet değeri ya da yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilir. Değer düşüklüğü testine tabiidirler ve eğer bir değer düşüklüğü meydana gelmesi durumunda değer düşüklüğü K/Z'da muhasebeleştirilir.

AICPA değer düşüklüğünün belirlenmesinde işlemlerin hangi değişkenleri dikkate alınacaklarını belirlemeleri gerektiğine vurgu yapmıştır.

FASB'in (ASC 350-30-35-20) sayılı düzenlemesinde, belirsiz ömürlü bir maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılan bir dijital varlığın gerçeğe uygun değeri, bir raporlama döneminin ortasında defter değerinin altına düşüyse (yani değer düşüklüğü meydana gelmişse), ve ilgili varlığın değeri eğer aynı dönemin sonunda geri kazanılsa bile değer düşüklüğü kaydı iptal edilmez

ACCA'ya göre bir kripto para IAS 38 kapsamında değerlendirilecek ise maliyet veya yeniden değerlendirme modeline göre ölçülecektir. Maliyet bedeline göre ilgili varlık ilk maliyet değeri üzerinden ölçülür. Maliyet değerinden varsa amortisman ve değer düşüklükleri indirilir. Eğer ilgili kripto paranın aktif bir piyasası var ise yeniden değerlendirme modeline göre ölçülmesi gereklidir. Yeniden değerlendirme modeli kullanılarak ölçülen bir varlık sınıfında aktif piyasa bulunmayan varlıklar varsa, bu varlıklar maliyet modeline göre ölçülmelidir.

UMS 38 maddi olmayan duran varlıkların maliyet veya yeniden değerlendirmeyle ölçülmesine olanak tanır. Maliyet modeli kullanılarak, maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirme maliyetiyle ölçülür ve daha sonra maliyet değeri birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü kayıpları ile ölçülür. Yeniden değerlendirme modelini kullanarak maddi olmayan duran varlıklar, etkin bir piyasa olması durumunda yeniden değerlendirilmiş bir tutarda taşınabilir; ancak bu tüm kripto para birimleri için geçerli olmayabilir. Belirli bir varlık sınıfındaki tüm varlıklar için aynı ölçüm modeli kullanılmalıdır. Eğer kripto paranızı süresiz yaratılabilir ömürlü olan bir maddi olmayan duran varlık grubunda sınıflamış iseniz bu varlıklar itfa edilmez, ancak değer düşüklüğü testi yıllık olarak yapılmalıdır.

Japonya Muhasebe Standartları Kurulu yayınladıkları standart uyarınca, bir işleme tara-

findan kendi adına elde tutulan aktif bir piyasası olan sanal para birimlerinin, piyasa değerine göre ölçülmesini önermektedirler.

Denetim şirketlerinden PwC kripto paraların ölçümünü aşağıdaki tabloda olduğu gibi geniş bir şekilde özetlemiştir. Tablodaki görüşlerimize göre, varlıkların maddi olmayan duran varlık olması veya stok olması durumlarına göre ölçümlerinin nasıl yapılacağı kategorize edilmiştir. Diğer denetim şirketleri de bu konuda PwC ile aynı görüşü paylaşmışlardır.

Tablo 2: Kripto Paraların Ölçülmesi

Uygulanabilir Standartlar	İlk Muhasebeleştirme	Daha Sonraki Değerleme	Defter Değerindeki Değişim
Stoklar Standardı (IAS 2)	Maliyet Değeri	Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerden Düşük Olan	Maliyet Değerinin Üstünde ise ki böyle bir durum söz konusu olamaz
Stoklar Standardı Kapsamında Olmayan Stok Türü (Aracılar Elinde Bulunan Alım Satıma Konu Olan Stoklar)	Maliyet Değeri	Satış Maliyeti Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Değerinin Altında ise, K/Z

Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı (IAS 38)	Maliyet Değeri	Değer Düşüklüğü ve Birikmiş Amortismanları Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Maliyet Değerinin Üstünde İse; Diğer Kapsamlı Gelir
Yeniden Değerleme modeli (Aktif bir piyasası olmayan durumunda muhasebe politikası olarak)			Maliyet Değerinin Altında İse; Kar/Zarar
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı (IAS 38)	Maliyet Değeri	Değer Düşüklüğü ve Birikmiş Amortismanlardan Düşülmüş	Maliyet Değerinin Üstünde ise ki böyle bir durum söz konusu olamaz
Maliyet Modeli			Maliyet Değerinin Altında İse; Kar/Zarar

5. Yapılan Tartışmaların Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri

Yukarıdaki bölümlerde kripto paraların sınıflandırılması ve ölçülmesi üzerine farklı kişi ve kurumların görüş ve önerileri üzerinde durulmuştur. Bu tartışmalar sonucunda ortaya konulan görüşler ve öneriler aşağıdaki tabloda olduğu gibi özetlenebilir:

Tablo 3: Kripto Paraların Sınıflandırılması Üzerine Öne Sürülen Görüşler

	IASB	ACCA	AICPA	AASB	ASBI	E&Y	KPMG	PwC	Deloitte
Nakit/Nakit Benzeri	X	X	X	✓	X	✓	X	X	X
Finansal Araç	X	X	X	✓	X	✓	X	X	X
Stok	X	X	X	✓	X	✓	X	✓	X
Maddi Olmayan Duran Varlık	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	∅	✓
UMS 21 Paragraf 16 Gereği Parasal Olmayan Kalem	✓	∅	∅	∅	∅	∅	∅	∅	∅
Yabancı Para	∅	∅	∅	∅	∅	∅	∅	∅	∅
Dijital Varlık	∅	∅	∅	∅	X	∅	∅	∅	∅
Dijital Para	∅	∅	∅	∅	✓	∅	∅	∅	∅

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, kripto paraların, maddi olmayan duran varlık grubu bu içinde muhasebeleştirilmesi yönünde ortak bir görüşe varıldığı görülmektedir. Burada dikkate alınması gerekeni bir diğer konu ise, alınan kararların veya öne sürülen görüşlerin, finansal raporlara olan etkisi konusudur:

Diğer bir ifade ile kripto paraların maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilmesi, stok olarak kabul edilmesi veya bağımsız bir dijital varlık olarak kabul edilmesinin, finansal tabloların zayıf ve sınırlı yönlerine olan etkisi nasıl olacak? Faaliyetlere göre yapılan raporlamada, kripto paralar, işletme faaliyetleri bölümünde mi yoksa yatırım faaliyetleri bölümünde

mi raporlanacak? Yapılan raporlarna finansal bilgi kullanmalarının hangi beklentilerine cevap verilecek? Konularının karar alıcıların gündeminde olması önem arz etmektedir.

Bilindiği üzere, finansal raporların zayıf ve kısıtlı yanları, tarihi maliyet üzerinden raporlama, enflasyon ortamlarında gerçek durumun raporlara tam yansıtılmaması olması, maddi olmayan duran varlıkların raporlamalarındaki sorunlar, belli bir zaman dilimini raporlaması, hile yapılmasına yatkın olması, gerçek karın saklanması, nitel bilgi olması, finansal olmayan bilgileri göz ardı etmesi, gelecek odaklı olmaması vb. Yukarıdaki özet tabloda görüldüğü üzere kripto paraların maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması ortak görüş gibi görünüyorsa bile, bu sınıflandırmanın doğru olmadığı yönünde görüş bildiren kurumlar da bulunmaktadır. Dolayısıyla Kripto paraların, sınıflandırılmasına ait farklı görüşler finansal raporların yukarıda sayılan zayıf ve kısıtlı yanlarına bir yenisini mi ekleyecek sorusunu akla getirmektedir.

Ayrıca kripto paraların, nakit ve nakit benzeri olması, stok olması veya maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alması durumunda, işletme faaliyetleri bölümünde mi, yatırım faaliyetleri bölümünde mi yoksa finansman faaliyetleri bölümünde mi raporlanmalı konusunu, karar alıcıların üzerinde durması gereken konulardan bir diğeridir.

Kripto paraların hangi varlık sınıfına alınmasında göz önünde bulundurulacak bir diğer etken ise, finansal raporları kullananların, bu raporlardan beklentileridir. Kısacası, kripto paraların muhasebeleştirilmesinde ilgili varlıkların hangi varlık sınıfında yer almasından ziyade, finansal raporlara olan yansımalarının nasıl olacağı sorusundan yola çıkmak, belki yukarıda yapılan tartışmaların daha kolay sonuçlanmasına neden olacaktır.

Sonuç

Kripto paranın değişim aracı olmasından başka, yatırım aracı olabilmesi, alınıp satılabilmesi, merkezi olmaması vb. özelliklere sahip olması, kripto para bulunduran veya bu para türü ile işlem yapan işletmelerin kripto paraları nasıl muhasebeleştirileceği sorusunu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Bu çalışmada, kripto paraların nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili oraya atılan görüşler ve öneriler ele alınmıştır. Bu konuda görüş bildiren global muhasebe kurum ve kuruluşları-

nın, ağırlıklı olarak kripto paraların maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması konusunda hem fikir oldukları görülmüştür. Ancak kripto paraların hangi iş modeli çerçevesinde elde bulundurulduğuna bakılarak, IAS 2 kapsamına girmeyen diğer stoklar sınıfında kayıtlı alınmasının da uygun olacağı görüşü ileri sürülmüştür.

Kripto paraların, nakit ve nakit benzeri ve finansal araç özelliği taşımadığı konusunda ise bir uzlaşmanın olduğu tespit edilmiştir. Kripto paraların hangi değer üzerinden ölçüleceği ise maddi olmayan duran varlık olması veya bir aracı tarafından kısa vadeli fiyat dalgalanmalarından fayda sağlamak amacı ile elde bulundurulması ve diğer stoklar sınıfında muhasebeleştirilmesine göre belirlenmesi önerilmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları açısından kripto paraların muhasebeleştirilmesinin IAS 38 Maddi olmayan Duran Varlıklar, IAS 2 Stoklar, IAS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standartları kapsamında ele alınmasına vurgu yapılmıştır. Ancak bu konuda açıklanan görüşler ve yapılan öneriler henüz resmîyet kazanmış değildir ve yapılan tartışmalar teknik makale özelliği taşımaktadır.

Global muhasebe kuruluşlarından bazıları, IASB'in bu konuda ayrı bir standart hazırlaması gerektiğini dile getirmişlerdir. Bir diğer görüş ise her yeni kripto varlık veya bu tür oluşumlar için yeni bir varlık tanımını yapılması ya da yeni bir standart oluşturulmasının da muhasebenin özünden uzaklaşmasına neden olacağını dile getirmişlerdir.

Sonuç olarak, bu konu hakkında yapılan tartışmalar, düzenleyici kurumların belirleyeceği kuralların, resmi olarak ilan edilmesine kadar devam edecektir. Ayrıca, kripto paraların hangi varlık sınıfına alınacağı veya "dijital varlıklar veya dijital para" gibi yeni bir varlık sınıfının oluşturulup bu sınıfında mi muhasebeleştirileceğinin tespit edilmesi kadar, bu varlıkların belirlenen sınıflara alınmasının finansal tablolara olan etkisinin ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından ortaya konulması önem arz etmektedir. Bundan sonra yapılacak bilimsel çalışmalarda, kripto varlıklarının muhasebeleştirilmesinde finansal tablolar nasıl etkilenecek konusunun detaylı olarak ele alınması literatüre katkı sağlayacaktır.

Kaynakça

- Accounting Standards Board of Japan. (2018). Accounting for virtual currencies. Retrieved from: https://www.asb.or.jp/en/wp-content/uploads/20180315-01_e.pdf
- American Institute of Public Accountants & Chartered Institute of Management Accountants. (2019). Accounting for and auditing of digital assets. Retrieved from: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/informationtechnology/downloads/auditdocuments/accounting-for-and-auditing-of-digital-assets.pdf>
- Arslanbaş, B. (2016). Kripto para birimleri, bitcoin ve muhasebesi. Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7(1), 349–366
- Australian Accounting Standards Board. (2016). Digital currency: A case for standard setting activity. Retrieved from: https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_ASAB_DigitalCurrency.pdf
- Coinmarket. (2020). Kripto para sayısı. Erişim adresi: <https://coinmarketcap.com>
- Danyal, D. (2018). @devrimdanyal. Paramın tarihi. Erişim adresi: <https://twitter.com/devrimdanyal/status/1084013799525568513>
- Deloitte. (2018). Classification of cryptocurrency holdings. Retrieved from: <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/articles/faq-classification-of-cryptocurrency-holdings.html>
- Durmug, S. ve Polat, M. (2018). Sanal para bitcoin. Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi KAUİİBFD, 9(18), 659–673.
- E&Y. (2019). Applying IFRS accounting by holders of crypto assets. Retrieved from: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-apply-accounting-holders-of-crypto-assets-updated-september2019/\\$FILE/ey-apply-accounting-holders-of-crypto-assets-updated-september2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-apply-accounting-holders-of-crypto-assets-updated-september2019/$FILE/ey-apply-accounting-holders-of-crypto-assets-updated-september2019.pdf)
- Extron, J. (2019). From cash to crypto: the money revolution. https://think.com/uploads/reports/IIIS_New_Tech_Cryptocurrencies_report_18092019.
- Franklin, M. (2016). A profile of bitcoin currency: An exploratory study. International Journal of Business and Economics Perspectives, 11, 80–92.
- Gökgez, A. ve Dikincı, S. A. (2018). Kripto para birimleri ve Türkiye’de bitcoin muhasebesi. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 92–105.
- International Accounting Standard Board. (2019). Holdings of cryptocurrencies. Retrieved from: <https://www.ifts.org/projects/2019/holdings-of-cryptocurrencies/>.
- Kamu Gözetimi Kurumu. (Mart 2020). TMS 38 maddeli olmayan duran varlıklar standardı. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10239/TMS/TFRS-2020-Seti>.
- Kamu Gözetimi Kurumu. (Şubat 2020). TMS 2 stoklar standardı. Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10239/TMS/TFRS-2020-Seti>.
- Kaplanhan, F. (2018). Kripto paranın Türk mevzuatı açısından değerlendirilmesi. Bitcoin Örneği Vergi Sorunları Dergisi, 353, 105–123.
- Kızıl, E. (2019). Türkiye’de kripto paranın değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. Mali Çözüm, 29(155), 179–196.
- KPMG. (2019). Cryptoassets accounting and tax what’s the impact on your financial statements? Retrieved from: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/04/cryptoassets-accounting-tax.pdf>
- Methinone. (2020). What-is-a-digital-asset. Retrieved from: <https://methinone.com>.
- Prochazka, D. (2018). Accounting for bitcoin and other cryptocurrencies under IFRS: A comparison and assessment of competing models. The International Journal of Digital Accounting Research, 18, 161–188.
- PwC. (2019). In depth a look at current financial reporting issues. Erişim adresi: <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/pwc-cryptographic-assets-and-related-transactions-accounting-considerations-under-ifts.pdf>
- Raihorn, C. ve Svirianides, M. (2015). Accounting issues related to bitcoins. The Journal of Corporate Accounting & Finance, 25–35.
- Sergemeli, M. (2018). Kripto para birimlerinin muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, 33–66.
- Statista. (2020). Kripto paranın market kapitalizasyonu. Erişim adresi: https://www.statista.com/topics/4495/cryptocurrencies/#dossierSummary_chapter2.
- Storly, A. (2019). Cryptoassets: Accounting for an emerging asset class. Retrieved from: <https://www.gpajournal.com/2019/06/21/cryptoassets-accounting-for-an-emerging-asset-class/>

Şahin, O.N. (2018), "TMS & TFRS ışığında muhasebe, vergi ve denetim açısından bitcoin ve diğer kripto para birimleri. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(4), 898-923.

The Association of Chartered Certified Accountants. (2020). Strategic-Business-reporting Retrieved from: <https://www.aacaglobal.com/in/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/technical-articles/cryptocurrencies>.

Yalçın, S. (2019), Kripto değişim araçlarının muhasebeleştirilmesi. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (81), 101-120.

Yumuşaker, M. (2019), Kripto para ve tipleri, bitcoin olgusu ve muhasebesi. Uluslararası Toplum Araştırma Dergisi, 9(12), 1008-1029.

Özgeçmiş

Prof. Dr. Ümmihan Aşlan, 1970 yılında Kırşehir'de doğdu. İlk ve orta öğrenimini Kırşehir'de tamamladı. 1992 yılında Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nden mezun oldu. Aynı yıl Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde İşletme/Muhasebe Anabilim dalında yüksek lisans eğitimine başladı.

1993 yılında Ziraat Bankası'nda çalışmaya başlayan Aşlan, bir yıl Ziraat Bankası'nda çalıştıktan sonra, 1994 yılında Ziraat Bankası'ndan ayrılarak Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi'nde öğretim görevlisi olarak işe başladı.

2003 yılında Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde doktora eğitimini tamamlayan ve 2004 yılında Yardımcı Doçent unvanını alan Aşlan, 2007 yılında Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi'nde çalışmaya başladı.

2012 yılında University of Mississippi'de misafir öğretim üyesi olarak akademik çalışmalarında bulundu. 2017 yılında Depaul Üniversitesi'nde akademik çalışma ve araştırmalar yaptı. 2012 yılında doçent 2018 yılında profesör unvanını aldı.

Halen Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü'nde Öğretim Üyesi olarak çalışan Aşlan, muhasebe tarihi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Dijitalleşme ve Muhasebe, Kripto Varlıklar ve Muhasebesi konularında çalışmalar yapıyor.

Research Article / Araştırma Makalesi

SİVİL TOPLUM KURULUŞLARINDA KURUMSAL PERFORMANS GÖSTERGELERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ¹

Uğur HANAY²

Fatma UZUN³

Sevil Işık ÖZDEĞER⁴

Submitted/Başvuru: 06.10.2020

Revised/Düzeltme: 30.01.2021

Accepted/Kabul: 05.02.2021

Öz

Toplumsal açıdan büyük önem arz eden Sivil Toplum Kuruluşları (STK) faaliyet alanlarınayla birlikte hem ulusal hem de uluslararası alanda yer almaktadır. Günümüzde STK'ların önemi gittikçe artmaktadır. Bu kuruluşlar ekonomik, toplumsal ve çevresel olarak katkı göstermektedir. Bu da STK'ların artık özel ve kamu sektörü dışında üçüncü bir sektör olarak toplumsal hayatın bir gerekliliği olduğunu ortaya koymaktadır. Toplumsal değer yaratmak için STK'ların sorumluluklarını yerine getirmesi önemlidir. Bununla birlikte önemli gün geçtikçe artan bu kuruluşların hem varlıklarını devam ettirebilmeleri hem de sorumluluklarını yerine getirmeleri için kurumsal bir kimlik oluşturmaları zorunlu hale gelmiştir. Kurumsal bir kimliği oluşturunun yanı sıra STK'lar belirlenen hedeflerine ulaşmaları için bünyelerindeki mevcut ve gönüllü çalışanlarını da etkin ve verimli bir şekilde yönlendirmelidir. Bu çerçevede çalışmamızda kurumsal yönetimin STK'ların, STK çalışmalarına

1 Bu çalışma için etik kurul izin Gebze Teknik Üniversitesi İnsan Araştırmaları Etik Kurulunun 19/11/2020 tarihli ve 2020-09/01 numaralı kararı ile alınmıştır.

2. Doktor Öğrencisi, Gebze Teknik Üniversitesi, İşleme Fakültesi, ughun@gtu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-8367-7599.

3. Doktor Öğrencisi, Gebze Teknik Üniversitesi, İşleme Fakültesi, uzun_fm@gmail.com, ORCID ID: 0000-0002-6005-388X.

4. Doktor Öğrencisi, Gebze Teknik Üniversitesi, İşleme Fakültesi, sevilozder@honi.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-2665-7177.

Hanay, U., Uzun, F., & Özdeğ, S. (2020). Sivil Toplum Kuruluşlarında Kurumsal Performans Göstergelerinin Karşılaştırmalı Analizi. *TIDE Academia Research*, 2(2), 287-322

şanlarının ve üyelerinin performanslarına sağladığı katkılar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmamızın amacını ortaya koymak için Türkiye'nin önde gelen STK'lardan üçü ile görüşülerek etkili kurumsal yönetimin performansı üzerindeki etkisi incelenmiştir.

Anahar Kelimeler: Kültür, Sivil Toplum Kuruluşları, Kurumsal Yönetim, Performans Yönetimi

Jel Sınıflandırması: G32, G34, L31, M14

THE COMPARATIVE ANALYSIS OF CORPORATE PERFORMANCE INDICATORS IN NON-GOVERNMENTAL ORGANIZATIONS

Abstract

Non-Governmental Organizations (NGOs), which are of great social importance, take place both nationally and internationally with their fields of activity. Nowadays, the importance of NGOs is increasing. These organizations exist economically, socially and environmentally. This reveals that NGOs are now a necessity of social life as a third sector outside the private and public sector. However, it has become compulsory for these organizations, whose importance is increasing day by day, to create a corporate identity in order to both continue their existence and fulfill their responsibilities. In addition to establishing a corporate identity, NGOs must effectively and efficiently direct their current and volunteer employees in order to achieve their determined goals. In this framework, we tried to reveal the responsibilities and increasing importance of NGOs in order to continue their existence, as well as the contributions of corporate governance to the performance of NGOs. To present the purpose of our study, we conducted interviews with the three at most prominent NGOs in Turkey to analyze the impact of effective corporate governance on the performance management.

Keywords: Culture, Non-Governmental Organizations, Corporate Management, Performance Management

JEL Classifications: G32, G34, L31, M14

Extended Summary

Introduction

Generally, the research examines the impact of corporate governance on performance management. In NGOs the importance of effective corporate governance and the effect of effective corporate management practices on performance management have been investigated.

Literature Review

The study aims to comprehensively analyze the effects of corporate governance in NGOs on the performance of current and volunteer employees and to be a guide for future studies. When examined the previous studies, the social importance of NGOs has been revealed. Studies have been conducted on corporate governance, performance management and the relationship between corporate governance and performance.

In the study conducted by Güngör and Çölgeçen (2013), on the effect of volunteer management and motivation on performance in NGOs, it was stated that achieving the goals of NGOs depends on the efficient employment of volunteers, which are the most important actors of NGOs. Volunteers' ability to fulfill their responsibilities effectively and efficiently depends on the success of volunteer management. In the study, it has been shown that the management and motivation of volunteers in NGOs are the main factors on performance. For this reason, NGOs that aim to provide social benefit should give importance to volunteer human resources in order to achieve their goals, to provide services and to ensure sustainability and to ensure that volunteers trust the institution and work more effectively; the volunteer management must be carried out professionally.

Therefore, in order to contribute to the literature, corporate governance practices and the impact of these practices on the performance of employees in NGOs have been investigated. The effect of professional management of employees in NGOs on the success of the organization is mentioned.

Methodology

In order to reveal the effect of corporate governance on performance in NGOs, interviews were requested from three NGOs who demonstrated their success in corporate governance. The interview method was used using pre-prepared questions for the research and the information obtained in line with the interviews has been revealed.

Conclusion

As a result, ensuring the sustainability of NGOs, operating for the benefit of society, depends on an effective corporate management. The positive impact of corporate governance practices on employees' performance has been demonstrated as a result of interviews with three NGOs. Effective corporate governance is one of the key concepts for NGOs to serve the society, build trust and sustain their operating. The human resource consists of volunteers and current employees is the most crucial resource that NGOs have to achieve their goals. The fact that NGOs attach importance to this resource paves the way for a sense of trust in employees and demonstrates how important the performance of its employees in creating social value.

1. Giriş

Globalleşmenin getirdiği değişimle birlikte beklemedik risklerin ve belirsizliğin ortaya çıktığı ekonomide kurumların bu belirsizlik ve riskleri anlaması ve yönetmesi, ancak değişime ayak uyduran ve geniş temelli bir kurumsal yönetimle mümkündür. Kurumsal yönetim sadece şirketin amaçlarına ulaşmayı hedeflemekle kalmayıp, paydaşların beklentilerinin yanı sıra çevrenin ve toplumun beklentilerini göz önünde bulundurmaktadır. Kamu ve özel kurumlarda olduğu gibi STK'lar için de iyi yönetim gerekli bir unsurdur. Her ne kadar kâr amacı taşıyan ve finansal amaçları olan kuruluşlar olmasa da STK'ların yarlıklarını devran etirmesi, iyi bir kurumsal yönetimle sağlanabilir. Yapılan birçok çalışmada, STK'larda kurumsal yönetimin amaçlanan sonuçlara ulaşmak için oldukça önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır (TKYD, 2017; Moore & Stewart, 2010).

Ortak amaçlar etrafında insanları bir araya getirip organize etmek, işbirliği yapmalarını ve kaliteli bir çıktı elde etmeyi sağlamak amacıyla önemli bir süreç şeklinde ortaya çıkan yönetimin kavramı, kamu ve özel kurumların yanı sıra STK'lar için de oldukça önemlidir (Güngör, 2016). Başarıya ulaşmak için, STK'ların öncelikle performanslarını yönetmek, ölçmek için etkili sistemler geliştirmeleri ve bu sistemleri uygulamaları zorunlu hale gelmiştir. STK'larda etkili performansı garantilemek için yönetime büyük bir görev düşmektedir. Yapılan araştırmalarda performans yönetimi ile kurumsal yönetim arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya konulmuştur (Banger, 2011; Ramadan & Borgonovi, 2015; Güngör, 2016). Diğer sektörler için bir gereklilik olan yönetim olgusu hem sayıları hem de etkinliği artıran gönüllü kuruluşların hizmetlerini gönüllü yönetim prosedurlerine dayanaarak yürütmek için önemlidir (Güngör, 2016).

STK'ların faaliyetlerini gerçekleştirmesi için önemli görevler, mevcut çalışmaların yanı sıra gönüllü çalışanlara da düşmektedir. Bu kuruluşlarda görev yapan mevcut çalışanlar kuruluşun işleyişi için faaliyet göstermektedir. Gönüllü üyeler ise toplumsal ihtiyaçları karşılamak için faaliyetlerde bulunmaktadır. Çalışanların ve gönüllü üyelerin doğru şekilde yönlendirilmesi ve sorumlulukları hakkında bilgilendirilmeleri gerekmektedir. Aynı zamanda da STK'ların amaçladıkları hizmetleri yerine getirebilmesi için çalışanların ve üyelerinin performanslarının da doğru bir şekilde yönetilmesi oldukça önemlidir.

Çalışmanın amacı, kurumsal yönetime sahip olan STK'ların performans yönetimine dair bir uygulamadan yola çıkılarak bir bakış açısı geliştirmektir. Bu çerçevede Türkiye'de önde gelen üç STK üzerinde çalışmanın yürütülmesinin yararı olacaktır. Çalışmada kurumsal yönetim uygulamaları bakımından başarılı olmuş STK'lardaki süreç yapılarının, işleyişlerinin ve uygulamalarının performans yönetimlerini etkileyip etkilemediği hususlarına cevap bulunması hedeflenmektedir.

Araştırmanın amacına yönelik olarak, çalışmanın ilk bölümünde çalışmanın önemi ortaya konulmuş, ikinci bölümde STK'lar ile ilgili araştırma yapılmış ve gitmiş önemli bir konuya haline gelen STK'larda performans yönetimi ve kurumsal yönetim hakkında daha önce yapılan literatür çalışmalarından yararlanılarak bilgi verilmiştir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde, STK'larda kurumsal yönetimin, performans yönetimi üzerindeki etkisini incelemek amacıyla Darüşşafaka Cemiyeti, Türkiye İç Denetim Enstitüsü ve Türk Eğitim Vakfı ile görüşülmüştür. Görüşmeler sonucunda elde edilen verilere dayanarak üç STK'nın etkin kurumsal yönetim ve performans yönetimi uygulamaları hakkında bilgiler elde edilmiştir. Etkili kurumsal yönetime sahip STK'ların, hangi kurumsal yönetim uygulamalarının performansı üzerinde etkili olduğu, hangi bilgiler ortaya konulmuştur. Son bölümde ise elde edilen bilgiler doğrultusunda görüşme yapılan STK'lar üzerinden çeşitli kurumsal yönetim uygulamalarının performans üzerindeki etkileri değerlendirilmiş ve sonuçlar tartışılmıştır. Bu çerçevede çalışmamızın ana temasını oluşturan etkili bir kurumsal yönetimin performansı üzerindeki etkisi ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. Literatür Taraması

Kurumsal yönetimin hem bir uygulama alanı hem de akademik bir disiplin olarak önemli bir değişim geçirmekte olduğuna dair çok az şüphe olabilir. Bu değişimlik şirket yönetim kurullarını ve üst düzey yöneticileri kurumsal stratejileri, hedefleri, iş yapma yöntemlerini ve denetledikleri şirketlerin hissedarları ve diğer paydaşları ile ilişki kurma yöntemlerini yeniden düşünmeye zorlayan bir dizi dış çevresel, politik ve sosyal zorluğa yanıt olarak yapılmıştır (Rix, 2019). Kurumsal yönetim şirket yönetimi ve gelişimini her ne kadar şekillendiren genel çerçeve olsa da her şirketi yöneten insanlardır. Yaratıcılar, tüketiciler, çalışanlar, hükümetler ve toplumun bir bütün olarak olduğu kişiler, şirket paydaşlarıdır. Bir organizasyonun iç paydaşları, çalışmaya istekli, çalışan odaklı ve etkilidir.

Yönetim ise adil ve sonuç odaklı olmalıdır. Şirket yönetimi, işinde dürüstlük ve doğruluk gibi etik ilkeleri dahil etmelidir. Karar alma sürecine katılım, çeşitli paydaşlar arasındaki çatışma alanlarını en aza indirmektedir (Gupta, Sharma ve Gupta, 2020).

Del Brio ve diğ. tarafından 2006 yılında kurumsal yönetimin firma değeri üzerine etkileri için yapılan çalışmada bir Avrupa kıtası ülkesi olan İspanya seçilmiş ve Olibrya Kanununda önerilen önerilerin firmaların değeri üzerindeki etkileri analiz edilmiştir. Denetim raporlarının kalitesi, yöneticinin ücretlendirmesinin büyüklüğü, yönetici ücretlendirmesi veya firma büyüklüğü gibi bazı kurumsal yönetimle ilgili değişkenlerin değeri üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. Sonuç olarak iyi kurumsal yönetim uygulamaları ile şirketin değeri arasında pozitif bir ilişki olduğu görülmüştür.

1992 yılında Cadbury Raporunun uygulanması sonucu, kurumsal performans ve üst düzey yöneticilerin işten ayrılması üzerine yapılan çalışmada yönetici ile şirket sahibinin farklı kişilerden olması ile kurum performansı arasında pozitif bir ilişkinin olduğu ifade edilmiştir. Üst düzey yöneticilerin farklı görev ve sorumluluklarda bulunması, çeşitlendirilmesi kurumsal yönetim ilkeleri ile bağlantılıdır. Ayrıca yapılan çalışmada 1992 yılında yayınlanan Cadbury raporunun uygulanmasıyla üst düzey yöneticilerinin işten ayrıldığı gözlemlenmiştir. Bu duruma sebep olarak da genel müdür ve yönetim kurulu başkanının aynı kişiden oluşması gösterilmiştir. (Dalrya, McConnell & Travlos, 2002).

Avustralya Borsası'nda işlem gören en iyi 300 işletmenin finansal performanslarını incelemesine yönelik yapılan çalışmada kurumsal yönetim ilkelerinin şirketlerin performansı üzerindeki etkisi incelenmiştir. Şirketlerde kurumsal yönetim ilkeleri ile finansal performansları arasında olumlu bir ilişki olduğu sonuçuna varılmıştır (Brown & Gorgens, 2009).

Aynı şekilde, Fong (2017) tarafından yapılan çalışmada Hong Kong ve Çin merkezli en büyük pazar payına sahip 10 büyük şirket incelenmiştir. Şirketlerin (aile şirketleri) kurumsal yönetim olgusu ve şirket performansı ile kurumsal yönetimin ve finansal performans arasında özellikle kâr marjı üzerinde olumlu bir ilişkisi bulunmuştur. Black, Jang & Kim (2006)'da yaptıkları çalışmada yüksek yönetim puanına sahip firmaların piyasa değerinin de daha yüksek olduğu ifade edilmektedir.

2.1. STK'ların Önemi ve Toplumsal Sorumlulukları

STK'lar için spesifik bir tanım olmamakla beraber, genel olarak "Bireyler veya gruplar tarafından gerçekleştirilen ve her türlü toplu-sosyal faaliyet" olarak tanımlanmaktadır (Dunkertley & Fudge, 2004). Sivil toplum kuruluşları; kurumsallaşmış kuruluşlar tarafından oluşturulan, özel ihtiyaçlara sahip, sosyal ihtiyaçlara inhaf olunmuş, diğer kurumlardan bağımsız, kâr dağıtmayan ve politik güçle ilgilenmeyen bir organizasyon kategorisi olarak ifade edilebilmektedir (Bibı, Liserchi & Brancu, 2013).

Sivil toplum kuruluşları mümkün olan en iyi sosyal getirileri gerçekleştirilmeye yardımcı olmak için bir sosyal misyon edinmeye ve program etkinliğiyle maliyet verimliliğini dengelemeye odaklanır. Kâr amacı güden kuruluşlara nispeten, tipik olarak bir topluluk ihtiyacını karşılayan STK'lar, kullanıcılara, müşterilere veya yararlanıcılara sahiptir. STK'lar topluma hizmet edecek kaynaklara sahip olduklarından emin olmak için gönüllüler ve bağış ödenekleri sağlamak için rekabet etmektedirler (Scholey & Schobel, 2018). Clark 1992'ye göre, sosyal inovasyon kapasiteleri ile STK'lar, özellikle gelişim ve insani programlar uygulayanlar, hükümetlerin topluma hizmet sunumundaki boşlukları doldurmak için önemli oyuncular haline gelmiştir. Bu programlar gerekli olmakla birlikte, kendi başlarına hükümetlerin ele alması beklenen tüm toplumsal sorunları çözmek için yeterli olmaları düşünülemez (Dewi, Manochin & Belal, 2019). Kourula ve Laasonen (2009)'a göre STK'lar "öncelikli olarak ticari olmayan hedefleri olan sosyal, kültürel, yasal ve çevresel savunuculuk ve/veya operasyonel gruplar" olarak tanımlanmaktadır (Mousavia & Bossink, 2020).

STK'lar insanların çıkarlarını veya endişelerini farklı düzeylerde karar alma süreçlerinde harekete geçirmeye, dile getirmeye ve temsil etmeye sağlamıştır (Tijl & Jordan, 2000). Birçok kurumsal-STK ortaklığının birincil amacı, sürdürülebilir organizasyonların değer zincirine ve üretim sistemlerine entegre edilmesidir, çünkü kuruluşlar bunu bağımsız olarak başaramazlar (Mousavia & Bossink, 2020). Sivil toplum kuruluşlarının (STK'ların) hükümet ve diğer kurumlarda birliktir kalkınma hedeflerine ulaşmadaki rolü, giderek önem kazanmaktadır (Banks, Hulme & Edwards, 2015).

Değişen ve gelişen dünyada STK'lar da toplum içerisinde ekonomik, politik, sosyal ve

çevresel problemlerin üstesinden gelebilecek ekonomik kaynaklara sahip olmaya başladılar. Hem uluslararası hem de yerel ortaklıklardaki STK'lar, topluluklar ile yakın işbirliği içinde çalışarak bu topluluklar ve hükümet yapıları arasındaki boşluğu kaparmaya yardımcı olurlar (Busha & Hopkins, 2011). STK'ların amacı kar elde etmek değil, yoksulluğun azaltılması, toplumun gelişimi, sürdürülebilirlik, sağlık ve sosyal bakıma gibi toplumsal hedeflere odaklanmaktadır (Halla & O'Dwyer, 2017).

Uluslararası literatürde "kar amacı gütmeyen kuruluşlar" olarak tanımlanan STK'lar öncelikli misyonları doğrultusunda hizmet vermek zorundadır (TKYD, 2014). Tüm organizasyonlar misyonlarını etkin bir şekilde gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Kar amaçlı işletmeler genellikle hissedarları için varlık yaratmaya odaklanırken, STK'lar sosyal misyonlarına ulaşmaya ve paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılamaya odaklanırlar (Scholey & Schobel, 2018). Kar amacı gütmeyen kuruluşlar öncelikli olarak hükümet kurumlarının ve özel fon verenlerin mali kaynaklarına bağlı olduklarından dolayı, bu kaynakları etkin bir şekilde yönetmek için önemli bir güvence sorumluluğuna sahiptirler (Scholey & Schobel, 2018).

2.2. Kurumsal Yönetim ve STK'larda Kurumsal Yönetim

1990'lı yıllarda ortaya çıkan kurumsal yönetim kavramı hızlı bir şekilde devlet yönetimleri, ekonomik çevre ve akademik alanda ilgi çeken bir konu olmuş ve bu konu ile ilgili çeşitli araştırmalar yapılmıştır (Akan,2013). Kurumsal yönetim günümüzde hem iş hem de bilim çevresinde üzerine en çok durulan konulardan biri haline gelmiştir. Kavram, organizasyonların paydaşlarına ve hisse sahiplerine maksimum fayda sağlayacak şekilde yönetilmesini ifade etmektedir. Kurumsal yönetimin en önemli rolü hem yatırımının hem de toplumun güvenini kazanmaktır (Pamukçu, 2011). Kurumsal yönetimin öneminin bu derli belirlenmesi sonucu olarak, kavram için çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Akan (2013)'e göre geniş anlamda kurumsal yönetim kavramı, etkili bir şirket yönetimi için resmi ve gayri resmi kurallar bütünüdür. Dar anlamda kurumsal yönetim ise Millset'in (1998)'e göre kurumsal yönetim yöneticiler, direktörler ve hissedarlar arasındaki ilişki olarak tanımlanmıştır. Bu dar tanım, kurumun paydaşlar ve toplumla ilişkisini de kapsamaktadır.

Son yıllarda şirket skandalları sonucunda yaşanan krizler kurumsal yönetimin önemini daha da belirginleştirmiştir. Bu krizlerin nedenlerinden biri de büyük şirketlerin finansal raporlamalarındaki eksikliklerden kaynaklanmaktadır (Pamukçu, 2011). Kurumların performanslarını değerlendirebilen, faaliyetlerini kontrol altına alan ve paydaşları ile ilişkilerini düzenlemekle birlikte kuruma rekabet avantajı sağlayacak bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaçlar sonucunda ortaya çıkan bu mekanizma kurumsal yönetim (kurumsal yönetim ilkeleri) olarak adlandırılmaktadır (Tilkenmez, Gençyürek & Karakelleoğlu 2017).

OECD tarafından belirlenen kurumsal yönetim ilkeleri dört ana prensibe dayanmaktadır. Dünya çapında kabul götülen bu ilkeler SPK tarafından 2003 yılında ülkemizde kabul edilmiştir. Bu ilkeler; adillik, sorumluluk şeffaflık ve hesap verilebilirlik olarak belirlenmiştir (SPK, 2005; TKYD, 2014).

Adillik ilkesi, kurumsal yönetimin tüm faaliyetlerinde hissedarlara ve menfaat sahiplerine eşit davranması ve olası çıkar çatışmalarının önlenmesi gerçeğini ortaya koymaktadır (SPK, 2005). Bu ilke, azınlık ve yabancılara da dahil bütün hissedar haklarının korunma altına alınması anlamına gelmektedir (Pamukçu, 2011).

Sorumluluk ilkesi; kuruluşun toplumsal değerleri yanıştan kanun ve düzenlemelere uyum gösterecek şekilde faaliyet göstermesini ifade etmektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri, kurumların sorumluluk açısından minimum standartları oluşturduğunu, gerçek anlamda sorumlu davranışın ise yasal zorunlulukların ötesine geçilerek yerine getirileceğini vurgulamaktadır (TKYD, 2014).

Şeffaflık ilkesi, şirketin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin doğru zamanda, anlaşılacak şekilde, eksiksiz olarak, yorumlanabilecek ve düşük maliyetle kamuya duyurulması olarak anılmaktadır. (SPK, 2005). Kurumsal yönetim, mali, performans ve mülkiyet durumu ve şirket yönetimi ile ilgili konuların açıklanmasını yani sıra doğru ve zamanında şirketin bütün maddi konularda açıklanmasını gereği ve önemini ifade etmektedir (Akan, 2013).

Kurumsal yönetimin bir diğer ilkesi "hesap verme sorumluluğu" ya da "hesap verme yükümlülüğü"dür. (Akan, 2013). Şeffaflık ilkesinin aksine, hesap verilebilirlik ilkesi faa-

liyet sonrasını kapsamaktadır. Bu ilke, yönetim kurulu üyelerinin esas itibarıyla anonim şirket tüzel kişiliğine ve dolayısıyla pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu ifade etmektedir (Pamukçu, 2011).

Tarihsel olarak önce çok ortaklı şirketlere getirilen ve daha sonra içeriğini sürekli genişleten kurumsal yönetim anlayışı, sivil toplum kuruluşları için de temel bir ölçme sahibidir (TKYD, 2014). İyi yönetim konusu, STK'ların işleyişinde kritik rol oynamaktadır. Bir STK'nın kaynaklarının etkili bir şekilde yönetilmesi şeffaflık, hesap verebilirlik, adil ve halkın gereksinimlerini karşılayacak şekilde yapıldığı anlamına gelmektedir (Lekorwe & Mpabanga, 2007).

STK'lar bazında etkili bir kurumsal yönetim anlayışı; Üye ilişkilerinde adaleter ilkesini ko-rumak, Şeffaflık ve hesap verilebilirlik ışığında bir iç denetim sisteminin oluşturulmasına katkı sağlamak, en iyi kamu yararı için faaliyetleri gözlemlemek ve yolsuzluk ve yanlış uygulamaların önlenmesine yardımcı olarak oluşturulabilir. Sorumluluk ilkesi ışığında, yasal düzenlemelere uyumu sağlar ve üyelerin ve paydaşların bu uygulamaların içselleştirilmesiyle en iyi uygulamalar için örnek teşkil eder (TKYD, 2014).

STK'ların amaçlarına ulaşması etkili bir kurumsal yönetim ile mümkündür. Topluma hizmet etmeyi amaçlayan STK'ların uzun vadede devam etmesi ve kurumsal sürdürülebilirlik için en büyük adesisin Kurumsal Yönetişimidir (TKYD, 2017). İyi yönetim konusu, STK'ların işleyişinin anahtarıdır. Bir STK'nın kaynaklarının etkin bir şekilde yönetilmesi şeffaflık, hesap verebilirlik, adil ve halkın ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde yapıldığı anlamına gelmektedir (Lekorwe & Mpabanga, 2007).

2.3. STK'larda Performans Yönetimi

Günümüzün iş ortamının karmaşıklığı, güçlü bir performans ölçümü ve şirketin tüm alanlarını ve çevresini kapsayacak kadar karmaşık sistemleri gerektirir. Bu sistemlere performans ölçüm ve yönetim sistemleri demir. Performans ölçümü ve yönetimi üzerine tarihsel bakış, geleneksel yaklaşımlardan finansal kıyaslama ölçütlerine (kar, karlılık, nakit akışı gibi modern yaklaşımlardan mal ve hissedarlar için değer ölçme ölçütüne) kadar gelişim göstermektedir (Rytková & Bernatka, 2013).

STK'ların bireysel ve üst düzey fon verenler, bağışçıları, düzenleyiciler ve gönüllüler de dahil olmak üzere yönetim matrisinde dikkate alınması gereken birden çok paydaş vardır. Bu paydaşların farklı bakış açıları ve raporlama gereklilikleri vardır. Bu nedenle, STK'lar çoğu zaman sınırlı personel ve örgütsel kapasiteye sahip olan çok sayıda öncelikli yönetime zorluluğuyla karşı karşıyadır. Performans ölçütlerine bağlı stratejileri olan STK'lar, paydaşların gelişen ihtiyaçlarını karşılamak için daha donanımlıdır (Scholey & Schobel, 2018). STK'lardaki performans ölçmek ve yönetmek, yalnızca STK'ların etkilerini, sonuçlarını ve çıktılarını değerlendirmelerine yardımcı olan bir planlama aracı değildir. Aynı şekilde, derinlemesine geribildirim ve öğrenme için güçlü bir araç olarak kabul edilebilir (Ramadan & Boronovi, 2015)

Performans ölçümü, STK'lar için ekonomik ve sosyal etkilerden dolayı önemlidir. Bununla birlikte, çoğu ölçüm raporları ve performans ölçüm sistemi; işleme maliyetleri, bağışlar ve harcamalar gibi finansal verilerle odaklanmaktadır (Savaş & Karakaş, 2019). Bir çok STK; planlama stratejisi için iyi tanımlanmış prosedürlere sahiptir, ancak bu stratejileri yürütmek için birçok zorlu duruma karşılaşılmaktadır (Scholey ve Schobel, 2018). Bu nedenle STK'lardaki bilgileri etkili bir şekilde işlemenin ve yönetmenin ve hedeflenen topluluklar, ortaklar, bağışçılar ve diğer yerel yönetimler gibi ilgili paydaşlara yaymanın ana yolu gibi görünmektedir (Ramadan & Boronovi, 2015). STK'lar için, STK'ların destek gruplarının ihtiyaçlarını ne kadar verimli ve etkili bir şekilde karşıladıklarının dikkate alınması, tüm insanların, üyelerin, kuruluşların, toplulukların ve toplumun hayatını geliştirilecek gerçek hedeflere ulaşmak için faydalı olabilmektedir (Savaş & Karakaş, 2019).

2.4. STK'larda Kurumsal Yönetim ve Performans Yönetimi

STK'lar küçük ve yönetmelikleri ile hedefledikleri faaliyetleri tamamen dışsal kaynaklardan sağlamaklardır. Kurumsal yönetim ilkelere temelini oluşturan kavramlar STK'ların hedeflerinin gerçekleştirilmesi için ve sürdürülebilirliklerini sağlamak için oldukça önemlidir. STK'larda Adillik, Şeffaflık, Hesap verilebilirlik ve Sorumluluk faaliyetleri öncelik olmaktadır (TKYD, 2017). Adillik ilkesi, STK'da bütün hak sahiplerine karşı yönetimin eşit davranmasını ifade etmektedir. Şeffaflık ilkesi, kamuoyu ile doğru zamanda açık, doğru ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımının gerekliliğinin ifadesidir. Sorumluluk ilkesi, STK'nın toplumsal değerleri yanısıran kanun ve düzenlemelere uygun şekilde faaliyet gös-

termesini ifade etmektedir. Hesap verilebilirlik, yönetim kurulu veya mütevelli heyet tarafından yönetimin etkin denetimini ve yönetim kurulunun, iç ve dış paydaşlar ve topluma karşı hesap verme yükümlülüğü tasmasını sağlamasını ifade etmektedir (TKYD, 2017).

STK çalışanlarının kendilerine verilen görev ve sorumluluklarını yerine getirmesi, bu çalışmaların başarılı bir şekilde yönetilmesine bağlıdır. STK çalışanlarının genellikle çalışma amaçları gönüllülük ilkesine bağlı olduğu için tatmin edici bir yönetim, gerekli unsur olmaktadır. Yönetim ilkeleri çerçevesinde hem mevcut çalışanın performansı artırılmalı, motivasyonu sağlanmalı hem de yeni üye ve çalışanların uyumuna odaklanılmalıdır.

İnsan sermayesi, bu kuruluşların üyelerine ve çalışanlarına benzersiz hizmetler sunmalarına neden olmaktadır. Kâr amacı gütmeyen/üçüncü sektör “ahlaki” sektör olarak adlandırıldığından, özellikle karşılıklık ve fedakarlığa dayanacağı da açıktır (Siebart, 2005). Gynhha (2012) tarafından yapılan çalışmada, yönetim yapısı ve STKların performansı arasında güçlü bir ilişki bulunduğu ifade edilmiştir. Örgütsel misyon ve vizyonu, yönetim organını, yönetim planlama kabiliyetini ve yasal statüyü doğru şekilde oluşturan yönetimin, organizasyonel performansın geliştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

Sarıkaya ve Oruç'un 2010 yılında yaptığı, kurumsal itibar sürecine olumlu katkısı olan STKlar ile işçilerin yaptığı işbirliği faaliyetlerini ve alanlarını belirlemeyi amaçlayan çalışmalarda, Capital Dergisi'nin Aralık 2009 sayısında belirlenen “Türkiye'nin En Beğenilen Şirketleri” listesinde yer alan şirketlerin Web sitelerine “içerik analizi” uygulanmıştır. Araştırmada, Türkiye'de en beğenilen şirketleri olarak değerlendirilen kurumların, Kurumsal İtibar yaratmanın bir parçası olarak, toplumsal sürdürülebilirliği oluşturmada uyguladıkları gönüllülük faaliyetlerinde, dış kaynak kullanımını olarak kâr amacı gütmeyen örgütler ile girdiği işbirliği değerlendirilmeye yöneliktir. Yapılan çalışmalar sonucunda, işçilerin kurumsal itibar oluşturmaya büyük önem verdiğini ve bu konuda yeni arayış içinde olduklarını göstermektedir. Yapılan çalışmada ortaya konulduğu gibi, son zamanlarda işçilerin STKların faaliyetlerine daha fazla katılım göstermektedir ve bu faaliyetlere destek olmaktadır. Ayrıca çalışma sosyal alanda faaliyet gösteren STKlarla yapılan işbirliği, işçilerin paydaşları ile güven oluşturan sürdürülebilir ilişkiler kurmalarını

sağlamının yanı sıra kurumsal itibarlarını güçlendirebildiğini ortaya koymuştur. Çalışma, işçilerin kurumsal itibarlarına yönelik araştırmalarda işçilerin STK işbirliğinin dikkate alınmasının gerekliliğine de dikkat çekmektedir (Sarıkaya & Oruç, 2010).

STKlarda kurumsal karne uygulanması üzerine yapılan çalışmada, STK yönetiminin en temel düzeyde işlevlerini; maddi ve manevi kaynak sağlama, üye ve gönüllü kişileri bularak insan kaynaklarını arttırmak ve bu iki kaynağı kullanarak misyona uygun faaliyetler belirlemek ve yürütmek olarak ifade edilmiştir. Yönetimin önemli bir sorumluluğu da ilgili faaliyetler sonucunda hem faaliyetlerin hem de tüm kurumun performans ölçümü yapılarak raporlanarak değerlendirilmesidir. Performans ölçümünün diğer yönetsel işlevler gibi anlamlı değil de belirli aşamalar geçtikten sonra yapılmasının anlamlı sonuçlar vereceği de ortaya konmuştur (Pazarçeviren, Karakay & Karakay, 2015). STKlarda gönüllü yönetimi ve motivasyonun performansa etkisi üzerinde yapılan bir başka çalışmada ise, STKların hedeflerine ulaşmaları etkin bir şekilde hizmet sunmasının, STKların en önemli aktörleri olan gönüllülerin verimli işbirliğine bağlı olduğu ifade edilmiştir. Gönüllülerin sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirebilmesi, gönüllü yönetiminin başarısına bağlıdır. Çalışmada STKlarda gönüllülerin yönetimi ve motivasyonu, performans üzerinde ana etkiler olduğu gösterilmiştir. Bu nedenle toplumsal fayda sağlamayı amaç eden STKların amaçlarına ulaşabilmesi, hizmet sunabilme ve sürdürülebilirliği sağlamak için gönüllü insan kaynağına önem vermesi ve gönüllülerin kuruma güven duymasını ve daha etkin olarak çalışmasını sağlamak için gönüllü yönetimini profesyonel bir şekilde gerçekleştirilmesi gerekliliğini ortaya koymuştur (Güngör & Çolgeçen, 2013). Kurumsal özellikleri ilke edinen bir organizasyonda işe yeni giren her eleman, öncelikle bir oryantasyon sürecinden geçmektedir (Banger, 2011). Kurumsal iktisadın kâr amacı gütmeyen kuruluşların yönetim kurulları ile icra direktörlerinin işbirliğiyle ilgili sınırları aşarak başka bir çalışmada ise, kâr amacı gütmeyen kuruluşların genellikle hizmet sağladığı için, en önemli sermayelerinin insan kaynakları olduğu ortaya konmuştur (Siebart, 2005). Kuruluşun başarılı olması; yöneticilerin ve profesyonel idarecilerin, üye ve gönüllüler, farklı grup ve topluluklar, dış paydaşlar, kaynak sağlayıcılar, kamu kurum ve kuruluşları ve diğer kuruluşlar ile kurulan ilişkilerin ve iletişimin başarısından kaynaklanmaktadır. Bu ilişkiler düzeni, kuruluşun başarısını ve hizmetin gerekli görülen noktalara ulaşmasını doğrudan

etkilemektedir (Banger, 2011). Siebart (2005)'e göre, bazı araştırmacılar, işbirliğinin temelini kontrol yerine güven olması durumunda, işlem maliyetlerinin düşebileceği sonucuna varmışlardır. Bu kuruluşlara duyulan güven, aktörlerin örgütsel motivasyonunun örgütsel amaçlarla uyumlu olmasıyla desteklenebileceği ve böylece adaleter normlarına bağlılığa katkı sağlayacaktır.

3. STK'larda Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Performans Yönetimi Üzerindeki Etkisi

3.1. Araştırmanın Amacı

Dünyada olduğu gibi ülkemizdeki işletmelerde de kurumsal yönetimin ilkelere ilişkin bilinişliliği ve pratikte uygulanışının önemi her geçen gün artmış ve STK'ların da bu süreçte yerlerini bu ilkelere uyumlu hale getirmesi kaçınılmaz olmuştur. Etkili kurumsal yönetime sahip olan STK'ların çalışan ve gönüllülerin performansı üzerindeki etkisini daha somut bir şekilde ortaya koymak için bu araştırma yapılmıştır. Bu çerçevede Türkiye'de önde gelen STK'lardan olan Darüşşafaka Cemiyeti (Darüşşafaka), Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TIDE) ve Türk Eğitim Vakfı (TEV) ile görüşülmüştür.

3.2. Araştırma Yöntemi

Araştırmanın gerçeğini oluşturan STK'larda kurumsal yönetimin, çalışanların ve üyelerinin performansı üzerindeki etkisini ortaya koymak için kurumsal yönetim konusunda başarısını ortaya koyan üç STK ile görüşülmüştür. STK'ların kurumsal yönetim ilkelere çerçevesinde sahip oldukları ve uyguladıkları süreçlerinin performansları üzerindeki etkileri ilişkili olan öncül ve belirleyicileri ortaya konmaya çalışılmıştır. Darüşşafaka Cemiyeti ve Türkiye İç Denetim Enstitüsü'nün kurumsal yönetim üyeleri ile görüşme yapılmıştır. Türk Eğitim Vakfı'na ise sorular iletilmiş ve mail yolu ile geri dönüş alınmıştır. Araştırma için önceden hazırlanmış sorular kullanılarak görüşme tekniği kullanılmış ve araştırmanın örneklemini oluşturan üç STK ile yapılan görüşmeler doğrultusunda elde edilen bilgiler istelenmiştir.

Şekil 1, kurumsal yönetim ilkelere sahip ilgili STK'ların işsel süreç ve işleyişlerinin performansı üzerindeki etkisini grafiksel olarak göstermektedir. Kurumsal yönetimi

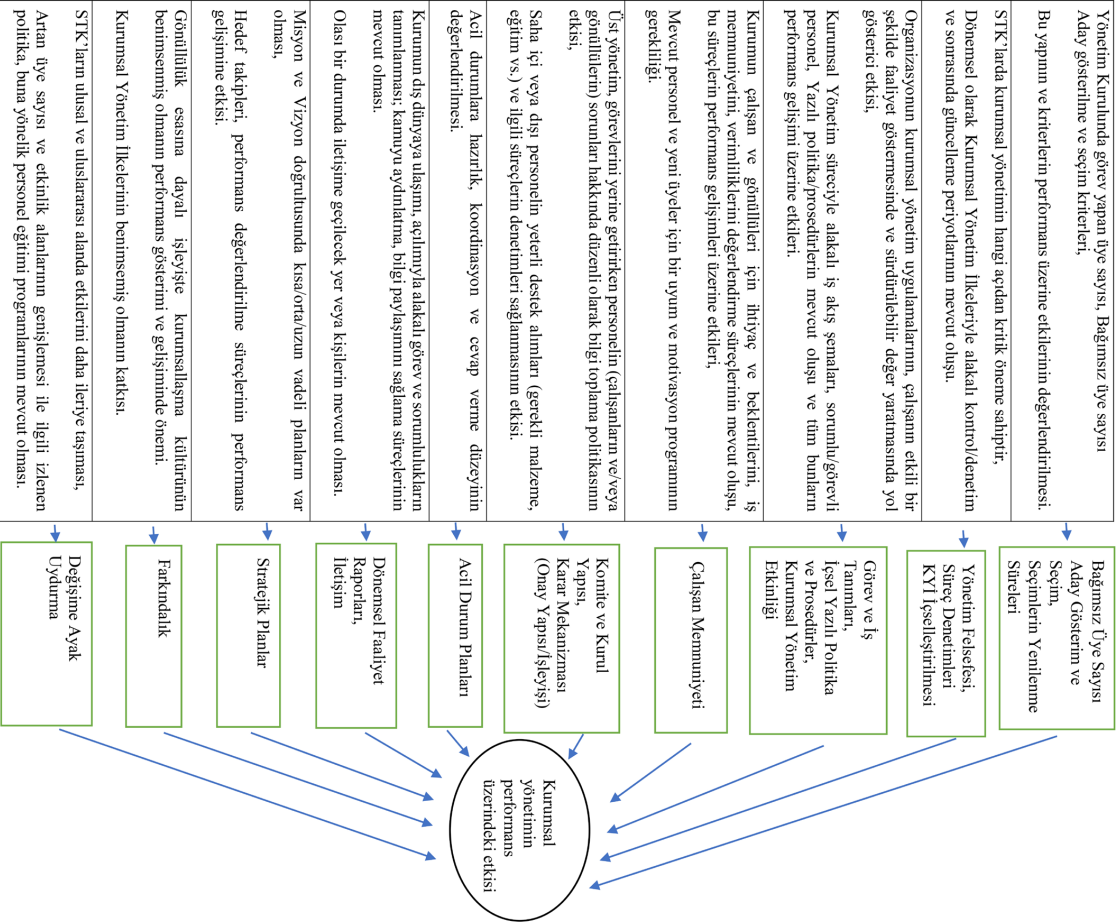
min performans üzerindeki etkisini ve önemini ortaya koymak için yapılan görüşmelerde yönlendirilen sorulardan ve elde edilen cevaplar doğrultusunda hangi uygulamaların, kurumsal yönetimin performans üzerindeki etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Araştırmaya konu kuruluşların başarı kriterlerinin ve işsel işleyişlerinin ortak yönleri özellikle tespit edilmiştir. Görüşmelerden elde edilen bilgiler bu başlıklar altında üç STK bazında özetlenmiştir.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Yapılan görüşmeler doğrultusunda, üç STK ile ilgili elde edilen bilgiler ilgili toplum kuruluşlarının organizasyon yapısını, işleyiş biçimi, yönetim şekli, stratejik planlarını, performans hedeflerini, paydaş memnuniyetlerini ve bilgi paylaşımını ön plana çıkarmıştır. Ortak yapı ve ilkelere sahip olan kuruluşların sahip oldukları itibar ve amaçları doğrultusunda elde ettikleri başarı işleyiş biçimlerinde de benzerlikleri göstermektedir. Elde edilen bilgiler detaylı olarak aşağıda yer alan ortak başlıklar altında incelenmiştir.

3.3.1. Bağımsız Üye Sayısı, Adayı Gösterim ve Seçim Kriterleri, Seçimlerin Yenilenme Süreleri

Darüşşafaka'ya bakıldığında bağımsızdır ve gönüllülük üzerine kurulmuştur. Yönetimde 15 asıl ve 5 yedek üye bulunmaktadır. Asıl ve yedekler beraber yönetim kurulunda yer almaktadır. Bu üyeler toplantılara katılım göstermektedirler. Tek fark yedek yönetim kurulu kararında oy kullanmazlar fakat bütün toplantılara katılım gösterirler. Yönetim kurulunda 2/3 Darüşşafakalı olurken 1/3'ü Darüşşafakalı değildir.



Şekil 1: Kurumsal Yönetimin Performans Üzerindeki Etkin Öncülleri

Bunun nedeni çeşitli kültürleri ve görüşleri dikkate alınmadır. Burada asıl amaç farklı okullarda okunmuş farklı görüşlere sahip bireylerin de bu görüşlerini ve en iyi uygulamaları Darıuşafaka'ya yönlendirecek Darıuşafakalı üyelerin olmasını arzu edilmesidir. Yönetim kurulunun % 28'i kadın üyeden oluşmaktadır bu Türkiye'deki en yüksek kadın yönetim kurulu üyesi rakamlarından biridir. Bu eşitlik ilkesinin temsil edilmesi açısından önem verilen konulardan biridir. Bir diğer önemli konu da yönetim kurulunun yapısının 1/3'nün her sene yenilenmesidir. Bu uygulamamızın amacı, yeni görüşlerin ve genç kuşakların yönetim kurulunda yer almasını yanı sıra kalarlarla kurumsal hafızamı devam etmesini sağlamaktır. Maksimum üyelik 6 yıldır. 6 yılını dolduran bir daha seçilmez bunun nedeni işleme körlüğünün önüne geçmektir. Ortalama yaş 58, yaş dengesine bakıldığında en genç üye 2013 mezunu bir gencin olması kuşakların temsil yetine verilen önemi ortaya koymaktadır.

TIDE Yönetim Kurulu yapısında 7 asıl ve 7 yedek üye bulunmaktadır. Şirketlerdeki gibi değil her üye farklı kurumlardan gelen profesyonel kişilerdir. Şahsen seçililer, aslında hepsi bağımsız olarak seçilmektedir. Tüzükte yer alan aday gösterme kriterlerine göre Genel Kurul tarafından seçilmektedir. Seçimler iki yılda bir yapılır. Kurumsal yapıya bakıldığında ise Yönetim, Denetim ve Etik kurulları bulunmaktadır. Ayrıca Yüksek Diyan Kurulu da yer almaktadır. Yönetim, Denetim ve Etik Kurulu Genel Kurulu seçmektedir. Yönetim Kurulu 14, Denetim Kurulu 6 ve Etik Kurulu 6 üyeden ve Yüksek Diyan Kurulu da 10 üyeden oluşmaktadır. Yüksek Diyan Kurulu zamanında Genel Kurul tarafından seçilmiş kişilerden oluşuyor, geçmiş dönem başkanları, önceden TIDE'nin yönetiminde bulunan 25 yıllık TIDE'ye üyelerden seçililer. Yüksek Diyan Kurulu TIDE'nin en üst istişare kurulu dur. Tüzükte yer alan kriterler bazında faaliyet göstermektedir.

TIDE için bu kriterler performansla süreklilik ve sürdürülebilirlik açısından önem arz etmektedir. Rasgele seçim olmamaktadır. Komite faaliyetleri içinde adaylar tanımaya çalışılıyor, nitelikleri göz önünde bulunduruluyor. Bu kurumsal hafızaya uygun amaç ve faaliyetleri oryantal edilmiş şekilde yönetilmesini sağlamaktadır. İnsan kaynağının kültüre uygun yönetilmesine olumlu katkı ve sonuçlar ortaya koymaktadır.

TEV'in Yönetim Kurulu 7 üyeden oluşmaktadır. Hepsini tamamen gönüllü üyelerden teşkil edilmiştir. Organizasyon şemasında Genel Müdür üzerinde Yönetim Kurulu bulunmaktadır.

dir. Yönetim Kurulunun belirli periyotlarda değişim zamanları ve seçim kriterleri bulunmaktadır. Yönetim Kurulu üzerinde mütevelli heyeti bulunmaktadır. Yakıf için de kritik olarak alınan tüm kararlar (faaliyet raporları, bütçe, müdürlerin harcama bütçesini geçene ihaleler, yönetici ve üzeri pozisyon alm onayları, terfi ve atama kararları vb.) Yönetim Kurulu'ndan geçmektedir. Bu nedenle Yönetim Kurulu'nun yapısı itibarıyla çok önemli kararlara öncülük etmektedir. Her konuda alınan kritik kararlarda önemli rol oynamaktadır.

3.3.2. Kurumsal Yönetim, Süreç Denetimleri, KYI İspatlandırılması (Adil, Şeffaf, hesap verilebilirlik ve sorumluluk)

Darüşşafaka için kurumsal yönetimin, çeşitliliği sağlamak ve bütün kültürel çeşitliliği kapsayabilmek açısından kritik öneme sahiptir. STK'larda kurumsal yönetimin 4 temel ilkesi bulunmaktadır ve bunların her biri ayrı bir önem ifade etmektedir. İlk olarak STK'lar için olmazsa olmaz ilkeleri sağlamak devam edilebilirliğinin gerektirdiği olarak görülmektedir. İlk olarak belirlenen amaca kaynak sağlamak ve bu amaç doğrultusunda bu kaynaklar tüketilmemektedir. Bunun için hesap verilebilirlik olmak gerekmektedir. İkincisi yapılan işin sorumluluğu taşınmanın gerekliliğidir. Üçüncüsü hesap verilebilirlik ve şeffaflık olmak gerekmektedir. Son olarak Her kesimden kaynak toplanmaktadır ve öğrencilere, çalışanlarına ve topluma karşı yükümlülükleri yerine getirmek için adillik ilkesi bazında hareket edilmektedir. Çünkü kurum için STK'ların bu ilkelere sıkı sıkıya bağlı olmaları topluma güven sağlamak açısından önemlidir. Uzak ve yakın geçmişte bu ilkelere aykırı davranan STK'ların sonucu olarak toplumun güveninin zedelenmiş olduğu farkındadır.

TIDE'ye baktığımızda bütün kurum ve kuruluşların bir sahibi olduğunu fakat STK'ların bir sahibi olmadığını ve bunun sahiplenilmesi gerektiği ilkesiyle hareket ettiği görülmektedir. Sahiplenmek için de kurumsal yönetime ihtiyaç olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı menfaat ve finansal ihtiyaç duymadan sahiplenmeyi sağlar. Bu da adil, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerini gerektirir. Organizasyonları keyfi yönetilmediği ortaya koymak için çok önemlidir. Bu sebeple TIDE de kontrol, denetim, tüzelik ve denetim kurulu, etik kurulu, Yüksek Divan Kurulu (İstisare) yönetime yardımcı olmaktadır.

TEV olarak özel sektörde neredeyse birebir benzer çalışan kurumsal yapıya sahiptir. Aynı

zamanda kendi içinde de amatör ruhla çalışan bir STK'dır. 2018 yılı itibarıyla iç denetim sürecinin de güçlenmesi ile birlikte hem kurumsal yönetim hem de yapı olarak işleyişte geliştirmelere ve güncellemeler oldukça hız kazanmıştır. Özel sektörde olduğu gibi STK'larda da kurumsal yönetim oldukça önem arz etmekte olup, TEV olarak gerek yönetim kadrosu gerek yapılan işlerin niteliğine bakıldığında en başarılı şekilde bu süreçte yer almaya çalıştığı görülmektedir.

3.3.3. Görev ve İş Tanımları, İşsel Yazılı Politika ve Prosedürler, Kurumsal Yönetim Etkinliği

Darüşşafaka, diğer STK'lardan farklı olarak gönüllüleri yönetim kurulunda temsil olur. Bunun dışında profesyonellerle çalışılmaktadır. Bunun nedeni faaliyet alanların yasal zorunluluğa bağlı olmasıdır. Kurum olarak MEB'e bağlı bulunduğu için MEB'in belirlediği gibi profesyonel öğretilerle çalışılmaktadır. Rezidanslar ise Sağlık Bakanlığı'na bağlıdır ve burada çalışanlar ve cemiyet vardır. Kurumda insan kaynakları, hukuk, mali işler, kaynak geliştirme, tesis yönetimi ve genel sekreterlik gibi bölümler vardır. Bunun dışında back ofis denilen ofisler vardır. Yaklaşık 600 çalışanı bulunmaktadır. Bu 600 çalışanın sorumluluklarını yerine getirmesi için her çalışanın ve her birimin iş akış süreçleri tanımlıdır. Burada da en önemli konu liyakettir. Doğru kişiyi doğru pozisyona yerleştirmek önemlidir. En iyi insan kaynakları ile çalışıp onları da verimli çalıştırmak hedeflenmektedir. Bu yüzden de bir profesyonel şirket yapısına sahip olduğunu göstermektedir. Bu nedenle yönetim kurulundaki bireyler de ya beyaz yakalı ya da profesyonel iş hayatındaki kişilerdir. Bir diğer önemli konu da yönetim kurulu oluşturulurken yetkinliklerin göz önünde bulundurulmasıdır. Hukuk, finans, gayrimenkul, reklam ve halkla ilişkilerden oluşan insanın olması gerekli görülmüştür. Bu kadar başarılı bir kurum olmanın arkasında bütün bunların birlikte bulundurulmasıdır. Kurumun yazılı politikaları mevcut, şimdi ise rezidans ve cemiyetlerde ISO 90001 sertifikasını başlatmak ve ISO 90001 başlatıldığı zaman bu prosedürler devam ettirilmek istenmektedir.

TIDE kurumsal yönetiminde etkinliği sağlamak için, amaç edinilen ilke etrafında çalışmanın önemini ortaya koymaktadır. Çünkü STK gönüllü faaliyet için çalışıyorsa kurumsal yönetime ihtiyaç vardır. Hangi amaç için faaliyet göstereceği bu ilke doğrultusunda belirlenir. Bu yüzden tüzelik, yöneticilik ve yöneticiler ile belirlenmiştir faaliyet gösterilecek

amaçlar için, kurum içindeki sürekliliği yenilenmeden de anlaşılacaktır. Eğer bir ilken yoksa herkesin keyfi davranacağı ortaya konuşur.

TEV açısından çalışanın kendi potansiyelini gösterebilmesi için doğru bir yönetim stratejisinin belirlenmesi gerekmektedir. Çalışanın bu anlamda ne kadar öni açılırsa motivasyon ve değer yaratma; sonrasında da kuruma katma değer olarak dönmesi sağlanır. Vakıfta da sene başlarında yapılan performans değerlendirmesi sonuçları ile birlikte terfi, atama vb. süreçleri oldukça yoğun devam etmektedir. Hem kendi içinde yönetici kadrosunda yükselmeler yaşanırken aynı zamanda özel sektörden de işe alın süreçleri devam etmektedir. Vakıf içerisinde potansiyeli olan çalışanlar terfi vb. aşamalarda mutlaka her yıl vakıf politikaları çerçevesinde değerlendirilmeye alınmaktadır. Her personelin ayrı ayrı görev tanımları bulunmaktadır. Her yapılan görev yazılı olarak personele tebliğ edilmektedir. Bunun dışında yazılı olarak tüm yönemelik ve genelgeler güncel olarak yer almaktadır.

3.3.4. Çalışan Memnuniyeti ve Performans Gelişimi

Darüşşafaka için performans değerlendirme önemli ve yapılmaktadır. Her işe yeni giren personele bir görev tanımı verilmektedir. Bu görev tanımında sorumlulukları yazmaktadır. Sözleşme ile birlikte görev tanımı okunmaktadır. Verilen bu görev tanımı üzerinden performans değerlendirilmesi yapılmaktadır. Çalışanlara gelişme fırsatı sunulmaktadır bunun için kurum içi ve kurum dışı eğitim programları vardır.

Darüşşafaka performans değerlendirme görüşlerinde yapılan geri bildirimler doğrultusunda hareket edilmektedir. Karşılıklı konuşulduğunda yönetime neler gelişebilir, neler değişebilir diye fikir beyan edilebilmektedir. Bu nedenle çalışan memnuniyeti gözlenilip değerlendirilebilmektedir. Mevcut personel için bir hoş geldin paketi bulunmaktadır. Bu paketin içinde Erik kitabı ve sosyal medya kitapçığı bulunmaktadır. Mevcut personel olarak sosyal medyayı kullanmaya yönelik bilgileri içermektedir. Kurumsal yönetim üyeleri için her sene bir günlük eğitim vardır. Bir günlük eğitimi kurumsal yönetim kurulu organize etmektedir. bu programda stratejiler, bütçe, çalışma prensipleri anlatılmaktadır. Bu hızlandırılmış bir eğitim programdır. Bunu dışında kurumsal şirketlerde bile görülmemiş bir program mevcuttur. yönetimin kurulu yılda bir kendi öz performans değerlendirmesi yapmaktadır. Yönetim Kurulu kurumsal değerlere sahip midir? Bunun öz değerlendirmesi yapılmaktadır.

TIDE'de personele yönelik zaman zaman çeşitli görüşmeler (anket, görüşme vb.) yapılmaktadır. Genel kurullar bu anlamda herşeyin tartışıldığı bir yerdir. Genel kurullarda her yıl Aralık ayında bütçenin onaylandığı mali genel kurul vardır. İki yılda bir Mart ayı mali ikinci de işe seçimli genel kurul, her yıl Aralık ayında gelecek yılın genel bütçesini onaylamak adına olağanüstü genel kurul yapılmaktadır. Her şey ölçülebilir ve hesap verilebilir olarak yapılmaktadır.

TIDE'de toplam 5 kişilik çalışan grubu bulunmaktadır. Gönüllü üyeler dışında, şirket kadar büyük olmadığı için çalışanlar her an takip edilebilmektedir. Her bir çalışan komite faaliyetleri ile görev alır ve değerlendirilip analiz edilmektedir. Bu nedenle sürekli analiz edilebilmektedir. Uygun ve motivasyon için kurumsal etik kurallar bulunmaktadır. Her yeni faaliyet döneminde kurul ve komitelerle bir oryantasyon toplantısı yapılmaktadır. Yani bunlar TIDE için hayatın içinde devam eden süreçler olarak görülmektedir.

TEV'de gönüllüler ile ilgili şuan için sadece ofis içi faaliyetlerde ve belirli dönemlerde yapılan stant faaliyetlerinde değerlendirilmektedir. Verimlilik ölçümü dönem dönem yapılan iş akışı faaliyetleri ile bir işe harcanan zaman ölçümü ile ilgili çalışmalar yapılmaktadır. Daha önce belirtildiği gibi daha çok ofis işlerinde görev verilmektedir. Çalışan motivasyonu için personeller ile yılbaşlarında, kuruluş döneminde ve ara dönemlerde motive yemeleri düzenlenmektedir. Özel günlerde personellerine çeşitli hediyeler dağıtılmakta veya etkinlikler düzenlenmektedir. Motivasyon kahvaltılar yapılmaktadır.

3.3.5. Komite ve Kurul Yapısı, Karar Mekanizması (Onay Yapısı/İleyişi)

Darüşşafaka'nın, cemiyetlerin ve eğitim kurumunun bir bütçesi vardır. Bütçe çalışmalarını senelik planlamalar noktasında büyük öneme sahiptir. Buna göre Ekim ayının sonunda gelecek 1 yıl boyunca kim nereye ne kadar para harcayacak tanımlanmıştır. Bu harcamaların doğru ve amacına uygun kullanıldığını takip etmek için mali kontrol kaynaklı bir bütçe departmanı oluşturulmuştur. Bütçeyi takip etmektedir. Ayrıca bir iş denetim bölümü bulunmaktadır ve harcama kalemlerini inceler. Bunun dışında bağımsız dış denetim alan ender STK'lardan biridir. Ayrıca şeffaflık, sorumluluk ve hesap verilebilirlik ilkeleri doğrultusunda bağımsız kurumsal notu alan ilk STK'dır.

TIDE'de saha içi personel (ofisler profesyonel çalışan) dışında diğer çalışanlar gönüllü çar-

lişanlardır. Bu nedenle bütçe ile belirlenmiş hedefler vardır kurum için, komite toplantı gündemi ve hedefleri belirleyip değerlendirmektedir. Kurumsal yönetim komitesi de bu faaliyetlerin dışarıya kurumsal anlamda tanıtılması ve iletişimin sağlanması açısından fayda sağlamaktadır. Ayrıca bu hedeflerin gerçekleştirilmesine faaliyetler için de iç raporlamalar bulunmaktadır.

TEV'in organizasyon şemasında her birimin müdürü ve bazı birimlerin grup müdürlüğü bulunmaktadır. Personelin sorunları hakkında ilk olarak yöneticisine, yöneticisi ile çözemediği sorunları İK'ya iletilmektedir. Zaman zaman şubede çalışan personellerin de yer aldığı eğitimlerle personellerin beklentileri, sorunları vb. süreçler ile ilgili veriler toplanıp üst yönetime çözüm önerileri ile birlikte raporlanmaktadır. Süreç denetimleri devam etmektedir.

3.3.6. Acil Durum Planları

Darüşşafaka için mevcut acil durumlar çok daha önemlidir. Çünkü 1000 tane öğrenci ve 500 misafire sahip bir kurumdur. Herhangi bir felaket durumunda kim ne yapacağını bilmektedir. Bunun eğitimi verildiği için öğrenciler hedeflenen toplanma yerlerinde yönetimle birlikte bulunmaktadır. Kurum MEB'e bağlı ve rezidanslar Sağlık Bakanlığına bağlı olduğu için hepsinin prosedürleri bulunmaktadır. Bu yüzden bütün ihtimallere uygun bir şekilde çalışmaya özen gösterilmektedir.

TIDE'de ise her bir faaliyet alanı bir komite ile desteklenmektedir. İlgili komitenin yönetim kurulu seviyesinde bir sorumlusu olduğu için bunların süreci tabii tutulmaktadır. Olağanüstü bir durumda geçitli tedbirler alınmaktadır. Örnek olarak, 17 Ağustos depreminde üyelere ulaşılmaya çalışılmıştır. Ayrıca kurumun uluslararası tarafının olması, uluslararası organizasyonlara da ayak uydurması bu açıdan oldukça önemlidir. Kurumsal iletişim ile çok yönlü faaliyetler gösterilmektedir.

TEV acil durumlarda anlık olarak aksiyon almaktadır. Süreç o gün içerisinde çözüme ulaştırılmaya çalışılmaktadır. Yazılı dokümanlar mevcut olup TEV Portal üzerinden tüm personellerin ulaşabileceği uzaklıkta yayınlanmaktadır. Her bir sürecin performans gelişimi üzerinde oldukça önemli etkisi olup her gün yeni bir süreç öğrenme olanğı sağlanmaktadır.

3.3.7. Dönemsel Faaliyet Raporları, İletişim

Darüşşafaka'nın bu yönde kaynak geliştirme biriminin içinde iletişim birimi bulunmaktadır. Genel kurula her sene bir faaliyet raporu yayınlanır. O faaliyet raporunun içinde hem sözlü olarak neler yapıldığı anlatılır hem de faaliyet raporunun bir parçası olarak bağımsız denetim raporu da yer almaktadır. Bu faaliyet raporu web sitesinden de yayınlanmaktadır. Bir yıl adım adım takip edilmektedir. Bunun dışında hem rezidans üyelerine hem de cemiyet üyelerine 3 ayda 1 liderler günüdür. 3 ayda neler yapıldığı onlara anlatılmaktadır. Darüşşafakayı temsil eden kim nerede ne konuşacak belirlenir ve tanınırlar. Bir görüşme talebi geldiğinde cemiyete gider, cemiyet yönlendirir ve cemiyet bilgisi ve onayı dahilinde görüşmeler yapılır. Bu yüzden de Darüşşafakayı temsil etmek çok önemli ve üzerinde durulan bir konudur ve bunu en nihayetinde yerine getirilmesi gerektirir.

TIDE etkin olarak uluslararası organizasyonlara katılmakta onları kendi toplantılarına davet etmektedir. Kurum olarak faaliyetlerini raporlanmaktadır ve uluslararası organizasyonlar bilgi sahibi olmaktadır ve gerektiğinde uluslararası komite toplantılarında da rakdim edilmektedir. Geçmiş dönemdeki dergiler ve faaliyetlere bakıldığında bunların örnekleri görülebilmektedir. Küresel toplantılara gidip kitap tanıtımı yapılmıştır. Bu bakımdan da bu yüzden kurum olarak farkındalık ödülü almışlardır.

Her yıl TEV'in web sitesinde faaliyet raporları herkesin ulaşabileceği şekilde yayınlanmaktadır. Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından denetlenmektedir. Süreçler şeffaflık ilkesine uygun olarak devam etmektedir. Kurumsal İletişim Birimi vakıf değerlerine uygun olarak süreci yürütmektedir.

3.3.8. Stratejik Planlar

Darüşşafaka'nın hedef ve vizyonunu kısaca özetlemek gerekirse eğitimde fırsat eşitliği, dir. Buraya annesi ve babası olmayan, maddi durumu yetersiz çocuklara koleji düzeyinde eğitim vermek hedeflenmektedir. Bunu yaparak eğitimde fırsat eşitliği hedeflenmektedir. Bununla ilgili olarak kurum 5 yıllık stratejik plan çalışması yapmaktadır. Bu Genel Kurula sunular ve Genel Kurul onayı alınır. Bu yönetim kurulu için 5 yıllık bir yol haritası demektir. Bu yol haritası doğrultusunda gidilir. Şu an kurum 2015-2020 stratejik planlanmanın son senesindedir. Bu yüzden yoğun bir şekilde 2020-2025 stratejik planlanma üzerinde ça-

lişılmaktadır ve Ekim ayının sonuna kadar bu stratejik planı ilgili komisyon birleştirip ondan sonra bu komisyonlardan toplanacak teklifler haline geldikten sonra bu plan yönetime kurulumuna girmektedir. Yönetim Kurulu onayladıktan sonra Mart ayındaki Genel Kurul onayına sunulmaktadır. Dolayısıyla 5 yıllık yol haritası ortaya çıkmaktadır. Her sene Genel Kurulda bununun hesabı verilir ve çalışmalar stratejik plan dahilinde yürütülmektedir.

TIDE'nin misyonu ve vizyonu doğrultusunda ve belirli planları yer almaktadır. Bu doğrultuda Yüksek Diyan Kurulunun stratejik planları vardır. Geleceğe yönelik stratejinin geliştirilmesi konusunda da tavsiyelerde bulunmaktadır.

TEV, STK olarak her yıl başında belirlenen hedef kartları ile birlikte yıllık planlar oluşturulmaktadır. Performans süreci her yıl yapılarak sonundaki sonuçlara göre performans notları ortaya çıkmaktadır. Performans gelişimi ile ilgili süreç devam etmekte olup her yıl daha somut ve ölçülebilir hale gelmektedir. Aynı zamanda her yıl düzenli olarak pazar araştırmasına giderek hem vakıflar arasında hem de özel sektöre göre vakıf olarak nerede olduğunu ölçümlenmektedir. Aynı zamanda personel kademelerinin üzerinden her yıl geliştirilmektedir.

3.3.9. Farklılık

Gönüllülük esasına dayalı işleyişinde kurumsallaşma kültürünün benimsenmiş olmanın performans gösterimini ve gelişiminde öneme bakıldığında, Darüşşafakada çalışanlar gönüllü değil ama bütün bağışçılar gönüllüdür. Bağışların kaynağı devlet dışıdır. Kişilerdir, kurumlarıdır ve kurum denildiği zaman da özel sektördür. Devletten bir destek alınmamaktadır. O yüzden de kurum için itibar en önemli konudur. İtibarı koruyabilmek için, kurumsal yönetimin ilkelere uygun davranmak gerektiği ifade edilmektedir. 2019 yılı içerisinde Ekim ayı itibarıyla 95.904 kişi kuruma bağış yapmıştır. Eğer bu ilkelere göre hareket edilmez ise bu insanların ilgisine layık olunamaz ve bu ilgede devam ettirilemeyecektir.

TIDE'ye baktığımızda gönüllülük esasına dayalı işleyişte kurumsallaşma kültürünün benimsenmiş olması, performans gösterimini ve gelişiminde önemli ve gönüllülük esasının olmazsa olmazıdır. Kurum olarak bu hayata geçirilmiştir. Nasıl geçirildiğine gelince iki

dönemden başka aynı kişi başkan seçilmiyor. Buna göre seçilme kriterleri konulmuştur, meslek kurallarına göre kurullar konulmuştur. Meslek icabı zaten her şeyi yasalara kurallara göre yapmak gerekmektedir. Mesleğin icabı da bu kültüre uygun bir kurum olduğunu ortaya koymaktadır.

3.3.10. Değişime Ayak Uydurma

Darüşşafaka her çalışana ve her mezununa Darüşşafaka'nın bir temsilcisi, büyükelçisi ve fabri konsolosu gözüyle bakılmaktadır. 650 çalışan, Darüşşafaka Mezunlar Derneği üyeleri ve binlerce mezun ve 550 misafir ve onların aileleri bulunmaktadır. Bu yüzden en iyi başkanı başkanların övgüsüdür. Kendini övmekten ziyade başkanların Kurum hakkında izlenimlerini paylaşması önemlidir. Kurum olarak bunları geliştirmek için modern yöntemler izlenmektedir. Kaynak geliştirme biriminin çalışmaları ve kendi çağrı merkezi bulunmaktadır. Bağış geliştirme yönelik etkinlikler, mezun etkinlikleri, üye etkinlikleri ve potansiyel bağışçılarla yapılan toplantılar olmaktadır. Planlamalar yapılmaktadır, çarşı kurulları oluşturulmaktadır. İstanbul Maratonuna katılma etkinliği gibi faaliyetler düzenlenmektedir. Her türlü alanlarda kurum olarak kendini duyurmaya ve yaptıklarıyla ilgili olarak toplumu bilgilendirmeye çalışılmaktadır. Ama tabii ki kurum için en önemli konu mezunlarının kalitesi ve rezidanslarda yaşayan misafirlerin memnuniyetidir.

TIDE kurum olarak bir ülkenin demokratikleşmesinde STK'ların çok önemli bir yere sahip olduğunu düşünmektedir. Yani, toplumun kalite çemberleri olarak kendi faaliyet alanlarında gönüllü olarak, ortak harcı çalıştırmakta ve bu konuda katma değer yaratmaktadır. Uluslararası düzeyde de ülkeyi temsil etmektedirler. Başarılı bir endüstridir yurt dışında katkı topluyor. Ülkemizi de bu anlamda temsil etmektedir. Bunu kurum olarak önemsemektedirler. TIDE meslekte mükemmelliği bir vizyon olarak ortaya koymaktadır ve bu konuda mükemmellik merkezli olmak için de hedeflerini belirlemiştir. Bu konuda yüksek diyanı kurulunun üzerinde çalıştığı bir vakıf kurmayı hedeflemektedir. Böylece enstrüvü bir vakfın mesleği ile kurumsal yapısını, sürdürülebilirliğini, sürekliliğini güçlendirmek istemektedir. Ayrıca, bu vakıf ile bir mesleki mükemmellik merkezi inşa etmeyi hedeflemektedir.

TEV olarak gelişen yapı ile birlikte yurt dışı ve bu alandaki firmalar ile de iletişim halinde olup yurt dışı şube açılması ile ilgili süreçler devam etmektedir. İhtiyaç doğrultusunda aranılan yapı ile birlikte sürdüren gelişen bir organizasyonel yapısı bulunmaktadır.

Tablo 1: Performansı Etkileyen Faktörlerin Kuruluşlara Göre Durumu

Performansı etkileyen faktörler	Türk Eğitim Vakfı (TEV)
Bağımsız Üye Sayısı Aday Gösterim ve Seçim Seçimlerin Yenilenme Süreleri	Genel Müdürlük, Yönetim Kurulu'na bağlıdır. Yönetim Kurulu da Mtevvelilik Heyeti'ne bağlı bir yapıya sahiptir. Yönetim Kurulu gönüllü 7 üyeden oluşur
Yönetim Felsefesi, Süreç Denetimleri KYİ İşelleştirilmesi	Kurumsal yapıya ve işleyişe sahip Kar amacı gütmeyen amatör ruha saygılı İç Denetim yapısı, gelişmekte
Görev ve İş Tanımları, İşsel Yazılı Politika ve Prosedürler Kurumsal yönetim etkinliği	Yönetim stratejisi, İşsel terfi ve biryeye/kuruma katma değer sağlayan faaliyetlere destek, Yazılı politika ve prosedürler
Çalışan Memnuniyeti	Zamanın etkin kullanımı, Verimlilik ve Şirketlilik, Dönemsel değerlendirmeler, Motivasyon artırıcı faaliyetler, Özel günler için hediyeler, Belirli periyotlarda çeşitli etkinlikler (yemek, eğlence vs)
Komite ve Kurul Yapısı, Karar Mekanizması (Onay yapısı/İşleyişi)	Organizasyon seması, Görev dağılım ve tanımları, Hiyerarşik yapıda çözüm arayışı Kurum içi eğitim desteği, Süreç Denetimleri
Acil Durum Planları	İşsel portal, Yazılı işsel dokümanlar, Acil durum eğitimleri
Dönemsel Faaliyet Raporları İletişim	Her yıl faaliyet raporu yayımlanması Şeffaflık ve denetlenebilir yapı
Stratejik Planlar	Hedef karılar ve yıllık planlar Performans süreci ve performans notları, Pazar araştırmaları
Farkındalık	-
Değişime Ayak Uydurma	Gelişen yapıya ayak uydurma, Yurtdışı şubeleşme, Süreklilik gelişen organizasyon yapısı

Tablo 1: Performansı Etkileyen Faktörlerin Kuruluşlara Göre Durumu

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TIDE)	Darüşşafaka Cemiyeti (Darüşşafaka)
7 Asıl 7 Yedek Üye, Farklı recutbe ve sektörden adaylar, Seçimler 2 yılda bir yenilenir, Yüksek Divan Kurulu, en üst istişare kuruluudur.	15 Asıl 5 Yedek Üye, 2/3 Darüşşafakalı, 1/3'ü dışardan kültür ve görüş çeşitliliği, Yönetim Kurulu her sene 1/3 yenilenir ve maksimum üyelik 6 yıl
Sahiplenime ve aidiyet duygusu, Adil, Şeffaflık, Hesap verilebilirlik, Sorumluluk, Kontrol, denetim, tüzük ve denetim kurulu, etik kurulu, Yüksek Divan Kurulu	Çeşitlilik, Kültürel kapsayıcılık Adil, Şeffaflık, Hesap verilebilirlik, Sorumluluk
Belirgin amaç, Hedef etrafında birleşme İşsel yazılı politika ve prosedürler, Kurumsal yönetim ilkelere bağlılık ve süreklilik yenilenme	Yetkinlik, Faaliyet alanlarının yasal zorunluluğu, MEB'e bağlı, İş akış süreçleri, Yazılı politika
Bilgi paylaşımı, Genel Kurul söz hakkı Öçülebilir ve hesap verilebilir, Grup çalışmaları, İş sürekliliği, Dönemsel değerlendirmeler, Uyum ve motivasyon amaçlı kurumsal etik kurallar	Görev tanımları, Performans değerlendirme Kurum içi ve kurum dışı eğitim programları Performans değerlendirme görüşleri, Geri bildirim, Her sene 1 günlük eğitim, Yönetim kurulu öz değerlendirme toplantısı
Saha içi (Ofis) personelleri, Diğer gönüllü çalışanlar Komiteler, Kurumsal yönetişim İç raporlar ve bütçeleme	Mali kontrol bütçe departmanı, İç denetim Bağımsız dış denetim
Faaliyet alanları ve ilgili komiteler, Uluslararası organizasyon yapısı, Acil durum planlamaları, Kurumsal İletişim	Görev tanımları ve sorumluluklar İçin yazılı politika, Acil durum eğitimleri
Her yıl faaliyet raporu yayımlanması, İşsel komitelere ait faaliyet raporları, yayımlanması	Her yıl faaliyet raporu yayımlama, denetim raporu
Misyon, vizyon, belirlenmiş hedefler, Stratejik planlar	Hedef ve vizyon, 5 yıllık stratejik plan çalışması
Gönüllülük esasına dayalı kurumsallaşma kültürü, Performans gösterim, gelişimi	Gönüllülük, İtibar sağlamak Kurumsal yönetim ilkelere
Kalite çemberleri ve gönüllülük, Uluslararası düzeyde temsil, Meselede mükemmellik vizyonu, Stratejik hedefler, Kurumsal yapı sürdürülebilirliği	Modern yöntemler, Kaynak geliştirme Üye etkinlikleri, Toplantılar, Çatı kuruluşlar Toplamı bilgilendirme, Mezunların kalitesi

4. Sonuç ve Değerlendirme

Günümüzde STK'lar Kurumsal yönetim yaklaşımlarından giderek faydalanılmaktadırlar. Bu STK'ların hedef ve stratejileriyle birleştiğinde oldukça başarılı sonuçlar ortaya koymaktadır. Toplumsal değer yaratma ve gönüllü sosyal sermayenin ortaya çıkmasında önemli bir etkiye sahip STK'ların sürdürülebilirliği etkili bir yönetimle mümkün olabilmektedir. Giritkçe önemli arayan STK'ların etkin yönetiminin performans üzerindeki etkisi yadsınamaz bir gerçektir. Yapılan araştırma sonucunda kurumsal yönetimin çeşitli uygulamalarının performans üzerindeki etkisi Tablo 1'de gösterilmektedir. İlgili Tablo, kurumsal yönetimin performans üzerindeki hangi etkin öncüllerinin verimliliğine katkı sağladığını STK'lar bazında özetlemektedir:

Literatürde yapılan çalışmalarda kurumsal yönetim ve kurumsal yönetim uygulamalarının önemli aktarılmaktadır. Bu çalışmada STK'lar bazında kurumsal yönetim ve kurumsal yönetimin uygulamalarının yanı sıra etkin kurumsal yönetimin performans üzerindeki öncülleri ortaya konulmuştur:

STK'ların amaçlarını gerçekleştirilebilmeleri ve toplumsal güven oluşturmaları, bu kurulluşların en önemli ve etkin aktörleri olan mevcut ve gönüllü çalışanlarına bağlıdır. Bu yüzden gönüllülerin ve çalışanların etkin bir şekilde yönetilmeleri ve motivasyonlarının sağlanması oldukça önemlidir. Mevcut ve gönüllü çalışanların verimliliğini sağlamak kurumsal yönetimin farklı uygulamaları ile mümkün olabildiği gözlemlenmiştir.

Eldedilen bilgiler doğrultusunda kurumsal yönetim alanında etkili olan STK'ların kendine özgü yapıları olsa dahi ortak özellikleri kurumsal yönetimin etkinliği ve toplumsal değer yaratmasıdır. Çünkü STK'ların büyük kısmı gönüllülük ilkesi gereği kurulmuştur. Bu yüzden STK'ların en önemli amaçlarından biri de gönüllü katılımının sürdürülebilirliğini sağlamaktır. Gönüllü üyelerinin verimliliğini ve katılımını sağlamak ve mevcut çalışanlarının gelişimine katkı sağlamak etkili bir kurumsal yapıya dayanmaktadır. Bu açıdan kurumsal yönetime sahip üç STK'nın incelenmesi ile bu konuda hem literatüre katkı sağlamak hem de gelecek çalışmalar ve STK'lar için bir öneri sunulmak istenmiştir.

Çalışmamız her ne kadar üç STK ile sınırlıdır ve şekilde yapılmış olsa da, literatürde bu alanda yapılmış çalışmaların çok az olması göz önünde bulundurulduğunda bu konu-

daki boşluğu doldurmaya katkı sağlamayı amaçlarıdır. Başarılı performans gösteren ilgili kuruluşların diğer kuruluşlara yol haritası oluşturmaları sürecinde örnek teşkil edebileceklerini düşünmekteyiz. Ayrıca, bu konunun önemli ortaya koyarak gelecekte yapılacak çalışmalara araştırma konusunda katkı sağlayabileceği öngörülmüş mevcuttur.

Yazar Katkısı

Çalışmanın yürütülmesinde her üç yazarında katkıları bulunmaktadır. Ayrıca, bu çalışma için etik kurul izni Gebze Teknik Üniversitesi-İnsan Araştırmaları Etik Kurulunun 19/11/2020 tarihli ve 2020-09/01 numaralı kararı ile alınmıştır.

Çıkar Çatışması

Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Finansal Destek

Yazarlar bu çalışma için herhangi bir finansal destek almamıştır.

Kaynakça

- Aktan, C. (2013). Kurumsal şirket yönetimi: Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 5(1), 150-161.
- Banger, G. (2011). Sivil toplum örgütleri için yönetim rehberi, Odak Ofset Matbaacılık, Ankara.
- Banks, N., Hulme, D. & Edwards, M. (2015). NGOs, states, and donors revisited: Still too close for comfort?. *World Development*, 66, 707-718.
- Black, B. S., Jang, H. & Kim, W. (2006). Does corporate governance predict firms' market values? Evidence from Korea. *Journal of Law, Economics and Organization*, 22(2), 366-413.
- Bibu, N., Liserchi, M. & Brancu, L. (2013). Particularities of non-governmental organizations' financing: The Case of Romania. *Social and Behavioral Sciences*, 92, 480-489.
- Busha, S. & Hopkins, A.D. (2011). Public-private partnerships in neglected tropical disease control: The role of nongovernmental organisations. *Acta Tropica* 120S, 169-172.
- Brown, R. & Gorgens, T. (2009). Corporate governance and financial performance in an Australian context. Working Paper.
- Cynthia, N. (2012). The relationship between corporate governance and performance of non governmental organizations in Kenya. A Research Project Submitted in Partial Fulfillment of The Requirements for the Award of Masters in Business Administration (MBA) Degree, School Of Business, And University Of Nairobi.
- Dahya, J., McConnell, J.J. & Travlos, N.G. (2002). The cadbury committee, corporate performance, and top management turnover. *The Journal of Finance*, 461-483.
- Del Brito, E.B., Maia-Ramires, E. & Perce, J. (2006). Corporate governance mechanisms and their impact on firm value. *Corporate Ownership and Control*, 4(1) 25-36.
- Dewi, M.K., Manochin, M. & Belal, A. (2019). Towards a conceptual framework of beneficiary accountability by NGOs: An Indonesian case study, *Critical Perspectives on Accounting*.
- Dunkley, D. & Fudge, S. (2004). The role of civil society in European integration a framework for analysis. *European Societies*, 6(2), 237-254.

- Fong, C. C. S. (2017). Relationship between corporate governance&company performance of Hong Kong based & China based family-controlled property development companies, 6th Business & Management Conference.
- Gupta, R., Sharma, S. C. & Gupta, P. (2020). "Corporate governance" importance, pillars and principle (Road to Corporate Transparency). *Journal of Critical Reviews*, 7(12), 3917-3923.
- Güngör, F. (2016). Gönüllü yönetimin önemli bir aşaması olarak performans değerlendirme. *Strategic Public Management Journal (SPMJ)*, 4, 21-48.
- Güngör, F. & Çölgeçen, Y. (2013). STK'larda gönüllü yönetimi ve motivasyonun performans etkisi. *Akademik İncelemeler Dergisi*, 8(3), 46-57.
- Halla, M. & O'Dwyer, B. (2017). Accounting, non-governmental organizations and civil society: the importance of nonprofit organizations to understanding accounting, organizations and society accounting. *Organizations and Society*, 63, 1-5.
- Lektorwe, M. & Mpalanga, D. (2007). Managing non-governmental organisations in Botswana. *The Public Sector Innovation Journal*, 12(3), 10.
- Millstein, I.M. (1998). The evolution of corporate governance in the United States, Remarks to the World Economic Forum, Davos, Switzerland.
- Moore, M. & Stewart, S. (2010). Corporate governance for NGOs?. *Development in Practice*, 8(3), 335-342.
- Mousavi, S. & Bossink, B. (2020). Corporate-NGO partnership for environmentally sustainable innovation: Lessons from a cross-sector collaboration in aviation biofuels. *Environmental Innovation and Societal Transitions*, 34, 80-95.
- Pazarçeviren, S.Y., Karakay, G. & Karakay, E. (2015). Sivil toplum kuruluşlarında kurumsal karne uygulama süreci önerisi. *Sosyal Bilimler Dergisi/Journal of Social Sciences*, 172-195.
- Pamukçu, F. (2011). Finansal raporlarına ile kamuyu aydınlatma ve şeffaflıkta kurumsal yönetimin önemi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 133-148.
- Ramadan, M.A. & Borgonovi, E. (2015). Performance measurement and management in nongovernmental Organizations. *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 17(2), 70-76.
- Rix, M. (2019). The new Australian system of corporate governance: Board governance company performance in a changing corporate governance environment. *Corporate Law & Governance Review*, 1(2), 29-41.
- Ryilková, Ž. & Bernatka, W. (2014). Performance measurement and management in Czech enterprises. *Social and Behavioral Sciences*, 110, 961-968.
- Savaş, H. & Karakaş, Z. (2019). An investigation into service performance measurement of non-governmental Organizations. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 18(3), 1143-1159.
- Sarıkaya, M. & Oruç, I. (2010). Kurumsal itibar oluşturmada stratejik işbirliği olarak işletme-STK ilişkisi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(2), 1309-8039.
- Scholey, C. & Schobel, K. (2018). Performance measurement for non-profit organizations the balanced scorecard as an approach, chartered professional accountants of Canada.
- Siebart, P. (2005). Corporate governance of nonprofit organizations: Cooperation and control. *International Journal of Public Administration*, 28(9-10), 857-867.
- SPK. (2005). Sayılı kurumsal yönetim ilkelerinin belirlenmesine ve uygulanmasına ilişkin tebliğ hakkında açıklama, Seri:IV, No:54. Erişim adresi: www.spk.gov.tr.
- TKYD. (2017). STK'larda kurumsal yönetimin önemi, Sayı:34.
- TKYD. (2014). Governance guide for non-governmental organisation "in the light of corporate governance principles".
- Tuñil, P. & Jordan, L. (2000). Political responsibility in transnational NGO advocacy. *World Development*, 28(12), 2051-2065.
- Tükenmez, N., Gençyürek, A. & Karakelleoğlu, M. (2017). Kurumsal yönetim derecelendirme notlarının şirketlerin finansal performansı üzerindeki etkisi. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 8(1), 1-18.

Özgeçmiş

Uğur Hanay, Galatasaray Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Matematik Bölümü'nden mezun oldu. Gebze Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Matematik yüksek lisansını tamamladı ve aynı üniversitede İşletme ana bilim dalında doktora yapıyor. Risk Yönetimi alanında çalışmaya devam ediyor.

Fatma Uzun, Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Uluslararası İlişkiler Bölümü'nden mezun oldu. Gebze Teknik Üniversitesi İşletme ana bilim dalı yüksek lisansını tamamladı ve aynı ana bilim dalında doktora yapıyor.

Sevil Işık Özder, Marmara Üniversitesi Eğitim Fakültesi Sınıf Öğretmenliği Bölümü'nden mezun oldu. Gebze Teknik Üniversitesi İşletme ana bilim dalı İktisat yüksek lisansını tamamladı ve aynı ana bilim dalında doktora yapıyor.

Conference Paper / Konferans Bildirisi

DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹

Süleyman YÜKÇÜ²

Özlem KOÇAKOĞLU³

Submitted/Bayıruru: 01.12.2020

Revised/Düzeltme: 31.12.2020

Accepted/Kabulü: 31.12.2020

Öz

“Denetim Kalitesi Göstergeleri” denetim profesyonelleri, denetim süreci ve denetim sonuçları açısından denetim kalitesini değerlendiren 28 adet rasyodur ve PCAOB (ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurumu) tarafından oluşturulmuştur. Denetim kalitesi göstergelerinin amacı denetimde yer alan ya da denetimden fayda sağlayan tarafların denetim kalitesini değerlendirebilme kabiliyetlerini arttırmak, denetimin planlama ve uygulanma süreçlerini güçlendirmek ve işletmeler arasında kalite temelli rekabeti teşvik etmektir. Bu amaca uygun olarak 28 adet göstergede 1 Temmuz 2015 tarihli itibari ile “Kavramsal Bülten” adı altında kamuya sunulmuş ve yoruma açılmıştır. Kamusal bültenin amacı çabaya katkı sağlayabilecek göstergelerin kullanımını ve müzakere edilmesi süreçlerini başlatmaktır. PCAOB'nin yayınladığı kavramsal bülten 47 adet yorum mektubu gelmiştir. Bu yorum mektupları aşağıdaki sorular itibari ile gruplandırılarak denetim ka-

1 Bu çalışmada 6. Uluslararası Finans ve Muhasebe Araştırmaları Kongresinde (2019) aynı isimle sunulan bildirinin geliştirilmiş halidir.

2 Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, suleymanyukcu@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1514-5953

3 Dr. Öğr. Üyesi, Harran Üniversitesi, Sanlıurfa Sosyal Bilimler M.Y.O., Muhasebe ve Vergi Uzmanları Prg., ozdem.kocakoglu@harran.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9657-6105

To cite this article: Kocakoglu Ö., & Yükcü, S. (2020). Denetim Kalitesi Göstergelerinin Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma. *TIDE Academia Research*, 2(2), 323-358

İhtisi göstergeleri projesinin gelecekteki evrimi ve yönelimini konusunda bir kavrayış elde edilmeye çalışılmıştır.

1. Denetim kalitesi göstergelerini derektliyor musunuz?
2. Denetim kalitesi göstergeleri istenmeyen potansiyel sonuçlar doğurur mu?
3. Denetim kalitesi göstergeleri temel kullanıcıları kimlerdir?
4. Denetim kalitesi göstergeleri bilgisi kamuya ne düzeyde açıklanmalıdır?
5. Denetim kalitesi göstergelerinin en üretken odak noktası nedir?
6. PCAOB denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili fikirlerini sunmalı mıdır?
7. Denetim kalitesi bilgisinin bir veya birkaç düzeyde ifşası zorunlu mu yosa gönüllü mü olmalıdır?
8. PCAOB denetim kalitesi göstergeleri sürecinde aşamalı bir yaklaşım mı izlemelidir?
9. Kavramsal bütendeki mevcut denetim kalitesi göstergeleri veya bu konudaki diğer göstergelerin daha fazla test edilmeye ihtiyacı var mıdır?
10. Denetim kalitesi göstergeleri kullanımı ölçelenebilir mi?
11. 28 adet göstergenin her biri konusunda “destekliyorum”, “desteklenmiyorum” veya “kısmen destekliyorum” şeklindeki yorumlarınızı nedir?

Bu çalışmanın amacı PCAOB tarafından tavsiye edilen denetim kalitesi göstergelerinin uygulanabilirliğine ilişkin yapılmış olan kamusal görüş alma çalışmasının sonuçlarının incelenerek ilikemiz adına yoruma açmaktır.

Anahtar Sözcükler: PCAOB, Denetim Kalitesi Göstergeleri, Denetim Kalitesi, Denetim Komitesi

JEL Kodları: M41, M42, M48

RESEARCH ON THE APPLICABILITY OF AUDIT QUALITY INDICATORS

Abstract

“Audit Quality Indicators” are the 28 ratios that evaluate the audit quality in terms of audit professionals, process and audit results and they are established by PCAOB (U.S. Public Company Accounting Oversight Board). The aim of audit quality indicators is to improve the ability of evaluating audit quality of parties that are involved in or benefiting from the audit process, strengthening audit planning and execution processes of audit and encouraging the competition based on quality among enterprises. Towards this aim, 28 indicators were publicized and rendered open to comments as of July 1th, 2015 under the name of “Concept Release”. The aim of the concept release is to start the use and negotiation process of indicators that can help the efforts. PCAOB’s concept release has received 47 letters of comment. PCAOB strived for obtaining an understanding on the future evolution and orientation of audit quality indicators project by grouping the 47 letters through the following questions.

1. Do you support audit quality indicators?
2. Can audit quality indicators lead to unwanted potential results?
3. Who are the basic users of audit quality indicators?
4. On what level information regarding audit quality indicators should be publicized?
5. What is the most productive focal point of audit quality indicators?
6. Should PCAOB provide ideas regarding the audit quality indicators?
7. Should exposure of audit quality information on one or several levels be compulsory or voluntary?
8. Should PCAOB take on a gradual approach in audit quality indicators process?

9. Do the current audit quality indicators in the concept release or other indicators on this matter need further testing?

10. Can the use of audit quality indicators be scaled?

11. What is your comments on each one of 28 indicators in the form of "I Support", "I do not support" or "I partially support"

Aim of this study is to analyze the results of the public opinion acquisition study regarding the feasibility of the audit quality indicators recommended by PCAOB and render them open to comments on behalf of our country.

Keywords: PCAOB, Audit Quality Indicators, Audit Quality, Audit Committee

JEL Codes: M41, M42, M48

Extended Summary

Introduction

PCAOB is the Public Oversight Authority of the United States of America and it has taken on many authorities such as laying standards, overseeing and enforcing sanctions in order to prevent the repetition of many grand accounting scandals that have happened in the country. Towards this objective, it has developed audit quality indicators that are summed up under 28 titles in order to evaluate the companies subject to independent audit by the independent audit companies within the desired quality and in accordance with independent audit standards. Aforementioned indicators were released to the public opinion via the "Concept Release" of July 1, 2015. The aim with the public opinion is to receive opinion on the subjects such as whether the contents of potential audit quality indicators and their potential uses provide a consensus, financial reporting, planning and executing of audit and whether it can create a quality based competition between audit companies. (PCAOB Website, 12-13 November 2015 SAG Meeting Manual: 1). Through the public opinion PCAOB received 47 comment letters and these letters were classified according to questions in order to achieve an understanding regarding the future evolution and orientation of the audit quality indicators project. (PCAOB Website, 12-13 November 2015 SAG Meeting Manual: 7). The research was not done by answering multiple choice questions like a survey, rather, it was an "opinion establishing" study requiring comments in the form of long sentences. PCAOB expects the indicators to reach their final form this way.

Aim of this study is to investigate this study carried out by the PCAOB to finalize audit quality indicators, piecing it together according to the subject titles and incorporating it into the literature.

Literature

On the basis of this study, there is a document regarding the opening of PCAOB's work on audit quality indicators completed in 2015 to public comment and 47 commenta-

tors who sent comments to the institution on the indicators in November 2015. The guidelines published by the PCAOB, meeting summaries, and speeches made by PCAOB analysts were used.

Methodology

PCAOB received 47 comment letters and these letters were classified according to the following questions in order to achieve an understanding regarding the future evolution and orientation of the audit quality indicators project. (PCAOB, 2015a: 7). This study was formed within the framework of these questions.

1. Do you support audit quality indicators?
 2. Can audit quality indicators lead to unwanted potential results?
 3. Who are the basic users of audit quality indicators?
 4. On what level information regarding audit quality indicators should be publicized?
 5. What is the most productive focal point of audit quality indicators?
 6. Should PCAOB provide ideas regarding the audit quality indicators?
 7. Should exposure of audit quality information on one or several levels be compulsory or voluntary?
 8. Should PCAOB take on a gradual approach in the audit quality indicators process?
 9. Do the current audit quality indicators in the concept release or other indicators on this matter need further testing?
 10. Can the use of audit quality indicators be scaled?
 11. What is your comments on each one of 28 indicators in the form of "I Support", "I do not support" or "I partially support".
- The study is built on the answers to the above questions.

Conclusion

Solving the problem of audit quality is a long awaited but still not achieved requirement. "Audit Quality Indicators" are maybe the best remedy for solving this problem. Audit quality indicators have been very controversial for the last ten years. The fact that there is no concrete implementation yet despite the many suggestions and their acknowledgement is a failure. Examinations conducted support the implementation of audit quality indicators.

This subject is important for our country too. For in the last few years the number of businesses subject to independent audit has increased and it is increasing further. It is getting harder to subject the businesses to "high quality" independent audit with the current independent audit personnel. Best boost to the PCAOB in this matter would be the implementation of Audit Quality Indicators.

1. Giriş

PCAOB Amerika Birleşik Devletleri'nin Kamu Gözetim Kurumudur ve ülkede yaşanmış olan büyük muhasebe skandallarının gelecekte önlenmesi amacı doğrultusunda standart yapma, gözetim, yaptırım uygulama gibi birçok yetkiyi bünyesinde toplamıştır. Bu doğrultuda bağımsız denetim şirketleri tarafından bağımsız denetime tabi tutulan şirketlerin istenen kalitede ve bağımsız denetim standartlarına uygun bir biçimde değerlendirilebilmesi için 28 başlık altında toplanan denetim kalitesi göstergeleri geliştirilmiştir.

Denetim kalitesi göstergeleri PCAOB tarafından bir denetim standardı haline getirilip uygulanması zorunlu hale getirilmemiştir çünkü 28 adet olmasına rağmen sayıları yüzde yaklaşan oran, tutar, miktar hesaplamayı gerektiren tablolar şeklinde uygulamakta ve denetim kalitesine hizmet etmesi amaçlanmaktadır. Bunların standart halinde yayınlanması durumunda Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bağımsız denetim şirketlerinin iş yükünü hayli arttıracak ve PCAOB'nin bağımsız denetim şirketlerinin denetimindeki iş yükünü de çok arttıracak bir değişim yaratacaktır. PCAOB hem bağımsız denetimin kalitesinden emin olmak ve bağımsız denetim şirketlerinin kaliteli denetim yapmalarını sağlamak istenekte, hem de böylelikle büyük bir iş yükü yaratacak (hem bağımsız denetim şirketleri hem de PCAOB açısından) denetim kalitesi göstergelerini bu halyle uygulamaya koymakta tereddüt etmektedir. Denetim kalitesi göstergeleri taslak olarak hazır olmasına rağmen yürürlüğe konulduğunda devasa bir iş yükü yaratacaktır. Bu iş yükü bağımsız denetimin taraflarını tatifi, tahayyüli imkansız çıkmazlara, kaosa sokabilir. Çok atılacak olan bu iş yükünü biraz olsun hafifletilebilir için göstergeleri bir standart olarak yayınlamadan önce hangilerinin çok gerekli, hangilerinin fazla gerekli olmadığını ortaya koyabilmek için başta dört büyük bağımsız denetim şirketinin ortakları ve yöneticileri olmak üzere, akademisyenler, bütökratlar ve diğer taraflar üzerinde çok geniş bir araştırma yapılmış, bu araştırma sonuçlarını da kendi web sitesi ve diğer yayın organlarında yayımlanmıştır. Araştırma bir anket çalışması benzeri çoktan seçmeli soruların işaretlenmesi biçiminde olmayıp, her gözetmeye ilişkin uzun cümleler ile yorum yapılmasını gerektiren "görüş oluşturma" çalışmasıdır. PCAOB bu konudaki araştırmaları hala sürdürmektedir. Çünkü denetim kalite göstergelerinin son halini alması çok önemlidir.

Bu çalışmanın amacı PCAOB'nin denetim kalitesi göstergelerine son şeklini verebilmek

için yaptığı çalışmalarını araştırıp bir araya getirip, konu başlıkları itibarıyla birleştirip Türkçe literatüre kazandırmaktır. Çünkü ülkemizde bağımsız denetim sektöründe görev yapan tarafların (K GK, bağımsız denetim şirketleri, bağımsız denetçiler, TÜRMOB, SMMM ve YMM Odaları ve meslek mensupları, denetlenen şirketler) bu konuda görüşleri olabilir, olmalıdır da. Amerika Birleşik Devletleri'nde binlerce bağımsız denetçinin çalıştığı bağımsız denetim şirketlerinin çalışma koşulları ile ülkemizde bağımsız denetimde görev alan bağımsız denetçi sayısı 10'u geçmeyen denetim şirketlerinin çalışma koşulları, denetledikleri şirketlerin büyüklükleri çok farklıdır. Bu farklılıklar denetim kalitesi göstergelerine de yansımalarıdır. Ülkemizde çalışmalar buna göre şekillenmelidir. Bu konuda uluslararası standart yayınlansa denetim kalitesi göstergelerinin olduğu gibi Türkiye'ye çevirip Türk standardı olarak yayınlanması yerli bağımsız denetim şirketlerine uygun olmayabilir. Bu çalışmada bu kritik bilgileri içermektedir.

PCAOB denetim kalitesi göstergeleri çalışmasının öncülüğünü yapmakta, bu konuda yayınlar ve araştırmalar ortaya koymaya devam etmektedir. PCAOB kanunların kendisine tanıdığı geniş yetkiler çerçevesinde bağımsız denetimden fayda sağlayarlarda olmak üzere bizzat bağımsız denetim aktörlerine ulaşım sağlayabilmekte ve bu üstün durum ona bu konuda detaylı araştırmalar yapabileme imkanı sağlamaktadır. Denetim kalitesi göstergeleri hakkında bu denli geniş bir araştırma yada benzer bir çalışma başka bir kurumca bu güne kadar yürütülmemiştir. Bu nedenle yapılan çalışmanın Türkçe literatüre kazandırılmasının önemli bir katkı olmasının ötesinde denetim kalitesi göstergeleri konusunda ülkemize bir görüş açısı kazandıracaktır.

2. Denetim Kalitesi Göstergelerinin Gelişim Süreci

"Denetim Kalitesi Göstergeleri" girişimi ilk defa 2008 yılında Amerikan Hazine Bakanlığı tarafından hazırlanması konusunda PCAOB'ye yapılmış olduğu tavsiye kararları ile başlamıştır (PCAOB, 2015b-5). PCAOB bünyesindeki Daimi Danışma Kurulu (Standing Advisory Group-SA G) projenin gelişiminde önemli bir rol oynamıştır.

Çalışmanın erken evrelerinde 70'in üzerinde denetim kalitesi göstergesi belirlenmiş, ileriki aşamalarda ise bu göstergeler giridiler (örn. iş yükleri, deneyim, eğitim), süreç (örn. yönetim felsefesi ve liderlik, bilgi ve iletişim, personel yönetimi) ve sonuçlar (örn. mali tablolar

Tablo 1. Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergeleri

<i>DENETİM SÜRECİ</i>		<i>DENETİM PROFESYONELLERİ</i>	
<i>İzleme ve İyileştirme</i>	<i>Altyapı</i>	<i>Personelin Uyumluğu</i>	1) Personel Kalıdracı 2) Ortakların İş Yüktü 3) Yöneticilerin ve Personelin İş Yüktü 4) Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları 5) Konusunda Uzman Bilgi ve Yetenek Sahibi Kişiler 6) Denetim Personelinin Tecrübesi
	<i>Bağımsızlık</i>	<i>Personelin Yeterliliği</i>	7) Denetim Personelinin Endüstriyel Uzmanlığı 8) Denetim Personelinin Devir Hızı 9) Hizmet Merkezlerinde Odaklanmış Denetim İşinin Miktarı 10) Denetim Profesyonel Başına Eğitim Süresi
	<i>Yönetim Falsafesi ve Liderlik</i>	<i>Personelin Yöğunluğu Alanlar (Odaklanma)</i>	11) Denetim Saatleri ve Risk Alanları 12) Denetim Saatlerinin Denetimin Aşamalarına Dağıtılması 13) Şirket Personeline Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları
	<i>Tespitler</i>		14) Kalite Derecelendirilmesi ve Tazminatlar 15) Denetim Ücretleri, Denetim Çabası ve Müşteri Riski
	<i>Bağımsızlık</i>		16) Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum 17) Denetim Kalitesini Destekleyen Altyapı Yatırımları
			18) Denetim Firmasının İç Kalite Değerlendirme Sonuçları 19) PCAOB Tefiş Sonuçları 20) Teknik Yeterlilik Testi

ve açıklamalar, işleminin sürekliliği uyarıları, denetim komitesi bildirimleri) olmak üzere 3 ayrı kategoriye ayrılan 40 adet göstergeye indirgenmiştir (Brown ve diğerleri, 2016: 952). Daha sonra 13-14 Kasım 2013 tarihinde yapılan SAG Birleşiminde göstergelerin 20 ila 30 arasında bir sayıda olması kararlaştırılmış ve eklemede kullanılacak temel kriterler belirlenmiştir. Bu kriterlerden bazıları; göstergelerin denetim komiteleri/ hissedarlar açısından yararlılığı, isenmeyen sonuçlar doğurmanması, ölçülenmeye elverişli olması, verinin ulaşılabiliği, göstergenin iyi tanımlanabilmesi ve/veya ölçülebilmesi, denetim kalitesi ile arasında korelasyon bulunması, gereksiz olmaması, kılavuzluk eden göstergeler olması, uyarıları hassasiyetle öngörülebilmesi, olası kök nedenler konusunda fikir sağlanması şeklinde belirlenmiştir (PCAOB Web Sitesi, 13-14 Nov 2013, SAG Toplantısı, Slayt 8).

24-25 Haziran 2014 tarihlerinde yapılmış olan son toplantı ile birlikte bugünkü denetim kalitesi göstergeleri son şekline kavuşmuş ve 2015 yılında “Kavramsal Bülten” ile hal-ka açıklanan 28 adet temel göstergenin oluşturulması süreci tamamlanmıştır (PCAOB, 2015a: 1).

Denetim kalite göstergeleri, yüksek kaliteli denetimlerin nasıl elde edildiği hakkında yeni bilgiler sağlayabilecek potansiyel bir nicel ölçümler portföyüdür (PCAOB, 2020). 28 adet potansiyel denetim kalitesi göstergeleri aşağıdaki gibidir (Yükü ve Koçakoglu, 2017: 131).

DENETİM SONUÇLARI	
Finansal Tablolar	21)Hata Nedeniyle Yeniden Düzenlenen Finansal Tabloların Etkisi ve Sıklığı 22)Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimalleri 23)Finansal Rapor Kalitesini Gösteren Ölçümlerle Denetim Kalitesini Belirleme
İç Kontrol	24)İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması
İşletmenin Sürekliliği	25)İşletmenin Sürekliliği Konularında Zamanında Raporlama
Denetçiler ile Denetim Komitesi Arasındaki İletişim	26) Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları
Yapırım ve Davalar	27)PCAOB ve SEC' in Yapırım İşlemlerinin İzlediği Trend 28)Özel Davaların İzlediği Trend

Kaynak: Yükcü ve Koçkoğlu, 2017: 131

PCAOB, 28 adet denetim kalitesi göstergesini “Kavramsal Bütçen” aracılığı ile 1 Temmuz 2015 tarihinde kamusal yoruma açmıştır. Kamusal yorum ile amaçlanan, potansiyel denetim kalitesi göstergeleri içeriklerinin ve potansiyel kullanımlarının; denetim kalitesi konusunda bir görüş sağlayıp sağlamadığı, finansal raporlama, denetimin planlanması ve uygulanması, denetim şirketleri arasında kalite temelli bir rekabet yaratıp yaratmayacağı konularında görüş elde etmektedir (PCAOB, 2015a: 1).

PCAOB 47 adet yorum mektubu almıştır. Söz konusu 47 adet mektup değerlendirilerek PCAOB tarafından tavsiye edilen denetim kalitesi göstergelerinin uygulanabilirliğine ilişkin elde edilen sonuçlar ortaya konulacaktır.

3. Peaob Denetim Kalitesi Göstergeleri Yorum Mektuplarının Değerlendirilmesi

Denetim kalitesi göstergeleri konusunda gelen 47 adet mektup denetim şirketleri, organizasyonlar, yorum gönderen kişiler çerçevesinde 9 gruba ayrılmıştır. Mektupların gruplar arasındaki dağılımı aşağıdaki gibidir (PCAOB, 2015a: 7).

1. 10 adet denetim şirketlerinden (Deloitte & Touche LLP, Grant Thornton LLP, KPMG LLP b.).
2. 12 adet denetim profesyonelleri temsilcilerinden (Muhasebe ve Denetim Usulleri Komitesi Pennsylvania Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü, Muhasebe İlkeleri ve Güvence Hizmetleri Komitesi California Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Derneği, Denetim Kalitesi Merkezi vb.).
3. 3 adet kurumsal yöneticilerin temsilcilerinden (Eski Denetim Kalitesi Üyesi, Bağımsızlık Yönetim Kurulu, Yatırım Fonu Yöneticileri Forumu).
4. 5 adet denetim komitesi üyelerinden (CA, Inc. Denetim Komitesi, Comcast Şirketi vb.)
5. 5 adet yatırımcı ve yatırımcı temsilcilerinden (Amerikan Çalışma Federasyonu ve Endüstriyel Organizasyonlar Kongresi, Kurumsal Yatırımcılar Konseyi, Kaliforniya Kamu Çalışanları Emekli Sistemi vb.)
6. 3 adet akademisyenlerden (İleri Denetim Sınıfı, Hunter Koleji Yüksek Lisans Programı Ekonomi Bölümü, Denetim Standartlar Komitesi, Amerikan Denetim Bölümü Muhasebe Derneği, Suffolk Üniversitesi)
7. 4 adet düzenleyici kurumlardan (Denetim Gözetim Kurulu, Menkul Kıymetler Komisyonu Malezya, İsviçre Federal Denetim Denetleme Kurumu, Ulusal Devlet Muhasebe Kurulları Birliği vb.)
8. 2 adet diğer (Chris Barnard, Silikon Vadisi Muhasebecileri)
9. 3 adet ihrac yönetimi ve ticaret yönetimi derneğinden (Amerikan Bankacılar Birliği, Finansal Raporlama Komitesi, ABD Ticaret Odası)

PCAÖB 47 ader mektubu aşağıdaki sorular itibari ile gruplandırarak denetim kalitesi göstergeleri projesinin gelecekteki çevrimi ve yönclimini konusunda bir kavrayış elde etmeye çalışmıştır (PCAÖB 2015a: 7).

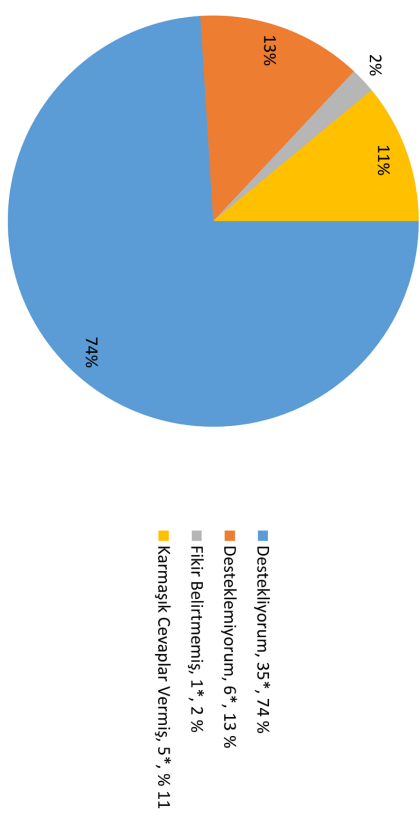
1. Denetim kalitesi göstergelerini derektliyor musunuz?
2. Denetim kalitesi göstergeleri istenmeyen potansiyel sonuçlar doğurur mu?
3. Denetim kalitesi göstergeleri temel kullanıcıları kimlerdir?
4. Denetim kalitesi göstergeleri bilgisi kamnyaya ne düzeyde açıklanmalıdır?
5. Denetim kalitesi göstergelerinin en üretken odak noktası nedir?
6. PCAÖB denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili fikirlerini sunmalı mıdır?
7. Denetim kalitesi bilgisinin bir veya birkaç düzeyde ifşası zorunlu mu yoksa gönüllü mü olmalıdır?
8. PCAÖB denetim kalitesi göstergeleri sürecinde aşamalı bir yaklaşım mı izlemelidir?
9. Kavramsal bütendeki mevcut denetim kalitesi göstergeleri veya bu konudaki diğer göstergelerin daha fazla test edilmeye ihtiyacı var mıdır?
10. Denetim kalitesi göstergeleri kullanımını ölçeklenebilir mi?
11. 28 ader göstergenin her bir konusunda “destektliyorum”, “desteklemiyorum” veya “kısmen destektliyorum” şeklindeki yorumlarımız nedir?

PCAÖB tarafından her bir soru çerçevesinde mektuplar gruplandırılmış ve grafiklendirilmiştir. PCAÖB proje takımını tarafından okuyucunun görüşüne ışık tutabilecek mektuplardan alınmış bir takım bilgileri alıntılarda sunulmuştur. Aşağıda söz konusu grafikler ve alıntılar bazılarını tek ele alınmıştır.

a) Denetim Kalitesi Göstergelerini Destektliyor musunuz?

Şekil 1, denetim kalitesi göstergelerinin genel olarak destektlendiğini göstermektedir.

Sözkonusu genel destek farklı yorumcular tarafından farklı şekillerde ifade edilmiştir. Mektupların genel dağılımı aşağıdaki gibidir (PCAÖB 2015a: 9).



Şekil11 Denetim Kalitesi Göstergelerini Destektliyor musunuz?

Kaynak: PCAÖB 2015a: 3

* Mektup adelerini göstermektedir.

35 ader yorumcu denetim kalitesi göstergeleri fikrini destektlemektedir. 6 ader mektupta olumsuz görüş bildirilmiştir. 1 yorumcu fikir belirtmemiş, 5 ader yorumcu ise bu konuda karmaşık cevaplar vermiştir. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alıntılar aşağıdaki gibidir (PCAÖB 2015a: 4).

Amerikan Muhasebe Birliği: “Sonuç olarak, emirikle destektlenen kapsamlı denetim kalitesi göstergelerine inanıyoruz ve PCAÖB’nin denetim kalitesi göstergelerinin inşaa edilmesinde ana denetim şirketleri ile çalışmasını tavsiye ediyoruz.”

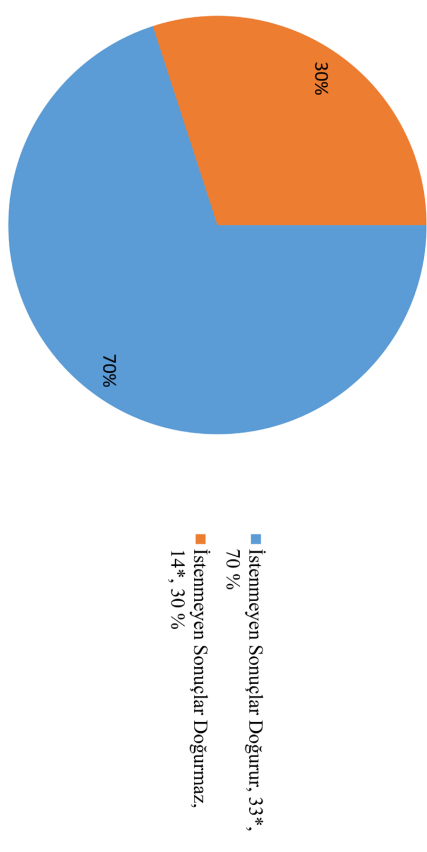
KPMG: “Özellikle denetim sözleşmelerini ilgilendiren, denetim kalitesi konusundaki iletişimin teşvik edilmesi ve zenginleştirilmesi konusunda denetçi ve denetim komiteleri tarafından kullanılabilecek olan, PCAÖB’ nin denetim kalitesi göstergeleri çabalarını destektliyor ve kabul ediyoruz.”

Denetim kalitesi göstergeleri, dış denetimin çeşitli yönlerini nicel olarak ölçmenin bir yolu olarak denetim komiteleri ve yönetim tarafından daha fazla ilgi görmektedir (Kanada Yeminli Mali Müşavirler Web Sitesi, Audit Committee Guide To Audit Quality Indicators). Denetim komiteleri denetçilerden kalitelil bir iş teslim alıp almadıklarını değerlendirmeye çok daha fazla dikkat göstermeye başlamışlardır. Bununla beraber denetim kalitesi kavramı hakkında bir takım tartışmalar sitresede şirketler ve denetim komiteleri daha çok ölçülmesi için çaba göstermektedir (Deloitte Institute, 2017: 1).

b) Denetim Kalitesi Göstergeleri İstemeyen Potansiyel Sonuçlar Doğurur mu?

Şekil 2, denetim kalitesi göstergelerinin istemeyen bir takım potansiyel sonuçlar doğurma riskinin yüksek olduğunu göstermektedir. Katılımcılar aşağıdaki konularda endişelerinin dile getirmiştir (PCAOB 2015a: 4).

- a. Bağlam eksikliği nedeniyle yanlış yorumlanma riskleri.
- b. Oransız bir maliyete neden olma riski.
- c. Bu konuya yönlendirilen kişilerin zamanının maliyeti, örneğin denetim komite üyelerinin daha üretken işlerden bu konuya yönlendirilmeleri.
- d. Denetim profesyonellerinin artan konsantrasyonları.
- e. Kontrol listesi mantığının doğması.
- f. Göstergelerin denetim şirketleri tarafından manipüle edilmesi.



Şekil 2. Denetim Kalitesi Göstergeleri İstemeyen Potansiyel Sonuçlar Doğurur mu?

Kaynak: PCAOB 2015a: 5

*Mektup adedlerini göstermektedir.

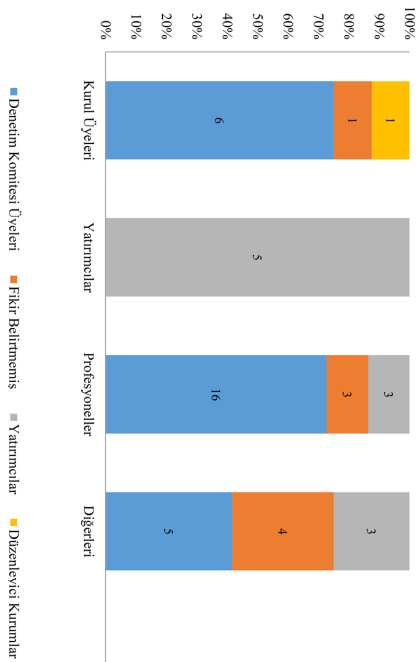
14 yorumcu potansiyel denetim kalitesi göstergelerinin istemeyen bir sonuç doğurmayacağı yönünde görüş bildirirken, 33 yorumcu istemeyen sonuçlar doğuracağı yönünde görüş bildirmiştir. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alınlar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 5).

Grant Thornton: "Biz denetim kalitesi göstergelerinin kullanımının denetim komitelerinin dikkatini zayıflatığına inanıyoruz. Bu durum genel çerçevedeki göstergelere sayısının daraltılması ve denetim komitesi ile dış denetçinin en faydalı göstergeler konusunda işbirliği yapması ile hafifletilebilir."

Avustralya ve Yeni Zelanda Yeminli Mali Müşavirler: "Bu raporda yer alan içerik ve konular algıyı etkilediği gibi davranışlarda etkileyecektir. Bu nedenle kalite ile ilgili davranış geliştirmeyerek tam tersine denetim kalitesi göstergelerinin ölçülmesinin tersiyk edilmesi yönünde zararlı bir yönelim şeklinde çalışabilir."

c) Denetim Kalitesi Göstergeleri Temel Kullanıcıları Kimlerdir ?

Şekil 3'te yorumcular 4 ana kategoriye ayrılmıştır. Denetim şirketleri ve denetim profesyonellerinin temsilcileri "Profesyoneller" başlığı altında toplanmıştır. Kurumsal yönetici temsilcileri, denetim komitesi üyeleri "Kurul Üyeleri" başlığı altında; akademik yorumcular, düzenleyiciler, ihraç yönetimi ve ticaret yönetimi derneği yorumcuları "Diğer" başlığı altında toplanmıştır. Bu sınıflandırmaya diğer grafiklerde de aynen takip edilmiştir (PCAOB 2015a: 7). Denetim kalitesi göstergelerinin temel kullanıcıları konusunda bu dört grubun görüşleri şekil 3'te aşağıdaki gibi gösterilmiştir. Her sütun üzerindeki sayılar o konuda görüş bildirmiş mektup adedini belirtmektedir.



Şekil 3. Denetim Kalitesi Göstergeleri Temel Kullanıcıları Kimlerdir ?

Kaynak: PCAOB 2015a: 7

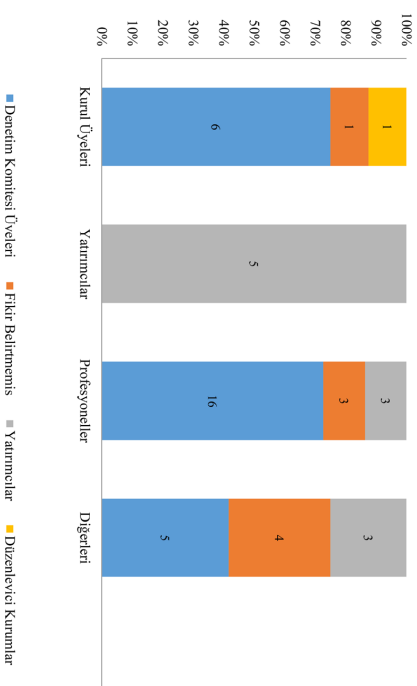
Kurul üyelerinden 6 yorumcu, profesyoneller grubundan 16 yorumcu ve diğerleri grubundan 5 yorumcu denetim kalitesi göstergelerinin temel kullanıcıları olarak sadece denetim komitelerini göstermiştir. Yatırımcılar grubunun tümü, profesyoneller grubu ve diğerleri grubundan üçer yorumcu temel kullanıcı olarak yatırımcıları ve denetim komitelerini işaret etmiştir. 8 yorumcu herhangi bir fikir belirtmemiştir. Genel eğilim denetim kalitesi

göstergelerinin ana kullanıcılarının denetim komitesi üyeleri olduğu yönündedir. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alınlar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 7-8).
Deloitte and Touche: "İlgili ve anlamlı denetim kalitesi göstergelerini denetim komiteleri ile tartışmak onların sorumluluklarını yerine getirme kabildelerinin artırılması konusunda ek bir bilgi ve görüş sağlayacağından faydalıdır."

Ernst & Young: "Denetim komitelerinin; işletmenin finansal raporlarını ve denetimini gözetim rolüne sahip olması nedeniyle özellikle sözleşme düzeyindeki denetim kalitesi göstergelerinin değerlendirilmesi konusunda en iyi pozisyonadadır. Göstergeler komitelerinin, denetim gözetimini de güçlendirecektir."

e) Denetim Kalitesi Göstergeleri Bilgisi Kamuya Ne Düzeyde Açıklanmalıdır ?

Şekil 4, farklı yorumcu gruplarının denetim kalitesi göstergesi bilgisinin ne düzeyde kamuya açıklanması gerektiği konusundaki görüşlerini ifade etmektedir. Her sütun üzerindeki sayılar o konuda görüş bildirmiş mektup adedini belirtmektedir.



Şekil 4. Denetim Kalitesi Göstergeleri Bilgisi Kamuya Ne Düzeyde Açıklanmalıdır ?

Kaynak: PCAOB 2015a: 9

Grafikte gri olarak ifade edilen “Kamuya Açık Olmalı” görüşü sadece 7 adet katılımcı tarafindan benimsenmiştir. “Profesyoneller” grubunu oluşturan denetim şirketleri ve denetim profesyonellerinin temsilcileri kesinlikle kamuya açık ifşa edilmesini benimsemişmiş onun yerine kamuya kapalı olması veya şirket düzeyi göstergelerin kamuya açık olması yönünde görüş bildirmiştir. 13 adet görüş bildirmemiş olan katılımcı bulunmaktadır. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alınlar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 9-10).

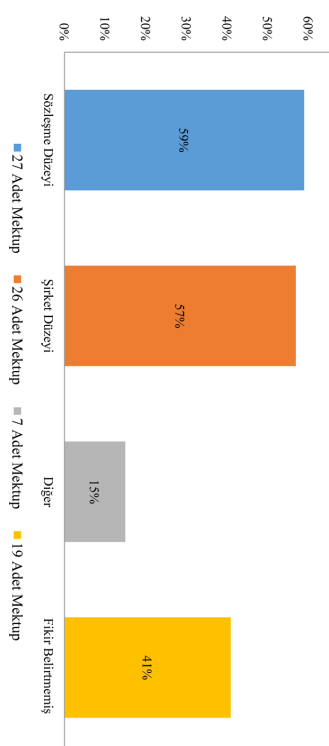
PwC: “Biz yazılı ve uygun bir bağlamında eşlik ettiği şirket düzeyi denetim kalitesi göstergelerinin kamuya raporlanmasını destekliyoruz.”

KPMG: “Denetim Komitesi ile deneci arasındaki iki yönlü bağlamsal iletişim ifşa edilmeden göstergelerin kamuya raporlanması yatırımcılara ve diğer pay sahiplerine doğru ve anlamlı bir bilgi sunmayacağı gibi yanlış yönlendirmelere veya yanlış anlamalara da yol açacaktır.”

PCAOB, denetim kalite göstergelerinin kamuya açıklanmasını istemeyen sonuçlarının olup olmayacağını değerlendirmek zorundadır. Örneğin denetim şirketinin eğitime ayrıldığı saatlerin istenen bir denetim kalitesi göstergesi olduğu varsayalım. Bu durumda denetim firmaları büyük olasılıkla diğer firmaların açıklamalarını izleyecek ve muhtemelen belirli bir firmanın eğitiminin özelliklerine veya kendi özellikli eğitim gereksinimlerine önem vermeksizin, sektör «kıyaslamasına» giderek benzer eğitim saatlerini göstereceği olarak ifşa etmeye yönelecektir (Bedard ve diğerleri, 2010: C14).

d) Denetim Kalitesi Göstergelerinin En Üretken Odak Noktası Nedir?

Denetim kalitesi göstergeleri sözleşme düzeyi rasyoları ve işletme düzeyi rasyoları olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır. Şekil 5 yorumcuların bu iki kategoriden hangisini daha üretken buldukları konusundaki fikirlerini yansıtmaktadır. Her yorumcu birden fazla öneri sunduğundan birden fazla kategori içinde değerlendirilmiştir. O nedenle toplam mektup sayısı 47 adedi aşmaktadır.



Şekil 5. Denetim Kalitesi Göstergelerinin En Üretken Odak Noktası Nedir?

Kaynak: PCAOB 2015a: 10

27 adet yorumcu (tüm mektupların % 59'u) denetim kalitesi göstergelerinin sözleşme düzeyi rasyolarını bu projenin en üretken odak noktası olarak görürken, 26 adet yorumcu (tüm mektupların % 57'si) şirket düzeyi rasyolarının daha üretken sonuçlar ürettiği yönünde görüş bildirmiştir. 19 adet yorumcu (tüm mektupların % 41'i) fikir belirtmemiş 7 adet yorumcu (tüm mektupların % 15'i) ise genel eğilim dışında farklı görüşler sunmuştur. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alınlar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 10-11).

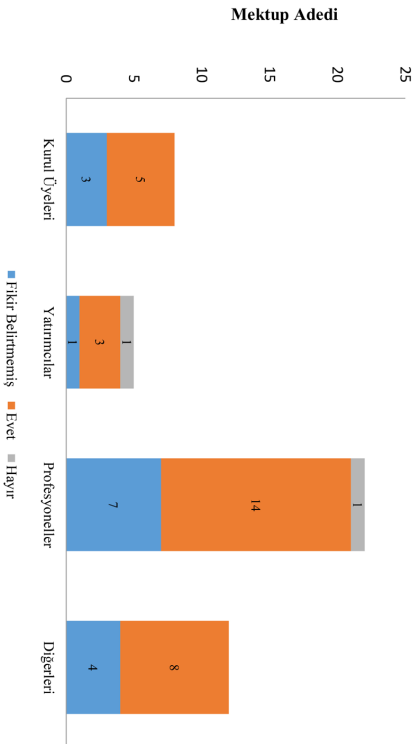
Denetim Kalitesi Merkezi (CAQ): “Denetim kalitesi merkezinin yaklaşımı bağlamını bizlere sağlayan şirket genelindeki rasyolar ile sözleşme düzeyi rasyolarının iletişimine odaklanmaktadır. Genel olarak komite üyelerimiz şirket düzeyi rasyolarının bir çoğunu denegiden aldıkları için sözleşme düzeyi rasyolarını daha kullanışlı bulduklarını raporlamışlardır.”

California Yeminli Mali Müşavirler Topluluğu: “Şirket düzeyi rasyoları daha minör öneme sahiptir. Önemli faktörler sözleşme düzeyi rasyoları ile ilgilidir.”

e) PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri Fikirleri Sunmalı mıdır?

Şekil 6, denetim kalitesi göstergeleri proje süreci içinde PCAOB'nin yer alıp alınması gerektiği konusundaki görüşleri yansıtmaktadır. Bu konuda genel görüş PCAOB'nin bu girişimin içinde bulunması yönündedir ancak bu katılımın derecesi konusunda yorum-

cuların fikirleri fazlasıyla farklılaşmaktadır (PCAOB 2015a: 11). Her sütun üzerindeki sayılar o konuda görüş bildirmiş mektup adedini belirtmektedir:



Şekil 6. PCAOB Denetim Kalitesi Fikirleri Sunmalı mıdır?

Kaynak: PCAOB 2015a: 12

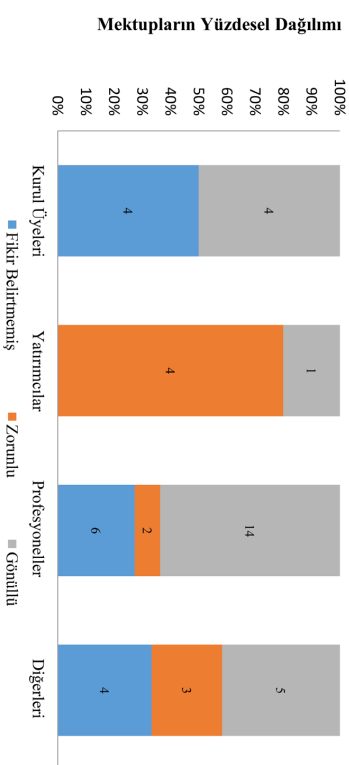
47 yorum mektubunun 30'u PCAOB'nin sürecin içinde yer alması gerektiğini öne sürerken sadece 2 ader yorumcu tersi yönde görüş bildirmiştir. Fikir belirmeyen mektup sayısı 15 adettir. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alınlar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 13).

PwC: "Piyasa yaklaşımı çerçevesinde, PCAOB' nin denetim kalitesi göstergelerini geliştirilmesi ve kullanımını cesaretlendirilmesi bakımından piyasadaki paydaşlar için örnekler geliştirmesi önemli bir role hizmet etmektedir."

Ernst&Young: "PCAOB denetim komitesi ile denetçi arasındaki işbirliğini kolaylaştırmak ve cesaretlendirmek için 1) eşitli şartlar ve gerçekler karşısında denetim kalitesi açısından önemli olan faktörleri 2) göstergelerin anlaşılabilirliği için ihtiyacı duyulan bağlam ve ölçümlenmeleri 3) bilgilerin iletilişiminin nasıl yapılacağına belirlemeye devam etmesi gerektiğine inanıyoruz."

f) Denetim Kalitesi Bilgisinin Bir veya Birkaç Düzeyde İşşası Zorunlu mu Yoksa Gönüllü mü Olmalıdır?

Şekil 7, bir veya birkaç düzeyde denetim kalitesi göstergeleri bilgisinin kamuya gönüllü olarak açıklanması yada zorunlu olarak işşası edilmesinin gerekli gerekmediği konusunda yorumcuların görüşlerini yansıtmaktadır (PCAOB 2015a: 12). Her sütun üzerindeki sayılar o konuda görüş bildirmiş mektup adedini belirtmektedir:



Şekil 7. Denetim Kalitesi Bilgisinin Bir Veya Birkaç Düzeyde İşşası Zorunlu mu Yoksa Gönüllü mü Olmalıdır?

Kaynak: PCAOB 2015a: 13

24 ader yorum mektubunda denetim kalitesi göstergeleri bilgisinin işşasının gönüllü olması gerektiği bildirilmiştir. 14 yorumcu görüş belirtmemiştir. 9 ader mektupta ise bu bilgilerin işşasının zorunlu olması gerektiği yönünde yorum yapılmıştır. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alınlar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 13).

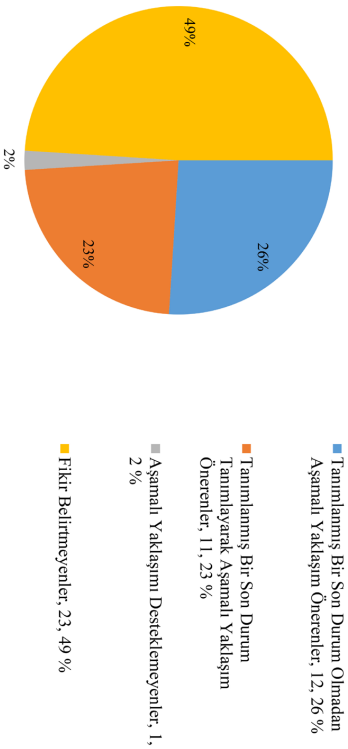
Denetim Kalitesi Merkezi (CAQ): "Denetim kalitesi göstergelerinin zorunlu olarak kamusal raporlanmasının bu konseptin erken dönemde doğası gereği uygun olmadığına"

inıyoruz. Göstergelerin raporlanması ve kullanımı denetim komitelerine ve denetçilere bu göstergeleri belli durumlara ve gerçeklere göre uyarlamaya yapabilmeyi mümkün kılan esneklikte olmalı ve gönüllük esasını temel almalıdır.”

Amerikan Muhasebe Birliği: “Mevcut çalışmalar göstermekte olduğu gönüllü raporlama sıklıkla bilgiyi ifşa edenin lehine fırsatçı bir bilgi paylaşımı için kullanıldığından zorunlu raporlamanın daha dengeli bir resim sunacağı kanaatindeyiz. Göstergelerin ifşası ve içinden taraflı bir seçim yapılmasına izin verilmesi durumunda ise bu yatırımcılar için değerinin düşmesine neden olacaktır. Tüm şirketler için çekirdek bir denetim kalitesi göstergesi içerilmesi gerektiğini ve bunun önemli olduğunu düşünüyoruz.”

g) PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri Sürecinde Aşamalı Bir Yaklaşım mı İzlenmelidir?

Şekil 8, PCAOB'nin denetim kalitesi göstergeleri programını veya sürecini aşamalandırması konusundaki görüşleri yansıtmaktadır. Yorum mektuplarındaki temel ayrım belli bir sonuç elde edilmesi ile karar alınmadan önce daha fazla bilgi edinilmesini vurgulayan iki temel görüş arasında farklılaşmaktadır (PCAOB 2015a: 14).



Şekil 8. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri Sürecinde Aşamalı Bir Yaklaşım mı İzlenmelidir?

Kaynak: PCAOB 2015a: 14

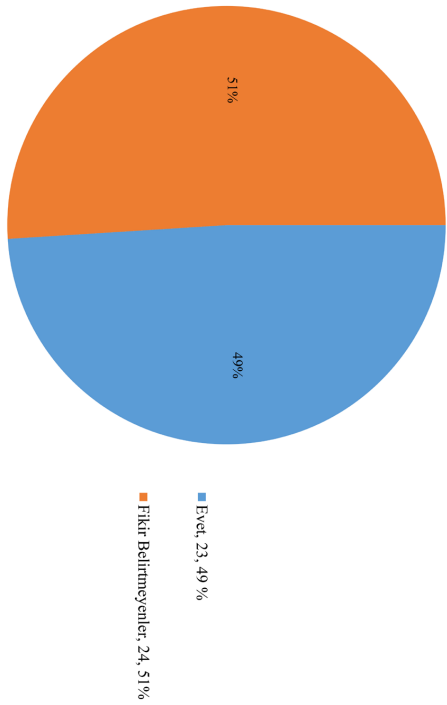
Bu konuda fikir belirtmeyenler 23 adet mektup sayısı ile çoğunluğun % 49'unu oluşturmaktadır. Tanımlanmış bir son durum olmadan aşamalı bir yaklaşım benimseyen 12 adet yorumcu bulunmakta ve tüm görüşlerin % 26'sını oluşturmaktadır. Tanımlanmış bir son durumun yada belli bir amacın olması gerektiğini savunarak aşamalı yaklaşım öneren 11 adet mektup bulunmakta ve çoğunluğun % 23'ünü oluşturmaktadır. Aşamalı yaklaşımı tümenden reddeden 1 adet yorumcu bulunmakta ve % 2'lik bir dilimle temsil edilmektedir. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alınlar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 14-15).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC): “IFAC uygulamaları konusunda zaman içinde aşamalı bir yaklaşımı desteklemektedir. Bu yaklaşım, konseptin optimizasyonunu sağlayacak geri bildirim çemberini mümkün kılacak, uygulamada tutarlılık ve başa çıkılması gerekli risklerin ve diğer konuların tanımlanabilmesini sağlayacaktır.”

Deloitte & Touche: “Biz belli bir süre gönüllü uygulamamızı ve belli bir süreçte üzerindeki çabaları yapıldıktan sonra hedef kitlemizin, hangi göstergelerin ilgili ve kullanışlı olduğunu belirlemesinin ve göstergelerinin ilerisinin zorunlu olup olmayacağı konularının dikkatli bir biçimde değerlendirilmesi gerektiğini düşünüyoruz.”

ğ) Kavramsal Bütendeki Mevcut Denetim Kalitesi Göstergeleri veya Bu Konudaki Diğer Göstergelerin Daha Fazla Test Edilmeye İhtiyacı Var mıdır?

Şekil 9, kavramsal bütendeki denetim kalitesi göstergelerinin yada bu konudaki diğer göstergelerin kullanım veya seçimi yapılmadan daha fazla test edilmeye ihtiyacı olup olmadığı konusundaki görüşleri yansıtmaktadır. Genel görüş ek bir rakam testlerin yapılması yönündedir.



Şekil 9. Kavramsal Bütendedeki Mevcut Denetim Kalitesi Göstergeleri veya Bu Konudaki Diğer Göstergelerin Daha Fazla Test Edilmeye İhtiyacı Var mıdır?

Kaynak: PCAOB 2015a: 15

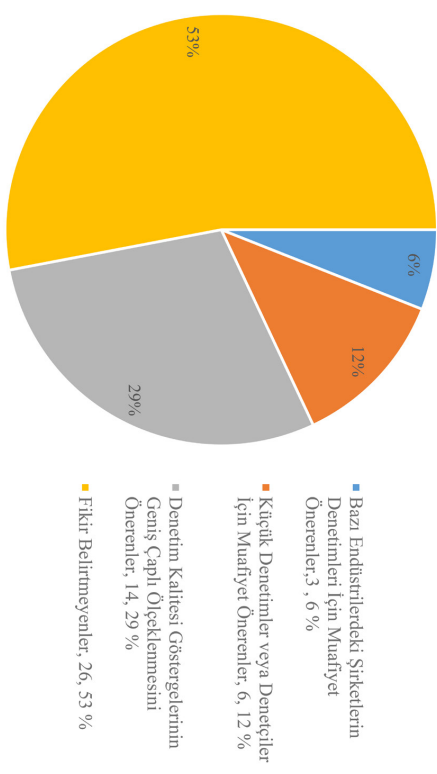
23 adet yorum mektubu göstergelerin ek testlere ihtiyaç duyduğu yönünde görüş bildirmiştir. Tüm katılımcıların % 49'unu oluşturmaktadır. 24 adet yorumcu ise herhangi bir yorumda bulunmamıştır, görüş bildirenlerin % 51'ini oluşturmaktadır. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alınlar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 16).

Grant Thornton: "Projeyi ileri götürmek için pilot uygulamalar ve ileri düzeyde bir destek göstergelerin bazı bakımlardan daha rafine hale getirilmesinde önemlidir. Aynı zamanda PCAOB'nin şirket kalite kontrol standartlarında potansiyel bir takım değişiklikler öngören projeleri içinde bilgilendirici olacaktır."

Pennsylvania Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü: "Pilot uygulamalar için gönüllüler toplanmalı ve seçilmiş olan endüstri gruplarından doğrulanmış-gereksiz denetim kalitesi göstergeleri bilgisi bir araya getirildikten sonra her bir işlemeden elde edilmiş olan bu bilgi; göstergelerin sağladığı bilginin değeri ve uygulama maliyetleri bakımından değerlendirilmelidir."

b) Denetim kalitesi göstergeleri kullanımı ölçeklenebilir mi?

Şekil 10, denetim kalitesi göstergelerinin ölçeklenebilirliği konusundaki görüşleri yansıtmaktadır. Yorumcuların büyük çoğunluğu göstergelerin ölçeklenebileceğine inanmaktadır. Fakat bir takım özellikli endüstrilerin temsilcileri muafiyet önemşilerdir. Bazı yorumcular ise küçük yatırımcılar ve denetçiler için muafiyet tavsiyesinde bulunmuşlardır (PCAOB 2015a: 16). Her yorumcu birden fazla öneri sunduğundan birden fazla kategori içinde değerlendirilmiştir. O nedenle toplam mektup sayısı 47 adetdir aşmaktadır:



Şekil 10. Denetim Kalitesi Göstergeleri Kullanımı Ölçeklenebilir mi?

Kaynak: PCAOB 2015a: 17

Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alınlar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 17).

Uluslararası Hesap Federasyonu (International Federation of Accountants): "Bu yaklaşımın ölçeklenmesi önemli ölçüde karmaşık olacaktır. Örneğin, küçük ve orta ölçekli işletmeler tüm denetim kalitesi göstergelerini işlerinin büyüklüğü ve doğası gereği sağlayamayabi-

litler: Bu durum bu tip işlemlerin düşük denetim kalitesi performansını gösterdiği gibi adli olmayan bir varsayımaya yol açabilir.”

Crowe Horwath: “Biz denetim şirketlerini veya belli endüstrilerdeki reşebbüsleri dışlamanın doğru yaklaşım olmadığına inanıyoruz. Denetim komiteleri denetim şirketlerinde istedikleri bilgiyi talep ederek sorunlularını aktarabilir. Sonuç olarak ölçülebilirlikten bahsedilemez çünkü denetim kalitesi göstergeleri denetim komitelerinin istediği ve işleminin risk değerlendirmesine bağlı olarak talep ettiği ihtiyaçları temelinde yönlendirilmektedir.”

i) 28 adet göstergenin her biri konusunda “destekliyorum”, “desteklemiyorum” veya “kısımlendestekliyorum” şeklindeki yorumlarınız nedir?

Tablo 2. PCAOB'nin kavramsal bülteninde sunulan potansiyel denetim kalitesi göstergelerinden hangilerinin kaç adet yorumcu (mektup) tarafından desteklenip desteklenmediğini göstermektedir. Birçok yorumcu belli bir göstergeye atıfta bulunmadığından her satırın toplamı 47 adet mektup sayısına ulaşmamıştır (PCAOB 2015a: 18).

Tablo 2. PCAOB Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergelerini “Destekleyen”, “Desteklemeyen” ve “Kısımlendestekleyen” Yorumcu (Mektup) Sayıları

DENETİM PROFESYONELLERİ		Destekliyorum	Desteklemiyorum	Kısımlendestekliyorum
<i>Personelin Uygunluğunu</i>	1) Personel Kaldırıcı	8	3	6
	2) Ortakların İş Yükü	9	3	6
	3) Yöneticilerin ve Personelin İş Yükü	8	3	6
	4) Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları	7	4	6
	5) Konusunda Uzman Bilgi ve Yetenek Sahibi Kişiler	6	2	4
	6) Denetim Personelinin Teorisi	7	1	6
	7) Denetim Personelinin Endüstriyel Uzmanlığı	6	4	5
	8) Denetim Personelinin Devir Hızı	4	6	3
	9) Hizmet Merkezlerinde Odaklanmış Denetim İşinin Miktarı	4	5	1
	10) Denetim Profesyonel Başına Eğitim Sırası	7	2	6
<i>Personelin Yoğunlaşığı Alanlar (Odaklanma)</i>	11) Denetim Saatleri ve Risk Alanları	3	5	3
	12) Denetim Saatlerinin Denetimin Aşamalarına Dağılımı	2	5	7

DENETİM SÜRECİ					
Yönetim Felsefesi ve Liderlik	13)Şirket Personeline Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları	4	6	6	6
Tesvîkler	14)Kalite Derecelendirilmesi ve Tazminatlar 15)Denetim Ücretleri, Denetim Çabası ve Müşteri Riski	3 3	6 6	2	2
Bağımsızlık	16)Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum	2	5	4	4
Altyapı	17)Denetim Kalitesini Destekleyen Altyapı Yatırımları 18)Denetim Firmasının İç Kalite Değerlendirmeye Sonuçları 19)PCA OB Tefiş Sonuçları 20)Teknik Yeterlilik Tesiti	2 8 9 1	7 2 2 4	5 4 2 2	5 4 2 2

DENETİM SONUÇLARI					
Finansal Tablolara	21)Hata Nedeniyle Yeniden Düzenlenen Finansal Tablolarda Eksik ve Sıklığı 22)Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimalleri 23)Finansal Rapor Kalitesini Gösteren Ölçümlenmelerden Denetim Kalitesini Belirleme	3 2 8	8 9 8	3 2 1	3
İç Kontrol	24)İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması	4	5	2	2
İşleminin Sürekliliği	25)İşleminin Sürekliliği Konularında Zamanaında Raporlama	1	8	2	2
Denetçiler ile Denetim Komitesi Arasındaki İletişim	26) Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları	1	7	4	4
Yapıların ve Davaların	27)PCA OB ve SEC' in Yapıların İşlemlerinin İzlediği Trend 28)Özel Davaların İzlediği Trend	3 1	7 8	3 4	3 4

3. Sonuç

Denetim kalitesi sorunu çözümü uzun yıllardır beklenen, henüz hala çözülmemiş bir ihtiyaçtır. Bu sorunun çözümünü e belki en iyi ilaç "Denetim Kalite Göstergeleri"dir. Denetim kalite göstergeleri son on yılda çok tartışılır ve konuşulur olmuştur. Çok öneri olmasına ve kabul görmesine rağmen bu konuda somut bir uygulamaya geçilmemiş olması eksikliklerdir. Yapılan uygulamalar denetim kalite göstergelerinin uygulamaya konulmasını destekler özelliktedir.

Konu ülkemiz açısından daha da önemlidir. Çünkü son birkaç yılda bağımsız denetim kapsamına alınan işletme sayısı hızla artmıştır, artmaya da devam etmektedir. Mevcut bağımsız denetçi kadroları ile bağımsız denetim kapsamındaki işletmeleri "kaliteli" bağımsız denetime tabi tutmak güçleşmektedir. Bu konuda Kamu Gözetim Kurumu'na en büyük yardım Denetim Kalite Göstergelerinin uygulamaya konulması ile yapılabilir.

Denetim kalitesi göstergeleri konusunda uluslararası alanda geliştirme çalışmaları devam ederken, henüz uluslararası denetim kalitesi göstergeleri standartları yayınlanmamışken; Kamu Gözetim Kurumu PCAOB tarafından geliştirilen bazı göstergeleri bağımsız denetim şirketlerinden istenmeye başlamıştır. İstenmeye başlanan göstergeler bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin çalışma süreçlerine yönelik göstergelerdir. Ancak göstergelerden beklenen yararı sağlamak şimdilik uzaktır.

Uluslararası standart oluşturma, ulusal standartların yayınlanması ve bağımsız denetim şirketleri tarafından gösterge üretilmesi gibi aşılması gereken süreçler bulunmaktadır. Bugün e kadar yaptığımız çalışmalar ve bu makale çalışması uluslararası alanda gösterge oluşturma faaliyetlerinin anlaşılması ve ülkemizde başlatılan çalışmalara katkı özelliğindedir.

Yazar Katkısı

Çalışmanın literatür kısmına her iki yazarında katkıları bulunmaktadır.

Çıkar Çatışması

Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Finansal Destek

Yazarlar bu çalışma için finansal destek almamıştır.

Kaynakça

- Bedard J.C., Johnstone K. M. ve Smith E.F. (2010). Audit quality indicators: A status update on possible public disclosures and insights from audit practice. Current Issues in Auditing. American Accounting Association, (4) 1, 12–19.
- Brown L.V., Gissel L.J. ve Neely D.G. (2016). Audit quality indicators: Perceptions of junior level auditors. Managerial Auditing Journal, (31) 8/9, 949–980
- Deloitte Institute. (2017). Optimizing the value of audit quality indicators. Retrieved from: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-17-4813V-Audit-Quality-AQI-series_report_EN3_AODA.PDF. E.T.: 01.09.2020
- Kanada Yeminli Mali Müşavirler. (2020). Retrieved from: <https://www.gpcanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/enhancing-audit-quality/publications/guid-to-audit-quality-indicators>.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2013). Retrieved from: https://pcaob-assets.azul.recog.net/pcaob-dev/docs/default-source/news/events/documents/1115162013_sag/11142013_aqi.pdf?sfvrsn=e8b17912_0.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2015a). 12-13 Kasım 2015 SAG Toplantı Klavuzu. Retrieved from: <https://pcaobus.org/News/Events/Documents/11-12-2015-SAG-Mecutug/SAG-AQIMemo.pdf>.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2015b). Release No.2015-005. Retrieved From: https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2020). Retrieved from: <https://pcaobus.org/resources/other-research-projects/aqi>
- Yükücü S. ve Kocakoglu Ö. (2017). Bagimsiz denetimde denetim kalitesi genel çerçevesi ve göstergeleri, Kitap Ana Kitapevi.

Özgeçmiş

Süleyman Yükücü, 1977 yılında Ege Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe Bölümü'nden mezun oldu. 1979 yılında yüksek lisansını, 1984 yılında doktoraasını tamamladı.

1987 yılında yardımcı doçent, 1989 yılında doçent, 1996 yılında profesör oldu. Halen Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalında öğretim üyesi olarak çalışıyor. 1989-1990 yılları arasında A.B.D Wake Forest Üniversitesi'nde incelemelerde bulunarak konferanslar verdi. 1993 yılında Yeni Asır Gazetesi'nin Şevket Bilgin Ödülü'nü, 1994 yılında Türkiye Bankalar Birliği'nin Bankacılık Ödülü'nü aldı.

1996 yılından 12 yıl boyunca İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası tarafından düzenlenmekte olan Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumlarına bilim kurulu üyesi ve düzenleme kurulu başkanlığı görevini yürüttü. Muhasebe ve finansman alanında farklı konularda yazılmış 13 kitabı, 1 kültür, 1 şiir kitabı bulunan Süleyman Yükücü'nün yazdığı iki tiyatro çalışması da sahnelendi.

Özlem Kocakoglu, 2000 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü'nden mezun oldu. 2007 yılında Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ruhsatını aldı. 2012 yılında yüksek lisansını, 2019 yılında doktoraasını tamamladı. 2007 yılında başladığı Haritan Üniversitesi Meslek Yüksekokulu'ndaki görevine halen devam ediyor. 2020 yılında Dr. öğretim üyesi oldu. Maliyet muhasebesi ve denetim alanında çalışmaları bulunuyor.

Formatting Guide

MANUSCRIPT COMPONENTS

BAŞLIK (14pts, Center Text) (Turkish)

Name and Surname¹
Name and Surname²

ÖZ (12 pts, Text Left)

Maksimum 150 Kelime

Anahtar Kelimeler: En az 3 en fazla 5 kelime

JEL Sınıflandırması:

TITLE (14 pts, Center Text) (English)

ABSTRACT (12 pts, Text Left)

Maximum 150 Words

Keywords:

JEL Classification:

¹ Academic Title, University, Faculty, Department, email, ORCID (10 pts., Times New Roman)

² Academic Title, University, Faculty, Department, email, ORCID (10 pts., Times New Roman)

Extended Summary (Makalenin yazım dili Türkçe ise ingilizce olarak “extended summary” eklenmelidir.)

Introduction

Literature Review

Methodology

Conclusion

1. Introduction/Giriş (14pts, Text Left)

Text text text. Text text text. Text text text. Text text text.

Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text.

Text text text. Text text text. (Comert, 2017)

Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text.

Text text text. (Comert et al., 2018).

Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text.

Text text text. (Comert, 2018; Tan, 2017; Kulah, 2015).

Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text.

Text text text. (Gungor, 2017a).

Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. (Gungor, 2017b).

2. Literature Review/Literatur Taraması (14pts, Text Left)

Comert (2018) Text text text. Text text text. Text text text. Text text text.

Text text text. Text text text.

Comert & Tan (2018) Text text text. Text text text. Text text text. Text text text.

Text text text. Text text text

Comert, Tan, & Sezer (2018) Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text

Comert, Tan, Sezer, & Gungor (2018) Text text text. Text text text. Text text text.

Text text text. Text text text. Text text text.

If the numbers of authors are five or more

Comert et al., (2018) Text text text. Text text text. Text text text. Text text text.

Text text text. Text text text.

3. Methodology and Data/Metodoloji ve Data (14pts, Text Left)

3.1. Metodoloji (12pts, Text Left)

Equations and Formulas

$$CSAD_{i,t} = a + (1-D) \frac{up(R_{m,t})}{SD_{m,t}} - 2 + (1-Dup) (R_{m,t} - 2 + \epsilon) \quad (1)$$

$$\pi_i = (Rp - Rf) / p \quad (2)$$

where,

π_i = Treynor's performance index

R_p = Portfolio's actual return during a specified time period

R_f = Risk-free rate of return during the same period

3.2. Data (12pts, Text Left)

Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text.

ext text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text. Text text text.

Author Contribution/Yazar Katkısı

Tek yazarlı *çalışma* ise belirtmeye gerek yok

Conflict of Interest/Çıkar Çatışması

There is no conflict of interest among the authors.

“Yazarlar arasında *çıkar çatışması* yoktur” beyan edilmiştir. Tek yazarlı ise *çalışma* belirtmeye gerek

Financial Support/Finansal Destek

The author(s) has not received any financial support for this study

Eğer finansal destek alındıysa, desteğin alındığı kurum, proje numarası belirtilmelidir.

References/Kaynakça (10pts, Text Left, Alphabetic Order)

APA 6TH. edition

https://owl.purdue.edu/owl/research_and_citation/apa_style/apa_formatting_and_style_guide/reference_list_articles_in_periodicals.html
(Please check the website)

Sample

Almeida, H., Campello, M., & Weisbach, M. S. (2004). The cash flow sensitivity of cash. *Journal of Finance*, 59(4), 1777–1804.

Bao, D., Chan, K. C., & Zhang, W. (2012). Asymmetric cash flow sensitivity of cash holdings. *Journal of Corporate Finance*, 18, 690–700. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2012.05.003>.

Chen, D., Gan, C., Hu, B. (2013). *An empirical study of mutual funds performance in China*. Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=2220323> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2220323>.

Cleary, S. (1999). The relationship between firm investment and financial status. *Journal of Finance*, 54(2), 673–692.

Fazzari, S. M., Hubbard, R. G., Petersen, B. C., Blinder, A. S., & Poterba, J. M. (1988). Financing constraints and corporate investment. *Brookings Papers on Economic Activity*, 1988(1), 141–206.

Duncan, G. J., & Brooks-Gunn, J. (Eds.). (1997). *Consequences of growing up poor*. New York, NY: Russell Sage Foundation.

Resume/Özgeçmiş

1.Yazar

2.Yazar

Contents / İindekiler

- 124 *Preface / Sunuş*
- 127 **Sigortacılık Sektöründe Acenteler için Akıllı Satış Hedeflerinin Belirlenmesi ve Kontrol Yapısının Oluşturulması**
Determining Smart Sales Targets for Agencies in the Insurance Sector and Establishing A Control Structure
Batuhan BİLENLER
- 151 **Entegre Düşünce Bağlamında Raporlama ve İç Denetimin Dönüşen Rolü**
Reporting in the Context of Integrated Thinking and the Transformation in Internal Audit's Role
Emine Esra BİLGİÇ, Melih ERDOĞAN
- 215 **Quality Control for Auditing Firms in Turkey: A Research on Difficulties Encountered by External Auditors in Compliance with Quality Control Standards**
Türkiye'deki Denetim Firmaları için Kalite Kontrol: Kalite Kontrol Standartlarına Uygun Olarak Dış Denetçilerin Karşılaştıkları Zorluklar Üzerine Bir Araştırma
İrem BATIBAY TÜNEYDİN
- 257 **Kripto Para Muhasebesi Üzerine Yapılan Tartışmalar ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri**
Discussions on Cryptocurrency Accounting and Its Effects on Financial Reporting
Ümmühan ASLAN
- 287 **Sivil Toplum Kuruluşlarında Kurumsal Performans Göstergelerinin Karşılaştırmalı Analizi**
The Comparative Analysis of Corporate Performance Indicators in Non-Governmental Organizations
Uğur HANAY, Fatma UZUN, Sevil Işık ÖZDER
- 323 **Denetim Kalitesi Göstergelerinin Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma**
Research on the Applicability of Audit Quality Indicators
Süleyman YÜKÇÜ, Özlem KOAKOĐLU
- 359 **Formatting Guide**

