





# MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

## JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

### ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Turgut BAHADIR - ASMMMO Başkanı

### Baş Editör / Head Editors

Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Türkiye Büyük Millet Meclisi

### Editörler / Editors

Doç.Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Türkiye Büyük Millet Meclisi

Prof.Dr. Ganite KURT - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

### Muhasebe Alan Editörü / Accounting Field Editor

Doç.Dr. Hüseyin TEMİZ - Samsun Üniversitesi

### Vergi Alan Editörü / Taxation Field Editor

Dr. Öğr.Üyesi Rükân Kutlu KORLU - İzmir Demokrasi Üniversitesi

### Editör Yardımcıları / Assistant Editors

Dr.Öğr.Üyesi Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN - Ondokuz Mayıs Üniversitesi

Arş.Gör. İsmail Hakkı ÜNAL - İzmir Demokrasi Üniversitesi

### Teknik Editör / Technical Editor

Arş.Gör. İsmail Hakkı ÜNAL - İzmir Demokrasi Üniversitesi

### Dil Editörü / Language Editor

Dr.Öğr.Üyesi Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN - Ondokuz Mayıs Üniversitesi

### Yayın Kurulu Sekreteri / Editorial Staff

Öğr.Gör.Can FİDANCAN - Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Ulukışla Meslek Yüksekokulu

### Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 3 kez (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.

International, peer-reviewed journal which accepts articles in Accounting and Taxation disciplines in English or in Turkish and publishes three times a year (in March, July and November).

All copyrights are reserved by  
Chamber of Certified Public Accountants of Ankara (ASMMMO).

---

**ISSN 1308-3740**

**E-ISSN 2564-6591**

Views expressed in Journal of Accounting and Taxation Studies are those of authors. Those views do not reflect the opinions of ASMMMO.

Authors have to apply JATS (MUVU) system on [dergipark.gov.tr/muvu](http://dergipark.gov.tr/muvu) to submit their papers due to blind peer review. Assigned referees should complete their evaluations in 4 weeks and authors are informed about the process immediately.

Additionally it has indexed by Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar, the Directory of Research Journal Indexing (DRJI), CABELLS Scholarly Analytics and Academic Scientific Journals (CiteFactor) which are international disciplinary indexes and by TR DIZIN (ULAKBİM), Social Sciences Citation Index (SOBIAD), and ASOS Index which are Turkish national indexes.

JATS is published three times (in March, July and November) a year as an international academic and peer-reviewed journal.

Aim of this review is evaluation of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Taxation with regards to our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

The scope of our journal consists of works that are directly or interdisciplinary related to the field of Accounting and Tax, but the Accounting and Tax aspects are dominant.

**For Manuscript Submission**

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

**For Additional Inquiries**

[jatsedit@gmail.com](mailto:jatsedit@gmail.com)

**Headquarter and Inquiry Address:**

---

Ankara SMMM Odası  
Kumrular Cad. No:26 06440 Kızılay/Ankara/TURKEY

Phone : (+90) 312 232 33 77

Fax : (+90) 312 231 71 17

E-mail : [JatsEdit@gmail.com](mailto:JatsEdit@gmail.com)

Page and Cover Design: Uğur Mermer

Bu derginin tüm telif hakları

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO)'na aittir.

---

**ISSN 1308-3740**

**E-ISSN 2564-6591**

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.

Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi Ulakbim Dergipark sistemi (dergipark.gov.tr/muvu) üzerinden makale kabul etmektedir. Hakem değerlendirmeleri de kör hakemlik sistemi ile bu arayüz üzerinden gerçekleştirilmektedir. Tayin edilmiş olan hakemlere değerlendirme süresi olarak 4 hafta verilmektedir. Yazarlar da tüm süreç içinde ivedilikle bilgilendirilmektedir. Ayrıca uluslararası dizin indekslerinden Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar ile Directory of Research Journal Indexing (DRJI)'de, CABELLS Scholarly Analytics, Academic Scientific Journals (CiteFactor)'da, ulusal indekslerden TR DİZİN (ULAKBİM), Sosyal Bilimler Atf Dizini (SOBİAD) ile ASOS indeks'te taranmaktadır.

Yılda üç defa (Mart, Temmuz ve Kasım aylarında) yayınlanan, uluslararası akademik ve hakemli bir dergidir.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Vergi Alanındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır. Dergimizin kapsamını Muhasebe ve Vergi alanı ile doğrudan veyahut disiplinlerarası temelde ilişkilendirilmiş fakat Muhasebe ve Vergi yönü ağır basan çalışmalar oluşturmaktadır.

**Makale gönderme adresi**

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

**Bilgi Talepleriniz İçin**

JatsEdit@gmail.com

**Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:**

---

Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara/TÜRKİYE

Telefon : (+90) 312 232 33 77

Belgeç : (+90) 312 231 71 17

E-posta : JatsEdit@gmail.com

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

# Telif Hakkı Politikası

Makale sorumlu yazarı olarak tüm yazarlar adına;

- Sunulan makalenin yazar(lar)ın orijinal çalışması olması;
- Yazar olarak listelenen herkesin ICMJE ([www.icmje.org](http://www.icmje.org)) tarafından önerilen yazarlık kriterlerini karşılması istenmektedir. ICMJE, yazarların şu 4 kriteri karşılmasını önermektedir:
  1. Tüm yazarların bu çalışmaya bireysel olarak katılmış olmak (çalışmanın içeriğine/tasarımına; ya da çalışma için verilerin toplanmasına, analiz edilmesine ve yorumlanmasına önemli katkı sağlamış olmak) ve bu çalışma için her türlü sorumluluğu almak;
  2. Yazı taslağını hazırlamış ya da önemli fikinsel içeriğin eleştirel incelemelerini yapmış olmak;
  3. Tüm yazarların sunulan makalenin son halini gördüklerini ve gözden geçirerek onaylamak;
  4. Çalışmanın herhangi bir bölümünün geçerliliği ve doğruluğuna ilişkin soruların uygun şekilde soruşturulduğunun ve çözümlendiğinin garantisini vermek amacıyla çalışmanın her yönünden sorumlu olmayı kabul etmek.
- Sunulan makalenin tüm yazarlarından makaleyle ilgili formda yer alan taahhütlerde bulunma hususunda yetki aldığını, bu nedenle doğmuş veya doğabilecek tüm uyuşmazlıklardan sorumlu olunacağını;
- Tüm yazarlarla ilgili kurum ve e-mail bilgilerinin ayrıca ORCID kodlarının Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi Makale Gönderme Sistemi'ne doğru girildiğini;
- Makalenin başka bir yerde basılmadığını veya basılmak için sunulmadığını (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 'ne gönderilen eserlerin daha önce herhangi bir dergide değerlendirme sürecinde olmadığını, yayımlanmamış ya da yayım için kabul edilmemiş olması gerekmektedir. Herhangi bir bilimsel toplantıda sunulmuş ve yayımlanmamış olan yazılarda, toplantının adı, yeri ve tarihi dipnot olarak belirtilmelidir.);
- Makalede bulunan metnin, şekillerin ve belgelerin diğer şahıslara ait olan "Telif Haklarını" ihlal etmediğini;
- Basım, yayım, dağıtım ve İnternet yoluyla iletim de dahil olmak üzere her türlü kamuya iletim haklarını Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi yayının kurulunca sınırsız olarak kullanılmak üzere izin verdiğini kabul ve taahhüt etmelidir.

# Copyright Policy

---

Makale sorumlu yazarı olarak tüm yazarlar adına;

- On behalf of all authors, as the corresponding author of the manuscript, I warrant that:
  1. The manuscript submitted is my/our own original work;
  2. The journal accepts Authorship which defined as ICMJE criterias. “The ICMJE recommends that authorship be based on the following 4 criteria:
    1. Substantial contributions to the conception or design of the work; or the acquisition, analysis, or interpretation of data for the work;
    2. Drafting the work or revising it critically for important intellectual content;
    3. Final approval of the version to be published;
    4. Agreement to be accountable for all aspects of the work in ensuring that questions related to the accuracy or integrity of any part of the work are appropriately investigated and resolved.
- I was authorised by all authors to transfer all royalties related with the manuscript and to enter into a binding contract with the journal as detailed in this Copyright & Publishing Policy Consent Form and I will be responsible in the event of all disputes that have occurred and that may occur,
- Institution, E-mail and ORCID Codes of all authors have been entered into the Journal of Accounting and Taxation Studies manuscript submission page
- All authors have seen and approved the manuscript as submitted (Journal of Accounting and Taxation Studies receives submissions that are not previously published and/or are not submitted and/or being considered for publication elsewhere). The name, place and the date of the meeting should be written as footnote if manuscripts were presented in any scientific meeting;
- The text, illustrations, and any other materials included in the manuscript do not infringe upon any existing copyright or other rights of anyone.
- I transfer processing, reproduction, representation, printing, distribution, and online transmittal, to Journal of Accounting and Taxation Studies Editorial Board with no limitation whatsoever.

ULUSLARARASI İNDEKSLER / INTERNATIONAL INDEXES

INDEX  COPERNICUS  
INTERNATIONAL



Directory of Research Journals Indexing



CABELLS  
SCHOLARLY ANALYTICS

ULUSAL İNDEKSLER / TURKISH LOCAL INDEXES



idealonline



TÜBİTAK  
ULAKBİM

TR DİZİN

SÖBIAD



İZLEMEDE OLAN BAŞVURULAR / OTHER SUBMISSIONS IN MONITORING PROGRESS



THOMSON REUTERS

Emerging Sources Citation Index

WEB OF SCIENCE™

**Copyright:** Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayımlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

**Copyright:** All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal can not be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.



# MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

## JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

Prof. Dr.	Abdurahman AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Abdülmecid NUREDİN	Uluslararası Vizyon Üniversitesi	Gostivar	Makedonya
Prof. Dr.	Abitter ÖZULUCAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Prof. Dr.	Adnan DÖNMEZ	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Doç. Dr.	Adnan SEVİM	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Ahmet Vecdi CAN	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali ALAGÖZ	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali DERAN	Tarsus Üniversitesi	Mersin	Türkiye
Doç. Dr.	Antonella RUSSO	Università degli Studi di Napoli	Napoli	İtalya
Doç. Dr.	Aydın GERŞİL	Adnan Menderes Üniversitesi	Aydın	Türkiye
Prof. Dr.	Aylin POROY ARSOY	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Ayşe Banu BAŞAR	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Aziz Arman KARAGÜL	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Banu Esra ASLANERTİK	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Başak ATAMAN GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Batuhan GÜVEMLİ	Trakya Üniversitesi	Edirne	Türkiye
Prof. Dr.	Beyhan MARŞAP	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Bilge Leyli ELİTAŞ	Yalova Üniversitesi	Yalova	Türkiye
Prof. Dr.	Biröl YILDIZ	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Doç. Dr.	Burcu ASLANTAŞ ATEŞ	Süleyman Demirel Üniversitesi	Isparta	Türkiye
Doç. Dr.	Burçin BOZDOĞANOĞLU	Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi	Balıkesir	Türkiye
Prof. Dr.	Cemal İBİŞ	Işık Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	Cevdet Yiğit ÖZBEK	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Çağnur BALSARI	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Doç. Dr.	Davut AYGÜN	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi	Rize	Türkiye
Prof. Dr.	Durmuş ACAR	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	Burdur	Türkiye
Prof. Dr.	Dursun ARIKBOĞA	Yeditepe Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	Duygu ANIL KESKİN	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Emrah FERHATOĞLU	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Ercan BAYAZITLI	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Erdal YILMAZ	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Prof. Dr.	Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	Erkan ÖZTÜRK	Kırklareli Üniversitesi	Kırklareli	Türkiye
Prof. Dr.	Ersan ÖZ	Pamukkale Üniversitesi	Denizli	Türkiye
Prof. Dr.	Fatih Coşkun ERTAŞ	Atatürk Üniversitesi	Erzurum	Türkiye
Prof. Dr.	Fatma PAMUKÇU	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Fatma TEKTÜFEKÇİ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Doç. Dr.	Fevzi Serkan ÖZDEMİR	Türkiye Büyük Millet Meclisi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Figen ÖKER TÜRÜDÜOĞLU	Bahçeşehir Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Ganite KURT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Gürbüz GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye

Prof. Dr.	Haluk BENGÜ	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Doç. Dr.	Hasan UYGURTÜRK	Karabük Üniversitesi	Karabük	Türkiye
Prof. Dr.	Hikmet ULUSAN	Bozok Üniversitesi	Yozgat	Türkiye
Prof. Dr.	Hilmi ÜNSAL	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Hou Shou PENG	National Taipei University	Taipei	Tayvan
Doç. Dr.	Hümeyra ADIGÜZEL	Bahçeşehir Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	Hüseyin TEMİZ	Samsun Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Doç. Dr.	Ibrahim AKSU	İnönü Üniversitesi	Malatya	Türkiye
Doç. Dr.	İdris VARICI	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Doç. Dr.	İlker KIYMETLİ ŞEN	İstanbul Ticaret Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	İsmail BEKÇİ	Süleyman Demirel Üniversitesi	Isparta	Türkiye
Prof. Dr.	Joshua RONEN	New York Üniversitesi	Manhattan, NY	ABD
Prof. Dr.	Kadir GÜRDAL	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Kıymet ÇALIYURT	Trakya Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Lúcia L. RODRIGUES	University of Minho	Porto	Portekiz
Prof. Dr.	Mehmet KOCAKULAH	University of Southern Indiana	Evansville, IN	ABD
Prof. Dr.	Mehmet ÖZBİRECİKLİ	Mustafa Kemal Üniversitesi	Hatay	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet TOSUNER	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet YÜCE	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Melih ERDOĞAN	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Metin SABAN	Bartın Üniversitesi	Bartın	Türkiye
Doç. Dr.	Michael ALLES	Rutgers University	New Brunswick, NJ	ABD
Doç. Dr.	Musa GÖK	İzmir Demokrasi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mustafa İPÇİ	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nalân AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Nevran KARACA	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Nilüfer TETİK	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Nuran CÖMERT	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Orhan ÇELİK	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Ömer Faruk DEMİRKOL	Haran Üniversitesi	Şanlıurfa	Türkiye
Prof. Dr.	Önder KAYMAZ	Clarion Üniversitesi	Clarion, PA	ABD
Prof. Dr.	Özhan ÇETİNKAYA	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Raif PARLAKKAYA	Necmettin Erbakan Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Recep PEKDEMİR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Saime ÖNCE	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Sami KARACAN	Kocaeli Üniversitesi	Kocaeli	Türkiye
Prof. Dr.	Seçkin GÖNEN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Selahattin KARABINAR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Semra KARACAER	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serap YANIK	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serdar ÖZKAN	İzmir Ekonomi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Seval KARDEŞ SELİMOĞLU	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Seyfi YILDIZ	Kırıkkale Üniversitesi	Kırıkkale	Türkiye
Prof. Dr.	Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Supriti MISHRA	International Management Institute	New Delhi, Delhi	Hindistan
Prof. Dr.	Süleyman UYAR	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Süleyman YÜKÇÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Swaminathan SRIDHARAN	Northwestern University	Evanston, IL	ABD
Prof. Dr.	Şaban UZAY	Erciyes Üniversitesi	Kayseri	Türkiye
Doç. Dr.	Şerife SUBAŞI	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Tuba UÇMA UYSAL	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	Muğla	Türkiye
Prof. Dr.	Türker SUSMUŞ	Ege Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ülkü ERGUN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ümmühan ASLAN	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Vedat EKERGİL	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Volkan DEMİR	Galatasaray Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Yıldız ÖZERHAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Yunus CERAN	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep HATUNOĞLU	Sütcü İmam Üniversitesi	Kahramanmaraş	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep TÜRK	Korkut Ata Üniversitesi	Osmaniye	Türkiye

## SUNUŐ

---

Değerli MUVU Okurları,

Dergimiz 15. yılının ilk sayısında, önceki sayılarda olduğu gibi, çok kıymetli akademisyenler tarafından ele alınan yenilikleri içeren, kaliteli çalışmalara ev sahipliği yapmaktadır. Bu sayımızda da 5'i ampirik araştırma ve 2'si örnek olay (vak'a) tahlili olmak üzere toplam 7 çalışma bulunmaktadır. Ankara SMMM Odası olarak, muhasebe ve vergi alanında yalnızca uygulamanın değil, akademik çalışmaların da içinde olmak, uygulama ve bilim ikilisini bütünleştirerek, bu etkileşimden en etkili biçimde istifade etmek sürekli arzumuz olmuştur.

Değerli Yayın Kurulunu bu sayıdaki emeklerinden ötürü kutlar, Dergimizin son sayısında yayınları bulunan yazarlarımızı tebrik eder, destek ve katkılarını esirgemeyen Hakemlerimize de teşekkür ederim.

Dergimizde yayımlanan ve her biri çok kıymetli eserlerden istifade edilmesi dileğiyle, 2022 yılının dünyamıza, ölkemize sağlık, mutluluk ve başarı dolu bir yıl olmasını temenni ederim.

**Turgut BAHADIR**

Ankara SMMM Odası Başkanı

# İçindekiler

## AMPIRİK ARAŞTIRMA

Gülfidan DEMİRKAYA Ali ÇELİKKAYA	TÜRKİYE'DE E-FATURA UYGULAMASININ MÜKELLEFLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	1
Adnan SEVİM Samet BÜLBÜL	COVID-19 PANDEMİ DÖNEMİNİN SPOR KULÜPLERİNİN FİNANSAL YAPISI VE RAPORLAMASINA ETKİSİNİN İNCELENMESİ	21
Bülent KINAY Hüseyin DALGAR	BAĞIMSIZ DENETİMİN ŞİRKET ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: KAYIK DIŞI ŞİRKETLERDE NİTEL BİR ANALİZ	51
Berna TEZ Ümit GÜCENME GENÇOĞLU	KİLİT DENETİM KONULARI VE COSO İLKELERİ: SEKTÖREL KARŞILAŞTIRMA	85
Merve TOPTAN Davut AYGÜN	BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	117

## ÖRNEK OLAY (VAK'A) TAHLİLİ

Hakan ÇELENK Ercan BOZLAK	HEDGE TRANSACTIONS, TAXATION, AND ACCOUNTING IN THE NATURAL GAS TRADE IN THE TURKISH ENERGY SECTOR	155
Ayşe AYDIN İdris VARICI	PERFORMANS ÖLÇÜMÜNDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK BALANS SKOR KART YÖNTEMİNİN KULLANIMI: DIŞ HEKİMLİĞİ FAKÜLTESİNDE BİR UYGULAMA	183

# Contents

---

## EMPIRICAL RESEARCH

---

Gülfidan DEMİRKAYA Ali ÇELİKKAYA	ASSESSMENT OF E-INVOICE APPLICATION IN TURKEY IN TERMS OF TAXPAYERS	1
Adnan SEVİM Samet BÜLBÜL	THE ANALYSIS OF THE EFFECTS OF THE COVID-19 PANDEMICS ON THE FINANCIAL STRUCTURE AND REPORTING OF SPORTS CLUBS	21
Bülent KINAY Hüseyin DALGAR	EVALUATION OF THE EFFECTS OF AN AUDIT ON A COMPANY: A QUALITATIVE ANALYSIS IN PRIVATE COMPANIES	51
Berna TEZ Ümit GÜCENME GENÇOĞLU	KEY AUDIT MATTERS AND COSO PRINCIPLES: SECTORAL COMPARISON	85
Merve TOPTAN Davut AYGÜN	EVALUATION OF INDEPENDENT AUDITORS' OPINIONS ON PROFESSIONAL SKEPTICISM	117

## CASE ANALYSIS

---

Hakan ÇELENK Ercan BOZLAK	ENERJİ SEKTÖRÜNDE DOĞALGAZ TİCARETİNDE HEDGE İŞLEMLERİ, VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	155
Ayşe AYDIN İdris VARICI	USE OF SUSTAINABILITY BALANCED SCORECARD METHOD IN PERFORMANCE MEASUREMENT: AN APPLICATION IN THE FACULTY OF DENTISTRY	183



# TÜRKİYE'DE E-FATURA UYGULAMASININ MÜKELLEFLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ\*

Gülfidan DEMİRKAYA<sup>a</sup>  
Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA<sup>b</sup>

Ampirik Araştırma  
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Mart 2022; 15 (1): 1-19*

## ÖZ

Ticari hayatta kullanılan en önemli ticari belge olan fatura, dijitalleşme ile birlikte elektronik ortama taşınmıştır. E-Fatura; maliyet ve zaman avantajı sağlama, kolaylık, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi ve çevre dostu bir yaklaşım sunmak gibi birtakım sebeplerle, ticari hayatta her geçen gün daha fazla tercih edilmektedir. Bununla birlikte, henüz çok yeni olması dolayısıyla, mükellefler başlangıçta bu yeni duruma uyum sağlamada birtakım sorunlarla karşılaşmıştır. E-Fatura uygulamasında bugün gelinen nokta oldukça önemli olmakla birlikte, mükelleflerin yeni sürece uyumunda temel bazı sorunlar halen sürmektedir. Bu çalışmada, mükelleflerin e-Faturaya geçişte yaşadığı temel sorunlar (e-Faturaya ilişkin özelge ve tebliğlerin yorumlanması ile teknik ve sistemsel sorunlar başta olmak üzere) ele alınmakta ve bu sorunların çözümüne yönelik birtakım önerilere yer verilmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-İhracat Fatura, Dijital Ekonomi, Elektronik Uygulamalar.

**JEL Kodları:** H20, M48, M49.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Demirkaya, G., Çelikkaya, A. (2022). Türkiye'de E-Fatura Uygulamasının Mükellefler Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 1-19.

\* Makalenin gönderim tarihi: 30.11.2020; Kabul tarihi: 16.05.2021, iThenticate benzerlik oranı %12

<sup>a</sup> Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Turizm Fakültesi, [gdemirkaya@ogu.edu.tr](mailto:gdemirkaya@ogu.edu.tr)

ORCID: [0000-0002-2781-5774](https://orcid.org/0000-0002-2781-5774).

<sup>b</sup> Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, [acelikka@ogu.edu.tr](mailto:acelikka@ogu.edu.tr)

ORCID: [0000-0003-4218-404X](https://orcid.org/0000-0003-4218-404X).

*Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*

Ankara SMMMO

## ASSESSMENT OF E-INVOICE APPLICATION IN TURKEY IN TERMS OF TAXPAYERS

### ABSTRACT

The invoice, which is the most important commercial document used in commercial life, has been transferred to the electronic environment with digitalization. E-Invoice is preferred more and more every day in commercial life for a number of reasons such as providing cost and time advantage, convenience, prevention of tax losses and evasions and offering an environmentally friendly approach. However, since it is very new, taxpayers initially encountered some problems in adapting to this new situation. Although the point reached today in the e-Invoice application is very important, some basic problems still continue in the adaptation of the taxpayers to the new process. In this study, the main problems faced by taxpayers in transition to e-Invoice (especially the interpretation of the decrees and communiques and technical and systemic problems) are discussed and some suggestions for the solution of these problems are given.

**Keywords:** e-Invoice, e-Archive Invoice, e-Export Invoice, Digital Economy, Electronic Applications.

**JEL Codes:** H20, M48, M49.

### EXTENDED SUMMARY

#### Introduction

With the rapid spread of digitalization, the obligation to issue invoices on paper has disappeared. In other words, with the transition to the e-Invoice application, the obligation to issue and keep invoices has been transferred from the traditional paper environment to the electronic environment. E-Invoice is defined as an electronic document containing the information required to be included in the paper invoice and where the communication between the seller and the buyer is carried out through a central platform (Gülten, 2015). The E-Invoice application has provided significant labor and cost savings (Doğan, 2014). In this way, the time taken for invoice arrangement, delivery, control, registration to the accounting system and archiving has been significantly reduced. The point reached in the E-Invoice application has been reached in several stages. The initial application of the e-Invoice in Turkey it is possible to take you back to 2008. This year, the Electronic Invoice Registration System (EIRS) was introduced for the first time. Thus, companies are allowed to keep their second copy invoices electronically, provided that certain information regarding the invoices is transferred to the Revenue Administration (RA) system. Thanks to the EIRS application, invoices can be arranged, transmitted, stored and presented electronically, thus the archiving costs of invoice users have been largely eliminated. Shortly after 2010, as an alternative to paper invoices, the e-Invoice application was put into effect. This application, which was initially limited to Incorporated and Limited companies, has been made mandatory since 2013. Later, the third stage started and passed to the e-Archive



Invoice. With the General Communiqué numbered 433 of the Tax Procedure Law (TPL), it has been made possible to arrange the invoice, which is obligatory to be kept and presented manually, in electronic environment. Later, export transactions and goods with passengers were included in the scope of the taxpayers who were required to issue e-Invoices. Currently, the Export e-Invoice obligation is only valid for the goods export invoices attached to the Customs Exit Declaration, while the export invoices in the annex of other documents (such as Free Zone Transaction Form, Transit Trade Form) are currently not within the scope of e-Invoice. The use of e-invoices has been increasing rapidly since the day it became legal. The number of e-Invoice users has increased by approximately 4 times since 2014, when it was imposed, and reached around 80 thousand. As the use of e-Invoices becomes widespread, the fight against fake and misleading documents will become more effective. In addition, this will encourage the voluntary compliance of the taxpayers as it will reduce the possibility of error. In addition, the widespread use of e-Invoice will end the extent. In order to achieve these goals, the RA continues to invest in technology. As a result of digitalization, e-Invoice has also taken its place in commercial life and its use is increasing rapidly. The e-Invoice application has had a great effect especially in the fight against forged documents. In addition, the use of e-Invoice has a role in increasing the voluntary compliance of the taxpayer. In this way, significant savings are achieved in the use of paper, and this positive effect will be seen more clearly as the use of e-Invoice increases. Therefore, the e-Invoice application has provided significant labor and cost savings (Kiraz, 2019). In this way, the invoicing process has been significantly shortened. The aim of this study was to evaluate the application in terms of e-Invoice taxpayers in Turkey. In this context, the study has been planned in three parts. In the first part, the development of e-Invoice is discussed gradually. In the second part, the problems faced by the taxpayers in the first phase of the e-Invoice application are examined. In the third part, some determinations are made for the improvement of the e-Invoice application. In the conclusion part, there is a general evaluation. In this context, various statistics of the RA covering the years 2008-2019 regarding the e-Invoice application and the relevant communiques and specifications of the TPL were taken as the main source for evaluations.

### **Literature on Research**

There are a limited number of studies in the literature that look at the e-Invoice application from a taxpayer perspective. One of them, Akıl (2015), in his study on the e-Archive application, handled all aspects of the concept of e-Archive Invoice, based on the General Communiqué numbered 433, and clarified some of the issues arranged in the relevant communiqué in the conclusion part. Aydın (2009) evaluated the development process of the e-

Invoice application within the framework of the Ninth Development Plan and the Action Plan for Combating the Informal Economy. Doğan (2014) evaluated the e-Invoice application within the scope of laws and communiques and drew attention to the advantages of e-Invoice. Gülten (2015) evaluated e-Invoice in all aspects in his study examining e-Invoice and e-Ledger processes. Kiraz (2019) divided the e-Transformation process into internal and external applications, and talked about the applications implemented. Tektüfekçi (2018) conducted a study involving the control and supervision of e-Applications. Tuncer (2013 and 2014) handled the e-Invoice application as an up-to-date and important problem, and examined in detail the latest legal regulations, emerging problems and the precautions and measures taken for them. One of the most important literature in the field of e-Invoice is the activity reports, general communiques and circulars of the RA. Issues of hesitation about tax applications a great transparency has been achieved in the e-Invoice application with the RA ruling system, which was put into effect on 16/01/2010. Similarly, the TPL General Communiques numbered 397, 421, 433, 443, 454, 475, 509 and 526 and the TPL Circular number 58 contributed to the formation of a serious literature on e-Invoice. Among these, the TPL General Communique with the order number 509 published in the Official Gazette dated 19.10.2019 and numbered 30923 is extremely important. With this Communique, the Communiques issued by the RA regarding the regulation of documents required to be issued by the RA in electronic environment within the scope of the expansion and dissemination of the e-Invoice application have been reviewed and integrity has been achieved in electronic document applications in order to ensure that all parties are informed from a single source. In this context, with the entry into force of the aforementioned Communique; TPL General Communiques numbered 397, 415, 421, 433, 454, 462, 463 and 487 have been abolished. The most recently published General Communique of the TPL no. 526 and the Communique no. 509; changes have been made in the sections titled “obligation to switch to e-Invoice application, transition period to e-Invoice application, e-Archive Invoice”.

### **Method of The Research**

In the study, a research design was preferred to determine and analyze the current situation. Therefore, the document/document analysis principle, which is a qualitative data collection method, was used in the study. Since the document/document review includes the analysis of written and visual materials containing information about the phenomena aimed to be investigated, it can be stated that it is a method that is very suitable for the nature of the study. In this context, statistical data, communiques and specifications provided by the RA were used as the primary source in the study. In this regard, five different data were used for various e-Invoice

applications covering the years 2008 and 2020: EIRS, e-Archive Invoice, Export e-Invoice, Tax-Free-refund e-Invoice, Social Security Institution e-Invoice. In this context, after the use of e-Invoice became legal, the characteristics including the problems that were reflected in the administration until 2018 were analyzed one by one in order to identify the problems that the taxpayers encountered especially in the initial phase and continued in the future. Based on these features, problems were identified and e-Invoice statistics were created. From this point of view, it is thought that the study will fill a gap both for the RA, taxpayers and other stakeholders. The study also provides the beneficiaries with aggregated statistical data on e-Invoice usage. In this way, it will be possible to see the number of people who actually use the e-Invoice application over the years from the beginning to the present.

### **Findings of The Research**

As a result of the detailed analysis of the specifications regarding the e-Invoice published on the official website of the RA, it was observed that the taxpayers first faced technical problems from the beginning of the e-Invoice application and secondly, they had doubts about whether they are within the scope of the e-Invoice obligation. From this point on, some of the main problems that taxpayers face from the beginning of the e-Invoice application are as follows:

- i) First of all, the radical changes in the communique on the e-Invoice application over the years have caused a number of problems for the taxpayers to adapt to the e-Invoice application.
- ii) It is observed that some taxpayer groups have hesitations in determining the e-Invoice liability.
- iii) Another issue that the taxpayers are hesitant about is the deadlines.
- iv) It has been observed from the analysis of the properties that there are hesitations about whether the e-Invoice will be issued after the change of type.

### **Conclusion**

In this study, after the use of e-invoices, which has positive reflections in commercial life, became legal, some problems faced by taxpayers, especially at the initial stage, were determined and some remedial suggestions were made. For this, the characteristics including the problems reflected in the administration until 2018 were analyzed one by one.

In this context, it is thought that the study will contribute to the solution of the problems encountered in the e-Invoice application. It can also be said that it contributes to the literature by providing aggregated statistical data about e-Invoice.

In addition to some of the basic problems stated in the findings section of the study, the following results were obtained:

- i) Organizing continuous training seminars on certain days of each month regarding the e-Invoice application will be beneficial in increasing the voluntary compliance of the stakeholders.
- ii) Negotiating the draft texts prepared by the RA with the parties of the issue will positively affect the voluntary compliance of the enterprises.
- iii) Preparing a Guide by the administration for the transition to the e-Invoice application will be of great benefit in the first use phase.
- iv) Providing an incentive and grant support to taxpayers for the e-Invoice infrastructure will contribute to the success and continuity of this project.
- v) If the e-Invoice is not issued, a special irregularity penalty will be imposed. Thus, with the amendment made in the article 353 of the TPL in 2018, hesitations on this issue have also disappeared.

## 1.GİRİŞ

Teknolojinin bir getirisi olan internet ekonomik, sosyal, siyasal birçok alanda hızlı bir değişime neden olmuştur. İnternet, başlangıçta sadece iletişim aracı olarak kullanılırken, zaman içinde ticaretin de internet üzerine taşınması ile birlikte, internet kullanımı hızla yayılmaya başlamıştır. Yaşanılan bu hızlı değişim, davranış kalıplarından, yaşam alışkanlıklarına, yapılan işlerden, gelecek planlarına kadar her alanda etkisini artarak hissettirmektedir. Bu değişimlerden biri de, e-Faturanın ticaret yaşamına dahil olmasıdır.

Ticari hayatta en çok kullanılan ticari vesikalardan biri faturadır. Fatura; Vergi Usul Kanununda da açıkça ifade edildiği gibi, satılan mal ya da yapılan işin karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermektedir (Bkz., VUK, m. 229). Dijitalleşmenin hızla yaygınlaşması ile birlikte faturanın kağıt ortamında düzenlenmesi zorunluluğu ortadan kalkmıştır. Bir başka ifade ile e-Fatura uygulamasına geçilmesi ile birlikte, fatura düzenleme ve saklama zorunluluğu da geleneksel kağıt ortamından elektronik ortama taşınmıştır.

Elektronik fatura (e-Fatura), 509 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde yer alan şartlara uygun olan ve elektronik belge biçiminde oluşturulan bir faturadır<sup>1</sup>. E-Fatura uygulaması Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından belirlenen standartlara uygun olarak mesajların taraflar arasında güvenli bir şekilde aktarılmasına imkan sunan, faturanın elektronik ortamda oluşturulması, iletilmesi, elektronik ortamda muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan süreci ifade etmektedir.

E-Fatura uygulaması, emek ve maliyetten önemli bir tasarruf sağlamıştır. Bu sayede faturanın; düzenlenmesi, teslimi, kontrolü, muhasebe sistemine kaydı ve arşivlenmesi için geçen süre önemli ölçüde azalmıştır (Doğan, 2014: 281).

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de e-Fatura uygulamasını mükellefler açısından değerlendirmektir. Bu kapsamda çalışma üç bölüm şeklinde planlanmıştır. Birinci bölümde, e-Faturanın gelişimi aşamalı olarak ele alınmaktadır. İkinci bölümde, e-Fatura uygulamasında mükelleflerin özellikle de uygulamanın ilk aşamasında karşılaştıkları sorunlar incelenmektedir. Üçüncü bölümde ise, e-Fatura uygulamasının iyileştirilmesine yönelik birtakım tespitlerde bulunmaktadır. Sonuç kısmında ise genel bir değerlendirme yer almaktadır. Bu kapsamda değerlendirmeler yapılırken temel kaynak olarak GİB’nin e-Fatura

<sup>1</sup> E-Fatura, kağıt faturada bulunması gereken bilgileri içeren (bkz., VUK., mükerrer madde 242) ve satıcı ile alıcı arasındaki iletişimin merkezi bir platform aracılığıyla gerçekleştirildiği elektronik bir belge olarak da tanımlanabilir. Bkz., (Gülten, 2015: 11).

uygulaması ile ilgili 2008-2020 yıllarını kapsayan çeşitli istatistikleri ve VUK'un ilgili genel tebliğleri ve özelgeleri esas alınmıştır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde e-Fatura uygulamasını mükellef perspektifinden bakan sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bunlardan Akıl (2015), e-Arşiv uygulamasını ele aldığı çalışmada, 433 sıra no.lu VUK Genel tebliğini esas alınarak, e-Arşiv Fatura kavramının bütün boyutları ile ele almış ve sonuç kısmında ilgili Tebliğde düzenlenen bir kısım hususlara açıklık getirmiştir. Aydın (2009), Dokuzuncu Kalkınma Planı ve Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planına çerçevesinde e-Fatura uygulamasının gelişim sürecini değerlendirmiştir. Doğan (2014), e-Fatura uygulamasını kanun ve tebliğler kapsamında değerlendirmiş, e-Faturanın avantajlarına dikkat çekmiştir. Gülten (2015), e-Fatura ve e-Defter süreçlerini inceleyen çalışmasında, e-Faturayı bütün yönleri ile değerlendirmiştir. Kiraz (2019), e-Dönüşümün sürecini iç ve dış uygulamalar olarak ikiye ayırmış, hayata geçirilen uygulamalardan bahsetmiştir. Tektüfekçi (2018), e-Muhasebe uygulamalarının kontrolü ve denetimini içeren bir çalışma yapmıştır. Tuncer (2013 ve 2014), e-Fatura uygulamasını, güncel ve önemli bir sorun olarak ele almış, e-Faturadaki son yasal düzenlemeleri, ortaya çıkan sorunları ve bunlar için getirilen önlem ve tedbirleri ayrıntılı olarak incelemiştir. E-Fatura alanında en önemli literatürden biri de GİB'nin faaliyet raporları, genel tebliğleri ve sirkülerleridir. Vergi uygulamaları ile ilgili tereddüt yaşanan hususlar hakkında bilgi alınan ve 16/01/2010 tarihinde uygulamaya konulan GİB özelge sistemi ile e-Fatura uygulamasında büyük bir şeffaflık sağlanmıştır. Benzer şekilde VUK'a ait 397, 421, 433, 443,454, 475, 509 ve 526 sıra no.lu VUK Genel Tebliğleri ile 58 no.lu VUK Sirküleri, e-Fatura konusunda ciddi bir literatür oluşmasına katkı sağlamıştır. Bunlardan özellikle 19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi gazetede yayınlanan 509 Sıra no.lu VUK Genel Tebliği son derece önemlidir. Bu Tebliğ ile e-Fatura uygulamasının genişletilmesi ve yaygınlaştırılması kapsamında GİB tarafından VUK uyarınca düzenlenmesi zorunlu olan belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine yönelik olarak yayımlanan Tebliğler gözden geçirilmiş ve tüm tarafların tek kaynaktan bilgilenmelerinin temini amacıyla, elektronik belge uygulamalarında bütünlük sağlanmıştır. Bu kapsamda söz konusu Tebliğin yürürlüğe girmesi ile birlikte sırasıyla; 397, 415, 421, 433, 454, 462, 463 ve 487 sıra no.lu VUK Genel Tebliğleri yürürlükten kaldırılmıştır. En son yayınlanan VUK'a ait 526 sıra no.lu Genel Tebliği ile de 509 sıra no.lu Tebliğin; e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu, e-Fatura uygulamasına geçiş süresi, e-Arşiv Fatura başlıklı bölümlerinde değişikliğe gidilmiştir.

### 3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada mevcut durumun belirlenmesi ve analiz edilmesine yönelik bir araştırma deseni tercih edilmiştir. Dolayısıyla çalışmada nitel bir veri toplama yöntemi olan doküman/belge incelemesi esası kullanılmıştır. Doküman/belge incelemesi, araştırılması hedeflenen olgular hakkında bilgi içeren yazılı ve görsel materyallerin analizini içerdiği için bu anlamda çalışmanın doğasına oldukça uygun yöntem olduğu ifade edilebilir. Bu kapsamda, çalışmada birincil kaynak olarak GİB tarafından sağlanan istatistiksel veriler, tebliğ ve özetler kullanılmıştır. Bu doğrultuda 2008 ve 2020 yıllarını kapsayan çeşitli e-Fatura uygulamasına ilişkin EFKS, e-Arşiv Fatura, İhracat e-Fatura, Yolcu Beraberi Eşya (Tax-Free-refund) e-Fatura, SGK e-Fatura olmak üzere 5 farklı veriden yararlanılmıştır. Bu kapsamda e-Fatura kullanımının yasal hale gelmesinin ardından mükelleflerin özellikle başlangıç aşamasında karşılaştıkları ve ilerleyen süreçte de devam ettiği görülen birtakım sorunların tespiti için 2018 yılına kadar idareye yansıyan sorunları içeren özetler tek tek incelenerek kategoriler halinde tasnif edilmiştir. Bu özetlerden yola çıkarak sorunlar saptanmış ve e-Fatura istatistikleri oluşturulmuştur. Bu açıdan bakıldığında çalışmanın, hem GİB nezdinde hem de vergi mükellefleri ve diğer paydaşlar nezdinde bir boşluğu gidereceği düşünülmektedir. Çalışma aynı zamanda yararlanıcılara e-Fatura kullanımı ile ilgili toplu istatistiksel veriler de sunmaktadır. Bu sayede e-Fatura uygulamasını fiilen kullanan kişi sayılarının başlangıçtan günümüze kadar yıllar itibari ile sayılarını görmek mümkün olacaktır.

### 4. E-FATURA UYGULAMASININ GELİŞİMİ

E-Fatura uygulamasının gelişimini dört aşamada değerlendirmek mümkündür. Bunlar; Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin (EFKS) yürürlüğe girmesi, e-Fatura uygulamasının başlaması, e-Arşiv Fatura uygulamasına geçilmesi ve e-Faturanın kapsamının; e –İhracat, yolcu beraberli eşya, SGK ve Bavul ticaretini kapsayacak şekilde genişletilmesi şeklindedir.

#### 4.1. Elektronik Fatura Kayıt Sisteminin Yürürlüğe Girmesi

Türkiye’de e-Fatura uygulamasının başlangıcını 2008 yılına kadar geri götürmek mümkündür. Bu yılda ilk olarak EFKS’ye geçilmiştir (VUK, mükerrer madde 242 ve mükerrer madde 257). GİB bu pilot proje kapsamında telekomünikasyon sektöründe faaliyet gösteren 5 adet ve gaz dağıtım sektöründe faaliyet gösteren 1 adet işletme ile EFKS uygulamasını başlatmıştır (Tektüfekçi, 2018). Böylece faturalara ait belirli bilgilerin GİB sistemine aktarılması koşulu ile firmaların ikinci nüsha faturalarını elektronik ortamda saklamalarına izin verilmiştir (Tuncer, 2013).

EFKS uygulaması ile birlikte faturaların elektronik ortamda düzenlenmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilebilmesi sayesinde, fatura kullanıcılarının arşivleme maliyetleri büyük ölçüde ortadan kalkmıştır (Aydın, 2009).

Aşağıdaki tabloda 2008 yılında başlayan EFKS uygulamasına, kayıtlı kullanıcı sayıları ve düzenlenen EFKS sayılarına başlangıçtan itibaren yıllar itibari ile yer verilmiştir.

**Tablo 1: EFKS Kullanıcı Sayıları ve Fatura Bilgileri**

Yıl	EFKS Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen EFKS Fatura Sayısı (Adet)
2010-(2008-2009 Dahil)	6 (EFKS)	2.487.427.929
2011	6 (EFKS)	946.489.796
2012	6 (EFKS)	979.993.695
2013	6 (EFKS)	975.754.192
2014	17*	1.038.320.533
2015	1915	594.842.313
2016	6.161**	1.043.384.973
2017	11.306	1.236.469.920
2018	24.030	1.709.500.104
2019	155.050	2.341.192.585
2020	321.700	2.873.142.411

\* EFKS ve e-Arşiv kullanıcıları dahildir.

\*\*EFKS kullanan mükelleflerin tamamının e-Arşiv Fatura uygulamasına geçişi sağlanmıştır.

**Kaynak:** (Gelir İdaresi Başkanlığı 2008-2020 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir).

Tablodan da görüleceği üzere uygulamanın başlangıcından itibaren EFKS kullanıcı sayısı sürekli artmaktadır. Geline nokta 2020 yılı itibariyle bu uygulamadan yararlanan mükellef sayısı 321.720 kişiye ve düzenlenen EFKS fatura sayısı da 2.873.142.411 adede ulaşmıştır.

#### 4.2. E-Fatura Uygulamasının Başlaması

EFKS'ye geçilmesinden kısa bir süre sonra yürürlüğe giren VUK'a ait 397 sıra no.lu Genel Tebliği ile birlikte, 2010 yılından itibaren kağıt faturaya alternatif olarak, e-Fatura uygulaması fiilen yürürlüğe girmiştir. e-Fatura kullanımı başlangıçta Anonim ve Limited şirketler ile sınırlandırılmıştır. Ancak 2012 yılında e-Fatura uygulamasının kapsamı genişletilmiş ve bazı kritik sektörler ile bir kısım mükellefler için 2013 yılından itibaren e-Faturaya geçiş zorunlu hale getirilmiştir. Böylece e-Fatura kullanma imkânı gerçek kişileri de kapsayacak şekilde genişletilmiştir.



Aşağıdaki tabloda 2010 yılında başlayan e-Fatura uygulamasına, kayıtlı kullanıcı sayıları ve düzenlenen e-Fatura sayılarına başlangıçtan itibaren yıllar itibari ile yer verilmiştir.

**Tablo 2:** E-Fatura Kullanıcı Sayıları ve Fatura Bilgileri

Yıl	E-Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen Fatura Sayısı (Adet)
2010	114	8.275
2011	3.024	312.532
2012	3.182	874.710
2013	16.270	2.118.001
2014	19.375	72.463.951
2015	46.800	113.713.039
2016	61.013	163.456.644
2017	72.036	177.485.032
2018	88.837	220.286.825
2019	187.597	241.232.989
2020	332.400	366.655.334

**Kaynak:** (Gelir İdaresi Başkanlığı 2010-2020 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir).

Tablo 2'den de görüleceği gibi e-Fatura kullanan mükellef sayısı 2010-2020 döneminde sürekli artmıştır. Uygulamanın başlangıcında sadece 114 olan e-Fatura kullanıcı sayısı 2011 yılından itibaren düzenli olarak artış göstermiş ve 2020 yılı itibariyle 332.400 kişiye ulaşmıştır.

#### 4.3. E-Arşiv Fatura (EFKS) Uygulamasına Geçilmesi

E-Fatura uygulamasında üçüncü aşama e-Arşiv Faturaya geçilmesidir. VUK'a ait 433 sıra no.lu Genel Tebliğ ile manuel olarak düzenlenerek, muhafazası ve ibrazı mecburi olan faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi ve ikinci nüshasının elektronik ortamda muhafazası ve ibrazına imkân tanıyan e-Arşiv Fatura uygulamasına geçilmiştir. Bu kapsamda EFKS'yi kullanan mükelleflere e-Arşiv Fatura uygulamasına geçmek için 1 yıl süre tanınmıştır. Ayrıca elektronik ticaret yapan ve belli bir ciro rakamının üstünde gelir elde eden mükellefler için 2016 yılından itibaren e-Arşiv Fatura uygulamasına geçme zorunluluğu getirilmiştir (Akıl, 2015). EFKS kullanan mükelleflerin bilgi işlem sistemlerini e-Arşiv uygulamasına uyumlu hale getirebilmeleri için VUK'a ait 443 sıra no.lu Genel Tebliği ile, mükelleflere 01/04/2015 tarihine kadar ek süre

tanınmıştır. EFKS kullanan mükelleflerin tamamının 2016 yılında e-Arşiv Fatura uygulamasına geçişi sağlanmıştır.

Aşağıdaki tabloda 2016-2020 tarihleri arasında (son beş yılda) kayıtlı e-Arşiv Fatura kullanıcı sayıları ve düzenlenen e-Arşiv Fatura sayılarına ait ayrıntılar yer almaktadır.

**Tablo 3:** 2016-2020 Yılı E-Arşiv Fatura (EFKS) Kullanıcı Sayıları ve Fatura Bilgileri

Yıl	E-Arşiv Fatura (EFKS) Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen Fatura Sayısı (Adet)
2016	6.161**	1.043.384.973
2017	11.306	1.236.469.920
2018	24.030	1.709.500.104
2019	155.050	2.341.192.585
2020	321.700	2.873.142.411

**Kaynak:** (Gelir İdaresi Başkanlığı 2016-2020 Faaliyet Raporlarından derlenmiştir).

Tablo 3'ten de görüldüğü gibi son 5 yılda e- Arşiv Fatura kullanıcı sayısı kademeli olarak düzenli bir artış göstermiştir. E-Arşiv Fatura uygulamasından yararlanan mükellef sayısı 2016 yılında sadece 6.161 kişi iken bu sayı 2020 yılı itibari ile 321.700 kişiye yükselmiştir.

#### 4.4. E-Faturanın Kapsamının Genişletilmesi

E-Fatura uygulamasında dördüncü aşamayı, e- Fatura düzenleme zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamına; ihracat işlemleri, yolcu beraberinde eşya, SGK e-Faturanın da dahil edilmesi oluşturmaktadır. Bu kapsamda İhracat e-Faturası ve yolcu beraberinde eşya e-Faturası düzenleyecek işletmenin öncelikle e-Fatura uygulamasına kayıtlı kullanıcı olması gerekmektedir. İhracat e-Fatura zorunluluğu sadece Gümrük Çıkış Beyannamesi ekinde yer alan mal ihracı faturalar için geçerli olup, diğer belgelerin (Serbest Bölge İşlem Formu, Transit Ticaret Formu gibi) ekinde yer alan ihracat faturaları ise şu an için e-Fatura kapsamında değildir (E-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu, 2018: 6).

Yolcu beraberinde eşya e-Faturası düzenleyebilmek için işletmenin öncelikle e-Fatura sistemine kayıtlı olması gerekmektedir. Bu işlem Türkiye'de ikameti bulunmayan yolculara KDV iadesi yapabilmek için yapılmaktadır. KDV uygulaması genel tebliğinde yer alan yolcu beraberinde eşya istisnası yalnızca yetki belgesine sahip aracı kurumlar tarafından iade yöntemini seçen mükellefler için uygulanacaktır (E-Fatura Uygulaması Gümrük İşlemleri Kılavuzu, 2018: 18-22).

E-Fatura sistemine 01.10.2017 tarihi itibari ile T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu da dahil olmuştur. Böylece elektronik fatura uygulamasına kayıtlı mükellefler SGK'ya gönderecekleri faturaları elektronik ortamda gönderebileceklerdir (SGK E-Fatura Uygulaması Kılavuzu, 2017: 1).

En son 2019 yılında Bavul ticareti kapsamında düzenlenen Özel faturanın e-Fatura olması yönünde Ticaret Bakanlığı ile GİB arasında bir proje başlatılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu, 2019: 72).

E-Fatura kullanımını yaygınlaştıkça, sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge ile mücadele daha etkili hale gelecektir. Ayrıca hata ihtimalini azaltacağı için bu durum mükelleflerin gönüllü uyumunu da teşvik edecektir. İlaveten e-Faturanın yaygınlaşması kağıt kullanımını büyük ölçüde sona erdirecektir. GİB'nin e-Fatura uygulamasını yaygınlaştırma yönündeki teknoloji yatırımları sürmektedir (Kiraz, 2019: 166).

## 5. E-FATURA UYGULAMASINDA MÜKELLEFLERİN KARŞILAŞTIĞI SORUNLAR

E-Fatura henüz yeni bir uygulamadır. Bu kapsamda GİB'in resmi internet sitesinde yayınlanan e-Faturaya ilişkin özelgelerin ayrıntılı analizi neticesinde, mükelleflerin e-Fatura uygulamasının başlangıcından itibaren öncelikle teknik sorunlarla karşılaştıkları ve ikinci olarak da e-Fatura mükellefiyetinin kapsamına girip girmedikleri ile ilgili tereddütler yaşadıkları gözlenmiştir. Bu noktadan hareketle e-Fatura uygulamasının başlangıcından itibaren mükelleflerin karşılaştıkları temel bazı sorunlar şunlardır: (GİB Özelgeler Sistemi, 2018)

i) Öncelikle e-Fatura uygulaması ile ilgili tebliğde yıllar içerisinde köklü değişiklik yapılması, mükelleflerin e-Fatura uygulamasına uyum sağlamanın birtakım sorunlar yaşamasına neden olmuştur. İdareye yöneltilen sorulardan (taranan özelgeler) bunu net olarak görmek mümkündür.

ii) Bazı mükellef gruplarında e-Fatura mükellefiyetinin belirlenmesinde tereddütler olduğu görülmektedir. Nitekim VUK'a ait 421 sıra no.lu Genel Tebliğ'de ve VUK'a ait 58 no.lu sirkülerde mükellefiyetin belirlenmesinde; gelir tablosunda yer alan ve işletmenin toplam satışlarını gösteren brüt satış hasılatının dikkate alındığı görülmektedir.

Buna göre;

“a) 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibariyle asgari 25 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar.”

“b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL brüt satış hasılatına sahip olanlar *e-Fatura kullanıcısı olmak zorundadırlar.*”

Bu hüküm karşısında, adı geçen mükelleflerden mal alan ve brüt satış hasılatı belirlenen eşiklerde olan mükellefler e-Fatura düzenleyecektir (Tuncer, 2014).

Buna karşılık özelgelerin analizinden bazı mükelleflerin brüt satış hasılatının tamamı yerine sadece madeni yağ, tütün, alkol veya kolalı gazoz satışlarını dikkate almak suretiyle, kendilerinin uygulamanın kapsamı dışında tuttıkları gözlenmiştir.

iii) Mükelleflerin tereddüt yaşadıkları bir konu da süreler ile ilgilidir. Özelgelerin analizinden mükelleflerin irsaliyenin faturaya bağlanma süresi olan 7 günlük süre ile 8 gün olan faturaya itiraz süresini sıklıkla karıştırdıkları gözlenmiştir. Fatura düzenleme süreleri Vergi Usul Kanunu'nun 231. Maddesinin 5. Bendinde açık hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

*"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."*

VUK'un bu hükmünün e-Fatura düzenleme süreleri için de aynen uygulanması mümkündür. Nitekim 397 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde e-Faturanın yeni bir belge türü olmadığı ve kağıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olduğu açıkça ifade edilmiştir.

Ayrıca aynı Tebliğde mükelleflerin e-Fatura düzenlerken, bu Tebliğde belirtilmeyen hususlarda, süreler başta olmak üzere, VUK ve ilgili diğer kanun ve düzenlemelerde yer alan usul ve esaslara uymak zorunda oldukları da açıkça hüküm altına alınmak suretiyle bu konudaki tereddütler ortadan kaldırılmıştır.

Bu noktada mükelleflerin e-Fatura düzenlerken, kağıt fatura için geçerli kanuni süreleri esas almaları gerekmektedir.

Mükelleflerin e-Fatura düzenlememesi halinde VUK'un 353'üncü maddesinin 1'inci bendine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Böylece VUK'un 353'üncü maddesinde 7103 sayılı Kanunun 12'inci maddesinde yapılan değişiklik ile 2018 yılından itibaren bu konudaki tereddütler kaldırılmıştır.

iv) Özelgelerin analizinden nev'i değişikliği sonrasında e-Fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği konusunda da tereddütler olduğu gözlenmiştir. Bazı mükellefler nev'i değişikliğini yeni bir şirket kuruluşu gibi algılamakta ve e-

Fatura uygulamasına geçmeyeceklerini düşünmektedir. VUK'a ait 421 no.lu Tebliğde ise mükellefiyetin tespitinde nev'i değişikliğinden önceki brüt satışları ile nev'i değişikliğinden sonraki brüt satışlarının toplamı yerine, ayrı ayrı değerlendirme yapıldığı görülmektedir. Oysa ki, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre nev'i değişikliği öncesindeki şirketin devamı niteliğindedir (bkz., 5520 sayılı KVK, m. 19). Bu hüküm karşısında mükellefiyet eşiklerinin belirlenmesinde, nev'i değişikliğinden önceki ve sonraki brüt satışların toplamalarının dikkate alınması gerekmektedir.

## 6. E-FATURA UYGULAMASININ İYİLEŞTİRİLMESİNE YÖNELİK ÖNERİLER

Dijital dönüşüm sürecinin zorunlu bir gereği olarak başlatılan e-Fatura uygulamasına geçişte her ne kadar birtakım sorunlar yaşanmış olmakla birlikte, idari düzenlemelerin kararlılıkla uygulaması neticesinde bugün gelinen nokta önemlidir. Diğer yandan özellikle başlangıç aşamasında yaşanan ve halen devam eden bir önceki kısımda ifade edilen tereddütlerin giderilmesi mükelleflerin e-Fatura uygulamasına gönüllü uyumlarının sağlanmasında faydalı olacaktır.

Bunlara ilaveten e-Fatura uygulamasının iyileştirilmesine, yani gönüllü uyumun artırılmasına yönelik ilave birtakım öneriler ise şunlardır:

- i) E-Fatura uygulaması konusunda yapılan idari düzenlemeler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın internet sayfasında sürekli güncellenmektedir. Bu mükelleflerin gönüllü uyumu noktasında oldukça önemlidir. Bununla birlikte her ayın belli günlerinde mükelleflere ve paydaşlara yönelik sürekli eğitim seminerleri düzenlenmesi, e-Faturanın yaygınlaşması ve benimsenmesi açısından faydalı olacaktır.
- ii) E-Fatura uygulamasının işletmelere ve dolaylı olarak da ülke ekonomisine sağlayacağı katkı göz önünde bulundurulduğunda, GİB'in hazırladığı taslak metinlerin konunun tarafları ile müzakere edilmesi, işletmelerin gönüllü uyumunu olumlu yönde etkileyecektir.
- iii) GİB tarafından e-Fatura uygulamasına geçiş için bir Rehber hazırlanması, ilk kullanım aşamasında büyük fayda sağlayacaktır.
- iv) E-Fatura uygulaması ile ilgili mükelleflerin yapması gerekli olan alt yapı maliyetleri için bir teşvik ve hibe programı geliştirilmesi, uygulamanın başarısına ve sürekliliğine katkı sağlayacaktır.

## 7. SONUÇ

Dijitalleşmenin bir neticesi olarak e-Fatura da ticari hayattaki yerini almıştır ve kullanımı hızla artmaktadır. e-Fatura uygulamasının özellikle sahte belge ile mücadelede büyük etkisi olmuştur. Bunun yanında e-Fatura kullanımının mükellefin gönüllü uyumunun artmasında da rolü vardır. Bu sayede kağıt kullanımından da ciddi manada tasarruf sağlandığı gibi, e-Fatura kullanımı arttıkça bu olumlu etki daha net bir şekilde görülecektir. Dolayısıyla e-Fatura uygulaması, emek ve maliyetten önemli bir tasarruf sağlamıştır. Bu sayede faturalama süreci önemli ölçüde kısalmıştır. Bu çalışmada, ticari hayatta olumlu yansımaları olan e-Fatura kullanımının yasal hale gelmesinin ardından mükelleflerin özellikle başlangıç aşamasında karşılaştıkları ve ilerleyen süreçte de devam ettiği görülen birtakım sorunların tespiti yapılmış ve iyileştirici yönde birtakım önerilerde bulunulmuştur. Bunun için 2018 yılına kadar idareye yansıyan sorunları içeren özeldeler tek tek analiz edilmiştir.

Bu bağlamda çalışmanın e-Fatura uygulamasında karşılaşılan sorunların çözümüne katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca e-Fatura ile ilgili toplu istatistiksel veriler sunmak suretiyle de literatüre katkı sağladığı söylenebilir.

Netice olarak karşılaşılan temel bazı sorunlar ve iyileştirici nitelikteki bazı tespitler şunlardır:

- i) E-Fatura uygulaması ile ilgili ana tebliğde yıllar içerisinde yapılan köklü değişikliklere uyum sağlamada mükellefler güçlükler yaşamaktadır.
- ii) Bazı mükellef grupları için e-Fatura mükellefiyetine esas alınan eşiklerin açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.
- iii) E-Fatura düzenlerken, kağıt fatura için geçerli kanuni sürelerin aynen geçerli olduğu konusunda mükellefler bilgilendirilmelidir.
- iv) Nev'i değişikliği hallerinde ana Tebliğde belirtilenin aksine, nev'i değişikliğinden önceki ve sonraki brüt satışların toplamı esas alınmalıdır.
- v) E-Fatura uygulaması ile ilgili sürekli eğitim seminerleri düzenlenmesi, hazırlanan taslak metinlerin öncesinde paydaşlarla müzakere edilmesi gönüllü uyumu teşvik edecektir.
- vi) E-Fatura uygulamasına geçiş için idare tarafından bir Rehber hazırlanması, ilk kullanım aşamasında büyük fayda sağlayacaktır.
- viii) E-Fatura alt yapısı için mükelleflere bir teşvik ve hibe desteği sağlanması bu projenin başarısına ve sürekliliğine katkı sağlayacaktır.

- viii) E-Fatura düzenlenmemesi halinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir. VUK'un 353'üncü maddesinde 7103 sayılı Kanunun 12'inci maddesi ile yapılan değişiklik ile birlikte bu konudaki tereddütler de 2018 yılı itibariyle ortadan kalkmıştır.

## KAYNAKÇA

- Akıl, M. (2015). E-Arşiv Uygulaması. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (144), 1-10.
- Aydın, F. (2009). Elektronik Fatura Kayıt Sistemi Çerçevesinde E-Fatura Uygulaması. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (66), 1-8.
- Doğan, U. (2014). *Elektronik Vergisel Uygulamalar*. Ankara: TÜRMOB (467).ISBN: 978-605-4880-08-9
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2008) *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:93, Ankara: Nisan 2009.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2009). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:112, Ankara: Nisan 2010.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2010). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:132, Ankara: Nisan 2011.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2011). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:151, Ankara: Nisan 2012.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2012). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:167, Ankara: Nisan 2013.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2013). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:187, Ankara: Nisan 2014.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2014). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:199, Ankara: Şubat 2015.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2015). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:216, Ankara: Şubat 2016.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:247, Ankara: Şubat 2017.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2017). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:276, Ankara: Şubat 2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2018). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:314, Ankara: Şubat 2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2019). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı.Yayın no:349, Ankara: Şubat 2020.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2020). *Faaliyet Raporu*. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı. Yayın no:387, Ankara: Şubat 2021.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). Erişim tarihi: 12 Ekim 2018, Erişim yeri: [www.efatura.gov.tr/özelgeler](http://www.efatura.gov.tr/özelgeler).

Gülten, S. (2015). *Adım Adım e-Fatura ve e-Defter Uygulamaları*. Ankara: Ankara SMMM Odası (99).

Gümrük İşlemleri Kılavuz, E-Fatura Uygulaması v.1.8, Şubat 2018.

Kiraz, A. (2019). *Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması: Yerel/ Küresel Meseleler, Küresel/ Yerel Çözümler*, Cilt 1, Ankara: TÜRMOB (496).

SGK, e-Fatura Uygulaması Kılavuzu v.1.0, Eylül 2017.

Tektüfekçi, F. (2018). Türkiye'de E-Dönüşüm Sürecinde Elektronik Belge ve Defter Kontrolü ile Denetimi Üzerine Bir İnceleme. *İzmir Katip Celebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 101-119.

Tuncer, S. (2013). E-Fatura Uygulaması 1 Eylül 2013'te Yürürlüğe Girdi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (118), 1-7.

Tuncer, S. (2014). E-Fatura Uygulamasında Son Durum. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* (126), 1-10.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10 Ocak 1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21 Haziran 2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Sirküleri No:58 (08.02.2013 Tarih- 2013/3).

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No:397, 05.03.2010 Tarih ve 27512 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No:421, 14.12.2012 Tarih ve 28497 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:433) 30.12.2013 Tarih ve 28867 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:443, 30.12.2014 Tarih ve 29221 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:454, 20.06.2015 Tarih ve 29392 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:475, 15.12.2016 Tarih ve 29919 Sayılı Resmi Gazete.



Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No:509, 19.10.2019 Tarih ve 30923 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No:509'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Sıra No:526, 09.02.2021 Tarih ve 31390 Sayılı Resmi Gazete.



# COVID-19 PANDEMİ DÖNEMİNİN SPOR KULÜPLERİNİN FİNANSAL YAPISI VE RAPORLAMASINA ETKİSİNİN İNCELENMESİ\*

Prof. Dr. Adnan SEVİM<sup>a</sup>  
Dr. Samet BÜLBÜL<sup>b</sup>

Ampirik Araştırma  
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Mart 2022; 15 (1): 21-49*

## ÖZ

2020 yılı başından itibaren Çin’de ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkisi altına alan COVID-19 yalnızca sağlık yönüyle değil, aynı zamanda başta ekonomik, sosyal ve kültürel faaliyetler olmak üzere birçok yönden olumsuz etkileri de beraberinde getirmiştir. Pandemi sürecinin artan vaka sayıları ve önlenemeyen yayılımı, küresel bazda birtakım belirsizliklerinde ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu olumsuzluk ve belirsizlikler tüm alanlarda olduğu gibi işletme faaliyetlerini ve finansal yapılarını derinden etkilemiş ve birçok yönüyle finansal tablolar üzerinde de olumsuz etkiler yaratmıştır. Pandemi süreci birçok alanda olduğu gibi spor kulüplerinin de faaliyetlerini olumsuz olarak etkilemiş, başta seyirci ve ürün satış gelirleri olmak üzere kulüplerin tüm gelirlerinde önemli bir azalmaya neden olmuş; bu durumda kulüplerin finansal tablolarına yansımıştır. Bu alanda hem Türkiye’de hem de tüm dünyada yaşanan gelişmeleri ele alındığında, sportif karşılaşmaların bir süre ertelenmesi, müsabakaların seyircisiz ya da çok düşük kapasite ile yapılmaya başlanması, kulüplerin gelirlerindeki çok büyük azalma nedeniyle yükümlülüklerini yerine getirmelerini güçleştirmiştir. Bu süreçte, kulüplerin finansal yükümlülüklerini yerine getirmeleri, zaten finansal güçlükler içinde bulunan kulüpleri çok ciddi boyutta zor durumda bırakmıştır. Aynı zamanda bu durum kulüplerin likiditesini bozmuş, nakit akışları üzerinde ciddi olumsuzlukları beraberinde getirmiştir. Nakit akışlarında meydana gelen bu olumsuzluklar, kulüp faaliyetlerinin sürdürülebilirliği ve borç ödeme güçlerini üzerinde çok önemli etkiler yaratmıştır. Bu çalışmada, pandemi sürecinden en çok etkilenen spor kulüplerinin finansal yapılarında ve likit yapılarında meydana gelen olumsuzluklar incelenmiş, olası riskler ele alınmış, bunun finansal yapıya ve raporlamaya etkisi analiz edilmiş ve öne çıkan hususlarla birlikte değerlendirilmelere yer verilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Likidite, Finansal Raporlama, Finansal Tablolar, Mali Analiz, Muhasebe Standartları.

**JEL Kodları:** G32, M40, M41.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Sevim, A., Bülbül, S. (2022). COVID-19 Pandemi Döneminin Spor Kulüplerinin Finansal Yapısı ve Raporlamasına Etkisinin İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 51-79.

\* Makalenin gönderim tarihi: 01.06.2021; Kabul tarihi: 05.10.2021, iThenticate benzerlik oranı %13

<sup>a</sup> Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, [asevim@anadolu.edu.tr](mailto:asevim@anadolu.edu.tr)  
ORCID: [0000-0002-0864-3719](https://orcid.org/0000-0002-0864-3719).

<sup>b</sup> Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, [samet.bulbul@anadolu.edu.tr](mailto:samet.bulbul@anadolu.edu.tr)  
ORCID: [0000-0003-2795-4608](https://orcid.org/0000-0003-2795-4608).

## THE ANALYSIS OF THE EFFECTS OF THE COVID-19 PANDEMICS ON THE FINANCIAL STRUCTURE AND REPORTING OF SPORTS CLUBS

### ABSTRACT

Emerging in China at the beginning of 2020 and affecting the whole world since then, COVID-19 pandemics has brought negative effects not only on health, but also on many areas, exclusively on economic, social and cultural activities. The increasing number of cases and the unavoidable spread of coronavirus disease have caused some uncertainties on a global basis. These negativities and uncertainties have profoundly affected the business activities and financial structures, as in all areas, and have had negative effects on the financial statements in many aspects. The process has adversely affected the activities of sports clubs, as in many fields, and has caused significant decreases in all incomes of clubs – particularly in the numbers of spectators and in the revenues of product sales – and this condition has skeptically been revealed through the financial statements of the clubs. Considering these conditions, both in Turkey and all over the world, the postponement of sports events for a while, the fact that the competitions started to be held without spectators or with very low capacity have made it difficult for the clubs to fulfill their obligations due to the huge decreases in their incomes. Besides, these conditions have disrupted the liquidity of the clubs and have brought serious negative effects on their cash flows. The negativities in cash flows have a significant adverse effect on the sustainability of club activities and the financial competence of sports clubs. In this study, the negativities occurring in the financial structures and liquid structures of the sports clubs which were most affected by the pandemic conditions have been examined, possible risks for them have been discussed throughout the study, the negative effects of the conditions on the financial structure and reporting has been analyzed, and the evaluations have been included in the study, as well.

**Keywords:** Liquidity, Financial Reporting, Financial Statements, Financial Analysis, Accounting Standards.

**JEL Codes:** G32, M40, M41.

### EXTENDED SUMMARY

#### Introduction

The COVID-19 pandemics, which started in the People's Republic of China and spread all over the world, profoundly affects daily life and has negative effects on various fields. The World Health Organization's announcement of the virus to the world on January 30, 2020 and then its acceptance as a pandemics on March 11, 2020 are important turning points that change life individually and socially. The measures which are taken against the spread of the epidemic and which are taken to prevent its spread both in the world and in our country, have fundamentally affected human behaviour, and this has changed consumption habits, social relations and economic preferences in daily life. It is inevitable that the economic, social, cultural and technological happenings caused by the epidemic have negatively affected businesses and their activities. These happenings are seen as uncertainty in the markets, disruptions in supply chains, interruptions, delays in

production, fluctuations in demand, and decreases in sales and productivity. Sports clubs are at the forefront of the businesses which are most negatively affected by these happenings caused by COVID-19. The competitions postponed due to the epidemic and the sports activities that could not be held have caused the sports clubs to be deprived of their most basic revenues. This has caused significant uncertainties in the clubs' cash management, sustainability, operating processes, contracts, and predictions, and these have caused them to change their strategies. In this context, the financial reports, which reveal the clubs' activity results, financial situations, cash management and economic performances, best reflect the complex, uncertain and difficult to predict the new period, as in all economic activities in the process that emerged with the declaration of the pandemics. Therefore, the significant uncertainties created by the adverse effects of COVID-19 in the economic order in the financial reporting processes and systems of sports clubs in addition to revealing this new reality, also contain serious concerns about the issue of sustainability in the future.

### **Literature on Research**

Academic studies on the economic impact of the COVID-19 pandemics period are not at the desired level since the subject is new, but studies on this issue continue to increase. This study aimed to analyze the adverse effects of COVID-19 on sports clubs and to examine those effects on their financial structure and reporting, through this analysis, it will contribute to other academic studies. In this context, previous data in the academic studies conducted in our country and their results is as follows:

Koçak and Kaya (2020) discuss the level of the negative impact of COVID-19 pandemics on athletes and the necessary precautions taken for starting of sports activities and organizations again in their compilation study titled "The Triangle of COVID-19 Pandemics, Sports, and Athlete: The Negative Effects and Some Recommendations".

Türkmen and Özşarı (2020) in their study called "COVID-19 Epidemic and Its Negative Effects on the Sports Industry", summarize the economic losses experienced by the sports industry and all sectors producing goods and services in these industries, and they make some suggestions about the challenging process in the future.

Göksel (2020) in the study titled "The Adverse Effects of the Coronavirus (COVID-19) Epidemic on Sports Organizations and the Normalization Process in Sports", deals with the economic effects and financial risks of the postponement or cancellation of sports organizations and makes suggestions authorized institutions/organizations for normalization.

## Method of Research

The level of the negative impact of the COVID-19 pandemic period on football clubs could be obtained from the amounts expressed in the financial reports and their explanatory footnotes. The fact that sports clubs use a specific accounting period and the period end date in the financial statements is 31 May provide rather useful data for viewing those effects and make it easier to evaluate the negative effect of the pandemic period.

Since COVID-19 was accepted as a pandemics on March 11, 2020 and the subsequent preventive measures directly affected the normal activities of football clubs during the season, problems arising from the pandemic period can be easily seen in these reports. In this context, under the title of this study, the independent audit reports and annual report information for the year 2020 of the four great football clubs open to the public in the 2019/2020 Spor Toto Super League Cemil Usta season in our country and the great football clubs whose financial reports published abroad have primarily been obtained.

Based on the data obtained, financial data before and after the pandemics have been collected, and the negative effects of the disease on the financial structure and the differences in reporting have been analyzed by means of this data. The obtaining and the analysis of all data helps reach critical data for viewing the first impact of the COVID-19 pandemic period on financial reports and tracking these effects on the following quarterly reports, and it will also be a significant source for the studies to be done in the future. The financial reports of the football clubs to be examined for the purpose of the research have been obtained from the Public Disclosure Platform (PDP) in our country and from the investor relations sections of the web pages of the relevant enterprises. The financial reports belonging to foreign clubs have been accessed from each foreign club's own website, and in some cases, the reports have also been accessed from public platforms. While choosing the foreign clubs for the analysis, in particular, the release of the reports has been followed, and the reports in English have been preferred, and as a result, this study has accessed to the reports of 12 great clubs.

4 clubs selected from England are the ones that have just published their reports for the 2019-2020 period, and the other 4 clubs from Europe have been selected according to criteria which depend on both the time of publications and reporting in English. In this framework, the financial reports of 12 football clubs were analyzed by content analysis method, with the addition of clubs in various countries, 4 of which are in our country, and whose reports have just been published, and obtained data has been systematically brought together and the financial data has been summarized. The summary data collected within the scope of the study has been evaluated by financial analysis methods, the inferences have been made

regarding the results obtained, and with the explanations of COVID-19, some predictions for the future have also been included in the study. In addition, since the amounts taken from the financial reports are analyzed within the scope of ratio analysis, there is no need to convert them into TL and they have been transferred to the summary tables in their own currency.

### **Findings of Research**

Due to the COVID-19 pandemics, social and economic activities have been adversely affected, and it was decided to postpone all leagues by the Ministry of Youth and Sports after 19.03.2020. On 28.05.2020, it was announced by the Turkish Football Federation (TFF) that the Spor Toto Super League would start again on 12 June, and the current competitions were postponed to later dates within the scope of preventive measures. As a result of these happenings, there were significant decreases in performance-based revenues and these revenues were delayed to the next period. In addition, despite the end of the 2019/2020 Spor Toto Super League Cemil Usta Season on 26.07.2020, the revenues related to the degree of completion of the league could not be recorded. In the postponed league, which was completed in July, the revenues of 8 football matches could not be recorded in the financial statements dated 31.05.2020 and were transferred to the next period.

Because of the COVID-19 pandemics and the happenings after that, considering the reporting dates, football club management, professional athletes and technical staff have not been paid completely. Due to COVID-19, the International Association of Football Associations (FIFA) released a circular numbered 1714 on 07.04.2020 and Turkish Football Federation defined the COVID-19 outbreak as ‘force majeure’ with a similar opinion on 08.04.2020. In this context, it recommended that both parties should work together to protect the interests of both the clubs and the athletes and reach a reasonable reduction in the contract price or postponement of the payment by mutual agreement. Within the framework of this decision, discussions are ongoing regarding the reduction in the wages and guarantee wage obligations of the athletes included in the assets of the balance sheet of the clubs and the contracts made with them, but as of the publication date of the financial report, no progress has been made and no agreement has been reached on those wages. In disputes arising from reasons such as disputes or termination of contract, in cases of receivables filed against the club within the body of FIFA, the proceedings are still in progress.

In the financial statements prepared for the continuity of clubs, it is seen that the increase in assets for the period slowed down due to COVID-19, but the increase in short-term financial liabilities accelerated. In this case, a club's working capital net turned negative and significant uncertainties began to appear in meeting short-term financial liabilities. In addition, when the

losses in own resources, current period and previous years are taken into account, according to Article 376 of the Turkish Commercial Code (TCC), there is a state of being deep in debt.

If the club managements' future expectations and cash flow plans are realized, it is considered that these negative effects and significant uncertainties will disappear for them. However, it is expected that the financial difficulties experienced by the clubs will be overcome through the measures taken by the clubs' managements and the breakthroughs to be accessed through additional revenues. As of 23.03.2020, it was announced by the Presidency that the loan principal and interest payments will be postponed and additional financial support will be provided for sports clubs whose cash flows have deteriorated due to COVID-19. Within the scope of the Economic Stability Shield Package declared in this announcement, meetings were held with the creditor banks and it was requested that the interest payments of the loans be postponed for 6 months. In addition, the club's negotiations with various banks on loan debts and their restructuring, as well as the request for restructuring tax debts are continuing.

The decrease in club revenues, the deterioration of cash flows, the existence of significant uncertainties regarding sports events and the inability to reasonably predict the negative effects on the financial statements of a possible second wave that may occur during the COVID-19 pandemic period required additional measures to be taken in terms of effective management of existing financial resources. In this context, additional decisions were taken to support all kinds of measures that increase additional revenues and create financial resources, keep current expenses at an optimum level and strengthen the financial structure. In addition, the wages of the athletes and the technical staff, and the rental wages of the athletes, which were accounted for in the 'Cost of Sales' account of the revenue statement for the period, were postponed to the next period due to the prolongation of the season until June and July and were accounted for by deferred following the periodicity principle.

The cessation of sports events caused significant losses in the broadcasting rights, sponsorship, naming rights and advertising revenues of the clubs. The negative effects on the accounting of these losses have the power to adversely affect the activities to be carried out in the future. In this context, these revenues corresponding to the deferred period are accounted for in the financial liabilities arising from customer contracts. In addition, the assumptions made about the financial situation and the estimations about the cash flows continue to be uncertain together with the happenings in the conjuncture. The closure of licensed product stores, the disappearance of stadium revenues, the lack of broadcasting revenues, fluctuations in interest and exchange rates have a negative impact on the borrowings of clubs, and they all have brought financial difficulties.



## Conclusion

The recognition of COVID-19 as a pandemics and the preventive measures taken after it affected the economic life as in all areas around the world; businesses, institutions and organizations have faced some significant uncertainties. In this context, the postponement of national and international organizations and sports competitions, together with the suspension of sports activities by regulatory institutions such as FIFA and UEFA, caused deterioration in the financial structures and cash flows of football clubs in our country and in Europe. In this study, the financial statements and independent audit reports of 12 football clubs in Turkey and Europe for the period of 2019-2020 have been examined and the negative effects of the COVID-19 pandemic period have been evaluated. In addition, although it has not yet been released in Europe, through the release of the first quarter activity reports in our country dated 31.08.2020 after the pandemics, the data for this period has also been obtained and taken into account in the evaluations of this study.

Considering the effects on the financial structure and reporting of the 12 football clubs examined, the first thing that stands out is the negative change in cash and cash equivalents of these clubs. The amount of cash held before the pandemics decreased significantly after the pandemics. When we consider the deterioration of the cash flows of the enterprises, even if this condition is accepted as normal, the most significant issue of the future will be cash management and liquidity. In addition, the decreases in current assets were tried to be compensated by short-term borrowings and the working capital net was adversely affected and turned into negative. Therefore, in the normal activity cycle of the clubs; the decrease in working capital, which will help to carry out routine transactions and manage debtor relations, will greatly affect the short, medium and long-term decisions of clubs and a sustainable operating cycle, in addition to the problems of fulfilling their obligations. However, increases in both short-term and long-term borrowing amounts, while this is currently considered a requirement, the decreases in own funds emerge as a threat to the continuity and sustainability of the business in the future. As a matter of fact, this situation has also been expressed in the independent audit reports and it has been especially emphasized in the paragraph of the points that draw attention in the auditor's opinion.

In the activity reports analyzed, the decreases in revenues caused by the cessation of sports events and commercial activities have a negative effect on both the revenue amount and the profit/loss of the period. It has been observed that the revenues of almost all clubs decreased, and since the obligations arising from the contracts continue, the activities related to the period resulted in losses. In particular, considering the cumulative losses from previous years in clubs in Turkey, the magnitude and importance of

the risks that clubs face is even understood well. When the quarterly reports that ended after 31.08.2020 in our country are examined, It is seen that the negative effect in the annual reports dramatically continues, the decreases in assets, the increases in short and long-term liabilities continue, but there is not sufficient improvement in revenue and profitability.

In these days when the economic effects of the COVID-19 pandemic period continue to increase, as in other areas, the problems experienced by football clubs should be solved with long-term structural solutions rather than short-term ones, even if the pandemics is brought under control to a large extent, and crisis management policies should be emphasized. In this context, transparency and accountability of club activities, sharing information with a corporate management approach, efficient use of assets and resources, improving the financial situation following UEFA Fair Play criteria and providing a balanced budget will minimize the problems that could arise in such cases and create a sustainable solution, and it will contribute to the formation of the financial structure and operating cycle.

## 1. GİRİŞ

Çin Halk Cumhuriyeti'nden başlayarak dünyanın her tarafına yayılan COVID-19 salgını, günlük hayatı derinden etkilemekte ve farklı alanlara evrilmektedir. Dünya Sağlık Örgütü'nün 30 Ocak 2020 tarihinde virüsü dünyaya duyurması ve devamında da 11 Mart 2020 tarihinde pandemi olarak kabul etmesi, bireysel yaşantıdan toplumsal yaşantıya hayatı dönüştüren önemli dönüm noktalarıdır. Gerek dünyada gerekse ülkemizde salgına karşı alınan önlemler ve yayılmasını önleyici tedbirler, öncelikle insan davranışlarını etkilemiş ve bu durum günlük yaşamdaki tüketim alışkanlıklarını, sosyal ilişkileri ve ekonomik tercihleri değiştirmiştir. Salgından kaynaklanan ekonomik, sosyal, kültürel ve teknolojik gelişmelerin işletmeleri ve onların faaliyetlerini olumsuz etkilemesi ise kaçınılmaz olmuştur. Söz konusu olumsuz gelişmeler, piyasalarda belirsizlik, tedarik zincirlerinde aksama, kesintiler, üretime yönelik gecikmeler, talepte meydana gelen dalgalanmalar, satışlarda ve verimlilikte azalış olarak kendisini göstermektedir. COVID-19'dan en çok etkilenen işletmelerin başında ise spor kulüpleri gelmektedir. Salgın nedeniyle ertelenen müsabakalar, yapılamayan sportif faaliyetler, spor kulüplerinin en temel gelir kaynaklarından mahrum kalmalarına neden olmuştur. Bu durum ise, kulüplerin nakit yönetiminde, sürekliliğinde, faaliyet süreçlerinde, sözleşmelerinde ve tahminlerinde önemli belirsizlikleri ortaya çıkarmış ve stratejilerini değiştirmelerine etki etmiştir. Bu kapsamda, spor kulüplerinin faaliyet sonuçlarının, finansal durumunun, nakit yönetiminin ve ekonomik performanslarının ortaya konulduğu finansal raporlar, pandemi ilanı ile birlikte gelişen süreçte, bütün ekonomik faaliyetlerde olduğu gibi, yeni dönemin karmaşık, belirsiz ve tahmin yapmanın zor olduğu dönemi en iyi şekilde yansıtmaktadır. Dolayısıyla, COVID-19'un ekonomik düzende yarattığı olumsuzlukların, spor kulüplerinin finansal raporlama süreçlerinde ve sistemlerinde yarattığı önemli belirsizlikler, bu yeni gerçekliği gözler önüne sermenin yanında, ilerleyen zamanlardaki sürekliliğe yönelik ciddi endişeleri de bünyesinde barındırmaktadır.

## 2. COVID-19 PANDEMİ DÖNEMİNİN İŞLETMELER ÜZERİNE ETKİLERİ

COVID-19 pandemi döneminin oluşturduğu belirsizlik ortamı, daha öncesinde böyle bir olayla karşılaşılması ve geçmişte yaşanan krizlerden de farklı olması nedeniyle işletme faaliyetlerini ve süreçlerini birçok açıdan etkilemeye devam etmektedir. İnsanların tüketim ve satın alma davranışlarında meydana gelen değişiklikler, ekonomik tercihlerini de etkilediği için, kısa vadede beklenen nakit akışlarındaki bozulma, uzun vadede işletme faaliyetlerinin genel yapısını da bozmaktadır. Ayrıca, pandeminin ne zaman bitip de hayatın normale döneceği bilinmediğinden,

ekonomik döngü içerisindeki hammadde, tedarik zinciri, üretim, satış ve dağıtım kanallarındaki aksama ve gecikmeler, süreçteki belirsizliği artırmaktadır. Dolayısıyla, COVID-19 kaynaklı olumsuzluklar, piyasa düzenini bozmakta, arz ve talepte dalgalanmalara neden olmakta, verimlilikteki azalışla birlikte kapanan işletmeler hem müşteri hem de istihdam kaybına neden olmaktadır. Bununla birlikte, uluslararası piyasalardaki bozulmalar ve borsalardaki sert düşüşler, yatırımların durmasına, sözleşme yükümlülüklerinin yerine getirilememesine, işsizliğin artmasına, iflasların yaygınlaşmasına ve finansal sistemin baskılanmasına neden olmaktadır (McKinsey ve Company, 2020, s.17).

### 2.1. İşletmenin Sürekliliğine Etkisi

COVID-19 pandemi döneminin neden olduğu ekonomik dalgalanmalar, işletme faaliyetlerinin sürdürülmesinde önemli riskler barındırmaktadır. İşletmelerin süreklilik esasına göre kurulması, sınırsız bir ömre sahip olması ve finansal tablolarını da işletmenin sürekliliği ilkesi uyarınca düzenlenmesi nedeniyle, söz konusu pandemi etkileri, en temel faaliyetlerin dahi yerine getirilememesine neden olabilmektedir. Bu durum ise, yaşanan şartları ve olayları birlikte ele aldığımızda, faaliyetler için uygun ortamın olmamasına, sürekliliğe yönelik ciddi şüphelerin varlığına ve bu olayların ve şartların neden olduğu belirsizliklerin finansal tablo dipnotlarında açıklanmasında etkili olmaktadır (AASB, 2020, s.52). Bu konuda yapılacak açıklamalar, eylem planları ve tamamlayıcı ilave bilgiler, yaşanan önemli belirsizliklerin etkileriyle işletme yönetiminin bunlara karşı yaptığı muhakeme ve değerlendirmeleri içermelidir (Adana ve Özbirecikli, 2020, s.21). Ayrıca, dipnotlarda, geçmiş dönemlerde yaşanan ve cari döneme etki eden değişikliklerin ve likidite riskinin nasıl değerlendirildiği, risk değerlendirme prosedürlerinin ve bu risklere verilecek karşılıkların niteliği ile finansal tablolar üzerindeki etkilerine yönelik kapsamlı değerlendirmeler de yapılmalıdır (BDS 570, md.10-11)

COVID-19 işletmeler üzerindeki etkisi, işletmelerin faaliyet konusuna ve içinde bulunduğu sektöre göre değişmektedir. Genel anlamda, likidite düzeyi düşük, nakit akışında problem yaşayan, yükümlülüklerini yerine getirmekte zorlanan ve salgına karşı alınan önlemlerin doğrudan etkilediği sektörler faaliyetlerini devam ettirmekte zorlanmaktadır. Bu işletmelerin pandeminin olumsuz etkilerini en aza indirmek amacıyla; risk faktörlerini ve olası sonuçlarını göz önünde bulundurması, ekonomik konjonktüre göre politika ve varsayımlarını gözden geçirmesi gerekecektir. Ayrıca gelecekte alınacak tedbirlere yönelik eylem planlarını hazırlaması ve taahhütlerini yerine getirmesinde alternatifler süreçler izlenerek ihtiyatlılık kavramı gereği bazı önlemleri hayata geçirmesi önemli olacaktır (Mazars, 2020, s.47). Bu kapsamda, belirsizlik şartlarındaki sürekliliğe ilişkin yapılacak önemli değerlendirmeler ve alınacak kararlar, finansal durumun ve

performansın anlaşılmasına ve tüm paydaşların ihtiyaç duydukları finansal bilgilere ulaşmasına katkıda bulunacaktır.

## 2.2. Muhasebe Tahminlerine Etkisi

COVID-19'dan kaynaklanan belirsizliklerin etki ettiği en önemli konuların başında muhasebe tahminleri, politikaları ve bütçe gelmektedir. Geleceğe ilişkin tahminlerin sağlıklı yapılamaması, yatırımların öngörülememesi, politika ve prosedürlerin belirlenememesi, muhasebeleştirme ve ölçümlerde önemli zorlukları beraberinde getirmektedir (Türkmen ve Özşarı, 2020, s.22). Varlıklardaki değer düşüklüğünün tespiti, şerefiye değer düşüklüğü testi, değerlendirme işleminde kullanılacak iskonto oranlarının belirlenmesi, ertelenmiş vergi varlığı ve varlıkların geri kazanılabilir tutarının tahmini gibi konularda yaşanan problemler, işletmelerin yaşamış olduğu ekonomik belirsizliğin yansımaları olup politika ve varsayımlardaki değişiklikleri doğrudan etkilemektedir (TMS 8, md.28). Sunulan ürün ve hizmetlerin arz ve talebinde meydana gelen dalgalanma ile tahminlerdeki değişikliklerin neden olduğu etkiler, finansal tablolar düzenlenirken ilave açıklamaların yapılması ve dipnotlarda detaylı bilgilerin verilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla, raporlama tarihinde, finansal bilgi kullanıcılarına, belirsizliğin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olacak şekilde bilgilerin verilmesi ve tahmin ve varsayımlardaki önemli etkilerin açıklanması, işletmeler açısından göz önünde bulundurulması gereken konular arasında yer almaktadır.

## 2.3. Gerçeğe Uygun Değer Ölçümüne Etkisi

İşletmeler açısından, bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerinin tespiti, ölçüm tarihi itibarıyla piyasa şartlarına göre yapılmakta ve değerlendirilmektedir. Söz konusu değer işletmeye özgü bir ölçüm olmaması ve tamamen piyasa şartlarına göre belirlenmesi ise, piyasadaki bilgilerin ve fiyatın belirlenmesi ile mümkün olabilmektedir. Nitekim TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardı, bu değeri, “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.” şeklinde ifade etmektedir (TFRS 13, md.20). Ancak, normal piyasa şartlarına gerçekleşen bu durum, günümüz şartlarında daha önce karşılaşmadığımız COVID-19 pandemisi için geçerli olmamakta, işletmeler açısından değer tespitinde zorluklar ortaya çıkarmakta ve varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılan varsayımlarda değişikliklere neden olmaktadır. Öncesinde kullanılan ve gerçeğe uygun değer hiyerarşisinde yer bulan etkiler, COVID-19 pandemisi nedeniyle anlamını yitirmiş, ani değer artışı ya da azalışı oluşmaya başlamış ve bu durum yeni varsayımların geliştirilmesine kaynaklık etmiştir (Bayraktar, 2020, s.11). Söz konusu tahminler ise, farklı senaryoların revize

edilmesi, değişikliklerin finansal tablolara etkisinin analiz edilmesiyle riskten korunma muhasebesi çerçevesinde yeniden değerlendirilmektedir.

#### 2.4. Kiralama İşlemlerine Etkisi

Kiralama işlemlerini, finansal raporlama standartları kapsamında ele aldığımızda, kiracı konumundaki işletmenin sahip olduğu kullanım hakkının, değer düşüklüğü konusunda değerlendirmeye tabi tutulması ve varsa bu değer düşüklüğünün tespiti gerekmektedir. Aynı şekilde, kiraya veren açısından da, söz konusu dayanak varlığın bir bölümünün, talebe bağlı olarak azalması ve kiralama bedellerinin önemli oranlarda düşmesi durumunda değer düşüklüğü olup olmadığının tespiti yapılmalıdır. Kiralama işlemleri konusundaki diğer işlemler, borçlanma araçlarının maliyetlerinde meydana gelen değişimler, kredi notlarında yaşanan düşüşler ve kiralama süresi boyunca elde edilmesi beklenen gelirlerdeki değişimleri kapsamakta ve yapılan sözleşmelerin yeniden ele alınarak değerlendirilmesini kapsamaktadır.

Kiralama işlemlerinde, COVID-19 nedeniyle oluşan problemleri çözüme kavuşturmak için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından alınan geçici nitelikli bir karar, sadece kiracılar yönüyle bir imtiyaz sağlamıştır. Bu imtiyazla birlikte, kurul, sözleşme kapsamındaki kiralamalardaki indirimleri, kullanım varlığı ve kiralama yükümlülüğünde yeniden ölçümün dışında tutmuş, bu konuda bir muafiyet getirmiş ve dolayısıyla kolaylaştırıcı uygulamayı isteğe bağlı bir seçenek olarak sunmuştur. Bir diğer ifadeyle, COVID-19 pandemi dönemi nedeniyle kısa vadeli olmak şartıyla, kiracılara, kira ödemelerine ara verme, kiralari erteleme, değişken ödeme yapma ve kiralari revize etme imtiyazı tanınmış ve kolaylaştırıcı hükümlerle değerlendirmelerine izin vermiştir (PWC, 2020, s.28).

#### 2.5. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylara Etkisi

İşletmelerin finansal tabloları, özel bir hesap dönemi olmadığı sürece, 31 Aralık tarihinde sona ermekte ve dönem içerisindeki ekonomik faaliyetlerin etkileri finansal raporlarda ifade edilmektedir. Finansal tabloların yıllık olarak düzenleniyor olması, dönem sonuna kadar olan etkileri göstermenin yanında, raporlama döneminden sonra meydana gelen ya da gelmesi muhtemel olayların etkilerini de ayrı olarak açıklamayı gerektirmektedir. Bu kapsamda, COVID-19'un, 31 Aralık 2019 tarihinden sonra pandemi olarak kabul edilmesi, pandemi etkisinin finansal tabloların tarihi ile bağımsız denetim raporu tarihi arasında görülmesi, işletmeleri raporlama tarihinden sonra meydana gelen bir olay kabul ederek özel bir açıklama yapma konusunda tereddütte bırakmıştır (KPMG, 2020, s.91). Ancak, bu konuyla ilgili TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standardına bakıldığında, COVID-19 pandemisinin 31 Aralık 2019 tarihinde sona eren finansal tablolardaki etkisi, işletmenin bundan etkilenme düzeyine, bu

etkinin önemliliğine ve muhtemel etkilerinin düzeltme gerektirip gerektirmediğine göre şekillenecek ve dipnotlarda açıklama yapmayı gerektirecektir. Nitekim standartta, “Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarih arasında işletmenin lehine ya da aleyhine meydana gelen olaylardır. Bu kapsamda iki tür olay tanımlanabilir:

- (a) Raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar) ve
- (b) Raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylar (raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar).” (TMS 10, md.3).

Yukarıda ifade edilen finansal raporlama standardı çerçevesinde, 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla, işletmelerin pandemi etkisine doğrudan maruz kalmamaları ve bunun da finansal raporlara etki etmemesi nedeniyle, bu durum düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak kabul edilmektedir. Ancak, işletmelerin Çin ile doğrudan ticaretinin, mal ve hizmet alışverişinin olması ve bu pandemiden doğrudan etkilenmesi halinde; işletmelere etkilerinin önemli düzeyde olması, yapılan muhakemeleri gözden geçirmeyi gerektirmesi, tahmin ve değerlendirmeleri etkilemesi ve öngörülen muhtemel etkilerin gerçekleşmesi, düzeltme gerektiren olayların finansal tablolardaki etkisini yeniden ele almayı zorunlu kılacaktır. Dolayısıyla, COVID-19’un düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak kabul edilmesinin sonucu olarak, işletmelerin varlık ve yükümlülükleri 31 Aralık 2019 tarihi itibarıyla ölçülen değerlerle raporlanacak, bu tarihten sonra meydana gelecek olayların finansal raporlara etkisi dikkate alınmayacak ve sadece mevcut raporlardaki dipnotlarda ilave bilgilerin açıklanması yeterli kabul edilecektir (İSMMMO, 2020, s.40; TÜRMOB, 2020, s.29; ISCA, 2020, s.37).

Raporlama döneminden sonraki olayların finansal tabloların denetimine etkisi dikkate alındığında, finansal tablolarda açıklanan bilgiler ve bununla ilgili dipnotların yanında, pandemiden kaynaklı önemli belirsizlikleri vurgulamak amacıyla “*Dikkat Çekilen Hususlar*” paragrafının bağımsız denetim raporuna eklenmesi gerekecektir. Ayrıca, söz konusu etkiler, işletmenin sürekliliğine ilişkin olası belirsizlikleri daha da artırıyor ve yapılan muhakemelerin gözden geçirilmesini zorunlu kılıyorsa, işletme bünyesindeki risk analizi ve değerlendirme komitesinin bu konuyla ilgili çalışmalarının faaliyet raporlarına eklenmesi, finansal bilgi kullanıcıları açısından faydalı olabilecektir (Koç, 2020, s.8).

### 3. COVID-19 PANDEMİ DÖNEMİNİN SPOR KULÜPLERİNE ETKİSİ

COVID-19 pandemi dönemi beraberinde gelen önleyici tedbirler, kısıtlamalar ve uygulanan politikalar birçok işletmenin faaliyetlerini etkilemiş olmakla beraber, spor kulüplerini diğerlerinden daha fazla ve doğrudan etkilemiş, kulüp faaliyetlerini ise neredeyse durma noktasına getirmiştir. Kamu otoritelerince uygulanan karantinalar, kalabalık ortamlardan uzak durma çağrıları ve toplanma yasakları, geniş çaplı katılımı faaliyetlerini yürüten spor kulüplerini ciddi şekilde etkilemiş, onları baskı altına almış ve bu kararların neticesinde kulüplerin gelirleri ani şekilde azalmıştır. Sözleşmeden kaynaklı yükümlülüklerin devam etmesine rağmen, gelirlerin azalması ve bundan kaynaklanan kayıpların neden olduğu likidite ve nakit akış problemi ise, kulüplerin sermaye gereksinimlerini artırmanın yanında, zor duruma düşmelerine de neden olmuştur (Deloitte, 2020, s.55). Dolayısıyla, nakit akışları bozulan, kar elde edemeyen ve yetersiz nakitle karşı karşıya kalan spor kulüpleri, işletmelerini hayatta tutabilmek maksadıyla, mevcut giderleri azaltma, maliyetleri kontrol altına alma, kısa vadeli yükümlülükleri yeniden yapılandırma ve gerekmedikçe harcama yapmama yönünde tedbirlerle çözümler üretmişler bu süreçten en az hasarla çıkmanın yollarını aramışlardır(ICAEW, 2020, s.49).

Spor kulüplerini doğrudan etkileyen müsabaka ertelemeleri ve iptalleri, kulüplerin sportif faaliyetlerini etkilemenin yanında, yayın, sponsorluk, reklam ve maç günü gelirleri gibi önemli gelir kaynaklarının ortadan kalkmasına neden olmaktadır. Bunlara ek olarak uluslararası turnuvaların da yapılamaması, COVID-19'un beraberinde getirdiği ekonomik ve sosyal sorunlarla birleşince, gerek ülkemizde gerekse yurtdışındaki spor kulüpleri, beklenen gelirlerden mahrum kalmışlardır. UEFA nezdinde yapılan turnuvalardaki sponsorluk ve yayın gelirlerinin yaklaşık %80'lik kısmının, katılımcı ülkelerin federasyonlarıyla paylaşılıyor olması, takımların galibiyetle ve beraberlikle sonuçlanacak müsabakalardan elde edecekleri gelirler göz önünde bulundurulduğunda, spor kulüplerinin çok yönlü kayıplarının derecesi daha iyi anlaşılmaktadır. Spor endüstrisindeki profesyonel ve amatör nitelikli sportif faaliyetlerin, bu önemli gelir kaynaklarından yoksun kalmasının, onların faaliyetlerini sürdürmesinde birçok sorunla baş başa bırakacağı gerçeğinden hareketle, yaşanabilecek kayıpların ve muhtemel zararların rekor seviyelerde olması kaçınılmaz hale gelmiştir (Akkaş, 2020, s.19). Dünya çapında, spor endüstrisinin COVID-19 pandemisi nedeniyle yaşadığı kayıpları gösteren tablo aşağıdaki gibidir:



**Tablo 1: Spor Endüstrisinin Dünya Genelindeki Hasılat (Milyar Dolar)**

YILLARA İLİŞKİN BİLGİLER	(Milyar Dolar)
2019'daki Hasılat	129,0
2020'de COVID-19 Öncesi Tahmini Hasılat	135,3
2020'de COVID-19 Düzeltmesinden Sonraki Tahmini Hasılat	73,70

**Kaynak:** (Gough, 2020, s.41).

Spor kulüpleri, sportif faaliyetler dışındaki gelirlerini artırmak ve yeni gelir kaynakları yaratmak için iktisadi işletmeler kurarak mal ve hizmet üretiminde bulunmaktadır. Gelir kaynaklarını çeşitlendirmek ve sportif faaliyetleri en iyi şekilde değerlendirerek gelir elde etmek amacıyla kurulan bu gelir kalemleri; stadyum gelirleri, tesis ve kira gelirleri ve logolu/lisanslı ürün satış gelirlerinden oluşmaktadır. COVID-19 pandemi döneminde müsabakaların ertelenmesi ve iptaliyle başlayan süreçte, bu iktisadi faaliyetler de etkilenmiş, birçok tesis ve mağaza karantina önlemleri kapsamında faaliyetlerini durdurmuştur. Bu durumdan etkilenen Avrupa futbol liglerinin 2019-2020 sezonundaki tahmini gelir kayıplarını gösteren tablo aşağıdaki şekildedir:

**Tablo 2: Avrupa Liglerinin Tahmini Gelir Kayıpları (Milyon Avro)**

ÜLKE	Maç Günü Gelirleri	Yayın Geliri	Ticari Gelirler
İngiltere	180	800	300
İspanya	170	600	200
Almanya	140	400	250
İtalya	100	450	150
Fransa	60	200	140

**Kaynak:** (Lange, 2020, s.20).

Spor kulüplerinin sözleşme yükümlülükleri devam ederken, müsabakaların yapılamaması, birincil olarak maç günündeki bilet gelirlerini etkileyeceği ve seyircisiz bir ortamda reklam ve sponsorluk gelirleri de elde edilemeyeceği için, önemli gelir kaynaklarında öngörülmesi zor maddi bir kayıp yaşanacaktır. Bunun yanında, kulübün idari faaliyetlerinin devam ediyor olması, finansal yükümlüklerini yerine getirme, sporculara sözleşmeden kaynaklı ücret ödemelerini yapma ve finans kurumlarına olan borçları ödeme konusunda ciddi problemlerle karşı karşıya bırakmaktadır. Dolayısıyla, mevcut yapıda dernek-şirket arasındaki ilişkili taraf problemleri, kaynakların verimli kullanılamaması, geçmiş yıllardan biriken zararlar, sermaye kaybı ve borca batık olma durumu, kulüp gelirlerinin giderlerini karşılayamamasına neden olmaktadır. Bu durumda, finansal yükümlülüklerin yerine getirilmesinde yaşanan zorluklar ve UEFA Fair Play

Kriterlerini karşılamadaki sorunlar, COVID-19 pandemi dönemi ile birleşince, var olan problemler daha katlanılmaz hale gelerek kulüplerin sürekliliğini derinden sarsmış ve sürdürülebilir yapıdan uzaklaşılmasına neden olmuştur. Çalışmanın konusunu oluşturması açısından, burada bahsedilen söz konusu etkiler ilerleyen başlıkta futbol kulüpleri üzerinden incelenecektir.

#### 4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ VE LİTERATÜRDEKİ ÇALIŞMALAR

Bu başlıkta, COVID-19 pandemi döneminden en çok etkilenen işletmelerin başında gelen spor kulüplerinin finansal raporlarından elde edilen bilgilere yönelik olarak; araştırmanın amacına, önemine, kapsamına ilişkin açıklamaların yanında, veri toplama yöntemine ve elde edilen bilgilerin analiz sürecine yer verilecektir.

##### 4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

COVID-19 pandemi döneminin futbol kulüplerini etkileme düzeyi, finansal raporlarda ifade edilen tutarlar ve bunların açıklayıcı dipnotlarından anlaşılmaktadır. Spor kulüplerinin özel bir hesap dönemi kullanması ve finansal tablolarındaki dönem sonu tarihinin 31 Mayıs olması, söz konusu etkileri görmek açısından oldukça yararlı bilgiler sunmakta ve pandemi dönemi etkisinin görülebilmesini kolaylaştırmaktadır. COVID-19'un 11 Mart 2020 tarihinde pandemi olarak kabul edilmesi ve devamında önleyici tedbirlerin alınması, futbol kulüplerinin sezon içerisindeki normal faaliyetlerini doğrudan etkilediği için, pandemi dönemi kaynaklı problemler bu raporlardan rahatlıkla görülebilmektedir. Bu kapsamda, çalışmanın bu başlığında, öncelikle, ülkemizde 2019/2020 Spor Toto Süper Lig Cemil Usta sezonundaki halka açık dört büyük futbol kulübü ile yurtdışında finansal raporları yayımlanan büyük futbol kulüplerinin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetim raporları ve faaliyet raporu bilgilerine ulaşılmıştır.

Elde edilen bu bilgilerden hareketle, pandemi öncesi ve sonrasına ilişkin finansal bilgiler toplanmış, finansal yapıda meydana getirdiği etkiler ile raporlama konusunda ortaya çıkan farklılıklar analiz edilmiştir. Bütün bu bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi, COVID-19 pandemi döneminin finansal raporlar üzerindeki ilk etkisini görmek ve devamındaki çeyrek dönemlik raporlarda bu etkilerin izini sürmek açısından kritik bilgiler içermekte olup, yapılacak çalışmalara kaynaklık etmesi açısından da önem arz etmektedir.

##### 4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma amacına yönelik olarak incelenecek futbol kulüplerinin finansal raporları, ülkemizde Kamuoyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden ve ilgili işletmelerin internet sayfalarında yer alan yatırımcı ilişkileri

bölümünden elde edilmiştir. Yurtdışındaki finansal raporlara ise her kulübün kendi internet sitesinden ulaşılmış olup, bazı durumlarda, kamuoyuna açıklanan ortak platformlardan da raporlara erişim sağlanmıştır. Özellikle yurtdışındaki kulüpler seçilirken raporların yayınlanması takip edilerek bunların arasından İngilizce raporlama yapanlar tercih edilmiş ve sonuç olarak 12 büyük kulübün raporuna erişim sağlanabilmiştir. İngiltere’den seçilen 4 kulüp 2019-2020 dönemine ait raporunu yeni yayınlayanlar olup Avrupa genelinden alınan diğer 4 kulüp ise hem yayınlama zamanı hem de İngilizce raporlama kriterine göre seçilmişlerdir. Bu çerçevede, aşağıdaki tabloda yer alan ve raporları henüz yayınlanan, 4’ü ülkemizde olmak üzere çeşitli ülkelerde olan kulüplerin de eklenmesiyle toplam 12 adet futbol kulübünün finansal raporları içerik analizi yöntemiyle incelenmiş, veriler sistematik olarak bir araya getirilmiş ve bu finansal bilgiler özetlenmiştir. Çalışma kapsamında toplanan bu özet bilgiler, finansal analiz yöntemleriyle değerlendirilmiş, elde edilen sonuçlara ilişkin çıkarımlar yapılmış ve COVID-19’a ait açıklamalarla geleceğe yönelik öngörülere de yer verilmiştir. Ayrıca, finansal raporlardan alınan bu tutarlar oran analizi kapsamında inceleneceği için TL’ye çevirmeye gerek duyulmamış ve kendi para birimleri ile özet tablolara aktarılmışlardır.

**Tablo 3:** Araştırma Kapsamında İncelenecek Spor Kulüpleri Listesi

SIRA	ÜLKE	SPOR KULÜBÜ	RAPOR TARİHİ
1	Türkiye	Beşiktaş	31 Mayıs 2020
2	Türkiye	Fenerbahçe	31 Mayıs 2020
3	Türkiye	Galatasaray	31 Mayıs 2020
4	Türkiye	Trabzonspor	31 Mayıs 2020
5	İngiltere	Manchester United	30 Haziran 2020
6	İngiltere	Celtic	30 Haziran 2020
7	İngiltere	Everton	30 Haziran 2020
8	İngiltere	Rangers	30 Haziran 2020
9	İtalya	Juventus	30 Haziran 2020
10	İtalya	Inter	30 Haziran 2020
11	Fransa	Olympique Lyonnais	30 Haziran 2020
12	Almanya	Borussia Dortmund	30 Haziran 2020

#### 4.3.Literatürdeki Çalışmalar

COVID-19 pandemi döneminin ekonomik etkisi ile ilgili akademik çalışmalar, konunun yeni ve güncel olmasından da hareketle, istenilen seviyede değildir ancak bu konudaki çalışmalar devam etmektedir. Bu çalışmada ise, COVID-19 etkisinin spor kulüpleri açısından araştırılmasının,

finansal yapıya ve raporlamaya etkisinin incelenmesinin akademik çalışmalara katkıda bulunacak şekilde literatüre kazandırılması hedeflenmektedir. Bu bağlamda, ülkemizde yapılan akademik çalışmalara ve bunların sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdadır:

Koçak ve Kaya (2020) “COVID-19 Pandemisi, Spor, Sporcu Üçgeni: Etkilenimler ve Öneriler” adlı derleme çalışmalarında, sporcuların COVID-19 Pandemisinden etkilenme düzeyini, sportif faaliyetlerin ve organizasyonların yeniden başlayabilmesi için gerekli önlemleri ele almışlardır.

Türkmen ve Özseri (2020) “COVID-19 Salgını ve Spor Sektörüne Etkileri” adlı çalışmalarında, spor endüstrisi ve bu endüstri kollarında mal ve hizmet üreten tüm kesimlerin yaşadıkları ekonomik kayıpları özetlemişler ve gelecekteki zorlu sürece ilişkin bazı önerilerde bulunmuşlardır.

Göksel (2020) “Koronavirüs (COVID-19) Salgınının Spor Organizasyonlarına Etkisi ve Sporda Normalleşme Süreci” adlı çalışmasında, spor organizasyonlarının ertelenmesinin ya da iptal edilmesinin ekonomik etkilerine, finansal risklerine değinilmiş ve normalleşme konusunda yetkili kurum/kuruluşlara önerilerde bulunulmuştur.

#### 4.4.Araştırmanın Sonuçları

Yapılan araştırma sonucunda, bütün kulüplerin 2020 yılında sona eren yıllık finansal raporların tamamında, COVID-19 etkisi açıkça görülmektedir. Söz konusu etki, finansal raporlardaki ilave açıklamalarda ve dipnotlarda ifade edilmiş olmanın yanında finansal tabloların içeriğine yansımaktadır. Bu başlıkta, COVID-19 pandemi dönemi nedeniyle, kulüp finansal raporlarındaki etkiler, öncelikle tablolara yansıyan tutarlar üzerinden özetlenecek, bir önceki dönem ile karşılaştırılacak ve ardından da konuyla ilgili dipnot açıklamalarına yer verilecektir. Finansal yapıya ve raporlamaya ilişkin değerlendirmeler ise sonuç bölümünde birlikte ifade edilecektir.

##### 4.4.1.Finansal Tabloların Yapısında Görülen Etkiler

Futbol kulüplerinin ülkemizde, 31.05.2020 tarihinde sona eren yıllık ve 31.08.2020 tarihinde sona eren ara dönem finansal raporlarından elde edilen bilgilerden hareketle, halka açık olan dört büyük futbol kulübüne ait finansal bilgilerin karşılaştırılması aşağıdaki şekilde özetlenmiştir. Ülkemizdeki özel hesap döneminden farklı olarak yurtdışındaki futbol kulüpleri, 30.06.2020 tarihinde yıllık finansal raporlarını yayımlamaktadırlar. Bu kapsamda, şu ana kadar yayınlanan ve küresel anlamda bilinen büyük futbol kulüplerinden İngiltere’den 4 adet, Avrupa’dan da 4 adet olmak üzere toplam 8 adet futbol kulübüne ait finansal bilgilerin özeti de aşağıdaki tablonun devamında sıralanmıştır.

**Tablo 4: Ülkemizdeki Dört Büyük Futbol Kulübü Finansal Tablolarının Özeti (Yıllık)**

<b>BEŞİKTAŞ (TL)</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>31.05.2020</b>	<b>31.05.2019</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	68.280	1.614.327	-1.546.047	-95,77
Dönen Varlıklar	1.042.320.212	765.496.198	276.824.014	36,16
Duran Varlıklar	367.245.391	385.824.301	-18.578.910	-4,82
Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.180.294.098	1.608.892.069	-428.597.971	-26,64
Uzun Vadeli Yükümlülükler	1.522.097.405	357.599.722	1.164.497.683	325,64
Özkaynaklar	-1.292.825.900	-815.171.292	-477.654.608	58,60
Hasılat	497.829.215	621.350.216	-123.521.001	-19,88
Net Dönem Kar Zararı	-477.704.296	-305.711.408	-171.992.888	56,26
Net İşletme Sermayesi	-137.973.886	-843.395.871		
<b>FENERBAHÇE (TL)</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>31.05.2020</b>	<b>31.05.2019</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	13.758.016	7.948.189	5.809.827	73,10
Dönen Varlıklar	1.891.630.353	1.835.479.217	56.151.136	3,06
Duran Varlıklar	199.407.804	144.905.806	54.501.998	37,61
Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.910.790.580	1.437.897.012	472.893.568	32,89
Uzun Vadeli Yükümlülükler	982.023.759	1.191.179.749	-209.155.990	-17,56
Özkaynaklar	-801.776.182	-648.691.738	-153.084.444	23,60
Hasılat	544.326.007	707.779.639	-163.453.632	-23,09
Net Dönem Kar Zararı	-477.704.296	-205.996.193	-271.708.103	131,90
Net İşletme Sermayesi	-19.160.227	397.582.205		
<b>GALATASARAY (TL)</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>31.05.2020</b>	<b>31.05.2019</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	564.152	9.276.870	-9.276.306	-99,99
Dönen Varlıklar	307.549.474	364.752.468	-57.202.994	-15,68
Duran Varlıklar	1.486.221.951	1.070.098.555	416.123.396	38,89
Kısa Vadeli Yükümlülükler	910.431.417	1.289.689.681	-379.258.264	-29,41
Uzun Vadeli Yükümlülükler	1.203.104.048	417.865.681	785.238.367	187,92
Özkaynaklar	-319.697.459	-272.671.217	-47.026.242	17,25
Hasılat	899.733.044	927.493.705	-27.760.661	-2,99
Net Dönem Kar Zararı	-46.709.780	24.169.019	-70.878.799	-293,26
Net İşletme Sermayesi	-602.881.943	-924.937.213		
<b>TRABZONSPOR (TL)</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>31.05.2020</b>	<b>31.05.2019</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.755.914	5.252.594	-3.496.680	-66,57
Dönen Varlıklar	162.509.222	75.083.723	87.425.499	116,44
Duran Varlıklar	465.941.504	505.129.265	-39.187.761	-7,76
Kısa Vadeli Yükümlülükler	302.242.699	624.974.889	-322.732.190	-51,64
Uzun Vadeli Yükümlülükler	881.402.146	475.555.919	405.846.227	85,34
Özkaynaklar	-555.194.119	-520.317.820	-34.876.299	6,70
Hasılat	446.321.394	361.740.062	84.581.332	23,38
Net Dönem Kar Zararı	-36.299.742	-66.013.568	29.713.826	-45,01
Net İşletme Sermayesi	-139.733.477	-549.891.166		

**Tablo 5: Ülkemizdeki Dört Büyük Futbol Kulübü Finansal Tablolarının Özeti (3 Aylık)**

<b>BEŞİKTAŞ</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>31.08.2020</b>	<b>31.05.2020</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	278.415	68,28	210,14	<b>307,75</b>
Dönen Varlıklar	1.037.983.587	1.042.320.212	-4.336.625,00	<b>-0,42</b>
Duran Varlıklar	361.771.257	367.245.391	-5.474.134,00	<b>-1,49</b>
Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.245.143.869	1.180.294.098	64.849.771,00	<b>5,49</b>
Uzun Vadeli Yükümlülükler	1.487.874.578	1.522.097.405	-34.222.827,00	<b>-2,25</b>
Özkaynaklar	-1.333.263.603	-1.292.825.900	-40.437.703,00	<b>3,13</b>
Hasılat	120.271.148	112.893.736	7.377.412,00	<b>6,53</b>
Net Dönem Kar Zararı	-40.390.848	-66.782.308	26.391.460,00	<b>-39,52</b>
Net İşletme Sermayesi	<b>-207.160.282</b>	<b>-137.973.886</b>		
<b>FENERBAHÇE</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>31.08.2020</b>	<b>31.05.2020</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	39.958.695	13.758.016	26.200.679	<b>190,44</b>
Dönen Varlıklar	1.967.563.854	1.891.630.353	75.933.501	<b>4,01</b>
Duran Varlıklar	209.127.025	199.407.804	9.719.221	<b>4,87</b>
Kısa Vadeli Yükümlülükler	2.050.305.562	1.910.790.580	139.514.982	<b>7,30</b>
Uzun Vadeli Yükümlülükler	958.338.312	982.023.759	-23.685.447	<b>-2,41</b>
Özkaynaklar	-831.952.995	-801.776.182	-30.176.813	<b>3,76</b>
Hasılat	120.114.754	95.276.173	24.838.581	<b>26,07</b>
Net Dönem Kar Zararı	-30.104.849	82.648.019	-112.752.868	<b>-136,43</b>
Net İşletme Sermayesi	<b>-82.741.708</b>	<b>-19.160.227</b>		
<b>GALATASARAY</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>31.08.2020</b>	<b>31.05.2020</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.331.779	564.152	1.767.627	<b>313,32</b>
Dönen Varlıklar	457.765.657	307.549.474	150.216.183	<b>48,84</b>
Duran Varlıklar	1.525.786.530	1.486.221.951	39.564.579	<b>2,66</b>
Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.111.432.428	910.431.417	201.001.011	<b>22,08</b>
Uzun Vadeli Yükümlülükler	1.231.129.451	1.203.104.048	28.025.403	<b>2,33</b>
Özkaynaklar	-359.009.692	-319.697.459	-39.312.233	<b>12,30</b>
Hasılat	151.761.129	191.955.376	-40.194.247	<b>-20,94</b>
Net Dönem Kar Zararı	-39.566.147	79.592.665	-119.158.812	<b>-149,71</b>
Net İşletme Sermayesi	<b>-653.666.771</b>	<b>-602.881.943</b>		
<b>TRABZONSPOR</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>31.08.2020</b>	<b>31.05.2020</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.785.402	1.755.914	1.029.488	<b>58,63</b>
Dönen Varlıklar	158.247.857	162.509.222	-4.261.365	<b>-2,62</b>
Duran Varlıklar	486.014.647	465.941.504	20.073.143	<b>4,31</b>
Kısa Vadeli Yükümlülükler	387.653.991	302.242.699	85.411.292	<b>28,26</b>
Uzun Vadeli Yükümlülükler	871.965.921	881.402.146	-9.436.225	<b>-1,07</b>
Özkaynaklar	-615.357.408	-555.194.119	-60.163.289	<b>10,84</b>
Hasılat	50.091.429	190.928.395	-140.836.966	<b>-73,76</b>
Net Dönem Kar Zararı	-60.264.196	106.889.757	-167.153.953	<b>-156,38</b>
Net İşletme Sermayesi	<b>-229.406.134</b>	<b>-139.733.477</b>		

**Tablo 6:** İngiltere’den Seçilen 4 Futbol Kulübünün Finansal Tablolarının Özeti

MANCHESTER UNITED (Sterlin)				
HESAP GRUBU/KALEMLER	30.06.2020	30.06.2019	MİKTAR FARK	ORAN
Nakit ve Nakit Benzerleri	51.539.000	307.637.000	-256.098.000	-83,25
Dönen Varlıklar	224.806.000	388.323.000	-163.517.000	-42,11
Duran Varlıklar	1.158.660.000	1.108.202.000	50.458.000	4,55
Kısa Vadeli Yükümlülükler	398.344.000	428.844.000	-30.500.000	-7,11
Uzun Vadeli Yükümlülükler	633.890.000	652.479.000	-18.589.000	-2,85
Özkaynaklar	351.232.000	415.202.000	-63.970.000	-15,41
Hasılat	509.041.000	627.122.000	-118.081.000	-18,83
Net Dönem Kar Zararı	-23.233.000	18.881.000	-42.114.000	-223,05
Net İşletme Sermayesi	-173.538.000	-40.521.000		
CELTIC (Sterlin)				
HESAP GRUBU/KALEMLERİ	30.06.2020	30.06.2019	MİKTAR FARK	ORAN
Nakit ve Nakit Benzerleri	22.406.000	34.057.000	-11.651.000	-34,21
Dönen Varlıklar	52.153.000	62.126.000	-9.973.000	-16,05
Duran Varlıklar	92.107.000	80.935.000	11.172.000	13,80
Kısa Vadeli Yükümlülükler	49.929.000	44.414.000	5.515.000	12,42
Uzun Vadeli Yükümlülükler	12.864.000	16.885.000	-4.021.000	-23,81
Özkaynaklar	81.467.000	81.762.000	-295.000	-0,36
Hasılat	70.233.000	83.410.000	-13.177.000	-15,80
Net Dönem Kar Zararı	-368.000	8.738.000	-9.106.000	-104,21
Net İşletme Sermayesi	2.224.000	17.712.000		
EVERTON (Sterlin)				
HESAP GRUBU/KALEMLERİ	30.06.2020	30.06.2019	MİKTAR FARK	ORAN
Nakit ve Nakit Benzerleri	56.404.000	27.429.000	28.975.000	105,64
Dönen Varlıklar	125.653.000	112.660.000	12.993.000	11,53
Duran Varlıklar	249.446.000	284.832.000	-35.386.000	-12,42
Kısa Vadeli Yükümlülükler	124.811.000	230.661.000	-105.850.000	-45,89
Uzun Vadeli Yükümlülükler	250.288.000	166.831.000	83.457.000	50,02
Özkaynaklar	70.932.000	160.802.000	-89.870.000	-55,89
Hasılat	185.882.000	187.664.000	-1.782.000	-0,95
Net Dönem Kar Zararı	-139.869.000	-111.815.000	-28.054.000	25,09
Net İşletme Sermayesi	842.000	-118.001.000		
RANGERS (Sterlin)				
HESAP GRUBU/KALEMLERİ	30.06.2020	30.06.2019	MİKTAR FARK	ORAN
Nakit ve Nakit Benzerleri	11.126.000	1.037.000	10.089.000	972,90
Dönen Varlıklar	41.038.000	23.860.000	17.178.000	71,99
Duran Varlıklar	77.748.000	75.230.000	2.518.000	3,35
Kısa Vadeli Yükümlülükler	72.338.000	49.224.000	23.114.000	46,96
Uzun Vadeli Yükümlülükler	14.654.000	16.982.000	-2.328.000	-13,71
Özkaynaklar	31.794.000	32.884.000	-1.090.000	-3,31
Hasılat	59.033.000	53.171.000	5.862.000	11,02
Net Dönem Kar Zararı	-17.462.000	-11.277.000	-6.185.000	54,85
Net İşletme Sermayesi	-31.300.000	-25.364.000		

**Tablo 7:** Avrupa'dan Seçilen 4 Futbol Kulübünün Finansal Tablolarının Özeti

<b>BORUSSIA DORTMUND (Avro)</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>30.06.2020</b>	<b>30.06.2019</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	3.157.000	52.120.000	-48.963.000	<b>-93,94</b>
Dönen Varlıklar	51.793.000	93.150.000	-41.357.000	<b>-44,40</b>
Duran Varlıklar	451.466.000	391.754.000	59.712.000	<b>15,24</b>
Provizyonlar	8.186.000	12.972.000	-4.786.000	<b>-36,89</b>
<b>Toplam Yükümlülükler</b>	<b>172.547.000</b>	<b>86.094.000</b>	<b>86.453.000</b>	<b>100,42</b>
Özkaynaklar	334.337.000	389.518.000	-55.181.000	<b>-14,17</b>
Hasılat	442.126.000	446.030.000	-3.904.000	<b>-0,88</b>
<b>Net Dönem Kar Zararı</b>	<b>-49.662.000</b>	<b>25.844.000</b>	<b>-75.506.000</b>	<b>-292,16</b>
Net İşletme Sermayesi	43.607.000	80.178.000		
<b>INTER (Avro)</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>30.06.2020</b>	<b>30.06.2019</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	16.898.000	15.664.000	1.234.000	<b>7,88</b>
Dönen Varlıklar	107.588.000	130.681.000	-23.093.000	<b>-17,67</b>
Duran Varlıklar	449.515.000	429.088.000	20.427.000	<b>4,76</b>
Kısa Vadeli Yükümlülükler	99.409.000	53.820.000	45.589.000	<b>84,71</b>
Uzun Vadeli Yükümlülükler	320.376.000	323.619.000	-3.243.000	<b>-1,00</b>
Özkaynaklar	137.318.000	182.330.000	-45.012.000	<b>-24,69</b>
Hasılat	85.578.000	144.941.000	-59.363.000	<b>-40,96</b>
<b>Net Dönem Kar Zararı</b>	<b>27.607.000</b>	<b>72.646.000</b>	<b>-45.039.000</b>	<b>-62,00</b>
Net İşletme Sermayesi	-212.788.000	-192.938.000		
<b>JUVENTUS (Avro)</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>30.06.2020</b>	<b>30.06.2019</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	5.917.079	9.744.722	-3.827.643	<b>-39,28</b>
Dönen Varlıklar	258.319.852	165.339.035	92.980.817	<b>56,24</b>
Duran Varlıklar	910.026.571	751.170.621	158.855.950	<b>21,15</b>
Kısa Vadeli Yükümlülükler	403.604.924	360.215.100	43.389.824	<b>12,05</b>
Uzun Vadeli Yükümlülükler	486.611.963	499.997.934	-13.385.971	<b>-2,68</b>
Özkaynaklar	239.204.587	31.242.712	207.961.875	<b>665,63</b>
Hasılat	573.424.092	621.456.394	-48.032.302	<b>-7,73</b>
<b>Net Dönem Kar Zararı</b>	<b>-89.682.106</b>	<b>-39.895.794</b>	<b>-49.786.312</b>	<b>124,79</b>
Net İşletme Sermayesi	-145.285.072	-194.876.065		
<b>OLYMPIQUE LYONNAIS (Avro)</b>				
<b>HESAP GRUBU/KALEMLERİ</b>	<b>30.06.2020</b>	<b>30.06.2019</b>	<b>MİKTAR FARK</b>	<b>ORAN</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	32.941.000	11.962.000	20.979.000	<b>175,38</b>
Dönen Varlıklar	111.294.000	103.342.000	7.952.000	<b>7,69</b>
Duran Varlıklar	591.949.000	526.341.000	65.608.000	<b>12,46</b>
Kısa Vadeli Yükümlülükler	182.746.000	118.829.000	63.917.000	<b>53,79</b>
Uzun Vadeli Yükümlülükler	290.430.000	244.422.000	46.008.000	<b>18,82</b>
Özkaynaklar	230.067.000	266.431.000	-36.364.000	<b>-13,65</b>
Hasılat	180.693.000	220.854.000	-40.161.000	<b>-18,18</b>
<b>Net Dönem Kar Zararı</b>	<b>-36.606.000</b>	<b>6.404.000</b>	<b>-43.010.000</b>	<b>-671,61</b>
Net İşletme Sermayesi	-71.452.000	-15.487.000		



#### 4.4.2. Finansal Raporlardaki Açıklamalarda Görülen Etkiler

COVID-19 pandemi dönemi etkisi, gerek ülkemizde gerekse Avrupa'daki futbol kulüplerini derinden etkilediği için, finansal tabloların yapısında ve oranlarında görülen olumsuz etkiler, finansal raporlarda da birçok açıdan ifade edilmiştir. Finansal raporlarda belirtilen açıklamalar, geleceğe ilişkin tahminler, politikalar ve yaşanan önemli belirsizliğe ilişkin yönetim tarafından alınan önlemlere ilişkin dipnotlar ise aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

- a) COVID-19 pandemisi nedeniyle, sosyal ve ekonomik aktiviteler olumsuz yönde etkilenmiş ve Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından 19.03.2020 tarihi itibarıyla tüm liglerin ertelenmesine karar verilmiştir. 28.05.2020 tarihinde Türkiye Futbol Federasyonu (TFF) tarafından Süper Toto Süper Lig'in 12 Haziran'da tekrar başlayacağı açıklanmış ve önleyici tedbirler kapsamında mevcut müsabakalar ertelenerek ilerleyen tarihlere bırakılmıştır. Söz konusu gelişmeler neticesinde, performansa dayalı gelirlere önemli azalmalar olmuş ve bu gelirler bir sonraki dönemlere sarkmıştır. Ayrıca, 2019/2020 Spor Toto Süper Lig Cemil Usta Sezonu'nun 26.07.2020 tarihinde sona ermesi nedeniyle, ligin bitirilmesi derecesi yönelik gelirler de kayda alınamamıştır. Temmuz ayında tamamlanan ertelenmiş ligde, performansa yönelik olarak 8 futbol müsabakasının gelirleri ise 31.05.2020 tarihli finansal tablolara gelir olarak yansıtılmamış, sonraki döneme aktarılmıştır.
- b) COVID-19 pandemisi nedeniyle, raporlama tarihinden sonraki olaylara ilişkin, futbol kulübü yönetimi ile profesyonel sporcular ve teknik kadronun ücretleri tam olarak ödenememiştir. COVID-19 nedeniyle Uluslararası Futbol Federasyonları Birliği (FIFA), 07.04.2020 tarihinde 1714 sayılı bir sirküler yayınlamış ve Türkiye Futbol Federasyonu 08.04.2020 tarihinde benzer nitelikte bir görüşle COVID-19'u salgınını "mücbir sebep" olarak tanımlamıştır. Bu kapsamda gerek kulüpleri gerekse sporcuların menfaatini korumak amacıyla her iki tarafın birlikte çalışmasını, karşılıklı mutabakatla sözleşme bedelinde makul bir indirim ya da ödemenin ertelenmesini tavsiye etmiştir. Bu karar çerçevesinde, kulüplerin bilançosunun aktifinde yer alan sporcular ve bunlarla yapılan sözleşmelerde yazılı ücretler ile garanti ücret yükümlülüklerinde indirim yapılması konusunda görüşmeler sürdürülmekte olup, finansal raporun yayımlanma tarihi itibarıyla de bir gelişme yaşanmamış, ücret konusunda anlaşma sağlanamamıştır. Anlaşmazlıklar veya sözleşme feshi gibi nedenlerle ortaya çıkan uyuşmazlıklarda, kulüp aleyhine FIFA bünyesinde açılan alacak davalarında ise yargılama süreci hala devam etmektedir.

- c) Kulüplerin sürekliliği ilkesine yönelik hazırlanan finansal tablolarda, COVID-19 nedeniyle, dönem varlıklardaki artış yavaşlamış ancak kısa vadeli yükümlülüklerdeki artış hızlanmıştır. Bu durumda, kulübün net işletme sermayesi negatife dönmüş ve kısa vadeli yükümlülükleri yerine getirme konusunda önemli belirsizlikler görülmeye başlanmıştır. Ayrıca, özkaynaklarda, içinde bulunulan dönemde ve geçmiş yıllardaki zararlar dikkate alındığında, Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin 376. Maddesi'ne göre borca batık olma durumu söz konusudur. Ancak, kulüplerin yaşadıkları finansal zorlukların, kulüp yönetiminin aldığı tedbirlerle ve ilave gelir katkılarıyla gerçekleştirilecek atılımlarla aşılması beklenmektedir. Aynı şekilde, kulüp yönetiminin geleceğe yönelik beklentilerinin ve nakit akış planlarının gerçekleşmesi durumunda, söz konusu olumsuz etkilerin ve önemli belirsizliklerin ortadan kalkacağı değerlendirilmektedir.
- d) COVID-19 nedeniyle nakit akışları bozulan spor kulüplerinin, kredi anaparası ve faiz ödemesinin erteleneceği ve ilave finansman desteğinin sağlanacağı 23.03.2020 tarihi itibarıyla Cumhurbaşkanlığı tarafından duyurulmuştur. Bu duyuruda belirtilen Ekonomik İstikrar Kalkanı Paketi kapsamında kreditor bankalarla görüşmeler yapılmış ve kredilerin faiz ödemelerinin 6 ay süreyle ertelenmesi talep edilmiştir. Ayrıca kulübün çeşitli bankalarla, kredi borçları ve bunların yapılandırılması hususundaki görüşmeleri ile vergi borçlarına yönelik yapılandırma talebi görüşmeleri de devam etmektedir.
- e) Kulüp gelirlerinin azalması, nakit akışlarının bozulması, faaliyetlere yönelik önemli belirsizliklerin varlığı ve COVID-19 pandemi döneminde yaşanabilecek ikinci bir dalganın finansal tablolar üzerindeki makul etkilerin tahmin edilememesi, mevcut kaynaklarının etkin yönetimi konusunda ilave tedbirler alınmasını gerektirmiştir. Bu kapsamda, ilave gelir artırıcı, kaynak yaratıcı her türlü tedbirin desteklenmesi, cari giderlerin optimum seviyede tutulması ve mali yapının güçlendirilmesi konusunda ilave kararlar alınmıştır. Ayrıca, döneme ait gelir tablosunun "Satışların Maliyeti" hesabında muhasebeleştirilen sporcuların ücreti, teknik kadro ücretleri ve sporcuların kiralama ücretleri, sezonun haziran ve temmuz ayına kadar uzaması nedeniyle bir sonraki döneme sarkıtılmış ve dönemsel ilkesi gereğince ertelenerek muhasebeleştirilmiştir.
- f) Sportif faaliyetlerin durdurulması, kulüplerin yayın hakkı geliri, sponsorluk, isim hakları ve reklam gelirlerinde önemli kayıplara neden olmuştur. Bu kayıpların muhasebeleştirilmesine yönelik etkiler ise, gelecekte gerçekleştirilecek faaliyetleri etkileme gücüne

sahiptir. Bu kapsamda ertelenen döneme tekabül eden bu gelirler, müşteri sözleşmelerinden doğan yükümlülükler hesabında muhasebeleştirilmiştir. Ayrıca, finansal duruma yönelik yapılan varsayımlar, nakit akışlarına yönelik tahminler ise konjonktürel gelişmelerle birlikte belirsizliğini devam ettirmektedir. Lisanslı ürün satış mağazalarının kapanmış olması, stadyum gelirlerinin ortadan kalkması, yayın gelirlerinin olmaması, faiz ve döviz kurlarında meydana gelen dalgalanmalar, kulüplerin borçlanmasına olumsuz yönde yansımakta ve finansal zorlukları beraberinde getirmektedir.

## 5. SONUÇ

COVID-19'un pandemi olarak kabul edilmesi ve devamında alınan önleyici tedbirler, bütün dünyadaki tüm alanlarda olduğu gibi ekonomik hayatı etkilemiş; işletmeleri, kurum ve kuruluşları önemli belirsizliklerle karşı karşıya bırakmıştır. Bu bağlamda ulusal ve uluslararası organizasyonların ve spor müsabakalarının ertelenmesi, FIFA ve UEFA gibi düzenleyici kuruluşların sportif faaliyetleri durdurması ile birlikte ülkemizde ve Avrupa'daki futbol kulüplerinin finansal yapılarında ve nakit akışlarında bozulmalar meydana getirmiştir. Bu kapsamda, bu çalışmada, Türkiye ve Avrupa'daki toplamda 12 futbol kulübünün 2019-2020 dönemi finansal tabloları ve bağımsız denetim raporları incelenmiş ve COVID-19 pandemi döneminin etkileri değerlendirilmiştir. Ayrıca, Avrupa'da henüz yayımlanmamış olsa da, ülkemizde pandemi sonrasındaki 31.08.2020 tarihli ilk çeyrek faaliyet raporlarının yayımlanmış olmasından hareketle, bu döneme ait bilgilere de ulaşılmış ve yapılan değerlendirmelerde dikkate alınmıştır.

İncelenen 12 futbol kulübünün finansal yapısında ve raporlamasında görülen etkilere bakıldığında göze çarpan ilk husus, nakit ve nakit benzerlerinde görülen olumsuz değişimdir. Pandemi öncesinde tutulan nakit tutarı, pandemi sonrasında ciddi oranlarda azalma göstermiştir. İşletmelerin nakit akışlarının bozulmasını dikkate aldığımızda, bu durumun normal olduğu kabul edilse dahi, geleceğin en önemli konusunun nakit yönetimi ve likidite olacağı da muhakkaktır. Ayrıca, dönen varlıklardaki azalışlar, kısa vadeli borçlanmalarla giderilmeye çalışılmış ve net işletme sermayesi bundan olumsuz etkilenerek negatife dönüşmüştür. Dolayısıyla, kulüplerin normal faaliyet döngüsü içerisinde; rutin işlemlerin yürütülmesi, borç alacak ilişkilerinin yönetilmesine yardımcı olacak çalışma sermayesindeki azalış, kulüplerin yükümlülüklerini yerine getirme konusundaki problemlerine ek olarak, kısa, orta ve uzun vadeli kararlarını ve sürdürülebilir bir faaliyet döngüsünü de çok büyük oranda etkileyecektir. Bununla birlikte, gerek kısa vadeli gerekse uzun vadeli borçlanma tutarlarındaki artışlar, mevcut durumda bir gereklilik olarak kabul edilmekle birlikte, özkaynaklardaki

azalışlar, ilerleyen dönemlerde işletmenin sürekliliğine ve sürdürülebilirliğe yönelik bir tehdit unsuru olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim bu durum, bağımsız denetim raporlarında da ifade edilmiş ve denetçi görüşünde dikkat çekilen hususlar paragrafında özellikle vurgulanmıştır.

İncelenen faaliyet raporlarında; sportif ve ticari faaliyetlerin durdurulmasının gelirlerde neden olduğu azalışlar, hem hasılat tutarında hem de dönem kar/zararında etkisini göstermektedir. Hemen hemen bütün kulüplerin hasılatında azalma meydana geldiği ve sözleşmelerden kaynaklı yükümlülükleri de devam ettiği için, döneme ilişkin faaliyetler zararlı sonuçlanmıştır. Özellikle, Türkiye’deki kulüplerde, geçmiş yıllardan gelen birikimli zararları da dikkate aldığımızda; kulüplerin karşı karşıya oldukları risklerin büyüklüğü ve önemi daha da iyi anlaşılmaktadır. Ülkemizde 31.08.2020 tarihinde sonra eren çeyrek dönemlik raporlar incelendiğinde ise; yıllık raporlarda görülen etkinin önemli ölçüde devam ettiği, varlıklardaki azalışların, kısa ve uzun vadeli yükümlülüklerdeki artışların sürdüğü ve buna karşılık hasılat ve karlılıkta yeteri kadar iyileşme sağlanamadığı görülmektedir.

COVID-19 pandemi döneminin diğer alanlarda olduğu gibi özellikle ekonomik etkilerinin artarak devam ettiği şu günlerde; futbol kulüplerinin yaşamış oldukları sorunlar, Pandemi önemli ölçüde kontrol altına alınsa dahi, kısa vadeli olmaktan ziyade uzun vadeli yapısal çözümlerle giderilmelidir ve kriz yönetimi politikalarına ağırlık verilmelidir. Bu kapsamda, kulüp faaliyetlerinin şeffaf ve hesap verilebilir olması, kurumsal yönetim anlayışıyla bilgi paylaşımının yapılması, varlık ve kaynakların verimli kullanılması ve bu konuda UEFA Fair Play kriterlerine uygun olarak mali durumun iyileştirilmesi ve denk bütçenin sağlanması, bu tür durumlarda yaşanabilecek sorunları minimize edecek ve sürdürülebilir bir finansal yapının ve faaliyet döngüsünün oluşmasına katkı sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

AASB. (2020). The Impact of Coronavirus on Financial Reporting and the Auditor’s Considerations. New and Alerts, AASB–AUASB JOINT FAQ.[https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB19009\\_COVID19\\_FA.pdf](https://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB19009_COVID19_FA.pdf) (Erişim Tarihi: 01.06.2021).

Adana, B., ve A., Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin COVID-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (2), 2080-2093.

Akkaş, J. (2020). CFO’lar İçin 10 Soru: COVID-19’un İşletmeniz Üzerindeki Etkisinin Raporlanması. Grant Thornton Makaleler.

Erişim tarihi: (7 Mayıs 2020, <https://www.grantthornton.com.tr/en-guncel/makaleler/cfoler-icin-10-sorular> (Erişim Tarihi: 01.06.2021).

### BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı

Cavlak, H.(2020). COVID-19 Pandemisinin Finansal Raporlama Üzerindeki Olası Etkileri: BİST 100 Endeksi'ndeki İşletmelerin Ara Dönem Finansal Raporlarının İncelenmesi, *Gaziantep University Journal Of Social Sciences, Special Issue* 143-168. <https://doi.org/10.21547/jss.755865>

Deloitte.(2020). COVID-19'un İşletmelere Olan Finansal Etkileri ve Çözüm Önerileri, <https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/financial-advisory/articles/COVID-19-un-isletmelere-olan-finansal-etkileri.html>

(Erişim Tarihi: 01.06.2021).

Gough, C.(2020). COVID-19: Effect on Revenue from Sports Industry Worldwide 2020,

<https://www.statista.com/statistics/269797/worldwide-revenue-from-sports-merchandising/> (Erişim Tarihi: 01.06.2021).

Göksel, A. G. (2020). Koronavirüs (COVID-19) Salgınının Spor Organizasyonlarına Etkisi ve Sporda Normalleşme Süreci. *Turkish Studies*,15(4),451-462. <https://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.44314>

[http://sportif.galatasaray.org/35\\_bagimsiz-denetim-raporlari.aspx](http://sportif.galatasaray.org/35_bagimsiz-denetim-raporlari.aspx)

(Erişim Tarihi: 04.05.2021).

<https://aktie.bvb.de/eng/Publications/Annual-Reports>

(Erişim Tarihi: 04.05.2021).

[https://bjk.com.tr/sirketlerimiz/futbol\\_as/finansal\\_tablolar](https://bjk.com.tr/sirketlerimiz/futbol_as/finansal_tablolar)

(Erişim Tarihi: 04.05.2021).

<https://investisseur.olympiquelyonnais.com/en/financial-information/annual-reports.html>.(Erişim Tarihi 04.05.2021).

<https://ir.manutd.com/financial-information/annual-reports/2020.aspx>

(Erişim Tarihi: 04.05.2021).

<https://www.celticfc.com/club/celtic-plc-investor-relations/celtic-plc-annual-reports> (Erişim Tarihi: 04.05.2021).

<https://www.evertonfc.com/club/shareholders/statement-of-accounts>

(Erişim Tarihi: 04.05.2021).

<https://www.fenerbahce.org/fbfutbol?d=2> (Erişim Tarihi: 04.05.2021).

[https://www.inter.it/en/societa\\_club/investor-relations](https://www.inter.it/en/societa_club/investor-relations)

(Erişim Tarihi: 04.05.2021).

<https://www.juventus.com/en/club/investor-relations/statements/reports#season-2019-20>

(Erişim Tarihi: 04.05.2021).

<https://www.rangers.co.uk/investor-information/3xiJwTahGEhZWGZAUCkMy1>

(Erişim Tarihi: 04.05.2021).

<https://www.trabzonspor.org.tr/tr/yatirimci-iliskileri/sportif-as-sirket-bilgileri/finansal-raporlar> (Erişim Tarihi: 04.05.2021).

ICAEW. (2020). Coronavirus, Going Concern and the Auditor's Report. Insights.(Erişim tarihi: 04.05.2021)  
<https://www.icaew.com/insights/features/2020/mar-2020/coronavirusgoing-concern-and-the-auditors-report> (Erişim Tarihi: 20.12.2020).

İSMMMÖ.(2020). Koronavirüsün (COVID-19) Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Çalışmaları Üzerine Muhtemel Etkileri, *İSMMMÖ Bağımsız Denetim Komitesi*,

[https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e\\_kitap/31032020\\_bulten.pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/31032020_bulten.pdf) (Erişim Tarihi: 05.05.2021).

Koç, M.A.(2020). COVID-19 Salgınının Yarattığı Küresel Kriz Bağlamında Sosyal Medyada Kriz Yönetimi: Türk Hava Yolları Örneği, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, Cilt 7, Sayı 7, s.190-200, ISSN:2148-9963

Koçak, U. ve Z., Kaya, D.Ö.(2020). COVID-19 Pandemisi, Spor, Sporcu Üçgeni: Etkilenimler ve Öneriler, *İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 5(2): 129-133

KPMG.(2020). COVID-19 Gündemi, Yeni Gerçeklikte Makro Trendler, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/04/COVID-19-muhasebesel-etkileri.pdf> (Erişim Tarihi: 14.05.2021).

KPMG.(2020). COVID-19'un Muhasebesel Etkileri, <https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2020/07/COVID-19-gundemi.html>.(Erişim Tarihi: 07.04.2021).

Lange, D.(2020). Potential Revenue Loss of European Football Leagues due to the Coronavirus,

<https://www.statista.com/statistics/1105710/potential-revenue-loss-of-major-europe-football-leaguesdue-to-the-coronavirus-COVID-19-by-source/#statisticContainer> (Erişim Tarihi: 07.04.2021).

Mazars. (2020). COVID-19: Accounting Implications in Both 2019 & 2020 Financial Statements, April, France Financial Reporting Advisory Department,  
<https://www.mazars.com/content/download/991808/51848040/version//file/accounting%20implications%20COVID-19.pdf>

(Erişim Tarihi: 07.04.2021).

McKinsey & Company. (2020). COVID-19: Implications for business. Our Insights (Executive Briefing)

PWC.(2020). Güncel Finansal Raporlama Konularına Kısa Bir Bakış <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/denetim/ufrs-raporlamasi/bultenler/finansal-raporlama-standarti-tfrs-mayis-haziran-2020.html>. (Erişim Tarihi: 07.04.2021).

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı

TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı

Türkmen, M. ve Özsarı, A.(2020). COVID-19 Salgını ve Spor Sektörüne Etkileri, *International Journal of Sport Culture and Science*, June, 8(2), Doi:10.14486/IntJSCS.2020.596





# BAĞIMSIZ DENETİMİN ŞİRKET ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: KAYIK DIŞI ŞİRKETLERDE NİTEL BİR ANALİZ\*

Dr. Bülent KINAY<sup>a</sup>  
Prof. Dr. Hüseyin DALGAR<sup>b</sup>

Ampirik Araştırma  
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Mart 2022; 15 (1): 51-84*

## ÖZ

Bu araştırmanın amacı KAYIK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) dışı şirketlerde zorunlu hale getirilen bağımsız denetimin, şirket üzerindeki etkilerini tespit etmektir. Araştırmada nitel yöntem kapsamında yarı yapılandırılmış görüşme tekniği tercih edilmiştir. Denetimin şirket üzerindeki etkilerini belirleyebilmek için İSO (İstanbul Sanayi Odası) 500’de listelenen şirketler arasından 20 şirketin mali işler yöneticileri ile görüşme yapılmıştır. Görüşme sonucunda öne çıkan bulgular ise, fon sağlama imkanlarını kolaylaştırma, iş süreçleri ve iç kontrol düzeyinde yönetime faydalı tavsiyeler verme ve iç kontrolü geliştirme, hata veya suistimal nedeniyle maddi hata olasılığını azaltma ve kurumsallaşma sürecini olumlu etkileme olarak ortaya çıkmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Denetim, KAYIK Dışı Şirketler, Denetimin Değeri.

**JEL Kodları:** M42, M48.

## APA Stili Kaynak Gösterimi:

Kınay, B., Dalgac, H. (2022). Bağımsız Denetimin Şirket Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi: KAYIK Dışı Şirketlerde Nitel Bir Analiz. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 51-84.

\* Makalenin gönderim tarihi: 03.06.2021; Kabul tarihi: 05.10.2021, iThenticate benzerlik oranı %7

<sup>a</sup> Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, [bulentkinay@akdeniz.edu.tr](mailto:bulentkinay@akdeniz.edu.tr)  
ORCID: [0000-0001-9550-3193](https://orcid.org/0000-0001-9550-3193).

<sup>b</sup>Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,  
[hdalgac@mehmetakif.edu.tr](mailto:hdalgac@mehmetakif.edu.tr), ORCID: [0000-0001-9743-3766](https://orcid.org/0000-0001-9743-3766).

## EVALUATION OF THE EFFECTS OF AN AUDIT ON A COMPANY: A QUALITATIVE ANALYSIS IN PRIVATE COMPANIES

### ABSTRACT

The purpose of this research is to determine the effects of independent auditing, which is mandatory in companies that are not public interest entities (PIEs). In the research, the semi-structured interview technique was preferred within the scope of the qualitative method. To determine the effects of an audit on a company, interviews were made with the finance managers of 20 companies from the companies listed in the Istanbul Chamber of Industry (ISO) 500. As a result of the interview the prominent findings are facilitating funding opportunities, giving advice to management at the level of business processes and internal control, improving internal control, reducing the possibility of material error due to error or abuse, and positively affecting the institutionalization process.

**Keywords:** Audit, Private Companies, Value of Audit.

**JEL Codes:** M42, M48.

### EXTENDED SUMMARY

#### Introduction

It is stated that in private companies, due to reasons such as the lack of an internal control structure or not being fully developed, and an incomplete institutional structure, the audit of these companies should be given importance (Francis, 2004, p.346). Factors influencing audit demand for private companies range from alleviating agency problems, to increasing operational effectiveness and efficiency, to obtaining business consulting. Therefore, it is considered likely that the auditor will create value for private companies other than assuring the financial statements (Vanstraelen and Schelleman, 2017, p.578).

It is seen that the studies carried out focus on public companies and the studies are mostly aimed at determining the value of auditing in terms of external stakeholders. Since private companies do not share their audit reports and financial statements with the public, there are some difficulties in measuring the value of the audit. When the studies are examined, it is seen that measuring the direct effect of audits on public companies and private companies are insufficient.

While the debate on audit thresholds and whether an audit is mandatory in private companies in European Union countries continues with the new Turkish Commercial Code (TTK)—that came into force on 31 July 2012 in Turkey—companies of certain sizes met with IFRS and audit. These regulations have enabled companies to make more accurate decisions from audited financial statements.

As a result of the continuous lowering of audit thresholds in Turkey, the increase in the number of companies included in the audits continues. In this context, a total of 9,836 audit contracts were signed in Turkey according to the 2018 Public Oversight Authority (KGK). The results announced in 2019 showed 1,764 were public companies and 8,072 were private companies (KGK, 2018, p.72). Despite so many audits, it is seen that the effects of auditing in private companies has not been empirically measured until today. This gap in the literature constitutes the main driving force of the research. For this purpose, examining the effects of an audit on a company, which has been made compulsory for private companies in Turkey as of 2013 tax year, was deemed worthy of research.

It is thought that this research will help audit firms to better understand the demands of their clients and develop strategies for companies to provide optional audit services. In this respect, the research can also be considered as a field study, especially for small and medium-sized audit firms in Turkey. In addition, it is expected that the KGK will be beneficial in terms of the regulations it will make for the audit of private companies.

### **Literature on Research**

According to the European Federation of Accountants and Auditors (EFAA) for the Small and medium-sized enterprises (SMEs) report, the value of auditing has been questioned from the perspective of stakeholders including company owners, managers, accountants, and directors. In the study the three most common benefits obtained from auditing are: control over accounting systems and records, the auditor provides helpful advice to management and improves internal control, and provides assurance to external finance providers (EFAA, 2019). In the study conducted on SMEs, the perception of improvement in the quality of financial reporting and the control of internal accounting records stand out as the main factors contributing to discretionary auditing (Palazuelos Cobo et al., 2017, p.63). A survey of executives identified some advantages that can be classified under various factors regarding the internal management of auditing and their value and image to third parties. In addition, the results also show that small, non-family companies that have voluntary audits are the ones that value auditing the most (Montoya del Corte et al., 2014, pp.93-95). Department for Business, Energy & Industrial Strategy (2017) showed the study evaluating the effects of audit thresholds revealed that auditing creates significant cost savings for small companies, and a possible reduction in capital cost is expected for small companies that have optional audits. In a study measuring the perceived value of mandatory auditing of small companies in Hong Kong, it was found that although there are costs associated with annual audits, the benefits from audits are perceived to be higher than the costs (Chung and Narasimhan, 2001, p.123).

There are also studies that show an audit has no contribution and factors such as audit value, audit burden and audit costs have been found to have a significant impact on the acceptance level of audit exemption among SMEs in Malaysia. The majority of SMEs in the study indicated they would choose audit exemption if it was available (Kamarudin et al., 2012, p.161).

According to the literature, it is seen that the studies on the factors affecting the demand for voluntary audit are more than the mandatory audit. As a result, it is determined that the tendency is towards continuing the voluntary audit of companies that qualify for audit exemption and shows that auditing creates added value and has significant effects for private companies.

Ellen Oliverio et al., (2005) originally conducted the study in 1984 by adding four additional questions to the original questionnaire and conducted the study again to explore views on the implementation of the Sarbanes-Oxley Act of 2002. Among the significant results, the view that external audits add value remains. Gökoğlan (2019) in his study on investment institutions, determined that audit activities encourage the corporate governance of the company and contribute positively and significantly to the brand value. In addition, it has been determined that companies increase the efficiency of their internal control systems and have a positive and significant effect on increasing transparency. Hikmet (2009) states that private companies should initiate a serious corporate-culture change process for auditing. It is emphasized that the accounting department should be reorganized by eliminating the deficiencies in accounting and documentation. On the other hand, he emphasized the importance of external audits as a supportive step to internal audits. Acar et al., (2012) also determined that auditing should be considered as a supporting factor in eliminating the problems that occur in family companies in order to adapt to the changing world conditions. Yılmaz (2019) said it has been determined that audits enable the detection of errors and fraud by evaluating the accounting policies and internal control systems in family companies and is beneficial for their institutionalization, and the effective execution of corporate governance.

In all the studies examined, it is revealed that audits create a value beyond providing assurance for the financial statements and information presented.

### **Method of The Research**

The research was based on the phenomenology design, one of the qualitative research methods. It is an attempt to reveal what kind of effects audits create for a company from the point of view of the managers in the finance departments. In this direction, interview and document analysis techniques were used. The general framework of the research is given in Table 1.

**Table 1: An Overview of the Research Method**

<b>Research Process</b>	
Research Design	Phenomenology
The Extent of the Research	4588 private companies audited throughout Turkey as of 2017
Sample of the Research	20 companies out of 4588 private companies
Analysis Unit of the Research	23 managers in the financial affairs department of the companies (three companies had the opportunity to meet with two managers)
Data Collection Method	Interview, document review
Data collection tool	Semi-structured interview form
Data analysis	Content analysis and descriptive analysis

### **Findings of The Research**

The findings respectively are for voluntary audits before mandatory audits, findings regarding the changes observed in the companies after the mandatory and findings regarding the delivery of non-audit services are presented under three themes.

#### **Findings for Voluntary Audits**

It has been revealed that some companies have voluntary audits before starting the mandatory ones. Reasons for companies to have voluntary audits: desire to be traded on the stock exchange, the need for internal audit consultancy, the need for the valuation of financial statements, the audit demand of foreign partners and foreign trade.

#### **Findings Regarding the Changes Observed in the Companies After the Mandatory**

As a result of the interview, the findings determined in terms of the effects of having a company audited are shown in Table 2.

**Table 2: Findings Regarding the Changes Observed in the Companies After the Mandatory Audit**

Theme	Sub Themes	Codes
Changes Observed in Companies After the Mandatory Audit	Facilitating Fundraising Opportunities	Facilitating and improving credit facilities
		Facilitating foreign loans
		Increasing credit limits
		Assisting financial analysts in the bank
		Providing credibility
		Facilitating joint foreign trade
		Giving Improvement Recommendations at the Level of Business Processes and Internal Control
	Bring discipline and control	
	Developing business processes	
	Identifying risks that management could not	
	Reducing the Possibility of Material Misstatement Due to Error or Abuse	Addressing the deficiencies of accounting systems
		Being more careful in accounting transactions
		Bringing discipline to employees
	Affecting the Institutionalization Process Positively	Decreased error rate
Contributing to the institutionalization process		
		Facilitating the transfer of events and processes within the company to management

### Findings Regarding the Delivery of Non-Audit Services

According to the findings, it has been determined that the financial statements of some companies are prepared by the audit firm according to accounting standards. Therefore, it is necessary to consider this service received by companies as a non-assurance service. Findings regarding the provision of non-audit services are shown in Table 7.

**Table 3:** Findings Regarding the Delivery of Non-Audit Services

Theme	Sub-Themes	Codes
Providing Non-Audit Services	Accounting and Bookkeeping Services	Rearrangement of the financial statements prepared in accordance with the tax laws by the audit firm in agreement with accounting standards
		Making depreciation and rediscount calculations according to the standards of the audit firm
		Preparation of financial statements and footnotes in accordance with the standards and the cooperation from the company with the audit firm

### Conclusion

The data represents large private companies in the manufacturing industries in Turkey, and care should be taken to generalize the sample to both public and smaller companies.

All the companies interviewed are manufacturing and family companies. The management structure of the companies that are in the top 500 of Turkey in terms of size, are in the form of managing partner, semi-corporate and corporate companies. In companies with corporate and some semi-corporate management structures, accounting and finance departments are structured separately. In such companies, financial statements and related footnotes can be prepared by the company's own accounting department, according to accounting standards. However, companies consider the preparation of their financial statements according to accounting standards and the creation of footnotes as a part of the audit service. In addition, all companies except one company have Enterprise resource planning (ERP) and advanced accounting software.

After the mandatory audit, the most important effect of an audit on a company emerged as follows:

#### **- Facilitating Fundraising Opportunities**

Although audited financial reports facilitate access to credit facilities, many respondents reported no decrease in credit costs. On the other hand, there is a perception among some of the participants that credit opportunities will be easier if one of the four big audit firms conducts the audit, and that financial institutions look for the four big audit firms in their audit reports.

#### **-Giving Improvement Recommendations at the Level of Business**

*Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*

### ***Processes and Internal Control***

The managers of companies who have created internal audit units with the internal control system, receive recommendations from audit firms for improvements and innovations in this regard, while companies that are in the process of establishing these systems and units have had the opportunity to complete these processes with the auditors. It was also revealed that almost half of the companies in the sample did not have any internal control system or internal audit units, so they could not receive any improvement or innovation advice from audit firms in this area. Half of the companies of this size do not have internal control and internal audit units. However, the fact that all of these companies have ERP systems, in terms of ensuring the effectiveness of internal control procedures of these systems (Chang et al., 2014) can be considered as a sign of the existence of an internal control system at a certain level.

#### ***-Reducing the Possibility of Material Misstatement Due to Error or Abuse***

It has been determined that audits reduce the possibility of including errors in the accounting transactions and records of the companies, provides control over the accounting systems and records and creates a discipline on the accounting employees.

#### ***-Affecting the Institutionalization Process Positively***

It has been determined that auditing emerges as a supporting force for companies that are in the process of establishing an institutional infrastructure or companies that have difficulty in institutionalizing due to various reasons.

The management structure of the company and the type of audit firm also affect the value of the audit. Seventeen of the companies stated that they would like to continue to have voluntary audits in case the audit exemptions increase. Therefore, it can be said that mandatory audits contribute to voluntary audits.

#### ***-Suggestions***

Suggestions that should be evaluated in terms of researchers and practitioners emerge from the results of this research. Findings from the research can help identify new indicators that can be used in quantitative analysis. In addition, a questionnaire can be administered to a large sample group to test the patterns and connections that emerged in the interviews. On the other hand, the effects created by the audits can be questioned in terms of other stakeholders. Furthermore, the positive attitude of foreign banks and export customers towards the independent audit reports show the importance of independent auditing. It can also be stated that voluntary audits can be an important gain for companies that want to do business abroad.



## 1. GİRİŞ

2000’li yılların başından itibaren meydana gelen muhasebe skandalları ve finansal krizler bağımsız denetim<sup>1</sup> hizmetlerinin sorgulanmasına neden olmuştur. Ayrıca son on yılda, karmaşıklaşan iş dünyası ile birlikte bilgi teknolojileri ve sosyal medyanın da hızla gelişmesi yeni riskli alanların ortaya çıkmasına neden olmuş, böylece denetimin kapsamı genişleyerek daha önemli hale gelmiştir. Bu gelişmeler karşısında, bir takım denetim kalitesi göstergeleri ile denetimin değeri, dış paydaşlar açısından ölçülmeye çalışılmaktadır. Diğer taraftan özellikle Avrupa Birliği ülkelerindeki Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK<sup>2</sup>) dışındaki şirketlerde denetim eşiklerinin<sup>3</sup> ne olması gerektiği tartışılmakta (EFAA, 2019, s.2) ve bu tartışmalar denetimin şirket üzerindeki etkilerinin sorgulanmasına yol açmaktadır.

KAYİK olan şirketler üzerinde, mülkiyet ve yönetim kontrolünün ayrılması, denetimin kurumsal yönetim ve şirketlerin gözetimi açısından önem kazanmasına neden olmaktadır. KAYİK dışı şirketlerde de, özellikle iç kontrol yapısının olmaması veya tam olarak gelişmemesi, kurumsal yapılarının tam oluşturulmaması gibi nedenlerden dolayı KAYİK dışı şirketlerin denetimine önem verilmesi gerektiği belirtilmektedir (Francis, 2004, s.346).

KAYİK olan şirketlerde yapılan bazı çalışmalarla (DeFond, 1992; Firth ve Smith, 1992; Francis vd., 1999; Hope vd., 2012) vekalet sorunları düzeyi ile denetim talebi arasındaki pozitif ilişkinin olduğu tespit edilmesine karşın, KAYİK dışı şirketlerde bu ilişkinin daha düşük seviyede olduğu kabul edilmiştir. KAYİK dışı şirketlerde, şirket sahipleri ile yöneticiler arasındaki ayrımın çok az olmasından dolayı vekalet sorunlarının daha düşük düzeyde çıkacağı düşünülmekteydi (Fama ve Jensen, 1983a; Fama ve Jensen, 1983b). Ancak, son zamanlardaki çalışmalarda (Carey ve Guest, 2000; Dedman vd., 2014; Niskanen vd., 2011) vekalet sorunlarının KAYİK dışı şirketlerde de ortaya çıkmasıyla birlikte, bu tür şirketlerde de denetimin çok değerli olduğu vurgulanmaktadır.

<sup>1</sup> Bağımsız denetim: Bundan sonra “denetim” ifadesi olarak kullanılacaktır.

<sup>2</sup> KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar): “Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ifade etmektedir” (2/11/2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname )

<sup>3</sup>Denetim eşikleri: Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan ölçütlerdir. Avrupa Birliği ülkelerinde denetime tabi olma eşikleri aktif toplamı, net satış hasılatı ve ortalama personel sayısına göre belirlenmektedir (Erdem, 2020, s.159).

KAYİK dışı şirketlerdeki denetim talebi, şirketlerin çok farklı doğasından dolayı KAYİK olan şirketlere göre farklılık göstermektedir. KAYİK dışı şirketler için denetim talebini etkileyen faktörler, vekalet sorunlarının hafifletilmesinden, operasyonel etkinliğin ve verimliliğin artırılmasına ve iş danışmanlığının alınmasına kadar uzanmaktadır. Bu nedenle, denetçinin finansal tablolara güvence vermesinin dışında KAYİK dışı şirketlere değer yaratmasının muhtemel olduğu düşünülmektedir (Vanstraelen ve Schelleman, 2017, s.578).

Bu konuyla ilgili yapılan çalışmaların KAYİK olan şirketler üzerinde yoğunlaştığı ve çalışmaların ise daha çok dış paydaşlar açısından denetimin değerinin tespit edilmesine yönelik olduğu görülmektedir. KAYİK dışı şirketler, denetim raporlarını ve finansal tablolarını kamuya paylaşmadığı için denetimin değerinin ölçülmesinde birtakım zorluklar yaşanmaktadır. Literatürde, KAYİK ve KAYİK dışı şirketlerde, denetimin şirketler üzerindeki doğrudan etkisinin ölçülmesi ile ilgili çalışmaların yetersiz kaldığı görülmektedir.

Özellikle, Avrupa Birliği ülkelerinde KAYİK dışı şirketlerde denetimin zorunlu olup olmaması ve buna bağlı olarak denetim eşikleri tartışması devam ederken, Türkiye’de 31/07/2012’de yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile belirli büyüklükteki şirketler UFRS (IFRS) ve denetimle tanışmıştır. Bu düzenlemeler şirketlerin denetimden geçmiş finansal tablolardan daha doğru karar alabilmelerine imkan sağlamıştır.

Türkiye’de denetim eşiklerinin sürekli düşürülmesi sonucunda, denetim kapsamına alınan şirket sayısındaki artış devam etmektedir. Bu kapsamda, Türkiye’de 2019 yılında açıklanan (2020 yılında açıklanan 2019 faaliyet raporunda kaç adet denetim sözleşmesi yapıldığı belirtilmemiştir) 2018 yılı KGK (Kamu Gözetimi Kurumu) faaliyet sonuçlarına göre toplam 9.836 denetim sözleşmesi imzalanmış olup, bunun 1.764’ü KAYİK olan şirket, 8.072’si ise KAYİK dışı şirketlerden oluşmaktadır (KGK, 2018, s.72).

Bu kadar denetim yapılmasına rağmen, günümüze kadar KAYİK dışı şirketlerde denetimin şirket üzerindeki etkilerinin ampirik olarak ölçülmediği görülmektedir. Literatürdeki bu boşluk araştırmanın temel itici gücünü oluşturmaktadır. Bu amaçla, Türkiye’deki KAYİK dışı şirketler için 2013 faaliyet yılı itibari ile zorunlu hale getirilen denetimin şirket üzerindeki etkilerinin incelenmesi araştırmaya değer görülmüştür.

Bu araştırma ile denetim firmalarının müşterilerinin taleplerini daha iyi anlamalarına ve isteğe bağlı denetim hizmetlerini sunmak için şirketlere yönelik stratejiler geliştirmelerine yardımcı olacağı düşünülmektedir. Bu açıdan, araştırma özellikle Türkiye’deki gelişmekte olan küçük ve orta ölçekli denetim firmaları açısından bir alan araştırması olarak da değerlendirilebilir. Ayrıca KGK’nın KAYİK dışı şirketlerin denetimi için yapacağı düzenlemeler açısından faydalı olması beklenmektedir.

## 2. LİTERATÜR

Son yıllarda paydaşlar, denetimin katma değer oluşturan tarafını daha net görmek istediklerini belirtmektedir. Denetimin oluşturduğu katma değer, olumlu veya olumsuz görüş vermenin ötesinde algılanması gerektiği bildirilmektedir. Denetim görüş vermenin ötesine geçerek, işletmenin iç kontrol sistemleri, BT altyapısı ve süreçleri ile ilgili bulguları ortaya çıkararak, işletmenin iş süreçlerinin iyileştirilmesi için öneriler ortaya koyarken, işletmenin sürekliliğini etkileyen riskleri de yönetimin ve yönetim kuruluna bildirmektedir (KPMG, 2016a, s.12). Yöneticiler, denetçilerin, iş tavsiyeleri sağlayarak ve düşük maliyetle finansmana erişmelerine yardımcı olarak kuruluşlarını anlamalarını ve değer katmalarını isteyebilirler (ICAEW, 2008, s.8). Ayrıca, denetim şirket iç denetimine operasyonlar, iş modeli ve risklerin analizi gibi bir derece daha yaklaşırsa, değeri o derece artacağı düşünülmektedir (KPMG, 2016b, s.25)

Denetimin denetlenen şirket ve paydaşlar açısından yarattığı birçok katma değeri bulunmaktadır. Finansal tablolara duyulan güvenin ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin artması, şirketlerin şeffaflık ve kurumsallaşma süreçlerini desteklemesi bunlardan sadece bazıları olarak sayılabilir. Ayrıca son yıllarda, denetimin katma değerini artırmaya yönelik adımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (İvak, 2019):

- Kilit Denetim Konuları (KDK) ile denetim sırasında odaklanan konuların paydaşlar ile paylaşılması, ve böylece paydaşların şirketi daha iyi tanımlarının sağlanması,
- Yönetim Mektupları ile denetim sırasında tespit edilen iç kontrol eksikliklerinin paylaşılması ve fark edilen BT (Bilgi Teknolojileri) kontrol eksikliklerinin yönetime iletilmesi,
- Büyük veri kullanılması yoluyla analitik çözümlerle, denetlenen şirket özelinde katma değeri yüksek analizler yapılması ve karşılaştırmalar yapılarak sektördeki yerinin değerlendirilmesi,
- Ayrıca, hem iç kontrollere hem finansallara bağımsız bir bakış sağlanması, muhasebe, finans ve diğer bölümler arası sinerjinin yaratılması ve üst yönetimin hem finansal hem BT süreçleri hakkında bilgi verilmesidir.

Denetimle ilgili yasal düzenlemelere göre, tüm ülkelerde KAYİK olan şirketler tartışmasız zorunlu denetim rejimi altındadır ve denetimin şirket üzerindeki değeri doğrudan sorgulanmadığı görülmektedir. KAYİK dışı şirketlerde ise denetim gereklilikleri ve denetim eşikleri farklı olduğu için denetimin değeri ve etkileri KAYİK olan şirketlere göre farklılık göstermekte ve literatürde daha fazla ilgi görmektedir. KAYİK dışı şirketlerde şirket değerinin piyasa ölçütlerinden yoksun olduğu için yönetim performansının değerlendirilmesinde denetimin faydalı olabileceği

vurgulanmaktadır (Van Tendeloo ve Vanstraelen, 2008, s.448). Lennox (2005), KAYİK dışı şirketlerin, devir işlemlerinde daha az hassas olmaları, analistler ve borsa tarafından incelenmemesi ve paydaşlarına daha az muhasebe bilgisi açıklaması gibi nedenlerden dolayı denetimin değerinin KAYİK olan şirketlere göre daha yüksek olduğunu iddia etmektedir.

Eilifsen vd. (2001) denetçinin şirketlere iş modeli ve iş risk analizleri sunduğunu ve genişletilmiş yönetim mektubu ve incelenmemiş süreçler hakkında geri bildirimlerde bulunduğunu tespit etmişlerdir. Clarke ve Carey (1997) denetçilerin, denetim esnasında iç kontrol ile ilgili tespit edilen konuların rutin olarak tavsiye ve rehberlik sağladığına dair kanıtlar ortaya koymuşlardır. Beattie vd. (2000) şirketlerin denetçilere değer vermesinin nedeni olarak muhasebe ilkelerinin uygulanmasına yönelik rehberlik, iç kontroller ve genel iş tavsiyeleri hakkında rehberlik gibi sağladıkları diğer hizmetlere olan talepten kaynaklandığını tespit etmişlerdir. Cassar ve Ittner (2009) KAYİK dışı şirketlerin denetim dışı hizmetlere daha fazla ihtiyaç duyulduğu belirtmektedirler. Beattie ve Fearnley (1998; akt. Vaicekauskas, 2014) tarafından yapılan çalışmada, bazı şirketlerin öncelikle denetçileri genel olarak muhasebe, finans ve işletme konularında tavsiye aldıkları bir danışman olarak gördüklerini belirtmektedirler. Vaicekauskas, (2014) şirketlerin denetçilerden daha fazla iş bilgisi, iç kontrolün iyileştirilmesi ile ilgili öneriler, denetim sürecinde sağlanan vergi danışmanlıkları, daha ayrıntılı ve faydalı bir yönetim mektubunu almak istediklerini ortaya çıkarmıştır.

Breesch vd. (2012) KAYİK dışı şirketlerin zorunlu olmayan bir denetim rejiminde denetimi yaptırmaya devam etmelerinin en önemli nedenleri; denetimin finansal tabloların güvenilirliğini artırması, şirketlerin iç kontrol sistemlerini iyileştirmesi ve denetimlerin şirkete bir mali disiplin oluşturması olarak belirlemişlerdir. EFAA (European Federation Of Accountants and Auditors For Smes) (2019) raporuna göre; denetimin değerini, şirket sahipleri, yöneticiler, muhasebeciler ve direktörleri kapsayan geniş bir paydaş kitlesinin bakış açısından sorgulayarak, en yaygın üç fayda olarak; muhasebe sistemleri ve kayıtları üzerinde kontrol sağladığı, denetçinin yönetime faydalı tavsiyeler verdiği ve iç kontrolü geliştirdiği ve dış finans sağlayıcılarına güvence verdiğini belirlemiştir.

Avrupa ülkelerinde KAYİK dışı şirketlerde denetim eşliğinin ne olması gerektiği sorgulanmakta olup, isteğe bağlı denetim ve zorunlu denetim tartışması devam etmektedir. Bu tartışmalar denetimin rolü, gerekliliği ve talebi konularındaki çalışmalarını tetiklemiş ve dolaylı olarak denetimin katkısı ortaya konulmaya başlanmıştır. 275 KOBİ üzerinde yürütülen çalışmada, denetimi isteğe bağlı olarak devam ettirmeye katkıda bulunan ana faktörler olarak, finansal raporlamanın kalitesinde ve iç muhasebe kayıtlarının kontrolündeki iyileşme algısının, olduğu öne çıkmaktadır (Palazuelos Cobo vd., 2017, s.63). 400 yönetici ile yapılan bir anketle,

denetimin şirketlerin iç yönetimi ve bunların üçüncü taraflara karşı değeri ve imajı ile ilgili olarak çeşitli faktörler altında sınıflandırılabilir bazı avantajlar belirlenmiştir. Ayrıca, sonuçlar isteğe bağlı olarak denetim yaptıran ve aile şirketi olmayan küçük şirketlerin denetime en fazla değer verenler olduğunu da göstermektedir (Montoya del Corte vd., 2014, ss.93-95). BEIS (2017) denetim eşiklerinin etkilerinin değerlendirildiği çalışmada, denetimin küçük şirketler için önemli nitelikte maliyet tasarrufu oluşturduğu, isteğe bağlı olarak denetim yaptıran küçük şirketlerin sermaye maliyetinde muhtemel bir azalma beklediği ortaya çıkmıştır. Hong Kong'daki küçük şirketler açısından zorunlu denetimin algılanan değerinin ölçüldüğü çalışmada, her ne kadar yıllık denetimlerle ilişkili maliyetler olsa da, denetimlerden elde edilen faydaların maliyetlerden daha yüksek olarak algılandığı tespit edilmiştir (Chung ve Narasimhan, 2001, s.123)

Denetimin katkısının olmadığı yönünde çalışmalara da rastlanılmaktadır; denetim değeri, denetim yükü ve denetim maliyetleri gibi faktörlerin Malezya'daki KOBİ'ler arasında denetim muafiyetinin kabul düzeyi üzerinde önemli bir etkisi olduğu belirlenmiştir. Çalışmadaki KOBİ'lerin çoğunluğu, mevcut olması durumunda denetim muafiyetini seçeceğini belirtmiştir (Kamarudin vd., 2012, s.161).

Zorunlu ve isteğe bağlı denetim talebini etkileyen unsurlara yönelik farklı ülkelerde yapılan çalışmalarda, yoğunlukla isteğe bağlı denetim talebini etkileyen çalışmalar literatürde geniş bir yer bulmaktadır. Sonuçta, denetim muafiyetlerine hak kazanan şirketlerin isteğe bağlı denetime devam edeceğine yönelik eğilimlerin olduğunun tespit edilmesi, denetimin katma değer oluşturduğu ve KAYIK dışı şirketler için denetimin önemli etkileri olduğunu göstermektedir.

Oliverio ve Newman (2005) ilk olarak 1984 yılında yaptığı çalışmadaki orijinal ankete dört ilave soru daha ekleyerek 2002 Sarbanes-Oxley Yasası'nın uygulanmasıyla ilgili görüşleri araştırmak amacıyla çalışmayı tekrar yürütmüştür. Önemli sonuçlar arasında dış denetimin değer kattığı görüşü devam etmektedir. 1984'te yüzde 95 olan bu oran 2004 yılında yüzde 92,5 olarak yine yüksek bir seviyede devam etmektedir. İkinci olarak ise, denetimin temel değeri, 1984 yılında "dış denetimin finansal raporlama sürecimize disiplin dayatması" görüşü yerine 2004 yılında "finansal tablolarımızın güvenilirliği için denetimin gerekli olduğuna inanıyoruz" görüşü öne çıkmaktadır.

Gökoğlan (2019) yatırım kuruluşları üzerine yaptığı çalışmada, denetim faaliyetlerinin şirketin kurumsal yönetimini teşvik ettiği ve marka değerine pozitif ve anlamlı yönde katkı sağladığını belirlemiştir. Bunun yanında, şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırdığı ve şeffaflığın artması yönünde pozitif ve anlamlı bir etkisinin de bulunduğunu tespit etmiştir. Hikmet (2009) KAYIK dışı şirketlerin, denetime yönelik ciddi bir kurumsal

kültür değişim sürecini başlatması gerektiğini belirtmektedir. Muhasebe ve dokümantasyon ile ilgili eksikliklerin giderilerek muhasebe departmanının yeniden düzenlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Diğer taraftan iç denetimi destekleyici bir adım olarak dış denetimin önemini belirtmiştir. Acar vd. (2012) ayrıca denetimin, Aile şirketlerinde değişen dünya şartlarına uyum sağlayabilmek için oluşan sorunların giderilmesinde destekleyici bir faktör olarak dikkate alınması gerektiğini belirlemişlerdir. Yılmaz (2019) denetimin Aile şirketlerinde, muhasebe politikaları ve iç kontrol sisteminin değerlendirilerek hata ve hilelerin tespit edilmesini sağladığını ve Aile şirketlerinin kurumsallaşmasına ve kurumsal yönetimin etkin bir biçimde yürütülmesine faydalı olduğunu tespit etmiştir.

İncelenen tüm çalışmalarda denetimin, sunulan finansal tablolar ve bilgiler için güvence sağlamanın ötesinde şirket üzerinde önemli etkileri ortaya çıkmaktadır.

### 3. VERİ VE YÖNTEM

#### 3.1. Araştırma Yöntemi

Araştırmada nitel araştırma desenlerinden olgubilim/fenomenoloji deseni temel alınmıştır. Fenomenoloji deseni kullanılarak denetimin şirket üzerinde nasıl bir etki oluşturduğu, şirketlerin mali işler departmanındaki yöneticilerin bakış açısından ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda görüşme ve doküman incelemesi tekniklerinden faydalanılmıştır. Araştırmanın genel çerçevesi Tablo 1’de verilmiştir.

**Tablo 1:** Araştırma Yöntemine Genel Bir Bakış

Araştırma Süreci		
Araştırma Deseni		Olgubilim/Fenomenoloji deseni
Araştırmanın Evreni		Türkiye genelinde 2017 yılı itibari denetlenen 4588 KAYİK dışı şirket
Araştırmanın Örnekleme		4588 KAYİK dışı şirket arasından 20 şirket
Araştırmanın Birimi	Analiz	Şirketlerin mali işler bölümünde yer alan 23 yönetici (3 şirkette ikişer yönetici ile görüşme fırsatı elde edilmiştir)
Veri Toplama Yöntemi		Görüşme, doküman incelemesi
Veri Toplama Aracı		Yarı yapılandırılmış görüşme formu
Veri Analizi		İçerik analizi ve betimsel analiz

### 3.2. Katılımcı Seçimi

Katılımcılar, araştırmanın ilk aşamasındaki analizin evreni olan 4588 KAYIK dışı şirket arasından seçilen, 20 şirketin mali işler bölümünde görev yapan 23<sup>4</sup> yöneticilerden oluşmaktadır. Şirketler Bursa, İstanbul, Gaziantep, Eskişehir, Antalya, Osmaniye ve Karaman şehirlerinde faaliyet göstermektedir.

Şirketlerin belirlenmesinde amaçlı örnekleme yöntemleri kapsamında maksimum çeşitlilik örnekleme yönteminden yararlanılmıştır. Şirketlerde maksimum çeşitlilik sağlayabilmek için şirketlerin yönetim yapısı, denetim firması türü, faaliyet gösterdiği sektör ve faaliyet gösterdiği şehirler açısından çeşitlilik sağlanmaya çalışılmıştır. Katılımcıların ve denetim firmasının demografik bilgileri Tablo 2’de gösterilmiştir.

**Tablo 2:** Katılımcıların ve Denetim Firmasının Demografik Bilgileri

<b>Katılımcının Pozisyonu</b>	
Muhasebe Müdürü	12
Bütçe ve Raporlama Müdürü	3
CFO <sup>5</sup>	3
Muhasebe ve Konsolidasyon Müdürü	1
Mali Kontrol Müdürü	1
Mali Kontrol Grup Başkan Yardımcısı	1
Bütçe Kontrol Uzmanı	1
Grup İç Denetim Direktörü	1
	<b>23</b>
<b>Şirket Yönetim Yapısı</b>	
Yönetici Ortak Şirket	4
Yarı Kurumsal Şirket	12
Kurumsal Şirket	4
	<b>20</b>
<b>Şirket Sektör Türü</b>	
Metal	8
Tekstil	6
Plastik	2
Gıda	2
Kimya	2
	<b>20</b>
<b>Denetçi Türü</b>	
Dört büyük denetim firmaları	9
Diğer uluslararası denetim ağındaki denetim firmaları	9
Yerel denetim firmaları	2
	<b>20</b>

<sup>4</sup> Farklı bakış açılarımda değerlendirmeye almak için uygun olan 3 şirkette 2 ayrı mali işler yöneticisi ile görüşüldüğü için katılımcı sayısı 23’e ulaşmıştır.

<sup>5</sup> CFO (Chief Financial Officer) : Türkçe “Mali İşler Başkanı” olarak çevrilmiş ve şu şekilde tanımlanmıştır: “Kurumda Finans Fonksiyonunu en üst düzeyde temsil eden ve tüm finans organizasyonu ve süreçlerinden sorumlu olan yönetici” (Deloitte, 2010).

Şirketlerin çoğu, yoğun ihracat işlemlerine sahip olan, daha çok İstanbul ve Bursa gibi Türkiye'nin yoğun sanayi şehirlerinde faaliyet gösteren şirketlerden oluşmaktadır. Şirketlerden biri hariç 19 şirketin Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) ile gelişmiş muhasebe sistemi bulunmaktadır. Katılımcılardan 6'sının geçmişte, dört büyük denetim firmasında çalışmış olması, soruları aynı zamanda denetçi bakış açısıyla değerlendirdikleri için araştırmaya ayrıca bir katkı sağlamıştır.

### 3.3. Veri Toplama Aracı ve Verilerin Toplanması

Görüşme formunun oluşturulmasında araştırmada yanıt aranan sorular doğrultusunda açık uçlu sorular hazırlanmıştır. Hazırlanan soruların araştırma amacına uygunluğunun belirlenebilmesi, kapsam geçerliliğinin sağlanabilmesi için iki alan uzmanına danışılmıştır. Uzman görüşleri de alındıktan sonra yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak iki şirketle pilot uygulama gerçekleştirilmiştir. Gerçekleştirilen pilot uygulama ile soruların doğru anlaşılıp anlaşılmadığı ve sorularda kullanılan ifadelerin katılımcılara uygun olup olmadığı test edilmiştir. Verilen tüm dönütler rehberliğinde yarı yapılandırılmış görüşme formu Tablo 3'te gösterildiği gibi son halini almıştır.

Görüşmeye başlamadan önce her bir katılımcı, araştırmanın amacı ile ilgili bilgilendirilmiş, araştırmaya katılımcıların gönüllülük temeline dayalı olarak yürütüleceği belirtilmiş ve araştırmada kesinlikle şirket ve katılımcı isimlerine yer verilmeyeceği ve araştırmada kendilerine şirket ve katılımcının kimliğini ortaya çıkarmayacak takma bir isim verileceği bildirilmiştir. Böyle araştırmanın gizliliği ve güvenliği hususunda araştırmaya dahil edilen katılımcılara güven sağlanmıştır. Görüşmeler, araştırmacı tarafından bizzat yapılmış ve Ekim/2019 ile Nisan/2020 arasında yaklaşık 7 aylık sürede tamamlanmıştır. Görüşmelerin ortalama süresi 30 dakika ile 90 dakika arasında değişiklik göstermiştir.

Araştırmada görüşmelere başlamadan önce, şirketlere ulaşmak için doküman incelemesi kapsamında şirketlerin web sayfasındaki bilgi toplumu hizmetleri bölümündeki veriler, yıllar itibari ile şirketlerin ticaret sicil gazetelerindeki genel kurul kayıtları ve LinkedIn sosyal medya uygulamasındaki şirket ve çalışanların verileri toplanmıştır. Hedeflenen şirketlerle görüşme yapmaya uygun mali işler yöneticilerin kimler olduğu ve mesleki deneyimleri, şirketlerin LinkedIn profesyonel iş ağındaki verilerden sağlanmıştır. Bu kapsamda 40 şirket ile görüşülebileceği tespit edilmiştir. Ancak mali işler yöneticilerinden 8 kişi, şirketin mülakatlara veya diğer akademik çalışmalara katılmamaları konusunda genel bir politikası olduğu iddiası ile görüşmeyi reddetmiştir. Diğer 12 kişi ise iş yoğunluğu nedeni ile görüşmeyi kabul etmemiştir. Sonuç olarak araştırmanın örneklemini 20 şirket oluşturmaktadır.



Araştırmanın gizliliği ve güvenliği husunda araştırmaya dahil edilen katılımcılara güven oluşturulmasına rağmen araştırmanın veri toplama aşamasında katılımcıların, ilk birkaç görüşmede ses kaydının alınmasında tedirgin ve isteksiz olduğu görülmüştür. Dolayısıyla sonraki görüşmelerimizde, katılımcıların soruları rahat ve sohbet ortamında cevaplayabilmelerini sağlamak amacıyla ses kaydı yapılmaktan vazgeçilmiştir. Görüşmelerin tamamı herhangi bir ses kaydı olmadan araştırmacı tarafından not edilmiştir. 13 kişi ile görüşme yüz yüze, 10 kişi ile de COVID-19 nedeni ile telefonla görüşme gerçekleştirilmiştir. Görüşme verileri ve doküman incelemesinde elde edilen veriler birleştirilerek analiz için hazırlık yapılmıştır.

Böylece denetimin şirket üzerinde oluşturduğu etki, mali işler departmanındaki yöneticilerin bakış açısından sorgulanabilmiştir. Araştırmanın aşamaları Tablo 3'te gösterilmiştir.

**Tablo 3: Araştırmanın Aşamaları**

Araştırmanın Aşamaları	Veri Toplama Yöntemi	Odak	Cevap Aranılan Sorular
1.Aşama	Doküman İncelemesi	Şirketlerin genel kurul toplantı tutanaklarının incelenmesi.	Şirketler yıllar itibari ile hangi yasal bağımsız denetim firmalarıyla çalışmışlardır?
2.Aşama	Doküman İncelemesi	Şirketlerin LinkedIn kurumsal şirket sayfasının incelenmesi	Mali işler departmanındaki çalışan yöneticilerin isimleri nedir?
3.Aşama	Görüşme	Şirketin mali işler bölümündeki aktörler ile yapılandırılmış görüşme formu üzerinden görüşmelerin yapılması	Denetim yapıldıktan sonra şirketinizde ne tür değişiklikler gözlemlediniz. Hangi alanlarda daha belirgin değişiklikler oldu ? <ul style="list-style-type: none"><li>• Pazar payı, müşteri memnuniyeti ve müşteri portföyündeki değişiklikler</li><li>• Üretim verimliliğindeki değişiklikler (makine arızaları, üretim süreleri..)</li><li>• İş gören devir hızındaki değişiklikler</li><li>• Çalışanlar üzerinde yarattığı olumlu ve olumsuz etkiler</li><li>• İnovasyon/Ar-Ge değişiklikler</li><li>• Diğer İş süreçleri ve iç kontrol düzeyindeki değişiklikler ve yenilikler</li><li>• Fon sağlama maliyetlerindeki değişiklikler</li><li>• Şirket politikaları ile stratejilerindeki değişiklikler ve yenilikler</li><li>• Yönetim süreçlerindeki iyileşmeler</li></ul> Denetim firması iş risklerinizi nasıl gözlemledi ? Denetim zorunlu olmasa yine de yaptırır mısınız?

Görüşme formundaki ilk soru, denetimin şirket üzerinde etkilerini ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Diğer soruların amacı ise denetimin şirket üzerindeki etkilerini farklı açılardan ortaya koymaktır.

### 3.4. Verilerin Analizi ve Geçerlik-Güvenirlik

Veriler betimsel analiz yoluyla çözümlenmiştir. Veriler araştırma sorularının amaç doğrultusunda tasarlanan temalara göre düzenlenebileceği gibi, görüşme ve gözlem süreçlerinde kullanılan sorular ya da boyutlar esas alınarak da sunulabilmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s.239). Denetimin şirket üzerinde oluşturduğu etki ya da katkı temelinde literatüre dayalı olarak önceden belirlenen ana tema ve alt temalar elde edilen bulgular doğrultusunda değiştirilmiştir. Denetim yaptırmanın şirkette yarattığı değişiklikler katılımcıların bakış açısından sorgulanarak tespit edilen kodlar, ilgili alt tema ve ana tema altında gösterilmiştir. Katılımcıların doğrudan alıntılarına yer verilerek katılımcı görüşlerinin birebir aktarılmasına olanak verilmiştir.

Nitel araştırmaların iç geçerliğini sağlamak için, “uzun süreli etkileşim, derinlik odaklı veri toplama, çeşitleme, uzman incelemesi ve katılımcı teyidi” yöntemleri kullanılmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s.277). Araştırmada, görüşmelerden önce ve sonra uzman görüşüne başvurma yöntemi kullanılmıştır. Katılımcılarında araştırma sorularını bütün boyutlarıyla ele alabilmeleri için derinlik odaklı veri toplama yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada yer alan şirketler farklı şehir ve sektörlerden seçilerek diğer iç geçerlik sağlama yöntemlerinden biri olan çeşitleme veri toplama yöntemi de kullanılmıştır. Toplanan verilerin ilgili alanyazınla tutarlılığı devamlı kontrol edilerek, verilerin inandırıcılığı temin edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca bulguların birebir alıntılarla desteklenmesiyle araştırmacı yanlılığının düşürülmesi, veri inandırıcılığının artırılması hedeflenmiştir. Diğer taraftan, temalar altında oluşturulan kodlar farklı bir alan uzmanı tarafından incelenmesine olanak sağlanmıştır. Böylece değerlendiriciler arasında kabul edilebilir bir uyumun olmasına dikkat edilmiştir.

## 4. BULGULAR

Elde edilen verilerden yola çıkarak, araştırmanın soruları ekseninde oluşan bulgular, kuramsal açıklamalarla birlikte aşağıda detaylı gösterilmiştir. Bulgular sırasıyla; zorunlu denetim öncesi isteğe bağlı denetim yaptırma yönelik bulgular, zorunlu denetim faaliyeti sonrası şirketlerde gözlemlenen değişimler ve denetim dışı hizmetlerin sunulmasına yönelik bulgular olmak üzere üç tema altında sunulmuştur.

#### 4.1. İsteğe Bağlı Denetim Yaptırmaya Yönelik Bulgular

Bazı şirketlerin zorunlu denetime başlamadan önce isteğe bağlı denetim yaptırdıkları ortaya çıkmıştır. Şirketlerin isteğe bağlı denetim yaptırma ihtiyaçları Tablo 4’te sunulmaktadır.

**Tablo 4:** İsteğe Bağlı Denetim Yaptırma İhtiyacına Yönelik Bulgular

Tema	Kodlar
İsteğe Bağlı Denetim Yaptırma İhtiyacı	Halka açılma isteği
	İç denetim danışmanlığı ihtiyacı
	Finansal tabloları değerlendirme ihtiyacı
	Yabancı ortakların denetim talebi
	Dış ticaret işlemlerinin olması

Katılımcılarla yaptığımız görüşmelerde katılımcıların bazıları, yasal zorunluluk başlamadan önceki yıllarda da farklı amaçlarla isteğe bağlı olarak denetim yaptıklarını açıklamışlardır:

*“Öncelikle zorunlu denetim öncesi biz değerlendirme ile birlikte denetime başlamıştık. VUK’ a göre hazırlanan tablolarla şirket aktifinin gücünü gösteremiyorduk. Aldığımız makineler EUR bazında büyük tutarlarda. Bilançoda maliyet değeri ile izlediğimiz için yıldan yıla değeri düşük görünüyordu. Bu yüzden değerlendirme ve denetim yaptırдық (§9).”*

*“1999 yılından beri bağımsız denetim yaptırıyoruz. Zaten global bir firma iseniz dış ticaretiniz varsa ve yurt dışından mal alıp yurt dışına mal satıyorsanız mutlaka denetim yaptırmanız gerekiyor (§19).”*

*“Zorunlu denetim başlamadan önce dört büyük denetim firmasına denetim yaptırılıyordu. Bir de yabancı ortak olduğu için denetim yaptırılıyordu (§20).”*

Dedman vd. (2014) gelecek yıllarda halka açılma planları olan şirketlerin isteğe bağlı denetime devam etmesinin muhtemel olduğuna dair bazı kanıtlar tespit etmiştir:

*“1998 yılından itibaren denetim firması ile çalışıyoruz. Bir ara yönetim şirketin halka açılmasını düşündü. Daha önce isteğe bağlı başladık denetime (§5).”*

Sekiz şirketin zorunlu denetim öncesi isteğe bağlı denetim yaptırdıkları belirlenmiştir. Denetim yaptırmaya isteğe bağlı başlayan şirketler, kurumsal yönetim yapısında ve yarı kurumsal yönetim yapısında olan şirketlerdir. Ayrıca isteğe bağlı denetim yaptıranların bazıları uzun zaman öncesinde denetime başladıkları için denetim öncesi ve sonrası farklılıkları belirlemede zorluk çektiklerini belirtmişlerdir:

“Biz kurumsal bir şirketiz. Zorunlu denetim başlamadan önce denetim yaptırdığımız için çok fazla bir fark göremiyorum. Belki daha önce yaptırmamış ve zorunlu denetimle birlikte denetime yaptırmaya başlayan biraz daha küçük firmalar üzerinde denetimin farklı faydaları olabilir (Ş18).”

“Denetim tabiki kredi olanaklarının gelişimi ve bankalar nezdinde işimiz kolaylaştırıyor. Kredibilite ve finansman olanaklarını geliştiriyor. Bunun dışında denetimin herhangi bir değerini ölçemiyoruz. Denetim, Yurt dışı finansal kurumlar açısından önemli. Yalnız denetimin daha çok daha küçük şirketlere daha fazla fayda sağlayacağını düşünüyorum. Dediğim gibi zaten zorunlu denetim öncesi denetim yaptırıldığı için şirket daha önce denetime başlamıştı. Ayrıca holding finans ve iç denetim birimi de bizim şirketi sürekli takip ediyor (Ş20).”

“Zorunlu denetimden önce isteğe bağlı denetim yaptırıyorduk. Onun için biz çok bir farklılık hissetmedik. Tabiki risklerimiz ve hatalarımız tespit ediliyordur. Hata yapma oranımız azalıyor (Ş12).”

“Denetim yaptırmak derecelendirme kuruluşları nezdinde size olumlu bir yere taşır. Biz uzun yıllardan beri bağımsız denetim yaptırdığımız için denetim öncesi ve sonrasını karşılaştıramam. Ancak, bağımsız denetim üçüncü şahıslara kredibilite açısından, cari hesap ve vadeli alım satım açısından fayda sağlar (Ş19).”

Zorunlu denetim öncesi denetime başlayan şirketler, denetimin, maddi yanlışlık ihtimalini azalttığını ve iç kontrol düzeyinde iyileştirmeler yönünde tavsiyeler aldıklarını belirtmişlerdir.

#### **4.2. Zorunlu Denetim Faaliyeti Sonrası Şirketlerde Gözlemlenen Değişimlere Yönelik Bulgular**

İlk soru seti ile katılımcıların denetim sonrasında şirketlerinde ne tür değişiklikler gözlemlediklerini açıklamaları istenmiştir. Tüm katılımcılarla yapılan görüşme sonucunda denetim yaptırmanın şirket üzerinde en fazla yarattığı değişiklikler sırasıyla; fon sağlama imkanlarını kolaylaştırma, iş süreçleri ve iç kontrol düzeyinde iyileştirme tavsiyelerini vermesi, hata veya suistimal nedeniyle maddi hata olasılığını azaltma ve kurumsallaşma sürecini olumlu etkileme olarak Tablo 5’te gösterildiği gibi tespit edilmiştir.

**Tablo 5: Zorunlu Denetim Faaliyeti Sonrası Şirketlerde Gözlemlenen Değişimlere Yönelik Bulgular**

Tema	Alt Temalar	Kodlar
Zorunlu Denetim Faaliyeti Sonrası Şirketlerde Gözlemlenen Değişimlere Yönelik Bulgular	Fon	Kredi imkanlarını kolaylaştırması ve geliştirmesi
	Sağlama	Yurt dışı kaynaklı kredi teminini kolaylaştırması
	İmkanlarını	Kredi limitlerini artırması
	Kolaylaştırma	Bankadaki finansal analistlerin işini kolaylaştırması
		Kredibilite ve vadeli alım satım açısından fayda sağlaması
		Yabancı ortak girişini kolaylaştırması
	İş Süreçleri ve İç Kontrol	İç kontrol sistemindeki bazı eksiklikleri gidermesi
	Düzeyinde	Disiplin ve kontrol getirmesi
	İyileştirme	İş süreçlerini geliştirmesi
	Tavsiyelerini Vermesi	Yönetimin tespit edemediği riskleri belirlemesi
		Muhasebe sistemlerinin eksikliklerini gidermesi
	Hata veya Suistimal Nedeniyle Maddi Yanlışlık Olasılığını Azaltma	Muhasebe işlemlerinde daha dikkatli olunması
		Çalışanlara çekidüzen vermesi
		Hata Yapma oranının azalması
Kurumsallaşma Sürecini Olumlu Etkileme	Kurumsallaşma sürecine katkı sağlaması	
	Şirket içindeki olayları ve süreçlerin yönetime aktarılmasını kolaylaştırması	

#### 4.2.1. Fon Sağlama İmkanlarını Kolaylaştırma

Katılımcıların yarısından fazlası denetim sonrası şirketi etkileyen en önemli değişiklik olarak finansman imkanlarındaki değişiklik olduğunu ifade etmişlerdir:

*“Denetimin işletmeye önemli bir faydası olduğunu düşünmüyorum. Sadece bankadaki analistlerin işini kolaylaştırıyor. Denetim yapıldıktan sonra faiz ve fon maliyetlerimizde bu raporun etkisi olmadı. Ancak bankaların ve yabancılar için çok önemli olduğunu gördüm (Ş2b)”.*

*“Yurt dışı kredi temininde çok önemli katkısı oldu. Yurt dışındaki kredi kuruluşları bu denetim raporunu önemsiyor. Fon kaynağı erişimi açısından faydalı oldu. Yurt dışından kredi kullandık (§3).”*

*“Denetim, yeni kredi imkanları sağladı. Yurt dışı kredi imkanları sağladı... (§17).”*

Denetim, finansman imkanlarına erişimi kolaylaştırırsa da katılımcıların önemli bir bölümü denetim yaptırmanın kredi maliyetlerinde bir düşüş yaratmadığı görüşünü paylaşmaktadır.

Önceki çalışmalarda, Dünya Bankası’ndan veriler kullanılarak denetimden geçmiş yıllık finansal tablolar, finansmana erişimde algılanan sorunları önemli ölçüde azalttığı (Hope vd., 2011, s.937) ve KOBİ’lerin finansman kaynaklarını çeşitlendirmesi üzerinde olumlu bir etkisi ortaya çıkmıştır (Chit, 2019, ss.349-350) Karjalainen, (2011) dört büyük denetim firmalarının veya birden fazla denetçinin olduğu durumlarda düşük borçlanma maliyetleri olduğunu belirlemiştir. Yine başka bir çalışmada da KAYİK dışı şirketlerin dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesinin düşük faiz oranı ile ilişkisi tespit edilmiştir (Cano Rodríguez ve Sánchez Alegría, 2012, s.702).

Katılımcıların finansman imkanlarını sağlarken denetim firmasının itibarının önemli olduğunu, dört büyük denetim firmasından birisi olursa finansman imkanlarının daha kolay olabileceğini, hatta faiz indirimine bile katkısının olabileceğini iddia etmişlerdir:

*“Bana göre denetim firması dört büyük denetim firmasından birisi olursa maliyetlerde minimum yarım puan farkı olacağını düşünüyorum (§1).”*

*“Denetimin çok fazla faydasını göremedik. Sadece faiz oranlarını düşürdü... (§13).”*

*“Denetim raporu herhangi bir fon ve finansman maliyetini düşürmedi. Sadece bankada kredi ve analiz bölümünün işini kolaylaştırdık diyebilirim (§2a).”*

*“Denetim den sonra fon maliyetlerinde bir azalma olmadığı kanatındeyim. Eximbank kredisi ya da yurt dışı kredilerinde bağımsız denetim işe yarıyor... (§8b).”*

#### **4.2.2. İş Süreçleri ve İç Kontrol Düzeyinde İyileştirme Tavsiyelerini Vermesi**

Denetçilerin iş risk analizi, yönetim mektubu ve iç müşteri süreçlerine ilişkin geri bildirim gibi denetim hizmetiyle ilgili katma değerli unsurlar nedeniyle müşterilere değer kattığı savunulmaktadır (Eilifsen vd., 2001, s.205).

Kurumsal yönetime sahip olan şirketler ve yarı kurumsal yönetim yapısına sahip şirketlerde çalışan katılımcılar, denetim firmalarından iç kontrol düzeyinde tavsiyeler aldıklarını açıklamışlardır:

*“Denetimin iç kontrol süreçlerinde bazı iyileştirme önerilerini alıyoruz. Diğer konularda çok önemli tavsiyeler almadık (§5).”*

*“Hep big four’la çalıştık. İç kontrol sistemi üzerindeki bazı eksiklerimizi giderdi (§15).”*

*“Bizim sürekli olarak süreçlerimiz denetleniyor. Bu bize fayda sağlıyor. Bazı şirketler var süreçlerinin denetlenmesini istemedikleri için ya da farklı bir beklenti içinde oldukları için denetim faydalı gelmiyor olabilir (§11).”*

Küçük KAYIK dışı şirketlerde, iç kontrol sistemleri daha az resmi olduğu için şirketlerin iç kontrol sistemindeki zayıflıkları gidermek için denetim bir fırsat olabilir (Abdel-Khalik, 1993, s.49; Carey vd., 2000, s.49-50).

Görüşme yapılan şirketlerin 11’inde iç kontrol sistemi ve iç denetim bulunurken, 2’sinde kısmen bulunmakta olup, geri kalan 7 şirkette ise iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi mevcut değildir:

*“İç kontrol sistemi şirketimizde yok. Ben aslında İç kontrol sisteminin kurulması gerekliliğini düşünüyorum. Ancak bunun için alt yapımız yeterli değil (§2a).”*

*“Denetim her yıl derinleşiyor. Ancak şirkette iç kontrol süreçleri olmadığı için iç kontrol prosedürleri olmadığı için risk tespiti biraz zorlaşıyor. Risklerimizle ilgili denetim firması tespitte bulunamıyor (§10).”*

Denetim firması, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi gelişmemiş şirketlerin iş süreçlerini ve risklerini inceleyemediği için bu konuda tavsiyeler sunamamaktadır.

#### **4.2.3. Hata veya Suistimal Nedeniyle Maddi Yanlışlık Olasılığını Azaltmadaki Değişimler**

Denetlenmiş KAYIK dışı şirket hesaplarının muhasebe hataları içerme olasılığının düşük olduğu tespit edilmiştir (Clatworthy ve Peel, 2013, s.1).

Katılımcılar, denetim yaptırmanın, bir disiplin sağladığını ve çalışanların muhasebe işlemlerinde hata yapma olasılıklarını azalttığını açıklamışlardır:

*“Bağımsız denetimin tek gözlemlediğim etkisi çalışanlar üzerinde denetim yapıldığı için çalışanları ve bizleri kontrollü ve temkinli olamaya ittiğidir. Başka bir faydasını şu ana kadar hissetmedik (§2a).”*

*“Denetim aslında muhasebe bölümü için iş yükü oluşturuyor ama buna karşın muhasebe bölümü ve çalışanları için bir özgüven sağlıyor (§3).”*

*“Disiplin kontrol getiriyor. Bu yüzden faydası var. Bunun dışında işletme karlılığına doğrudan bir etkisi yok (§14).”*

“Muhasebe işlemlerinde daha dikkatli oluyoruz, bize çeki düzen verdi diyebilirim. Bunun dışında doğrudan bir faydası olmadı (§16)”.

#### 4.2.4. Kurumsallaşma Sürecini Olumlu Etkileme

Aile şirketlerinde değişime kapalı olan bir yapının bulunduğu ve ancak dışarıdan gelen zorlamalar doğrultusunda değişime gidilebildiği görülmektedir. Ortaklar ve şirket yönetimi bağımsız denetimi, bir zorunluluk değil fırsat olarak görmesi gerektiği belirtilmektedir (Acar vd., 2012, s.124). Francis vd. (2011) kurumsal yönetim yapılarının gelişmediği şirketlerde, isteğe bağlı denetimlerin bu zaafiyeti ortadan kaldırmaya yönelik yönünde kanıtlar tespit etmektedirler. Dar kapsamda denetim, aile şirketlerinde değişen dünya şartlarına uyum sağlamak için sorunların çözülmesinde destekleyici bir faktör olarak görülmektedir.

Kurumsallaşma sürecinde olan ancak kurumsal alt yapıyı oluşturabilecek yeterli uzman personeli olmayan ya da bu konuda danışmanlık almayan bazı şirketler, denetimi değişimin itici bir gücü olarak açıklamaktadırlar:

“Yarı kurumsal bir firma olduğumuz söylenebilir. Yönetimde patronlar var. Denetim aslında bizde şöyle bir faydası oluyor. Geldikleri zaman bir ay burada denetim yapıyorlar. Şirket içindeki olayları süreçleri denetim firması aracılığıyla yönetime anlatma kabiliyetimiz artıyor. Denetimin olması yönetime karşı elimizi güçlendiriyor (§17).”

“Şirketimiz bir grup şirketi. Denetim başlamadan önce ortakların kurumsallaşma çabaları vardı. Bağımsız denetimle birlikte kurumsallaşmaya katkısı çok oldu diyebilirim (§4).”

#### 4.3. Denetim Dışı Hizmetlerin Sunulmasına Yönelik Bulgular

Bazı şirketlerin muhasebe standartlarına göre finansal tabloları, denetçi tarafından hazırlandığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla şirketlerin aldığı bu hizmeti denetim dışı hizmet olarak değerlendirmek gerekmektedir. Denetim dışı hizmetlerin sunulmasına yönelik bulgular Tablo 6’da gösterilmiştir.

**Tablo 6:** Denetim Dışı Hizmetlerin Sunulmasına Yönelik Bulgular

Tema	Alt Temalar	Kodlar
Denetim Dışı Hizmetlerin Sunulması	Muhasebe ve Defter Tutma Hizmetleri	VUK’na uygun hazırlanan finansal tabloların muhasebe standartlarına göre denetim firması tarafından yeniden düzenlenmesi
		Standartlara göre amortisman ve reeskont hesaplamalarının denetim firması tarafından yapılması
		Şirketin denetim firması ile ortak çalışması ile standartlara göre finansal tablolar ve dipnotların hazırlanması



Katılımcıların yarısından fazlası, finansal tablolarını Vergi Usul Kanunu'na göre hazırladıklarını, denetim firmalarının ise bu finansal tabloları şirketin tabi olduğu muhasebe standartlarına dönüşüm yaptıklarını belirtmişlerdir:

*“Mali tabloların ve dipnotların hazırlanmasını denetim firması yapıyor. VUK'a göre biz hazırlıyoruz. TMS'ye çevrimini denetim firması yapıyor (§7).”*

*“VUK a göre hazırladığımız mizanı biz denetçiye veriyoruz. TMS'ye göre amortisman ve reeskont hesaplamalarını, mali tablo hazırlanması ve dipnot yazımını denetçi kendi üstleniyor. Biz bir şeye karışmıyoruz (§2a).”*

*“Biz VUK'a göre mali tabloları hazırlıyoruz. Denetim firması geliyor ve IFRS'e çeviriyor. Sabit kıymetlerde VUK ve IFRS arasında çok fark çıkıyor. Finansal tabloları hazırlarken denetim firması ile birlikte çalışıyoruz (§11).”*

*“Bu yıldan itibaren Bütçe müdürlüğü oluşturarak finansal tabloları IFRS'e uygun biz yapmaya başlayacağız. Bu yıla kadar biz VUK'a göre düzenliyorduk. Denetçide IFRS'e çeviriyordu (§14).”*

Önceki iş deneyimini dört büyük denetim firmasında geçiren katılımcıların bazıları Türkiye'deki genel durumu şöyle özetlemektedir:

*“Yurt dışındaki diğer big four'da çalışan meslektaşlarla konuştuğumuz zaman denetim firmalarının müşterilerinin finansal tablolarını ve dipnotlarını hazırlamalarına şaşıyorlar. Ve Türkiye'de bu böyle. Firmalar VUK'a göre hazırlıyor, denetçi de tabloları IFRS'e dönüştürüyor (§8b).”*

Denetim firmalarının müşterilerinin finansal tablolarını muhasebe standartlarına göre hazırlaması, muhasebe ve defter tutma hizmetleri kapsamında denetim dışı bir hizmet olarak değerlendirmek gerekmektedir.

Literatürde, KAYİK dışı şirketlerde denetim dışı hizmetlere daha fazla ihtiyaç duyulduğu tartışılmaktadır (Cassar ve Ittner, 2009, ss.335-337). Niemi vd. (2012), Ojala vd. (2016) ve Collin vd. (2017) denetim firmasının finansal tablolara verdikleri güvencenin ötesinde, KAYİK dışı şirketlere vergi, muhasebe ve karar verme konularında katkı oluşturduklarını belirtmişlerdir.

Diğer taraftan Vanstraelen ve Schelleman (2017) bu verilen hizmetlerin denetim sözleşmesinde örtülü olarak sağlanmasının denetçinin bağımsızlığı üzerindeki muhtemel etkilerinin tartışıldığını belirtmektedirler. Denetim dışı hizmetlerin ve özellikle muhasebe hizmetlerinin müşterilere verilmesinin denetim kalitesini olumlu etkilediği ve bağımsızlığı olumsuz etkilemediği yönünde görüş bulunurken (Svanström, 2013, ss.29-30), Bell vd., (2015) ise, dört büyük denetim firmasındaki verileri kullanılarak denetim dışı hizmetlerden alınan ücretler arttıkça özel müşteriler için denetim kalitesinde bir düşüş gözlemlenmiştir.

Yarı kurumsal olan şirketlerdeki katılımcılar, nitelikli muhasebe uzmanı istihdam ederek muhasebe organizasyonlarını geliştirdiklerini belirtmişler ve böylece muhasebe standartlarına göre finansal tabloların bazı bölümlerinin şirket tarafından hazırlandığını açıklamışlardır:

*“Mali Tabloları ve dipnotları, muhasebe standartlarına uygun hale biz getiriyoruz. Denetim firması eksiklikler veya yanlışlıklar olursa düzeltiyor (§5).”*

*“Mali yapının iyi analiz edilebilmesi için TMS/TFRS alt yapısı oluşturuldu. Bunun oluşturulmasında 2013 yılından 2018 yılına kadar bağımsız denetim firmasının faydası olduğunu söyleyebilirim. Denetçiler denetimden ziyade mali tablolarının ve dipnotlarının oluşturulmasında ilk 5 yıl önemli rol oynadı. Amortisman tabloları, reeskont işlemleri derken belirli bir aşamadan sonra bütün mali tablo işlemleri yapar hale geldik (§1a).”*

*Denetim firması işbirliği ile Netsis yazılımı sisteme dahil etmeyi başardık. Mali Tabloların TMS/TFRS kapsamında oluşturmak için TMS/TFRS de uzman personel aldık (§1a).”*

Denetçiler, denetim sürecinin önemli bir kısmını VUK’a göre hazırlanan finansal tabloların muhasebe standartlarına göre çevirilmesinde harcadıkları için denetimin diğer alanlarına ayırdıkları zaman azalmış olabilir:

*“Özellikle ilk 5 yıl denetim hizmeti verilirken denetim için ayrılan zamanın bir kısmını denetçi, mali tabloların hazırlaması için harcadı (§1a).”*

Diğer taraftan kurumsal yönetim yapısında olan şirketlerdeki katılımcılar, kendi muhasebe organizasyonları tarafından finansal tablolarını muhasebe standartlarına uygun bir şekilde hazırladıklarını açıklamaktadırlar:

*“Biz Finansal Tabloları IFRS’e göre hazırlıyoruz. Hatta şöyle bir kpi geldi. Sadece birim yöneticileri için hazırlanan IFRS’e göre tablolar, denetim firmasının hazırladığı rapora göre uygun olursa prim alıyor. (§12).”*

*“TMS/TFRS’ye göre finansal tabloları biz düzenliyoruz. Denetim firması bunları kontrol ediyor (§15).”*

*“Muhasebe standartları çevrimini biz yapıyoruz. Denetim firması gelip standart uygulamalarını kontrol ediyor (§18).”*

*“Muhasebe standartları çevrimini muhasebe bölümümüz yapıyor. Denetçiler gelip standart uygulamalarına bakıyor ve grup şirketine mali tablolarımızı konsolide ediyor (§20).”*

Kurumsal yönetim yapısında olan şirketlerin muhasebe ve finans bölümündeki çalışanların nitelikleri, diğer şirketlere göre dikkat çekici bir şekilde farklı olduğu tespit edilmiştir. LinkedIn sosyal medya uygulamasındaki muhasebe ve finans bölümündeki çalışanların pozisyonu ve nitelikleri incelendiğinde, muhasebe standartlarını uygulayabilecek

nitelikte bir insan kaynağının olduğu ve dört büyük denetim firması geçmişine sahip çalışanların olduğu belirlenmiştir.

Ayrıca denetimin diğer bulgularını özetlemek gerekirse; katılımcılar, denetim raporunun dış paydaş olarak en çok finansal kurumlara paylaşıldığını belirtmişlerdir. Katılımcıların önemli bir kısmı ise yönetim ve ortakların denetim raporuna çok az ilgi gösterdiklerini ifade etmişlerdir. Bununla birlikte tüm katılımcılar denetim raporunu web sayfasından paylaşmanın diğer paydaşlara bir faydasının olmayacağını vurgulamıştır. Denetlenen şirketler, büyük ölçekte ve uluslararası bir yapıda olmalarına rağmen finansal tablolarını ve denetim raporlarını paylaşmaktan çekinmektedir.

Denetimden fayda sağlamak isteyenler şirkete değer katacak bir denetim istiyorlar ve bu ihtiyaçları doğrultusunda itibarlı bir denetim firması tercihi ediyorlar. Buna karşın denetimi yasal bir zorunluluk olarak gören şirketler ile iş süreçlerinin denetlenmesini istemeyen şirketler ise daha az nitelikli denetim firmalarını tercih etmektedirler.

Katılımcılar, iç kontrol sistemi ve iç denetim birimi olmayan şirketlerde, denetim firmasının, şirketin bütünündeki riskleri değerlendirmekte zorluk yaşadıkları için daha çok finansal tabloların denetimine yoğunlaştıklarını belirtmektedir.

Katılımcıların önemli bir çoğunluğunun, denetim muafiyetlerinin yükselmesi durumunda isteğe bağlı denetime devam etme yönündeki görüşleri, denetimin katma değer sağladığı anlamına gelmektedir. Bu sonuç, Avrupa'da yapılan çalışma ile benzerlik göstermektedir (Breesch vd., 2012, ss.27-28). Ayrıca ülkemizde 2013 faaliyet dönemi itibari ile başlatılan zorunlu denetim politikasının bu şirketlerde etkili olduğu ortaya çıkmaktadır.

## 5. SONUÇ

Öncelikle, veriler Türkiye'deki imalat endüstrilerindeki büyük ölçekli KAYIK dışı şirketleri temsil etmekte olup, örneklemin hem KAYIK olan şirketler ve daha küçük şirketler için genelleştirilmesi konusunda dikkatli olunmalıdır.

KAYIK dışı ve 20 şirkette görev yapan 23 mali işler yöneticisi ile görüşme yapılmıştır. Görüşme yapılan şirketlerin tamamı imalat ve aile şirketlerinden oluşmaktadır. Büyüklük olarak Türkiye'nin ilk 500'ünde yer alan şirketlerin yönetim yapısı, yönetici ortak, yarı kurumsal ve kurumsal şirket şeklindedir. Kurumsal ve bazı yarı kurumsal yönetim yapısında olan şirketlerde muhasebe ve finans departmanları ayrı olarak yapılandırılmıştır. Bu tür şirketlerde muhasebe standartlarına göre finansal tablolar ve ilgili dipnotlar şirketin kendi muhasebe bölümü tarafından hazırlanabilmektedir. Ancak

şirketler finansal tablolarının muhasebe standartlarına göre hazırlanmasını - denetimin bağımsızlığı ve kalitesi ile ilgili tartışmalar sürerken (Svanström, 2013; Bell vd., 2015)- denetim hizmetinin bir parçası olarak görmektedirler. Finansal tabloların denetçi tarafından düzenlenmesi, denetim hizmetinin bir parçası olarak görülmeye başlanmış ve bu konunun Türkiye'ye özgü bir durum olarak değerlendirildiği belirlenmiştir. Oysa ki, finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenmesi/dönüştürülmesi denetim sürecinin bir parçası değildir. Bu durum denetim kalitesinin sorgulanmasına neden olabilir. Diğer taraftan, denetçilerin denetim süresinin önemli bir kısmını, VUK'a göre hazırlanan finansal tabloların muhasebe standartlarına göre düzenlenmesinde harcadıkları için denetimde diğer konular için ayıracakları zamanın azaldığı da tespit edilmiştir.

Ayrıca bir şirket hariç tüm şirketlerde ERP sistemleri ile gelişmiş muhasebe yazılımları bulunmaktadır.

Zorunlu denetim sonrasında denetimin şirket üzerinde en önemli etkileri aşağıdaki gibi ortaya çıkmıştır:

***-Fon sağlama imkanlarını kolaylaştırma***

Denetimden geçmiş finansal raporlar, kredi imkanlarına erişimi kolaylaştırırsa da katılımcıların büyük bölümü kredi maliyetlerinde bir tasarruf olmadığını tespit etmiştir. Diğer taraftan bazı katılımcılarda, denetimi dört büyük denetim firmalarından birisinin yapması durumunda kredi imkanlarının daha da kolaylaşacağı, hatta finansal kurumların denetim raporlarında dört büyük denetim firmasını aradıklarını yönelik bir algı bulunmaktadır.

***-İş süreçleri ve iç kontrol düzeyinde yönetime faydalı tavsiyeleri verme ve iç kontrolü geliştirme***

İç kontrol sistemi ile iç denetim birimlerini oluşturmuş şirketlerin yönetimleri bu konuda iyileştirmeler ve yenilikler için denetim firmalarından tavsiyeler almakta, bu sistem ve birimleri oluşturma aşamasında olan şirketler ise denetimle birlikte bu süreçlerini tamamlama imkanı elde etmişlerdir. Ayrıca örnekteki şirketlerin neredeyse yarısının hiçbir şekilde iç kontrol sistemi ve iç denetim birimlerinin olmadığı için denetim firmalarından bu alanda hiçbir iyileştirme ve yenilik tavsiyesi alamadıkları ortaya çıkmıştır. Her ne kadar bu büyüklükteki olan şirketlerin yarısının iç kontrol ve iç denetim birimleri olmasa da, bu şirketlerin ERP sistemlerine sahip olması, bu sistemlerin iç kontrol prosedürlerinin etkinliğini sağlaması (Chang Vd., 2014) açısından belirli bir düzeyde iç kontrol sisteminin varlığının işareti olarak değerlendirilebilir.

***-Hata veya suistimal nedeniyle maddi hata olasılığını azaltma***

Denetimin, şirketlerin muhasebe işlem ve kayıtlarındaki hataları içerme olasılığını azalttığı, muhasebe sistemleri ve kayıtları üzerinde kontrol

sağladığı ve muhasebe çalışanları üzerinde bir disiplin oluşturduğu tespit edilmiştir.

#### **-Kurumsallaşma sürecini olumlu etkileme**

Denetimin, kurumsal alt yapıyı oluşturma aşamasında olan şirketler ya da çeşitli nedenlerden dolayı kurumsallaşmakta zorlanan şirketler için destekleyici bir güç olarak ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

Ayrıca şirketin yönetim yapısı ve denetim firması türü de denetimin değerini etkilemektedir. Şirketlerden 17'si denetim muafiyetlerin yükselmesi durumunda isteğe bağlı denetim yaptırmaya devam etmek istediğini belirtmiştir. Dolayısıyla, 2013 mali yılı ile başlayan zorunlu denetimin, isteğe bağlı denetim yaptırmaya katkı sağladığı söylenebilir.

Diğer taraftan şirket ortakları ve yönetimin denetim raporuna ilgi göstermedikleri ve finansal tabloları ile denetim raporlarını paylaşmaktan çekindikleri ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla bu da, zorunlu denetimin şirketlere şeffaflık ve hesap verilebilirlik kazandırmadığını göstermektedir.

#### **Öneriler**

Bu araştırma sonuçlarından araştırmacılar ve uygulayıcılar açısından değerlendirilmesi gereken öneriler ortaya çıkmaktadır; Analizden elde edilen bulgular nicel analizde kullanılacak yeni göstergelerin belirlenmesine yardımcı olabilir. Ayrıca görüşmede ortaya çıkan örüntüleri ve bağlantıları test etmek için geniş bir örneklem grubuna bir anket düzenlenebilir. Diğer taraftan denetimin etkileri diğer paydaşlar açısından da sorgulanabilir.

Araştırma sonucunda şirketlerin dört büyükler veya uluslararası denetim ağı içerisinde olan denetim firmaları ile çalışma çabası içerisinde oldukları görülmektedir. Bu durum denetim firmalarına da yansımakta, dört büyük dışındaki büyük ölçekli ve yerli firmalarda, yabancı denetim ağlarının parçası haline gelmektedir. Ancak burada politika yapıcılarının ve uygulamacıların, “Yerli denetim firmalarının merkezini Türkiye’yi alarak uluslararasılaşmasının sağlanması ve kendilerinin Türkiye merkezli denetim ağları haline gelmesi” şeklinde bir hedef belirlemeleri yerinde olabilir. Böyle bir durum yerli denetim firmalarıyla ilgili olumsuz algıları düzeltebilir ve aynı zamanda Türkiye’den firmaların diğer ülkelere girişini hızlandırabilir.

Diğer taraftan yurtdışı bankaların ve ihracat müşterilerinin denetim raporlarına olumlu bakmaları da başlı başına denetimin önemini göstermektedir. Dışa açılmak isteyen şirketler açısından isteğe bağlı denetimin önemli bir kazanım olabileceği de ifade edilebilir.

**KAYNAKÇA**

Abdel-Khallik, A.R. (1993). Why Do Private Companies Demand Auditing? A Case for Organizational Loss of Control. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 8(1), 31-52.

Acar, D., Aktürk, A., & Coşkun, A. (2012). Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (34), 115–124.

Beattie, V., & Fearnley, S. (1998). What Companies Want (and Don't Want) from Their Auditor. *ICAEW Research Board*.

Beattie, V., Fearnley, S., & Brandt, R. (2000). Behind the Audit Report: A Descriptive Study of Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors. *International Journal of Auditing*, 4(2), 177–202.

Bell, T. B., Causholli, M., & Knechel, W. R. (2015). Audit Firm Tenure, Non-Audit Services, and Internal Assessments of Audit Quality. *Journal of Accounting Research*, 53(3), 461–509.

Breesch, D., Hardies, K., & De Muylder, J. (2012). The Added Value of Auditing in Belgium: Does Audit Remain If No Longer Mandatory?. (December 17, 2012), SSRN Electronic Journal, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2190396>.

Cano Rodríguez, M., & Sánchez Alegría, S. (2012). The value of audit quality in public and private companies: evidence from Spain. *Journal of Management & Governance*, 16(4), 683–706.

Carey, P., & Guest, R. (2000). Determining the Optimal External Audit Interval for Private (and Family-Controlled) Companies. In *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 15(4), 439–458. <https://doi.org/10.1177/0148558X0001500404>.

Cassar, G., & Ittner, C. D. (2009). Initial retention of external accountants in startup ventures. *European Accounting Review*, 18(2), 313–340.

Chang, S. I., Yen, D. C., Chang, I. C., & Jan, D. (2014). Internal control framework for a compliant ERP system. *Information and Management*, 51(2), 187–205.

Chit, M. M. (2019). Financial Information Credibility, Legal Environment, and SMEs' Access to Finance. *International Journal of the Economics of Business*, 26(3), 329–354.

Chung, S., & Narasimhan, R. (2001). Perceived value of mandatory audits of small companies. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 120–123.

- Clarke, B., & Carey, P.J. (1997). An empirical investigation into the report to management: use, content and effectiveness. *Perspectives on Contemporary Auditing*, 62-71.
- Clatworthy, M. A., & Peel, M. J. (2013). The impact of voluntary audit and governance characteristics on accounting errors in private companies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(3), 1–25.
- Collin, S. O. Y., Ahlberg, J., Berg, K., Broberg, P., & Karlsson, A. (2017). The auditor as consigliere in family firm. *Journal of Family Business Management*, 7(1), 2–20.
- Dedman, E., Kausar, A., & Lennox, C. (2014). The Demand for Audit in Private Firms: Recent Large-Sample Evidence from the UK. *European Accounting Review*, 23(1), 1–23.
- DeFond, M. L. (1992). The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *A Journal of Practice & Theory*, 11(1), 16–31.
- Deloitte. (2010). *CFO Serisi 1*, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/finance-transformation/turkey-tr-ceo-cfoserisi1-250510.pdf>.
- Department for Business, Energy & Industrial Strategy, (2017). *The impact of exempting small companies from statutory audit*. [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/583972/audit-exemption-small-companies-impact.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/583972/audit-exemption-small-companies-impact.pdf).
- EFAA. (2019). *Report Presents Evidence on the Value of Audit for SMEs in Europe*, from <https://www.efaa.com/news/the-value-of-sme-audit-is-central-to-the-public-interest.html>, (20.06.2020).
- Eilifsen, A., Knechel, W. R., & Wallage, P. (2001). Application of the Business Risk Audit Model: A Field Study. *Accounting Horizons*, 15(3), 193–207.
- Erdem, B. (2020). Bağımsız Denetim Muafiyet Eşiklerinin Yolsuzluk Eneksi Üzerindeki Etkisi: Avrupa Birliği Ülkelerinde Bir Analiz., *Mali Çözüm*, 30(160), 143–162.
- Fama, E.F., & Jensen, M. C. (1983a). Separation of ownership and control. *Journal of Law & Economics*, 26(2), 301– 326.
- Fama, Eugene F., & Jensen, M. C. (1983b). Agency Problems and Residual Claims. *The Journal of Law and Economics*, 26(2), 327–349.
- Firth, M., & Smith, A. (1992). Selection of auditor firms by companies in the new issue market. *Applied Economics*, 24(2), 247–255.

- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British Accounting Review*, 36(4), 345–368.
- Francis, J. R., Khurana, I. K., Martin, X., & Pereira, R. (2011). The Relative Importance of Firm Incentives versus Country Factors in the Demand for Assurance Services by Private Entities. *Contemporary Accounting Research*, 28(2), 487–516.
- Francis, J. R., Maydew, E. L., & Sparks, H. C. (1999). The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing*, 18(2), 17–34.
- Glaser, B., & Strauss, A. (1967). *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*, New York: Aldine Publishing Co.
- Gökoğlan, K., & Tanç, A. (2018). [Denetçi Bağımsızlığının Denetimin Katma Değeri Üzerine Etkisi](#), *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (20), 377-390.
- Hikmet, N. (2009). *Preparation Of Non-Listed Companies For External Auditing*. IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu 9 Th National Symposium On Auditing In Turkey, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM\\_09/EN/6%20paralel%20oturum%204/3%20nazim%20hikmet.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_09/EN/6%20paralel%20oturum%204/3%20nazim%20hikmet.pdf).
- Hope, O. K., Thomas, W., & Vyas, D. (2011). Financial credibility, ownership, and financing constraints in private firms. *Journal of International Business Studies*, 42(7), 935–957.
- Hope, O.K., Langli, J. C., & Thomas, W. B. (2012). Agency conflicts and auditing in private firms. *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 500–517.
- ICAEW. (2008). *Stakeholders Expectation of Audit" Audit Quality Forum*. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-evolution/evolution-stakeholder-expectations-of-an-audit.ashx>.
- İvak, N. (2019). *Denetimde Katma Değeri Arttırmaya Yönelik Atılan Adımlar. Denetimin Katma Değerinin Ölçülmesinde Güncel Yaklaşımlar Ve Zorluklar*, [https://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/duyurular/201904018\\_19PanelProgrami.pdf](https://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/duyurular/201904018_19PanelProgrami.pdf).
- Kamarudin, N., Abidin, Z. Z., & Smith, M. (2012). Audit exemption among SMEs in Malaysia. *In Asian Review of Accounting*, 20(2), 152–162.
- Karjalainen, J. (2011). Audit Quality and Cost of Debt Capital for Private Firms: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 15(1), 88–108.



- KGK. (2017). *2017 Faaliyet Raporu*.  
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2017.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf).
- KGK. (2018). *2018 Faaliyet Raporu*.  
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2018.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2018.pdf).
- KGK. (2019a). *2019 Faaliyet Raporu*  
[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK\\_2019\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_2019_Faaliyet_Raporu.pdf),
- KGK. (2019b). *2019 Yıllık İnceleme Raporu*.  
<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/YILLIK%20C4%B0NCELEME%20RAPORU%202019.pdf>.
- KPMG. (2016a). *Denetimin Değeri* (Editör B.Koçer).  
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/tr-denetimin-degeri-final-for-web.pdf>,
- KPMG. (2016b). *Denetimin Değeri Yuvarlak Masa Toplantıları*.  
<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-denetimin-degeri-round-table.pdf>,
- Lennox, C. (2005). Management ownership and audit firm size. *Contemporary Accounting Research*, 22(1), 205–227.
- Montoya del Corte, J., Fernández Laviada, A., & Martínez García, F. J. (2014). Utilidad de la auditoría de cuentas: perspectiva de las PYMES en España. *UCJC Business and Society Review view*, 1(41), 80-97.
- Niemi, L., Kinnunen, J., Ojala, H., & Troberg, P. (2012). Drivers of Voluntary Audit in Finland: To Be or Not to Be Audited?. *Accounting and Business Research*, 4(2), 169-196.
- Niskanen, M., Karjalainen, J., & Niskanen, J. (2011). Demand for audit quality in private firms: Evidence on ownership effects. *International Journal of Auditing*, 15(1), 43–65.
- Ojala, H., Collis, J., Kinnunen, J., Niemi, L., & Troberg, P. (2016). The Demand for Voluntary Audit in Micro-Companies: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 20(3), 267–277.
- Oliverio, M. E., & Newman, B. (2005). *Value of An External Audit Revisited*. *Faculty Working Papers*. 48,  
[http://digitalcommons.pace.edu/lubinfaculty\\_workingpapers/48](http://digitalcommons.pace.edu/lubinfaculty_workingpapers/48),
- Palazuelos Cobo, E., Montoya del Corte, J., & Herrero Crespo, Á. (2017). Determinantes de la continuidad en la contratación de la auditoría de forma voluntaria: evidencia para el caso de España, *Revista de Contabilidad*, 20(1), 63–72.

- Svanström, T. (2013). Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms. *European Accounting Review*, 22(2), 337–366.
- Vaicekauskas, D. (2014). Differences Between Audit Quality Provided By International And Local Audit Firms: The Research On Audit Clients' Perceptions In The Audit Market Of Lithuania", *Ekonomika*, 93(4), 157-173.
- Van Tendeloo, B. ve Vanstraelen, A., (2008), "Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence from the Private Client Segment Market", *European Accounting Review*, 17(3), (447–469)
- Vanstraelen, A., & Schelleman, C. (2017). Auditing private companies: what do we know?". *Accounting and Business Research*, 47(5), 565–584.
- Yıldırım, A., & Şimşek, H. (2016). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (Genişletilmiş 10.Baskı), Ankara: Seçkin.
- Yılmaz, S. (2019). *Aile Şirketlerinde Bağımsız Denetim Algısını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi), Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

# KİLİT DENETİM KONULARI VE COSO İLKELERİ: SEKTÖREL KARŞILAŞTIRMA\*

Öğr. Gör. Dr. Berna TEZ<sup>a</sup>  
Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU<sup>b</sup>

Ampirik Araştırma  
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Mart 2022; 15 (1): 85-116*

## ÖZ

Kilit denetim konuları ile işletmelerin iç kontrol yapıları arasında kuvvetli bir ilişki olduğu düşünülmektedir. Çalışmada amaç, bu ilişkinin sektörel olarak farklılık gösterip göstermediğini ortaya koymaktır. Bunun için; kilit denetim konularının ve bu konulara etki eden muhtemel iç kontrol eksikliklerinin sektörel karşılaştırmasını yapmak ve ilgili eksikliklerin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkelerini tespit etmek alt amaçlar olarak belirlenmiştir. Araştırma kapsamında; enerji, gıda, otomotiv, inşaat ve turizm sektörleri olmak üzere Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören 45 işletmenin 2017, 2018, 2019 yılı bağımsız denetim raporları, nitel veri analizi yöntemlerinden içerik analizi kullanılarak incelenmiştir. Sonuç olarak, işletmelerin iç kontrol sistemleri ile kilit denetim konuları arasında kuvvetli bir ilişki olduğu ve sektörlerin yapısal özelliklerine bağlı olarak farklılıklar arz ettiği tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra; yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı, yetkin olmayan personel, sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması olarak ifade edilen iç kontrol eksikliklerinin sektörler genelinde ortak olduğu belirlenmiştir. Süistimal risklerinin değerlendirilmesi ile ilgili COSO ilkesinin ise, işletmeler tarafından etkin uygulanamayan en önemli ilke olduğu yargısına varılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Kilit Denetim Konusu, İç Kontrol, COSO, Bağımsız Denetim.

**JEL Kodları:** M40, M42.

### APA Stili Kaynak Gösterimi:

Tez, B., Gücenme Gençoğlu, Ü. (2022). Kilit Denetim Konuları ve COSO İlkeleri: Sektörel Karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 85-116.

\* Makalenin gönderim tarihi: 11.06.2021; Kabul tarihi: 25.10.2021, iThenticate benzerlik oranı %13

<sup>a</sup> Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı MYO, [bmadenli@nku.edu.tr](mailto:bmadenli@nku.edu.tr)

ORCID: [0000-0003-1309-1434](https://orcid.org/0000-0003-1309-1434).

<sup>b</sup> Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, [umitgucenme@uludag.edu.tr](mailto:umitgucenme@uludag.edu.tr)

ORCID: [0000-0002-8034-9063](https://orcid.org/0000-0002-8034-9063).

## KEY AUDIT MATTERS AND COSO PRINCIPLES: SECTORAL COMPARISON

### ABSTRACT

It is thought that there is a strong relationship between the key audit matters and internal control structures of enterprises. The purpose of the study is to reveal whether this relationship differs in sectoral terms. For this; sectoral comparison of key audit matters and possible deficiencies in internal control impacting on key audit matters, determining the COSO principles which are considered not to be effectively implemented by the enterprises in the emergence of the relevant deficiencies, have been determined as sub-objectives. In the scope of the research; the audit reports of 45 companies traded in Borsa İstanbul A.Ş., including energy, food, automotive, construction and tourism sectors, for 2017, 2018, 2019 were analyzed using content analysis, one of the qualitative data analysis methods. As a result, it has been determined that there is a strong relationship between the internal control systems of the enterprises and key audit matters and that there are differences depending on the structural characteristics of the sectors. And also; it has been determined that deficiencies in internal control, which are expressed as incorrect / incomplete data use, incompetent personnel and lack of systematic process control and evaluation, are common across sectors. It has been concluded that the COSO principle regarding the assessment of fraud risks is the most important principle that cannot be effectively implemented by businesses.

**Keywords:** Key Audit Matters, Internal Control, COSO, Independent Auditing.

**JEL Codes:** M40, M42.

### EXTENDED SUMMARY

#### Introduction

One of the current regulations in independent auditing is the key audit matters. Matters of importance, which may indicate business risks or the existence of remarkable situations, are discussed under the heading of “key audit matters” in the audit reports. Therefore, it is considered that there is a strong relationship between the key audit matters and the internal control structure of the entity.

The aim of the study is to reveal whether the relationship between key audit matters and the internal control structure differs by sector. In this direction, first of all; three-year audit reports of 45 businesses operating in the energy, construction, automotive, food and tourism sectors and traded on the BIST were analyzed using the content analysis method, one of the qualitative research approaches.

Key audit matters were listed separately for the identified sectors, and it was observed that there were a total of 17 key audit matters identified in at least two businesses. Among these subjects; it has been concluded that the three subjects expressed as revenue recognition, trade receivables and impairment, and revaluation of tangible fixed assets are common to almost all sectors, while the other 14 subjects generally vary depending on sectoral

characteristics. For this reason, it was concluded that the relationship between key audit matters and the internal control structures of enterprises differ from sector to sector.

### **Literature on Research**

Due to the fact that key audit matters constitute an important part of independent auditing, the studies that deal with the interaction between independent auditing and internal control were reviewed while reviewing the literature in the study. Within the scope of the studies examined, it was observed that the effects of the effectiveness of the internal controls of the enterprise on the independent audit and the factors affecting the quality of the independent audit were the subject of research. In addition, studies on the effects of the effectiveness of internal control, especially on the cost of independent auditing, are frequently encountered in the literature. In general, it has been seen that either a single enterprise was examined within the scope of the research or a single sector was discussed in the relevant studies.

As a result of research conducted by Reiner Quick and Philipp Henrici (2019, pp.1143-1176); it has been determined that the auditors who carry out the independent audit activities of a company with low operational risks, effective internal control system and strong corporate governance have more confidence in the work of the internal audit function. However, it is revealed that the effectiveness of internal controls compensates for the weaknesses of corporate governance. In the study, it is stated that the activities carried out to improve the effectiveness of internal controls and corporate governance will positively affect the quality and costs of independent auditing.

As a result of the study conducted by Sourour Hazami-Ammar(2019, pp. 64-81) on the interaction of the independent audit cost and the internal audit function, it is stated that there are substitute and complementary effects between internal audit and independent auditing. In the study, a negative relationship is revealed with the increase in the quality of the internal audit function and the decrease in the cost of independent auditing, and this is explained as the substitution effect. It is stated that improving the quality of the internal audit function with a complementary effect makes significant contributions to the independent audit activity.

In a similar study by Jenny Goodwin-Stewart and Pamela Kent(2006, pp. 387-404), it is stated that audit fees are higher in companies with the high audit committee or internal audit quality and that the concepts of the audit committee, internal audit and independent audit are complementary mechanisms.

In the study by Nadhim S. Jabbar(2018:3) in which the effects of integration between internal audit and independent audit on audit

performance and expectation differences are investigated, it is revealed that the integration between independent audit and internal audit has important effects in terms of preventing duplication of work. In addition, it is stated that most companies are not aware of the communication and cooperation between internal and external auditors, and the differences in expectations regarding the audit may change over time.

As a result of the field research conducted by Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca and Mustafa Kılıç (2012, ss. 169-189) on the role of internal control in preventing errors and frauds in the accounting system, it is stated that the existence of internal control systems is important in order to prevent mistakes and fraud and that well-intentioned senior management should be present for the system to work effectively. is being done.

As a result of the research conducted by Jale Sağlar and Koray Tuan (2009, ss. 343-358) in order to reveal the effects of the internal audit function on the cost of independent external audit in enterprises; it is emphasized that the existence of a strong internal control system and internal audit function in enterprises can cause a significant reduction in the cost of independent auditing, which consists of independent audit fees, VAT and evidence collection expenses.

In the research conducted by Sedat Erdoğan(2015, ss. 15-32) it is stated that the reason why the independent audit profession cannot be fulfilled effectively is the natural limitations of independent auditing, and one of these limitations is the structural limitations of the internal control system.

Alper Karavardar(2014, ss. 173-187); the analytical model, which was created within the scope of the regulations made in the USA to increase the power of the internal audit function, was applied to a company in Turkey. As a result of the research, the biggest obstacles for independent auditors to reduce control risks are; it has been determined that the quality of corporate governance is low, the support given by the senior management to the internal audit function is low, the independence of the internal audit function is relatively low, and the internal auditors are reluctant to cooperate with independent auditors.

In the study conducted by Yusuf Gör (2018, ss. 124-132), it was concluded that businesses that have an effective internal control system and passed quality audits are financially successful, and these two factors help companies in preventing financial failure.

### **Method of The Research**

Due to its different characteristics; Energy, Food, Automotive, Construction and Tourism sectors were selected to be examined within the scope of the research. Within these sectors, a total of 133 audit reports of 45 companies traded in Borsa Istanbul A.Ş. (BIST) for the years 2017, 2018 and 2019

were examined. The main starting point of the review is the key audit matters, and the matters highlighted by the basis of the limited positive opinion in the reports. It has been determined that there are a total of nine enterprises traded in the energy and construction sectors in the BIST, and it has been accepted that nine enterprises should be examined for the other three sectors determined in order to obtain meaningful results in the sectoral comparison.

In addition, in the BIST, there is no sector classification called automotive and tourism, in the "Metal Goods Machinery, Electrical Devices and Transportation Vehicles" sub-sector within the "Manufacturing" main sector of automotive enterprises; it has been observed that tourism enterprises are located in the "Restaurants and Hotels" sub-sector within the main sector of Wholesale and Retail Trade, Restaurants and Hotels. Nine businesses in the automotive sector; were selected by random sampling among the companies whose trade names include "automotive", "tractor", "brake" and "spare parts". The first five of the research steps constitute the preliminary steps for making sectoral comparisons.

Step 1: Key audit matters in the audit reports of the related 45 enterprises for 2017, 2018 and 2019 are listed.

Step 2: For each sector; key audit matters that were identified in at least two or more businesses were included in the assessment, as their ability to represent the industry was higher. (Key audit matters that have been identified in only one company have been excluded from the evaluation, as they may reflect the specifics of the business.)

Step 3: The issues have been analyzed separately on a sector basis using the content analysis method, and the audit procedures applied with the handling of the issues have been listed.

Step 4: Based on the handling of the issues and the audit procedures applied, possible internal control deficiencies that are thought to have an impact on the emergence of the relevant issues have been identified for each sector separately.

Step 5: The COSO principles, which are thought not to be applied effectively by the enterprises in the emergence of the possible internal control deficiencies, have been determined separately for each sector.

Step 6: In the comparison of the relevant sectors, the key audit matters identified in at least two enterprises were listed and priority order was determined according to the sectors.

Step 7: Considering the possible internal control deficiencies identified for each sector separately, possible deficiencies were listed and a priority order was determined.

Step 8: In the emergence of possible internal control deficiencies, the priority order of the COSO principles, which are thought to be not applied effectively by the enterprises, has been determined for the five related sectors.

### **Findings of The Research**

The primary purpose of the sectoral comparison is to identify key audit matters that are common and not. For this reason, the distribution of the subjects according to the sectors has been made and their priority order has been determined.

While making the sectoral breakdown, the issues identified in at least two businesses in each sector were listed and it was observed that there were a total of 17 different key audit matters. Issues identified in at least two different sectors and at least two businesses; revenue recognition, trade receivables and impairment, revaluation of tangible fixed assets, valuation of investment properties, deferred taxes, inventories, financial liabilities.

It is observed that "revenue recognition" in 18 of the 45 enterprises, "trade receivables and impairment" in 13 of them and "revaluation of tangible fixed assets" in 12 of them were determined, and the subjects were common key audit matters for the five identified sectors. It has been determined that the other 14 subjects have sectoral characteristics.

Revenue recognition; apart from the tourism sector, the most construction was determined, the least in the energy sector. Subject by independent auditors; the complexity of the methods used in determining the revenue amounts, the fact that the calculations are based on various assumptions and estimations, and the fact that the accounting process includes risks are discussed.

Trade receivables and impairment is seen to be among the key audit matters mostly in the tourism sector and least in the construction sector, excluding the automotive sector. The subject is discussed in terms of the use of assumptions and estimations in the determination of trade receivable provisions and the fact that the collection process of trade receivables involves risks.

The subject of revaluation of tangible fixed assets was determined mostly in the energy sector and least in the food sector, except for the construction and automotive sectors. While determining the value increase and decrease of tangible fixed assets, due to the uncertainties and subjective judgments that arise in the reliable determination of the fair value; the matter has been considered among the key audit matters.

There are ten issues identified in only one sector. Among these issues, it is thought that the most important issue is "warranty expense provisions" determined in five enterprises in the automotive sector and includes sector-



specific risks. Also; It has been determined that capitalized development costs, hedging transactions from cash flow risk (currency risk), accounting according to TFRS 16 are determined only in the automotive sector.

Goodwill impairment, impairment of tangible fixed assets, change of independent audit firm, accounting for business combinations were determined only in the energy sector, while the subject of other receivables was determined only in construction and intangible assets were determined only in the food sector.

Five possible lack of internal control are thought to have an impact on the emergence of key audit matters and are listed as follows according to their priority:

- 1.Incorrect/Incomplete data use
- 2.Incompetent personnel
- 3.Lack of systematic process control and evaluation
- 4.Communication problem
- 5.Infrastructure and system complexity/deficiency

Incorrect/incomplete data usage, incompetent personnel, lack of systematic process control and evaluation; are the shortcomings most likely to occur across industries. It is important to reveal which COSO principles may have deviated in the emergence of potential internal control deficiencies, in order to minimize the possibility of the emergence of related deficiencies.

Due to the fact that the principle of assessment of fraud risks cannot be implemented effectively by businesses, it reveals three different internal control deficiencies in each sector; thus, it has been judged that the relevant principle has the highest level of importance for all sectors. This judgment; it can be said that it supports the explanations that financial scandals or frauds are effective in gaining the importance of independent audit activity on a global scale.

It has been determined that the COSO principles, which are listed as determining and developing control activities, determining and developing general controls over technology, establishing policies and procedures regarding control activities, making continuous and specific evaluations, evaluating deficiencies and informing the relevant parties, are the second priority principles that cannot be implemented effectively. It has been determined that the principle of honesty and adherence to ethical values, and the principle of identifying and analyzing risks are the third priority principles and cannot be applied effectively enough by businesses.

## Conclusion

The aim of this study is to reveal whether the relationship between the key audit matters identified by the independent auditors and the internal control structure of the enterprise differs by sector. The sub-objectives are to make a sectoral comparison of key audit matters and possible internal control deficiencies that are thought to have an impact on the emergence of these issues and to identify the COSO principles that are not considered to be effectively applied by the enterprises in the emergence of the relevant internal control deficiencies.

In the scope of the research; 2017, 2018 and 2019 audit reports of a total of 45 businesses operating in five sectors, including energy, food, automotive, construction and tourism, and traded on the BIST, were analyzed using the "content analysis" method, one of the qualitative data analysis methods.

As a result, it has been determined that there is a strong relationship between the internal control systems of the enterprises and the key audit matters and this varies depending on the structural characteristics of the sectors. Despite this difference; it has been determined that three internal control deficiencies, which are expressed as incorrect/incomplete data usage, incompetent personnel and lack of systematic process control and evaluation, are common across sectors.

It was concluded that the most important COSO principle, which is thought to be not implemented effectively in the emergence of these deficiencies, is the assessment of fraud risks. It is recommended to increase the effectiveness of the sub-principles related to risk assessment, control activity and monitoring, which are among the COSO components.

## 1. GİRİŞ

Her geçen gün yaşanan değişim ve gelişimler denetim alanında da birçok yeniliği beraberinde getirmiştir. Bağımsız denetim faaliyeti açısından önemli değişimlerden biri de, karar vericiler açısından denetim raporlarının yeterli bilgi içermediği eleştirilerinden hareketle “kilit denetim konuları” olarak ifade edilen yeni bir düzenlemenin hayata geçirilmesidir.

Kilit denetim konuları, bağımsız denetçiler için önem arz eden konulardır. İşletme ile ilgili riskli, dikkat çekici bir hususun veya durumun varlığı kilit denetim konularına işaret edebilmektedir. Bu nedenle konuların, işletmenin iç kontrol yapısının etkinliği, işletme riskleri ve hatta sektör riskleri ile ilgili önemli sinyaller verebileceği düşünülmektedir.

Bu çalışmada, kilit denetim konuları ile iç kontrol yapısı arasındaki ilişkinin sektörler bazında farklılıklara sahip olup olmadığı temel araştırma sorusu olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda öncelikle; enerji, inşaat, otomotiv, gıda, turizm sektörlerinde faaliyet gösteren ve BİST’te işlem gören 45 işletmenin üç yıllık bağımsız denetim raporları, nitel araştırma yaklaşımlarından içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Belirlenen sektörler için ayrı ayrı kilit denetim konuları listelenmiş ve en az iki işletmede tespit edilmiş olan toplam on yedi kilit denetim konusu olduğu gözlemlenmiştir. Bu konular içerisinde; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ticari alacaklar ve değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi olarak ifade edilen üç konunun neredeyse belirlenen tüm sektörler için ortak olduğu gözlemlenmiştir. Diğer on dört konunun ise tek bir sektörde tespit edildiği belirlenmiştir.

Çalışmada öncelikle kilit denetim konularının sektörler göre dağılımı yapılmış, ilgili konuların ortaya çıkmasında etkisi olduğu düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklikleri belirlenmiştir. Bunun yanı sıra muhtemel iç kontrol eksikliklerini doğuran ve işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkeleri öncelik sırasına göre belirlenmiştir.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Kilit denetim konularının bağımsız denetimin önemli bir kısmını oluşturması nedeniyle, çalışmada literatür incelemesi yapılırken bağımsız denetim ile iç kontrol arasındaki etkileşimin ele alındığı araştırmalar gözden geçirilmiştir. İncelenen çalışmalar kapsamında, özellikle işletme iç kontrollerinin etkinliğinin bağımsız denetime olan etkileri ile bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörlerin araştırma konusu yapıldığı gözlemlenmiştir. Ayrıca iç kontrolün etkinliğinin özellikle bağımsız denetimin maliyeti üzerindeki etkilerine yönelik yapılan araştırmalara literatürde oldukça sık rastlanmaktadır. İlgili çalışmaların genelinde ya tek

bir işletmenin araştırma kapsamında incelendiği ya da tek bir sektörün ele alındığı görülmüştür.

Reiner Quick ve Philipp Henrizi (2019, pp.1143-1176) tarafından yapılan bir araştırma sonucunda; işletme riskleri düşük, iç kontrol sistemi etkin ve kurumsal yönetim açısından güçlü olan bir işletmenin bağımsız denetim faaliyetini yürüten denetçilerin, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarına daha fazla güven duyduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte iç kontrollerin etkinliğinin kurumsal yönetimin zayıflıklarını telafi ettiği ortaya konmaktadır. Çalışmada, iç kontrollerin etkinliğinin ve kurumsal yönetimin iyileştirilmesine yönelik yürütülen faaliyetlerin, bağımsız denetimin kalitesini ve maliyetleri olumlu yönde etkileyeceği ifade edilmektedir.

Bağımsız denetim maliyeti ve iç denetim fonksiyonunun etkileşimine yönelik Sourour Hazami-Ammar (2019, pp. 64-81) tarafından yapılan çalışma sonucunda, iç denetim ve bağımsız denetim arasında ikame ve tamamlayıcı nitelikte etkilerin olduğu belirtilmektedir. Çalışmada, iç denetim fonksiyonunun kalitesinin artırılması ile bağımsız denetim maliyetinin azaldığı negatif bir ilişki ortaya konmakta ve bu durum ikame etkisi olarak açıklanmaktadır. Tamamlayıcı etki ile iç denetim fonksiyonunun kalitesinin iyileştirilmesinin bağımsız denetim faaliyetine önemli katkılar sağladığı ifade edilmektedir.

Jenny Goodwin-Stewart ve Pamela Kent (2006, pp. 387-404) tarafından yapılan benzer bir çalışmada denetim komitesi veya iç denetim kalitesi yüksek olan işletmelerde denetim ücretlerinin daha yüksek olduğu, ayrıca denetim komitesi, iç denetim ve bağımsız denetim kavramlarının tamamlayıcı mekanizmalar olduğu ifade edilmektedir.

Nadhim S. Jabbar (2018:3) tarafından iç denetim ile bağımsız denetim arasındaki entegrasyonun denetimin performansı ve beklenti farkları üzerindeki etkilerinin araştırıldığı çalışmada, bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki entegrasyonun işlerin tekrarlanmasını önlemesi açısından önemli etkileri olduğu ortaya konmaktadır. Ayrıca çoğu işletmenin iç ve dış denetçiler arasındaki iletişim ve iş birliğinin farkında olmadıkları, denetime ilişkin beklenti farklarının zaman içinde değişebildiği ifade edilmektedir.

İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca ve Mustafa Kılıç (2012, ss. 169-189) tarafından yapılan alan araştırması sonucunda, hata ve hileyi önleyebilmek için işletmelerde iç kontrol sistemlerinin varlığının önemli olduğu, ayrıca sistemin etkin çalışması için iyi niyetli üst yönetimin mevcut olması gerektiği ifade edilmektedir.

İşletmelerde iç denetim fonksiyonunun bağımsız dış denetim maliyeti üzerindeki etkilerini ortaya koymak amacıyla Jale Sağlar ve Koray Tuan (2009, ss. 343-358) tarafından yapılan araştırma sonucunda; işletmelerde güçlü bir iç kontrol sisteminin ve iç denetim fonksiyonunun varlığının, bağımsız denetim ücreti, KDV'si ve kanıt toplama giderlerinden oluşan bağımsız denetim maliyetinde önemli bir indirime neden olabileceği vurgulanmaktadır.

Sedat Erdoğan (2015, ss. 15-32) tarafından yapılan çalışmada, bağımsız denetim mesleğinin etkin bir şekilde yerine getirilememesinin nedeni olarak bağımsız denetimin doğal sınırlamalarının olduğu, bu sınırlamaları oluşturan unsurlardan bir tanesinin ise iç kontrol sistemine ilişkin yapısal sınırlamalar olduğu ifade edilmektedir.

Alper Karavardar (2014, ss. 173-187); iç denetim fonksiyonunun gücünün artırılmasına yönelik olarak ABD'de yapılan düzenlemeler kapsamında oluşturulan analitik modeli, Türkiye'deki bir işletme üzerinde uygulamıştır. Araştırma sonucunda, bağımsız denetçilerin kontrol risklerini azaltma yönündeki en büyük engellerin; kurumsal yönetim kalitesinin düşük, üst yönetim tarafından iç denetim fonksiyonuna verilen desteğin az, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığının görece düşük, iç denetçilerin bağımsız denetçilerle iş birliği konusunda isteksiz olduğu tespit edilmiştir.

Yusuf Gör (2018, ss. 124-132) tarafından yapılan çalışmada, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan ve kaliteli denetimden geçen işletmelerin finansal açıdan başarılı oldukları, bu iki unsurun finansal başarısızlığı önlemede şirketlere yardımcı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Bu çalışmada; kilit denetim konuları ile COSO iç kontrol modeli arasında ilişki kurularak beş farklı sektör incelenmiş ve sektörel karşılaştırma yapılmıştır. Bu yönüyle çalışmanın literatür açısından yeni bir araştırma niteliğinde olduğu ve naçizane önemli katkılar sunacağı düşünülmektedir.

### 3. KİLİT DENETİM KONULARI

2000'li yıllarda Enron başta olmak üzere ortaya çıkan finansal skandallar, bağımsız denetime olan güveni sarsarak denetim alanında ciddi düzenlemelere ihtiyaç duyulduğunu göstermiştir. Dünya genelinde bu amaçla çeşitli yasalar yürürlüğe girmiş, denetim standartlarında önemli revizyonlar gerçekleştirilmiştir. (Güleç, 2020:16) Özellikle denetim raporlarının ihtiyaç duyulan bilgileri yeterince içermediğine ilişkin eleştiriler, denetim otoritelerini harekete geçirerek yeni düzenlemelerin uygulamaya konmasında anahtar rol oynamıştır. Bunlardan biri ise, ilk kez 2013 yılında gündeme gelen ve bağımsız denetim raporlarında "kilit denetim konuları" başlığı ile ayrı bir bölümün oluşturulmasını sağlayan düzenlemedir. (Sariso, 2019: 75-76)

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701'e göre kilit denetim konuları “Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular” şeklinde tanımlanmıştır. Denetçinin dikkat etmesi gereken nokta; kilit denetim konularının, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilmesi gerektiğidir. Bir konunun kilit denetim konusu olarak belirlenebilmesi için, denetçinin; önemli yanlışlık risk düzeyi yüksek olan alanları, muhasebe tahminleri dahil tüm yönetsel tahminleri ve yüksek belirsizliğe sahip yargıları, bağımsız denetimi etkileyebilecek nitelikte dönem içinde gerçekleşmiş önemli olayları dikkate alması ve değerlendirmesi gerekmektedir. (BDS 701, 8P-9P)

Bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının; işletmenin iç kontrol yapısındaki eksiklikler, sektördeki riskli alanlar ve işletmenin sürekliliği açısından önemli bir gösterge olarak dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir. Şöyle ki; işletmenin iç kontrol sistemi ile bağımsız denetim faaliyeti arasında kuvvetli bir etkileşim olduğu ve bu etkileşimin, kilit denetim konularının ele alınmış biçimlerinde ve uygulanan denetim prosedürlerinde ortaya çıktığı ifade edilmektedir. (Tez, 2020:269)

#### 4. COSO İÇ KONTROL MODELİ VE İLKELERİ

İşletmelerde güvenilirliğin sağlanması, etkin ve etkili çalışan bir iç kontrol sistemine bağlıdır. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç kontrolü; işletme yönetiminin olmazsa olmaz bir parçası olarak nitelendirmekte, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülebilmesi ve finansal raporlama ile diğer raporlamaların güvenilirliğinin, mevzuata uygunluğunun sağlanması amacıyla makul güvence sağlayan bir dizi eylem ve aktivite olarak tanımlamaktadır. (Demirbaş, 2005/1: 169)

İşletmelerdeki iç kontrolün; işletmenin amaçlarına ulaştıracak, finansal bilgi kullanıcılarının taleplerine yeterli yanıt verebilecek ve işletmenin karşılaştığı krizlere karşı çözümler bulabilecek şekilde çok çeşitli mimari yapılara sahip olduğunu söylemek mümkündür. (Briciu vd., 2014: 1015-1016) Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere Kanada, İngiltere ve diğer bazı ülkelerde farklı iç kontrol modelleri uygulandığı görülmektedir. Her model; iç kontrol sistemini kendine özgü bir yaklaşımla ele almakla birlikte, tüm modellerde ortak olan nokta iç kontrol etkinliğinin değerlendirilmesine rehberlik etmeleridir. (Türedi, Koban, Karakaya, 2015: 99) Bu modeller içerisinde en sık uygulanan iç kontrol modelinin ise COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) modeli olduğu ifade edilebilir.

Kurumsal yönetimin bir gerekliliği olarak ortaya çıkan COSO modeli, finansal skandallarla ortaya çıkan suiistimal olaylarının önüne geçebilmek amacıyla Treadway Komisyonuna üye kuruluşlar tarafından ilk defa 1992'de geliştirilmiştir. (<https://www.coso.org>, 13.05.2019) Model 1992 yılında; işletmenin günlük faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında olması gereken asgari iç kontrol uygulamalarının sistematik bir şekilde değerlendirilmesini sağlayacak nitelikte bir piramit olarak tasarlanmış (Hasanefendioğlu, Uzel, 2017: 209-210) 2013 ve 2018 yıllarında güncellenerek küp formunu kazanmıştır. (Türedi, Koban, Karakaya, 2015: 103)

COSO iç kontrol modeli; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olmak üzere beş temel bileşene sahiptir. İç kontrol sisteminin etkinliği, ilgili bileşenlerin tam ve doğru bir şekilde uygulanmasına bağlıdır. Bunun için; modelde yer alan on yedi alt ilkenin, işletmeler tarafından etkin uygulanıyor olması önem arz etmektedir.

Kontrol ortamı; organizasyonun doğruluk ve etik değerlerini, yönetsel sorumlulukları uygulamaya imkan veren değişkenleri, organizasyonel yapıyı, sorumluluk ve yetki devrini, bireysel becerilere dikkat çeken ve geliştiren süreçleri içermektedir. (COSO Internal Control-Integrated Framework, 2013: 4)

İç kontrol sistemi açısından risk değerlendirme; işletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek boyuttaki risklerin belirlenmesini, analizini ve yönetilmesini kapsayan bir süreç olarak düşünülmelidir. (Demirbaş, 2005/1: 170)

Modelin üçüncü bileşeni olan kontrol faaliyetleri, riskleri ortadan kaldırmak ve hedeflere ulaşabilmek adına oluşturulan politika ve prosedürler olarak ifade edilmektedir. (İbiş, Çatıkkaş, 2012: 102)

İşletme yönetiminin; stratejik plan ve hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğini, kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını, amaçların karşılanıp karşılanmadığını tespit edebilmesi, çeşitli kararlar verebilmesi, performansı izlemesi için ihtiyaç duyduğu finansal olan ve olmayan bilgilere erişimi, bilgi ve iletişim faaliyetlerinin etkin yürütülmesine bağlıdır. (Demirbaş, 2005/1: 172)

İzleme faaliyeti ile işletmeler; rutin ve özel değerlendirmeler yapmakta, süreçlerde meydana gelen değişimleri dikkate alarak sistemdeki temel kontrol noktalarını tespit etmektedir. Elde edilen sonuçlar ve tespit edilen eksiklikler, başta üst yönetim olmak üzere ilgili süreç sorumlularına iletilmektedir. (Hasanefendioğlu, Uzel, 2017: 219-220)

COSO bileşeni ve ilkelerinden herhangi birinin etkin uygulanamıyor olması, çeşitli iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkma ihtimalini artırabilmektedir. (Tez, 2020: 265-268) Bağımsız denetçi; ilgili iç kontrol eksikliklerini

önemli yanlışlık riski açısından değerlendirilerek, yüksek risk içeren eksiklikleri kilit denetim konusu kapsamında ele alabilmektedir.

## 5. ARAŞTIRMA

### 5.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmada; bağımsız denetçiler tarafından tespit edilen kilit denetim konuları ile işletmenin iç kontrol yapısı arasındaki ilişkinin, sektörel olarak farklılık gösterip göstermediği temel araştırma sorusudur. Bu nedenle; kilit denetim konularının sektörel karşılaştırmasını yapmak, kilit denetim konularına etkisi olabileceği düşünülen muhtemel iç kontrol eksikliklerini sektör bazında tespit etmek, muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkelerini tespit etmek araştırmanın amaçları olarak belirlenmiştir.

Araştırma kapsamında incelenmek üzere birbirinden farklı özellikler taşıması nedeniyle; Enerji, Gıda, Otomotiv, İnşaat ve Turizm sektörleri seçilmiştir. Bu sektörler bünyesinde Borsa İstanbul A.Ş.(BİST)'de işlem gören 45 işletmenin 2017, 2018 ve 2019 yıllarına ait toplam 133 bağımsız denetim raporu incelenmiştir. Raporlarda kilit denetim konuları başta olmak üzere, sınırlı olumlu görüşün dayanağı ile dikkat çekilen hususlar incelemenin temel hareket noktasını oluşturmaktadır.

BİST'te enerji ve inşaat sektöründe işlem gören toplam dokuz işletme olduğu tespit edilmiş, sektörel karşılaştırmada anlamlı sonuçlar elde edebilmek amacıyla belirlenen diğer üç sektör için de dokuz işletmenin incelenmesi gerektiği kabul edilmiştir. Ayrıca BİST'te otomotiv ve turizm olarak adlandırılan bir sektör sınıflandırması bulunmadığı, otomotiv işletmelerinin “İmalat” ana sektörü içerisinde “Metal Eşya Makine, Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları” alt sektöründe; turizm işletmelerinin ise Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller” ana sektörü içinde “Lokantalar ve Oteller” alt sektöründe yer aldığı gözlemlenmiştir. Otomotiv sektöründeki dokuz işletme; ticaret unvanlarında “otomotiv”, “traktör”, “fren” ve “yedek parça” ifadeleri yer alan işletmeler arasından tesadüfi örnekleme ile seçilmiştir.

### 5.2. Araştırmanın Metodolojisi

Bu çalışma; “sosyal gerçekliğin sosyal ilişkilere bağlı olarak sürekli değişim gösterdiğini savunan” (Güler, Halıcıoğlu, Taşgın, 2015: 24-25) nitel bir araştırmadır. Nitel araştırma yöntemleri içerisinde yer alan içerik analizinin, araştırma amaçlarına ulaştıracak en uygun veri analiz yöntemi olduğu kabul edilmiştir. İçerik analizi; “metinlerin ya da transkriptlerin içerisinde gizli kalmış anlamların veya orada verilmek istenen mesajların, belirli bir sistematik izlenerek kavramlar ve kategoriler şeklinde ortaya



*konarak bu kavram ve kategorilerin nicel ve nitel olarak analiz edilmesi”* (Güler, Halıcıoğlu, Taşgın, 2015: 331) şeklinde açıklanmaktadır.

### 5.3. Araştırmanın Kısıtları

Çalışmada; incelenen kilit denetim konularının, bağımsız denetçilerin muhakemelerine ve yargılarına dayalı olarak tespit edilmiş olması en önemli kısıt olarak düşünülmektedir. Ayrıca sektörlerin çeşitliliği ve fazlalığı, araştırmanın zaman açısından kısıtlanmasına neden olmaktadır. Araştırmanın kısıtlarından bir diğeri; borsada işlem gören ancak değerlendirmeye dahil edilmeyen işletmeler ile borsada işlem görmeyen ancak bu sektörlerde faaliyet gösteren çok sayıda işletmenin mevcut olmasıdır. Diğer bir kısıt ise, kilit denetim konuları ilk defa 2017 yılında denetim raporları ele alınmaya başladığı için sadece 2017, 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin denetim raporları incelenmiştir. Bununla birlikte enerji sektöründe yer alan işletmelerden bir tanesi 2019 yılında halka arz olduğu için, ilgili işletmenin sadece 2019 yılı denetim raporuna ulaşılmıştır. İlgili işletmenin bir yıllık denetim raporuna dayanarak yapılan değerlendirme araştırmanın bir başka kısıtı olarak karşımıza çıkmaktadır.

### 5.4. Araştırmada İzlenen Adımlar

Araştırma adımlarından ilk beşi, sektörel karşılaştırmanın yapılabilmesi için ön hazırlık adımlarını oluşturmaktadır.<sup>1</sup>

1. *Adım:* İlgili 45 işletmenin 2017,2018 ve 2019 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları listelenmiştir.

2. *Adım:* Her bir sektör için; en az iki ve daha fazla işletmede tespit edilmiş olan kilit denetim konuları, sektörü temsil kabiliyeti daha yüksek kabul edilerek değerlendirme kapsamına alınmıştır. (Yalnızca bir işletmede tespit edilmiş olan kilit denetim konuları ise işletme özeliğini yansıtabileceği düşüncesi ile değerlendirme dışı bırakılmıştır.)

3. *Adım:* Konular, içerik analizi yöntemi kullanılarak sektör bazında ayrı ayrı analiz edilmiş ve konuların ele alınış şekli ile uygulanan denetim prosedürleri listelenmiştir.

4. *Adım:* Konuların ele alınışı ve uygulanan denetim prosedürlerine dayanarak, ilgili konuların ortaya çıkmasında etkisi olabileceği düşünülen muhtemel iç kontrol eksiklikleri her bir sektör için ayrı ayrı belirlenmiştir.

5. *Adım:* Belirlenen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında, işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkeleri, her bir sektör için ayrı ayrı belirlenmiştir.

<sup>1</sup> Bkz. Berna Tez, a.g.tez, s.192-245

6. *Adım:* İlgili sektörlerin karşılaştırılmasında, en az iki işletmede tespit edilmiş olan kilit denetim konuları listelenerek sektörlere göre öncelik sıralaması belirlenmiştir.

7. *Adım:* Her bir sektör için ayrı ayrı tespit edilen muhtemel iç kontrol eksiklikleri dikkate alınarak, ortaya çıkması muhtemel eksiklikler listelenmiş ve öncelik sıralaması belirlenmiştir.

8. *Adım:* Muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında, işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkelerinin, ilgili beş sektör için öncelik sıralaması belirlenmiştir.

#### 5.4. Araştırmanın Bulguları

##### 5.4.1. Kilit Denetim Konularının Sektörlere Göre Dağılımı ve Öncelik Sıralaması

Sektörel karşılaştırmada öncelikli amaç, ortak olan ve olmayan kilit denetim konularını belirlemektir. Bu nedenle konuların sektörlere göre dağılımı yapılmış ve öncelik sıraları belirlenmiştir. Sektörel dağılım yapılırken, her bir sektörde en az iki işletmede tespit edilmiş olan konular listelenmiş ve Tablo-1’de görüleceği gibi toplam 17 farklı kilit denetim konusu olduğu gözlemlenmiştir. İlgili konuların öncelik sıralaması aşağıdaki kriterler dikkate alınarak belirlenmiştir;

- En az iki ve daha fazla sektör için ortak olan yedi konu, öncelikli konular olarak listelenmiştir. Bunlar -kendi içlerinde- tespit edildikleri işletme sayıları dikkate alınarak sıralanmıştır.
- Sadece bir sektörde tespit edilen ve ağırlıklı olarak enerji ile otomotiv sektörlerini ilgilendiren diğer on kilit denetim konusu ise, sekizinci sıradan başlamak üzere listelenmiştir. İlgili konular -kendi içlerinde- tespit edildikleri işletme sayıları dikkate alınarak sıralanmıştır.

Tablo-1’den takip edileceği gibi 18 işletmede tespit edilmiş olan “hasılatın muhasebeleştirilmesi”, 13 işletmede tespit edilmiş olan “ticari alacaklar-ticari alacaklarda değer düşüklüğü” ve 12 işletmede tespit edilen “maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi” konularının en sık karşılaşılan kilit denetim konuları olduğu görülmektedir. Sadece bir sektörde tespit edilen konular (8.-17.) içerisinde en öncelikli konunun, otomotiv sektöründe beş işletmede tespit edilmiş olan “garanti gider karşılıkları” konusu olduğu ve ilgili konunun sektöre özgü riskler içerdiği düşünülmektedir.

##### ❖ *Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*

Hasılatın muhasebeleştirilmesi konusu; Tablo-1’de görüleceği gibi turizm sektörü dışında en fazla inşaat, en az enerji sektöründe tespit edilmiştir. Konu bağımsız denetçiler tarafından; hasılat tutarlarının belirlenmesinde kullanılan yöntemlerin karmaşıklığı ve hesaplamaların çeşitli varsayım ve

tahminlere dayalı olması, muhasebeleştirme sürecinin riskler içeriyor olması açılarından ele alınmıştır.

Hasılat; işletme finansal tabloları için önemli bir unsur olmakla birlikte suiistimal vakalarının çoğunun hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilişkili olması nedeniyle, bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğini en uygun şekilde kullanmasını gerektiren özel bir denetim alanı olarak kabul edilmektedir. (KGK, 2018 Yılı İnceleme Raporu: 11)

TFRS 15'e göre; sözleşme taraflarının edim yükümlülüklerini yerine getirmeyi taahhüt etmesi, tarafların haklarını ve ödeme koşullarını tanımlanmış olması, devredilecek olan mal ve hizmet karşılığında hak kazanılacak bedelin tahsilatının muhtemel olması koşulu ile, satış tutarı hasılat olarak muhasebeleştirilebilmektedir. (TFRS 15: 9P, 31P)

Konunun özellikle inşaat ve gıda sektörlerinde birinci sırada yer almasının nedeni olarak, her müşteri için geçerli tek tip sözleşme yerine proje bazlı ayrı ayrı sözleşmelerin hazırlanıyor olması gösterilebilir. (KGK, 2018 Yılı İnceleme Raporu: 13) Bunun yanı sıra; inşaat sektörü için mal ve hizmet devrinin uzun zaman almasına, gıda sektörü için de mal ve hizmetlerin çeşitliliğinin fazla olmasına bağlı olarak hak kazanılacak bedelin tahmininde çeşitli varsayımların kullanılması ve ilgili tutarların karmaşık işlemler sonucunda muhasebeleştirilmesi gibi nedenlerle de konunun ön plana çıktığı söylenebilir.

Otomotiv sektöründe satış artırıcı bir unsur olan satış indirimlerine ilişkin tutarlar, karmaşık yöntemlere dayalı olarak hesaplanmaktadır. Ayrıca indirim oranları çeşitlilik arz etmektedir. Yine satış faaliyetinin gerçekleşmesi ile mal ve hizmetin devredilmesi arasında belirli bir zaman geçtiği için satışlar teslimat öncesinde faturalandırılmakta bu nedenle satış tutarlarının olduğundan fazla gösterilmesi riski ortaya çıkabilmektedir. (KGK, 2018 Yılı İnceleme Raporu: 13) Enerji sektöründe ise okuma tarihlerindeki farklılık nedeniyle elektrik tüketiminin faturalandırılması, çeşitli varsayım ve sübjektif yargıların kullanıldığı dönem sonu tüketimin tahmin edilmesine bağlıdır. Yukarıda belirtilen nedenlerle konunun otomotiv ve enerji sektörü için ikinci sırada olduğu ifade edilebilir.

Turizm sektöründe konaklama süresinin dolması ile hizmet müşteriye devredilerek taahhüt edilen edim yükümlülüğü yerine getirilmiş olmaktadır. Bu nedenle, hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunun bu sektör için kilit denetim konusu olarak ele alınmadığı yargısına varılmıştır.

#### ❖ Ticari Alacaklar – Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü

Tablo-1'e göre bu konunun, otomotiv sektörü dışında en fazla turizm, en az inşaat sektöründe kilit denetim konuları arasında yer aldığı görülmektedir. Konu, ticari alacak karşılıklarının belirlenmesinde varsayım ve tahminler

kullanılması ve ticari alacakların tahsilat sürecinin riskler içeriyor olması boyutlarıyla ele alınmaktadır.

Otomotiv sektöründe satışlar çoğunlukla peşin yapıldığı için, ticari alacaklar düşük tutarlarla muhasebeleştirilmekte; böylece ticari alacaklar ve değer azalışları konusu bu sektör için kilit denetim konuları içerisinde yer almamaktadır.

TMS 32'ye göre (UR4), finansal varlık olarak kabul edilen ve gelecekte sözleşmeden doğan nakit alma hakkını temsil eden bir varlık olarak açıklanan ticari alacaklar; özellikle vadeli satış işlemlerinin yaygın olduğu düşünülen başta inşaat olmak üzere, gıda ve turizm sektörlerindeki işletmelerin finansal tablolarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra TFRS 9 standardına göre finansal varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanabilmesi için, genel veya basit yaklaşımlardan biri kullanılarak, gelecekte beklenen nakit girişleri tahmin edilmekte ve TMS 32 ve TFRS 9'a göre bir karşılık ayrılması gerekmektedir. (Fidan, 2019: 45-47)

Edim yükümlülüğü ve hizmet devri yerine getirilmesine rağmen hak kazanılacak bedelin vadeli bir şekilde tahsil ediliyor olması nedeniyle ticari alacaklar konusunun turizm sektöründe birinci sırada yer aldığı ifade edilebilir.

Enerji sektöründe satış faaliyetinin özelliği itibariyle tüketim ve faturalandırma faaliyetleri arasında belirli bir süre geçiyor olması, ticari alacak tutarlarının tam olarak belirlenmesinde ve değer düşüklüğü karşılıklarının doğru hesaplanmasında varsayımların kullanılması gibi nedenlerle konu, kilit denetim konuları arasında yer almaktadır.

#### ❖ *Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi*

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi konusu Tablo-1'e göre, inşaat ve otomotiv sektörleri dışında en fazla enerji, en az gıda sektöründe tespit edilmiştir. TMS 16'ya göre, maddi duran varlıklar ilk kez muhasebeleştirilirken maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınmakta; sonrasında, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor ise yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilmektedir. (TMS 16: 15P, 31P) Yeniden değerlendirme sonrasında ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına ilişkin olarak, her hesap dönemi sonunda değer düşüklüğü ile ilgili belirtilerin bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Belirtiler mevcut ise, maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesi gerekir. Geri kazanılabilir tutar, varlığın satış maliyetleri düşüldükten sonra gerçeğe uygun değer veya kullanım değerinden yüksek olanını ifade etmektedir. (TMS 36: 6P, 9P)

Maddi duran varlıkların değer artış ve azalışları belirlenirken, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edilmesinde ortaya çıkan

belirsizlikler ve subjektif yargılar nedeniyle; konu, kilit denetim konuları arasında değerlendirilmiştir.

İnşaat ve otomotiv sektöründe sadece birer işletmede tespit edildiği için sektörü temsil kabiliyetinin düşük olabileceği yargısına varılmış, bu nedenle ilgili sektörlerin öncelik sıralamasında yer almamıştır. Özellikle enerji ve turizm sektöründe faaliyetlerin niteliği, gıda sektöründe ise üretim tesislerinin ciddi tutarlarda ve özellikli yatırımları gerektirmesi nedeniyle maddi duran varlık yatırımları oldukça yüksek tutarlarda gerçekleşmektedir. Bunun yanı sıra ilgili varlıkların; turizm sektöründe fiyatlandırma politikasını önemli düzeyde etkilediği söylenebilir.

#### ❖ *Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi*

Konu, Tablo-1’de görüldüğü gibi beş işletme ile inşaat ve üç işletme ile turizm sektöründe tespit edilmiştir. Denetim raporlarında, gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanmasında varsayımlar ve tahminler kullanılması, ilgili gayrimenkullerin finansal tablolar açısından önemli büyüklükte olması boyutları ile ele alınmaktadır.

TMS 40’ta kısaca, kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller olarak tanımlanan yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk muhasebeleştirme esnasında maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. İlgili gayrimenkullerin, finansal tablolara alma sonrasında gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemlerinden biri ile yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Özellikle gerçeğe uygun değer yönteminin seçilmesi durumunda, ilgili gayrimenkullerin sürekli ve güvenilir bir şekilde ölçümü sırasında bazı risklerle karşılaşılabilir. (TMS 40: 5P, 30P, 53P) İlgili risklerin; gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan piyasa, maliyet veya gelir yaklaşımlarının (TFRS 13: 62P) uygulanması sırasında ortaya çıktığı söylenebilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerde; değerlendirme, sınıflandırma ve gerçekleştirme yönünden TMS ve Vergi Usul Kanunu hükümleri birbirinden önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu durumun, önemli yanlışlık risklerini artırabileceği ifade edilmektedir. (KGK, 2017 Yılı İnceleme Raporu: 24) Esas faaliyetleri dışında kira geliri ve sermaye kazancı sağlamak amacıyla inşaat ve turizm sektöründeki işletmeler, uzun vadeli kiralama işlemlerini sıkça yapmaktadır. İnşaat sektörü için satış amaçlı elde tutulan bir gayrimenkulün satılması ve bedelinin tahsil edilmesinin zaman alması, turizm sektörü için esas faaliyetler kapsamında sunulacak hizmetin çok çeşitli unsurlara sahip olması ve her bir unsurun önemli büyüklükte yatırım harcamaları gerektirmesi gibi nedenlerle gayrimenkullerin yatırım amaçlı elde tutulduğu görülmektedir.

Konunun, inşaat sektörü için özellikli bir konu olduğu ve değerlemesinde ortaya çıkabilecek önemli yanlışlık risklerinin, sektörde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarını önemli ölçüde etkilediği ifade edilebilir.

#### ❖ *Ertelenmiş Vergiler*

Ertelenmiş vergiler konusunun Tablo-1’de görüleceği gibi; beşi enerji, ikisi otomotiv sektöründe olmak üzere toplamda yedi işletmede tespit edildiği ve hesaplanmasında varsayımların kullanılması yönüyle ele alındığı görülmektedir. Bununla birlikte konunun, turizm ve gıda sektöründe incelenen hiçbir denetim raporunda yer almadığı gözlemlenmiş, inşaat sektöründe ise sadece bir işletmede tespit edildiği için sektör değerlendirmesine dahil edilmemiştir.

Ertelenmiş vergiler; gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarı olarak açıklanan ertelenmiş vergi varlığı ile, vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergisi olarak ifade edilen ertelenmiş vergi borcundan oluşmaktadır. (TMS 12: 5P)

Sürdürülebilir kalkınma hedefi doğrultusunda devlet tarafından bazı sektörlerle, projelere veya yatırımlara çeşitli teşvik ve indirimler uygulanabilmektedir. Enerji ve otomotiv sektörü için uygulanan devlet teşvik ve indirimlerinin diğer sektörlerle nazaran daha fazla olması, konunun özellikle bu sektörler için kilit denetim konusu olarak belirlenmesine neden olmuştur.

#### ❖ *Stoklar*

Tablo-1’de görüleceği gibi stoklar konusu, gıda sektöründe dört ve inşaat sektöründe iki işletmede tespit edilmiştir. Stok değer düşüklüğü karşılıklarının belirlenmesinde varsayım ve tahminlerin kullanılması ve finansal tablolar açısından önemli büyüklükte olması yönleriyle konunun bağımsız denetçiler tarafından ele alındığı gözlemlenmiştir.

Enerji ve turizm sektöründe stoklama yapılamaması, otomotiv sektöründe ise teknolojik gelişmeler ve kalite açısından talepteki değişimler nedeniyle değer düşüklüğüne uğrama ihtimalinin düşük olması gibi nedenlerle; konu, bu sektörlerde kilit denetim konusu içerisinde yer almamaktadır.

Konu; gıda sektörü için, stokların çabuk bozulabilir olması, stoklama maliyetlerinin yüksek olması ve ayrıca stok kontrol sürecinin çeşitli riskler içeriyor olması gibi nedenlerle son derece yüksek öneme sahiptir.

İnşaat sektöründe esas faaliyetler dikkate alındığında, ilk madde ve malzeme niteliğindeki stoklar ile mamul niteliğindeki inşası bitmiş gayri menkullere ilişkin tutarlar finansal tablolarda önemli bir paya sahiptir. Ancak stokların tutar olarak büyüklüğünden ziyade değerlemede yaşanan güçlükler, konunun inşaat sektörü için kilit denetim konusu olarak belirlenmesinde etkili olmuştur. Özellikle gayrimenkullerin inşası sırasında

ortaya çıkan ortak giderlerin, ilgili gayrimenkullerin maliyetine dağıtılması aşamasında önemli yanlışlık riskleri içerdiği söylenebilir.

❖ *Finansal Borçlar*

Tablo-1’den görüleceği gibi konunun, inşaat ve turizm sektörleri için ön plana çıktığı görülmektedir. Finansal araç olarak değerlendirilen finansal borçlar, itfa edilmiş maliyeti ile raporlanmalıdır. İtfa edilmiş maliyet bedeli, finansal borçların nominal değerinin raporlama tarihi itibarıyla etkin faiz yöntemine göre iskonto edilmesi ile belirlenmektedir. (TFRS 9; 4.2.1 )

Vergi mevzuatına göre reeskont uygulamasına ilişkin bir zorunluluğun olmaması ancak etkin faizin hesaplanmasında çeşitli güçlüklerle karşılaşılması nedeniyle finansal borçlar konusunun her iki sektör için önem arz ettiği düşünülmektedir.

Konu; her ne kadar tüm sektörleri ilgilendirebilecek bir nitelik taşısa da inşaat ve turizm sektörlerinde, yatırımların hayata geçirilerek kar yaratan birimler haline dönüşmesi ile, borç ödemelerinin eş zamanlı olarak yürütülmesi söz konusu değildir.

❖ *Garanti Gider Karşılıkları*

Garanti gider karşılıkları konusu, Tablo-1’den takip edileceği gibi sadece otomotiv sektöründe beş işletmede tespit edilmiştir. Garanti gider karşılık tutarlarının finansal tablolar açısından önemli büyüklükte ve karşılıkların hesaplanmasında varsayımların kullanılıyor olması gibi nedenlerle konu otomotiv sektörü için kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.

Karşılık kavramı TMS 37’de “*gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülük*” olarak tanımlanmaktadır. Karşılıkların muhasebeleştirilebilmesi için; geçmiş bir olaydan dolayı mevcut bir yükümlülüğün bulunması, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesinde ekonomik fayda yaratan kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin ediliyor olması gerekmektedir. Karşılık olarak muhasebeleştirilecek tutarlar; hesap dönemi sonu itibarıyla, mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılacak olan ve “*en gerçekçi tahmin*” yöntemi kullanılarak belirlenen harcamalardan oluşmaktadır. En gerçekçi tahmin yönteminin kullanılmasında, çeşitli durum ve olaylara ilişkin riskler ve belirsizlikler dikkate alınmak zorundadır. (TMS 37: 10P, 14P, 36P, 42P)

❖ *Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri*

Yeni bir bilimsel ve teknik bilgi/anlayış elde etmek amacıyla gerçekleştirilen özgün ve planlı incelemeler, araştırma olarak ifade edilmektedir. Geliştirme ise, ticari üretim veya kullanım öncesinde; geliştirilmiş malzemelerin, aygıtların, ürünlerin, süreçlerin, sistemlerin

planlanması ve tasarımında araştırma sonuçlarının ve bilgilerin uygulanması olarak tanımlanmaktadır. (TMS 38: 8P)

Geliştirme maliyetleri otomotiv sektöründe; içeriğinin çeşitli unsurlardan oluşması, aktifleştirilmesi için yapılan hesaplamalarda tahminler kullanılması ve aktifleştirilmiş geliştirme maliyetlerinin finansal tablolar içerisinde önemli büyüklükte olması gibi nedenlerle bağımsız denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.

❖ *Şerefiye Değer Düşüklüğü – Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü*

Şerefiye ve maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü olarak ifade edilen kilit denetim konularının özellikle enerji sektörü için ön plana çıktığı görülmektedir. Her iki konunun bağımsız denetçiler açısından, değer düşüklüğünün hesaplanmasında tahmin ve varsayımların kullanılması nedeniyle önem arz ettiği gözlemlenmiştir. TMS 36'ya göre varlık kavramı, tek bir varlık olabileceği gibi nakit yaratan bir birim olarak da değerlendirilmektedir. Standarda göre; bir varlığın defter değeri, o varlığın gelecek dönemlerde geri kazanılabilir tutarından yüksek ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Varlıkların değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin kuvvetli bulguların ortaya çıkması durumunda, daha önce de ifade edildiği gibi geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesi gerekmektedir. (TMS 36: 7P, 8P)

Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan şerefiye; işletme birleşmeleri sırasında devralınan işletmenin ticari ünü, coğrafi konumu vb. gibi manevi değerler için ödenen bedelleri ifade etmektedir. (Sevilengül, 2009: 452)

TMS 36, işletme yönetiminin şerefiyeler hususunda değer düşüklüğü testi yapmasını zorunlu tutmaktadır. Değer düşüklüğü testi, nakit yaratan birimin defter değeri ile geri kazanılabilir tutarının karşılaştırılması yoluyla gerçekleştirilir. (TMS 36: Ek C, C3)

Maddi duran varlıklar ile ilgili hükümlere yer veren TMS 16'ya göre, maddi duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi yukarıda ifade edilen TMS 36 hükümlerine tabidir. (TMS 16: 66P(a))

Konuların içerik açısından enerji sektörüne özgü unsurlar barındırmadığı, ancak şerefiye ve maddi duran varlıkların enerji sektöründeki işletmeler açısından önemli büyüklükte olduğu ve değer düşüklüklerine ilişkin karşılıklarının hesaplanmasında daha çok sektöre özgü güçlüklerle karşı karşıya kalındığı düşünülmektedir.

Son olarak Tablo-1'de yer alan “bağımsız denetim firması değişikliği” ve “işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi” konuları, sadece enerji sektöründe tespit edilmiş olsa da sektöre özgü bir nitelik taşımadığı, konuların ele alınış şekilleri itibariyle tüm sektörler için ortak noktalar



barındırabileceği, ancak incelenen zaman aralığında tesadüfi olarak sadece enerji sektöründe tespit edilmiş olabileceği yargısına varılmıştır. Ayrıca gıda, inşaat ve turizm sektörlerine özgü yüksek risk içeren alanlarının daha az olabileceği, her sektör için ortak olduğu düşünülen risklerin bu sektörlerde de ön plana çıktığı söylenebilir.

**Tablo-1:** Kilit Denetim Konularının Sektörlere Göre Dağılımı ve Öncelik Sıralaması

Öncelik Sırası	Kilit Denetim Konuları	SEKTÖRLER					Tespit Edilen İşletme Sayısı
		Enerji	İnşaat	Otomotiv	Gıda	Turizm	
1.	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	3 (2.sırada)	6 (1.sırada)	4 (2.sırada)	5 (1.sırada)	-	18
2.	Ticari Alacaklar-Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	3 (2.sırada)	2 (3.sırada)	-	3 (3.sırada)	5 (1.sırada)	13
3.	Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi	5 (1.sırada)	-	-	3 (3.sırada)	4 (2.sırada)	12
4.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	-	5 (2.sırada)	-	-	3 (3.sırada)	8
5.	Ertelenmiş Vergiler	5 (1.sırada)	-	2 (3.sırada)	-	-	7
6.	Stoklar	-	2 (3.sırada)	-	4 (2.sırada)	-	6
7.	Finansal Borçlar	-	2 (3.sırada)	-	-	2 (4.sırada)	4
8.	Garanti Gider Karşılığı	-	-	5 (1.sırada)	-	-	5
9.	Şerefiye Değer Düşüklüğü	3 (2.sırada)	-	-	-	-	3
10.	Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	3 (2.sırada)	-	-	-	-	3
11.	Bağımsız Denetim Firması Değişikliği	3 (2.sırada)	-	-	-	-	3
12.	İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	2 (3.sırada)	-	-	-	-	2
13.	Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri	-	-	2 (3.sırada)	-	-	2
14.	Nakit Akış / Kur Riskinden Korunma İşlemleri	-	-	2 (3.sırada)	-	-	2
15.	TFRS 16'ya göre Muhasebeleştirme	-	-	2 (3.sırada)	-	-	2
16.	Diğer Alacaklar	-	2 (3.sırada)	-	-	-	2
17.	Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	-	-	-	2 (4.sırada)	-	2

#### 5.4.2. Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ve Öncelik Sıralaması

İlgili beş sektörde tespit edilen 17 kilit denetim konusunun ortaya çıkmasında, bazı iç kontrol eksikliklerinin etkisi olduğu düşünülmektedir. İlgili eksiklikler her bir sektör için ayrı ayrı tespit edilmiş olup<sup>2</sup>, araştırmanın ön hazırlık aşamasını oluşturmaktadır. Grafik-1, belirlenen sektörler için ortak olan muhtemel iç kontrol eksiklikleri ve bu eksikliklerin neden olduğu kilit denetim konu sayılarını göstermektedir.

Grafığe göre; “yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı” ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliğinin, belirlenen beş sektörde tespit edilmiş olan tüm kilit denetim konularını etkilediği görülmektedir. Dolayısıyla ilgili iç kontrol eksikliğinin, beş sektör açısından ortaya çıkma ihtimali en yüksek eksiklik olabileceği yargısına varılmıştır.

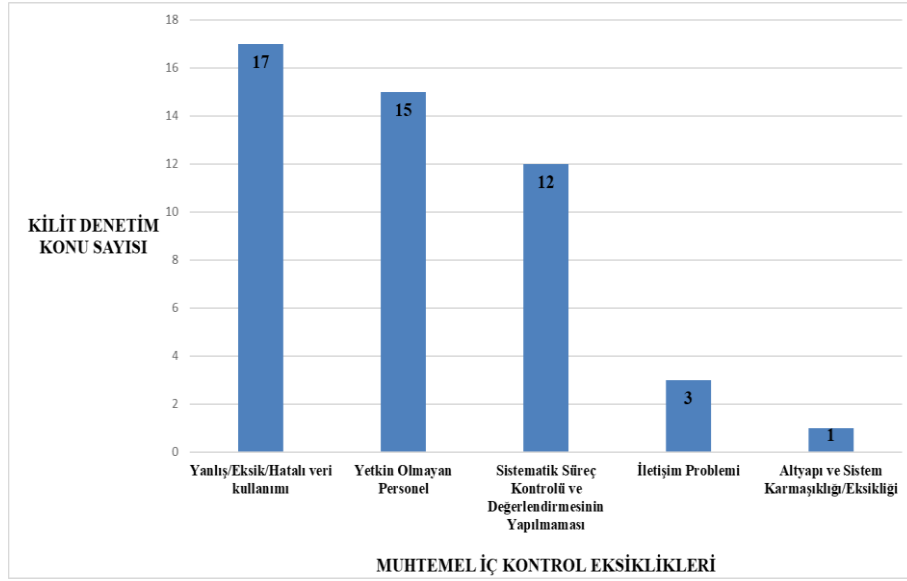
Yetkin olmayan personelin görevlendirilmesi ile ilgili iç kontrol eksikliğinin ise; bağımsız denetim firması değişikliği ve finansal borçlar olarak ifade edilen kilit denetim konuları haricinde toplam 15 farklı konuyu etkilediği, bu nedenle tüm sektörler açısından ikinci önceliğe sahip muhtemel iç kontrol eksikliği olduğu ifade edilebilir.

Sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması olarak ifade edilen muhtemel iç kontrol eksikliğinin ise, beş sektörde toplam 12 farklı kilit denetim konusuna etki ettiği belirlenmiştir.

İletişim problemi ile ilgili eksikliğin; turizm, inşaat ve enerji sektöründe incelenen birer denetim raporunda yer aldığı görülmektedir. İlişkili taraflardan diğer alacakların ve ilişkili olmayan taraflardan ticari alacakların mutabakatlarının yapılması sürecinde, ayrıca bağımsız denetim firması değişikliği sonrası işletmenin kontrol çevresinin tanınması aşamasında bu tür bir iç kontrol eksikliğinin meydana gelmiş olabileceği tespit edilmiştir.

Altyapı ve sistemlerin karmaşık olması ile ilgili iç kontrol eksikliğinin sadece bağımsız denetim firması değişikliği konusuna etki ettiği ve işletmenin tanınması, risklerinin belirlenmesi aşamasında bu tür bir eksikliğin ortaya çıkma ihtimalinin olduğu belirlenmiştir. İletişim ve altyapı ile ilgili muhtemel iç kontrol eksikliklerinin; sektörlerle özgü bir nitelik taşımadığı, durumsallık yaklaşımı dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiği yargısına varılmıştır.

<sup>2</sup> Bkz. Berna Tez, a.g.tez, s.192-245



**Grafik-1:** Sektörler Genelinde Ortaya Çıkması Muhtemel İç Kontrol Eksiklikleri ve Etki Ettikleri Kilit Denetim Konu Sayısı

#### 5.4.3. COSO İlkeleri ve Sektörel Karşılaştırma

Belirlenen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında hangi COSO ilkelerinden sapılmış olabileceğinin ortaya konması, ilgili eksikliklerin ortaya çıkma ihtimallerini en aza indirebilmek açısından önem arz etmektedir.

Tablo-2<sup>3</sup>, işletmeler tarafından etkin uygulanamadığı düşünülen COSO ilkelerini ve buna bağlı olarak ortaya çıkan muhtemel iç kontrol eksiklik sayısını özetlemektedir. Buna göre; her bir COSO ilkesine ilişkin satırda, ilgili ilkenin etkin uygulanamaması nedeniyle ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksiklik sayısı sektörler bazında verilmiştir. Üç değerine sahip hücrelerdeki COSO ilkelerinin sektörler açısından en yüksek önem seviyesinde olduğu, bir değerine sahip hücrelerde yer alan COSO ilkelerinin ise en düşük önem seviyesinde olduğu kabul edilmiştir.

Tablo-2'ye göre suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesinin, işletmeler tarafından etkin uygulanamaması nedeniyle her sektörde üç farklı iç kontrol eksikliğini ortaya çıkardığı; böylece tüm sektörler açısından ilgili ilkenin en yüksek önem düzeyine sahip olduğu yargısına varılmıştır. Varılan bu yargının; finansal skandalların veya hilelerin, küresel boyutta bağımsız denetim faaliyetinin önem kazanmasında etkili olduğuna ilişkin açıklamaları destekleyici nitelikte olduğu söylenebilir.

<sup>3</sup> Tablo.2; bkz. Berna Tez, a.g.tez., Tablo.21, 24, 27, 30 ve 33'te toplam sütununda yer alan verilere dayalı olarak hazırlanmıştır. s.203-244

Ayrıca, iki muhtemel iç kontrol eksikliğinin ortaya çıkmasına neden olduğu düşünülen COSO ilkeleri ise; “dürüstlük ve etik değerlere bağlılık” ve “risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi” olarak belirlenmiştir. Bu ilkelerin her sektör için aynı önem düzeyinde, ancak suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesine nazaran görece düşük öneme sahip olduğu belirtilebilir.

Tablo-2’de ayrıca; “yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi” ve “raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi” ilkelerinin etkin uygulanamaması sonucunda özellikle enerji sektöründe iki farklı iç kontrol eksikliğine neden olabileceği göze çarpmaktadır. Bu nedenle ilgili ilkelerin enerji sektörü için ön plana çıktığını söylemek mümkündür.

Enerji sektöründe; üç farklı iç kontrol eksikliğine neden olabileceği düşünülen ve suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesi haricinde etkin uygulanamadığı düşünülen diğer ilkeler ise;

- Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi,
- Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması,
- Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması,
- Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi olarak sıralanabilir.

Sıralanan ilgili ilkelerin, enerji sektörü dışında diğer sektörlerde iki farklı iç kontrol eksikliğine neden olabileceği yargısına varılmıştır. Dolayısıyla yukarıda değinilen ilgili ilkelerin önem düzeylerinin, suiistimal risklerinin değerlendirilmesi ilkesinden hemen sonra ikinci sırada yer aldığı düşünülmektedir. Ayrıca; etkin uygulanamaması nedeniyle tüm sektörler açısından yalnızca bir muhtemel iç kontrol eksikliğini ortaya çıkarabileceği düşünülen ilkeler; uzmanlaşmaya önem verilmesi, hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi, faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması olarak sıralanabilir.

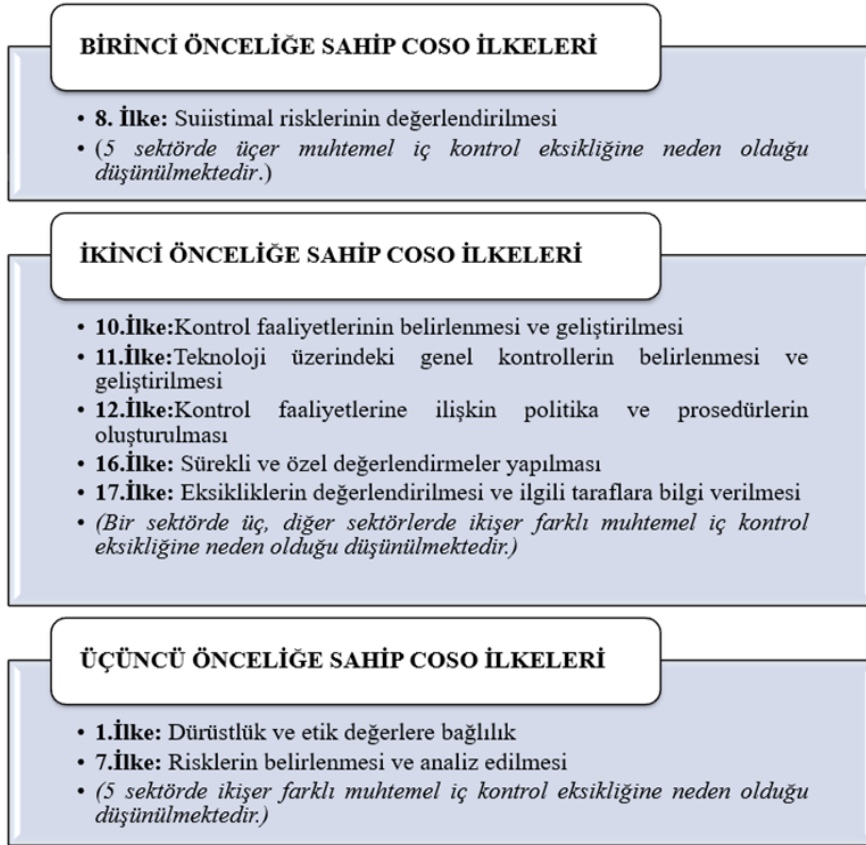
Yönetim kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi ve raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ilkelerinin de etkin uygulanamaması nedeniyle enerji sektörü haricinde diğer sektörlerde yalnızca bir muhtemel iç kontrol eksikliğini ortaya çıkarabileceği düşünülmektedir. Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması ilkesinin etkin uygulanamamasının enerji, inşaat ve turizm sektörleri için bir muhtemel iç kontrol eksikliğine neden olduğu tespit edilmiştir.

Son olarak Tablo-2’de; “hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi”, “önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi” ve “hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanları ile paylaşılması” ilkelerinin belirlenen hiçbir muhtemel iç kontrol eksikliğine önemli düzeyde etki etmediği belirlenmiştir. İlgili ilkelerin etkin uygulanıyor olabileceği, bu nedenle belirtilen ilkelere bağlı herhangi bir kilit denetim konusunun ortaya çıkmamış olabileceği ifade edilebilir.

**Tablo-2:** Etkin Uygulanamayan COSO İlkeleri ve Ortaya Çıkardığı Muhtemel İç Kontrol Eksiklik Sayısı

COSO İÇ KONTROL MODELİ İLKELERİ		SEKTÖRLER				
		Enerji	İnşaat	Otomotiv	Gıda	Turizm
<b>KONTROL ORTAMI</b>						
1. İlke	Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık	2	2	2	2	2
2. İlke	Yönetim Kurulunun bağımsız olarak iç kontrol sistemini izlemesi	2	1	1	1	1
3. İlke	Raporlama ilişkilerinin, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi	2	1	1	1	1
4. İlke	Uzmanlaşmaya önem verilmesi	1	1	1	1	1
5. İlke	Hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi	1	1	1	1	1
<b>RİSK DEĞERLENDİRME</b>						
6. İlke	Hedeflerin açık ve net olarak belirlenmesi	0	0	0	0	0
7. İlke	Risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi	2	2	2	2	2
8. İlke	Suiistimal risklerinin değerlendirilmesi	3	3	3	3	3
9. İlke	Önemli değişikliklerin kurumu etkileme potansiyelinin değerlendirilmesi	0	0	0	0	0
<b>KONTROL FAALİYETLERİ</b>						
10. İlke	Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi	3	2	2	2	2
11. İlke	Teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi	3	2	2	2	2
12. İlke	Kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması	3	2	2	2	2
<b>BİLGİ VE İLETİŞİM</b>						
13. İlke	Faaliyetlerle ilgili kaliteli bilginin temin edilerek kullanılması	1	1	1	1	1
14. İlke	Hedefler, sorumluluklar vb. bilgilerin kurum çalışanlarıyla paylaşılması	0	0	0	0	0
15. İlke	Kurum dışı ilgili taraflarla iletişim kurulması	1	1	0	0	1
<b>İZLEME FAALİYETLERİ</b>						
16. İlke	Sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması	3	2	2	2	2
17. İlke	Eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi	3	2	2	2	2

Yukarıda yapılan açıklamalara dayanarak hazırlanan Şekil-1’de; belirlenen beş sektör için ön plana çıkan COSO ilkelerinin öncelik sıraları özetlenmektedir. Şekil-1 değerlendirildiğinde; işletmelerin iç kontrol sistemlerinde önemli eksikliklerin ortaya çıkmaması amacıyla özellikle risk değerlendirme, kontrol ve izleme faaliyetlerinin titizlikle yerine getirilmesi ve ilgili bileşenlere ait ilkelerin etkinliğinin artırılması gerektiği, böylece ortaya çıkması muhtemel iç kontrol eksikliklerinin minimum seviyeye indirilebileceği ifade edilebilir.



**Şekil-1:** Etkin Uygulanamayan COSO İlkeleri

## 6. SONUÇ

Bu çalışmada amaç, bağımsız denetçiler tarafından tespit edilen kilit denetim konuları ile işletmenin iç kontrol yapısı arasındaki ilişkinin, sektörel olarak farklılık gösterip göstermediğini ortaya koymaktır. Kilit denetim konularının ve bu konuların ortaya çıkmasında etkisi olabileceği düşünülen muhtemel iç kontrol eksikliklerinin sektörel karşılaştırmasını yapmak ve ilgili iç kontrol eksikliklerinin ortaya çıkmasında işletmeler tarafından etkin uygulanmadığı düşünülen COSO ilkelerini tespit etmek alt amaçlar olarak belirlenmiştir. Araştırma kapsamında; enerji, gıda, otomotiv,

inşaat ve turizm olmak üzere beş sektörde faaliyet gösteren ve BİST’te işlem gören toplam 45 işletmenin 2017, 2018 ve 2019 yılı bağımsız denetim raporları nitel veri analizi yöntemlerinden “içerik analizi” yöntemi kullanılarak incelenmiştir.

Sonuç olarak, işletmelerin iç kontrol sistemleri ile kilit denetim konuları arasında kuvvetli bir ilişki olduğu ve bunun sektörlerin yapısal özelliklerine bağlı olarak farklılıklar gösterdiği tespit edilmiştir. Belirlenen beş sektörde en az iki veya daha fazla işletmede tespit edilmiş olan 17 farklı kilit denetim konusundan; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ticari alacaklar ve değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi konularının sektörler genelinde ortak konular olduğu, diğer 14 konunun sektörel özellikler barındırdığı belirlenmiştir. Ayrıca araştırmada aşağıdaki sonuçlara da ulaşılmıştır.

- Kilit denetim konularının ortaya çıkmasında beş muhtemel iç kontrol eksikliğinin etkisi olduğu düşünülmekte ve önceliğine göre aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.
  1. Yanlış/Eksik/Hatalı veri kullanımı
  2. Yetkin olmayan personel
  3. Sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması
  4. İletişim problemi
  5. Altyapı ve sistem karmaşıklığı/eksikliği
- Yanlış/eksik/hatalı veri kullanımı, yetkin olmayan personel, sistematik süreç kontrolü ve değerlendirmesinin yapılmaması; sektörler genelinde ortaya çıkması en yüksek ihtimalli olan eksikliklerdir.
- Etkin uygulanmadığı düşünülen ve ilk üç öncelik seviyesinde yer alan sekiz COSO ilkesi belirlenmiştir:
  1. Suiistimal risklerinin değerlendirilmesi
  2. Kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi - teknoloji üzerindeki genel kontrollerin belirlenmesi ve geliştirilmesi - kontrol faaliyetlerine ilişkin politika ve prosedürlerin oluşturulması - sürekli ve özel değerlendirmeler yapılması - eksikliklerin değerlendirilmesi ve ilgili taraflara bilgi verilmesi
  3. Dürüstlük ve etik değerlere bağlılık - risklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi

Çalışma neticesinde; işletmelerin, özellikle risk değerlendirme, kontrol faaliyeti ve izleme olarak ifade edilen COSO bileşenlerini ve alt ilkelerini titizlikle dikkate almaları ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin artırılması

yönünde çalışmalara daha fazla ağırlık vermeleri gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca literatürde sektörel karşılaştırma açısından çalışmaların henüz sınırlı sayıda olması nedeniyle, bu alanda yapılacak araştırmaların literatüre önemli ve değerli katkılar sunabileceği düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

Briciu, S. Danescu, A. C. Dănescu, T. Prozan, M. (2014). A Comparative Study of Well-Established Internal Control Models. *Procedia Economics and Finance*, (15), 1015-1020

COSO (2013), Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary, <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>, 11.06.2018

Demirbaş, M. (2005/1). İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(4), 167-188

Erdoğan, S. (Mart-Nisan 2015). Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu. *Mali Çözüm*, 15-32

Fidan, M. M. (2019). Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü–TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının Basit Yaklaşımı ve Vergi Usul Kanunu Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (81), 37-58

Goodwin-Stewart, J. Kent, P. (2006). Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit. *Accounting and Finance*, 46(3), 387-404

Gör, Y. (2018). Finansal Başarısızlığı Önlemede İç Kontrol Sisteminin ve Denetim Kalitesinin Etkisi Üzerine Bir Araştırma, *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, 5(11), 124-132

Güleç, Ö.F. (2020). Bağımsız Denetçi Raporundaki Dönüşüm: Kilit Denetim Konuları (1.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi

Güler, A. Halıcıoğlu, M. B. Taşkın, S. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma (2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık

Hasanefendioğlu, B. Uzel, M. (Mayıs-Haziran 2017). COSO Alaaddin'in Sihirli Lambası mı? Tüm Yönleriyle COSO Bazlı İç Kontrol Sistemi. *İSMMMO, Mali Çözüm Dergisi*, (141), 209-226

Hatunoğlu, Z. Koca, N. Kılılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189



Hazami-Ammar, S. (Nisan 2019). Some Evidence On The Impact Of Internal Audit On External Audit Fees. *The Journal of Corporate Accounting&Finance*, 30(2), 64-81

<https://www.coso.org>, 13.05.2019

İbiş, C. Çatıkkaş, Ö. (Nisan-Haziran 2012). İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış. *Sayıştay Dergisi*, (85), 95-121

Jabbar, N. S. (2018). The Implications Of Internal And External Auditing Integration On The Auditing Performance And Its Impact On The Expectation Gap: An Exploratory Study In The Iraqi Environment. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(3), 1528-2635-22-3-223

Karavardar, A. (2014). İç Denetim Fonksiyonunun Dış Denetçiler Tarafından Değerlenmesi: Türkiye’de Bir Kanaat Fonksiyon Yaklaşımı Uygulaması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 43(1), 173-187

KGK, 2017 Yılı İnceleme Raporu, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), 18.11.2020

KGK, 2018 Yılı İnceleme Raporu, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr), 18.11.2020

Quick, R. Henrizi, P. (2019). Experimental Evidence on External Auditor Reliance on the Internal Audit. *Review of Managerial Science*, 13(5), 1143-1176

Sağlar, J. Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Adana Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 343-358

Sarısoy, Ö. (2019). Bağımsız Denetim Beklenti Farkları (1. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitapevi

Sevilengül, O. (2009). Genel Muhasebe (15. Baskı). Ankara:Gazi Kitapevi

Tez, B. (2020), Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Sisteminin Etkileşimi: Sektörel Analiz, Yayınlanmış Doktora Tezi, *Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*.

TFRS 9 Finansal Araçlar (2017 Sürümü), 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

TMS 12 Gelir Vergileri, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, 18.03.2006 tarihli ve 26112 sayılı Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 15.01.2019 tarihli ve 30656 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, 16/04/2018 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete, (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

Türedi, H. Koban, A.O. Karakaya, G. (Ekim-Aralık 2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) Modellerinin Karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi*, (99), 95-119

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete (Güncel versiyonu için bakınız [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr))

# BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ\*

Arş. Gör. Merve TOPTAN<sup>a</sup>  
Prof. Dr. Davut AYGÜN<sup>b</sup>

Ampirik Araştırma  
(Empirical Research)

*Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi*  
Mart 2022; 15 (1): 117-154

## ÖZ

Çalışmanın amacı, bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin bakış açılarını keşfetmektir. Bu bağlamda bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşlerinin belirlenebilmesi ve bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikle ilgili deneyimlerinin ve görüşlerinin derinlemesine bir analizle ortaya konulması için nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada veri toplama aracı olarak görüşme tercih edilmiş olup yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla veriler elde edilmiştir. Çalışmanın amacına ulaşabilmesi için İstanbul ilinde ulusal ve uluslararası çapta faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerindeki 13 bağımsız denetçiyle görüşme yapılmıştır. Çalışmada elde edilen verilerin analizinde betimsel ve içerik analizinden yararlanılmıştır. Elde edilen bulgulara göre bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşleri; mesleki şüpheciliğin anlamı, mesleki şüpheciliğin önemi, bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, mesleki şüpheciliği etkileyen unsurlar, bağımsız denetimde mesleki şüphecilik özellikleri, bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanması, mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilmesi, bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları, bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği olmak üzere 9 tema altında açıklanabileceği tespit edilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe, Denetim, Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Mesleki Şüphecilik.

**JEL Kodları:** M40, M41, M42.

## APA Stili Kaynak Gösterimi:

Toptan, M., Aygün, D. (2022). Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheciliğe İlişkin Görüşlerinin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 117-154.

\* Makalenin gönderim tarihi: 30.07.2021; Kabul tarihi: 13.08.2021, iThenticate benzerlik oranı %3

<sup>a</sup> Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, [merve.toptan@erdogan.edu.tr](mailto:merve.toptan@erdogan.edu.tr), ORCID: [0000-0003-3455-3159](https://orcid.org/0000-0003-3455-3159).

<sup>b</sup> Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, [davut.aygun@erdogan.edu.tr](mailto:davut.aygun@erdogan.edu.tr), ORCID: [0000-0003-3277-9349](https://orcid.org/0000-0003-3277-9349).

## EVALUATION OF INDEPENDENT AUDITORS' OPINIONS ON PROFESSIONAL SKEPTICISM

### ABSTRACT

The aim of the study is to reveal the perspectives of independent auditors working in independent audit companies on professional skepticism. In this context, qualitative research method was used to determine the independent auditors' opinions on professional skepticism and to reveal their experiences and opinions on professional skepticism through an in-depth analysis. In the study, data were obtained using a semi-structured interview form. In order to achieve the purpose of the study, interviews were conducted with 13 independent auditors from independent audit companies operating in the province of Istanbul on a national and international scale. Descriptive and content analysis was used to analyze the data obtained in the study. According to the findings obtained, it was determined that the independent auditors' opinions on professional skepticism could be explained under 9 themes, namely the meaning of professional skepticism, the importance of professional skepticism, the areas focused with the attitude of professional skepticism in independent audit, the factors affecting professional skepticism, the characteristics of professional skepticism in independent audit, the practice of professional skepticism in the independent audit process, proving professional skepticism, the problems encountered in independent audit and professional skepticism and solutions, and the future of independent audit and the use of professional skepticism.

**Keywords:** Accounting, Audit, Independent Audit, Independent Auditor, Professional Skepticism.

**JEL Codes:** M40, M41, M42.

### EXTENDED SUMMARY

#### Introduction

It can be stated that developments and changing conditions in businesses increase the possibility of error, fraud or abuse. Against these increasing situations, an independent auditor must carry out audit activities very carefully, cautiously, questioningly, critically and meticulously throughout the audit process. At this point, it can be stated that one of the most important building blocks of such an independent audit activity that can meet the needs is professional skepticism. In this context, in the study, it is aimed to reveal the perspectives of independent auditors working in independent audit companies on professional skepticism. For the aforementioned purpose, the study primarily focuses on independent audit and professional skepticism. Then, the scope and method of the study is included. Finally, the findings obtained from the research are explained.

#### Literature on Research

Professional skepticism has been included in the literature as it is an attitude that should be maintained throughout the audit. In this context, in order to reveal the importance of the subject, some studies in the domestic and

foreign literature that examine the subject of professional skepticism from various perspectives are given below.

In the study conducted by Nelson (2009), research on professional skepticism in the field of audit was reviewed and a model, which explains how audit evidence is combined with the auditor's knowledge, traits, and incentives to make a judgment that reflects professional skepticism in audit, was presented.

In the study conducted by Hurtt (2010), a scale was developed to measure professional skepticism. In order to determine some levels of skepticism, the multidimensional characteristics of skeptical behaviors that affect the individual's behavior in certain ways was focused. As a result of the reliability analysis and factor analysis conducted after the pilot study, the items were grouped under 6 factors as questioning mind, search for knowledge, suspension of judgment, interpersonal understanding, autonomy and self-esteem.

In a study (Dalkılıç & Oktay, 2011) in which professional skepticism was explained in international standards on auditing and assurance, the concepts of skepticism and professional skepticism were defined and the situations affecting professional skepticism were examined. It was stated that professional skepticism is important in detecting errors and frauds. It was also reported that an audit process with normal results and no error or fraud would not provide the auditor with the ability to detect errors and fraud.

In another study (Aschauer et al., 2017) in which the relationship between the trust of the auditors in the client company managers and the levels of professional skepticism was investigated, a multi-method approach consisting of two stages was used. First, interviews were conducted with supervisors and clients to identify the concept of interpersonal trust and professional skepticism and to develop a hypothesis. Secondly, in order to reveal the relationship of trust and professional skepticism between auditors and clients, data were collected from 233 auditor-client pairs in Germany. When the results of the interviews about the professional skepticism dimension of the study are examined, it can be stated that the professional skepticism characteristics stated by Hurtt (2010) come to the fore in the customers, professional skepticism is understood as an objective concept in the audit practice, and there is a positive opinion about the role of identification-based trust in the auditor-client relationship. On the other hand, it is seen that various environmental issues such as economic dependence and characteristics of the audit firm were presented as examples of the factors that may affect the auditor's professional skepticism. The study also concluded that the fact that auditors have a identification-based trust with their clients is positively related to clients' perceptions of the auditor's professional skepticism.

In the study conducted by Azgın (2018), the importance of professional skepticism in audit was explained and the necessary criteria for a quality audit and the audit quality framework were tried to be examined. In the study, Hurtt's (2010) professional skepticism scale was used to reveal the professional skepticism of the auditors and the scale prepared in line with the framework presented for the audit quality of the (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], by adding the questions in Sulaiman's (2011) study was used to measure the quality. In addition, an open-ended question was asked for the auditors to explain the factors that may affect the audit quality. The scale was applied to 197 auditors who are authorized by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority and actually make independent audits. In the study, dimensions explaining skepticism and quality were determined by confirmatory factor analysis. The dimensions of skepticism were gathered under 5 factors: questioning mind-curiosity, autonomy, suspension of judgment, self-esteem and interpersonal understanding. On the other hand, the dimensions of quality were gathered under input, process, output and environmental factors. Then, the hypotheses were tested through the structural equation model. In the study, it was determined that there was a statistically significant and positive relationship between the professional skepticism of the auditor and the audit quality.

In the study conducted by Yılmaz (2018), it was aimed to carry out validity and reliability analyses by translating the scale developed by Hurtt (2010) into Turkish and to apply the scale on professionals in Turkey. In this context, a study was conducted to measure the professional skepticism levels of certified public accountants and sworn-in certified public accountants and lecturers in Turkey. In the study, it was concluded that the professional skepticism levels of sworn-in certified public accountants differed significantly from those of the other participants and that the participants in the high age group had a higher level of professional skepticism than those in the lower age group.

In the study conducted by Khaligova (2019), fraudulent financial reporting and professional skepticism were discussed and it was aimed to examine the sensitivity of independent auditors on these issues. In the study, the data were collected from 109 auditors in the province of Ankara, and t-test, one-way analysis of variance and TUKEY test were applied to analyze the data. According to the results of the research, it was emphasized that the auditors have sufficient knowledge and experience in fraudulent financial reporting, they perform the audit with a skeptical approach, importance is attached to professional skepticism in every stage of the audit and in the detection of fraud, and professional skepticism is gained through experience.

When the literature summarized above on professional skepticism is evaluated as a whole, it can be stated that professional skepticism is an

important element of audit. In addition, it can be reported that quantitative research methods are preferred in studies related to the professional skepticism of independent auditors, and the scale developed by Hurtt (2010) is generally used. Unlike the existing literature, in this study, the aim of the research was tried to be achieved by adopting the qualitative research method. In terms of the fact that professional skepticism is an abstract aspect in independent audit, it may be useful to consider individuals' thoughts, lives, and experiences from different perspectives in accordance with human nature. In this context, it was tried to examine the thoughts and experiences of independent auditors on professional skepticism within the framework of their own views by providing a one-to-one interview with the target audience, as well as giving a different methodological dimension to the research. It can be stated that examining the subject in more detail with in-depth interviews and explaining the emerging information may contribute to the literature. On the other hand, in the study, it is aimed to contribute to the literature by examining what professional skepticism, which can be expressed as an important part of independent audit, means and why it is important, how professional skepticism is applied, the areas focused with professional skepticism in independent audit, the characteristics of professional skepticism in independent audit and the factors that can affect the professional skepticism of the independent auditor.

### **Method of the Research**

In the study, qualitative research method was used in order to reveal the experiences and opinions of independent auditors on professional skepticism with an in-depth analysis and to approach the subject from a broader perspective. In this context, interview, which is one of the qualitative research methods, was preferred as a data collection tool in order to reveal the opinions of independent auditors on professional skepticism.

### **Findings of the Research**

It was determined that the independent auditors' opinions on professional skepticism could be explained under 9 themes: the meaning of professional skepticism, the importance of professional skepticism, the areas focused with the attitude of professional skepticism in independent audit, the factors affecting professional skepticism, the characteristics of professional skepticism in independent audit, the practice of professional skepticism in the independent audit process, proving professional skepticism, the problems encountered in independent audit and professional skepticism and solutions, and the future of independent audit and the use of professional skepticism.

## **Conclusion**

The changes experienced today have increased the need for the development of independent audit and the profession of independent audit. It is because the independent audit aims to present the information users in accordance with their needs and truth, as well as revealing the deficiencies, error or fraud possibilities of the companies subject to independent audit. In order to fulfill the purpose of the independent audit and to provide benefits for the related parties, the independent auditors who perform the independent audit activities should exhibit an attitude of professional skepticism during the audit process.



## 1. GİRİŞ<sup>1</sup>

İşletme hayatında yaşanan gelişmelerin iş ilişkilerinde değişikliklere yön vermekle birlikte işletmeler tarafından üretilen bilginin önemini arttırdığı ifade edilebilir. Dolayısıyla da işletmelerde yaşanan gelişmeler farklı ihtiyaçların doğmasına neden olmuştur. Yaşanan gelişmelerle daha fazla bilgi üretiminin olması, çok daha karışık işlemlerin oluşması, çeşitli risklerin ortaya çıkması, çevresel faktörlerin iş yaşamına etkisi, bilgiyi kullanan paydaş sayısının artması, finansal tabloların daha önemli hale gelmesi gibi durumlara bağlı olarak gerçeği yansıtan finansal bilginin önemi arttığı belirtilebilir. Finansal bilginin önemli hale gelmesiyle de bilgi kullanıcılarının doğru bilgiye ulaşma isteği, hata, hile veya suistimalin ortaya çıkarılması veya önlenmesi gibi etkenlerden dolayı bağımsız denetime ve bağımsız denetçiliğe duyulan ihtiyaç artmıştır. Bu bağlamda da bağımsız denetimin amacına ulaşılabilmesi, bağımsız denetçinin görevini tam anlamıyla yerine getirebilmesi ve hata, hilenin tespit edilmesi veya önlenmesi için bağımsız denetçilerin denetim sürecinde mesleki şüphecilik tutumlarını sergilemeleri gerekmektedir.

İşletmelerde yaşanan gelişmeler ve değişen koşulların özellikle hata, hile veya suistimal olabilirliğini arttırdığı ifade edilebilir. Artan bu durumlara karşı bağımsız denetçinin denetim süreci boyunca çok dikkatli, tedbirli, sorgulayıcı, eleştirel ve titiz bir biçimde denetim faaliyetlerini yürütmesi gerekmektedir. Geline nokta ihtiyaçlara cevap verebilecek bu tür bir bağımsız denetim faaliyetinin en önemli yapı taşlarından birinin mesleki şüphecilik olduğu ifade edilebilir.

Bağımsız denetçilerin görüşlerine göre mesleki şüpheciliğin değerlendirilmesinin amaçlandığı bu çalışmada öncelikle bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik konuları üzerinde durulmuştur. Sonra çalışmanın kapsamına ve yöntemine yer verilmiştir. Daha sonra ise çalışma sonucu elde edilen bulgular açıklanmıştır.

## 2. BAĞIMSIZ DENETİM

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden belirlenen ölçütlerle uygunluk derecesini araştırmak, karşılaştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla kanıt toplayarak ve toplanan kanıtları değerlendirerek elde edilen bulguları raporlayan sistematik bir süreçtir (Güredin, 2014, s. 11; Usul, 2015, s. 13). Denetimin türlerinden biri olan bağımsız denetim, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4. maddesine göre finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına

<sup>1</sup> Bu çalışma Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde devam etmekte olan "Bağımsız Denetçilerin Görüşlerine Göre Mesleki Şüpheciliğin Değerlendirilmesi" konulu doktora tez çalışmasından türetilmiştir.

uygunluğu ve doğruluğu bakımından makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi için denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması biçiminde ifade edilmektedir. İşletmelerin finansal tabloları; çıkar çatışması, muhasebe bilgilerinin karışıklığı, muhasebe bilgilerinin ve işletme kararlarının toplumun geniş kesimlerini etkilemesi, doğru ve güvenilir bilgiye duyulan ihtiyacın artması, bilgi kullanıcılarının sayısının artması, yasal zorunluluklar, zaman ve finansal yetersizlikler gibi nedenlerden dolayı bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetimin yönetime doğru bilgileri sağlaması, yönetimin finansal tablolardan yola çıkarak geleceğe ait doğru karar almasına yardımcı olması, işletme yönetiminin ve çalışanlarının hile yapmasını önlemesi, finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını göstermesi gibi faydaları bulunmaktadır (Kardeş Selimoğlu, 2017, s. 5-8).

Öte yandan bağımsız denetim faaliyetlerini ifa eden bağımsız denetçi, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 4. maddesine göre bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri ifade etmektedir. Bir başka tanımda ise müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman bireyler ile bir denetim işletmesinde görevli bireyler olarak belirtilmektedir (Güredin, 2014, s. 19). Bağımsız denetçiler denetimi yaptıkları işletmeyle işçi-işveren ilişkisi olmadan işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunmaktadır (Bozkurt, 2018, s. 37).

### 3. ŞÜPHECİLİK VE MESLEKİ ŞÜPHECİLİK

Şüphe kavramı antikçağ Yunan felsefesinde gözlemek ve incelemek anlamlarına gelen “skeptesthai” ile belirtilmiş olup herhangi bir şeyin gerçek ve doğru sayılmasının askıda bırakılması olarak tanımlanmıştır (Hançerlioğlu, 2013, s. 388). Şüphecilik kavramı ise “şüphecî” kökünden oluşmaktadır. Düşünmek, incelemek, dikkatle gözlemek veya sorgulamak anlamlarına gelen Yunanca “skeptikos” kelimesinden gelmektedir (Glover & Prawitt, 2013, s. 2; Yankova, 2015, s. 84). Bu bağlamda şüphecilik kesin bilginin olanaksızlığını ileri süren felsefi görüş olarak ifade edilebilir (Hançerlioğlu, 2013, s. 388). Şüphecilik kavramının genel olarak felsefe, din, etik, bilim ve tüketici literatüründe yer aldığı belirtilebilir. Bu bağlamda şüpheciliğin felsefi şüphecilik, tarafsız şüphecilik, olumsuz şüphecilik, bağlamsal şüphecilik, dini şüphecilik, siyasi şüphecilik, etik şüphecilik, bilimsel şüphecilik, reklam şüpheciliği gibi

alanları bulunmaktadır (Yankova, 2015, s. 83-89). Denetim literatüründe ise genellikle mesleki şüphecilik açısından konuya yaklaşıldığı ifade edilebilir.

Denetimde mesleki şüphecilik, farklı bakış açılarının bir sonucu olarak farklı şekillerde tanımlanmaktadır. Buna göre; denetimde mesleki şüphecilik “mesleğin temelini oluşturan ve denetim kanıtlarının eleştirel değerlendirmesi ile sorgulayıcı bir aklı içeren bir tutum” (Ciolek, 2017, s. 34), “bireyin alternatifler veya açıklamalar için yeterli destek sağlayıncaya kadar sonucu erteleme eğilimini nitelendiren çok boyutlu bir yapı” (Hurtt, 2010, s. 151), “sorgulayan bir aklı ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesini içeren bir tutum” (Public Company Accounting Oversight Board [PCAOB], 2012, s. 1), “denetçinin muhtemel yanlışlığa işaret edebilecek durumları belirleyen ve bunlara yanıt verme yeteneğini artıran temel bir tutum” (IAASB, 2012, s. 1), “sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutum” (Bağımsız Denetim Standardı [BDS] 200, paragraf 13) biçiminde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımlar doğrultusunda, mesleki şüphecilik genel olarak denetim boyunca önemli yanlışlık, hata, hile ve bilginin güvenilirliği konusunda yanıltıcı durumların olabilirliğini göz önünde bulundurarak denetim kanıtlarının eleştirel ve titiz biçimde değerlendirilmesi ile denetimde sorgulayıcı bir yaklaşım içinde bulunulmasını gerekli kılan bir tutum olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda mesleki şüphecilik bağımsız denetimin önemli bir parçası ve denetimi tamamlayan bir unsur olarak nitelendirilebilir.

Mesleki şüphecilik denetim kanıtlarının eleştirel değerlendirmesini içermektedir. Söz konusu bu eleştirel değerlendirme denetçinin incelemelerini uygun bir şekilde yapabilmesine olanak tanımaktadır. Aynı zamanda, yönetimden ve üst yönetimden sorumlu olanlardan elde edilen bilgilerin güvenilirliğinin sorgulanmasını ve diğer denetim kanıtlarıyla çelişen kanıtlar olması durumuna karşı da tetikte olmayı gerektirmektedir (IAASB, 2012, s. 1).

#### 4. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Mesleki şüphecilik, denetim sürecinde sürdürülmesi gereken bir tutum olması sebebiyle literatürde kendine yer edinmiştir. Bu bağlamda konunun önemini ortaya çıkarabilmesi açısından mesleki şüphecilik konusunu çeşitli açılardan inceleyen yerli ve yabancı literatürde yer alan bazı çalışmaların özetine aşağıda Tablo 1’de yer verilmiştir.

**Tablo-1: Literatür incelemesi**

Yazar (yıl)	Çalışmanın Özeti
Nelson (2009)	Çalışmada, denetim alanındaki mesleki şüphecilik konulu araştırmalar gözden geçirilmiş olup denetimde mesleki şüphecilik yansıtan bir yargıda bulunmak için denetim kanıtlarının denetçinin bilgisi, özelliği ve güdülleri ile nasıl birleştirildiğini açıklayan bir model sunulmuştur. Model, denetim yargı ve eylemlerinde mesleki şüphecilik düzeyini etkilemek için denetçilerin mevcut bilgisi, özelliği ve güdülerinin birleşimini ön plana çıkarmaktadır.
Hurt (2010)	Çalışmada mesleki şüphecilik ölçümleyebilmek amacıyla bir ölçek geliştirilmiştir. Birtakım şüphecilik düzeylerini belirlemek için bireyin belirli şekillerde davranmasını etkileyen şüpheli davranışların çok boyutlu özelliklerine odaklanılmıştır. Güvenilirlik analizi ve pilot çalışma sonrası yapılan faktör analizi sonucunda maddeler sorgulayıcı akıl, bilgiyi arama, kararı erteleme, bireylerarası anlayış, bağımsızlık ve özgüven olmak üzere 6 faktör altında toplanmıştır.
Dalkılıç ve Oktay (2011)	Uluslararası denetim ve güvence standartlarında mesleki şüphecilik araştırıldığı çalışmada şüphecilik ve mesleki şüphecilik kavramları tanımlanarak mesleki şüphecilik etkileyen durumlar incelenmiştir. Mesleki şüphecilik, hata ve hilelerin tespit edilmesinde önemli olduğu belirtilmiştir. Normal sonuçlanan ve herhangi bir hata veya hileye rastlanılmayan bir denetim sürecinin denetçiye hata ve hile ortaya çıkarma yeteneğini sağlamayacağı ifade edilmiştir.
Popova (2012)	Çalışmada mesleki şüphecilik düzeyinin (kişisel özelliklere bağlı yüksek/düşük şüphecilik) ve varsayımsal olarak müşterilerle olan farklı deneyimlerin denetim kararlarına etkilerini incelemek amaçlanmıştır. Bu çalışmada Hurt (2010) tarafından geliştirilmiş olunan mesleki şüphecilik ölçeği kullanılmıştır. Elde edilen veriler ANOVA analiziyle test edilmiştir. Çalışma sonucunda şüpheli olan katılımcıların, kanıtları değerlendirme aşamasında hileye ilişkin kanıtlara karşı daha hassas olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmanın sonuçları, denetim kalitesinin hem mesleki şüphecilik özelliğinden hem de müşteriye özgü önceki deneyimlerden etkilendiğini desteklemektedir.
Hussin ve Iskandar (2013)	Araştırmada Hurt'ün (2010) geliştirdiği ölçeğin Malezya'ya uygunluğunu araştırmak için bir faktör analizi çalışması yapılmıştır. Araştırmanın sonuçları, Hurt'ün (2010) şüphecilik ölçeğiyle ulaşılan 6 boyuttan bilgiyi arama, bağımsızlık, bireylerarası anlayış, özgüven ve sorgulayıcı akıl olmak üzere 5 boyutun Malezya'da mesleki şüphecilik belirlenmesinde önemli boyutlar olduğunu göstermiştir. Elde edilen sonuçlarda, denetim işini geciktirebileceği kanısıyla kararı erteleme boyutunun konu dışı bırakıldığı ifade edilmiştir.
Pretnar Abičić (2014)	Denetçilerin mesleki şüphecilik ve hileli finansal raporlama riskinin incelendiği çalışmada, müşteri ile olan sözleşme süresinin ve denetimin planlama aşamasında tahmin edilen hile riskinin denetim sürecinin diğer aşamalarında denetçinin mesleki şüphecilik etkileyip etkilemediğini ve hile riskinin değerlendirilmesinde mesleki şüphecilik etkisinin denetçinin deneyimiyle ilişkili olup olmadığını belirlemek amaçlanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde çalışmanın, “planlama aşamasında hile riskinin düşük değerlendirilmesinin, denetimin sonraki aşamalarında denetçinin mesleki şüphecilik etkileyeceği” ile “bir müşteride daha uzun süreli denetim yapmanın, denetçinin mesleki şüphecilik azalmasını etkileyeceği” yönündeki hipotezleri doğrulanmıştır. Çalışmada ayrıca mesleki şüphecilik denetimdeki önemi kabul edilmesine rağmen hile riskinin değerlendirilmesinde uygun düzeyde şüphecilik gösterilmediği sonucuna ulaşılmıştır.
Erdoğan (2015)	Çalışmada finansal skandalların yaşanmasıyla birlikte bağımsız denetim mesleğinin sorgulanmasına neden olan durumlara cevap aranması amaçlanmış olup muhasebe mesleği açısından bağımsız denetimi etkileyen sorunlar ile finansal tabloların bağımsız denetimine yapılan eleştirilerin nedenleri açıklanmıştır. Ayrıca çalışmada hile ve usulsüzlükleri tespit etmede denetçiye yardımcı olabilecek faktörler; eğitim, çevresel farkındalık, mesleki şüphecilik ve deneyimlerden öğrenme biçiminde belirtilmiştir. Çalışma neticesinde mesleki şüphecilik denetim mesleğinin önemli bir unsuru olarak kabul edilmekle birlikte; bağımsız denetçilerin yetiştirilmesinde, soru sorma ve bu sorular doğrultusunda mevcut durumun belirlenmesinin önemli olduğu vurgulanmıştır.
Holley (2016)	Muhasebe yöneticilerinin eleştirel düşüncesi ile mesleki şüphecilik arasındaki ilişkinin incelendiği araştırmada verilerin toplanması için Mesleki Şüphecilik anketi (Hurt, 2010) ve Watson-Glaser Eleştirel Düşünme Değerlendirme Formu S (Watson ve Glaser, 1994) kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda muhasebe yöneticilerinin finansal istikrarı sağlamak ve operasyonel riski en aza indirmek için muhasebe sistemlerinde mesleki şüphecilik ve eleştirel düşünmeyi aynı anda uygulayarak küçük işletmelerdeki kontrol sistemlerini güçlendirebileceği ortaya koymuştur.

Ciolek (2017)	Çalışmada denetçilerin mesleki şüphecilikleriyle ilgili araştırmaların sentezlenmesi ve mesleki şüphecilik özelliklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Denetimde mesleki şüphecilğin uygulama ve teori açısından önemli bir kavram olduğundan hareketle, mevcut denetim standartlarında yer almış olmakla birlikte belirsizliklerin olduğu ve araştırmalar ile düzenleyicilerin kavramın önemini vurgulamanın yanında nasıl belirtilip ölçüleceği konusunda mücadele verildiği belirtilmiştir. Çalışmada şüphecilik eksikliğinin denetim noksanlıklarının temel nedeni olup olmadığını ve hangi faktörlerin şüphecilik eksikliğine yol açtığını belirlemenin zorluğu da vurgulanmıştır. Araştırma bulgularının uygulama ve düzenlemelere (standartlar) yönelik çıkarımları olmakla birlikte şüpheli yargının şüpheli eyleme nasıl dönüştüğünü anlamak için ek araştırmalar yapılmasına ihtiyaç olduğunu gösterdiği ifade edilebilir. Bir şüphecinin sahip olması gereken özellikler ise sorgulayıcı akıl, kararı erteleme, bilgiyi arama, bireylerarası anlayış, özgüven ve bağımsızlık olmak üzere altı kategoride sıralanmıştır.
Aschauer vd. (2017)	Denetçilerin müşteri şirket yöneticilerine olan güveni ile mesleki şüphecilik düzeyleri arasındaki ilişkinin araştırıldığı çalışmada, iki aşamadan oluşan çok yönlü bir yaklaşım kullanılmıştır. İlk olarak bireylerarası güven ve mesleki şüphecilik kavramını belirlemek ve bir hipotez geliştirmek için denetçilerle görüşmeler yapılmıştır. İkinci olarak ise denetçiler ve müşteriler arasındaki güven ve mesleki şüphecilik ilişkisini ortaya çıkarmak için Almanya'da 233 kişiden oluşan denetçi-müşteri ikilisinden veri toplanmıştır. Çalışmanın mesleki şüphecilik boyutuyla ilgili görüşme sonuçları incelendiğinde; müşterilerde Hurtt (2010) tarafından belirtilmiş olan mesleki şüphecilik özelliklerinin ön plana çıktığı, denetim uygulamasında mesleki şüphecilğin tarafsız bir kavram olarak anlaşıldığı ve denetçi-müşteri ilişkisinde güven temelli ilişki rolüne ilişkin olumlu bir görüşte olduğu ifade edilebilir. Öte yandan, denetçinin mesleki şüphecilğini etkileyebilecek faktörlere ekonomik bağımlılık, denetim firmasının özellikleri gibi çeşitli çevresel hususların örnek olarak sunulduğu görülmüştür. Çalışmada ayrıca denetçilerin müşterileriyle güven temelli bir ilişki içinde olmasının müşterilerin denetçinin mesleki şüphecilğine ilişkin algılarıyla pozitif biçimde ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Azgin (2018)	Çalışmada, mesleki şüphecilğin denetimde önemi açıklanarak kaliteli bir denetim için gerekli ölçütler ve denetim kalite çerçevesi incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmada denetçilerin mesleki şüpheciliklerini ortaya çıkarmak için Hurtt'ün (2010) mesleki şüphecilik ölçeği; kaliteyi ölçmek için ise IAASB'in denetim kalitesine yönelik sunulan çerçeve doğrultusunda hazırlanan ölçeğe Sulaiman'ın (2011) çalışmasındaki sorulardan da eklenmesiyle oluşturulan ölçek kullanılmıştır. Ayrıca denetçilerin denetim kalitesine etkisi olabilecek unsurları açıklamalarına yönelik açık uçlu bir soru sorulmuştur. Ölçek Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu [KGK] tarafından yetki verilen ve fiilen bağımsız denetim yapan 197 denetçiye uygulanmıştır. Çalışmada doğrulayıcı faktör analiziyle şüphecilği ve kaliteyi açıklayan boyutlar belirlenmiştir. Şüphecilik boyutlarının sorgulayıcı akıl-merak, bağımsızlık, yargıyı erteleme, özgüven ve kişiler arası anlayış olmak üzere 5 faktör altında toplandığı görülmüştür. Kalitenin boyutları ise girdi, süreç, çıktı ve çevresel faktörler altında toplanmıştır. Daha sonra yapısal eşitlik modeli ile hipotezler test edilmiştir. Çalışmada denetçinin mesleki şüphecilği ile denetim kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.
Karahan (2018)	Çalışmanın amacı, bağımsız denetçinin mesleki şüphecilğinin denetim standartları bağlamında denetim kalitesine olan etkisini incelemek ve mesleki şüphecilğin denetim kalitesi üzerindeki pozitif etkisini tespit etmektir. Araştırmada mesleki şüphecilği ölçmede Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçekten; bağımsız denetim kalitesini ölçmek için ise Esendemirli'nin (2013) çalışmasından yararlanılmıştır. Araştırmanın örneklemini 87 bağımsız denetçiden oluşmaktadır. Verilerin analiz edilmesinde keşfedici faktör analizi, Pearson korelasyon analizi, çoklu regresyon analizi, t-testi ve ANOVA testi uygulanmıştır. Çalışmada mesleki şüphecilik; sorgulayıcı zihin, merak, bireylerarası uzlaşma, özgüven, karar verme yeteneği faktörlerinden; denetim kalitesi ise liderlik sorumlulukları, müşteri ilişkileri yönetimi, denetimin yürütülmesi, insan kaynakları ve izleme faktörlerinden oluşmaktadır. Çalışma neticesinde bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik düzeylerinin yeterli olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca "Bağımsız denetçinin mesleki şüphecilği ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif anlamlı ilişki vardır" biçimindeki araştırmanın temel hipotezi kabul edilmiş olup değişkenler arasındaki ilişkilerin pozitif yönlü olduğu tespit edilmiştir.
Yılmaz (2018)	Çalışmada, Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçeğin Türkçeye çevrilmesiyle geçerlik ve güvenilirlik analizlerinin yapılması ve ölçeğin Türkiye'deki meslek mensupları üzerinde uygulanması amaçlanmıştır. Bu bağlamda Türkiye'deki yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci ve mali müşavirler ve öğretim elemanlarının mesleki şüphecilik düzeylerinin ölçülmesi için bir araştırma yapılmıştır. Çalışmada, yeminli mali müşavirlerin mesleki şüphecilik düzeylerinin diğer katılımcıların şüphecilik düzeylerinden anlamlı bir şekilde farklılık gösterdiği ve yüksek yaş grubundaki katılımcıların düşük yaş grubundaki katılımcılara göre daha yüksek

	mesleki şüphencilige sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır.
Khaligova (2019)	Hileli finansal raporlama ile mesleki şüphencilik ele alınarak bağımsız denetçilerin bu konular hakkındaki duyarlılığının incelenmesinin amaçlandığı çalışmada veriler Ankara ili özelinde 109 denetçiden toplanmıştır. Çalışmada verilerin analiz edilmesinde t testi, tek yönlü varyans analizi ve TUKEY testi uygulanmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre denetçilerin hileli finansal raporlamada yeterli düzeyde bilgi ve birikime sahip oldukları, şüpheli bir yaklaşımla denetimi gerçekleştirdikleri, denetimin her safhası ile hile tespitinde mesleki şüphencilige önem verildiği ve mesleki şüphencilğin deneyimle kazanıldığı vurgulanmıştır.
Tayyar vd. (2020)	Mesleki şüphencilğin etik algısı üzerindeki etkisinin incelendiği çalışmada mesleki şüphencilğin sorgulayıcı zihin, merak, özgüven, karar verme yeteneği ve bireyler arası uzlaşma boyutlarının ölçülmesi için Hurtt'ün (2010); mesleki etik değerlerinin tarafsızlık, genel olarak etik algısı ve mesleki yeterlilik boyutlarının ölçülmesi için Sakarya ve Kara'nın (2010) çalışmalarında yer alan ölçekten yararlanılmıştır. Çalışma çerçevesince veriler Uşak ilinde görev yapan 103 SMMM'ye anket uygulanarak toplanmıştır. Veriler; betimleyici analiz, açıklayıcı faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli ile analiz edilerek sonuçlara ulaşılmıştır. Araştırma sonucunda muhasebe açısından mesleki şüphencilğin mesleki etik değerleri üzerinde aynı yönde ve anlamlı etkisi olduğu tespit edilmiştir. Mesleki şüphencilğin sorgulayıcı zihin ve özgüven alt boyutlarının; merak, bireyler arası uzlaşma ve karar verme yeteneği alt boyutlarına kıyasla bu etkide daha fazla ön plana çıktığı belirtilmiştir. Bu doğrultuda çalışmada özellikle muhasebe meslek mensubunun sorgulayıcı ve özgüvenli olması ne kadar yüksekse etik davranma eğiliminin de o kadar yüksek olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo-1’de görüldüğü üzere denetimde mesleki şüphencilikle ilgili literatür bir bütün olarak değerlendirildiğinde mesleki şüphencilğin denetimin önemli bir unsuru olduğu ifade edilebilir. Ayrıca bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilikleri ile ilişkilendirilen çalışmalarda nicel araştırma yöntemlerinin tercih edildiği genellikle de Hurtt (2010) tarafından geliştirilen ölçekten yararlanıldığı ifade edilebilir. Mevcut literatürden farklı olarak bu çalışmada nitel araştırma yöntemi benimsenerek araştırmanın amacına ulaşılmaya çalışılmıştır. Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik tutumunun soyut bir yönü olması bakımından insan doğasına uygun bir biçimde bireylerin düşünceleri, yaşantıları ve deneyimlerinin farklı bakış açılarıyla ele alınması yararlı olabilir. Bu bağlamda araştırmaya yöntemsel açıdan farklı bir boyut kazandırılmasıyla birlikte hedef kitle ile birebir görüşme sağlanarak bağımsız denetçilerin mesleki şüphencilige yönelik düşüncelerini ve deneyimlerini kendi görüşleri çerçevesinde incelenmeye çalışılmıştır. Konunun derinlemesine görüşmelerle daha detaylı bir biçimde incelenerek ortaya çıkan bilgilerin açıklanmasının literatüre katkısı olabileceği belirtilebilir. Diğer bir yönüyle çalışmada, bağımsız denetimin önemli bir parçası olarak ifade edilebilen mesleki şüphencilğin ne ifade ettiği ve neden önemli olduğu, mesleki şüphencilğin uygulanışının nasıl olduğu, bağımsız denetimde mesleki şüphencilikle odaklanılan alanların, bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özelliklerinin ve bağımsız denetçinin mesleki şüphencilğini etkileyebilen unsurların neler olduğunun derinlemesine incelenmesiyle literatüre katkı sağlanması hedeflenmektedir.

## 5. ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu kısmında öncelikle araştırmanın amacına, kapsamına ve yöntemine yer verilmiştir. Daha sonra araştırmadan elde edilen bulgular açıklanmıştır.

### 5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilığe ilişkin bakış açılarını keşfetmektir. Bu amaç doğrultusunda araştırmada aşağıdaki sorulara cevap aranmaktadır:

- Mesleki şüphecilik ne ifade ediyor?
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik önemli midir? Neden?
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla en çok hangi alanlara odaklanılmaktadır?
- Mesleki şüpheciliği etkileyen faktörler nelerdir?
- Bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilik özellikleri nelerdir?
- Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphecilik uygulamaya nasıl aktarılmaktadır?
- Mesleki şüphecilik nasıl kanıtlanabilir?
- Mesleki şüphecilik açısından bağımsız denetimde karşılaştığınız sorunlar ve sorunların çözümleri için neler yapılmaktadır?
- Bağımsız denetim mesleğinin geldiği nokta göz önüne alındığında ve mesleki şüphecilik tutumu değerlendirildiğinde geleceğe ilişkin görüşler nelerdir?

### 5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmada bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikle ilgili deneyimlerinin ve görüşlerinin derinlemesine bir analizle ortaya konulması ve konuya daha geniş bir bakış açısıyla yaklaşılabilmesi için nitel araştırma yöntemi kullanılmıştır. Ayrıca çalışmada nitel araştırma desenlerinden fenomenoloji (olgubilim) deseni tercih edilmiştir. Bu bağlamda bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilığe ilişkin görüşlerini keşfedebilmek için nitel araştırma yöntemlerinden biri olan görüşme veri toplama aracı olarak tercih edilmiş olup yarı yapılandırılmış görüşme formu aracılığıyla veriler elde edilmiştir. Söz konusu formda yer alan sorular Altunakar (2015), Auditing and Assurance Standards Board [AUASB] (2012), Bağımsız Denetim Standartları, Dalkılıç ve Oktay (2011), Endrawes (2010), Glover ve Prawitt (2013), Hurtt (2010), Hurtt vd. (2013), IAASB (2012), International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], International Ethics Standards Board for Accountants [IESBA] ve International Accounting

Education Standards Board [IAESB] (2017), Leung (2017), PCAOB (2012) ile Pretnar Abičić (2014) tarafından hazırlanan çalışmalardan yararlanılarak oluşturulmuştur. Hazırlanan görüşme formundaki soruların geçerliliğinin sağlanması için uzman görüşüne başvurulmuştur. Bu doğrultuda görüşme soruları kapsam, uygunluk, anlaşılabilirlik ve açıklık açısından değerlendirilmesi için gerek teorik açıdan gerekse uygulamaya yönelik yöntem açısından toplamda üç uzman tarafından incelenmiştir. Uzmanların görüşleri doğrultusunda bazı sorular silinmiş bazı sorular da yeniden şekillendirilmiştir. Uzman incelemesinden sonra hazırlanan yarı yapılandırılmış görüşme formu doğrultusunda pilot çalışmanın yapılması aşamasına geçilmiştir. Çalışmada görüşme sorularının kapsamını ve niteliğini belirlemek amacıyla Samsun ve Trabzon illerinde olmak üzere iki bağımsız denetçiyle pilot görüşme yapılmıştır. Bağımsız denetçilerin mesleki şüphesizliğe ilişkin görüşlerini değerlendirmek amacıyla yapılan pilot görüşmeler çözümlenmiş ve analiz edilmiştir. Analiz sonucunda elde edilen bulgulara ve görüşme esnasındaki katılımcıların sorulara yönelik vermiş oldukları tepkiler doğrultusunda görüşme formundaki sorular yeniden düzenlenmiştir.

Çalışmada İstanbul ilinde ulusal ve uluslararası çapta faaliyet gösteren 13 farklı bağımsız denetim şirketinin her birinden bir bağımsız denetçi olmak üzere toplam 13 bağımsız denetçiyle görüşme yapılmıştır. Örneklemede bağımsız denetim şirketlerinde hizmet veren KGK tarafından yetki belgesine sahip sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçi unvanlarına sahip bağımsız denetçiler yer almaktadır. Çalışmanın saha araştırmasının yapılabilmesi için Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Etik Kurulu'ndan etik onay alınmıştır. Ayrıca katılımcılara araştırma hakkında bilgi vermek ve bağımsız denetçilerin araştırmaya gönüllü olarak katıldıklarını beyan edebilmeleri için aydınlatılmış onam formu kullanılmış olup katılımcıların gönüllü olarak katıldıklarını dair onamları alınmıştır. Araştırma çerçevesince toplanacak verilerin eksiksiz bir biçimde toplanabilmesi için görüşme öncesinde katılımcıların izni alınarak ses kayıt cihazı kullanılmıştır. Katılımcılarla Temmuz-Eylül 2019 tarihlerinde görüşmeler yapılmıştır. Yapılan görüşmeler ise 37-119 dk. arasında sürmüş olup görüşmelerin ortalama süresi ise 1 sa. 21 dk. 28 sn. dir.

Görüşmelerden elde edilen verilerin analiz edilmesinde betimsel ve içerik analizinden yararlanılmıştır. Söz konusu analizlerden yararlanılarak elde edilen veriler kod, alt tema ve temalara ayrılarak sınıflandırılmıştır. Ayrıca araştırmacının kodlamaları dışında bir akademisyenden, iki katılımcıya ait dökümleri içeren kodlama tablosu verilerek, bağımsız ve tarafsız bir şekilde kodlama yapılabilmesi için yardım alınmıştır. Dolayısıyla çalışmanın veri analizinde iki kodlayıcı tarafından bağımsız olarak aynı veri seti üzerinde kodlamanın yapılması sağlanmıştır. Bu bağlamda nitel çalışmalarda



kodlama güvenilirliğin en az yüzde 80 olması tavsiye edilmektedir (Creswell, 2017, s. 203; Miles & Huberman, 1994, s. 64). Araştırma kapsamında Miles ve Huberman (1994) tarafından önerilen kodlama güvenilirliğini hesaplamaya yönelik Güvenirlilik=  $(\text{Görüş birliği} / (\text{Görüş birliği} + \text{Görüş ayrılığı})) \times 100$  formülü yardımıyla elde edilen kodların güvenilirliği incelenmiştir. Yapılan iki ayrı kodlama üzerinde karşılaştırma yapılmış olup iki farklı katılımcıya ait ortaya çıkan kodlardan hareketle yüzde 94 oranında güvenilirlik tespit edilmiştir.

Veri analizi sonucunda ulaşılan bulgular; tema, alt tema veya kodları gösteren tablolar ve doğrudan alıntılar ile sunulmuştur. Ayrıca elde edilen sonuçların hangi tema, alt tema ve kodda yoğunlaştığının tespit edilmesi amacıyla frekans (sıklık) analizi yapılmış ve ulaşılan sonuçlar tabloda katılımcı görüşü (f) olarak gösterilmiştir. Bu bağlamda katılımcı görüşü (f), araştırma katılımcılarından elde edilen veriler doğrultusunda görüşlerin değerlendirilmesiyle ulaşılan ilgili tema, alt tema veya koda görüş bildiren katılımcı sayısını ifade etmektedir.

### 5.3. Araştırmanın Bulguları

Çalışmanın bu kısmında araştırmaya katılanların demografik özelliklerine, mesleki şüpheciliğin anlamına, mesleki şüpheciliğin önemine, bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlara, bağımsız denetçinin mesleki şüpheciliğini etkileyen unsurlara, bağımsız denetimde mesleki şüpheciliğin özelliklerine, bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasına, mesleki şüpheciliğin kanıtlanabilmesine, bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları ile bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğine yönelik bulgular açıklanmıştır.

#### 5.3.1. Katılımcıların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılanların demografik özelliklerinin değerlendirilmesi için görüşme esnasında katılımcılara “Bize biraz kendinizi tanıtır mısınız?” sorusu sorulmuştur. Bu bağlamda elde edilen görüşme dökümlerinden 13 katılımcının demografik özelliklerine ulaşılmıştır. Bağımsız denetçilerin demografik özellikleri cinsiyet, bağımsız denetçi unvanı, meslek mensubu unvanı, yaş ve mesleki deneyim açısından incelenmiştir. Araştırmanın örneklemini oluşturan 13 kişinin demografik özellik dağılımları aşağıda Tablo-2’de gösterilmiştir.

**Tablo-2:** Katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bulgular

Özellikler	Katılımcılar	Sayı (n)	Yüzde (%)	Toplam (n)
Cinsiyet	Kadın	2	15	13
	Erkek	11	85	
Bağımsız Denetçi Unvanı	Denetçi	1	8	13
	Kıdemli Denetçi	1	8	
	Baş Denetçi	2	15	
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	9	69	
Meslek Mensubu Unvanı	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	8	62	13
	Yeminli Mali Müşavir	5	38	
Yaş	30-39 yaş	6	46	13
	40-49 yaş	2	15	
	50-59 yaş	1	8	
	60 ve üzeri yaş	4	31	
Mesleki Deneyim	6-10 yıl	1	8	13
	11-15 yıl	3	23	
	16-20 yıl	2	15	
	21 ve üzeri yıl	7	54	

Tablo-2’de görüldüğü üzere; araştırmanın katılımcılarının cinsiyete göre dağılımı incelendiğinde 13 katılımcının 11’inin erkek, 2’sinin kadın olduğu görülmektedir. Katılımcıların bağımsız denetçi yetkisi açısından unvanları değerlendirildiğinde ise 9 kişinin sorumlu ortak baş denetçi, 2 kişinin baş denetçi, 1 kişinin kıdemli denetçi ve 1 kişinin de denetçi olduğu belirlenmiştir. Örneklemin meslek mensubu unvanına göre dağılımları incelendiğinde toplam 13 meslek mensubundan 8’inin SMMM ve 5’inin YMM olduğu anlaşılmaktadır. Bağımsız denetçiler yaş açısından değerlendirildiğinde en fazla katılımcının 6 kişi ile 30-39 yaş aralığında; en az katılımcının ise 1 kişi ile 50-59 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Mesleki deneyim açısından inceleme yapıldığında ise en fazla katılımcının 7 kişi ile 21 ve üzeri yıl; en az katılımcının ise 1 kişi ile 6-10 yıl aralığında mesleki deneyimlerinin olduğu tespit edilmiştir.

### 5.3.2. Mesleki Şüpheliğin Anlamına İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetçiler için mesleki şüpheliğin ne anlam ifade ettiğini belirleyebilme adına katılımcılara “Mesleki şüphelik sizin için ne ifade ediyor?” sorusu yöneltilmiştir. Anılan soruya verilen cevaplardan elde edilen bulgular *mesleki şüpheliğin anlamı* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo 3’te gösterilmiştir.

**Tablo-3: Mesleki şüpheciliğin anlamı**

Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak	8	19	42
Denetimin temel taşlarından biri	8	19	
Sorgulayıcı ve eleştirel bir biçimde yaklaşmak	6	14	
Güven ama kontrol ederek yaklaşmak	5	12	
Standartların getirmiş olduğu bir görev	4	10	
Gerçeğe uygun sunumu sağlayan her şey	3	7	
Teori ve tecrübenin birleşmesiyle oluşan denetimin bir kuralı	3	7	
Erdemlilik/davranış şekli	2	5	
Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanana kadar sürdürülmesi gereken bir süreç	1	2	
Nereye ve nasıl bakılacağını sağlayan bir süzgeç	1	2	
Verilen kararın doğruluğunu hissedebilmek	1	2	

Tablo-3'te görüldüğü üzere mesleki şüpheciliğin anlamı değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak (f=8) ve denetimin temel taşlarından biri (f=8) biçiminde belirtilmiştir.

Mesleki şüpheciliğin anlamını hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak olarak ifade eden katılımcılardan K10 görüşünü “*Dolayısıyla biz aslında kendim olarak eğittiğimiz çocuklar olarak da her zaman için dediğim gibi özellikle de işin tarzı, kullanılan tahmin seviyeleri önceden önemli rastlanılan hatalar, müşterinin mevcut durumu, kullandıkları finansal raporlardan beklentiler ışığında her zaman için suistimal riskini göz önünde bulundurması ve şüphecilik için yani her zaman müşteriden gelen bilgilere dair şüpheli bir yaklaşımla yaklaşılması gerektiğini hep bilgilendiriyoruz. Biz suistimalle çok ilişkilendiriyoruz şüpheciliği yani ne kadar şüpheli olursanız gelen verideki olası suistimal vakalarını daha rahat tespit edilmesinde destek olur diye düşünüyoruz.*” biçiminde belirtmiştir. Benzer biçimde K13 görüşünü “*Hata ya da hile riski olabilirliğini belirlemek.*” biçiminde ifade etmiştir.

Mesleki şüpheciliğin anlamını denetimin temel taşlarından biri olarak ifade eden katılımcılardan K11 görüşünü “*Mesleki şüphecilik aslında bağımsız denetimin temel taşlarından bir tanesi.*” biçiminde belirtmiştir. Benzer biçimde K12 görüşünü “*Mesleki şüphecilik denetimin temel taşlarından bir tanesi. Çünkü her şey şüpheyle başlar. Her şey şüpheyle başladığı için yani sizin o şüphenin etrafında denetimi şekillendirmeniz gerekmekte. Dolayısıyla bu şüphe olması gerekiyor.*” biçiminde ifade etmiştir.

### 5.3.3. Mesleki Şüpheliğin Öneme İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetimde mesleki şüpheliğin neden önemli olduğunu belirleyebilmek için katılımcılara “Size göre bağımsız denetimde mesleki şüphelilik önemli midir? Neden?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *mesleki şüpheliğin önemi* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo-4’te gösterilmiştir.

**Tablo-4:** Mesleki şüpheliğin önemi

Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme	7	16	43
Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama	7	16	
Bilgi kullanıcılarına doğru finansal tablo sunumu sağlama	6	14	
Her şeyi doğru kabul etmeyerek bulgulara ulaşma	6	14	
Kaliteli bir denetim sağlama	4	9	
Makul güvence verme	4	9	
Dürüst resim ilkesini sağlama	4	9	
Denetim risklerini belirleme	2	5	
Sürekliliği sağlama	1	2	
Yaratıcı muhasebe uygulamalarını inceleme	1	2	
Makinaların dışında işe soyutluk kazandırılması	1	2	

Tablo-4’de görüldüğü üzere mesleki şüpheliğin önemi değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme (f=7) ve yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama (f=7) biçiminde belirtilmiştir.

Mesleki şüpheliğin önemini olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme olarak ifade eden katılımcılardan K1 görüşünü “*Denetim çalışmasının sağlıklı yapılabilmesi için her gruba her hesap grubuna her işleme her vakaya her zaman bir hata ya da hile içerir şüphesi ile yaklaşmak durumundayız. Bunu yapmazsak eğer mevcut hata ya da hileyi ortaya gün yüzüne çıkaramayız.*” biçiminde belirtmiştir. Benzer biçimde K8 görüşünü “*Şimdi sizin denetimden geçiyor olmanız bazı insanların hileye teşebbüsünü bile ortadan kaldırır. Yani bir denetlenen şirkette hile ihtimalini düşünün bir de denetlenmeyen bir şirkette hile ihtimalini düşünün. Mesleki şüphelilik ile yaklaşıp sorgulamalar yapmamız veya mesleki şüphelilik riski olabilesi olayı ile olaylara yaklaşmamız birçok aslında hileyi birçok yanlış da ortadan kaldırıyor.*” biçiminde ifade etmiştir.

Mesleki şüpheciliğin önemini yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama olarak ifade eden katılımcılardan K4 görüşünü “*Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak bağımsız denetimin olmazsa olmazıdır, alfabesidir. Mesleki şüphecilik ile ancak bu kanıtları toplamak durumundadır. İşte bilançonun önümüze sunulan veya mali tabloların içinde yer alan değerlerin gerçekte var olup olmadıklarını test etmek üzere yeterli ve uygun denetim kanıtını hangi seviyeye kadar toplayacağımızı mesleki şüphecilik bakış açınız verir.*” biçiminde belirtmiştir. Benzer biçimde K7 görüşünü “*Yani aslında denetim nedir aslında denetim dinlemekten audit audience dinlemek muhakkak dinlemeniz lazım. Ama dinlerken dinlemekten kasıt sadece yani dinlemek değil müşteriye dinleyeceksiniz. Kanıt toplayacaksınız. Yani bir şeyler alacaksınız sözlü yazılı neyse ama bunları muhakkak bir işte filtreden geçirmeniz lazım. Tutarlı mı mantıklı mı denetim yapısına uygun mu bir dediği bir dediğine tutuyor mu bir departmanın söylediği öbür departmanın dediği birbirleriyle mantıklı mı? Mesela bir nevi mesleki şey oluyor bizde alışkanlık. Artık insanları normal günlük hayatta dinlerken de üç cümle önce başka bir şey söylemiş falan oluyor.*” biçiminde ifade etmiştir.

#### **5.3.4. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik Tutumuyla Odaklanılan Alanlara İlişkin Bulgular**

Araştırma kapsamında bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanları belirleyebilmek için katılımcılara “bağımsız denetim görevinizi yerine getirirken mesleki şüphecilik tutumunuzu kullanarak en çok hangi alanlara odaklanmaktasınız?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo 5’te gösterilmiştir.

**Tablo-5:** Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Hesap planı açısından	Gelir tablosu/maliyet hesapları	10	23	44
	Stoklar	7	16	
	Ticari alacaklar	6	14	
	Maddi/ maddi olmayan duran varlıklar	5	11	
	İlişkili taraf işlemlerine ilişkin hesaplar	4	9	
	Ticari borçlar	3	7	
	Hazır değerler	3	7	
	Özkaynaklar	2	5	
	Diğer alacaklar ve borçlar	2	5	
	Menkul kıymetler	1	2	
	Mali borçlar	1	2	
Finansal tablolar açısından	Temel mali tablolar	7	39	18
	Tüm tablolar/ mali tablolara ilişkin genelleme yapmamak lazım	6	33	
	Ek mali tablolar	3	17	
	Mali tabloların kullanıcılarına bağlı olarak işletmeden işletmeye değişmesi	2	11	
Denetim türü açısından	Tüm denetim türleri	10	63	16
	Finansal tablolar denetimi	5	31	
	Denetim alanına/ konuya özgü şüphecilik	1	6	
Denetim süreci açısından	Tüm süreç	9	41	22
	Müşteri kabulü	7	32	
	Denetim planlaması	6	27	
Sektör türü açısından	İnşaat	8	38	21
	Tekstil	5	24	
	Araç kurum şirketleri/ finansal/ türev piyasalar/ hedging	3	14	
	Demir-çelik ve maden	2	10	
	Sağlık hizmetleri/hastaneler	1	5	
	PPP (yap-işlet-devret)	1	5	
	Lojistik	1	5	
Halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından	Halka açık şirketler	4	50	8
	SPK, TTK, BDDK vb. kurumlar/ düzenlemeleri	4	50	

Tablo-5'te görüldüğü üzere bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar; hesap planı, finansal tablolar, denetim türü, denetim süreci, sektör türü ile halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından olmak üzere altı alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, hesap planı açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla gelir tablosu/ maliyet hesapları (f=10) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüphecilik tutumuyla hesap planı açısından odaklanılan alanları gelir tablosu/maliyet hesapları olarak ifade eden katılımcılardan K1 görüşünü “Herhangi bir şirketi de denetlemeye başladığınızda şirket için bizim için en önemli riski barındıracak nokta hasılat kalemleri.” biçiminde belirtmiştir. Benzer biçimde K10 görüşünü “Bir hasılatın kaydedilmesine ilişkin alanlarda bir suistimal kaynaklı sıkıntı olabilir.” biçiminde ifade etmiştir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar, finansal tablolar açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla temel mali tablolar (f=7) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüphecilik tutumuyla finansal tablolar açısından odaklanılan alanları temel mali tablolar olarak ifade eden katılımcılardan K4 görüşünü “Kuşkusuz bilançodur, diğer mali tablolar bilançonun türevidir. Yani gelir tablosu orada yer alır. Nakit akım tablosunun sonuçları oradadır. Özkaynak tablosunun sonuçları oradadır. Bilançodur. Bilançonun aktif ve pasifi varlıklar ve yükümlülükler her birinin teker teker kanıtını toplamak üzere şüphecilik kavramı tek tek her kalemden uygulamak durumundayız.” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K6 görüşünü “Bilanço şirket durumunu gösteriyor. Yani o yıl ki kârını göstermiyor. O yıl ki kârını gösteriyor ama ayrıntısını göstermiyor kârın nereden geldiğini falan göstermiyor. Ama sonuçta bilanço şirketin durumunu gösteriyor. O yıl çok kârlı olabiliriz zararlı olabilir ama bilançoda özkaynağı iyidir kötüdür insanlarda ona göre yatırım yapıyor. Şirkete ona göre bakıyor. Alacaklara bankalara ona göre bakıyor. Dolayısıyla gelir tablosu yıllık olduğu için bence bilanço daha önemli.” biçiminde ifade etmiştir.

### 5.3.5. Mesleki Şüphecilik Etkileyen Unsurlara İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında mesleki şüphecilik etkileyen faktörleri belirleyebilmek için katılımcılara “mesleki şüpheciliklerinizi etkileyen faktörler hakkında neler söyleyebilirsiniz?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *mesleki şüphecilik etkileyen unsurlar* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo-6'da gösterilmiştir.

**Tablo-6:** Mesleki şüpheciliği etkileyen unsurlar

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Çevresel faktörlerden kaynaklı unsurlar	Teknolojik faktörler	9	38	24
	Kültürel faktörler	7	29	
	Yasal faktörler	4	17	
	Ekonomik faktörler	4	17	
Denetlenen şirketten kaynaklı unsurlar	Zaman kısıtı	12	33	36
	İç kontrol sisteminin olup olmaması ve etkinliği	8	22	
	Denetlenen şirketin denetime karşı tutumu/tavrı/ bakış açısı	5	14	
	Kurumsallaşma düzeyi	5	14	
	Risk seviyesi yüksekliği	3	8	
	Yönetimin dürüstlüğü konusunda tereddütler	2	6	
	Denetlenen şirketin ilk yıl denetimi	1	3	
Bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar	Denetçinin tecrübesi/ Denetçinin sektör tecrübesi	13	33	40
	Denetçinin mesleki bilgisi/ sektör bilgisi	9	23	
	Denetçinin denetlenen şirketteki ilk yıl denetimi	4	10	
	Aynı müşterinin birden fazla yıl denetlenmesiyle şirketin tanınması	4	10	
	Bağımsız denetçinin kişisel özellikleri	4	10	
	Sosyal sorumluluk bilincinin olması	3	8	
	Denetim sektöründeki regülatör baskısı	2	5	
	Denetim şirketinin kalite anlayışı ve muhafazakarlık düzeyi	1	3	

Tablo-6’da görüldüğü üzere mesleki şüpheciliği etkileyen unsurlar; çevresel faktörlerden, denetlenen şirketten, bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar olmak üzere üç alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Mesleki şüpheciliği etkileyen çevresel faktörlerden kaynaklı unsurlar değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla teknolojik faktörler (f=9) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüpheciliği etkileyen çevresel faktörlerden kaynaklı unsurları teknolojik faktörler olarak ifade eden katılımcılardan K6 görüşünü “*Mesela eğer IT sistemi IT sistemini kullanıyorsa etkin olarak ve bütün finansal raporları oradan çıkıyorsa siz IT sistemini denetliyorsunuz şüpheciliğinizi kullanıp test etmiş oluyorsunuz. Ama IT sistemini kullanmıyorsa riski yüksek demektir. O zaman hata, hile değil sadece hata konusunda da riskiniz yüksek her şeye daha çok bakmamız lazım. Yani bilgi işlem sistemini kontrol kolay. Ama işi aslında her defasında aynı işlemi nasıl kaydettiğini kontrol etmek daha zor.*” olarak



belirtmiştir. Benzer biçimde K11 görüşünü “*Bilgi sistemleri bu genelde bilgi sistemleri güvenilir değilse o zaman bir sisteminde bir açık olup olmadığı konusunda biraz şüpheye kapılabiliyoruz. Ve denetimlerimiz o zaman sisteme dayalı değil de biraz daha detaylı çalışıyoruz. Çünkü sistemine güvenmediğimiz bir şirketin sisteminden alınan raporlara bu sefer güvenemiyorsunuz. Dolayısıyla bilgi sistemleri güvencesi almak çok önemli. Biz bilgi sistemleri uzmanlarını da kullanıyoruz denetimde eğer varsa bir eksiklik ona göre denetim planlıyoruz.*” biçiminde ifade etmiştir.

Mesleki şüpheciliği etkileyen denetlenen şirketten kaynaklı unsurlar değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla zaman kısıtı (f=12) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüpheciliği etkileyen denetlenen şirketten kaynaklı unsurları zaman kısıtı olarak ifade eden katılımcılardan K8 görüşünü “*Zamanın fazla olması aslında denetim kapsamınızı da olumlu etkiler. Şimdi o yüzden biz ön denetim yapıyoruz. Yani zaman dar olduğu için ne yapıyoruz ilk 8 ayı ayrı bakıyoruz atıyorum sonra 31 Aralıkta kadar bakıyoruz ama 8 ayı tekrardan bakıyoruz ama ilk o ilk gittiğimiz zamanı normalde yılsonuna koysanız bir daralma söz konusu olabileceği için biz ne yapıyoruz. Onu yaymaya çalışıyoruz. Riski de yayıyoruz. Hem bizim boş zamanımız oluyor 11 12. aylar bir kısmında eğitim alıyoruz bir kısmında ön denetim yapıyoruz. Dolayısıyla o şeyi ortadan kaldırmaya çalışıyoruz diyelim. Zaman baskısı ortadan böyle kaldırılıyor. Dediğim gibi kalitesizlik, zaman daralması için söylüyorum dolayısıyla mesleki şüpheciliğinizi etkiliyor. Yani ben işimi mi bitireyim şüphe mi edeyim ikisi arasında kalıyorsunuz. Zaman sizin şüpheciliğinizin sonuna kadar vardırımama, bir kısıt haline geliyor. ” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K10 görüşünü “*Zaman kısıtı her şeyin önünde bir şey engel. Zaman kısıtı olması aslında yapılan testleri ya da testlerin sonuçlanması sürecini daha hızlı tamamlaması sonucunu getiriyor. Daha hızlı yapılması için de bazı şeyler daha ikincil plana atılmış olabilir. O yüzden aslında planlaması çok kritik işin. Şimdi olabildiğince planlamaları ne kadar erken yaparsa bazı öngörülemeyen faktörleri de göz önünde bulundurmuş oluruz. O faktörleri ne kadar önden belirlerse aslında ona göre plan yapıp ona göre insanları işe atayıp böylelikle de hani o kısıtı ne diyeyim o kısıtı daha iyi yönetebiliriz. O yüzden de olabildiğince planlamalarımızı öne çekmeye çalışıyoruz ki önden bazı faktörleri öngörelim. Ona göre hareket alanımız olabilsin. Son ana kalan her zaman bir şey çıkıyor ama biz önden yapabileceğimiz işleri önden yapalım son ana biraz zamanımız kalsın uğraşıyoruz. Ona göre de zaman planlamasını ona göre yapmaya çalışıyoruz. Yani daha riskli işleri daha uzun zamanlar planlıyoruz.*” biçiminde ifade etmiştir.*

### **5.3.6. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik Özelliklerine İlişkin Bulgular**

Araştırma kapsamında mesleki şüpheciliğin özelliklerini belirleyebilmek için katılımcılara “bir bağımsız denetçi olarak sizin mesleki şüphecilik

özellikleriniz nelerdir?” sorusu yöneltmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo-7’de gösterilmiştir.

**Tablo-7:** Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler	Mesleki özen ve titizlik	6	33	18
	Dürüstlük	4	22	
	Tarafsızlık/objektiflik	4	22	
	Mesleki Muhakeme	2	11	
	Mesleki etik	2	11	
Mesleki şüphencilik ölçeğine göre özellikler	Kararı erteleme-ikna olmayan	13	20	66
	Bilgiyi arama-merak	12	18	
	Bağımsızlık	11	17	
	Bireylerarası anlayış-insan sarrafı	11	17	
	Özgüven	10	15	
	Sorgulayıcı akıl- dikkatli	9	14	
Diğer özelliklere göre	Makul- mütevazı	2	50	4
	Sosyal sorumluluk bilinci	2	50	

Tablo-7’de görüldüğü üzere bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri; denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler, mesleki şüphencilik ölçeğine göre özellikler ve diğer özellikler göre olmak üzere üç alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri, denetimin ilkeleri ve etik kurallar açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla mesleki özen ve titizlik (f=6) biçiminde belirtilmiştir. Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özelliklerini denetimin ilkeleri ve etik kurallara göre mesleki özen ve titizlik olarak ifade eden katılımcılardan K2 görüşünü “*Birazda işine titiz olman lazım. Titizlik göstermen lazım. Bilgini ortaya koymak lazım. Bunlar hep etkili.*” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K7 görüşünü “*Dolayısıyla ne derler ona mesleki özen dimi özen de önemli. Özen, titizlik falan.*” biçiminde ifade etmiştir.

Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri, mesleki şüphencilik ölçeği açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler tüm katılımcılar tarafından kararı erteleme-ikna olmayan (f=13) biçiminde belirtilmiştir. Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özelliklerini mesleki şüphencilik ölçeğine göre kararı erteleme-ikna olmayan olarak ifade eden katılımcılardan K1 görüşünü “*Her söylenene gözü kapalı inanmamak,*

*bunlar çok önemli noktalar. Karar vermemek lazım çok süratli karar vermek gibi bir tavrımız yok bizim olmamalı.” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K10 görüşünü “Genel olarak şirket içinde desteklenen şeyde o yani yarın son artık bu olduğu kadar gibi değil yani. Doğru kararı verene kadar yeterli denetim kanıtını elde edene kadar işlerin sonlandırılmaması. Bazı doğal deadline olan işler var halka açık şirketlerin belli deadlineleri var. Onlar tabi biraz daha sıkışık onlar için de erken işe başlamak hani bizimi şirkette bazı uygulamalar var. Hani bu tip işte özellikle halka açık şirketlerdeki planlama aktivitelerini öne çekilmesini sağlayan mekanizmalar çünkü hani ne kadar erken halka açık olduğu zaman bazı deadlineleri olduğu için ötelemek biraz daha problemlidir bir konu. O yüzden onu deadline ötelemektense işi erken başlayıp o karar almayı destekleyecek dokümanların toplanmasını sağlayabilecek zaman bırakmak.” biçiminde ifade etmiştir.*

### **5.3.7. Bağımsız Denetim Sürecinde Mesleki Şüpheliğin Uygulanmasına İlişkin Bulgular**

Araştırma kapsamında bağımsız denetimde mesleki şüpheliğin uygulanmasını belirleyebilmek için katılımcılara “bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheliğinizi uygulamaya nasıl aktarıyorsunuz?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetim sürecinde mesleki şüpheliğin uygulanması* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo 8’de gösterilmiştir.

**Tablo-8:** Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphecilğin uygulanması

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Müşteri Seçimi ve İşin Alınması	Müşteri kabulünde seçici davranma	10	71	14
	Müşteri kabul rehberi	4	29	
Denetim Planlaması	Önemlilik düzeyinin belirlenmesi	10	45	22
	Denetim risklerini saptama	7	32	
	Denetlenecek şirkete ilişkin bilgilerin toplanması	2	9	
	Denetlenen şirketle etkin iletişimde bulunmak	2	9	
	Riskli işlerde deneyimlilerin görevlendirilmesi	1	5	
Denetim Programının Yürütülmesi	Yeterli ve uygun kanıt toplama	5	25	20
	Denetim tekniğinin çeşitlendirilmesi ve şüphelenilen noktada farklı denetim kanıtı toplama tekniklerine yönelme	4	20	
	Üçüncü taraflardan elde edilen kanıtlara güvenmek	4	20	
	Uzmana danışma	4	20	
	Denetim ekibinde birinin yaptığı işi diğer ekip elemanının yeniden gözden geçirmesi	1	5	
	Denetim esnasında çalışma kâğıtlarını doldurma	1	5	
	Riskli hesaplara odaklanma	1	5	
Kantı Toplama Teknikleri	Doğrulama/ teyit/ mutabakat	10	26	38
	Sorgulamak/ soruşturmak	7	18	
	Gözlem	5	13	
	Belge inceleme	5	13	
	Analitik inceleme	4	11	
	Yeniden hesaplama	3	8	
	Fiziki inceleme	2	5	
	Tekniklerin hesaba göre değişmesi	2	5	

Tablo-8’de görüldüğü üzere bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphecilğin uygulanması; müşteri seçimi ve işin alınması, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi ve kanıt toplama teknikleri olmak üzere dört alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphecilğin uygulanması, müşteri seçimi ve işin alınması açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla müşteri kabulünde seçici davranma (f=10) belirtilmiştir. Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphecilğin uygulanması müşteri seçimi ve işin alınması açısından müşteri kabulünde seçici davranma olarak ifade eden katılımcılardan K12 görüşünü “*Şartlı rapor vermiştir müşteri bırakmıştır bana şartlı rapor verdiler. Bazen onunla da karşılaşıyoruz teklif*

aşamasında. İşte bize şartlı rapor istemiyoruz biz. Allah Allah şartlı rapor istemiyorsun düzgünsen şartlı rapor çıkmaz zaten. Ya baştan konuşalım ki diyor yok teklif vermiyoruz o zaman zaten. Vermeye gerek yok o da bir şüphencilik aslında. Ben bu firmadan çok aşırı derecede şüpheleniyorum ve bu riske denetçi olarak girmek istemiyorum. Altına da imza atmak istemiyorum. Şartlı bile versem raporu altına imza atmak istemiyorum diyorum yani ve almıyorum firmayı. Çünkü ben müşteriye vereceğim şartı daha denetlemeden söylersem ben bağımsızlığımı yitirmiş olurum. Şüphencilikte de olsa ne olacak olmasa ne olacak ondan sonra.” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K13 görüşünü “İlk aşamada müşteri kabulünde zaten bir yeni müşteri aldığımızda da onunla ilişkili şeyleri yani şirketin eski denetçisi ile görüşme gibi bu şeyleri konuşmaları mülakatları yapıyoruz. Onları dokümanite ediyoruz ki onlardan da elde ettiğimiz bilgiler veya şirketi bir araştırma şey süreci kapsamında orada şüpheli yaklaşım zaten olası kötü sonuçlar doğurmak tabii ki ilk kabul sürecinde oluyor.” biçiminde ifade etmiştir.

Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphencilüğün uygulanması, kanıt toplama teknikleri açısından değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla doğrulama/ teyit/ mutabakat (f=10) biçiminde belirtilmiştir. Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphencilüğün uygulanması kanıt toplama teknikleri açısından doğrulama/ teyit/ mutabakat olarak ifade eden katılımcılardan K2 görüşünü “Şüphelenirsem bankadan teyit alıyorum. Gidiyorum banka müdürü ile konuşuyorum. Yazı yazıyorum. Gidip orada araştırma yapıyorum. Birazcık da dedektiflik yapacaksın yani. Adam diyor ki şey diyor kapattı gitti yok ortada diyor. Yani nasıl yok adam kaybolmaz ki. Hâlbuki 2 sokak arkaya taşınmış diyelim. Nasıl bulacaksın nasıl anlayacaksın. Araştırıyorsun gidiyorsun soruyorsun komşusuna soruyorsun yanına soruyorsun. Bu adam nedir kimdir işte ticari sicilden şey çıkartıyorsun. Bilmem nereye bakıyorsun vergi dairesinden gidip şey çıkarttırıyorum beyanname veriyor mu vermiyor mu nereden veriyor adres değişikliği var mı? Buluyorum adamı yani. Kimse bulamıyor diyelim veya ilgilenmiyor bakmıyor. Daha doğrusu araştırdıktan sonra bulunmaz diye bir şey yok. Dünyada her şey bulunur. Onun için ne yapıyorsun böyle işlerde şeyini kullanacaksın. Bir yerde şüphencilüğün yanında böyle bir araştırma yapmak, bir dedektiflik gibi bir şey yapmak da gerekiyor yani.” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K10 görüşünü “En basitinden aklıma gelen mesela yaşanan tecrübelerden ortaya çıkan bir şey. Gelen teyitlerin doğruluğunu test etmek için sadece teyit geldi third partydan rakamlar birbirini tutuyor mu deyip geçmiyoruz. O teyidi kim yollamış ona bakıyoruz. Yollayan kişiyi telefonla arıyoruz. Tek kişi aramıyor yanında biri daha duruyor. İşte o da ona şahitlik ediyor. Ama bu kişiyi aradım o kişi bu testi yapmaya bu cevabı bu teyidi yazmaya yazıp yollamaya muktedir bir insan mı böyle bir yetkisi var mı onu teyit ediyoruz. Yani işte bu yönetimden verilen veriler de özellikle en kritik şey orası.” biçiminde ifade etmiştir.

### 5.3.8. Mesleki Şüphencilik Kanıtlanabilmesine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında mesleki şüphencilik kanıtlanabilirliğini belirleyebilmek için katılımcılara “Mesleki şüphencilik sizce nasıl kanıtlanabilir?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *mesleki şüphencilik kanıtlanabilmesi* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo 9’da gösterilmiştir.

**Tablo-9:** Mesleki şüphencilik kanıtlanabilmesi

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Kanıtlanabilirliğe ilişkin Görüşler	Çalışma kâğıtları	9	35	26
	Denetimin planlanması	6	23	
	Regülatör kurumların incelemesi	3	12	
	Denetim kanıtı toplama	2	8	
	Kalite kontrol biriminin incelemesi/ üçüncü taraf kontrollerinin kullanımı	2	8	
	Makul bir denetim ücretinin, makul zamanın ve bağımsızlığın olması	1	4	
	Yapılan testlerin seviyesi	1	4	
	Uzman görüşü alma	1	4	
	Sorumlu ortakların ve deneyimli personelin rolü	1	4	
Kanıtlanamayacağına ilişkin Görüşler	Şüphenin araştırılması sonucu bulgu elde edilmesi	1	33	3
	KGK’ nın dosyanızı incelemesi	1	33	
	Soyut bir durum	1	33	

Tablo-9’da görüldüğü üzere mesleki şüphencilik kanıtlanabilmesi; kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler ve kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler olmak üzere iki alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Mesleki şüphencilik kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla çalışma kâğıtları (f=9) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüphencilik kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler açısından çalışma kâğıtları olarak ifade eden katılımcılardan K7 görüşünü “*Dokümantasyonla onu zaten. Muhakkak onu orada dokümente etmeniz lazım. Tabi çalışma kâğıtlarında neyi nasıl değerlendirdiğinizi, hangi işte atıyorum mutabakat mektubu aldığımızda gidip telefonla aradığımızda oraya şu kişi ile görüştüm diye yazmanız. Dokümantasyon çalışma kâğıtlarında iz bırakılması. Oraya bakan kişinin mesleki şüphencilik uygulandığını anlaması lazım. Çünkü benim orada anlatsam anlar zaten. Ama ben olmayabilirim. Orada işte çalışma kâğıtları dosya dediğimiz dijital ya da hardcopy de muhakkak o işi nasıl yapıldığını hangi işin süreçlerin neden*

yapıldığını sonuçta alınan kanıtların niteliği, niceliği, sayısı, tutarı sayısı, muhasebe kayıtlarıyla uyumu vesaire anlatıp en sonunda biz böyle anlatıp planladık. Çünkü şurda şurda şu olabilir.” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K13 görüşünü “Yani belgelediğimiz şeyler dediğim gibi kendi içsel raporlamamız var. Burada hani mesleki şüphecilikle yaklaşım yaklaşmadığımızla ilişkin dokümantasyon yapıyoruz. Biz şu riskleri gördük. Bunları gördük.” biçiminde ifade etmiştir.

Mesleki şüphencilüğün kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler şüphenin araştırılması sonucu bulgu elde edilmesi (f=1), KGK’ nın dosyanızı incelemesi (f=1) ve soyut bir durum (f=1) biçiminde belirtilmiştir. Mesleki şüphencilüğün kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler açısından şüphenin araştırılması sonucu bulgu elde edilmesi olarak ifade eden katılımcılardan K2 görüşünü “Bak, mesleki şüphencilik sana kaldığı için kanıtlanamaz. Ama sen yapıyorsun ya sen şüpheleniyorsun ya o zaman ne yapıyorsun? Sen şüphelendiğin için araştırıyorsun. Ama başkası gitmeyebilir, görmeyebilir. Şimdi burada kanıtlama diye bir şey yok. Sen şüphelendiğin bir şeyi araştırıyorsun. Sonucunda tabi ki bir şey kanıtlıyorsan, çıkıyorsa ortaya kanıtlıyorsun. Eğer çıkmıyorsa da herhangi bir problem olmuyor. Yani bu şey bir şey, göreceli bir şey.” olarak belirtmiştir. Mesleki şüphencilüğün kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler açısından soyut bir durum olarak ifade eden katılımcılardan K10 görüşünü “Yani bilemiyorum. Mesleki şüphencilüğün kanıtlanması yani çok soyut bir şey. Yani hani bunda şüpheliydim bunda şüpheli değildim diye işte ona harcadığımız zaman bu kadar gibi kontrollü bir deney yapmak da mümkün değil. Ama hani direkt elle tutulur kanıt çok zor aslında yani.” olarak belirtmiştir.

### 5.3.9. Bağımsız Denetim ve Mesleki Şüphencilik Açısından Karşılaşılan Sorunlar ve Çözümlerine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetim ve mesleki şüphencilik açısından karşılaşılan sorunları ve çözümleri belirleyebilmek için katılımcılara “Mesleki şüphencilik açısından bağımsız denetimde karşılaştığınız sorunlar hakkında neler söyleyebilirsiniz? Karşılaştığınız sorunları çözmek için neler yaparsınız? Bu konudaki deneyimlerinizi bizimle paylaşır mısınız?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetim ve mesleki şüphencilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo-10’da gösterilmiştir.

**Tablo-10: Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları**

Alt Temalar	Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
<b>Denetlenen Şirket Kaynaklı Sorunlar</b>	Finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ile finansal tabloların doğru hazırlanamaması	8	33	24
	Denetim kültürünün olmayışı	5	21	
	Denetlenen şirketin tavrı/ belge, bilgi, beyan sunmada direnç gösterilmesi	4	17	
	Denetlenen şirketin kendisinin işveren olması	3	13	
	Muhasebe departmanlarına önem verilmemesi	2	8	
	IT alt yapılarının/ kontrol mekanizmalarının yeterince gelişmemiş olması	1	4	
	Sosyal sorumluluk anlayışının gelişmemesi	1	4	
<b>Bağımsız Denetçi/ Bağımsız Denetim Şirketi Kaynaklı Sorunlar</b>	Beşeri ilişkiler- ahbab çavuş ilişkisi	6	20	30
	İşletme içindeki körlük	5	17	
	Aynı düzeyde denetim yapılmaması	5	17	
	Denetimle beraber farklı işlerinde aynı denetim firması tarafından yapılması- bağımsızlığı zedeleyen durumlar	4	13	
	Denetçinin kendi hazırlattığı finansal tabloları denetliyor durumuna düşmesi	2	7	
	Kaliteli eleman ihtiyacı	2	7	
	Becayış sisteminin oluşması	2	7	
	Yeni müşterilere ilişkin tanıma ve şüpheli olma ikilemi	1	3	
	İlk kez uygulanan standartlara uyum	1	3	
	Psikolojik eğilimler	1	3	
	Denetçinin sürekli gelişime direnç göstermesi	1	3	
<b>Yasal Çerçeveden Kaynaklı Sorunlar</b>	Ücret tarifesinin ve asgari denetim saatlerinin belirlenmemiş olması	7	78	9
	Rotasyonun Türkiye’de farklı yorumlanması	2	22	
<b>Karşılaşılan Sorunlara Yönelik Çözüm Yolları</b>	Finansal tabloların doğru hazırlanamamasına karşı eğitim-düzeltil-gelir yaklaşımı	6	50	12
	Denetçi körlüğüne karşı rotasyon	3	25	
	Psikolojik eğilimlere karşı eğitim	1	8	
	Müşterinin tavrına karşı ona kaliteli bulgu sunmak	1	8	
	Doğru insanların denetim sürecine dâhil edilmesi	1	8	

Tablo-10’da görüldüğü üzere bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları; denetlenen şirket kaynaklı sorunlar, bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunlar, yasal



çerçeveden kaynaklı sorunlar ve karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm yolları olmak üzere dört alt temada sınıflandırılmıştır. Buna göre:

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunlar değerlendirildiğinde görüşler çoğunlukla finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ve finansal tabloların doğru hazırlanamaması (f=8) biçiminde belirtilmiştir. Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan denetlenen şirket kaynaklı sorunlardan finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ve finansal tabloların doğru hazırlanamaması olarak ifade eden katılımcılardan K4 görüşünü “*Bu bilgi ve belge gizlenmesi mevzuata yeteri kadar hâkim olamamaktan olabilir işletme açısından. Çünkü TFRS’ ye ve BOBİ FRS’ ye uygun tablo sunmak onların görevidir. Ben o tabloların doğruluğunu denetleyeceğim. Yeteri kadar mevzuata hâkim olamamış olabilir. İlişkili kişiler nedir anlamamıştır sunmamıştır. Şimdi anlamadığı için mi sunmadı yoksa benden bizden gizlemek için mi sunmadı bunun analizini yapmak isterim. Bunun içinde BDS 580’e göre kendilerinden yönetim teyit mektubu zaten bu yüzden alıyoruz. İki, yeni sisteme giren şirketlerin muhasebe teşkilatları, muhasebe müdürleri veya mali işler müdürleri TFRS veya BOBİ FRS konusunda yeterli bilgi sahibi değiller. Onları sunmakta mutlaka bir desteğe ihtiyaç duyuyorlar.*” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K8 görüşünü “*Biz şirket olarak şöyle yaptık. BOBİ FRS gelmeden önce özel kurumlardan işte üniversitelerden ve kendi içimizde BOBİ FRS ile ilgili olarak eğitimler düzenledik. Bunların nasıl uygulanması gerektiği ile ilgili çalışmalar yaptık. Ayrıca BOBİ FRS’ ye göre hazırlayıp yeni bağımsız denetime tabi olan şirketlere de bunlar konularında bizimle anlaşma yaptıklarında içlerinde yetkin kişileri barındırmaları gerektiğini veyahut bu raporlama hizmetlerini bizim yapamayacağımızı bizim sadece denetim yapabileceğimizi çünkü onlar bilgisizler bu konuda. Risk şu bilmemenin geçirdiği bir hata riski var. Hile demeyelim de, hata riski var. Bununla ilgili de tabii bilmediğinden dolayı o personelin mesleki yeterliliğe sahip olmamasının da getirdiği riskle mesleki şüpheciliğimizi ciddi yönde etkiledi.*” biçiminde ifade etmiştir.

Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm yolları değerlendirildiğinde görüşler çoğunlukla finansal tabloların doğru hazırlanamamasına karşı eğit-düzeltil-getir yaklaşımı (f=6) biçiminde belirtilmiştir. Bağımsız denetim ve mesleki şüphecilik açısından karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm yollarından finansal tabloların doğru hazırlanamamasına karşı eğit-düzeltil-getir yaklaşımı olarak ifade eden katılımcılardan K1 görüşünü “*Siz denetçi olarak mecburen tutuyorsunuz müşteriyi eğitmek durumunda kalıyorsunuz. Bak sen VUK’ a göre amortismanı böyle hesaplıyorsun ama BOBİ’ ye göre böyle hesaplama lazım. İşte BOBİ FRS’ ye göre ya da Türkiye Finansal Raporlama*

*Standartları çerçevesine göre böyle yapman lazım.” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K2 görüşünü “Şey siz işte buluyorsunuz bir şey diyorsun ki bunu düzelt, bunu böyle yap işte bu olmamış falan o zaman da sen yapmış gibi oluyorsun yani. Benim görevim olmadığı halde ama bende mecburen de bulduğum bir şeyi söylemek zorundasın. Söyleyince de ne oluyor sen adama empoze ediyorsun düzelttiriyorsun yaptırıyorsun.” biçiminde ifade etmiştir.*

### 5.3.10. Bağımsız Denetimin ve Mesleki Şüphencilik Kullanımının Geleceğine İlişkin Bulgular

Araştırma kapsamında bağımsız denetim mesleği ve mesleki şüphencilik kullanımını konusunda geleceğe dair görüşleri öğrenebilmek için katılımcılara “Bağımsız denetim mesleğinin geldiği noktayı ve mesleki şüphencilik tutumunuzu değerlendirdiğinizde hem mesleğin hem de mesleki şüphencilik kullanımını konusunda geleceğe ilişkin görüşleriniz nelerdir?” sorusu yöneltilmiştir. Katılımcılarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bulgular *bağımsız denetimin ve mesleki şüphencilik kullanımının geleceği* teması altında toplanmış olup aşağıda Tablo-11’de gösterilmiştir.

**Tablo-11:** Bağımsız denetimin ve mesleki şüphencilik kullanımının geleceği

Kodlar	Katılımcı Görüşü (f)	Yüzde (%)	Toplam Görüş (f)
Bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumlu beklenti	6	12	51
Bağımsız denetiminin mesleki eğitimi	5	10	
KGK’ nın bağımsız denetçileri denetlemesi	5	10	
Teknolojiyle şüphencilik daha önemli ve detaylı incelenebilir hale gelmesi	5	10	
Bağımsız denetimin denetlenen şirketlerce faydasının anlaşılabilirliğiyle karşılıklı olarak kaliteyi artırması	4	8	
Denetim standartlarının gelişimi ve uygulanması	4	8	
Sürekli gelişim	2	4	
Bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumsuz beklenti	2	4	
Teknolojik gelişmelerin zaman tasarrufuna etkisi	2	4	
Ücret tarifesinin ve denetim saatlerinin belirlenmesi	2	4	
Yapay zekânın etkisi	2	4	
Teknolojik gelişmelerin mesleğin varoluşuna etkisi	2	4	
Denetlenen şirketin eğitimi	1	2	
Teknolojiye uyum	1	2	
Risk odaklı denetimlerin gelişmesi	1	2	
Tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi tutulması gerekliliği	1	2	
Belli limitler üzerindeki müşteri şirketlerde KGK yetkilisi veya mesleki anlamda yetkin kişi barındırma	1	2	
Büyük verinin (big datanın) incelenmesi	1	2	
Denetimin ekonomiye gelişme sağlaması	1	2	
Finansal tabloları kullanan paydaş sayısının artması	1	2	
Finansal tablolara verilen önemin artması	1	2	
Şüphenci yaklaşımın öncelikli hale gelmesi	1	2	

Tablo-11’de görüldüğü üzere bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği değerlendirildiğinde karşılaşılan görüşler çoğunlukla bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumlu beklenti (f=6) biçiminde belirtilmiştir.

Bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceğini bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumlu beklenti olarak ifade eden katılımcılardan K3 görüşünü “*Bağımsız denetim tabii bizim mesleğimiz önemli bir aşamada, aşamada zannediyorum.*” olarak belirtmiştir. Benzer biçimde K7 görüşünü “*Valla görüşlerim çok olumlu gittikçe daha iyiye gittiğini görüyorum.*” biçiminde ifade etmiştir.

## 6. SONUÇ

Günümüzde yaşanan değişimler bağımsız denetimin ve bağımsız denetçilik mesleğinin gelişmesine duyulan ihtiyacı artmıştır. Çünkü bağımsız denetim hem bilgi kullanıcılarına ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu hem de bağımsız denetime tabi şirketlerin eksikliklerini, hata veya hile olasılıklarını ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Bağımsız denetimin amacının yerine getirilebilmesi ve ilgili taraflara fayda sağlanabilmesi için bağımsız denetim faaliyetlerini yerine getiren bağımsız denetçilerin denetim sürecinde mesleki şüphecilik tutumunu sergilemeleri gerekmektedir.

Çalışmada bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin bakış açılarını keşfetmek amaçlanmıştır. Araştırmada bağımsız denetçilerin mesleki şüphecilikle ilgili deneyimlerinin ve görüşlerinin derinlemesine bir analizle ortaya konulması ve konuya daha geniş bir bakış açısıyla yaklaşılabilmesi için nitel araştırma yöntemi tercih edilmiş olup bağımsız denetçilerle görüşme yapılarak veriler elde edilmiştir. Çalışmada elde edilen verilerin analizi sonucunda bağımsız denetçilerin mesleki şüpheciliğe ilişkin görüşlerinin 9 tema altında açıklanabileceği ortaya konulmuştur. Buna göre:

- Mesleki şüpheciliğin anlamı değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüşler “hata, hile veya suistimal olabilirliğini göz önünde bulundurarak yaklaşmak” ve “denetimin temel taşlarından biri” biçiminde ifade edilmiştir.
- Mesleki şüpheciliğin önemi değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüşler “olası hata, hile veya suistimali açığa çıkarabilme” ve “yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama” biçiminde ifade edilmiştir.
- Bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumuyla odaklanılan alanlar; hesap planı, finansal tablolar, denetim türü, denetim süreci, sektör türü ile halka açıklık ve bağlı oldukları düzenleyici kurumlar/ düzenlemeler açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, bağımsız

denetimde mesleki şüphencilik tutumuyla odaklanılan alanlar değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüşler “gelir tablosu/ maliyet hesapları” ve “tüm denetim türleri” biçiminde ifade edilmiştir.

- Mesleki şüphenciligi etkileyen unsurlar; çevresel faktörlerden, denetlenen şirketten, bağımsız denetçi/ bağımsız denetim şirketinden kaynaklı unsurlar açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, mesleki şüphenciligi etkileyen unsurlar değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüş “denetçinin tecrübesi/ denetçinin sektör tecrübesi” biçiminde ifade edilmiştir.
- Bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri; denetimin ilkelerine ve etik kurallara göre özellikler, mesleki şüphencilik ölçüğüne göre özellikler ve diğer özellikler açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, bağımsız denetimde mesleki şüphencilik özellikleri değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüş “kararı erteleme-ikna olmayan” biçiminde ifade edilmiştir.
- Bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphencilüğün uygulanması; müşteri seçimi ve işin alınması, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi ve kanıt toplama teknikleri açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, bağımsız denetim sürecinde mesleki şüphencilüğün uygulanması değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüşler “müşteri kabulünde seçici davranma”, “önemlilik düzeyinin belirlenmesi” ve “doğrulama/ teyit/ mutabakat” biçiminde ifade edilmiştir.
- Mesleki şüphencilüğün kanıtlanabilmesi; kanıtlanabilirliğe ilişkin görüşler ve kanıtlanamayacağına ilişkin görüşler açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, mesleki şüphencilüğün kanıtlanabilmesi değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüş “çalışma kâğıtları” biçiminde ifade edilmiştir.
- Bağımsız denetim ve mesleki şüphencilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları; denetlenen şirket kaynaklı sorunlar, bağımsız denetçi/bağımsız denetim şirketi kaynaklı sorunlar, yasal çerçeveden kaynaklı sorunlar ve karşılaşılan sorunlara yönelik çözüm yolları açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre, bağımsız denetim ve mesleki şüphencilik açısından karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüş “finansal raporlama, standartlar, muhasebe ve denetim bilgisi konusundaki yetersizlik ile finansal tabloların doğru hazırlanamaması” biçiminde ifade edilmiştir.

- Bağımsız denetimin ve mesleki şüphecilik kullanımının geleceği değerlendirildiğinde; en sık karşılaşılan görüş “bağımsız denetimin geleceğine ilişkin olumlu beklenti” biçiminde ifade edilmiştir.

Öte yandan çalışmada elde edilen ve yukarıda açıklanan sonuçlardan bazıları Aschauer vd. (2017), AUASB (2012), Azgın (2018), BDS 200, BDS 240, Ciolek (2017), Çetinkaya (2017), Dalkılıç ve Oktay (2011), Erdoğan (2015), Hurtt (2010), IAASB (2012), IAASB (2015), Karahan (2018), Khaligova (2019), PCAOB (2012) ve Pretnar Abičić (2014) tarafından yapılmış olan çalışmalardaki çeşitli açıklamalar veya sonuçlarla benzerlik göstermektedir.

Sonuç olarak, Türkiye’de yapılmış bağımsız denetimde mesleki şüphecilik tutumunu kapsamlı olarak inceleyen çalışmaların sayıca az olduğu görülmektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetimde mesleki şüpheciliği çeşitli yönlerden değerlendirebilecek daha spesifik ve özellikle nitel araştırma yöntemlerini de içeren uygulamalı çalışmaların yapılmasının yararlı olacağı ifade edilebilir.

## KAYNAKÇA

Altunakar O. (2015). *Finansal Tabloların Denetiminde Mesleki Şüphecilik*. Çevrimiçi <https://tr.linkedin.com/pulse/finansal-tablolar%C4%B1n-denetiminde-mesleki-%C5%9F%C3%BCphecilik-okan-altunakar>

Aschauer, E., Fink, M., Moro, A., Van Bakel-Auer. K. & Warming-Rasmussen, B. (2017). Trust and Professional Skepticism in the Relationship between Auditors and Clients: Overcoming the Dichotomy Myth. *Behavioral Research in Accounting- American Accounting Association*, 29(1), 19-42. DOI: 10.2308/bria-51654

AUASB (2012). *Professional Scepticism in an Audit of a Financial Report*, Australian Government Auditing and Assurance Standards Board, AUASB Bulletin. Çevrimiçi [https://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Aug12\\_AUASB\\_Bulletin\\_in\\_Professional\\_Scepticism\\_in\\_an\\_Audit\\_of\\_a\\_Financial\\_Report.pdf](https://www.auasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Aug12_AUASB_Bulletin_in_Professional_Scepticism_in_an_Audit_of_a_Financial_Report.pdf)

Azgın N. (2018). *Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Kalitesine Etkisi*. Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bağımsız Denetim Standartları. Çevrimiçi <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5167/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Standartlar%C4%B1>

Bağımsız Denetim Standardı 200, (2020). *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi*, Resmi Gazete, 31350 (2.M), 30 Aralık 2020,

[https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2021\\_Seti/BDS%20200.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20200.pdf)

Bağımsız Denetim Standardı 240, (2020). *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları*, Resmi Gazete Sayısı: 31350 (2.M), 30 Aralık 2020, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2021\\_Seti/BDS%20240.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20240.pdf)

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmî Gazete Sayısı: 28509, 26 Aralık 2012, [https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatT](https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5)

Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi* (8. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Ciolek, M. (2017). Professional Skepticism In Auditing and Its Characteristics. *Research Papers of the Wroclaw University of Economics/ Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wroclawiu*, (474), 33–40. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.474.03>

Creswell, J. W. (2017). *Araştırma Deseni: Nitel, Nicel ve Karma Yöntem Yaklaşımları* (Çev. S. B. Demir), (3. Baskı). Ankara: Eğiten Kitap.

Çetinkaya, N. (2017). Risk Odaklı Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 109-133.

Dalkılıç, A. F. & Oktay, S. (2011). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarında Mesleki Şüphecilik. *Mali Çözüm*, Yıl 21 (103), 63–78.

Endrawes, M. (2010). *Professional Scepticism of Auditors: A Cross-Cultural Experiment*. Doctoral Dissertation, University of Western Sydney.

Erdoğan, S. (2015). Finansal Skandalların Bağımsız Denetim Boyutu. *Mali Çözüm*, (128), 15–32.

Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2013). *Enhancing Auditor Professional Skepticism*. Çevrimiçi <https://www.thecaq.org/enhancing-auditor-professional-skepticism/> <https://doi.org/10.2308/ciia-50895>

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM Ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler* (14. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Hançerlioğlu, O. (2013). *Felsefe Sözlüğü* (21. Baskı). İstanbul: Remzi Kitabevi.

Holley, S. C. (2016). *The Relationship Between Professional Skepticism and Critical Thinking of Accounting Managers: A Quantitative Study*. Doctoral Dissertation, Capella University.

Hurtt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *American Accounting Association- Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171. DOI: 10.2308/aud.2010.29.1.149

Hurtt, R. K., Brown-Libur, H., Earley, C. E. & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory- American Accounting Association*, 32, 45-97. DOI: 10.2308/ajpt-50361

Hussin, S. A. H. S. & Iskandar, T. M. (2013). Exploratory Factor Analysis on Hurtt's Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 4, 11-19. DOI: <http://dx.doi.org/10.17576/ajag-2013-4-5771>

IAASB (2012). *Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements, Staff Questions and Answers*, Published by: International Federation of Accountants (IFAC). Çevrimiçi <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB%20Professional%20Skepticism%20QandA-final.pdf>

IAASB (2015). *Enhancing Audit Quality in The Public Interest: A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits*, Published by: International Federation of Accountants (IFAC). Çevrimiçi <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Invitation-to-Comment-Enhancing-Audit-Quality.pdf>

IAASB, IAESB & IESBA (2017). *Toward Enhanced Professional Skepticism, Observations of the IAASB-IAESB-IESBA Professional Skepticism Working Group*, Published by: International Federation of Accountants (IFAC), Çevrimiçi <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Toward-Enhanced-Professional-Skepticism-IAASB-IAESB-IESBA.pdf>

Karahan, A. (2018). *Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüpheliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma*. Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.

Kardeş Selimoğlu, S. (2017). Bağımsız Denetimin Genel Çerçevesi. S. Kardeş Selimoğlu, M. Özbirecikli & Ş. Uzay, (Ed.), *Bağımsız Denetim* içinde (s. 1-17), (2. Basım). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Khaligova, J. (2019). *Hileli Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetçilerin Mesleki Şüpheliği Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

Leung, E. Y. W. (2017). *Professional Scepticism: Its Implications on Audits of Financial Statements*, Hong Kong Institute of CPA, (110). Çevrimiçi <https://www.hkicpa.org.hk/->

/media/HKICPAWebsite/HKICPA/QPLC/Technical-articles/Techsource\_January-2017\_audit.pdf

Miles, M. B. & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative Data Analysis: An Expanded Sourcebook*. (2nd. Edition). Thousand Oaks: Sage Publications.

Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34. DOI: 10.2308/aud.2009.28.2.1

PCAOB (2012). *Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits*, Staff Audit Practice Alert No. 10. Çevrimiçi [https://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012\\_SAPA\\_10.pdf](https://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf)

Popova, V. (2013). Exploration of Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. *Managerial Auditing Journal*, 28(2), 140–160. <https://doi.org/10.1108/02686901311284540>

Pretnar Abičić, S. (2014). Professional Skepticism of Auditors and Risk of Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Accounting and Management*, 1-16. Çevrimiçi

<https://www.google.com/search?q=Professional+Skepticism+of+Auditors+and+Risk+of+Fraudulent+Financial+Reporting&oq=Professional+Skepticism+of+Auditors+and+Risk+of+Fraudulent+Financial+Reporting&aqs=chrome..69i57j69i60l3.400j0j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8#>

Tayyar, N. Akyüz, F. Yeşil, T. Uslu, Y. & Kara. E. (2020). Muhasebe Açısından Mesleki Şüphencilik ve Etik Kavramları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13 (2): 215-232.

Uslu, H. (2015). *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim* (2. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Yankova, K. (2015). *The Influence of Information Order Effects and Trait Professional Skepticism on Auditor's Belief Revisions, A Theoretical and Empirical Analysis*. Wiesbaden: Springer Gabler.

Yılmaz, E. (2018). Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphencilik, Mesleki Şüphencilik Ölçülmesi ve Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 838- 858.



# HEDGE TRANSACTIONS, TAXATION, AND ACCOUNTING IN THE NATURAL GAS TRADE IN THE TURKISH ENERGY SECTOR\*

Dr. Öğr. Üyesi Hakan ÇELENK<sup>a</sup>  
Ercan BOZLAK<sup>b</sup>

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili  
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Mart 2022; 15 (1): 155-181*

## ABSTRACT

Due to its significant advantages, natural gas, which forms an increasing share of world energy resources, has become one of the important energy resources worldwide. When natural gas prices are analyzed around the world, it is seen that the price formulas depend on petroleum products. Natural gas prices are increasing in proportion to the price increase in petroleum products. There is a simultaneous change in the same direction between oil prices and exchange rates. Natural gas prices are also determined depending on oil prices substantially in Turkey. Therefore, a hedging mechanism should be implemented against fluctuations in oil prices. Thus, the effect of prices on natural gas cost is reduced and the costs are controlled within a certain band interval or fixed by a single price. In this study, firstly the hedging of natural gas prices is explained with an example application. Then taxation processes of the natural gas trade and accounting records including taxation processes are presented. Herein, a guiding resource has been created for both real sector actors in the natural gas business and academics who plan to design an academic study on this subject.

**Keywords:** Natural Gas, Hedge, Taxation, Accounting, Risk, SCT, VAT.

**JEL Codes:** M40, M41, H25.

## APA Stili Kaynak Gösterimi:

Çelenk, H., Bozlak, E. (2022). Hedge Transactions, Taxation, And Accounting in The Natural Gas Trade in The Turkish Energy Sector. *Journal of Accounting and Taxation Studies*. 15 (1), 155-181.

\* Makalenin gönderim tarihi: 14.05.2021; Kabul tarihi: 02.10.2021, iThenticate benzerlik oranı %7

<sup>a</sup> Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, [hcelenk72@yahoo.com](mailto:hcelenk72@yahoo.com)

ORCID: [0000-0003-1597-0168](https://orcid.org/0000-0003-1597-0168).

<sup>b</sup> [ercanbozlak@gmail.com](mailto:ercanbozlak@gmail.com), ORCID: [0000-0001-9914-7982](https://orcid.org/0000-0001-9914-7982).

# ENERJİ SEKTÖRÜNDE DOĞALGAZ TİCARETİNDE HEDGE İŞLEMLERİ, VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

## ÖZ

Sahip olduğu belirgin avantajları nedeniyle dünya enerji kaynakları içindeki payı gittikçe artan doğal gaz, dünyanın önemli enerji kaynaklarından biri haline gelmiştir. Dünya genelinde doğal gaz fiyatlarına bakıldığında doğal gaz fiyat formüllerinin petrol ürünlerine bağlı olduğu görülmektedir. Doğal gaz fiyatları, petrol ürünlerinin fiyat artışıyla orantılı olarak artmaktadır. Petrol fiyatları ile döviz kurları arasındaki eşzamanlı ve aynı yönde bir değişim söz konusudur. Türkiye’de de doğalgaz fiyatları büyük ölçüde petrol fiyatlarına bağlı olarak belirlenmektedir. Dolayısıyla petrol fiyatlarındaki dalgalanmalara karşı hedging mekanizması çalıştırılması gerekmektedir. Böylece fiyatların doğal gaz maliyeti üzerindeki etkisinin azaltılmakta, maliyetlerin belirli bir bant aralığında kontrol edilmekte veya tek bir fiyatta sabitlenerek belirlenebilmektedir. Çalışmada doğal gaz fiyatlarının hedge edilmesi örnek uygulamayla anlatılmıştır. Bu süreçte oluşan işlemler ve bu işlemler sonucunda meydana gelen vergilendirme muhasebe kayıtlarıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Doğal Gaz, Hedge, Vergi, Muhasebe, Risk, ÖTV, KDV.

**JEL Kodları:** M40, M41, H25.

## 1. INTRODUCTION

Reserves, production and investment costs, transformation technologies, and economic and political relations between countries and regions emerge as effective factors in the determination of energy supply (Bayrac, 2014). The process of privatization and liberalization, which manifested itself in the energy markets with the effect of globalization, and the legal and structural change process, which will undermine this process, have created significant uncertainty in the world energy market. With this uncertainty, the importance of domestic resources has increased and the necessity to invest in these resources has been revealed. In terms of sustainable economic development, the creation of an energy infrastructure is inevitable for every country (Dagdemiir, 2012).

As set out in the "Natural Gas Market Law No. 4646 dated 18.4.2001", constituting the legal structure for the natural gas market in Turkey, the importation, transmission, storage, wholesale, exportation, distribution, distribution, and transmission of compressed natural gas (CNG) are listed as mandatory market activities (Resmi Gazete 7 September 2002).

The Natural Gas Market Law was enacted in 2001 within the framework of market sharing principles established within this scope. The purpose of this law is to liberalize the natural gas market in order to make it accessible to consumers in a manner that does not harm the environment within the framework of quality, continuous, cheap, and competitive principles; to establish a financially strong, stable, and transparent natural gas market; and

to ensure independent regulation and supervision in this market. It states that the regulation and supervision are conducted by the Energy Market Regulatory Authority (EPDK), which is a financially and administratively independent authority (Yardımcı, 2011).

In Turkey, a license for natural gas, liquefied natural gas (LNG), and CNG transmission activities separately must be obtained from the EPDK. Natural gas transmission is only conducted by BOTAS (Petroleum Pipeline Company) in Turkey due to the cost of transmission, while natural gas imports are conducted by both private sector firms and BOTAS in Turkey. The distribution of natural gas supplied to the parties (eligible consumers, distribution companies, and power plants) through production or importation is carried out by companies having wholesale licenses (Öztürk, 2018).

**Table 1:** Natural Gas Consumption Data by Years 2007-2021  
(EPDK 2017, 2018, 2019, 2020, 2021)

Years	Realization (Sm <sup>3</sup> )
2007	35,394,878,230
2008	36,865,051,313
2009	35,218,839,390
2010	37,411,118,370
2011	43,697,409,192
2012	45,241,762,899
2013	45,582,044,872
2014	48,717,179,257
2015	47,999,276,834
2016	46,395,060,952
2017	53,857,136,920
2018	49,329,930,000
2019	45,285,498,424
2020	52,019,230,516
2021	(EPDK forecast for 2021) 50,864,761,766

In this country, it is seen that natural gas consumption has been increasing day by day. There is a significant increase between the consumption in 2007 and the estimated consumption in 2021. This increase has occurred over 15 years. However, it reached its highest level in 2017 and the consumption forecast for 2021 is lower than that for the previous year. Turkey's need for natural gas is an important indicator of the increase in the following years.

When the natural gas prices worldwide are examined, it is seen that the price formulas depend on petroleum products. Even though natural gas prices sometimes depend on different criteria, natural gas prices increase in proportion to the price increase of petroleum products (Akgül, 2013). Natural gas prices are also determined depending on oil prices substantially in Turkey. There is a simultaneous and same-direction change between oil prices and exchange rates (Torun, 2017).

In the present study, firstly the hedging of natural gas prices is explained via an example application. However, an examination of the literature reveals that there is no academic study that includes the hedging of natural gas prices, recording this application in the accounting records, taxation processes, and recording taxation processes in the accounting records integrally. By this purely practical and empirical-based study, a guiding resource has been created for both real sector actors in the natural gas business and academics who wish to design an academic study on this subject.

In this respect, hedging in the natural gas sector is explained in short theoretically. Moreover, recording accounting records, which also includes taxation processes, in the natural gas sector and hedging processes is explained in detail in the application phase (in the accounting process).

## 2. LITERATURE REVIEW

Kramer, Biek, and Lee (2007) addressed the US federal and state tax treatment of energy derivatives and their use for price risk management and income generation. First, they presented a brief overview of popular energy products that deal with forward contracts, futures, swaps, and tolling contracts. They then referred to Code Sec. 1256 contracts, special rules for certain derivative products, elective mark-to-market provisions, commodity derivative dealer transactions, and the tax hedging rules by identifying their federal related taxes. They then set out state relevant state tax considerations, starting with the relevant federal statutory and statutory issues and then addressing relevant state tax concepts.

Pincus and Rajgopal (2001) examined the relation between two mechanisms that managers of oil and gas producing firms can use to manage earnings volatility. Specifically, they investigated whether discretionary accrual choices and hedging with derivatives are used as income smoothing substitutes. Earnings variability is a function of both cash flows and accounting accruals. Hedging dampens cash flow and thus earnings volatility, while smoothing with discretionary accruals directly affects only the latter. They have stated that discretionary accrual choices and hedging with derivatives can both be used to reduce volatility caused by oil price and

exploration risks, while only hedging can reduce cash flow volatility induced by oil price fluctuations.

Smith (2001) examined the regulatory and contractual framework applied to derivatives commonly used by Canadian oil and gas producers in general. In that article the author provides an overview of some of the key derivatives oil and gas companies can use. The author provides other examples of derivative products and shows how oil and gas companies can design and use these products to meet their individual needs. The author stated that derivative products enable oil and gas producers to actively manage non-core business risks such as depressed commodity prices, high interest rates, and unfavorable currency exchange rates.

Jin and Jorion (2006) examined the hedging activities of 119 US oil and gas producers from 1998 to 2001 and evaluated their effect on firm value. Theories of hedging based on market imperfections imply that hedging should increase the firm's market value. To test this hypothesis, detailed information on the extent of hedging and on the valuation of oil and gas reserves is required. They found that hedging reduces the firm's stock price sensitivity to oil and gas prices. Contrary to previous studies, however, they found that hedging does not seem to affect market value for this industry.

Villar and Joutz (2006) performed a graphical analysis of WTI oil prices with natural gas prices comparatively. They saw that oil prices have an effect on natural gas prices, but natural gas prices do not affect oil prices. They showed that the reason for this situation is that oil prices are revealed on a global scale, while natural gas prices are revealed on a regional scale.

Hartley, Medlock, and Rosthal (2008) examined the relationship between natural gas prices and crude oil prices. They concluded that electricity generation facilities play an important role in the formation of crude oil and natural gas prices, and exchange rates and variable weather conditions are also important factors in the formation of energy prices.

Nossa, Lotay, Vrana, and Walker (2016) discussed the benefits and limitations of oil and gas price hedges. They analyzed the main types of hedging instruments oil and gas producers use, including their principal differences, advantages, and disadvantages. In addition, they discussed the factors that oil and gas producers should consider when implementing a hedging strategy. They state that hedging is a crucial component of any oil and gas producer's risk and financial management program. They also state that oil and gas producers should be familiar with the risks and benefits of the hedging strategies typically used in the oil and gas sector to mitigate price risk. In this way, they assert that those who trade in this field are significantly freed from the exchange rate risks that arise with hedge transactions.

Torun (2017), as a result of analysis of the long-term relationships between oil prices and natural gas prices and the real exchange rate, concluded that oil prices affect natural gas prices positively and the real exchange rate affects natural gas prices negatively.

Çıtak and Kurt (2020) determined that enterprises in Turkey use hedging transactions for hedging, and for this they mostly employ forward contracts against currency risk among the derivative products, and almost all of them transfer derivative instruments to accounting records within the scope of hedge accounting.

### 3. HEDGING IN THE NATURAL GAS INDUSTRY

Through hedging, it is intended to ensure protection against the future risk of sudden price changes by trading goods at a predetermined price for a future purchase or sale of goods (Dizman, 2014). In other words, hedging is a term that sets out the methods of eliminating the negative effects of the risk, which may affect the profit, arising from the future interest, price, and exchange rate fluctuations and comes out as a loss. This increases efficiency in risk management and provides effective protection against existing risks (Usta, 2002).

By facilitating risk management, enterprises can transfer risks from future changes such as exchange rate risk, market risk, credit risk, interest rate risk, and liquidity risk that they can experience in the future by performing transactions in futures markets. Enterprises need to use financial derivatives to overcome the risks they are exposed to. However, financial derivatives do not eliminate the risk factor; they only enable the risk to pass into other hands. In other words, financial instruments ensure that risk and profit are transferred from hedge traders to speculative traders (Kurar and Çetin, 2016).

“Hedging” or “hedge” is an English term that means taking protective measures against a certain risk. Hedging is the process of closing the possible loss of a transaction with a second transaction of the same value but in the opposite direction (Erdogan, 1995). Hedge techniques are developed to avoid risk and to protect (Akgüç, 2009). By the definition of hedge, the risk relates to normal goods and liabilities (Lewis, 1993). For this reason, the hedge is an instrument used to maintain the cash position. Here, the difference in the correlation between the price generated by the hedge position and the non-hedged price (Moosa, 2003) demonstrates the importance of hedging in maintaining the cash position. International companies experience serious difficulties due to transactions in dollars and the resulting fluctuations in exchange rates (Hideki, 2004).

In the natural gas market where physical trade takes place, a hedging mechanism can be employed against the fluctuations in oil prices by making use of financial trading instruments. The oil-based uncertainty in gas prices requires optimum risk protection (Guo, 2016). The aim is to reduce the effect of prices on the cost of natural gas, to control costs within a certain band, or to fix them at a single price. For this reason, hedging is considered an important protection element against decreases that may occur. Already in many respects (including regulators) derivatives markets see hedging as a means of protection from price increases and decreases, not as a source of profit. Trading volumes in the natural gas market can have great risks. Therefore, the possible losses of transactions that are not hedged can be very large (Herbert, 2001). Hedge traders in the natural gas market are usually investors who want to buy or sell the product in the future, but who want to protect themselves from price risk (Kurar and Cetin, 2016).

In this respect, the board of directors of the enterprises importing natural gas assigns the CFO the duty of eliminating the risk of future price uncertainty under the management of the CEO. In order to determine and clarify the price uncertainty coming from Gazprom, it is requested to hedge the price of natural gas related to oil price by negotiating with Bank of America Merrill Lynch. By utilizing screen services provided by financial services such as Thomson Reuters and Bloomberg, business executives aim to predict future oil prices and the unit price at which natural gas prices may occur.

Since the formation of the natural gas price is indexed to the price of Brent oil under the contract, the financial institution actually fixes it to the price of Brent oil, which constitutes the price of natural gas. According to the direction of the difference between the future price and the forecast by predicting the possible Brent oil price, the transfer of the difference from the enterprise to the financial institution or vice versa is carried out. Thus, the enterprise hedges the price of the natural gas purchased by a financial institution abroad and protects the company against future loss of value. In other words, the enterprise is protected from the exchange rate risk.

The type of contract used and preferred in this whole field is forward and swap contracts. The type of contract that is preferred and used for hedge transactions applied by the company subject to the study in order to protect itself from the risk arising in the natural gas price is the forward contract.

#### **4. TAXATION IN NATURAL GAS OPERATIONS**

Special consumption tax (SCT), on the other hand, is defined as a single-stage, easy-to-manage tax where only certain groups of goods are taxed and which has a few taxpayers. With the adoption of the Special Consumption Tax Law No. 4760 published in Resmi Gazete (Official Gazette) (12 June

2002), 16 taxes, duties, fees, funds, and shares were collected under the SPT. According to the Special Consumption Tax Law, the tax is composed of four different product categories. These goods are oil and petroleum products (List I); motor vehicles (List II); tobacco products, alcoholic beverages, and soda pops (List III); and luxury goods, major appliances, and electronic products (List IV). Goods and services not listed are not subject to SCT.

**(a) Oil and petroleum products (List I):** In addition to the law, these products in List I are divided into two as tables (A) and (B). The research is about the petroleum products (like gasoline types, diesel, fuel oil, **natural gas**, diesel) in table (A). The thing that constitutes the subject of the tax on these goods is the stage of deliveries by importers or manufacturers. In List I, the tax rates for each product are specified in detail (Yıldırım, 2015). Therefore, with the decisions of the Council of Ministers issued on the basis of Article 11 of the Special Consumption Tax Law no. 4670, natural gas was subject to excise duty *SCT (Special Consumption Tax)*. **Article 11** - (Amended: 30/3/2005-5479 / 9 art.)

1. The fixed tax amounts determined for the goods on List I are in kilograms, liters, cubic meters, *standard cubic meters*, and kilocalories or their upper and lower units, if necessary, can be applied in packaging or pieces taking into account the size of containers (ÖTV Kanunu, 2002).

According to the law, natural gas is excised by standard cubic meters (Sm<sup>3</sup>). To determine the standard cubic meters of natural gas, the absolute pressure, temperature, and the upper thermal value units in the billing principles issued by the EPDK are used. Notice Article 5 of the principles regarding the determination and invoicing of the sales amount of the natural gas invoicing issued by the EPDK accepts the energy value as 9155 Kcal/Sm<sup>3</sup> when 1 Sm<sup>3</sup> natural gas is burned. The standard value used in legislation is 9155 Kcal/Sm<sup>3</sup>. Again in Article 4 of the Notice on the principles regarding the determination and invoicing of the sales amount of the natural gas invoicing issued by the EPDK, it is explained that the value of 1 Sm<sup>3</sup> natural gas in kilowatts shall be multiplied by a coefficient of 10.64 (Resmi Gazete, 2002)

**Unit Conversions, Article 4** - All legal entities operating in the natural gas market indicate the amount of natural gas they are trading on an energy basis. In order to calculate the amount of natural gas on an energy basis:

1 calorie = 4184 joules (thermochemical calorie)

1 kWh = 3,600,000 joules

based on the upper thermal value of 9155 kcal/m<sup>3</sup>

1 Sm<sup>3</sup> = 10.64 kWh is used.



This is important when recording. The natural gas comes with USD unit price for normal cubic meters (Nm<sup>3</sup>); then the total bill is divided by Sm<sup>3</sup>, which is the unit of Turkey, using the above data. Thus, the unit price is converted in line with the standards in this country. An example of this is given in the application section.

The fixed price per unit of excise duty on natural gas delivery in table A in list 1 of Annex 1 of Special Consumption Tax Law numbered 4760 is given in the table below:

**Table 2:** Table (1), List (I), Table (A) Customs Tariff Statistics Position (HS Code) (ÖTV 2002)

HS CODE	Goods Name	Tax Amount (TL)	Tax amount to be applied (TL)	Unit
2711.11.00.00.00	<i>Natural Gas</i>			
	Motor Vehicles to be used as fuel	0.8599	0.8599	Cubic Meters
	<b>Others (Gaseous)</b>	<b>0.0230</b>	<b>0.0230</b>	<b>Cubic Meters</b>

Assuming that all imported gas is sold, the SCT is paid in two parts. Within the first fifteen days, it shall be declared and paid to the related tax office with a specific HS code (Customs Tariff Statistical Position) with the SCT1 declaration. The rest is declared in the second 15 days.

Per unit gas  $0.023 \text{ TL} \times \text{Used Natural Gas } sm^3 = \text{SCT amount to be paid}$  is obtained.

The first 15-day excise duty is paid through the bank within 10 days from the 15th day, i.e., on the 25th day after the declaration to the tax office to which it is attached before the end of working hours. If the date 25 January 202X coincided with a Saturday, the deadlines in the Tax Procedure Law would be dated 27 January 202X; *Article 18 - The periods specified in the tax laws shall be calculated as follows (VUG, 2013):*

1. If the period is specified in days, the day on which it starts is not taken into account and it ends at the end of working hours on the last day;
2. If the period is specified as a week or month, it ends at the end of working hours on the day corresponding to the last week or month that it began in.

If there is no day corresponding to the day on which it starts in the month the period ends, the period ends at the end of working hours on the last day of that month;

3. In the periods defined by a certain day, the period ends at the end of working hours on that day;

4. Public holidays are included. However, if the last day of the period coincides with a public holiday, it ends at the end of working hours on the first working day following the holiday.

According to the Law on Value Added Tax No: 3065, natural gas is charged at the retail price. The value added tax (VAT) accrual registration must be made not on the date of the customs declaration, but on a date in the month in which the VAT is paid. The point that draws attention here is that in order to get the discount on VAT, that is, to write down and declare the VAT to be discounted, the Article 29/1-b of the VAT Law; Article 29-1. says "Taxpayers may discount the following taxes on their activities from the value added tax calculated on taxable transactions, unless otherwise provided in the Law:

- a) Value added tax shown in invoices and similar documents calculated due to the delivery and services made to them,
- b) The value added tax *paid* due to the imported goods and services,
- c) (Annex: 3/6/1986 - 3297/9 art.) Value added tax shown on invoices and similar documents of goods at the beginning of the accounting period according to the inventory issued for those who enter the real taxation system while being taxpayers subjected to the tax on a lump sum or compensatory basis, since it is stated as VAT paid, it can be subject to discount in the period it is paid. According to 2 November 1984 dated Law on VAT, taxpayers reduce the VAT by making the related VAT payment in the month when the customs declaration is opened (KDV Kanunu, 1984).

In addition, the basis of the SCT's entry into the VAT base in the transactions carried out is the "tax" word mentioned in Article 24/b of the VAT Law.

*Article 24/b in the 2 November 1984 dated Law on VAT - The following elements are included in the basis: packing expenses, insurance, commission and similar expense provision elements such as **tax**, duty, fees, shares, and fund provision (KDV Kanunu, 1984).*

The Constitutional Court clarified that the criticism that the tax has a tax, i.e., the VAT on excise duty, and that VAT can be taken on excise duty, concluding with the reasons on 25 December 2014 (Resmi Gazete, 2015).

VAT is paid on the 26th day of the relevant month as it can be deducted in the period in which it is paid and is postponed until the financial deadline. When the relevant date coincides with a public holiday, the payment shall be made on the first business day following.

## 5. AN APPLICATION AND ACCOUNTING FOR TAXATION AND HEDGE TRANSACTIONS IN THE NATURAL GAS TRADE IN THE ENERGY SECTOR

In the application that is the subject of the research, the accounting will be carried out through the registration processes to be conducted according to the TDHP. While natural gas continues to flow through the pipe, the end of the month is considered the end of the period in terms of periodicity. The parties that buy and sell natural gas come together 1 day a month to meet with BOTAS to determine which seller sells how much natural gas in 1 month. The import quantity is approved in Nm<sup>3</sup> (normal cubic meters). In the same report, the calorific value, that is, the value used to convert the imported gas to Sm<sup>3</sup> (standard cubic meters) energy unit is determined. The calorific value is determined by Gazprom for each day. This value changes due to the different quality of each incoming natural gas. In addition, in order to calculate the amount of natural gas on an energy basis, using 1 calorie = 4184 joules (thermochemical calorie) 1 kWh = 3,600,000 joules, based on the upper thermal value as 9155 kcal/m<sup>3</sup>, 1 Sm<sup>3</sup> = 10.64 kWh is used.

**Example:** In January 202X, 10,000,000 Nm<sup>3</sup> of gas was imported from Gazprom and the calorific value of the gas was calculated as 9145.0009 Kcal/Nm<sup>3</sup>. This value is converted to Sm<sup>3</sup> in Turkey:

*(Pursuant to the Notice on the principles regarding the determination and invoicing of the sales amount of the natural gas invoicing issued by the Energy Market Regulatory Authority (EPDK))*

$$(10,000,000 \text{ Nm}^3 \times 9145.0009 \text{ Kcal/Nm}^3) / 9155 \text{ Kcal/Sm}^3 \\ = 9,989,078 \text{ Sm}^3$$

All energy units are converted to kWh in Turkey, 1 Sm<sup>3</sup> = [(9155 Kcal/Sm<sup>3</sup>) / 860.42 kWh =] is multiplied by 10.64 kWh and converted to kWh.

$$9,989,078 \text{ Sm}^3 \times 10.64 = 106,283,789.92 \text{ kWh.}$$

The invoice originally comes from Russia as a unit price of Nm<sup>3</sup> × USD. In this case, while taking the records, the total of the bill is divided by Sm<sup>3</sup>, the unit of Turkey, and the unit price is converted to the standards in this country.

If the invoice total is USD 10,000,000 per unit price of USD/Nm<sup>3</sup>, the minutes signed by the parties (The parties are the official documents approved and signed by the parties of the quantity of Nm<sup>3</sup> of delivery gas and Kcal/Nm<sup>3</sup> at the end of the month). 4 February 202X,

Invoice date (invoice by Gazprom): 5 February 202X

Date of Customs Declaration: (latest) 10 January 202X

Billing Date: 20 February 202X

The parties are the official documents approved and signed by the parties of the quantity of Nm<sup>3</sup> of delivery gas and Kcal/Nm<sup>3</sup> at the end of the month (where the price is paid in this term); accounting records (*retrospective accrual can be done up to 7 days as of 31 January*) are presented considering the date below.

In addition, taking into account the two-way effect of the hedge transaction (future profit or loss), the amounts were changed and records were issued for both cases. In the example given above, the Gazprom payment for natural gas imported and sold during January 202X will take place on 20 February 202X. The invoice of this payment, on the date when the price is fixed, is determined as 4 February 202X.

Price Per Unit (Sm<sup>3</sup>)= 10,000,000 USD / 9,989,078 Sm<sup>3</sup> =1.0011 USD/Sm<sup>3</sup>

The type of contract that is preferred and used for hedge transactions applied by the company subject to the study in order to protect itself from the risk arising in the natural gas price is the forward contract. In the records made during the process, it will be used as a hedge transaction instead of the term forward contract.

From here:

***Ist Assumption***, the case and the accounting records that will occur when the price of *Gazprom* is predicted as 1.1 USD/Sm<sup>3</sup> and hedged:

(As of 8 January 202X)

$$1.1000 \text{ USD/Sm}^3 \times 9,989,078 \text{ Sm}^3 \times 5.9594 \text{ CBRT Exchange Rate} \\ = 65,481,802.58 \text{ TL}$$

When the forecast is made, the record:

08.01.202X				
950 OFF-BALANCE SHEET ACCOUNTS PAYABLE		65,481,802	58	
950.01 Accounts Payable from Hedging Transactions				
951 OFF-BALANCE SHEET ACCOUNTS				
RECEIVABLE			65,481,802	58
951.01 Accounts Receivable from Hedging				
Transactions				
BOA Merrill Lynch GP Price Hedge				
(BOA: Bank of America)				
(GP: Gazprom)				

**2nd Assumption**, the case and the accounting records that will occur when the price of Gazprom is predicted as 1 USD/Sm<sup>3</sup> and hedged:

(As of 8 January 202X)

$$1 \text{ USD/Sm}^3 \times 9,989,078 \text{ Sm}^3 \times 5.9594 \text{ CBRT exchange rate} \\ = 59,528,911.43 \text{ TL}$$

When the forecast is made, the record:

08.01.202X			
950 OFF-BALANCE SHEET ACCOUNTS PAYABLE	59,528,911	43	
950.01 Accounts Payable from Hedging Transactions			
951 OFF-BALANCE SHEET ACCOUNTS RECEIVABLE			
951.01 Accounts Receivable from Hedging Transactions		59,528,911	43
BOA Merrill Lynch GP Price Hedge			

Assuming that all imported gas is sold, the SCT is paid in two parts. The first part shall be declared and paid to the related tax office with a specific HS code (Customs Tariff Statistical Position) with the SCT1 declaration. The journal entries for the declarations in the first 15 days and the second 15 days are shown below.

The fixed price per unit of excise duty on natural gas delivery in table A in list 1 of Annex 1 of Special Consumption Tax Law numbered 4760:

*Others (Gaseous):* 0.0230 TL/Sm<sup>3</sup>

According to the example, assuming that natural gas consumption is similar in both periods of January, if 9,989,078 Sm<sup>3</sup> gas is declared as 5,000,000 Sm<sup>3</sup> in the first 15 days and the remaining 4,989,078 Sm<sup>3</sup> is declared in the second 15 days, 0.023 TL should be paid for each gas unit as the fixed SCT.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Note: The amount of gas imported and sold (delivered) between 1 January and 15 January shall be declared and paid to the related tax office until the 25th day of the month within 10 days following the first-15 days SCT declaration. Likewise, the amount of gas imported and sold (delivered) between 16 January and 31 January shall be declared and paid to the related tax office until the 10th day of the month within 10 days following the first-15 days SCT declaration.

Statement for first 15 days	5,000,000 Sm <sup>3</sup>	×	0.023 TL/Sm <sup>3</sup>	=	115,000.00
Statement for Second 15 days	4,989,078 Sm <sup>3</sup>	×	0.023 TL/Sm <sup>3</sup>	=	114,748.79
<b>Total</b>	<b>9,989,078 Sm<sup>3</sup></b>	×	<b>0.023 TL/Sm<sup>3</sup></b>	=	<b>229,748.79</b>

The 1 January-15 January accounting record for the first 15 days of the SCT declaration and payment is as follows. Payment takes place on Monday, 27 January 202X, which is the deadline.

27.01.202X					
360 TAXES AND FUNDS PAYABLES		115,000	00		
360.02 SCT Account Payable					
102 BANKS				115,000	00
102.01 - Ziraat Bank TL Payable					
January / 202X 1st Term SCT Payment					

Based on the invoice issued by Gazprom on 5 February 202X, the 381 Expense Accruals Account is used in the accounting record to be made on 31 January 202X. (Total invoice amount is 10,000,000 USD and the CBRT exchange rate is 5.9716 TL.)

31.01.202X					
153 COMMERCIAL GOODS		59,716,000	00		
153.01 Natural Gas					
381 EXPENSE ACCRUALS				59,716,000	00
381.01 Accruals Account for the					
Purchase of Commercial Goods					
Gazprom Invoice accrual record of purchase of goods					
CBRT Exchange Rate: 5.916 TL × 10,000,000 USD					

Assuming that the sale is made with the purchase cost +10% profit and considering the cost recording is made immediately (in accordance with the continuous inventory method) in accordance with the monthly reporting, the accounting records are as follows:

Cost of Purchase  $5.9716 \text{ TL} \times 10,000,000 \text{ USD} = 59,716,000.00$

Sales Amount  $59,716,000.00 \times 1.10 = 65,687,600.00$

Total SCT to be paid  $9,989,078 \text{ Sm}^3 \times 0.023 \text{ TL/Sm}^3 = 229,748.79$

VAT  $(65,687,600 \text{ TL} + 229,748.79 \text{ TL}) \times 0.18 = 11,865,122.78$

The basis of the SCT's entry into the VAT base in these transactions is the "tax" word mentioned in Article 24/b of the VAT Law. The criticism is that the tax has a tax.

31.01.202X				
120 CUSTOMERS	77,782,421	57		
120.01 İstanbul Enerji Ticaret A.Ş.				
600 DOMESTIC SALES			65,687,600	00
600.01 Natural Gas Sales Account				
360 TAXES AND FUNDS PAYABLES			229,748	79
360.02 SCT Account Payable				
391 VAT CALCULATED			11,865,122	78
Sales invoice A-000521				

Cost recording of sold gas according to the continuous inventory method

31.01.202X				
621 COST OF COMMERCIAL GOODS SOLD	59,716,000	00		
621.01 Natural Gas Sales Cost Account				
153 COMMERCIAL GOODS			59,716,000	00
153.01 Natural Gas				
Sales invoice no A-000521 Record of sold cost				

The share and the license fee shall be paid to the EPDK. Provision is made for the related expenses to be paid in the following year on the basis of periodicity and accrual. It is calculated as 5/1,000,000 (5 per million) of the calculated amount of natural gas sold in kWh paid as a license fee and 5/10,000 (5 per ten thousand) of the "Net Sales" amount in the income statement paid to the EPDK as share, according to declared license fees by the EPDK (EPDK, 2017).

In the example,

$$9,989,078 \text{ Sm}^3 \times 10.64 = 106,283,789.92 \text{ kWh}$$

$$106,283,789.92 \text{ kWh} \times (5/1,000,000) = 531.42 \text{ TL License Fee}$$

Since there are no items like overseas sales, refund, or discount in our example, Net Sales = Gross Sales; so the related rate is applied to the amount in the 600 accounts, which is the amount of sales made on this occasion:

$$65,687,600.00 \text{ TL} \times (5/10,000) = 32,843.80 \text{ TL Share}$$

Since natural gas shares paid to EPDK are expenses, they are recorded in 760 accounts.

Related accounting records are as follows:

31.01.202X					
760 MARKETING, SALES, AND DISTRIBUTION					
EXPENSES		33,375	22		
760.01 EPDK Participation Share	32,843.80				
760.02 EPDK License share	531.42				
381 EXPENSE ACCRUALS					
381.02 - Payment to EPDK				33,375	22
January / 202X period EPDK expense provisions record					

On 31.01.202X, in the natural gas purchase record, a debit entry was made to 153 accounts and credit entry to 381 accounts. Upon receipt of the invoice from Gazprom, 381 accounts are closed and 320 accounts are credited.

05.04.202X					
381 EXPENSE ACCRUALS		59.716.000	00		
381.01 Accruals Account for the					
Purchase of Commercial Goods					
320 SUPPLIERS				59.716.000	00
320.01 Gazprom					
Customs Declaration no. 18061600IMXXXXXX					



**Table 3. VAT and SCT Calculation Table**

Quantity (Nm <sup>3</sup> ) Normal m <sup>3</sup>	10,000,000.00
Calorific Value	9145.0009
Quantity (Sm <sup>3</sup> ) Standard m <sup>3</sup>	<b>9,989,078.00</b>
Net Invoice Fee (USD)	10,000,000.00
CIF <sup>2</sup> (Cost, Insurance, and Freight ) (USD)	10,000,000.00
Exchange Rate (USD Sales 10 January 2019 (Central Bank Exchange Rate)	5.8916
CIF (TL)	58,916,000.00
Stamp Tax on Customs Declaration	119.00
Other expenses	5000.00
VAT Base	58,916,000.00
VAT (18%)	10,605,801.42
<b>TOTAL VAT TO BE PAID</b>	<b>10,605,801.42</b>
<b>TOTAL SCT TO BE PAID 0.023</b>	229,748.79

There are no discounts on the invoice data in the table. In addition, freight and insurance costs are not available. In addition, the stamp tax in the table can be followed in 621 accounts as well as in the 770 account. Since the income statement does not affect the net profit/loss amount, the account recorded as 621 or 770 does not result in tax loss. Since it is related to the periods during which there are no imports and the related amount is low, it is more appropriate to follow up by writing expenses in the 770 General Management Expenses Account.

Since "Value added tax shown on invoices and similar documents of goods at the beginning of the accounting period according to the inventory issued for those who enter the real taxation system while being taxpayers subjected to the tax on a lump sum or compensatory basis" is expressed as paid VAT, there can be discounts in the period when it is paid. Taxpayers reduce the VAT by making the related VAT payment in the month when the customs declaration is opened according to the 2 November 1984 dated Law on VAT (KDV Kanunu, 1984).

<sup>2</sup> The seller undertakes the insurance premium, freight, and loading costs and risks and brings the goods to the specified location.

01.02.202X					
191. DEDUCTIBLE VAT		10,605,801	42		
360 TAXES AND FUNDS PAYABLES				10,605,801	42
360.01 - VAT Payable at Customs					
Customs Declaration no. 20061600IM0XXXXXX VAT 18%					

16 January - 31 January, the second 15 days,

Special Consumption Tax declaration,  $4,989,078 \text{ Sm}^3 \times 0.023 \text{ TL/Sm}^3$

$$= 114,748.79$$

10.02.202X					
360 TAXES AND FUNDS PAYABLES		114,748	79		
360.02 VAT Payable at Customs					
102 BANKS				114,748	79
102.01 - Ziraat Bank TL Payable					
January / 202X 2nd period SCT payment					

Accounting record of collection from buyers

19.02.202X					
102 BANKS		77,782,471	57		
102.01 - Ziraat Bank TL Payable					
120 CUSTOMERS				77,782,471	57
120.01 İstanbul Enerji Ticaret A.Ş.					
XX No. Transfer with Incoming Receipt					

Accounting record for payment to Gazprom (Seller)

20.02.202X					
320 SUPPLIERS		60,581.000	00		
320.01 - Gazprom					
102 BANKS				60,581,000	00
102.02 - Ziraat Bank USD Payable					
Payment by Swift Message					
CBRT Exchange Rate: 6.0581					

Exchange rate on the date of purchase      5.9716

Exchange Rate on Payment Date            6.0581

Negative exchange rate difference        0.0865

Foreign Exchange Loss = 10,000,000 USD × 0.0865 = 865,000.00 TL

20.04.202X					
656 FOREIGN EXCHANGE LOSSES		865,000	00		
656.02 – Current Account Exchange Rate Expenses					
320 SUPPLIERS				865,000	00
320.01 Gazprom					
Record of Exchange Rate Loss Due to Swift Message					

**1st Assumption**, from Hedging transactions according to the 1st assumption  
When Gazprom payment is made:

Estimated price    1.1000 USD/Sm<sup>3</sup>

Actual price        1.0011 USD/Sm<sup>3</sup>

Difference         0.0989 USD/Sm<sup>3</sup>

BOA-Merrill Lynch 0.0989 USD/Sm<sup>3</sup> × 9,989,078 Sm<sup>3</sup> = 987,919.81 USD

*It will be paid as hedge loss*

When the forecast is made, the record:

(As of 8 January 202X)

1.1 USD/Sm<sup>3</sup> × 9,989,078 Sm<sup>3</sup> × 5.594 CBRT exchange rate

= 65,481,802.58 TL

The record to be made regarding hedging closure:

20.02.202X					
951 OFF-BALANCE SHEET ACCOUNTS RECEIVABLE	65,481,802	58			
951.01 Accounts Receivable from Hedging Transactions					
950 OFF-BALANCE SHEET ACCOUNTS					
PAYABLE			65,481,802	58	
950.01 Accounts Payable from Hedging					
Transactions					
BOA Merrill Lynch GP Price Hedge Closing (Reverse)					
Recording					

The record to be made when the difference amount is paid after the hedge commitment record is closed is classified as a security since hedging is a financial instrument. The loss incurred on this occasion is recorded in the securities sales losses account.

BOA-Merrill Lynch  $0.0989 \text{ USD/Sm}^3 \times 9,989,078 \text{ Sm}^3 = 987,919.81 \text{ USD}$   
*It will be paid as hedge loss*

$987,919.81 \text{ USD} \times 6.0581 = 5,984,917.00 \text{ TL}$  (20 February 202X CBRT exchange rate)

Recording of losses arising from hedge transactions:

20.02.202X					
655 MARKETABLE SECURITIES SALES LOSSES	5,984,917	00			
655.01 - Losses from Hedge Transactions					
320 SUPPLIERS			5,984,917	00	
320.02 Bank of America Merrill Lynch					
Hedge Losses					

When the negative difference is paid:

20.02.202X					
320 SUPPLIERS		5,984,917	00		
320.02 Bank of America Merrill Lynch					
102 BANKS				5,984,917	00
102.01 Ziraat Bank TL Payable					
Hedging loss payment record					

**2nd Assumption**, from hedging transactions according to the 2nd assumption When Gazprom payment is made:

Estimated price                      1.0000 USD/Sm<sup>3</sup>

Actual price                            1.0011 USD/Sm<sup>3</sup>

Difference and Direction:    0.0011 USD/Sm<sup>3</sup>

BOA - Merrill Lynch 0.0011 USD/Sm<sup>3</sup> × 9,989,078 Sm<sup>3</sup> = 10,987.99 USD

hedge profit

When the forecast is made, the record:

(As of 8 January 202X)

1 USD/Sm<sup>3</sup> × 9,989,078 Sm<sup>3</sup> × 5.9594 MBDA Rate = 59,528,911.43 TL

The record to be made regarding hedging closure:

20.02.202X					
951 OFF-BALANCE SHEET ACCOUNTS RECEIVABLE		59,528,911	43		
951.01 Accounts Receivable from Hedging					
Transactions					
950 OFF-BALANCE SHEET ACCOUNTS					
PAYABLE				59,528,911	43
950.01 Accounts Payable from Hedging					
Transactions					
BOA Merrill Lynch GP Price Hedge Closing (Reverse)					
Recording					

When the difference amount is collected after the hedge commitment record is closed, the profit to be recorded is followed in the securities sale profits account.

BOA - Merrill Lynch  $0.0011 \text{ USD/Sm}^3 \times 9,989,078 \text{ Sm}^3 = 10,987.99 \text{ USD}$   
hedge profit

$10,987.99 \text{ USD} \times 6.0581 \text{ (20 February 202X CBRT exchange rate)} = 66,566.34 \text{ TL}$

Recording profits from hedge transactions:

20.02.202X					
320 SUPPLIERS		66,566	34		
320.02 Bank of America Merrill Lynch					
645 MARKETABLE SECURITIES SALES					
PROFIT				66,566	34
645.01 Profits from Hedge Transactions					
Hedging profit record					

When a positive difference is charged:

20.02.202X					
102 BANKS		66,566	34		
102.01 Ziraat Bank TL Payable					
320 SUPPLIERS				66,566	34
320.02 Bank of America Merrill Lynch					
Hedging profit collection record					

For example, the VAT of natural gas imported and sold in the January / 202X period is paid on 26th day of February on Wednesday, 26 February 202X as import VAT. The accounting record of the payment is as follows:

26.02.202X					
360 TAXES AND FUNDS PAYABLES		10,605,801	42		
360.02 VAT Payable at Customs					
102 BANKS				10,605,801	42
102.01 - Ziraat Bank TL Payable					
19061600IM0XX no. Customs Declaration VAT payment					

## 6. CONCLUSION

In Turkey, the prices of natural gas are determined depending on the oil price and there is a simultaneous change in the same direction between oil prices and exchange rates. The impact of this on natural gas costs should be reduced and costs should be controlled within a certain band or fixed at a single price. Trading volumes in the natural gas market can have great risks. Therefore, the possible losses of transactions that are not hedged can be substantial. Hedging is seen as an important element of protection.

While natural gas continues to flow through the pipe non-stop, the end of the month is considered the end of the period in terms of periodicity. In the case when the natural gas is hedged, that is, at the stage where prices are fixed, these records are followed in off-balance sheet accounts. The 381 Expense Accruals Account is an account in which expenses with known amounts are monitored according to the document to be paid in the next months and strictly. Therefore, the 381 Expense Accruals Account must be used. In natural gas purchase, 381 accounts are credited and 153 accounts are debited until the invoice comes to the enterprise. Upon receipt of the invoice, 381 accounts are debited and 320 are credited.

According to the Special Consumption Tax Law No. 4760 Article 11 the natural gas is taxed through standard cubic meters. To determine the standard cubic meters of natural gas, the absolute pressure, temperature, and upper thermal value units in the billing principles issued by the EPDK are used. According to the Law on Value Added Tax No. 3065, natural gas is charged at the retail price.

The most important issue regarding taxation is that there is a second tax, which comes from SCT. Turkish consumers pay VAT for paid SCT according to Turkish taxation laws. It is clearly seen that the Turkish government takes a secondary tax from a tax that citizens have already paid, in contrast to global applications. The Constitutional Court in Turkey states that this second taxation is totally legal and valid according to VAT Tax Article 24/b.

The Republic of Turkey Central Bank's selling currency rate on the date of the custom declaration has to be taken into account while calculating the VAT base. The billing amount being translated to Turkish Lira by using that currency rate and VAT base is obtained in this way. Other expenses also have to be included in this VAT base. After that addition the 18% VAT calculation is done.

Furthermore, the share and the license fee shall be paid in the sector to the EPDK. While the share of the EPDK is calculated from sold natural gas amount in kWh, the license fee is calculated from the "Net Sales" entry of the Income Statement. Because the share being paid to the EPDK has

expense qualifications, it is recorded in the 760 account as a liability. The 381 Expense Accruals Account works as receivable across to the 760 account and these transactions continue until the end of the year. Next year, account 381 is closed by recording receivable to the 336 Other Liabilities account. It can be observed that the 320 Suppliers account is used instead of account 336 but this is not a correct usage. It is much more correct to use account 336 for this kind of transaction.

Stamp tax subject to transactions can be followed in 621 accounts as well as in the 770 account. The recording of this tax in the expense accounts does not affect the amount of the income statement as Net Profit/Loss. For this reason, the fact that the account where it is recorded is 621 or 770 does not lead to tax waste. Since it is related to the periods during which there are no imports and the related amount is low, it is more appropriate to follow up by writing expenses in the 770 General Management Expenses Account.

Hedging is a financial instrument and therefore is considered in the securities category. Therefore, losses in foreign exchange differences arising from hedge transactions are debited to the 655 account while the profit is credited to 645 accounts. When the hedge is closed, off-balance sheet accounts are reversed and the transaction is completed.

Consequently, guessing potential changes in Brent oil prices today and processing them is a crucial process. Determination of the difference amount to be transferred from corporate to financial institute or from financial institute to corporate by depending on the direction of differences between real price and estimated price and recording all actual transactions in the natural gas sector in the accounting records and taxation processes caused by all these transactions constitutes a remarkable source for the academic community. On the other hand, it is crucial for natural gas sector actors to have more accurate calculations and accounting records systems.

## REFERENCES

- Akgüç, Ö. (2009). Kriz Nedeni ve Çıkış Yolları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42), 6-11.
- Akgül, S. (2013). Petrol ve Doğal Gaz Fiyatları Arasındaki İlişki. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 5(1), 453-468.
- Andrea, S. K., John A. B., & David S. L. (2007). Energy Derivatives Through Federal and State Tax Glasses. *Journal Of Taxation Of Financial Products*, 6(3) 21-42.
- Bayrac, H. N. (2014). Küresel Enerji Politikaları ve Türkiye: Petrol ve Doğal Gaz Kaynakları Açısından Bir Karşılaştırma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1),115-142.



- Çıtak, N. & Kurt, F. (2020). İhracat Firmalarında Riskten Korunma Aracı Olarak Türev Ürünlerin Kullanımı. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (62) 11-22.
- Dagdemir, O. (2012). *Cevre Sorunlarına Ekonomik Yaklaşımlar ve Optimal Politika Arayislari*. Ankara Gazi Kitapevi.
- Dizman, S. (2014). Türev Finansal Ürünlerin; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Yeni Hesap Planı Taslağı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (7), 17-30.
- EPDK, (2017). Lisans ve Katılım bedeli, Karar Örneği, 21.12.2017, <https://www.epdk.org.tr/Detay/Icerik/6-3-3274/dogalgaz2018lisansbedelleri> (Erişi Tarihi: 26.11.2018).
- EPDK, (2017). Energy Market Regulatory Authority 2016 Annual Report, Ankara, p.23
- EPDK, (2018). Energy Market Regulatory Authority 2017 Annual Report, Ankara, p.9
- EPDK, (2019). Energy Market Regulatory Authority 2018 Annual Report, Ankara, p.3
- Erdogan, N. (1995). *Uluslararası İşletmelerde Mali Risk ve Yonetimi ve Çağdas Finansal Teknikler*. Istanbul Kent Matbaacilik.
- Xiaojia, G., Alexandros B., & Afzal M. S. (2016). The natural hedge of a gas-fired power plant. *Computational Management Science; Dordrecht*, 13(1), 63-86.
- Hartley, P. R., Medlock, K. B., & Rosthal, J. (2008). The relationship of natural gas to oil prices. *The Energy Journal*, 29(3), 47-65.
- Herbert, J. H. (2001). Natural Gas Hedging: A Primer for Utilities and Regulations. *Public Utilities Forthnightly* (1),18-25.
- Hideki, T. (2004). *The Application of Econophysics* Proceedings of the Second Nikkei Econophysics Symposium. Springer Japan.
- Jin, Y, & Jorion, P. (2006). Firm Value and Hedging: Evidence from U.S. Oil and Gas Producers, *The Journal of Finance* (61)2 893-919.
- KDV Kanunu, (1984). Vergi İndirimi, Madde 29/1-b, Cilt:24, Sayı : 18563 02.11.1984, s.6482-1 <https://www.mevzuat.gov.tr/Mevzuat/Metin/1.5.3065.pdf>
- KDV Kanunu, (1984) Matraha Dahil Olan Unsurlar, Madde 24/b, Cilt:24, Sayı : 18563 02.11.1984, s.6482 <https://www.mevzuat.gov.tr/Mevzuat/Metin/1.5.3065.pdf>

- Kurar, I., & Çetin A.C. (2016). Turev Araclarinin Risk Yonetim Fonksiyonu: Vadeli Islem Piyasasi Risk Yonetimi Uzerine Bir Arastirma. *Suleyman Demirel Universitesi Iktisadi ve Idari Bilimler Fakultesi Dergisi*, 21(2), 403-425.
- Lewis, S. K. (1993). *Thumbtax: Business Hedging Transactions*. The Tax Adviser.
- Moosa, I. A. (2003). The Sensitivity of the Optimal Hedge Ratio to Model Specification. *Finance Letters* (1), 15-20
- ÖTV (2002). 4760 sayılı *Özel Tüketim Vergisi Kanunu*. 12/6/2002 Sayı: 24783
- Öztürk, A. B. (2017). Dogalgaz Sektoru. *İs Bankası İktisadi Arastirmalar Bölümü Raporu* p.15
- Pincus, M., & Rajgopal, S. (2001). The Interaction Between Accrual management and Hedging: Evidence from Oil and Gas Firms. *The Accounting Review* 77(1) 1-34. DOI:10.2308/accr.2002.77.1.127
- Resmi Gazete, (2015). *Anayasa Mahkemesi, 25.12.2014 Tarihli Kararı, Karar No:2014/198* <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150407-14.pdf>
- Resmi Gazete, (2002). *Doğalgaz Piyasası Lisans Yönetmeliği*, 7 Eylül 2002, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/09/20020925.htm#4>
- Resmi Gazete, (2002). *Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan: Doğal Gaz Dağıtım Şirketlerinin Perakende Satışlarında Fiili Üst Isıl Değerin Uygulanması Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Tebliğ*, 31 Aralık 2002 Sayı: 24980, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/06/20050602-11.htm>
- Smith M. R., (2001). Basic Derivatives for the Oil and Gas Company. *Alberta Law Review*, (9)1, 159-179.
- Torun, P. (2017). Türkiye Doğalgaz Piyasalarında Fiyat Belirleme Surecini Etkileyen Faktorler. *Sakarya İktisat Dergisi*, (6)2, 41-51.
- Usta, O. (2002). *İşletme Finansı ve Finansal Yönetim*. İzmir Anadolu Matbaacılık.
- Xiaojia, G., Beskos, A., & Siddiqui, A. M. (2016). The Natural Hedge of a Gas-Fired Power Plant. *Computational Management Science; Dordrecht*, (13), 63-86.
- VUG, (2013) Vergi Usul Kanunu, Madde 18 – Vergi kanunlarında yazılı sürelerin hesaplanması, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

Villar, J. A., & Joutz, F.L. (2006). *The Relationship Between Crude Oil And Natural Gas Prices*. Energy Information Administration – Office of Oil and Gas. Erişim 24 Ağustos 2021, [http://aceer.uprm.edu/aceer/pdfs/ CrudeOil\\_NaturalGas.pdf](http://aceer.uprm.edu/aceer/pdfs/ CrudeOil_NaturalGas.pdf)

Yardımcı, O. (2011). Türkiye Doğal Gaz Piyasası: Geçmiş 25 Yıl, Gelecek 25 Yıl. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2),157-166.

Yıldırım, A. E. (2015). Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (14), 219-252.



# PERFORMANS ÖLÇÜMÜNDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK BALANS SKOR KART YÖNTEMİNİN KULLANIMI: DIŞ HEKİMLİĞİ FAKÜLTESİNDE BİR UYGULAMA\*

Dr. Ayşe AYDIN<sup>a</sup>  
Doç. Dr. İdris VARICI<sup>b</sup>

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili  
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi  
Uygulamaları Dergisi  
Mart 2022; 15 (1): 183-211*

## ÖZ

Sosyal sorumluluk ve çevreyi esas alan sürdürülebilirlik kavramı son yıllarda önemli hale gelmiştir. Bu anlamda kurumların sürdürülebilirliğinin ölçümü önem kazanmış, sürdürülebilirliği ölçmeye yönelik performans tabanlı teknikler ortaya çıkmıştır. Bu performans ölçümlerinden biri de Sürdürülebilirlik Balans Skor Kart (SBSK) yaklaşımıdır.

Bu çalışmanın amacı, Sürdürülebilirlik Balans Skor Kart (SBm SK)'ın beş boyutlu formunu bir sağlık kurumu olan Diş Hekimliği Fakültesi'nde uygulamaktır. Bu amaca yönelik olarak, kuruma ait beş boyutlu SBSK strateji haritası oluşturulmuştur. Boyutlar; "sürdürülebilirlik", "finansal", "müşteri (hasta)", "iç süreçler", "öğrenme ve gelişme" boyutlarıdır. Ardından her bir boyutun performansını ölçmede kullanılacak stratejik amaç ve değerlendirme ölçütleri belirlenmiştir. Daha sonra, boyutların performansı belirlenen stratejik amaç ve değerlendirme ölçütleri kapsamında incelenmiş ve açıklanmaya çalışılmıştır. Boyutların incelenmesi sırasında gerekli verilerin elde edilmesinde hem nitel hem de nicel veri toplama tekniklerinden faydalanılmıştır. Nitel verilerin elde edilmesinde mülakat çalışması yapılmıştır. Nicel verilerin elde edilmesinde ise, anket çalışması yapılmış ayrıca kurumun 2017-2018 yıllarına ait bilanço, gelir tablosu ve faaliyet raporlarından yararlanılmıştır.

Araştırma sonucunda kurumun, sürdürülebilirlik boyutunda kısmen başarılı olduğu, finansal boyutta pozitif değerlere sahip olduğu ve gelişim gösterdiği, müşteri boyutunda ve iç süreçler boyutlarında genel olarak başarılı olduğu, öğrenme ve gelişme boyutunda ise çalışanlar kapsamında başarısız olduğu tespit edilmiştir. Toplamda ise, belirlenen 17 stratejik amaçtan 6'sında başarısız olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Performans, Sürdürülebilirlik Balans Skor Kart, Diş Hekimliği Fakültesi.

**JEL Kodları:** M40, M41.

### APA Stili Kaynak Gösterimi:

Aydın, A., Varıcı, İ. (2022). Performans Ölçümünde Sürdürülebilirlik Balans Skor Kart Yönteminin Kullanımı: Diş Hekimliği Fakültesinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 183-211.

\* Makalenin gönderim tarihi: 31.05.2021; Kabul tarihi: 14.06.2021, iThenticate benzerlik oranı %3

<sup>a</sup> [aydinayse.tr@gmail.com](mailto:aydinayse.tr@gmail.com), ORCID: [0000-0001-7538-8407](https://orcid.org/0000-0001-7538-8407).

<sup>b</sup> Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, [idris.varici@omu.edu.tr](mailto:idris.varici@omu.edu.tr)  
ORCID: [0000-0003-1825-0289](https://orcid.org/0000-0003-1825-0289).

## USE OF SUSTAINABILITY BALANCED SCORECARD METHOD IN PERFORMANCE MEASUREMENT: AN APPLICATION IN THE FACULTY OF DENTISTRY

### ABSTRACT

Sustainability which consists social responsibility and environment has become important in recent years. In this sense, measuring the sustainability of institutions has become importance and performance-based techniques have started to be used to measure sustainability. One of these performance measurements is the Sustainability Balance Scorecard method.

The purpose of this study is to apply the five-dimensional form of the Sustainability Balanced Scorecard in a health institution, Faculty of Dentistry. For this purpose, a five-dimensional SBSK strategy map of the institution was created. Dimensions on the map are “sustainability”, “financial”, “customer (patient)”, “internal processes”, “learning and development”. Afterwards, the strategic purpose and evaluation criteria to be used in measuring the performance of each dimension were determined. Then, the performance of the dimensions was examined and explained within the scope of the determined strategic purpose and evaluation criteria. Finally, results of SBSK were reported as a chart. Both qualitative and quantitative data collection techniques were used in obtaining the required data during the examination of the dimensions. An interview study was conducted to obtain qualitative data. As to obtaining quantitative data, a survey was conducted and additively, the government agency’s balance sheets, income statement and activity reports for 2017-2018 were used.

As a result, it has been determined that the institution is partially successful in the sustainability dimension, has made progress and has positive values in the financial dimension and has improved, been successful in the customer and the internal processes dimensions, and failed in the learning and development dimension within the scope of the employees. In total, it was concluded that 6 out of the 17 determined strategic aims failed.

**Keywords:** Performance, Sustainability Balanced Scorecard, Faculty of Dentistry.

**JEL Codes:** M40, M41.

### EXTENDED ABSTRACT

#### Introduction

Competition between corporations is increasing day by day. Therefore, corporations should increase their performance. However, the performance indicators of corporations are not just financial. There are some nonfinancial performance indicators of corporations. For example social and environmental performance are not financial performance of corporations. But these performance indicators are very important in terms of sustainability. The increasing strategic importance of environmental and social issues as well as related performance measures has spurred interest in sustainability performance measurement. So Sustainability Balanced Scorecard method has become one of the most important methods about corporations performance. Because Sustainability Balanced Scorecard takes into account non-financial indicators as well as financial indicators. This

method is a multidimensional performance measurement method that measures non-financial indicators such as customer satisfaction, quality and functionality that will affect performance in the long term. On the other hand social and environmental indicators are the most important aspect of this method.

There are a lot of research about classic balanced scorecard performance measurement. However, it has been found that very little research has been investigated about Sustainability Balanced Scorecard in international literature. Besides, it is not available to any study in Turkey investigating the Sustainability Balanced Scorecard that applied any corporations. There are only theoretical studies in national literature on the Sustainability Balanced Scorecard method. So the purpose of this research is applying the five-dimensional Sustainability Balanced Scorecard model that includes social and environmental components in the Faculty of Dentistry, which is a health institution. Because it has been determined that there are no studies about the Sustainability Balanced Scorecard that applied any health institution.

### **Literature on Research**

Since the Sustainability Balanced Scorecard is a newly developed method, there are not many academic studies on the subject in both national and international literature. There has been few studies about Sustainability Balanced Scorecard as applicable. In Turkey it has been determined that there are no studies about sustainability balanced scorecard as applicable. But the issue of integrating economic, social and environmental components with traditional balance scorecard is theoretically discussed in national literature. So there is a gap about sustainability balanced scorecard as applicable in national literature. Sustainability balanced scorecard on a health institution not previously investigated in Turkey has been researched. In this sense, this research is meaningful as it is the first research about Sustainability balanced scorecard on a health institution in Turkey. This research can fill the gap in the literature.

### **Method of The Research**

The research was conducted on Dentistry Faculty of Ondokuz Mayıs University, which is a health institution. The research is focus on measuring the 2019 performance of Dentistry Faculty. Both qualitative and quantitative data collection techniques were used to obtain data. So in this research interview and questionnaire method was preferred. Patient satisfaction survey and employee satisfaction survey published by the Ministry of Health was used. Questionnaires were applied to total of 150 patients over the age of 18 and 100 employees. On the other hand, balance sheet, income statement and activity reports of the institution for the years 2017-2018 were used to obtain financial data.

### Findings of The Research

Firstly a sustainability balanced scorecard strategy map has been created to measure of performance. There are five dimensions in the sustainability balanced scorecard strategy map. These are sustainability, financial, customer (patient), internal processes, learning and development dimensions. "Sustainability" was at the top of the scorecard strategy map as the fifth dimension. Then, strategic aims have been determined for the performance of each dimension. The corporate performance has been examined and explained on five dimensions and in the context of 17 strategic aims. As a result of this research, it was determined that the institution has been successful in terms of sustainability, generally successful in terms of customer (patient) and internal processes. It was determined that the institution has positive values in the financial dimension and shows improvement. However, it was determined that institution has been unsuccessful within the scope of the employees in the learning and development dimension. At the end of this research, the institution was determined to be unsuccessful in 6 of the 17 strategic aims.

### Conclusion

Tehere has been few studies about Sustainability Balanced Scorecard as applicable in Turkish literature. But these studies are generally theoretical and classic balanced scorecard that has four dimensions. There is no applied study in a health institution about sustainability balanced scorecard has five dimension. The fifth dimension is sustainability consist environmental and social contents. In this sense this research is first in terms of five dimension of institution performance named five dimensional balanced scorecard or sustainability balanced scorecard. For future studies this subject can be researched with other institutions or businesses.



## 1. GİRİŞ<sup>1</sup>

Küreselleşme ile birlikte rekabet koşullarının hem boyutu şiddetlenmiş hem de koşullarında değişiklikler ortaya çıkmıştır. Günümüz işletmelerinin kar elde etmesi, başarılı olması ve devamlılıklarını sürdürebilmesi sürekli değişen rekabet koşullarına uyum sağlamakla mümkün olabilmektedir. Bu nedenle işletmeler, faaliyet alanları ile ilgili finansal ve finansal olmayan faktörleri dikkate almak ve analiz etmek zorundadır. Analiz noktasında performans ölçümü önemli olmaktadır. Bu nedenle çeşitli performans ölçüm yöntemleri geliştirilmiştir. Ancak geliştirilen performans ölçüm yöntemleri işletmeleri genellikle finansal açıdan ele almakta ve performans değerlendirmesinde daha çok sayısal verilere dayanmaktadır. Oysaki finansal veriler kadar, finansal olmayan verilerin de dikkate alınarak performans ölçümünün daha kapsamlı yapılması önemli olmaktadır. Balans skor kart (BSK) yöntemi, gereksinimleri karşılamada yetersiz kalınan hususlara çözüm getirmek amacıyla geliştirilmiştir.

BSK yöntemi, finansal ve finansal olmayan performansın eş zamanlı olarak tanımlanmasına, iyileştirilmesine ve yönetilmesine yardımcı olmaktadır. Ancak yöntem, performans ölçümünde sürdürülebilirliğin önemli yönlerini göz ardı etmektedir. Oysaki sürdürülebilirlik zamanının en önemli mücadelelerinden, zorluklarından biri olmaktadır. Bu nedenden ötürü yöntem gözden geçirilip, sürdürülebilirlik bileşenlerini kapsayacak şekilde genişletilmiş ve Sürdürülebilirlik Balans Skor Kart (SBSK) olarak adlandırılan yeni bir yöntem geliştirilmiştir.

SBSK yöntemi, kökenini geleneksel BSK'den almakta ve ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirlik bileşenlerini birleştirerek farklı bir içerik ve mimari sunmaktadır. SBSK yöntemi hem performans ölçümüne olanak sağlamakta hem de sürdürülebilirliğin ekonomik, sosyal ve çevresel bileşenlerini iş stratejisine dahil ederek kurumsal sürdürülebilirliği teşvik etmektedir.

Yapılan literatür çalışması sonucunda, SBSK yönteminin teorisi ve pratiği hakkında yararlı bilgiler sağlayan uluslararası çalışmalar bulunmakla birlikte, ulusal yazında konuyu yalnızca teorik açıdan ele alan çalışmalar bulunmaktadır. Bununla birlikte SBSK yönteminin gerek uluslararası gerek ulusal yazında, sağlık kurumunda uygulandığı herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışma ile söz konusu boşluğun doldurulması amaçlanmaktadır. Çalışma ile hem performans ölçümünün daha kapsamlı yapılması hem de kurumsal sürdürülebilirliğin teşvik edilmesi için sürdürülebilirliğin iş stratejisine dahil edildiği beş boyutlu SBSK modeli sağlık kurumunda uygulanmıştır.

<sup>1</sup> Bu makale 2021 yılında Ondokuz Mayıs Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda, tamamlanan "Sürdürülebilirlik Balans Skor Kart Yöntemi ile Performans Ölçümü: Dış Hekimliği Fakültesinde Uygulama" adlı doktora tezinden türetilmiştir.

Bu çalışmanın amacı; kurumsal sürdürülebilirlik stratejilerini destekleyebilecek iki sürdürülebilirlik bileşenin (sosyal, çevresel) beşinci boyut olarak skor karta eklendiği özel, kapsamlı bir SBSK modelini bir sağlık kurumu olan Diş Hekimliği Fakültesi'nde uygulamaktır.

## 2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK BALANS SKOR KART (SBSK)

Sürdürülebilirlik “ekonomik faaliyetlere ek olarak, sosyal ve çevresel konularla sıkı bir ilişki kurmayı ifade eder”. Sürdürülebilir olma, kurumsal büyüme ve karlılığın önemli olduğunu kabul ederken, aynı zamanda işletmelerin çevre koruma, sosyal adalet ve eşitlik gibi sosyal ve çevresel hedefler peşinde koşmasını gerektirir. BSK'nin yapısı gereği nicel ve nitel amaçları belirlemesinden ötürü daha fazlasını da vaat edebileceği, kalıcı bir rekabet avantajının kazanımına yönelik ilgili tüm hususların (sosyal ve çevresel) dahil edilebileceği söylenmiştir (Hristov vd., 2019, p. 4). Son zamanlarda sürdürülebilirlik ölçümlerinin BSK'ye dahil edilmesi için çağrılar yapılmış, sosyal sorumluluk ve çevresel hususlar skor karta dahil edilmiştir (Jiangtao & Pin, 2010, p.111). BSK'ye sosyal ve çevresel yönleri içeren “piyasa dışı bakış açısı (non-market perspective)”nın veya “geleceğe hazırlık (future readiness)” adı altında beşinci bir boyutun eklenmesi önerilmiş ve bu daha kapsamlı yaklaşıma Sürdürülebilirlik Balans Skor Kart (Sustainability Balanced Scorecard) adı verilmiştir (Kang vd., 2015, p. 126).

Sürdürülebilirlik verilerinin skor karta dahil edilme çabaları sürdürülebilirlik balans skor kartını ortaya çıkarmıştır (Jiangtao & Pin, 2010, p. 111). Sosyal ve çevresel konuları açıkça dikkate alan ve geleneksel BSK'de yapılan değişiklikler ile geliştirilen yöntem sürdürülebilirlik balans skor kart olarak adlandırılmaktadır. SBSK, iş performansının kalıcı iyileştirilmesi için sürdürülebilirlik konseptinin temel gerekliliğini karşılamaktadır (Hristov vd., 2019, p. 2). SBSK, sürdürülebilirlik bileşenlerinin geleneksel skor karta dahil edilmesini teşvik etmektedir (Gadenne vd., 2016, p. 155). SBSK, kökenini geleneksel BSK'den almakta ve üç sürdürülebilirlik bileşenini birleştirerek farklı bir içerik ve mimari sunmaktadır. Bu nedenle, SBSK'nin uygulanabilmesi için ekonomik, sosyal ve çevresel amaçların tanımlanması gerekli ve çok önemlidir (Araujo vd., 2020, p. 2).

SBSK, bir işletmenin finansal başarısını önemli ölçüde etkileyen parasal olmayan stratejik başarı faktörlerinin hesaba katılmasını mümkün kılmaktadır. SBSK, işletmelere performanslarını toplum, çevre (piyasa dışı, sürdürülebilirlik vb.), finans, müşteri, iç süreçler, öğrenme ve gelişme hususlarında değerlendirmelerine olanak sağlar (Rae vd., 2015, p. 44). Bu sayede SBSK yöntemi ile hem performans ölçümü yapılmakta hem de sürdürülebilirliğin ekonomik, sosyal ve çevresel bileşenlerinin üçü de iş stratejisine dahil edilerek kurumsal sürdürülebilirlik teşvik edilmektedir (Rabbani vd., 2014, p. 7317).

SBSK, bir yönetim aracı olarak da kurumsal sürdürülebilirlikte önemli rol oynamaktadır. Örneğin Kanada’da kar amacı güden hazır yiyecek satan bir şirketin stratejisine göz atıldığında; yılda 4 milyon dolarlık gelir elde eden bu şirketin son zamanlarda pazarlarda çevre ve politika sorunları ile karşılaştığı görülmüştür. Tüketicilerin talebi ise, daha sağlıklı gıda, gıda güvenliği sertifikası, atık su düzenlemeleri olmuştur. Karşılaşılan bu zorluklar ve istekler şirket stratejisinin iddialı bir sürdürülebilirliği benimsemesine yol açmıştır. Şirket, yeni pazar fırsatlarını yakalamak için bu önemli stratejik konuları ele alarak mevcut stratejisini sosyal ve çevresel hususları entegre etmek için gözden geçirmeye karar vermiştir. Nihayetinde, stratejisini bir SBSK ile uygulanabilir hale getirmiştir. SBSK mimarileri, sürdürülebilirliğin strateji oluşturma sürecinin ayrılmaz bir parçasını oluşturduğunu ve bu nedenle geleneksel skor karttan izole edilemez olduğunu ifade etmişlerdir (Hansen & Schaltegger, 2017, p. 940). Böylelikle SBSK’nin üst düzey yöneticilerin sürdürülebilirlik performanslarını ve kurumsal imajlarını yeniden konumlandırmalarına, iyileştirmelerine yardımcı olacağı belirtilmektedir. Literatür sonuçları, SBSK’yi uygulamaya odaklanan işletmelerin sayısının son yıllarda arttığını göstermektedir (Hristov vd., 2019, p. 2).

Kim vd., (2019) iyi bir ticari itibar kazanmak, daha fazla potansiyel müşteri çekmek için yöneticilerin işlerinde sürdürülebilirlik ile ilgili uygulamaları benimsemelerinin önemli olduğunu ifade etmektedirler. İspanya’da otellere yönelik yapılan bir çalışmada, yüksek düzeyde sürdürülebilirlik faaliyetlerine sahip otellerin daha yüksek mali getirilere sahip olduğu tespit edilmiştir. İspanya’da yapılan başka bir çalışmada sürdürülebilirlik faaliyet duyurusunun hisse senedi fiyatı üzerindeki etkisi analiz edilmiş, sürdürülebilirlik ve finansal performans arasında pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Kang vd., 2015, p. 125).

### 3. SBSK’nin OLUŞTURULMASI

Zamanın en önemli argümanlarından olan sürdürülebilirlik konusunun niçin işletmelere dahil olması gerektiği konusunda çok fazla teorik çalışma yapılmıştır. Ancak işletmelerin sürdürülebilirlik değerlendirmesini, kontrolünü ve raporlamasını nasıl birleştirerek yapacaklarına yönelik nispeten daha az çalışma bulunmaktadır (Maas vd., 2016, p. 237). Bu konuda SBSK’yi, performans ölçümünün yanı sıra kurumsal sürdürülebilirliği geliştirme potansiyeline sahip “araç” olarak incelemenin önemine dikkat çekilerek, hakkındaki tartışmaların daha yüksek seviyelere taşınacağı vurgulanmaktadır (Hansen & Schaltegger, 2017, p. 950).

SBSK strateji haritası oluşturulmasında sürdürülebilirlik bileşenlerinin, geleneksel skor karta dahil edilmesi önerilmektedir (Özçelik, 2013, s. 4998). Nasıl dahil edilmesi gerektiği hususunda ise; bu bileşenlerin (sosyal ve

çevresel) bir organizasyonun yönetim aracı mimarisinde açıkça tanınması gerekip gerekmediği sorusu sorulmaktadır. Çevre dostu bir şirket örneğine bakıldığında, onun amacı üretimin doğal çevre üzerindeki etkilerini azaltmaktır (ki bu uygulama açıkça organizasyon dışındadır). Ancak bu kuruluş kendi başına değildir ve küresel sonuçları olmaktadır. İkinci soru: sürdürülebilirlik ile ilgili bileşenlerin nerede ele alınmasıdır. Sürdürülebilirlikle ilgili amaçlar iç süreçler boyutunda mı ele alınmalı, yoksa SBSK'nin en tepesinde (finansal boyut yerine) bir öncelikli boyut olarak mı eklenmelidir (Hansen & Schaltegger, 2017, p. 941)?

Yukarıdaki soruların cevaplanması adına SBSK'nin mimarisi iki şekilde yapılabilir. Bunlardan birincisi; sürdürülebilirlik bileşenlerini geleneksel BSK'nin dört boyutunda ele almak, ikincisi ise; bu bileşenleri dikkate almak için yeni bir performans boyutu oluşturmaktır (Araujo vd., 2020, p. 3). Bu iki farklı yaklaşım aşağıdaki başlıklarda açıklanmıştır.

### 3.1. Sürdürülebilirlik Bileşenlerinin Dört Boyuta İlave Edilmesi

Bu yaklaşım, mevcut skor kartı olan ve skor kartlarını sürdürülebilirlik uygulamalarını yansıtacak şekilde geliştirmek isteyen işletmeler için uygun olmaktadır.

Sürdürülebilirlik bileşenlerinin dört boyuta ilave edilmesinde, mevcut skor karta sürdürülebilirlik bileşenleri ile ilgili amaçlar eklenir. Sürdürülebilirlik ile ilgili amaçlar kısmi veya kapsamlı olarak skor karta eklenebilir. Kısmi şekilde; birkaç sürdürülebilirlik göstergesi boyutların bazılarında eklenir (çoğunlukla iç süreçler veya müşteri) yani amaçlar tüm boyutlara dahil edilmez. Kapsamlı şekilde ise, sürdürülebilirlik konuları skor kartın tüm boyutları boyunca ilave edilir (Özçelik, 2013, s. 4999). Entegre Karne tasarımı olarak da ifade edilen bu mimari daha çok kar amacı güden kuruluşlarla ilgilidir, çünkü bu yaklaşım ile oluşturulacak skor kartta finansal boyut hiyerarşinin en üstünde yer alacaktır. Çünkü finansal performansın kar amacı güden kuruluşlar için nihai başarı tanımını sağladığı bilinmektedir (Journeault, 2016, p. 219). Figge vd.,(2002), sosyal ve çevresel bileşenlerin geleneksel skor karta entegre edildiği bir SBSK'nin tamamen ekonomik alana bağlı kaldığını ve çevresel yönleri karşı savunmacı bir duruş benimseyen işletmeler için daha uygun görüneceğini ifade etmektedirler. Çünkü sosyal ve çevresel konuları bir strateji haritasında ekonomik olanlarla (geleneksel skor kartın dört boyutu ile) bütünleştirmek SBSK'de çatışan ilişkilerinin nasıl ele alındığını göstermez (Hansen & Schaltegger, 2017, p. 941).

Dört boyutu savunanlara göre balans skor kart, boyutların adı değişebilmekle birlikte 4 boyutta kalması gerektiği, sürdürülebilirlik boyutunun diğer 4 bileşenin içine dahil olabileceği, örneğin finansal boyutun bu anlamda genişletilerek bir SBSK modelinin geliştirilebileceği ifade edilmektedir. Finansal boyutu genişletme seçimine dayanan

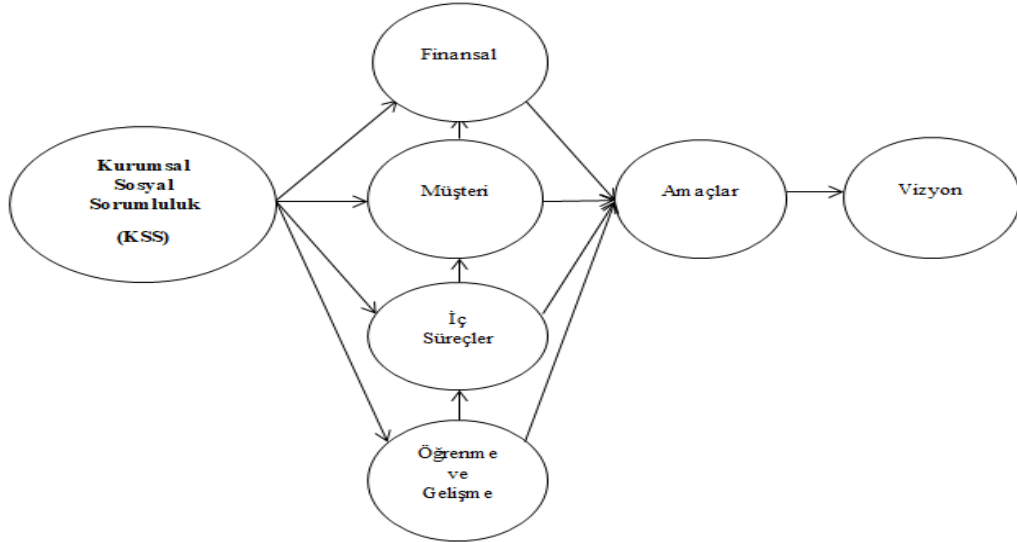
SBSK'nin, kullanıcıları için daha doğal ve kapsamlı görünmekte olduğu ifade edilmektedir (Jouneault, 2016, p. 219).

Daha önce de ifade edildiği üzere bu şekilde bir SBSK tasarımının kar amacı güden kuruluşlar için daha uygun olacağı, kar amacı gütmeyen kurumlar için sürdürülebilirlik boyutunun farklı bir şekilde tasarlanması gerektiği ifade edilebilir. Bu nedenle temel anlamda kar amacı gütmeyen bir kurum olarak dış hekimliği fakültesinin farklı bir tasarımda strateji haritasının oluşturulması gerekliliği görüşü oluşmaktadır.

### 3.2. Sürdürülebilirliğin Beşinci Boyut Olarak Eklenmesi

Balans skor kartın sürdürülebilirlik bileşenlerini içine alarak bir başka formatı da balans skor karta beşinci boyut eklenmesidir. Kaplan & Norton (1996), skor kartta yer alan temel dört boyutun zorunlu olarak uygulanması gereken bir kalıp veya şablon olarak değerlendirilmemesinin gerektiğini, işletmelerin skor kartlarına yeni bir boyut ekleyebileceklerini veya boyutları yeniden adlandırabileceklerini ifade etmişlerdir.

“Sürdürülebilirlik için planlama zordur ve nadiren bir girişimin planlanma sürecine dahil edilir” sözü ile sürdürülebilirliğin skor kartın ayrı bir parçası olması gerektiğine vurgu yapılmaktadır (Rodriguez vd., 2020, p. 1). Beşinci boyut olarak eklenecek “sürdürülebilirlik boyutu”, diğer dört boyut ile bağlantılı olarak sosyal ve çevresel performans göstergelerinden oluşmaktadır ve nihai hedef olarak sürdürülebilirliğin önemini vurgulamaktadır (Özçelik, 2013, s. 5000). Aşağıda buna yönelik bir örnek bulunmaktadır.



Şekil 1: Beş Boyutlu SBSK Modeli (Kang vd., 2015, p. 127)

Kang vd., (2015), Puket/Tayland'da aile otellerine yönelik yaptığı çalışmada KSS, SBSK'ye beşinci boyut olarak eklemiş ve nihai hedef olmuştur. Oluşturdukları model ile; KSS boyutunun diğer dört boyut ile, dört boyutun birbirleri ile, KSS'nin amaçlar ile, amaçların vizyon ile arasında pozitif bir ilişkinin varlığını deneysel yöntemle araştırmışlardır. Araştırma sonucunda KSS'nin SBSK boyutları üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. KSS ile amaçlar arasında önemli bir ilişkinin olduğu ve boyutların birbirleri arasında nedensel ilişkinin olduğu bulguları ortaya konulmuştur. Özetle hazırlanan SBSK'de, KSS'nin ticari operasyonlar üzerinde önemli bir etkisinin olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Figge vd.,(2002), geleneksel skor karta eklenecek, çevresel ve sosyal yönleri içeren beşinci boyutu “piyasa dışı” boyut olarak adlandırmaktadırlar. Journeault ise, bu boyutu “toplum ve gezegen” olarak tanımlamaktadır. SBSK'nin beş boyut olarak oluşturulması, yönetim ve çalışanların dikkatini kurumsal sürdürülebilirlik hedeflerine odaklama ve işletmelerin sosyal ve çevresel önceliklerinin önemini vurgulama avantajına sahiptir. Ancak bu beşinci boyutun adlandırılmasına ilişkin fikir birliği bulunmamaktadır (Journeault, 2016, p. 214).

Beşinci boyutta yer alan amaçlar, sosyal ve çevresel performansı dış paydaşlara raporlamak için kullanılmaktadır. Böylece paydaşlar, işlemenin sürdürülebilirlik performans düzeyini rakipler ile karşılaştırabilir. Örneğin, Avrupa'daki işletmelerin karbon emisyonlarını hem hükümete hem de müşterilere bildirmeleri giderek daha fazla talep edilmiştir. Ayrıca çevresel ve sosyal toplum kuruluşları ve dünyanın dört bir yanındaki yatırımcılar bu konularda şeffaflığı giderek daha fazla talep etmektedir. Bu seçenek, sürdürülebilirlik performans yönetimi ve raporlamanın bir arada yapıldığı bir bütünleştirmeyi de kolaylaştırmaktadır (Journeault, 2016, p. 217).

Performans karnesinde çevresel verilerin yer almasının ve bu verilerin sunum şeklinin yatırım kararlarını değiştirip değiştirmediği araştırılmıştır. Çevresel verilerin beşinci boyut olarak eklendiğinde karar vericilerin daha çevre dostu yatırım seçeneğini seçtiklerini, ancak veriler dört boyut içerisine gömülü olduğunda tersi karar verdikleri tespit edilmiştir (Jiangtao & Pin, 2010, p. 111). Aynı zamanda sürdürülebilirliği, işletmenin temel değeri haline getirmek isteyen işletmeler için yeni bir boyut eklemek kolay bir yol olarak düşünülmektedir. Ancak beşinci boyut, daha fazla görünürlük sağlamaktadır (Kalender ve Vayvay, 2016, s. 80).

Bütün bu çalışmalar ve önermeler göstermektedir ki sürdürülebilirlik, SBSK'nin beşinci ayağıdır. Sürdürülebilirlik, oluşturulan strateji haritasında herhangi bir boyut için öncü veya ardıl gösterge değildir, ancak diğer tüm boyutlar için öncü (lider) veya ardıl (sonuç) göstergesi olarak hareket etmektedir (Kang vd., 2015, p. 126). Anılan gerekçelerle bu araştırmada da sürdürülebilirlik boyutu beşinci boyut olarak strateji

haritasına yerleştirilmiş ve kurumun performansı bu şekilde tespit edilmeye çalışılmıştır.

#### 4. LİTERATÜR TARAMASI

Literatür bilgileri sadece SBSK özelinde verilmiştir. Dört boyutlu geleneksel skor kart (BSK) yöntemi ile ilgili uygulamalı çalışmaların olduğu bilinmektedir. Fakat literatür başlığı altında bu çalışmalara yer verilmemiştir. Öte yandan SBSK modeli hem dörtlü sistem hem de beşli sistem üzerinden değerlendirilerek literatür incelenmiştir. Bu anlamda SBSK modeline yönelik ilgili birtakım çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Araujo vd., (2020), Brezilya'daki bir tarım ve hayvancılık şirketi için bir SBSK modeli oluşturmuşlardır. Modelde boyutlar; finansal, müşteri, iç süreç, öğrenme ve gelişme ve sürdürülebilirlik olarak belirlenmiştir. Sürdürülebilirliğin bileşenleri olan sosyal ve çevresel konular beşinci boyut olarak eklenen “sürdürülebilirlik” boyutunda ele alınmıştır. Bu çerçevede sürdürülebilirliğin, şirketin stratejik yönetimi ile uyumlu hale getirilebileceği sonucuna varılmıştır.

Hristov vd., (2019), çalışmalarında 113 İtalyan şirket yöneticisiyle yaptıkları anket ve görüşmelerden elde edilen bilgiler sayesinde, işletmelerin yeni bir bakış açısı ile değerlendirilmesine olanak tanıyan, kritik perspektif adı verilen ayarlanmış bir sürdürülebilirlik balans skor kart modeli oluşturmuşlardır. Oluşturulan model beş boyutta (kavramsal, yapısal, çevresel, sosyal ve ekonomik) geliştirilmiştir. Çalışma sonucunda, şirketlerin sürdürülebilirlik ve ekonomik başarı elde etmek için SBSK oluşturulmasının önemine dikkat çekilmiştir.

Junior vd., (2018), yapmış oldukları çalışmada literatüre dayalı olarak BSK'nin dört perspektifini sürdürülebilirliğin üç boyutuyla ilişkilendiren, “sürdürülebilirlik değerlendirme modeli” olarak adlandırdıkları bir model önermişlerdir. Modelde sürdürülebilirlik bileşenleri BSK'nin dört boyutu içerisine dahil edilmiştir. Önerilen model, Brezilya'da yiyecek ve içecek pazarındaki bir üreticiye uygulanmıştır. Uygulama sonucunda, sürdürülebilirlik X BSK matrisinin 12 korelasyonunun, sürdürülebilirlik bileşenlerini ve BSK boyutlarını içerdiği tespit edilmiştir. Her korelasyon için göstergelerin tanımlanmasını sağladığını, oluşturulan modelin bir imalat sisteminin kapsamlı ve ayrıntılı değerlendirilmesine izin verdiğini vurgulamışlardır.

Tsang Lu vd., (2018), yapmış oldukları çalışmada sürdürülebilir gelişmeyi sağlamak ve uluslararası havalimanlarının performanslarını değerlendirmek için sürdürülebilirlik balans skor kart model önerisinde bulunmuşlardır. Modelde boyutlar; finansal, dahili iş süreci, öğrenme ve büyüme, çevresel, sosyal boyut olarak belirlenmiştir. Önerilen model, vaka çalışması olarak

Tayvan'daki üç uluslararası havalimanında uygulanmıştır. Çalışma sonucunda imajın, performans değerlendirmesinde en önemli faktör olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla sürdürülebilirlik bileşenlerinden sosyal perspektifin performans üzerinde en yüksek derecede ve net etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir.

Giannouku & Beneki (2018), yapmış oldukları çalışmada turizm alanında SBSK'ye dayalı kavramsal bir çerçeve önermişlerdir. Oteller, restoranlar, turizm acenteleri ve tur operatörleri gibi alanları içeren çalışmada turizm alanına has SBSK model önerisi sunulmuştur. Kurumsal, ekonomik, sosyo-kültürel ve çevresel olmak üzere 4 ana kategoride performans kriterleri belirlenmiştir.

Hansen & Schaltegger (2017), çalışmalarında SBSK'nin tasarımı, uygulanması, kullanımı ve gelişimi sürecine teorik açıdan yaklaşmışlardır. Teorik açıdan yapılacak olan çalışmaların, araştırma hakkında boş noktaları belirlemek ve araştırmacıları bu alanları incelemeye teşvik etmek konusunda katkı sağladığını belirtmişlerdir. Çalışma sonucunda; SBSK mimari tartışmalarının hala devam ettiği ve çok az sayıda deneysel çalışmaların olduğu ifade edilmiştir. Bununla birlikte, konu hakkında yapılacak tartışmaların daha yüksek bir seviyeye taşınması gerekliliği ifade edilmiştir. SBSK'yi kurumsal sürdürülebilirliği geliştirme potansiyeline sahip diğer birçok "araç" dan yalnızca biri olarak incelemenin önemi vurgulanmıştır.

Journeault (2016) çalışmasında, işletmelerin sosyal ve çevresel sorumluluklarını içeren bir sürdürülebilirlik stratejisi geliştirmelerinin önem ve faydalarının giderek daha fazla kabul ettiğini belirtmiştir. Çalışmada SBSK'yi, işletmelerin sürdürülebilirlik stratejilerini desteklemelerine yardımcı olacak en umut verici araçlardan biri olarak tanımlamıştır. Geçmiş araştırmaların net olmayan, eksik, hatta çelişkili sürdürülebilirlik balans skor kart çerçeveleri sunduğunu iddia etmiştir. Ardından sürdürülebilirlik performansının üç sütununu (ekonomik, sosyal ve çevresel) geleneksel BSK'nin dört boyutu içerisinde bütünleştiren özel bir sürdürülebilirlik balans skor kart modeli önermiştir. "Entegre Karnesi" olarak tanımladığı model; sürdürülebilirlik boyutu, dış paydaşlar boyutu, iç süreç boyutu ve öğrenme ve gelişme boyutu olarak dört boyuttan oluşmaktadır. Sürdürülebilirliğin ekonomik bileşenini sürdürülebilirlik boyutu içerisinde; sosyal ve çevresel bileşenlerini ise dış paydaşlar boyutu içerisinde ele almıştır.

Journeault (2016) çalışmasında, sosyal ve çevresel konulara atıfta bulunan SBSK üzerine yapılan araştırma bulguları ve yayınlara genel bir bakış açısı sunmayı amaçlamıştır. Yazar, 69 ilgili makaleyi içeren sistematik bir literatür taramasına dayalı tematik bir analiz yürütmüştür. Çalışmanın, SBSK literatürünün kapsamlı bir sentezini sağladığı, SBSK hakkındaki



bilgilerin pekiştirilmesine katkıda bulunduğu ve gelecekteki araştırmalar için genişletilmiş bir gündem sağladığını vurgulamıştır.

Gadenne vd., (2016) çalışmasında, dört boyutlu SBSK modeli oluşturmuşlardır. Boyutlar; finansal, müşteri, iç süreçler ve öğrenme ve gelişme boyutlarıdır. Sürdürülebilirliğin sosyal ve çevresel bileşenlerini, inovasyon ile birlikte iç süreçler boyutunda ele almıştır. Avustralya'daki büyük şirketlerin üst yönetimine ve orta düzey yöneticilerine yönelik anket çalışması yapmış ve modeldeki boyutların birbiri ile olan ilişkisini deneysel olarak açıklamıştır.

Falle vd., (2016), Avusturya'da orta ölçekli bir bira fabrikasında SBSK'nin geliştirilmesi amacıyla vaka çalışması yapmışlardır. Çalışmada, SBSK oluşturmada kullanılan mevcut yöntemlerden dört boyutlu skor kart seçeneği tercih edilmiş, çevresel konu iç süreçler boyutunda dikkate alınmıştır.

Kang vd., (2015), yapmış oldukları çalışmada Kurumsal Sosyal Sorumluluğun (KSS) aile işletmesi otellerine sağladığı faydaları desteklemek için ampirik çalışma yapmışlardır. Çalışmada SBSK, beş boyutta oluşturulmuştur; KSS (piyasa dışı perspektif), finansal, müşteri, iç süreç, öğrenme ve gelişme boyutlarıdır. Piyasa dışı perspektif bu çalışmada KSS'dir. Puket/Tayland'da aile otellerinin üç paydaşından (200 müşteri, 70 çalışan ve 30 yönetici) oluşan örnekleme, kısmi en küçük kareler regresyonu kullanılmıştır. Araştırma sonucunda, KSS'nin SBSK boyutları üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğunu, KSS ile amaçlar arasında önemli bir ilişkinin olduğunu ve boyutların birbirleri arasında nedensel ilişkinin olduğu bulgularını ortaya koymuştur.

Rabbani vd., (2014), yapmış oldukları çalışmada İran'daki petrol üreten şirketlerin performansını değerlendirmek için sürdürülebilirlik dengeli puan kartı (SBSK) ve çok kriterli karar verme yaklaşımlarına dayalı yeni bir yaklaşım geliştirmişlerdir. Yaklaşımda SBSK beş boyut üzerinden oluşturulmuştur. Boyutlar; ekonomik, sosyal, çevresel, iç süreçler, öğrenme ve gelişme boyutlarıdır. Oluşturulan modelde sürdürülebilirliğin her bir bileşeni ayrı bir boyut olarak ele alınmıştır.

Elijido ve Tjan (2014), Avustralya'nın halka açık en büyük işletmeleri hakkında SBSK ile ilgili deneysel bir çalışma yapmışlardır. Çalışmada içerik analizi kullanılarak veriler elde edilmiş, daha sonra veriler lojistik regresyon analizi ile analiz edilmiştir. Analiz sonucuna göre sürdürülebilirliği içeren SBSK modelinin daha çok gönüllü açıklamalarla sağlanabileceği tespit edilmiştir.

Jiangtao ve Pin (2010), yapmış oldukları çalışmada SBSK'ye dahil edilen çevresel verilerin yatırım kararlarını değiştirip değiştirmediğini, çevresel verilerin sunumunun yatırım kararlarını etkileyip etkilemediğini ve bu

faktörlerin neden farklı sonuçlar ürettiğini araştırmışlardır. Elde edilen veriler, çevresel veriler beşinci boyut olarak eklendiğinde şirketlerin daha çevre dostu yatırım seçeneğini seçtiğini ortaya koymuştur. Veriler dört boyuta gömüldüğünde ise çevre dostu yatırım seçeneğini seçmediğini göstermiştir. Kısaca, çevresel veriler geleneksel dört boyutta gömülü olmak yerine, bağımsız bir beşinci boyutta sunulduğunda şirketlerin yatırım kararlarını farklı etkileyebileceğini vurgulamışlardır.

Kalender ve Vayvay (2016), yapmış oldukları çalışmada sürdürülebilirlik konusunun işletmelerin stratejilerine ve yönetimine dahil edilmesinin önemine vurgu yapmış, bunun nasıl uygulanacağına dair bir netliğin sağlanmadığını belirtmişlerdir. Bu doğrultuda finansal ve finansal olmayan konuları kapsamlı bir performans ölçüm sistemi içinde birleştiren geleneksel skor karta, beşinci boyut olarak “sürdürülebilirlik” in eklenmesini teorik açıdan ele almışlardır.

Özçelik (2013) çalışmasında, sürdürülebilirliğin ekonomik, sosyal ve çevresel bileşenlerinin geleneksel performans karnesi (balans skor kart) ile bütünleştirilmesi konusunu teorik açıdan ele almıştır. Sürdürülebilirlik konusunun geleneksel performans karnesine entegre edilmesi için çeşitli yaklaşımlar tanıtmıştır. Birincisi, sürdürülebilirlik bileşenlerinin balans skor kartın dört boyutuna ilave edilmesidir. İkincisi, sürdürülebilirlik bileşenlerinin balans skor karta beşinci boyut olarak eklenmesidir. Sonuncu olarak ise, özel bir sosyal ve çevresel puan kartının hazırlanmasıdır. Sürdürülebilirlik performans karnesinin formüle edilme sürecini ele aldığı çalışmada; sonuncu yaklaşımın bütünleştirme noktasında alternatif olmadığı, diğer iki yaklaşımın uzantısı olduğunu da vurgulamıştır.

Aksu (2008) tarafından geleneksel balans skor kart yöntemi ile Ankara’da bir Diş Hekimliği Fakültesi’ne yönelik performans analizi yapılmıştır. Bu çalışmada geleneksel balans skor kart bileşenlerinin 4 adetinin aynı şekilde kullanıldığı tespit edilmiştir. Ancak sürdürülebilirlik boyutunun ilgili çalışmada yer almadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla çalışmayı SBSK olarak nitelendirmek ve sınıflandırmak mümkün olmamaktadır.

Yurtiçi ve yurtdışı çalışmalarda farklı mimaride SBSK uygulamaları bulunmakla birlikte, standart bir kılavuz şeklinde SBSK modeli geliştirilmemiştir. Nitekim Journeault, (2016) çalışmasında buna benzer bir görüş belirtmektedir. Dolayısıyla bu çalışmanın bu açıdan uygulamaya katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

## 5. ARAŞTIRMA

### 5.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı

Kurumların performans ölçümlerinin sadece finansal verilerle ölçülmesi artık çok fazla anlam ifade etmeyebilir. Çünkü finansal ölçümler yalnızca

geçmişteki eylemlere odaklanarak performansı kısmen ölçmekte ve performans değerlendirmesini geniş boyutlu ortaya koymakta yetersiz kalmaktadır. Bu durum işletmenin kritik alanlara odaklanmasını engellemektedir. Bu sebeplerden ötürü, finansal ölçümlerin eksikliğini gidermek amacıyla, BSK yöntemi geliştirilmiştir. BSK yöntemi, yöneticilerin stratejik planlarını ve eylemlerin etkinliğini değerlendirmesine olanak tanıyan, kurumsal süreçte finansal ve finansal olmayan göstergeleri birleştiren çok boyutlu performans ölçüm yöntemi olarak kullanılmaktadır.

Geleneksel BSK modelinin uygulanması performans değerlendirme sürecinde sürdürülebilirliğin önemli yönlerini göz ardı etmektedir. Sürdürülebilirlik zamanının en önemli argümanlarından biri olduğundan performans ölçümüne dahil edilmesi gerekmektedir (Silvius, 2017, p. 1479). Bugün çok fazla kurumda sürdürülebilirlik, işletmenin merkezi bir unsuru, vizyonu ve kültürünün tamamlayıcı bir parçasıdır (Rodriguez vd., 2020, p. 1). Bu anlamda özellikle küresel iklim değişikliğinin çok fazla araştırıldığı günümüzde, kurumların performans değerlendirilmesinin finansal boyutlarının yanında sosyal ve çevresel faktörlerin de dahil edilerek yapılması kurum paydaşları açısından önem arz etmeye başlamıştır. Bu nedenle geleneksel olarak performans ölçümünde kullanılan BSK yerine SBSK modeli anlam kazanmaya başlamıştır.

Geleneksel BSK'nin eksikliğini gidermek amacıyla BSK'ye dayalı yeni bir yöntem geliştirmek adına çalışmalar başlatılmış ve bu çalışmalar desteklenmiştir. Lüneburg Üniversitesi ve St. Gallen tarafından gerçekleştirilen iki yıllık bir araştırma projesi olan "SBSK yöntemi", kurumsal sürdürülebilirliği işlevsel hale getirmek için Alman Federal Bilim ve Eğitim Bakanlığı tarafından finanse edilmiştir (Rabbani vd., 2014, p. 7316).

Yöneticiler sürdürülebilirlik uygulamalarının gerekli ve işletme misyonu için önemli olduğunu ifade etmektedirler. Yöneticiler için sosyal ve çevresel sorunları ele almak rekabet avantajı sağlamakta ve uzun vadeli değer yaratma kaynağı olmaktadır. Bu nedenle artan sayıda işletme, çevresel ve sosyal sorumlulukları içeren bir strateji oluşturmanın önemini ve faydalarını kabul etmektedir (Journeault, 2016, p. 215). Yine geçmişte yapılan birçok çalışma, SBSK'nin kurumsal sürdürülebilirlik stratejilerini desteklemedeki ilgisini ve faydalarını kabul etmiştir. Bu yöntem, sadece işletmelerde sürdürülebilirlik konularını olgunlaştırmak için değil, toplumda da anlamlı bir etki yaratmak için bir başlangıç noktası olmaktadır (Araujo vd., 2020, p. 10).

Diğer performans ölçüm yöntemlerine göre BSK'nin bir avantajı, finansal olmayan verileri iş değerlendirme sürecine dahil edebilmesidir. Daha güncel hali olan SBSK'nin avantajı ise, sosyal ve çevresel verileri geleneksel skor karta dahil etmesidir (Jiangtao & Pin, 2010, p. 113). Sürdürülebilirlik

bileşenlerinin dikkate alınması ihtiyacı geleneksel BSK yönteminin geliştirilerek SBSK adı verilen yeni bir performans ölçüm yönteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Performans ölçümü yapmak ve karar verme noktasında en üst faydaya ulaşmak için bünyesinde sürdürülebilirlik yaklaşımını da içeren SBSK yöntemi geliştirilmiştir. Bu araştırmada da ifade edilen gelişmeler neticesinde daha anlamlı hale geldiği düşünülen SBSK yönteminin uygulanması tercih edilmiştir.

Yapılan literatür çalışması sonucunda, SBSK yönteminin teorisi ve pratiği hakkında yararlı bilgiler sağlayan uluslararası çalışmalar bulunmakla birlikte, ulusal yazında ise SBSK boyutuyla (beş boyutlu olarak) konuyu yalnızca teorik açıdan ele alan çalışmalar bulunmaktadır. Bununla birlikte **SBSK yönteminin (beş boyutlu olarak)** ulusal yazında sağlık kurumunda uygulandığı herhangi bir çalışmaya tarafımızca rastlanılmamıştır. Bu çalışma literatürdeki bu boşluğun doldurulması adına önem arz etmektedir. Çalışmada, hem performans ölçümünün daha kapsamlı yapılması hem de kurumsal sürdürülebilirliğin teşvik edilmesi için sürdürülebilirliğin iş stratejisine dahil edildiği beş boyutlu SBSK modelinin sağlık kurumunda uygulanması ile, bilgi tabanındaki söz konusu boşluğun doldurulması amaçlanmıştır.

Çalışmanın amacı; kurumsal sürdürülebilirlik stratejilerini destekleyebilecek iki sürdürülebilirlik bileşenin (sosyal, çevresel) beşinci boyut olarak skor karta eklendiği özel, kapsamlı bir SBSK modelini bir sağlık kurumu olan Diş Hekimliği Fakültesi'nde uygulamaktır.

Diğer taraftan ekonomik, sosyal ve çevresel performansın bütüncül olarak ele alınması, çevresel ve sosyal konulara dikkat çekilmesi, çevresel ve sosyal konuların balans skor kartla nasıl bütünleştirilebileceğinin sağlanması, sağlık kurumlarının performanslarını ölçme ve değerlendirme noktasında, kendi yapılarına uyarlayarak kullanabilecekleri, beş boyutlu SBSK model önerisinde bulunulması diğer alt amaçlar arasında sayılabilir.

## 5.2. Araştırmanın Metodolojisi

Bu araştırma hem nitel hem de nicel verilerin elde edilmesi ile bir sağlık kuruluşu olan Ondokuz Mayıs Üniversitesi Diş Hekimliği Fakültesi üzerine yapılmıştır. Araştırmanın süreci ile ilgili bilgiler aşağıdaki başlıklarda ele alınmıştır.

### 5.2.1. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırma, Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Diş Hekimliği Fakültesi (DHF)'nin 2019 yılı performansını ölçmeye yöneliktir. Performans çalışması yalnızca "Tedavi edici hizmetler ve koruyucu hekimlik uygulamaları" nı kapsamaktadır. Bu bağlamda eğitim öğretim faaliyetleri, bilimsel çalışma ve araştırma faaliyetleri kapsam dışı bırakılmıştır.

Sağlık Bakanlığı'nın, anket uygulama rehberinde belirtilen, “hasta memnuniyet anketleri, 16 yaşından büyük hastalara uygulanmalıdır” hususu ve “teşhis ve tedavi işlemleri uygulandıktan sonra uygulanması” gerekliliği dikkate alınarak anket çalışmaları yapılmıştır<sup>2</sup>. Dolayısıyla hasta memnuniyet anket çalışmasında, çocukların tedavi aldığı pedodonti bölümü ile ilk teşhis işleminin yapıldığı Oral Diagnoz bölümü kapsam dışı bırakılmıştır. Aynı şekilde “ortodonti” bölümünde tedavi alan 16 yaşın altındaki hastalar da çalışmaya dahil edilmemiştir. Çalışanlara yönelik anket çalışmasında ise, kurum performansına doğrudan etkisi olan başka bir ifade ile hastalar ile doğrudan iletişimi olan anahtar personel (hekim, asistan, klinik elemanı) dikkate alınmıştır. İdari personel kapsam dışı bırakılmıştır.

### 5.2.2. Veri Toplama Yöntemi ve Süreci

Verilerin elde edilmesinde hem nitel hem de nicel veri toplama tekniklerinden faydalanılmıştır. Bu anlamda verilerin elde edilmesinde mülakat ve anket (hasta-müşteri memnuniyet ve çalışan memnuniyet anketleri) çalışmaları yapılmıştır. Öte yandan finansal verilerin elde edilmesinde, kurumun 2017-2018 yıllarına ait bilanço, gelir tablosu ve faaliyet raporlarından yararlanılmıştır. Sağlık Bakanlığı'nın 2015 yılında yayımladığı Memnuniyet Anketleri Uygulama Rehberi'nde bulunan “Ağız Diş Sağlığı Merkezi (ADSM) Hasta Memnuniyet Anketi” hastalara, “Çalışan Memnuniyet Anketi” ise çalışanlara uygulanmıştır.

Sağlık Bakanlığı'nın anket uygulama rehberinde belirtilen hususlar dikkate alınarak, anket yapılacak hasta ve çalışan sayısı belirlenmiştir. Rehberde ki “21 ve üzeri diş üniti<sup>3</sup> bulunan bölümlerde 25 hastaya anket uygulanmalıdır” ifadesi dikkate alınmış ve altı bölümde, 21 üzeri ünit olduğundan her bölümün 25 hastasına olmak üzere toplamda 150 hastaya anket yapılmıştır. Anket soruları, araştırmacı tarafından okunarak hastaların verdikleri cevaplar doğrultusunda şıklar işaretlenmiştir. Araştırmacının yönettiği yüz yüze bir anket çalışması yapılmıştır.

Çalışanlara yönelik ankette her bölüme formlar bırakılmış ve çalışanların cevaplamaları rica edilmiştir. Bir hafta sonra formlar takip edilerek alınmıştır. Yeterli sayıda formun dolmaması halinde bir hafta daha süre verilerek yeterli sayıya ulaşılmıştır. Toplam 100 çalışan ile cevaplayıcının yönettiği anket çalışması yapılmıştır.

### 5.3. Araştırma Verilerinin Analizi

Sürdürülebilirlik boyutu; fakülte sekreteri ve başhemşire ile mülakat yapılarak analiz edilmiştir. Finansal boyut; oran analizi yönteminden likidite

<sup>2</sup> Sağlık bakanlığının “Memnuniyet Anketleri Uygulama Rehberi, 2015” sayılı rehber dikkate alınmıştır. Uygulamanın yapıldığı tarih itibarıyla rehberin yeni versiyonu (2019 versiyonu) yayımlanmadığından eski versiyonu (2015 versiyonu) kullanılmıştır.

<sup>3</sup> Diş üniti, diş hekimlerinin hastalarına diş tedavisi uygulamak için kullandıkları, üzerine bağlı birçok makine ve aletten oluşan, çok fonksiyonlu hasta koltuğudur.

oranları, faaliyet oranları ve karlılık oranları ile analiz edilmiştir. Müşteri (hasta) boyutu; hasta memnuniyet anketi ile analiz edilmiştir. İç süreçler boyutu; kalite birimi sorumlusu ile mülakat yapılarak, faaliyet raporları, bilanço ve gelir tablosu verileri incelenerek analiz edilmiştir. Öğrenme ve gelişme boyutu; bilgi işlem birim sorumlusu ile mülakat ve çalışan memnuniyet anketi ile analiz edilmiştir.

#### 5.4. Araştırmanın Bulguları

BSK yönteminin uygulanabilmesi için kurum misyon ve vizyonunun bilinmesi ve bunların yerine getirilmesi için yapılan faaliyetlerin temel dört boyutta stratejik amaçlar ile ifade edilmesi gerekmektedir. Ayrıca stratejik amaçların başarısını ölçmede kullanılacak değerlendirme ölçütlerinin belirlenmesi de yöntemin uygulanabilmesi için önemli olmaktadır. SBSK yönteminin uygulanabilmesi için ise, bunlara ek olarak sosyal ve çevresel bileşenlerin skor karta, mevcut dört boyut içerisine yerleştirilerek ya da beşinci boyut olarak, dahil edilmesi gerekmektedir.

Yapılan çalışmada, kuruma yönelik hazırlanan skor kartın ilk olması ve “sosyal ve çevresel” bileşenlerin performans ölçümünde daha fazla görünürlük kazanması nedeniyle beş boyutlu SBSK strateji haritası oluşturulmuştur. Strateji haritasında boyutlar; sürdürülebilirlik, finansal, müşteri (hasta), iç süreçler, öğrenme ve gelişme boyutları olarak belirlenmiştir. “Sürdürülebilirlik”, beşinci boyut olarak skor kartta en üste yerleştirilmiştir. Ardından her boyutta başarısına hizmet edeceği düşünülen stratejik amaçlar belirlenmiştir. Daha sonra, stratejik amaçların başarısını ölçmede kullanılacak değerlendirme ölçütleri belirlenerek strateji haritası tamamlanmıştır. Son olarak, boyutların performansı belirlenen stratejik amaçlar ve değerlendirme ölçütleri kapsamında incelenmiş ve açıklanmaya çalışılmıştır.

SBSK yöntemine göre yapılan performans çalışması neticesinde elde edilen sonuçlar aşağıda tabloda gösterilmektedir. Sonuçların tabloda özet şeklinde gösterilmesinin sebebi strateji haritasının oluşturulma sürecini de görsel açıdan ifade etmesidir.

**Tablo 1:** Dış Hekimliği Fakültesi 2019 Yılı Sürdürülebilirlik Balans Skor Kartı

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK BOYUTU				
STRATEJİK AMAÇLAR		DEĞERLENDİRME ÖLÇÜTLERİ	2019	
S1	Sosyal Bileşen: Kurum İtibarını Yükseltmek	Sosyal Sorumluluk Projeleri	Mevcut değil	
S2	Çevresel Bileşen: Ekolojik Etkileri Azaltacak Hizmet Anlayışı	Tıbbi Atık Planı	Mevcut	
FİNANSAL BOYUT				
STRATEJİK AMAÇLAR		DEĞERLENDİRME ÖLÇÜTLERİ	2017	2018
F1	Sürdürülebilir Karlılığı Sağlamak	Brüt Satış Karı / Net Satışlar Dönem Net Karı / Net Satışlar	0,53 0,03	0,52 0,06
F2	Borçları Ödeme Açısından Üstünlük (Likidite Durumu)	Cari Oran, Asit Test Oranı, Nakit Oranı,	2,92 2,03 0,38	4,04 3,48 1,45
F3	Alacak Tahsilatında Etkinlik	Alacak Devir Hızı Oranı (kez)	6,1	6,6
F4	Hizmet Satış Gelirlerini Artırmak	Faaliyet Karı / Net Satışlar	0,02	0,05

MÜŞTERİ (HASTA) BOYUTU			
STRATEJİK AMAÇLAR		DEĞERLENDİRME ÖLÇÜTLERİ	2019
M1	Hastaların Beklentilerini Karşılama	Hasta Memnuniyet Anketi	3,40
M2	Hastaların Memnuniyetinin Sağlanması		4,32
M3	Hastaların Sadakatinin Kazanılması		4,08

İÇ SÜREÇLER BOYUTU					
STRATEJİK AMAÇLAR		DEĞERLENDİRME ÖLÇÜTLERİ	2017	2018	2019
İ1	İç İşlemlerde Mükemmelliğin Sağlanması	Fiziki Alt Yapının Geliştirilmesi vd., İnsan Kaynakları	123	130	Mevcut
İ2	Yenilikçi Teknolojinin Kullanımı	Yeni Teknoloji Ürün Sayısı	639	676	
İ3	Verimlilik	Stok Devir Hızı (kez), Hasta Sayısı	5,4 255.754	11 270.754	
İ4	Kalite Geliştirme Noktasında Etkinlik	ADSH Kalite Standartlarına Uygunluk			74,25

ÖĞRENME VE GELİŞME BOYUTU			
STRATEJİK AMAÇLAR		DEĞERLENDİRME ÖLÇÜTLERİ	2019
Ö1	Bilgi Sistemlerinin Yeterliliğini Sağlamak	Bilgi Sistemlerinin Ulaşılabilirliği, Kullanılan Yazılım ve Donanım	Mevcut
Ö2	Çalışanların Tatminini Sağlamak	Çalışan Memnuniyet Anketi	2,59
Ö3	Çalışanlara Hizmet İçi Eğitim Verilmesi		2,84
Ö4	Çalışanların Kuruma Uyum Sağlamalarını Mümkün Kılmak		2,44

Diş Hekimliği Fakültesi'nin 2019 yılı SBSK tablosu özetlendiğinde;

**Sürdürülebilirlik boyutunun** performansı sosyal ve çevresel bileşenler kapsamında belirlenen stratejik amaçlar ile incelenmiştir. Bu amaçlar için değerlendirme ölçütlerinin belirlenmesinde fakülte sekreteri ve başhemşire ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Çevresel sürdürülebilirlik çabaları, kurumun hayatta kalması için bir gerekliliktir. Bu noktada performansın iyi olduğu tespit edilmiştir. Çevresel bileşende; kurumun hem Sağlık Bakanlığı'nın hem de kendi tıbbi atık planını uygulayarak atıkların azaltılması ve güvenli şekilde yok edilmesi hususlarına dikkat ettiği, çevreye duyarlı hizmet anlayışı ile hareket ettiği bilgisine ulaşılmış olup, bu bileşende kurumun başarılı olduğu ifade edilebilir. Bu anlamda kurumda yapılan çalışmalar şu şekildedir;

- Amalgam dolguların<sup>4</sup> yapımında hazır kapsül amalgamların kullanılmakta olduğu, dolayısıyla amalgam atıkları oluşmadığı, daha önce tedavi edilen hastalarda bulunan amalgam çıktıkların ise, ağız kapalı "Uluslararası Biotehlike Amblemi" ve "Dikkat Tehlikeli Atık" yazılı cam kavanozlar içinde saklandığı tespit edilmiştir.
- Röntgen görüntüleme solüsyonları ve eski filmler şeklinde tıbbi atık oluşumunun olmadığı, çünkü dijital film kullanıldığı, bu sayede atık oluşmadığı tespit edilmiştir.
- Kurşun içeren giysilerin rutin olarak radyasyon takibinin yapıldığı,
- Kullanılan dezenfektanların düşük, orta ve yüksek düzey şeklinde sınıflandırıldığı, düşük düzeyde olan dezenfektanların kullanılmış olup olmamasına bakılmaksızın kanalizasyona aktarılabilirdiği, kurumda yüksek düzeyde dezenfektan ve Etilen Oksit kullanılmadığı,
- Geri dönüşümlü atıklar belediye ile anlaşma yapan firmalar tarafından alınarak bertaraf edildiği,
- Tıbbi atıkların, satın alma yoluyla anlaşma yapılan lisanslı firmaya aylık olarak satıldığı,
- Katlarda atıl pil kutularının bulunduğu,
- Tıbbi atıklardan sorumlu yönetici bulunmakla birlikte, konu ile ilgili hizmet içi eğitim verildiği,
- Sağlık Bakanlığı'nın tıbbi atık planının yanında kurumun kendi tıbbi atık planının da bulunduğu ve uygulandığı tespit edilmiştir.

Sosyal sürdürülebilirlik çabaları ise, kurumun imajını arttırabilmesi, topluma değer katabilmesi için bir gerekliliktir. Çalışmanın yapıldığı 2019

<sup>4</sup> Amalgam dolgu, diğer adıyla gümüş dolgudur. Civanın herhangi bir başka metal ile birleşimidir.



yılı itibariyle kurumda herhangi bir sosyal sorumluluk projesinin yürütülmediği tespit edilmiştir. Bu durum sosyal sorumluluk anlayışı ile hizmet eden kurumun, imaj ve itibarı açısından eksiklik olarak değerlendirilebilir.

**Finansal boyutun** performansı dört stratejik amaç ile incelenmiştir. Bu amaçlar incelenirken kurumun karşılaştırmalı olarak 2017 ve 2018 yılı finansal verileri analiz edilmiştir<sup>5</sup>. Kurumun sürdürülebilir karlılığının değerlendirilmesinde; brüt satış karı oranının azalış gösterdiği tespit edilmiştir. Kurumun finansal verilerinin ayrıntılı analizinde maliyetlerdeki artışın burada etkili olduğu tespit edilmiştir. Dönem net kar oranının ise yükselme eğilimde olduğu tespit edilmiştir. Bu yükselmenin faaliyet dışı gelirlerden kaynaklı olduğu anlaşılmıştır. Finansal verilerin ayrıntılı analizinde faiz gelirleri ve diğer gelirlerden kaynaklı bir artışın olduğu ifade tespit edilmiştir. Kurumun sürdürülebilir karlılığı sağlama noktasında belirlenen amaçlarda başarı sağladığı söylenebilir.

Kurumun borçlarını ödeme açısından üstünlüğü değerlendirildiğinde; borç ödeme kabiliyetinin yüksek, ancak özellikle 2018 yılı itibariyle kurumda hareketsiz paranın olduğu tespit edilmiştir. Finansal tablolarının ayrıntılı analizinde nakit ve nakit benzeri varlıklarda hızlı bir artış olduğu, nakte çevrilmesi zaman alan stoklarının azaldığı tespit edilmiştir. Kurumun hareketsiz parayı fayda sağlayacak şekilde kullanmasının yararlı olacağı ifade edilebilir. Asit test oranının 1'in üzerinde olması neticesinde kurum belli bir süre hizmet satışı gerçekleştirirse bile, alacakların tahsilinde de sorun yaşamaması nedeniyle kısa vadede borçlarını ödemede sıkıntı yaşamayacağını ifade etmektedir.

Alacak tahsilatının etkinliği değerlendirildiğinde; kurumun alacaklarını tahsil etme kabiliyetinin yıl itibari ile yaklaşık olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç, fatura bilgilerinin sisteme kurum tarafından aynı sürede (hızlıca) girildiği veya SGK'nin hizmet bedellerini ödeme politikasının bu noktada etkili olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Hizmet satış gelirlerinin artırılması amacıyla; kurumun hizmet satışından kaynaklı karının artış eğilimde olduğu tespit edilmiştir. Önceki yıla göre artışın olması ve alacakların tahsilinin hızlı olması kurumun gerçekçi nakit yaratma gücünün göstergesidir.

Özetle kurumun finansal boyutu değerlendirildiğinde; finansal anlamda, pozitif değerlere sahip olduğu ve gelişim gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Kurumun önceki yıla göre genel durumunun iyi olduğu, esas faaliyetlerden kaynaklı karını dönem net karına yansıtılabildiği, rekabet gücünün dönemler itibariyle gelişim gösterdiği ve gerçek nakit yaratma gücünün artmakta

<sup>5</sup> İlgili çalışmanın uygulama kısmının yapılması esnasında güncel olarak iki yılın finansal verileri mevcuttur. Literatür kısmında da belirtildiği üzere finansal veriler üzerinden yapılan performans ölçümleri zaten geçmiş verilere dayalı olmaktadır.

olduğu tespit edilmiştir. Tüm bu olumlu sonuçlar sürdürülebilirlik açısından da önemli olmaktadır. Finansal boyutta başarı sağlayan kurumun, sürdürülebilirlik boyutunda belirlenen amaçları gerçekleştirmede daha başarılı olacağı söylenebilir.

**Müşteri (hasta) boyutunun** performansı üç stratejik amaç ile incelenmiştir. Bu amaçların belirlenmesine yönelik hasta memnuniyeti anket soruları 11 değişkenden oluşmuş, açıklayıcı faktör analizi sonucu (KMO=0,73 ve Cronbach's Alfa=0,797) 11 değişken 3 faktör altında toplanmıştır. Bu faktörler “*hastaların beklentilerini karşılamak*”, “*hastaların memnuniyetini sağlamak*” ve “*hastaların sadakatini sağlamak*” şeklindedir.

Hasta memnuniyet anketinden elde edilen verilere göre, “*hasta beklentilerinin karşılanması*” amacıyla kurumun puanın ortalama 3,40<sup>6</sup> olduğu ve istenilen başarı seviyesinin altında kaldığı tespit edilmiştir. Hasta beklentilerini karşılama stratejik amacına yönelik değişkenler incelendiğinde “*muayene olacağım doktoru kendim seçtim*” sorusuna verilen olumsuz yanıtların ortalama puanını düşürdüğü, buna rağmen genel olarak olumluya yakın bir durumun söz konusu olduğu ifade edilebilir. Ortalamanın düşmesi, sonucun istenilen başarı puanının altında kalmasına neden olmuştur. Hastalarına hizmet alacağı doktoru seçim hakkının daha fazla sunması halinde puanın yükseleceği düşünülmektedir. Kurumun sürdürülebilirliği açısından hasta ile olan ilişkiler önemli olmaktadır. Beklentileri doğru şekilde karşılanan hastaların, kurumu rakiplerinin bir adım önüne götürebileceği söylenebilir. Genel olarak değerlendirildiğinde, hasta beklentilerinin karşılanması, hasta memnuniyetini sağlayarak akabinde hasta sadakatinin oluşmasını kolaylaştıracağı şeklinde yorumlanabilir. Bunların gerçekleşmesinin hem hasta boyutunun performansına hem de kurum performansı üzerine olumlu etki yaratacağı söylenebilir.

“*Hastaların memnuniyetinin sağlanması*” amacıyla 4,32 puan ile başarı olduğu tespit edilmiştir. Puan hastaların almış oldukları hizmetten genel olarak memnun oldukları şeklinde yorumlanabilir. Bu durum, hastaların beklentileri ile aldıkları hizmet arasındaki farkın fazla olmadığı şeklinde yorumlanabilir. Kurumun sürdürülebilir olabilmesi için düzenli gelir elde etmesi, bunun için de hastaya ihtiyacı bulunmaktadır. Memnun olan hastaların, tedavi alımında kurumu tekrar tercih edebileceği ve gelir kaybının önlenebileceği söylenebilir.

“*Hastaların sadakatinin kazanılması*” amacıyla 4,08 puan ile başarı tespit edilmiştir. Bu puan hastaların kuruma olan bağlılığını ve hizmet alımında tekrar kurumu tercih edeceğini göstermektedir. Memnuniyet ve sadakat noktasındaki ortalamalar değerlendirildiğinde, memnun olan her hastanın

<sup>6</sup> Anket soruları beşli likert ölçeğine göre hazırlandığından verilen cevapların sonuçlarında 3,5 ve üzeri puanın başarılı olduğu kabul edilmiştir. Toplam puan olan 5'e yaklaştıkça (4-katılıyorum ve 5-kesinlikle katılıyorum cevabına yaklaşma) başarının arttığı ifade edilebilir.

sadakat göstermediği tespit edilmiştir. Memnun olduğu halde tekrar kurumu tercih etmeyen hastaların yakınlarına tavsiye etmeme durumu söz konusu olabilir. Bu açıdan sadakati sağlanamayan hastaların uzun vadede kuruma net bir katkısının olduğu söylenemez. Bu nedenle hastaların sadakatinin kazanılması önemli olmaktadır.

Kısaca, kurumun hasta beklentilerini yeterli seviyede karşılayamamasına rağmen, mevcut sunulan hizmetler kapsamında hasta memnuniyetini ve sadakatini kazandığı ve müşteri (hasta) boyutundaki performansının genel olarak iyi olduğu söylenebilir. Elde edilen sonuçların bir rakam olmanın ötesinde, kurumun hem mevcut hem de gelecekteki durumunu daha iyi anlamasına yardımcı olacağı düşünülmektedir.

**İç süreçler boyutunun** performansı dört stratejik amaç ile incelenmiştir. Bunun için kurumun faaliyet raporları, finansal tabloları incelenmiş ve kalite birim sorumlusu ile görüşme gerçekleştirilmiştir.

“İç işlemlerde mükemmelliğin sağlanmasında” faaliyet raporlarından elde edilen veriler doğrultusunda, kurumun fiziki alt yapıya yönelik iyileştirme çalışmalarının devam ettiği (örneğin fakültenin şehir merkezine uzak olması nedeniyle şehirde bir poliklinik oluşturulması ve faaliyetlerinin devam etmesi, engelli hastalar için kurum içinde gerekli olanakların sağlanması- eğimli alanlar ve asansör gibi) ve insan kaynağı noktasında önceki yıla göre artış sağladığı tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra kurumda tedavi gören hastaların memnuniyetlerini ölçmeye yönelik anketlerin düzenlendiği, şikâyet ve önerilerin dikkate alındığı, hasta ile personel arasında iletişimin güçlü olması yönünde iletişim becerisi seminerlerinin düzenlendiği tespit edilmiştir.

“Yenilikçi teknolojinin kullanılmasında”; yenilikçi teknolojinin kullanıldığı ve kullanımın yıl itibarıyla artış gösterdiği tespit edilmiştir. Örneğin teşhis ve tedavi kolaylığı sağlayan 3-boyutlu görüntüleme sistemi (Cone-Beam Tomografi cihazı) kurumda hizmet vermeye devam etmektedir.

“Verimlilik” amacının başarısı için stok devir hızı ve hasta sayısı kullanılmıştır. 2018 yılı için kurumun stoklarını yılda 11 kez paraya dönüştürdüğü, bu anlamda kurumun stoklarını iyi yönettiği ifade edilebilir. Hasta sayısında da bir önceki yıla göre artış olduğundan stok devir hızını bir anlamda teyit ettiği ve kurumun önceki yıla göre çalışma verimini arttırdığı tespit edilmiştir.

“Kalite geliştirme noktasında etkinlik” için kalite geliştirme birim sorumlusu ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Yapılan görüşmede kurumun, kalite standartlarına erişim sağlayarak daha etkin bir hizmet verme çabası içinde olduğu tespit edilmiştir. Sağlık Bakanlığı tarafından yapılan denetimde alınan 74,25 puan ile bu amaca yönelik olarak genel durumunun istenenin altında olduğu (ADSH sağlıkta kalite standartları rehberinde kalite

puanı 80 ve üzeri olmalı<sup>7)</sup> tespit edilmiştir. Kurumun kalite puanının düşük olmasının sebebinin yapısal eksiklikler olduğunun ifade edildiği, ancak durumun kötü olmadığı ve daha iyi olmak için çaba sarf edildiği ifade edilebilir.

Kısaca, kurumun iç işleyiş boyutundaki performansının genel olarak iyi olduğu söylenebilir. Verimli, etkili ve değer yaratan iç süreçlerin, kurumun sürdürülebilirlik performansına iyileştirici etki edeceği unutulmamalıdır.

**Öğrenme ve gelişme boyutunun** performansı dört stratejik amaç ile incelenmiş, bunun için bilgi işlem birim sorumlusu ile görüşme ve çalışan memnuniyet anketi yapılmıştır.

“*Bilgi sistemlerinin yeterliliği*” için bilgi işlem birim sorumlusu ile görüşme yapılmış, bilgi sistemlerinin ulaşılabilirliği ve kullanılan yazılım-donanım kapasitesi hakkında bilgi elde edilmiştir. Görüşme neticesinde kullanılan bilgi sisteminin yeterli olduğu, zamanında ve doğru bilgiye ulaşım imkanı tanındığı bilgisine ulaşılmıştır. Örneğin; hekimin hangi tarihte, hangi hastaya, hangi tedaviyi uyguladığı kolaylıkla gözlemlenebilmektedir. Aynı zamanda hasta tetkiklerinin, hastaya çıkarılan tedavi haritasının (planı), bölümler arasındaki hekimler tarafından gözlemlenebilmekte olduğu ve dolayısıyla sistemin bölümler arası koordineye de imkan tanıdığı ifade edilmiştir.

Öğrenme ve Gelişme boyutu *çalışanlar açısından* da değerlendirilmiştir. Bunun için 3 ana amaç belirlenmiş, bu amaçlara yönelik performans çalışan memnuniyet anket ile ölçülmüştür. Amaçların belirlenmesine yönelik çalışan memnuniyeti anket soruları 17 değişkenden oluşmuş, açıklayıcı faktör analizi sonucu (KMO=0,868 ve Cronbach’s Alfa=0,896) değişkenler 3 faktör altında toplanmıştır. Bu faktörler “*çalışanların tatminini sağlamak*”, “*çalışanlara hizmet içi eğitim verilmesi*” ve “*çalışanların kuruma uyum sağlamaları*” şeklindedir.

“*Çalışanların tatmininde*” genel olarak olumsuz bir durumun söz konusu olduğu, bu durumun öğrenme ve gelişme boyutunun performansına olumsuz etki yapacağı ifade edilebilir. Bunun yanı sıra tatmin olmayan çalışanlar, iç süreç uygulamalarında verimin düşmesine neden olabilir. İç süreçte aksaklıklar ve gecikmeler yaşanabilir. Sunulan sağlık hizmetlerinde olası aksaklıklar, gecikmeler veya ortaya çıkabilecek istenmeyen durumlar hastaların tepkisine ve memnuniyetsizliklerine yol açabilir. Memnun olmayan hastalar ise, hizmet alımında tekrar aynı kurumu tercih etmeyebilir ve gelir kaybına neden olabilirler. Çalışanların tatminsizliği genel çerçeveden değerlendirildiğinde, bu sonucun kurum performansı üzerinde olumsuz etki yaratacağı söylenebilir.

<sup>7</sup> T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlıkta Kalite Standartları ADŞH, 2017, s. 35, (shgmkalitedb.saglik.gov.tr).

“Hizmet içi eğitim verilmesi” amacıyla da genel olarak olumsuz bir durumun söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. Çalışanların belli dönemlerde hizmet içi eğitime katılması önemlidir. Eğitim almayan çalışanın güven duygusu azalabilir. Kendine güveni düşük olan çalışanın yaptığı işin kalitesinde de düşüklük görülebilir. Önemli konularda eğitim almayan çalışanlar kurumu ve kendilerini zedeleyecek durumların oluşmasına sebebiyet verebilir. Bu durum hem çalışanların saygınlığını eksiltir hem de kurumun imajını olumsuz etkiler.

“Kurumsal uyumun sağlanmasında” da genel olarak olumsuz bir durum söz konusudur. Bu durum çalışanların işe uyum süresini arttırabilir. Uyum süresinin uzaması çalışanların verimini düşürebilir aynı zamanda kalıcı olmamalarına da yol açabilir. Verimi düşen çalışan, iç süreçlerde istenilen başarıyı gösteremeyebilir. İç süreçlerde ortaya çıkan başarısızlık hastalara olumsuz yansiyabilir.

Genel olarak kurumun öğrenme ve gelişme boyutunda başarısız olduğu söylenebilir. Bu başarısızlık personel memnuniyeti boyutunda yoğunlaşmaktadır. Ancak kurumun en değerli kaynağı çalışanlarıdır. Uzun vadede çalışanlarına yatırım yapması, daha sürdürülebilir başarıların elde edilmesi yolunda önemli olacaktır. Bu bağlamda yönetimin daha iyi çıktılar alabilmesi için; çalışanına değer verecek, onu geliştirecek eylemler üzerinde düşünmesi ve uygulaması gerekmektedir.

Özetle, bir hizmet üretim işletmesi ve aynı zamanda kamu kurumu olan DHF’de, SBSK yöntemi ile çok boyutlu performans çalışması yapılmıştır. Çalışmada kurumun beş boyuttaki performansı, belirlenen 17 stratejik amaç ile analiz edilmiştir. Kurumun belirlenen stratejik amaçların 6 tanesinde başarısız olduğu tespit edilmiştir. Analiz sonuçları tablo haline getirilerek görselleştirilmiş ve okunması kolaylaştırılmıştır. Geçmiş ve cari dönem sonuçlarını bir arada bulunduran tablo, kurumun geleceğine ışık tutan bir araç niteliğindedir. SBSK tablosu ile kurum, hangi boyutta başarılı, hangi boyutta başarısız, hangi stratejik amaçlarda başarılı hangilerinde başarısız olduğu bilgisine ulaşabilecek, sürdürülebilir olma noktasında kendini sorgulayabilecek ve yönetim stratejilerini değişen koşullara uygun hale getirebilecektir. Sonuç olarak, hem iş hem sürdürülebilirlik performansına dikkat çekmek ve kurumsal sürdürülebilirliği teşvik isteyen yöneticiler için, beş boyutlu SBSK kullanımı daha doğru olacaktır.

## 7. SONUÇ

Kurumların performans ölçümünde çeşitli performans ölçüm yöntemleri geliştirilmiştir. Geliştirilen geleneksel performans ölçüm yöntemleri, birçok işletme tarafından kullanılmıştır. Ancak yöntemlerin kurumları yalnızca finansal açıdan ele aldığı ve performans değerlendirmesinde daha çok

sayısal verilere dayandığı şeklinde birtakım eleştiriler yapılmıştır. En önemli eleştiri ise, yöntemlerin bir kurumda gerçekleşen birden fazla olaya tek yönlü yaklaşması ve sadece finansal nitelikteki olayları dikkate almasıdır. Yalnızca finansal açıdan yapılan ölçümlerin kısa vadede fayda sağlayacağı, uzun vadede karar verme noktasında etkili olamayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, günümüz rekabet koşullarında yöneticilerin ihtiyaçlarını geleneksel yöntemlerin tam olarak karşılayamayacağı fikri araştırmacıları yeni arayışlara yönlendirmiştir. Bu arayışlar neticesinde ortaya çıkan yöntemlerden bir tanesi de BSK yöntemidir.

BSK yöntemi, işletme performansını hem finansal göstergeleri hem de uzun vadede işletme performansını etkileyecek müşteri memnuniyeti, kalite, işlevsellik gibi finansal olmayan göstergeleri dikkate alarak ölçen çok boyutlu bir performans ölçüm yöntemidir. Yöntem geleneksel hali ile dört boyuttan oluşmaktadır. Bunlar; finansal boyut, müşteri boyutu, iç süreçler boyutu ve öğrenme ve gelişme boyutlarıdır. Ancak BSK yöntemi, performans ölçümünde sürdürülebilirliğin önemli yönlerini göz ardı etmektedir. Bu nedenden ötürü yöntem gözden geçirilip, sürdürülebilirlik bileşenlerini kapsayacak şekilde genişletilmiş ve SBSK olarak adlandırılan yeni bir yöntem geliştirilmiştir. Neticede geleneksel BSK modelinin 4 bileşenine ek olarak ya da 4 bileşenin içine dahil edilerek sürdürülebilirlik değişkenleri (ekonomik, çevresel ve sosyal) dahil edilmiştir. Ancak çeşitli avantajları ve stratejik performans haritasındaki yeri açısından beşli gösterimin daha önemli olduğu kanaatine ulaşılmıştır. Bu nedenle araştırmada beşli performans ölçüm modeli olarak SBSK modeli kullanılmıştır.

Çalışmanın uygulama kısmında, bu bilgiler doğrultusunda, sağlık hizmeti veren DHF’de SBSK yöntemi ile çok boyutlu performans çalışması yapılmıştır. DHF’nin kar etmekten ziyade misyonun yerine getirilmesini amaçlayan bir sağlık kurumu olması, mevcut skor kartının olmaması ve skor kartta “sosyal ve çevresel” bileşenlerin daha fazla görünürlük kazanması için beş boyutlu SBSK strateji haritası oluşturulmuştur. Strateji haritasında boyutlar; sürdürülebilirlik, finansal, müşteri (hasta), iç süreçler, öğrenme ve gelişme boyutları olarak belirlenmiştir. “Sürdürülebilirlik”, beşinci boyut olarak skor kartta en üste yerleştirilmiştir. Ardından her bir boyutta stratejik amaçlar ve değerlendirme ölçütleri belirlenmiştir. Kurum performansı beş boyut üzerinden ve toplam 17 stratejik amaç kapsamında incelenmiş ve açıklanmaya çalışılmıştır. Araştırma sonucunda, kurumun sürdürülebilirlik boyutunda kısmen başarılı olduğu, finansal boyutta pozitif değerlere sahip olduğu ve gelişim gösterdiği, müşteri boyutunda ve iç süreçler boyutlarında genel olarak başarılı olduğu, öğrenme ve gelişme boyutunda ise çalışanlar kapsamında başarısız olduğu tespit edilmiştir. Toplamda ise, belirlenen 17 stratejik amaçtan 6’sında başarısız olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Gelecekte yürütülebilecek bilimsel araştırmalarda mevcut skor kartı olan veya skor kartını sürdürülebilirlik bileşenlerini de kapsayacak şekilde geliştirmek isteyen sağlık kurumlarında sürdürülebilirlik bileşenlerinin geleneksel skor kartın dört boyutuna yerleştirildiği bir SBSK modeli oluşturulabilir. Akademik olarak, herhangi bir sektörde oluşturulacak beş boyutlu SBSK’de sürdürülebilirlik boyutunun diğer dört boyut arasındaki nedensellik ilişkisi yapılacak deneysel bir çalışma ile ortaya konulabilir.

SBSK modeli özel sektörde faaliyet gösteren sağlık kurumlarında çalışılabileceği gibi kamu veya özel sektörün farklı alanlarında da çalışılabilir. Çalışmada sürdürülebilirlik boyutu incelenirken sadece mülakat yapılmıştır. Dolayısıyla sürdürülebilirlik boyutunun daha ayrıntılı dökümü için çalışmalar yapılabilir.

### KAYNAKÇA

Aksu, M. (2008). *Performans ölçümünde dengeli ölçüm kartı tekniğinin kullanımı ve bir dış hekimliği fakültesi’nde uygulama*. Basılmamış yüksek lisans tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Araujo, L., Oliveira, H. & Gomes, L. (2020). Sustainability balanced scorecard for a Brazilian agricultural and livestock company. *E3S Web of Conferences* 159,04005. <https://doi.org>. 1-11.

Elijido, T. & Tijan, Y. (2014). Sustainability balanced scorecard disclosures and corporate commitment to sustainability: An Australian study. *Issues Social and Environment Account.* 8, 185-208.

Falle, S., Rauter, R., Engert, S. & Baumgartner, R. (2016). Sustainability management with the sustainability balanced scorecard in SMEs: Findings from an Austrian case study. *Economic and Business Aspects of Sustainability*. [www.mdpi.com/journal/sustainability](http://www.mdpi.com/journal/sustainability). 1-16.

Figge, F., Hanth, T., Schaltegger, S. & Wagner, M. (2002). The sustainability balanced scorecard: linking sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment*. 11(5), 269-284.

Gadenne, D., Sand, J., & Rae, K. (2016). An empirical investigation on the links within a sustainability balanced scorecard (SBSC) framework and their impact on financial performance. *Accounting Research Journal*. 29(2), 154-178.

Giannoukou, I. & Beneki, C. (2018). Towards sustainability performance management system of tourism enterprises: A tourism sustainability balanced scorecard framework. *Global Environment Journal*. 17, 175-196.

- Hansen, E.G. & Schaltegger, S. (2017). Sustainability balanced scorecard and their architectures: Irrelevant or misunderstood?. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3937-9>. 937-952.
- Hristov, I., Chirio, A. & Appoloni, A. (2019). Sustainability value creation, survival, and growth of the company: A critical perspective in the sustainability balanced scorecard (SBSC). *MDPI, Open Access Journal*, 11(7), [www.mdpi.com/journal/sustainability](http://www.mdpi.com/journal/sustainability). 1-19.
- Jiangtao, L. & Pin, Z. (2010). Analysis of sustainability balanced scorecard influences on decision processes and investment decisions. *2nd IEEE International Conference on Information Management and Engineering*. 111-116.
- Journeault, M. (2016). The integrated scorecard in support of corporate sustainability strategies. *Journal of Environmental Management*. 214-229.
- Journeault, M. (2016). The sustainability balanced scorecard: A systematic review of architectures. *Social and Environmental Accountability Journal*, 77-79.
- Junior, A.N., Oliveira, M.C. & Helleno, A.L. (2018). Sustainability evaluation model for manufacturing systems based on the correlation between triple bottom line dimensions and balanced scorecard perspectives. *ScienceDirect, Journal of Cleaner Production*. 4, 84-93.
- Kalender, Z.T. ve Vayvay, Ö. (2016). The fifth pillar of the Balanced Scorecard: Sustainability. *ScienceDirect, 12th International Strategic Management Conference, ISMC*. 76-83.
- Kang, J., Chiang, C., Huangthanapan, K., & Downing, S. (2015). Corporate social responsibility and sustainability balanced scorecard: The case of study of family-owned hotels. *International Journal of Hospitality Management*. 124-134.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1996). *Balanced scorecard şirket stratejisinin eyleme dönüştürmek*. Serra Egeli (çev.), İstanbul: Sistem Yayıncılık.
- Kim, Y.H., Barber, N. & Kim, D. (2019). Sustainability research in the hotel industry: Past, present and future. *Journal of Hospitality Marketing & Management*. 28(5), 576-620.
- Maas, K., Schaltegger, S. & Crutzen, N. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control and reporting. *Journal of Cleaner Production*. 136, 237-248.
- Özçelik, F. (2013). Sürdürülebilirlik performans karnesi. *Journal of Yasar University*. 30(8), 4985-5008.
- Rabbani, A., Zamani, M., Yazdani, A. & Zavadskas, E. (2014). Proposing a new integrated model based on sustainability balanced scorecard (SBSC)



and MCDM approaches by using linguistic variables of the performance evaluation of oil producing companies. *ScienceDirect, Expert Systems with Applications*.7316-7327.

Rae, K., Sand, J., & Gadenne, D. (2015). The association between organisational commitment and corporate social responsibility-environmental performance within an integrated sustainability balanced scorecard framework. *Issues in Social and Environmental Accounting*. 9(1), 32-50.

Rodriguez, R., Svensson, G. & Wood, G. (2020). Sustainability trends in public hospitals: Efforts and priorities. *Evaluation and Program Planning*. *Journal homepage: www.elsevier.com/locate/evalprogplan*. 78, 1-11.

Silvius, G. (2017). Sustainability as a new school of thought in project management. *Journal of Cleaner Production*. 166, 1479-1493.

T.C. Sağlık Bakanlığı Memnuniyet Anketleri Uygulama Rehberi, 2015. [https://hastane.ksu.edu.tr/depo/belgeler/Anket%20Uygulama%20Rehberi\\_1710261642248279.pdf](https://hastane.ksu.edu.tr/depo/belgeler/Anket%20Uygulama%20Rehberi_1710261642248279.pdf)

T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlıkta Kalite Standartları ADSH, 2017, <https://shgmkalitedb.saglik.gov.tr/Eklenti/10932/0/sks-adsh-2017pdf.pdf>.

Tsang Lu, M., Hsu, C., Liou, J., & Lo, H. (2018). A hybrid MCDM and sustainability balanced scorecard model to establish sustainability performance evaluation for international airports. *Journal of Air Transport Management*. 9-19.



## AMPİRİK ARAŞTIRMA

Gülfidan DEMİRKAYA Ali ÇELİKKAYA	TÜRKİYE'DE E-FATURA UYGULAMASININ MÜKELLEFLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	1
Adnan SEVİM Samet BÜLBÜL	COVID-19 PANDEMİ DÖNEMİNİN SPOR KULÜPLERİNİN FİNANSAL YAPISI VE RAPORLAMASINA ETKİSİNİN İNCELENMESİ	21
Bülent KINAY Hüseyin DALGAR	BAĞIMSIZ DENETİMİN ŞİRKET ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: KAYIK DIŞI ŞİRKETLERDE NİTEL BİR ANALİZ	51
Berna TEZ Ümit GÜCENME GENÇOĞLU	KİLİT DENETİM KONULARI VE COSO İLKELERİ: SEKTÖREL KARŞILAŞTIRMA	85
Merve TOPTAN Davut AYGÜN	BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN MESLEKİ ŞÜPHECİLİĞE İLİŞKİN GÖRÜŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	117

## ÖRNEK OLAY (VAK'A) TAHLİLİ

Hakan ÇELENK Ercan BOZLAK	HEDGE TRANSACTIONS, TAXATION, AND ACCOUNTING IN THE NATURAL GAS TRADE IN THE TURKISH ENERGY SECTOR	155
Ayşe AYDIN İdris VARICI	PERFORMANS ÖLÇÜMÜNDE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK BALANS SKOR KART YÖNTEMİNİN KULLANIMI: DIŞ HEKİMLİĞİ FAKÜLTESİNDE BİR UYGULAMA	183