

# Denetim ve Güvence Hizmetleri

Journal of Auditing and  
Assurance Services  
(AUDAS)

# Dergisi

Cilt/Volume:2 Sayı/Issue:1

Ocak/January 2022



---

# Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi Journal of Auditing and Assurance Services (AUDAS)

**Cilt/Volume: 2, Sayı/Issue: 1**  
(30 Ocak/January 2022)

**Yayıncı / Publisher**  
Denetim ve Güvence Hizmetleri Derneği, Ankara, TURKEY

**Yayın Dili / Language of Publication**  
Türkçe ve İngilizce - Turkish and English

**Yayın Türü / Publication Type**  
Yaygın Süreli/Periodical

**Yayın Periyodu / Publishing Period**  
Altı ayda bir Ocak ve Temmuz aylarında yayımlanır  
Biannual (January and July)

Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi ift-krleme hakemlik süreci yürüten uluslararası akademik bir dergidir.  
Journal of Auditing and Assurance Services (AUDAS) is a double blind peer-reviewed international academic journal.

Yayımlanmak üzere dergimize sunulan her makale iThenticate programı kullanılarak benzerlik kontrolünden geçirilmektedir.  
All submissions are screened by a similarity detection software (iThenticate).

**Tarandığı İndeksler / Indexed by**  
ASOS Index

**İletişim / Contact**  
**E-mail:** audasjournal@gmail.com  
**Web:** <https://journal.guvencehd.org.tr/>

---

# Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi

## Journal of Auditing and Assurance Services (AUDAS)

### Sahibi / Owner

Denetim ve Güvence Hizmetleri Derneği

### Editorial Board

#### Baş Editor / Editor-in-Chief

Ahmet Fethi DURMUŞ, Ph.D

İnönü University, Faculty of Economics and Administration Sciences, Department of Business Administration, Accounting and Finance, Malatya/Turkey, ahmet.durmus@inonu.edu.tr

#### Editör Yardımcıları / Co-Editors

Yasemin ERTAN, Ph.D

Bursa Uludağ University, Faculty of Economics and Administration Sciences, Department of Business Administration, Accounting and Finance, Bursa/Turkey, yasertan@uludag.edu.tr

Ömer Faruk GÜLEÇ, Ph.D

Kırklareli University, Faculty of Economics and Administration Sciences, Department of Business Administration, Accounting and Finance, Kırklareli/Turkey, omerfarukgulec@klu.edu.tr

Yasin ŞEKER, Ph.D

Hitit University, Faculty of Economics and Administration Sciences, Department of Business Administration, Accounting and Finance, Çorum/Turkey, yasinseker@hitit.edu.tr

#### Yabancı Dil Editörü/English Language Editor

Ömer Faruk GÜLEÇ, Ph.D

Kırklareli University, Faculty of Economics and Administration Sciences, Department of Business Administration, Accounting and Finance, Kırklareli/Turkey, omerfarukgulec@klu.edu.tr

#### Bilim Danışma Kurulu / Scientific Advisory Board

Ali ALAGOZ, Ph.D, Selçuk University, aalagoz@selcuk.edu.tr

Durmuş ACAR, Ph.D, Burdur Mehmet Akif Ersoy University, durmusacar@sdu.edu.tr

Ali İhsan AKGUN, Ph.D, Yıldırım Beyazıt University, ihsan.akgun@ybu.edu.tr

Doğın ARGUN, Ph.D, Marmara University, dargun@marmara.edu.tr

İsmail BEKÇİ, Ph.D, Isparta Süleyman Demirel University, ismailbekci@sdu.edu.tr

Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT, Ph.D, Ankara Hacı Bayram Veli University, seyhan.cil@hbv.edu.tr

Hüseyin DALGAR, Ph.D, Burdur Mehmet Akif Ersoy University, hdalgar@mehmetakif.edu.tr

Ali DERAN, Ph.D, Tarsus University, alideran@tarsus.edu.tr

Engin DİNÇ, Ph.D, Karadeniz Technical University, edinc@ktu.edu.tr

Hayrettin USUL, Ph.D, İzmir Katip Çelebi University, hayrettin.usul@ikcu.edu.tr

Halil Emre AKBAŞ, Ph.D, Yıldız Technical University, eakbas@yildiz.edu.tr

Sezer BOZKUŞ KAHYAOĞLU, İzmir Bakırçay University, sezer.bozkus@bakircay.edu.tr

Ayşe Nilgün ERTUĞRUL, Ph.D, İstanbul Medeniyet University, anertugrul@gmail.com

Soner GOKTEN, Ph.D, Başkent University, sgokten@baskent.edu.tr

Fevzi Serkan ÖZDEMİR, Ph.D, The Grand National Assembly of Turkey, fsozdemir@gmail.com

#### Tasarım-/ Design

Yasin ŞEKER

---

Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi, Creative Commons Atıf-Gayri Ticari-Aynı Lisansla Paylaş 4.0 (CC BY) Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

Journal of Auditing and Assurance Services (AUDAS), is licensed by Creative Commons Attribution-Non-Commercial-No Derivatives 4.0 (CC BY) licence

---

## **Editörün Notu**

Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi (AUDAS) Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere yılda iki defa online olarak yayınlanan uluslararası ve hakemli bir dergidir. Derginin yayım dili Türkçe ve İngilizce'dir. Dergi, muhasebe, denetim ve güvence hizmetleri konusunda alana katkı sağlamak için hazırlanan kavramsal, kuramsal ve uygulamalı makaleleri yayınlamayı amaçlamaktadır.

AUDAS Bilimsel ve etik kuralları önceleyerek muhasebe, denetim ve güvence hizmetleri konularına özgü yayın yapan az sayıda ancak önemli dergiler arasında yer almak hedefindedir. Bu hedef doğrultusunda dergimizin ikinci sayısını Ocak 2022 de çok değerli 5 makale ile sizlerle buluşturmaktan mutluluk duymaktayız.

Dergimiz ikinci sayısından itibaren ASOS İndeks tarafından taranmaya başlanmıştır. Ayrıca DRJI (Directory of Research Journals Indexing), ESJI (Eurasian Scientific Journal Index),OAJI (Open Academic Journals Index) gibi birçok Uluslararası indekse başvuru sürecini tamamlamış olup TR Dizin ve Index Copernicus'a başvuru süreci devam etmektedir.

Dergimizin siz değerli araştırmacılar ve okuyucuların katkısı ile Muhasebe, Denetim ve Güvence hizmetleri alanlarında önemli bir dergi olması için yoğun bir şekilde çalışmalarımızı sürdürmeye devam ediyoruz. Çalışmalarınızı dergimizde değerlendirilmesi için [audasjournal@gmail.com](mailto:audasjournal@gmail.com) adresine iletebilirsiniz. Bu sayıda çalışmalarını bulunan yazarlara, hakemlik değerlendirmeleriyle destek olan hocalarımıza, araştırmacılara ve derginin oluşumunda emeği geçen tüm ekip arkadaşlarıma teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

**Doç. Dr. Ahmet Fethi DURMUŞ**

**Editör**

---

## İÇİNDEKİLER/CONTENTS

### MAKALELER/ARTICLES

---

Kaan Ramazan ÇAKALI, Gürol BALOĞLU .....	1-13
Bilgi Teknolojileri Yönetişiminin Denetimi Auditing Information Technology Governance	
Nurten GÜLER, Utku ŞENDURUR .....	14-33
Muhasebe Eğitiminin Öğrencilerin Sözlü İletişim Kaygısı Üzerindeki Etkisi The Effect of Accounting Education on Students' Verbal Communication Anxiety	
Yasemin GÜL.....	34-47
Uluslararası Muhasebe Standardına ve Vergi Mevzuatına Göre Karşılık Nedir? What is the Provision International According to Accounting Standard and Tax Legislation?	
Zeynep YAROĞLU, Ganite KURT .....	47-57
BIST 100'de İmalat Sektöründe İşlem Gören Şirketlerin Halka Açıklık Oranı ile Finansal Performans İlişkisi The Relationship between Free Float Ratio and Financial Performance of Manufacturing Companies Listed in BIST 100	
Aslıhan KURT, Cevdet Yiğit ÖZBEK .....	58-76
Şeffaflık Raporları ve Denetim Kalitesi İlişkisinin İncelenmesi Examination of the Relationship of Transparency Reports and Audit Quality	

## Bilgi Teknolojileri Yönetişiminin Denetimi

Kaan Ramazan ÇAKALI<sup>1</sup>

Gürol BALOĞLU<sup>2</sup>

### Özet

Bilgi teknolojileri süreçleri işletmelerin faaliyetlerinde kritik rol oynamaktadır. Bilgi teknolojileri yönetişiminin sağlanması, işletmelerin kritik başarı faktörlerinin başında gelmektedir. Bilgi teknolojileri yönetişimi, iş gereksinimleriyle bilgi teknolojileri operasyonlarının birbirleriyle uyum içerisinde olmasını sağlar. Bilgi teknolojileri denetimlerinin temel amacı bilgi teknolojileri süreçlerine yönelik kontrollerin etkinliği ve yeterliliğinin iç denetim birimlerince değerlendirilmesidir. Bilgi teknolojileri denetimleri kapsamında gerçekleştirilen en önemli çalışmaların başında bilgi teknolojileri yönetim çerçevesinin ve süreçlerinin gözden geçirilmesi gelmektedir. Bu çalışmanın amacı, bilgi teknolojileri yönetişimi alanında verilecek güvence hizmetlerine yönelik olarak bir kapsam önerisinde bulunulması olarak belirlenmiştir. Bu amaçla, nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi yönteminden faydalanılmak suretiyle işletmelerde bilgi teknolojileri yönetim yapılarına yönelik gerçekleştirilecek iç denetim çalışmalarında dikkate alınması gereken inceleme alanları belirlenerek bir kapsam önerisinde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, Güvence Hizmetleri, Bilgi Teknolojileri, Bilgi Teknolojileri Yönetişimi, Bilgi Teknolojileri Yönetişimi Denetimi

## Auditing Information Technology Governance

### Abstract

Information technology processes play a critical role in the activities of businesses. Ensuring information technology governance is one of the critical success factors of enterprises. Information technology governance ensures that business requirements and information technology operations are in a harmony with each other. The main purpose of information technology audits is to evaluate the effectiveness and adequacy of controls on information technology processes by internal audit units. The most important work carried out within the scope of IT audits is the review of the IT governance framework and processes. The aim of this study is to propose a scope for assurance services to be provided in the field of information technology governance. For this purpose, by making use of the document analysis method, one of the qualitative research methods, a scope proposal has been made by determining the areas of investigation that should be taken into account in the internal audit engagements to be carried out for the information technology governance structures in the enterprises.

**Keywords:** Internal Audit, Assurance Services, Information Technology, Information Technology Governance, Auditing Information Technology Governance

### Derleme Makale / Review Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 21.10.2021 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 5.1.2022

<sup>1</sup> Sorumlu Yazar, Dr., Türkiye Kalkınma Yatırım Bankası A.Ş., Teftiş Kurulu Başkanı, İstanbul/Türkiye, kaanramazanc@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-4186-2291

<sup>2</sup> Dr., Süzer Grubu, Denetim Grubu Başkanı, İstanbul/Türkiye, gurol@live.com, ORCID ID: 0000-0003-1093-2664

**Atf (Citation):** Çakalı, R., K. ve Baloğlu, G. (2022). Bilgi teknolojileri yönetişiminin denetimi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 2(1), 1-13.

## 1. GİRİŞ

Son yıllarda bilgi teknolojileri alanında yaşanan gelişmeler, şirket faaliyetlerinin bilgisayar ortamında gerçekleşmesi, bilgi teknolojilerine yönelik sistemlerin kullanımının hızla yayılması gibi sebeplerden ötürü bilgi teknolojileri kaynaklı riskler hayatımıza daha fazla girmeye başlamıştır. Bu risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve işletmeleri maruz bırakacak etkilerinin azaltılmasına yönelik aksiyonların alınması önemli hale gelmiştir.

Dünyada, bilgi teknolojileri kapsamında yapılan yatırımların miktarı gün geçtikçe artmakta ve işletmeler bilgi teknolojilerine daha fazla bağımlı hale gelmektedirler. Bu değişim ve gelişim dünyada tüm sistemlerin yanı sıra iç denetim faaliyetlerinin de değişimine ve odak noktasını tekrar gözden geçirme ihtiyacının doğmasına sebep olmuştur. İşletmeler bünyesinde bilgi teknolojileri denetim ekipleri kurulmaya başlanmış ve bilgi teknolojileri kaynaklı risklerin etkin yönetimi şirketlerin öncelikli konuları arasına girmiştir.

Bilgi teknolojilerinin artan önemine paralel bir şekilde bilgi teknolojileri yönetişimi kavramı da hayatımıza girmiştir. En genel tanımıyla bilgi teknolojileri yönetişimi, işletmelerin bilgi teknolojileri yapılarının kurumların hedefleriyle paralel hale getirilmesi suretiyle kaynakların etkin kontrol edilmesi sürecidir. Bilgi teknolojileri yönetişiminin önemi ile birlikte işletmelerde bu sürecin iç denetim birimlerince gözden geçirilmesi hususu da iç denetim birimlerinin öncelikli görevleri arasında yer almaya başlamıştır.

Bu çalışmanın temel amacı, bilgi teknolojileri yönetişimi alanında gerçekleştirilecek denetim çalışmalarında kullanılmak üzere bir kapsam önerisinde bulunulması olarak belirlenmiştir. Çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi yönteminden faydalanılmıştır (Aydın, 2018: 61). Çalışmanın ilk bölümünde bilgi teknolojileri yönetişim süreçlerinin denetimine yönelik literatür taramasına yer verilmiştir. Sonrasında, iç denetim ve bilgi teknolojileri denetimi kavramları açıklanmıştır. Takip eden bölümlerde bilgi teknolojileri yönetişimine ilişkin detaylı bilgilere yer verilmiş ve uygulama bölümünde bu sürecin iç denetiminin gerçekleştirilmesi esnasında odaklanılması gereken riskler ve alanlar tanımlanmıştır. Son olarak, sonuç bölümüyle çalışma tamamlanmıştır.

## 2. İÇ DENETİM VE BİLGİ TEKNOLOJİLERİ DENETİMİ

İç denetim, işletmelerin bünyelerinde çalışan iç denetim personeli tarafından gerçekleştirilen ve kurumun faaliyetlerini geliştirmeyi amaçlayan bağımsız güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanabilir. İç denetim, disiplinli ve sistematik bir bakış açısıyla gerçekleştirdiği çalışmalarla kurumun hedeflerine ulaşmasına destek olmaktadır. Bu faaliyet çerçevesinde, işletmelerin kurumsal yönetim, kontrol ve risk yönetimi süreçleri değerlendirilmekte ve bu süreçlerde mevcut olan kontrollerin etkinliği ve yeterliliği konusunda değerlendirme ve tavsiyelerde bulunmaktadır (IIA, 2019: 242).

İç denetimin yukarıda yer verilen ve IIA tarafından yapılan genel kabul görmüş tanımına bakıldığında aşağıda belirtilen temel unsurların öne çıktığı görülmektedir (IIA, 2019: 242):

- İç denetim, işletmelere değer katma amacını gütmektedir.
- Güvence ve danışmanlık hizmetleri olmak üzere iki temel hizmet türü bulunmaktadır.
- Bağımsız ve tarafsız bir faaliyettir.
- Süreçlerdeki kontrollerin etkinliği ve yeterliliği üzerine odaklanmaktadır.
- Bu faaliyet kapsamında işletmelerin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerinin gözden geçirilmesi sağlanmaktadır.
- İç denetim faaliyeti kapsamında gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda değerlendirme ve önerilerde bulunulur.

İç denetim faaliyetlerinin işletmelere sağladığı faydalar değerlendirildiğinde ise temel olarak aşağıda belirtilen hususların öne çıktığı görülmektedir (Celayir, 2021: 70):

- İşletme içerisinde üretilen bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması,
  - Kurumun fiziki varlıklarının ve muhasebe kayıtlarının korunması,
-

- İşletmenin faaliyetlerini verimli bir şekilde sürdürmesine yönelik katkı sağlanması,
- Kurum bünyesinde düzenlenmiş olan politika ve prosedürlere uyumun sağlanması.

İç denetim faaliyetleri kapsamında gerçekleştirilen en önemli çalışmaların başında bilgi teknolojileri süreçlerinin denetimi gelmektedir. Bilgi teknolojileri denetimleri, işletmelerin tüm teknolojik altyapılarının, güvenlik, yazılım ve donanım gibi hususlarının risk odaklı bir bakış açısıyla gözden geçirilmesi olarak tanımlanabilir. Bilgi teknolojileri kapsamında iki tür kontrolden bahsedilebilir. Bunlar; genel bilgi teknolojileri kontrolleri ve uygulama kontrolleridir. Bilgi teknolojileri denetimlerinin temel amacı bahsedilen kontrollerin etkinliğine ve yeterliliğine yönelik güvence verilmesidir (Özbek, 2012: 152).

Bilgi teknolojileri denetimleri kapsamında, iç denetim birimlerince kurumlarında bilgi teknolojilerine ilişkin süreçlerdeki kontrollerin etkinlik ve yeterliliklerinin değerlendirilmesi ve bilgi teknolojileri risklerinin etkin yönetilmesine yönelik güvence ve danışmanlık faaliyetleri gerçekleştirilmektedir.

İç denetim mesleğine yönelik olarak IIA tarafından hazırlanan uluslararası iç denetim standartları kapsamında da iç denetçilere, kurumlarının bilgi teknolojileri süreçlerinde gerçekleştirmeleri gereken çalışmalara yönelik bir takım yükümlülükler getirilmektedir. Standartlar incelendiğinde, iç denetçilerin bu yöndeki sorumluluklarına ilişkin olarak, standartların yönetim, risk yönetimi ve kontrol başlıkları altında aşağıdaki hususların öne çıktığı görülmektedir (IIA, 2019):

- İç denetim birimlerinin işletmelerindeki bilgi teknolojileri yönetişiminin işletmenin hedef ve stratejilerini desteklediğine yönelik değerlendirmelerde bulunmaları gerekmektedir.
- İç denetim birimleri, işletmenin maruz kaldığı bilgi teknolojilerine yönelik risklerin değerlendirilmesinden sorumludur.
- İç denetim çalışmalarının, bilgi teknolojileri risklerine cevap olarak, işletme bünyesindeki kontrollerin etkinliği ve yeterliliğinin değerlendirmesi gerekmektedir.

### 3. BİLGİ TEKNOLOJİLERİ YÖNETİŞİMİ

Bilgi teknolojileri yönetişimi, işletmelerin bilgi teknolojilerine yönelik yapılarının kurum hedef ve stratejilerini desteklemesine katkı sağlayan kurumsal yapı, liderlik ve ilgili süreçlerinden meydana gelmektedir (IIA, 2019: 240). Bilgi teknolojileri yönetişimi, teknoloji ve kaynakların kullanılması suretiyle tanımlanan organizasyon yapılarının bilgi teknolojileri kaynaklarını kontrol etmelerine yönelik tasarlanan süreçtir (Hunton, Bryant ve Bagranoff, 2004: 2). İşletmelerin yönetim kurullarının ve üst yönetim kadrolarının iş süreçleri ile bilgi teknolojilerine ilişkin süreçlerin birbirleriyle entegre olmalarını sağlayacak stratejinin planlanması ve uygulanması olarak da tanımlanabilir (De Haes ve Van Grembergen, 2004: 1).

Yapılan tanımlar dikkate alındığında bilgi teknolojileri yönetişimine ilişkin olarak aşağıda belirtilen hususların öne çıktığı görülmektedir (Kayrak, 2013: 59):

- Bilgi teknolojileri yönetişimi kurumsal yönetişimin bir alt dalıdır.
- İşletmeler bünyesinde bilgi teknolojileri yönetim süreçlerine yönelik nihai sorumluluk yönetim kurullarındadır.
- İşletme personeli, kendi görev tanımları çerçevesinde bilgi teknolojileri yönetim süreçlerine destek olurlar.
- Bilgi teknolojileri yönetişimi, bilgi teknolojileri yönetiminden farklı bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.
- Bilgi teknolojileri yönetişimi, süreç, kurumsal yapı ve liderlik fonksiyonlarından oluşmaktadır.
- Bilgi teknolojileri yönetişimi, etkinlik, verimlilik ve tutumluluğu ön planda tutmaktadır.

Bilgi teknolojileri yönetişiminin amacı, aşağıda belirtilen hedeflerin gerçekleşmesine yönelik olarak bilgi teknolojileri çabalarının yönlendirilmesidir (ITGI, 2007: 3):

- İşletme ile bilgi teknolojilerinin uyumlu hale getirilmesi ve beklenen faydaların gerçekleşmesi,
- Bilgi teknolojilerinin fırsatlardan yararlanmak ve en üst seviyede fayda elde etmek amacıyla kullanımı,
- Kaynakların sorumlu kullanımı,
- İşletme bünyesindeki bilgi teknolojileri kaynaklı risklerin etkin yönetimi.



Bilgi teknolojileri yönetişimi, kurumun bilgi teknolojileri varlıklarının ve risklerinin gözetimiyle ilgilidir. Bu sorumluluk ise şişletmelerin yönetim kurulu ve üst yönetimlerindedir. Etkin işleyen bilgi teknolojileri yönetişim süreçleri şişletmeler bünyesinde aşağıda belirtilen hususların gerçekteşmesine katkı sağılayacaktır (IIA, 2018: 4):

- Kurumsal hedeflerle bilgi teknolojileri stratejilerinin birbirleriyle ilişkili olması,
- Risklerin sağılıklı bir şekilde tanımlanıp yönetilmesinin sağılanması,
- Bilgi teknolojilerine yönelik yatırımların optimize edilmesi,
- Bilgi teknolojileri performansının ölçümü,
- Bilgi teknolojileri kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı.

Bilgi teknolojileri yönetişimi, hedeflerine ulaşma yönünde aşağıda belirtilen 5 temel alanla ilgilenmektedir (ITGI, 2003: 19):

- Stratejik uyum
- Değer sağılama
- Risk yönetimi
- Kaynak yönetimi
- Performans ölçümü

Bu alanların her birine yönelik açıklamalara aşağıda yer verilmektedir.

### 3.1. Stratejik Uyum

Stratejik uyum, temel olarak resmi iş hedefleri ile güncel bilgi teknolojileri stratejisinin mevcudiyeti ile şişletme hedefleriyle bilgi teknolojileri stratejilerinin paralel olmasına odaklanmaktadır (Iliescu, 2010: 95). Bir şişletmenin bilgi teknolojilerine yönelik yapmış olduğu yatırımlarının mevcut kurumsal hedefleri ve stratejileriyle uyumlu olup olmadığının belirlenmesidir. Buradaki temel konu, bilgi teknolojileri stratejisinin şişletme stratejisini desteklemesidir. Bu durum, kurumsal hedeflerin sıklıkla değişmesi sebebiyle her zaman elde edilememektedir. Ancak, yine de odaklanması gereken bir konudur. Bu sebeple, bilgi teknolojileri stratejilerinin oluşturulması aşamasında aşağıdaki hususların dikkate alınması gereklidir (ITGI, 2003: 22-23):

- İşletme hedefleri ve rekabet ortamı,
- Mevcut ve gelecek teknolojiler ile bunların kuruma sağılayacağı faydalar ve işletmeyi maruz bırakabilecekleri riskler ve maliyetleri,
- İşletmenin bilgi teknolojileri organizasyon ve yapısının mevcut durumda ve gelecekte kuruma gereken hizmeti sağılayabilme yeteneği,
- Bilgi teknolojileri maliyetinin işletmeye sağıladığı değer açısından değerlendirilmesi,
- Geçmiş dönemlerde yaşanan olumsuz örneklerden alınan dersler.

İşletmenin yönetim kurulu veya bilgi teknolojileri strateji komitesi tarafından aşağıdaki hususların yerine getirilmesi suretiyle stratejik uyum sağılanabilecektir (ITGI, 2003: 23-24):

- Dağıtılmış bilgi teknolojileri stratejilerinin bütünleşmiş ve iş stratejileriyle uyumlu olmasının sağılanması,
- Net beklenti ve ölçüm mekanizmalarının oluşturulması,
- Kurumu destekleyen ve rekabet etmesini sağılayan bir altyapı oluşturan sistemlerin arasındaki yatırımların dengelenmesinin sağılanması,
- Bilgi teknolojileri kaynaklarının odak noktalarına yönelik olarak düşünölmüş kararların alınması.

Stratejik uyumla ilgili temel bilgi teknolojileri süreçleri; risk yönetimi, bütçe yönetimi, bilgi teknolojileri mimarisi, izleme, yasal ve stratejik uyum olarak sıralanabilir (Kayrak, 2013: 69).

### 3.2. Değer Sağılama

Bilgi teknolojileri değerinin temel ilkeleri uygun kalitenin bütçe dâhilinde ve planlanan zamanda teslim edilmesidir. İş terminolojisi açısından bakıldığında bu durum, rekabet avantajı, hizmetin sağılanması yönünde geçen zaman dilimi, müşteri bekleme süresi, memnuniyet ve kârlılık olarak nitelendirilebilir. Etkili bilgi

teknolojileri değerinin elde edilebilmesi için gerçek maliyetler ve yatırım getirisi birlikte yönetilmelidir (ITGI, 2003: 24).

İş sürekliliği, donanım ve yazılım alımı ve bakımı, organizasyon yönetimi, risk yönetimi, maliyet yönetimi, üçüncü taraflarla ilişkilerin yönetimi, personel yönetimi, izleme ve eğitim değer sağlamayla ilişkili temel süreçler olarak sıralanabilir (Kayrak, 2013: 70).

Bilgi teknolojilerinin bir kuruma kattığı değer, organizasyonel yapısının işletme ile ne ölçüde uyumlu olduğu ve kurumun beklentilerini karşılama seviyesi ile ilişkilidir. İşletmeler, bilgi teknolojileri çıktılarının içeriğine yönelik aşağıdaki hususları belirlemelidirler (ITGI, 2003: 25):

- Amaca uygun bir şekilde iş gereksinimlerini karşılması,
- Gelecekteki gereksinimleri karşılayabilecek esnekliğe sahip olması,
- Yanıt süreleri,
- Güvenlik, esneklik ve kullanım kolaylığı,
- Bilgi güncelliği, bütünlük ve doğruluğu.

### 3.3. Risk Yönetimi

Risk yönetimi, işletmelerin hedeflerine ulaşmaları yönünde karşılaşılabilecekleri potansiyel olumsuz olayların tanımlanması, analiz edilmesi ve kontrol altına alınması aşamalarını içeren bir süreçtir (IIA, 2019: 244). Etkin bir risk yönetimi süreci, işletmenin risk iştahının belirlenmesi ve yüksek düzeydeki risk maruziyetlerinin anlaşılması ile başlamaktadır. Sonrasında risk yönetimine yönelik stratejiler ve sorumluluklar belirlenir. Belirlenen risklerin türüne ve önem düzeyine göre, risklerin indirgenmesi, transfer edilmesi veya kabul edilmesine yönelik aksiyonlar alınır (ITGI, 2003: 27). Risk yönetimine yönelik sorumlulukların belirlenmesi, risk analiz yöntemlerinin tanımlanması ve sürekli izleme mekanizmalarının tesis edilmesi gereklidir (Iliescu, 2010: 95).

### 3.4. Kaynak Yönetimi

Bilgi teknolojilerinin performansının başarılı olmasının en temel kriterleri kaynakların optimal bir şekilde yatırımı, kullanımı ve tahsis edilmesi olarak sıralanabilir. İşletmelerin önemli bir kısmı, bilgi teknolojileri varlıklarının verimliliğini yükseltmekte ve bunlarla ilgili maliyetlerini en düşük seviyede tutmakta zorlanmaktadır. Şirket yönetim kurulları aşağıda belirtilen hususları sağlamak suretiyle uygun yatırımları ele almalıdırlar (ITGI, 2003: 28):

- Bilgi teknolojileri satın almalarına yönelik sorumlulukların belirlenip uygulanması,
- Bilgi teknolojileri sistemlerinin yönetimi ve desteklenmesi çerçevesinde uygun metod ve yeterli düzeyde yetkinliklerin mevcut olması,
- Bilgi teknolojileri çalışanlarının işe alım ve elde tutulması süreçlerine yönelik işgücü planlama ve yatırımlarının bulunması,
- Bilgi teknolojilerine yönelik eğitim ihtiyaçlarının belirlenmesi,
- Çalışanların gerekli becerilerini geliştirmelerine yönelik uygun zemin ve zamanın sağlanması.

Bilgi teknolojileri kaynak yönetimine ilişkin temel süreçler; kapasite yönetimi, veri yönetimi, bilgi teknolojilerine yönelik insan kaynağının yönetimi, operasyonların yönetimi, altyapı alımı ve bakımı ve maliyet yönetimi olarak sıralanabilir (Kayrak, 2013: 71).

### 3.5. Performans Ölçümü

Bilgi teknolojileri performans ölçümü, bilgi teknolojileri faaliyetlerinin işletmeye kattığı değer ve bilgi teknolojileri hedeflerinin gerçekleşme durumunun belirlenmesine yardımcı olur. Performans ölçümü sayesinde işletme hedefleri ile bilgi teknolojileri hedeflerinin uyumlu olmasına katkı sağlar (NCC, 2005: 9-10).

İşletme yöneticileri, dengeli puan kartlarını kullanmak suretiyle kurumların kısa vadeli finansal sonuçlarından daha fazlasını dikkate alırlar. Ayrıca, müşteri memnuniyeti, operasyonel verimliliğin sağlanması, personelin gelişimi ve iç süreçlerin düzenlenmesi gibi hususlar dikkate alınmaktadır. Bu şekilde gerçekleştirilen bütünsel

---

yaklaşım sayesinde kısa vadeli faaliyetler ile uzun vadeli hedefler arasında bağlantı kurulması sağlanmaktadır (ITGI, 2003: 29).

Performans ölçümü, sürekli izleme ve raporlama, takip süreçleri, ölçülebilir performans metrikleri, neden analizi, sorun yönetimi ve iyi uygulamalar ve standartlarla karşılaştırmalardan oluşmaktadır (Iliescu, 2010: 95).

#### 4. LİTERATÜR TARAMASI

Bilgi teknolojileri yönetişimine ilişkin olarak ulusal ve uluslararası literatürde yer alan çalışmalara ilişkin özet bilgilere aşağıda yer verilmektedir. Yapılan araştırmada konu ile ilgili son derece sınırlı sayıda akademik çalışmanın mevcut olduğu ve bilgi teknolojilerinin denetimine yönelik kapsam önerisinde bulunan bir çalışmanın mevcut olmadığı görülmüştür. Bu açıdan değerlendirildiğinde, bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Kutsikos ve Bekiaris (2007) sanal organizasyonlarda bilgi teknolojileri yönetişiminin denetimine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmalarının kapsamında bilgi teknolojileri yönetim çerçevelerine yönelik açıklamalara yer verilmiş, organizasyonların yapılarındaki gelişmeler belirtilmiş ve bu gelişimin bilgi teknolojileri yönetim süreçlerine olan etkisinin bir denetim çerçevesi yoluyla modellenmesi yapılmıştır.

Gheorghe (2010) organizasyonlardaki bilgi teknolojileri yönetim süreçlerinin denetimine yönelik bir denetim yöntemi bulmuştur. Önerilen yöntem, bilgi teknolojileri yönetim süreçlerinin etkinliğini ve yeterliliğini değerlendirmeye yönelik olarak hazırlanmış olup risk bazlı bir strateji içermektedir. Ayrıca, bu model ile süreçlerdeki risklerin değerlendirilmesi ve risklilik seviyesi artan bölümlerin tespit edilmesine olanak sağlanmaktadır.

Iliescu (2010) bilgi teknolojileri yönetim süreçlerinin denetimine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, işletmelerin bilgi teknolojileri yönetim süreçlerinin denetçiler tarafından sağlıklı değerlendirilebilmesi için denetimi gerçekleştiren denetçilerin konuyla ilgili süreçlere, ilgili standartlara, denetim programlarını ve ortaya çıkan göstergeleri değerlendirme ve yorumlama yeteneğine sahip olmaları gerektiği sonucuna varılmıştır.

Heroux ve Fortin (2013) bilgi teknolojileri yönetiminde iç denetim fonksiyonunun yeri ve önemine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Anket yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen araştırmada, iç denetim fonksiyonlarının bilgi teknolojileri yönetim yapılarına, süreçlerine ve ilişkisel yeteneklerine katılımının yeterli düzeyde olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Bununla birlikte iç denetim biriminin kaynakları, personel tecrübesi, eğitim ve sertifikasyonları ve iç denetim ile kurum içerisindeki yönetim kurulu komiteleri arasındaki iletişimin, iç denetim fonksiyonunun bilgi teknolojileri yönetişimine katılımını etkileyen faktörler olduğu belirlenmiştir.

Kayrak (2013) bilişim teknolojileri yönetişimine ilişkin bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, bilgi teknolojileri yönetişiminin tanımına, bilgi teknolojileri yönetimi ile arasındaki farklılıklara, bilgi teknolojileri yönetişimine ilişkin kontrollere, standartlara ve bilgi teknolojileri yönetişimi alanlarına yer verilmiştir.

Amoroso, Bogale ve Kinfu (2015) Etiyopya'da bilgi teknolojileri ve bilgi teknolojileri yönetim süreçlerinin denetimine yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. Banka ve sigorta şirketlerinde yapılan anket uygulamaları sonucunda, bilgi teknolojileri yönetim performansının denetim uygulamaları, üst yönetim kadrosunun nitelikleri, bilgi teknolojileri yönetim uygulamaları ve çalışan sayısı ile ilişkili olduğu tespitine ulaşılmıştır. Çalışmada ayrıca bilgi teknolojileri denetimi, bilgi teknolojileri yönetim çerçevesine dâhil edilmek suretiyle bir yönetim çerçevesi geliştirilmiştir.

Jones (2015) bilgi teknolojileri denetiminin, bilgi teknolojileri yönetim yapılarının iş planlarıyla paralel tasarlanmasına ve hedeflenen sonuçlara ulaşmasına yönelik güvence vermekten sorumlu olduğunu ifade etmektedir. Çalışma kapsamında, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) kılavuzundan hareketle bilgi teknolojileri denetim süreçlerinin denetlenmesine yönelik teorik uygulamalara yer verilmiştir.

Andry (2016) COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology) çerçevesini baz almak suretiyle işletmelerde bilgi teknolojileri yönetim süreçlerinin denetimine yönelik örnek olarak seçilen bir eğitim merkezinde COBIT çerçevesinde bir vak'a çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışma neticesinde, kurumun performans ve kapasitesinin yönetilememesi sonucu ortaya çıkabilecek olumsuz etkilerden haberdar olduğu, performans ihtiyaçlarının ilgili ekiplerin bilgisi ve bireysel sistemlerin değerlendirilmesi suretiyle karşılandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Sholihat (2017) Endonezya'da bilgi teknolojileri yönetimi denetiminin uygulanmasına yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, Endonezya Maliye Bakanlığı'nın bilgi teknolojileri yönetim denetimine yönelik uygulamaları COBIT çerçevesi ile kıyaslanmış ve özellikle denetimlerin kapsamlarının belirlenmesi anlamında gelişim alanlarının mevcut olduğu sonucuna varılmıştır.

## 5. DENETİMLERDE BİLGİ TEKNOLOJİSİ YÖNETİŞİMİ KONUSUNDA VERİLECEK GÜVENCEYE İLİŞKİN BİR ÖNERİ

Bilgi teknolojilerinin gelişen ve karmaşıklaşan yapısı içerisinde bu alanda verilecek güvence hizmetlerinin de kapsamının gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bugün bilgi teknolojileri denetim alanı pek çok alt alandan oluşmakla beraber bunlara çatı vazifesi gören ve bilgi teknolojileri faaliyetlerinin işletilmesinde kullanılacak yapıları belirleyen bilgi teknolojileri yönetimi diğer alt alanlarda tespit edilme potansiyeli barındıran problemlerin kök nedeni olması ve işleyişe ilişkin kurumsal kuralları ortaya koyması bakımından güvence sağlayıcılar açısından hem ayrı bir denetim alanı hem de diğer alanları değerlendirebilmek için incelenmesi gereken tamamlayıcı bir alandır.

Bu açıdan bakıldığında işletmelerde bilgi teknolojilerine yönelik organizasyonun gelişim seviyesine de bağlı olarak bilgi teknolojileri yönetimi denetimi ayrı bir denetlenebilir alan olarak değerlendirilebileceği gibi bilgi teknolojileri organizasyonu görece daha az olgunlaşmış işletmelerde diğer denetim alanlarının içerisinde bir alt alan olarak da dikkate alınabilir.

Bu çerçevede yürütülecek denetim çalışmalarında, ön hazırlık safhasından başlayarak çalışmanın planlanmasında hangi riskler yönünden incelemelerin gerçekleştirileceği ve ilgili denetim alanında hangi güvencelerin sunulacağı konusu hem kapsam belirlemede hem denetim kaynağının planlanmasında önemli bir konu haline gelmektedir.

Bilgi Teknolojilerinin şirket içerisindeki yönetsimsel yapısına ilişkin bir denetim çalışması aşağıdaki konuları içerebilecektir:

**Tablo 1: Bilgi Teknolojileri Yönetişim Alanında Denetimlerle Verilebilecek Güvenceler ve Bu Kapsamda Yürütülecek Çalışmalar**

Güvence Tanımı	Denetim Test Amacı Tanımı
<b>Sahiplik:</b> Yönetimin Bilgi Teknolojileri konularına sahipliği uygun seviyededir.	Yönetimde Bilgi Teknolojileri formasyonlu bir üye var mıdır? Yönetimin bilgi teknolojilerine ilişkin farkındalığı hangi seviyededir? Böyle bir sorgulama yönetim seviyesinde bilgi teknolojisi kaynaklı risklerin değerlendirilmesinde yeterli yetkinliğin bulunup bulunmadığını, bilgi teknolojilerinin işletme bünyesinde gelişmesi için yönetim seviyesinde gerekli desteğin verilip verilemeyeceğini sorgulamak için gündeme alınır. Bunu tespit etmek için yöneticilerle görüşmeler yapılır, şirkette bilgi teknolojilerinden sorumlu en üst düzey çalışanın bilgi teknolojilerine ilişkin stratejilerin belirlenmesinde ve uygulamaya alınmasında yaşadığı sorunları öğrenmek üzere görüşme gerçekleştirilir, yöneticilerin bilgi teknolojileri alanındaki yetkinliklerini belirlemek için özgeçmişleri incelenir, yönetim toplantılarında bilgi teknolojileri ile ilişkili konulara ne şekilde yaklaşıldığını anlamak üzere toplantı tutanakları incelenir. Bu yolla Bilgi Teknolojilerinin şirket içerisinde ne şekilde konumlandığı da ortaya koyularak bu yöndeki faaliyetlerin yönlendirilmesi ve takibi için uygun bir yapının kurulup kurulmadığı sorusu gündeme getirilir. Bu

Güvence Tanımı	Denetim Test Amacı Tanımı
	noktada yapılacak olası tespitler Bilgi Teknolojileri ile ilgili yapılacak pek çok tespit için bir kök neden oluşturabilir. Organizasyon şemasının incelenmesi ve Bilgi Teknolojileri yöneticisinin görev ve yetkileri ile raporlama hatlarının incelenmesi ile de bu sorgulamaya gidilebilir. Eğer şirkette bilgi teknolojileri üst yönetim seviyesinde bilgi teknolojileri uzmanlığı olan bir personele bağlı olarak yönetiliyorsa, bu çalışanın bilgi teknolojileri konusundaki görüşleri ve bilgi teknolojileri kaynaklı risklere yaklaşımları anlaşılmalı çalışılır.
<b>Stratejik Yönelim ve Uyumlama:</b> Bilgi Teknolojileri ile ilgili her karar şirket ana stratejileri kapsamında performans sonuçlarını besleyecek yapısal bir şekilde verilmektedir.	İşletmede bir bilgi teknolojisi stratejisinin varlığı sorgulanır. Bilgi Teknolojileri Stratejisi, ana işletme stratejisini destekleyen bir alt stratejidir. Bu nedenle Bilgi Teknolojileri stratejisinin işletme stratejileri ile uyumlu olup olmadığı incelenir. İşletme stratejilerinde Bilgi Teknolojilerine atıfta bulunan konulara paralel şekilde Bilgi Teknolojileri stratejisinde de düzenlemeler olduğu test edilir. Bunun için; yazılı işletme stratejisinin ve Bilgi Teknolojileri stratejisinin varlığı, bilgi teknolojisi stratejilerinin onaylanma süreçleri, Bilgi Teknolojileri stratejisinin daha kısa vadeli taktik planlarla uyumu konuları göz önünde bulundurulur. Bilgi teknolojileri stratejisi ve buna dayanılarak hazırlanacak taktik planların bilgi teknolojileri alanında performans ölçümünü de belirleyecek şekilde alt kademelere doğru yayılması önemlidir. Ayrıca bilgi teknolojileri stratejisinden yola çıkılarak taktik planlarla beraber kaynak ihtiyaçlarının planlanması, süreçlerin belirlenmesi, bütçenin ortaya koyulması, dış kaynak alımının planlanması, performans ve kapasite yönetiminin planlanması, insan kaynakları yönetimi ve risk yönetimi gibi pek çok konunun ilişki içerisinde yürütülmesi beklenmektedir.
<b>Süreçler ve organizasyon:</b> Bilgi teknolojisi süreçleri ve organizasyonu bilgi teknolojileri stratejilerini destekleyecek şekilde yapısal bir şekilde oluşturulmuştur.	Stratejik yönelimler belirlendikten sonra beklenen iş çıktılarına ulaşabilmek için kullanılacak kaynaklar da göz önünde bulundurularak iş süreçleri oluşturulur. İş süreçleri amaçlara ulaşılması için yürütülen faaliyetler bütününe tanımlayan akışlar olup bunların organizasyonel yapılanma, görev tanımları, yetkiler, kontroller, iş hedefleri ve yetkinlikler gibi pek çok konu için belirleyici olduğunu göz önünde bulundurularak incelenmesi gerekmektedir. İncelemede iş süreçlerine ilişkin oluşturulan iş akış şemaları, prosedürler, talimatlar vb. doküman üzerinden yürütülebileceği gibi bilgi sistemlerine ilişkin dokümanite edilmemiş iş süreçlerinin ya da mevcut dokümantasyonda yer verildiği şekilde işletilmeyen süreçlerin belirlenmesi de önemlidir. İş süreç dokümanlarının uygun seviyelerde onaylandığı, uygun detay seviyesine sahip olduğu, dönemsel gözden geçirmelere tabi tutulduğu, işleyişe ilişkin prosedür ve talimatlara atıflar içerdiği, çalışanlar tarafından erişilebilir ve anlaşılabilir olduğu hususları değerlendirilir. Ayrıca iş akış dokümanlarının süreç içerisindeki ana kontrolleri içerip içermediği de incelenir.
<b>Rol ve Sorumluluklar:</b> Bilgi Teknolojilerine ilişkin sorumluluklar belirlenmiş, iş sahipliği sağlanmıştır.	Bilgi teknolojilerine ilişkin süreçler belirlendikten sonra bu süreçlerdeki roller bunlarla ilişkili şekilde tanımlanmış mıdır? Bunu anlayabilmek için işletmede kullanılan, RACI ve benzeri araçlar temin edilir ve incelenir. Tanımlanan yetkilerin belirtildiği şekilde kullanılıp kullanılmadığını anlamak üzere yetki alanlarına ilişkin işlemlerden örnekler seçilerek uygulamanın da bu kapsamda olduğu test edilir. Yetkilerin kullanımı sırasında potansiyel olarak çatışmaya sebep olabilecek alanlar tespit edilir. Bilgi Teknolojilerine ilişkin faaliyetler kapsamında sahipsiz kalan alanların olup olmadığı araştırılır.

Güvence Tanımı	Denetim Test Amacı Tanımı
<p><b>Bütçe:</b> İşletme kaynakları bilgi teknolojilerine yönelik ihtiyaçlar kapsamında ekonomik ve sistemli bir şekilde tahsis edilmekte ve kullanılmaktadır.</p>	<p>Bilgi teknolojileri taktik planın bir unsuru olan bilgi teknolojileri kaynak planlaması bilgi teknolojileri bütçesinin oluşturulmasında dikkate alınmış mıdır? Sürdürülecek, sonlandırılacak, yenilenecek, ilk defa tesis edilecek bilgi teknolojileri bileşenlerine ilişkin gerekli planlamalar yapılmakta mıdır? Bilgi teknolojileri bütçesinin oluşturulma aşaması yapısal bir şekilde kurgulanmış mıdır? Bilgi teknolojisi bütçesinin oluşturulmasına katılım gösteren paydaşlar uygun şekilde seçilmiş midir? Bilgi teknolojileri bütçesi uygun yönetim seviyelerince onaylanmakta mıdır? Bilgi teknolojileri bütçesi dâhilinde harcama/yatırım yapılması için gerekli satın alma karar sistemleri kurgulanmış mıdır? Bütçe kapsamında veya bütçe kapsamının dışında anlık olarak ortaya çıkabilecek ihtiyaçlar için yetki limitleri belirlenmiş midir? Bilgi teknolojileri bütçesinin izleme sorumlulukları tanımlanmış mıdır? Bilgi teknolojileri bütçesinin değişen ihtiyaçlar çerçevesinde revize edilmesine ilişkin kurallar belirlenmiş midir? Bu kapsamda yürütülecek test çalışmalarında bilgi teknolojileri bütçesi, bütçenin oluşturulma sürecine ilişkin detaylar, bütçenin kabulüne ilişkin onaylar, varsa bütçenin yıl içerisindeki revizyon talepleri, bütçenin takip sürecine ilişkin destekleyici dokümanlar, bütçede meydana gelen aşımaların ve bütçenin ilerleyişinin uygun yönetim kademelerine raporlandığına ilişkin kanıtlar, bütçe sürecine, yetki ve sorumluluklara ilişkin yazılı ve onaylı prosedürler aranır. Ayrıca taktik plan ve bütçe arasında bağlantılar kurulmaya çalışılır. Bütçe kapsamındaki harcamalardan örnekler incelenerek bütçe yönetim sisteminin işleyişteki başarısı üzerine değerlendirilmede bulunulur.</p> <p>Ayrıca, Bilgi Teknolojileri ile ilişkili kaynaklar projelere ne şekilde tahsis edilmektedir? İşletmede bir proje yönetim metodolojisi uygulanmakta mıdır? Projelerin tamamlanma başarısı ve iş modeli içerisinde tanımlanan faydayı gerçekleştirme başarısı ölçümlenmekte midir? Seçilen örnek projeler üzerinden proje yönetim karar süreçleri, projelerin kaynak kullanımlarının planlama başarıları, projelerin izleme ve revizyon süreçleri, projelerin tamamlanması sonrası beklenen-gerçekleşen fayda analizleri incelenip Bilgi Teknolojileri kaynak yönetimi ile proje yönetimi arasındaki ilişki anlaşılmaya çalışılır.</p>
<p><b>Performans izleme:</b> Bilgi teknolojilerinin performansının izlenmesine ilişkin kurgulanan araçlar yeterli ve çalışır durumdadır.</p>	<p>Şirket ana stratejileri ile uyumlu bir şekilde oluşturulan bilgi teknolojileri stratejileri ve buna bağlı taktik planlar çerçevesinde performans izleme sistemleri oluşturulur. Performans izleme sistemleri hem performans düşüklüklerini tespit etmede hem de işletmeye stratejik yönelim vermede etkili araçlardır. Bu kapsamda, dış kaynak yoluyla edinilenler de dâhil, bilgi teknolojileri hedeflerini izlemek için kullanılan performans göstergelerinin (KPI, SLA, OLA, v.b.) uygunluğu değerlendirilir. Performans hedeflerinin taktik planları desteklediği ve başarıyı taktik planların tarif ettiği şekilde formüle ettiği görülür. Ayrıca, performans ölçümüne ilişkin sorumluluklar incelenir. Performans düşüklüklerinde alınacak önlemlere ilişkin prosedürler ve performans yönetim sistematigi dikkate alınır.</p>
<p><b>Risk yönetimi:</b> Bilgi teknolojileri ile ilişkili risklerin izlenmesinde kullanılacak yapılar ihtiyaca uygun</p>	<p>Bilgi teknolojileri ile bağlantılı kayıp doğurabilecek potansiyel olaylar konusunda farkındalığın oluşması, risklerin tespit edilmesi, bunların olasılık ve etki yönünden değerlendirilmesi, bunlara uygun yanıtların verilmesi ve ihtiyaç halinde risklere portföy bakış açısıyla yaklaşılarak önceliklendirilmesi ve risklere karşı alınan önlemlerin kaynak maliyetlerinin yönetilmesi kapsamında yürütülecek çalışmalarda sorumlulukların tayini, uygun izleme ve değerlendirme mekanizmalarının kurulması, uygun raporlama hatlarının oluşturulması denetimlerde değerlendirilecek konulardır.</p>

Güvence Tanımı	Denetim Test Amacı Tanımı
şekilde kurgulanmış ve işletilmektedir.	Bu kapsamda yürütülen faaliyetlerin kapsamı ve süreç içerisindeki rol ve sorumluluklar incelenir.
<b>Yasal çevre:</b> Denetimler sonucu tespitler ve mevzuat değişiklikleri sonrası ihtiyaç duyulan geliştirmeler zamanlı bir şekilde yerine getirilmektedir.	Denetim sonrası oluşturulan aksiyon planlarının takibinden ve yasal otoritenin mevzuat değişikliklerinin takibinden sorumlular belirlenmiş midir? Gerekli aksiyonlar uygun şekilde dokümanite edilmekte ve süreç boyunca takip edilmekte midir? Zamanında tamamlanamayan aksiyonlar için uygun yönetim kademelerine raporlama yapılmakta mıdır? Bu durum aksiyon planlarını içeren dokümanlardan, mevzuat takibi ve uyum prosedürlerinden ve raporlama hatlarının ne şekilde işletildiğine ilişkin seçilen örnek olaylardan yola çıkılarak test edilir.

## 6. SONUÇ

Bilgi Teknolojilerinin günümüzde artan önemi bu konuda verilen güvence hizmetlerinin de çeşitlenmesine neden olmuştur. İşletmelerde bilgi teknolojilerinin yönetimi, organizasyonun bu alandaki olgunluk seviyesine bağlı olarak şekillenmektedir. Faaliyetlerini bilgi teknolojilerine bağımlı olarak yürüten işletmeler bilgi teknolojilerinin işleyişinde işletmenin amaçları yönünden istenilen çıktılara ulaşabilmek adına gerekli desteği sağlayacak yönde organize olarak yaşamlarına devam etmektedirler.

Bilgi teknolojilerinin yönetimi, bilgi teknolojileriyle ilişkili fonksiyonların işletme ile hizalı olarak faaliyet göstermesini ve işletme amaçlarına ulaşmada katma değer yaratmasını sağlamada, kaynakların etkili ve verimli şekilde kullanılmasında, görev ve sorumlulukların belirlenerek görev çatışmalarının ve sahipsiz kalan süreçlerin oluşmasını önlemede, hedeflerin işletme ihtiyaçları çerçevesinde belirlenmesinde, stratejik yönelimlerin bilgi teknolojileri fonksiyonu içerisinde yayılımında, performansın izlenmesinde, kaynak yönetiminde ve benzeri pek çok alanda gerekli yapıların kurulması ve gereğince işletilmesi için önem arz etmektedir.

İşletmeler açısından önem arz eden bilgi teknolojileri yönetimi, işletme ihtiyaçlarına göre ayrı bir denetlenebilir alan olarak ele alınabileceği gibi, diğer denetim alanlarının bir alt bileşeni olarak da değerlendirilebilir. Her durumda yapılacak çalışma ile sunulacak güvence hizmetinin kapsamının doğru şekilde belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu sayede denetim çalışmasına tahsis edilecek kaynağın belirlenmesi de sağlanacaktır.

Çalışmanın amacı, bilgi teknolojileri yönetimi alanında verilecek güvence hizmetlerine yönelik olarak bir kapsam önerisinde bulunulması olarak belirlenmiştir. Bu amaçla, nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi yönteminden faydalanılmak suretiyle bu alanda yapılacak denetimlerde gerçekleştirilebilecek çalışmalara yönelik önerilerde bulunulmuştur. Bu çerçevede yürütülecek çalışmalarda önerilen bu kapsamdan yola çıkılarak denetimin amaçlarına da uygun bir şekilde planlama çalışmalarının yürütülmesi mümkün olacaktır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Etik Onay:** Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

**Yazar Katkısı:** Kaan Ramazan Çakalı (%50), Gürol Baloğlu (%50)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The authors declare that there is no conflict of interest.

**Funding:** The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Ethical Approval:** This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

**Author Contributions:** Kaan Ramazan Çakalı (50%), Gürol Baloğlu (50%)

**KAYNAKÇA**

- Amoroso, D. L., Bogale, M. ve Kinfu, J. (2015). Auditing IT and IT governance in Ethiopia. Proceeding of the 12th IEEE 2015 AFRICON International Conference, 1–12.
- Andry, J. F. (2016). Audit of IT governance based on COBIT 5 assessments: a case study. *Beranda*, 2(2), 27-34. doi: 10.25077/TEKNOSI.v2i2.2016.27-34
- Aydın, N. (2018). Nitel araştırma yöntemleri: etnoloji. *Uluslararası Beşeri Ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, 2(2), 60-71. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ihssr/issue/36852/425401>.
- Celayir, D. (2021). *İç denetim ve risk değerlendirme*. Hiperlink.
- De Haes, S. ve Van Grennbergen, W. (2004). IT governance and its mechanisms. *Information Systems Control Journal*, 1, 1-7. Erişim Adresi: <https://blog.dinamika.ac.id/erwin/files/2013/02/jpdf041-ITGovernanceandIts.pdf>.
- Gheorghe, M. (2010). Audit methodology for IT governance. *Informatica Economica, Academy Of Economic Studies*, 14(1), 32-42. Erişim Adresi: [https://www.researchgate.net/publication/43121541\\_Audit\\_Methodology\\_for\\_IT\\_Governance](https://www.researchgate.net/publication/43121541_Audit_Methodology_for_IT_Governance).
- Heroux, S. ve Fortin, A. (2013). The internal audit function in information technology governance: a holistic perspective. *Journal Of Information Systems*, 27(1), 189–217. doi: 10.2308/isisys-50331
- Hunton J. E., Bryant S. M. ve Bagranoff N. A. (2004). *Core concepts of information technology auditing*. John Wiley & Sons Inc.
- IIA. (2018). *Global technology audit guide*. The Institute of Internal Auditors Global. Erişim Adresi: <https://www.iaa.nl/SiteFiles/GTAG%2017%20Auditing%20IT%20Governance.pdf>.
- IIA. (2019). *Uluslararası mesleki uygulama çerçevesi*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği.
- Iliescu, F. M. (2010). Auditing IT governance. *Informatica Economica*, 14(1), 93-102. Erişim Adresi: [https://www.researchgate.net/publication/43121547\\_Auditing\\_IT\\_Governance](https://www.researchgate.net/publication/43121547_Auditing_IT_Governance).
- ITGI (2003). *Board briefing on IT governance*. Erişim Adresi: [https://eventosfehosp.com.br/2017/material/sao\\_paulo/ti/jose/ITGI-Instrucoes-de-Governanca-de-TI-para-a-Alta-Administracao.pdf](https://eventosfehosp.com.br/2017/material/sao_paulo/ti/jose/ITGI-Instrucoes-de-Governanca-de-TI-para-a-Alta-Administracao.pdf).
- ITGI (2007). *IT governance using COBIT and val IT*. Student Book.
- Jones, R. (2015). Auditing IT governance structures. *Orbus software white paper*, WP0217, 1-6. Erişim Adresi: [https://cdn-ow-prod-ooj2.azureedge.net/assets/docs/default-source/blogs/wp0217-auditing-it-governance-structures-.pdf?sfvrsn=d20b2873\\_0](https://cdn-ow-prod-ooj2.azureedge.net/assets/docs/default-source/blogs/wp0217-auditing-it-governance-structures-.pdf?sfvrsn=d20b2873_0).
- Kayrak, M. (2013). Bilişim teknolojileri yönetişimi. *Sayıştay Dergisi*, (91), 57-76. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sayistay/issue/61546/919138>.
- Kutsikos, K. ve Bekiaris, M. (2007). IT governance auditing in virtual organizations. *Management Of International Business And Economic Systems Transactions*, 1(1), 35-45. Erişim Adresi: [https://www.researchgate.net/publication/242068986\\_IT\\_Governance\\_Auditing\\_in\\_Virtual\\_Organizations](https://www.researchgate.net/publication/242068986_IT_Governance_Auditing_in_Virtual_Organizations).
- NCC (2005). *IT governance: developing a successful governance strategy*, NCC.
- Özbek, Ç. (2012). *İç denetim kurumsal yönetim risk yönetimi iç kontrol*. Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
- Sholihat, N. I. (2017). The implementation of information technology governance audit in the ministry of finance of Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi*, 20, 1-20. doi: 10.33312/ijar.341



## **SUMMARY**

### **Introduction**

In this study, a special sub-area of the Information Technologies, IT governance, is considered. Assurance services on Information Technologies governance auditable area need to be customized and auditors who provide this assurance need to be specialized. This study presents a recommendation on definitions of assurance on which auditors will focus during IT governance audits.

### **Literature Review**

In academic literature, number of studies on auditing IT governance is very limited. Kutsikos and Bekiaris (2007) analyzed the relationship between the IT governance frameworks and organizational structures. Gheorghe (2010) proposed a methodology in evaluating IT governance processes. Iliescu (2010) concluded that auditors need special skills in evaluating IT governance processes. Heroux and Fortin (2013) studied on importance of the internal auditors within IT governance structure. Amoroso, Bogale and Kinfu (2015) performed a survey study and concluded that audit performance depends on the variables like qualifications of top-management, IT governance structure and number of staff. Jones (2015) reported a theoretical background for IT governance audits depending on the Institute of Internal Auditors' guidelines. Andry (2016) performed a case study and showed that performance needs match with knowledge of teams and personal systems. Sholihat (2017) compared COBIT framework and Indonesian Finance Ministry's IT governance practices.

### **Internal Audit and IT Audit**

Auditing information technologies is one of the main parts of internal audit. IT audits cover all technological infrastructures, security, software, hardware, and similar components. IT audits evaluate general IT controls and application controls.

### **IT Governance**

IT Governance helps IT structures meet with organizational objectives and integrate information Technologies with business processes. It may be defined as a sub-process of the corporate governance. IT Governance is closely related with monitoring IT related risks and managing IT resources also. Five core areas are defined for IT governance:

- Strategic alignment: Combining IT strategies and business objectives.
- Value creation: Delivering value under the predetermined budget conditions.
- Risk management: Managing potential adverse effects.
- Resource management: Managing IT resources in an effective and efficient way.
- Performance management: Measuring and managing the value of the IT in an organization.

### **A Recommendation: Assurance on IT Governance Provided by the Audits**

IT Governance can be considered as an individual auditable object or a sub-area of the other IT related auditable objects. In each circumstance, assurance level that the auditor wants to serve needs to be pre-determined in a preparation phase of the audit. A recommendation on assurance level is presented below:

**Table 1: Assurances Provided and the Audit Works Performed During the Audits of IT Governance**

<b>Definition of Assurance</b>	<b>Audit Objective to Assure that:</b>
Ownership	Senior Management's ownership for IT related issues is at a desired level. Awareness of senior management in IT related issues allows risk management procedures to be conducted effectively. Support from senior management allows IT environment to be improved. Positioning of the IT in the organization allows IT to be represented effectively.
Strategic alignment	IT related decisions support business objectives. IT Strategy is aligned with the business strategy. Approval process for the IT Strategy is defined. IT Strategy is cascaded to tactical plans to ensure IT Strategies span over the organization. Tactical plans are tied with performance management systems, IT budgets, outsourcing decisions, capacity management, resource management, human resource management in IT, risk management, etc.
Processes and organization	IT processes and organization support IT strategies. Considering strategic and tactical preferences and available resources, the company is organized the required structures and defined its workflows. Workflows are related with other documents, like job definitions, authorities, targets, procedures, policies, control matrixes etc. Annual review of all corporate documents is performed. All documents are accessible by the related stakeholders.
Roles and responsibilities	Roles and responsibilities in IT related issues are defined. Conflict of interest potentials are eliminated. All issues are attached to at least one responsible.
Budget	IT resources are allocated and used in an efficient and effective way. Resource planning is an integral part of the IT tactical planning. Budgeting processes are organized in a structural way. Monitoring of the budget is performing. IT Budget and project management are aligned.
Performance management	Systems and tools for IT performance management are satisfactory. Performance indicators are determined aligning with tactical plans to ensure required strategic direction is given. Targets are well-defined in formulizing the success. Action plans against low performance are defined.
Risk management	Frameworks used for IT risk monitoring is defined as needed. Potential adverse effects of the incidents are realized, measured as probability and effect. Responses and reporting lines are also defined.
Regulatory compliance	Actions against audit findings and changes in regulations are planning in a timely and efficient way. Reporting lines are defined for irregularities.

### Conclusion

Depending on the increasing importance of the IT, assurance services on this area become more sophisticated. IT Governance is an integral part of the IT and the problems experienced in this area generally affect other IT related areas. Thus, IT governance is started to be considered as a unique auditable object, besides being a sub-area of other IT related areas. Serving assurance on IT governance needs a proper planning for determining both level of assurance and resource planning in audits. In this study, a recommendation for assurance level on IT governance is presented. Practitioners need to be customized the assurance level depending on the maturity level of the audited company.

# Muhasebe Eğitiminin Öğrencilerin Sözlü İletişim Kaygısı Üzerindeki Etkisi

Nurten GÜLER<sup>1</sup>

Utku ŞENDURUR<sup>2</sup>

## Özet

Küreselleşen dünya, rekabet ve hızla gelişen teknoloji, paralelinde muhasebe ve muhasebecilik mesleğini de değiştirmiştir. İşletme, muhasebe aracılığı ile konuşulduğu için muhasebeye işletmenin dili de denilebilir. Bu noktada işletmenin dili olan muhasebeyi ifade etmek ise meslek mensubu olan muhasebecilere düşmektedir. Muhasebe meslek mensupları, işletmelerin finansal yönetimleri açısından stratejik öneme sahip bir iletişim aracı olma misyonunu üstlenmişlerdir. Böylesine kritik bir noktada bulunan muhasebecilerin ise mesleklerini en iyi şekilde icra edebilmeleri, sözlü iletişim yeteneklerinin güçlü olmasına bağlıdır. Böylelikle daha çok bilgi ve daha çok kanıt elde ederek mesleklerini kusursuz olarak icra edebilirler. Sözlü iletişim becerisinin yüksek olması genetik ve çevre olmak üzere iki unsura bağlıdır. Sözlü iletişim becerisinin çevrenin etkisiyle de şekillenmesinde ise eğitim kurumlarında verilen eğitim büyük bir rol oynamaktadır. Bu çalışma muhasebe eğitiminin öğrencilerin sözlü iletişim kaygısı üzerindeki etkisini araştırmaya yöneliktir. Çalışmada öğrenciler, muhasebe eğitimi programına giriş aşamasında olan ve programdan mezun olmak üzere olan, ayrıca İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinin muhasebe eğitiminin yoğun olduğu işletme bölümlerinde eğitim gören ve muhasebe eğitiminin nispeten daha az olduğu diğer bölümlerde eğitim gören öğrenciler olarak ikiye ayrıştırılmıştır. Toplam 168 öğrenciye, McCroskey'nin iletişim kaygısını ölçmek üzere hazırladığı anket uygulanmıştır. Çalışmada gruplar arasında anlamlı bir fark olup olmadığını ölçmek için uygulanan t-testi (Independent-Samples T Test) sonuçlarına göre, gruplar arasında önemli ve anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre, muhasebe eğitiminin öğrencilerin sözlü iletişim kaygısını azaltarak iletişim becerilerinin gelişmesi üzerinde herhangi bir etkisinin bulunmadığı söylenebilir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Muhasebe Eğitimi, İletişim, Sözlü İletişim, İletişim Kaygısı

## The Effect of Accounting Education On Students' Verbal Communication Anxiety

### Abstract

The globalizing world has changed the accounting and accountancy profession in parallel with competition and rapidly developing technology. Since business is spoken through accounting, accounting can also be called the language of the business. At this point, it is up to the accountants who are members of the profession to express accounting, which is the language of the business. Accounting professionals have undertaken the mission of being a strategically important communication tool for the financial management of businesses. Accountants who are at such a critical point, on the other hand, can perform their profession in the best way, depending on their strong verbal communication skills. Thus, they can perform their profession flawlessly by obtaining more information and more evidence. High verbal communication skills depend on two factors: genetics and environment. The

#### Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 17.8.2021 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 10.1.2022

<sup>1</sup> Sorumlu Yazar, YL Öğrencisi, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ağrı/ Türkiye, nurten.karabalta@gmail.com, <http://orcid.org/0000-0002-4386-5974>

<sup>2</sup> Dr. Öğr. Üyesi, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Ağrı/ Türkiye, usendurur@agri.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0002-8303-4315>

**Atf (Citation):** Güler, N. ve Şendurur, U. (2022). Muhasebe eğitiminin öğrencilerin sözlü iletişim kaygısı üzerindeki etkisi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 2(1), 14-33.

education given in educational institutions plays a major role in shaping the verbal communication skill with the effect of the environment. This study aims to investigate the effect of accounting education on students' verbal communication anxiety. In the study, the students were divided into two groups as students who are at the beginning of the accounting education program and are about to graduate from the program, as well as those studying in the business departments of the Faculty of Economics and Administrative Sciences where accounting education is intensive, and those who study in other departments where accounting education is relatively less. A questionnaire prepared by McCroskey to measure communication anxiety was applied to a total of 168 students. According to the results of the t-test applied to measure whether there is a significant difference between the groups in the study, it has been found that there are no significant difference between the groups. According to the results of the study, it can be said that accounting education has no effect on the development of communication skills by reducing students' verbal communication anxiety.

**Keywords:** Accounting, Accounting Education, Communication, Oral Communication, Communication Anxiety

## 1. GİRİŞ

Muhasebe işletmeler için ekonomik ve finansal veriler sunan bir bilgi sistemi olduğu için aynı zamanda çok önemli bir işletme fonksiyonu haline gelmiştir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 221). İşletmelerde muhasebe departmanlarının eksiksiz, hatasız ve doğru bir biçimde maksimum kaliteyle işlemesi, iyi bir muhasebe eğitimi almış muhasebecilerle mümkündür. Geçmişe yönelik sağlıklı, eksiksiz ve doğru bilgiler sunan muhasebe, geleceğe yönelik planların yapılmasında, doğru, etkin ve reel kararların alınmasında, fırsatlar ile tehditlerin algılanmasında, işletmenin güçlü ve zayıf yönlerinin tespit edilmesinde rehber niteliğindedir. Bahse konu tüm bu iş ve işlemlerin başarıyla sonuçlanabilmesinin yolu muhasebe mesleğini benimseyen kişilerin iyi bir eğitim almasından geçmektedir (Karasioğlu ve Duman: 2011: 165). İyi bir muhasebe eğitimi almış olan meslek mensuplarının bilgi gücüdür ilkesinden hareketle özgüvenlerinin ve sözlü iletişim becerilerinin yüksek olması beklenir. Muhasebeci etkin bir iletişim yeteneğine sahip değilse, ürettiği bilgi ne kadar doğru olursa olsun, bilgiyi kullananları istemeden de olsa yanlış yönlendirebilir yanlış algılamalar telafisi mümkün olmayan yanlış kararlara sebebiyet verebilir. Muhasebede iletişimin göz ardı edilemeyecek kadar önemli olması, bu mesleği yürütenlerin iletişim konusunda kendilerini geliştirmelerini kaçınılmaz kılmıştır. Etkin bir muhasebe iletişiminin altyapısını mesleğe başlamadan önceki eğitim oluşturmaktadır. Bu nedenle üniversitelerdeki muhasebe eğitiminin kalitesi, muhasebe mesleğinin kalitesini belirlemektedir. Başarılı ve alanında uzman bir muhasebeci yetiştirebilmenin yolu, üniversite eğitimi esnasında öğrencilere mesleki ve teknik bilgiler yanında sözlü ve yazılı iletişim becerisi de kazandırabilmekten geçmektedir (Demir, 2005: 118). Küreselleşme ile beraber muhasebeden elde edilen verilere olan ihtiyaç her geçen gün daha da artmıştır. Bu durum muhasebeyi ve muhasebeciyi finansal açıdan çok daha stratejik öneme sahip bir hale getirmiştir (Özkan ve Aksoy, 2015). İşletmeler için muhasebenin öneminin bu denli artması muhasebe eğitiminin de son derece önemli olmasını kaçınılmaz kılmıştır. Kaliteli bir muhasebe eğitimiyle finansal veriler doğru, anlaşılır ve güvenilir bir şekilde analiz edilecek ve böylece ilgi duyanlara daha sağlıklı bir şekilde raporlanıp yorumlanabilecektir (Gönen, 2016). Mesleğin getirdiği bilgi birikimini uygulamalı olarak aktarma olan yorumlayabilme için ise muhasebecinin sözlü iletişim becerisinin iyi olması gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı; muhasebe eğitiminin öğrencilerin iletişim kaygısı üzerindeki etkisini araştırmak ve sözlü iletişim becerisini etkileyip etkilemediğini, etkilediyse ne yönde etkilediğini bulmaktır. Bunun için muhasebe eğitimi programına giriş aşamasında olan ve programdan mezun olmak üzere olan ile işletme bölümünde eğitim gören ve diğer bölümlerde eğitim gören öğrenciler üzerine bir araştırma yapılmış ve sonuçlar karşılaştırılmıştır. Literatür incelendiğinde, muhasebe eğitimi ve iletişim kaygısı konusunda ayrı ayrı çalışmaların yapıldığı fakat muhasebe eğitiminin sözlü iletişim kaygısı üzerindeki etkisine yönelik çalışmaların yetersiz sayıda olduğu görülmüştür. Türkiye’de ise iletişim ve muhasebe ilişkisini araştıran az sayıda çalışma bulunduğu görülmüş; iletişim kaygısı ve muhasebe eğitimi inceleyen ise Şendurur ve Karacaer’in (2013) çalışması dışında herhangi bir çalışmaya rastlanılamamıştır. Çalışmanın literatürdeki bu boşluğu doldurması açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Çalışmada ilk olarak muhasebe, iletişim, iletişim kaygısı kavramları üzerinde durulmuştur. Ardından muhasebe eğitimi ve muhasebe meslek mensuplarından beklentilere değinilmiştir. Daha sonra literatür

---

taraması, araştırma bulguları ve çalışmanın kısıtları hakkında bilgi verilerek sonuç ve öneriler kısmıyla çalışma sonlandırılmıştır.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### 2.1. Muhasebe Kavramı

Muhasebe; işletme için finansal öneme sahip olay ve işlemlerle ilgili verileri para birimi ile ölçülebilen tutarlar ve sayısal sonuçlar halinde toplar. Bu verileri işletmenin durumu ve faaliyetleri ile ilgisi bulunan işletme dışındaki üçüncü kişi ve kurumlar ile işletme içindeki yöneticilerin ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak kaydeder, sınıflandırır ve özetleyerek dönemsel olarak finansal durum tablosu ve gelir-gider tablosu gibi raporlar halinde sunar. Nihai sonuçları yorumlar ve analiz eder. Kısacası; bir ölçme, değerlendirme ve iletişim aracı olan muhasebe, sistemli bir bilgi akışı sağlamaktadır (Büyükmirza, 2017: 27).

Muhasebe, bir işletmenin kaynaklarına nasıl sahip olduğunu ve bu kaynakları nasıl kullandığını, işletmenin faaliyetleri sonucunda kaynaklarında meydana gelen artış ve azalışları ile finansal durumunu gösterir bilgiler üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kuruluşlarla paylaşan bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2007: 9).

Muhasebenin fonksiyonları başka bir ifadeyle muhasebenin işlevleri; kaydetme, sınıflandırma, özetleme, raporlama ve yorumlamadır. İşletmeyle bağlantısı olan işletmenin içinde ve dışında bulunan üçüncü kişilere yani; yöneticilere, ortaklara, paydaşlara ve finansal bilgidan yararlanacak olan kişi ve kurumlara işletme ile ilgili doğru ve güvenilir bilgileri zamanında ve eksiksiz sunmak muhasebenin bir işlevidir (Bozdemir, 2016:4).

Tüm dünyada genel kabul görmüş muhasebenin temel kavramları ise; sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, dönemsellik kavramı, parayla ölçülme kavramı, maliyet esası kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı, ihtiyatlılık kavramı, önemlilik kavramı ve özün önceliği kavramıdır (Sevilengül, 2005).

İşletmelerin faaliyet konularıyla ilgili olarak ihtiyaç duydukları sayısal bilgiler birçok yönden birbirinden farklıdır. Bu durum muhasebeyi dallara ayırmıştır. Bunlar finansal muhasebe olarak da adlandırılan genel muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesidir (Büyükmirza, 2017:27-30).

Muhasebenin en önemli amacı; işletmenin mali nitelikteki olaylarını kaydederek sınıflandırmak, özetleyerek analiz etmek ve yorumlamaktır. Böylece ilgili kişilere doğru ve kaliteli veri akışı sağlar. Bu veriler işletmenin ödeyeceği vergiden, gelir-gider kontrolüne, yönetimden, gelecek hakkında öngöründe bulunmaya ve kritik kararları alabilmeye kadar birçok alanda kullanılmaktadır (Sevilengül, 2007: 16).

### 2.2. İletişim Nedir?

Bireyler arası bir etkileşim süreci olan iletişimin birçok tanımı mevcuttur. Türk Dil Kurumu'na (TDK) göre iletişim; “duygu ve düşüncelerin, akla uygun şekilde başkalarına aktarılması, bildirim ve haberleşme” şeklinde tanımlanmaktadır. İletişim; kişi veya gruplar arasında bilgi, duygu, düşünce ve tutumların semboller aracılığıyla aktarılmasıdır (Önal, 1977: 22).

Kimin, neyi, kime, nasıl ve ne ile söylediği olan iletişimin temel öğelerini kaynak, mesaj, kanal, alıcı ve dönüt oluşturmaktadır. (Küçükahmet 2004: 194). İletişimin; sözlü, sözsüz, yazılı ve kişilerarası vb. gibi çeşitli türleri vardır. İletişim türlerinden biri olan sözlü iletişim; duygu ve düşüncelerin dil aracılığıyla sözcükler kullanılarak iletilmesidir. Bu durumda sözlü iletişime konuşma dili de denilebilir (Zılhoğlu,1993).

İletişim insanoglunun varlığını sürdürebilmesi için en az hava kadar ihtiyaç duyulan bir gereksinimdir. İletişim kendimizi tanıtılabildiğimiz, anlayıp anlatabildiğimiz kadar başkasını da anlayabildiğimiz ölçüde amacına ulaşır. İnsanlar bazen düşüncelerini ve eylemlerini paylaşmak için iletişim kurarken bazen de karşı taraftaki bireyleri bilgilendirmek, ikna etmek, yönetmek, eğlendirmek için iletişim kurarlar (Tutar, 2003: 43). Tüm bu süreçlerdeki esas amaç; ortak paydada anlaşmak ve uzlaşmaktır (Şimşek, 2010:204).

İletişim sürecinde kişilerin birbirleriyle uzlaşmalarını, tam olarak iletişim kurmalarını olumsuz olarak etkileyen, mesajın doğru bir şekilde iletilmemesine neden olan etkenlere iletişim engelleri denilmektedir. İletişim

engellerini şu şekilde sıralamak mümkündür. Kişisel engeller, kanal engelleri, psikolojik engeller, fiziksel uzaklık, zaman baskısı ve kesintilerdir. Buradaki kişisel engellerle anlatılmak istenen ise; bilgi eksikliği, statü, cinsiyet ve kültürel farklılıklar vb. gibi engellerdir (Tutar ve Yılmaz, 2008: 71-86).

### 2.3. İletişim Kaygısı

TDK'ye göre kaygı; “genellikle kötü bir şey olacaktı düşünmesiyle ortaya çıkan ve sebebi bilinmeyen gerginlik duygusu” olarak tanımlanmaktadır (Türk Dili Kurumu, 2013).

İnsan doğuştan sevinç, korku, üzüntü, öfke gibi birçok duyguya sahiptir. Bu temel duygulardan korkunun yaygınlaşmış kaynağı diye adlandırılan bir türü ise kaygıdır. Günlük dilde kaygı terimi daha çok endişe anlamında kullanılırken psikiyatri uzmanları ise bunu (anxiety) anksiyete olarak adlandırmaktadırlar (Dağ, 1999: 168).

Bireylerin alıştığı çevrelerinin değişmesi, davranışlar ve inançlar arasındaki tutarsızlık, gelecekle ilgili belirsizlik gibi durumlar kaygıya neden olmaktadır. Cüceloğlu'na göre kaygının başlıca sebepleri; belirsizlik, iç çelişki, olumsuz sonuç beklentisi ve desteğin çekilmesi şeklinde sıralanmıştır (Cüceloğlu, 2005: 277-278).

Kaygının birçok türü olmakla birlikte en çok bahsedilenler arasında durumluk (çevre) ve sürekli (genetik) kaygı türleri yer almaktadır. Durumluk kaygı, bireyin yaşadığı anla ilgili olarak hissettiği stres ve baskıdır. Fizyolojik olarak da terleme, kızarma, titreme vs. gibi duygularla kendini göstermektedir. Stresin yoğunluğuna göre kaygı düzeyi durumdan duruma artar ya da azalabilir. Sürekli kaygı ise kişinin kaygıya yatkınlığının genetik olmasıdır. Kişinin objektif kriterlere göre normal olan durumları dahi tehlikeli olarak algılamasından kaynaklanmaktadır (McCroskey ve Beatty, 1984: 79-83).

İletişim becerisinin gelişimini engelleyen en önemli faktörlerden birisi de iletişim kaygısıdır (Daly ve McCroskey, 1974). İletişim kaygısı, beklenen ya da gerçekleştirilen bir iletişimdeki korku düzeyidir (Aly ve İslam, 2003).

İletişim kaygısı yüksek olan kişilerin kariyerlerinin, düşük olanlara oranla daha kötü olduğu yönünde bir algı mevcuttur (Scott ve diğerleri, 1978). İletişim kaygısı, hem bir dizi mesleğin algılanan arzu edilebilirliğini hem de fiili iş seçimini etkilemektedir. Sözlü iletişim becerisi yüksek olan kişiler, daha çok iletişim gerektiren meslekleri seçerken düşük sözlü iletişim becerisine sahip kişiler için durum bunun tam tersidir (Daly ve McCroskey, 1974). İşverenler işe alma konusunda adayların not ortalaması ve sözlü iletişim becerilerinin yüksek olmasına dikkat etmektedirler (Aly ve İslam, 2003). Yüksek düzeyde iletişim kaygısı yaşayan kişiler, başkalarıyla iletişim kurma endişesi veya korkusu yaşarlar. Fakat muhasebeciler, işlerinde maksimum başarıya ulaşmak için müşterileriyle birebir iletişim kurmak zorundadırlar.

### 2.4. Muhasebe Eğitimi

Ülkemizde üniversitelerde muhasebe eğitimi; İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde; İşletme, İktisat, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi bölümlerinde, Açıköğretim Fakültelerinde, yüksekokullarda ve meslek yüksekokullarında açılan muhasebe ile ilgili bölüm ve programlarda lisans ve ön lisans, Sosyal Bilimler Enstitülerinde açılan muhasebe programlarında ise yüksek lisans ve doktora düzeylerinde verilmektedir. Bu programlar ile muhasebe ile ilgili teknik bilgiler öğrencilere kazandırılmaktadır. Bu bölümlerden mezun olanlar, gerekli kriterleri sağladıktan sonra; muhasebe veya danışmanlık bürolarında, bankalarda, kamu kurumlarının veya özel sektörün muhasebe bölümlerinde çalışabilirler. Yeterli donanıma sahip olduktan ve gerekli sınavları başardıktan sonra serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir olabilir veya üniversitelerde öğretim elemanı olarak görev yapabilirler. Tüm bu mesleklere sahip olan kişiler, mükelleflerle, diğer muhasebecilerle, müşterilerle, yöneticilerle, işletme dışındaki diğer kişilerle, bankalar-vergi dairesi gibi kurumlarla ve eğer eğitimlenirse öğrencilerle sürekli sözlü ve yazılı iletişim halinde olacaktır. Bu nedenle iletişim, muhasebe mesleğinde başarı ve muhasebe ile ilgili bilgileri kullanıcılara daha etkin bir şekilde iletebilmek için büyük bir önem arz etmektedir (Demir, 2005: 118-119).

Muhasebe eğitiminden, meslek için gerekli olan bilgi ve iletişim becerilerini öğrencilere kazandırması beklenmektedir. Bu bilgi ve becerilerin ise ancak ders programları ile kazandırılması mümkündür (Zaif ve Ayanoğlu, 2007: 117). Muhasebe eğitimi boyunca; İşletme, Hukuk, İktisat, Temel Bilgi Teknolojileri, Matematik,

Türk Dili, Yabancı Dil, Genel Muhasebe, Sosyoloji, Envanter ve Bilanço, Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi, Sosyal Bilimlerde Yöntem Ve Araştırma Teknikleri, İstatistik, Pazarlama İlkeleri, Yönetim ve Organizasyon, İnsan Kaynakları Yönetimi, Davranış Bilimleri ve Örgütsel Davranış, Üretim Yönetimi, İşletme Finansmanı, Maliyet Muhasebesi, Sayısal Yöntemler, Müşteri İlişkileri Yönetimi, Stratejik Yönetim, Türk Vergi Sistemi, Muhasebe Denetimi, Şirketler Muhasebesi, Toplam Kalite Yönetimi, Yönetim Bilişim Sistemleri, Finansal Analiz, Yönetimde Güncel Yaklaşımlar, Yönetim Muhasebesi, Tüketici Davranışları vb. gibi dersler müfredatta yer almaktadır. Bu derslerin çoğu öğrencilerin teknik bilgiyle donanmasına yöneliktir. Bu ders ve ders içeriklerinin bir kısmından ise öğrencilerin iletişim becerilerinin özellikle sözlü iletişim becerilerinin gelişimine katkı sağlaması beklenmektedir. Örneğin; sosyoloji dersinden; sosyal statü, sosyal rol, sosyal yapı ve sosyal ilişkiler ve sosyal ilişkileri etkileyen faktörler konularından. Yönetim ve Organizasyon dersinden; yönetimin temel kavramları (yönetim, yönetici, lider ve organizasyon), karar verme konularından. İnsan Kaynakları Yönetimi dersinden; insan kaynakları yönetiminin önemi konusu ve kapsamı, işe alıştırma ve örgütsel sosyalleşme, eğitim ve geliştirme, kariyer planlama ve geliştirme, performans değerlendirme, ücret ve ödül yönetimi gibi konulardan. Örgütsel Davranış dersinden; örgüt içinde birey ve kişilik, tutumlar ve iş tatmini, bireysel farklılıkların temelleri, örgütlerde grupla çalışma teknikleri ve katılımlı yönetim, örgütlerde güdüleme süreci ve kuramları, örgütlerde liderlik ve kuramları, örgütlerde çatışma, örgütlerde stres ve yönetimi, örgütsel çevre ve teknoloji, örgütsel takım çalışmaları konularından. Davranış Bilimleri dersinden; insan davranışının psikolojik ve sosyolojik yönleri, küçük gruplarda bireylerarası etkileşimler ve bu özelliklerin iş yaşamına etkileri, örgüt kültürü konularından.

Muhasebe eğitimi programına giren öğrenciler bu programdan mezun oluncaya kadar, finans ve muhasebe konularında karar verme-problem çözme, değişim, yönetimi anlayışı, örgütsel çevre, liderlik, kişilerarası iletişim, performans ölçme, entelektüel sermaye oluşturma ve küresel yarışta stratejik ittifak kurabilme vb. gibi birçok konuda eğitim alırlar. Bu faaliyetlerin tümü hem yazılı hem de sözlü iletişim becerisini zorunlu kılmaktadır (Aly ve Islam, 2003). Bu sebeple muhasebe eğitiminden sadece kişiye muhasebe becerisini kazandırması değil aynı zamanda iletişim becerisini de geliştirmesi beklenmektedir. Aksi halde gelecekteki iş hayatlarında muhasebe eğitimi programlarından mezun olan öğrenciler, mesleki olarak sorumluluklarını ifa etmekte iletişim kaygısından kaynaklanan problemler yaşayabilirler.

Muhasebe eğitimi veren kurumların, muhasebe öğrencilerinin sözlü iletişim becerilerini de geliştirmesi gerekmektedir (May ve May, 1989). Fakat genel olarak muhasebe eğitimi kurumlarına geleneksel yöntemlere göre verilen muhasebe eğitimi ve eğitimin çıktılarını ölçmek üzere uygulanan sınavlardan dolayı, öğrencilerin iletişim becerilerinin azaldığı söylenebilir (Albrecht ve Sack, 2000).

Muhasebe programlarında öğrencilerin iletişim becerileri iyileştirilmeye çalışılsa da, bu çabalarına rağmen öğrencilerin iletişim becerilerinin eksik olduğu saptanmıştır. Bunun sebebi sözlü ve yazılı iletişim korkusudur. Sözlü iletişim korkusu; insanlarla fiili olarak iletişim kurma korkusuyken; yazılı iletişim korkusu, yazma becerisine yeteri kadar sahip olmamak ya da bu yeteneğe sahipken çekindikleri için bunu gerçekleştirememekten kaynaklanmaktadır (Demir, 2005: 122).

## **2.5. Muhasebe Meslek Mensupları ve Muhasebe Meslek Mensuplarından Beklentiler**

Muhasebe meslek mensupları, genel geçer muhasebe prensipleri ve mevzuat hükümleri ile yasalara uygunluk açısından işletmelerin ekonomik, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini inceleyerek, yeri geldiğinde işletmeye danışmanlık, denetim, bilirkişilik yaparak görüşünü ilgililere bildiren kişilerdir (Kaygusuz ve diğerleri, 2014: 16) Muhasebeciler, bu faaliyetleri yerine getirirken sürekli bilgi toplamak zorundadır. İletişim becerisinin önemi ise bu noktada devreye girer. İletişim yeteneği güçlü olan, kişilerle sözlü iletişim kurmaktan çekinmeyen muhasebeci bilgi toplama konusunda meslektaşlarına nazaran bir adım öndedir. Yapılan araştırmalar neticesinde bilgi toplamada en önemli fonksiyonun muhasebecinin iletişim yeteneği olduğu tespit edilmiştir (Hirsch ve Collins, 1988; Shelby, 1993; Winiecki ve Ayres, 1999; Roach, 1999; Burk, 2001; Aly ve Islam, 2003). Birçok araştırmaya göre ise muhasebede başarılı olabilmek için, sözlü iletişim becerisinin yüksek olması gerekmektedir (Andrews ve Sigband, 1984; Aly ve Islam, 2003).

Muhasebeden elde edilen verilerin işletme yönetimi ve üçüncü kişiler tarafından son derece önemli olması muhasebenin işlevlerini ve muhasebeden beklentileri artırmıştır. Bu gelişmeler nedeniyle muhasebecilerin rollerinde de önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Muhasebecilerin bilgiyi hem hazırlayan hem de sunan kişiler olarak sadece doğru ve güvenilir kayıtlar tutması, muhasebe, denetim ve vergi bilgisi gibi teknik bilgilere sahip olması tek başına yeterli değildir. Bu görevi icra eden muhasebecilerin bu meslekte son derece önemli olan sözlü ve yazılı iletişim yeteneğine sahip olmaları gerekmektedir. Meslekteki başarı için bu becerilerin üniversite eğitimi ile kazandırılmış olması önem taşımaktadır (Demir, 2005: 117).

### 3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatür incelendiğinde yapılan çalışmaların birçoğunda, muhasebe dersi alan öğrencilerin sözlü iletişim becerilerinin yetersiz düzeyde olduğu ve haliyle iletişim kaygı düzeylerinin ise yüksek düzeyde olduğu sonucuna varılmıştır.

Zaid ve diğerleri (1994) çalışmalarında, muhasebede bilgiyi sunanlar ve bilgiyi alanlar arasındaki entelektüel etkileşimin merkezi olarak rol alan iletişim becerilerinin muhasebe müfredatında yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini vurgulamışlardır.

Bu konuda yapılan az sayıda çalışmalardan ilki Morgan'a aittir. Morgan (1997), muhasebe meslek mensupları ve muhasebe eğitmenlerine, muhasebe öğrencilerinin sahip olması gerektiği iletişim becerilerinin neler olduğunu araştıran bir anket uygulamıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre, öğrencilerin birbirlerinin sözlü sunumlarını değerlendirmesi yönteminin, geri bildirim yalnızca öğretmenle sınırlı olduğu durumlara göre öğrencilerin sözlü iletişim becerilerini daha fazla geliştirdiği belirlenmiştir.

Stowers ve White (1999) muhasebe ve iletişim konulu çalışmalarında çeşitli işletmelere anket uygulamışlardır. Çalışma sonuçlarına göre, etkili iletişim becerilerinin geliştirilmesinin resmi muhasebe eğitiminin bir parçası olmadığı ve ortakların ve yöneticilerin, muhasebe meslek mensuplarının bu becerilere sahip olmalarını istedikleri sonucu ortaya çıkmıştır. Çalışmada muhasebe mesleği için eğitimin geniş bir beceri ve bilgi yelpazesine sahip mezunlar yetiştirmesi ve bu genel beceriler arasında iletişim becerileri, entelektüel beceriler ve kişilerarası beceriler bulunması gerekliliğinden bahsedilmiş; mesleki açıdan bakıldığında etkili iletişim becerilerinin diğer becerilerden daha önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Aly ve İslam (2003) literatürdeki önceki çalışmalar, sözlü iletişim becerisinin muhasebeciler için ne denli önemli olduğundan bahsetmişler, iş görüşmelerinde dikkat edilen en önemli hususun adayın sözlü iletişim yeteneği olduğundan söz etmişler fakat iletişim kaygısına değinmemişlerdir. Aly ve İslam muhasebe eğitiminin sözlü iletişime etkisini araştırdıkları çalışmalarında, muhasebe eğitiminin sözlü iletişim kaygısı ve yetenekleri üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşmışlar ve birtakım çözüm önerileri sunmuşlardır.

Karaca (2003) muhasebe eğitimi alıp mezun olduktan sonra bir işe yerleşen öğrencilerin eğitimlerinin iş dünyasını memnun edecek düzeyde olmadığı konusunda bahsetmişlerdir.

Kalmış ve Yılmaz (2004), Özpeynirci ve diğerleri (2004) ve Kaya ve Daştan (2004) tarafından yapılan çalışmalarda ise muhasebe öğretim yöntemlerinin yetersiz olması, derslerin anlaşılabilmesi ve eğitim kalitesinin düşük olması gibi ortak bir sonuç çıkarılmıştır.

Akman ve Mungan (2004) çalışmalarında artık klasik öğretim yöntemlerinden arınıp, öğrenci merkezli ve daha dinamik olan çağdaş öğretim yöntemlerinin uygulanması gerektiğinden bahsetmişlerdir.

Demir (2005) çalışmasında, üniversitelerde kazanılan iletişim becerilerinin muhasebe mesleğindeki önemine değinmiş, öğrencilerin sözlü iletişim becerilerinin artırılmasına yönelik bir takım öneriler sunmuştur.

Balantine ve Larres'in (2009) çalışmalarında, geleneksel veya basit grup öğrenimi deneyimleyen muhasebe öğrencileri ile işbirlikli öğrenme gerçekleştirenler arasındaki beceri geliştirme algılarını karşılaştırmışlardır. Çalışmada, muhasebe eğitimi ile muhasebe mesleğinin gerektirdiği kişilerarası iletişim becerilerine sahip mezunlar yetiştirilmesini sağlanması ve bu becerilerin ise, grup çalışmaları yoluyla desteklendiği zaman başarıya ulaşacağını söylemişlerdir. Çalışmada ayrıca, işbirlikçi öğrenmenin kişilerarası iletişim becerilerinin



---

kazandırılmasında basit grup öğreniminden daha etkili bir model olduğu tespit edilmiştir. İşbirlikli öğrenme, öğrencileri profesyonel kariyerlerine hazırladığı gibi; öğrencilere bireysel bazda değil, gruplar halinde çalışma fırsatı sağlamaktadır.

Kutlu'ya (2010) göre, muhasebe alanındaki uygulamalar ile mevzuattaki hızlı ve sürekli değişimle birlikte muhasebe eğitiminin güncellenmesi kaçınılmaz olmuştur. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları değişiklikleri karşılayabilecek yeterli eğitim programları oluşturulmalıdır.

Karasioğlu ve Duman (2011) yaptıkları araştırmada iletişim kaygı düzeylerinin kişiden kişiye farklılıklar göstermesine rağmen, okullarda verilen eğitimle öğrencilerin iletişim becerilerinin artmasının ve iletişime daha açık hale gelebilmelerinin mümkün olduğunu savunmuşlardır. Temel öğrenme yaklaşımlarından biri olan derin öğrenme yaklaşımıyla, önceki bilgiler anımsanarak yeni fikirler açıklanabilir, tasnifi ve tartışmalar yapılarak temel öğrenme gerçekleştirilebilir şeklinde bir sonuca varmışlardır.

Şendurur ve Karacaer (2013) çalışmalarında muhasebe eğitiminin öğrencilerin iletişim yeteneği üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Çalışma sonuçlarına göre, muhasebe eğitiminin öğrencilerin sözlü iletişim yeteneklerini geliştirdiği konusunda herhangi bir kanıt rastlanamamıştır.

Siriwardane ve Durden (2014) çalışmalarında, muhasebe mesleğindeki mevcut ve istenen iletişim becerileri hakkında bilinenlere ilişkin boşlukları vurgulamak amacıyla 1972-2012 yılları arasında yayınlanan toplam 19 çalışmayı incelemişlerdir. Çalışma sonuçlarına göre, muhasebeciler resmi olmayan iletişim becerilerinin önemini resmi iletişim becerilerinden daha üstün tutarken, muhasebe eğitimcileri ise, resmi iletişim becerilerinin resmi olmayan iletişim becerilerinden daha üstün olduğunu savunmaktadır. Hem sözlü hem de yazılı boyutlarda resmi ve gayri resmi iletişim becerilerinin göreceli önemi ve bunları destekleyen temel nitelikler ve unsurların çerçevelerinin kesin bir şekilde belirtilmediği görülmüştür.

Zamanianfar ve diğerleri (2014) çalışmalarında, üniversitelerdeki muhasebe eğitiminin mevcut durumunu anlatarak, işverenlerin öğrencilerin yeterli muhasebe bilgisi ile mezun olmadıklarını düşündüklerini göstermişlerdir. Muhasebe derslerinin işverenlerin ihtiyaçlarını karşılamak ve organizasyonların muhasebe prosedürlerini ve mali yapılarını anlamak için yeterli olmadığından bahsederek, muhasebe eğitiminin geliştirilmesi gerektiği konusunda önerilerde bulunmuşlardır.

Güney (2017) çalışmasında, muhasebe meslek elemanı adaylarının iletişim beceri özelliklerinin cinsiyet, yaş, mezun olunan lise türü, uzun süre yaşamlarını geçirdikleri yerleşim yeri ve üniversite öğrenimi sırasında staj yapılıp yapılmadığına göre farklılık gösterip göstermediğini araştırmıştır. Çalışma sonuçlarına göre, Ticaret Lisesi Mezunları ile Düz Lise mezunları arasında iletişim becerileri ortalamaları açısından anlamlı bir farklılık olduğu görülmüştür.

Bozkurt ve Soylu (2018) iletişim alanında eğitim alan lisans ve ön lisans öğrencilerinin reklamcılık mesleğine yönelik algılarını karşılaştırmayı amaçlayan çalışmalarında, iletişim eğitiminin önemini ortaya koymuşlardır.

Dzhanuzakov ve diğerleri (2020) çalışmalarında, Üniversite öğrencilerinin iletişim becerisi düzeyleri farklı değişkenlere göre incelemişler ve öğrencilerin okudukları bölümlere göre iletişim becerileri farklılık gösterirken, cinsiyet, yaş, kardeş sayısı, anne-baba eğitim düzeyi, ailenin gelir durumu değişkenlerinde ise anlamlı bir fark ortaya çıkmamıştır.

Dendeş ve diğerleri (2021) muhasebe meslek mensuplarının hizmet kalitesi ile müşteri memnuniyeti ve ağızdan ağıza iletişim ilişkisini araştırdıkları çalışmalarında, iletişimin muhasebe mesleğindeki önemini ortaya koymuşlardır.

Bütün bu bilgiler ışığında muhasebe eğitiminin öğrencilerin sözlü iletişim becerisini geliştirdiği ve dolayısıyla sözlü iletişim kaygı düzeylerini azalttığı yönünde bir bulguya rastlanamamıştır.

## 4. ARAŞTIRMA

### 4.1. Araştırmanın Konusu, Amacı ve Önemi

Araştırmanın konusu; muhasebe eğitiminin öğrencilerin sözlü iletişim kaygısı üzerindeki etkisidir. Bu çalışmanın amacı, gelecekte muhasebe meslek mensubu adayları konumunda olan, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinde öğrenim gören ve daha yoğun muhasebe eğitimi alan İşletme Bölümü öğrencileri ile diğer bölüm öğrencilerini ve daha az muhasebe dersi alan öğrenciler ile yoğun muhasebe dersi alan öğrencileri karşılaştırarak, öğrencilere verilen muhasebe eğitiminin sözlü iletişim kaygısı üzerindeki etkisini araştırmak ve iletişim becerisini etkileyip etkilemediğini bulmaktır.

Literatür incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının iletişim yeteneğinin mesleki başarısına olumlu yönde bir katkı sağladığı görülmektedir (Hirsch ve Collins, 1988; Shelby, 1993; Winiecki ve Ayres, 1999; Roach, 1999; Burk, 2001; Aly ve Islam, 2003). Birçok araştırmaya göre muhasebe faaliyetlerinde başarılı olabilmenin yolu, muhasebe meslek mensubunun sözlü iletişim becerisinin yüksek olmasından geçmektedir (Andrews ve Sigband, 1984; Aly ve Islam, 2003). Bu yüzden eğitim kurumlarında verilen eğitimin, öğrencilerin iletişim becerilerini artırıcı yönde olması gerekmektedir. Fakat Türkiye’de konu ile ilgili yetersiz sayıda araştırma olduğu göz önüne alınır ise, çalışmanın literatürdeki bu boşluğu doldurması açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

### 4.2. Araştırmanın Evreni ve Örnekleme

Çalışmada kullanılan veriler, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi ile Iğdır Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nde öğrenim gören öğrencilere McCroskey’in (1984) sözlü iletişim kaygısını ölçmek için hazırladığı 24 soruluk anket uygulanarak elde edilmiştir. Ankete katılan toplam öğrenci sayısı 168’dir. Anket, topluluk önünde konuşma, grup tartışmaları, toplantı ve ikili sorular olmak üzere dört gruptan oluşmakta olup her bir grup altı soru içermektedir. Çalışmada uygulanan anket formu iki kısımdan oluşmaktadır. Anketin birinci bölümü demografik özelliklere, ikinci bölümü ise öğrencilerin iletişim kaygısını etkileyen topluluk önünde konuşma (Top\_kon), grup tartışmaları (Grup\_tart), toplantı (Toplantı) ve ikili sorulara (ikili\_sor) ilişkin algı, tutum davranış ve fikirlerini ölçmeye yöneliktir. Ankette 5’li Likert (Kesinlikle Katılmıyorum=1 puan, Katılmıyorum=2 puan, Kararsızım=3 puan, Katılıyorum=4 puan ve Kesinlikle Katılıyorum=5 puan) ile ölçülen sorulara yer verilmiştir. Anket formunun oluşturulmasında McCroskey (1984) e ait ‘Sözlü İletişim Kaygısı’ çalışmasında kullanılan anket sorularından yararlanılmıştır. Bu anket daha önce Amerika’da 25.000 öğrenciye uygulanmıştır. 0.94 iç güvenilirliğe sahip anket 65.6 ortalamaya ve 15.3 standart sapmaya sahiptir ve normal dağılım göstermektedir (McCroskey, 1978-1984).

İşletme programlarındaki öğrenciler birinci sınıftan dördüncü sınıfa kadar; Genel Muhasebe, Şirketler Muhasebesi, Finansal Yönetim, Muhasebe Denetimi, Yönetim Muhasebesi, Envanter ve Bilanço gibi muhasebe ağırlıklı derslere zorunlu olarak tabi tutulmaktadır. İktisat ile Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi bölümlerinde ise sadece sırasıyla birinci ve üçüncü sınıflarda Genel Muhasebe dersine yer verilmektedir. Uluslararası İlişkiler programında ise muhasebe derslerine ya hiç rastlanmamıştır ya da seçmeli olarak öğrencinin insiyatifine bırakılmıştır. Bu nedenlerden dolayı çalışmada, İşletme Bölümü 1. Sınıf öğrencileri, İktisat Bölümü (tüm sınıflar) öğrencileri ve Siyaset bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü (tüm sınıflar) öğrencileri muhasebe eğitimi almaya yeni başlayanlar; işletme bölümü son sınıf ve yeni mezun öğrenciler ise yoğun muhasebe eğitimi almış öğrenciler olarak değerlendirilmiştir.

### 4.3. Araştırmanın Yöntemi

Nicel araştırmada veriler gözlenebilmekte, sayısal ve ölçülebilir biçimde ifade edilebilmektedir. Bu çalışmada nicel araştırma yöntemlerinden nedensel- karşılaştırma tekniği kullanılmıştır. Bu teknikte, belli bir değişken açısından farklılaşan grupları birbiriyle karşılaştırmak amaçlanmıştır. Bu çalışmanın verileri kapalı uçlu soruların yer aldığı online olarak anket uygulaması yöntemi kullanılarak toplanmıştır. Çalışmada örnekleme yöntemi olarak tesadüfi olmayan örnekleme yöntemlerinden kolayda örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntemin seçilme nedenleri; uygulamasının kolay olması, geniş kitlelerden daha fazla bilgi toplamaya elverişli olması ve gerekli verilerin tarafsız ve uygun olarak toplanabilmesini sağlayan bir teknik olmasıdır.

Çalışmada muhasebe eğitimi almaya yeni başlamış öğrenciler ile yoğun bir muhasebe eğitimi alan öğrencilerin ve ayrıca muhasebe eğitimi yoğun olan işletme bölümünde öğrenim gören öğrenciler ile muhasebe dersleri az olan iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin diğer bölümlerinde öğrenim gören öğrencilerin iletişim kaygıları, t-testi analizi yapılarak karşılaştırılmış ve gruplar arası anlamlı bir fark olup olmadığına bakılmıştır.

#### 4.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Çalışmada, frekans, yüzde dağılımı, ortalamalar ve t-testi gibi istatistiki yöntemlerle analizler yapılmıştır. İleriki çalışmalarda ortalamaların daha farklı değişkenlere göre farkı ve faktör analizleri gibi daha ayrıntılı analizler yapılabilir. Ayrıca çalışma zaman ve maddi kaynak yetersizliği nedeniyle sadece Ağrı ve Iğdır illeriyle sınırlandırılmış, anketlerden yola çıkarak sadece öğrenci görüşlerine yer verilmiştir. Çalışmanın bir diğer kısıdı ise, anket yapılan öğrenci grubudur. Çalışmada yoğun muhasebe eğitimi almış ve almamış öğrenciler aynı değil, farklı iki gruptan oluşturulmuştur. Yani birinci gruptaki öğrencilerin mezun olması beklenmeden farklı bir mezun veya mezuniyet aşamasındaki öğrenci grubu seçilmiştir. İleriki çalışmalarda örneklem büyüklüğü genişletilebilir ve farklı zamanlarda aynı grup test edilebilir. Ayrıca daha ayrıntılı bilgi edinmek isteyenler araştırmanın örneklemini genişleterek daha farklı üniversitelerde anketin uygulanması neticesinde daha genelleyici sonuçlar elde edebilirler. Farklı zamanlarda aynı grubun test edilmesi de ileriki çalışmaların daha ayrıntılı bilgi vermesi açısından yararlı ve daha sağlıklı olabilir. Gelecekteki araştırmalarda; teknik, anlamsal ve etkililik gibi üç beceri düzeyindeki problemler dikkate alınıp bir iletişim teorisi yaklaşımı benimsenerek, bu farklı yaklaşımla iletişim ele alınabilir. Yani iletilen bilginin doğruluğu, iletilmek istenen bilginin tam anlamıyla kesin olarak iletildiği, aktarılan bilginin istenen davranışı ne ölçüde etkilediği dikkate alınarak iletişim becerisi gözden geçirilebilir. Üniversitelerdeki muhasebe programlarının müfredatına, tüm muhasebe kurslarında verilen iletişim becerilerinin daha etkili bir şekilde nasıl entegre edileceğine yönelik analizler yapılabilir. Temel konular bazında vaka çalışmaları yapılabilir (Zaid ve diğerleri, 1994: 218). Çalışmada kullanılan McCroskey'in sözlü iletişim kaygısı anketi, sözlü iletişim kaygısının düzeyini belirlemektedir. Ancak problemin neden kaynaklandığı konusunda bilgi vermemektedir. İleriki çalışmalarda farklı bir ölçme modeli kullanılarak problemin kaynağının da sebebi belirlenebilir. Araştırmanın en önemli kısıtını ise COVID-19 pandemisi oluşturmaktadır. Anket uygulanan öğrencilerin üniversiteler ve bölümler arasında dengesiz dağılmasının sebebi her iki üniversitede de özellikle İşletme ve İktisat bölümü öğrenci sayılarının az olması ve COVID-19 pandemisi nedeniyle eğitim-öğretime ara verilmesi nedeniyle anketin neredeyse tamamının yüz yüze değil online olarak uygulanmasıdır. Bu yüzden her ne kadar örneklem büyüklüğü (168 kişi) yeterli gibi gözükse de, ileriki çalışmalarda bu sayı artırılarak çalışmanın güvenilirliği yükseltilebilir.

#### 4.5. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın hipotezleri şu şekilde geliştirilmiştir:

**H<sub>1</sub>:** Muhasebe eğitimi almaya yeni başlamış olan ve yoğun bir muhasebe eğitimi alan öğrenciler karşılaştırıldığında, muhasebe eğitiminin sözlü iletişim kaygısı üzerinde herhangi bir etkisi yoktur.

**H<sub>2</sub>:** Muhasebe eğitimi yoğun olan işletme bölümünde öğrenim gören öğrenciler ile muhasebe dersleri az olan iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin diğer bölümlerindeki öğrenim gören öğrenciler karşılaştırıldığında, muhasebe eğitiminin sözlü iletişim kaygısı üzerinde herhangi bir etkisi yoktur.

#### 4.6. Bulgular Ve Yorumlar

Çalışmaya katılan öğrencilerin demografik bilgileri Tablo 1'de gösterildiği gibidir. Tablo 1'de görüldüğü üzere ilk grupta programa yeni girmiş 107 öğrenci bulunurken, ikinci grupta programdan mezun olmak üzere ya da mezun olan 61 öğrenci bulunmaktadır. İlk grup örneklemin % 63,7'sini oluştururken, ikinci grup % 36,3'ünü temsil etmektedir. Ankete katılan ilk gruptaki öğrencilerin % 72,9' u kadın, % 27,1'i erkeklerden oluşmaktadır. İlk gruptaki öğrencilerin % 35,5'i hiç yabancı dil bilmezken, % 51,4'ü bir tane; % 12,1'i ise iki ve üstü yabancı dil bilmektedir. İlk gruptaki öğrencilerin % 72'si hiç çalışmazken % 15'i tam zamanlı, % 13,1'i ise yarı zamanlı işlerde çalışmaktadır. İlk gruptaki öğrencilerin % 82,2'si bir yıldan az iş deneyimine sahipken, %7,5'i altı yıl ve üstü iş deneyimine sahiptir. İlk gruptaki öğrencilerin % 52,3'ü Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi öğrencisiyken, % 47,7'si Iğdır Üniversitesi öğrencisidir. İkinci gruptaki öğrencilerin ise % 50,8'i kadın, % 49,2'si erkektir. Bu

öğrencilerin % 62,3'ü bir tane yabancı dil bilmektedir ve % 50,8'i bir yıldan az iş deneyimine sahiptir. İkinci gruptaki öğrencilerin sadece % 54,1'i tam zamanlı bir işte çalışırken, yarı zamanlı bir işte çalışanların oranı % 9,8; herhangi bir işte çalışmayanların oranı ise % 36,1'dir. Muhasebe programından mezun olmak üzere olan veya mezun olan öğrenciler olarak ifade ettiğimiz ikinci gruptaki öğrencilerin tamamı Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi öğrencisi olup, Iğdır Üniversitesi öğrencisi ikinci grupta bulunmamaktadır.

**Tablo 1: Tanımlayıcı İstatistikler**

	Muhasebe Eğitimi Almaya Yeni Başlamış Öğrenciler				Yoğun Muhasebe Eğitimi Almış Öğrenciler			
<b>Sayı ve Oran</b>	107				61			
	% 63,7				% 36,3			
<b>Cinsiyet</b>	<b>Erkek</b>		<b>Kadın</b>		<b>Erkek</b>		<b>Kadın</b>	
	% 27,1		% 72,9		% 49,2		% 50,8	
<b>Yabancı Dil Bilme Durumu</b>	<b>Bilmiyor</b>	<b>1 Tane Biliyor</b>	<b>2 ve Üstü Biliyor</b>		<b>Bilmiyor</b>	<b>1 Tane Biliyor</b>	<b>2 ve Üstü Biliyor</b>	
	% 35,5	% 51,4	% 12,1		% 26,2	% 62,3	% 11,5	
<b>İş Deneyimi</b>	<b>1 Yıldan Az</b>	<b>1-3 Yıl Arası</b>	<b>4-6 Yıl Arası</b>	<b>6 Yıl ve Üstü</b>	<b>1 Yıldan Az</b>	<b>1-3 Yıl Arası</b>	<b>4-6 Yıl Arası</b>	<b>6 Yıl ve Üstü</b>
	% 82,2	% 8,4	% 1,9	% 7,5	% 50,8	% 13,1	% 14,8	% 21,3
<b>Bir İşte Çalışanların Çalışma Durumu</b>	<b>Tam Zamanlı</b>	<b>Yarı Zamanlı</b>	<b>Çalışmıyor</b>		<b>Tam Zamanlı</b>	<b>Yarı Zamanlı</b>	<b>Çalışmıyor</b>	
	% 15	% 13,1	% 72		% 54,1	% 9,8	% 36,1	
<b>Üniversite</b>	<b>Ağrı İbrahim Çeçen Ün.</b>		<b>Iğdır Ün.</b>		<b>Ağrı İbrahim Çeçen Ün.</b>		<b>Iğdır Ün.</b>	
	% 52,3 (56)		% 47,7 (51)		% 100 (61)		% 0	

Öğrencilere online olarak uyguladığımız 24 soruluk “Sözlü İletişim Kaygısı Ölçeği” topluluk önünde konuşma, grup tartışmaları, toplantı ve ikili sorular olmak üzere dört gruptan oluşmakta olup her bir grup altı soru içermektedir. Ancak uyguladığımız ankette sorular aynı grubu oluşturacak şekilde sıralı değil karmaşık bir şekilde yer almaktadır. Çalışmaya katılan öğrencilerin her bir soru bazında verdikleri cevapların yüzdelik dilimleri ve ortalama puanları Tablo 2’de gösterildiği gibidir.

Tablo 2’de görüldüğü üzere 10. Sıradaki soruyu oluşturan “Normalde ikili sohbetlerde çok gerginim” sorusuna cevap veren öğrencilerden % 55,4’ ü kesinlikle katılmıyorum demiştir. Yani verilen cevaplara göre ikili sohbetlerde gayet relax olan öğrencilerin ortalama 1,6 puanla iletişim kaygısını en az yaşadığı durumun ikili ilişkiler olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumu 18. Soru olan “İkili sohbetlerde açıkça konuşmaktan korkuyorum” sorusuna verilen % 1,8 kesinlikle katılıyorum cevabına oranla % 42,9 kesinlikle katılmıyorum cevabı ve 9. Soru olan “İkili sohbetlerde açıkça konuşmaktan korkmam” sorusuna verilen % 41,1 kesinlikle katılıyorum cevabına oranla verilen % 7,7 kesinlikle katılmıyorum cevabı desteklemektedir. 12. soru olan “ Topluluk önünde konuşurken kendime güvenerek konuşma yaparım” sorusuna cevap veren öğrencilerden % 3,6’ sı kesinlikle katılmıyorum demiştir. Öğrencilerin çoğunun topluluk önünde konuşma yaparken ortalama 3,8 değerle iletişim kaygısı yaşadıkları anlaşılmaktadır. 24. soru olan “Genellikle toplantılara katılırken sakin ve rahat olurum” sorusuna verilen cevapların % 44’ü kesinlikle katılıyorum olmuştur. 19. Soru olan “Bir toplantıda görüş bildirmek için çağrıldığımda kendimi çok sakin ve rahat hissedirim” sorusuna verilen cevap % 3,6 ile kesinlikle katılmıyorum olurken, 7. Soru olan “Toplantılarda diğer insanlarla iletişim kurmak genellikle beni rahatsız eder” sorusuna verilen cevap % 47 kesinlikle katılmıyorumdur. 16. Soru olan “Grup içi tartışmalara katıldığımda kendimi çok sakin ve rahat hissedirim” e verilen % 16,1 kesinlikle katılıyorum cevabı ile 23. Soru olan “Grup içi tartışmalara katılırken gergin olurum” sorusuna verilen % 28 katılmıyorum cevabı birbirini desteklemektedir. Yüzdelik dilimler incelendiğinde ikili ilişkilerdeki iletişim kaygısının en az, topluluk önünde konuşma iletişim kaygısının ise en fazla olduğu görülmektedir.

**Tablo 2: Yüzdeler**

SÖZLÜ İLETİŞİM KAYGISI ÖLÇEĞİ						
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama Puan (MEAN)
SORULAR / YÜZDELER	%	%	%	%	%	
1- Kesinlikle katılmıyorum.						
2- Katılmıyorum.						
3- Kararsızım.						
4- Katılıyorum.						
5- Kesinlikle Katılıyorum.						
1. Genel olarak bir toplantıya katılmam gerektiğinde gergin olurum.	19,0	23,2	20,8	30,4	6,5	2,8
2. Topluluk önünde konuşma yaparken kendimi rahat hissedirim.	8,3	16,7	32,1	28,6	14,3	3,2
3. Grup tartışmalarına katılmayı severim.	7,1	9,5	20,8	36,9	25,6	3,6
4. Grup tartışmalarına katılmayı sevmem.	42,9	20,8	16,7	8,3	11,3	2,2
5. Toplantılarda kendimi ifade etmekten korkuyorum.	36,3	25,0	19,0	16,7	3,0	2,2
6. Topluluk önünde konuşma korkum yok.	9,5	16,7	19,0	28,0	26,8	3,4
7. Toplantılarda diğer insanlarla iletişim kurmak genellikle beni rahatsız eder.	47,0	26,2	16,7	8,9	1,2	1,9
8. Yeni tanıdığım bir insanla sohbet ederken kendimi gergin hissedirim.	39,3	24,4	16,1	13,7	6,5	2,2
9. İkili sohbetlerde açıkça konuşmaktan korkmam.	7,7	4,2	13,7	33,3	41,1	3,9
10. Normalde ikili sohbetlerde çok gerginim.	55,4	31,0	8,3	3,6	1,8	1,6
11. Genel olarak bir grup tartışmasına katılırken kendimi rahat hissedirim.	8,3	9,5	24,4	31,0	26,8	3,5
12. Topluluk önünde konuşurken kendime güvenerek konuşma yaparım.	3,6	7,7	24,4	33,3	31,0	3,8
13. Normalde ikili sohbetlerde çok sakin ve rahatım.	4,2	6,5	16,1	41,1	32,1	3,9
14. Yeni tanıdığım bir insanla sohbet ederken kendimi çok rahat hissedirim.	7,7	7,7	31,0	27,4	26,2	3,5
15. Yeni tanıştığım biriyle grup içi tartışmalar yapmak beni gerer.	18,5	25,0	25,0	20,2	11,3	2,8
16. Grup içi tartışmalara katıldığımda kendimi çok sakin ve rahat hissedirim.	5,4	13,7	35,1	29,8	16,1	3,4
17. Topluluk önünde konuşma yaptığım zaman düşüncelerim karmakarışık bir hale gelir.	22,0	27,4	26,8	19,0	4,8	2,6
18. İkili sohbetlerde açıkça konuşmaktan korkuyorum.	42,9	35,1	14,9	5,4	1,8	1,9
19. Bir toplantıda görüş bildirmek için çağrıldığımda kendimi çok sakin ve rahat hissedirim.	3,6	11,3	34,5	32,1	18,5	3,5
20. Topluluk önünde konuşma yaparken çok gerildiğimi hissediyorum.	23,2	24,4	23,8	23,2	5,4	2,6
21. Topluluk önünde konuşurken çok geriliyorum ve gerçekten bildiğim şeyleri unutuyorum.	27,4	21,4	30,4	16,1	4,8	2,5
22. Bir toplantıda bana yöneltilen soruları cevaplarken çok rahatım.	6,5	17,3	28,0	32,1	16,1	3,4
23. Grup içi tartışmalara katılırken gergin olurum.	26,2	28,0	24,4	17,3	4,2	2,4
24. Genellikle toplantılara katılırken sakin ve rahat olurum.	5,4	7,7	25,0	44,0	17,9	3,6

Aşağıda, Tablo 3'te sorular topluluk önünde konuşma, grup tartışmaları, toplantı ve ikili sorular olmak üzere altışar sorudan oluşan dört grup şeklinde verilmiştir.

Topluluk önünde konuşma yapma grubunu incelediğimizde; topluluk önünde konuşurken kendime güvenerek konuşma yaparım diyenler % 33,3 le çoğunluğu oluşturmaktadır. Topluluk önünde konuşma yaptığım zaman düşüncelerim karmakarışık bir hale gelir diyenler ise % 4,8'le azınlığı oluşturmaktadır. Bir toplantıda görüş bildirmek için çağrıldığımda kendimi çok sakin ve rahat hissedirim sorusuna % 3,6 kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevap verenler azınlığı oluştururken, toplantılarda diğer insanlarla iletişim kurmak % 1,2 kişiyi rahatsız etmiş, % 47 kişi ise bu fikre hiç katılmamıştır. Grup tartışmalarına katılmayı sevmem diyenlerin oranı % 42,9 cevapla kesinlikle katılmıyorumdur. Grup içi tartışmalara katılırken gergin olurum sorusuna % 4,2 cevapla katılıyorum diyenlere nispeten % 26,2 kişi kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevap vermiştir. İkili sohbetlerde çok gergin olurum sorusuna % 55,4'le kesinlikle katılmıyorum diyenler, ikili sohbetlerde açıkça konuşmaktan korkuyorum sorusuna % 42,9' la kesinlikle katılmıyorum demiş ve iki soruya da cevap verenlerin % 1,8'i bu fikirlere kesinlikle katılmıştır.

Ortalama puanlar hesaplanırken kesinlikle katılmıyorum cevabına 1, katılmıyorum cevabına 2, kararsızım cevabına 3, katılıyorum cevabına 4 ve kesinlikle katılıyorum cevabına 5 puan verilmiştir. Dolayısıyla puanlar 1 ile 5 arasında olmakta ve 5'e yaklaştıkça, öğrencilerin ilgili soruya katılma oranları artmaktadır. Ortalama puan bazında incelediğimizde, topluluk önünde konuşma ortalama 3,03; toplantılarda konuşma ortalama 2,76; grup tartışmasında konuşma ortalama 2,60; ikili ilişkilerde konuşma ise ortalama 2,86' dır. Oranlardan anlaşılacağı

üzere anketi uyguladığımız öğrenciler en fazla iletişim kaygısını topluluk önünde konuşurken, en az iletişim kaygısını ise grup tartışmalarında yaşamaktadırlar.

Literatürle uyumlu olarak (Aly ve Islam, 2003; Burk, 2001; McCroskey ve Beatty, 1984), bu çalışmada da “Sözlü İletişim Kaygısı Ölçeği” nin toplantı ve topluluk önünde konuşma alt ölçeklerine ilişkin puanlar bazında (topluluk önünde konuşma için 3,03); grup ve ikili alt ölçeklerden (grup tartışmalarında konuşma için 2,60) daha yüksek ortalamalar gösterdiği saptanmıştır. Öğrencilerin iletişim kaygısını en çok yaşadığı durum, topluluk önünde konuşma yapmak olurken, iletişim kaygısını en az yaşadığı durum ise grup tartışmalarında tartışmaya katılarak konuşmaktır. Bu sonuçlardan muhasebe eğitimi almaya yeni başlamış olan öğrenciler ile yoğun bir şekilde muhasebe eğitimi almış öğrenciler ve muhasebe derslerinin yoğun olduğu İşletme Bölümü öğrencileri ile muhasebe derslerinin az olduğu diğer bölüm öğrencileri karşılaştırıldığında muhasebe eğitiminin öğrencilerin sözlü iletişim becerileri ve iletişim kaygısını yok etmediği yönünde bir yargıya varılabilir.

**Tablo 3: Ortalama Puanlar**

SÖZLÜ İLETİŞİM KAYGISI ÖLÇEĞİ						
SORULAR / YÜZDELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama Puan (MEAN)
	%	%	%	%	%	
<b>1- Kesinlikle katılmıyorum.</b>						
<b>2- Katılmıyorum.</b>						
<b>3- Kararsızım.</b>						
<b>4- Katılıyorum.</b>						
<b>5- Kesinlikle Katılıyorum.</b>						
<b>TOPLULUK ÖNÜNDE KONUŞMA</b>						
2. Topluluk önünde konuşma yaparken kendimi rahat hissedirim.	8,3	16,7	32,1	28,6	14,3	3,2
6. Topluluk önünde konuşma korkum yok.	9,5	16,7	19,0	28,0	26,8	3,4
12. Topluluk önünde konuşurken kendime güvenerek konuşma yaparım.	3,6	7,7	24,4	33,3	31,0	3,8
17. Topluluk önünde konuşma yaptığım zaman düşüncelerim karmakarışık bir hale gelir.	22,0	27,4	26,8	19,0	4,8	2,6
20. Topluluk önünde konuşma yaparken çok gerildiğimi hissediyorum.	23,2	24,4	23,8	23,2	5,4	2,6
21. Topluluk önünde konuşurken çok geriliyorum ve gerçekten bildiğim şeyleri unutuyorum.	27,4	21,4	30,4	16,1	4,8	2,5
<b>TOPLAM ORTALAMA PUAN</b>						<b>3,03</b>
<b>TOPLANTI</b>						
1. Genel olarak bir toplantıya katılmam gerektiğinde gergin olurum.	19,0	23,2	20,8	30,4	6,5	2,8
5. Toplantılarda kendimi ifade etmekten korkuyorum.	36,3	25,0	19,0	16,7	3,0	2,2
7. Toplantılarda diğer insanlarla iletişim kurmak genellikle beni rahatsız eder.	47,0	26,2	16,7	8,9	1,2	1,9
19. Bir toplantıda görüş bildirmek için çağrıldığımda kendimi çok sakın ve rahat hissedirim.	3,6	11,3	34,5	32,1	18,5	3,5
22. Bir toplantıda bana yöneltilen soruları cevaplarken çok rahatım.	6,5	17,3	28,0	32,1	16,1	3,4
24. Genellikle toplantılara katılırken sakın ve rahat olurum.	5,4	7,7	25,0	44,0	17,9	3,6
<b>TOPLAM ORTALAMA PUAN</b>						<b>2,76</b>
<b>GRUP TARTIŞMASI</b>						
3. Grup tartışmalarına katılmayı severim.	7,1	9,5	20,8	36,9	25,6	3,6
4. Grup tartışmalarına katılmayı sevmem.	42,9	20,8	16,7	8,3	11,3	2,2
11. Genel olarak bir grup tartışmasına katılırken kendimi rahat hissedirim.	8,3	9,5	24,4	31,0	26,8	3,5
15. Yeni tanıştığım biriyle grup içi tartışmalar yapmak beni gerer.	18,5	25,0	25,0	20,2	11,3	2,8
16. Grup içi tartışmalara katıldığımda kendimi çok sakın ve rahat hissedirim.	5,4	13,7	35,1	29,8	16,1	3,4
23. Grup içi tartışmalara katılırken gergin olurum.	26,2	28,0	24,4	17,3	4,2	2,4
<b>TOPLAM ORTALAMA PUAN</b>						<b>2,60</b>
<b>İKİLİ SORULAR</b>						
8. Yeni tanıdığım bir insanla sohbet ederken kendimi gergin hissedirim.	39,3	24,4	16,1	13,7	6,5	2,2
9. İkili sohbetlerde açıkça konuşmaktan korkmam.	7,7	4,2	13,7	33,3	41,1	3,9
10. Normalde ikili sohbetlerde çok gerginim.	55,4	31,0	8,3	3,6	1,8	1,6
13. Normalde ikili sohbetlerde çok sakın ve rahatım.	4,2	6,5	16,1	41,1	32,1	3,9
14. Yeni tanıdığım bir insanla sohbet ederken kendimi çok rahat hissedirim.	7,7	7,7	31,0	27,4	26,2	3,5
18. İkili sohbetlerde açıkça konuşmaktan korkuyorum.	42,9	35,1	14,9	5,4	1,8	1,9
<b>TOPLAM ORTALAMA PUAN</b>						<b>2,86</b>

Çalışmada kullanılan veriler normal dağılmıştır ve anketin güvenilirlik oranı (Cronbach's alpha  $\alpha$ ) 0.627'dir. Bu oran 0.60'ın üzerinde olduğu için anketin güvenilirliği yüksektir diyebiliriz. Tablo 4'de t-testi yöntemiyle grup puanları karşılaştırılmış ve bunun detaylı sonuçları gösterilmiştir. Analizde anlamlılık kat sayıları (p) 0,05'ten büyük olduğu için gruplar arası farkın anlamlı olmadığı görülmüştür. Tablo 4'deki sonuçlara bakıldığında puanların birbirine çok yakın olduğu görülebilir. Grup tartışması, ikili sorular ve topluluk önünde konuşmada puanlar, muhasebe eğitimi almaya yeni başlamış olan öğrencilerde, programdan mezun olmak üzere veya mezun olan öğrencilerden daha yüksek, toplantı puanı ise çok az farkla da olsa düşük çıkmıştır. Bu sonuçlara göre; muhasebe eğitimi almaya yeni başlamış olan öğrenciler ile yoğun bir şekilde muhasebe eğitimi almış öğrenciler karşılaştırıldığında, muhasebe eğitiminin sözlü iletişim kaygısı üzerinde olumlu yönde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu nedenle, H1 reddedilemez diyebiliriz.

Tablo 4'de ayrıca muhasebe derslerinin yoğun olduğu İşletme Bölümü öğrencileri ile muhasebe derslerinin çok az olduğu İktisat ile Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi öğrencilerinin sözlü iletişim kaygılarının karşılaştırılması da gösterilmiştir. Tablo 4'de görüldüğü üzere anlamlılık katsayıları  $p > 0,05$  olduğu için, bu iki grup arasında da sözlü iletişim kaygısı yönünden anlamlı bir fark bulunamamıştır. Bu sonuçlara göre H2 de reddedilemez diyebiliriz. Bu çalışmadan elde edilen sonuçlara göre; işletme bölümü öğrencileri diğer bölüm öğrencileri ile kıyaslandığında, işletme bölümü öğrencilerinin sözlü iletişim kaygısı yönünden daha iyi olduğu konusunda bir yargıya varamayız.

**Tablo 4: T-Testi Sonuçları**

	Muhasebe Eğitimi Almaya Yeni Başlamış Öğrenciler		Yoğun Muhasebe Eğitimi Almış Öğrenciler		Anlamlılı k ( $p < 0,05$ )	İşletme Bölümü Öğrencileri		Diğer Bölüm Öğrencileri		Anlamlılı k ( $p < 0,05$ )
	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama	Standart Sapma		Ortalama	Standart Sapma	Ortalama	Standart Sapma	
<b>Grup_tart</b>	2,645	0,409	2,546	0,298	0,076	2,562	0,326	2,651	0,411	0,121
<b>İkili_sor</b>	2,873	0,460	2,855	0,397	0,783	2,816	0,409	2,912	0,458	0,153
<b>Toplantı</b>	2,764	0,434	2,767	0,501	0,969	2,745	0,479	2,784	0,440	0,593
<b>Top_kon</b>	3,045	0,466	3,010	0,455	0,643	3,010	0,440	3,053	0,481	0,550

Grup\_tart, öğrencilerin bir grup önünde konuşurken iletişim kaygı düzeylerini; İkili\_sor, öğrencilerin yeni tanıştığı bir bireyle yaptığı ikili konuşma sırasındaki kaygı düzeylerini; Toplantı, öğrencilerin bir toplantı sırasındaki kaygı düzeylerini ve Top\_kon ise, öğrencilerin yeni girdiği bir ortamdaki topluluk önünde konuşurken ki kaygı düzeylerini göstermektedir. Tablodaki puanlar ortalama puanlardır ve puanlar en düşük 1 en yüksek 5 olabilir. Puanlar 5'e yaklaştıkça kaygı düzeyi artmakta, 1'e yaklaştıkça kaygı düzeyi azalmaktadır.

Tablo 4'deki sonuçlara göre yoğun muhasebe eğitimi alan öğrenciler ile muhasebe eğitimini almaya yeni başlamış öğrencilerin kaygı düzeyleri neredeyse eşit ve ortalama düzeydedir ( en düşük puan=1, en yüksek puan=5;  $(1+5)/2=3$ =ortalama puan). Bu durum işletme bölümü ve diğer bölümde öğrenim gören öğrenciler için de aynıdır. Öğrencilerin iletişim kaygısını en çok yaşadığı durum, bir topluluk önünde konuşma yapmak olurken, iletişim kaygısını en az yaşadığı durum ise grup tartışmalarında tartışmaya katılarak konuşmak olduğu görülmüştür.

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada, muhasebe eğitimi almaya yeni başlamış olan öğrenciler ile yoğun bir şekilde muhasebe eğitimi almış öğrenciler karşılaştırıldığında, muhasebe eğitiminin sözlü iletişim becerisi dolayısıyla sözlü iletişim kaygısı üzerinde herhangi bir etkisi olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. Çalışmada ayrıca muhasebe derslerinin yoğun olduğu İşletme Bölümü öğrencileri ile muhasebe derslerinin az olduğu diğer bölüm öğrencileri arasında da sözlü iletişim becerileri ve iletişim kaygısı yönünden herhangi bir farka rastlanamamıştır. Anketin toplam sonuç puanlarına ve ayrı ayrı her bir gruba bakıldığında, muhasebe eğitimi programına giriş ve çıkış aşamasında olan öğrenciler ve işletme bölümü ve diğer bölümlerde eğitim gören öğrenci grupları arasında anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Literatürde belirtildiği gibi muhasebe mesleği bireylerin, sözlü iletişim becerisinin yüksek, iletişim kaygısının ise düşük olmasını gerektiren bir meslektir. İletişim becerilerinin düzeyini genetik faktörler belirleyebildiği gibi çevre de etkileyebilir. Sözlü iletişim becerisinin çevrenin etkisiyle gelişmesinde ise şüphesiz

eğitim kurumları büyük bir rol oynamaktadır. Fakat literatüre uyumlu olarak (Zaid ve diğerleri, 1994; Stowers ve White, 1999; Karaca, 2003; Kalmış ve Yılmaz, 2004; Özpeynirci ve diğerleri, 2004; Kaya ve Daştan, 2004; Akman ve Mungan, 2004; Kutlu, 2010; Siriwardane ve Durden, 2014; Zamanianfar ve diğerleri, 2014), bu çalışmada da muhasebe eğitiminin sözlü iletişim becerisini geliştirdiği ve iletişim kaygısını azalttığı yönünde bir kanıt rastlanmamıştır. Bu nedenle çalışmanın bunda sonraki kısmında, bu sorunun çözümünde rol oynayabilecek çeşitli çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmıştır.

Günümüzde hızla gelişen teknoloji sayesinde artık, bilgi alma ve toplama yöntemleri sözlü sunumlar, video konferanslar vb. gibi yüksek iletişim becerisi gerektiren argümanlarla gerçekleştirilmektedir. Bu yüzden muhasebe eğitiminin ve eğitim sistemimizin, öğrenimi test yaparak ölçme gibi sözlü iletişim becerisi gerektirmeyen yöntemlerden kurtulması gerekmektedir. Aly ve İslam'ın (2003) da çalışmalarında belirttiği gibi bu sistem yerini ezberci eğitimden uzak olan, öğrencilerin sözlü iletişim becerilerinin gelişmesine yardımcı olan; örnek olay analizi, sözlü sunum ve grup tartışmaları gibi yöntemlere bırakabilir.

Öğrencilerin iletişim becerilerini geliştirebilmek ve verilen eğitimde maksimum başarıyı yakalayabilmek için en başta muhasebe eğitimi veren öğretmenlerin hem sözlü hem de yazılı iletişim becerilerine sahip olması gerekir. Öğretmenler teknolojiye yabancı kalmayarak dersleri daha cazip hale getirmek için data show, tepegöz, bilgisayarlar gibi teknolojiyi derslere entegre edebilir ve dersleri farklı pedagojik gereçleri kullanarak işleyebilir. Muhasebe öğretmenlerinin dersleri tahtada kendilerinin anlatıp, öğrencilerin sadece pasif olarak dinleyici olduğu duruma son verilebilir. Öğrencilere anlatılan konuların iş yaşamı için gerekli olacağı kavratılıp, etkin olarak derse konsantre olmaları sağlanabilir. Demir (2005: 121), bunun için; grup çalışmaları yaptırılabilir, ortak projeler hazırlanabilir ve dersler öğrencilerle tartışmalı olarak yürütülebilir görüşündedir. Ayrıca muhasebe uygulamalarını ve raporları içeren yazılı ödevler verilerek yazma becerileri geliştirilebilir ve sözlü sunumlar yaptırılarak öğrencilerin iletişim becerileri de geliştirilebilir.

Muhasebe eğitimi ile muhasebe mesleğinin gerektirdiği kişilerarası iletişim becerilerine sahip mezunlar yetiştirilmesi sağlanmalıdır. Muhasebe alanında akademik muhasebe ile mesleki eğitim ve öğretim arasında bir köprü kurabilecek böyle bir model, işbirliğine dayalı öğrenmedir. Ballantine ve Larres (2009: 402)'e göre, işbirlikçi öğrenmenin benimsenmesi iki düzeyde önemli faydalar sağlayabilir. Birincisi, grup üyeleri akademik bilgi ve bilişsel yetenekleri ile grup içinde ifade edilen alternatif bakış açılarından yararlanırlar. Ayrıca kendi görüşlerini aktarırken açık ve ikna edici ifadeler sunarak sözlü iletişim becerilerini geliştirebilirler. Daha az motive olmuş grup üyelerini olumlu yönde etkileyebilirler. İkincisi, mesleki açıdan öğrencilere ve işverenlere sağladığı katkıdır. Kişilerarası iletişim becerilerine sahip muhasebe mezunlarını işe almak isteyen işverenler, bu tür bir eğitimi sağlamak için kaynaklarını ayırmak zorunda kalmayacaklardır. İşbirlikçi öğrenmenin önemli bir özelliği kişilerin birlikte çalışacakları kişileri seçemeyecekleri gerçek bir durumu deneyimlemeleridir. Bir diğer durum ise, muhasebe mezunlarının, günümüz muhasebe mesleğinin böylesine göze çarpan bir özelliği olan ortak bir hedefe ulaşmak için, ekip çalışması ruhunu taşıyabilmeleridir.

İletişim becerileri muhasebe mesleğinde başarılı olabilmek için çok kritik bir öneme sahip olduğu için, öncelikle öğrencilerin sözlü iletişim becerilerini geliştirmek için sözlü iletişimi engel olan sözlü iletişim kaygısı ve korkusu azaltılmalıdır. Öğrenciler sorulan soruyu veya konuyu bildikleri halde çekindikleri için çekingenlikten dolayı, muhasebe bilgisine ve terminolojisine tam olarak hakim olmadıkları için, derse hazırlıksız geldikleri için, sözlü veya yazılı iletişim esnasında hata yapıldığında kendisine kızılacağı veya gülüneceğinden endişelendikleri için iletişimde bulunmaktan korkmaktadırlar. Öğrencilerin sözlü ve yazılı iletişim korkusunu yenmelerinde; muhasebe öğretmenlerinin yaklaşımı çok önemli olup bu konuda kendilerine görevler düşmektedir. Demir (2005: 122)'in de çalışmasında önerdiği gibi, muhasebe eğitimcileri, öğrencilere olumlu teşviklerde bulunarak bu korkuları yenmelerine ve derse aktif olarak katılmalarına yardımcı olabilir.

Üniversiteler muhasebe öğrencilerine iletişim becerilerini geliştirmeleri için daha fazla fırsat sağlamalıdır. Öğrencilerin, bilgileri hem yazılı hem sözlü olarak farklı kitlelere bildirmek için farklı roller üstlenmesi sağlanabilir. Örneğin; finansal muhasebe kavramını bir müşteriye, bir amire ya da bir kariyer gününde muhasebe dışı bir grup öğrenciye anlatması gibi roller verilebilir. Farklı iletişim becerilerini geliştirmek için ödevler



çeşitlendirilebilir. Örneğin, öğrencinin öğrenme hedefi topluluk önünde konuşmada iddialı olmak ise, ödev bir seminere etkin katılım olabilir ve sonuçlar akran değerlendirmesine tabi tutulabilir (Morgan, 1997: 105). Stowers (1999: 23)'a göre, Üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminde, öğrencileri muhasebe mesleğinin zorluklarına hazırlamak için iletişim konularını içeren kurslar ve programlar geliştirilebilir.

Siriwardane ve Durden, (2014: 131)'e göre, muhasebe eğitimcileri, muhasebeyle ilgili çeşitli iletişim becerilerini ve öğelerini belirlemek ve bunları muhasebe programlarında uygulamak için iletişim uzmanlarıyla işbirliği yapabilirler. Muhasebede yazılı iletişim, genelde bilgisayarlar ve ETA, LOGO vb. gibi gerekli yazılımlar kullanılarak gerçekleştirilmektedir. Öğrencilere muhasebe derslerinde, bu veri tabanlarını uygulamalı olarak öğretilir ve örnek muhasebe tablo ve raporları hazırlanabilir. İşletmelerde yönetime sunulan tablo, grafik ve raporlar genellikle Microsoft Excel programı kullanılarak hazırlanırken, Microsoft Word programı da yazılı iletişimde yoğun olarak kullanılmaktadır. Sözlü sunumlarda Microsoft PowerPoint programı yoğun olarak kullanılmaktadır. Öğrencilere bu programların kullanımı öğretilir. Yazılı iletişimde elektronik posta (e-posta/e-mail) yaygın olarak kullanılmakta olup, işletmelerde raporlar e-posta ile ilgili kişilere ulaşmaktadır. Bu nedenle yazılı iletişimin geliştirilmesi açısından e-posta kullanımının bilinmesi de son derece önemlidir. Öğrencilerin iletişim becerilerinin geliştirilmesi açısından dersler kalabalık sınıflarda yapılmamalıdır. İşletmelerle işbirliği yapılarak öğrencilerin bu işletmelerde staj yapmaları sağlanmalıdır. Böylece öğrenciler teorik olarak öğrendiklerini uygulamaya aktarma imkânına sahip olacaktır. Demir (2005: 123)'e göre bu sayede, öğrenciler muhasebede sözlü ve yazılı iletişimin nasıl gerçekleştiğini ve bilgilerin hangi süzgeçlerden geçirilip nasıl harmanlandığını ne şekilde hazırlanıp iletildiğini görebileceklerdir.

İletişim becerilerinin yalnızca genel eğitimin bir parçası olması veya özel bir kurs ile iletişim dersi almak yerine, temel muhasebe programlarındaki müfredata entegre edilerek profesyonel bir biçimde öğretilmesi önerilmektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Etik Onay:** Bu çalışma için etik onay, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Bilimsel Araştırmalar Etik Kurulu'ndan 29.12.2020 tarih ve 176 sayılı karar ile alınmıştır.

**Yazar Katkısı:** Nurten Güler (%50), Utku Şendurur (%50)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The authors declare that there is no conflict of interest.

**Funding:** The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Ethical Approval:** Ethical approval for this study was obtained from the Scientific Research Ethics Committee of Ağrı İbrahim Çeçen University with the decision dated 29.12.2020 and numbered 176.

**Author Contributions:** Nurten Güler (50%), Utku Şendurur (50%)

## KAYNAKÇA

- Albrecht, W. S. ve Sack, R. J. (2000). Accounting education: charting the course through a perilous future. *Accounting Education Series, AAA*, (16), 603-606. Erişim Adresi: <https://www.jstor.org/stable/pdf/42781403.pdf?refreqid=excelsior%3A739bfc3d42662700e915542fb89de148>
- Aly, I. M. ve Islam, M. (2003). Audit of accounting program on oral communications apprehension: a comparative study among accounting students. *Managerial Auditing Journal*, 18(9), 751-760. doi:10.1108/02686900310500514
- Akman, H. N. ve Muğan, C. Ş. (2004). Muhasebe eğitiminde öğretim ve öğrenim yöntemleri ile ders başarısı arasındaki ilişki. *XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya.
- Andrews, J.D. ve Sigband, N. B. (1984). how effectively does the "new" accountant communicate? perceptions by practitioners and academics. *The Journal of Business Communication*, 21(2), 15-24. doi:10.1177/002194368402100202
- Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe teorileri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.

- Ballantine, J. ve Larres, P. M. (2009). Accounting undergraduates' perceptions of cooperative learning as a model for enhancing their interpersonal and communication skills to interface successfully with professional accountancy education and training. *Accounting Education: An International Journal* 18 (4-5), 387-402. doi: 10.1080/09639280902719366
- Bozdemir, E. (2016). *Genel Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Bozkurt, Y. ve Soylu A. (2018). iletişim eğitimi alan ön lisans ve lisans öğrencilerinin reklamcılık mesleğine yönelik algı karşılaştırması: Pamukkale Üniversitesi örneği, *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 6 (18). 37-45. <https://doi.org/10.18506/anemon.452610>
- Büyükmirza, H. K. (2017). *Maliyet ve yönetim muhasebesi tekdüzen'e uygun bir sistem Yaklaşımı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Burk, J. (2001). Communication apprehension among master's of business administration students: investigating a gap in communication education. *Communication Education* 50 (1), 51-58. doi:10.1080/03634520109379231
- Cüceloğlu, D. (2005). İnsan ve davranışı. İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Dağ, İ. (1999). Psikolojinin ışığında kaygı. *Doğu Batı Düşünce Dergisi*, 3(6), 167-174. Erişim Adresi: [http://www.ihsandag.gen.tr/index\\_dosyalar/Dag1999kaygi.pdf](http://www.ihsandag.gen.tr/index_dosyalar/Dag1999kaygi.pdf)
- Daly, J. A. ve McCroskey, J. C. (1975). Occupational desirability and choice as a function of communications apprehension. *Journal Of Counselling Psychology*, 22(4), 309-313. doi: 10.1037/h0076748
- Demir, B. (2005). Üniversitede kazanılan iletişim becerilerinin muhasebe mesleğindeki önemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* 27, 117-124. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/en/pub/mufad/issue/35596/395328>
- Dendeş, E. Armağan, E. A. Ve Dendeş, A. E. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının hizmet kalitesi ile müşteri memnuniyeti ve ağızdan ağıza iletişim ilişkisi. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19 (1), 1-24.
- Dzhanuzakov K., Türkçapar Ü., Yasul Y., Çakar A. (2020). Üniversite öğrencilerinin iletişim becerisi düzeylerinin farklı değişkenlere göre incelenmesi. *Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*. 14(2),292-301.
- Gönen, S. (2016). Önlisans düzeyinde eğitim gören öğrencilerin muhasebe eğitiminden beklentilere yönelik izmir ve denizli illerinde bir araştırma. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi* 8(2), 67-78. Erişim Adresi: <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=cbc493b7-0c4b-4372-8661-41b7f7f03db7%40sessionmgr102>
- Güney, C. (2017). Muhasebe meslek elemanı adaylarının iletişim becerisi algıları üzerine bir araştırma: gazanfer bilge meslek yüksekokulu örneği, *Mali Çözüm* 27, 65-87.
- Güriş, S. ve Astar, M. (2019). *Bilimsel araştırmalarda SPSS ile istatistik*. İstanbul: Der Yayınları.
- Hirsch, M. L. ve Collins, J. D. (1988). an integrated approach to communication skills in an accounting curriculum. *Journal of Accounting Education* 6(1), 15-31. doi: 10.1016/0748-5751(88)90034-6
- Kalmış, H. ve Yılmaz, B.B. (2004). Lisans seviyesindeki muhasebe eğitiminin mevcut durumu ve geliştirilmesi için yapılması gereken geliştirmeler. *XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 37-51, Antalya.
- Karaca, Merih (2003) Yüksek okullarda muhasebe eğitiminde karşılaşılan sorunlar ve çözüm yolları. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Karasioğlu F. ve Duman, H. (2011). Meslek yüksekokullarında muhasebe eğitimi ve kalitesi üzerine bir not. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(1), 165-180. Erişim Adresi: <http://earsiv.kmu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/11492/1675/Karasio%c4%9flu%2c%20Fehmi.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Kaya, U. ve Daştan, A. (2004). Türkiye'de lisans düzeyinde verilen muhasebe eğitiminin öğrenci öğretici ve uygulayıcılar açısından değerlendirilmesi. *XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 201-215, Antalya.
- Kaygusuz, S. Y., Aslan, Ü. ve Kepçe, N. (2014), *Genel muhasebe-I*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını

- 
- Küçükahmet, L. (2004). *Sınıf yönetimi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım
- Kutlu, H. A. (2010). Muhasebe eğitiminin, nitelikli işgücü yetiştirme açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe Finansman Dergisi* 46, 232-246. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/en/pub/mufad/issue/35625/395959>
- May, G. S. ve May, C. B. (1989). Communication instruction: what is being done to develop the communication skills of accounting students? *Journal Of Accounting Education* 7, 233-244. doi: 10.1016/0748-5751(89)90006-7
- McCroskey, J. C. ve Beatty, M. J. (1984). Communication apprehension and accumulated communication state anxiety experiences: a research note. *Communication Monographs* 51(1), 79-84. doi:10.1080/03637758409390185.
- Morgan, G. J. (1997). Communication skills required by accounting graduates: practitioner and academic perceptions. *Accounting Education* 6(2), 93-107. doi: 10.1080/096392897331514
- Önal, G. (1977). *Halkla ilişkiler*. İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Özkan, F. ve Aksoy, C. (2015). Ticaret meslek lisesi muhasebe bölümü öğrencilerinin işletmelerde beceri eğitimi uygulaması, Gaziantep ilinde bir alan araştırması. *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* 6(12), 283-305. Erişim Adresi: <https://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1449664493.pdf>
- Özpeynirci, R., Duman H. ve Erdemir, N.K. (2004). Lisans öğrencilerinin muhasebe eğitiminin kalitesini artırmada öğrenen organizasyon yaklaşımı ve Karaman İİBF araştırması. *XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya.
- Roach, K. D. (1999). The influence of teaching assistant willingness to communicate and communication anxiety in the classroom. *Communication Quarterly* 47(2), 166-182. doi: 10.1080/01463379909370132
- Ruchala, L. V. ve Hill, J. W. (1994). Reducing accounting students' oral communication apprehension: empirical evidence. *Journal Of Accounting Education* 12(4), 283-303. doi: 10.1016/0748-5751(94)90023-X
- Scott, M. D., McCroskey, J.C. ve Sheahan, M. E. (1978). Measuring communication apprehension in the organization setting. *Journal of Communication* 28(1), 104-111. doi: 10.1111/j.1460-2466.1978.tb01571.x
- Sevilengül, O. (2007). *Genel muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, O. (2005). *Genel muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Shelby, A. N. (1993). Organizational, business, management, and corporate communication: an analysis of boundaries and relationships. *The Journal of Business Communication* 30(3), 241-267. doi: /10.1177/002194369303000302
- Siriwardane, H. P. ve Durden, C. H. (2014). The communication skills of accountants: what we know and the gaps in our knowledge. *Accounting Education* 23(2), 119-134. doi: 10.1080/09639284.2013.847329
- Stowers, R. H. ve White, T. G. (1999). Connecting accounting and communication: a survey of public accounting firms. *Business Communication Quarterly* 62(2), 23-40. doi: 10.1177/108056999906200204
- Şendurur, U. ve Karacaer, S. (2013). Muhasebe eğitiminin sözlü iletişim becerisi üzerindeki etkisi: muhasebe öğrencileri üzerinde karşılaştırmalı bir uygulama. *XXXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 273-279, Antalya.
- Şimşek, Ş. (2010). *Yönetim ve organizasyon*. Konya: Eğitim ve Akademi Yayınları.
- Tutar, H. (2003). *Örgütsel iletişim*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Tutar, H. ve Yılmaz, M. (2008). *Genel iletişim kavramlar ve modeller*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Türk Dil Kurumu. (2013). *Türkçe sözlük*. Ankara: Türk Dil Kurumu.
- Winiiecki, K. L. Ve Ayres, J. (1999). Communication apprehension and receiver apprehension in the workplace. *Communication Quarterly* 47(4), 430-440. doi: 10.1080/01463379909385572
- Zaid, O. A. ve Abraham, A. (1994). Communication skills in accounting education: perceptions of academics, employers and graduate accountants. *Accounting Education: An International Journal* 3(3), 205-221. doi: 10.1080/09639289400000020
-

- Zaif, F. ve Ayanoğlu, Y. (2007). Muhasebe eğitiminde kalitenin artırılmasında ders programlarının önemi: Türkiye’de bir inceleme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 115-136.  
Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/en/pub/gaziuiibfd/issue/28333/301114>
- Zamaniafar, L. ve Monasojdehe, H. (2014). Accounting education and expectation of accounting professionals. *Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences*, 4(1), 298-305.  
Erişim Adresi: [https://www.cibtech.org/sp.ed/jls/2014/01/00\(35\).pdf](https://www.cibtech.org/sp.ed/jls/2014/01/00(35).pdf)
- Zıllıoğlu, M. (1993). İletişim nedir?. İstanbul: Cem Yayınevi

## **SUMMARY**

### **Introduction**

Accounting, which provides healthy, complete and accurate information about the past, is a guide in making future plans, taking correct, effective and real decisions, perceiving opportunities and threats, and determining the strengths and weaknesses of the business.. The way to successfully conclude these transactions is through the people who adopt the accounting profession to receive a good educationIt is expected that the self-confidence and verbal communication skills of the professionals who have received a good accounting education are high, based on the principle that knowledge is power. The fact that communication in accounting is so important that it cannot be ignored has made it inevitable for those who carry out this profession to improve themselves in communication.. Therefore, the quality of accounting education in universities determines the quality of the accounting profession. The way to train a successful and expert accountant is to provide students with verbal and written communication skills as well as professional and technical knowledge during university education..

### **Purpose**

This study aims to investigate the effect of accounting education on students' verbal communication anxiety.

### **Method**

In the study, the students were divided into two groups as students who are at the entry stage to the accounting education program and who are about to graduate from the program, who are studying in the Departments of Economics and Administrative Sciences, where accounting education is intense, and students who are educated in other departments where accounting education is relatively less.. The data used in the study were obtained by applying a 24-question questionnaire prepared by McCroskey (1984) to measure verbal communication anxiety to students studying at Ağrı İbrahim Çeçen University and Iğdır University Faculty of Economics and Administrative Sciences.. The total number of students participating in the survey is 168. The questionnaire consists of four groups: public speaking, group discussions, meeting and paired questions, each group contains six questions.. In the study, communication concerns of students who have just started to take accounting education and students who receive intensive accounting education, as well as students studying in the department of business administration, which has intensive accounting education, and students studying in other departments of economics and administrative sciences faculties with few accounting courses, were compared by t-test analysis. It was examined whether there was a significant difference between the groups. The data used in the study were normally distributed and the reliability rate of the questionnaire (Cronbach's alpha  $\alpha$ ) was 0.627. Since this rate is above 0.60, we can say that the reliability of the survey is high.

### **Findings**

According to the results of the t-test (Independent-Samples T Test), which was applied to measure whether there was a significant difference between the groups in the study, it is determined that there was no significant and significant difference between the groupsAccording to the results obtained from the study, it can be said that accounting education has no effect on the development of communication skills by reducing students' verbal communication anxietyIn the study, no difference was found in terms of verbal communication skills and communication anxiety between the students of the Department of Business Administration, where accounting courses are intense, and the students of other departments, where accounting courses are few. To the total score of the questionnaire and each group separately, no significant difference was found between the students who are at the stage of entering and finishing the accounting education program and the student groups studying in the department of business administration and other departments.

### **Conclusions**

Nowadays, thanks to the rapidly developing technology, the methods of obtaining and collecting information are carried out with arguments that require high communication skills such as oral presentations and video conferences. Therefore, accounting education and our education system should change the methods that do not

---

require verbal communication skills, such as measuring learning by testing. This system should be replaced by rote learning, helping students to develop their verbal communication skills; case studies, oral presentations and group discussions. Since communication skills are of critical importance in order to be successful in the accounting profession, first of all, verbal communication anxiety and fear that prevent verbal communication should be reduced in order to improve students' verbal communication skills. It is also possible for students to overcome the fear of verbal and written communication; The approach of accounting instructors is very important and they have a responsibility in this regard, Accounting educators can help students overcome these fears and participate actively in the classroom by providing positive encouragement. It is recommended that communication skills be taught professionally by integrating them into the curriculum in basic accounting programs, rather than just being a part of general education or taking a communication course with a special course.

## Uluslararası Muhasebe Standardına ve Vergi Mevzuatına Göre Karşılık Nedir?\*

Yasemin GÜL<sup>1</sup>

### Özet

İşletmenin gelecekteki yükümlülüklerini karşılıklar belirler. Karşılıklar, geçmiş olaylardan kaynaklanan, tutarı ve zamanı kesin olarak belli olamayan muhtemel borçlardır. Karşılıklar konusunu detaylı olarak inceleyen Türkiye Muhasebe Standartları'ndan, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlık Standardıdır. Bu standart muhtemel borç niteliğindeki karşılıkların nasıl ölçüleceği konusunda kurallar belirlemiştir. Muhasebe temel kavramlarından biri olan ihtiyatlılık ilkesi gereği işletmeler muhtemel zararlar için karşılık ayırmaktadırlar. Fakat vergi mevzuatında karşılıkların ayrılması konusu kesin bir hükme bağlanmamıştır. İşletmenin dönem kar ve zararını önemli derecede etkileyecek karşılıklarda, vergi mevzuatında ve standartta farklılıklar görülmektedir. Bu çalışmada, karşılıkların TMS 37'e ve vergi mevzuatına göre; tanımı, ölçülmesi, hesaplama yöntemleri ve diğer yükümlülüklerden farklılıkları incelenmiştir. Vergi mevzuatına göre karşılıkların ticari borç ve yedek akçe gibi borçlardan farklılıkları ortaya konmuştur. Karşılık ayırmak için vergi mevzuatında giderin oluşması gerekirken, standart için giderin oluşma ihtimaline göre karşılık ayrılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** TMS 37, Karşılıklar, Yükümlülük

## What is the Provision International According to Accounting Standard and Tax Legislation?

### Abstract

Provisions determine the future liabilities of the enterprise. Provisions are probable liabilities arising from past events, the amount and time of which are uncertain. TAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets is one of the Turkish Accounting Standards that examines the provisions in detail. This standard sets out rules on how to measure probable liability provisions. In accordance with the precautionary principle, which is one of the basic concepts of accounting, businesses allocate provisions for possible losses. However, the issue of the separation of provisions in the tax legislation has not been determined definitively. There are differences in the provisions, tax legislation and standards that will significantly affect the profit and loss of the enterprise. In this study, according to TAS 37 and tax legislation, the provisions are; definition, measurement, calculation methods and differences from other obligations are examined. According to the tax legislation, the differences of the provisions from the debts such as commercial debt and reserve funds have been revealed. In order to allocate a provision, an expense is required in the tax legislation, while a provision is made for the standard according to the probability of occurrence of the expense.

**Keywords:** IAS 37, Provisions, Liability

### Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 16.11.2021 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 20.1.2022

\* Bu çalışma Prof. Dr. Ahmet Hayri DURMUŞ danışmanlığında Yasemin GÜL tarafından hazırlanmakta olan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

<sup>1</sup> Yüksek Lisans Öğrencisi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Programı, İstanbul/Türkiye, yasemin.gul@istanbuliticaret.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0001-7902-124X>

**Atf (Citation):** Gül, Y. (2022). Uluslararası muhasebe standardına ve vergi mevzuatına göre karşılık nedir?. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 2(1), 34-47.

## 1. GİRİŞ

Finansal tabloların amacı tüm ülkelerin muhasebe alanında ortak bir dil konuşmasını sağlamak ve finansal tablo kullanıcılarına, paydaşlara ve üçüncü kişilere doğru, güvenilir ve gerçeği yansıtacak şekilde bilgi sunmaktır. Karşılık konusu da finansal raporlama açısından önemli bir yere sahiptir. Karşılık tutarı işletmenin mali kazancının tespiti açısından olduğundan az ayrılırsa şirket karlılığını arttırmakta, çok ayrılırsa da şirket karlılığını düşürmektedir.

TMS 37 standardının amacı karşılıkları, koşullu borç ve varlık kavramlarını detayları ile ortaya koymaktadır. Amaçları, anlam farklılıkları, hesaplama yöntemleri bir kurala bağlanmıştır. Dipnotlarda gerekli bilgiler açıklanarak gelecekteki borç ve varlıklar için ipucu vermektedir.

Muhasebe temel kavramlarından biri olan ihtiyatlılık kavramı önemli bir yere sahiptir. İhtiyatlılık, muhasebe olaylarında temkinli davranılmasıdır. Gerçekleşme ihtimali olan gider ve zararlar için karşılık ayrılır. Gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde işleme alınması gerekir. Karşılıklar muhasebe uygulama genel tebliğine göre muhasebenin temel sorumluluklarına göre ayrılmalıdır. Fakat vergi mevzuatında yasal hükme bağlanmamıştır.

Karşılık terimi; Vergi Usul Kanununa göre, aktif değerdeki azalmaları ifade etmektedir. TMS 37 Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardına göre ise karşılık; gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir. Karşılıklar konusunda vergi mevzuatında bazı düzeltmelere ihtiyaç duyulmaktadır. Standart gibi ticari borçlar ve karşılıklar arasındaki farklar, ayrıntılı olarak hesaplama yöntemleriyle çalışılmalıdır. İhtiyari bırakıldığı için çoğu işletme gider olduğu zaman muhasebeleştirilmektedir.

Bu çalışmada karşılık terimi standarda göre ayrıntılı olarak açıklanmış ve karşılık oluşma adımları ele alınmıştır. Karşılıklar ile diğer borç kavramları ve yedek akçeler arasındaki farklılıklar ve ilişkiler vurgulanmıştır. Vergi mevzuatının maddelerine göre karşılıklar açıklanmış ve mevzuatlara göre karşılaştırmalar yapılmıştır. Koşullu borç ile aralarındaki farklılık ortaya konmuştur. Muhtemel borç örnekleriyle birlikte vergi mevzuatına ve standarda göre karşılaştırmalar yapılmıştır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Bu çalışmada Vergi Usul Kanunu'na ve Türk Ticaret Kanunu'na göre karşılık terimi açıklanmış ilgili sayılı maddeler incelenmiş ve karşılaştırmalar yapılmıştır. Kamu Gözetimi Kurumundan resmî gazete sirküleri incelenmiştir. Standarda göre karşılık kavramı açıklanmıştır. Karşılıkların oluşma şartları, muhasebeleştirme koşulları, hesaplama şekli ve yöntemleri mevzuata göre ele alınmıştır.

Özkan (2000) "*Karşılıklar ve Muhasebe Uygulamaları*" adlı çalışmasında vergi mevzuatına göre karşılıkların ayırt edebilme özelliği üzerinde durmuştur. Gençoğlu (2007) "*Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*" adlı kitabında tahakkuk ve karşılık farklarını tespit etmiştir. Örtün, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. (2008) "*Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*" adlı kitabında karşılıkların ,koşullu yükümlülük ve varlık konusunu açıklamıştır .Farklılıklarını uygulama örneklerle birlikte ortaya koymuştur. Akbulut (2012) "*Karşılaştırılmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*" kitabında karşılıklara vergi mevzuatına ve standarda göre detaylı açıklamalarla yer vermiştir. Karapınar (2012) "*Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı*" çalışmasında işletmelerin doğru karşılık ayırabilmesi için yükümlülükleri açıklama, ayrılan karşılıkların dipnotlarda sunabilmesi ve standardın kapsamını açıklamıştır. Bozkurt (2013) "*Şirketlerde Yedek Akçe*" çalışmasında yedek akçenin tanımına yer vermiştir. Bozkurt (2013) "*Türkiye Muhasebe Standartları*" kitabında karşılıklar konusu örnek uygulamalar ile birlikte hesaplama yöntemleri anlatılmıştır. Ataman ve Akay (2014) "*Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*" kitabından karşılıklar ve koşullu borçlar arasındaki ilişkilere değinilmiştir. Şavlı (2014) "*Uluslararası /Türkiye Finansal Raporlama Standartları*" çalışmasında karşılıkların diğer borçlardan farklılıklarını tespit etmiştir. Yılmaz (2014) "*TMS 19 Standardında Kıdem Tazminatları Karşılığının Muhasebeleştirilmesi*" çalışmasında karşılıkların vergi mevzuatında en belirgin konusu olan kıdem tazminat karşılığını incelemiştir. Burada muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereği kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerektiği ,etkileri ve hesaplama şekilleri ortaya konmuştur. Mahutova (2015) "*IAS 37 Provisions,Contingent*



*Liabilities and Contingent Assets* “çalışmasında karşılıkların tanımında diğer borçlardan ayrımı, koşullu borçlar ve koşullu varlıklardan farklılıkları ortaya konmuştur. Yıldırım (2016) “TMS 37-Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar Standardında Çevresel Düzenleme Karşılığının İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması” çalışmasında çevresel zarar karşılıkları konusu incelenmiş. Sektör bazlı karşılıklar tespit edilmiştir. Ulusoy ve Tuncer (2017) “*Yedek Akçeler*” çalışmasında karşılıkların kullanım amacı yedek akçelere göre daha kısıtlı tutulduğu tespit edilmiştir. Sağlam ve diğerleri (2018) “Örneklerle UFRS Kayıtları” adlı çalışmalarında karşılıkların farklı şekillerde ortaya çıkabileceği ve diğer borç karşılıkları kalemlerini tespit etmeye çalışmışlar. Foley (2018) “*IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*” çalışmasında standardın amacı ve kullanım yöntemleri açıklanmıştır. Eğer karşılık olması gerekenden farklı hesaplanırsa işletmeye etkileri ortaya konmuştur. Şen ve diğerleri (2018).” *BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler*” çalışmalarında BOBİ FRS yer alan ilkelerin TMS/TFRS ve Vergi Usul Kanunu ile karşılaştırmalar ortaya konmuştur. Aköz (2019) “*TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı.*” Garantili satışlarda karşılık konusu uygulama örneği ile hesaplama yöntemi ile açıklanmıştır. Sevilengül (2020) “*Muhasebede Karşılıklar*” konusunda yedek akçe ve karşılıklar arasındaki önemli farklar tespit edilmiştir. Deloitte (2021) “*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*” çalışmasında İngiltere merkezli firma çalışmasında, standarda göre karşılık tanımı yapılmıştır. Damnoenwong (2021) “*IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*” çalışmasında karşılıkların, koşullu borç ve varlıkların ayrıntılı olarak tanımlanmıştır. Hangi durumlarda karşılık olacağı açıklanmıştır. Aslanertik (2021) “*Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*” çalışmasında standarda göre tanımlarında ve ölçüm hesaplama yöntemlerine ortaya koymuştur.

### 3. TMS 37 STANDARDA GÖRE KARŞILIKLAR

#### 3.1. Karşılık Kavramı

TMS 37 Standardına göre karşılıklar “*gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir*” (TMS 37, 2019: 1). Standardın bahsettiği “belirsizlik” kelimesi burada önemlidir. Eğer yükümlülük tutarı ve zamanı kesinse, o zaman ticari borç veya tahakkuk olarak tanımlanmış olur. Burada karşılık aranmaz (Mahutova, 2015) .

Bir başka tanıma göre karşılık; işletmenin geçmişte yapmış olduğu işlemlerden ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışı halinde ve finansal tablolara yansıtılacak duruma gelmiş yükümlülüklerdir. Gerçekleşme zamanı ve tutarı belli değildir (Sağlam ve diğerleri, 2018: 499).

Karşılıklar yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların en iyi tahmini ile ölçülür ve paranın zaman değeri önemli olduğu durumlar da yükümlülüğü yerine getirebilmek için gerekli harcamaların bugünkü değerini yansıtır (Deloitte, 2021).

Karşılıklar değişik şekillerde ortaya çıkabilirler. Örnek olarak borç karşılıkları kalemleri aşağıdaki gibidir (Sağlam ve diğerleri, 2018: 508):

- Satışlarda garanti karşılıkları
- Yeniden yapılandırma karşılıkları
- Çevre düzenleme karşılıkları
- Maddi duran varlıklar sökme ve restorasyon maliyetleri
- Satış primi karşılıkları
- Dezavantajlı sözleşme muhtemel zarar karşılıkları
- Hizmet süresi sonrası tesisin ilk duruma getirilmesi karşılıkları

TMS 37. 7.maddesinde; Ülkemizde karşılıklar terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar da kullanılır. Fakat varlıkların defter değerinden değişikliğe ilişkin düzeltmeler bu standardın konusunu içermez (TMS 37, 2019: 1).

TMS 37' 63.maddesinde gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. Gelecek faaliyet dönemlerinde zarar edileceği beklentisi, varlıkların değer düşüklüğünün göstergesidir.

İşletme “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı çerçevesinde, varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını kontrol eder (TMS 37, 2019: 1).

### 3.2. Karşılık İle İlgili Diğer Tanımlar

TMS 37,10.maddesinde; Standartta geçen tanımların açıklamaları aşağıdaki gibidir.

- **Yükümlülük:** Geçmiş olaylardan kaynaklanır ifası halinde ekonomik kaynakların işletmeden çıkmasını gerektirir.
- **Sorumluluk Doğuran Olay:** İşletmenin söz konusu yükümlülüğünü yerine getirmekten başka bir seçeneğinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülük oluşan olaydır.
- **Hukuki yükümlülük:** Sözleşme yasal düzenleme veya diğer kanuni uygulamadan kaynaklanan yükümlülüklerdir.
- **Zımni kabulden doğan yükümlülük:** İşletmenin geçmiş uygulamaları, yayımlanmış olduğu politikalar veya işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğine ilişkin taahhüt etmesine üçüncü kişilerin bir beklenti içine girmiş durumu zımni kabulden doğan yükümlülük olarak tanımlamaktadır (TMS 37, 2019: 2).
- **Koşullu Borç:** Gelecekteki bir olayla teyit edilecek geçmiş bir olası yükümlülük veya geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüktür. Bu yükümlülüğü yerine getirmek için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışının (%50’den az) muhtemel olmamasıdır. Yükümlülük tutarının güvenilir olarak ölçülmemesidir (Damnoenwong , 2021).
- **Koşullu Varlık:** İşletmenin geçmiş olaylarından kaynaklanan ileride gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belli olmayan varlıktır (TMS 37, 2019: 2).

### 3.3. Karşılıkların Amacı

TMS 37 standardı yürürlüğe girmeden önce karşılığın nasıl uygulanacağı konusunda belirsizlikler vardı. Bu belirsizlikler de muhasebe işlemlerinde suüstimallere yol açmıştır. Şirketler büyük karşılıklar ayırıp karlılığı azalttılar, karşılığın ayırmadıklarında ise karlılığı yükselttiler (Foley,2018).

Karşılıkların ayrılmasının nedeni, finansal tablo kullanıcılarına ve yatırımcılara yanıltmadan doğru bilgiyi sunmaktır. Muhasebe ilkelerine göre, tabloların şeffaf ve güvenilir olması açısından da önemli bir yere sahiptir. Dönemsellik ilkesine göre o döneme ait gider kalemi ilgili dönem de borç yazılmalıdır. Yani karşılıklar muhasebedeki temel sorumlulukların görevlerini yerine getirmektedir.

### 3.4. Karşılıkların Muhasebeleştirilme Şartları

TMS 37, 14.maddesinde; Bir karşılık, aşağıdaki koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır.

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Yukarıdaki koşulların karşılanmaması durumunda, karşılık tutarı finansal tablolara yansıtılmaz (TMS 37, 2019:2).

### 3.5. Karşılıkların Oluşması

Yükümlülük doğuran olay karşılıktır. Eğer yükümlülük yoksa karşılıkta doğmaz. İşletme yönetimi yükümlülük için karar veremeyebilir. Yükümlülüğün olma ihtimali olmama ihtimalinden yüksek ise yükümlülük varmış gibi kabul edilir. Yükümlülük sebebi ne ise sorumluluk doğuran olay o dur. Sorumluluk doğuran olay ise iki şekilde ortaya çıkar. Hukuki kabul; Hukuki olarak sorumlu olduğu kabuldür. Zımni kabul ise; işletme veya işletme yönetimin kendi kabulünden sorumlu olduğu yükümlülüğüdür.

### 3.6. Karşılıkların Diğer Yükümlülükten Farkı

Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecekte yapılacak harcamanın zaman ve tutarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar, tahakkuk ve diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir (Gençoğlu, 2007:274).

---

Karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar ise genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilir (TMS 37, 2019: 3).

Bilançonun yükümlülük kısmında farklı kalemler yer almaktadır. Ticari borçlar ise konusu belli, faturası gelmiş ve ne zaman ödeneceği bellidir. Gider Tahakkukları ise önceden ne kadar ödeme yapılacağı bellidir. Fakat faturası henüz gelmemiştir (Şavlı, 2014: 189).

Karşılıklar tutarı ve zamanı belli olmayan muhtemel borç niteliğindedir. Karşılık olabilmesi için yukarıda belirtilen 3.5 başlığındaki koşulların sağlanması gerekir bu durumda finansal tablolara yansıtılır.

### **3.7. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki Fark**

Tüm karşılıklar, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından dolayı koşulludur. Koşullu kelimesi, işletmenin kontrolünde olmayan ve ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi mevcudiyeti ile teyit edilecek, finansal tablolara yansıtılmayan borç olarak muhasebeleştirilmeyen varlık ve yükümlülükleri açıklamak için kullanılır (Ataman ve Akay, 2004: 327).

Koşullu borçlar ve karşılıklar gelecekteki işletmenin üstleneceği bir yükümlülüğün bahsetmektedir. Koşullu borçlarda, yükümlülüğün gerçekleşme kesinliği yoktur. Bu yükümlülük tutarı da tahmin edilememektedir. Borcun gelecekte oluşma ihtimali kesin değildir. Bu özelliği ile karşılıklardan ayrılmaktadır (Sağlam ve diğerleri, 2008: 845).

Koşullu Borçlara tutarı ölçülemiyorsa finansal tablolar da dipnotlarda yer verilir. Çünkü muhasebeleştirme şartlarını sağlamadığından dolayı bir borç veya yükümlülük olarak muhasebeleştirilmez. Genellikle tutarı hesaplanamayan davalarda (devam etmekte olan), teminat mektuplarında, tazminatlarla ortaya çıkmaktadır. Eğer bu borç tutarı hesaplanıyorsa karşılık ayrılır. Karşılıklar ise güvenilir bir şekilde tahmin edildiği için kriterleri sağladığı için muhasebeleştirilir ve karşılık ayrılır.

### **3.8. Karşılıkların Tutarının Hesaplanması**

Karşılık tutarları doğru ve güvenilir bir şekilde ölçülmelidir.

TMS 37'e göre 39,40 ve 45. maddesinde de belirtildiği üzere karşılık tutarını ölçmek için aşağıdaki yöntemler kullanılır. (TMS 37, 2019: 6).

#### **3.8.1. Beklenen Değer Yöntemi (İstatiksel Tahmin Yöntemi)**

İstatiksel tahmin metodun ismidir. Muhtemel sonuçlara aralığın tespit edildiği durumlardan ve bu aralıkların her bir noktanın diğerine benzediği durumlardan, aralığın orta noktası bulunur.

Örnek; Bir işletme garantili olarak beyaz eşya ürünü satmıştır. Garanti süresi 1 yıldır. Gelecekteki ürünlerin hatasına ve onarımına ilişkin maliyet oluşmaktadır. İşletme geçmiş deneyimlerinden ve gelecekteki hatalarına istinaden veri analizi yapmıştır. Satılan ürünlerin %80 'inin hatasız olacağı, %15'inin küçük hatalar %5'nin ise büyük hatalar içereceğini gözlemlenmektedir. Satılmış ürünlerin maliyeti ise 2 Milyon TL'dir. Garanti yükümlülük karşılık tutarı aşağıdaki gibidir.

Beklenen değer yöntemine göre:

$$(%80 \times 0) + (%15 \times 2\text{Milyon TL}) + (%5 \times 2\text{Milyon TL}) = 400.000 \text{ TL}$$

#### **3.8.2. En Muhtemel Sonuç Yöntemi**

Tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlardan, en muhtemel sonuç borcun en gerçekçi tahmini olabilir. Böyle durumlarda işletme diğer olası sonuçları değerlendirir. Diğer sonuçların en olası sonuçtan genellikle yüksek ya da genellikle düşük olduğu durumda, en iyi tahmin söz konusu daha yüksek ya da daha düşük miktar olur.

### 3.8.3. Bugünkü Değer Yöntemi

TMS 37 madde 45'e göre, karşılık tutarında, paranın zaman değerinin önemli olduğu olaylarda, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir Bu durumlardan karşılıklar iskonto edilir (TMS 37, 2019: 7).

### 3.9. Karşılıklar ile İlgili Örnek Uygulamalar

**Örnek 1:** Jasmino adında bir işletme 3 yıl garantili bulaşık makinesi satmaktadır. İstatistik verilere göre her 100 bulaşık makinesinin %70'i hatasız % 20'si az hatalı, %10 ise çok hatalı üretilmektedir. Az hatalı olanların onarım gideri 200 TL/adet, çok hatalı olanların onarım gideri ise 400 TL/adet tir. İşletme 2012 yılında 2000 adet bulaşık makinesi satmıştır. Dönem sonunda, karşılığa ilişkin tutarı hesaplayınız.

Bulaşık makinesi için 3 yıllık karşılık ayırmalıyız.

Bilgilere göre:2000 adet bulaşık makinesinin

Üretim için  $2000 \times \%70 = 1400$  adet hatasız

Az hatalı üretim için  $2000 \times \%20 = 400$  adet

Çok hatalı üretim için  $2000 \times \%10 = 200$  adet

Onarım gideri az hatalılar için;  $400 \text{ adet} \times 200 \text{ TL} = 80.000 \text{ TL}$

Onarım gideri çok hatalılar için:  $200 \text{ adet} \times 400 \text{ TL} = 80.000 \text{ TL}$

İşletme 3 yıl boyunca ayırması gereken karşılık tutarı  $160.000 \text{ TL} (80.000+80.000)$ 'dir (Aköz, 2019).

Burada 3.5 maddesinde belirttiğimiz üzere karşılık olma kriterlerinin sağlamıştır ve karşılık ayrılmıştır.

**Örnek 2:** Lojistik taşımacılık yapan işletme değeri 80.000 TL olan bir yükü kaybetmiştir. Sigorta firması da kaybın %90'nını karşılayacağını ve bir çekin gönderildiği belirten e-posta göndermiştir. Uluslararası acente ise hem kaybolan malın değeri olan 80.000 TL hem de gecikmeden kaynaklanan gider için 10.000 TL tutarında toplam 90.000 TL'lik bir dava açılmıştır. Avukatın görüşüne göre:80.000 TL ödenmesi olasıdır. Fakat 10.000 TL ödenmesi uzak bir ihtimal olarak değerlendirmiştir. Bu gider taşımacılık sözleşmesinde bulunmamaktadır.

- Bu olayda 72.000 TL ( $80.000 \text{ TL} \times \%90$ ) tutarında bir koşullu varlık dipnotlarda yer verilmelidir.
- 80.000 TL için ise karşılık kaydı yapılmalıdır.
- 10.000 TL için dipnotlarda açıklanması gerekmemektedir. Çünkü olma ihtimali uzaktır (Aslanertik, 2021).

**Örnek 3:** Dava ile ilgili karşılık örneği aşağıda açıklanmıştır (Bozkurt, 2013: 312).

2015 yılında Ekim ayında Rose işletmesi günlük yaklaşık 5.000 kadar kişiye yemek servisi yapan bir işletmedir. Fakat müşterilerinden neredeyse tamamı zehirlenmişler ve hastanelik olmuşlardır. Bu olay sonucunda müşteriler dava açmış ve ihmali sonucu işletmeden sağlıklarında meydana gelen zararlar için tazminat talep etmişlerdir. İşletme ihmali olduğunu kabul etmiştir. Mahkeme müşterilere verilecek tazminat tutarını belirleyecektir. Karar zamanı belirsizdir. Ancak işletme avukatları 31.12.2015 tarihi itibarıyla 1 yıl içerisinde mahkemenin sonuçlanacağını ve mahkeme tarafından hükmedilecek tutarın da %85 ihtimalle 400.000 TL ve %15 ihtimalle de 800.000 TL olacağını tahmin etmektedir.

- Bu olayda, geçmiş olaydan mevcut bir yükümlülüğün bulunması
- Ekonomik fayda içeren kaynak çıkışın muhtemel olması
- Yükümlülük tutarının güvenilir şekilde tahmin edilebiliyor olması nedeniyle, karşılık ayrılması söz konusudur.

Ödenecek tazminat tutarının beklenen değer formülü ile;

$(\%85 \times 400.000 \text{ TL}) + (\%15 \times 800.000 \text{ TL}) = 460.000 \text{ TL}$  karşılık ayrılacaktır.

**Örnek 4:** Garanti satış karşılık tutarı örneği aşağıdaki gibidir (Şavlı, 2014: 191).

Jasmino işletmesi satmakta olduğu akıllı telefon aksesuarları ürünleri için müşterilerine 1 yıl garanti vermektedir.31.12.2019 tarihi itibari ile satılmış 200.000 adet ürün bulunmaktadır. İşletme geçmiş tecrübelerine dayanarak ve veri analizlerine göre; satılan ürünlerin %85’inde herhangi bir hasar çıkmayacağını, %10 ‘unda her biri ortalama 20 TL tutması beklenen küçük tamiratlar gerekebileceğini, %5’inde ise maliyet ortalama 80 TL olan büyük tamiratlar gerekeceğini tahmin etmektedir. İşletme 31.12.2018 tarihi itibariyle finansal tablolarına yansıtılmış olduğu garanti karşılığı 800.000 TL’dir.

31.12.2019 tarihi itibariyle;

Garanti karşılıkların tahmin oranları	%5	%10	% 85
Toplam satış (200.000 adet ürün)	10.000 adet	20.000 adet	170.000 adet
Birim maliyet	80 TL	20 TL	-
Tahmin edilen toplam maliyet	800.000 TL	400.000 TL	
Ayrılması gereken garanti karşılığı	1.200.000 TL		

31.12.2019 tarihi itibariyle finansal tabloda yansıtılacak olan garanti karşılığı tutarı:1.200.000 TL’dir.

İşletmenin 31.12.2018 tarihi itibari ile hesaplanmış garanti karşılığı 800.000 TL

2018 ve 2019 yıl sonunda hesaplanan tutar ile arasındaki fark 400.000 TL’nin düzeltilmesi yeterli olacaktır.

**31.12.2018 karşılık tutarının 31.12.2019 finansal tablolarına etkisi:**

Geçmiş Yıllar Karları	800.000
Karşılıklar	800.000
-Garanti Karşılıkları	

**31.12.2019 tarihi itibariyle karşılık tutarının düzeltilmesi;**

Satışların Maliyeti	400.000
Karşılıklar	400.000
-Garanti Karşılıkları	

**4. VERGİ USUL KANUNU’NA GÖRE KARŞILIK KAVRAMI**

Vergi Usul Kanunu’ nun 288.maddesine göre karşılık “Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlar “olarak tanımlamıştır (V.U.K,1961: 3538).

Yukarıdaki 288.madde hükmüne göre karşılık ayrılması için; işletme için zarar konusu olmalıdır. Gerçekleşen veya ileride gerçekleşmesi muhtemel olan zarar niteliği taşınmalıdır. Bu zarar borç niteliğinde olmalıdır. İşletmenin öz sermayesini azaltıcı özelliğinde olmalıdır. Bu belirtilen koşulların oluşması halinde karşılık ayrılır (Özkan, 2000: 181).

Vergi Usul Kanunu’nun 323.maddesinde şüpheli alacak kaydının yapılabilmesi için birkaç koşuldun bahsedilmiştir (V.U.K, 2019).

“Ticari ve zirai gibi kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ilgili olmak şarttır.

-Dava veya icra safрасında bulunan alacaklar

-Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesi rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, şüpheli alacak sayılır”

Burada şüpheli alacak kavramının tanımı açıklanmıştır. Hangi durumlarda yapılacağı belirtilmiştir. Bu karşılığı ayırmak için kanundaki şartların sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Fakat karşılıklar konusunda vergi mevzuatında bu konu bir hükme bağlanmadığından karşılık ayrılmamaktadır. Şüpheli alacaklar da olduğu gibi ayrı bir düzenlemeye gerek vardır.

Vergi Usul Kanunu’nda tahakkuk gereği gerçekleşmesi beklenen zararların kesinleşmesine göre gider yazılır. Standarda göre ise kesinleşmesini beklemeden finansal tablolara yansıtılır. Vergi mevzuatında ise bu borç ödendikleri dönemde gider yazılır. Yani ödeme esasına bağlanmıştır (Akbulut, 2012: 871).

Vergi Usul Kanunu’nun 278.maddesinde stok değer düşüklüğü karşılığından, 279.maddesinde menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığından, 323.maddesinde şüpheli alacak karşılığından bahsetmiştir. Fakat standardın bahsettiği karşılıklar varlığın değerindeki değişimler değildir. Buradaki karşılık muhtemel borç niteliğinde olan yükümlülük tutarındır.

Türk Ticaret Kanunu’nun 6102 sayılı 75.maddesine göre karşılık; şüpheli ve doğabilecek muhtemel zararlar için standardın kurallarına istinaden karşılık ayrılır. Ayrıca bu kaybı, aşağıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel zarar olarak nitelendirmektedir (TTK, 2011).

Bilançoda, karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, ticari borçlar ve tahakkuklar borçların parçası olarak gösterilmektedir.

Tekdüzen hesap planında adında karşılık terimi geçen hesaplar bu standart kapsamında değildir.

- 119 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı
- 129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
- 370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı
- 372 Kıdem Tazminat Karşılıkları
- 373 Maliyet Giderleri Karşılığı

Karşılıklar Türk muhasebe literatüründe iki şekilde ayrılmaktadır. Bunlar (Örten ve diğerleri, 2008: 572);

- Aktif Değer Azalış Karşılıkları (Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı)
- Borç ve Yükümlülük Karşılıklarıdır

#### a) Aktif Değer Azalış Karşılıkları

Aktif düzenleyici hesaplar, bilançonun aktif bölümünde pasif karakterli ve sonunda “(-)” işareti yer alır. “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı”: Stokların değerinde azalmasına neden olan hasarında değer ne kadar azaldığını gösterir. Aynı şekilde “Bağlı Menkul kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabı da bağlı menkul kıymetlerin piyasa ve borsa değerinde oluşan azalmalar bu hesapta gösterilir. Buradaki karşılıklar varlıklardaki değer ayarlamaları veya düzeltmeleridir. TMS 37 Standardın bahsettiği karşılık terimi bu hesaplardaki karşılıklar değildir.

- 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)
- 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)
- 229 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)
- 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
- 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

---

247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Düşüklüğü Karşılığı (-)

249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)

298 Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

#### **b) Borç ve Gider Karşılıkları**

Bilanço tarihinde ortaya çıkan tutarı ve zamanı tam olarak bilinmeyen borç ve gider hesaplarıdır.

Standart bu karşılıkları düzenlemektedir. İşletme geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik kaynakların işletmeden çıkması durumunda ve yükümlülüğün tutarının güvenilir tahmin edilebiliyor olmasında durumunda karşılık ayrılır.

Aşağıdaki **Tekdüzen hesap planında** adında karşılık terimi geçen hesaplardır.

370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)

372 Kıdem Tazminatı Karşılığı

373 Maliyet Giderleri Karşılığı

379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

472 Kıdem Tazminatı Karşılığı

479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

Ayrıca Türkiye’de muhasebedeki karşılığa ek olarak yedek karşılığını ekleyebiliriz.

#### **c) Yedek Niteliğindeki Karşılıklar**

Yedek Akçe tanımı; şirketlerin yıllık net karlarından belli oranda ayrılarak, ortaklara dağıtılmayıp şirkette yedek sermaye olarak tutulur. Tutulan bu paraya yedek akçe denir (Bozkurt, 2013).

Karşılıklar gider veya zarardan, yedekler ise dağıtılmamış kardan ayrılan kısımdır. Bir kalemin karşılık veya yedek olmasını belirtilen kriterler birbirinden farklıdır. Birinin dönem gelirinden diğerini ise net kardan indirilerek oluşmaktadır (Sevilengül, 2020).

Karşılıklar zarar veya masraflar için değil, ileride ortaya çıkabilecek teslim ve taahhütlerde oluşan zararlar için ayrılabilirler. Yani karşılıklar kullanım amacı tahdidi sayılmamakla birlikte, yedek akçelere göre daha kısıtlı tutulmuştur (Ulusoy ve Tuncer, 2017: 1974).

#### **4.1. Vergi Usul Kanunu’na ve Standarda Göre Muhtemel Borçları Karşılaştırma**

Ülkemizde vergi mevzuatına ve standarda göre en belirgin fark eden konular;

- Garanti satış karşılığı,
- Kıdem tazminat karşılığı,
- Dava karşılığı,
- Yeniden yapılandırmaya ilişkin karşılıkları,
- Çevre düzenleme karşılığıdır.

• **Garanti Satış Karşılığı:** İşletmeler sattıkları ürünler için garanti veriyorsa ortaya çıkacak hasar ve onarım maliyeti için garanti satış karşılığı ayrılması gerekmektedir. Bu karşılık gideri, geçmiş deneyimlerinden analiz edilerek hesaplanır (Örten ve diğerleri, 2008: 576).

Onarım maliyet tutarı ürün satışı yapıldıktan sonra karşılık ayrılmalıdır. Muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik kavramı gereği de karşılık ayrılması gerekmektedir. Fakat vergi mevzuatına göre gider yapabilmek için garanti maliyetinin oluşması gerekmektedir. Garanti yükümlülüğü meydana geldiği dönem içerisinde ayrılması gerekmektedir. Bu yükümlülük o dönemin kar ve zararın doğru raporlanması için satışın gerçekleştiği dönemde hesaplanmalıdır (Karabınar, 2012: 3).

Standarda göre satış yapıldıktan sonra garanti satış karşılığı ayrılmaktadır. Vergi mevzuatına ve standarda göre bu farklılıklar, özellikle finansal tablo kullanıcılarını ve şirket yöneticilerini yanıltmaktadır.

---

Garanti karşılık tutarının o dönem içinde ayırmamak, işletmenin karının olduğundan daha yüksek görünmesini sağlamaktadır (Foley, 2018).

**Kıdem Tazminat Karşılığı:** İş kanunlarının kapsamında iş sözleşmesinin sona ermesi durumunda işveren tarafından işçiye, brüt tutar (30 günlük) üzerinden ödenen tutara kıdem tazminatı denir. Bu karşılık tutarını ayırmak için TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardına göre aktüeryal ve finansman gider kalemleri kullanılmaktadır (Yılmaz, 2014 :231).

Vergi mevzuatına göre kıdem tazminat karşılığı ayırmak için fiilen bu tutarın ödenmesi şartı getirilmiştir. Yani kıdem tazminatı karşılığı ödemenin yapıldığı o dönem içerisinde muhasebeleştirilmektedir (Kaygusuzoğlu, 2010: 184).

Vergi mevzuatında kıdem tazminatının ödenmesi durumunda vergiden indirilecek giderdir. Finansal tablolara raporlanan bu tutar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir (Özdemir ve Varıcı, 2015: 170).

Kıdem tazminat karşılığı işletmenin öncesinde bu tutarı hesaplayarak ileride yapacağı gider hakkında önlem almasını sağlamaktadır. İşletme her yıl sonunda karşılık tutarını hesaplamalı ve raporlara yansıtmalıdır.

**Dava Karşılığı:** İşletme aleyhine açılmış davalar için finansal tablolarında karşılık ayırmalıdır. Karşılık giderinde; davanın meydana gelme tarihi, güvenilir şekilde tahmin edilir olması, davanın olumsuz sonuçlanma olasılıkları hesaplanmalıdır (Türel, 2019).

Vergi mevzuatına göre dava karşılığı ayırmak için davanın açılması gerekmektedir. Bu yükümlülük tutarı kesinleştiğinde ve dava kaybedildiğinde muhasebeleştirilir (Şen ve Özbirecikli, 2018: 477).

**Örnek 5:** Marketler zinciri Jasminum Rose adında işletmeye fahiş fiyatlardan dolayı rekabet soruşturması kapsamında idari para cezası kesilmiştir. Dava sonucu mahkeme 100.000 TL ceza verdiği açıklamıştır. Kararın iptali için şirket dava açılacağını belirtmiştir. Fakat davanın sonuçlanması üç yıl sonra karara bağlanacağı açıklanmıştır. Bu tutar kadar karşılık ayrılmaktadır.

Muhasebe standardına göre, işletmeden muhtemel zarar çıkışı gerçekleşeceğinden aşağıdaki kayıt işlemi yapılır.

XX/XX/20XX

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 100.000

379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 100.000

Vergi mevzuatına göre, kanunen kabul edilmeyen gider olduğundan vergi matrahına eklenmesi için kayıt işlemi aşağıdaki gibi yapılır.

XX/XX/20XX

900 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER. 100.000

901 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER 100.000

**Koşullu Yükümlülük Dava Karşılığı:** Bir işletme bir dava sonucunda avukatın davayı kaybetme olasılığını %20 olarak tahmin etmektedir. Masrafa maruz kalınması muhtemel değildir. İşletme böyle bir durumda finansal tablolarında dipnotlarda koşullu yükümlülük olarak açıklaması yeterlidir. Burada kaybetme olasılığı %50'den az olduğu için yükümlülük tutarı doğru ölçülemez (Damnoenwong , 2021) .

**Yeniden Yapılandırma İle İlgili Karşılıklar:** TMS 37'e madde 10'a göre, yönetim tarafından planlanan ve işletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya faaliyetin ifa şeklinden herhangi birinin değişmesi sonucunu doğurur.

TMS 37 madde 83'e göre, standarda göre bazı giderler yeniden yapılandırmadan doğan giderler değildir. Bunlar, devam eden personelin eğitilmesi, yeni sistemler için yapılan yatırımlar ve pazarlama giderleri yeniden yapılandırmadan kaynaklanan borç değildir.



---

TMS 37 madde 70'e göre, yeniden yapılandırma için örnek olaylar; bir iş kolunun satışı ve bitmesi, iş yerlerinin kapatılması ve taşınması, yönetim planındaki değişiklikler ve işletme faaliyet konusunun önemli etkende değişmesi konularıdır (TMS 37, 2019: 9).

**Örnek 6:** Yeniden yapılandırma ile ilgili karşılık örneği aşağıdaki gibidir (Akbulut, 2012: 884);

Jasminum World Turizm Şirketi 31.12.2020 tarihinde yönetim kurulu kararı ile yeni bir program kabul etmiştir. Bu program turizm şirketinde acente sayısı düşürülecektir. Faaliyet alanı değiştirilecektir. İşten çıkarmalar nedeniyle tazminat ödenecektir. Kalan nitelikli çalışanlar daha dinamik hale getirilecektir. Bu online sistem için şirkete maliyetinin 8.000.000 TL'dir.

#### **Hesaplanması**

TMS 37'e göre yeniden yapılandırma karşılık gider tutarı 8.000.000 TL'dir.

Vergi mevzuatına göre yeniden yapılandırma karşılık gider tutarı 0 TL'dir.

#### **TMS 37 karşılık Uygulaması;**

Bir iş konunun sona ermesi ve bölgede yer alan iş yerlerinin kapatılması veya ülkeden diğerine taşınması durumu yeniden yapılandırmadır. Muhasebeleştirilmesi için, işlemin gerçekleştirildiğine ilişkin raporlama tarihinde kanuni veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğün oluşması gerekmektedir.

**Vergi uygulaması;** Vergi mevzuatının 288'inci maddesinde gerçekleşmesi beklenen zararlar için kesinleşmelerine müteakip, gider yazılır ifadesi yer almaktadır. Fakat standart kesinleşmesine gerek kalmadan tahmini öne çıkarmaktadır. Bu tür borçlar vergi kanunlarında doğrudan ödeme esasına göre bağlanmıştır. Bu yüzden muhtemel borç için ayrılan karşılıklar vergi matrahlarından indirim konusu olması söz konusu değildir.

**Çevre Zarar Düzenleme Karşılığı:** TMS 37 madde 21'e göre çevresel hasarın meydana gelme durumlarında, sonuçların düzeltilmesinde yükümlülük olmayabilir. Fakat yeni kanunda mevcut hasarın düzeltilmesi veya işletmenin sorumluluk yüklendiği durumlarda, hasarın oluşmasında sorumluluk oluşturan bir durum haline gelir (TMS 37, 2019: 6).

İşletme diğer ilgililerden çevre hasarı onarımı için beklediği çevre politika varsa veya işletme çevre yasasını ihmal etme durumu varsa karşılık ayrılır. İşletmelerin özellikle madencilik sektöründe imalat ve üretim yapanlar çevreye verdikleri zararların maliyetlerine katlanması gerekmektedir (Yıldırım, 2016: 1309).

İşletmeler ihtiyatlılık kavramı gereği karşılık ayırmaktadır. Vergi mevzuatında diğer borçlarda olduğu gibi giderin oluştuğu zaman kayda alınmaktadır. İşletmelerde ileride oluşabilecek giderler için çevre karşılık gideri ayrılmalıdır.

#### **5. SONUÇ**

Finansal tablolar, tüm ülkelerde tek muhasebe dili olmasını istemektedir. Bu konu ancak standartlar ile mümkündür. Standartların ortak ilkesi finansal tabloların doğru, net ve ihtiyaca uygun sunum yapmaktır. Karşılıklar konusu burada önemli bir yere sahiptir. Çünkü işletmenin kar/zar durumunu etkilemektedir.

Vergi mevzuatına ve standarda göre karşılığın tanınması ve kaydı finansal tablolarda önemli farklılıklar yaratır.

Karşılıkları diğer borçlardan ayıran en önemli özelliği ise tutarı zamanı belli olmayan borç olmasıdır. Karşılıklar, ilgili olduğu dönemin gideri iken yedek akçeler işletme gideri niteliğinde değildir, dönem karından hesaplanır. Karşılıklıta ise karşılık ayırma işleminin cari dönem içinde ortaya çıkan bir olayın gelecekte kesinleşecek bir giderin oluştuğu döneme çektiği için dönemsellik ile de ilgilidir.

Ülkemizdeki karşılık terimi ise varlıklardaki değerlerdeki değişimleri ve yedek niteliğindeki karşılıklardan bahsedilmektedir. Aslında kullanım amacı, hesaplama yöntemlerinden ve muhasebeleştirilmesine kadar işlemler birbirinden farklılık göstermektedir.

Karşılıkları diğer borçlardan ayırt etmek için sorular sorulabilir:

- Güvenilir şekilde ölçülebilen ve tahmin edilebilen bir yükümlülük mevcut mu?

- Ekonomik fayda işletme dışında çıkması olası mı?
- İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş olaylardan kaynaklanan bir yükümlülük mevcut mu?

Standartta göre; eğer bu soruların cevabı evet ise karşılık tutarı hesaplanır. Eğer yükümlülük tutarı ölçülemiyorsa bu bir koşullu borçtur. Dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

Vergi mevzuatında kayıt giderlerde bazılarında ödeme bazılarında tahakkuk esasına göre yapılabilmektedir. Hâlbuki karşılıklar işletmenin gelecekteki zararlarını karşılamak adına aldığı bir önlemdir. Ödeme ve tahakkuk esasına göre değildir. Örneğin; garanti satış, dava, çevre düzenleme, tazminatlar ilgili nasıl hesaplanacağına konusunda kesin bir hüküm yoktur. Bu konuda mevzuatın bahsedildiği 288.madde tekrar bakılmaktadır.

Sonuç olarak, karşılıklar finansal tablo kullanıcılarına doğru ve gerçek bilgi sunmak adına tüm karşılıklar ayrılmalıdır. Muhasebe Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere; işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya karının diğer döneme aktarmak için kullanılmamalıdır. Dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereği ilgili gider o dönem içerisinde ayrılmalıdır. Standart için karşılıklar konusu hesaplama yöntemleri ve farklıları tespit edilmiştir. Fakat vergi mevzuatında karşılıklar ile ilgili gerekli yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Etik Onay:** Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

**Yazar Katkısı:** Yasemin Gül (% 100)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author(s) declare that there is no conflict of interest.

**Funding:** The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Ethical Approval:** This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

**Author Contributions:** Yasemin Gül (100%)

## KAYNAKÇA

- Akbulut, A. (2012). *Karşılaştırılmalı TMS/TFRS-vergi uygulamaları ve sonuçları*. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Aköz, M. (2019, 01 01). *TMS 37 karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardı*. Muhasebe, Şirket Değerleme, Tasarım ve Felsefe: <http://www.meltemakoz.com/archives/518> adresinden alındı
- Aslanertik, E. (2021). *Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar*. Erişim adresi: <http://danismend.com/kategori/altkategori/karsiliklar-kosullu-borclar-ve-kosullu-varliklar/>
- Ataman Akgül, B. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de uygulama etkinliğine ilişkin bir araştırma*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Bozkurt, İ. (2013). *Türkiye muhasebe standartları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bozkurt, H. (2013). *Şirketlerde yedek akçe*. Erişim adresi: <https://www.muhasebedr.com/sirketlerde-yedek-akce/> adresinden alındı
- Damnoenwong, K. S. (2021). *RSM Global. IAS 37 provisions, contingent liabilities & contingent assets*: Erişim adresi: <https://www.rsm.global/thailand/insights/rsm-focus/rsm-audit-firm-thailand-article-2-november-2021-article-based-silvias-one-which>
- Deloitte. (2021). *IAS 37—provisions, contingent liabilities and contingent assets*. Erişim adresi: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37>

- 
- Foley, C. (2018). *IAS 37 – Provisions, contingent liabilities and contingent assets*. Erişim adresi: <https://www.cpaireland.ie/CPAIreland/media/Education-Training/Study%20Support%20Resources/2019%20Articles/F2-Fin-Acc-IAS-37-Conor-Foley.pdf>
- Gençoğlu, G. Ü. (2007). *Türkiye muhasebe standartları ve uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Karabınar, S. (2012). *Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardı*. Erişim adresi: <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/1.Hafta/B%C3%96L%C3%9CM%2011%20KAR%C5%9EILIKLAR,%20KO%C5%9EULLU%20BOR%C3%87LAR%20VE%20KO%C5%9EULLU%20VARLIKLAR%20STANDARTI.pdf>
- Mahutova, S. (2015). *CPDbox*. IAS 37 Provisions,contingent liabilities and contingent assets: <https://www.cpdbox.com/ias-37-provisions-contingent-liabilities-contingent-assets/> adresinden alındı
- Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A. (2008). *Türkiye muhasebe-finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özdemir, F. S., ve Varıcı, İ. (2015). TMS 19 çalışanlara sağlanan faydalar standardı kapsamında kıdem tazminatı: müessesesi ve muhasebe kayıtları: ilk geçiş yönüyle örnek işletme uygulaması. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15.
- Özkan, Ö., ve Kocamış, T. U. (2011). Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre karşılık kavramının incelenmesi ve muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (103), 191-214.
- Özkan, U. A. (2000). Karşılıklar ve muhasebe uygulamaları. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (16),179-201.
- Sağlam, P., Eflatun, A. O., ve Yolcu, M. (2018). *Örneklerle UFRS kayıtları*. Ankara: Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık.
- Sevilengül, O. (2020). Muhasebede karşılıklar. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(1),21-37.
- Şen, İ. K., ve Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe uygulamalarına getirdiği değişiklikler. 462-484.
- Şavlı, T. (2014). *Uluslararası /Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- TMS 37. (2019). *Kamu Gözetimi Kurumu*. Erişim adresi: [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2021/K%C4%B1m%C4%B1z%C4%B1\\_Kitap/TMS%2037.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1m%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2037.pdf) adresinden alındı
- Ulusoy, Y., ve Tuncer, S. Ç. (2017). Yedek akçeler. *D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. ŞerefERTAŞ'a Armağan*, 19(Özel Sayı-2017), 1971-1996.
- V.U.K. (1961, 1 4). *Vergi Usul Kanunu*. 01 01, 2021 tarihinde mevzuat.gov.tr Resmi Gazete Sayı :10703 s.3476-3538 Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>
- Yıldırım, R. K. (2016). TMS 37-Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar standardında çevresel düzenleme karşılığının incelenmesi ve Türkiye uygulaması. *Sosyal Araştırmalar*, 9(44), 1306-1315
- Yılmaz, E. (2014). TMS 19 standardında kıdem tazminatları karşılığının muhasebeleştirilmesi. *Vergi Raporu*, (183), 219-231.
-

---

**SUMMARY**

According to the concept of prudence contained in accounting, enterprises are allocated provisions for possible expenses. This expense should be eliminated in the period to which it belongs in accordance with the principle of periodicity. As the basic concepts of accounting are indicated, provisions should be allocated for the future expenses of the enterprise. Provisions have an important place in terms of accurately and reliably reflecting the financial statements of the enterprise. Because the enterprise significantly affects the state of the profit and loss statements. It also misleads financial statement readers. The definition of a provision can be made according to the standard as follows. They are obligations, the amount and time of which are uncertain, arising from an event that occurred at the enterprise in the past. If the amount of the obligation is less likely to be realized, the footnotes are explained. Since its time and amount are uncertain, it becomes a conditional obligation. In this way, investors and financial statement readers are informed about the occurrence and non-occurrence of provisions. The definition of the provision is explained as follows according to the tax legislation. It is expected that the expense will be realized in order to write off the provisions as expenses. Like other doubtful receivables, a definition of the exact provision is not made. The subject of the provisions mentioned here are those that cause a change in the book value. That is, stock impairment and securities impairment, etc. they are reciprocal types.

The purpose of this study is to compare the provisions contained in the Turkish Accounting Standards and the provisions contained in the tax legislation with the help of calculation methods and case studies. Differences in tax legislation are explained with the help of examples. While it is expected that expenses will be incurred in order to allocate provisions in the tax legislation, no such conditions are expected for the standard. Possible debt obligations are examined according to tax and standard. In addition, differences in provisions from other obligations have been revealed. As for the difference between accrual and trade debt, the time amount of the amount of liability is unclear. The most obvious difference from these debts is that the invoice for the debt has not been issued and has not been paid. The issue of provisions is considered within the framework of the “TAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets” standard. This standard details the definition of the provision, measurement methods, accounting conditions and differences from the liabilities. In particular, the formula of net present value and expected value method is used when calculating the provision amounts. In addition, it allows users of financial statements to disclose their time and amounts in the annexes to the statements. According to the tax procedure code, there is no definite provision for the provision of provisions. It is not tied to a rule and is left discretionary. Examples of possible debts are compared according to the tax legislation and the standard. When evaluating for a different standard for the standard, the only item for possible arrears for tax legislation is also described. In particular, there seems to be a difference in the provision for severance pay. In the tax legislation, the provision is calculated when the employee's work ends, and work is carried out for the standard every year in exchange for severance pay. The amount of the provision for the sale of the warranty is also fixed when the cost of repair and maintenance occurs. However, this expense should be calculated after the guaranteed product sale for the standard has been made. The subject of the claim is also written off as an expense when the case is concluded for tax legislation. For the standard, the amount of liability is calculated in accordance with the lawsuit when the lawsuit is filed. In the same way, environmental regulation provisions and restructuring provision expenses are also possible debts. According to these examples, it has been determined that expenses should be incurred to separate provisions in the tax legislation. For the standard, the provision is allocated according to the probability of occurrence.

The concept of prudence and periodicity, which is one of the main responsibilities of accounting, will not be applied if the provision is not allocated according to the tax legislation. It will cause unhealthy reporting in the financial statements of the enterprise. He will not be able to calculate his risks for possible future debts. In order to eliminate this complexity, the issue of provisions in the tax legislation should be linked to a definite provision. Unless the final provision is made in this way, it will not have provided accurate, reliable and clear information for the financial statements. To resolve the issue of provisions, a law should be adopted in the tax legislation. In this law, the conditions of reciprocity and non-reciprocity should be clearly stated.

# BIST 100'de İmalat Sektöründe İşlem Gören Şirketlerin Halka Açıklık Oranı ile Finansal Performans İlişkisi\*

Zeynep YAROĞLU<sup>1</sup>

Ganite KURT<sup>2</sup>

## Özet

Bu çalışma ile Türkiye'deki şirketlerin halka açıklık oranı ile finansal performansları arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda, 2017 yılında Borsa İstanbul BIST 100 Endeksi'nde yer alan ve imalat sektöründe işlem gören şirketler çalışma kapsamına dâhil edilmiştir. Bağımlı değişkenler aktif karlılığı, özkaynak karlılığı ve Tobin q oranı, bağımsız değişken halka açıklık oranı (fiili dolaşımdaki pay oranı), kontrol değişkenleri ise kaldıraç oranı ve şirket büyüklüğü olarak belirlenmiştir. Çok değişkenli çoklu regresyon ve görünürde ilişkisiz regresyon analizleri, halka açıklık oranının şirketlerin finansal performansları üzerinde etkili olmadığını göstermiştir.

**Anahtar Kelimeler:** *Finansal Performans, Mülkiyet Yapısı, Fiili Dolaşımdaki Pay Oranı, Halka Açıklık Oranı*

## The Relationship between Free Float Ratio and Financial Performance of Manufacturing Companies Listed in BIST 100

### Abstract

The aim of the study is to determine the relationship between free float ratio and financial performance of companies in Turkey. In this context, the manufacturing companies listed on the Borsa İstanbul BIST 100 Index in 2017 are included in the scope of the study. Dependent variables are assigned as ROA, ROE and Tobin's q ratio; where independent variable is free float ratio. Control variables are leverage ratio and company size. Multivariate multiple regression and seemingly unrelated regression analysis demonstrate that the free float ratio does not have an effect on the financial performance of companies.

**Keywords:** *Financial Performance, Ownership Structure, Free Float Ratio,*

## 1. GİRİŞ

Değer maksimizasyonunu amaçlayan şirketler için finansal performanslarını etkileyen değişkenlerin ortaya konulması büyük önem taşımaktadır. Bu değişkenlerin tespiti işletmelerin performanslarının yönü hakkında önemli bilgiler sağlamaktadır. Mülkiyet yapısını şekillendiren etmenlerden birisi olan ve yatırımcılara şirketlerin mülkiyet yapısı hakkında bilgi veren halka açıklık oranının şirketin finansal performansı üzerindeki etkisi ve bu etkinin yönünün bilinmesi gerekmektedir.

Mülkiyet yapısı iki boyutta tanımlanmaktadır: mülkiyet yoğunluğu ve mülkiyet karmaşı. Mülkiyet yoğunluğu, çoğunluk hissedarın sahip olduğu hisselerin yüzdesine karşılık gelmekte iken; mülkiyet karmaşı büyük pay sahibinin kimliğiyle ilgilidir (Gürsoy ve Aydoğan, 2002). Mülkiyet karmaşı aile sahipliği, kamu sahipliği, kurumsal yatırımcı sahipliği, yönetim sahipliği, yabancı yatırımcı sahipliği ve dağınık (geniş tabanlı yatırımcıların olduğu) sahiplik şeklinde sınıflandırılmaktadır (Elitaş ve diğerleri, 2017; Sayılğan ve Sayman, 2012). Kurumsal

### Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 13.12.2021 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 22.1.2022

\* Bu çalışmanın ilk hali 17. Uluslararası Katılımlı İşletmecilik Kongresi'nde bildiri olarak sunulmuştur.

<sup>1</sup>Sorumlu Yazar, Arş. Gör., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Ankara/Türkiye, zeynep.yaroglu@hbv.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0003-3713-9092>

<sup>2</sup> Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, Finans ve Bankacılık Bölümü, Ankara /Türkiye, ganite.kurt@hbv.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0001-6438-2501>

**Atf (Citation):** Yaroğlu, Z. ve Kurt, G. (2022). BIST 100'de imalat sektöründe işlem gören şirketlerin halka açıklık oranı ile finansal performans ilişkisi.

*Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 2(1), 48-57.

yatırımcı sahipliği, genellikle yatırım bankalarının diğer işletmeleri kendi aktif büyüklüğü içinde toplaması ile ortaya çıkmaktadır (Sayılğan ve Sayman, 2012).

Grossman ve Hart (1986) mülkiyetin geniş çapta dağılmış olması durumunda, hisse sahibi olmaktan kaynaklanan potansiyel faydanın denetim maliyetini karşılamak için çok küçük olacağından, hiçbir bireysel hissedarın şirket yönetiminin denetimi ve gözetimi isteğine talepkar olmayacağına dikkat çekmektedir. Şirket sermayesinin büyük bir payına sahip olmak önemli kontrol hakları sağlamakta, böylece vekalet sorununu azaltmakta ve şirket performansını artırmaktadır. Benzer şekilde mülkiyet karması açısından bakıldığında, yöneticilerin çoğunluk hisselerine sahip olması da hissedarlar ile yöneticilerin çıkarlarının dengelenmesine yardımcı olacağından şirket performansının artmasını sağlayacaktır (Jensen, 1993).

Mülkiyet yoğunluğunun dezavantajlı olduğu durumlar ise, ek maliyete neden olabilecektir. Büyük hissedarlar arasında çeşitliliğin olmaması, gereksiz yüksek riskleri beraberinde getirecektir. Çünkü firmanın stratejik kararlarını alırken, projeleri sadece sistematik riskleri açısından değerlendirmekten ziyade, toplam risk temelinde değerlendirerek bazı kârlı projelerin kaçırılmasına neden olabilecektir. Büyük mülkiyet yoğunluğu, özellikle de azınlık hissedarları ve çalışanlar başta olmak üzere, diğer paydaşlar üzerinde doğrudan maliyetler ortaya çıkarabilecektir. Büyük hissedarlar şirket fonlarını özel (gizli) temettüler ve kendi diğer işleriyle imtiyazlı anlaşmalar biçiminde kişisel çıkarları için kullanabileceklerdir. (Gürsoy ve Aydoğan, 2002) Ayrıca bu durum, yüksek düzeyde mülkiyet yoğunluğuna sahip büyük hissedarların, azınlık hisselerine sahip olmaları için fırsat sunmaktadır (Schleifer ve Vishny, 1997).

Halka açıklık oranı yüksek olan bir şirketin, mülkiyet yoğunluğunun düşük olması beklenmektedir. Bu durumda şirket yönetiminin profesyonel yöneticiler tarafından gerçekleştirildiğini kabul edersek, şirket varlık ve özkaynaklarının daha verimli yönetilmekte olduğu söylenebilecektir. Diğer taraftan, teorik olarak profesyonel yöneticiler şirketin değerini yükseltmeyi amaçlamayabileceklerdir (Bayrakdaroğlu, 2010).

Mevzuatta halka açıklık oranı yerine kullanılan fiili dolaşımdaki pay oranı; Sermaye Piyasası Kurulu'nun 23.07.2010 tarih ve 21/655 sayılı Kurul Kararı ile Borsa İstanbul hisse senetleri piyasalarında payları işlem gören şirketlerin halka açıklık oranlarını gösterir bir kavram olarak tanımlanmıştır. Merkezi Kayıt Kuruluşu tarafından hesaplanarak ilan edilen bu oran, şirketin mülkiyet yapısı hakkında bilgi vermektedir.

Bu çalışmada mülkiyet yapısının boyutlarından mülkiyet yoğunluğu ile şirketlerin finansal performansları arasındaki ilişkiyi araştırmak amacıyla, halka açıklık oranının (fiili dolaşımdaki pay oranının) aktif karlılığı, özkaynak karlılığı ve Tobin q oranlarına etkisi incelenmiştir.

## 2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Halka açıklık oranı ile finansal performans arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalara aşağıda örnekler verilmektedir.

**Tablo 1. Literatür Taraması**

Yazar Adı ve Çalışmanın Yılı	Yöntem	Kapsam ve Sonuç
Bayrakdaroğlu (2010)	Her bir bağımlı değişken için panel veri analizi	BİST100'de işlem gören şirketlerin 2005- 2009 yıllarını kapsayan dönemdeki finansal verileri ile yapılan analiz sonucunda halka açıklık oranı ile ROA ve ROE arasında pozitif yönlü, Tobin q değeri arasında ise negatif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Diğer bir ifade ile halka açıklık oranı arttıkça mülkiyet yoğunluğu azalmaktadır.
Bostancı ve Kılıç (2010)	Her bir bağımlı değişken için doğrusal regresyon modeli	2007 yılında borsada işlem gören 199 şirkete ait verilerin dâhil edildiği analiz sonucunda, halka açıklık oranı ile hisse senetleri fiyat getirileri ve fiyat oynaklığı (risk) arasında pozitif bir ilişki tespit etmişlerdir. Buna ek olarak, halka açıklık oranı yüksek olan şirketlerin hisse senetlerinin daha fazla işlem aktivitesine (likiditeye) sahip oldukları, yerli veya yabancı yatırımcıların yatırım yapma isteklerinin daha fazla olduğu görülmüştür.

Güler ve Uçma (2011)	Her bir bağımlı ve bağımsız değişken için doğrusal regresyon modeli	BİST30 endeksinde 2007- 2009 yıllarında işlem gören şirketlerin halka açıklık oranı ile Tobin q ve piyasa değeri arasında bir ilişkinin olmadığı sonucuna varılmıştır.
Srivastava (2011)	Her bir bağımlı değişken için doğrusal regresyon modeli (En Küçük Kareler Yöntemi)	Bombay Menkul Kıymetler Borsası'na kayıtlı 98 adet şirketin 2009-2010 yıllarına ait verileri ile gerçekleştirilen analiz sonucunda, %5 önem düzeyinde halka açıklık oranı ile ROA ve ROE arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır.
Çalışkan ve Kerestecioğlu (2013)	Her bir bağımlı değişken için doğrusal regresyon modeli	Borsa İstanbul'da kote 194 şirketin günlük verileri kullanılarak yapılan analiz sonucuna göre, hisse senedi fiyat getirisi fiili dolaşımdaki pay oranından etkilenmemektedir. Diğer taraftan, fiili dolaşımdaki pay oranı işlem hacmi (likidite) ve fiyat oynaklığı ile pozitif ilişkilidir.
Alipour (2013)	Panel veri analizi	2005-2009 yılları arasında Tahran Menkul Kıymetler Borsasında yer alan 60 şirketin mülkiyet yoğunlukları ile ROA ve Tobin q oranları arasında pozitif, ROE oranı arasında ise negatif bir ilişki analiz ile tespit edilmiştir. Mülkiyet yoğunluğu değişkeni olarak en büyük ortağın payı kullanılmıştır.
Aytekin ve İbiş (2014)	Her bir bağımlı değişken için panel veri analizi	2009-2012 yılları arasında BIST Metal Eşya, Makina Endeksinde işlem görmüş şirketlerin dâhil edildiği çalışma, halka açıklık oranının artmasının işletmelerin finansal performanslarına (ROA, ROE ve Tobin q oranları) olan etkisinin negatif olduğunu göstermiştir.
Konak ve Kendirli (2015)	Her bir bağımlı değişken için panel veri analizi	2007- 2012 döneminde BİST Gıda ve İçecek Endeksi'nde yer alan şirketlerin ROA ve ROE oranları ile mülkiyet yapısı arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif bir ilişki tespit edilmiş, Tobin q göstergesi ile arasında istatistiksel olarak anlamlı bir sonuç elde edilememiştir. Ancak mülkiyet yapısı göstergesi olarak halka açıklık oranı analize dâhil edildiği halde en büyük ortağın payı, en büyük iki ortağın payı, en büyük üç ortağın payı değişkenlerine yoğunluk verilmiştir.
Kakilli Acaravcı ve diğerleri (2015)	Her bir bağımlı değişken için panel veri analizi	İmalât sektöründe faaliyet gösteren 126 şirketin 2005-2011 yılları arasındaki verilerinin yer aldığı çalışmanın sonucunda, ROA ve ROE ile halka açıklık oranı arasında negatif yönlü bir ilişki saptanmış, Tobin q değişkeni ile arasında ise anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.
Önem ve Demir (2015)	Her bir bağımlı değişken için panel veri analizi	Borsa İstanbul'da işlem gören 135 şirketin 2009-2012 yıllarına ait finansal ve ortaklık yapısına ait verilerini dâhil edildiği çalışma ile, halka açıklık oranı ile ROA, ROE ve Tobin q değerleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığına karar verilmiştir.
Tükenmez ve diğerleri (2016)	Her bir bağımlı değişken için panel veri analizi	Bankacılık sektörüne ait 2008- 2014 yılları verileri kullanılarak, halka açıklık oranları ile performans göstergeleri (ROA, ROE, toplam krediler/toplam aktif ve Tobin q oranları) arasında herhangi bir ilişkinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
Çam (2016)	Her bir bağımlı değişken için panel veri analizi	Tekstil sektöründe 2010- 2014 yıllarında işlem gören şirketlerin halka açıklık oranı azaldıkça şirketlerin karlılıklarının (ROA, ROE, hisse başına kazanç oranları) artmakta olduğu belirtilmiştir.
Topaloğlu ve diğerleri (2016)	Her bir bağımlı değişken için panel veri analizi	BIST30 Endeksi'nde 2009- 2015 yıllarında faaliyet gösteren 18 şirketin dâhil edildiği çalışmada ROA ve ROE ile halka açıklık oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif bir ilişki tespit edilmiştir. Diğer taraftan, Tobin q ile arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

### 3. ARAŞTIRMA

Hisse senetleri Borsa İstanbul BİST100 Endeksi'nde yer alan ve imalat sektöründe işlem gören 39 şirketten dönem net karı elde etmiş olan 36 şirketin 2017 yılına ait yatay kesit verileri kullanılarak şirketlerin halka açıklık oranı ile finansal performansları arasındaki ilişki incelenmiştir.

Çalışma kapsamında analiz edilen 36 şirkete ait finansal veriler Kamuyu Aydınlatma Platformu ile Bloomberg Veritabanı'ndan elde edilmiştir. Literatürde yer alan diğer çalışmalardan farklı olarak, Merkezi Kayıt Kuruluşu tarafından hesaplanarak ilan edilen fiili dolaşımdaki payların oranı, halka açıklık oranı olarak kullanılmıştır.

Bu amaçla, fiili dolaşımdaki pay oranı bağımsız değişken olarak belirlenmiştir. Bağımlı değişkenler finansal performans göstergelerinden (Aksoy ve Bozkuş, 2010) oluşmaktadır. Literatürde bilanço ve gelir tablosundan elde edilen diğer bir ifadeyle muhasebe verileriyle hesaplanan finansal oranlar ve hisse senedi getirileri ile bunların dalgalanmaları gibi piyasa verilerine dayalı değerler firma performansını ölçmek için kullanılmıştır (Berger ve Patti, 2006).

Tablo 2'de yer verilen bu göstergeler, sırasıyla, aktif karlılığı (Gürsoy ve Aydoğan, 2002; Bhagat ve Bolton, 2008; Kakilli Acaravcı ve diğerleri, 2015; Doğan ve Topal, 2015; Çam, 2016; Suadiye, 2017; Konak ve Kendirli, 2015; Topaloğlu ve diğerleri, 2016; Önem ve Demir, 2015; Aytekin ve İbiş, 2014; Bayrakdaroğlu, 2010; Akman Hoşal ve diğerleri, 2015), özkaynak karlılığı (Kakilli Acaravcı ve diğerleri, 2015; Doğan ve Topal, 2015; Çam, 2016; Suadiye, 2017; Konak ve Kendirli, 2015; Topaloğlu ve diğerleri, 2016; Önem ve Demir, 2015; Aytekin ve İbiş, 2014; Bayrakdaroğlu, 2010), Tobin q oranı (Fishman ve diğerleri, 2005; Bhagat ve Bolton, 2008; Kakilli Acaravcı ve diğerleri, 2015; Güler ve Uçma, 2011; Suadiye, 2017; Ersoy ve Koy, 2015; Konak ve Kendirli, 2015; Topaloğlu ve diğerleri, 2016; Önem ve Demir, 2015; Aytekin ve İbiş, 2014; Bayrakdaroğlu, 2010; Doğan ve Topal, 2015; Akman Hoşal ve diğerleri, 2015) olarak belirlenmiştir. Modelin bağımsız değişkenlerinden ikinci grup olan kontrol değişkenleri ise kaldıraç oranı (Bhagat ve Bolton, 2008; Kakilli Acaravcı, 2015; Çam, 2016; Konak ve Kendirli, 2015; Topaloğlu ve diğerleri, 2016; Aytekin ve İbiş, 2014; Bayrakdaroğlu, 2010; Güler ve Uçma, 2011; Akman Hoşal ve diğerleri, 2015) ve şirket büyüklüğü (Kakilli Acaravcı, 2015; Wu, 2014) değişkenleridir.

**Tablo 2. Bağımlı ve Bağımsız Değişkenler**

Bağımlı Değişkenler		Kaynak
Varlık Karlılığı (ROA)	Dönem Net Karı / Toplam Aktif	Bloomberg
Özkaynak Karlılığı (ROE)	Dönem Net Karı / Özkaynaklar	Bloomberg
Tobin Q (TQ)	(Toplam Borç+ Sermayenin Piyasa Değeri) / Toplam Aktif	
Bağımsız Değişkenler		Kaynak
Halka Açıklık Oranı (FFR)	Fiili Dolaşımdaki Payların Oranı	KAP
Şirket Büyüklüğü (S)	Piyasa Kapitalizasyonu	Bloomberg
Kaldıraç Oranı (LEV)	Toplam Borç / Toplam Aktif	Bloomberg

Şirketlerin halka açıklık oranı ile finansal performansları arasındaki ilişkiyi test etmek amacıyla  $H_0$  hipotezi kurulmuştur.

$H_0$ : Halka açıklık oranı ile finansal performans arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.

$y_{i1}$   $i$ . şirketin varlıklarının karlılığını,  $y_{i2}$  özkaynak karlılığını,  $y_{i3}$  Tobin q oranını,  $x_{i1}$  halka açıklık oranını,  $x_{i2}$  büyüklüğünü ve  $x_{i3}$  ise kaldıraç oranını gösteren her bir bağımlı değişken için ayrı oluşturulan basit regresyon modelleri aşağıdaki gibidir.

$$y_{i1} = \beta_{01} + \beta_{11}x_{i1} + \beta_{21}x_{i2} + \beta_{31}x_{i3} + e_{i1} \quad (1)$$

$$y_{i2} = \beta_{02} + \beta_{12}x_{i1} + \beta_{22}x_{i2} + \beta_{32}x_{i3} + e_{i2} \quad (2)$$

$$y_{i3} = \beta_{03} + \beta_{13}x_{i1} + \beta_{23}x_{i2} + \beta_{33}x_{i3} + e_{i3} \quad (3)$$

$$i = 1, \dots, n = 36$$

Tablo 3'de yer alan korelasyon matrisine bakıldığında,  $y_1$ ,  $y_2$  ve  $y_3$  bağımlı değişkenlerinin birbirleriyle pozitif yönlü, orta derecede ilişkili olduğu anlaşılmaktadır. Her bir değişken için çoklu regresyon analizleri ayrı ayrı hipotez testleri veya güven aralıkları oluşturulması halinde bu korelasyon görmezden gelineceğinden, bağımlı



değişkenler maksimum verimlilik için tek birçok değişkenli çoklu regresyon modeline dahil edilmişlerdir (Hartung ve Knapp, 2005).

**Tablo 3. Korelasyon Matrisi**

	y1	y2	y3	x1	x2	x3
y1	1,000					
y2	0,735	1,000				
y3	0,622	0,642	1,000			
x1	0,015	-0,07	-0,106	1,000		
x2	0,155	0,221	0,174	0,199	1,000	
x3	-0,538	-0,266	-0,164	-0,068	0,171	1,000

Literatürde yer alan şirketlerin halka açıklık oranı ile finansal performansları arasındaki ilişkiyi inceleyen benzer çalışmalardan farklı olarak kurulan çok değişkenli çoklu regresyon modeli aşağıdaki gibidir:

$$(y_{i1} \ y_{i2} \ y_{i3}) = (1 \ x_{i1} \ x_{i2} \ x_{i3}) \begin{vmatrix} \beta_{11} & \beta_{12} & \beta_{13} \\ \beta_{21} & \beta_{22} & \beta_{23} \end{vmatrix} + (e_{i1} \ e_{i2} \ e_{i3}), i = 1, \dots, n = 36 \quad (4)$$

Çok değişkenli durumda,  $y_{i1}$  ve  $y_{i2}$  gözlemleri bir satır vektörüne konulmaktadır ve böylece modelin formu yukarıdaki gibi oluşmaktadır. Genel olarak, gözlemlenen veriler için model matris şeklinde yazılabilir.

$$Y = XB + E \quad (5)$$

Burada  $Y$  i'inci satırı i'inci şirket için bağımlı değişkenlerin değerlerini içeren  $n \times p$  matrisi,  $X$  i'inci satırı i'inci şirket için açıklayıcı değişkenlere ait değerleri içeren  $n \times (q + 1)$  matrisi diğer bir ifade ile regresyon matrisi,  $B$  bilinmeyen regresyon parametrelerinin  $(q + 1) \times p$  matrisi ve  $E$  satırları sıfır ortalama ve  $\Sigma$  kovaryans matrisli çok değişkenli normal dağılımdan bağımsız gözlemler olan rasgele değişkenlerin bir  $n \times p$  matrisidir (Keskin, 2019: 184).

#### 4. BULGULAR

Şirketlerin halka açıklık oranı ile finansal performansları arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla kurulan çok değişkenli çoklu regresyon modeline ait sonuçlar aşağıda yer almaktadır.

**Tablo 4. Çok Değişkenli Testler**

	Effect	Value	F	Hypothesis df	Error df	Sig.
<b>Intercept</b>	Pillai's Trace	0,566	13,050 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,000
	Wilks' Lambda	0,434	13,050 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,000
	Hotelling's Trace	1,305	13,050 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,000
	Roy's Largest Root	1,305	13,050 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,000
<b>x1</b>	Pillai's Trace	0,038	0,394 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,758
	Wilks' Lambda	0,962	0,394 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,758
	Hotelling's Trace	0,039	0,394 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,758
	Roy's Largest Root	0,039	0,394 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,758
<b>x2</b>	Pillai's Trace	0,111	1,247 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,310
	Wilks' Lambda	0,889	1,247 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,310
	Hotelling's Trace	0,125	1,247 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,310
	Roy's Largest Root	0,125	1,247 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,310
<b>x3</b>	Pillai's Trace	0,382	6,175 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,002
	Wilks' Lambda	0,618	6,175 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,002
	Hotelling's Trace	0,618	6,175 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,002
	Roy's Largest Root	0,618	6,175 <sup>b</sup>	3,000	30,000	0,002

Tablo 4'e bakıldığında çok değişkenli analiz ile elde edilen dört farklı test sonucuna ait p-değerleri görülmektedir. Bu sonuçlar,  $x_1$ ,  $x_2$  ve  $x_3$  bağımsız değişkenlerinin finansal performans göstergesi olarak modele eklediğimiz  $y_1$ ,  $y_2$  ve  $y_3$  bağımsız değişkenleri üzerinde bir bütün olarak anlamlı bir etkisi olup olmadığını göstermektedir.

Her dört test için de  $x_1$ 'e ait p-değeri= 0,758>0,05 olduğu için, halka açıklık oranı ( $x_1$ ) ile finansal performans arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur. Diğer bir ifadeyle, hiçbir güven düzeyinde  $H_0$  hipotezi reddedilemez.

Benzer şekilde, kontrol değişkenlerinden  $x_2$ 'ye ait p-değeri= 0,310>0,05 olduğundan, şirketin piyasa kapitalizasyonu veya büyüklüğü ile finansal performans arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur. Diğer

tarafından,  $x_3$ 'e ait p-değeri= 0,002<0,05 olduğu için, şirketin kaldıraç oranının finansal performansa ait üç değişken üzerinde önemli bir etkisi vardır. Burada  $x_3$  bağımsız değişkenine ait  $\beta$  katsayısını gösteren Wilks' Lambda değerine bakarsak, şirketin kaldıraç oranı bir birim arttığında finansal performansının 0,618 birim artacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 5 halka açıklık oranının farklı bağımlı değişkenlerin her birine etkilerini gösteren basit regresyon testlerine ait sonuçları vermektedir.

**Tablo 5. Değişkenler Arası Etkilerin Testleri**

	Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
<b>Corrected Model</b>	y1	0,072 <sup>a</sup>	3	0,024	5,952	0,002
	y2	0,128 <sup>b</sup>	3	0,043	2,118	0,117
	y3	0,930 <sup>c</sup>	3	0,310	1,133	0,351
<b>Intercept</b>	y1	0,127	1	0,127	31,258	0,000
	y2	0,401	1	0,401	19,895	0,000
	y3	9,832	1	9,832	35,931	0,000
<b>x1</b>	y1	0,001	1	0,001	0,298	0,589
	y2	0,017	1	0,017	0,852	0,363
	y3	0,264	1	0,264	0,965	0,333
<b>x2</b>	y1	0,014	1	0,014	3,412	0,074
	y2	0,067	1	0,067	3,348	0,077
	y3	0,535	1	0,535	1,957	0,171
<b>x3</b>	y1	0,067	1	0,067	16,638	0,000
	y2	0,080	1	0,080	3,976	0,055
	y3	0,439	1	0,439	1,604	0,214
<b>Error</b>	y1	0,130	32	0,004		
	y2	0,645	32	0,020		
	y3	8,757	32	0,274		
<b>Total</b>	y1	0,538	36			
	y2	2,437	36			
	y3	72,124	36			
<b>Corrected Total</b>	y1	0,202	35			
	y2	0,773	35			
	y3	9,686	35			

Yukarıda görüleceği üzere,  $x_1$  halka açıklık oranı ile hiçbir bağımlı değişken arasında anlamlı bir ilişki olmadığı anlaşılmaktadır (p-değerleri  $y_1$ ,  $y_2$  ve  $y_3$  için sırasıyla  $0,589>0,05$ ;  $0,363>0,05$ ; ve  $0,333>0,05$ ). P-değerlerine bakarsak, şirket büyüklüğünün ( $x_2$ ) %90 güven düzeyinde  $y_1$  (p-değeri= 0,074<0,10) ve  $y_2$  (p-değeri= 0,077<0,10) bağımlı değişkenlerinin her birisi ile ayrı ayrı anlamlı bir ilişkisi olduğu söylenebilir. Kaldıraç oranı ile  $y_1$  (p-değeri= 0,000<0,01) ve  $y_2$  (p-değeri= 0,055< 0,05) bağımlı değişkenlerinin her birisi arasında ayrı ayrı %99 ve %95 güven düzeylerinde anlamlı ilişki vardır.

Halka açıklık oranı ile finansal performans arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememesi, hata terimleri arasında ilişki olup olmadığının araştırılmasını gerektirmektedir. Bu amaçla, görünürde ilişkisiz regresyon modeli hata terimleri arasındaki korelasyon matrisi ve Breusch- Pagan bağımsızlık testi yapılmıştır. Tablo 6 ile hata terimleri arasında orta düzeyde pozitif korelasyon olduğu anlaşılmaktadır. Elde edilen Breusch-Pagan bağımsızlık testi sonucuna göre  $\chi^2(3) = 44,186$  ve  $Pr = 0.0000$ 'dır ve olasılık değerinin 0,05'in altında gerçekleşmiş olması, denklemlerdeki hata terimlerinin birbirleriyle ilişkili olduğunu göstermektedir. Bu durumda, "Görünürde İlişkisiz Regresyon- SUR" Modeli kullanılabilir.

**Tablo 6. Hata Terimlerinin Korelasyon Matrisi**

	y1	y2	y3
y1	1,000		
y2	0,701	1,000	
y3	0,617	0,597	1,000

SUR modeli, bağımlı ve bağımsız değişkenler hakkındaki verilerle analiz edilebilen iki ya da daha fazla regresyon ilişkisinin bir koleksiyonu olması durumudur. Her bir denklemin tek tek analizi yerine regresyon denklemleri

kümesinin ortak analizi ile birçok uygulamalı problem için daha iyi çözümlere yol açan daha kesin ölçüm ve tahminler elde edilmektedir (Zellner, 2006).

Çalışmamıza konu veri setinde olduğu gibi, denklemlerin hata terimleri arasında korelasyon olması halinde, denklemler ilişkili olmakta ve denklemlerin denklem- denklem analizinden ziyade ortak analizi, regresyon katsayılarının, diğer parametrelerin ve bağımlı değişkenlerin gelecekteki değerlerinin daha kesin tahmin edilmesine yol açmaktadır (Zellner, 2006).

**Tablo 7. Görünürde İlişkisiz Regresyon Analizi Sonuçları**

VARIABLES	1 y1	2 y2	3 y3
<b>x1</b>	-0,0356 (0,0615)	-0,134 (0,137)	-0,527 (0,506)
<b>x2</b>	0,0000001* 0	0,00000* 0	5,65e-11 0
<b>x3</b>	-0,287*** (0,0664)	-0,313** (0,148)	-0,733 (0,546)
<b>Constant</b>	0,188*** (0,0317)	0,335*** (0,0708)	1,658*** (0,261)
<b>Observations</b>	36	36	36
<b>R-squared</b>	0,358	0,166	0,096

Tablo 7'ye göre, halka açıklık oranı ( $x_1$ ) ile bağımsız değişkenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmamaktadır. Öte yandan, şirket büyüklüğü ( $x_2$ ) ile ROA ( $y_1$ ) ve ROE ( $y_2$ ) arasında %99 güven düzeyinde anlamlı bir ilişki var iken Tobin q ( $y_3$ ) arasında yoktur. Kaldıraç oranı ( $x_3$ ) ve ROA ( $y_1$ ) arasında %90 güven düzeyinde, ROE ( $y_2$ ) arasında ise %95 güven düzeyinde anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir.

## 5. SONUÇ

Berle ve Means (1932)'in mülkiyet yapısı ve karlılık arasındaki ilişkiyi incelemesi ile literatürde mülkiyet yapısı ile finansal performans arasındaki ilişkiyi tespit etmeye yönelik çalışmalar yer almaya başlamıştır. Bu çalışmada mülkiyet yapısının bileşenlerinden halka açıklık oranının şirketlerin finansal performansları üzerinde bir etkisinin olup olmadığı araştırılmıştır. BİST100 Endeksi'nde yer alan imalat şirketlerinden 2017 yılında dönem net zararı elde eden üç şirket hariç tutulmak suretiyle 36 şirketin finansal verileri Merkezi Kayıt Kuruluşu ve Bloomberg Veritabanı'ndan elde edilerek analize dâhil edilmiştir. Çalışmada, muhasebe bazlı finansal performans göstergelerinden ROA, ROE ve piyasa bazlı finansal performans göstergelerinden Tobin q değişkenlerini birlikte dikkate alan çok değişkenli çoklu regresyon modeli ve görünürde ilişkisiz regresyon modeli kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre, şirketlerin halka açıklık oranı (fiili dolaşımdaki pay oranı) ile finansal performansları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir. Çalışma ile elde edilen bulgular Tükenmez (2016), Önem ve Demir (2015) ve Güler ve Uçma (2011) sonuçları ile benzerlik göstermektedir. Ayrıca, Kakilli Acaravcı ve diğerleri (2015) ve Topaloğlu ve diğerleri (2016) çalışmalarında Tobin q ile halka açıklık oranı arasında bir ilişki tespit edememiştir.

Sonraki çalışmalarda halka açıklık oranının yanı sıra hem mülkiyet yoğunluğunun tüm yönleriyle hem de mülkiyet karmasının araştırma kapsamına dâhil edilmesinin ve veri setinin artırılmasının kurulacak modelin finansal performansı açıklama gücünü artıracağına inanılmaktadır.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Etik Onay:** Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

**Yazar Katkısı:** Zeynep Yaroğlu (%50), Ganite Kurt (%50)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The authors declare that there is no conflict of interest.

**Funding:** The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Ethical Approval:** This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

**Author Contributions:** Zeynep Yaroğlu (50%), Ganite Kurt (50%)

---

## KAYNAKÇA

- Akman Hoşal N., Mugan Simga C. ve Akışık O. (2015). Ownership concentration effect on firm performance in Turkey. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(1), 33-56.
- Aksoy, T. ve Bozkuş S. (2010). The impact of corporate governance on accounting measures of financial performance, liabilities volume, credit usage and trade openness in the light of crises: An empirical study on Turkish SMSs. *World of Accounting Science*, 3(12), 23-42.
- Alipour, M. (2013). An investigation of the association between ownership structure and corporate performance: Empirical evidence from Tehran Stock Exchange (TSE). *Management Research Review*, 36(11), 1137-1166.
- Aytekin S. ve İbiş A. (2014). Mülkiyet yapısının işletmelerin finansal performansı üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi: BIST Metal Eşya, Makina Endeksi (XMESY) üzerinde bir uygulama. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 40, 119-130.
- Bayraktaroğlu A. (2010). Mülkiyet yapısı ve finansal performans: İMKB örneği. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(2), 11-20.
- Berle, A.A. ve Means, G.C. (1932). *The modern corporations and the private property*. MacMillan, New York.
- Berger, A. N. ve Bonaccorsi Di Patti, E. (2006). Capital structure and firm performance: A new approach to testing agency theory and an application to the banking industry. *Journal of Banking & Finance*, 30(4), 1065-1102.
- Bhagat S. ve Bolton B. (2008). Corporate governance and firm performance. *Journal of Corporate Finance*, 3(14), 257-273.
- Bradshaw, M. (2002). The use of target prices to justify sell-side analysts' stock recommendations. *Accounting Horizons*, 16(1), 27-41.
- Bostancı, F. ve Kılıç, S. (2010). Şirketlerde halka açıklık oranının piyasa performansına etkisi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası üzerine ampirik bir çalışma. *İMKB Dergisi*, 12(45), 1-25.
- Çalışkan M. M. T. ve Kerestecioğlu S. (2013). Effects of free float ratios on stock prices: An application on ISE. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 14(2), 165-174.
- Çam A.V. (2016). Halka açıklık oranının firmaların kârlılığına etkisi: Tekstil sektöründe bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 519-531.
- Doğan M. ve Topal Y. (2015). Sahiplik yapısının firma performansı üzerine etkisi: Türkiye örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(20), 165-177.
- Elitaş B. L., Doğan M. ve Kevser M. (2017). Finansal sıkıntı ve sahiplik yapısı arasındaki ilişki: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(4), 787-804.
-

- 
- Ersoy H. ve Koy A. (2015). The relationship between corporate performance and ownership structure: Evidence from Turkey. *Emerging Markets Journal*, 2(5), 9-18.
- Fishman J., Gannon G. ve Vinning R. (2005). Ownership Structure and Corporate Performance: Australian Evidence. *16th Asian Finance Association Conference*, (Asian Financial Association), Kuala Lumpur, Malaysia, 1-44.
- Grossman, S. J. ve Hart O. D. (1986). The costs and benefits of ownership: A theory of vertical and lateral integration. *Journal of Political Economy*, 94(4), 691-719.
- Güler S. ve Uçma T. (2011). Mülkiyet yapısı değişkenlerinin işletme performansı üzerindeki etkisi: İMKB 30 Endeksi üzerine bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(4), 221-240.
- Gürsoy G. ve Aydoğan K. (2002). Equity ownership structure, risk taking, and performance: An empirical investigation in Turkish Listed Companies. *Emerging Markets Finance and Trade*, 6(38), 6-25.
- Hartung J. ve Knapp G. (2005). Multivariate Multiple Regression. s. 1370–1373, (Ed.) Everitt B. S. ve Howell D. C., *Encyclopedia of Statistics in Behavioral Science*, Cilt 3, John Wiley & Sons, Ltd, Chichester, İngiltere.
- Jensen, M. (1993). The Modern Industrial Revolution, exit, and the failure of internal control systems. *The Journal of Finance*, 48(3), 831-880.
- Kakilli Acaravcı S., Kandır S.Y. ve Zelka A. (2015). Kurumsal yönetimin BIST şirketlerinin performanslarına etkisinin araştırılması. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1), 171-183.
- Keskin, H. İ. (2019). Türkiye'nin turizm talebinin tahmininde görünürde ilişkisiz regresyon modelinin kullanılması. *Journal of Tourism Theory and Research*, 5(2), Futourism, 182-190.
- Konak, F. ve Kendirli, S. (2015). Sermaye yoğunlaşmasının firma performansı üzerine etkisi: BİST Gıda ve İçecek Endeksi uygulaması. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 15, 123-134.
- Önem H. B. ve Demir Y. (2015). Mülkiyet yapısının firma performansına etkisi: BIST İmalat Sektörü üzerine bir uygulama. *Vizyoner Dergisi*, 6(13), 31-43.
- Sayılgan G. ve Sayman Y. (2012). İmalat şirketlerinin ortaklık yapılarının, finansman kararları üzerindeki etkisi: İMKB uygulaması (1998–2009). *İMKB Dergisi*, 12(48), 1-15.
- Sermaye Piyasası Kurulu (2010). *2010/30 Sayılı Haftalık Bülten*. Erişim Adresi: <http://www.spk.gov.tr/Bulten/Goster?year=2010&no=30>
- Shleifer, A. ve Vishny, R. (1997). A survey of corporate governance. *The Journal of Finance*, 52(2), 737-783.
- Srivastava A. (2011). Ownership Structure and Corporate Performance: Evidence from India. *International Journal of Humanities and Social Science*, 1(1), 23-29.
- Suadiye G. (2017). The effects of corporate governance practices on firm performance: Empirical evidence from Turkey. *International Journal of Research in Commerce & Management*, 8(11), 45-50.
- Topaloğlu E. E., Coşkun N. ve Özkan C. (2016). Sahiplik yapısı ile finansal performans arasındaki ilişkinin Borsa İstanbul 30 Endeksi'ndeki şirketlerde test edilmesi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 53(620), 85-107.
- Tükenmez N. M., Gençyürek A. G. ve Kabakcı C. Ç. (2016). Türk bankacılık sektöründe sahiplik yoğunlaşması ile finansal performans ilişkisinin incelenmesine yönelik ampirik bir çalışma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(30), 625-644.
- Zellner A. (2006). *Seemingly unrelated regressions*. International Encyclopedia of Social Sciences. Erişim Adresi: <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.503.6897&rep=rep1&type=pdf>
-

---

**SUMMARY**

The aim of companies is value maximization, and it has a great importance to reveal the variables that affect companies' financial performance. The determination of these variables provides significant information about the performance of the enterprises. The free float ratio, one of the factors that shape the ownership structure, gives information to the investors about the ownership structure of companies. For this reason, it is necessary to analyze the effect of free float ratio on the financial performance of companies.

In this study, the relationship between the free float ratio and financial performance of companies is examined by using the 2016 cross-sectional data of manufacturing companies whose stocks are traded in BIST100 Index. Free float ratio (FFR) is determined as the independent variable. Dependent variables consist of the accounting- based and market- based financial performance indicators. These indicators are set as return on assets (ROA), return on equity (ROE) and Tobin's Q ratio. The control variables, which are the second group of the independent variables of the model, are the leverage ratio and company size.

Dependent Variables		Source
<b>ROA</b>	Net Income / Total Assets	Bloomberg Terminal
<b>ROE</b>	Net Income / Shareholders' Equity	Bloomberg Terminal
<b>Tobin's Q</b>	(Liabilities Market Value+ Equity Market Value) / Total Assets	
Independent Variables		Source
<b>FFR</b>	Free Float Ratio	Public Disclosure Platform
<b>Company Size (S)</b>	Market Capitalization	Bloomberg Terminal
<b>Leverage (LEV)</b>	Total Liabilities / Total Assets	Bloomberg Terminal

The null hypothesis to analyze the effect of free float ratio on financial performance of a company is stated as:

$H_0$ : There is no statistically significant relationship between free float ratio and financial performance.

Unlike literature in Turkey, in this study, dependent variables are included in a single multivariate multiple regression model for maximum efficiency. Result of the multivariate multiple regression model is that the null hypothesis cannot be rejected at any confidence level, because there is no statistically significant relationship between free float ratio and the selected financial performance indicators.

Therefore, it is necessary to investigate whether there is a relationship between the error terms. For this purpose, the correlation matrix between the error terms of seemingly unrelated regression (SUR) model and the Breusch-Pagan independence test are performed. According to the results of SUR model, no statistically significant relationship is found between the free float ratio and financial performance of the companies.

In future studies, it is believed that including all aspects of ownership density as well as ownership mix (in addition to the free float ratio) and increasing the data set will raise the explanation power of the regression models.

## Şeffaflık Raporları ve Denetim Kalitesi İlişkisinin İncelenmesi\*

Aslıhan KURT<sup>1</sup>

Cevdet Yiğit ÖZBEK<sup>2</sup>

### Özet

Bu çalışmada bağımsız denetim firmalarının sunmuş oldukları şeffaflık raporlarında sunulan bilgilerden hareketle bağımsız denetimin kalitesi ölçülmeye çalışılmıştır. Aralık 2012'de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine yıllık şeffaflık raporlarını Kamu Gözetim Kurumu'na (KGK) bildirmeleri ve kendi internet sitelerinde yayımlamaları zorunluluğu getirilmiştir. Çalışmada denetim geliri, kalite göstergesi olarak ele alınmıştır ve bağımsız denetimin kalitesiyle ilişkilendirilen unsurların bağımsız denetim gelirine etkisi incelenmiştir. Bu çalışmanın verileri Kamu Gözetim Kurumu web sitesinde bulunun ve şeffaflık raporu yayımlayan bağımsız denetim şirketlerinin 2017-2018-2019 yıllarına ait şeffaflık raporlarından elde edilmiştir. Çalışmada analiz yöntemi olarak SPSS programında çoklu doğrusal regresyon analizi ve frekans analizi kullanılmıştır. Bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayıları, kilit yönetici sayıları, sorumlu denetçi sayıları, denetim ekibi, KAYİK denetimi sayısı, uluslararası ağa dâhil olma durumları ve ilişkili denetim kuruluşlarına sahip olma durumları bağımsız denetimin kalitesiyle ilişkilendirilen değişkenler olarak belirlenmiştir. Yapılan analiz sonuçlarına göre ortak sayısı ve kilit yönetici sayısı değişkenlerinin bağımsız denetim kalitesini negatif etkilediği, KAYİK denetim sayısının ve denetim ağına dâhil olma durumunun bağımsız denetim kalitesini pozitif etkilediği, diğer değişkenlerin bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkisinin yıllar içerisinde değişiklik gösterdiği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Şeffaflık Raporları, Denetim Kalitesi, Bağımsız Denetim Şirketleri

### Examination of the Relationship of Transparency Reports and Audit Quality

#### Abstract

In this study, it has been tried to measure the quality of independent auditing based on the information presented in the transparency reports submitted by independent audit firms. In December 2012, independent audit companies conducting audits of Public Interest Institutions (PIE) were obliged to report their annual transparency reports to the Public Oversight Authority (KGK) and to publish them on their own websites. In the study, audit income is considered as a quality indicator and the effects of the factors associated with the quality of independent auditing on the independent audit income are examined. The data of this study were obtained from the 2017-2018-2019 transparency reports of the independent audit companies, which are available on the website of the Public Oversight Authority and published transparency reports. Multiple linear regression analysis and frequency analysis in SPSS program were used as analysis methods in the study. The number of partners, the number of key managers, the number of responsible auditors, the audit team, the number of PIE audits, the status of being included in the international network and the ownership of related audit firms of the independent audit companies have been determined as the variables associated with the quality of independent auditing. According to the results of the analysis, it has been determined that the variables of the number of partners and the number of key managers affect

#### Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 10.1.2022 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 27.1.2022

\* Bu çalışma Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK danışmanlığında Aslıhan KURT tarafından Temmuz 2021 tarihinde tamamlanan "Bağımsız denetim şirketlerinin yayımladıkları şeffaflık raporlarının denetim kalitesi açısından değerlendirilmesi" başlıklı ve 678693 tez no'lu yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

<sup>1</sup> Sorumlu Yazar, Yüksek Lisans Öğrencisi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Bankacılık Ana Bilim Dalı, kurtaslihan.29@gmail.com, <http://orcid.org/0000-0002-7737-1227>

<sup>2</sup> Prof. Dr. Kırklareli Üniversitesi, İşletme Bölümü, [yigitobek@klu.edu.tr](mailto:yigitobek@klu.edu.tr) <http://orcid.org/0000-0002-5554-8124>

**Atf (Citation)::** Kurt, A. ve Özbek, C., Y. (2022). Şeffaflık raporları ve denetim kalitesi ilişkisinin incelenmesi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 2(1), 58-76.

the independent audit quality negatively, the number of PIE audits and the status of being included in the audit network positively affect the independent audit quality, and the effect of other variables on the independent audit quality has changed over the years.

**Keywords:** *Audit Quality, Transparency Reports, Independent Audit Firms*

## 1. GİRİŞ

Sermaye piyasalarının gelişmişlik derecesi o piyasada oluşan güven ortamının sağlanması ile değerlendirilir. Güven ortamı yatırımcıların sunulan bilgilerin doğruluğu konusunda kuşku duymamaları ve kararlarını verirken finansal bilgileri kullanmaları ile paralellik arz etmektedir. Güven ortamının tesisinde ekonomik, politik, kültür gibi unsurlar etken olabilir. Bu etkilerin en aza indirilmesinde etkin olan diğer bir unsur ise bağımsız denetimdir.

Bağımsız denetim, işletmelerin sunmuş oldukları finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş kriterlere göre (bu kriterler uluslararası standartlardır) sunulup sunulmadığı hususunda kanıtla dayandırılarak ve uluslararası denetim standartlarına uygun denetim teknikleri kullanılarak bir görüş oluşturma süreci olarak tanımlanabilir. Bu görüş, yatırımcı ve işletme ile ilgili diğer kişi ve kuruluşlar için önemli bir bilgi olma vasfını taşımaktadır. Tüm varsayımlar bu bilginin tarafsız, objektif ve yüksek kalite içerdiği ile ilgilidir.

Denetim literatürlerinde üzerinde sıkça durulan hususlardan biri denetimin ve denetçinin bağımsızlığıdır. Bağımsızlık görüş oluşturma sürecinde tarafsızlık ve objektiflik kavramının öne çıkmasıdır. Diğer taraftan tartışılan hususlardan birisi bağımsız denetim hizmeti alanlar ile bağımsız denetim hizmeti verenler açısından beklentilerin karşılanmasıdır. Hizmet vericiler bağımsız denetim firmaları/denetçiler bu beklentiyi karşılayamıyorsa bu durum beklenti boşluğu adı ile de anılmaktadır. Beklenti farkı ya da beklenti boşluğu bir kesimin beklentisinin karşılanamamasından ziyade tarafların beklentileri arasındaki farka işaret etmektedir. Bu durumda sunulan raporların amaçları sorgulanmaktadır. Bir başka sorgulanan husus ise bağımsız denetimin ve bağımsız denetçinin bağımsızlığıdır. Özellikle 2000’li yıllarda ortaya çıkan denetim odaklı şirket skandalları bu durumun sorgulanmasına ve önleyici tedbirlerin ve düzenlemelerin ele alınmasına neden olmuştur. Hedeflenen amaç denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik çalışmaların yapılmasını sağlamıştır. Hem denetim firmalarının hem denetçinin hem de denetim sürecinin kalitesinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır.

İşletmeler kendileri ile ilgili finansal durumları sundukları finansal tablolar ile açıklamaktadırlar. Sunulan bu tabloların şeffaf olması ve gerçeği yansıtması beklenmektedir ve bunun doğruluğu konusunda görüş bildiren ise bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçilerdir. Finansal bilginin doğruluğu hakkında görüş bildirenlerin kendilerinin de şeffaf olmaları beklenmekte, bu nedenle bağımsız denetim firmalarından da rapor sunmaları beklenmektedir. Bu raporlara şeffaflık raporları denilmektedir. Şeffaflık raporlarında sunulan raporlar, ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte tamamı asgari sunulması gereken bilgileri kapsamaktadır. Şeffaflık raporlarının sunulması ile bağımsız denetim firmalarının kendilerinin de kaliteli bir denetim çalışması yapma ve kaliteyi artırma konusunda özendirici olacağı düşünülmektedir. Bu çalışmanın konusu da bağımsız denetim şirketlerinin hazırladıkları şeffaflık raporlarının denetim kalitesi açısından değerlendirilmesidir.

Çalışmanın birinci bölümünde, bağımsız denetim ve kalite kavramı üzerinde durulacaktır. Bu bölümde bağımsız denetimin tanımı, unsurları, bağımsız denetimin taraflara sağladığı faydalar anlatılarak bağımsız denetimde kalite kavramı açıklamaya çalışılacaktır. İkinci bölümde kamuyu aydınlatmada şeffaflığın önemi, bağımsız denetim şeffaflık ilişkisi, şeffaflık raporlamasının düzenlenmesi, raporda bulunması gereken unsurların açıklaması ve kalite ile ilişkinin kurulması konuları üzerinde durulacaktır. Üçüncü bölümde ise şeffaflık raporlarında sunulan bilgiler ile denetimin kalitesinin ölçülmesine yönelik bir model üzerinde çalışılmıştır.

## 2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Ticaretin gelişmesi ile denetimin, meslek olarak ilk defa 1200’lü yıllarda kullanıldığı ve ilk muhasebe denetçileri örgütünün 1500’lü yılların sonlarında Venedik’te kurulduğu bilinmektedir (Uzay ve diğerleri, 2009: 128). İşletmelerin büyümesi, küresel bir ekonomi içerisinde yer alması işlem hacimlerinin ve bilgi kullanıcılarının sayılarının artması hem muhasebenin hem de denetimin kapsamını, usul ve esaslarını ihtiyaçlara göre değiştirmiştir. Finansal muhasebe, parasal işlemlerin kaydedilmesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve



uluslararası finansal raporlama standartlarını temel alarak finansal tablolar aracılığıyla ilgili kullanıcılara bilgi sunar. Ayrıca denetim standartlarına uyumlu olarak yapılan denetim faaliyeti ile muhasebenin ürettiği bilgilerin doğruluğuna dair güvence vererek bu bilgilerin değerinin artırmasına neden olmaktadır. Bu nedenle denetim ile muhasebe birbirinin tamamlayıcısı olup finansal tablolar muhasebe denetiminin konusunu oluştururken, muhasebe ilkeleri de denetimin ölçütünü oluşturmaktadır (Güleç, 2019: 58).

Türkiye’de bağımsız denetimi düzenleyen otoritelerin yayımlamış olduğu yönetmeliklerde bağımsız denetimin tanımı yapılmış olup; Sermaye Piyasası Kurulu Seri:X No:22 sayılı tebliğde;

*“İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması”* şeklinde tanımlamıştır.

Bağımsız denetimin en temel amacı, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasal mevzuat çerçevesinde raporlayan işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunum yapıp yapmadıklarının araştırılmasıdır (Özer, 1997: 87). Bağımsız denetimden bahsedebilmek için aşağıdaki unsurların bir arada olması gerekir.

- \* İktisadi bir olayın gerçekleşmesi,
- \* Bu iktisadi olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin bir görüş oluşturulması,
- \* Bu sürecin bir standarda göre (bağımsız denetim standartları) yapılması,
- \* Ulaşılan görüşün raporla sunulması

İşletmeye yatırım yapacakların en önemli bilgi kaynağı finansal tablolardır. Bu tablolarda sunulan bilgiler yatırımcı açısından alacakları kararlarda en önemli bilgi kaynağıdır. İşletmelerin ilgili tarafları, ihtiyaçları olan bilgileri işletme tarafından sunulan finansal raporlardan edinirler. Sunulan bu bilgilerin güvenilir bilgi olması önem arz eder. Zira ilgili taraflar bu bilgilere bakarak işletme ile ilgili önemli kararları alırlar. Sunulan bilgilerin güvenilir olmaması yanlış kararların alınmasına dolayısıyla finansal piyasalara olan güvenin azalmasına neden olacaktır. Finansal piyasalarda güven sorunu oluşması ise ekonomik sistemin bozulmasına kadar uzayan bir döngüyü oluşturacaktır. Diğer taraftan başka bir işletme için verilecek olan karardan vazgeçmeye neden olacak doğru olmayan finansal bilgilerle alınacak kararlar, haksız rekabete de neden olacaktır. Çünkü alınan bu karar başka bir işletme için alınacak karardan vazgeçilerek hem işletme açısından hem yatırımcı açısından zararlı sonuçlanacak bir karara dönüşebilir (Arens and Loebbecke, 1994: 1).

Diğer taraftan gelişen ve büyüyen faaliyet hacimleri ile işletmeler yöneticileri açısından da güvenilir bilgi sunamama riski ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu riski azaltmakta da bağımsız denetim önemli bir görev yapmaktadır. Çünkü denetim aynı zamanda işletme yönetimini hatalı finansal bilgi sunulmasından koruyucu bir danışmanlık görevi de yapmaktadır. Sunulan bu bilgilere bireysel olarak erişmenin güçlüğü, işlem hacimlerinin çokluğu ve karmaşık oluşu, finansal bilgiyi sunanların eğilimleri gibi nedenlerle sunulan bu bilgilerin güvenilirliği ile ilgili bağımsız bir kişi veya kuruluşun onayına ihtiyaç duyulmaktadır (Bozkurt, 2012: 20-21). İşletmelerin faaliyet hacimlerinin artması, veri akışının artması ve karmaşıklaşması, bilgiyi sunan ile bilgiyi talep edenlerin çıkar çatışmalarının olması nedeniyle bilgi yararlanıcılarının bilgilerin güvenilirliğini ölçmeleri zor olmaktadır. Belirtilen bu nedenlerle bu hizmeti görece bağımsız uzman kişi ve kuruluşlara ihtiyaç bulunmaktadır. Sunulan bu bilgilerin güvenilirliğini sağlayan kaynak ise bağımsız denetim ve sunulan bağımsız denetim raporlarıdır.

İşletme ölçeklerinin büyümesi, ticaretin uluslararasılaşması şirketlerin halka açılmaları vb. nedenler denetime ihtiyaç duyanların sayısını ve niteliğini etkilemiştir. Bağımsız denetim, işletme ve işletme yönetimi, ortaklar, sermaye piyasasında işlem gören yatırımcılar, işletmeye borç verenler vb. geniş bir kullanıcı kitlesine yarar sağlamaktadır.

### 3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

Kalite kavramı en genel olarak amaca uygunluk veya mükemmellik derecesi olarak tanımlanmaktadır (Kobu, 2010: 8). İşletmecilik anlayışı ile kalite ise; işletme tarafından üretilen ürün veya sunulan hizmetin önceden belirlenen veya doğabilecek ihtiyaçlarını karşılayabilme özelliklerinin toplamı veya amaca uygunluk olarak tanımlanırken (Yurdakul, 2005: 28) bir başka tanımda kalite, müşteri ihtiyaçlarının beklentilerine uygun olarak karşılanması, fiyatların düşürülmesi ve standartların yükseltilmesini sağlayan yönetim aracı olarak ifade edilmektedir (Kapucugil, 2007: 206). Bolat (2000) ise kaliteyi, bir mal veya hizmetin belirli bir fiyat düzeyinde müşterinin istek ve ihtiyaçlarına uygunluk derecesi olarak tanımlamaktadır (Bolat, 2000: 2). Görüldüğü üzere bağımsız denetimde ortak nokta bağımsız denetim hizmetinden beklenen amaca uygunluk derecesidir. Bağımsız denetimden beklenti ise denetlenen finansal tabloların önemli yanlışlık ve suiistimalleri içermemesidir. Yaşanan şirket skandalları bağımsız denetim olgusunun dolayısıyla denetçi bağımsızlığının sorgulanmasına sebep olmuş ve denetim raporları ile ilgili güven sorunu yaşanmıştır. Bu nedenle de denetim kalitesi üzerinde en çok tartışılan konulardan biri olmuştur. Bağımsız denetimde sunulan hizmetin kalitesinin sağladığı faydalar aşağıda sıralanmıştır (Alpaslan ve Haksever, 2013: 50-51; Akçay ve Bilen, 2018: 230):

- Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim firmasının güvenilirliğini artırır ve bununla birlikte gelen itibarı korur.
- Bağımsız denetçilerin etik değerlere olan tutumlarını yükseltir.
- Bağımsız denetim firmasına rekabet avantajı sağlayarak pazar payının artmasını sağlar.
- Müşteri sadakati sağlar.
- Sermaye piyasalarına olan güveni artırır.
- Bilgi asimetrisini ortadan kaldırır.
- Ortakların haklarının korunmasını sağlar.
- İşletme yönetiminin doğru karar alabilmesini sağlar.
- Yatırımcıların doğru karar almalarına yardımcı olur
- Denetim firmasına başarısızlık sebebiyle dava açılma riski azaltılmış olur (Ricchiute, 1982: Aktaran, Oktay, 2013: 49).

#### 3.1. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Etmenler

Denetim kalitesini etkileyen çok farklı unsurlar bulunmaktadır. Bunların bir kısmı denetçi ile ilgili, bir kısmı denetim firmalarıyla ilgili bir kısmı ise diğer etkenlerdir (Sevim ve Sarıca, 2017: 8-11).

Kaliteli bir denetimin en önemli unsurlarından biri denetimde görev alan denetim ekibi ve sorumlu baş denetçidir. Denetçi açısından denetim kalitesini etkileyen en önemli unsur, denetçi bağımsızlığıdır. Denetçi bağımsızlığının denetim raporlarının doğruluğu arasında doğrusal bir ilişki içerisinde olacağı düşünülmektedir. Bağımsız denetim ekibinde bulunan denetçilerin mesleki bilgisi ve tecrübesi de incelenen finansal tabloların güvenilirliği konusunda önemli bir etken olduğu ifade edilebilir. Denetçi hem uygulanan standartlar hem yasal düzenlemeler hem de sektöre ilişkin düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olmalıdır.

Bağımsız denetim firmalarının kalitesini etkileyen unsurlar olarak denetim şirketinin büyüklüğü, ulusal veya uluslararası olması, uluslararası kuruluşun üyesi olup olmaması, kalite kontrol sistemine sahip olup olmaması, bilgi teknolojilerine yaptıkları yatırımlar ve bilgi teknolojilerini etkin kullanıp kullanmadıkları, etik ilkelere uyum, denetim şirketinin vermiş olduğu eğitim ve eğitim saatleri sayılabilir.

#### 3.2. Bağımsız Denetimin Kalitesinin Belirlenmesine İlişkin Yaklaşımlar

Bağımsız denetim kalitesinin belirlenmesinde iki seviye öne çıkmaktadır. Bunlardan biri finansal tablolardaki güvence seviyesi, diğeri ise standartlara uygunluk seviyesidir (Tritschler, 2013: 12). Finansal tablolardaki güvence seviyesi De Angelo'nun 1981 yılında bağımsız denetim kalitesini ölçmeye yönelik olarak yapmış olduğu çalışmada, denetim kalitesini denetçinin finansal tablolarda var olan suiistimalleri ortaya çıkartması ve bu suiistimalin raporlanması (De Angelo, 1981: 186) şeklinde tanımlanmıştır. Diğer taraftan denetim kalitesinin finansal tabloya dayandırılarak ölçülmesinin çok kolay olmadığı, bu ölçümü zorlaştıran faktörlerin olduğu ifade

edilmektedir (IAASB, 2013: 15); Çünkü denetimin doğası gereği denetim sürecinde oluşan görüşün bir kanaate dayalı olması bu süreçte görüşün oluşmasını sağlayan kanıtların ve denetim bulgularına ilişkin şeffaflığın olmaması denetim kalitesini ölçmeyi zorlaştırmaktadır. Bu yaklaşımda; denetim kalitesi temel olarak iki bileşenle tanımlanmaktadır. Bunlar denetçinin önemli yanlışlığı tespit edememesi ve tespit edemediği bu riskle hareket etmesidir. Birinci unsur denetçinin mesleki yeterliliği ile ilgiliyken ikinci unsur denetçinin mesleki şüpheciligi ve bağımsızlığı ile ilgilidir (Knechel ve diğerleri, 2013: 4).

Bağımsız denetimin kalitesi, denetim sürecinin, denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini gerektirir. Denetim standartları denetim sürecini yürüten meslek mensuplarına bir kılavuz işlevi görür ve ulusal denetim şirketlerinin uluslararası denetim şirketleri ile rekabetini güçlendirir. Bağımsız denetimin kalitesi denetim sürecinin düzenleyiciler tarafından belirlenen standartlar çerçevesinde yapılması ile mümkün olacaktır. Bu husus denetimin tanımına da girmiştir. Denetim; *“bir işletmenin finansal tablolarına ait bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmek amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen bütün bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesiyle defter, kayıt ve belgeler üzerinde denetlenerek değerlendirilmesi ve rapora bağlanması faaliyetidir”*.

Standartlara uygunluk; öncelikle bağımsız denetimde denetlenecek gerçeğe uygun sunum yapılan finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine uygun düzenlenmesi koşulu ile başlar ve bu sürecin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (AICPA) veya Uluslararası Denetim Standartları ile denetlenmesini ifade eder.

### 3.3. Denetim Kalitesi ile ilgili Yapılan Düzenlemeler ve Kalite Göstergeleri

2000’li yıllarda ABD’de ve Avrupa’da yaşanan denetim zayıflıklarından ortaya çıkan şirket skandalları bağımsız denetimin kalitesinin yeniden sorgulanmasına ve radikal düzenlemeler yapılmasına neden olmuştur. Bunların en önemlisi ve düzenlemelerin yapılmasını hızlandıran skandal, ABD’de ortaya çıkan Enron skandalıdır. Skandalın ortaya çıkması sadece ABD piyasalarını değil gelişmekte olan tüm piyasaları etkilemiştir (Beasley ve ark, 2013: 1). Enron skandalının neden olduğu ekonomik ve bağımsız denetime olan güven kayıpları nedeniyle ABD’de yatırımcıları korumak amacıyla ilk önemli yasal düzenleme Sarbanes-Oxley Yasası, 30 Temmuz 2002 tarihinde çıkarılmıştır.

Bağımsız denetime olan güven duygusunun güçlendirilmesi amacıyla çeşitli yasal düzenlemeler getirilmiş ve denetim sürecinin iyileştirilmesi amacıyla standartlar geliştirilmiştir. Kaliteli bir bağımsız denetimin amacı, finansal bilgi kullanıcılarının denetimden beklentilerini karşılamaktır. Denetimin kalitesini ve güvenilirliğini artırmak ve bilgi kullanıcılarının çıkarlarını gözetmek adına uluslararası meslek kuruluşları tarafından yayımlanan standartlar ve yasal düzenlemelerin ortak amacı kaliteli bir denetim faaliyetinin yürütülebilmesini sağlamaktır. SOX, PCAOB, IAASB, FRC ve Avrupa Komisyonu, bağımsız denetimde kalite kontrol ile ilgili olarak; bağımsız denetçi ve bağımsız denetim firmalarına ilişkin standartların oluşturulması ve geliştirilmesine yönelik düzenlemeler yapmaktadır. Bağımsız denetçiye yönelik düzenlemeler, muhasebe meslek kuruluşları ve düzenleyici kurumlar tarafından yapılmaktadır. Uluslararası düzenleyici kurumlar ve meslek örgütlerinin yapmış oldukları standartlarda bağımsız denetim kalitesine yönelik yaklaşımları birbirleriyle benzerlik göstermektedir (Esendemirli, 2013: 113).

Son yıllarda hem düzenleyici kuruluşlar hem de meslek örgütleri standart oluşturup denetimin kalitesinin ölçümü üzerine göstergeler belirlemişlerdir. Araştırmacılar ise bu göstergelerden yararlanarak denetimin kalitesini ölçmeye çalışmışlardır. Çalışmanın bu kısmında en çok kullanılan göstergeler ve bu göstergeler ile ilgili ölçülmeye çalışılan denetim kalitesi ilişkisi literatür açısından incelenmeye çalışılmıştır. Literatür incelendiğinde denetim kalitesinin temel göstergeleri şu şekilde özetlenebilir;

- Denetim Firmasının Büyüklüğü
- Bağımsız Denetim Ücreti
- Denetim Riski
- Bağımsız Denetçinin Sektöre Ait Uzmanlığı

- Bağımsız Denetim Hizmet Süresi
- Denetçi Rotasyonu
- Şeffaflık Raporları

### 3.4. Kalite Kontrol Standardı (KKS1)

2009 yılında IFAC tarafından yayımlanan “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol” (KKS1) başlığını taşıyan Kalite Kontrol Standardı, KGK tarafından çevirisi yapılarak uyarlanmış ve 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 02.10.2013 tarihinde 28783 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe girmiştir.

KKS1 denetim şirketlerinin denetim hizmetlerine ilişkin kalite kontrol sistemlerine dair sorumluluklarını düzenlemektedir. Bağımsız denetim firması denetim hizmeti yaptıkları müşterilerine ilişkin makul güvence hizmeti verirken aynı zamanda KKS 1 standardı uyarınca, bağımsız denetim firmalarının kalite kontrol ile ilgili sorumluluklarını ve etik ilkeler ile mesleki sorumluluklarını da yerine getirmek durumundadır. Tarihi finansal tabloların kalite kontrol prosedürlerine ilişkin denetim firması personelinin sorumlulukları, ilave standartlar Bağımsız Denetim Standartları 220’de (BDS) düzenlenmiştir. KKS-1’e göre denetim firması denetim faaliyetlerinde kalite kontrol sistemi kurmaktan ve sürdürmekten sorumludur. Söz konusu denetim faaliyetleri, finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetleri kapsamaktadır.

Bağımsız denetim firmaları aşağıda belirtilen yedi unsurla ilgili politikalar ve prosedürler içeren kalite kontrol sistemi kurarak tüm personelin bilgilendirilmesini ve sürekliliğini sağlamalıdır (KKS-1, 2013, madde 16):

- Bağımsız Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları
- Etik İlkeler
- Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi
- İnsan Kaynakları
- Denetimin Yürütülmesi
- İzleme
- Belgelendirme

### 3.5. Denetim Kalitesinin Bir Göstergesi Olarak Şeffaflık Raporlaması

2000’li yıllardan itibaren ortaya çıkan şirket skandalları tüm dikkatleri denetim şirketlerine çevirmiş ve bu şirketlerin güvenilirlikleri sorgulanmaya başlanmıştır. Bu nedenle düzenleyici kurumlar daha fazla müdahil olma yoluna gitmişlerdir (Deumes ve diğerleri, 2012: 193). Özellikle kurumsal yönetimin önemi artarken, kurumsal yönetimin en önemli ilkelerinden birisi olan şeffaflık kavramı öne çıkan ilkelerden biri olmuştur. Düzenleyici otoritelerin denetim şirketlerinden şeffaflık raporlarını yayımlamalarını istemelerinin en önemli nedenlerinden birisi de şeffaflığın sağlanması ile denetimin kalitesinin artırılmasıdır. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) şeffaflık raporunu, “denetim kuruluşlarının yürüttükleri denetimin kalitesini sağlamak için oluşturdukları kalite kontrol sisteminin unsurları ve kurumsal yönetimleri hakkında yatırımcıları ve diğer paydaşlara yönelik yayımladıkları rapor” olarak tanımlamaktadır (IOSCO, 2009). Denetim şirketlerinin de şeffaflık raporu yayımlamaları konusunda düzenlemeler yapılmıştır.

Denetim firmalarının sunmuş oldukları raporlar hem kamuyu aydınlatma hem de hissedarların haklarının korunması açısından son derece önem arz etmektedir. Bu nedenle makul güvence hizmeti veren denetim firmalarının da denetledikleri işletmelerden beklenen şeffaflığı, kendileri için de sunmaları beklenir (Demirkan ve Polat, 2016: 3).

Denetim firmaları tarafından, şeffaflık raporlarının hazırlanmasındaki önemli durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sevim ve Sarıca, 2017: 42).

- Denetim şirketine ve sunmuş olduğu raporlara olan güveni artırmaktadır.

- 
- Bağımsız denetim firmalarının yöneticilerinin yönetim faaliyetlerini etkinleştirir.
  - Bilgilere kolay bir biçimde erişilmesi, kuruluşların mevcut durumu hakkında ve gelecekle ilgili olası senaryoların değerlendirilmesinde kaynakların daha etkin dağıtılmasını sağlar.
  - Bağımsız denetim firmaları için uluslararası tanınırlığı, denetim yaptığı işletmelerin kurumsal oluşları, yayımlanmış olduğu raporlar, uluslararası yatırımcıların denetim firmalarına olan güvenini artırır.
  - Kuruluş içerisindeki disiplini ve denetim kalitesine önemi artırmaktadır.
  - Yatırımcılara ve paydaşlara olumlu bir etki yaratır.

Şeffaflık raporlarının yasal düzenlemeleri ve içerikleri ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyi'nin (European Parliament And The Council of The European Union) yayımlanmış olduğu 8. Şirketler Hukuku Yönergesi, bağımsız denetim şirketlerinin 2008 yılının haziran ayından itibaren şeffaflık raporu yayımlamalarını ve yıllık beyan etmelerini zorunlu kılmıştır. Direktifin 40. maddesi bir denetim firmasının yönetişimi ile ilgili aşağıdaki bilgilerin açıklanması gerektiğini belirtmektedir (IOSCO, 2009: 7).

- Denetim firmasının yasal ve mülkiyet yapısının açıklanması,
- Denetim firması bir denetim ağına bağlı ise, ağı yapısal ve yasal düzenlemelerinin açıklanması,
- Denetim firmasının yönetim yapısının açıklanması,
- Denetim firmasının iç kalite kontrol sistemine ilişkin açıklama, idari veya yönetim organı tarafından işleyişinin etkinliği hakkında açıklama,
- Denetim firmasının kalite güvence sisteminin en son ne zaman yapıldığına dair göstergenin açıklanması,
- Denetim firmasının raporun kapsadığı yıl denetimi yapılan kamu yararını ilgilendiren işletmelerin listesi,
- Denetim firmasının bağımsızlık ilkesi uygulamalarına ve bağımsızlık uyumluluğunun dahili bir incelemesinin gerçekleştirildiğine ilişkin açıklama,
- Denetim firmasının denetçilerin eğitiminin sürekliliğine ilişkin politikaların açıklanması,
- Denetim firmasının gelirlerinin ayrıntılı olarak gösterilmesi,
- Ortakların ücretlendirilme politikaları hakkında açıklama yapılması gerekmektedir.

ABD'de ise Kamu Gözetim Kurumu (PCAOB), denetim firmalarından periyodik şeffaflık raporları yayımlamalarını öngören hükümler yayımlamıştır. Hazine Danışma Komitesi Departmanı (U.S. Treasury Borrowing Advisory Committee) denetim firmalarına yönetim şeffaflığının genişletilmesi için tavsiyelerde bulunmuştur (IOSCO, 2009: 6). ABD'de bağımsız denetim firmalarının şeffaflık raporu hazırlaması konusunda yasal bir zorunluluk bulunmamaktadır.

İngiltere'de Finansal Raporlama Konseyi (FRC) 2010 yılında bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Mesleki İtibar Grubu (Professional Reputation Group -PRG-) Avrupa Birliği'nin yayımlanmış olduğu yönerge doğrultusunda kamu yararını ilgilendiren kuruluşların şeffaflık raporu yayımlamasını zorunlu kılmış ve finansal raporlama dönemi sonundan itibaren üç ay içerisinde denetim firmasının web sitesinde şeffaflık raporunu yayımlaması ve bu raporun iki yıl internet sitesinde kalmasını zorunlu kılmıştır. PRG ayrıca üyelerinin aleyhlerinde açılan yaptırım dosyaları hakkında şeffaflık raporlarında daha ayrıntılı bilgi sunmalarını istemiştir (Gürol ve Tüysüzöğlü, 2017: 194).

Türkiye'de Finansal Raporlama ve Denetim Standartları yayımlama, kaliteli ve güvenilir bir denetim ortamı oluşturulması görevini üstlenen KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36.maddesinde Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimini yapan bağımsız denetim firmalarına, yıllık bazda şeffaflık raporu yayımlama zorunluluğu getirmiştir (Kavut, 2017: 77). Bu rapor denetim firmalarının yönetim organı başkanı tarafından imzalanır ve denetim firmalarına ilişkin asgari olarak aşağıdaki bilgileri içerir. Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış kuruluşlar ilgili takvim yılını müteakip 3 ay içinde yıllık şeffaflık raporunu kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlanmasını zorunlu kılmıştır.

Denetim firmalarının şeffaflık raporunda bulunması gereken asgari bilgiler aşağıda sıralanmıştır (BDY, 2012: madde 36). a) Hukuki yapısı ve ortaklar ile ilgili açıklama, b) Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama, c) İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama, d) İlişkili denetim

firmaları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama, e) Organizasyon yapısı hakkında açıklama, f) Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi, g) Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi, h) Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama, i) Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama, j) Toplam gelirin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler, k) Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler, l) Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim firması yönetiminin beyanı, m) Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

#### 4. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNİN ŞEFFAFLIK RAPORLARININ DENETİM KALİTESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

##### 4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmada KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketlerinin 26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nce yayımlanması zorunlu hale getirilen şeffaflık raporları incelenmiştir. Araştırmada veri kaynağı olarak KGK sitesinde yayımlanmış olan şeffaflık raporları 2017-2018-2019 yılları itibarıyla esas alınmıştır. Araştırmada korelasyon analizi ile bağımsız denetim geliri ve şeffaflık raporlarındaki ölçülebilir değerler arasındaki ilişki ve çoklu doğrusal regresyon analizi ile şeffaflık raporlarındaki ölçülebilir değerlerin bağımsız denetim gelirine dolayısıyla denetim kalitesine etkisinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Ayrıca 2017-2018-2019 yıllarını kapsayan 241 şeffaflık raporuna bakılarak KGK tarafından asgari düzeyde açıklanması gereken bilgilerin frekans analizi yöntemi ile frekans tabloları ve grafikleri düzenlenmiştir. Bu analiz ile denetim firmalarının şeffaflık raporlarında sektöre yeterli düzeyde ve açıklanabilir bir bilgi sunup sunmadıklarına bakılmış olup çalışmanın oranlarla desteklenmesi amaçlanmıştır.

##### 4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın veri seti, Kamu Gözetim Kurumu'nun resmi internet sitesinde yayımlanan bağımsız denetim şirketlerinin 2017-2018 ve 2019 yıllarını kapsayan döneme ait şeffaflık raporlarından elde edilen toplam 241 veriden oluşmaktadır. Araştırmada SPSS programı kullanılarak çoklu doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Regresyon eşitliğine denetim geliri bağımlı değişken olarak dâhil edilirken, ortak sayısı, kilit yönetici sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekibi sayısı, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı, ilişkili denetim firmaları bağımsız değişkenler olarak dahil edilmiştir.

Regresyon analizi iki ve daha çok değişken arasındaki ilişkinin incelenmesinde kullanılan bir analiz yöntemidir. Basit regresyon modeli bir tane açıklayıcı değişkenin bulunduğu ve iki değişken arasındaki ilişkiyi inceleyen analiz yöntemi iken, çoklu regresyon modeli ise birden fazla açıklayıcı değişkenin yer aldığı ve ikiden fazla değişken arasındaki ilişkiyi inceleyen bir analiz yöntemidir. Bu analizde değişkenler arasındaki ilişkinin şekli sayısal olarak ifade edilmeye çalışılır. Değişkenler arasındaki ilişki doğrusal olabileceği gibi, doğrusal olmayan şekilde de olabilir (Çakıcı ve diğerleri, 2015: 243). Araştırmada kullanılan değişkenler ve tanımları aşağıdaki gibidir:

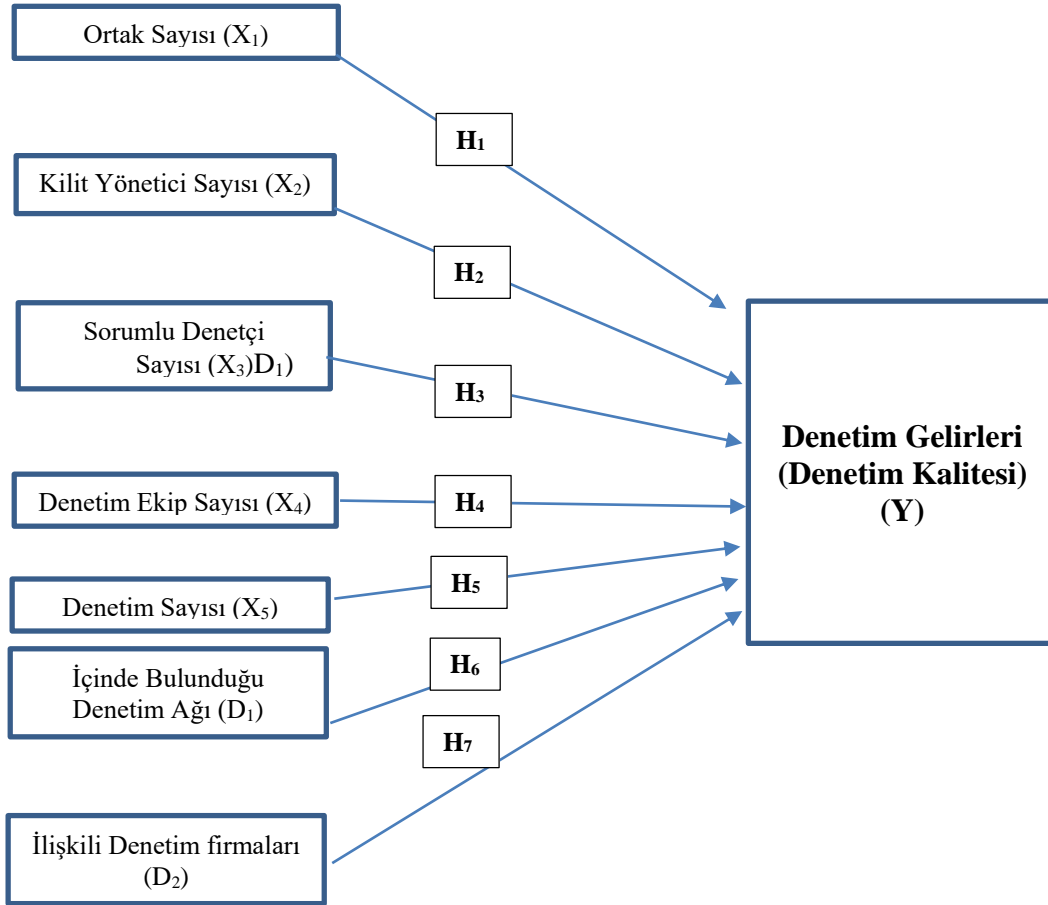
**Tablo 1. Araştırmada Kullanılan Değişkenler ve Tanımları**

	DEĞİŞKENLER	TANIMLAR
<b>Bağımlı değişken</b>	Denetim geliri (Y)	İncelenen yıl itibarı ile bağımsız denetim geliri
	Ortak sayısı (X1)	İncelenen yıl itibarı ile denetim firmalarının ortak sayısı
	Kilit yönetici sayısı (X2)	İncelenen yıl itibarı ile denetim firmalarında bulunan kilit yönetici sayısı
	Sorumlu denetçi sayısı (X3)	İncelenen yıl itibarı ile denetim firmalarında bulunan sorumlu denetçi sayısı
	<b>Bağımsız değişkenler</b>	Denetim ekibi sayısı (X4)
Denetim sayısı (X5)		İncelenen yıl itibarı ile KAYİK denetimi sayısı
İçinde bulunduğu denetim ağı (D1)		Denetim şirketi uluslararası denetim ağı üyesi ise 1, değil ise 0 değerini alan kukla değişken
İlişkili denetim kuruluşu (D2)		Denetim şirketinin ilişkili denetim kuruluşu varsa 1, yok ise 0 değerini alan kukla değişken.

### 4.3. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Literatürde bağımsız denetim şirketlerinin hazırladıkları şeffaflık raporlarına ilişkin birçok çalışma yapılmıştır. Genellikle bu çalışmalar denetim kalitesinin şeffaflık raporları ile ölçülmesine yöneliktir. Yapılan çalışmaların çoğunda frekans analizi, en küçük kareler yöntemi ve çoklu doğrusal regresyon yöntemi kullanılmıştır. Denetim kalitesi ile ilgili yapılan çalışmalarda Deis ve Giroux (1996), şeffaflık raporlarında sunulması istenen denetçi rotasyonu, denetim ücretinin ve denetim saatlerinin değişiminin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. AlThuneibat, Al Issa ve Beher'in (2010) çalışmalarında, denetim firmalarının büyüklüğü ile denetim kalitesi ayrıca denetim firması ile denetlenen işletme arasındaki uzun süreli sözleşmelerin denetim kalitesini nasıl etkilediğini ölçmeye çalışmışlardır (Erdoğan ve Bolak, 2016: 177). Şeffaflık raporları ile denetim kalitesine dair Türkiye'de yapılan çalışmalardan Erdoğan ve Kutay'ın (2016) yapmış oldukları çalışmada, bağımsız denetim şirketlerinin bağımsız denetimden elde ettikleri gelirler üzerinde bağımsız denetimin kalitesiyle ilişkilendirilen denetim şirketlerinin karakteristiklerinin etkisi en küçük kareler yöntemi ile incelenmiştir. Yazıcı'nın (2019) çalışmasında da ölçülebilir girdilerden şirket tecrübesi, ortak sayısı, sorumlu denetçi sayısı ve denetim sayısının denetim geliri üzerindeki etkisi çoklu doğrusal regresyon analizi ile ölçülmeye çalışılmıştır.

Erdoğan, Kutay ve Yazıcı'nın denetim gelirini, denetim kalitesinin bir göstergesi olarak almalarından yola çıkarak araştırmada denetim geliri, kalite ölçümünün bir unsuru olarak alınmıştır. Bu çalışmayı diğer çalışmalardan farklı kılan yönleri bağımsız değişken sayısının diğerlerinden fazla olması ve yıllar itibariyle karşılaştırma yapılmasıdır. Model Yazıcı'nın 2019'da yapmış olduğu makaleden uyarlanarak geliştirilmiştir (Yazıcı, 2019: 172). Bu araştırmada kullanılan değişkenler, araştırmanın modeli ve hipotezleri şu şekilde verilmiştir.



Şekil 1. Araştırmanın Modeli

Denetim gelirlerini etkileyen faktörlerin ortaya konması için çoklu regresyon analizi ile test edilecek araştırma hipotezleri aşağıdaki şekildedir.

**H1:** Bağımsız denetim şirketinin ortak sayısının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H2:** Bağımsız denetim şirketindeki kilit yöneticisi sayısının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H3:** Bağımsız denetim şirketindeki sorumlu denetçi sayısının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H4:** Bağımsız denetim şirketindeki denetim ekip sayısının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H5:** Bağımsız denetim şirketinin gerçekleştirdiği denetim sayısının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H6:** Bağımsız denetim şirketinin denetim ağının içinde bulunmasının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

**H7:** Bağımsız denetim şirketinin ilişki denetim kuruluşları olmasının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

#### 4.4. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirme

Yapılan regresyon analizinin sağlıklı sonuçlar verebilmesi için bağımlı değişken olan denetim geliri değişkeninin normal dağılıma uyması beklenmektedir. Bu nedenle 2017- 2018 ve 2019 yıllarını kapsayan döneme ait olan toplam 241 veriden oluşan denetim geliri değişkeninin normallik testi gerçekleştirilmiştir. Normallik testinin ilk aşamasında denetim gelirleri değişkeni çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri açısından incelenmiştir. Bu değerler eldeki verilerin normal dağılım eğrisinde nasıl konumlandıklarını görmek açısından araştırmacılara bilgi vermektedir. Çarpıklık ve basıklık değerlerinin %5 güven aralığı için istatistik değer aralığının  $\pm 2.58$ , %1 güven aralığı için de istatistik değer aralığının  $\pm 1.96$  olması beklenir (Liu ve diğerleri, 2005). Araştırma verilerinin çarpıklık ve basıklık değerleri de Tablo 2’de verilmiştir. Çarpıklık ve basıklık testinin sonuçlarına bakıldığında denetim geliri değişkeninin %5 güven aralığında çarpıklık ve basıklık değerlerinin uygun olmadığı görülmektedir. Kolmogorov Smirnov testinin sonuçları da bu durumu desteklemektedir. Kolmogorov-Smirnov testinin sonuç değerinin anlamlılık düzeyinin 0.05’in üzerinde olması verilerin dağılıma uygunluk gösterdiğini ortaya koyar. Çalışmanın Kolmogorov-Smirnov test sonucu 0,05’in altında bir değere sahip olmasından dolayı denetim geliri değişkeninin normal dağılıma sahip olmadığı anlamına gelmektedir. Bu nedenle denetim geliri değişkeninin normal dağılıma dönüştürülmesi için Log10 tabanı üzerinden logaritmik dönüşüme tabi tutulmuştur.  $Y = \log_{10}(\text{Denetim Geliri}) = \log_{10}(\text{DG})$

Dolayısıyla hipotezleri test etmek amacıyla gerçekleştirilecek çoklu regresyon analizinde bağımlı değişken olarak log10 (DG) kullanılması uygun olacaktır.

**Tablo 2. Modele Yönelik Temel İstatistikler**

İstatistikler	Değerler		
1. Standart Sapma	2.743.571		
2. Varyans	7.527.183.012.306		
3. Minimum	26.000		
4. Maksimum	17.711.298		
5. Ortalama	1.730.070		
6. Çarpıklık	3,511		
7. Basıklık	13,260		
<i>N= 241 için</i>			
	Kolmogorov-Smirnov		
	İstatistik	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık
<b>Bağımsız Denetim Geliri</b>	0,281	241	0,000



Çarpıklık ve basıklık testinin sonuçlarına bakıldığında denetim geliri değişkeninin %5 güven aralığında çarpıklık ve basıklık değerlerinin uygun olmadığı görülmektedir. Kolmogorov Smirnov testinin sonuçları da bu durumu desteklemektedir. Kolmogorov-Smirnov testinin sonuç değerinin anlamlılık düzeyinin 0.05'in üzerinde olması verilerin dağılıma uygunluk gösterdiğini ortaya koyar. Çalışmanın Kolmogorov-Smirnov test sonucu 0,05'in altında bir değere sahip olmasından dolayı denetim geliri değişkeninin normal dağılıma sahip olmadığı anlamına gelmektedir. Aynı zamanda denetim geliri değişkenine ait histogram şekli incelendiğinde verinin normallik koşulunu sağlamadığı açıkça görülmektedir. Bu nedenle denetim geliri değişkeninin normal dağılıma dönüştürülmesi için Log10 tabanı üzerinden logaritmik dönüşüme tabi tutulmuştur.

Bu bölümde, bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarında sundukları bilgilerin denetim kalitesi üzerinde etkisi regresyon analizi ile ölçülmüştür. Ayrıca korelasyon analizleri ile değişkenler arasındaki ilişki durumu ortaya konmuştur. İlk olarak 2017-2018-2019 yılları tek tek analize dâhil edilmiştir. Sonra bütün yıllar birlikte analize dâhil edilmiş ve sonuçlarına değerlendirilmiştir.

**Tablo 3. Modele Yönelik Tanımlayıcı İstatistikler (2017)**

Değişkenler	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
Ortak Sayısı (X <sub>1</sub> )	82	8,817	4,8180	1,0	29,0
Kilit Yönetici Sayısı (X <sub>2</sub> )	82	3,427	2,0670	1,0	14,0
Sorumlu Denetçi Sayısı (X <sub>3</sub> )	82	5,305	3,7768	2,0	26,0
Denetim Ekip Sayısı (X <sub>4</sub> )	71	20,887	18,6038	5,0	132,0
Denetim Sayısı (X <sub>5</sub> )	75	6,600	7,4034	1,0	42,0
Denetim Geliri (DG)	82	1.305.859	2.201.362	28.000	11.413.550
Log10 (DG) (Y <sub>log10(DG)</sub> )	82	5,7956	,50866	4,45	7,06

Tablo 4'te yer alan 2017 yılına ilişkin korelasyon katsayıları incelendiğinde denetim geliri değişkeni ile kilit yönetici sayısı (r: 0,258\*; p<0,05), sorumlu denetçi sayısı (r: 0,353\*\*; p<0,01), denetim ekip sayısı (r: 0,591\*\*; p<0,01), denetim sayısı (r: 0,566\*\*; p<0,01), ve içinde bulunduğu denetim ağı (r: 0,476\*\*; p<0,01) değişkenleri arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

**Tablo 4. Modele Yönelik Korelasyon Tablosu (2017)**

Değişkenler	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Log10(DG) (Y <sub>log10(DG)</sub> )	1,000							
2. Ortak Sayısı (X <sub>1</sub> )	0,214	1,000						
3. Kilit Yönetici Sayısı (X <sub>2</sub> )	<b>0,258*</b>	0,209	1,000					
4. Sorumlu Denetçi Sayısı (X <sub>3</sub> )	<b>0,353**</b>	<b>0,686**</b>	<b>0,276*</b>	1,000				
5. Denetim Ekip Sayısı (X <sub>4</sub> )	<b>0,591**</b>	<b>0,435**</b>	<b>0,520**</b>	<b>0,540**</b>	1,000			
6. Denetim Sayısı (X <sub>5</sub> )	<b>0,566**</b>	0,133	0,210	0,188	<b>0,603**</b>	1,000		
7. İçinde Bulunduğu Denetim Ağı (D <sub>1</sub> )	<b>0,476**</b>	0,089	0,141	0,210	<b>0,274*</b>	0,193	1,000	
8. İlişkili Denetim firmaları (D <sub>2</sub> )	0,208	-0,036	0,069	-0,055	0,080	0,148	<b>0,376**</b>	1,000

N= 82 için; Korelasyon değerleri \* 0,05 ve \*\* 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak dikkate değerdir.

### (1) No'lu Regresyon Modeli

$$Y_{2017 \log_{10}(DG)} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 D_1 + \beta_7 D_2$$

X<sub>1</sub> = Ortak Sayısı

X<sub>2</sub> = Kilit Yönetici Sayısı

X<sub>3</sub> = Sorumlu Denetçi Sayısı

X<sub>4</sub> = Denetim Ekip Sayısı

X<sub>5</sub> = Denetim Sayısı

Kurulan regresyon modelinde bağımsız değişken olarak İçinde Bulunduğu Denetim Ağı (X<sub>5</sub>) ile İlişkili Denetim firmaları (X<sub>6</sub>) değişkenlerinin bağımlı değişken olan log10 (Denetim Geliri) üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla kukla (dummy) değişken kullanılmıştır. Bu amaçla;

$D_1 = 1$  içinde bulunduğu denetim ağı var ise,

= 0 içinde bulunduğu denetim ağı yok ise

$D_2 = 1$  ilişkili denetim firmaları var ise,

=0 ilişkili denetim firmaları yok şeklinde kullanılması gerekmektedir.

Bağımsız denetim şirketlerinin 2017 yılına ilişkin ortak sayısı, kilit yönetici sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekip sayısı, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı ve ilişkili denetim firmaları değişkenlerinin denetim gelirleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı 1 no'lu çoklu regresyon analizinin sonuçları modelin istatistiksel olarak anlamlı ( $F= 15,610$ ;  $p<0,001$ ) ve bağımsız değişkenlerin denetim gelirini açıklama gücünün önemli ( $R^2= \%65,3$ ) olduğunu göstermektedir. Analizde Durbin-Watson testi ile otokorelasyon durumu incelenmiş ve ortaya çıkan değerin (2.462), beklenen değerlerin (1.5- 2.5) sınırları arasında yer aldığı (Küçüksille, 2010) saptanması hata erimleri arasında otokorelasyon olmadığını ortaya koymaktadır. Tablo 4.8'de görüldüğü gibi varyans etki faktörü (VIF) değerinin 5'ten düşük, tolerans değerinin de 0,20'den büyük olduğundan orta düzeyde çoklu bağlantı probleminin olduğunu ve modelde düzeltme yapmanın gerekmediğini göstermektedir.

Tablo 5'te 1 no'lu çoklu regresyon analiz sonuçları denetim ekip sayısı ( $\beta$ : 0,379;  $p<0,05$ ), denetim sayısı ( $\beta$ : 0,311;  $p<0,05$ ) ve içinde bulunduğu denetim ağı ( $\beta$ : 0,351;  $p<0,001$ ) değişkenlerinin denetim geliri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkisi olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlar 2017 yılı için **H4**, **H5** ve **H6** hipotezlerinin desteklenmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin sahip olduğu denetim ekip sayısının, gerçekleştirdikleri denetim sayısının ve içinde bulunduğu denetim ağının var olmasının elde ettikleri denetim gelirlerini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. 2017 yılı için bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayısının ( $\beta$ :- 0,196;  $p>0,05$ ), kilit yönetici sayısının ( $\beta$ : -0,113;  $p>0,05$ ) ve sorumlu denetçi sayıları ( $\beta$ : 0,194;  $p>0,05$ ) ile ilişkili denetim firmalarının var olması ( $\beta$ : 0,064;  $p>0,05$ ) değişkenlerinin denetim gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisinin olmamasından dolayı modele özgün katkı sağlamadığı saptanmıştır.

**Tablo 5. 2017 Yılına Ait Regresyon Sonuçları**

Bağımsız Değişkenler	(1) No'lu 2017 yılı Regresyon Analizi			
	Log10 (DG) ( $Y_{\log10(DG)}$ )		Collinearity İstatistiği	
	$\beta$	t	Tolerans	VIF
Ortak Sayısı ( $X_1$ )	-0,196	-1,662	0,429	2,330
Kilit Yönetici Sayısı ( $X_2$ )	-0,113	-1,213	0,689	1,451
Sorumlu Denetçi Sayısı ( $X_3$ )	0,194	1,527	0,371	2,699
Denetim Ekip Sayısı ( $X_4$ )	0,379	<b>2,824***</b>	0,332	3,013
Denetim Sayısı ( $X_5$ )	0,311	<b>3,064***</b>	0,726	1,377
İçinde Bulunduğu Denetim Ağı ( $D_1$ )	0,351	<b>3,867*</b>	0,782	1,278
İlişkili Denetim firmaları ( $D_2$ )	0,064	0,735	0,579	1,726
<b>Model F</b>		<b>15,610*</b>		
$R^2$		0,653		
Durbin – Watson		2,462		

**Tablo 6. Modele Yönelik Tanımlayıcı İstatistikler (2018)**

Değişkenler	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
Ortak Sayısı ( $X_1$ )	84	8,679	4,7011	1,0	26,0
Kilit Yönetici Sayısı ( $X_2$ )	84	3,250	1,7894	1,0	14,0
Sorumlu Denetçi Sayısı ( $X_3$ )	84	6,226	4,0549	2,0	27,0
Denetim Ekip Sayısı ( $X_4$ )	75	20,37	18,720	5	136
Denetim Sayısı ( $X_5$ )	80	7,562	9,2077	1,0	61,0
Bağımsız Denetim Geliri (DG)	84	1.395.696	2.157.695	15.666	14.392.576
Log10 (DG) ( $Y_{\log10(DG)}$ )	84	5,8587	,51634	4,19	7,16

Tablo 7’de yer alan 2018 yılına ilişkin korelasyon katsayıları incelendiğinde denetim geliri değişkeni ile sorumlu denetçi sayısı (r: 0,279\*; p<0,05), denetim ekip sayısı (r: 0,313\*\*; p<0,01), denetim sayısı (r: 0,466\*\*; p<0,01), ve içinde bulunduğu denetim ağı (r: 0,337\*\*; p<0,01) değişkenleri arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

**Tablo 7. Modele Yönelik Korelasyon Tablosu (2018)**

Değişkenler	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Log10(DG) ( $Y_{\log_{10}(DG)}$ )	1,000							
2. Ortak Sayısı ( $X_1$ )	0,177	1,000						
3. Kilit Yönetici Sayısı ( $X_2$ )	0,130	0,161	1,000					
4. Sorumlu Denetçi Sayısı ( $X_3$ )	<b>0,279*</b>	<b>0,666**</b>	<b>0,326**</b>	1,000				
5. Denetim Ekip Sayısı ( $X_4$ )	<b>0,313**</b>	<b>0,466**</b>	<b>0,238*</b>	<b>0,565**</b>	1,000			
6. Denetim Sayısı ( $X_5$ )	<b>0,466**</b>	0,125	0,129	0,068	<b>0,375**</b>	1,000		
7. İçinde Bulunduğu Denetim Ağı ( $D_1$ )	<b>0,337**</b>	0,014	0,146	0,116	0,269*	0,160	1,000	
8. İlişkili Denetim firmaları ( $D_2$ )	0,134	-0,095	0,026	-0,085	0,072	0,017	<b>0,351**</b>	1,000

N= 84 için; Korelasyon değerleri \* 0,05 ve \*\* 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak dikkate değerdir.

Bağımsız denetim şirketlerinin 2018 yılına ilişkin ortak sayısı, kilit yönetici sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekip sayısı, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı ve ilişkili denetim firmaları değişkenlerinin denetim gelirleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı 2 no’lu çoklu regresyon analizinin sonuçları modelin istatistiksel olarak anlamlı (F= 5,305; p<0,001) ve bağımsız değişkenlerin denetim gelirini açıklama gücünün ise (R<sup>2</sup>= %37,1) olduğunu göstermektedir. Analizde Durbin-Watson testi ile otokorelasyon durumu incelenmiş ve ortaya çıkan değer (2,133) olmasının hata terimleri arasında otokorelasyon olmadığını ortaya koymaktadır. Tablo 4.11’de görüldüğü gibi varyans etki faktörü (VIF) değerlerinin 5’ten düşük olmasının orta düzeyde çoklu bağlantı probleminin olduğunu ve modelde düzeltme yapmanın gerekmediğini göstermektedir.

## (2) No’lu Regresyon Modeli

$$Y_{2018 \log_{10}(DG)} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 D_1 + \beta_7 D_2$$

Tablo 8’deki 2 no’lu çoklu regresyon analiz sonuçları sadece denetim sayısı ( $\beta$ : 0,252; p<0,001) ve içinde bulunduğu denetim ağı ( $\beta$ : 2,195; p<0,05) değişkenlerinin denetim geliri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkisi olduğunu göstermektedir. Ulaşılan bu sonuçlar 2018 yılı için **H5 ve H6** hipotezlerinin desteklenmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin gerçekleştirdikleri denetim sayısının ve içinde bulunduğu denetim ağının var olmasının elde ettikleri denetim gelirlerini olumlu yönde etkilediği görülmektedir. 2018 yılı için bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayısının ( $\beta$ : -0,031; p>0,05), kilit yönetici sayısının ( $\beta$ : -0,058; p>0,05), sorumlu denetçi sayıları ( $\beta$ : 0,240; p>0,05), denetim ekip sayısı ( $\beta$ : -0,038; p>0,05) ve ile ilişkili denetim firmalarının var olmasının ( $\beta$ : 0,087; p>0,05) değişkenlerinin denetim gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisinin olmamasından dolayı modele özgün katkı sağlamadığı saptanmıştır.

**Tablo 8. 2018 Yılına Ait Regresyon Sonuçları**

Bağımsız Değişkenler	2 No’lu 2018 yılı Regresyon Analizi			
	Log10 (DG) ( $Y_{\log_{10}(DG)}$ )		Collinearity İstatistiği	
	$\beta$	T	Tolerans	VIF
Ortak Sayısı ( $X_1$ )	-0,031	-0,225	0,520	1,924
Kilit Yönetici Sayısı ( $X_2$ )	-0,058	-0,547	0,876	1,142
Sorumlu Denetçi Sayısı ( $X_3$ )	0,240	1,553	0,420	2,384
Denetim Ekip Sayısı ( $X_4$ )	-0,038	-0,279	0,524	1,908
Denetim Sayısı ( $X_5$ )	0,466	<b>4,185*</b>	0,806	1,241
İçinde Bulunduğu Denetim Ağı ( $D_1$ )	0,252	<b>2,195***</b>	0,756	1,322
İlişkili Denetim firmaları ( $D_2$ )	0,087	0,776	0,803	1,246
<b>Model F</b>			<b>5,305*</b>	
$R^2$			0,371	
Durbin – Watson			2,133	

\*0,001, \*\*0,01 ve \*\*\*0,05 hata payı ile anlamlı

**Tablo 9. Modele Yönelik Tanımlayıcı İstatistikler (2019)**

Değişkenler	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
Ortak Sayısı (X <sub>1</sub> )	75	8,253	4,3654	1,0	26,0
Kilit Yönetici Sayısı (X <sub>2</sub> )	75	2,787	1,2114	1,0	6,0
Sorumlu Denetçi Sayısı (X <sub>3</sub> )	75	6,280	4,1641	2,0	28,0
Denetim Ekip Sayısı (X <sub>4</sub> )	64	23,203	19,0864	7,0	132,0
Denetim Sayısı (X <sub>5</sub> )	72	7,250	7,7945	1,0	38,0
Bağımsız Denetim Geliri (BDG)	75	2.331.913	3.260.929	212.500	17.711.298
Log10 (DG) (Y <sub>log10(DG)</sub> )	75	6,1389	,41568	5,33	7,25

Tablo 9 da 2019 yılına ait tanımlayıcı istatistikler bulunmaktadır. Tanımlayıcı istatistiklerden yola çıkılarak Tablo 10 ve tablo 11 oluşturulmuştur.

Tablo 10'da yer alan 2019 yılına ilişkin korelasyon katsayıları incelendiğinde denetim geliri değişkeni ile ortak sayısı (r: 0,279\*; p<0,05), sorumlu denetçi sayısı (r: 0,297\*\*; p<0,01), denetim ekip sayısı (r: 0,588\*\*; p<0,01), denetim sayısı (r: 0,576\*\*; p<0,01), ve içinde bulunduğu denetim ağı (r: 0,431\*\*; p<0,01) değişkenleri arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

**Tablo 10. Modele Yönelik Korelasyon Tablosu (2019)**

Değişkenler	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Log10(DG) (Y <sub>log10(DG)</sub> )	1,000							
2. Ortak Sayısı (X <sub>1</sub> )	<b>0,279*</b>	1,000						
3. Kilit Yönetici Sayısı (X <sub>2</sub> )	0,107	<b>0,325**</b>	1,000					
4. Sorumlu Denetçi Sayısı (X <sub>3</sub> )	<b>0,297**</b>	<b>0,683**</b>	<b>0,258*</b>	1,000				
5. Denetim Ekip Sayısı (X <sub>4</sub> )	<b>0,588**</b>	<b>0,497**</b>	<b>0,287*</b>	<b>0,532**</b>	1,000			
6. Denetim Sayısı (X <sub>5</sub> )	<b>0,576**</b>	<b>0,366**</b>	0,041	0,192	<b>0,611**</b>	1,000		
7. İçinde Bulunduğu Denetim Ağı (D <sub>1</sub> )	<b>0,431**</b>	0,076	0,213	0,192	<b>0,335**</b>	0,220	1,000	
8. İlişkili Denetim firmaları (D <sub>2</sub> )	0,205	-0,099	<b>-0,243*</b>	-0,122	0,046	0,028	0,198	1,000

N= 75 için; Korelasyon değerleri \* 0,05 ve \*\* 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak dikkate değerdir.

Bağımsız denetim şirketlerinin 2019 yılına ilişkin ortak sayısı, kilit yönetici sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekip sayısı, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı ve ilişkili denetim firmaları değişkenlerinin denetim gelirleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı 3 no'lu çoklu regresyon analizinin sonuçları modelin istatistiksel olarak anlamlı (F= 12,559; p<0,001) ve bağımsız değişkenlerin denetim gelirini açıklama gücünün ise önemli derecede (R<sup>2</sup>= %62,4) olduğunu göstermektedir. Analizde DurbinWatson test değerinin 2,287 çıkmasının hata terimleri arasında otokorelasyon olmadığını ortaya koymaktadır. Tablo 11'deki hesaplanan varyans etki faktörü (VIF) değerlerinin ise orta düzeyde çoklu bağlantı probleminin olduğunu ve modelde düzeltme yapmanın gerekmediğini göstermektedir.

### (3) No'lu Regresyon Modeli

$$Y_{2019 \log_{10}(DG)} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 D_1 + \beta_7 D_2$$

Tablo 11'deki 3 no'lu çoklu regresyon analiz sonuçları denetim ekip sayısı ( $\beta$ : 0,266; p<0,05), denetim sayısı ( $\beta$ : 0,396; p<0,01), içinde bulunduğu denetim ağı ( $\beta$ : 0,263; p<0,05) ve ilişkili denetim firmaları ( $\beta$ : 0,211; p<0,05) değişkenlerinin denetim geliri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkisi olduğunu göstermektedir. 2019 yılına ait elde edilen bulgular **H4**, **H5**, **H6** ve **H7** hipotezlerinin desteklenmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin sahip olduğu denetim ekip sayısının, gerçekleştirdikleri denetim sayısının, içinde bulunduğu denetim ağının var olmasının ve ilişkili denetim firmalarının var olmasının denetim gelirlerini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. 2019 yılı için bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayısının ( $\beta$ : -0,110; p>0,05), kilit yönetici sayısının ( $\beta$ : -0,098; p>0,05) ve sorumlu denetçi sayıları ( $\beta$ : 0,163; p>0,05) değişkenlerinin denetim gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisinin olmamasından dolayı modele özgün katkı sağlamadığı belirlenmiştir.

**Tablo 11. 2019 Yılına Ait Regresyon Sonuçları**

Bağımsız Değişkenler	(3) No'lu 2019 yılı Regresyon Analizi			
	Log10 (DG) ( $Y_{\log_{10}(DG)}$ )		Collinearity İstatistiği	
	$\beta$	t	Tolerans	VIF
Ortak Sayısı ( $X_1$ )	-0,110	-0,781	0,360	2,777
Kilit Yönetici Sayısı ( $X_2$ )	-0,098	-1,013	0,763	1,311
Sorumlu Denetçi Sayısı ( $X_3$ )	0,163	1,156	0,355	2,820
Denetim Ekip Sayısı ( $X_4$ )	0,266	<b>1,995***</b>	0,394	2,541
Denetim Sayısı ( $X_5$ )	0,396	<b>3,387**</b>	0,518	1,930
İçinde Bulunduğu Denetim Ağı ( $D_1$ )	0,263	<b>2,799***</b>	0,803	1,245
İlişkili Denetim firmaları ( $D_2$ )	0,211	<b>2,350***</b>	0,884	1,132
<b>Model F</b>		<b>12,559*</b>		
$R^2$		0,624		
Durbin- Watson		2,287		

**(4) No'lu Regresyon Modeli**

$$Y_{2017-2018-2019 \log_{10}(DG)} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 D_1 + \beta_7 D_2$$

Bağımsız denetim şirketlerinin 2017-2018 ve 2019 yıllarının tamamına ilişkin ortak sayısı, kilit yönetici sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekip sayısı, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı ve ilişkili denetim firmaları değişkenlerinin denetim gelirleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı 4 no'lu çoklu regresyon analizinin sonuçları modelin istatistiksel olarak anlamlı ( $F= 37,664$ ;  $p<0,001$ ) ve bağımsız değişkenlerin denetim gelirini açıklama gücünün ise ( $R^2= \%58,1$ ) olduğunu göstermektedir. Analizde Durbin-Watson test değerinin 1,395 çıkmasının hata terimleri arasında otokorelasyon olmadığını ortaya koymaktadır. Tablo 12'deki hesaplanan varyans etki faktörü (VIF) değerlerinin ise orta düzeyde çoklu bağlantı probleminin olduğunu ve modelde düzeltme yapmanın gerekmediğini göstermektedir. Tablo 12'deki 4 no'lu çoklu regresyon analizinin bulguları sorumlu denetçi sayısı ( $\beta$ : 0,214;  $p<0,05$ ) denetim ekip sayısı ( $\beta$ : 0,338;  $p<0,001$ ), denetim sayısı ( $\beta$ : 0,338;  $p<0,001$ ), içinde bulunduğu denetim ağı ( $\beta$ : 0,261;  $p<0,05$ ) ve ilişkili denetim firmaları ( $\beta$ : 0,158;  $p<0,05$ ) değişkenlerinin denetim geliri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı 66 ve pozitif etkisinin varlığını göstermektedir.

2017-2018 ve 2019 yıllarını kapsayan döneme ilişkin bulgular **H3**, **H4**, **H5**, **H6** ve **H7** hipotezlerinin desteklenmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin sahip olduğu sorumlu denetçi sayısının, denetim ekip sayısının, gerçekleştirdikleri denetim sayısının, içinde bulunduğu denetim ağının var olmasının ve ilişkili denetim firmalarının var olmasının denetim gelirlerini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşın bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayısının ( $\beta$ : -0,204;  $p<0,05$ ) ve kilit yönetici sayısının ( $\beta$ : -0,116;  $p<0,05$ ) değişkenlerinin denetim gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı fakat negatif etkisinin ortaya çıkması ilgili **H1** ve **H2** hipotezlerinin desteklenmemesini gerektirmektedir.

**Tablo 12. Tüm Yıllara Ait Regresyon Sonuçları**

Bağımsız Değişkenler	4.No'lu 2017 – 2018- 2019 Yıllarına Ait Regresyon Analizi			
	Log10 (DG) ( $Y_{\log_{10}(DG)}$ )		Collinearity İstatistiği	
	$\beta$	t	Tolerans	VIF
Ortak Sayısı ( $X_1$ )	-0,204	-3,017***	0,481	2,077
Kilit Yönetici Sayısı ( $X_2$ )	-0,116	-2,296***	0,869	1,151
Sorumlu Denetçi Sayısı ( $X_3$ )	0,214	<b>2,949***</b>	0,417	2,396
Denetim Ekip Sayısı ( $X_4$ )	0,338	<b>4,874*</b>	0,457	2,188
Denetim Sayısı ( $X_5$ )	0,338	<b>6,041*</b>	0,703	1,423
İçinde Bulunduğu Denetim Ağı ( $D_1$ )	0,261	<b>4,934*</b>	0,790	1,265
İlişkili Denetim firmaları ( $D_2$ )	0,158	<b>3,126***</b>	0,859	1,165
<b>Model F</b>		<b>37,664*</b>		
$R^2$		0,581		
Durbin - Watson		1,395		

**Tablo 13. Hipotez Sonuçları**

HİPOTEZLER	1 no'lu regresyon modeli (2017)	2 no'lu regresyon modeli (2018)	3 no'lu regresyon modeli (2019)	4 no'lu regresyon modeli (Tüm)
<b>H<sub>1</sub>:</b> Bağımsız denetim şirketinin ortak sayısının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklenmemektedir (β: -0,196; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,031; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,110; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,204; p<0,05)
<b>H<sub>2</sub>:</b> Bağımsız denetim şirketindeki kilit yöneticisi sayısının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklenmemektedir (β: -0,113; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,058; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,098; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,116; p<0,05)
<b>H<sub>3</sub>:</b> Bağımsız denetim şirketindeki sorumlu denetçi sayısının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklenmemektedir (β: 0,194; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: 0,240; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: 0,163; p>0,05)	<b>Desteklenmektedir</b> (β: 0,214; p<0,05)
<b>H<sub>4</sub>:</b> Bağımsız denetim şirketindeki denetim ekip sayısının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	<b>Desteklenmektedir</b> (β: 0,379; p<0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,038; p>0,05)	<b>Desteklenmektedir</b> (β: 0,266; p<0,05)	<b>Desteklenmektedir</b> (β: 0,338; p<0,001)
<b>H<sub>5</sub>:</b> Bağımsız denetim şirketinin gerçekleştirdiği denetim sayısının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	<b>Desteklenmektedir</b> (β:0,311; p<0,05)	<b>Desteklenmektedir</b> (β:0,466; p<0,001)	<b>Desteklenmektedir</b> (β:0,396; p<0,01)	<b>Desteklenmektedir</b> (β:0,338; p<0,001)
<b>H<sub>6</sub>:</b> Bağımsız denetim şirketinin denetim ağının içinde bulunmasının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	<b>Desteklenmektedir</b> (β:0,351; p<0,001)	<b>Desteklenmektedir</b> (β:0,252; p<0,05)	<b>Desteklenmektedir</b> (β:0,263; p<0,05)	<b>Desteklenmektedir</b> (β:0,261; p<0,05)
<b>H<sub>7</sub>:</b> Bağımsız denetim şirketinin ilişki denetim kuruluşları olmasının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklenmemektedir (β: 0,064; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: 0,087; p>0,05)	<b>Desteklenmektedir</b> (β: 0,211; p<0,05)	<b>Desteklenmektedir</b> (β: 0,158; p<0,05)

## 5. SONUÇ

Araştırmada şeffaflık raporlarında sunulan bilgilerin denetim kalitesine etki seviyesi incelenmeye çalışılmıştır. Bununla ilgili bir model geliştirilmiştir. Model geliştirilirken konu ile ilgili yapılan çalışmalar incelenmiştir. Araştırmada bağımsız değişkenlerin diğer çalışmalardan fazla oluşu ve yıllar itibarı ile karşılaştırmalı alınışı çalışmanın yenilikçi yönünü oluşturmaktadır. Çalışmada şeffaflık raporlarında seçilen 7 bağımsız değişken; ortak sayısı, kilit yöneticisi sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekibi, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı, ilişkili denetim firmaları alınmıştır. Bu bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken olan ve denetim kalitesinin bir göstergesi kabul edilen bağımsız denetim gelirinine olan etkisi incelenmiştir.

Çalışmada elde edilen bulgular özetle şu şekildedir.

- Bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayılarının, denetimin kalitesi üzerinde 2017-2018-2019 yılları tek tek ele alındığında ve tüm yıllar bütünüyle ele alındığında negatif yönlü bir etkisi olduğu görülmektedir. Ortak sayısı arttıkça denetim geliri düşmektedir. Dolayısıyla ortak sayısının artması denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir. Bu durum araştırma kapsamındaki beklentilerle paralellik göstermemektedir. Bu sonuç denetim firmalarının ortak sayısını artırarak denetim gelirini artıracaklarına ilişkin beklentilerinin de doğru olmadığını göstermektedir. Çok ortaklı yapılarda şirkete olan aidiyet ve bağımsız denetim işini alma hususunda ilave bir emek harcanmadığı ortakların emek ve çabayı diğerinden beklediği ile açıklanabilir.
- Bağımsız denetim şirketlerinin kilit yöneticisi sayılarının, denetimin kalitesi üzerinde 2017-2018-2019 yılları tek tek alındığında ve tüm yıllar bütünüyle ele alındığında negatif yönlü bir etkisi olduğu görülmektedir. Kilit yöneticisi sayısı arttıkça denetim geliri düşmüştür dolayısıyla denetim kalitesi olumsuz etkilenmektedir. Bu sonuç ortak sayısının artışı ile gelirin düşmesi konusunda yapılan açıklamaya paralel bir durumdur.
- Bağımsız denetim şirketlerindeki sorumlu denetçi sayısının, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde 2017-2018-2019 yılları tek tek ele alındığında etkisi olmadığı görülmüşken tüm yıllar bütünüyle ele alındığında anlamlı ve pozitif yönlü etkisi olduğu görülmektedir. Yıllar tek tek incelendiğinde sorumlu denetçi sayısının artmasının veya azalmasının denetim geliri üzerinde etkisi olmadığı görülmektedir.

- 
- Bağımsız denetim şirketlerindeki ekip sayısının, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde 2017-2019 yıllarında ve tüm yıllar bütünüyle analize dahil edildiğinde anlamlı ve pozitif yönlü etkisi olduğu görülmüştür. 2018 yılında ise denetim ekibi sayısının denetim kalitesi üzerinde negatif yönlü bir etkisi olduğu görülmektedir.
  - Bağımsız denetim şirketlerinin yaptığı KAYİK denetim sayılarının, denetim kalitesi üzerinde 2017-2018-2019 yılları içerisinde ve tüm yıllar bütünüyle analize dahil edildiğinde anlamlı ve pozitif yönlü bir etkisi olduğu görülmektedir. KAYİK denetimi arttıkça denetim kalitesinin bir göstergesi olan bağımsız denetim geliri artmıştır. Dolayısıyla KAYİK denetim sayısı, denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği görülmektedir.
  - Bağımsız denetim gelirlerinin bir denetim ağı içerisinde bulunması, denetim kalitesini 2017-2018-2019 yıllarında ve tüm yıllar analize bütünüyle dahil edildiğinde anlamlı ve pozitif yönlü etkilediği görülmektedir.
  - Bağımsız denetim şirketlerinin ilişkili denetim kuruluşu olması, denetim kalitesine 2017-2018 yılları içerisinde etki etmediği görülmüşken, 2019 yılında ve tüm yıllar analize bütünüyle dahil edildiğinde bu etki anlamlı ve pozitif yönlüdür.

Denetim kalitesinin ölçümünün tek bir ölçütü bulunmamakta ve ölçümün zor olduğu farklı kaynaklarda ifade edilmektedir. Araştırmada gelirin artışı bir kalite göstergesi olarak seçmemizin nedeni yüksek gelir elde eden denetim firmasının raporlarına olan güvenin fazla olması ve neticesinde de yüksek gelir elde etmesidir. Denetim kalitesinin ölçümü çıktı üzerinden de ölçülebilir. Bağımsız denetçilerin finansal tablo incelemesi sonucu sunduğu denetim raporlarının kalitesi de denetim kalitesini gösterebilir. Bu konuda çalışma yapacaklara çıktı üzerinden de kalite ölçümü bu çalışmanın bir önerisi olarak sunulmaktadır.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

**Etik Onay:** Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

**Yazar Katkısı:** Aslıhan Kurt (%50), Cevdet Yiğit Özbek (%50)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The authors declare that there is no conflict of interest.

**Funding:** The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

**Ethical Approval:** This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

**Author Contributions:** Aslıhan Kurt (50%), Cevdet Yiğit Özbek (50%)

---

## KAYNAKÇA

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 27846 sayılı Resmî Gazete, 2011.

Akçay A. ve Bilen A., (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.

Alparslan, H. İ. ve Haksever, Ö. (2013). Türk bağımsız denetim sektöründe kalite güvence sistemleri uygulamaları. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 3(1), 45-69.

Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği 28509 sayılı Resmî Gazete, 2012.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği 28509 sayılı Resmî Gazete, 2012.

Beasley, M S., Carcello, J. V. ve Hermanson, D. R. (2001). Top ten audit deficiencies. *Journal of Accountancy*, <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2001/Apr/Top10AuditDeficiencies>

Bolat, T. (2000). *Toplam kalite yönetimi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

Bozkurt, N. (2012), *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Alfa.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.

---

- Demirkan, A. ve Polat, Y. (2016). Bağımsız denetim kuruluşları şeffaflık raporları- uluslararası uygulamalar ve Türkiye. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, (1), 1-13.
- Esendemirli, E. (2013). Bağımsız denetimde kalite kontrol ve YMM'lere yönelik bir uygulama" *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, (2), 113.
- Güleç, Ö.F. (2019). *Denetimde seçme konular, bağımsız denetim uygulamaları ve kurumsal yönetim*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gürol, B., Tüysüzoğlu, T. (2016). Türkiye'de kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar nezdinde bağımsız denetim yapan denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları üzerinde bir inceleme. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (47), 131-148.
- IAASB (2013). A framework for audit quality. Erişim adresi: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>
- IESBA Etik Kurallar, 2018
- IFAC (2006). Code of ethics for professional accountants. Erişim adresi: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-ofethicsfor.pdf>
- IOSCO (2009). Transparency of firms that audit public companies consultation re technical
- Kapucugil, İ, A. (2007). *Kalite nedir hizmet kalitesi nedir kalite güvence kavramı*. 2. Türkiye Muhasebe Forumu. Faaliyetleri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi.
- Kavut, L ve Diğerleri. (2017). *Seçmeler*. İstanbul: İÜ İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü.
- KGK bağımsız denetçiler için etik kurallar 30256 sayılı Resmî Gazete, 2017.
- KGK Bağımsız denetçiler için etik kurallar standardı, 2019
- KGK Bağımsız denetim yönetmeliği, T.C. Resmî Gazete, 28509, 26 Aralık 2012.
- KGK Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve, 2018
- KKS-1. Kalite kontrol standardı- 1, T.C. Resmî Gazete, 28783, 2 Şubat 2013. Committee Of The International Organization Of Securities Commissions September 2009 Port.
- Knechel, W., Krishnan, R., Gopal, V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. ve Velury U., K. (2013). Audit quality: insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1).
- Kobu, B. (2010). *Üretim yönetimi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Liu, C., Berry, P.M., Dawson, T.P. ve Pearson, R.G., (2005). Selecting thresholds of occurrence in the prediction of species distribution. *Ecography* (28), 385- 393.
- Özer, M. (1997). *Denetim*, Ankara: Özkan Matbaacılık.
- PCAOB (2015). Concept release on audit quality indicators. Erişim adresi: [https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release\\_2015\\_005.pdf](https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf)
- Selimoğlu, S. (2012). *Muhasebe denetimi ve mali analiz*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Sevim, Ş. ve Sarıca, E. (2017). *Şeffaflık raporlaması ve bağımsız denetim kalitesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tritschler, J. (2013). *Audit quality: association between published reporting errors and audit firm characteristics*. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye'de muhasebe denetimi geçmişten geleceğe. *Mali Çözüm Dergisi*, (95), 128.
- Yurdakul, H. (2005). *Bağımsız denetimde kalite kontrol ve Türkiye'deki uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.



## **SUMMARY**

### **Introduction**

In this study, it has been tried to measure the quality of independent auditing based on the information presented in the transparency reports submitted by independent audit firms. In December 2012, independent audit companies conducting audits of Public Interest Institutions (PIE) were obliged to report their annual transparency reports to the Public Oversight Authority (KGK) and to publish them on their own websites. Thus, this study concentrates on quality attributes of auditing through using the transparency reports of audit companies.

### **Methodology**

In the study, audit income is considered as a quality indicator and the effects of the factors associated with the quality of independent auditing on the independent audit income are examined. The data of this study were obtained from the 2017 2018-2019 transparency reports of the independent audit companies, which are available on the website of the Public Oversight Authority and published transparency reports. Multiple linear regression analysis and frequency analysis in SPSS program were used as analysis methods in the study. The number of partners, the number of key managers, the number of responsible auditors, the audit team, the number of PIE audits, the status of being included in the international network and the ownership of related audit firms of the independent audit companies have been determined as the variables associated with the quality of independent auditing. In addition, frequency tables and graphics were prepared using the frequency analysis method of the information that should be disclosed at a minimum level through examining 241 transparency reports covering the years 2017-2018-2019.

### **Findings and Conclusion**

According to the results of the analysis, it has been determined that the variables of the number of partners and the number of key managers affect the independent audit quality negatively, the number of PIE audits and the status of being included in the audit network positively affect the independent audit quality, and the effect of other variables on the independent audit quality has changed over the years.

\* It is seen that the number of partners of the independent audit companies has a negative effect on the quality of the audit. As the number of partners increases, audit income decreases. Therefore, the increase in the number of partners affects the audit quality negatively.

\* It is seen that the number of key managers of independent audit companies has a negative effect on the quality of the audit. As the number of key managers increased, audit income decreased, thus auditing quality was adversely affected.

\* It is seen that the number of PIE audits performed by independent audit companies has a significant and positive effect on audit quality. As PIE auditing increased, independent audit revenue, which is an indicator of audit quality, increased. Therefore, it is seen that the number of PIE audits positively affects the audit quality.

\* The presence of independent audit revenues in an audit network seems to have a significant and positive effect on audit quality.

\* There are many indicators of audit quality in the literature and this study only focuses on the audit quality from the transparency reports perspective.

