

MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Pandemi Öncesi ve Pandemi Döneminde Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezalarının Analizi: 2018-2021 Dönemi

Prof. Dr. Meral EROL FİDAN - Esra BAŞ

Kamu Sektöründe İç Kontrol Sisteminden Kaynaklanan Hata ve Hile Analizi: Büyükşehir Belediyelerinde Bir İnceleme

Prof. Dr. Şerafettin SEVİM - Büşra ÖNCÜ GÜVEN - Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN

Muhasebede Sabitleme

Prof. Dr. Hayrettin USUL - Arş. Gör. Cemalettin SEVER

Kilit Denetim Konuları Raporlamasının Denetim Kalitesine Etkisi: Türkiye'ye İlişkin Bulgular

Doç. Dr. Serkan TERZİ - Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

Kamu ve Özel Sermayeli Ticari Bankaların Finansal Performanslarının TOPSIS Yöntemi İle Analiz Edilmesi

Doç. Dr. Gamze Ayça KAYA

Muhasebede Dijital Dönüşüm: Metaverse

Doç. Dr. Fatma AKYÜZ - SMMM Selçuk GÜLTEN

Gerçeğe Uygun Değere Eleştirel Bir Bakış: Dost mu Yoksa Düşman mı?

Doç. Dr. R. Şebnem YAŞAR

Kazanç Yönetiminde Karma ve Tahakkuk Modellerinin Karşılaştırılması ve Bir Uygulama

Doç. Dr. Suat KARA - Ahmet Mesut TORAMAN

Uluslararası Projelerde Görev Alan Kamu Görevlilerine Yapılacak Ücret Ödemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Dr. Öğr. Üyesi Erdem ERCAN - Doğan DURNA

AB Uyum Sürecinde Türkiye'de Kamu İç Denetim Düzenlemeleri: Devlet Üniversitelerinde Bir Araştırma

Dr. Öğr. Üyesi Kezban ŞİMŞEK - Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN

Esnek Üretim Sisteminde Grup Teknolojisi Kullanılarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Birim Maliyetlerin Hesaplanması

Dr. Öğr. Üyesi Aydın BAĞDAT - Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN

Otomotiv Sektörünün Covid-19 Sürecindeki Finansal Performansının CRITIC ve MOOSRA Yöntemleri İle Değerlendirilmesi

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Burak PAKSOY - Öğr. Gör. Dr. Zafer DURAN

Muhasebe Eğitimi ve Araştırmasında Çok Disiplinli Yaklaşım: Dijitalleşme ve Modern Yöntemler

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim MERT

"Kelime İlişkilendirme Testi" İle Muhasebe Algısının Tespiti: Lisans Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma

Dr. Öğr. Üyesi Özlem DOĞAN

IFRS ve IPSAS Kavramsal Çerçevelerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi

Dr. Elif UMUT - Dr. Özgecan ÖZER

Kamuda İç Denetim Görevine Yeni Başlayan İç Denetçileri Geliştirmeye Yönelik İşyerinde Öğrenme Çerçevesi Önerisi

Dr. Murat GÖRMEN

MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS Muhasebe Sistemlerine Göre Stoklara İlişkin Ölçüm ve Değerleme Esaslarının Karşılaştırması ve Muhasebeleştirilmesi

Öğr. Gör. Dr. Dr. Haluk SATIR



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TÜRKİYE)

68

TÜRMOB ADINA SAHİBİ / Owner on behalf of TURMOB

Emre KARTALOĞLU

&

Genel Yayın Yönetmeni / Executive Editor

Yahya ARIKAN

&

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / Responsible For Desk Editor

Ali E. DOĞANOĞLU

&

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı / Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

&

Editörler Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Semih ÖZ

Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK

&

Hakemli Dergi / Refereed Journal

Yayın Türü : Süreli Yaygın

Publication Type : Periodical issue

&

TÜRMOB tarafından yayınlanmaktadır

İdari Merkez / Administrative Office

İncek Kızılcaşar Mah. 2669.Sk. No:19 Gölbaşı/ANKARA

Tel: (0.312) 586 00 00

E-mail : alid@turmob.org.tr

<https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/>

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis>

&

Dört ayda bir yayımlanır / Published three times a year

&

TÜBİTAK-ULAKBİM Sosyal Bilimler Veri Tabanı'na (SBVT) kayıtlıdır.

EBSCO tarafından taranmaktadır.

Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences

Database. Indexed by Ebscohost Academic Search

Complete

&

Grafik Tasarım

Tuncay TEKYILDIZ

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ Dergisi, dört ayda bir yayınlanan hakemli bir dergidir.

Dergide yer alan yazılarda öne sürülen fikirler, yazarların kişisel görüşleridir.

Copyright ©

Makalenin herhangi bir bölümünün başka bir yayında kullanılmasına Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nin yayımcı kuruluş olarak belirtilmesi ve atıfta bulunulması şartıyla izin verilir.

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Makale Adı ve Yazarları	Makale Türü	Sayfa No
<p>Pandemi Öncesi ve Pandemi Döneminde Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezalarının Analizi: 2018-2021 Dönemi <i>Analysis of Disciplinary Penalties Given to Professional Accountants Before and During the Pandemic: 2018 – 2021</i> Prof. Dr. Meral EROL FİDAN - Esra BAŞ</p>	Araştırma	1
<p>Kamu Sektöründe İç Kontrol Sisteminden Kaynaklanan Hata ve Hile Analizi: Büyükşehir Belediyelerinde Bir İnceleme <i>Error and Fraud Analysis Arising From the Internal Control System In the Public Sector: Investigation In Metropolitan Municipalities</i> Prof. Dr. Şerafettin SEVİM - Büşra ÖNCÜ GÜVEN - Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN</p>	Araştırma	23
<p>Muhasebede Sabitletme <i>Accounting Fixation</i> Prof. Dr. Hayrettin USUL - Arş. Gör. Cemalettin SEVER</p>	Derleme	43
<p>Kilit Denetim Konuları Raporlamasının Denetim Kalitesine Etkisi: Türkiye'ye İlişkin Bulgular <i>The Impact of Key Audit Matter Reporting on Audit Quality: Evidence From Turkey</i> Doç. Dr. Serkan TERZİ - Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN</p>	Araştırma	59
<p>Kamu ve Özel Sermayeli Ticari Bankaların Finansal Performanslarının TOPSIS Yöntemi İle Analiz Edilmesi <i>Analysis of Financial Performances of Public and Private Capital Commercial Banks By TOPSIS Method</i> Doç. Dr. Gamze Ayça KAYA</p>	Araştırma	75
<p>Muhasebede Dijital Dönüşüm: Metaverse <i>Digital Transformation In Accounting: Metaverse</i> Doç. Dr. Fatma AKYÜZ - SMMM Selçuk GÜLTEN</p>	Araştırma	91
<p>Gerçeğe Uygun Değere Eleştirel Bir Bakış: Dost mu Yoksa Düşman mı? <i>A Critical View of Fair Value: Is It A Friend or A Foe?</i> Doç. Dr. R. Şebnem YAŞAR</p>	Araştırma	109
<p>Kazanç Yönetiminde Karma ve Tahakkuk Modellerinin Karşılaştırılması ve Bir Uygulama <i>Comparison of Mixed and Accrued Models In Earnings Management and An Applicatio</i> Doç. Dr. Suat KARA - Ahmet Mesut TORAMAN</p>	Araştırma	127

Makale Adı ve Yazarları	Makale Türü	Sayfa No
Uluslararası Projelerde Görev Alan Kamu Görevlilerine Yapılacak Ücret Ödemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri <i>Problems Encountered In the Payments to Public Servants Taking Work In International Projects and Suggestions For Solutions</i> Dr. Öğr. Üyesi Erdem ERCAN - Doğan DURNA	Derleme	155
AB Uyum Sürecinde Türkiye’de Kamu İç Denetim Düzenlemeleri: Devlet Üniversitelerinde Bir Araştırma <i>Public Internal Audit Regulations In Turkey In the Eu Harmonization Process: Research At Public Universities</i> Dr. Öğr. Üyesi Kezban ŞİMŞEK - Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN	Araştırma	175
Esnek Üretim Sisteminde Grup Teknolojisi Kullanılarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Birim Maliyetlerin Hesaplanması <i>Calculation of Unit Costs By Activity-Based Costing Method Using Group Technology In A Flexible Production System</i> Dr. Öğr. Üyesi Aydın BAĞDAT - Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN	Araştırma	203
Otomotiv Sektörünün Covid-19 Sürecindeki Finansal Performansının CRITIC ve MOOSRA Yöntemleri İle Değerlendirilmesi <i>Evaluation of the Financial Performance of the Automotive Industry During Covid-19 With CRITIC and MOOSRA Methods</i> Dr. Öğr. Üyesi Ömer Burak PAKSOY - Öğr. Gör. Dr. Zafer DURAN	Araştırma	229
Muhasebe Eğitimi ve Araştırmasında Çok Disiplinli Yaklaşım: Dijitalleşme ve Modern Yöntemler <i>Multidisciplinary Approach In Accounting Education and Research: Digitalization and Modern Methods</i> Dr. Öğr. Üyesi İbrahim MERT	İnceleme	251
“Kelime İlişkilendirme Testi” İle Muhasebe Algısının Tespiti: Lisans Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma <i>Determining the Perception of Accounting With the “Word Association Test”: A Research on Undergraduate Students</i> Dr. Öğr. Üyesi Özlem DOĞAN	Araştırma	265
IFRS ve IPSAS Kavramsal Çerçeveslerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi <i>Conceptual Frameworks of IPSAS & IFRS: A Comparative Study</i> Dr. Elif UMUT - Dr. Özgecan ÖZER	Araştırma	279

Makale Adı ve Yazarları	Makale Türü	Sayfa No
<p>Kamuda İç Denetim Görevine Yeni Başlayan İç Denetçileri Geliştirmeye Yönelik İşyerinde Öğrenme Çerçevesi Önerisi <i>A Proposal For A Workplace Learning Framework to Develop Internal Auditors Who Are New to the Internal Audit Profession In the Public Sector</i> Dr. Murat GÖRMEN</p>	Derleme	299
<p>MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS Muhasebe Sistemlerine Göre Stoklara İlişkin Ölçüm ve Değerleme Esaslarının Karşılaştırması ve Muhasebeleştirilmesi <i>Comparison and Accounting of the Measurement and Valuation Principles Regarding Stocks According to MSUGT/VUK, TMS/TFRS and BOBI-FRS Accounting Systems</i> Öğr. Gör. Dr. Dr. Haluk SATIR</p>	Araştırma	321

PANDEMİ ÖNCESİ VE PANDEMİ DÖNEMİNDE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA VERİLEN DİSİPLİN CEZALARININ ANALİZİ: 2018-2021 DÖNEMİ*

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 07.04.2022
Makale Kabul Tarihi : 19.09.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1100044

Prof. Dr. Meral EROL FİDAN**

Esra BAŞ***

Bibliyografik Bilgiler

Erol Fidan, M., & Baş, E. (2023). "Pandemi Öncesi ve Pandemi Döneminde Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezalarının Analizi: 2018-2021 Dönemi" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 1-22) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1100044>

ÖZ

Muhasebe mesleğinde 1989 yılında yürürlüğe konulmuş olan 3568 Sayılı Kanun meslek mensupları ile ilgili disiplin kurallarının başlangıcını oluşturmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının yürürlükteki mesleki standartlar ile etik ilkeler dışına çıkan faaliyetleri varsa bunlar disiplin cezaları kapsamına girmektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nin amacı meslek mensuplarına daha çok ceza vermekten ziyade, etik değerleri yüksek olan meslek mensubu sayısını artırmak ve meslek örgütüne olan güveni oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı, bu yönetmelik kapsamında 2018-2021 yılları arasında meslek odaları tarafından yönetmelik kapsamında verilen disiplin cezalarını incelemektir. Meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları; cezanın türü, verildiği dönem, meslek mensubunun kayıtlı olduğu odanın bulunduğu coğrafi bölgesi, tek seferde bir meslek mensubuna verilen ceza sayısı, cezanın pandemi öncesi ya da pandemi döneminde verilmiş olması ve unvanları açısından değerlendirilmiştir. Çalışmada 2018-2021 yılları

* Bu çalışma "Muhasebe Meslek Mensuplarının Aldığı Disiplin Cezalarının Analizi:2016-2021 Dönemi" başlıklı tez çalışmasından türetilmiştir. Çalışma Uluslararası Bilimsel Çalışmalar Kongresi 15-17 Mart 2022'de tezden türetilen bir bölümü sözlü olarak sunulmuştur.

** Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, meral.fidan@bilecik.edu.tr
<https://orcid.org/0000-0002-3954-676X>

*** Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Finansman ABD Yüksek Lisans Öğrencisi, esra.bas9719@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-9309-7205>

arasında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) internet sayfasında ilan edilmiş disiplin cezaları kullanılmıştır. Çalışmada derlenen veriler içerik analizi ile değerlendirilmiş ve belirlenen değişkenlere ait sayısal veriler SPSS programı yardımıyla analiz edilmiştir. Pandemi dönemi olan 2020 ve 2021 yıllarında meslek mensuplarına verilmiş olan cezalarda sayısal olarak artış olduğu görülmekle birlikte yapılan test sonucunda istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilememiştir. Ayrıca meslek mensuplarına verilen cezalar ile diğer değişkenlerin (unvan, coğrafi bölge, dönem) tamamında yapılan analizler sonucunda istatistiksel olarak anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Disiplin Cezaları, Muhasebe Meslek Mensubu, Pandemi.

Jel Sınıflandırılması: M42, K41.

ANALYSIS OF DISCIPLINARY PENALTIES GIVEN TO PROFESSIONAL ACCOUNTANTS BEFORE AND DURING THE PANDEMIC: 2018 – 2021

ABSTRACT

Law No. 3568, which was put into effect in 1989 in the accounting profession, constitutes the beginning of the disciplinary rules regarding the members of the profession. Professional accountants are obliged to comply with professional standards and ethical codes while performing their professional activities. Certified Public Accountant and Certified Public Accountant Law Disciplinary Regulation aims to increase the number of professionals with high ethical values and to establish the trust in the professional organization, rather than punishing the members of the profession more. The aim of this study is to examine the disciplinary penalties given by the professional chambers within the scope of the regulation between 2018-2021. Disciplinary penalties in the study were evaluated in terms of the type of punishment, period of issue, the geographical region of the chamber where the member of the profession is registered, the number of penalties given to a member of the profession at a time, whether the penalty was given before or during the pandemic period and the title of the professional. In the study, disciplinary penalties announced on the website of the Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey between the years 2018-2021 were used. The collected data in the study were evaluated by content analysis and the numerical data of the selected variables were analyzed via a SPSS program. While there was an increase in the number of penalties received by the members of the profession in 2020 and 2021, i.e., the pandemic period, no statistically significant difference was observed as a result of the test. In addition, it has been determined that there is no statistically significant difference as a result of the analyzes made in all of the penalties given to the members of the profession and other variables (title, geographical region, period).

Keywords: Disciplinary Penalties, Professional Accountant, Pandemic

Jel Classification: M42, K41.

1. GİRİŞ

Muhasebe mesleği işletmeyle ilgili tüm kişi, kuruluş ve devlete ihtiyaç duydukları finansal bilgileri üreterek bunları çeşitli raporlar vasıtasıyla sunan ve bunu yaparken de kamu yararını gözetilen bir meslektir. Muhasebe bilgileri iç ve dış paydaşların karar vermelerinde etkin bir rol oynamaktadır. Bu yüzden muhasebe bilgilerinin doğru, güvenilir, tam ve açıklayıcı olması finansal bilgiye ihtiyaç duyan kişiler açısından önem arz etmektedir. Bu da finansal bilgileri hazırlamakla görevli olan muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde diğer mesleklere nazaran etik kavramının önemini daha fazla artırmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranışlarını engellemek adına çeşitli yaptırımlar geliştirilmiştir. Bu yaptırımlar 2000 yılında 24216 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği’nin ikinci bölümünde açıklanmıştır. Bu bölümde belirtilen disiplin cezaları; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarmadır. Uyarma ve kınama dışındaki cezalar Resmi Gazete ve Birlik web sayfası ile ilan edilmektedir.

Dünyada muhasebe mesleği ile ilgili söz sahibi olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Tescil Edilmiş Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği olan (ACCA) ve Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) gibi örgütler başta olmak üzere meslekte disiplinle ilgili cezalara ait çalışmalar yapmışlardır. AICPA disipline aykırı durumlarda verilecek cezaları; kınama, meslekten uzaklaştırma ve meslekten men etme şeklinde bölümlendirmiştir.

Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından Covid-19 virüsü olarak adlandırılan hastalık Türkiye’de ilk virüsün bulaşma vakasının görüldüğü 11.03.2020 tarihinde “pandemi” hastalık dünyaya ilan edilmiştir (TC Sağlık Bakanlığı, 2022).

Covid-19 süreci birçok ülkenin kısıtlamalar ve tedbirler almasına neden olmuş ve bu insanların yaşamlarında ve dünya ekonomisinde büyük olumsuzluklar meydana getirmiştir. Virüsün ve dolayısıyla kısıtlamaların ne zaman biteceği bilinmemektedir. Bu belirsizlikle birlikte devam eden olumsuzluklar ekonomi, sosyal hayat, sağlık, ticaret, eğitim vb. birçok alanda kendini göstermiştir (Güngör Karyağdı & Yolci, 2021, s.238).

İki yıldan uzun süredir tüm dünyayı olumsuz etkileyen Covid-19 pandemi süreci insanların sosyal ve iş yaşantısını önemli ölçüde aksatmıştır. Öncelikle insan etkileşiminin daha fazla olduğu sektörlerde ve mesleklerde faaliyetlerin sürmesi ve mesleklerin ifası zorlaşmıştır. Mali müşavirlik mesleği de Covid-19 sürecinden oldukça etkilenen meslek gruplarından biri olmuştur. Devlet ve mükellefler arasında öncelikle vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde önemli bir aracı görevi olan muhasebe meslek mensupları pandemi sürecinde daha da artan iş yükleri altında işlerini yetiştirme stresiyle de karşı karşıya kalmışlardır. Yoğun stres altında çalışan muhasebe meslek mensuplarının bu süreçte dikkat dağınıklığı ile hata yapma olasılıkları artabilmekte ve bunun sonucunda cezai müeyyidelerle karşı karşıya kalma olasılıkları da artabilmektedir.

Bu çalışmada 2018-2021 dönemi arasında Birlik Disiplin Kurulu’nca alınan kararlara göre meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının türleri, verildiği dönem, cezanın Covid-19 öncesi ya da pandemi

döneminde verilmesi durumu, unvanları ve meslek mensuplarının bağlı olduğu odanın coğrafi bölgesine göre dağılımı ve elde edilen bu sayısal verilerin istatistiki olarak dönemler arasında farklılaşım farklılaşımının tespit edilmeye çalışılmıştır.

2. MUHASEBE MESLEĞİ ve MESLEKTE DİSİPLİN CEZASI

Muhasebe mesleğinin konusu; işletmelerin defterlerini tutmak, finansal rapor ve beyannameler başta olmak üzere belgelerini düzenlemek, muhasebe sistemlerini işletmeler için kurup geliştirmek, mali yapıdaki mevzuatlar hakkında yardımcı olmak, denetleme ya da rapor hazırlamaktır (Resmi Gazete, 1989: 3568 Sayılı Kanun).

Muhasebe mesleği 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile meslek olarak tanınmıştır. Kanunun amacı “işletme faaliyetlerinin ve işlemlerinin sağlıklı ve güvenilir olarak işleyişlerini sağlayarak, faaliyetlerinin son halini mevzuata dayanarak denetlemek, değerlendirecek paydaşların ve resmi kurumların işletmenin gerçek durumlarını tarafsız olarak sunmak ve mesleki standartları gerçekleştirmek ... şeklindeki esasları düzenlemek şeklinde belirtmektedir” (Resmi Gazete, 1989: 3568 Sayılı Kanun).

Türk Dil Kurumu (TDK)’ da etik “farklı meslek dalları içinde tarafların riayet etmesi ve kaçınılması gerekli davranışlar ve ahlakla ilgili” anlamlarını ifade etmekte iken, meslek TDK’da “bir eğitimin sonucunda kazanılabilen, sistemli bilgi ve beceriye dayalı olan, topluma faydalı ürünler üretmek, hizmet etmek ve karşılık olarak da para kazanabilmek üzere yapılan, süreç kuralları önceden tespit edilmiş iş ve uğraş” olarak tanımlanmaktadır (sozluk.gov.tr, 2022). Meslek etiği ise, meslek mensuplarının mesleklerini yerine getirirken davranışlarını düzenleyen, uyması gereken ilke ve standartların bütünüdür (Taşçı, 2019, s.64). Muhasebe mesleği kamu yararı gözetmesi gereken bir meslek olması sebebiyle etik açıdan son derece önem arz etmektedir.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından hazırlanan, mensupların uyması gereken uluslararası etik kurallar el kitabında uyulması gereken temel ilkeler (TÜRMOB, 2021, s.22):

- Dürüst olmak,
- Tarafsız olmak,
- Meslekte yeterli olmak ve özen,
- Sır saklama,
- Mesleğe uygun davranış olarak belirlenmiştir.

Dünyada muhasebe mesleğinin tarihi uzun yıllara dayanmasına karşın meslek mensupları için etik değerlere uymamaları durumlarında uygulanacak yaptırımların yasal düzenlemesi ülkemizde günümüze yakın bir tarihte gerçekleşebilmiştir. Türkiye’de 1989 yılında muhasebe meslek mensupları için ilk disiplin kuralları 3568 Sayılı Kanun ile yasal boyut kazanmıştır. İlk disiplin yönetmeliği 1990 yılında, 20556 sayılı Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiştir. 2000 yılında ise yönetmelikte değişiklik yapılmıştır

(Ekerkil, Çavuş, Kodalak, 2016, s.110). TÜRMOB tarafından 2007 yılında mesleğin itibarını koruyacak, standartlara uygun, etik değerleri ön planda tutan meslek mensupları oluşturmak için Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik yürürlüğe girmiştir (Resmi Gazete, 2007: Sayı: 26675). 2015 yılında serbest muhasebecilik (SM) unvanı meslek unvanları arasından kaldırıldığı için disiplin yönetmeliğinden de kaldırılmıştır (Resmi Gazete, 2015: Sayı: 29435).

Disiplin cezası kamu ve özel hukuk kurumlarının iyi bir şekilde işleyebilmesi, faaliyetlerde disiplini sağlayabilmek ve bunun ihlal edilmesi durumunda da ihlalin özelliğine göre yaptırımlar uygulamak amaçlarını taşımaktadır (Günel, 1958: 190). Disiplin Yönetmeliğinin ikinci bölümde yer alan disiplin cezaları; uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatını kaldırma ve meslekten çıkarma şeklindedir.

- a) Uyarma cezası; meslek mensubunun ve stajyerlerin mesleki faaliyetlerinde daha dikkatli olması gerektiğinin yazı ile bildirilmesi şeklindeki hallerden oluşmaktadır.
- b) Kınama cezası; meslek mensubunun ve aday meslek mensubunun mesleki faaliyetlerinde ve sorumlu olduğu kişilere davranışlarında kusur olduğunun yazı ile bildirileceği halleden oluşmaktadır.
- c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası; meslek mensubunun mesleğini bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük gibi temel ilkelere aykırı olarak yapan ya da kanunda belirtilen maddelerin dışında mesleğini yerine getirenlere uygulanmaktadır. Mesleki unvanı saklı kalmak üzere en az altı ay, en fazla bir yıl olmak üzere, mesleki faaliyetlerden alıkoyma şeklinde uygulanmaktadır.
- d) Yeminli sıfatı kaldırılma cezası; Yeminli Mali Müşavirlerin, mükerrer şekilde işlemlerinde tasdik için belirtilen ilke, kurallar, norm ve standartlara bilerek uymadıkları anlaşıldığı bir durumda mahkeme kararı kesinleştiği tarihte mühürün alınması şeklinde uygulanmaktadır.
- e) Meslekten çıkarma cezası; meslek mensubunun ruhsatının geri alınıp, mesleğinin bir daha icrasına izin verilmemesi durumudur.

Aday meslek mensuplarının staj yönetmeliğinde hangi durumlarda staj iptalinin olacağı bildirilmiştir. TÜRMOB, 2011: 68). Aday meslek mensuplarının disiplin esasları Disiplin Yönetmeliği'nin 10. maddesinde yer almaktadır. 04.08.2015 tarihinde yapılan değişiklikle meslek mensupları için düzenlenmiş cezalar aday meslek mensupları için de geçerlidir.

Ceza Mahkemesi'nde davası olan meslek mensubunun disiplin suçu ile ilgili aynı eylem için soruşturma ve kovuşturma davası sonuçlanana kadar Birlik Disiplin Kurulu'nda bekletilir. Yine Disiplin Yönetmeliği, madde 30'da; geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ya da meslekten çıkarma cezalarında meslek mensubu hakkında kovuşturma yapılırken uygun görülmesi halinde tedbir niteliğinde geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyması kararın netleşmesine kadar uygulanabilir denmektedir.

Disiplin Yönetmeliği, madde 11'e göre meslek mensubunun üç yıllık bir süre içerisinde iki ya da daha fazla disiplin cezası alması durumunda bir öncekine göre daha ağır bir ceza verilebilir. Aynı cezayı ikinci kere gerçekleştiren meslek mensubuna üst bir ceza verilir. Disiplin Kurulu ceza işlemlerinde bir derece alt ya da bir derece üst ceza verebilir

3. LİTERATÜR

Bu kısımda muhasebe meslek mensuplarına verilmiş disiplin cezaları ile ilgili hazırlanmış diğer akademik çalışmalar ile Covid-19 pandemi süreciyle ilgili muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılmış çalışmalar yer almaktadır. Yapılan literatür taramasında pandemi sürecinde ve pandemi öncesi dönemlerde meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının birlikte değerlendirildiği henüz literatürde yayınlanmış bir çalışmanın olmadığı görülmüştür.

Garmilis ve Stokes (2007), çalışmalarında Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nin muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının süreci ele alınarak iki ülkedeki disiplin cezalarını; ortaya çıkış, süreç, tür gibi konular açısından kıyaslamışlardır. Fransa ile ABD'de devletin muhasebe mesleğini disipline etme gücü açısından birbirlerine çok yakın sistemler olduğu belirtilmiştir.

Banar ve Aslan (2009), çalışmalarında 2000–2008 döneminde verilen 815 disiplin cezasını incelemiştir. Yapılan çalışmada en fazla disiplin cezasının Marmara Bölgesi'ne kayıtlı meslek mensuplarınca alındığı sonucuna varılmıştır. En fazla alınan cezanın 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma olduğu ve cezaları SM'lerin aldıkları sonucuna varılırken SMMM'lerin aldıkları meslekten çıkarma cezasının en az alınan ceza olduğu sonucuna varılmıştır. SM'lere verilen meslekten çıkarma cezası ile SM'lerin sayısı değişkeni arasında ve SM'lere verilen meslekten çıkarma cezası ile kurumlar vergisi mükellefi olmaları değişkeni arasında anlamlı istatistiki ilişki olduğu sonucuna varılmıştır. Ayrıca 6 ve 12 aylık disiplin cezaları ile gelir vergisi mükellef sayısı arasında anlamlı ilişki olduğu sonucuna varılmıştır.

Leonard vd. (2016), çalışmalarında Kanada'da 1987-2013 yılları arasında tespit edilen 1040 disiplin suçlarını incelemiştir. Çalışma sonucunda kadın muhasebecilerin erkek muhasebecilere göre daha az ceza aldığı belirtilmiştir. Mesleki davranış kurallarının ihlallerinin incelemelere katılan istihdam sektöründe daha sıklıkla meydana geldiği ve disiplin sürecinin yıllar içerisinde 6 kat azaldığının görüldüğü belirtilmiştir.

Ekerkil (2016), çalışmasında 1993-2015 döneminde verilen 1645 disiplin cezasını incelemiştir. Aynı dönemde bir ceza alan ve birden fazla kere alınan cezalar ayrı ayrı incelenmiştir ve ceza dağılımlarının bir ya da daha fazla olmasının dağılımda etki etmediği sonucuna varılmıştır.

Yaşar (2016), çalışmasında 2001-2015 döneminde verilen 1508 disiplin cezasını incelemiştir. Çalışma sonucunda erkek muhasebe meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına oranla daha fazla ceza aldıkları belirtilmiştir. Kadınların etik duyarlılığının daha fazla olduğu sonucuna varılmıştır.

Gül (2016) ve (2017) yıllarında yayınladığı iki makale çalışmasında 2001-2015 döneminde verilen 1514 disiplin cezasını incelenmiştir. Yapılan çalışmada en fazla cezayı SM'lerin, en az cezayı ise YMM'lerin ve cinsiyet değişkeni açısından da en fazla cezayı erkek meslek mensuplarının aldığı görülmüştür. SMMM unvanına sahip meslek mensuplarının oransal olarak daha az ceza aldığı görülmüştür. Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının almış olduğu disiplin cezalarının, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu bölge ile o bölgedeki meslek mensuplarına verilen cezalar arasında farklılık olduğu sonucuna varılmıştır. En fazla cezanın verildiği coğrafi bölgenin Marmara Bölgesi olduğu, meslek mensuplarının aldığı cezanın verildiği dönemler ile disiplin cezaları arasında istatistiksel farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Ekerkil (2017), çalışmasında 2008-2015 döneminde verilen 738 disiplin cezasını incelemiştir. Meslek mensuplarının en fazla aldığı cezanın geçici olarak mesleki faaliyetlerden alıkoyma cezası olduğu sonucuna varılırken, SM unvanına sahip olan meslek mensuplarının diğer unvanlara oranla ve erkek meslek mensuplarının kadın meslektaşlarına oranla daha fazla ceza aldığı belirtilmektedir. İstanbul'a ilişkin toplam 223 disiplin cezası Resmi Gazete'de yayımlanmasına karşın İstanbul SMMM Odası'nda ceza verilen 1016 dosyada en fazla alınan cezanın kınama cezası olduğu belirtilmektedir.

Karabınar ve Çevik (2018) çalışmalarında 2008-2013 döneminde verilen disiplin cezalarını ahlak felsefesi anahtar kelimesini dikkate alarak seçerek incelemiştir. Aidat borcu dışında şikâyet üzerine verilen cezalar en fazladan en aza doğru sırasıyla; uyarma, kınama, geçici olarak meslekten alıkoyma ve meslekten çıkarma olduğu belirtilmektedir. Disiplin cezaları genel olarak değerlendirildiğinde etik anlayış bakımından deontolojik ve erdem etiği yaklaşımları açısından aykırılık olduğu sonucuna varılmıştır.

Swahn Mah (2018), çalışmasında 1988-2013 yılları arasında (CPA) Avustralya ile Avustralya ve Yeni Zelanda Yeminli Mali Müşavirler (CAANZ) tarafından oluşturulan 1547 disiplin suçu analizinde en fazla görülen suç olumsuz bulgu ve en az görülen suç yönergeye uymamadır. En fazla verilen ceza kınama, para cezaları gibi hafif cezalardır. Çıkarımsal analizin sonuçlara bakıldığında kamu yararına karşı suçun özel çıkar niteliğinin üye adının ifşası olasılığı üzerinde hiçbir etkisi görülmemiştir.

Dursun (2019), çalışmasında 2008-2017 döneminde verilen 721 disiplin cezasını incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre SM'lerin en fazla ceza alan meslek mensubu olduğu sonucuna varılırken, erkek meslek mensuplarının kadın meslektaşlarına oranla daha fazla ceza aldıkları görülmüştür. 6 ve 12 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma ve meslekten çıkarma cezalarından birini alan kadın meslek mensupları 39 iken 369 erkek meslek mensubu bu üç ayrı cezadan birini almıştır.

Baranek ve Kinory (2020), çalışmalarında 2014-2017 yılları arasında meslek mensuplarına verilen 624 disiplin cezasının analizinde en fazla ceza verilen yılın 2016 en az ceza verilen yılın 2015 yılı olduğu görülmüştür. En fazla yaptırım eylemi olan on eyaletten sadece ikisi etik kodu benimsediği görülmüştür.

Korukoğlu (2020), çalışmasında 2011- 2019 döneminde verilen 3.718 disiplin cezasını incelemiştir. Çalışma sonuçlarına göre YMM'lerin aldığı cezalarda yıllar içerisinde artış trendi görülmüştür. SMMM Odalarında karara bağlanan dosya sayısının giderek azaldığı gözlemlenirken, YMM Odalarında karara bağlanan dosya sayısının yıllar itibariyle arttığı gözlemlenmiştir. Cezalar açısından bakıldığında en çok verilen karar kovuşturma açılmaması olduğu görülmüştür.

Aslan ve Özdemir (2020), çalışmalarında 2009 -2019 döneminde verilen 708 disiplin cezasını incelemiştir. Meslek mensuplarının en fazla aldığı cezanın 6 ay geçici olarak meslekten uzaklaştırma olduğu görülmürken, erkek meslek mensuplarının daha fazla ceza aldığı, analizde en fazla cezanın verildiği coğrafi bölgenin de Marmara Bölgesi olduğu görülmüştür. SM unvanına sahip meslek mensuplarının diğer unvanlardaki meslektaşlarına oranla daha fazla ceza aldıkları sonucuna varılmıştır. Son 20 yıl içinde ceza türü, bölge, cinsiyet ve unvan açısından verilen cezalarda Banar ve Aslan tarafından (2009) yapılan çalışma ile bu çalışma bulguları arasında bir farklılığın olmadığı görülmüştür.

Güney (2020), çalışmasında 2017-2019 döneminde verilen 194 disiplin cezasını incelemiştir. Erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına oranla daha fazla ceza aldığı görülmürken, en fazla

verilen cezanın 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası olduğu ve SMMM unvanına sahip meslek mensuplarına diğer unvanlara oranla daha fazla ceza verildiği görülmüştür. Analiz sonuçlarına göre; ceza türü, meslek mensubunun üyesi olduğu odanın bulunduğu bölgeye göre farklılık gösterirken, meslek mensuplarının cinsiyetine, unvanına, cezanın verildiği yıla ve aya göre farklılık göstermemektedir.

Papadopoulou ve Papadopoulou (2020) çalışmalarında Yunanistan'da 171 muhasebeci üzerinde araştırma yapmıştır. Covid-19 pandemisinin, çalışma rutinlerinde değişiklik yapmak zorunda kalan muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini önemli ölçüde etkilediğini ve genel olarak yeni ortaya çıkan iş taleplerine uyum sağlamakta zorluk çektiklerini gösterdiği belirtmişlerdir. Yunanistan'da muhasebe mesleğinin öneminin ülke ekonomisinin risk altında olduğu bu gibi olağanüstü dönemlerde daha da belirgin olduğu belirtilmektedir.

Gül (2021), çalışmasında 2000-2019 döneminde verilen 3663 disiplin cezasını incelemiştir. TÜRMÖB faaliyet raporlarında yayımlanan 2000-2009 ve 2010-2019 dönemine ait disiplin raporları dönemler itibariyle karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Araştırma sonuçlarına göre 2000-2009 döneminde en fazla geçici men cezası verilirken 2010-2019 döneminde en yaygın ceza türünün kınama olduğu ve en çok ceza verilen şehrin her iki dönem için de İstanbul olduğu tespit edilmiştir.

Topçu ve Demirkol (2021), çalışmalarında Yalova ilinde 59 SMMM üzerinde araştırma yapmıştır. Meslek mensuplarının pandemi öncesine kıyasla çalışma saatleri ve iş yüklerinde bir farklılık tespit edilemediği belirtilmiştir. Meslek mensuplarının gelir durumlarında, alacak tahsilatlarında, iş yüklerinde, iletişim ve iş stresi seviyelerinde, uzaktan çalışma sürelerinde pandemi öncesi ile pandemi döneminde istatistiki anlamlı fark olduğu belirtilmektedir. Katılımcıların genelinde pandemi sürecinde muhasebe paket programı satın almadıkları da belirtilmiştir.

Güngör Karyağdı ve Yolci (2021), çalışmalarında 43 SMMM üzerinde araştırma yapmıştır. Yapılan çalışmada Covid-19 pandemisinin muhasebe mesleğine ve mesleğin süreç içerisindeki işleyişine olan etkilerinin incelenmesi hedeflenmiştir. Elde edilen bulgulara göre pandemi sürecinin, muhasebe meslek mensuplarını gerek işlerin işleyişi açısından gerekse maddi açıdan oldukça olumsuz yönde etkilediği tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının tahsilat yapılamaması, gelir elde etmede sıkıntıların ortaya çıkması, işyerlerinin geçici olarak hizmet vermemesi ve buna bağlı olarak mükellef sayılarında azalma olması, işletmelere danışmanlık yapma gibi iş yükünü arttıran ek işlerin ortaya çıkması gibi bir takım sorunlarla karşı karşıya kaldıkları tespiti yapılmıştır.

Buyruk Akbaba ve Bulut (2021) çalışmalarında 29 SMMM üzerinde araştırma yapmıştır. Çalışmada Bitlis ve Diyarbakır illerinden rastgele seçilen meslek mensuplarının Covid-19 pandemi sürecindeki tükenmişlik duyguları nitel yöntemle değerlendirilmiştir. Pandemi döneminde meslek mensuplarının, pandemi öncesine göre daha fazla fiziksel ve duygusal yorgunlukla karşı karşıya kaldıklarını, unutkanlık ve dikkatsizlik durumuyla daha sık karşılaştıklarını, bunun sonucunda da bazı meslek mensuplarının özel usulsüzlük cezası almış oldukları tespit edilmiştir.

Selimoğlu ve diğ.(2021), çalışmalarında pandemi nedeniyle yaşanan stresin muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl hissedildiğinin tespiti için yarı yapılandırılmış görüşme yöntemi ile araştırma

yapmışlardır. Çalışma sonunda Covid-19 pandemi sürecinde bir muhasebecinin pandemi öncesine göre daha da önemli olmasının sebepleri olarak; devlet finansman imkânlarına en hızlı erişimi araştırmaya yardımcı olmaları, mükelleflerine sürdürülebilir ve başarılı olmaları için planlama yapmaya yardımcı olmaları, vergi muafiyet veya avantajlarına ulaşmalarına yardımcı olmaları, mükelleflerini karşılaşılabilecekleri şoklardan hızlı izole olmalarına yardımcı olmaları ve farkındalık oluşturmak şeklinde sıralanmaktadır.

4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının % 30'u kadın, %70'i erkek olup, eğitim durumları açısından bakıldığında ise yaklaşık % 78'inin lisans mezunu olduğu, yaklaşık %46'sının da serbest olarak çalıştığı Tablo 1, 2 ve 3'de görülmektedir.

Tablo 1: Cinsiyete Göre Meslek Mensupları Dağılımı

Cinsiyet	SM	SMMM	YMM	Toplam Sayı	%
Erkek	5784	75098	4471	85353	0,70
Kadın	1275	35110	401	36786	0,30
Toplam	7059	110208	4872	122139	

Kaynak: TÜRMOB (2022a).

Tablo 2: Eğitim Durumlarına Göre Meslek Mensupları Dağılımı

Mezuniyet	SM	SMMM	YMM	Toplam Sayı	%
İlköğretim	733	351	0	1084	0,0088
Lise	3232	7142	0	10374	0,0849
Ön Lisans	1022	2403	0	3425	0,0280
Lisans	2038	89323	3768	95129	0,7788
Yüksek Lisans	34	10792	788	11614	0,0950
Doktora	0	197	316	513	0,0040
Toplam	7059	110208	4872	122139	

Kaynak: TÜRMOB (2022b).

Tablo 3: Çalışma Şekillerine Göre Meslek Mensupları Dağılımı

Çalışma Şekli	SM	SMMM	YMM	Toplam Sayı	%
Serbest	2637	51191	2887	56715	0,46
Bağımlı	4422	59017	1985	65424	0,54
Toplam	7059	110208	4872	122139	

Kaynak: TÜRMOB (2022c).

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı 2018-2021 yılları arasında meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları ile ilgili nitel verileri içerik analiz yöntemi kullanarak; cezanın türü, verildiği yıl, ay, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu bölge, tek seferde verilen ceza sayısı, meslek mensubunun unvanı, pandemi dönemi öncesi ve pandemi süreci açısından değerlendirmek ve nicel hale dönüştürerek cezalarla ilgili belirlenen değişkenler açısından meslek mensupları arasında istatistiksel farklılık olup olmadığını incelemektir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Çalışmada 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarında TÜRMOB web sayfasında ilan edilen meslek mensuplarına verilmiş olan ve kesinleşmiş disiplin cezaları incelenmiştir. Yeminli sıfatını kaldırma cezası 2018-2021 yılları arasında sadece bir kere olması sebebiyle analize dâhil edilmemiştir. Uyarma ve kınama cezaları kamuoyuyla paylaşılmamaktadır, bu nedenle Resmi Gazete' de yayınlanan geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, meslekten çıkarma ve yeminli sıfatını kaldırma cezaları analizde kullanılmıştır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden olan içerik analizi yöntemi kullanılarak nicel veriler elde edilmiştir. Elde edilen nicel veriler SPSS programı yardımıyla analiz edilmiştir. İçerik analizi, metin halinde olan verilerdeki kelimelerin sayısal hale getirilmesi ve bu metinde gizli halde olan anlamların ortaya çıkarılarak değişkenler haline getirilerek incelenmesidir (Zhang & Widemuth, 2009, s. 1).

4.4. Araştırmada Test Edilen Hipotezler

Bu çalışmada test edilen hipotezler aşağıdaki gibidir;

- H₁: Pandemi öncesi ve pandemi sürecinde verilen disiplin cezaları arasında istatistiki anlamlı farklılık vardır.
- H₂: Meslek mensubunun unvanı ile disiplin cezaları arasında istatistiki anlamlı farklılık yoktur.
- H₃: Verildiği dönem ile disiplin cezaları arasında istatistiki anlamlı farklılık yoktur.
- H₄: Meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge ile disiplin cezaları arasında istatistiki anlamlı farklılık yoktur.

4.5. Araştırma Bulguları

4.5.1. Frekans Sonuçları

Tablo 4'te 2018-2021 yılları arasında verilen disiplin cezaları yer almaktadır. İncelenen dönemlerde disiplin cezaları içerisinde en fazla alınan cezanın %49 oran ile 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası olduğu görülmektedir. Cezaların %37,5'i 12 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, %13,2 meslekten çıkarma ve en az verilen disiplin cezası ise %0,3 oranı ile yeminli sıfatını kaldırma cezasıdır.

Tablo 4: Disiplin Cezalarının Frekans ve Yüzdelerik Dağılımları (2018-2021)

Alınan Cezalar	Frekans	Yüzde
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	141	49,0
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	108	37,5
Meslekten Çıkarma	38	13,2
Yeminli Sıfatının Kaldırılması	1	0,3
Toplam	288	100

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Tablo 5'te 2018-2021 yılları arasında disiplin cezası alan meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımı yer almaktadır. SMMM unvanına sahip meslek mensupları %57,3 oran ile en fazla ceza verilen meslek unvanı olduğu görülmektedir.

Tablo 5: Disiplin Cezalarının Unvanlar Açısından Dağılımı (2018-2021)

Unvanlar	Frekans	Yüzde
SM	107	37,2
SMMM	165	57,3
YMM	16	5,6
Toplam	288	100,0

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Tablo 6'da 2018-2021 yılları arasında verilen disiplin cezalarının yıllar itibarıyla dağılımı görülmektedir. 2020 yılında verilen disiplin cezası oranının % 35,4 olduğu görülmektedir. 2020 yılında disiplin cezalarının 2019 yılına göre yaklaşık iki katı artmış olduğu görülmektedir.

Tablo 6: Disiplin Cezalarının Yıllara Göre Dağılımı (2018-2021)

Yıllar	Frekans	Yüzde
2018	49	17,0
2019	55	19,1
2020	102	35,4
2021	82	28,5
Toplam	288	100,0

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Tablo 7: Meslek Mensuplarının Kayıtlı Olduğu Odanın Bulunduğu Bölgeye Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı (2018-2021)

Bölge	Frekans	Yüzde
Akdeniz	31	10,8
Ege	29	10,1
İç Anadolu	40	13,9
Karadeniz	17	5,9
Marmara	153	53,1
Doğu Anadolu	2	0,7
Güneydoğu Anadolu	16	5,6
Toplam	288	100,0

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Tablo 7'de meslek mensuplarının kayıtlı olduğu meslek odasının bulunduğu coğrafi bölgeye göre 2018-2021 yılları arasında verilen disiplin cezalarının dağılımı yer almaktadır. En fazla ceza verilen coğrafi bölge %53,1 ile Marmara Bölgesi iken onu sırasıyla %13,9 ile İç Anadolu Bölgesi, %10,8 ile Akdeniz Bölgesi, %10,1 ile Ege Bölgesi, %5,9 ile Karadeniz Bölgesi, %5,6 ile Güneydoğu Anadolu Bölgesi ve %0,7 ile Doğu Anadolu Bölgesi takip etmektedir.

Tablo 8: Disiplin Cezalarının Covid19 Öncesi ve Pandemi Dönemine Göre Dağılımı (2018-2021)

Dönem	Frekans	Yüzde
Covid-19 Öncesi	104	36,1
Covid-19 Dönemi	184	63,9
Toplam	288	100,0

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Çalışmada Covid-19 öncesi diye değerlendirilen 2018-2019 yılları ile Covid-19 dönemi diyebileceğimiz 2020-2021 yılları arasından verilen disiplin cezalarının sayıları Tablo 8'de yer almaktadır. Covid-19 dönemi (2020-2021) yılları arasında verilen cezaların %63,9 oranda olduğu, %36,1'inin ise Covid-19 öncesi (2018-2019) olarak incelemeye aldığımız dönemde verildiği görülmektedir.

Tablo 9: Tek Seferde Verilen Disiplin Cezalarının Miktarına Göre Dağılımı (2018-2021)

Tek Seferde Alınan Ceza Miktarı	Frekans	%
1	239	83,0
2	25	8,7
3	8	2,8
4	6	2,1
5	5	1,7
6	2	0,7
7	2	0,7
7'den fazla	1	0,3
Toplam	288	100,0

Kaynak: TÜRMOB Disiplin Kurulu Kararları'ndan derlenmiştir.

Meslek mensupları disiplin cezası gerektiren her eylem için ayrı ayrı olmak üzere cezalandırılmaktadır. Verilen cezalar bir diğerinden daha düşük ya da yüksek bir ceza olabilmektedir. Tablo 9'da 2018-2021 yılları arasında meslek mensuplarının ceza gerektiren her eylem için yayınlanan kesinleşmiş cezalarının dağılımı verilmektedir. Sadece bir adet ceza almış olan meslek mensubunun oranı %83 iken, iki adet ceza verilmiş meslek mensubu oranı %5,7'dir. İncelenen dosyalarda tek seferde en fazla ceza verilen meslek mensubunun yaptığı her farklı eylem nedeniyle aldığı ceza sayısının 27 olduğu görülmüştür.

4.5.2. Hipotez Testleri Sonuçları

4.5.2.1. Independent Sample T- Testi Analizi Sonuçları

T testi iki bağımsız örneklemin karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. Bu testin uygulanmasındaki amaç, bağımsız iki örneklem arasında anlamlı farklılığın olup olmadığını test etmektir (Coşkun vd., 2007, s. 188-189).

Disiplin cezaları ile Covid-19 virüsünün Türkiye'de görüldüğü dönem olan 2020 ve 2021 dönemi ile virüsün Türkiye'de ortaya çıkışından öncesi olan 2018-2019 dönemi arasında istatistiki olarak anlamlı ilişki olup olmadığı test edilmiştir.

Tablo 10: Disiplin Cezaları ile Dönemler Arasındaki İlişki (2018-2021)

Dönem	Ceza Sayısı	f	Sig. Levene Testi	t	sd	Sig. (2-tailed)
Covid-19 Öncesi	104	0,58	.810	-.481	285	,631
Covid-19 Dönemi	183			-.486	220.580	,628

Independent Sample T- Testi analizi sonucunda $p>0,05$ ile H_1 hipotezi ret edilmektedir. Disiplin cezalarının pandemi öncesi ya da pandemi döneminde verilmiş olması arasında herhangi bir istatistiki ilişki olmadığı Tablo 10'daki verilerde sigma değerine bakılarak görülmektedir.

4.5.2.2. One Way ANOVA Testi Sonuçları

Varyans analizi de denilmekte olan One Way ANOVA Testi ikiden fazla örneklemin karşılaştırılmasında kullanılmaktadır. One Way ANOVA iki farklı grubun aralarında farklılık olup olmadığını bulmak amacıyla kullanılmakta olup, One Way ANOVA Testi ile birlikte yapılan Scheffe testi ise farklılık yaratan grubun bulunmasında kullanılmaktadır (Coşkun vd., 2007, s.182-183).

Araştırmada tespit edilen disiplin cezaları meslek mensuplarının unvanlarına göre gruplandırıldığında Tablo 11'de görülen dağılım elde edilmiştir. İncelenen dört dönemde 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezasının diğer cezalara göre en fazla verilen ceza türü olduğu görülmektedir.

Tablo 11: Meslek Mensuplarının Unvanlarına Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı

Cezalar	SM	%	SMMM	%	YMM	%	Toplam	%
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	41	14,3	58	20,2	9	3,1	99	37,6
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	47	16,4	88	30,7	6	2,1	135	49,1
Meslekten Çıkarma	19	6,6	19	6,6	-	-	38	13,2
Toplam	107	37,3	165	57,5	15	5,2	287	100,0

Meslek mensubunun unvanı ile verilen disiplin cezaları arasındaki ilişkiyi test etmek için One Way ANOVA Testi uygulanmıştır. Test sonuçları Tablo 12'de görülmektedir. Yapılan test sonucunda sig. $p>0,05$ bulunmuştur. Bu sonuca göre meslek mensuplarının unvanları ile disiplin cezaları arasında anlamlı farklılık olmadığı tespit edilerek, H_2 hipotezi kabul sonucu elde edilmiştir.

Tablo 12: Disiplin Cezaları ile Meslek Mensubu Unvanı Arasındaki İlişki için Yapılan Anova ve Scheffe Testi Sonuçları (2018-2021)

Unvan		N	AO	F	sd	Sig.	Sig.
SM	SMMM	107	1,79	2,315	2	,101	,934
	YMM						,103
SMMM	SM	165	1,76		284		,934
	YMM						,133
YMM	SM	15	1,40				,103
	SMMM						,133

Tablo 13'te incelenen dört döneme ait disiplin cezalarının dağılımı sonuçları verilmiştir. 2020 döneminde verilen cezaların 2019 dönemine göre yaklaşık iki katı arttığı ve verilen cezalar içerisinde en fazla verilen cezanın 2020 döneminde "6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma" cezası olduğu görülmektedir.

Tablo 13: Dönemlere Göre Disiplin Cezalarının Dağılımı

Cezalar	2018	%	2019	%	2020	%	2021	%	Toplam	%
12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	17	5,9	23	8,0	38	13,2	30	10,5	108	37,6
6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	26	9,1	26	9,1	52	18,1	37	12,9	141	49,1
Meslekten Çıkarma	6	2,1	6	2,1	12	4,2	14	4,9	38	13,2
Toplam	49	17,1	55	19,2	102	35,5	81	28,2	287	100

Tablo 14'te disiplin cezalarının verildiği dönem ile cezalar arasındaki ilişkiye yönelik yapılan test sonuçları görülmektedir. Meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları ile cezaların verildiği dönem arasında istatistiksel anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Sig. $p>0,05$ sonucu ile H3 hipotezi kabul sonucu elde edilmiştir.

Tablo 14: Disiplin Cezaları ile Dönemler Arasındaki İlişki için Yapılan Anova ve Scheffe Testi Sonuçları (2018-2021)

Dönem	Dönemler	N	AO	F	sd	Sig. p	Sig.
2018	2019	49	1,78	,322	3	,809	,938
	2020						,995
	2021						,997
2019	2018	55	1,69				,938
	2020						,972
	2021						,826
2020	2018	102	1,75				,995
	2019						,972
	2021						,955
2021	2018	81	1,80				,997
	2019						,826
	2020						,955

Tablo 15: Disiplin Cezalarının Coğrafi Bölgelere Göre Dağılımı

Cezalar	12 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	%	6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma	%	Meslekten Çıkarma	%	Toplam	%
Akdeniz	15	5,2	14	4,9	2	0,7	31	10,8
Ege	9	3,1	18	6,3	2	0,7	29	10,1
İç Anadolu	19	6,6	12	4,2	9	3,1	40	13,9
Karadeniz	6	2,1	10	3,5	1	0,3	17	5,9
Marmara	49	17,1	83	28,9	21	7,3	153	53,3
Doğu / Güney Doğu Anadolu	10	3,5	4	1,4	3	1,0	17	5,9
Toplam	108	37,6	141	49,1	38	13,2	287	100

Tablo 15’te incelenen dört dönemde meslek mensuplarının aldıkları disiplin cezalarının kayıtlı oldukları odaların buldukları coğrafi bölgelere göre dağılımları görülmektedir. En fazla meslek mensubunun kayıtlı olduğu bölge Marmara Bölgesi olduğu için en fazla alınan cezanın bu bölgede olması normal olup, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda’nın bulunduğu bölge ile disiplin cezaları arasında istatistiksel farklılık olup olmadığı test edilmiştir. Tablo 16’da görülen sig. $p>0,05$ sonucu ile H4 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 16: Meslek Mensubunun Bağlı Olduğu Odanın Bölgesi ile Verilen Disiplin Cezaları Arasındaki İlişki için Yapılan Anova ve Scheffe Testi Sonuçları (2018-2021)

Bölge	Bölgeler	N	AO	F	Anova		Scheffe	
					sd	Sig.	Sig.	
Akdeniz	Ege	31	1,58	,906	5	,478	,958	
	İç Anadolu						281	,953
	Karadeniz							,996
	Marmara							,671
	Doğu /Güneydoğu Anadolu							1,000
Ege	Akdeniz	29	1,76				,958	
	İç Anadolu							1,000
	Karadeniz							1,000
	Marmara							,999
	Doğu / Güneydoğu Anadolu							,983
İç Anadolu	Akdeniz	40	1,75				,953	
	Ege							1,000
	Karadeniz							1,000
	Marmara							,997
	Doğu / Güneydoğu Anadolu							,983
Karadeniz	Akdeniz	17	1,71				,996	
	Ege							1,000
	İç Anadolu							1,000
	Marmara							,995
	Doğu / Güneydoğu Anadolu							,998

Marmara	Akdeniz	153	1,82	,671
	Ege			,999
	İç Anadolu			,997
	Karadeniz			,995
	Doğu /Güneydoğu Anadolu			,879
Doğu / Güneydoğu Anadolu	Akdeniz	17	1,59	1,000
	Ege			,983
	İç Anadolu			,983
	Karadeniz			,998
	Marmara			,879

5. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Disiplin cezaları etik dışı davranışın caydırıcı olması için hazırlanan yönetmelikler, standartlar ile etik dışı davranışın engellenememesi neticesinde uygulanır. Bu çalışmada 2018-2021 yılları arasında meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları içerik analizi yöntemi kullanılarak sayısal verilere dönüştürülmüş ve SPSS programı yardımıyla da istatistiksel olarak değerlendirilmiştir. Meslek mensuplarına verilen cezanın türü, verildiği yıl, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge, tek seferde verilen ceza sayısı, meslek mensubunun unvanı ve pandemi dönemi öncesi ve Covid dönemi açısından yapılan analizde;

- Disiplin cezalarında en fazla verilen cezanın %49 ile 6 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası olduğu görülmüştür. Verilen cezaların %37,5'i 12 ay geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, %13,2 meslekten çıkarma ve en az verilen disiplin cezasının da %0,3 oranı ile yeminli sıfatını kaldırma olduğu görülmüştür.
- Disiplin cezalarının unvanlar açısından dağılımında SMMM unvanına sahip meslek mensuplarının %57,3 oran ile en fazla ceza verilen meslek unvanı olduğu, en az ceza verilen unvanının ise %5,6 ile YMM unvanına sahip meslek mensupları olduğu görülmüştür.
- Disiplin cezalarının yıllara göre dağılımında en az ceza verilen yıl 2018 yılı iken en fazla ceza verilen yıl 2020 yılı olmuştur.
- Meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölgeye göre disiplin cezalarının dağılımında en fazla ceza verilen coğrafi bölge Marmara Bölgesi iken en az ceza verilen coğrafi bölge Doğu Anadolu Bölgesi olmuştur.
- Disiplin cezalarının pandemi dönemleri açısından dağılımında, verilen cezaların %63,9'unun pandemi döneminde iken, %36,1'inin ise pandemi öncesi dönemde olduğu tespit edilmiştir.

- Meslek mensuplarına tek seferde verilen disiplin cezalarının sayılarına bakıldığında, bir meslek mensubuna tek seferde yediden fazla ceza verilmiş olduğu görülmektedir.

Hipotez testleri sonucunda meslek mensuplarının unvanları ile verilen meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları arasında, meslek mensubunun kayıtlı olduğu Oda'nın bulunduğu coğrafi bölge ile meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları arasında, cezaların verildiği dönem ile meslek mensuplarına verilen disiplin cezaları arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olmadığı görülmüştür.

Ayrıca pandemi döneminde verilen disiplin cezalarıyla pandemi öncesi verilen disiplin cezaları arasında istatistiki fark olacağı şeklindeki test edilen hipotez sonucunda da pandemi döneminde verilen cezaların istatistiksel olarak pandemi öncesi dönemde verilen disiplin cezalarından istatistiksel olarak farklılaşmadığı görülmüştür.

Muhasebe mesleği topluma hizmet eden kamu yararını gözeten bir meslek olması sebebiyle önem arz eden bir meslektir. Etik dışı davranışı caydırmak için hazırlanan yönetmelikler ve bu yönetmeliklerde belirtilen cezaların analizine yönelik çalışmalar literatürde az bulunmaktadır. Meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının sayısının azaltılması için yapılabilecek faaliyetler ve alınabilecek tedbirler meslek odaları ve Birlik tarafından incelenerek değerlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

- Aslan, Ü. ve Özdemir, G. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının 2009-2019 yılları arasındaki durumu üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(Özel Sayı), 162-175.
- Banar, K. ve Aslan, Ü. (2009). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları üzerine bir araştırma (2000–2008 dönemi). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (44), 91-110.
- Baranek, D., & Kinory, E. (2020). Statewide adoption of the aicpa code of professional conduct: a review of recent AICPA disciplinary actions. *Accounting and Finance Research*, 9(1), 16-27.
- Buyruk Akbaba, A. N., ve Bulut, N. (2021). Pandemi sürecinde muhasebe meslek mensuplarının mesleki tükenmişlik düzeylerinin incelenmesi. *International European Journal of Managerial Research Dergisi*, 5(Özel Sayı1), 35 – 48.
- Coşkun, R., Altunışık, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2007). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri SPSS uygulamalı* (5. baskı). Sakarya Kitabevi.
- Dursun, G. D. (2019). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının cinsiyet ve mesleki unvan açısından analizi: 2008 – 2017 dönemi. *Maliye ve Finans Yazıları*, 111, 387-402.
- Ekerkil, V. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının etik-disiplin ilişkisi ve yıllar itibariyle disiplin cezası analizi: 1993-2015. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(22), 363-402.
- Ekerkil, V. (2017). İstanbul SMMM odasında kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının suç dağılımı ve analizi: 2008-2015. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 328-352.
- Ekerkil, V., Çavuş, G. ve Kodalak E. (2016). Türkiye’de TÜRMOB ile Birleşik Krallık ACCA’da muhasebe meslek mensuplarının disiplin süreci ve iki birlik arasındaki disiplin sürecinin karşılaştırılması. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8(3), 107-137.
- Garmilis, G., & Stokes, L. (2007). Convergence of the disciplinary process of accounting organization? a comparison between the united states and france american. *Accounting Association Annual Meeting*, 5-8 Ağustos, Chicago.
- Gül, H. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının kayıtlı olunan oda, unvan ve cinsiyet açısından değişimi: 2001-2015 dönemi. *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(3), 44-62.
- Gül, H. (2017). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları üzerine ampirik bir çalışma. *Social Sciences Studies Journal*, 3(12), 2357-2368.
- Gül, M. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının 2000–2019 yılları itibariyle almış oldukları disiplin cezalarının analizi. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 8(68), 933-941. <http://dx.doi.org/10.26450/jshsr.2357>
- Günel, Y. (1958). Disiplin cezaları. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 13 (2), 190-211.
- Güney, C. (2020). Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu disiplin yönetmeliği çerçevesinde muhasebe meslek mensuplarına verilen “disiplin cezaları” üzerine bir araştırma (2017-2019). *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 2 (1), 22-43.
- Güngör Karyağdı, N. ve Yolci, M. (2021). Covid-19 pandemi sürecinde muhasebe derslerinin uzaktan eğitimle verilmesine yönelik bir çalışma: ağır ibrahim çeçen ve bitlis eren üniversitesinde bir araştırma. *Oltu Beşeri ve Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (2), 237-257, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1708042>
- Karabınar, S. ve Çevik, Z. (2018). Bir muhasebe meslek odasında 2008-2013 yıllarında verilen disiplin cezalarının yapısal analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (77), 69-90.

- Korukoğlu, A. (2020). TÜRMOB disiplin kurulu'nca alınan kararlara ilişkin bir araştırma: 2011-2019 dönemi. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 73-96.
- Leonard, V. M., Belanger, C. H., & Wardley, L. J. (2016). Examining the ethical behavior of ontario chartered accountants: a longitudinal review of the disciplinary process, *Accounting Perspectives*, 15(3), 169-199.
- Papadopoulou, S., & Papadopoulou Papadopoulos, I. (2020). Second language learners "read" picture-books: a first attempt in greek education. *Paper of the 6th International Conference on Second Language Studies*, 17-18 April, Dubai.
- Resmi Gazete, (1989). Sayı: 20194, (Tarih 1.06.1989), Serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf>
- Resmi Gazete, (2000). Sayı No: 24216, (Tarih: 31.10.2000), Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu disiplin yönetmeliği. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2000/10/20001031.htm#9>
- Resmi Gazete, (2007). Sayı No: 26675, (Tarih: 19.10.2007), Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler hakkında yönetmelik, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm>.
- Selimoğlu, S., Cengiz, A. A., Özdemir, A., ve Yalı, B. (2021). Covid-19 ile birlikte muhasebe mesleğindeki stresin yeni halleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (63), 1-18.
- Swahn Mah, L. C. (2018). *Uunderstanding the public and private interest roles of professional accounting bodies' disciplinary processes: a review of the australian experience*. (Yayınlanmamış doktora tezi). RMIT University, Australia.
- Taşçı, D. (2019). *İşletme Anabilim Dalı Türkiye'de Muhasebe Mesleği, Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Sorunları ve Beklentileri: Kars- Ardahan- Iğdır İllerinde Bir Araştırma*. [Yayınlanmamış yüksek lisans tezi]. Kafkas Üniversitesi.
- TC Sağlık Bakanlığı, (2022). *Covid-19 bilgilendirme platformu*, <https://covid19.saglik.gov.tr/TR,66494/pandemi.html>
- TDK, (2022). <https://sozluk.gov.tr/>.
- Topcu, N., ve Demirkol, V. (2021). Covid-19 pandemi sürecinin muhasebe meslek elemanları üzerindeki etkisi: yalova örneği. *Journal of Academic Value Studies*, 7(3), 344-353.
- TÜRMOB, (2011). *Odalar arası uygulama birlikteliği: haksız rekabet işlemleri ve disiplin işlemleri*. TÜRMOB Yayınları: 422.
- TÜRMOB, (2021). *Muhasebe meslek mensupları için etik kurallar el kitabı*. TÜRMOB Yayınları.
- TÜRMOB, (2022a). Meslek mensubu dağılım tablosu. <https://turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu--sm-smmm->
- TÜRMOB, (2022b). Meslek mensubu eğitim tablosu. <https://turmob.org.tr/istatistikler/b074a3e0-6282-41ef-8dd6-526e9f2ed59e/meslek-mensubu-egitim-tablosu>
- TÜRMOB, (2022c). Çalışanların kütüğe kayıtlı olanlar-olmayanlar özet tablosu. <https://turmob.org.tr/istatistikler/72930aad-2c4a-4592-b492-6b5f4df1c503/calisanlarin-kutuge-kayitli-olanlar---olmayanlar-ozet-tablosu>
- Yaşar, A. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının mesleki kurallara duyarlılığının cinsiyet yönünden karşılaştırılması: 2001-2015 disiplin cezaları yönünden bir inceleme. *Journal of Human Sciences*, 13(2), 3413-3428.
- Zhang Y. & Wildemuth, B. M, (2009). Qualitative analysis of content. Wildemuth B. (Ed.), In *Applications of social research methods to questions in information and library science* (pp. 308-319). Westport, CT.

KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNDEN KAYNAKLANAN HATA VE HİLE ANALİZİ: BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE BİR İNCELEME¹

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 27.04.2022
Makale Kabul Tarihi : 28.09.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1106197

Prof. Dr. Şerafettin SEVİM*
Büşra ÖNCÜ GÜVEN**
Doç. Dr. Tunga BOZDOĞAN***

Bibliyografik Bilgiler

Sevim, Ş., Öncü Güven, B. & Bozdağın, T. (2023). “Kamu Sektöründe İç Kontrol Sisteminden Kaynaklanan Hata ve Hile Analizi: Büyükşehir Belediyelerinde Bir İnceleme” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 23-42) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1106197>

ÖZ

Küresel anlamda yaşanan teknolojik ve finansal gelişmeler beraberinde karmaşık yapılar oluşturarak birçok boyutta risk taşımakta ve bu riskler artarak kurumlar için büyük bir tehdit oluşturmaktadır. Mali açıdan söz konusu riskler, muhasebe hata ve hileleri başlığında ele alınmaktadır. Muhasebe hata ve hileleri, muhasebe ilkelerine, standartlara ve yönetmeliklere uyulmadan yapılan işlemlerdir. Hatalı ve hileli işlemler, kurumların finansal raporlarının doğruluğu ve güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Çalışmanın temel amacı, kamu kaynaklarını önemli düzeyde kullanan kurumlardan biri olan büyükşehir belediyelerinde muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hileleri belirlemek ve bunların iç kontrol sisteminin bileşenleriyle ilişkisini ortaya çıkarmaktır. Çalışmada, altı büyükşehir belediyesinin 2019 yılına ait Sayıştay denetim raporlarına içerik analizi tekniği uygulanarak muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hileler belirlenmiştir. Belirlenen hata ve hilelerin sıklıklarına

1 Bu çalışma, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, Büşra ÖNCÜ GÜVEN 'nin “Kamu Sektöründe İç Kontrol Sisteminden Kaynaklanan Hata ve Hile Analizi: Büyükşehir Belediyelerinde İnceleme” adlı (2022) Yüksek Lisans Tezinden üretilmiştir.

* Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ORCID: 0000-0002-6925-5648,

** Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, ORCID: 0000-0002-5047-551X

*** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ORCID: 0000-0002-1651-986

göre değerlendirilmeler yapılarak iç kontrol sisteminin bileşenleriyle ilişkilendirilmiştir. Böylece büyükşehir belediyelerinin iç kontrol sisteminin hangi bileşenin yetersizliğinden kaynaklı olarak ne tür hata ve hilelerin gerçekleştiği ilişkisel olarak belirlenmiştir. Büyükşehir belediyelerinde muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hilelere sırasıyla kontrol ortamı, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim bileşenlerindeki yetersizliklerin neden olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Hataları, Muhasebe Hileleri, Belediye, İç Kontrol Sistemi

Jel Kodlar: H70, M40, M41, M42, M48

ERROR AND FRAUD ANALYSIS ARISING FROM THE INTERNAL CONTROL SYSTEM IN THE PUBLIC SECTOR: INVESTIGATION IN METROPOLITAN MUNICIPALITIES

ABSTRACT

Technological and financial developments experienced globally carry risks in many dimensions by forming complex structures, and these risks increase and pose a great threat to institutions. These risks are handled in the financial terms under the heading of accounting errors and frauds. Accounting errors and tricks; These are transactions made without complying with accounting principles, standards and regulations. Erroneous and fraudulent transactions negatively affect the accuracy and reliability of financial reports of institutions. The main purpose of the study is to determine the errors and frauds arising from the accounting system in Metropolitan Municipalities, as institutions that use significant public resources, and to reveal their relationship with the components of the internal control system. In the study, errors and frauds arising from the accounting system were determined by applying the content analysis technique to the audit reports of the Court of Accounts of 6 Metropolitan Municipalities for 2019. Evaluations were made according to the frequency of the identified errors and frauds, and they were associated with the components of the internal control system. Thus, it was determined relationally what kind of errors and frauds occurred due to the inadequacy of which component of the internal control system of the Metropolitan Municipalities. Errors and frauds arising from the accounting system in Metropolitan Municipalities are caused by inadequacies in the internal control environment, control activities, information and communication components, respectively.

Keywords: Accounting Errors, Accounting Fraud, Municipality, Internal Control System

Jel Codes: H70, M40, M41, M42, M48

1. GİRİŞ

Günümüzde yaşanan sürekli gelişmeler ve değişen teknoloji yeni beliren riskleri ve belirsizlikleri doğurmaktadır. Bu yeni riskler ve belirsizlikler de kurumların faaliyetlerini doğrudan etkilemekte ve gerekli önlem ve tedbirlerin alınmasını gerekli kılmaktadır. Kurumların amaçlarına arzu edilen düzeyde ulaşabilmeleri, faaliyetlerini başarıyla yürütebilmeleri ve performanslarını sürekli arttırabilmeleri için kurumsal olarak etkin bir biçimde çalışan iç kontrol sistemine günümüzde daha da çok ihtiyaç duyulmaktadır. Etkin bir iç kontrol sistemi ile ancak oluşabilecek hata ve hile risklerine karşı makul bir güvence sağlanabilmektedir. Makul bir düzeyde güvencenin sağlanabilmesi de oluşabilecek hata ve hilelerin meydana gelmeden önce önleyici prosedürlerin ve kontrol ortamının doğru ve güvenilir bir biçimde oluşturulması ile mümkündür.

Dünyada iç kontrol sisteminin geliştirilmesine yönelik en önemli modellerden biri COSO (The Committee of Sponsoring Organization) tarafından oluşturulmuştur. Genel kabul gören bu iç kontrol modeli, işletme etkinliğinin sağlanması adına yürütülecek faaliyetlerin düzenli ve sistematik bir şekilde kontrolünün yapılabilmesi için gerekli bileşenleri beş başlıkta (kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) ele alan bir modeldir. Ülkemizde büyükşehir belediyeleri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'na göre işleyiş göstermektedir. Söz konusu Kanun, büyükşehir belediyelerinde, COSO iç kontrol modeli ile bağlantılı işleyen bir mekanizmadır. Önemli düzeyde kamu kaynaklarını kullanan kurumlar olarak belediyelerin, sunacakları finansal raporlarının doğruluğu ve güvenilirliği iç kontrol sisteminin ancak tüm bileşenleriyle etkin bir biçimde çalışması ile mümkündür. Bu anlamda etkinliğin sağlanamaması önemli derecede hata ve hilelerin oluşmasına neden olabilecektir.

Çalışmanın temel amacı, büyükşehir belediyelerinde muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hileleri belirlemek ve bunların iç kontrol sisteminin bileşenleriyle ilişkisini ortaya çıkarmaktır. Bu amaç doğrultusunda aşağıdaki soruların yanıtı aranacaktır;

1. Büyükşehir belediyelerinde muhasebe sisteminden kaynaklanan hata ve hileler nelerdir?
2. Hata ve hileler ile iç kontrol sisteminin hangi bileşenleri arasında ilişki vardır?
3. Büyükşehir belediyelerinde iç denetim işlevi etkin midir?
4. Risk odaklı iç denetim sisteminin yapılandırılması için neler yapılabilir?

Çalışmada içerik analizi yöntemi kullanılarak 2019 yılı altı büyükşehir belediyesinin Sayıştay denetim raporlarında toplam 29 adet hata ve hile bulgusuna ulaşılmıştır. Tespit edilen hata ve hilelerin hangi tür muhasebe hata ve hilesi kapsamına girdiği analiz edilmeye çalışılmıştır. Analizi yapılan muhasebe hata ve hilelerinin iç kontrol sistemi bileşenleriyle ilişkisi kurularak hangi bileşenlerin hata ve hileler üzerinde etkili olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışma büyükşehir belediyelerinin risk odaklı iç denetim sisteminin etkin bir biçimde işlemesine yönelik önerilerle tamamlanmıştır.

2. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ

Hata kavramı, sözlüklerde bilinçli olmadan yapılan yanlışlıklar olarak tanımlanmaktadır. Muhasebe hataları ise finansal tablolarda ve muhasebe kayıtlarında yapılan işlemlerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, yasal düzenlemelere, politikalara ve prensiplere uymayacak şekilde bilinçli olarak yapılan yanlışlıklar olarak açıklanmaktadır (Özçelik, Aracı ve Keskin, 2017: 199).

2.1. Muhasebe Hatalarının Sınıflandırılması

Kurumlarda yapılan hatalar beş başlıkta incelenmektedir (Karahan ve İğde, 2017: 148):

2.1.1. Matematiksel Hatalar

Matematiksel hatalar özellikle muhasebe kayıtlarının tutulması esnasında ve genellikle amortismanların hatalı hesaplanması, KDV hesaplamalarında yanlışlık, envanter cetvellerinde yanlışlık gibi durumların meydana gelmesiyle defterlerdeki ya da belgeler üzerindeki dört işlem hatalarının yapılması şeklinde olmaktadır (Korucu, 2018: 7-8). Fişlerin girişinin yapıldığı esnada belgelerin toplamalarında, reeskont, karşılık, faiz gibi hesaplarda oluşan hatalar bu hatalara örnek verilebilir (Erol, 2008: 231).

2.1.2. Kayıt Hataları

Kayıt hataları, muhasebe kayıtları yapılırken meydana gelen hatalardır. Kayıt hataları, rakamsal hatalar, yanlış hesap kullanma hataları ve hesaplarda borç ve alacak tarafını karıştırma hataları olarak üçe ayrılmaktadır.

2.1.2.1. Rakamsal Hatalar

Kayıtlar yapılırken, rakamların eksik veya fazla yazılması, rakamların belgelere geçirilirken yanlış görülmesi, rakamların yerlerinin değişik yazılması gibi durumlardan kaynaklanan, belgeler üzerinde gerçekleştirilen hatalardır (Ertürk,2010:6).

2.1.2.2. Yanlış Hesap Kullanımı

Kayıt hataları içerisinde yer alan yanlış hesap kullanımı personelin bilgisizlik ve dikkatsizlik sonucunda kayıtlar üzerinde yaptığı hatalardır. Aynı zamanda muhasebe personelinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine hâkim olmamasından kaynaklı hesapları yanlış kaydetme hatası olarak da bilinmektedir (Ercinler, 2014: 21).

2.1.2.3. Hesaplarda Borç ve Alacak Tarafını Karıştırma

Olay ve işlemlerin muhasebeleştirilmesi esnasında ilgili hesabın alacak ve borç taraflarının karıştırılması sonucunda ortaya çıkan kayıt hatalarıdır.

2.1.3. Unutma Hataları

Unutma hataları herhangi bir işlemin muhasebe kaydının yapılmaması sonucunda ortaya çıkan muhasebe hatalarıdır. Unutma hataları denetçiler açısından önem arz etmektedir, nitekim denetçilerin, unutma hatası olarak yapılan kayıt hatalarının hile olma olasılığını da göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

dir. Kaydedilmesi unutulmuş tutar düşük bir miktar ise hata olarak kabullenilebilmektedir (Ercinler, 2014: 23). Yapılan işlemler “Dönemsellik” kavramına göre sorumlu kişilerce ilgili döneme kaydedilmelidir, aksine bir durumun yaşanması, unutmaya hatasına örnek olarak verilebilir.

2.1.4. Tekrarlama Hataları

Bir muhasebe işleminin birden fazla kayıtlara alınması durumu olarak tanımlanan bir kayıt hatasıdır. Örneğin bir kurumun doğalgaz faturasını hem ödediğinde, hem de bir süre sonra makbuzun kayıtlara alınması esnasında aynı işlemin iki kez yapılmasından kaynaklanan hatalardır.

2.1.5. Bilanço Hataları

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre bir kurum, bilançoda belirli bir tarihte finansal durumunu anlaşılır ve gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmalı ve sunmalıdır. İşlemlerin, MSUGT ’nin bilanço ilkelerine uygun yapılmaması halinde bu durum hata veya hileye sebep olmaktadır (Topsak, 2009: 52). Bilanço hataları; değerlendirme ve hesapların birleşimi olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.1.5.1. Değerleme Hataları

Bilançonun düzenlendiği tarihte kurumun gerçek değerini göstermesi gerekmektedir. Aksi takdirde olması gereken durum ile var olan durum arasında farklılıklar oluşmaktadır. Mevcut düzenlemelere aykırı şekilde yapılan tüm bu işlemler değerlendirme hatası olarak kabul edilmektedir.

2.1.5.2. Hesapların Birleşimi

Kurumların MSUGT’ ne uygun bir biçimde yaptığı kayıt ve işlemleri ayrı hesaplara işlemesi gerekmektedir. Kayıt veya işlemlerin tek bir hesap altında işlenmesi veya mahsup edilmesi bu hataların meydana gelmesine sebep olmaktadır (Okay, 2011: 45).

2.2. Muhasebe Hilelerinin Sınıflandırılması

Muhasebe hileleri, kişilerin belirli bir çıkar sağlamak amacıyla yaptıkları muhasebe bilgilerinin toplanılması, kaydedilmesi ve rapor edilmesi sürecinde muhasebe ilkelerine aykırı olacak şekilde belge üzerinde gerçekleştirilen ve kasıt unsurunu da barındıran işlemlerdir (Alptürk, 2017:2). Muhasebe hataları ile muhasebe hileleri arasındaki fark hilenin kasıt unsuru içermesidir. Muhasebe hataları temelde bilgisizlik, dikkatsizlik ve tecrübesizlikten kaynaklanmaktadır. Muhasebe hileleri ise direkt bilinçli bir şekilde yapılmaktadır. Muhasebe hataları kayıtlar üzerinde meydana gelirken, özellikle hileler belgeler üzerinde ortaya çıkmaktadır (Çatıkkaş, 2011: 19). En sık karşılaşılan muhasebe hilelerini altı başlık altında toplamak mümkündür (Doğan ve Nazlı, 2015: 197).

2.2.1. Kasti İşlemler

Muhasebe hatalarının meydana gelmesinde kişilerin bilgi eksiklikleri, dikkatsizliği ve tecrübesizlikleri rol almaktadır. Bununla birlikte kişiler kasıtlı bir şekilde muhasebe hatalarını meydana getiriyorsa ve muhasebe hatalarının nedenlerine sığınmıyorsa burada bir muhasebe hilesi oluşmaktadır. Yapılan işlemlerin muhasebe hatası mı yoksa hilesi mi olduğunu tespit etmek oldukça güçtür. Eğer yapılan işlemde

kişilerin bilinçli olarak hata yaptığı kanıtlanamıyorsa o işlemdeki yanlışlık muhasebe hatası olarak kabul edilmektedir (Özçelik, Aracı ve Keskin, 2017: 202).

2.2.2. Kayıt Dışı İşlemler

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre kurumların tüm işlem ve kayıtları belgelere dayandırılarak yapılmalı ve bu belgelerin gerçek durumu göstermesi beklenmektedir. Yapılan işlem ve kayıtların belgelere dayandırılmaması ve defterlere kaydedilmemesi durumu kayıt dışı işlemler olarak adlandırılmaktadır. Kayıt dışı işlemlerin olması kurumun, gerçeği yansıtmadığını göstermekte ve kurumun itibarının zedelenecek bilgi kullanıcıların güveninin temelden sarsılmasına sebep olmaktadır (Bayraktar, 2007: 25).

2.2.3. Zamanından Önce veya Sonra Kayıt

Bir işlem, tarihinden önce veya sonra kayıtlara alınıyorsa burada amaçlanan gizli bir durumun söz konusu olabileceği ifade edilebilir. Yıl sonlarında alınan ürünlerin stokları yükseltmemesi için kayıtlara alınmaması ve bilanço gününden sonraya bırakılması veya kurumun nakit durumunu olduğundan daha iyi göstermek için bilanço gününden sonra tahsil edilecek nakitlerin kaydının daha önceden kayıtlara yansıtılması gibi işlemler bu hilelere örnekler olarak verilebilir (Özçelik, Aracı ve Keskin, 2017: 202).

2.2.4. Sahte ve Yanıltıcı Hesaplar Açma

Yanıltıcı hesaplar, kurumlardaki belgesiz işlemler için veya kayıtlara yansıtılmayan işlemleri gizleyebilmek için açılmaktadır. Bu hesaplar, kurumda zaten mevcut olan bir hileyi ortaya çıkarmamak amacıyla oluşturulan hesaplardır (Bayraktar, 2007: 27).

2.2.5. Belge Sahtekârlığı

Belge sahtekârlığı muhasebe hileleri arasında en çok başvurulan yöntemdir denebilir. Bu yöntemi iki başlıkta ele almak mümkündür. İlki sahte belge düzenlenmesidir, burada hem yapılan faaliyetin hem de kayıtlarının yansıtıldığı belgenin gerçek olmama durumu söz konusudur. Bu duruma gerçekte tamire ihtiyacı olmayan bir makinanın tamir edilmiş gibi gösterilerek gerçek dışı fatura kesilmesi örneği verilebilir. İkincisi ise yanıltıcı belgelerdir. Bu belgelerde yapılan faaliyet gerçektir ancak belgeye yansıtılan miktarlar ve fiyatlar gerçeği yansıtmamaktadır. Bir ürün alışı yapılırken fiyatının veya miktarının olduğundan fazla ya da az gösterilmesi, şahsi giderlerin kurum giderlerine yansıtılması, satılan bir ürünün satış fiyatının olduğundan daha az gösterilmesi gibi durumlar bu hilelere örnekler olarak verilebilir. Nitekim kayıtların yansıdığı belgeler gerçekleştirilen faaliyeti olduğundan farklı göstermektedir. Sahte belgelerin veya yanıltıcı belgelerin varlığı durumunda yapılan hilenin, ilgili kişiler tarafından ortaya çıkarılması oldukça güçtür. Bu nedenle ilgili kişiler tarafından en çok tercih edilen hile yöntemidir denebilir (Genç, 2009: 42-43).

2.2.6. Bilanço Maskeleyesi

Varlıklar ve kaynaklar üzerinden yapılan bu hile, kurumların mali durumunun olduğundan daha iyi veya daha kötü gösterilmesi ile gerçekleştirilmektedir. Bilanço maskeleyesini iki başlıkta incelemek mümkündür. Birincisi, bilanço iyileştirilmesidir. Bu işlemle kurumların mali yapısının mevcut durumundan

daha iyi gösterilmesi amaçlanmaktadır. Özellikle yatırımcılara ve kredi veren kurumlara karşı hile yapılmaya çalışılmaktadır. Bir diğeri ise devlete daha az vergi verilmesinin amaçlanması gibi nedenlerle kurumların mevcut gelirlerinin olduğundan daha düşük gösterilerek bilanço kötüleştirilmesinin yapılmasıdır (Kas, 2019: 30).

3. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİ

Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sistemi; kurum faaliyetlerinin hedeflere yönelik şekilde belirlenmiş plan ve ilkelere uygun, etkin, verimli ve iktisadi olarak yönetilmesi ile muhasebe bilgilerinin güvenilir ve eksiksiz olması, kurum varlık ve kaynaklarının korunması, usulsüzlük ve yolsuzluk ile meydana gelebilecek kayıpların yaşanmaması, bilgilerin tam zamanında ve doğru bir şekilde oluşturulmasını sağlamak amacıyla yönetim vasıtasıyla meydana gelen, iç denetimi işlevini de içinde bulunduran kontroller bütünüdür (Candan, 2006: 38).

3.1. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sisteminin Yeri

Büyükşehir belediyelerinde oluşturulan ve uygulanan iç kontrolün amaçları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği 'inde (2003);

- Belediyelere ait varlık, kaynak, gelir ve giderlerin etkili, verimli ve ekonomik şekilde yürütülmesini sağlamak,
- Tüm mevzuat ve yasal düzenlemelere uygun bir şekilde faaliyetlerini sürdürmesini sağlamak,
- Tüm finansal işlemlerde meydana gelebilecek hata, hile ve yolsuzluklar için tedbirler almak,
- Bilgi ve raporların tam, doğru, zamanına uygun ve güvenilir bir şekilde oluşturulmasını sağlayarak yatırımcıların kararlarını oluşturmalarına yardımcı olmak,
- Varlık ve kaynaklara ilişkin koruma sağlayarak kayıp ve zararların oluşma riskini ortadan kaldırmak olarak sayılmıştır.

3.2. Büyükşehir Belediyelerinde İç Kontrol Sistemi Bileşenleri

Amerika'da beş bağımsız meslek kuruluşundan oluşan COSO, iç kontrolün işletmelerde standartlaşan bir yapı haline gelmesinde öncülük etmiştir. COSO iç kontrol modeli, işletme etkinliğinin sağlanabilmesi adına yürütülecek faaliyetlerin düzenli ve sistematik bir şekilde kontrolünün yapılabilmesi için gerekli şartları (kontrol ortamını oluşturma, risk değerlendirme vb.) sağlayan bir model olarak değerlendirilmektedir (Türedi ve Karakaya, 2015: 68).

İç kontrol sisteminin bileşenleri, önce muhasebe sistemi, kontrol ortamı ve kontrol prosedürleri olarak ele alınmış, daha sonra bu bileşenler COSO tarafından geliştirilerek kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ve izleme (gözlem) olarak beş başlıkta belirlenmiştir (Kaval, 2005:125). Bileşenlerin tümü birbiri ile ilişkilidir. Herhangi bir bileşende olumsuzluk olması diğer bileşenlerin işleyişini de etkilemektedir. Ancak tüm bileşenlerin sorunsuz bir şekilde işlemesi durumunda, bileşenler etkili ve verimli faaliyet gösterecektir. Dolayısıyla iç kontrol sisteminin etkin ve verimli bir

şekilde çalışması için bu beş bileşenin dahil olduğu bir sistemin kurulması gerekmektedir (Acar ve Akçakanat, 2012:3).

Kamu mali yönetim sistemi ülkemizde önemli değişikliklere uğramıştır. 1927 yılında yürürlükte olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kaldırılmış yerine 24.12.2003 tarihinde Resmî Gazete’ de yayımlanarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde geçerli olan bu Kanun uluslararası standartlara uygun şekilde ve AB modeline uyumlu bir şekilde tekrar düzenlenmiştir (Başpınar, 2006: 28). Kanun, bir iç kontrol sisteminin kurulmasını amaçlamaktadır. Kurulması istenilen kontrol sisteminin COSO modelini temel alması amaçlanmıştır. 5018 sayılı Kanun’un beşinci kısmında iç kontrol sistemi düzenlenmiştir. Bu kısımda iç kontrol sistemi kapsamında; iç kontrolün tanımı, amacı, kontrolün yapısı ve işleyişi, ön mali kontrol, mali kontrol yetkilisinin nitelikleri ve atanması, mali hizmetler birimi, muhasebe hizmeti ve muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları, muhasebe yetkilisinin nitelikleri ve atanması, iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçilerin nitelikleri ve atanması, iç denetim koordinasyon kurulu, iç denetim koordinasyon kurulunun görevleri yer almaktadır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği, 2003: 8680-8685). COSO modelinde belirlenen beş iç kontrol bileşeni, benzer şekilde 5018 sayılı Kanun’da benimsenmiş ve yönetmeliğe sunulmuştur. Dolayısıyla COSO bileşenleri ile ülkemizde geçerli olan 5018 sayılı Kanun’da sunulan bileşenler aynıdır. Büyükşehir belediyelerinde, iç kontrol sisteminin bileşenleri ise “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların” 7’nci maddesine göre düzenlenmiştir. 5018 sayılı Kanun’da, iç kontrol standartları, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenip yayımlanmaktadır (Candan, 2006:9). Ülkemizde, COSO paralelinde “İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliğinin” 7’nci maddesine ve “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre oluşturulan beş bileşen şunlardır.

3.2.1. Kontrol ortamı

Yönetmelikte bu bileşen, “İdarenin yöneticileri ve çalışanlarının iç kontrole olumlu bir bakış sağlaması, etik değerlere ve dürüst bir yönetim anlayışına sahip olması esastır. Performans esaslı yönetim anlayışı çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukların uzmanlığa önem verilerek bilgili ve yeterli kişilere verilmesi ve personelin performansının değerlendirilmesi sağlanır. İdarenin organizasyon yapısı ile personelin görev, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenir” şeklinde açıklanmıştır. Bu tanım ile kontrol ortamının kurumlar için önemi belirtilmiştir. “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre ise bu bileşen, “İç kontrolün diğer unsurlarına temel teşkil eden genel bir çerçeve olup, kişisel ve mesleki dürüstlük, yönetim ve personelin etik değerleri, iç kontrole yönelik destekleyici tutum, mesleki yeterlilik, organizasyonel yapı, insan kaynakları politikaları ve uygulamaları ile yönetim felsefesi ve iş yapma tarzına ilişkin hususları kapsar” biçiminde açıklanmıştır.

3.2.2. Risk değerlendirmesi

Yönetmelikte bu bileşen, “Mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. İdare, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir” şeklinde açıklanmaktadır. “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre ise bu bileşen, “İdarenin hedeflerinin

gerçekleşmesini engelleyecek risklerin tanımlanması, analiz edilmesi ve gerekli önlemlerin belirlenmesi sürecidir” biçiminde açıklanmaktadır.

3.2.3. Kontrol faaliyetleri

Yönetmelikte bu bileşen, “*Önleyici, tespit edici ve düzeltici her türlü kontrol faaliyeti belirlenir ve uygulanır*” şeklinde açıklanmıştır. “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre ise bu bileşen, “*İdarenin hedeflerinin gerçekleştirilmesini sağlamak ve belirlenen riskleri yönetmek amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerdir*” biçiminde açıklanmıştır.

3.2.4. Bilgi ve iletişim

Yönetmelikte bu bileşen, “İdarenin ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi uygun bir şekilde kaydedilir, tasnif edilir ve ilgililerin iç kontrol ile diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir şekilde ve sürede iletilir” şeklinde açıklanmaktadır. “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre ise bu bileşen, “*Gerekli bilginin ihtiyaç duyan kişi, personel ve yöneticiye belirli bir formatta ve ilgililerin iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerine imkân verecek bir zaman dilimi içinde iletilmesini sağlayacak bilgi, iletişim ve kayıt sistemini kapsar*” biçiminde açıklanmaktadır.

3.2.5. İzleme

Yönetmelikte, izleme, “İç kontrol sistem ve faaliyetleri sürekli izlenir, gözden geçirilir ve değerlendirilir” şeklinde açıklanmıştır. “Kamu İç Kontrol Standartları” na göre, “*İç kontrol sisteminin kalitesini değerlendirmek üzere yürütülen tüm izleme faaliyetlerini kapsar*” biçiminde açıklanmıştır.

4. BÜYÜKŞEHİR BELEDİYELERİNDE İÇ KONTROL SİSTEMİNDEN KAYNAKLANAN HATA VE HİLE ANALİZİ

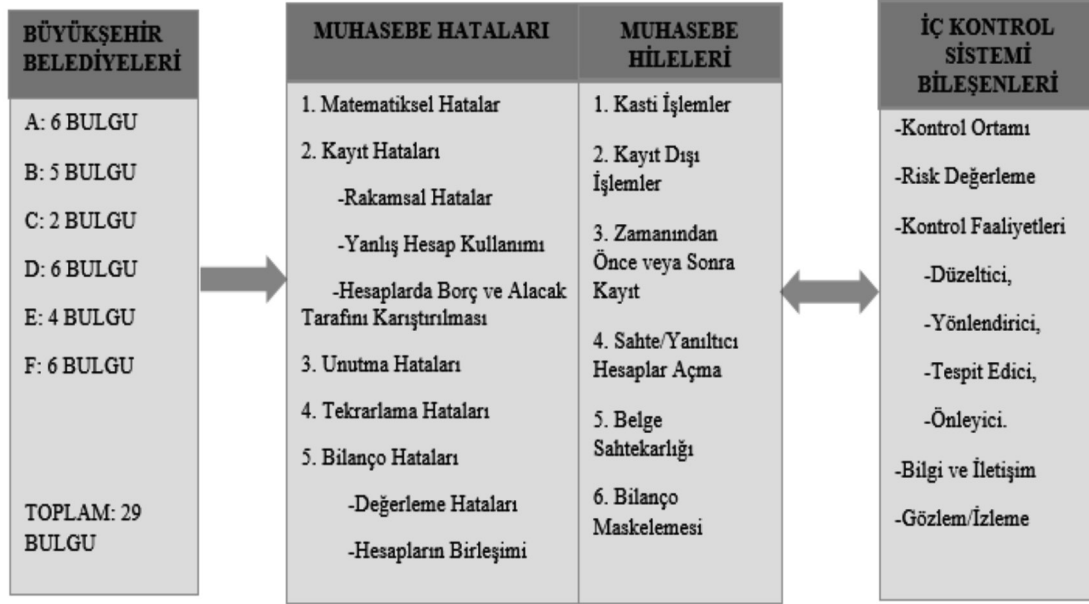
Çalışmanın ana problemi büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminin etkin çalışmamasından veya eksikliğinden kaynaklı olarak ortaya çıkan birtakım risklerdir. Söz konusu riskler, hata veya hile kavramlarıyla belirtilmiş ve bu hata ve hilelerin meydana gelmesiyle iç kontrol sistemi ilişkilendirilmeye çalışılmıştır.

Çalışmada öncelikle amaçlanan büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminin etkin çalışmamasından kaynaklı olarak ortaya çıkan hata ve hileleri tespit ederek sınıflandırmaktır. Daha sonra sınıflandırılmış olan hata ve hileler iç kontrol bileşenleri ile ilişkilendirilerek elde edilen sonuçlar belirli kategorilere göre analiz edilmeye çalışılmıştır. Buradaki amaç iç kontrol sisteminin hangi bileşeninin eksikliğinin ne tür hata ve hilelere yol açtığını belirlemektir.

4.1. Araştırmanın Kısıtları, Yöntemi ve Modeli

Araştırma kapsamında Sayıştay denetim raporlarında yer alan tüm illeri incelemek mümkün olmadığından, raporlarda yeterli bulgulara ulaşılabilen ve kuruluş tarihi 2000 yılından önce olan altı büyükşehir belediyesi ele alınmıştır. Büyükşehir belediyelerine ait raporlardan “Denetim Görüşü Kapsamında” elde edilen bulgular araştırmanın ilk kısıtını oluşturmaktadır. Araştırmanın ikinci kısıtı ise sadece 2019 yılına ait raporlar incelemeye alınmıştır. Araştırmada içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Söz konusu

yöntemin kullanılmasının nedeni konuya ilişkin sınıflandırmaları yaparak kategorize edilen bulguların bir model dahilinde hangi yönde ve ne sıklıkta meydana geldiğini belirleyerek ulaşılan sonuçları karşılaştırmalı olarak analiz edebilmektir. Örneğin böyle bir yaklaşımla aynı zaman dilimi içinde belediyeler arasında karşılaştırmalar yapabilmek mümkündür. Söz konusu değerlendirmelerden dolayı en uygun yöntemin içerik analizi olduğuna karar verilmiştir.



Şekil 1: Araştırmanın Modeli

4.2. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular

Çalışmada, Sayıştay denetim raporlarından elde edilen bulgular her bir belediye bazında aşağıda sunulmaktadır;

A Büyükşehir Belediyesi 'ne ilişkin bulgular

A1: Taşınmazlara ait muhasebe kayıtları ile taşınmaz icmal cetvelinde bulunan kayıtlar arasında uyumsuzluk olması

A2: Belediye tarafından tahsis edilen taşınmazlara ait muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtmaması

A3: Devlet İhale Kanunu 'na bağlı olarak yap-işlet-devret işleyişine ait muhasebe kayıtlarının bulunmaması

A4: Varlık envanteri hesabının yanlış kullanımı

A5: Kıdem tazminatı karşılıklarının kayıtlara yanlış yansıtılması

A6: Taşınır mallara ait hatalı muhasebe kayıtları

B Büyükşehir Belediyesi 'ne ilişkin bulgular

B1: Tahsis edilen taşınmazlara ait muhasebe kayıtlarına yer verilmemesi

B2: Taşınmaz hesabına ait mali tablolar ile envanter arasında tespit edilen uyumsuzluğun net değer hesabına kayıt edilmesi ile düzeltilmesi

B3: Taşınmazlara ait muhasebe kayıtlarının emlak vergi değeri ile yansıtılması

B4: Taşınmazlara cins tashihi yapılmaması ve taşınmazların fiili kullanımı ile kaydının farklı olması

B5: Taşınmaz değerinde etkisi olan harcamalara ait bilgilerin güncel olmaması

C Büyükşehir Belediyesi'ne ilişkin bulgular

C1: İndirim konusu yapılmaması gereken KDV'nin indirim konusu yapılması

C2: Tahsis edilen ve tahsisli kullanılan taşınmazların varlık hesaplarına yansıtılmaması

D Büyükşehir Belediyesi'ne ilişkin bulgular

D1: Amortisman tabi duran varlıklara ait hatalı muhasebe kaydı

D2: Dönemsellik ilkesine uygun olmadan geçmiş yıllara ait faaliyet gelir ve giderlerinin kayıtlara yansıtılması

D3: Tahsis edilen taşınmazlara ait muhasebe kayıtlarının bulunmaması

D4: Kalkınma ajansı payına ilişkin yapılan hesaplamalarda eksiklik olması

D5: Banka kredi faiz tutarlarının tümünün ilk yıl gider olarak kaydedilmesi

D6: Ticari faaliyet konusu olmayan giderlere ait KDV'nin indirim konusu olmadığı halde indirim konusu yapılması

E Büyükşehir Belediyesi'ne ilişkin bulgular

E1: Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabının kullanılmaması

E2: Satışı gerçekleşen taşınmazların satış bedelleri üzerinden kayıtlardan çıkartılması

E3: Birtakım alacakların dönemsellik ilkesine uygun olmadan hesaplara yansıtılması

E4: Özel kesim tahvil, senet ve bonoları hesabının yanlış kullanımı

F Büyükşehir Belediyesi'ne ilişkin bulgular

F1: Taşınmazların tapuda olan kaydı ile kurumun ilgili birimlerinde bulunan taşınmazlara ait bilgilerin birbiri ile uyumsuz olması

F2: Kuruma tahsis edilen taşınmazlara ait muhasebe kayıtlarının bulunmaması

F3: Diğer kamu kurumları tarafından belediyeye tahsis edilmiş taşınmazlara ait yapılan işlemlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması

F4: Kuruma ait taşınmazların diğer kamu kurumlarına tahsis edilmesine ait işlemlerin muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması

F5: Kurum tarafından yapılan mal ve hizmet alımları için ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapılması

F6: Kurumun direkt hizmet alımı bünyesinde çalıştırılan işçiler için kıdem tazminat karşılıklarının ayrılması

4.3. Büyükşehir Belediyelerinde Muhasebe Hata ve Hilelerin Analizi

Çalışmada, aşağıda Tablo 1 'de büyükşehir belediyelerinin 2019 yılına ilişkin raporlarından elde edilen bulgular, iç kontrol sistemi bileşenleri ile ilişkilendirilerek sunulmuştur.

Tablo 1: Muhasebe Hata ve Hilelerin Analizi

Nu.	Bulgular	MUHASEBE HATALARI VE HİLELER*	İÇ KONTROL SİSTEMİ BİLEŞENLERİ
A1	A1	Kayıt Hataları: Rakamsal Hatalar+ Bilanço Hataları: Değerleme Hataları	Kontrol Ortamı
A2	A2	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler	Kontrol Ortamı + Bilgi ve İletişim
A3	A3	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler	Kontrol Ortamı + Kontrol Faaliyetleri: Düzeltilici Kontroller+ Bilgi ve İletişim
A4	A4	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı	Kontrol Ortamı
A5	A5	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Ortamı+ Bilgi ve İletişim
A6	A6	Bilanço Maskeleyesi	Bilgi ve İletişim
B7	B1	Kayıt Dışı İşlemler	Kontrol Ortamı
B8	B2	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı	Kontrol Ortamı + Kontrol Faaliyetleri: Düzeltilici Kontroller
B9	B3	Bilanço Hataları: Değerleme Hataları	Kontrol Ortamı + Kontrol Faaliyetleri: Yönlendirici Kontroller
B10	B4	Belge Sahtekarlığı	Kontrol Faaliyetleri: Tespit Edici Kontroller+ Bilgi ve İletişim
B11	B5	Bilanço Hataları: Değerleme Hataları	Kontrol Faaliyetleri: Düzeltilici Kontroller

C12	C1	Matematiksel Hatalar+ Kasti İşlemler	Kontrol Ortamı
C13	C2	Unutma Hataları	Kontrol Ortamı
D14	D1	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı+ Tekrarlama Hataları+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt + Bilanço Maskelemesi	Kontrol Ortamı+ Bilgi ve İletişim
D15	D2	Zamanından Önce veya Sonra Kayıt + Bilanço Maskelemesi	Kontrol Faaliyetleri: Düzeltici Kontroller + Bilgi ve İletişim
D16	D3	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler	Kontrol Ortamı
D17	D4	Matematiksel Hatalar+ Bilanço Maskelemesi	Kontrol Ortamı
D18	D5	Zamanından Önce ve Sonra Kayıt + Bilanço Maskelemesi	Kontrol Ortamı+ Kontrol Faaliyetleri: Yönlendirici Kontroller
D19	D6	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı+ Kasti İşlemler	Kontrol Ortamı
E20	E1	Unutma Hataları+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Ortamı+ Kontrol Faaliyetleri: Düzeltici Kontroller
E21	E2	Kayıt Hataları: Rakamsal Hatalar+ Bilanço Maskelemesi	Bilgi ve İletişim
E22	E3	Unutma Hataları+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Faaliyetleri: Yönlendirici Kontroller
E23	E4	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı	Kontrol Faaliyetleri: Düzeltici Kontroller+ Bilgi ve İletişim
F24	F1	Kayıt Hataları: Rakamsal Hatalar	Bilgi ve İletişim
F25	F2	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Ortamı + Kontrol Faaliyetleri: Düzeltici Kontroller
F26	F3	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Ortamı + Kontrol Faaliyetleri: Düzeltici Kontroller+ Bilgi ve İletişim
F27	F4	Unutma Hataları+ Kayıt Dışı İşlemler+ Zamanından Önce veya Sonra Kayıt	Kontrol Ortamı+ Bilgi ve İletişim
F28	F5	Kayıt Hataları: Yanlış Hesap Kullanımı+ Kasti İşlemler	Kontrol Ortamı
F29	F6	Unutma Hataları+ Bilanço Maskelemesi	Kontrol Faaliyetleri: Yönlendirici Kontroller

* Hileler koyu renkte sunulmuştur.

Her bir belediyeye ait ulaşılan bulguların değerlendirilmesi aşağıda sunulmaktadır.

- A1 bulgusunda taşınmazlar ile ilgili uyumsuzluklar “Bilanço Hataları” ndan olan “Değerleme Hataları” ile örtüşebilir. Ayrıca personelin yanlış kayda geçmesinden dolayı “Kayıt Hataları” na ait olan “Rakamsal Hatalar” dan da kaynaklı bir hata söz konusu olabilir. Hatalı işlemlerin, “Kontrol Ortamı” bileşeni yetersizliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- A2 bulgusunda bakiyesi olduğu halde kayıtlara yansıtılmayan hesaplar mevcuttur. Bu kayıtlara ilişkin amortisman ayrılmamıştır. Dolayısıyla bu durum “Unutma Hataları” ve “Kayıt Dışı İşlemler” den kaynaklı olabilir. Hatalı ve hileli işlemlerin “Kontrol Ortamı” ve “Bilgi ve İletişim” bileşenlerinin eksikliğinden meydana geldiği ifade edilebilir.
- A3 bulgusunda ilgili hesaplara ilişkin kayıtların yapılmaması nedeniyle “Unutma Hataları” ve “Kayıt Dışı İşlemler” meydana geldiği söylenebilir. Söz konusu işlemler kayıt ve dosyalama yanlışlıklarından dolayı “Bilgi ve İletişim” bileşeni eksikliğinden oluştuğu söylenebilir. Ayrıca bu bulguda “Kontrol Faaliyetleri” bileşenine ait olan “Düzeltilici Kontroller” in ve “Kontrol Ortamı” bileşenlerinin yetersizliğinden kaynaklı eksikliklerin meydana geldiği ifade edilebilir.
- A4 bulgusu farklı hesap kullanımından dolayı “Kayıt Hataları” ndan olan “Yanlış Hesap Kullanımı” ile ilişkilendirilebilir. Söz konusu durumun “Kontrol Ortamı” bileşeni yetersizliğinden kaynaklandığı ifade edilebilir.
- A5 bulgusu farklı hesap kullanımından dolayı “Kayıt Hataları” ndan olan “Yanlış Hesap Kullanımı” ile ilişkilendirilebilir. Bunun yanı sıra kayıtlara yansıtılan tutarlar bir yıl öncesine ait olduğu için “Zamanından Sonra Kayıt” yapmanın oluştuğu söylenebilir. Söz konusu durumun “Kontrol Ortamı” ve “Bilgi ve İletişim” bileşenlerinin eksikliğinden kaynaklandığı söylenebilir.
- A6 bulgusunda elde bulunmayan taşınmazlara ait gider kaydının yapılmasından dolayı “Bilanço Maskaemesi” yapıldığı söylenebilir. Buradaki amaç gider kalemini yüksek gösterip vergiden kaçınmak olabilir. Söz konusu durumun “Bilgi ve İletişim” bileşeni eksikliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- B1’ de kayıtlara yansıtılması gereken hesapların bulunmamasıyla “Kayıt Dışı İşlemler” oluştuğu söylenebilir. Yapılan işlem ise “Kontrol Ortamı” bileşeninin eksikliğinden kaynaklı olarak meydana geldiği söylenebilir.
- B2’ de düzeltme amacıyla yapılan işlemde yanlış hesaplar kullanılmıştır. Dolayısıyla “Kayıt Hataları” ndan “Yanlış Hesap Kullanımı” na sebep olunmuştur. Hatalı işlem “Kontrol Faaliyetleri” bileşenine ait olan “Düzeltilici Kontroller” in ve “Kontrol Ortamı” nın yetersizliğinden kaynaklı meydana geldiği söylenebilir.
- B3’ te kayıtların yanlış değer üzerinden yapılması “Bilanço Hataları” na ait olan “Değerleme Hataları” nı oluşturduğu söylenebilir. Söz konusu durumun “Kontrol Ortamı” bileşeninin ve “Kontrol Faaliyetleri” bileşeninde bulunan “Yönlendirici Kontroller” in yetersizliğinden meydana geldiği ifade edilebilir.

- B4'te taşınmazlarda tapu bilgileri ile kullanım şekilleri arasındaki farklılıklar nedeniyle "Belge Sah-tekarlığı" na başvurulduğu söylenebilir. Söz konusu işlemin "Kontrol Faaliyetleri" bileşeni başlığı altında olan "Tespit Edici Kontroller" ve "Bilgi ve İletişim" bileşenlerinin yetersizliğinden kaynak-landığı söylenebilir.
- B5'te taşınmazlara ait değerlerin güncel olmaması "Bilanço Hataları" na ait olan "Değerleme Hata-ları" ndan kaynaklandığı söylenebilir. Hatalı işlemin "Kontrol Faaliyetleri" bileşeninden "Düzeltilici Kontroller" in eksikliğinden kaynaklandığı ifade edilebilir.
- C1' de KDV tutarının yanlış hesaplanarak daha fazla tutarın indirim konusu yapılmasının "Matema-tiksel Hatalar" dan ve "Kasti İşlemler" den kaynaklandığı söylenebilir. Söz konusu durum "Kontrol Ortamı" bileşeni eksikliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- C2' de taşınmazlara ait kayıtların hesaplara yansıtılmamasıyla "Unutma Hataları" oluştuğu ifade edilebilir. Söz konusu durum "Kontrol Ortamı" bileşeni eksikliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- D1' de giderler hesabının kullanılması "Kayıt Hataları" ndan "Yanlış Hesap Kullanımı" ile ilgili ola-bilir. Giderin iki kez kaydedilmesinden kaynaklı olarak "Tekrarlama Hataları" meydana gelmiştir. Aynı sebeple gider olduğundan fazla gösterildiğinden "Bilanço Maskeleyesi" amaçlanmış olabilir. Geçmiş yıllara ait gelir kaydı 2019 yılında yapıldığından "Zamanından Sonra Kayıt" oluştuğu söy-lenebilir. Yanlış işlemlerin "Kontrol Ortamı" bileşeni ve "Bilgi ve İletişim" bileşeni eksikliğinden kaynaklandığı söylenebilir.
- D2'de geçmiş yıllara ait gelir kaydı 2019 yılında yapıldığından "Zamanından Sonra Kayıt" söz ko-nusudur. Bu durum 2019 yılına ait giderlerin olduğundan daha fazla gösterilmesine sebep olduğun-dan "Bilanço Maskeleyesi" yapıldığı söylenebilir. Söz konusu işlemler "Bilgi ve İletişim" bileşeni ve "Kontrol Faaliyetleri" bileşeni olan "Düzeltilici Kontroller" in eksikliğinden oluştuğu söylenebilir.
- D3'te taşınmazlara ait gerekli muhasebe kaydının yapılmaması ve amortisman ayrılmaması "Unut-ma Hataları" nı ve "Kayıt Dışı İşlemler" i oluşturduğu söylenebilir. Söz konusu işlemler "Kontrol Ortamı" bileşeni yetersizliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- D4'te kalkınma ajanslarına ait aktarılması gereken payın yanlış hesaplanması sonucunda "Mate-matiksel Hatalar" meydana geldiği ifade edilebilir. Bu doğrultuda gider hesabı olduğundan daha düşük gösterilmektedir. Burada "Bilanço Maskeleyesi" amaçlanmış olabilir. Söz konusu işlemlerin "Kontrol Ortamı" bileşeni yetersizliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- D5'te bankalardan kullanılan kredilere ait faiz tutarlarının hepsinin tek seferde 2019 yılında ka-yıtlara yansıtılması "Zamanından Önce Kayıt" hilesini oluşturduğu söylenebilir. Geçmiş yıllarda kullanılan faiz giderlerinin tekrar 2019 yılında yansıtılması ile "Zamanından Sonra Kayıt" hilesine başvurulduğu ifade edilebilir. Giderler olduğundan daha yüksek gösterilmesi nedeniyle "Bilanço Maskeleyesi" amaçlanmış olabilir. Hileli işlemler "Kontrol Ortamı" bileşeni ve "Kontrol Faaliyet-leri" bileşeni olan "Yönlendirici Kontroller" in yetersizliğinden meydana geldiği söylenebilir.
- D6'da KDV'nin indirim konusu yapılmaması gerekirken indirim konusu yapılması "Kasti İşlem-ler"i oluşturduğu söylenebilir. KDV'nin kaydedilmesi gereken hesaba kaydının yapılmamasından

dolayı “Kayıt Hataları” ndan olan “Yanlış Hesap Kullanımı” hatasının meydana geldiği söylenebilir. Yapılan işlemlerin “Kontrol Ortamı” bileşeninin yetersizliğinden oluştuğu söylenebilir.

- E1’de ilgili hesaplar kullanılmayıp, farklı hesaplar kullanılması nedeniyle “Unutma Hataları” oluşmuş; hurdaya ayrılan malların kaydının zamanında yapılmamasından ve yıl sonunda toplu şekilde kaydedilmesi nedeniyle “Zamanından Sonra Kayıt” oluştuğu söylenebilir. Söz konusu işlemler “Kontrol Ortamı” bileşeni ve “Kontrol Faaliyetleri” bileşeni olan “Düzeltilici Kontroller” in yetersizliğinden kaynaklandığı söylenebilir.
- E2’de satışı yapılan mallara ait kayıtların yanlış tutarlar üzerinden yapılması “Kayıt Hataları” ndan olan “Rakamsal Hatalar” ı oluşturduğu söylenebilir. Gider hesabına ait kayıt yapılmaması durumu “Bilanço Maskeleyesi” ni oluşturabilir. Söz konusu işlemlerin “Bilgi ve İletişim” bileşeni yetersizliğinden kaynaklandığı söylenebilir.
- E3’te 2019 yılında yapılması gereken kayıtların 2020 yılında yapılmış olması “Zamanından Sonra Kayıt” hilesiyle ilgili olabilir. Ayrıca kayıtlara yansıtılmayan işlemler için “Unutma Hataları” nın olduğu söylenebilir. Söz konusu durumun “Kontrol Faaliyetleri” bileşeni olan “Yönlendirici Kontrollerin” yetersiz kalmasından kaynaklandığı söylenebilir.
- E4’e ait ilgili hesapta izlenmesi gereken işlemlerin başka bir hesapta izlenmesiyle “Kayıt Hataları” ndan “Yanlış Hesap Kullanımı” söz konusu olabilir. Hatalı işlem “Bilgi ve İletişim” bileşeni ve “Kontrol Faaliyetleri” bileşeni olan “Düzeltilici Kontroller” in yetersiz kalmasından meydana geldiği söylenebilir.
- F1’de taşınmaz kayıtları ile tapu siciline kayıtlı taşınmazlar arasında farklılıkların olması “Kayıt Hataları” na ait olan “Rakamsal Hatalar” ile ilgili olabilir. Hatalı işlemin “Bilgi ve İletişim” bileşeninden kaynaklandığı söylenebilir.
- F2’de taşınmazlara ait kayıtların yapılmaması “Unutma Hataları” nı ve “Kayıt Dışı İşlemler” i oluşturabilir. İlgili kayıtların bir sonraki yıl içinde düzeltilmesi “Zamanından Sonra Kayıt” ı meydana getirebilir. Söz konusu işlemler “Kontrol Ortamı” bileşeni ve “Kontrol Faaliyetleri” bileşenine ait olan “Düzeltilici Kontroller” in yetersiz kalmasıyla ilişkilendirilebilir.
- F3 bulgusunda taşınmazlara ait kayıtların yapılmaması “Unutma Hataları” nı ve “Kayıt Dışı İşlemler” i oluşturabilir. İlgili kayıtların bir sonraki yıl içinde düzeltilmesi “Zamanından Sonra Kayıt” ı meydana getirebilir. Söz konusu işlemler “Kontrol Ortamı” bileşeni ve “Kontrol Faaliyetleri” bileşenine ait olan “Düzeltilici Kontroller” in ve “Bilgi ve İletişim” bileşeninin yetersiz kalmasıyla ilişkilendirilebilir.
- F4’te taşınmazlara ait kayıtların yapılmamasından kaynaklı olarak, “Unutma Hataları” ve “Kayıt Dışı İşlemler” söz konusu olabilir. Gereken düzeltme işlemlerinin bir sonraki yıl yapılması “Zamanından Sonra Kayıt” ı oluşturabilir. Yapılan işlemler sonucu “Kontrol Ortamı” bileşeni ve “Bilgi ve İletişim” bileşeninin yetersiz kaldığını düşündürmektedir.
- F5’te KDV’ nin indirim konusu olmadığı halde indirim konusu yapılması “Kasti İşlemler” i oluşturabilir. Kaydedilmesi gereken hesaba kaydının yapılmayıp başka hesaba yapılması “Kayıt Hataları”

ndan olan “Yanlış Hesap Kullanımı” hatasını oluşturmaktadır. Söz konusu işlemlerin “Kontrol Ortamı” bileşeni yetersizliğinden olduğu söylenebilir.

- F6’da ayrılması gereken kıdem tazminat karşılıklarının ayrılmamasından kaynaklı “Unutma Hataları” ve ayrıca “Bilanço Maskeleyesi” olabilir. Yapılan işlemlerin “Kontrol Faaliyetleri” bileşenine ait “Yönlendirici Kontroller” in yetersiz kaldığından meydana geldiği söylenebilir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminden kaynaklı hata ve hilelerin analizine yönelik yapılan çalışmada 2019 yılına ait toplamda altı büyükşehir belediyesinin Sayıştay denetim raporları incelenmiştir. Söz konusu belediyelere ait toplamda 29 adet hata ve hile bulgusuna ulaşılmış ve elde edilen bulguların öncelikle her biri muhasebe hata ve hileleri grubuna göre analiz edilmiştir. Yapılan analiz, *hangi belediyenin, hangi bulgusunda ne tür muhasebe hatası veya hilesi tespit edilmiştir*, sorusunun yanıtını vermektedir. Analiz sonucunda ulaşılan hata ve hilelerin hangi iç kontrol sistemi bileşeninin yetersiz kalmasıyla ilişkili olduğu belirlenmiştir. Dolayısıyla büyükşehir belediyelerinde iç kontrol sisteminin etkin çalışmaması sonucunda ne tür hata ve hilelerin meydana geldiği karşılaştırmalı olarak görülebilmektedir.

Çalışmada, Sayıştay denetim raporları kapsamında belediyelerde incelenen bulgularda özellikle kayıt hatalarının ve unutma hatalarının tekrarlandığı tespit edilmiştir. Söz konusu hatalara toplamda 10 bulguda rastlanılmıştır. Temelde bu hataların personelin bilgisizliği, tecrübesizliği veya dikkatsizliği sonucunda yapıldığı ve ayrıca üst yönetimin gerekli kontrol ortamını sağlayamaması, görev ayrılığı ve yetkilendirmenin yanlış yapılması ve personele sürekli eğitimler ve seminerler aracılığıyla gerekli bilgi aktarımlarının yapılmaması sonucunda doğduğu ifade edilebilir. Hatalar arasında en sık karşılaşılan hata türü 7 bulgu ile kayıt hataları başlığında yanlış hesap kullanımınıdır, bu hataları 3 bulgu ile rakamsal hatalar izlemektedir. Bu başlıkta hesaplarda borç ve alacak tarafının karıştırılmasıyla ilgili herhangi bir bulguya rastlanılmamıştır. Bu karşılaşılan hatalardan sonra en sık hata 3 bulguda görülen bilanço hatasıdır. Söz konusu olan 3 bulgunun tamamı da değerlendirme hatalarından dolayı oluşmuştur. Bilanço hatalarından hesapların birleşimi hatasına ise herhangi bir bulguda rastlanılmamıştır. Muhasebe hatalarından tekrarlama hatasına 1 bulguda rastlanılmıştır. Analizler sonucunda muhasebe hilelerinden en sık karşılaşılan başlık 9 bulgu ile zamanından önce veya sonra kayıt başlığıdır. Daha sonra 7 bulguda bilanço maskeleyesi ve kayıt dışı işlemlere rastlanılmıştır. 3 bulguda ise kasti işlemler ve son olarak da 1 bulguda belge sahtekârlığına rastlanılmıştır. Hileli işlemlerin genellikle denetim ve kontrol eksikliğinden, görev, yetki ve sorumluluk dağılımlarının açıkça yapılmamasından, kendi çıkarına yönelik amaçla davranılmasından, rüşvetlerden, üst yönetimin ve kontrol mekanizmalarının etkin çalışmamasından, birimlerin birbirlerinden bağımsız olmamasından, kişilerin daha çok para kazanma hırslarından ve özel yaşamlarındaki problemler gibi birçok sebepten dolayı meydana geldiği ifade edilebilir.

Çalışmaya konu olan analizin bir sonraki aşaması ise söz konusu hatalı ve hileli işlemlerin, hangi iç kontrol sistemi bileşeninin eksikliğinden meydana geldiğine yöneliktir. Yapılan çalışmada en sık karşılaşılan iç kontrol sistemi bileşeni 20 bulguda görülen kontrol ortamı bileşenidir. Bu bileşeni toplamda 13 bulguda rastlanılan kontrol faaliyetleri bileşeni izlemektedir. Kontrol faaliyetleri bileşeni ise kendi içerisinde 8 bulguda düzeltici, 4 bulguda yönlendirici ve 1 bulguda tespit edici kontroller ile ilişkilendi-

rilmiştir. 12 bulguda ise bilgi ve iletişim bileşeninin eksikliğinden hata ve hilelerin oluştuğunu söylemek mümkündür. Risk değerlendirme ve gözlem bileşenlerine ait kesin bir yargı bulunmadığından herhangi bir bulguda rastlanılmamıştır.

Günümüzde iç denetim ve iç kontrol faaliyetleri risk odaklı yürütülmektedir. Çalışmadaki muhasebe hata ve hile riskleriyle, iç kontrol sistemi bileşenleri birlikte analiz edildiğinde büyükşehir belediyelerinde bu konuların risk odaklı olması en temel öneri olarak ortaya çıkmaktadır. Risk odaklı iç denetimin sağlanması için iç denetim biriminin, örgütsel bağımsızlığını sağlamak önemlidir. Bu bağımsızlığın sağlanması için Büyükşehir Belediye Meclisi'ne bağlı işlev görececek bir risk yönetim komitesi oluşturulması ve iç denetim biriminin de buna bağlı olması önerilmektedir. Belediye Meclisi'ne bağlı olarak çalışacak olan risk yönetim komitesinin çoğunluk üyelerinin; bağımsız denetim, iç denetim ve iç kontrol alanında uluslararası düzeyde geçerli sertifikalara sahip olmaları gerekmektedir. Böylece işlemlerin liyakat çerçevesinde yapılması sağlanabilir. Aynı zamanda kurumların, mali tablolarında doğru, güvenilir ve şeffaf bilgiyi yansıtarak vatandaşın ve yatırımcıların güvenini kazanmasına da doğrudan katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

Uygulama için yapılan araştırmalar sonucunda ele alınan muhasebe hata ve hilelerinin birçok belediyede meydana geldiği bu husustaki çalışmaların sınırlı kaldığı düşünülmektedir. Çalışmaların artmasıyla toplum bilinçlenerek belediyelerin ve içinde bulunan ilgili birimlerin görevlerini liyakat çerçevesinde gerçekleştirmelerinin sağlanacağı düşünülmektedir. Diğer belediyeler üzerinden farklı yıllar arasında yapılacak çalışmalarla, literatürdeki eksiklik giderilecek ve iç denetçilere de farklı bir görüş açısı kazandırılacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, D. ve Akçakanat, Ö. (2012). Devlet üniversitelerinin muhasebe birimlerinin iç kontrol sistemine ilişkin algı düzeyleri ile mevcut uygulamalarının karşılaştırılması. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28, 2-17.
- Alptürk, E. (2017). *Bilanço oyunları ve muhasebe hileleri nasıl oluyor?* Erişim Adresi: <http://www.bdturkey.com/bilanço-oyunlari-ve-muhasebe-hileleri-nasil-oluyor-makale.92.html> (12.03.2020).
- Başpınar, A. (2006). Kamuda iç denetim ve merkezi uyumlaştırma fonksiyonu. *Maliye Dergisi*, 151, 23-42.
- Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de muhasebe hileleri tarihi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Candan, E. (2006). Kamu idarelerinde iç kontrol sistem ve süreçlerinin tasarlanması, uygulanması ve geliştirilmesinde uyulacak usul ve esaslar. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi*, 38, 1-23.
- Çatıkkaş, Ö. (2011). İşletmelerde mali tablo hileleri. *Denetçim*, 8, 18-30.
- Doğan, Z. ve Nazlı, E. (2015). Muhasebede hata ve hilelerin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğunun tespitiye yönelik bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 195-212.
- Erol, M. (2008). İşletmelerde yaşanan yolsuzluklara (hata ve hileler) karşı denetimden beklentiler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(1), 229-237.
- Ertürk, A. (2010). İşletmelerde hata ve hileyi önlemede iç kontrol sisteminin etkililiği ve bir uygulama (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ercinler, S. (2014). *Muhasebe hile ve hatalarının engellenmesinde bağımsız denetim faaliyetleri ve bir anket uygulaması* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Genç, G. (2009). *Hileli finansal raporlama* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (2005).
- Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği. *T.C. Resmî Gazete*, 42, 25326.
- Karahan, M. ve Medet, İ. (2017). Muhasebe hata ve hileleri üzerinde iç kontrolün rolü. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7, 143-158.
- Kas, V. (2019). *Muhasebede hata ve hileler, bunların önlenmesinde kullanılan araç ve yöntemler: Afyonkarahisar’da bir hizmet işletmesi örneği* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe denetimi: Uluslararası finansal raporlama standartları uygulama örnekleriyle*. 2. Baskı, Gazi Kitabevi.
- Korucu, E. (2018). *Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Kamu İç Kontrol Rehberi (2014)
- Okay, S. (2011). *Muhasebe hata ve hilelerinin meslek etiği açısından irdelenmesi* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Özçelik, H., Karataş Aracı, Ö. N. ve Keskin, S. (2017). Muhasebe hata ve hileleri: Meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29(4), 197-214.
- Topsak, F. (2009). *Muhasebe hile ve hatalarının engellenmesinde bağımsız denetim faaliyetleri ve bir anket uygulaması* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Türedi, H. ve Karakaya, G. (2015). COSO iç kontrol modeli ve kontrol ortamı. *Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 52(602), 68.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003).

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu (2004).

5411 sayılı Bankacılık Kanunu (2005).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (2012).

MUHASEBEDE SABİTLENME

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 26.04.2022
Makale Kabul Tarihi : 24.05.2022
Makale Türü : Derleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1109520

Prof. Dr. Hayrettin USUL*
Arş. Gör. Cemalettin SEVER**

Bibliyografik Bilgiler

Usul, H. & Sever, C. (2023). "Muhasebede Sabitlenme" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 43-58) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1109520>

ÖZ

1900'lü yılların başında Freud'un psikoseksüel gelişim kuramıyla psikoloji literatürüne giren sabitlenme, 20. yüzyılın ilk yarısından sonra nesnelere ilişkin işlevlerine olan bağılıkları açıklarken kullanılmış ve işlevsel sabitlenme olarak tanımlanmıştır. 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren de muhasebe biliminin alt disiplini olan davranışsal muhasebe araştırmalarına girmiştir. Muhasebede sabitlenme; muhasebe bilgilerinin hazırlanmasındaki yöntemlerin ve uygulamaların değiştirilmesi durumunda bilgiyi hazırlayan ve kullanan tarafların bu değişikliklere uyum sağlayamaması durumudur. Bu olgu hem bilginin hazırlanmasında hem de kararlarda kullanılmasında önemli sorunlar yaratmaktadır. Bu çalışmada sabitlenme kavramı psikoloji ve muhasebe literatüründeki çalışmalarla birlikte açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Davranışsal Muhasebe, Sabitlenme, Muhasebede Sabitlik, İşlevsel Sabitlenme

JEL Sınıflandırması: G41, M41

* İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, hayrettin.usul@ikcu.edu.tr, orcid.org/0000-0002-3930-0866

** İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, cemalettin.sever@ikcu.edu.tr, orcid.org/0000-0001-5289-928X

ACCOUNTING FIXATION**ABSTRACT**

Fixation, which entered the psychology literature with Freud's psychosexual development theory in the early 1900s, was used to explain the attachments to the functions of objects after the first half of the 20th century and was called functional fixation. In the second half of the 20th century, it entered the behavioral accounting literature with its fixation on accounting methods and data. In accounting, if the methods and practices in the preparation of accounting information are changed, the parties preparing and using the information cannot adapt to these changes. This situation creates significant problems both in the preparation of information and in its use in decisions. In this study, the concept of fixation is explained together with studies in psychology and accounting literature.

Keywords: Behavioral Accounting, Fixation, Accounting Fixedness, Functional Fixation

JEL Codes: G41, M41

1. GİRİŞ

Davranışsal muhasebe araştırmaları psikoloji ve sosyolojiden almış olduğu kavramları muhasebe sürecinde kullanmakta ve muhasebenin sonuç fonksiyonu olan karar alma aşamasındaki etkisini veya etkilerini ölçmeye çalışmaktadır. Psikoloji ve sosyolojiden kavramlardan bir tanesi de sabitlenmedir.

20. yüzyılın başlarında, sabitlenme; bireylerin gelişim sürecinde, yaşanan tatsizliklerden kaynaklı başka bireylere veya nesnelere olan bağlılıklarını açıklamakta kullanılmıştır (Freud, 1905). Daha sonra yapılan çeşitli deneyler ile insanların bir nesnenin farklı işlevlerini fark edememesi ve nesneyi farklı amaçlar için kullanamamasını açıklayan işlevsel sabitlenme kavramı ortaya çıkmıştır (Adamson, 1952; Adamson & Taylor, 1954; Birch & Rabinowitz, 1951; Duncker, 1945; Flavell ve diğerleri, 1958). 20. yüzyılın ikinci yarısında ise, davranışsal muhasebe araştırmacıları, bilginin hazırlanması ve yorumlanması sırasında muhasebe değişikliklerine uyum sağlanamamasını araştırmış ve bu araştırmalarda da sabitlenme kavramını kullanmıştır (Ashton, 1976; Chang & Birnberg, 1977; Dopuch & Ronen, 1973; Ijiri ve diğerleri, 1966).

Bu çalışmada, psikoloji alanındaki işlevsel sabitlenme ve muhasebede sabitlenme kavramları ile ilgili yapılan araştırmalar incelenmiş ve muhasebede sabitlenme ile ilgili bilgi verilmiştir. Araştırmanın amaı, muhasebede sabitlenme kavramını açıklamak ve literatürde yapılan çalışmalarla ilgili bilgi vererek gelecek çalışmalara katkı sağlamaktır. İlk olarak işlevsel sabitlenme kavramı psikoloji alanındaki çalışmalarla birlikte ele alınmış, daha sonra muhasebede sabitlenme kavramı ile ilgili bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın ekinde, muhasebede sabitlenme ile literatür çalışmaların özetine yer verilmiştir.

2. SABİTLENME KAVRAMLARINA GENEL BİR BAKIŞ

Sabitlenme kavramı, Freud'un 1900'lü yılların başında kişisel gelişim üzerine yaptığı çalışmaya dayanmaktadır (Akhtar, 2009, ss. 112; Freud, 1905). Bu çalışmada, çocukluktan yetişkinliğe kadar olan süreçte, bireylerin başka bireylere veya nesnelere olan bağlılıklarını açıklarken sabitlenme kavramı kullanılmıştır. Freud'a göre bireylerin gelişimi 5 evrede gerçekleşmektedir. Bu evreler; oral, anal, fallik, latent ve genital evredir. Bu evrelerin her birinde belirli bir erojen bölge zevk kaynağı olarak görev almaktadır (Freud, 1905). Doğumdan sonra ilk evre oral evredir. Bu dönemde zevk kaynağı ağızdır. Bebeklerin ağız ile yapılan eylemlerden yeteri kadar tatmin olamaması sabitlenmeye neden olmaktadır. Bu sabitlenmeyi yaşayan bebeklerin yetişkinlik çağında sigara içme veya sakız çiğneme gibi ağızla yapılan davranışları sergilemeleri olasıdır. İkinci evre anal evredir. Bu evrede, zevk kaynağı tuvalet ile ilgili olan eylemlerdir. Tuvalet eğitimini verirken çocuğa karşı sergilenen davranışlar, onun gelecekte inatçı, düzenli, dağınık veya cimri olmasına neden olmaktadır. Üçüncü evre fallik evredir. Bu evrede çocuklar, cinsel farklılıklara ve cinsel organlara ilgi duymaktadır. Bu ilginin engellenmesi çocukta sabitlenmeye yol açmakta ve gelecekte cinselliğe karşı olumsuz davranışsal sergilemesine neden olmaktadır. Dördüncü evre latent (gizli) evredir. Bu dönemde çocuklar oyunlarla ilgilenmekte ve cinsel dürtüleri gizlemektedir. Son evre ise genital evredir. Bu evrede fallik evrede olduğu gibi cinsel davranışlara odaklanılmaktadır. Bu dönemde yaşanan sabitlenme gelecekte cinsel sapıklığa ve sağlıklı ilişkilerin kurulamamasına neden olmaktadır (Garcia, 1995; Juni & Cohen, 1985; Kesavelu ve diğerleri, 2021).

Freud'un açıkladığı sabitlenmeden farklı olarak Alman psikolog Karl Duncker 1935 yılında yazdığı "Zur Psychologie des produktiven Denkens" kitabıyla¹ farklı bir sabitlenme kavramına yeni bir tanım daha eklemiştir. Duncker; bir nesnenin daha önce belirli bir amaç için kullanılmasından dolayı o nesnenin bu işlevinde bir sabitlenme yaşanacağı ve nesnenin daha sonra farklı bir amaç için kullanılma olasılığının düşük olacağı belirtmiştir. Örneğin, bir çubuğun daha önceki dönemlerde cetvel olarak kullanılması, o çubuğun bu işlevine sabitlenmeye neden olmakta ve daha sonraki dönemlerde bu çubuğun farklı bir amaç için kullanılmasını engellemektedir (Duncker, 1945, p. 85). İşlevsel sabitlenme (functional fixation ve functional fixedness) olarak adlandırılan bu sabitlenme türü daha sonraki dönemlerde de birçok çalışmaya konu olmuştur.

Duncker (1945), yaptığı deneyde kutu, pense, ataç, jilet, ağırlık ve mantar gibi nesnelere deneklere vererek farklı durumlara en uygun nesneyi seçmelerini istemiştir. Bu nesnelere ortak özelliği günlük hayatta sıkça kullanılıyor olmasıdır. Dolayısıyla deneklerin bu nesnelere yönelik geçmiş tecrübeleri bulunmaktadır. Yapılan deneyde bazı durumlarda, verilen problemle doğrudan ilgili olmayan nesnelere verilmiştir. Amaç bu nesnelere, verilen problemle ilişkisini bularak o nesnelere kullanımını incelemektir. Araştırmanın sonucunda bireylerin, nesnelere farklı işlevlerini fark edemedikleri görülmüştür. Birch ve Rabinowitz (1951) elektrik devreleri ve iplerden oluşan bir deney yaparak geçmiş deneyimlerin insan davranışına olan etkisini tekrar araştırmıştır. Duncker (1945) ile aynı sonuca ulaşılmış ve geçmiş deneyimlerin bir nesnenin işlevlerini sınırlandırdığı ve farklı amaçlar için kullanılma olasılığını azalttığı belirtilmiştir. Adamson (1952), Duncker (1945)'ın yaptığı deneyi örneklem sayısının az olduğu gerekçeyle eleştirmiş, aynı deneyi daha fazla örnekleme ve kontrol grubu oluşturarak; doğru cevaplanan

1 1945 yılında İngilizce'ye tercüme edilmiştir.

problemlerin yanında çözüme ulaşma süresini de dikkate alarak yeniden yapmış ve işlevsel sabitlenmenin varlığını doğrulamıştır.

İşlevsel sabitlenmenin varlığını araştıran çalışmaların yanında sabitlenmenin neden kaynaklandığı da araştırma konusu olmuştur. Glucksberg (1964), işlevsel sabitlenmenin ne zaman ortaya çıktığını araştırmış ve nesneye yönelik önceden bir sabitlenmenin olmadığını, nesneye temasın ardından sabitlenmenin tetiklendiğini belirtmiştir. Bu çalışmanın özelliği, deneklerin gözlerinin kapalı olması ve deneyin amaçlarından haberlerinin olmamasıdır. Glucksberg ve Weisberg (1966) ise etiketlemenin işlevsel sabitlenmeyi nasıl etkilediğini araştırmış ve nesnelere yönelik bir etiketleme yapmanın o nesneyi kullanmaya yönlendirdiğini belirtmiştir. Chryssikou ve diğerleri (2016), resimlerin ve kelimelerin anlamsal bilgiye erişimi nasıl etkilediğini araştırmış ve resim gösterilen deneklerin kelime gösterilen deneklere göre daha fazla işlevsel sabitlenme yaşadıklarını tespit etmiştir. Munoz-Rubke ve diğerleri (2018), nesnelere nasıl kullanılacağını öğrenme biçiminin işlevsel sabitlenmeyi etkileyip etkilemediğini araştırmış ve öğrenme biçiminin işlevsel sabitlenmeyi etkilemediğini ifade etmiştir.

İşlevsel sabitlenmenin farklı kültürlerde, farklı yaşlarda ve içinde kalınan farklı durumlarda nasıl olduğunu araştıran çalışmalar da bulunmaktadır. German ve Barrett (2005), yaptıkları çalışmada endüstriyel ve teknolojik olarak az gelişmiş kültürlerdeki insanların işlevsel sabitlenmeye maruz kalma düzeylerini araştırmışlardır. Bu insanların, günlük hayatta daha az nesneye ulaşma imkanlarının olması ve bir nesnenin birden fazla işlevine aşına olmaları ön plandadır. Yapılan deneyde, nesnelere tasarım işlevleri verildiğinde, normal dışı kullanımlara daha geç ulaşıldığı tespit edilmiş ve işlevsel sabitlenme yaşadıkları söylenmiştir. German ve Defeyter (2000), yaşın işlevsel sabitlenme üzerindeki etkisini araştırmıştır. Küçük yaşta çocuklar üzerinde yapılan çalışmada, büyük çocukların nesnenin klasik işlevine daha çok odaklandığı, küçük yaşta çocuklarda ise işlevsel sabitlenme görülmediği bulunmuştur. Kroneisen ve diğerleri (2021), hayatta kalma durumunun nesnelere kullanımı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırmaya katılan deneklere hayatta kalmak için kullanacakları herhangi bir araç olmadan yabancı bir yerde tek başlarına kaldıkları bir senaryo verilmiştir. İşlevsel sabitlenme düzeyi düşük olan nesnelere hayatta kalmak için daha kolay kullanıldığı ve sabitlenme düzeyi yüksek olan nesnelere daha zor kullanıldığı tespit edilmiştir.

Furio ve diğerleri (2000), kimya öğrencileri üzerine yaptığı deneyde, daha önceki dönemlerde öğrendikleri bilgileri kullanmalarını test etmiş ve öğrencilerin işlevsel sabitlenme yaşadıklarını belirtmiştir. Bu çalışmada işlevsel sabitlenmenin yanında işlevsel indirgeme kavramından da bahsedilmiştir. İşlevsel indirgeme, tüm olası değişkenleri hesaba katmadan akıl yürütme eğilimi olarak açıklanmaktadır. Çok değişkenli problemlerin çözümünde değişken sayısının azaltılarak sonuca ulaşmaya çalışılması ve diğer değişkenlerin dikkate alınmaması işlevsel indirgemeye örnek verilmektedir. Bunun yanında açıkça belirtilmeyen değişkenlerin dikkate alınmaması, anlamları bilinmeyen kavramlara yönelik akıl yürütülmesi ve karmaşık problemlerin doğrusal bir biçimde çözülmeye çalışılması da işlevsel indirgeme türlerindedir (Furio ve diğerleri, 2000, ss. 548).

İşlevsel sabitlenme araştırmaları, nöropsikoloji alanında da araştırılmaya başlanmıştır. Camarda ve diğerleri (2018), işlevsel sabitlenmenin nörolojik temellerini tanımlamışlardır. Yapılan deneyde, bir gruba nesnenin klasik kullanımları sözlü olarak açıklanmış ve bir resmi, diğer gruba ise nesnelere yalnızca

adı ve resmi verilmiştir. Denekler, verilenlerle etkileşime girerken beyin sinyalleri izlenmiştir. Nesnenin klasik kullanımının önceden ifade edilmesinin alternatif kullanımların keşfedilmesini engellediği ve bu sırada beyinin belli bölgelerindeki sinyallerin etkilendiği gözlemlenmiştir.

3. MUHASEBEDE SABİTLENME KAVRAMI

İşlevsel sabitleme hipotezi, 1960'lı yıllarda davranışsal muhasebe araştırmacılarının ilgisini çekmeye başlamıştır. Muhasebede işlevsel sabitlemeyi inceleyen ilk çalışma Ijiri, Jaedicke ve Knight (1966) tarafından yapılmıştır. Ijiri ve diğerleri (1966), karar verme sürecini bir fonksiyon olarak ele almış; girdilerin karar sürecinden geçmesiyle karar verildiğini ifade etmiştir. Yazarlara göre karar fonksiyonunun girdileri; öz ve görünen olarak iki türdür. Öz yapılması gereken veya olması gereken kuraldır. Görünen ise karar vericinin gördüğü ve ulaşabildiği verilerdir. Doğru karar verilebilmesi için öze ulaşılması ve özün değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak bunların zahmetli olması ve çevrenin uygun şekilde yapılandırılmamasından dolayı görünenin kullanılması daha yaygındır (Ijiri ve diğerleri, 1966, ss. 190). Örnek olarak; finansal tablolarda belirtilen net kar görünendir. Net karı hesaplamak için kullanılan yöntemler ise özdür. Özde yapılan değişiklikler görünende değişikliklere neden olmaktadır (Ijiri ve diğerleri, 1966, ss. 191). Bir finansal tablo kullanıcısı firmayı değerlendirirken net karı bir rakam olarak kabul eder ve geri plandaki işlem ve olayları değerlendirip kendini uyarlayamazsa, net kara sabitleme söz konusu olur. Bu da verilecek kararların etkinliğini ve verimliliğini düşürecektir.

Sabitleme kavramı, davranışsal muhasebede, kavramının alındığı psikoloji disiplininin farklı olarak ele alınmış ve bunun sonucu olarak da davranışsal muhasebe araştırmalarında farklı şekillerde ifade edilmiştir. Örneğin; Yine, Ijiri, Jaedicke ve Knight (1966), karar vermeyi bir fonksiyon olarak kabul etmiş ve muhasebe değişikliklerine yanıt verememeyi işlevsel sabitleme kavramını kullanarak açıklamışlardır. Chang ve Birnberg (1977), muhasebede yaşanan sabitlemenin psikolojide yaşananlardan farklı olduğunu ve muhasebede yaşananın işleve olan sabitlemeyi değil bir tepkiyi vermeye hazır olmamayı ifade ettiğini belirterek veri sabitlemesi (data fixation) kavramını kullanmıştır. Dearman ve Shields (2005) ve Luft ve Shields (2001), yaptıkları çalışmalarda muhasebe sabitlemesi (accounting fixation) terimini kullanmışlardır. Bu çalışmada, bu farklı ifadeler, bütüncül bir yaklaşımla "muhasebede sabitleme" başlığı altında incelenmesi uygun bulunmuştur.

Psikoloji ve davranışsal muhasebe literatürü incelendiğinde, işlevsel sabitlemenin farklı durumları temsil ettiği görülmektedir. Psikolojide bir nesnenin bir işlevine olan sabitlemeden dolayı nesnenin farklı amaçlar için kullanılamamasını ifade eden işlevsel sabitleme; muhasebe literatüründe, sayılara olan sabitlemeden dolayı yeni bilgiye ve bilginin hazırlanmasındaki yöntemlere gerekli yanıtların verilememesini ve kararların doğru ayarlanamamasını ifade etmektedir. Bir başka tanımla muhasebede sabitleme; belirli koşullar altında bir karar vericinin, karar sürecinde kendisine verileri sağlayan muhasebe sürecinde, olabilecek bir değişikliğe uyum sağlayamamasıdır (Usul, 2021, ss. 100)

Muhasebede iki tip sabitleme bulunmaktadır. Bunlar, karar vericilerin finansal bilginin hazırlanmasındaki yöntem değişikliklerine yanıt veremediği ve finansal bilgiyi hazırlayanlarında aynı yöntemi farklı bir biçimde kullanmadığı sabitlemedir (Chang & Birnberg, 1977, ss. 301). İlk sabitleme türünde genelde net kar gibi belli bir kaleme odaklanması söz konusudur. Net karın artması veya azalması durumunda, bunun sebebinin sorgulanmadan hisse fiyatlarının artması veya azalması muhasebede sabitle-

me ile açıklanmaktadır. Amortisman, stok değerlendirme veya maliyet dağıtım yöntemlerinin değiştirilmesi durumunda net karda sayısal olarak artışlar veya azalışlar meydana gelmektedir. Bu artış ve azalışlar aktüeryal olarak ortaya çıkmakta ve nakit akışlarını etkilememektedir. Ancak yatırımcıların özellikle bu tür değişimlere uyum sağlayamaması sabitlenme yaşadıklarını göstermektedir.

Diğer sabitlenme türü ise, finansal bilgiyi hazırlayan tarafın, yani muhasebecilerin, yaşadıkları sabitlenmedir. Chang ve Birnberg (1977), bu sabitlenmeyi aynı yöntemi kullanarak farklı sayılara ulaşılamaması olarak açıklamıştır. Örneğin, ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi ile stok takibi yapan bir işletmede her dönem rakamlarda değişiklikler olmaktadır. Muhasebecilerin bu değişiklikleri görememesi ve yöntemlerine dahil edememesi de sabitlenme yaşandığının göstergesidir.

Davranışsal muhasebe araştırmacıları sabitlenmeyi, muhasebenin çeşitli uygulamalarını ele alarak incelemişlerdir. Bunlar; maliyet yöntemlerindeki değişiklikler (Ashton, 1976; Dyckman ve diğerleri, 1982), stok değerlendirme yöntemlerindeki değişiklikler (Barnes & Webb, 1986; Dopuch & Ronen, 1973), amortisman yöntemlerindeki değişiklikler (Arunachalam & Beck, 2002; Bloom ve diğerleri, 1984), vergi oranlarındaki değişiklikler (Chen & Schoderbek, 2000) ve standartlardaki değişiklikler (Alali ve diğerleri, 2018) gibi kar veya zarar hesaplarına etkileri olan muhasebe uygulamalarıdır.

Ashton (1976) tam ve değişken maliyetlerin kullanılmasının fiyatlandırma kararları üzerindeki değişiklikleri test ederek, muhasebedeki sabitlenmeye yönelik ilk deneysel çalışmayı yapmıştır. Yapılan bu çalışma sonucunda da muhasebede sabitlenme yaşandığı ortaya çıkmıştır. Ancak yapılan bu çalışma Libby ve Pearson (1976) tarafından eleştirilmiştir. Libby ve Pearson (1976) işlevsel sabitlenmenin dikkat çekici bir konu olduğunu vurgulayarak; eleştirisini Ashton (1976)'un çalışmasını; katılımcıların kişisel özellikleri, değişikliğe ilişkin bilgileri ve yeterince motive edilmemiş olmaları gibi olgular üzerinden yapmıştır. Ayrıca, muhasebe bilgisinin hazırlanması sürecinde yapılan değişikliklerin karar verme sürecinde bir değişikliğe neden olup olmayacağı konusunun da tartışılması gerektiğini de ifade etmişlerdir (Libby & Pearson, 1976, p. 18).

Vergoossen (1990)'e göre muhasebede üç tip değişiklik bulunmaktadır. Bunlar; muhasebe politikasındaki değişiklikler, raporlayan kuruluşdaki değişiklikler ve finansal tabloların sunumundaki değişiklikler şeklindedir (Vergoossen, 1990, p. 4). Muhasebe değişiklikleri finansal veriler ve verilecek kararları etkilemesi bakımından önemlidir. Ancak her muhasebe değişikliğinin karar vericilerin kararlarını etkileyip etkilemeyeceği de değerlendirilmelidir. Bu değerlendirme sonucunda, karar vericiler kararlarını değiştirmesi gerekirken değiştirmezse sabitlenmenin varlığından söz edilebilmekte, kararları etkileyecek kadar önemli olmayan değişikliklerde ise kararların değişmemiş olması muhasebede sabitlenmenin varlığını göstermemektedir (Libby & Pearson, 1976, ss. 18).

Finansal piyasalarda işlem yapan ve hisse senedi yatırım kararı veren yatırımcılar muhasebe bilgilerini kullanmaktadır. Piyasa koşullarında, firma performansında ve finansal bilgilerde meydana gelen bilgiler, hisse senedi fiyatlarını etkilemektedir. Araştırılması gereken konu; hisse senedi fiyatlarının muhasebede sabitlenme yaşayan yatırımcıların mı belirlediği yoksa piyasa koşullarında rastgele olarak mı oluştuğudur. Bu kısımda bu durumu ele alan 2 hipotez karşılaştırılmaktadır. Bunlar etkin piyasalar hipotezi ve muhasebede sabitlenme hipotezidir.

Etkin piyasalar hipotezi Fama'nın 1970 yılında ileri sürmüştüğü varsayımlara dayanmaktadır. Etkin piyasalar, işlem maliyetlerinin olmadığı, piyasadaki bilgilerin tüm yatırımcılara eşit ve maliyetsiz bir şekilde sunulduğu ve yatırımcıların bilgileri aynı şekilde yorumladıkları piyasalardır. Bu piyasalarda hisse senedi fiyatları mevcut tüm bilgileri içerecek şekilde oluşmaktadır (Fama, 1970, ss. 387). Hisse senedi fiyatlarının tüm bilgileri içermesi, yatırımcıların bilgilere ulaştığı ve değişen bilgilere karşı kendilerini uyarladıkları anlamına gelmektedir. Bu da aşırı fiyat hareketlerinin meydana gelmesini engellemektedir.

Muhasebede sabitlemede, etkin piyasalar hipotezinin aksine, hisse senedi fiyatlarının tüm bilgileri içermemesi söz konusudur. Bunun sebebi, karar vericilerin muhasebe sürecinde meydana gelen değişikliklere gereken yanıtları verememesi ve kendini değişikliklere uyarlayamamasıdır. Bu açıdan bakıldığında piyasalarda bir uyumsuzluğun bulunduğu söylenebilmektedir. Piyasalarda, muhasebede sabitleme yaşayan yatırımcıların bulunması, hisse senetlerinin olumlu veya olumsuz aşırı fiyatlanmasına, yeni bilgilere karşı yanlış fiyat tepkilerinin oluşmasına ve manipülasyonlara neden olmaktadır.

Bu iki hipotezin birbiriyle kıyaslanamayacağını söyleyen araştırmacılar olsa da (Kraft ve diğerleri., 2006); yapılan çeşitli çalışmalarda her iki hipoteze ilişkin sonuçların birbirinin aksi yönde olduğu görülmektedir (Archibald, 1972; Ball, 1972; Hand, 1990; Jensen, 1966; Ricks, 1982; Sloan, 1996). Etkin bir piyasada yatırımcıların meydana gelen değişikliklerin nasıl değerlendirileceğine ilişkin önceden yeterli bilgisinin olması söz konusudur. Bu sayede değişiklikler fark edilmekte ve gereken yanıt verilebilmektedir. Ancak muhasebede sabitleme yaşayan bireylerde bilgi eksikliği ve çeşitli bilişsel süreçler nedeniyle muhasebe değişikliklerinin fark edilememesi söz konusudur. Bir bireyin sabitleme yaşaması, sabitlemeyi sürdüreceği anlamına gelmemektedir (Tiniç, 1990, ss. 784). Dolayısıyla iki hipotezden birisinin her zaman geçerli olduğunu söylemek doğru olmamaktadır. Hand (1990), iki hipotez arasında bir orta yol bulmaya çalışmış ve genişletilmiş işlevsel sabitleme olarak adlandırdığı bir hipotez öne sürmüştür. Bu hipotezde hisse senedi fiyatlarının bazen bilgili yatırımcılar bazen de bilgisiz yatırımcılar tarafından belirlendiği, önemli olan noktanın bilgisiz yatırımcıların oranı olduğu ifade edilmektedir.

4. LİTERATÜR ÖZETİ

Muhasebede sabitleme ile ilgili literatür özeti Tablo 1'de görülmektedir. Tabloya bu alanda yapılan deneysel çalışmalar dahil edilmiştir.

Tablo 1. Literatür Özeti

Sıra	Çalışma	Araştırma Amacı	Araştırma Konusu	Örneklem Büyüklüğü	Sonuç
1	Jensen (1966)	Menkul kıymet değerlemesi ve portföy seçiminde, stok değerlendirme yöntemleri ve amortisman yöntemleri arasındaki ilişkileri araştırmak.	Tüm muhasebe prosedürlerini sağlayan 2 hayali şirket oluşturulmuş ve on yıllık sürede her şirket için 4 set finansal rapor oluşturulmuştur. Bu tablolar, FIFO, LIFO, Normal amortisman ve azalan bakiyeler amortisman yöntemlerine göre ayrı ayrı olmak üzere toplamda 16 adet hazırlanmıştır. Şirketlerin önemli özellikleri aydır. Bilgiler finansal analistlere gönderilmiş ve hisse senedi fiyatlarını hesaplamaları istenmiştir.	336 Kişi	Muhasebe değişikliklerinden etkilenen veriler finansal analistler tarafından önemli veri olarak kabul edilmiştir. Stok değerlendirme yöntemlerindeki farklılık amortisman yöntemlerindeki farklılığa göre daha önemli görülmüştür. Bunun sebebi, stok değerlendirme yöntemlerinin karı daha büyük ölçüde etkilemesidir. Net kara göre önem derecesinin belirlenmesi, net karda bir sabitletme olmasıyla açıklanmıştır.
2	Dopuch & Ronen (1973)	Alternatif stok değerlem yöntemlerinin finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını nasıl etkilediğini araştırmak.	Deneysel FIFO'dan LIFO'ya geçen gerçek 2 firmanın verileri kullanılmıştır. Deneklerden rasyonel veya doğru bir yatırım kararı vermeleri istenmiştir.	119 Kişi	Farklı yöntemlere göre karar veren kullanıcıların, karar verme yöntemlerine göre kullanılan tekniklerin önem derecesi değişmiştir.
3	Ashton (1976)	Bireysel karar vericilerin kararlarını muhasebe sürecindeki değişikliklere göre verdikleri kabul edildiğinde, kararlarını değiştirme yeteneklerini araştırmak. Ijiri, Jaedicke ve Knight(1966)'nın işlevsel sabitletmenin muhasebeye uyarlanmasını test etmek.	Denekler, 30 varsayımlar ürünün her biri için bir satış fiyatı belirlemişlerdir. Satış fiyatının belirlenmesinde maliyet verileri kullanılmıştır. Bazı denekler tam maliyete göre bazıları ise değişken maliyete göre fiyatlandırma yapmıştır. Daha sonra deneklerden diğer maliyet yöntemine göre yeniden fiyatlandırma yapmaları istenmiştir. Deneklerin yarısına değişikliklerle ilgili daha fazla bilgi verilirken diğerlerine daha az bilgi verilmiştir.	106 Kişi	Muhasebe literatüründe işlevsel sabitletmeyi araştıran ilk deneysel araştırmadır. Deneklerin büyük bir bölümü, kararlarını muhasebe değişikliklerine göre düzenleyememiştir. Bu da işlevsel sabitletme yaşandığını göstermektedir.
4	Chang & Bimberg (1977)	Muhasebede sabitletmenin varlığını araştırmak.	Deneklerden büyük bir üretim firmasının üretim müdür yardımcısı rolünü üstlenecekleri bir senaryo verilmiş ve maliyet raporlarını analiz etmelerini istenmiştir. En düşük maliyeti hesaplayanlara ödül verilmiştir.	46 Kişi	İşlevsel sabitletme yerine veri sabitletmesi (data fixation) kavramı kullanılmıştır. Muhasebede bir sabitletme yaşandığı ancak bu sabitletmenin kaçınılmayacak bir durum olmadığı, onu çözebilmek için önce sorunun farkına varılması gerektiği ve azaltmanın etkili yollarının bulunması gerektiği söylenmiştir. Deneklerin geçmiş tecrübelerinin unsurlarını gelecekte karşılayacakları sorunlara da yansıtacağı öne sürülmüştür.

5	Dyckman ve diğerleri (1982)	Yaşları yüksek olan kişilerde sabitleme olup olmadığını araştırmak.	Deneklere tam maliyet ve değişken maliyet ile ilgili vakalar verilmiş ve toplamda 60 ürün için fiyat kararı vermeleri istenmiştir.	68 Kişi	Deneklerin, yarısının muhasebe değişikliklerinde uyum sağlayamadıkları tespit edilmiştir. Yöntemlerdeki değişiklikler hakkında verilen bilginin sabitlemeyi önemli ölçüde etkilemediği bulunmuştur.
6	Bloom ve diğerleri (1984)	Bireyler ve küçük grupların amortisman yöntemindeki değişikliklere yanıt verirken işlevsel sabitleme yaşayıp yaşamadıklarını test etmek.	15 farklı ürün için 2 farklı fiyatlandırma durumu verilmiş ve toplamda 30 fiyatlandırma kararı verilmesi istenmiştir. Her ürün için, sabit ve değişken genel giderler, ana maliyetler ve rakip fiyatları verilmiştir. Diğer veriler sabit kalırken ürünlerin maliyetlerinde amortisman yöntemi normal ve azalan bakiyeler yöntemleri değiştirilmiştir.	96 Kişi	Bireyler ve gruplar, değişime tam anlamıyla uyum sağlayamamış ve sabitleme yaşamıştır.
7	Barnes & Webb (1986)	İşlevsel sabitlemeyi gerçek karar vericiler üzerinden test etmek.	Önceki çalışmalar, gerçek karar vericiler üzerinde yapılmadığından eleştirilmiş ve bu çalışma gerçek yöneticilere yapılmıştır. Yöneticilere, tam maliyet ve doğrudan maliyet yöntemleriyle hazırlanan finansal tablolar verilmiş ve kabul edilebilir satış fiyatlarıyla alakalı bir vaka çalışması yapılmıştır.	17 Kişi	Gerçek karar vericiler üzerinde yapılan çalışmada, maliyet yöntemi değiştirilerek veriler sunulduğunda maliyetlerde sabitleme yaşanmıştır. Bu önceki deneyimlerle açıklanmıştır. İşlevsel sabitleme yaşamayan deneklerin mali konularla daha az ilgilendiği belirlenmiş ve zekanın sabitliği azalttığı söylenmiştir.
8	Hand (1990)	Etkin piyasalar hipotezi ile işlevsel sabitleme arasında bir orta yol bulmak.	Borç-özsermaye takası yapacağını açıklayan işletmelerin hisse senedi fiyatlarının nasıl tepki verdiği ölçülmüştür.	245 gözlem	Etkin piyasalar hipotezi ile işlevsel sabitleme arasında bir orta yol bulunarak genişletilmiş işlevsel sabitleme hipotezi öne sürülmüştür. Bu hipoteze göre hisse senedi fiyatları bazen bilgili yatırımcılar, bazen de bilgisiz yatırımcılar tarafından belirlenmektedir. Muhasebe verilerine olan fiyat tepkisi, karar verme sürecine dahil olan bilgisiz kullanıcıların oranına bağlıdır. Bilgisiz kullanıcılar arttıkça fiyat tepkileri daha sert olmaktadır.
9	Moon (1990)	Bir veri setine olan sabitlemenin o veri setinin farklı kullanımlarını engelleyip engellemediğini test etmek.	Psikolojideki sabitleme kavramına benzer bir deney yapılmış ve tek bir aracın birden fazla kullanımı incelenmiştir. Deneklere ön testin ardından bir maliyet kartı verilerek bir ürünün üretilmesi için hesaplanabilecek en düşük maliyeti hesaplamaları istenmiştir.	80 Kişi	Bir veri kümesine ve yöntemle olan aşinalığın farklı uygulamalara engel olabileceği sonucuna ulaşılmıştır. Ancak deney grubunun az kişiden oluşması gibi çeşitli sebeplerden dolayı sonuçlar sınırlı görülmüştür.

10	Sloan (1996)	Hisse senetleri fiyatlarının gelecekteki kazançlar hakkındaki bilgileri yansıtip yansıtmadığını araştırmak.	1962-1991 yılları arasındaki hisse senedi fiyatları ve finansal tablolar istatistiksel olarak analiz edilmiştir.	40.679 Gözlem	Yatırımcıların, kazançlara sabitlenmiş olduğu ve bilginin gelecekteki kazançları doğrudan etkilemediği durumlarda hisse senedi fiyatlarının tüm bileşenleri içermediği tespit edilmiştir.
11	Chen & Schoderbek (2000)	Geçmiş oranının değişmesinin ardından oluşacak ertelenmiş vergi düzeltmelerinin işlevsel sabitlenme ile ilişkilendirilip ilişkilendirilemeyeceğini araştırmak.	Gelir vergisi oranının değiştirilmesiyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi düzeltmelerinin kazançlara etkisine göre fiyatlar incelenmiş yatırımcıların tepkileri analiz edilmiştir.	158 Örnek	Yatırımcıların, ertelenmiş vergi düzeltmelerinin farklı etkilerine rağmen bu düzeltmeleri faaliyetlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplarla beraber ele aldıkları tespit edilmiş ve bu işlevsel sabitlenme ile açıklanmıştır. Olağanüstü olarak raporlanan kazanç ve kayıpların ayrırt edilebildiği, bunun sebebinin de olağanüstü kalemlerin daha iyi bilinmesi olduğu söylenmiştir.
12	Sands & Auyeung (2001)	Kooperatiflerin finansman bulmalarının zorlaştırılan ve finansman maliyetlerini artıran bir sabitlenmenin olup olmadığını test etmek.	Varsayımsal bir kredi anlaşmasında banka personelinin başvuru sahibini değerlendirmesi istenmiş ve anket yapılmıştır.	77 Kişi	Sonuçlar, şirketin tüzel kişiliğinde bir sabitlenme olmadığını göstermiştir.
13	Luff & Shields (2001)	Öğrenme fırsatlarının sabitlenmeyi ortadan kaldırıp kaldırmadığını araştırmak.	20 üretim tesisine ilişkin maddi olmayan duran varlık harcamaları ve brüt karlar hakkında bilgi verilmiş ve öğrenme ortamı hazırlanarak basit bir sorunu çözmeleri istenmiştir. Öğrenme fırsatının olduğu durumlarda bile sabitlenmenin devam edip etmediği test edilmiştir.	31 Kişi	Öğrenme fırsatları, muhasebede sabitlenmenin çözümlenmesi için yeterince hızlı değildir.
14	Arunachalam & Beck (2002)	İşlevsel sabitlenmenin varlığını laboratuvar deneyi yaparak değerlendirmek ve önceki çalışmaların sonuçlarını tekratlayan bir ölçüm tasarımı ve geri bildirim değişikken ekleyerek genişletmek.	Deneklerden 3 farklı dönemde toplam 90 ürün için fiyatlama kararı vermeleri istenmiştir. 2. dönemde amortisman yöntemi değiştirilmiştir. 2. ve 3. dönemlerde geri bildirim verilmiştir.	190 Kişi	İşlevsel sabitlenmenin var olduğu belirtilmiş ve muhasebe değişikliklerinin önemi ile geri bildirim bunu önemli ölçüde etkilenmediği tespit edilmiştir.

15	Dearman & Shields (2005)	Muhasebede sabitlemenin nedenlerini, nasıl oluştuğunu ve nasıl çözüleceğini araştırmak.	Bireylerin muhasebe bilgisi, problem çözme yeteneği ve içsel motivasyonun değişikliklerle nasıl ilişkilendirildiği araştırılmıştır. Yarı deneysel bir çalışma yapılmış ve maliyet yöntemleri değiştirilerek 32 ürün için ürün fiyatlandırma kararları test edilmiştir.	81 Kişi	Deneklerin çoğunun, muhasebe yöntemlerindeki değişikliklere bilişsel süreçlerini uyarlamadıkları tespit edilmiştir. Uyum sağlayanların; yöntemler ile ilgili önemli ölçüde bilgiye, gelişmiş problem çözme becerisine ve yüksek içsel motivasyona sahip oldukları görülmüştür. Bu özelliklerden bir veya daha fazlasına sahip olmayan deneklerin muhasebede sabitleme yaşadığı fark edilmiştir.
16	(Ghani ve diğerleri (2011)	Finansal bilgilerin sunumunda dijital formatların karar vericilerin işlevsel sabitlemesinde etkili olup olmadığını araştırmak.	İki firmanın hayali finansal raporlarını gayrimenkul değerlendirme yöntemini değiştirilerek 3 ayrı dijital formatta hazırlanmıştır. İki gruba ayrılan deneklerden finansal raporları incelemeleri ve 4 oran hesaplamaları istenmiştir. Bu oranlar, aktif karlılığı, satış karlılığı, duran varlık karlılığı ve duran varlık devir hızıdır.	62 Kişi	Dijital formatların, muhasebe değişikliklerinin değerlendirilmesinde ve sabitlemenin azaltılmasında yeterli olmadığı tespit edilmiştir.
17	Schauß ve diğerleri (2014)	Balanced Scorecard kullanan kullanıcıların işlevsel sabitleme yaşayıp yaşamadıklarını test etmek.	Katılımcılara işletme birimleri ile ilgili balanced scorecard sunulmuş ve performansları değerlendirilmeleri istenmiştir.	115 Kişi	Balanced scorecard kullanan kullanıcıların işlevsel sabitleme yaşadıkları tespit edilmiştir.
18	Alali ve diğerleri (2018)	Muhasebede işlevsel sabitleme hipotezinin varlığını test etmek.	Türev araçlar standardında yapılan değişikliklere göre türev araçların değerlendirilmesi incelenmiştir. Bankaların finansal tablolarından türev araçlarla ilgili bilgiler alınmıştır.	790 gözlem	Finansal tablo dipnotlarında, türev araçlarla ilgili açıklamaların yapılmama zamanına göre daha yüzeysel yapıldığı tespit edilmiştir. Bu da işlevsel sabitleme ile açıklanmıştır.
19	Kitagawa (2021)	Yatırımcıların bilgi transferlerine olan tepkilerini incelemek.	Sektör içi haberlerin, sebebiyet verdiği olumlu olumsuz fiyat tepki rekabet ortamı ile birlik te ele alınmış ve istatistiksel analiz yapılmıştır.	22.106 veri	Yatırımcıların, negatif bilgilere, pozitif bilgilere kıyasla daha fazla tepki verdikleri tespit edilmiştir. Yatırımcıların yayınlanan haberlerin kalıcılığını doğru şekilde analiz edip anlayamadıkları tespit edilmiştir. Bu sabitleme ile açıklanmıştır.

5. MUHASEBE SABİTLENMESİNİN ÖNLENMESİ

Sabitlenmenin türü ne olursa olsun insan kararlarında ve davranışlarında kısıtlamalara neden olduğu ve sorunların çözümüne engel olduğu açıktır. Dolayısıyla sabitlenmenin göz önünde bulundurulması ve yaşanan sabitlenmelerin azaltılması gerekmektedir. Sabitlenmenin nasıl önleneceği konusu hem psikoloji literatüründe hem de muhasebe literatüründe sıkça araştırma konusu olmuştur.

Adamson ve Taylor (1954), Birch ve Rabinowitz (1951) tarafından yapılan deneyi tekrarlayarak işlevsel sabitlenmenin varlığını yeniden denemiş ve problemi çözmek için geçen zamanın işlevsel sabitlenmeyi azalttığını ifade etmiştir. Flavell ve diğerleri (1958), yeni nesnelerin o nesneye olan işlevsel sabitlenme düzeyini etkileyip etkilemediğini araştırmış ve önceki deneyimlerin artmasının işlevsel sabitlenmeyi azalttığını belirtmiştir. Arnon ve Kreitler (1984) ise anlam eğitimi ile işlevsel sabitlenme arasındaki ilişkiyi araştırmış ve konu hakkında yeterli bilgi vermenin işlevsel sabitlenmeyi azalttığını ifade etmiştir. Dusink ve Latour (1996), yazılım mühendisleri üzerinde yaptığı araştırmada işlevsel sabitlenmenin ortadan kaldırılmaya çalışılması yerine onu kontrol altında tutmanın daha önemli olduğunu ifade etmiş ve işlevsel sabitlenmeyi ortadan kaldırabilmek için 4 öneri geliştirmiştir. Bunlar; varsayımlara meydan okumak, uygulamaları netleştirmek, benzerlikleri açık hale getirmek ve geçmiş deneyimleri dikkate almaktır (Dusink & Latour, 1996, ss. 137). McCaffrey (2012), Generic-Parts Technique (GPT) olarak adlandırılan bir yaratıcı düşünme tekniğinin işlevsel sabitlenme üzerinde etkili olduğu ve sabitlenmeyi azalttığını tespit etmiştir. Bu teknikte, bir problemin çözümüne yönelik kullanılacak araçlar olabildiğince küçük parçalara ayrılmakta ve yorumlanmaktadır. Bu sayede, nesnelerin farklı düşünülebilmesi sağlanmakta ve yeni amaçlar için kullanımları keşfedilebilmektedir.

Karar verirken muhasebe verilerini kullanan bireylerin ilgili muhasebe verilerini tanınması, bu verilerin hazırlanmasındaki yöntemleri ve değişikliklerin olası sonuçlarını bilmesi gerekmektedir. Bilgi seviyesi yüksek olmayan karar vericilerin sabitlenme yaşamasının daha olası olduğu söylenebilir. Ancak daha önce de ifade edildiği gibi, bir karar verici, yanlış kararların sonucunda, muhasebe bilgisini artırma yoluna gidebilmektedir. Bu sayede sabitlenmenin azaltılması beklenebilir. Ancak literatürde öğrenmenin muhasebede sabitlenmeyi önlemede yeteri kadar hızlı yanıt veremediği ifade edilmektedir (Luft & Shields, 2001). Ayrıca yapılan bir çalışmada, muhasebe değişiklikleri ile ilgili bilgi verilmesi durumunda da sabitlenmenin azaltılmadığı sonucunda ulaşılmıştır (Dyckman ve diğerleri, 1982).

Muhasebede sabitlenmenin önlenmesi için üç unsurun bir arada bulunması gerektiği belirtilmektedir. Bunlar, muhasebe bilgisi, içsel motivasyon ve problem çözme yeteneğidir (Dearman & Shields, 2005, ss. 357). Bu üç unsur hazır bir biçimde bulunması ve kullanılabilir olması, muhasebe değişikliklerini ve verilerini doğru yorumlamada fayda sağlamak ve sabitlenmenin azaltılmasına yardımcı olmaktadır.

6. SONUÇ

Muhasebe, ham verilerin işlenerek karar alma aşamasında kullanılmaya hazır hale getirilmesine yardımcı olan bir sistemdir. Bu sistem içinde hem verilerin işleyen hem de kararlarda kullanan taraf insandır. Dolayısıyla gerçekleşen olay ve durumların davranışsal boyutunu ele almak önem arz etmektedir. İnsanlar, karar verirken çeşitli bilişsel süreçlerden geçmektedir. Bu süreçleri olumlu veya olumsuz etkileyen ve davranışları şekillendiren bazı olgular bulunmaktadır. Bunlardan birisi de sabitlenmedir.

Muhasebe sistemi, ihtiyaçlar doğrultusunda sürekli gelişmekte ve değişmektedir. Dolayısıyla her değişim tarafların kendisini uyarlamasını gerektirmektedir. Gelecekteki alışmalar, geçerli finansal raporlama standartlarında yaşanan değişikliklere tarafların nasıl yanıt verdiğine ve ekonomik ve teknolojik gelişmelerin bu yanıtlarda ne gibi etkisinin olduğuna odaklanabilir.

Sabitlenme, insan davranışına odaklanan psikoloji alanında ortaya çıkan bir kavramdır. Daha sonraki dönemde, muhasebe alanında da ilgi çekmiştir. Bilgiyi hazırlayan ve kullanan taraflardaki sabitlenmeler, farklı boyutlarda yanlışlara sebep olabilmektedir. Örneğin, muhasebe bilgisinin hazırlanması sürecinde bir muhasebeci, kullanılan yöntemde sabitlenme yaşarsa, durumun gerektirdiği şekilde kendisini ayarlayamayacak ve verilerin kalitesini olumsuz etkileyecektir. Bu da finansal bilgi kullanıcılarının yanlış bilgiye ulaşmasına ve kararlarda yanlış bilgiyi kullanmalarına neden olacaktır. Karar vericilerin yaşadıkları sabitlenmelerde ise verilere odaklanılması söz konusudur. Bu da muhasebe değişikliklerine yanıt verilememesine neden olmaktadır. Sonuç olarak yine yanlış kararlar verilmektedir.

Çalışmada, psikoloji alanında ortaya çıkarak uzun yıllar araştırma konusu olan ve muhasebe alanında da önemli bir yeri olan sabitlenme incelenmiş, psikoloji ve muhasebe literatüründeki çalışmalara yer verilerek, gelecekte yapılacak çalışmalarda faydalı olacak bir yol haritası oluşturulmak istenmiştir.

KAYNAKÇA

- Adamson, R. E. (1952). Functional Fixedness as Related to Problem Solving: A Repetition of Three Experiments. *Journal Experimental Psychology*, 44(4), 288–291.
- Adamson, R. E., & Taylor, D. W. (1954). Functional Fixedness as Related to Elapsed Time and to Set. *Journal of Experimental Psychology*, 47(2), 122–126.
- Akhtar, S. (2009). *Comprehensive Dictionary of Psychoanalysis* (1st ed.). Karnac.
- Alali, F., Siregar, D., & Anandarajan, A. (2018). A Test of the Functional Fixation Hypothesis Using Derivative Financial Instruments. *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 56(1–2), 1–28.
- Archibald, T. R. (1972). Stock Market Reaction to the Depreciation Switch-back. *The Accounting Review*, 47(1), 22–30.
- Arnon, R., & Kreidler, S. (1984). Effects of meaning training on overcoming functional fixedness. *Current Psychological Research & Reviews*, 3(4), 11–24.
- Arunachalam, V., & Beck, G. (2002). Functional Fixation Revisited: The Effect of Feedback and a Repeated Measures Design on Information Processing Changes in Response to an Accounting Change. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 1–25.
- Ashton, R. H. (1976). Cognitive Changes Induced by Accounting Changes: Experimental Evidence on the Functional Fixation Hypothesis. *Journal of Accounting Research*, 14, 1–17.
- Ball, R. (1972). Changes in Accounting Techniques and Stock Prices. *Journal of Accounting Research*, 1–38.
- Barnes, P., & Webb, J. (1986). Management Information Changes and Functional Fixation: Some Experimental Evidence from the Public Sector. *Accounting, Organizations and Society*, 11(1), 1–18.
- Birch, H. G., & Rabinowitz, H. S. (1951). The Negative Effect of Previous Experience on Productive Thinking. *Journal of Experimental Psychology*, 41(2), 121–125.
- Bloom, R., Elgers, P. t., & Murray, D. (1984). Functional Fixation in Product Pricing: A comparison of Individuals and Groups. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 1–11.
- Camarda, A., Salvia, E., Vidal, J., Weil, B., Poirel, N., Houde, O., Borst, G., & Cossotti, M. (2018). Neural basis of functional fixedness during creative idea generation: An EEG study. *Neuropsychologia*, 118, 4–12.
- Chang, D. L., & Birnberg, J. G. (1977). Functional Fixity in Accounting Research: Perspective and New Data. *Journal of Accounting Research*, 15(2), 300–312.
- Chen, K. C. W., & Schoderbek, M. P. (2000). The 1993 Tax Rate Increase and Deferred Tax Adjustments: A Test of Functional Fixation. *Journal of Accounting Research*, 38(1), 23–44.
- Chrysiou, E. G., Motyka, K., Nigro, C., Yang, S.-I., & L.Thompson-Schill, S. (2016). Functional Fixedness in Creative Thinking Tasks Depends on Stimulus Modality. *Psychology of Aesthetics, Creativity, and the Arts*, 10(4), 425–435.
- Dearman, D. T., & Shields, M. D. (2005). Avoiding Accounting Fixation: Determinants of Cognitive Adaptation to Differences in Accounting Method*. *Contemporary Accounting Research*, 22(2), 351–384.
- Dopuch, N., & Ronen, J. (1973). The Effects of Alternative Inventory Valuation Methods - An Experimental Study. *Journal of Accounting Research*, 11(2), 191–211.
- Duncker, K. (1945). *On problem-solving. Psychological Monographs. Vol.58.* American Psychological Association.
- Dusink, L., & Latour, L. (1996). Controlling functional fixedness: the essence of successful reuse. *Knowledge-Based Systems*, 9(2), 137–143.

- Dyckman, T. R., Hoskin, R. E., & Swieringa, R. J. (1982). An Accounting Change and Information Processing Changes. *Accounting, Organizations and Society*, 7(1), 1–11.
- Fama, E. F. (1970). Efficient Capital Markets: A Review of Theory and Empirical Work. *The Journal of Finance*, 25(2), 383–417.
- Flavell, J. H., Cooper, A., & Loiselle, R. H. (1958). Effect of the Number of Pre-Utilization Functions on Functional Fixedness in Problem Solving. *Psychological Reports*, 4(3), 343–350.
- Freud, S. (1905). Three Essays on the Theory of Sexuality (1905). In *The standard edition of the complete psychological works of Sigmund Freud, Volume VII (1901-1905): A case of hysteria, three essays on sexuality and other works*. (pp. 123–246).
- Furio, C., Calatayud, M. L., Barcenas, S. L., & Padilla, O. M. (2000). Functional Fixedness and Functional Reduction as Common Sense Reasonings in Chemical Equilibrium and in Geometry and Polarity of Molecules. *Science Education*, 84(5), 545–565.
- Garcia, J. L. (1995). Freud's Psychosexual Stage Conception: A Developmental Metaphor for Counselors. *Journal of Counselling & Development*, 73, 498–502.
- German, T. P., & Barrett, H. C. (2005). Functional Fixedness in a Technologically Sparse Culture. *Psychological Science*, 16(1), 1–5.
- German, T. P., & Defeyter, M. A. (2000). Immunity to functional fixedness in young children. *Psychonomic Bulletin & Review*, 7(4), 707–712.
- Ghani, E. K., Laswad, F., & Tooley, S. (2011). Functional fixation: Experimental evidence on the presentation of financial information through different digital formats. *The British Accounting Review*, 43, 186–199.
- Glucksberg, S. (1964). Functional Fixedness: Problem Solution as a Function of Observing Responses. *Psychonomic Science*, 1(1), 117–118.
- Glucksberg, S., & Weisberg, R. W. (1966). Verbal Behavior and Problem Solving: Some Effects of Labeling in a Functional Fixedness Problem. *Journal of Experimental Psychology*, 71(5), 659–664.
- Hand, J. R. M. (1990). A Test of the Extended Functional Fixation Hypothesis. *The Accounting Review*, 65(4), 740–763.
- Ijiri, Y., Jaedicke, R. K., & Knight, K. E. (1966). The Effects of Accounting Alternatives on Management Decisions. In *Research in Accounting Measurement* (pp. 186–199).
- Jensen, R. E. (1966). An Experimental Design for Study of Effects of Accounting Variations in Decision Making. *Journal of Accounting Research*, 4(2), 224–238.
- Juni, S., & Cohen, P. (1985). Partial Impulse Erogenicity as a Function of Fixation and Object Relations. *The Journal of Sex Research*, 21(3), 275–291.
- Kesavelu, D., Sheela, K., & Abraham, P. (2021). Stages of Psychological Development of Child - An Overview. *International Journal of Current Research and Review*, 13(13), 74–78.
- Kitagawa, N. (2021). Product Market Competition and Overreaction to Intra-Industry Information Transfers. *The Japanese Accounting Review*, 11, 1–32.
- Kraft, A., Leone, A. J., & Wasley, C. (2006). An Analysis of the Theories and Explanations Offered for the Mispricing of Accruals and Accrual Components. *Journal of Accounting Research*, 44(2), 297–339.
- Kroneisen, M., Kriechbaumer, M., Kamp, S.-M., & Erdfelder, E. (2021). How can I use it? The role of functional fixedness in the survival-processing paradigm. *Psychonomic Bulletin & Review*, 28(1), 324–332.

- Libby, R., & Pearson, D. B. (1976). Discussion of Cognitive Changes Induced by Accounting Changes: Experimental Evidence on the Functional Fixation Hypothesis. *Journal of Accounting Research*, 14, 18–28.
- Luft, J. L., & Shields, M. D. (2001). Why Does Fixation Persist? Experimental Evidence on the Judgment Performance Effects of Expensing Intangibles. *The Accounting Review*, 76(4), 561–587.
- McCaffrey, T. (2012). Innovation Relies on the Obscure: A Key to Overcoming the Classic Problem of Functional Fixedness. *Psychological Science*, 23(3), 215–218.
- Moon, P. (1990). Some Experimental Evidence on Functional Fixation: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society*, 15(3), 193–198.
- Munoz-Rubke, F., Olson, D., Will, R., & James, K. H. (2018). Functional fixedness in tool use: Learning modality, limitations and individual differences. *Acta Psychologica*, 190, 11–26.
- Ricks, W. E. (1982). The Market's Response to the 1974 LIFO Adoptions. *Journal of Accounting Research*, 20(2), 367–387.
- Sands, D., & Auyeung, P. (2001). An Empirical Study of Bank Loan Officers' Functional Fixation on Agricultural Co-operatives and their Reported Earnings. *Accounting Forum*, 25(4), 353–379.
- Schauß, J., Hirsch, B., & Sohn, M. (2014). Functional fixation and the balanced scorecard: Adaption of BSC users' judgment processes. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(4), 540–566.
- Sloan, R. G. (1996). Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals and Cash Flows about Future Earnings? *The Accounting Review*, 71(3), 289–315.
- Tiniç, S. M. (1990). A Perspective on the Stock Market's Fixation on Accounting Numbers. *The Accounting Review*, 65(4), 781–796.
- Uşul, H. (2021). *Davranışsal Yönetim Muhasebesi* (1st ed.). Detay Yayıncılık.
- Vergoossen, R. G. A. (1990). Accounting changes and the use of financial information. *Serie Research Memoranda, 1990–1994*(Faculty of Economics and Business Administration, Vrije Universiteit Amsterdam).

KİLİT DENETİM KONULARI RAPORLAMASININ DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ: TÜRKİYE'YE İLİŞKİN BULGULAR

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 05.04.2022
Makale Kabul Tarihi : 13.06.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1098821

Doç. Dr. Serkan TERZİ*
Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN**

Bibliyografik Bilgiler

Terzi, S., & Kıymetli Şen., İ. (2023). "Kilit Denetim Konuları Raporlamasının Denetim Kalitesine Etkisi: Türkiye'ye İlişkin Bulgular" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 59-74)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1098821>

ÖZ

Bu çalışmanın amacı denetçi raporunda kilit denetim konularının raporlanmasının denetim kalitesi üzerindeki etkisinin incelenmesidir. Bu amaç için Borsa İstanbul'da 2017-2020 yılları arasında işlem gören 217 şirket analizde kullanılmıştır. Analizde kullanılan değişkenler, literatürdeki çalışmalardan seçilmiştir.

Denetim kalitesi ile kilit denetim konuları raporlaması arasındaki ilişki Düzeltilmiş Jones Modeli kullanılarak analiz edilmiştir. Bunun yanında denetim kalitesi ile ilgili diğer değişkenler de analize dahil edilmiştir. Çalışmada, kilit denetim konularının raporlanması ile denetim kalitesi arasında anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Bununla birlikte bazı kontrol değişkenlerinin (finansal kaldıraç oranı, iş karmaşıklığı düzeyi, işletmenin büyüklüğü, esas faaliyetlerden nakit akışlarının toplam aktife oranı ve şirketin yaşı) denetim kalitesi üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kilit Denetim Konuları, Denetim Kalitesi, Türkiye

JEL Sınıflandırması: M41

* Çankırı Karatekin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, serkanterzi@karatekin.edu.tr, ORCID ID 0000-0003-0151-8082

** İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ilksen@ticaret.edu.tr, ORCID ID 0000-0001-6175-3397

THE IMPACT OF KEY AUDIT MATTER REPORTING ON AUDIT QUALITY: EVIDENCE FROM TURKEY**ABSTRACT**

The purpose of this study is to examine the impact of the key audit matter reporting in auditor's report on audit quality. For this purpose, 217 companies traded in Borsa Istanbul between 2017-2020 were used in the analysis. The variables used in the analysis were selected from studies in the literature.

The relationship between audit quality and key audit matters reporting was analyzed using the Modified Jones Model. Besides, other variables related to audit quality were also included in the analysis. In this study, a significant relationship was found between key audit matters reporting and audit quality. However, some control variables (financial leverage ratio, business complexity ratio, company size, ratio of cash flows from operating activities to total assets and corporate age) have been found to be effective on audit quality.

Keywords: Key Audit Matters, Audit Quality, Turkey

JEL Classification: M41

1. GİRİŞ

21. yüzyılın başlarından itibaren çeşitli ülkelerdeki denetimle ilgili başarısızlıklar ve 2018 yılındaki küresel finansal kriz, denetçi raporlarına yönelik eleştirileri artırmıştır. Çünkü geleneksel denetim raporları, şeffaflığın sağlanması amacıyla bilgilendirme ve iletişimin kalitesinin artırılmasında yeterli olmamıştır (Li, 2017, s.21). Yaşanmış olan skandallar ve krizler, denetime olan güveni zedelemiştir (Yalçın, 2020, s.4221). Bu nedenle denetçi raporları eleştirilmeye başlamıştır (Church vd., 2008, s.69). Buna bağlı olarak denetim kalitesinin artırılması ve denetçi raporunun bilgilendirici özelliğinin artırılmasına yönelik çağrılar artmıştır (Li, 2017, s.21).

Geleneksel denetim raporlarının en önemli eksikliği, iletişimsel kalitenin ve bilgilendiriciliğinin yeterli olmamasıdır (Li, 2017, Church vd., 2008). Bu durum denetçi raporundaki bilgiler ile finansal tablo kullanıcılarının beklentileri arasındaki ilişkiyi kaynaklanmaktadır. Bedard vd. (2012, A19)'ne göre bu durum denetimdeki "beklentiler boşluğu" ile ilgilidir. Church vd. (2008, s.69-70)'ne göre ise bunun nedeni, finansal tablo kullanıcılarının denetçilerin sorumluluk ve rollerini tam olarak anlayamamasıdır.

Church vd. (2008, s.70-73)'ne göre geleneksel denetim raporları çok sayıda detay içermesine rağmen, denetçi raporlarının standartlaştırılmış olması nedeniyle bilgilendirme kalitesi bakımından yeterli değildir. Benzer şekilde Suttipun (2021, s.869) de finansal tablo kullanıcılarının geleneksel denetim raporlarının finansal tablo kullanıcıları tarafından okunmasının ve anlaşılmasının zor olduğunu ifade etmiştir. Bu nedenlerle geleneksel denetim raporlarının iletişimsel ve bilgilendirici sorunlarının giderilmesi amacıyla kilit denetim konularına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Geleneksel denetim raporlarının bu sorun ve eleştirilerine karşın denetim kalitesinin ve bilgilendirici özelliğinin artırılması amacıyla Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından 2015 yılında ISA 701 standardı yayınlanmış ve 2016 yılından itibaren uygulanması öngörülmüştür (Kitiwong ve Srijunpetch, 2020, s.48; Suttipun, 2021, s.869). Türkiye’de ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, ISA 701 standardını Türkçe’ye çevirmiş ve BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” başlığıyla yayınlamıştır. Yayınlanmış olan bu standardın yürürlük tarihi, 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemleri olarak ilan edilmiştir. Standart bu nedenle Türkiye’de 31 Aralık 2017 tarihli denetçi raporundan itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Temiz vd. (2020, s.37) tarafından yapılan çalışmada, denetçi raporlarında raporlanan kilit denetim konularının finansal tablolar ve denetçiye olan güveni artırdığı tespit edilmiştir.

Kilit denetim konuları ile ilgili yayınlanmış standarda göre kilit denetim konularının raporlanma amacı, yürütülmüş olan denetim faaliyeti hakkında daha fazla bilgiye ve şeffaflığa yer verilmesi olarak açıklanmıştır. Böylelikle kilit denetim konularının raporlanmasıyla denetçi raporunun iletişimsel değerinin artması hedeflenmiştir. Bu raporlama yardımıyla yatırımcılar, yöneticiler başta olmak üzere ilgili tarafların finansal tablolarda yer alan önemli yönetim muhakemelerini anlamalarına yardımcı olunmaya çalışılmıştır (ISA 701). Nitekim kilit denetim konularının raporlanmasıyla denetçiler ile finansal tablo kullanıcıları arasındaki bilgi asimetrisinin derecesi de azalmıştır (Li, 2017, s.22). Temiz vd. (2020, s.37)’nin yaptıkları çalışmada kilit denetim konuları ile denetçiler arasındaki iletişim sürecine olumlu etki ettiği tespit edilmiştir.

Kilit denetim konularının raporlanmasıyla birlikte iletişim kalitesi ve bilgilendirmenin değeri artmıştır. Denetim kalitesi ile kilit denetim konuları arasındaki ilişki de iletişim teorisi üzerinden açıklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle kilit denetim konularının raporlanmasıyla denetçiler iletişim teorisine göre gönderici iken, finansal tablo kullanıcıları ile alıcılar ve kilit denetim konuları ise iletilen mesajlar olmaktadır (Suttipun, 2021, s.870).

İletişim teorisi, kilit denetim konularının raporlanmasının denetçi raporunun iletişimsel değerini artırdığı temeline dayanmaktadır. Ayrıca “beklenti boşluğu” üzerine yapılan araştırmalara göre, denetçi raporundaki ifadenin değiştirilmesi, kullanıcıların denetim prosedürlerini anlamalarını ve denetim kalitesine ilişkin algılarını etkileyebilmektedir (Sirois vd., 2018, s.145). İletişim teorisine göre kilit denetim konuları ile denetim kalitesi arasındaki ilişki, iletişim sürecine dayalıdır. Bu nedenle iletişim sisteminin iki tarafı vardır. Bunlar gönderici olarak denetçiler ile alıcı olarak kurumlar ve/veya paydaşlardır. Bu nedenle kilit denetim konularının raporlanması, denetçilerin işletme ilgililerine ilettikleri mesajları kapsamaktadır (Suttipun, 2021, s.870).

Türkiye’de kilit denetim konuları ile ilgili çalışmalar yer almakta iken, bu çalışmalarda kilit denetim konuları kategorik olarak incelenmektedir. Kategorik olarak kilit denetim konularının çalışmalarda yer alması, kilit denetim konularının etkin bir etkisinin ölçümünde iletişimsel açıdan yeterli olmamaktadır. Bu nedenle bu çalışmada iletişim teorisi açısından kilit denetim konularının raporlanması dikkate alınmıştır.

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul’da işlem gören şirketler üzerinde kilit denetim konularının raporlanması ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin incelenmesidir. Bu amaçla, 2017-2020 yılları arasında Borsa İstanbul İmalat Sanayinde kesintisiz işlem gören ve verilerine eksiksiz ulaşılan 217 şirket analize

dahil edilmiştir. Çalışmanın ana hipotezi yanında denetim kalitesi ile ilişkili olan diğer değişkenler de analize katılmıştır. Çalışmanın hipotezlerinin test edilmesinde çoklu regresyon analizi ve korelasyon analizi kullanılmıştır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Denetim kalitesi üzerine ilk çalışma DeAngelo (1981) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada denetim kalitesi; a) bir denetçinin müşteri işletmenin muhasebe sistemindeki aykırılık/ihlali tespit edilmesi, b) ve tespit edilen bu aykırılığı/ihlali raporlaması işlemlerini birlikte yapabilme olasılığıdır (DeAngelo, 1981, s.186). Denetim kalitesi, algılanan ve gerçek kalite olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gerçek kalite, finansal tablolarda olabilecek önemli düzeydeki hataların kabul edilebilir seviyeye indirilmesidir. Algılanan kalite ise, kullanıcıların finansal tablolara olan güven düzeyini ve denetçinin yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları azaltmadaki etkinliğini göstermektedir (James ve Izien, 2014, s.188).

Türkiye’de denetim kalitesinin denetim firması bazında uygulanması amacıyla KKS 1 standardı ile sözleşme bazında denetim kalitesinin uygulanması amacıyla BDS 220 standardı yayınlanmıştır. Aksoy ve Biçer (2021) yaptıkları çalışmada Türkiye’de kalite kontrol standardının uygulanma süreçlerini açıklamışlardır.

Denetim kalitesinin ölçümünde denetim iletişimi, finansal raporlamanın kalitesi, algıya dayalı göstergeler (piyasa tepkisi, sermaye maliyeti veya hisse senedi fiyatı değişikliği gibi) ve denetim özellikleri (denetim ücretleri, denetim türü veya tecrübe gibi) gibi bazı kriterler bulunmaktadır (Suttipun, 2021, s.872). Denetim niteliklerinin tespitine yönelik literatürde çok sayıda tahakkuk modeli kullanılmaktadır. Bunların başlıcaları; DeAngelo modeli, Healy modeli, Jones modeli, Düzeltilmiş Jones modeli, Endüstri modeli, kesit modelleridir (Bartov vd., 2001). Bu çalışmada denetim kalitesinin ölçümünde Düzeltilmiş Jones Modeli kullanılmıştır. Bu model, denetim kalitesinin ölçümünde literatürde sıklıkla kullanılmaktadır (Li, 2008; James ve Izien, 2014; Gutierrez vd., 2018; Suttipun, 2021).

Literatürde kilit denetim konuları ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi açıklayan bazı teoriler bulunmaktadır. Bunlar; iletişim teorisi (Smith ve Smith, 1971; Li, 2008; Sirois vd. 2018; Suttipun, 2021), vekalet teorisi (Suttipun, 2020a; Suttipun, 2020b; Barghathi vd., 2021; Suttipun, 2021), paydaş teorisi (Lal Joshi ve Gao, 2009; James ve Izien, 2014), sinyal teorisi (Brown vd., 2009; Suttipun, 2020a), kurumsal teori (Suttipun, 2020a, Suttipun, 2020b) ve meşruiyet teorisidir (Gray et al., 1995; Deegan, 2002; Islam ve Deegan, 2010). Bu çalışmada, kilit denetim konularının raporlanması ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin tespitinde iletişim teorisi kullanılmıştır.

Smith ve Smith (1971), şirketlerin yıllık faaliyet raporları ile seçilmiş finansal tablo dipnotlarının okunabilirliği üzerine çalışma yapmıştır. Çalışmada seçilmiş finansal tablo dipnotlarının okunmasının ve içeriklerinin anlaşılmasının zor olduğu, az sayıda kişi tarafından anlaşılabilir oldukları tespit edilmiştir. Buna karşın Li (2008), firma performansı ile okunabilirlik arasındaki en iyi modelin iletişim teorisi ile sağlanabileceğini ifade etmiştir. Ancak yaptıkları çalışmada halka açık şirketlerin yıllık faaliyet raporlarının okunmasının çok zor olduğu belirtilmiştir. Kolay okunabilir faaliyet raporlarının daha kalıcı ve pozitif kazançlara sahip olduğu tespit edilmiştir.

Finansal tabloların okunabilirliği ve anlaşılabilirliğinin artırılması amacıyla küresel alanda 2016 yılından itibaren denetçi raporlarında kilit denetim konularının raporlamasına geçilmiştir. Küresel alanda yapılan düzenlemelere uyum sağlamak amacıyla Türkiye’de ISA 701’in Türkçe çevirisi olan BDS 701 standardı yayınlanmıştır. BDS 701’in zorunlu yürürlük tarihi 2017 yılı olarak uygulanmıştır. Bu standarda göre kilit denetim konuları, denetçi raporlarında denetçinin mesleki muhakemesine göre denetim açısından en çok önem arz eden konular olarak tanımlanmıştır. Denetçi raporlarında, açıklanan kilit denetim konularının neden seçildiğinin ve bunların denetimde nasıl ele alındığının yer alması gerekmektedir. Yayınlanan bu standardın amaçlarından birisi de finansal tablolar ile denetim tarafları arasındaki iletişimin güçlendirilmesidir.

BDS 701’e göre kilit denetim konuları, denetçinin önemlilik seviyesine göre belirlediği denetim alanlarını ve önemli risklerin açıklanmasını içermelidir. Bu nedenle kilit denetim konuları, denetim süreci içerisinde daha fazla uzmanlık ve daha fazla denetim prosedürü uygulanmasını gerektirebilir.

Kilit denetim konularının raporlanmasıyla birlikte denetim kalitesinin iyileştirilmesi dahil olmak üzere raporların iletişimsel kalitesi ve bilgilendirici değeri iyileşebilmektedir. Suttipun (2021) yaptığı çalışmada kilit denetim konuları ile denetim kalitesi arasında pozitif ilişki olduğunu tespit etmiştir. Ancak Kittiwong ve Sarapaivanich (2020)’in çalışmalarında kilit denetim konularının denetim kalitesini iyileştirdiğine ilişkin bazı zayıf bulgular tespit edildiği ifade edilmiştir.

Barghathi vd. (2021) yaptıkları çalışmada kilit denetim konularının denetim kalitesini artırıp artırmadığı incelenmiştir. Bu çalışmanın sonucunda kilit denetim konularının şeffaflık ve iletişim açısından denetim kalitesini artırdığı tespit edilmiştir. Buna karşın Gutierrez vd. (2018) yaptıkları çalışmada kilit denetim konularının raporlanmasının denetim kalitesi üzerinde etkisi tespit edilmemiştir.

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Kilit denetim konularının raporlanmasının denetim kalitesi üzerinde etkisi olup olmadığının değerlendirilmesi için 2017-2020 tarihleri arasında Borsa İstanbul’da sürekli işlem gören şirketler analize dahil edilmiştir. Tablo 1’de analizde kullanılan örneklem gösterilmiştir:

Tablo 1. Örneklem Seçimi

	Şirketler	Gözlem
Borsa İstanbul’da kote şirket sayısı (2017-2020)	539	
(-) Mali kuruluşlar	(92)	
(-) Özel hesap dönemi olanlar	(6)	
(-) Veri eksikliği veya kesintisiz işlem görmeyenler	(207)	
	234	936
(-) Kilit denetim konusu raporlamayanlar	(17)	(68)
	217	868

3.1. Hipotez Geliştirme

Çalışmada denetim kalitesi ile kilit denetim konularının raporlanması arasındaki ilişkinin testi için 1 ana hipotez (H1) geliştirilmiştir.

Denetim kalitesi ile kilit denetim konuları arasında ilişki

Literatürde yapılan bazı çalışmalarda denetim kalitesi ile kilit denetim konularının raporlanması arasındaki ilişkiye yönelik çalışmalar yapılmıştır. Yapılan bu çalışmaların bazılarında kilit denetim konularının raporlanması ile denetim kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki bulunmuştur (Kittiwong ve Sarapaivanich, 2020; Suttipun, 2021). Buna karşın Li (2017) yaptığı çalışmada kilit denetim konularının raporlanması ile denetim kalitesi arasında bir ilişki bulunamamıştır. Bu amaçla da çalışmanın hipotezi aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

H1. Kilit denetim konularının raporlanması ile denetim kalitesi arasında anlamlı ilişki vardır.

Ayrıca çalışmaya kontrol değişkenleri de dahil edilmiş olup, bu değişkenler aşağıda açıklanmıştır.

Dört büyük denetim şirketi

Soliman ve Elsalam (2012, s.1293), büyük ölçekli denetim şirketlerinin küçük ölçekli şirketlere göre hata ve usulsüzlükleri tespit etmede daha iyi olduğunu ifade etmektedir. Çünkü büyük ölçekli denetim şirketlerinin insan kaynağı, ekipmanı, ekip üyeleri ve tecrübeleri diğer şirketlere göre daha iyi durumdadır (Terzi vd., 2014, s.195). Francis ve Yu (2009, s.1521) yaptıkları çalışmada dört büyük denetim şirketinde denetim kalitesinin daha yüksek olduğunu ifade etmiştir. Johnson vd. (2002), Eshleman ve Guo (2014), Reid vd. (2019) ve Kittiwong ve Sarapaivanich (2020) ve Khurana vd. (2021) yaptıkları çalışmada denetim kalitesi ile dört büyük denetim şirketi arasında anlamlı ilişki tespit etmişlerdir. Buna karşın Li (2017), Abid vd. (2018) ve Nugroho ve Fitriany (2019) yaptığı çalışmada dört büyük denetim firması ile anlamlı ilişki tespit etmemiştir.

Denetçi görüşü

Carey ve Simnett (2006), yaptıkları çalışmada denetim kalitesinin bir unsuru olan denetim görüşü türünün denetçinin görev süresi (kıdemi) ile olan ilişkisini incelemişlerdir. Anıl Keskin vd. (2020) yaptıkları çalışmada kilit denetim konuları ile denetçi görüşleri arasındaki ilişki incelenmiştir. Bu çalışmada görüş türüne göre kilit denetim konularının okunabilirliği arasında ilişki tespit edilmiştir. Rezaei vd. (2021) yaptıkları çalışmada denetim kalitesi unsurları ile denetçi görüşü arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Yapılan çalışmada tahakkuklar ile denetçi görüşü arasında ilişki tespit edilmiştir. Nugroho ve Fitriany (2019) yaptıkları çalışmada dört büyük denetim şirketi ile denetçi görüşü arasında anlamlı bir ilişki tespit edememiştir. İmen ve Anis (2021)'in çalışmalarında olumlu görüş dışındaki görüş türü ile denetim kalitesi arasındaki ilişki incelenmiştir. Bu çalışmada denetim kalitesinin ölçümünde kullanılan isteğe bağlı tahakkuklar ile olumlu görüş dışındaki görüş türü arasında iki yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle isteğe bağlı tahakkuk düzeyi arttıkça olumlu görüş dışında bir görüş verilme olasılığı artmaktadır.

Denetçi değişikliği

Denetçinin görev süresinin uzaması, şirket yönetimi lehine karar verme olasılığını artırmaktadır. Denetçi süresinin uzaması nedeniyle denetim kalitesinde de azalma olmaktadır (Varıcı ve Kalıpçı Çağırın, 2021, s.92).

Literatürde denetçi değişikliği ile denetim kalitesi arasındaki ilişki incelenmiştir. Daniels ve Booker (2011), Nugroho ve Fitriany (2019), Kitiwong ve Srijunpetch (2020), Mohapatra vd. (2021) yaptıkları çalışmada denetçi değişikliğinin denetim kalitesi arasında anlamlı ilişki tespit etmemiştir.

Diğer kontrol değişkenleri

Literatürdeki çalışmalarla bağlantılı olarak; denetim kalitesi ile ilişkili olan şirketin faaliyette bulunduğu yılı gösteren yaş (Suttipun, 2021), büyüklük (Johnson vd., 2002; Francis ve Yu, 2009, Hosseinniakani vd., 2014; James ve Izien, 2014; Kitiwong ve Srijunpetch, 2020; Imen ve Anis, 2021; Suttipun, 2021), risk (Francis ve Yu, 2009; Kitiwong ve Srijunpetch, 2020; Imen ve Anis, 2021; Suttipun, 2021), karlılık (Chiu vd., 2017; Imen ve Anis, 2021; Suttipun, 2021), iş karmaşıklığı (Terzi vd., 2014), nakit akışı (Francis ve Yu, 2009; Chiu vd., 2017; Abid vd., 2018), defter değerinin piyasa değerine oranı (Liu ve Ouyang, 2014; Zeng vd., 2021), sektör (Francis, 2004; Hosseinniakani vd., 2014; Kitiwong ve Srijunpetch, 2020; Johnson vd., 2002) ve yıl (Kitiwong ve Srijunpetch, 2020) değişkenleri de kontrol değişkeni olarak analize dahil edilmiştir.

3.2. Yöntem

Denetim kalitesi ile kilit denetim konuları arasındaki ilişkinin testi için denetçi raporunda yer alan kilit denetim konularının kelime sayımı yapılmış (Li, 2008; Suttipun, 2020a, 2020b, 2020c, 2021; Wuttichindanon and Issarawornrawanich, 2020), denetim kalitesinin ölçümünde ise Düzeltilmiş Jones Modeli kullanılmıştır (Li, 2008; James ve Izien, 2014; Suttipun, 2021). Denetim kalitesinin ölçümünde kullanılan Düzeltilmiş Jones Modeli (Dechow vd., 1995) aşağıda sunulmuştur:

$$DACC_t = TACC_t - NDACC_t \quad (\text{Eşitlik 1})$$

$DACC_t$ = t döneminde isteğe bağlı tahakkuk

$TACC_t$ = t döneminde toplam tahakkuk

$NDACC_t$ = t döneminde isteğe bağlı olmayan tahakkukları

$$TACC_t = \Delta CA_t - \Delta Cash_t - \Delta CL_t + \Delta DCL_t - DEP_t \quad (\text{Eşitlik 2})$$

ΔCA_t = t döneminde dönen varlıklardaki değişim

$\Delta Cash_t$ = t döneminde nakit ve nakit benzerlerindeki değişim

ΔCL_t = t döneminde kısa vadeli yükümlülüklerdeki değişim

ΔDCL_t = t döneminde kısa vadeli yükümlülükler içindeki finansal borçlanmalardaki değişim

DEP_t = t döneminde amortisman ve itfa gideri

$$NDACC_t = \alpha_1 (1 / A_{t-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_t - \Delta REC_t) / A_{t-1}] + \alpha_3 (PPE_t / A_{t-1}) \quad (\text{Eşitlik 3})$$

A_{t-1} = t-1 döneminde toplam varlıklar

ΔREV_t = t döneminde satışlardaki değişim

ΔREC_t = t döneminde ticari alacaklardaki değişim

PPE_t = t döneminde brüt maddi duran varlıklar

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ = tahmin edilen katsayılar, alfa katsayıları

Çalışmada $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ katsayılarının tespitinde Orijinal Jones Modeli kullanılmıştır (Bartov vd., 2001, s.426).

Tablo 2’de analizde kullanılan değişkenler ve ölçümlerine ilişkin bilgiler sunulmuştur:

Tablo 2. Değişkenler ve Ölçümleri

	Simge	Ölçüm
Bağımlı değişken		
Denetim kalitesi (isteğe bağlı tahakkuklar)	DACC	Düzeltilmiş Jones Modeli
Test değişkeni		
Kilit denetim konularının raporlanması	KAM	Denetçi görüşünde yer alan kilit denetim konularının yazımında kullanılan toplam sözcük sayısının doğal logaritması
Kontrol değişkenleri		
Dört büyük denetim firması	BIG4	Kukla değişken (1: Dört büyük, 0: Diğer)
Denetçi görüşü	OPN	Kukla değişken (1: Olumlu, 0: Diğer)
Denetçi değişimi	CHAN	Kukla değişken (1: Evet, 0: Hayır)
Şirket yaşı	AGE	Şirketin kurulduğu yıldan ölçüm tarihine kadarki geçmiş yılı
Şirket büyüklüğü	LNTA	Şirketin toplam aktifinin doğal logaritması
Şirket riski	LEV	Finansal kaldıraç oranı
Şirket karlılığı	ROE	Özkaynak karlılık oranı
Şirketin iş karmaşıklığı	RETA	Ticari alacak ve stokların toplam aktife oranı
Şirketin nakit akışı	CFTA	Esas faaliyetten nakit akışların toplam aktife oranı
Piyasa oranı	BVMV	Defter değerinin piyasa değerine oranı

Analize dahil edilen şirketlere ilişkin veriler; Eikon Refinitive, Kamuyu Aydınlatma Platformu ve şirketlerin web sitelerinden elde edilmiştir. Elde edilen veriler, SPSS istatistik programı ile analiz edilmiştir. Analize dahil edilen gözlemler üzerinden öncelikle uç değer tespiti yapılmıştır. Bu amaçla da Standardized Residual (-3,29 ile +3,29 arası) ve Cook's Distance (<1) değerleri esas alınmıştır.

Değişkenler arasında çoklu bağlantı olup olmadığına yönelik test yapılmıştır. Bu amaçla da korelasyon katsayısı ile VIF değerleri kullanılmıştır. Korelasyon katsayısını 0,80'in (Hair vd., 2010; Tabachnick ve Fidell, 2007) ve VIF değeri 10'un altında (Kıymetli Şen ve Hatunoğlu, 2019; Suttipun, 2020a; Suttipun, 2021) olduğu tespit edilmiştir. Böylelikle değişkenler arasında çoklu bağlantı sorunu olmadığı anlaşılmıştır.

Kilit denetim konularının raporlanması ile denetim kalitesi arasındaki ilişkinin ölçümü amacıyla çoklu regresyon modeli oluşturulmuştur. Oluşturulan regresyon modeli aşağıda sunulmuştur:

$$DACC = \beta_0 + \beta_1 KAM + \beta_2 BIG4 + \beta_3 OPN + \beta_4 CHAN + \beta_5 AGE + \beta_6 LNTA + \beta_7 LEV + \beta_8 ROE + \beta_9 RETA + \beta_{10} CFTA + \varepsilon$$

4. BULGULAR

Analize dahil edilen değişkenler ile ilgili tanımlayıcı bilgiler Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. Tanımlayıcı İstatistiksel Bilgiler

	Minimum	Maksimum	Ortalama	Std. Sapma
DACC	0,00	1,84	,11	,14
KAM	4,25	7,56	5,93	,55
AGE	4	85	37,68	15,16
LNTA	15,48	25,96	20,16	1,88
LEV	,05	4,40	,57	,31
ROE	-23,71	24,19	,02	1,57
RETA	0,00	,97	,36	,22
CFTA	-,80	,80	,06	,13
BMMV	-,55	27,34	,78	1,48
OPN	0	1	,93	,25
BIG4	0	1	,51	,50
CHAN	0	1	,25	,44

Analize dahil edilen gözlemlerin 440'ı dört büyük denetim şirketi tarafından denetlenmiş iken, 428'i diğer denetim şirketi tarafından denetlenmiştir. Analize dahil edilen gözlemlerin 808'i için denetçi raporunda olumlu görüş verilirken, 60'ı için olumlu görüş dışında bir görüş verilmiştir. Bunun yanında gözlemlerin 220'sinin bir önceki döneme göre denetçisi değişmiş iken, 648'sinin denetçisi değişmemiştir.

Bu çalışmada denetçi raporunda açıklanan kilit denetim konuları olarak; kilit denetim konusunun başlığı, kilit denetim konusuna ilişkin açıklama ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığı hususlarına ilişkin metinsel açıklamaların tamamı dikkate alınarak belirlenmiştir. Diğer bir ifadeyle denetim raporunda kilit denetim konusu olarak açıklanan hususların tamamı (başlık dahil) kelime sayısının tespitinde kullanılmıştır. Yapılan çalışmada 2017-2020 yılları arasında analize dahil edilen şirketlerin kilit denetim konuları 61 ana başlık altında sınıflandırılmıştır. Ticari alacakların geri kazanılabilirliği (2020: %17, 2019: %15, 2018: %14, 2017: %14), yatırım amaçlı gayrimenkul ve maddi duran varlıklarda gerçekleşen uygun değer ve/veya yeniden değerlendirme modeli (2020: %15, 2019: %14, 2018: %14, 2017: %14), hasılatın muhasebeleştirilmesi (2020: %25, 2019: %23, 2018: %21, 2017: %19), stokların geri kazanılabilirliği (2020: %6, 2019: %7, 2018: %7, 2017: %7), şerefiye ve/veya sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğünün ölçülmesi (2020: %4, 2019: %4, 2018: %5, 2017: %5), maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerde faydalı ömür, amortisman, değer düşüklüğü gibi diğer konular (2020: %4, 2019: %4, 2018: %5, 2017: %5) ve finansal borçların muhasebeleştirilmesi (2020: %4, 2019: %3, 2018: %3, 2017: %3) konularının ağırlıklı olarak kilit denetim konusu olarak raporlandığı tespit edilmiştir. Bu bulgular, Türkiye’de daha önce yapılmış olan Uzay ve Köylü (2018), Karapınar ve Dölen (2020), Yalçın (2020), Çakalı (2021), Özcan (2021)’in çalışmalarındaki bulgular ile uyumludur.

Kilit denetim konularının raporlanmasında kullanılan ortalama sözcük sayısı bakımından 2017-2020 dönemlerinde dört büyük denetim şirketi 238 sözcük kullanımı yaparken, bunlarındaki dışındaki denetim şirketleri 200 sözcük kullanımı yapmıştır. Kilit denetim konularının raporlanma sayıları açısından 2017-2020 dönemlerinde dört büyük denetim şirketi ortalama 1, en yüksek 6 konu raporlarken, bunlarındaki denetçiler ortalama 1, en yüksek 7 konu raporlamıştır. Ciğer vd. (2019)’nin yaptıkları çalışmada büyük denetim şirketlerinin diğer şirketlere göre daha az sayıda kilit denetim konusu raporladıkları tespit edilmiştir.

Tablo 4’te değişkenler arasındaki korelasyon katsayısı sunulmuştur. Korelasyon ilişkisine göre denetim kalitesi (DACC) ile RETA, LEV değişkenleri arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişki tespit edilirken, CFTA, AGE, BIG4 değişkenleri arasında negatif yönlü ve anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca kilit denetim konularının raporlaması (KAM) ile RETA, BIG4 değişkenleri arasında pozitif yönlü ve anlamlı ilişki tespit edilirken, diğer değişkenler ile anlamlı ilişki tespit edilmemiştir.

Tablo 4. Korelasyon Analizi ve VIF Değerleri

	VIF	DACC	CFTA	OPN	BVMV	RETA	AGE	LEV	ROE	LNTA	BIG4	CHAN
CFTA	1,13	-,111**										
OPN	1,07	-0,02	,112**									
BVMV	1,04	-0,06	-0,05	0,04								
RETA	1,09	,123**	-,080*	-0,04	-,092**							
AGE	1,17	-,088**	,113**	0,00	0,00	0,04						
LEV	1,14	,164**	-,079*	-,117**	-,134**	,187**	-0,03					
ROE	1,02	0,01	-0,02	0,00	0,00	0,04	,099**	-0,06				
LNTA	1,60	-0,06	,211**	,173**	-0,04	-,108**	,276**	,159**	0,01			
BIG4	1,48	-,068*	,291**	,131**	-,107**	-,070*	,312**	,071*	0,05	,496**		
CHAN	1,01	0,03	-0,04	-,081*	-0,02	-0,04	-0,02	-0,02	0,01	-0,05	-0,03	
KAM	1,14	0,06	-0,02	0,02	-0,05	-,081*	0,03	,126**	-0,04	,320**	,111**	-0,02

(*) %1 düzeyinde anlamlı, (**) %5 düzeyinde anlamlı, (***) %10 düzeyinde anlamlı

H1 hipotezinin test edilmesi amacıyla çoklu regresyon analizi yapılmıştır. Tablo 5'te çoklu regresyon analiz sonuçları sunulmuştur.

Tablo 5. Çoklu Regresyon Analizi

	Katsayı (β)	t-değeri	p-değeri
Test değişkeni			
KAM	,068***	1,923	,055
Kontrol değişkenleri			
BIG4	-,015	-,367	,714
OPN	,025	,730	,465
CHAN	,032	,962	,336
AGE	-,060***	-1,674	,095
LNTA	-,066	-1,579	,115
LEV	,143*	4,045	,000
ROE	,019	,569	,569
RETA	,088**	2,546	,011
CFTA	-,069***	-1,955	,051
BVMV	-,038	-1,115	,265
Sabit			
Sabit	,065	,983	,326
N			
N	868		
F değeri			
F değeri	4.907(*)		
Durbin-Watson			
Durbin-Watson	1,938		

(*) %1 düzeyinde anlamlı, (**) %5 düzeyinde anlamlı, (***) %10 düzeyinde anlamlı

Tablo 5, denetim kalitesi ile kilit denetim konularının raporlanması ve diğer kalite unsurları arasındaki ilişki durumlarını göstermektedir. Tablo 5'e göre çalışmanın ana hipotezi olan H1 hipotezi kabul edilmiştir. Diğer bir ifadeyle denetim kalitesi ile kilit denetim konularının raporlanması arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Bu bulgu, Kittiwong ve Sarapaivanich (2020) ve Suttipun (2021) çalışmaları ile uyumludur.

Kontrol değişkenleri açısından şirketlerin finansal kaldıraç ve iş karmaşıklık düzeyi ile denetim kalitesi arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Şirketlerin yaşı ile nakit akışlarının toplam aktife oranı arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir.

5. SONUÇ

Bu çalışmada küresel alanda 2016 yılında yayınlanmış ve 2017 yılından itibaren Türkiye'de zorunlu olarak uygulanan kilit denetim konularının raporlanması ile denetim kalitesi arasındaki ilişki incelenmiştir. Bunun yanında literatürdeki çalışmalarda yer alan denetim kalitesi unsurları da kontrol değişkeni olarak analize dahil edilmiştir.

Çalışmada denetim kalitesinin ölçümünde Düzeltilmiş Jones Modeli kullanılmış ve kilit denetim konuları ise iletişim teorisi kapsamında denetçi raporunda yazılan konuların sözcük sayılarının (konuların başlık, kilit denetim konularına ilişkin açıklama ve konuların denetimde nasıl ele alındığına ilişkin açıklamalar) esas alınarak analiz edilmiştir. Bu değişkenler arasındaki ilişkinin ölçümünde çoklu regresyon analizi kullanılmıştır.

Yapılan çalışmada kilit denetim konusunun raporlanması ile denetim kalitesi arasında anlamlı ilişki bulunmuştur. Bunun yanında kontrol değişkenlerinden finansal kaldıraç oranı, iş karmaşıklığı düzeyi, işletmenin büyüklüğü, esas faaliyetlerden nakit akışlarının toplam aktife oranı ve şirketlerin yaşı arasında ilişki tespit edilmiştir. Çalışmanın bulguların önceki çalışmalar ile uyumlu olduğu görülmüştür.

Çalışmada tespit edilen bu bulgu, kilit denetim konularının iletişimin temel girdileri olan sözcükler üzerinden yapılması nedeniyle, denetim kalitesi ile kilit denetim konuları arasındaki ilişkinin iletişim teorisi ile de açıklanabilirliğini teyit etmektedir.

Çalışmada bazı kısıtlamalar bulunmaktadır. Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerden eksik verisi olanlar, özellikle finans sektörünün finansal verilerinin farklılığı nedeniyle analize dahil edilmemiştir.

KAYNAKÇA

- Abid, A., Shaique, M. & Haq, M.A. (2018). Do big four auditors always provide higher audit quality? evidence from Pakistan. *International Journal Financial Studies*, 6(58), 1-22. <http://dx.doi.org/10.3390/ijfs6020058>
- Aksoy, T. & Bicer, A.A. (2021). Common audit deficiencies under the audit quality microscope. In: *Auditing Ecosystem and Strategic Accounting in the Digital Era. Contributions to Finance and Accounting*. Springer Nature AG, Cham, Switzerland. https://doi.org/10.1007/978-3-030-72628-7_14
- Barghathi, Y., Mirani, S. & Khanb, N.U. (2021). Audit quality and earnings management after communicating key audit matters (KAMs) in the UAE – audacity and auditors’ perspectives. *Accounting and Management Information Systems*, 20(2), 173-198. <http://dx.doi.org/10.24818/jamis.2021.02001>
- Bartov, E., Gul, F.A. & Tsui, J.S.L. (2001). Discretionary-accruals models and audit qualifications. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 421-452. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00015-5](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00015-5)
- Bedard, J., Sutton, S.G., Arnold, V. & Phillips, J.R. (2012). Another piece of the “expectations gap”: what do investors know about auditor involvement with information in the annual report?. *Current Issues in Auditing*, 6(1), A17–A30, <https://doi.org/10.2308/ciia-50120>
- Brown, H.S., DeJong, M. & Levy, D.L. (2009). Building institutions based on information disclosure: lessons from Gri’s sustainable reporting. *Journal of Cleaner Production*, 17(6), 571-580. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2008.12.009>
- Carey, P. & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653-676.
- Chiu, S.C., Chien, C.C. & Lin, H.C. (2017). Audit quality following the Public Company Accounting Oversight Board’s operation. *Corporate Governance*, 17(5), 927-946. <https://doi.org/10.1108/CG-02-2017-0026>
- Church, B.K., Davis, S.M. & McCracken, S.A. (2008). The auditor’s reporting model: a literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons*, 22(1), 69-90. <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.1.69>
- Ciğer, A., Vardar, G.Ç. & Kınay B. (2018). Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının analizi: Borsa İstanbul örneği. *Mali Çözüm Dergisi*, 29(153), 109-148.
- Çakalı, K.R. (2021). Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni Uygulama: Kilit Denetim Konularının Raporlanması ve BİST 100 Analizi. *Denetçim*, 12(23), 60-77.
- Daniels, B.W. & Booker, Q. (2011). The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. *Research in Accounting Regulation*, 23(1), 78-82. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2011.03.008>
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- Dechow, P.M., Sloan, R.G. & Sweeney, A.P. (1995). “Detecting earning management”, *The Accounting Review*, 70(2): 193-225.
- Deegan, C. (2002). Introduction: the legitimacy effect of social and environmental disclosures: a theoretical foundation. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15(3), 282-311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>
- Eshleman, J.D. & Guo, P. (2014). Do Big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory American Accounting Association*, 33(4), 197–219. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50792>
- Francis, J.R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British Accounting Review*, (36), 345-368. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003>
- Francis, J.R. & Yu, M.D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.5.1521>

- Gray, R., Kouhy, R. & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 47-77. <https://doi.org/10.1108/09513579510146996>
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K.W. & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543-1587. <https://doi.org/10.1007/s11142-018-9464-0>
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. & Latham, R. (2010). *Multivariate data analysis (seventh edition)*. USA: Pearson Prentice Hall.
- Hosseinnikani, S.M., Inacio, H. & Mota, R. (2014). A review on audit quality factors. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(2), 243-254. <http://dx.doi.org/10.6007/IJARAFMS/v4-i2/861>
- Imen, F. & Anis, J. (2021). The Moderating role of audit quality on the relationship between auditor reporting and earnings management: empirical evidence from Tunisia. *EuroMed Journal of Business*, 16(4), 416-430. <https://doi.org/10.1108/EMJB-03-2020-0024>
- Islam, M.A. & Deegan, C. (2010). Media pressures and corporate disclosure of social responsibility performance information: a study of two global clothing and sports retail companies. *Accounting and Business Research*, 40(2), 131-148. <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663388>
- James, I.O. & Izien, O.F. (2014). Audit firm characteristics and audit quality in Nigeria. *International Journal of Business and Economics Research*, 3(5), 187-195. <https://doi.org/10.11648/j.ijber.20140305.14>
- Karapınar, A. & Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780. <https://doi.org/10.31460/mbdd.781322>
- Keskin, D.A., Tutar, S., Öktem, B. & Akçay, B. (2020). Arı okunabilirlik endeksine göre cinsiyetin kilit denetim konularının okunabilirliği üzerine etkisi: Sektörel bir inceleme. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 15(53), 209-228. <https://doi.org/10.14783/maruoneri.676725>
- Kıymetli Şen, İ. & Hatunoğlu, Z. (2019). Kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasını etkileyen faktörler: Borsa İstanbul örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (58), 51-62.
- Kitiwong, W. & Srijunpetch, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1095-1119. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2019-2410>
- Khurana, I.K, Lundstrom, N.G. & Raman, K.K. (2021). PCAOB inspections and the differential audit quality effect for Big 4 and Non-Big 4 US auditors. *Contemporary Accounting Research*, 38(1), 376-411. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12636>
- Lal Joshi, P. & Gao, S.S. (2009). Multinational corporations' corporate social and environmental disclosures (CSED) on web sites. *International Journal of Commerce and Management*, 19(1), 27-44. <https://doi.org/10.1108/10569210910939654>
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earning, and earning persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 221-247. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2008.02.003>
- Li, H. (2017). The benefit of adding key audit matters to the auditing report, advances in economics. *Business and Management Research*, 49, 21-24.
- Liu, Z. & Ouyang, B. (2014). Research and development intensity and audit fees. *Journal of Business, Economics & Finance*, 3(3), 328-340.

- Mohapatra, P., Dayanandan, A., Kuntluru, S. & Athira, A. (2021). audit partner rotation, and its impact on audit quality: evidence from India. *Cogent Economics & Finance*, 9, 1-20. <https://doi.org/10.1080/23322039.2021.1938379>
- Nugroho, B. & Fitriany, F. (2019). Impact of abnormal audit fees on audit opinion and quality in ASEAN countries. *Pertanika Journals Social Sciences & Humanities*, 27(3), 1959-1977.
- Özcan, A. (2021). What Factors affect the disclosure of key audit matters? evidence from manufacturing firms. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17(1), 149-161. <http://dx.doi.org/10.17130/ijmeb.796444>
- Reid, L.C., Carcello, J.V., Li, C. & Neal, T.L. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: evidence from United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539. <http://dx.doi.org/10.1111/1911-3846.12486>
- Rezaei, F.M., Faraji, O. & Heidary, Z. (2021). Audit partner quality, audit opinions and restatements: evidence from Iran. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18, 106-119. <https://doi.org/10.1057/s41310-020-00083-0>
- Sirois, L.P, Bedard, J. & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162. <https://doi.org/10.2308/acch-52047>
- Smith, J.E. & Smith, N.P. (1971). Readability: a measure of the performance of the communication function of financial reporting. *The Accounting Review*, 46(3), 552-561.
- Soliman, M.M. & Elsalam, M.A. (2012). Corporate governance practices and audit quality: an empirical study of the listed companies in Egypt. *World Academy of Science, Engineering and Technology*, 71, 1292-1297. <https://doi.org/10.5281/zenodo.1082865>
- Suttipun, M. (2020a). The factors influencing key audit matters reporting in Thailand. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 13(1), 26-39. <https://doi.org/10.22452/AJAP.vol13no1.2>
- Suttipun, M. (2020b). External auditor and KAMS reporting in alternative capital market of Thailand. *Meditari Accountancy Research*, 30(1), 74-93. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0850>
- Suttipun, M. (2020c). KAM Reporting and common share price of listed companies in the market of alternative investment from Thailand. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(3), 1-10.
- Suttipun, M. (2021). Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(5), 869-882. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2020-0210>
- Tabachnick, B.G. & Fidell, L.S. (2007). *Using multivariate statistics (fifth edition)*. USA: Pearson/ Allyn ve Bacon.
- Temi'z, H., Acar, M. & Durmaz, Ş. (2020). Kilit denetim konularının denetim raporlarının bilgilendiriciliği ve güvenilirliği üzerindeki etkisi: profesyonel olmayan yatırımcılar üzerine bir araştırma. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 3(1), 20-41.
- Terzi, S., Kıymetli Şen, İ. & Solak, B. (2014). Kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesine etkisi: Borsa İstanbul'da ampirik bir araştırma. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(23), 191-206. <http://dx.doi.org/10.17130/ijmeb.2014.10.23.652>

Uzay, Ş. & Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (52), 47-70. <https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.439076>

Varıcı, İ. & Kalıpçı Çağırın, F. (2021). Kilit denetim konularına etki eden faktörler: BIST Kobi örneği. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 32, 87-106. <https://doi.org/10.18092/ulikidince.905561>

Yalçın, N. (2020). Raporlanan kilit denetim konularının sayısını etkileyen faktörler: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 4220-4230, <https://doi.org/10.20491/isarder.2020.1101>

Zeng, Y., Zhang, J.H., Zhang, J. & Zhang, M. (2021). Key audit matters reports in China: their descriptions and implications of audit quality. *Accounting Horizons*, 35(2), 167-192. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-189>

Wuttichindanon, S. & Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 563-584. <http://dx.doi.org/10.1108/PAR-01-2020-0004>

KAMU VE ÖZEL SERMAYELİ TİCARİ BANKALARIN FİNANSAL PERFORMANSLARININ TOPSIS YÖNTEMİ İLE ANALİZ EDİLMESİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 10.03.2022
Makale Kabul Tarihi : 01.11.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1085851

Doç. Dr. Gamze Ayça KAYA*

Bibliyografik Bilgiler

Kaya, G., A. (2023). “Kamu ve Özel Sermayeli Ticari Bankaların Finansal Performanslarının TOPSIS Yöntemi İle Analiz Edilmesi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 75-90)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1085851>

ÖZ

Bankalar, ekonomik büyüme ve gelişme açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle, kamu ve özel sermayeli ticari bankaların finansal performanslarının belirlenmesine ilişkin bir analiz yapılmıştır. Çalışmada, kamu ve özel sermayeli ticari bankaların finansal performansları, 2019 – 2021 yılları arasında TOPSIS yöntemi ile analiz edilmiştir. TOPSIS analizi uygulanırken oranlar, eşit olarak ağırlıklandırılmıştır. Çalışmada, Türkiye Bankalar Birliği'nin açıkladığı kamu ve özel sermayeli ticari bankaların 2019 – 2021 yılları arasındaki konsolide finansal tabloları incelenmiştir. Analizin sonucunda, bankaların finansal performans sıralamaları yapılmıştır. Çalışmanın ve yapılan analizin sonucunda; finansal performansı en yüksek olan bankaların 2019 yılında Fibabanka A. Ş., 2020 yılında Turkish Bank A. Ş. ve 2021 yılında ise Fibabanka A. Ş. olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bankalar, Kamu ve Özel Sermayeli Ticari Bankalar, Finansal Performans, Oran Analizi, TOPSIS.

Jel Sınıflandırılması: G21, M41.

* Fırat Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, gamzeyca@firat.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-4780-5389.

ANALYSIS OF FINANCIAL PERFORMANCES OF PUBLIC AND PRIVATE CAPITAL COMMERCIAL BANKS BY TOPSIS METHOD**ABSTRACT**

Banks are very important for economic growth and development. Therefore, an analysis has been made to determine the financial performance of public and private commercial banks. In the study, the financial performances of public and private commercial banks were analyzed with the TOPSIS method between 2019 and 2021. When applying the TOPSIS analysis, the ratios are weighted equally. In the study, were examined the consolidated financial statements of public and private commercial banks announced by the Banks Association of Turkey between 2019 and 2021. As a result of the analysis, were made the financial performance rankings of the banks. As a result of the study and analysis, the banks with the highest financial performance has been identified that were Fibabanka A. Ş. in 2019, Turkish Bank A. Ş. in 2020 and Fibabanka A. Ş. in 2021.

Keywords: Banks, Public and Private Capital Commercial Banks, Financial Performance, Ratio Analysis, TOPSIS.

Jel Classification: G21, M41.

1. GİRİŞ

Bankacılık sektörü, yatırımların ve tasarrufların yapılması açısından önem taşımaktadır. Ayrıca bankacılık sektörü, ekonominin temelini oluşturmakla birlikte ekonomik büyüme ve kalkınmaya da destek vermektedir.

TOPSIS (The Technique for Order Preferences by Similarity to an Ideal Solution) yöntemi, 1981'de Hwang ve Yoon tarafından geliştirilmiştir. Pozitif ideal çözüme en yakın, negatif ideal çözüme en uzak olan en iyi alternatifi tespit etmeye dayanan çok kriterli karar verme yöntemidir (Özdemir ve Demireli, 2013: 64). Çok kriterli karar verme yöntemlerinin amacı; seçeneklerin özelliklerini bir arada değerlendirerek en iyi seçimi yapmaktır. Bu yöntemler, finansal performansların değerlendirilmesinde ve başarı sıralamasının yapılmasında kullanılmaktadır (Dağlı, 2021: 2243).

TOPSIS, işletmelerin kâr, maliyet, üretim ve işgücü gibi araçlarının etkin olarak kullanılmasında, denetiminde ve performans analizinde kullanılan çok kriterli karar verme yöntemlerinden biridir (Bakırıcı vd., 2014: 13). TOPSIS yöntemi, işletmelerin yanı sıra bankaların performans sıralamasında da yaygın olarak kullanılmaktadır. Denetim alanında da denetçiler tarafından kullanıldığı bilinmektedir.

Çalışmada, Türkiye Bankalar Birliği (TBB) tarafından açıklanan kamu ve özel sermayeli ticari bankaların 2019 – 2021 yıllarındaki konsolide finansal tablolarından yararlanılarak finansal verileri incelenmiştir. Bu finansal veriler, TOPSIS yöntemi ile analiz edilerek bankaların finansal performans sıralamaları yapılmıştır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Farklı sektörlerde TOPSIS analizi ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Bankaların finansal performanslarını TOPSIS yöntemiyle analiz eden çalışmalar aşağıda açıklanmaktadır.

Yılmaz ve Yakut (2021)'un çalışmasında, Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören bankaların finansal performansları TOPSIS ve VIKOR yöntemleriyle analiz edilmiştir. Çalışmalarının sonucunda, iki yönteme göre ilk üç sırada aynı bankaların yer aldığını belirlemişlerdir.

Kaygusuz ve diğerleri (2020) çalışmalarında, CAMELS bileşenlerini kullanarak bankaların finansal performanslarını TOPSIS yöntemiyle analiz etmişlerdir. Çalışmalarında, bankaların verilerini kullanarak karşılaştırma yaparak bankalar için başarı sıralaması yapmışlardır.

Daver (2020) çalışmasında, TOPSIS yöntemiyle bankaların performanslarının değerlendirilmesinde CAMELS bileşenlerini göz önünde bulunduran bir performans ölçüm önerisinde bulunmuştur. Çalışmasının sonucunda, işini en iyi yapan bankalar arasında birincinin Akbank T.A.Ş., ikincinin Türkiye Garanti Bankası A.Ş. ve üçüncünün de ING Bank A.Ş. olduğunu belirlemiştir.

Eren ve Çelik (2020) çalışmasında, BIST100'deki bankaların finansal performanslarını TOPSIS yöntemiyle incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda, finansal performans olarak birinci sırada Türkiye Yapı Kredi Bankası A.Ş.'nin olduğunu tespit etmişlerdir.

Kendirli ve diğerleri (2019) çalışmalarında, katılım ve ticari bankalarının kriz dönemlerindeki verilerini analiz ederek bankaların finansal performanslarını TOPSIS yöntemiyle değerlendirmiştir. Çalışmalarının sonucunda, 2001 krizinden sonra önlemlerin alınması sebebiyle Türkiye'nin diğer ülkelere göre daha iyi performansa sahip olduğunu belirlemişlerdir.

Dursun ve Bozkır (2018), Türkiye'deki ticari bankaları aktif kalitesi açısından değerlendirmiş ve bu ticari bankaları aktif kalite büyüklüklerine göre sıralamışlardır. TBB'nin 2017'de açıkladığı bilgilere göre, aktif büyüklüğü en fazla olan ilk on ticari bankayı 2013 – 2017 yıllarında Topsis yöntemiyle incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda, ticari bankaları aktif kalitelerine göre sıralamışlardır.

Bankalar dışındaki sektörlerde TOPSIS analizi ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar, aşağıda açıklanmaktadır.

Dağlı (2021), havayolu işletmelerinin Covid -19 öncesi ve sürecinde finansal performanslarını karşılaştırarak değerlendirmiştir. 2019'da yolcu sayıları açısından Avrupa'da ilk 10'da yer alan havayolu işletmelerinin 7'sini araştırmasına dâhil etmiştir. Bu işletmelerin 2019'un ikinci ve dördüncü çeyreği ve 2020'nin ikinci çeyreğindeki finansal performanslarını incelemiştir. İşletmelerin performanslarını değerlendirirken literatürde en fazla kullanılan oranları kullanmış ve Topsis yöntemi ile havayolu işletmelerinin finansal performanslarını incelemiştir. Çalışmasının sonucunda, finansal performanslarını incelediği havayolu işletmelerinin üç dönemde de farklılık olduğunu belirlemiştir.

Vargün ve Doğan (2021), BİST Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY)'ndeki işletmelerin 2016, 2017 ve 2018 yıllarındaki verilerini Topsis yöntemi ile incelemişlerdir. Bu işletmelerin kurumsal yönetim derecelendirme notları ile hisse senedi yıllık getirileri, kar – zarar durumları ve bağımsız denetim görüş-

leri arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda, sayılan bu faktörler arasında anlamlı bir ilişkinin olmadığını tespit etmişlerdir.

Baş ve diğerleri (2020), BIST Teknoloji Endeksinde faaliyet gösteren firmaların 2016, 2017 ve 2018 yıllarındaki finansal yapılarındaki değişmelerin finansal performanslarına etkilerini tespit etmişlerdir. Finansal oranların ağırlıkları Swara ile belirlenmiştir. Finansal performans sıralaması için Aras ve Topsis yöntemlerini kullanmışlardır. Çalışmalarının sonucunda, iki yöntemle göre de performans sıralaması yapılarak sonuçlar karşılaştırılmış ve yorumlanmıştır.

Kendirli ve diğerleri (2020), BIST KOBİ Sanayi endeksindeki KOBİ'lerin finansal performanslarını 2016 – 2018 yıllarında Topsis yöntemi ile incelemişlerdir. Sonrasında KOBİ'lerin finansal performans sıralamaları yapılarak karşılaştırmalar yapılmıştır.

Işık (2019), Borsa İstanbul 30 Endeksinde faaliyet gösteren işletmelerin 2014 – 2017 yıllarındaki verilerini Entropi temelli Topsis yöntemi ile incelemiştir. İşletmelerin finansal performansları ile hisse senedi getirileri arasındaki ilişki için korelasyon analizini uygulamıştır. Çalışmasının sonucunda, işletmelerin finansal performansları ile hisse senedi getirileri arasında anlamlı bir ilişki olmadığını tespit etmiştir.

Şahin ve Bilgin Sarı (2019), BIST'te faaliyet gösteren imalat işletmelerinin finansal ve borsa performanslarını karşılaştırmışlardır. Finansal performans sıralamasını yapabilmek için entropi ile ağırlıklandırılmış Topsis ve Vikor yöntemlerini kullanmışlardır. Çalışmalarında, sıralama ve karşılaştırma yapıldıktan sonra firmaların finansal ve borsa performansları korelasyon analizi ile incelenmiştir.

Özçelik ve Küçükçakal (2019), BIST'teki finansal kiralama ve faktöring işletmelerinin finansal performanslarını finansal oranlar ve Topsis yöntemi ile incelemişlerdir. 2009 – 2016 yıllarında yedi finansal kiralama ve faktöring işletmelerinin verilerini, altı finansal orana göre incelemişler ve finansal performans sıralamasını ve değerlendirmesini yapmışlardır.

Yıldırım ve Altan (2019), sigorta sektörünü 2012 – 2016 yıllarında finansal performanslarını Entropi temelli Topsis yöntemi ile incelemişlerdir. Literatür araştırması ile on finansal oran, Entropi temelli Topsis yöntemi ile sigorta sektörü için tek bir puana dönüştürülmüş ve sıralama yapılmıştır.

Erdoğan ve Yamaltdinova (2018), BIST'teki on üç işletmenin 2011 – 2015 yıllarındaki finansal performanslarını Topsis yöntemi ile incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda, turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal performans puanlarının yıllara göre değiştiğini belirlemişlerdir.

Kendirli ve Kaya (2016), BIST Ulaştırma endeksindeki yedi işletmenin finansal performanslarını 2010 – 2013 yılları arasında Topsis yöntemi ile incelemişlerdir. Çalışmalarının sonucunda, finansal performans sıralaması yaparak sonuçları yorumlamışlardır.

Bakırcı ve diğerleri (2014), BIST'de Demir Çelik Metal Ana Sanayi sektöründe on dört işletmenin 2009 – 2011 yıllarındaki finansal performanslarını incelemişlerdir. Veri Zarflama Analiz yöntemi ile finansal performans analizini yapmışlar ve sıralama için de VZA Süper Etkinlik ve Topsis yöntemlerini kullanmışlardır.

Özer ve diğerleri (2010), İMKB’de 2007 – 2008 döneminde gıda ve içecek sektöründeki işletmelerin Veri Zarflama Analizi yöntemi ile etkinliklerini ölçmüş, kümeleme analizi ile benzer işletmeleri kümelemiş ve Topsis yöntemi ile işletmelerin etkinliklerini sıralamıştır. Sonrasında yöntemleri karşılaştırmışlardır. Çalışmalarının sonucunda, Veri Zarflama Analiz yöntemine göre etkin olduğu belirlenen bazı işletmelerin Topsis yöntemine göre iyi performans göstermediğini ve kümeleme analizine göre tespit ettikleri sonuçların diğer analizlerle uyumlu olmadığını tespit etmişlerdir.

Yurdakul ve İç (2003) çalışmalarında, ülkemizde otomotiv sanayiinde faaliyette bulunan ve İMKB’de işlem gören beş büyük ölçekli otomotiv firmasının bilançolarını finansal oranlarla hesaplamışlar ve TOPSIS yöntemi ile analiz ederek şirketlerin performanslarını tek bir puana dönüştürmüşlerdir. Çalışmalarında, şirketlerin performans puanları ile aynı yıllardaki hisse senetlerinin değerleri karşılaştırılmıştır. Sonuçta, kullanılan yöntem ile belli ölçüde başarı elde etmişlerdir.

3. KAMU VE ÖZEL SERMAYELİ TİCARİ BANKALARIN FİNANSAL PERFORMANSLARININ TOPSIS YÖNTEMİ İLE ANALİZ EDİLMESİ

Kamu ve özel sermayeli ticari bankaların finansal performanslarının TOPSIS yöntemi ile analiz edilmesi için bir araştırma yapılmıştır. Araştırmanın amacı, yöntemi ve bulguları aşağıda açıklanmaktadır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, kamu ve özel sermayeli ticari bankaların finansal performanslarının TOPSIS yöntemiyle değerlendirilmesi ve bankaların finansal performans sıralamasının yapılmasıdır.

3.2. Araştırmanın Yöntemi

Kamu ve özel sermayeli ticari bankalar, Türkiye Bankalar Birliği (TBB)’nde açıklanmıştır (https://www.tbb.org.tr/modules/banka-bilgileri/banka_Listesi, Erişim Tarihi: 24.02.2022). TBB’e göre kamu ve özel sermayeli ticari bankalar, aşağıdaki Tablo 1’de açıklanmaktadır.

Tablo 1: Kamu ve Özel Sermayeli Ticari Bankalar

Kamu Sermayeli Ticari Bankaları	Kısaltmalar
Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası A. Ş.	KS1
Türkiye Halk Bankası A. Ş.	KS2
Türkiye Vakıflar Bankası T. A. O.	KS3
Özel Sermayeli Ticari Bankaları	Kısaltmalar
Akbank T. A. Ş.	OS1
Anadolubank A. Ş.	OS2
Fibabanka A. Ş.	OS3
Şekerbank T. A. Ş.	OS4
Turkish Bank A. Ş.	OS5
Türk Ekonomi Bankası A. Ş.	OS6
Türkiye İş Bankası A. Ş.	OS7
Yapı ve Kredi Bankası A. Ş.	OS8

TOPSIS yöntemi, aşağıdaki 6 adımda uygulanmaktadır (Kaygusuz vd., 2020: 69; Gümüş vd., 2017: 82 - 83):

1. Karar matrisi oluşturulur,
2. Normalize karar matrisi oluşturulur,
3. Ağırlıklandırılmış normalize matris oluşturulur,
4. Pozitif ve negatif ideal çözümler oluşturulur,
5. Pozitif ve negatif ideal noktalara olan uzaklıkları belirlenir,
6. Her alternatifin ideal çözüme göreceli yakınlık değerleri hesaplanarak bankaların finansal performans puanlarına göre sıralama yapılır. İdeal çözüme göreceli yakınlık değeri en yüksek alternatif, en iyi alternatiftir.

TOPSIS, seçenekler içerisinde en iyi seçeneğin tercih edilmesi için kullanılan çok kriterli karar verme yöntemidir. TOPSIS analizi, kamu ve özel sermayeli ticari bankaların verileri üzerinde uygulanmış ve sonuçlar değerlendirilmiştir.

Araştırmada kullanılan veriler, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) (<https://www.kap.org.tr/>, Erişim Tarihi: 26.02.2022) ve kendi internet sitelerindeki konsolide finansal tablolardan elde edilmiştir.

3.3. Araştırmada Kullanılan Oranlar

Araştırmada kullanılacak oranların belirlenmesi için literatür araştırması yapılmıştır. Literatür araştırması sonucunda, bankaların finansal performanslarını ortaya çıkarabilecek oranlar belirlenmiş ve araştırmada bu oranlar kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan oranlar, aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

Özkaynakların toplam aktiflere oranı, özkaynakların aktifler ya da kaynaklar içindeki payını göstermektedir. Bu oran, işletmelerin uzun vadeli borç ödeme güçlerini ortaya koymaktadır. Oranın yüksek olması beklenilmektedir. Özkaynakların toplam yabancı kaynaklara oranı ya da finansman oranı, özkaynakların toplam yabancı kaynaklar içindeki payını göstermektedir. Bu oranın da en az bir olması gerekmektedir. Ayrıca oranın yüksek olması istenmektedir.

Toplam kredi ve alacakların toplam aktiflere oranı, toplam aktifler ya da pasifler (kaynaklar) içerisindeki toplam kredi ve alacakların payını göstermektedir. Bu oranın yüksek olması beklenilmektedir. Oranın yüksek olması, bankaların aktiflerinde kredilerin ve alacakların fazla olduğunu ifade etmektedir.

Takipteki kredilerin toplam kredi ve alacaklara oranı, toplam kredi ve alacaklar içerisindeki takipteki kredilerin payını göstermektedir. Bu oranın düşük olması beklenilmektedir. Kredilerin Sınıflandırılması ve Bunlar İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5. Madde ve 3. Seçeneğinde takipteki kredilerin ya da donuk alacakların tanımı yapılmıştır. Bu yönetmeliğe göre; borçlu cari hesaba ilişkin dönem faizleri ile diğer alacakların vadesinden veya ödenmesi gereken tarihten itibaren doksan günden daha fazla sürede ödenmeyerek anaparaya ilave edilmesi veya borcun hesabın kesilmesini izleyen doksan günden fazla sürede ödenmemesi veya kredi borçlusuna bir başka kredi açılarak tahsili gecikmiş olan anaparanın veya hesap limitinin doksan günden daha fazla kesintisiz olarak aşılması faizlerin yeniden finanse edilmesi durumunda donuk alacak olarak kabul edilir. Bu oranın yüksek olması, kredilerin geri ödemelerinde sorunlar olduğunu ve kredi risklerinin yüksek olduğunu ifade etmektedir. Kredilerin Sınıflandırılması ve Bunlar İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5. Madde'nin a seçeneğinde, üçüncü grup – tahsil imkânı sınırlı krediler, dördüncü grup – tahsili şüpheli krediler ve beşinci grup – zarar niteliğindeki kredileri donuk alacak olarak belirlemiştir.

Bankaların kullandırdıkları kredilerin vadeleri gelmesine rağmen kredilerin faizleri ve anaparaların zamanında ödenmemesi nedeniyle krediler takibe düşmektedir. Takipteki krediler, bankalar ve borçlular arasındaki geri ödeme sözleşmesine borçluların uymaması nedeniyle tahsilattaki gecikmelerin ve borç verenin zarar etme olasılığının ortaya çıkmasıdır (Hatipoğlu v.d., 2015: 75).

Finansal varlıkların toplam aktiflere oranı, toplam aktifler içerisindeki finansal varlık payını göstermektedir. Bu oranın yüksek olması beklenilmektedir. Finansal varlık, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardının 11. Maddesi'nde tanımlanmıştır. Bu maddeye göre; nakit, başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araç, başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için veya işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen

sözleşmeden doğan hak veya işletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan türev olmayan sözleşme olarak tanımlanmıştır. Bankaların konsolide bilançolarında finansal varlıklar (net); gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılan finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, satılmaya hazır finansal varlıklar ve riskten korunma amaçlı türev finansal varlıklar gibi varlıkların net tutarlarının toplamıdır. Ancak bankaların konsolide finansal tablolarında satılmaya hazır finansal varlıklar yer almadığı için bu varlıklar hesaplamalara dâhil edilmemiştir.

Likit aktiflerin toplam aktiflere oranı, bankaların ya da işletmelerin likidite durumları hakkında bilgi vermektedir. Bu oranın yüksek olması beklenmektedir. Likit aktiflerin kısa vadeli yükümlülüklerle oranı, kısa vadeli borçların ödenebilmesi açısından önemlidir ve bu oranın da yüksek olması beklenmektedir.

Net dönem kârın özkaynaklara ve net dönem kârın toplam aktiflere oranı gibi kârlılık oranlarının da yüksek olması tercih edilmektedir. Araştırmada kullanılan oranlar ve bankalara ilişkin hesaplamalar yapılırken dikkate alınan konsolide finansal tablo kalemleri, aşağıdaki Tablo 2’de açıklanmaktadır.

Tablo 2: Araştırmada Kullanılan Oranlar ve Bankalara İlişkin Hesaplamalar Yapılırken Dikkate Alınan Konsolide Finansal Tablo Kalemleri

Kriterler	Araştırmada Kullanılan Oranlar	Kısaltmalar
Sermaye Yeterliliği	Özkaynaklar / Toplam Aktifler	SY1
	Özkaynaklar / Toplam Yabancı Kaynaklar (Toplam Pasifler – Özkaynaklar)	SY2
Aktif Kalitesi	Toplam Kredi ve Alacaklar (Krediler + Kiralama İşlemlerinden Alacaklar + Factoring Alacakları) / Toplam Aktifler	AK1
	Takipteki Krediler (1. Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası A. Ş.'nin, Türkiye Vakıflar Bankası T. A. O.'nun, Akbank T. A. Ş.'nin, Fibabanka A. Ş.'nin, Şekerbank T. A. Ş.'nin, Turkish Bank A. Ş.'nin ve Yapı ve Kredi Bankası A. Ş.'nin takipteki kredileri veya donuk alacakları, Mali Bünye ve Risk Yönetimine İlişkin Bilgiler – Konsolide Faiz Oranı Riskine İlişkin Açıklamalardaki faizsiz sütunda gösterildiği için bu bilgiler kullanılmıştır. 2. Türkiye Halk Bankası A. Ş. ve Türkiye İş Bankası A. Ş.'nin takipteki kredileri faizsiz sütunda net değeri alınarak gösterilmediği için Konsolide Aktif Kalemlere İlişkin Açıklama ve Dipnotlarda kredilere ilişkin açıklamalardaki III. Grup tahsil imkânı sınırlı, IV. Grup tahsili şüpheli ve V. Grup zarar niteliğindeki kredilerin toplamı alınarak hesaplanmıştır. 3. Anadolubank A. Ş. takipteki kredileri, III. Grup tahsil imkânı sınırlı ve V. Grup zarar niteliğindeki kredilerin toplamı olarak açıkladığı için III. ve V. grupların toplamı alınarak hesaplanmıştır. 4. Türk Ekonomi Bankası A. Ş.'nin takipteki kredileri, Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar – Kredilere İlişkin Açıklamalarda ticari, tüketici, kredi kartları ve diğer sütunlarının toplamında gösterildiği için toplam sütundaki bilgiler dikkate alınmıştır.) / Toplam Kredi ve Alacaklar	AK2
	Finansal Varlıklar Net (Gerçeğe Uygun Değer Farkı K / Z Yansıtılan Finansal Varlıklar Net + Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar Net + Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar Net + Riskten Korunma Amaçlı Türev Finansal Varlıklar) / Toplam Aktifler	AK3
	Likit Aktifler (Nakit Değerler ve Merkez Bankası + Gerçeğe Uygun Değer Farkı K/Z Yansıtılan Finansal Varlıklar Net + Bankalar + Para Piyasalarından Alacaklar + Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar Net) / Toplam Aktifler	L1
Likidite	Likit Aktifler / Kısa Vadeli Yükümlülükler (Mali Bünye ve Risk Yönetimine İlişkin Bilgiler – Konsolide Likidite Risk Yönetimi ve Likidite Karşılama Oranına İlişkin Açıklamalarda 3 – 12 ay vadeli sütunundaki bilgiler kullanılmıştır)	L2
	Net Dönem Kârı (Zararı) / Özkaynaklar	KR1
Kârlılık	Net Dönem Kârı (Zararı) / Toplam Aktifler	KR2

3.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada 2019 – 2021 yıllarına ilişkin hesaplanan oranlar ve TOPSIS analizi ile ilgili elde edilen bulgular aşağıda açıklanmaktadır.

Tablo 3: Araştırmada Hesaplanan Sermaye Yeterliliği, Aktif Kalitesi ve Kârlılık Oranları

Kriterler	Banka	KS1	KS2	KS3	OS1	OS2	OS3	OS4	OS5	OS6	OS7	OS8
SY1	2019	0,106	0,068	0,077	0,140	0,133	0,075	0,061	0,139	0,090	0,116	0,100
	2020	0,093	0,061	0,066	0,131	0,106	0,069	0,069	0,119	0,081	0,104	0,097
	2021	0,067	0,047	0,052	0,119	0,105	0,052	0,062	0,129	0,070	0,085	0,094
SY2	2019	0,119	0,073	0,083	0,163	0,154	0,082	0,065	0,161	0,099	0,131	0,111
	2020	0,102	0,065	0,070	0,151	0,119	0,074	0,075	0,135	0,089	0,116	0,108
	2021	0,072	0,049	0,055	0,135	0,117	0,055	0,066	0,148	0,076	0,093	0,104
AK1	2019	0,698	0,680	0,692	0,599	0,731	0,661	0,718	0,713	0,651	0,596	0,638
	2020	0,650	0,665	0,631	0,595	0,612	0,720	0,686	0,560	0,597	0,594	0,652
	2021	0,585	0,605	0,591	0,568	0,670	0,509	0,600	0,638	0,565	0,546	0,627
AK2	2019	0,009	0,022	0,059	0,067	0,031	0,008	0,129	0,056	0,058	0,029	0,004
	2020	0,007	0,010	0,039	0,063	0,024	-0,010	0,097	0,050	0,041	0,020	-0,016
	2021	0,005	0,008	0,031	0,052	0,019	0,000	0,067	0,070	0,029	0,013	-0,020
AK3	2019	0,262	0,154	0,173	0,359	0,242	0,311	0,149	0,263	0,275	0,259	0,276
	2020	0,306	0,210	0,276	0,315	0,242	0,223	0,162	0,427	0,300	0,257	0,220
	2021	0,379	0,250	0,339	0,356	0,233	0,400	0,238	0,349	0,329	0,330	0,230
L1	2019	0,094	0,119	0,104	0,142	0,201	0,240	0,130	0,225	0,207	0,142	0,199
	2020	0,118	0,120	0,145	0,145	0,165	0,160	0,138	0,416	0,220	0,140	0,157
	2021	0,184	0,167	0,183	0,192	0,197	0,326	0,220	0,324	0,252	0,210	0,170
L2	2019	0,929	1,180	1,230	1,868	3,008	6,276	1,725	7,311	2,666	1,517	2,501
	2020	1,466	1,728	1,754	1,806	4,577	4,545	2,178	55,573	2,871	1,660	2,090
	2021	2,067	2,426	0,183	2,363	4,662	13,420	3,426	37,878	4,125	2,293	3,141
KR1	2019	0,066	0,053	0,083	0,099	0,138	0,127	0,348	0,004	0,113	0,092	0,087
	2020	0,082	0,060	0,106	0,099	0,128	0,121	0,019	0,023	0,100	0,090	0,106
	2021	0,062	0,034	0,077	0,104	0,088	0,173	0,075	0,008	0,136	0,140	0,124
KR2	2019	0,007	0,003	0,006	0,013	0,018	0,009	0,021	0,000	0,010	0,010	0,008
	2020	0,007	0,003	0,007	0,013	0,013	0,008	0,001	0,002	0,008	0,009	0,010
	2021	0,004	0,001	0,004	0,012	0,009	0,009	0,004	0,001	0,009	0,011	0,011

Araştırmada hesaplanan oranlar, bankaların konsolide finansal tablolarındaki toplam sütunlarındaki verileri dikkate alınarak hesaplanmıştır.

Araştırmada kullanılan oranlar, eşit derecede önemli olduğu için TOPSIS analizi uygulanırken oranlar, eşit olarak ağırlıklandırılmıştır. Takipteki kredilerin toplam kredi ve alacaklara oranının düşük olması istenildiği için minimum değer, diğer oranların yüksek olması istenildiği için maksimum değerler esas alınmıştır. Oranlar için esas alınacak değerler, aşağıdaki Tablo 4’de gösterilmektedir.

Tablo 4: Oranlar İçin Esas Alınacak Değerler

Kriterler	Oranlar	Değerler	Kısaltmalar
Sermaye Yeterliliği	Özkaynaklar / Toplam Aktifler	Maksimum	SY1
	Özkaynaklar / Toplam Yabancı Kaynaklar	Maksimum	SY2
Aktif Kalitesi	Toplam Kredi ve Alacaklar / Toplam Aktifler	Maksimum	AK1
	Takipteki Krediler / Toplam Kredi ve Alacaklar	Minimum	AK2
	Finansal Varlıklar Net / Toplam Aktifler	Maksimum	AK3
Likidite	Likit Aktifler / Toplam Aktifler	Maksimum	L1
	Likit Aktifler / Kısa Vadeli Yükümlülükler	Maksimum	L2
Kârlılık	Net Dönem Kârı (Zararı) / Özkaynaklar	Maksimum	KR1
	Net Dönem Kârı (Zararı) / Toplam Aktifler	Maksimum	KR2

TOPSIS analizine ilişkin bulgular, aşağıdaki tablolarda açıklanmaktadır. 2019 yılında kamu ve özel sermayeli ticari bankaların göreceli yakınlıkları ve sıralamaları aşağıdaki Tablo 5’de gösterilmektedir.

Tablo 5: 2019 Yılında Kamu ve Özel Sermayeli Ticari Bankaların Görelî Yakınlıkları ve Sıralamaları

Bankalar	Si +	Si -	Ci	Sıralamalar
KS1	10,798480	8,1570150	0,4303245	8
KS2	11,952175	5,0907676	0,3079226	10
KS3	11,441850	5,0907676	0,3079226	10
OS1	9,4714341	7,6278413	0,4460914	7
OS2	7,1051504	9,8637320	0,5812835	2
OS3	7,2856008	10,530935	0,5910764	1
OS4	10,679992	10,535201	0,4965875	3
OS5	11,006523	9,0463501	0,4511248	5
OS6	9,0969135	6,8521964	0,4296287	9
OS7	9,5705671	7,7638354	0,4478859	6
OS8	9,1469592	8,9440595	0,4943922	4

Ci değeri en yüksek olan alternatif, sıralamada birinci olarak yer almaktadır. Tablo 5 incelendiğinde, 2019 yılında finansal performansı en yüksek olan banka, Fibabanka A. Ş.'dir. Finansal performansı yüksek ikinci banka, Anadolubank A. Ş.'dir. 2019 yılında finansal performansı en düşük olan bankaların, Türkiye Halk Bankası A. Ş. ve Türkiye Vakıflar Bankası T. A. O. olduğu tespit edilmiştir. 2020 yılında kamu ve özel sermayeli ticari bankaların görelî yakınlıkları ve sıralamaları aşağıdaki Tablo 6'da açıklanmaktadır.

Tablo 6: 2020 Yılında Kamu ve Özel Sermayeli Ticari Bankaların Görelî Yakınlıkları ve Sıralamaları

Bankalar	Si +	Si -	Ci	Sıralamalar
KS1	12,636335	8,1121705	0,3909761	5
KS2	13,683697	6,9986600	0,3383879	9
KS3	13,259950	6,2033940	0,3187218	10
OS1	13,265144	7,5244326	0,3619329	7
OS2	11,724197	8,8856732	0,4311367	4
OS3	11,962925	9,6384801	0,4461968	3
OS4	16,491878	0,8773916	0,0505140	11
OS5	7,8541008	13,207248	0,6270846	1
OS6	12,438014	6,5371173	0,3445097	8
OS7	12,480583	7,7021637	0,3816211	6
OS8	11,998384	10,233183	0,4602996	2

Tablo 6 incelendiğinde, 2020 yılında finansal performansı en yüksek olan banka, Turkish Bank A. Ş.'dir. İkinci sırada, Yapı ve Kredi Bankası A. Ş. yer almaktadır. 2019 yılında finansal performansı en düşük olan bankaların, Şekerbank T. A. Ş. ve Türkiye Vakıflar Bankası T. A. O. olduğu belirlenmiştir. 2021 yılında kamu ve özel sermayeli ticari bankaların görelî yakınlıkları ve sıralamaları aşağıdaki Tablo 7'de açıklanmaktadır.

Tablo 7: 2021 Yılında Kamu ve Özel Sermayeli Ticari Bankaların Görelî Yakınlıkları ve Sıralamaları

Bankalar	Si +	Si -	Ci	Sıralamalar
KS1	11,874075	6,6265796	0,3581808	8
KS2	13,084334	5,7638902	0,3058054	9
KS3	13,096202	4,5668364	0,2585532	10
OS1	12,019640	7,3594388	0,3797620	7
OS2	10,529858	7,3117469	0,4098144	5
OS3	8,3425997	10,103280	0,5477255	1
OS4	13,847539	2,9583486	0,1760304	11
OS5	10,848759	11,570419	0,5160946	2
OS6	10,953976	6,9462592	0,3880540	6
OS7	10,645251	8,3554001	0,4397428	4
OS8	10,1704493	10,373832	0,5049487	3

Tablo 7 incelendiğinde, 2021 yılında finansal performansı en yüksek olan banka, Fibabanka A. Ş.'dir. İkinci sırada, Turkish Bank A. Ş. yer almaktadır. 2021 yılında finansal performansı en düşük olan bankaların, Şekerbank T. A. Ş. ve Türkiye Vakıflar Bankası T. A. O. olduğu tespit edilmiştir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bankalar, ekonominin gelişmesinde ve büyümesinde büyük bir etkiye sahiptir. Bu nedenle, bankalar üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Çalışmada, kamu ve özel sermayeli ticari bankaların finansal performansları 2019-2021 yılları arasında TOPSIS yöntemi ile analiz edilmiştir. TOPSIS analizi, çok kriterli karar verme yöntemlerinden biridir. TOPSIS yöntemi, performans sıralamasının yapılmasında ve denetim alanında yaygın olarak kullanılmaktadır.

Çalışmada, literatür araştırması yapılarak sermaye yeterliliği, aktif kalitesi, likidite ve kârlılık oranlarından hangilerinin kullanılacağı tespit edilmiş ve TOPSIS analizinde de sermaye yeterliliği, aktif kalitesi, likidite ve kârlılık oranları kriterler olarak belirlenmiştir.

Çalışmanın sonucunda, 2019 yılında finansal performansı en yüksek olan banka, birinci sırada Fibabanka A. Ş. ve ikinci sırada Anadolubank A. Ş.'dir. 2019 yılında finansal performansı en düşük olan bankaların, Türkiye Halk Bankası A. Ş. ve Türkiye Vakıflar Bankası T. A. O. olduğu tespit edilmiştir.

2020 yılında finansal performansı en yüksek olan banka, birinci sırada Turkish Bank A. Ş. ve ikinci sırada Yapı ve Kredi Bankası A. Ş.'dir. 2019 yılında finansal performansı en düşük olan bankaların, Şekerbank T. A. Ş. ve Türkiye Vakıflar Bankası T. A. O. olduğu belirlenmiştir.

2021 yılında finansal performansı en yüksek olan banka, birinci sırada Fibabanka A. Ş. ve ikinci sırada Turkish Bank A. Ş.'dir. 2021 yılında finansal performansı en düşük olan bankaların, Şekerbank T. A. Ş. ve Türkiye Vakıflar Bankası T. A. O. olduğu tespit edilmiştir.

Kamu ve özel sermayeli ticari bankaların 2019 – 2021 yılları arasında finansal performanslarına genel olarak bakıldığında; Fibabanka A. Ş. ve Turkish Bank A. Ş.'nin finansal performanslarının yüksek olduğu ve sermaye yeterliliklerinin, aktif kalitelerinin, likiditelerinin ve kârlılıklarının da diğer bankalara göre daha iyi olduğu belirlenmiştir.

Bankaların kredi risklerini düşürerek takipteki ve toplam kredilerini düşürmeleri gerekmektedir. Likit aktiflerin toplam aktifler ve kısa vadeli yükümlülükler içerisindeki paylarının da yüksek olması bankalar açısından olumlu olarak kabul edilmektedir.

KAYNAKÇA

- Bakırcı, F., Shiraz Eslamian, S. ve Sattary, A. (2014). BIST’de Demir, Çelik, Metal Ana Sanayi Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Performans Analizi: VZA Süper Etkinlik ve TOPSIS Uygulaması, *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 14 (1), 9 – 19.
- Baş, M., Hantal, T. ve Balcı, M. B. (2020). İşletmelerin Finansal Performanslarının Swara, Aras ve Topsis Tekniği İle Karşılaştırılması: Bist Teknoloji Endeksi Uygulaması, *Ekev Akademi Dergisi*, Yıl: 24, Sayı: 81, 265 – 291.
- Dağlı, D. (2021). Havayolu İşletmelerinin Covid-19 Öncesi ve Covid-19 Sürecindeki Finansal Performanslarının TOPSIS Yöntemi ile Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13 (3), 2242 – 2255.
- Daver, G. (2020). Topsis Yöntemiyle Banka Performans Analizi: Camels Bileşenleri Temelinde Bir Önerme, *Balikesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 23 (43), Haziran, 181 – 198.
- Dursun, G. D. ve Bozkır, B. (2018). Türkiye’de Faaliyet Gösteren Ticari Bankaların Aktif Kalitesinin Topsis Yöntemi İle Ölçümü, *Ekonomi, Politika & Finans Araştırmaları Dergisi*, 3 (3), 243 – 258.
- Erdoğan, M. ve Yamaltdinova, A. (2018). Borsa İstanbul’a Kayıtlı Turizm Şirketlerinin 2011 -2015 Dönemi Finansal Performanslarının TOPSİS ile Analizi, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5 (1), 19 – 36.
- Eren, S. A. ve Çelik, İ. E. (2020). Finansal Performansın Ölçülmesinde Topsis Yönteminin Kullanımı: Türk Bankacılık Sektörü Uygulaması, *İçtimaiyat Sosyal Bilimler Dergisi*, 4 (2), 171 – 180.
- Gümüş, Y., Özdağoğlu, A., Gümüş Kurt, G. ve Özdağoğlu, G. (2017). Bilanço ve Gelir Tablolarının Topsis Yöntemi İle Analizi: Borsa İstanbul Uygulaması, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 50, 79 – 96.
- Hatipoğlu, M., Şaşmaz, M. Ü. ve Ertürk, O. (2015). Türk Bankacılık Sektöründe Takipteki Kredilerin Merkezi Yönetim Bütçesi Üzerindeki Etkileri, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52 (606), 73- 88.
- Işık, Ö. (2019). Entropi ve TOPSİS Yöntemleriyle Finansal Performans İle Pay Senedi Getirileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi, *Kent Akademisi, Kent Kültürü ve Yönetimi Hakemli Elektronik Dergi*, 12 (1), 200 – 213.
- Kaygusuz, M., Ersoy, B. ve Bozdoğan, T. (2020). CAMELS Değerlendirme Sistemiyle Bankaların Finansal Performanslarının TOPSIS Yöntemiyle Analizi, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9 (1), 67 – 95.
- Kendirli, S., Kaya, M. S. ve Bilgin, M. (2020). Evaluation of Financial Performances of SME’s Listed in the Bist Sme Industrial Index by Using TOPSIS Multicriteria Decision Making Method, *Journal of Economic Development, Environment and People*, 9 (3), 63 – 74.
- Kendirli Çağırın, H., Kendirli, S. ve Aydın, Y. (2019). Küresel Kriz Çerçevesinde Katılım Bankalarının ve Ticari Bankaların Mali Performanslarının TOPSİS Yöntemiyle Analizi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 33 (1), 137 – 154.
- Kendirli, S. ve Kaya, A. (2016). BIST-Ulaştırma Endeksinde Yer Alan Firmaların Mali Performanslarının Ölçülmesi ve Topsis Yönteminin Uygulanması, *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5 (1), 34 – 63.
- Özçelik, H. ve Küçükçakal, Z. (2019). BIST’de İşlem Gören Finansal Kiralama ve Faktoring Şirketlerinin Finansal Performanslarının TOPSIS Yöntemi İle Analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 249 – 270.
- Özdemir, A. ve Demireli, E. (2013). Mevduat Bankalarının Performansının ANP-TOPSIS ve ANP-VIKOR Bütünlük Yaklaşımlarıyla Karşılaştırmalı Analizi: Borsa İstanbul (XU Banka) Üzerine Bir Uygulama, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 50 (584), 59 – 80.
- Özer, A., Öztürk, M. ve Kaya, A. (2010). İşletmelerde Etkinlik ve Performans Ölçmede VZA, Kümeleme ve TOPSIS Analizlerinin Kullanımı: İMKB İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 14 (1), 233 – 260.

- Şahin, A. ve Sarı Bilgin, E. (2019). Entropi Tabanlı Topsis ve Vikor Yöntemleriyle Bist-İmalat İşletmelerinin Finansal ve Borsa Performanslarının Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (2), 255 – 270.
- Vargün, H. ve Doğan, M. (2021). Kurumsal Yönetim Derecelendirme Notlarının Hisse Senedi Getirisi, Kârlılık Durumu ve Bağımsız Denetim Görüşü Perspektifinde TOPSIS Yöntemi ile Analizi, *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 52, 289 – 310.
- Yıldırım, M. ve Altan, İ. M. (2019). Sigorta Sektörünün Finansal Performansının Entropi Ağırlıklandırılmış TOPSIS Yöntemiyle Analizi ve Değerlendirilmesi, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 8 (1), 345 – 358.
- Yılmaz, Ö. ve Yakut, E. (2021). Entropi Temelli TOPSIS ve VIKOR Yöntemleri ile Bankacılık Sektöründe Finansal Performans Değerlendirmesi, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 35 (4), 1297-1321, <https://doi.org/10.16951/atauniiibd.874660>.
- Yurdakul, M. ve İç, Y. T. (2003). Türk Otomotiv Firmalarının Performans Ölçümü ve Analizine Yönelik Topsis Yöntemini Kullanan Bir Örnek Çalışma, *Gazi Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Dergisi*, 18 (1), 1 – 18. https://www.tbb.org.tr/modules/banka-bilgileri/banka_Listesi, Erişim Tarihi: 24.02.2022.
- <https://www.kap.org.tr/>, Erişim Tarihi: 26.02.2022.
- <https://www.kgk.gov.tr/>, TMS 32: Finansal Araçlar Sunum Standardı, Erişim Tarihi: 10.03.2022.
- <https://www.resmigazete.gov.tr/>, Kredilerin Sınıflandırılması ve Bunlar İçin Ayrılacak Karşılıklara İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Erişim Tarihi: 03.03.2022.

MUHASEBEDE DİJİTAL DÖNÜŞÜM: METAVERSE

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 31.03.2022
Makale Kabul Tarihi : 15.11.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1094864

Doç. Dr. Fatma AKYÜZ*
SMMM Selçuk GÜLTEN**

Bibliyografik Bilgiler

Akyüz, F., & Gülten, S. (2023). "Muhasebede Dijital Dönüşüm: Metaverse" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 91-108) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1094864>

ÖZ

Son yıllarda bilgisayar, yazılım ve internet teknolojisinde hızlı bir dönüşüm yaşanmaktadır. Kuşkusuz ki bu dönüşüm birçok alanda farklı yansımalara ve yeni kavramların kullanılmasına neden olmaktadır. Nesnelerin interneti, blok zincir, büyük veri, yapay zeka, kripto para, artırılmış sanal gerçeklik, değiştirilemeyen dijital varlık (NFT-Non Fungible Token), merkezi olmayan finans (Defi), endüstri 4.0 gibi kavramlar bunlardan birkaçı olarak ifade edilebilir. Dijitalleşmenin hız kazanmasıyla meslekler de bu değişimden etkilenmekte olup, bazı meslekler bütünüyle yok olmakta, bazı meslekler ise değişim ve dönüşüm geçirerek yeni meslek alanlarının ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Bu durum gelecekte muhasebe bilim alanının ve muhasebe eğitimlerinin dijitalleşme sürecinden etkileneceğini göstermektedir. Dijitalleşmenin bir sonucu olarak yeni para birimlerinin ortaya çıkması, muhasebe politikalarının gözden geçirilmesi, muhasebe meslek mensuplarının farklı bilgi ve becerilere sahip olması beklentisi, gelecekte yaşanacak değişimin habercisi olarak kabul edilebilir. Bu çalışmada metaverse kavramı ele alınmış olup, metaverse'nin muhasebe bilim alanına yansımaları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Metaverse, Muhasebe, Dijital Dönüşüm

Jel Sınıflandırması: Jel -M40, O30

* Uşak Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ORCID NO: 0000-0002-7309-1586, fatma.akyuz@usak.edu.tr

** SMMM, ORCID NO: 0000-0001-9926-7351, selcukgulten2@hotmail.com

DIGITAL TRANSFORMATION IN ACCOUNTING: METAVERSE**ABSTRACT**

In recent years, computers, software and internet have experienced rapid development in terms of technology. This development and transformation leads to the emergence of new concepts today. As examples of these concepts, we can give the following: “Internet of things, blockchain, big data, artificial intelligence, cryptocurrency, augmented virtual reality, non-alterable digital asset (NFT-Non-Fungible Token), decentralized finance, industry 4.0, etc. With the acceleration of digitalization, many professions are also affected by this change. For example, some professions lose their importance, and some professions play a role in the emergence of new professions. We see that the accounting field will be affected by the digitalization process in the future. Issues such as the emergence of new currencies as a result of digitalization, the revision of accounting policies and the expectation that professionals will have different competencies can be considered as harbingers of future changes. In this study, the concept of metaverse is discussed and the effects of metaverse on the field of accounting science are examined.

Keywords: Metaverse, Accounting, Digital Transformation

Jel Classification: Jel- M40, O30

1. GİRİŞ

Metaverse kelime anlamı olarak; yeni internet, yeni hayat, sanal dünya, artırılmış gerçeklik, fiziksel ve dijital dünyanın bileşimi anlamlarına gelmektedir. Metaverse kavramı ilk kez Neal Stephenson tarafından yazılan ve 1992 yılında yayınlanan “Snow Crash” isimli romanda kullanılmıştır (Sparkes, 2021). Roman’da metaverse koddan yapılmış kurgusal bir yapı olarak tanımlanmakta olup, sadece bilgisayarların anladığı bir konuşma biçimi olarak aktarılmıştır. Metaverse, sanal evren web 3.0 olarak da tanımlanmaktadır.

Günümüzde genç nüfusu oluşturan Z kuşağı; dijital bir çağda doğan ve büyüyen, tüketime dönük yaşayan, interneti yoğun bir biçimde kullanan, internet yolu ile iletişimi ve bilgiyi tercih eden bir nesil olarak adlandırılmaktadır. Bu noktada internet-bilişim teknolojileri ve dijital donanımlar, Z kuşağı için hayatın vazgeçilmezlerinden olmuştur (Engin, 2020: 56). Sanal mağazalardaki pazarlama maliyetlerinin oluşumunun metaverse üzerinde gösterimi örnek olarak gösterilebilir.

Bu sanal evren bazı alanlarda henüz yeni yeni tanınmaya başlamış olmasına rağmen, kullanımı hızlı bir şekilde yaygınlaşarak muhasebe eğitiminde de yer almaya başlamıştır. Amerika Birleşik Devletleri’nde ve kısmen ülkemizde de üç boyutlu muhasebe eğitimi materyalleri oluşturulmaya başlanmıştır. Muhasebe eğitiminde; hologram teknolojileri, üç boyutlu gözlükler, sanal gerçeklik eldivenleri gibi gelişmiş teknolojiler, metaverse üzerindeki muhasebe eğitimlerinde kritik öneme sahiptir. Metaverse’de sanal

muhasabe ofislerin oluşturulması ve sanal muhasabe toplantılarının yapılması, metaverse sayesinde edilen bilgilerin muhasabe kayıtlarına aktarılması mümkün iken, staj ortamının belirli günlerde belirli saatlerinin metaverse üzerinde geçirilmesi de mümkün hale gelmektedir.

Metaverse üzerinden muhasabe derslerinin verilmesi, eğitim programlarında muhasabe uygulamalarının gösterilmesi, üç boyutlu gözlükler ve sanal gerçeklik eldivenlerinin kullanılması, muhasabe kayıtlarına esas olan belgelerin üç boyutlu sanal görüntülerinin oluşturulması ve bu sanal belgelere dokunarak, muhasabe kayıtlarının seçilen yazılımlarda gerçekleştirilmesi de bir yeniliktir. Bu noktada kayıtların ve kullanılan yazılımların sanal ortamda gerçekleştirilmesinden dolayı, işlemlerde herhangi bir hata olması durumunda yazılımın işlevsiz hale gelmesi, veri tabanı bağlantısının kopması veya kullanılan belgelerin zarar görmesi önlenmektedir. Kısacası metaverse ile yapılan işlemlerde hata yapma özgürlüğü bulunmakta olup, yapılan hatalardan ders çıkarılması durumunda öğrenme sürecinin hızlanması ve kalıcı bir hale gelmesi de mümkün hale gelmektedir.

Metaverse ile muhasabe eğitimlerinin gerçekleştirilmesinde beş duyu organının kullanımı (tad alma sensörleri denenmekte, koku ise kısmen çözümlenmiş durumdadır) ile sanal bir ortam oluşturmakta olup, işletme stok politikalarının izlenebilmesine, ürün depo kartlarının işlenebilmesine ve canlandırılabilmesine fırsat tanınmaktadır. Böylece teorik eğitimlerde anlatılan olayların; ticaret, hizmet ve üretim işletmelerinin gezilebilmesiyle gerçek hayat ile bağlantısının kurulabilmesine yardımcı olunmaktadır. Ayrıca metaverse üzerinden muhasabe eğitimlerinin gerçekleştirilebilmesi, sanal işletmelerin oluşturulması ve tüm muhasabe uygulamalarının işletmelerde gerçekleştirilmiş gibi aktarılabilmesine de fırsat tanınmaktadır. Günümüzde işletmelerin üretim hatlarının kesintisiz çalışması, zaman darlığı, iş güvenliği tedbirlerinin alınmaksızın öğrencilerin üretim tesislerini gezememeleri gibi engeller bulunmaktadır. Bu noktada metaverse, kullanıcılara yenilikçi öğrenim modelleri ile etkili bir iletişim kurulmasının alternatif olanaklarını sunmaktadır. Bu tür sistemler, geleneksel PC/monitör arayüzünün çok ötesine geçen bir duysal deneyim olarak kabul edilmektedir (Jaynes vd. 2003: 1). Metaverse ortamında kullanılan sanal gerçeklik görüntüleme araçları, sürükleyici ve şeffaf ekranlar, hologram teknolojileri ve projeksiyon tabanlı sistemler, duyu organlarına hitap etmekte olup, 3 boyutlu eğitim içerikleri ile sunulan eğitimlerin amaçlarına ulaştırılmasına yardımcı olmaktadır.

2. METAVERSE KAVRAMI

İlk sosyal medya platformu olan Facebook'un 2021 yılının son döneminde adını meta olarak değiştirmesi sanal ve artırılmış gerçeklik üzerine yoğunlaşmasına neden olmuştur. Bu noktada yeni kurulan bu platforma Metaverse adını vermiştir (Dundas, 2021). Meta; aşkın/ötesi anlamına gelmekte olup, evren kelimesiyle birleşimiyle fiziksel dünyayla bağlantılı varsayımsal bir sentetik ortam olarak tanımlanmaktadır (Lee vd. 2021: 1). Böylece metaverse; fiziksel dünyanın sanal halinin meydana getirilmesi veya bütünüyle hayali bir dünya oluşturulması olarak kabul edilmektedir. Kısacası, metaverse ile **özellikle** fiziksel gerçekliğin dijital bir kopyası oluşturulmaya çalışılmaktadır. Dolayısıyla metaverse; sanal dünya, artırılmış gerçeklik ve interneti kapsayan ortak bir sanal paylaşım olarak ifade edilmektedir.

Metaverse dijital ortamda meydana getirilen görsellerin, 3 boyutlu görüntülerin ve sanal gerçeklerin insan beyninde gerçekmiş gibi algılanmasına yardımcı olmaktadır. Ayrıca metaverse ile kullanıcıların gözlerinin önünde gerçekleşen ve gelişen nesneyi veya deneyimi sunmanın ötesine geçerek, içinde ya-

şuyormuş gibi bir alan yaratmasına ve mevcudiyet yanılısamasına neden olan etkileşimlerin gerçekleşmesine neden olmaktadır.

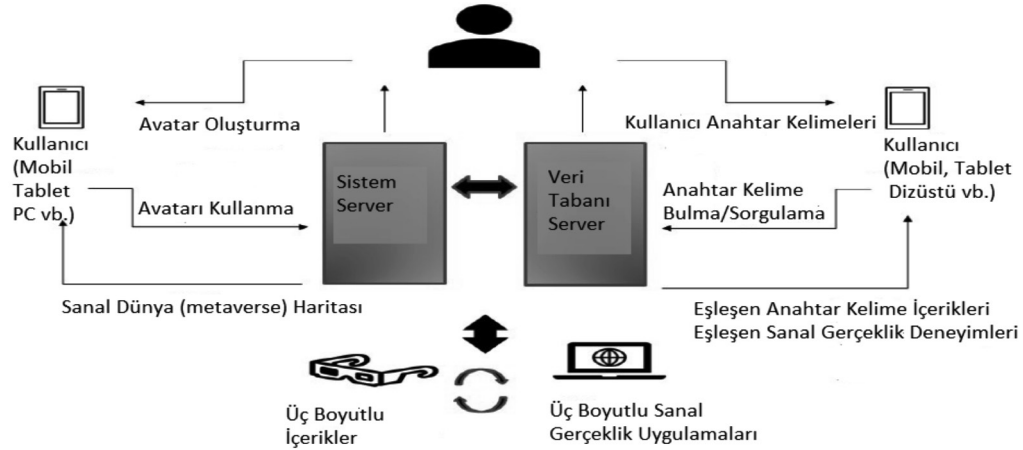
Metaverse gerçek dünyaya benzeyen, kullanılabilmesi için bir takım teknik cihazlar, yazılımlar, internet ve bilgisayarları gerektiren dijital bir dünyadır. Bu dijital dünyada çeşitli içerikler üretilmekte ve bilgiler sunulmaktadır. Metaverse içindeki dünyalar, kendi yasalarına göre hareket edip, mevcut coğrafyadan bağımsız oldukları kabul edilse bile, zamandan bağımsız olduğu ifade edilememektedir. Metaverse etkileşimlerinde zamanla ilgili belirli kısıtlamalar söz konusu olup, sunulacak sürekli ve yaygın eğitimlerde belirlenen eğitim takvimlerine göre hareket edilmesi mümkün olacaktır. Asimetrik uzaktan eğitim programları ise takvimden bağımsız olarak düzenlenebilir.

Metaverse “yeni nesil internet” veya “internetin geleceği” olarak kabul edilmekte olup, kullanıcıların avatarları kullanarak gerçek zamanlı olarak birbirleriyle veya nesnelere etkileşime girmesine izin veren sanal bir dünyadır (Ng vd. 2021: 1). Fiziksel dünyadaki insanı temsil eden avatarlar, (avatarın gerçek kimliğinin ne olduğunun belirli hale getirilmesi için çeşitli yasal düzenlemeler zorunlu hale gelebilir) teorik olarak çoklu sanal dünyalarda sınırsız sayıda aktiviteyi metaverse kuralları çerçevesinde gerçekleştirebilmektedir. Bu aktiviteler öğrenme amaçlı olarak sunulacak eğitimlere yeni bir boyut kazanmaktadır. Meta veri deposu, farklı sanal dünyaları temsil eden platformlar arasında birlikte çalışabilecek ortamlar sunmaktadır. Teoride bilgisayarlar tarafından oluşturulan üç boyutlu sanal içerikler, ses, görsel, koku gibi çeşitlendirilmiş algısal bilgi kanalları farklı öğrenim olanaklarının elde edilmesini sağlamaktadır. Bu içeriklerin pedagojik bir şekilde oluşturulması, sunulacak eğitimlerin kalitesinin artırılmasına katkı sağlayabilir.

Dünyada metaverse üzerinden eğitim verilmesi üzerine çalışmalar yoğun bir şekilde sürmekte olup, metaverse alanının da kullanıcıların çevrimiçi/çevrimdışı katılımları için yüz tanıma algoritmaları uygulanmaktadır. Bu noktada başlangıç, orta ve ileri düzey dil eğitim hizmetlerinin tamamlanması ve her bir öğrenme adımı için deneyimsel öğrenme (XR) içerik geliştirme çalışmaları geliştirilmektedir (Yoo & Chun, 2021: 1377). Çin’de yapılan bir çalışmada öğretim elemanlarının yükseköğretimde metaverse teknolojilerinin kullanımının, metaverse teknolojisi kullanılan sınıflarda ve metaverse teknolojisi kullanılan öğretim tasarımlarında ilgili algıların, tamamlayıcı bir öğretim aracı olduğu ve öğrenci merkezli metaverse teknolojisinin kullanılmasının uygun olduğu ifade edilmiştir (Han & Noh, 2021: 1793). Böylece sanal sınıflar metaverse aracılığıyla oluşturulabilmekte, klasik uzaktan eğitim sistemine göre “uzaktan” algısı ortadan kaldırılarak gerçek bir etkileşimin sağlanması mümkün hale gelmektedir.

Metaverse alanındaki çalışmaların yeni olması ve ilgili kavramların tanımlamalarının yapılması kavram kargaşasının önlenmesi açısından önemlidir. Metaverse alanının kapsamı ve inovasyon süreci devam edip geliştikçe, gelecekte yeni terimler ve kavramlarında ortaya çıkması söz konusu olacaktır. Son zamanlarda metaverse kavramı, COVID-19 nedeniyle yüz yüze olmayan eğitim talebine yeni bir alternatif olarak sunulmakta ve online eğitimin yaygınlaşmasıyla yeni bir çözüm olarak kabul edilmektedir (Yoo & Chun, 2021: 1377). Ancak konu ile ilgili eğitimlerin yıllardır uygulandığı sadece adının metaverse olmadığı gerçeğini de vurgulanması gerekmektedir. İtfaiye memurlarının eğitimlerinde gerçekten yangın tehlikesi olmamasına rağmen birebir sanal yangın ortamında bulunuyormuş gibi eğitim almaları, muhasebe eğitimlerinde stajın belirli günlerinin veya belirli saatlerinin metaverse ortamında geçirilmesi, LG

firmasının çevrimiçi bir sanal alan platformu kullanarak yeni çalışanlar için çevrimiçi eğitim ve öğretim yoluyla eğitim vermesi bu duruma örnek olarak verilebilir (Jeon, 2021: 132).



Şekil 1: Metaverse Eğitim İçeriklerinin Kullanımı

Kaynak: Kim, 2021: 234).

Şekil 1’de metaverse üzerinde eğitim almak veya eğitim vermek isteyenler için meta veri deposunun çalışma sistematigi açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre metaverse, sürükleyici bir 3B sanal ortam olup, avatarların kullanıcının ikinci kişiliği olarak hareket ettiği ve birbirleriyle etkileşime girdiği gerçek bir sanal yapay topluluğudur (Lee, 2021: 72). Eğitimlerde metaverse kullanımı sırasında eğitim alanlar ve avatarlar arasındaki ikili kimliği dikkate alan bir eğitim stratejisi geliştirmek esas olarak kabul edilmektedir. Avatarların hareketleri ve eğitim sürecindeki hareketleri (eğitim alanların göz kırpmaları gibi) gibi pek çok kriter kullanılarak eğitim sürecinin ne derece anlaşıldığı analiz edilebilmektedir. Eğitim alanların, görsel anlamda öğrendiklerinin farkında olmaları ve sürükleyici metaverse deneyimleri içerisinde eğlenceli bir eğitim süreci yaşamaları mümkün olabilmektedir. Son zamanlarda metaverse teknolojisini eğitim alanında uygulayabilen kullanıcı biçimli deneyim vakaları artmaktadır (Kim, 2021: 1011).

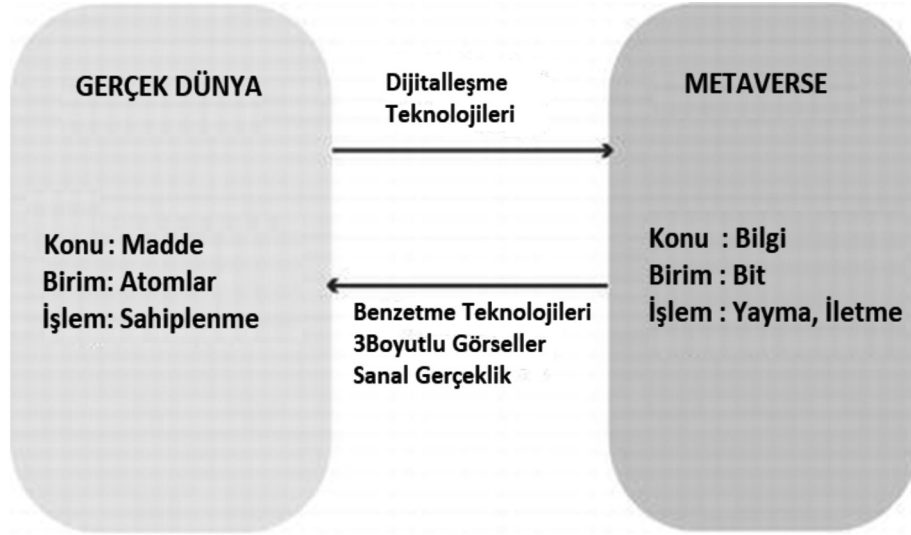
Metaverse, sanal gerçeklik, sanal dünyalar veya siber uzay türü gibi diğer terimlerle birlikte, var olan dijital sanal dünyalara atıfta bulunmak için yaygın olarak kullanılan bir terim olup, bu sanal dünyada gerçekleştirilebilecek pek çok aktivite bulunmaktadır (Lopez Diez, 2021: 299). Metaverse, bireylerin kişisel avatarlarla temsil edildiği gerçekçi bir alan oluşturarak ve insanlara mevcut pandemi koşulları sırasında ihtiyaç duyulan sosyalleşme ve iş yapma fırsatlarını alternatif olarak sunabilmektedir. Bu noktada çevrimiçi dersler, çevrim içi müzeler, çevrimiçi mağazalar, çevrimiçi işyerleri, çevrimiçi sergi ve galeriler gibi pek çok sanal etkinlik yapılabilmektedir.

Sanal ortam bileşenleri 6 aşamada açıklanmakta olup, bu bileşenlerin bir araya gelmesiyle metaverse oluşmaktadır. Bu bileşenler (Trivedi, 2019: 170-172):

- **Mekansal Ses:** Gerçek dünyada sesin nasıl algılandığını kopyalayarak ve sanal ortamda bu algıyı verecek şekilde sesin birebir taklit edilmesidir.
- **Dekor Elbisesi:** Sanal ortamların tasarımına taşınan bir oyun geliştirme terimidir. Bu bileşende, deneyimleri gerçek hissettiren küçük detaylar bulunmaktadır. Örneğin; masa üzerindeki kahve kupası, süs bitkisi gibi tüm küçük detaylar sanal ortama bir karakter ve özgünlük katmaktadır.
- **Gökyüzü Kutusu:** Sanal gerçeklikteki ufuk ve gökyüzünün nasıl görüneceğini belirlemektedir. Sanal ortamda gerçeklikler şehir veya orman gibi dış mekanlarda gerçekleşmektedir.
- **Etkileşimler:** İnsan vücudunun sanal gerçeklik deneyimine sahip olması daha yüksek bir varlık hissi duymasına ve içerik oluşturucuların bedensel katılım yoluyla çevreyle etkileşime geçmesine neden olmaktadır.
- **Dokunsal Geribildirim:** Kullanıcılar için dokunma hissini yeniden yaratan kuvvet veya titreşimleri ifade etmektedir.
- **Hareket:** Sanal ortamda özgürce hareket etme eylemidir.

Sanal gerçeklik teknikleri, 3 boyutlu modelleme, görüntü işleme programları, ses programları ve modeller içinde hareket gerçekleştirme alanlarında, birçok teknoloji ve bilgisayar programına bağlıdır (Gaafar, 2021: 72). Bu özelliklerin bir araya gelmesiyle beraber, metaverse üzerinde mağaza açmak mümkün hale gelmektedir. Pekçok işletme bugün için metaverse üzerinde mağazasını aktivite etmiş durumdadır ve bu sanal mağazalarda ürünleri görmek, dokunmak, avatar üzerinde denemek mümkün hale gelmektedir. Metaverse üzerindeki mağazalardan kripto paralar kullanılarak alışveriş yapılabilen, alınan ürünler gerçek dünyada belirtilen adreslere teslim edilebilmektedir.

Sanal gerçeklik insanların hayatlarına uzun zamandır girmiş olmasına rağmen kullanımındaki karışıklık, zorluk ve maliyet açısından insanların önceliği haline gelen bir teknoloji olamamıştır (Kumlu, 2021: 15). Günümüzde ise bu teknoloji yaygınlaşmaya başlamıştır. Sanal kullanıcı ortamları veya “metaverse’ler”, iletişim, psikoloji, hukuk, muhasebe ve kriminoloji dahil olmak üzere çeşitli disiplinlerin akademik araştırmaları için önem arz etmektedir. Çevrimiçi perakendeci ve çevrimdışı mağaza arasında paylaşılan birleşik bir envanter sistemi tarafından desteklenen perakendeciler, çevrimiçi siparişler için mağazadan teslim alma hizmeti sunulup, lojistik maliyetlerin önemli ölçüde azaltılması sözkonusu olabilmektedir (Xiong vd. 2019: 39301). Metaverse üzerindeki mağazalar, hem reklam aracı olarak kullanılmakta hem de bu mağazalar aracılığıyla satış gerçekleştirilebilmektedir.



Şekil 2: Gerçek Dünya ve Metaverse Etkileşimi

Kaynak: Jeon vd. 2021: 5).

Şekil 2’de gerçek dünya ile metaverse etkileşimi arasındaki ilişki gösterilmeye çalışılmıştır. Buna göre metaverse gerçek dünyaya ait paradigmayı değiştirmekte olup, finans-ekonomi-muhasebe ve denetim gibi pek çok alanı etkileme potansiyeli bulunmaktadır. Gerçek dünyadaki dış ekonomik yönetim ve sanal dünyadaki iç ekonomik yönetim, metaverse ekonomisinin temelini oluşturmaktadır. Blok zincir üzerinde tutulan kayıtlar sayesinde metaverse üzerindeki mekanların-malların sahipliğinin tespiti ve kripto paralar ile gerçekleştirilen işlemlerin takibi mümkün hale gelmektedir.

3. METAVERSE VE BLOK ZİNCİR İLİŞKİSİ

Metaverse internet 3.0 olarak adlandırılmakta olup, çoğu zaman sanal evren olarak kabul edilmektedir. Ancak çok yeni bir kavram olmasından dolayı üzerinde anlaşılmış veya genel geçer olarak kabul edilmiş bir tanım bulunmamaktadır. William Gibson’ın siber uzayı, rızaya dayalı bir halüsinasyon olarak tanımlaması klasik internet anlayışı için bir öngörü niteliğindedir, metaverse olarak kabul edilen sanal dünyaları oluşturan ve paylaşılan çevrimiçi ortamlar ile gerçeğe dönüşmüştür. Bu ortamda insanlar halüsinasyon gördükleri duygusuna kapılmakta olup, karşılaşılan görüntülerin gerçekliği şüpheye düşülmesine sebep olmaktadır. Metaverse, hem yaşanılan hem de canlandırılan, duyu organlarının gerçekmiş gibi algılayabildiği dijital bir ortamdır. Temelinde ise yazılım, bilgisayar ve internet teknolojileri yer almaktadır. Metaverse kavramı içerisinde yer alan teknolojiler ve ekosistem alt yapısı Şekil 3’de açıklanmaya çalışılmıştır:



Şekil 3: Metaverse Teknoloji ve Ekosistem Alt Yapısı

Kaynak: Lee vd. 2021: 5'ten geliştirilmiştir.

Şekil 3'de ifade edilmeye çalışıldığı gibi; metaverse kavramının üçlü bir mimariye sahip olduğu görülmektedir. En alt katmanda, meta veri deposunun operasyonel işlevlerini gerçekleştiren bilgisayar ve diğer donanım araçlarından oluşan fiziksel katmanı bulunmaktadır. Ortada sanal katman olarak ifade edilebilen, kullanıcıların birbirleriyle veya diğer nesnelerle etkileşimde bulunabileceği dünya yer almaktadır. En üst katmanda ise, fiziksel dünya değer ve kavramlarının bu sanal dünyaya yansıdığı alan bulunmaktadır. Reel dünya ile sanal dünya arasındaki etkileşim veya köprü bu katmanda yer almaktadır.

Metaverse üzerinde kullanıcıların yapabilecekleri veya kullanabilecekleri özellikleri yedi başlık altında toplanmaktadır. Bunlar:

- **Sanal Gerçeklik:** Bu sanal dünyada kullanıcılar, diğer insanlarla yan yana ve beş duyu organını kullanarak fiziki dünyayı algıladıkları gibi bilgi edinebileceklerdir.
- **Avatarlar:** Kullanıcıyı temsil etmek üzere oluşturulan, farklı biçimler alabilen üç boyutlu gerçekçi sanal nesnelere.
- **Bina, Ev, Daire, Arsa Gibi Sanal Alanlar:** Kullanıcının kendisinin de tasarlayabileceği, gerçek dünyaya benzeyen ve diğer insanları davet edebilecekleri alanlardır. Bu alanların kripto paralar ile alınıp satılması mümkündür.

- Birlikte Çalışabilirlik: Kullanıcıların oluşturduğu mal veya nesnelerin, gerçek dünyadaki gibi farklı alan ve platformlarda kullanılabilmesidir. Ayrıca insanların gerçekten birlikteymiş gibi tokalaşma, konuşabilme ve toplantı yapabilmeleri söz konusudur.
- Gizlilik ve Güvenlik: Meta veri tabanında bu hakları kullanıcılara sağlayacak sistemlerdir.
- Sanal Mallar: Nesneler (resimler, videolar, kitaplar gibi) fiziksel dünyadan getirilerek veya metaverse ortamında oluşturularak, dijital nesnelerin hologramlar, sanal gerçeklik, karma gerçeklik ve artırılmış gerçeklikle fiziksel dünyada kullanılabilmesidir.
- Doğal Arayüzler: Ekranı bakılması veya klavyelerin kullanılması yerine, insanların jest, mimik veya hareketleri kullanılarak metaverse alanında gerçeklik algısına sahip olmalarıdır. Örneğin başını çeviren bir insan gerçek dünyada ne görebiliyorsa metaverse alanında da aynı bakış açısı yakalayabilmesi gibi.

Metaverse aracılığı ile toplantıların gerçekleştirilebilmesi için evden işyerine veya fiziki bir ortama gitmek gerekmeyeceğinden, yakıt tasarrufu, çevre kirliliğinin ve trafik kazalarının azalması, zaman kayıplarının giderilmesi, herhangi bir hastalığın bulaşma riskinin ortadan kaldırılması gibi sayısız fayda elde edilebilecektir. Buna karşılık; sosyal, sağlık ve psikolojik sorunların ortaya çıkması, siber güvenlik risklerinin oluşması gibi olumsuz sonuçlar da söz konusu olabilecektir.

İnsan arzu ve ihtiyaçlarının çok olması ve bu ihtiyaçların karşılanmasında ilk olarak takas yönteminin kullanılması, daha sonralarında ise para ve altın, gümüş gibi değerli madenler, altını temsil eden değerli kağıtların kullanımını gerektirmiştir. Son dönemlerde ise teknolojik gelişmelerde yaşanan hızlı ilerlemelerin sonucunda dijital ve sanal paraların kullanımı yaygınlaşmıştır (Cengiz, 2018: 88). Bu durum nedeni olarak internet teknolojisindeki hızlı değişim ve e-ticaret uygulamalarının gelişimi farklı para birimlerinin kullanımı olarak ifade edilebilir. Ayrıca merkeziyetsiz, hızlı, dijital paralarla işlem yapmanın kripto para kullanıcılarına çeşitli faydaları bulunmaktadır. Hesaptan hesaba aktarımı şifrelere aracılığıyla gerçekleşen ve merkez bankaları tarafından kontrol edilemeyen kripto para teknolojisi gündeme gelmiştir (Ateş, 2016: 351).

Kripto para; bir merkezi otorite ya da kuruma bağlı olmadan, internet ortamında kullanılan sanal para birimi olarak ifade edilmektedir (Eğilmez, 2017). Para olarak kabul edilip edilmeyecekleri tartışmalı da olsa günümüzde değer saklama veya ödeme aracı olarak kullanılma örneklerine sıklıkla rastlanmaktadır. Sanal evrende yapılan tüm finansal işlemler kripto para ile gerçekleştirilmekte ve kayıtlar blok zincir üzerinde tutulmaktadır. Metaverse projelerinin çoğunluğunda ise blok zincir teknolojilerinin kullanıldığı görülmektedir. Blok zincir tarafından desteklenen akıllı ağlar, meta veri deposunun kendisini ve kullanıcılarının güvenliğini şekillendirmektedir (Van Der Merwe, 2021: 2). Blok zincir sisteminin kullanıcılara sağladığı faydalar 6 adımda açıklanmaktadır. Bunlar (Özay & Mirgen, 2021: 41):

- Aracı sayısının düşük olması,
- Süreçlerin hızlı işlemesi,
- Şeffaflık,

- Yatırım getirisi,
- Güvenlik,
- Özdevim

Blok zincir bir veri tutma şekli olarak tanımlanmakta olup, merkeziyetçi yapıları dağınık hale getirmeye yarayan bir sistem olarak kabul edilmektedir. Kripto paralar ise blok zincirin teknolojisi üzerine inşa edilmişlerdir. Gerçek yaşamda yapılan her işlemin her zaman doğru olmaması ve tek bir merkezde toplanan işlemlerde yanlışlıklar, yolsuzluklar, usulsüzlükler, gecikmeler, veri kayıpları bulunması ve istihdam maliyetlerinin fazlalığı gibi olumsuz durumlarla karşı karşıya kalılabilmektedir. Metaverse sanal evreninde blok zincir teknolojilerinin kullanılmasında coğrafi sınırlamalar, siyasi durumlar ve hukuki sınırlamaların ötesindeki bilgi ve kayıtların tutulması söz konusudur. Böylece herhangi bir şekilde metaverse alanına müdahale edilmesi, bu dünya içerisinde mükerrer veya kural dışı hareketlerin gerçekleştirilmesine olanak sağlanmamaktadır.

Metaverse, blok zincir teknolojisi için bir paralel evren sağlamakta olup, metaverse üzerinde yer alan her şeyin sayısallaştırılarak, 1 ve 0'lerden oluşan makine (bilgisayar) diline dönüştürülmesi gerçekleştirilmektedir. Bunlar:

- Fiziksel varlıklar ve sistemler için dijital ikizler, veriler, içerikler,
- Kullanıcılar için avatarlar ve bu avatarların hareketleri, etkileşimleri,
- Çeşitli alanlarda haritalar, dijital mekanlar olarak ifade edilebilir.

Kripto paralar gibi tamamı ile sayısal varlıklar için çifte harcama yapılması probleminin çözülmesi, harcamaların ve para transferlerinin kayıt altına alınması gibi işlemler metaverse ortamında gerçekleştirilmektedir.

4. METAVERSE'NİN MUHASEBE ALANINDAKİ ETKİLERİ

Günümüzde teknolojik alanda yaşanan hızlı değişim ve dönüşüm yeni meslek alanlarının ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu noktada bazı meslekler tercih edilmez iken, bazı meslekler ise dönüşerek teknolojik değişime uyum sağlamak zorunda kalmıştır. Metaverse ise muhasebe alanında sunulan hizmetlerin yeni teknolojilerle desteklenmesine yardımcı olmaktadır. Bu hizmetler;

- Sanal Gerçeklik Üzerinde Toplantı Yapılabilmesi: Muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdikleri müşterileriyle sanal ofislerinde toplantı düzenleyebilmesi söz konusudur. Bu toplantılarda sanal gerçeklik eldivenleri ile duyu organlarına yönelik algılar kullanılabilir. Örneğin mali müşavir müşterisiyle sanal ortamda el sıkışabilir.
- Stajyer Meslek Mensuplarının Eğitimi: Avatarlar kullanılarak meslek mensubu adaylarının eğitilmesi mümkün olmaktadır. Burada stajın tamamının veya her dakikasının değil belirli gün veya saatlerinin metaverse ortamında gerçekleştirilmesi kastedilmektedir.

- Sanal Ofislerde Muhasebe Kayıtları: İlgili işlemlerin muhasebeleştirilebilmesi için fiziksel bir mekan yerine uzaktan çalışma sistemleri ile muhasebe kayıtlarının yapılabilmesi söz konusudur. Sanal ofis yerine evden çalışmak mümkün olsa da aynı etkileşimi sağlamayacaktır. Sanal ofiste çalışma masaları, toplantı masaları, işyeri ortamı meydana getirilmektedir.
- Mali Tabloların ve Mali Raporların Oluşturulması ve Sunumu: Yapay zeka destekli yazılımlar ile muhasebe kayıtlarının oluşturulabilmesi ve muhasebe meslek mensuplarının kayıtların doğruluğunu denetleyen ve kayıtları yorumlayan çalışmalar içerisinde olmaları sağlanmaktadır. Metaverse ortamında sanal toplantılarda mali tablolar üzerine görüşülmesi, mali tablolarda varsa hataların tespit edilmesi mümkündür. Ayrıca hazırlanan mali tabloların, ilgililere metaverse toplantılarında sunumunun yapılması da olasıdır.

Muhasebe eğitimde örnek belgeleri düzenlemek, bir şirketin muhasebe biriminde veya bir muhasebe bürosunda günlük olarak gerçekleştirilen iş ve işlemleri metaverse aracılığıyla deneyimlemek söz konusu olabilmektedir. Metaverse işlemlerinde, sanal arsa alım-satım işlemleri, dijital sanat eseri alım-satım işlemleri ve sanal mağaza gelir ve giderler işlemlerinin muhasebeleştirilmesi gerçekleştirilebilmektedir.

4.1. Metaverse’de Arsa Alım-Satım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Metaverse, kullanıcıların çeşitli etkinliklere katılabilecekleri, yüz yüze olmayan bir toplum, sosyal ortam ve yeni bir endüstri olarak ifade edilmektedir. Metaverse üzerinde arsa almak için öncelikle metaverse projelerinden birisini seçmek gerekmektedir. Bu noktada dolandırıcılık olaylarına maruz kalmamak için metaverse projesinin hedeflerini, amacını, detaylarını açıklayan “White paper” adı verilen belgelerin iyi anlaşılması gerekmektedir. Bu dokümanlarda projenin amacı, içeriği ve kuralları açıklanmaktadır. Daha sonrasında ise projelerde geçerli olan kripto paralara sahip olunması gerekmektedir. İlgili projelerde “land” adı verilen 16 mt x 16 mt (bazı projelerde 300 x 300 gibi değişik birimler söz konusu olabilmektedir) boyutunda olan bir alanı satın alınması gerçekleştirilmektedir. Metaverse üzerinde arsa alım işlemleri için;

- Metaverse arsa satış projesi resmi sayfasına giriş yapılmaktadır.
- Menü kısmından NFT (Non Fungible Token), sekmesine giriş yapılması gerekmektedir.
- NFT sayfasından Level seviyelerin olduğu arsa alanına giriş yapılması gerekmektedir.
- Kabul edilen kripto paralar ile satışa sunulan arsanın satın alınması gerçekleştirilmektedir.

Metaverse üzerindeki arsa alım ve satımları sürekli büyüyen bir piyasa oluşturmaktadır ve arsa alım işleminin gerçek kişiler gerçekleştirebileceği gibi tüzel kişilerde gerçekleştirebilmektedir. Bu durumda tekdüzen hesap planına uygun bir şekilde aşağıdaki verilen muhasebe kaydı yapılabilir.

XX.XX.20XX	Borç	Alacak
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS. 267.01 Kripto Paralar 267.01.001 Bitcoin 102 Bankalar HS.	XX	XX
XX.XX.20XX	XX	XX
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS. 267.02 Metaverse Projesi 267.02.001 Ankara Arsa 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS. 267.01 Kripto Paralar 267.01.001 Bitcoin	XX	XX

Aynı muhasebe kayıtları BOBİ FRS taslak hesap planı kullanılarak gerçekleştirilecek olursa aşağıdaki verilen muhasebe kaydı yapılabilir.

XX.XX.20XX	Borç	Alacak
266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS. 266.01 Kripto Paralar 266.01.001 Bitcoin 102 Bankalar HS.	XX	XX
XX.XX.20XX	XX	XX
266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS. 266.02 Metaverse Projesi 266.02.001 Ankara Arsa 266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS. 266.01 Kripto Paralar 266.01.001 Bitcoin	XX	XX

Metaverse üzerinde arsa alım işlemlerinde ödenen komisyon gibi satın alma giderleri arsa maliyetine dahil edilebilmektedir. Metaverse üzerinde arsa alma işlemleri kolaylıkla gerçekleştirilebilmekte olup, arsalarının satışı da metaverse üzerinden gerçekleştirilebilmesi mümkündür. Metaverse teknolojileri blok zinciri tabanlı olduklarından bu alım satım işlemlerinin tarihçesi arka planda yer almaktadır ve arsa satışlarında piyasanın yeni olması nedeniyle genellikle kar elde edildiği de görülmektedir. Alım satım işlemlerinde kripto paralarla işlemlerin gerçekleştirilmesi ve işlemlerin blok zinciri teknolojisi ile de güvence altına alınması son zamanlarda yatırımcıların oldukça fazla ilgilendiği konular arasında yer almasına sebep olmaktadır. Bu durum aşağıdaki açıklandığı gibi muhasebeleştirilebilir.

XX.XX.20XX	Borç	Alacak
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS.	XX	
267.01 Kripto Paralar		
267.01.001 Bitcoin		XX
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS.		
267.02 X Metaverse Projesi		
267.02.001 Ankara Arsa		XX
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar HS.		

Aynı satış işlemini, yine aynı kar rakamını göstermek şartıyla, BOBİ FRS taslak hesap planı kullanılarak gerçekleştirilecek olursa aşağıdaki verilen muhasebe kaydı yapılabilir.

XX.XX.20XX	Borç	Alacak
266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS.	XX	
266.01 Kripto Paralar		
266.01.001 Bitcoin		XX
266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS.		
266.02 X Metaverse Projesi		
266.02.001 Ankara Arsa		XX
648 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar HS.		

Arsa satışı ile ilgili komisyon giderleri varsa ayrıca gider olarak muhasebeleştirilebilir.

4.2. Metaverse’de Dijital Sanat Eseri Alım-Satım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Günümüzde blok zincir teknolojilerinin kullanımının yaygınlaşmasıyla birlikte sahipliği güvence altına alabilen, değiştirilemeyen ve sertifikalandırılabilen kripto ve dijital sanatlar olarak kabul edilebilen yeni dijital varlıklar ortaya çıkmıştır.

Değiştirilemeyen (NFT-Non Fungible Token), sahtesi üretilmeyen, çalınamayan ve kopyası üretilmeyen dijital varlıklar söz konusudur. Bu noktada ses dosyaları, resim, video gibi dosyaların metaverse alanında karşılığı NFT olarak kabul edilmektedir. Sanat eserlerinin üretimi ve sahipliğine ilişkin bilgiler blok zincir sistemi ile güvence altına alınmaktadır. Bu noktada sanat eserlerinin satın alımı ile başka herhangi bir kimsede orijinali olmayan dijital bir değere sahip olunmaktadır. Bu konuda Mike Winkelmann tarafından “Beeple” adıyla bilinen eser 69.300.000 USD’na satılarak “jpeg” dosyası olan bir dijital sanat eseri olarak kabul edilmektedir.

Metaverse, ticarileşme potansiyeli, sanal arsa alım satımlarına göre, çok daha geniş olan bir alandır. Bu noktada metaverse ile dijital sanat eserlerinin de alım satımı yapılabilmektedir. Metaverse üzerinde dijital sanat eseri alım satım işlemleri tekdüzen hesap planına göre uygun bir şekilde şöyle kaydedilmektedir.

XX.XX.20XX	Borç	Alacak
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS.	XX	
267.01 Kripto Paralar		
267.01.001 Bitcoin		
102 Bankalar HS.		XX
XX.XX.20XX		
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS.	XX	
266.02 Metaverse Projesi		
266.02.001 NFT –Dijital Sanat Eseri		
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar HS.		XX
267.01 Kripto Paralar		
267.01.001 Bitcoin		

4.3. Metaverse’de Mağaza Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Metaverse’in son zamanlardaki en önemli gelişmelerinden biri, Meta’nın (eski adıyla Facebook) sanal gerçeklik ve artırılmış gerçeklik ile doğrudan tüketiciye yönelik sanal mağazalar başlatmayı planlamasıdır (Nalbant & Uyanık, 2021: 10). Metaverse üzerinde açılan sanal mağazalarda gerçekleşecek giderlerin muhasebe bilgi sisteminde aktarılması da önemlidir ve bu sanal mağazalarda çalışanların puantajları da sanal ortamda geçirdikleri mesai kapsamında şekillendirilmektedir. Çin’de çevrimiçi perakende sektöründe yeni pazarlama uygulamalarının benimsenmesi ve bu durumun satışları teşvik etmede yüksek bir orana sahip olduğu ifade edilmektedir. Bu durum, çevrimiçi ve çevrimdışı mağazalar arasında işbirliği ihtiyacını doğuracak olup, gelirin tanınması ve sigorta giderlerinin sınıflandırılması dahil olmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasını da beraberinde getirecektir (Xiong vd. 2019: 39299).

Metaverse üzerindeki mağazalardan alışverişler fiziki dünyada yurtiçinde olabileceği gibi yurtdışında da olabilmesi söz konusudur. Bu durum işlemlerin kayıt altına alınmasında 600 Yurtiçi Satışlar ve 601 Yurtdışı Satışlar ayrımının yapılabilmesi ve metaverse mağazasından alışveriş yapanların avaturlarından doğru, açık ve net bilgilerin edinilmesini gerektirmektedir. Metaverse üzerinde açılan mağazaların giderlerinin muhasebeleştirilmesinde ise 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabının kullanılması gerekmekte olup, gerçek dünya üzerindeki mağaza giderleri ile metaverse üzerindeki mağaza giderlerinin muhasebeleştirme esaslarının bu noktada birbirine benzediği ifade edilebilir. Metaverse yok olması veya sanal cüzdan anahtarının geri döndürülemez şekilde kaybolması durumunda ise 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabı kullanılabilir.

5. METAVERSE’NİN DENETİM ALANINDAKİ ETKİLERİ

Günümüzde teknolojinin hızlı olarak ilerlemesi, çeşitli meslek alanlarında da hızlı dönüşümler getirebileceği düşünülmektedir. Bu noktada metaverse teknolojileri muhasebe alanında çeşitli etkilere yol açabileceği gibi, denetim alanında da önemli etkileri olacaktır. Bağımsız denetim alanında metaverse üzerinde gerçekleştirilen işlemlerin kontrolü, blok zincir teknolojisi ve kripto para birimlerinin kullanılması nedeniyle değişim nispeten kolay olacaktır.

5.1. Metaverse Denetim Toplantıları

Bağımsız denetimlerde denetçilerin önceki denetim firmalarıyla görüşmeler yapabilmeleri ve kritik öneme sahip bazı hususları değerlendirebilmeleri, bağımsız denetim ekibiyle toplantılar yapabilmeleri ortak bir araya gelme sorunları nedeniyle güç gerçekleşmektedir. Bu durum metaverse ile aşılabılır. Denetlenen firmanın birden çok şubesinin, deposunun veya üretim biriminin olması durumunda, bağımsız denetim ekibi üyeleri çeşitli illere gitmek zorunda kalır iken, bu durum görüntülü konuşmanın ötesinde bir deneyim sağlayabilen metaverse ortamında bağımsız denetim ekibi toplantılarının çok kısa zamanda gerçekleştirilebilmesini sağlayacaktır.

5.2. Metaverse Denetim Çalışmaları

Denetim tekniklerinin uygulamasında zaman zaman sorunlar yaşanabilmektedir. Denetim tekniklerinin metaverse ortamında gerçekleştirilebilmesi sanal mağaza işlemlerinin bağımsız denetçiler tarafından hızlı olarak gözlemlenmesini sağlayabilir. Örneğin sanal mağaza çalışanlarının puantajları, fazla mesai, yeniden hesaplama tekniğinin kullanılması metaverse ortamında uygulanabilir. Bunların dışında denetlenen işletmenin finans, muhasebe, depo sorumlularıyla yine metaverse toplantıları yapılarak mevcut sorunlara hızlı çözümler bulunabilir.

5.3. Dijital Çalışma Kağıtları

Metaverse ortamı olmaksızın da dijital çalışma kağıtları hazırlanabilir. Denetim ekibi üyeleri bugünkü teknolojileri kullanarak dijital çalışma kağıtlarını oluşturabilir ve elektronik imza ile imzalayabilirler. Ancak henüz denetim mevzuatında dijital çalışma kağıtları yer almasa da bu sistem ile yakın zamanda karşılaşılabileceği ifade edilebilir. Metaverse ortamında yapılan toplantılarda dijital çalışma kağıtları incelenebilir.

5.4. Bağımsız Denetçi Eğitimleri

Metaverse kullanım olanakları arasında eğitim alanında kullanılması konusu dikkat çekmektedir. Metaverse, muhasebe eğitimi alanında kullanılabileceği gibi denetim eğitimi alanında da kullanılabilir. Bağımsız denetçilerin her yıl almak zorunda oldukları 21 kredilik sürekli eğitim içerikleri metaverse ortamında da sunulabilir. Bağımsız denetim eğitimleri için kullanılabilecek 3 boyutlu eğitim içerikleri, ülkemizde henüz yok denilebilecek kadar azdır. Ancak ileride metaverse eğitimleri yaygınlaştıkça, bu alana yönelik üç boyutlu materyal tasarımının ve üretimin artacağı düşünülmektedir.

6. SONUÇ

Nesnelerin interneti, blok zincir, büyük veri, yapay zeka, kripto para, arttırılmış sanal gerçeklik, NFT, Defi, endüstri 4.0 gibi pek çok yeni kavram gündeme gelmektedir. Bu kavramlar son yıllarda hız kazanan bilgisayar, yazılım ve internet teknolojilerindeki gelişmelerden kaynaklanan dijitalleşmenin bir sonucudur. Dijitalleşme hız kazandıkça, mesleklerde bu değişimden etkilenmekte, bazı meslekler bütünüyle yok olmakta, bazı meslekler dönüşümden geçirmekte ve yeni meslekler ortaya çıkmaktadır. Benzer şekilde dijitalleşme sürecinin etkileri bazı sektörlerde çok hızlı olarak görülmektedir.

Metaverse için “ayna dünyası” veya “uzaysal internet” ve hatta “sanal gerçeklik bulutu” gibi isimlerde kullanılmaktadır. Metaverse adı verilen sanal dünya, internetin geleceği olarak nitelendirilmekte, öğrenme sürecine 5 duyu organının algılarını da katmaktadır. Özellikle görsel içeriklerin insanda “gerçekmiş” algısını oluşturması, öğrenme süreçlerini hızlandırmakta ve deneyim gerektiren işlere yönelik sanal deneyim kazanma imkanını gerektirmektedir. Metaverse aracılığıyla muhasebe eğitimine farklı boyutlar kazandırılması mümkün hale gelmektedir. Meta verilerin, eğitim amaçlı içeriğin depolanması, sanal sınıfın özelleştirilmesi ve avatarlar aracılığıyla varlığın simülasyonu ile öğrenme süreci daha ilgi çekici ve kalıcı hale dönüştürülebilmektedir. Metaverse sistemleri web tabanlı olduklarından herhangi bir dosyanın indirilmesi veya program yüklemesi yapılmasına ihtiyaç duyulmamaktadır.

Metaverse kullanıcılarının duyu organlarını gerçek dünyadaki gibi kullanabilmeleri için avatar adı verilen sanal ortam kullanıcılarının bulunması gerekmektedir. Böylelikle kullanıcıların avatarlar aracılığıyla, sanal evren içerisindeki çeşitli meta bilgileri deneyimleyebilme fırsatına sahip olmaktadır. Bu sanal platform aracılığıyla metaverse kullanıcıları, meta verileri özümseyebilmekte ve bilgiye dönüştürebilmektedirler. Kullanıcılar, fiziki coğrafyalardan veya ülke sınırlarından bağımsız olarak, internette olduğundan daha fazla bir şekilde meta veri alışverişini metaverse aracılığıyla gerçekleştirebilmektedir.

Metaverse ile 3 boyutlu ortamlarda sanal sınıflar oluşturulabilmektedir. Ancak bu teknolojinin çok yeni olması öğrenciler kadar öğreticilerin de uyum sağlaması açısından belirli bir adaptasyon sürecini gerektirmektedir. Öğrencilerin bu platform üzerinde öğreticileriyle “yüz yüze” görüşebilmeleri ve etkileşim kurabilmeleri söz konusu olabilmektedir. Metaverse için önümüzdeki 10-15 yılda eğitim alanında konuşulacak önemli konulardan biri olacağı düşünülmektedir.

Gerçek dünyanın bir kopyası olan sanal evrende arsa veya bina gibi gayrimenkullerin alınabilmesi de söz konusudur ve bu işlemlerin kripto para ile gerçekleştirilmektedir. Metaverse ile blok zincirin bağlantısı olduğu gibi, kripto paralarında blok zincir ile bağlantısı bulunmaktadır.

Çalışmanın sonucu olarak gelecekte metaverse üzerinden sanal üniversiteler kurulacağı düşünülmekte olup, metinlere ve statik görüntülere dayalı e-öğrenme yöntemlerinin kullanılacağı öngörülmektedir. Bu öngörü metaverse üzerindeki eğitimlerin öğrenciler üzerinde eşzamanlı olarak birbirleriyle etkileşim içerisinde oldukları ve sohbet edilebildikleri, tartışmaların yapılabildiği bir platform haline geleceği düşünülmektedir. Bu nokta microsoft ‘loop’ adı verilen yeni ofis yazılımlarının metaverse ile uyumlu hale getirileceği ve görsel etkileşime üst düzeyde izin vereceği bildirilmektedir. Dolayısıyla gelecekte söz konusu yazılımların metaverse eğitimlerin de çok sık olarak kullanılacağı öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

- Ateş, B.A. (2016). Kripto Para Birimleri, Bitcoin ve Muhasebesi, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7 (1), 349-366.
- Cengiz, K. (2018). En Popüler Kripto Para Birimi: Bitcoin, *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, BANÜSAD, 1 (2), 87-100.
- Dundas, K. (2021). What is the metaverse?, Retrieved from techradar.com, <https://www.techradar.com/news/the-metaverse-is-coming-but-what-does-that-even-mean>, Erişim Tarihi: 05.02.2022
- Eğilmez, M. (2017). Kendime Yazılar: Kripto Paralar, Bitcoin ve Blockchain, <http://www.mahfiegilmez.com/2017/11/kripto-paralar-bitcoin-ve-blockchain.html>, Erişim Tarihi:01.10.2021.
- Engin, M. (2020). Hologram Teknolojisinin Muhasebe Eğitiminde Uygulanmasına İlişkin Öğrenci Görüşleri'nin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, *Yüksek Lisans Tezi*, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.
- Gaafar, A. A. (2021). Metaverse In Architectural Heritage Documentation & Education, Advances in Ecological and Environmental Research, *Science Signpost Publishing*, 6 (10), 66-86.
- Han, S. & Noh, Y. (2021). Analyzing Higher Education Instructors' perception on Metaverse- based Education, *Journal of Digital Contents Society*, 22 (11), 1793-1806.
- Jaynes, C., Seales, W. B., Calvert, K., Fei, Z. & Griffioen, J. (2003), The Metaverse – A Networked Collection Of Inexpensive, *Self-configuring, Immersive Environments*, 7. *International Immersive Projection Technologies Workshop*, 9. Eurographics Workshop on Virtual Environments, 1-10.
- Jeon, HJ., Youn, HC., Ko, SM. & Kim, TH. (2021), Blockchain and AI Meet in the Metaverse, <http://www.intechopen.com/chapters/77823>, 1-12, Erişim Tarihi: 07.01.2022
- Jeon, J.H. (2021), A Study on Education Utilizing Metaverse for Effective Communication in a Convergence Subject, *International Journal of Internet, Broadcasting and Communication*, 13 (4), 129-134.
- Kim, J. (2021), A Study on the Development of Information Protection Education Contents in the Maritime Using Metaverse, *Journal of The Korea Institute of Information Security & Cryptology*, 31 (5), October, 1011-1020.
- Kim, JG. (2021), A Study on Metaverse Culture Contents Matching Platform, *International Journal of Advanced Culture Technology*, 9 (3), 232-237.
- Kumlu, S.T. (2021), Turizm Eğitiminde Sanal Gerçeklik Kullanımının Öğrenme Motivasyonuna Etkisi, *Yüksek Lisans Tezi*, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli Üniversitesi
- Lee, J.Y. (2021), A Study on Metaverse Hype for Sustainable Growth, *International Journal of Advanced Smart Convergence*, 10 (3), 72-80.
- Lee, L.H., Braud, T., Zhou, P., Wang, L., Xu, D., Lin, Z. Kumar, A., Bermejo, C. & Hui, P., (2021), All One Needs to Know About Metaverse: A Complete Survey on Technological Singularity, Virtual Ecosystem, and Research Agenda, *Journal Of Latex Class Files*, 14 (8), September 2021, 1-66.
- Lopez-Diez, J. (2021), Metaverse: Year One. Mark Zuckerberg's Video Keynote on Meta (October 2021) in the Context of Previous and Prospective Studies on Metaverses, *Pensar la Publicidad*, 15 (2), 299-303.

Nalbant, K. G. & Uyanık, Ş.(2021), Computer Vision in the Metaverse, *Journal of Metaverse*, 1 (1), 9-12.

Ng, W. C., Lim, W. Y. B., Ng, J. S., Xiong, Z., Niyato, D. & Miao, C. (2021), Unified Resource Allocation Framework For The Edge Intelligence-Enabled Metaverse, *arXiv Preprint*, arXiv:2110.14325, 1-6.

Özay, M.A. & Mirgen, Ç. (2021). Kripto Para Yatırımcılarının Bilgi Düzeylerine Etki Eden Faktörler ve Algı Düzeyleri Üzerine Bir İnceleme, *International Journal Of Economics and Political Science Academic Research*, 5 (13), 39-55.

Sparkes, M. (2021), What is a metaverse. *New Scientist*, 251 (3348), 18. [http://doi.org/10.1016/S0262-4079\(21\)01450-0](http://doi.org/10.1016/S0262-4079(21)01450-0), Erişim Tarihi: 22.02.2022

Trivedi, V. (2019), *How to Speak Tech: The Non-Techie's Guide to Key Technology Concepts*, Apress, Second Edition

Van Der Merwe, D. (2021), The Metaverse as Virtual Heterotopia, *3rd World Conference On Research in Social Science*, Vienna, Austria, 1-11.

Xiong, F, Chapple, L., Song, X.Y.& Hui, K.N. (2019), New Development of Online Retail in China and the Associated (Accounting) Challenges, IEEE Access Multidisciplinary Rapid Review, *Open Access Journal*, Digital Object Identifier April, 2019, 7, 39299-39304, ieeexplore.ieee.org/stamp/stamp.jsp?tp=&arnumber=8669804, Erişim Tarihi: 22.02.2022

Yoo, GS. & Chun, K. (2021), A Study on The Development of A Game-type Language Education Service Platform Based on Metaverse, *Journal of Digital Contents Society*, 22 (9), September, 1377-1386.

GERÇEĞE UYGUN DEĞERE ELEŞTİREL BİR BAKIŞ: DOST MU YOKSA DÜŞMAN MI?*

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 27.04.2022
Makale Kabul Tarihi : 13.06.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbbakis.1109937

Doç. Dr. R. Şebnem YAŞAR**

Bibliyografik Bilgiler

Yaşar, Ş. (2023). “Gerçeğe uygun değere eleştirel bir bakış: dost mu yoksa düşman mı?” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 109-126) <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1109937>

ÖZ

Finansal tabloların temel amacı, kullanıcılara doğru ve faydalı bilgiyi zamanında sağlamaktır. Bu nedenle tablolarda yer alan tutarların mümkün olduğunca bir varlığın veya yükümlülüğün gerçek değerini yansıtması istenmektedir. Geleneksel muhasebe sistemleri, tarihi maliyetlerin finansal tablolarda kullanılmasını desteklemektedir. Tarihi maliyetlerin objektiflik ve kesin kanıtlara dayanmaları gibi avantajları vardır. Ancak tarihi maliyetler, unsurların gerçek durumunu çoğu kez yansıtmadıkları için faydalı bilgi sağlama konusunda yetersiz kalmaktadır. Bu bağlamda, varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesinde ağırlıklı olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımı kabul edilmiştir. Gerçeğe uygun değer, kısaca bir varlık veya borcun piyasa değeri olarak tanımlanabilmektedir.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımını savunanlar, finansal bilginin faydasını artırarak finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını daha iyi karşılayan, finansal inovasyonun gereklerine daha iyi cevap veren ve işletmenin finansal durumunu ve performansını daha doğru ve şeffaf bir şekilde yansıtan bir yöntem olduğunu öne sürmektedirler. Öte yandan, gerçeğe uygun değeri eleştirenler ise finansal sistemde yapay dalgalanmalar oluşturarak finansal krizlere önemli ölçüde katkıda bulunduğunu, şirketlerin finansal performansında oynaklığı arttırdığını ve yöneticiler tarafından manipülasyona açık bir ortam hazırladığını iddia etmektedir. Bu iki uç görüşün hiçbiri tam olarak gerçeği yansıtmamaktadır. Bu

* Bu çalışma, 25-27 Kasım 2021 tarihlerinde MÖDAVICA 2021 - 18. Uluslararası Muhasebe Konferansı'nda sunulan bildirinin yeniden düzenlenerek genişletilmiş halidir.

** Dokuz Eylül Üniversitesi, sebnem.yasar@deu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-6173-5148

çalışmanın amacı, gerçeğe uygun değer uygulamasının sağladığı faydalara ve oluşturduğu sorunlara kapsamlı bir bakış sağlamaktır. Bu doğrultuda, gerçeğe uygun değer teorik altyapısı incelenerek, avantajları ve dezavantajları ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gerçeğe Uygun Değer, Muhasebe Teorisi, UFRS 13, Değerleme.

JEL Kodları: M40, M41

A CRITICAL VIEW OF FAIR VALUE: IS IT A FRIEND OR A FOE?

ABSTRACT

The main purpose of financial statements is to provide users with accurate and useful information on time. For this reason, the amounts in the tables are required to reflect the actual value of an asset or liability as much as possible. Traditional accounting systems support the use of historical costs in the financial statements. Historical costs have advantages such as objectivity and reliance on concrete evidence. However, historical costs are insufficient to provide useful information as they often do not reflect the true state of the items. In this context, fair value approach was predominantly adopted in measuring assets and liabilities. Fair value can be defined as the market value of an asset or a liability.

Advocates of the fair value approach argue that, it is a method that can better meet the needs of users of financial statements by increasing the utility of financial information, respond better to the requirements of financial innovation, and reflect the financial position and performance of the enterprises more accurately and transparently. Opponents of fair value, on the other hand, argue that it is a method that creates artificial fluctuations in the financial system and contributes significantly to the financial crisis, increases the volatility of financial performance of the firms and creates an environment open for manipulation by managers. The purpose of this study is to provide a comprehensive overview of the benefits and drawbacks of fair value application. In this context, the theoretical background of fair value is examined and its advantages and disadvantages are discussed.

Keywords: Fair Value, Accounting Theory, IFRS 13, Valuation.

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Muhasebenin temel amaçlarından biri, işletmenin gerçekleştirdiği finansal işlemleri ölçmektir. Görünürde basit olan bu faaliyet, muhasebe mesleğinin ilk günlerinden beri önemli tartışmalara konu olmuştur (Whittington, 2015: 220). Hangi ölçüm temelini kullanılması gerektiğine ilişkin bu tartışmalar sonucunda iki görüş ön plana çıkmıştır. Bunlar tarihi maliyet esası ve gerçeğe uygun değerdir. Bu tartışmalardan tarihi maliyet esasının galip çıkmasında Amerikan Muhasebe Derneği'nin (American Accounting Association - AAA) rolü büyüktür. AAA Yönetim Kurulu tarafından 1936'da yayınlanan "Kurumsal Raporları Etkileyen Muhasebe İlkelerine İlişkin Bir Bildiri Taslağı"

(A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports), tarihi maliyet esasını savunan bir metin niteliğindedir ve muhasebenin özünde “bir değerlendirme süreci değil, tarihi maliyetlerin ve gelirlerin mevcut ve sonraki mali dönemlere tahsisi süreci” olduğu vurgulanmaktadır (AAA, 1936: 188). Yine AAA tarafından 1940 yılında yayınlanan ve Paton ve Littleton tarafından kaleme alınmış, Kurumsal Muhasebe Standartlarına Giriş (An Introduction to Corporate Accounting Standards) adlı 3 no’lu monografi, tarihi maliyet esasını savunan bir çalışmadır ve hem muhasebe uygulamalarını hem de muhasebe eğitimini önemli ölçüde etkilediği pek çok yazar tarafından ifade edilmektedir (Sterling, 1970: 289; Ijiri, 1980: 620; McDonough vd., 2020: 303; Zeff, 2018: 45). O kadar ki, Sterling (1970: 289) bu çalışmayı “muhasebecilerin teorik İncili” olarak tanımlamıştır.

Ölçüm esası olarak tarihi maliyetlerin kullanılması, çoğu varlık ve yükümlülüğün raporlanmasında uzun yıllar boyunca baskın uygulama olarak kalmasına rağmen, gerçeğe uygun değer muhasebesi, birçok muhasebe teorisyeni için çekici bir kavram olma özelliğini kaybetmemiş, Staubus (1961) ve Chambers (1964) gibi yazarlar finansal raporlamada çıkış değerlerinin kullanılmasını savunmuşlardır. Sonuç olarak hem Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (International Accounting Standards Board – IASB) hem de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu’nun (Financial Accounting Standards Board – FASB) çalışmaları gerçeğe uygun değer muhasebesine geçişi sağlamıştır. Finansal tablolarda gerçeğe uygun değer ölçümlerinin gerekli olduğu veya izin verildiği çok sayıda unsur vardır ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 13 - Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü bir rehber görevi görmektedir. Tüm bu gelişmelere rağmen ölçüm esası tartışmaları yine de sonlanmamıştır. Gerçeğe uygun değer açıklamalarının faydaları konusunda tüm taraflar hemfikir olsa da özellikle muhasebeleştirilen kalemlerin gerçeğe uygun değer ölçümleri ve yeniden değerlendirme kazanç ve kayıplarının ele alınması konularındaki görüşler önemli ölçüde farklılık göstermektedir.

Finansal tablolar, muhasebe sürecinin sonunda ortaya çıkan ürünlerdir ve ürünler tasarımlarına ve buna bağlı olarak müşteriye ne kadar iyi hizmet ettikleriyle ve ne kadar fayda sağladıklarıyla değerlendirilirler. Finansal tabloların müşterileri “yatırımcılar” olarak tanımlandığında, hangi ürün özelliklerinin -gerçeğe uygun değer veya tarihi maliyet esası- müşteriye fayda sağladığını veya hüsrana uğrattığını belirlemek gerekmektedir. Bu çalışmanın amacı, gerçeğe uygun değer muhasebesinin üstün taraflarını ve uygulamasında ortaya çıkan sorunları ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, gerçeğe uygun değer muhasebesine yöneltilen eleştiriler ve bu eleştirilere verilen cevaplar, sistemin teorik altyapısı bağlamında ele alınmıştır.

2. GERÇEĞE UYGUN DEĞERİN ARGÜMANLARI

Gerçeğe uygun değer “Ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasındaki olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat” olarak tanımlanmaktadır (UFRS 13, p. 8). Bu tanımdan yola çıkılarak gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasada gerçekleşen varsayımsal bir işlemde oluşacak çıkış değeri olduğu söylenebilir. Gerçeğe uygun değer, iki kritik unsura dayanmaktadır. Bunlardan birincisi “olağan bir işlem”, ikincisi ise “piyasa katılımcıları”dır. Olağan işlem, “varlık ve yükümlülüklerin ölçüm tarihinden önce bir süre piyasa etkilerine maruz kaldığını ve bu varlık ve yükümlülükleri içeren işlemler için normal ve alışılmış pazarlama faaliyetlerinin gerçekleşmesine olanak sağlandığını varsayan bir işlemdir” (ACCA). Dolayısıyla olağan işlemin değerlendirme gününde yapılması

nın zorunlu olmadığı söylenebilir. Tanımın ikinci önemli bileşeni piyasa katılımcılarıdır. Standart, alıcı ve satıcıların zorunluluktan değil özgür iradeleriyle işlem yaptığını, dolayısıyla ekonomik faydalarını en üst seviyeye çıkarma güdüsüyle hareket ettiklerini varsaymaktadır. Bu varsayım, gerçeğe uygun değer tanımının çıkış fiyatı olarak yapılmasını sağladığı için önemlidir.

Tanım varsayımsal işlemlere imkân tanıdığı için, gerçeğe uygun değerın aktif bir piyasada yakın zamanda yapılan bir işleme dayanması gerekmemekte, tahminlerle belirlenebilmektedir. Varsayımsal bir işlemin fiyatı, karşılaştırılabilir bir varlığın fiyatında ayarlamalar yapılarak belirlenebileceği gibi bir modele de dayandırılabilir. Bir modelin kullanılması durumunda, modelde kullanılan varsayımlar veya girdi verileri gözlemlenebilir veya gözlemlenemeyebilir. Bütün bunlar potansiyel olarak gerçeğe uygun değer ölçümünün güvenilirliğini etkileyen unsurlardır. Bu nedenle standart, gerçeğe uygun değer ile ölçülen kalemlerin üç kategoriye ayrılmasını ve bunların dipnotlarda açıklanmasını gerektirmektedir. Seviye 1 girdileri aktif piyasalardan elde edilmekte ve en güvenilir ölçütler olarak görülmektedir. Seviye 2 girdileri, benzer varlık veya yükümlülükler için kote edilmiş piyasa fiyatları ve faiz oranları ya da getiri eğrileri gibi kote edilmiş fiyatlar dışındaki gözlemlenebilir girdilerdir. Seviye 3 ise, teorik modeller gibi gözlemlenemeyen girdilere dayanmakta ve yalnızca Seviye 1 veya Seviye 2 girdileri mevcut olmadığında kullanılabilir.

Muhasebe düzenlemelerinin ölçüm şeklinin yanı sıra ölçüm zamanını, yani hem ilk ölçümü hem de sonraki ölçümleri göz önünde bulundurması gerekmektedir. Muhasebe sisteminde ilk muhasebeleştirme sırasında, bir kalem tipik olarak giriş fiyatıyla ölçülür. Bununla birlikte, muhasebe düzenlemeleri esas olarak, ilk muhasebeleştirmeden sonraki ölçümlere dair rehberlik yapmaktadır. Finansal tablolarda bir unsurun başlangıçta nasıl ölçüleceğine dair fikir ayrılıkları olsa da en büyük tartışmalara neden olan konu sonraki ölçümlerdir (McDonough vd., 2020: 305). Örneğin, bir banka için finansal tablolarda kredilerin gerçeğe uygun değerlerinin korunması konusu, kredilerin ilk ölçümlerinin gerçeğe uygun değer üzerinden yapılıp yapılmaması konusundan daha büyük tartışmalar yaratmaktadır. Başlangıçta giriş fiyatı üzerinden ölçülen bir varlık veya borcun, raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değer üzerinden yeniden ölçülmesi durumunda, değer değişikliğinin finansal tablolara kaydedilmesi gerekmektedir. Bu durumda gerçeğe uygun değer muhasebesinde üç seçenek bulunmaktadır. Bunlar, net gelirin (kar veya zararın) bir bileşeni olarak kaydetmek, diğer kapsamlı gelirin bir bileşeni olarak kaydetmek veya doğrudan özkaynaklara yansıtmaktır. Bu bağlamda, gerçeğe uygun değerle raporlanan kalemlerin gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların işletmenin dönem kar veya zararını etkileme potansiyelleri nerede sınıflandırıldıklarıyla doğrudan bağlantılıdır.

3. TARİHİ MALİYET ESASINA KARŞI GERÇEĞE UYGUN DEĞER

Tarihi maliyet esası, amortisman, itfa ve değer düşüklüğü hesaplamalarıyla sonraki ölçümlerin yapıldığı bir giriş fiyatı ölçüm sistemine dayanmaktadır. Gerçeğe uygun değer muhasebesinin tarihi maliyet muhasebesiyle tam bir zıtlık içinde olmasını sağlayan noktalardan bir tanesi, bir çıkış işlemi olmaksızın çıkış değerlerinin tahakkuk edilmesidir (Penman, 2007: 34).

Bu iki yöntem arasındaki en çarpıcı ayırım noktalarından bir diğeri, finansal durum tablosu ve kar-zarar tablosunun işlevinde kendini göstermektedir. Gerçeğe uygun değer ölçümüne geçiş, finansal durum tablosunun rolünün varlık ve yükümlülüklerin değerinin ölçülmesi, gelir tablosunun rolünün ise hesap

dönemi boyunca varlıkların ve yükümlülüklerin değerlerindeki değişiklikleri yansıtmak olduğu inancını yansıtmaktadır (Ronen, 2008: 184).

Tarihi maliyet esasına göre, kar veya zarar tablosu, işletme ile girdi ve çıktı piyasaları arasında gerçekleşmiş işlemleri ve bu işlemler sonucunda elde edilen geliri özetlemesiyle yatırımcılara bilgi aktarmanın temel aracıdır (Ronen, 2008: 184). Bu anlamıyla, işletmenin mal/hizmet piyasalarında yaptığı işlemlerdeki başarısını ve yeterliliğini raporlamaktadır (Penman, 2007: 36). Dolayısıyla, bir dönemde oluşan kar (ya da zarar), gelecekteki kar (ya da zarar) tahmininde kullanılabilir. Gerçekleşmiş işlemlerin ve gelecekteki nakit giriş ve çıkışlarının tahakkuku, bilançoda varlıkların ve yükümlülüklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Gerçeğe uygun değer muhasebesinde ise, kar veya zarar tablosu değil finansal durum tablosu tüm varlık ve yükümlülükleri hissedarlara olan değeri üzerinden raporlayarak yatırımcılara bilgi aktaran temel finansal tablo haline gelmiştir. Kar veya zarar tablosu ise işletmenin bir dönemdeki değer değişikliğini, yani yönetimin hissedarlara değer katma konusundaki başarısını ve yeterliliğini raporlamaktadır (Penman, 2007: 36). Bir başka ifadeyle gelirler (ya da giderler), gerçeğe uygun değer ölçümlerinin yan ürünüdür ve değerlerin tesadüfi hareketlerine dayandıkları ölçüde gelecekteki değer değişikliklerini dolayısıyla gelecekteki karı (ya da zararı) öngörme potansiyelleri azalmaktadır (Ronen, 2008: 184). Öte yandan, kardaki dalgalanmalar risk değerlemesi açısından bilgilendiricidir.

3. GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÜZERİNE TARTIŞMALAR: ELEŞTİRİLER VE CEVAPLAR

Gerçeğe uygun değer, idealize edilmiş bir piyasa kavramına yani piyasaların eksiksiz ve tam rekabet dengesi içinde olduğu görüşüne dayanmaktadır. Bu piyasa koşullarında, tam bilgiye dayanan benzersiz bir piyasa fiyatı her varlık ve yükümlülük için mevcuttur ve bu fiyatın muhasebede değerlendirme ölçütü olarak kullanılmasında bariz bir çekicilik bulunmaktadır. Ancak bu ortam sadece idealize edilmiş bir dünyayı temsil etmekle kalmaz, aynı zamanda finansal raporlama açısından da herhangi bir anlamı yoktur. Bunun sebebi, tanım gereği, tam ve mükemmel piyasalarda faydalı bilginin maliyetsiz bir şekilde herkes tarafından gözlemlenebilmesidir (Bromwich, 1977: 592; Hitz, 2007: 336; Plantin vd., 2008a: 436). Finansal raporlamaya, asimetric bilgi ve işlem maliyetleri başta olmak üzere gerçek dünya piyasalarının eksiklikleri nedeniye ihtiyaç duyulmaktadır (Hitz, 2007: 337).

Gerçekte piyasalar kusurlu ve eksiktir ve bu nedenle tüm varlıklar ve yükümlülükler için ideal piyasa fiyatları mevcut değildir. (Barth & Landsman, 1995: 100; Whittington, 2010: 104, Whittington, 2015: 221; Bromwich, 1977: 592; Hitz, 2007: 336). Bu bağlamda, gerçeğe uygun değere yönelik eleştirilerin odağında “belirli bir piyasanın ne kadar etkili olduğu” sorusu yer almaktadır (Hayoun, 2019: 70; Whittington, 2015: 221). Gerçeğe uygun değer “derin ve likit piyasalar bağlamında” herkes tarafından en iyi ölçüm temeli olarak kabul edilmektedir. Derin ve likit olmayan piyasa koşullarında ise şüpheli hale geldiği ve güvenli tarihi maliyet esasını limanının gerekli olduğunu ileri sürenler bulunmaktadır (Hayoun, 2019: 70). Gerçeğe uygun değere yapılan açık veya üstü kapalı eleştiriler, öncelikle piyasa koşullarının bir türevi olarak uygulanabilirlik kapsamına odaklanmaktadır. Bu nedenle gerçeğe uygun değer ile ilgili endişeler kavramsal bir sorun olarak değil, uygulamadan kaynaklı sorunlar olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada gerçeğe uygun değer muhasebesine yöneltilen eleştiriler; finansal piyasaların yapısal ku-

surları, fiyatlarda oluşan yapay dalgalanmalar ve bulaşma etkisi, çıkış değerinin güvenilirliği ve doğrulanabilirliği, karda dalgalanma, ihtiyatlılıktan uzaklaşma, birlikte değer üreten varlıklar düzeyinde uygulanabilirliği, anlaşılabilirliğin azalması ve hatalı yönetsel kararlar olmak üzere 8 başlık altında toplanmıştır. Bu başlıklar altında, önce yöneltilen eleştiriler sonrasında ise gerçeğe uygun değer savunucuları tarafından bu eleştirilere verilen cevaplar yer almaktadır.

3.1. Finansal Piyasaların Yapısal Kusurları

Gerçeğe uygun değer teorisinde finansal piyasaların etkin olduğu varsayılmaktadır. Bu varsayım teknik olarak, söz konusu varlıkla ilgili tüm bilgilerin kote edilen fiyatlara yansımış olduğu anlamına gelmektedir. Ancak piyasa fiyatları ya da uzun vadeli bir faiz oranıyla bir varlığın beklenen getirilerinden hesaplanan tutar, varlığın temel değerine yakın bir tutar olmayabilmektedir. Bu durum, küçük piyasa kusurlarının veya tipik bilgi asimetrisinin değil, finansal piyasaların diğer piyasalardan farklı özelliklere sahip olmasının doğrudan bir sonucudur (Boyer, 2007: 781). Finansal piyasalar, satın alma öncesinde bilgi edinilebilen “araştırma mallarının” ve satın alma sonrasında bilgi edinilebilen “deneyim mallarının” aksine, psikolojik faktörlerden etkilenen, satın alma öncesi ve sonrasında bilgi edinilebilmesi güç olan “güven mallarının” işlem gördüğü pazarlardır ve gelecekle ilgili beklentiler tarafından yönlendirildikleri için doğaları gereği değişkendir (Spencer, 2000: 8; Şener, 2012: 182). Dolayısıyla, piyasa aktörlerinin stratejik davranışları, bir varlığın piyasa değerini temel değerinden uzaklaştırabilmektedir. Bu durum, işleyiş açısından finansal piyasaları diğer piyasalardan ayıran çok önemli bir farktır.

Bir yatırımcının bir hissenin değerini belirlerken faydalanabileceği iki farklı bilgi kaynağı bulunmaktadır. Yatırımcı, şirketten gelecekte beklenen kar akışının (temettülerin) bugünkü değerini hesaplayarak şirketin temel değerini tahmin edebilir ya da diğer yatırımcılar tarafından yapılan değerlemelerin bir araya gelmesiyle oluşan mevcut piyasa fiyatının faydalı bilgi sağladığını varsayar (Orléan, 2014). Birinci değerlendirme şeklinde, her yatırımcı, borsa değerlemesinden çok kendi değerlemesini dikkate alır ve yapılan tüm tahminlerin toplamı, kote edilen şirketin temel değerinin eşdeğerini sağlar. Ancak belirsizlik arttığında, yatırımcılar ortalama piyasa fiyatına kendi değerlemelerinden daha fazla ağırlık verme eğilimine girer. Bu durumda, bir eşik değere kadar, şirketin temel değeri bir merkez değer olmaktan çıkar ve fiyatlar, yatırımcıların aşırı karamsar ve aşırı iyimser görüşlerini ifade eden iki zıt değer etrafında salınır. Bu noktada finansal piyasalar, faydalı bilginin toplanmasında güvenilir bir kaynak olmaktan çıkar. Bu durum, yatırımcıların artık hisse senetleri üzerinde herhangi bir kişisel değerlendirme yapmaya çalışmadıkları, bunun yerine tamamen piyasa fiyatlarına güvendikleri ve piyasaya giderek daha da azalan miktarda bilgi aktardıkları gerçeğinin doğrudan bir sonucudur (Boyer, 2007: 782). Özetle, finansal piyasalarda oluşan değerlerin temel kaynağı, bir dizi belirsiz olay hakkındaki dağınık beklentilerdir ve bu beklentiler nadiren temel değere yaklaşır. Bu nedenle varlıkların değerlendirilmesinde piyasa fiyatlarının kullanılmasının, şirketin uzun vadeli ekonomik değeri ile mevcut finansal kotasyon arasında kalıcı bir farklılık oluşturma potansiyeli eleştirilmektedir (Boyer, 2007: 802).

Bu iddiaya karşılık, gerçeğe uygun değerlerin geleneksel tarihi maliyetlere dayalı rakamlara kıyasla firma değerinin daha doğru göstergeleri olduğunu savunanlar da vardır. Ampirik bir perspektiften bakıldığında, bir firmanın değerinin, varlıkların tarihi maliyetlerinden ziyade piyasa değerleri ile daha yakından ilişkili olduğuna dair tutarlı kanıtlar vardır (Barth vd., 2001; Landsman, 2006; Magnan, 2009).

Gözlemlenen piyasa fiyatlarının zaman zaman temel değerlerden sapması muhtemeldir. Ancak, tarihi maliyetler de varlıkların mevcut temel değerini yansıtmamaktadır. Dolayısıyla gerçeğe uygun değerleri kullanmamak bu soruna çözüm getirmemektedir. Burada cevaplanması gereken soru bu problemle nasıl başa çıkılacağıdır. Bu nedenle, her koşulda gerçeğe uygun değerleri kullanmak ve bu bilgiyi varlıkların temel değerleri hakkında ek açıklamalarla desteklemek en uygun çözüm olabilir (Laux & Leuz, 2009: 828).

3.2. Fiyatlarda Oluşan Yapay Dalgalanmalar ve Bulaşma Etkisi

Gerçeğe uygun değer muhasebesinin işlem fiyatlarına aşırı dalgalanma enjekte edip etmediği, bir başka deyişle sistemin özündeki bir durumu yansıtmaktan ziyade sadece bir muhasebe modelinin sonucu olan içsel bir dalgalanma ya da volatilité kaynağının ortaya çıkmasına yol açıp açmadığı, tartışılan bir diğer konudur (Plantin vd., 2008a: 3). Finansal piyasaların yapısal özellikleri sistemin temelinden kaynaklanan fiyat dalgalanmaları yaratabilmektedir. Ancak bazı durumlarda sistemsel unsurlarla açıklanamayan yapay fiyat dalgalanmaları oluşmakta ve gerçeğe uygun değerlerin bu durumu tetiklediği ileri sürülmektedir.

Gerçeğe uygun değer muhasebesinde bir şirketin varlıklarının değeri, diğer şirketlerin varlıklarını satmayı başardığı fiyatlara bağlıdır. Özellikle finansal kriz zamanlarında fiyatlar, piyasadaki aktif alıcılarda mevcut olan likidite miktarını yansıtır hale gelir ve varlığın temel değerinin göstergesi olmaktan uzaklaşır (Allen & Carletti, 2008: 359). Mevcut piyasa fiyatlarındaki düşüşler, varlıklarda değer düşüklüğü oluşturur. Bu durum sonucunda bazı şirketlerin varlıklarını temel değerlerinin altında fiyatlarla satmak zorunda kalmaları, piyasa fiyatlarını aşağıya çekmekte ve bu zorunlu satışlar sonucunda oluşan fiyatlar varlıklarını gerçeğe uygun değerle değerlemek zorunda olan diğer şirketleri de etkilemektedir (Allen & Carletti, 2008: 360; Plantin vd., 2008a; Laux & Leuz, 2009: 829; Magnan, 2009: 199). Bu satışlar sonucu, gözlemlenen işlem fiyatları ekonomik sistem tarafından gerekçelendirilenden daha fazla düşmekte ve bu durum diğer şirketler, özellikle de varlığa tutunmayı seçenler üzerinde olumsuz bir etki yapmaktadır. Bu olumsuz sonucu öngören bir şirket, varlığı satarak fiyat düşüşünden daha az etkilenme gayreti içine girse de bu satış sadece fiyat düşüşünü artırmaya hizmet edecektir. Özetle, likidite azlığı koşulları altında gerçeğe uygun değer muhasebesi, bozulmuş değerlerin özellikle finansal kurumların bilançolarına yayılmasını kolaylaştırmakta, finansal kırılganlık yaratmakta ve potansiyel olarak başarısızlık bulaşmasına neden olmaktadır (Allen & Carletti, 2008: 377; Magnan, 2009: 202; Laux & Leuz, 2009: 832; Erkuş & Akcan, 2013: 233).

Plantin vd. (2008a) gerçeğe uygun değerlerin etkisini Millenium Köprüsü örneğiyle anlatmaktadır. Londra'daki Millenium Köprüsü 2000 yılındaki milenyum kutlamalarının bir parçası olarak diğer asma köprülerde bulunan uzun destek sütunları olmaksızın yenilikçi bir “yanal süspansiyon” tasarımı kullanılarak inşa edilmiş bir yaya köprüsüdür. Köprünün açılışının yapıldığı günde yüzlerce kişi köprüye yönelmiş, ancak köprü sallanmaya başlamış, sallanmanın şiddetinden birçok kişi yan korkuluklara tutunmak zorunda kalmıştır. Köprü kapatılmış ve bu durumun sebebi araştırılmaya başlanmıştır. Köprüdeki insanlar uygun adım yürüyen askerler değildir. Dolayısıyla rastgele yürüyen yüzlerce kişi içinde bazılarının sola salınmasıyla oluşan etki, diğerlerinin sağa salınması ile dengelenmelidir. Ancak, insanların çevrelerine nasıl tepki verdikleri hesaba katıldığında başka bir tablo ortaya çıkmaktadır. Köprüdeki yayalar, köp-

rünün hareket şekline tepki vermiş, köprü hareket ettiğinde dengede durabilmek için doğal bir refleksle duruşlarını ayarlamışlardır. Herkesin “aynı anda” duruşunu ayarlamasıyla oluşan senkronize hareket, üzerinde durdukları köprüyü itmiş ve köprüünün hareketini arttırmıştır. Köprüdeki artan hareket, insanların duruşlarını daha sert bir şekilde ayarlamasına yol açmış, sonuçta sallantı daha da artmıştır. Başka bir deyişle, köprüünün sallanması kendi kendine beslenmiş, ilk şok (örneğin, hafif bir rüzgâr) gerçekleşikten uzun bir süre sonra bile sallantı güçlenerek devam etmiştir (Plantin vd., 2008a: 4).

Finansal piyasalar, bireylerin çevrelerinde olup bitenlere tepki verdiği ve bireylerin eylemlerinin sonuçları doğrudan etkilediği ortamın en iyi örneğidir. Millenium Köprüsü'nün üzerindeki yayalar fiyat değişikliklerine tepki veren aktörler, köprüde oluşan hareketler ise piyasadaki fiyat değişiklikleri gibidir. Fiyat değişiklikleri piyasa aktörlerinin tepki göstermelerine neden olmakta, piyasa aktörlerinin tepkileriyle hareket eden fiyatlar daha fazla tepki oluşturmakta ve bu durum böyle devam etmektedir. Fiyatlar, ekonomik aktörlerin eylemlerini tetiklerken, aynı anda ekonomik aktörlerin eylemlerini de yansıtmaktadır (Plantin vd., 2008a: 4). Gerçeğe uygun değer muhasebesi, herhangi bir fiyat değişikliğinin hemen bilançoda görünmesini sağlamaktadır. Yani piyasadaki fiyat değişimlerinde şirketler, özellikle bankalar, daha sık pozisyon değişikliği yapmakta ve piyasaya göre kendilerini ayarlamaktadırlar ve gerçeğe uygun değer muhasebesi, tamamının bunu aynı anda yapmasına yol açmaktadır (Plantin vd., 2008a: 4). Özetle, gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulayarak şirketler, değişken piyasa koşullarında bile belirli varlık ve yükümlülüklerin cari değerini yeniden değerlendirerek, bu varlık ve yükümlülüklerin değerinde büyük dalgalanmalar yaratma potansiyeline sahiptirler.

Tarihi maliyet esasında bir varlığın piyasa fiyatı tarihi maliyetinin üzerine çıktığında güdü satmak, fiyat düştüğünde ise almak yönündedir. Gerçeğe uygun değer muhasebesinde ise, fiyat yükseldiğinde güdü daha fazla satın almak yönünde oluşmaktadır. Gerçeğe uygun değerden kaynaklanan bu güçlendirici reaksiyon tartışmanın merkezinde yer almaktadır. Fiyatlar düştüğünde, yani aşağı yönlü piyasa koşullarında ise gerçeğe uygun değer muhasebesi şirketler üzerinde ek satış baskısı oluşturarak verimsiz satışlara yol açmakta ve bulaşma etkisiyle birlikte içsel fiyat dalgalanmaları yaratmaktadır (Plantin vd., 2008a: 6).

Gerçeğe uygun değer savunucuları ise, tarihi maliyetlerin kullanılması durumunda yatırımcıların daha sakın olacağına dair herhangi bir ampirik kanıt bulunmadığını öne sürmektedir. Hatta, mevcut piyasa fiyatları veya gerçeğe uygun değer tahminleri piyasaya açıklanmazsa piyasa reaksiyonlarının daha aşırı olması da mümkündür (Laux & Leuz, 2009: 828). Bir başka deyişle, şeffaflık eksikliğinin sorunları daha da kötüleştirme potansiyeli bulunmaktadır. Tarihi maliyet esaslı, fiyat sinyallerini göz ardı etmektedir (Magan, 2009: 202). Gerçeğe uygun değer ise güncel fiyatları temel alarak kayıpların erkenden fark edilmesini sağlamakta, krize yol açabilecek ya da büyüdüğü takdirde krizi daha şiddetli hale getirebilecek potansiyel sorunların gizlenmesini zorlaştırmakta ve böylece şirketleri uygun önlemleri geç olmadan almaya zorlamaktadır (Laux & Leuz, 2009: 832).

3.3. Çıkış Değerinin Güvenilirliği ve Doğrulanabilirliği

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de faydalı finansal bilginin temel niteliksel özelliklerinden bir tanesi gerçeğe uygun sunumdur ve gerçeğe uygun sunumun gereklerinden biri de hatasız sunum olarak belirtilmiştir (K. Ç. p. 2.13). Hatasız sunum, raporlanan bilginin önemli hata ve hileler

içermemesi, kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve kullanılmış olması anlamına gelmektedir (K.Ç. p. 2.18). Bir başka deyişle, tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir ve doğrulanabilir olması gerekliliğini ifade eder.

Gerçeğe uygun değer muhasebesi, güvenilir kaynaklar kullanılarak bir varlığın satın alma fiyatının ve ilgili edinme maliyetlerinin tam olarak ne olduğunu doğrulamanın mümkün olduğu tarihi maliyetle çarpıcı bir karışıklık oluşturmaktadır (Magnan, 2009: 196). Etkin ve şeffaf piyasalardan elde edilen değerlerin en doğru ölçüt olduğunu herkes kabul etmektedir. Ancak gerçeğe uygun değer hiyerarşisinde aşağı indikçe, takdir yetkisinin kullanımı ve finansal modellerin karmaşıklığı artmaktadır. Gözlemlenen piyasa fiyatlarına dayanan Seviye 1 ölçütleri objektif olarak değerlendirilebilmekte ve dolayısıyla güvenilirlik eşliğini karşılamaktadır. Bununla birlikte, Seviye 2 ve 3 endişe yaratmaktadır. Seviye 2, gözlemlenen girdi fiyatları ile ölçülen varlık veya borcun değeri arasındaki öngörülebilir ilişkilere dayalı gerçeğe uygun değer tahminlerini içermektedir. Bu anlamıyla, Seviye 2 girdileri, güvenilirlik açısından tarihi maliyet sistemi yaklaşımını hatırlatmaktadır (Penman, 2007: 41). Bu türetilmiş ölçütlerin güvenilirlik derecesi, gözlemlenen girdi fiyatları ile tahmini değer arasındaki uyumun derecesine bağlı olacaktır (Ronen, 2008: 186). Ölçüm hataları ve yanlış oluşturulmuş modeller, tahminlerin doğruluğunu tehlikeye atabilse de Seviye 2, Seviye 3 kadar tehlikeli değildir. Seviye 3, raporlayan işletmenin piyasa katılımcılarının varlık veya borcu fiyatlandırmada kullanacağı varsayımlarla ilgili kendi varsayımlarını yansıtan gözlemlenemeyen girdilerin kullanımına izin vermektedir.

Aktif bir piyasası olmayan varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde karmaşık ve subjektif modellerin kullanılması, yapılan değerlemenin güvenilirliğini ve doğrulanabilirliğini önemli ölçüde azaltmaktadır (Ball, 2006: 13; Watts, 2006: 57; Sellhorn & Stier, 2019: 582; McDonough vd., 2020: 309). Bu durumda yapılan değerlemeler, yönetimin çok sayıda iddiasına, piyasalara ilişkin varsayımlara veya değerlendirme modeli girdilerinin makullüğüne dayamaktadır ve bunların tümü, farklı güvenilirlik ve doğrulanabilirlik seviyelerine sahiptir (Kothari vd., 2010: 255; Sellhorn & Stier, 2019: 573; Magnan, 2009: 196). Değerlerin işletme yönetimi tarafından subjektif olarak belirlenmesi, özellikle bunların uzun vadeli tahminlere dayandırılması, kasıtlı olsun ya da olmasın hem finansal durum hem de kâr zarar tablosunda önemli bozulmalara neden olabilmektedir (Ronen, 2008: 186; Magnan, 2009: 196; Penman, 2007: 41; Özcan & Kepçe, 2021: 34; Özcan, 2022: 114). İşletmelerin kendi varsayımlarını kullanması, önceden belirlenen kar tutarlarıyla sonuçlanan tahminlerin önünü açmakta, rakamların manipüle edilerek yatırımcıların ve kredi verenlerin yanlış yönlendirilme ihtimalini artırmaktadır (Penman, 2007: 41). Özetle, gerçeğe uygun değer tahminlerinin, özellikle Seviye 3 girdilerinin doğrulanamaması, finansal bilginin yatırımcılar açısından faydasını ve ihtiyaca uygunluğunu olumsuz yönde etkileyebilmektedir (Hitz, 2007: 339; Sellhorn & Stier, 2019: 582; Penman, 2007: 41).

Bu eleştirilere esas olarak kavramsal çerçevede cevap verilmektedir. Bazı durumlarda, faydalı bilginin sağlanabilmesi için temel niteliksel özellikler arasında bir dengeleme yapılması gerekebilir. İhtiyaca uygun bilgi, yüksek düzeyde bir ölçüm belirsizliği içeriyorsa gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamayacağı tartışmalı olabilir. Bu durumda, finansal tablolara bu tahminin yansıtılması ve belirsizliklere ilişkin bilgilerin ayrıca verilmesi gerekmektedir (K.Ç. p. 2.22). Firmaların gerçeğe uygun değerleriyle ölçülen kalemler için, ölçümde hangi seviye girdilerinin kullanıldığı, kullanılan değerlendirme teknikleri ve ölçümün duyarlılık analizi dahil olmak üzere kapsamlı açıklamaları dipnotlarda vermeleri gerekmekte-

dir. Bu bağlamda, ölçüm tahminleri detaylı dipnotlarla desteklenmektedir ve gerçeğe uygun değer bilgilerinin faydası, genellikle finansal tablo kullanıcılarının ilgili dipnotlar yoluyla sağladıkları bilgilerle doğrudan bağlantılıdır (McDonough vd., 2020).

Ayrıca, çeşitli tahminlerde bulunmak finansal tablo hazırlama sürecinin kaçınılmaz bir parçasıdır. Nakit esasının dışında herhangi bir muhasebe yöntemi mutlaka tahminler içerir. Hangi değerlendirme sistemi kullanılırsa kullanılsın, geleceğe yönelik nakit akışları, üretim sürecindeki girdi fiyatları, döviz kurları, faiz oranları, vergi oranları gibi unsurlar tahmin edilecektir. Bu bağlamda, tarihi maliyet esasında da tahminler ve modeller kullanılmaktadır. Kaldı ki, tarihi maliyet esasında değer düşüklüğü testi daha az katıdır ve gerçeğe uygun değer muhasebesinden daha fazla takdir yetkisi sunmaktadır (Laux & Leuz, 2009: 832). Bir yönetici, hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın muhasebe tutarlarını manipüle etmenin bir yolunu bulabilir. Bu nedenle, muhasebe standartları yalnızca izin verdikleri takdir yetkisine göre değerlendirilmemelidir (Barth & Taylor, 2010: 32).

3.4. Karda Dalgalanma

Gerçeğe uygun değer yaklaşımında işletmenin normal faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan gelir ve giderlerin yanı sıra önemli büyüklükte gerçeğe uygun değer kazanç ve kayıpları da ortaya çıkmaktadır. Yeniden ölçüm sonuçlarının doğrudan net kara yansıtılması, yani gerçeğe uygun değer değişimlerinden kaynaklanan gerçekleşmemiş gelirlerin ve giderlerin gelir tablosunda raporlanması kardaki oynaklığı artırmaktadır. Dolayısıyla, gerçeğe uygun değer muhasebesinde, yükselen piyasa koşullarında tarihi maliyet sistemine kıyasla çok daha yüksek kâr tutarlarına ulaşılabilmektedir. Bunun sonucu olarak da düşüş döneminde raporlanan kârda oluşan müteakip azalış daha da dramatik hale gelmekte, dönemler arasında faaliyet sonuçlarında büyük dalgalanmalar görülebilmektedir. (Laux & Leuz, 2009; Magnan, 2009: 198). Özellikle finans sektöründe faaliyet gösteren şirketlerinin bilançoları büyük oranda piyasadaki dalgalanmalardan çok etkilenen finansal araçlardan oluştuğu için, aşağı yönlü piyasa koşullarında oluşan değer düşüklüğü zararları, bu şirketlerin dönemi zararlar kapatmalarına yol açabilmektedir (Parlakaya & Çetin, 2010: 81). İşletmenin varsayımlarıyla oluşturulmuş modellere dayanan verilerin kullanılması, durumu daha da karmaşık hale sokabilmekte, raporlanan sonuçlar geniş bir hata payına veya takdir yetkisine tabi olabilmektedir. Bu durum, işletmenin gelecekteki kârlılığının tahminini de oldukça zorlaştırmaktadır. Kardaki bu oynaklığın yönetimin kontrolü dışında olduğu ve şirketin performansını doğru yansıtmadığı iddia edilmektedir.

Gerçeğe uygun değer muhasebesine ilişkin en yaygın eleştirilerden biri olan kardaki dalgalanmalar, standart koyucular tarafından gerçeğe uygun değer en güçlü yönlerinden biri olarak görülmektedir. Standart koyucular, iş hayatının tekdüze olmadığını, inişler, çıkışlar, dalgalanmalar ve düzensizliklerin ortaya çıkmasının kaçınılmaz olduğunu ifade ederek, ortaya çıkan kazanç veya kayıpların normal olduğunu ve bunların olduğu gibi raporlanması gerekliliğini vurgulamaktadır. Ayrıca, gerçeğe uygun değer muhasebesi, bir şirketin raporlanan net karını manipüle etme yeteneğini sınırlamaktadır (Arı & Yılmaz, 2015: 152). Bir başka deyişle, karda oluşan dalgalanmalar, yöneticilerin kâr tutarlarını düzgün bir eğilim ile raporlama girişimlerinin ve kar yönetimi amaçlı varlık satışına yönelik teşviklerin azaldığı anlamına gelmektedir (Hague, 2007: 39). Tarihi maliyet esası, kar yönetimi amaçlı varlık satışlarını teşvik edici unsurlar barındırmaktadır. Tarihi maliyet esasında varlıkların değerlerinde oluşan artışlar dönemsel

olarak dikkate alınmadığından bu varlıklar “uygun zamanda” satılarak karın dönemler boyunca istikrarlı bir şekilde raporlanması sağlanabilmektedir. Gerçeğe uygun değer muhasebesinde ise bir dönemde gerçekleşen gerçeğe uygun değer değişikliklerinden kaynaklı kazanç veya kayıplar o dönemin sonunda raporlanmakta, varlığın fiili olarak satışı gerçekleştiğinde satıştan elde edilen kazanç veya kayıp gerçeğe uygun değere dayanmakta, dolayısıyla satışın gerçekleştiği dönemin tablolarında raporlanan kazanç veya kayıp büyük rakamlara ulaşmamaktadır.

Ayrıca, tarihi maliyetler varlıkların değerlerini olduğundan düşük gösterdiğinden, şirketler yakın zamanda değer kazanmış varlıklarını satmayı uygun bulmaktadır. Bir başka deyişle muhasebe değerlerindeki durağanlık varlık değerleri yükseldiğinde şirketleri satışa teşvik etmekte ve tarihi maliyet yöntemi verimsiz satışlara yol açmaktadır (Plantin vd., 2008a: 439; Plantin vd., 2008b: 5; Laux & Leuz, 2009: 829; Arı & Yılmaz, 2015: 149). Bu sorunun uygulamadaki önemi göz ardı edilmemelidir. Gerçeğe uygun değer kötü zamanlarda verimsiz satışlara yol açabilmektedir, ancak tarihi maliyet rejimi özellikle iyi zamanlarda verimsiz hale gelmektedir (Plantin vd., 2008b: 6).

3.5. İhtiyatlıktan Uzaklaşma

Muhasebenin temel ilkelerinden biri olan ihtiyatlılık, finansal tabloların kötü haberleri öngörmesi şeklinde özetlenebilir. Bu bakış açısına göre, bir işlem fiilen sonuçlanmadan önce bir varlığın kalıcı bir değer düşüklüğüne uğradığına hükmediliyorsa veya ekonomik koşullar bir varlığın değerini geri kazanamayacağını gösteriyorsa varlığın değeri kalıcı olarak düşürülür ve bu koşullar değişse bile varlık gelecekte yukarı doğru yeniden değerlendirilemez. Yine ihtiyatlılık perspektifine göre, iyi haberler ancak gerçekleştikten sonra tablolara yansıtılabilir. Örneğin, bir varlığın değerindeki artışın etkisi sadece varlığın gerçekten satılması durumunda şirketin finansal tablolarında yer bulur. Buna karşılık, gerçeğe uygun değer perspektifinde hem gerçekleşmiş hem de gerçekleşmemiş kayıp ve kazançlar finansal tablolarda muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca, önceden değer düşüklüğüne uğramış varlıklar yukarı doğru yeniden değerlendirilebilmektedir. İhtiyatlılığın ortadan kaldırılması, doğrulanamayan gelecekteki nakit akışlarının sermayeye katılmasına yol açmaktadır. Ayrıca, gerçekleşmemiş gerçeğe uygun değer tahminlerini içeren kazançlara dayalı olarak kar payı ödemesi yapmanın önemli maliyetler oluşturabileceği de ileri sürülmektedir (Watts, 2003: 214; Magnan, 2009: 197). Bu durumun kazançların doğru raporlanmasını engellediği, işletmeye ilişkin risk değerlendirmesini bozduğu ve yanlış performans değerlemelerinin önünü açtığı öne sürülerek gerçeğe uygun değer eleştirilmektedir.

Muhasebe literatürü, muhasebenin muhafazakar ve buna bağlı olarak da ihtiyatlı olması gerektiği fikrini büyük ölçüde desteklemektedir. Ancak, öncesinde güvenilir finansal tabloların bir niteliği olarak ele alınan ihtiyatlılık kavramı, 2010 yılında yapılan revizyonlarla IASB ve FASB tarafından kavramsal çerçeveden çıkarılmıştır. Bu değişikliğin gerekçesi, ihtiyatlılığın finansal raporlamanın arzu edilen bir özelliği olmaması, gizli yedekler yaratılması yoluyla finansal tabloların tarafsızlığını yok etme potansiyeli taşımasıdır. Bu bağlamda ihtiyatlılığın kavramsal çerçevede tanımlanması, bu uygulamaları teşvik eden bir unsur olabilecektir (Kaya & Akbulut, 2018: 175). Bu durum önemli tartışmalara yol açmış ve sonuçta ihtiyatlılık kavramı yeni metne (Sürüm 2018’e) dahil edilmiştir. Yeni kavramsal çerçevede gerçeğe uygun sunumun özelliklerinden bir olan tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde tarafsızlığın olmadığı sunum şeklinde tanımlanarak (K.Ç., p. 2.15) tarafsızlığın ihtiyatlı davranışla

desteklendiği vurgulanmıştır (K.Ç., p. 2.16).

İhtiyatlılık, pek çok kişi tarafından finansal tabloların güvenilirliğine katkıda bulunan bir unsur olarak düşünülse de her zaman tartışmalı bir kavram olmuştur. İhtiyatlılığın, finansal tabloların sağlanması gereken tarafsız sunumla çelişebileceği de yapılan eleştirilerden biridir. Tarafsızlık ilkesi, gelirlerle giderlere aynı şekilde davranılmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda gelirlerin tahakkukunda giderlere kıyasla çok daha yüksek bir doğrulama eşiğinin uygulanması, finansal raporlamada yanlılığa neden olabilmektedir. Ancak, bir başka bakış açısından, tarafsızlık ve ihtiyatlılık birbiriyle çelişen değil birbirini tamamlayan kavramlardır. Finansal tabloların bir şirketin finansal sonuçlarını herhangi bir sistematik önyargı olmaksızın “tarafsız” temsil etmesi arzu edilir. Bu da “iyimser bir önyargının tehlikelerinden kaçınmak, aynı zamanda kötümser bir önyargının eşit derecede zarar verici sonuçlarını ortaya koymamak” anlamına gelmektedir (Cooper, 2015: 2; Barker, 2015: 536). Bu anlamıyla ihtiyatlılık, her açıdan önyargılardan uzaklaşmayı sağlamakta ve tarafsızlığı desteklemektedir.

Gerçeğe uygun değer muhasebesinin, bazı koşullar altında, süreklilik varsayımıyla çelişecek ölçüde fazla ihtiyatlı olabileceğine dair alternatif bir görüş de vardır. Gerçeğe uygun değerın çıkış değeri olarak tanımlanması, zımnen işletmenin her raporlama döneminin sonunda varlıklarını aynı anda piyasa fiyatları veya oluşturulmuş modellerden türetilmiş tahmini fiyatlar üzerinden sattığını varsaymaktadır. Tasfiye bilançosunun hazırlanma mantığı bundan çok farklı değildir (Benston, 2008). Bu bakış açısıyla gerçeğe uygun değer muhasebesinin aşırı ihtiyatlı olduğu da iddia edilebilir.

3.6. Birlikte Değer Üreten Varlıklar Düzeyinde Uygulanabilirliği

Finansal varlıklar ve duran varlıklar nitelik olarak farklılık gösterirler. Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar kalemleri arasında potansiyel olarak sinerji bulunurken, bu tür birleştirici etkilerin finansal varlıklar arasında ortaya çıkması pek olası değildir. Bazı varlık kalemleri arasında sinerjinin varlığı, işletme varlıklarının münferit gerçeğe uygun değerlerinin toplamının, birlikte ortaya koydukları faaliyetlerin toplam değerinin iyi bir temsili olup olmadığı sorusunu gündeme getirmektedir (Sellhorn & Stier, 2019: 574; Penman, 2007: 40; Hayoun, 2019: 70). Bir varlığın işletmeye katkısı diğer bazı varlıklarla bir ilişkinin sonucu olarak ortaya çıkıyorsa, gerçeğe uygun değerın o varlığı ölçmek için uygun olmayabileceği öne sürülmektedir.

Bu eleştiriye cevap standart metninde yer almaktadır. Standart uyarınca, finansal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde, piyasa katılımcısının bu varlığı en iyi ve en üst seviyede kullanarak veya bu şekilde kullanacak başka bir piyasa katılımcısına satarak ekonomik fayda sağlayabileceği dikkate alınır. Finansal olmayan varlığın en iyi ve en üst seviyede kullanımı, varlığın diğer varlıklarla birlikte grup olarak kullanılmasyla ya da diğer varlık ve borçlarla birlikte kullanılmasyla piyasa katılımcılarına azami değeri sağlayabilir. Bu durumda, söz konusu varlık ve borçların piyasa katılımcılarında bulunduğu ve varlığın bu şekilde kullanıldığı varsayımıyla, varlığın gerçeğe uygun değeri varlığın satışına ilişkin cari bir işlemde oluşacak fiyattır (UFRS 13, p. 31-33). Dolayısıyla, gerçeğe uygun değer ölçümünde, varlıklar arasındaki sinerji etkisi dikkate alınmaktadır.

3.7. Anlaşılabilirliğin Azalması

Gerçeğe uygun değer yaklaşımıyla hazırlanan finansal tabloların anlaşılabilirliği, gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpların dahil edilmesinden kaynaklı olarak azalabilmektedir. Finansal tablo kullanıcıları gerçekleşmiş kazanç ve kayıplarla gerçekleşmemiş kazanç ve kayıpları ayırt etmekte, buna bağlı olarak da işletmenin performansını yorumlamakta zorlanabilmektedir. Örneğin, satışlar ve esas faaliyetlerinin kârlılığı açısından iyi bir yıl geçiren bir işletmenin, varlıklardaki değer düşüklüğü nedeniyle düşük kâr, hatta zarar raporlamasının anlaşılması kolay değildir. Penman (2007: 34) bu durumu “kaliteli kar” kavramının kaybolması olarak ifade etmektedir.

İşletmenin finansal borçlarındaki kredi riskinden kaynaklı değişimler bu duruma örnek olarak verilebilir. İşletmenin finansal borçlarının gerçeğe uygun değerlerinde, kendi kredi riskindeki değişikliklerden kaynaklanan herhangi bir değişiklik ayrı olarak muhasebeleştirilmeli ve tablolarda açıklanmalıdır. İşletme, kendi kredi değeri düştüğü için finansal borçlarının gerçeğe uygun değerinin azalması sonucunda kazanç; tam tersi durumda, yani kredi değeri yükseldiğinde ise borçların gerçeğe uygun değeri yükseldiği için gider raporlamaktadır (Novoa vd., 2009: 8; McDonough vd., 2020: 327; Mugan & Hacıhasanoğlu, 2010: 15). Bir başka deyişle, firmanın temel finansal durumu kötüleştikçe borçlar azalmakta, finansal durumu iyileştikçe borçlar artmaktadır ve bu sonuçların yatırımcılara açıklanması zordur (Chasteen & Ransom 2007: 120; McDonough vd., 2020: 327). Bu, kazançlar ve kayıplar, tipik yorumlama mantığının dışında olduğu için eleştirilmektedir.

Gerçeğe uygun değer savunucularına göre ise finansal raporların tablo kullanıcıları tarafından anlaşılabilmesi için varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Tablo kullanıcıları, işletmenin bilançosunda yer alan bir varlık kaleminin tutarının o varlığın değeri olduğunu ve bu tutarın, varlığın satılması durumunda oluşacak nakit girişinin eşdeğeri olduğunu düşünürler. Tablo kullanıcılarının görmek istedikleri bu bilgi tarihi maliyetler tarafından değil gerçeğe uygun değerler tarafından sağlanmaktadır. Ayrıca, gerçeğe uygun değer muhasebesiyle hazırlanmış finansal tablolar daha karşılaştırılabilir bilgi vermektedir. Tüm kalemler güncel değerleriyle tablolarda yer aldığı için, işlem tarihinden bağımsız olarak benzerlikler ve farklılıklar kolaylıkla anlaşılabilmekte, farklı işletmelerin ya da aynı işletmenin farklı tarihlerde gerçekleştirdiği işlemler arasındaki karşılaştırmalar herhangi bir düzeltmeye ihtiyaç duyulmaksızın yapılabilmektedir (Pamukçu, 2011: 91; Akgün, 2016: 142).

3.8. Hatalı Yönetmel Kararlar

Tarihi maliyet esası, bir dönemdeki gelirlerin ve giderlerin uygun şekilde eşleştirilmesine dayanır ve girdilerin satın alınarak, dönüştürülerek ve çıktıyı oluştururken harcanandan daha yüksek bir tutar karşılığında satılarak oluşan katma değeri yansıtmaktadır. İşletmelerin temel amacı esas faaliyetlerinden kar elde etmektir. Dolayısıyla işletme açısından önemli olan, esas faaliyetlerden ne kadar gelir elde edildiğinin ve bu geliri elde edebilmek için ne kadar gidere katlanıldığının belirlenmesidir. Bu bakış açısıyla varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişimler son derece önemsiz bir hal almaktadır.

Gerçeğe uygun değere geçiş, tarihi maliyet esasının güçlü yönü olan esas faaliyetlerden değer yaratımının kaynağının ortadan kalkmasına, sermayenin tahsisine ilişkin olarak uzun dönemde kârlılık düzeyine ve istikrarına zarar verecek bir dizi kararlar alınmasına neden olabilir. Tarihi maliyetler, fiili işlemleri

kaydedip fiili değer yaratımını izlemekte, şirketin tasfiye değerini göstermemektedir. Gerçeğe uygun değer ise, tam tersi stratejiyle her an bir tasfiye değeri vermekte, bir başka deyişle, işletmenin sürekliliğinin fırsat maliyetini, yani varlıkları satmamakla vazgeçilen faydaları yansıtmaktadır. Bu bağlamda gerçeğe uygun değer, işletme varlıklarını, gerçekleşme ihtimali oldukça düşük olan firmanın bugün tasfiye edilmesi durumundaki tutarlarla değerleyerek, değer yaratma sürecini gizlediği ileri sürülmektedir (Boyer, 2007: 802; Ronen, 2008: 186). Bu durum yöneticilerin zaman tercihlerinde ve karar alma sürelerinde değişikliğe neden olarak, kısa vadeli yatırımlara yönelmelerine ya da kısa sürede sonuç verecek faaliyetlere öncelik tanımalarına yol açabilmektedir. Gerçeğe uygun değer muhasebesinin finansal yönetime verdiği öncelik, işletmenin Ar-Ge, insan kaynakları yönetimi gibi kârlılığını uzun vadede gösterebilecek fonksiyonlarının geri plana atılmasına yol açabilmekte ve işletmenin uzun vadeli performansına ve sürekliliğine zarar verebilmektedir (Boyer, 2007: 795).

Gerçeğe uygun değer savunucuları, yöneticilerin aldığı yanlış kararların sorumluluğunun sisteme yüklenemeyeceğini ifade etmektedirler. Başarılı yöneticiler, aldıkları kararların kısa, orta ve uzun vadedeki olası sonuçlarını öngörebilmelidir. Dolayısıyla başarılı bir yönetici işletmeye uzun vadede zarar verme pahasına kısa vadede fayda sağlayacak bir karar almaz. Yöneticiler, kasıtlı ya da değil, yanlış kararlar verebilirler. Bu durumun sorumlusu kullanılan yöntem değil yöneticilerin kendisidir.

Ayrıca, işlem fiyatlarını yansıtan gerçeğe uygun değer, şirketin risk profiline ilişkin daha iyi bilgi vermektedir. Dolayısıyla yatırımcıların daha iyi bir piyasa disiplinine sahip olmaları ve şirketin kararları üzerinde düzeltici önlemlerin alınmasını sağlamaları mümkün olmaktadır. Son yılların muhasebe skandalları, gerçeğe uygun değer muhasebesi taraftarlarının ellerini daha da güçlendirmiştir. Gerçeğe uygun değer muhasebesi, bir firmanın hesaplarının karanlık köşelerine ışık tutarak yöneticilerin şüpheli uygulamalarını engellemektedir. Bu bağlamda, iyi kurumsal yönetim ve gerçeğe uygun değer muhasebesi aynı madalyonun iki yüzü olarak görülmektedir (Plantin vd., 2008a: 2).

4. SONUÇ

Gerçeğe uygun değerın olası problemlerini tartışırken, alternatifini de dikkate almak gerekmektedir. Sisteme ilişkin uygulama sorunlarının bulunması, tarihi maliyetlerin daha iyi olduğunu göstermez. Zaman zaman, gerçeğe uygun değer ihtiyaca uygun bilgileri veremeyebilir, ancak çoğu durumda tarihi maliyetler de faydalı bilgi sağlayamamaktadır. Tarihi maliyet esaslı, geçmiş işlem fiyatlarına dayanmaktadır ve bu nedenle güncel fiyat sinyallerine duyarsızdır. Varlıkların güncel temel değerini yansıtmadığı için verimsiz kararlara neden olur. Gerçeğe uygun değer ise, piyasa fiyatlarını kullanarak tutarları güncel değerlerine getirir, ancak bunu yaparken bu bilgiyi bozar. Bu durumda seçenekler, eski bilgiye dayanmak ya da yeni bilginin bozuk versiyonuna dayanmaktır (Plantin vd., 2008a: 5). Temel değerleri yansıtan güncel bilgilerin çarpıtılmamış, gerçek bir resmine sahip olma idealine ulaşmak mümkün değildir. Nitekim tartışılması gereken konu, tarihi maliyetlere dayalı bir muhasebe sistemi ile gerçeğe uygun değer muhasebesi arasında bir seçim yapmak değildir, çünkü ikincisinin benimsenmesine zaten karar verilmiştir. Dolayısıyla yapılması gereken, gelecekteki olası sorunları önlemek için gerçeğe uygun değerın dezavantajlarını ve zayıflıklarını değerlendirmektir.

Gerçeğe uygun değerın, ulusal organlar ya da Avrupa Birliği gibi uluslarüstü bir kuruluş tarafından değil uluslararası bir özel kuruluş olan IASB tarafından oluşturulmuş olması, muhasebenin temel amacının

artık ulusal vergi organlarına değil, uluslararası finans topluluğuna hizmet etmek olduğunu açık bir şekilde göstermektedir. Finansal liberalleşme ve küreselleşmeyle birlikte, şirket kavramı, mal/hizmet piyasalarının ve finansal piyasaların rolleri ve muhasebenin amacı büyük bir revizyona uğramıştır. Bu doğrultuda benimsenen gerçeğe uygun değer, muhasebe standartlarının oluşturulmasında finansal piyasaların ve yatırımcıların önceliğini açıkça göstermektedir. Bu nedenle, gerçeğe uygun değer muhasebesi, ekonomik ve sosyal ilişkileri etkileyen bir dizi büyük dönüşümün parçasıdır. Gerçeğe uygun değer, şirket kavramındaki, yöneticiler, kredi verenler ve çalışanlar arasındaki sosyal ittifaklardaki kapsamlı yapısal değişikliklerin yalnızca bir bölümüdür. Artık yöneticilerin temel görevi işletmenin mal/hizmet pazarındaki gücünü optimize etmek değil, yatırımcıların şirketin geleceğine ve kârlılığına güven duymalarını sağlamaktır. Yatırımcı bakış açısı, yani şirketin aynı anda hem yöneticilerin kararlarını kontrol etme hakkına hem de hisselerini satarak ortaklıktan çıkma olanağına sahip olan yatırımcıların mülkiyetinde olan bir tüzel kişilik olması, şirket tanımında ön plandadır. Mal/hizmet piyasalarına kıyasla finansal piyasalar daha baskın durumdadır ve karın, finansal piyasaların gelişimine bağlı olarak çeşitli varlıkların aktif bir şekilde yönetiminden elde edildiği varsayılmaktadır. Bu gelişmelerin şirketlerin kurumsal tasarımlarında değişim yaratması kaçınılmazdır.

Gerçeğe uygun değer muhasebesi, finansal tabloların hazırlanmasında muhasebecilerin göreceli rolünü de etkilemektedir. Gerçeğe uygun değerden türetilen varlıklar ve yükümlülükler genellikle aktüerler, değerlendirme uzmanları ve finans mühendisleri gibi profesyonellerin uzmanlığını gerektirmektedir ve bu bağlamda muhasebecilerin ikincil bir role sahip olmaları daha olasıdır. Bu durum, muhasebecilerin bu yeni finansal raporlama gerçekliğinde ihtiyaç duydukları yetkinliklere ilişkin soruları da gündeme getirmektedir.

KAYNAKÇA

- AAA Executive Committee. (1936). A tentative statement of accounting principles affecting corporate reports. *The Accounting Review*, 11(2), 187-191.
- ACCA. *IFRS 13, Fair Value Measurement*. <https://www.accaglobal.com/lk/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/strategic-business-reporting/technical-articles/ifrs-13.html>
- Akgün, A. İ. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda tarihi maliyet muhasebesinden gerçeğe uygun değere yöneliş. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 127-153.
- Allen, F. & Carletti, E. (2008). Mark-to-market accounting and liquidity pricing. *Journal of Accounting and Economics*, 45, 358-378.
- Arı, M. & Yılmaz, R. (2015). Avantaj ve dezavantajları açısından gerçeğe uygun değer ile maliyet değeri muhasebesinin karşılaştırmalı olarak incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 165, 147-159.
- Ball, R. (2006). International financial reporting standards (IFRS): Pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36(Supplement), 5-27.
- Barker, R. (2015). Conservatism, prudence and the IASB's conceptual framework. *Accounting and Business Research*, 45(4), 514-538.
- Barth, M. E., Beaver, W. H. & Landsman, W. R. (2001). The relevance of the value relevance literature for accounting standard setting: Another view. *Journal of Accounting and Economics* 31(1-3), 77-104.
- Barth, M. E. & Landsman, W. R. (1995). Fundamental issues relating to using fair value accounting for financial reporting. *Accounting Horizons*, 9(4), 97-107.
- Barth, M. & Taylor, D. (2010). In defense of fair value: Weighing the evidence on earnings management and asset securitizations. *Journal of Accounting and Economics*, 49(1-2), 26-33.
- Benston, G. J. (2008). The shortcomings of fair-value accounting described in SFAS 157. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(2), 101-114.
- Boyer, R. (2007). Assessing the impact of fair value upon financial crises. *Socio-Economic Review*, 5, 779-807.
- Bromwich, M. (1977) The use of present value valuation models in published accounting reports. *Accounting Review*, 52(3), 587-596.
- Chambers, R. J. (1964). Measurement and objectivity in accounting. *The Accounting Review*, 39(2), 264-274.
- Chasteen, L. G. & Ransom, C. R. (2007). Including credit standing in measuring the fair value of liabilities - Let's pass this one to shareholders. *Accounting Horizons*, 21(2), 119-135.
- Cooper, S. (2015). *A tale of 'prudence'*. IFRS Foundation. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/resources-for/investors/investor-perspectives/investor-perspective-jun-2015.pdf>
- Erkuş, H. & Akcan, A. (2013). Finansal kriz gerçeğe uygun değer ve bir araştırma. *Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(10), 226-241.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü) [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10380/TFRS-2022-Seti-\(Mavi-Kitap\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10380/TFRS-2022-Seti-(Mavi-Kitap))
- Hague, I. P. N. (2007). The case for fair value. P. Walton (Ed.), *The Routledge companion to fair value and financial reporting* (ss. 32-45) içinde. Routledge.
- Hayoun, S. (2019). How fair value is both market-based and entity-specific: Their reducibility of value constellations to market prices. *Accounting, Organizations and Society*, 73, 68-82.

- Hitz, J-M. (2007). The decision usefulness of fair value accounting – A theoretical perspective. *European Accounting Review*, 16(2), 323-362.
- Ijiri, Y. (1980). Review of an introduction to corporate accounting standards. *The Accounting Review*, 55(4), 620-628.
- Kaya, İ. & Akbulut, D. H. (2018). İhtiyatlılık kavramı üzerine yeniden düşünmek: Teorik ve ampirik literatürden kanıtlar. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(Özel Sayı), 173- 202.
- Kothari, S. P., Ramanna, K., & Skinner, D. J. (2010). Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 246–286.
- Landsman, W. R. (2006). *Fair value accounting for financial instruments: Some implications for bank regulation*. Bank for International Settlements Paper.
- Laux, C. & Leuz, C. (2009). The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 826-834.
- Magnan, M. L. (2009). Fair value accounting and the financial crisis: Messenger or contributor? *Accounting Perspectives*, 8(3), 189-213.
- McDonough, R., Panaretou, A., & Shakespeare, C. (2020). Fair value accounting: Current practice and perspectives for future research. *Journal of Business, Finance & Accounting*, 47(3-4), 303-332.
- Mugan, C. Ş. & Hacıhasanoğlu, E. (2010). Gerçeğe uygun değer ve kriz: Tartışmalı ilişki. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 2010 (1), 1-23.
- Orléan, A. (2014). *The empire of value: A new foundation for economics*. MIT Press.
- Özcan, İ. & Kepçe, N. (2021). Gerçeğe uygun değer muhasebesinin kazanç kalıcılığına etkisi. *Mali Çözüm*, 31(167), 13-38.
- Özcan, İ. (2022). Mevduat bankalarında gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin içerik analizi ve kazanç oynaklığına etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(1), 109-131.
- Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe uygun değer muhasebesi ve finansal tablolara etkisi. *Mali Çözüm*, 21(103), 79-95.
- Parlakkaya, R. & Çetin, H. (2010). Gerçeğe uygun değer muhasebesi finansal krizlerin sebebi mi yoksa habercisi mi? *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 3(2), 75-85.
- Paton, W. A. & Littleton, A. C. (1940). *An introduction to corporate accounting standards*. Monograph no. 3. American Accounting Association.
- Penman, S. H. (2007) Financial reporting quality: Is fair value a plus or a minus? *Accounting and Business Research*, 37(1), 33-44.
- Plantin, G., Sapra, H., & Shin, H. S. (2008a). Marking-to-market: Panacea or Pandora's box? *Journal of Accounting Research*, 46, 435–460.
- Plantin, G., Sapra, H., & Shin, H. S. (2008b). *Fair value accounting and financial stability*. Research Paper No. 08-15. The University of Chicago Graduate School of Business.
- Ronen, J. (2008). To fair value or not to fair value: A broader perspective. *ABACUS*, 44(2), 181-208.
- Sellhorn, T. & Stier, C. (2019). Fair value measurement for long-lived operating assets: Research evidence. *European Accounting Review*, 28(3), 573-603.
- Novoa, A., Scarlata, J., & Solé, J. (2009). *Pro-cyclicality and fair value accounting*. IMF Working Paper 09/39. <http://ssrn.com/abstract=1366168>

- Spencer, P. D. (2000). *The structure and regulation of financial markets*. Oxford University Press.
- Staubus, G. J. (1961). *A theory of accounting to investors*. University of California Press.
- Sterling, R. R. (1970). *The theory of the measurement of enterprise income*. The University Press of Kansas.
- Şener, A. (2012). Finansal piyasalarda kurumsal regülasyon. *Sosyoekonomi*, 2, 173-194.
- UFRS 13 – Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10380/TFRS-2022-Seti-\(Mavi-Kitap\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10380/TFRS-2022-Seti-(Mavi-Kitap))
- Watts, R. L. (2003). Conservatism in accounting part I: Explanations and implications. *Accounting Horizons*, 17(3), 207-221.
- Watts, R. L. (2006). What has the invisible hand achieved? *Accounting and Business Research*, 36(1), 51-61.
- Whittington, G. (2010). Measurement in financial reporting. *ABACUS*, 46(1), 104-110.
- Whittington, G. (2015). Fair value and IFRS. S. Jones (Ed.), *The Routledge companion to financial accounting theory* (ss. 217– 235) içinde. Routledge.
- Zeff, S. A. (2018). An Introduction to corporate accounting standards: Detecting Paton’s and Littleton’s influences. *Accounting Historians Journal*, 45(1), 45-67.

KAZANÇ YÖNETİMİNDE KARMA VE TAHAKKUK MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI ve BİR UYGULAMA*

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 20/04/2022
Makale Kabul Tarihi : 25/11/2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1106587

Doç. Dr. Suat KARA**
Ahmet Mesut TORAMAN***

Bibliyografik Bilgiler

Kara, S., & Toraman, A., M. (2023). "Kazanç Yönetiminde Karma ve Tahakkuk Modellerinin Karşılaştırılması ve Bir Uygulama" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 127-152)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1106587>

ÖZ

Dünya genelinde yaşanan muhasebe skandalları sebebiyle yankıları çokça hissedilmeye başlayan ekonomik kayıplar, bakışların kazanç yönetimi üzerine çevrilmesine sebep olmuştur. Yaşanılan skandallarda firma yöneticilerinin manipülatif davranışlar sergileyerek firmalarının finansal tablolarını olduğundan farklı bir şekilde yayımlaması, yatırımcıların, ekonomistlerin ve kreditorlerin akıllarında soru işaretleri oluşmasına sebep olmuştur. Ortaya çıkan bu olumsuz durum kazanç yönetimi tespiti ve uygulanabilirliği konusunda geniş bir literatür oluşmasına olanak sağlamıştır. Bu çalışmada, kazanç yönetimi tahmin modellerinden Beneish, Düzeltilmiş Jones, Kang Sivaramakrishnan, Kothari, Larcker Richardson ve Spathis modelleri kullanılmıştır. 2013-2020 yılları arasında BIST Sınai Endeksinde işlem gören firmaların kazanç yönetimi uygulamalarına başvuru başvurmadıkları Lojistik Regresyon analizi

* Bu çalışma Balıkesir Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası Ticaret ve Pazarlama Anabilim Dalı'nda hazırlanan "Kazanç Yönetiminde Karma ve Tahakkuk Modellerinin Karşılaştırılması ve Bir Uygulama" adlı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

** Balıkesir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü,
ORCID NO: 0000-0001-7818-2551, suatkara@balikesir.edu.tr

*** Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Uluslararası Ticaret ve Pazarlama Anabilim Dalı'nda Tezli Yüksek Lisans Programı Mezunu, ORCID: 0000-0002-1730-5084, mesutoraman@gmail.com.

kullanılarak test edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, altı kazanç yönetimi tahmin modelleri arasında karşılaştırılma yapılmıştır. Yapılan analizlere göre, firmaların manipülasyona başvurabilecekleri açık değişkenlerin olduğu ve modeller arasında da değişken farklılıklarının olduğu ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler : Kazanç Yönetimi, Finansal Bilgi Manipülasyonu, BIST.

Jel Sınıflandırması : M40, G10, G30.

COMPARISON OF MIXED AND ACCRUED MODELS IN EARNINGS MANAGEMENT AND AN APPLICATION

ABSTRACT

Due to the accounting scandals experienced around the world, the economic losses, the repercussions of which have started to be felt, have caused the eyes to be turned on earnings management. The fact that company managers exhibited manipulative behaviors and published the financial statements of their companies in a different way than they were in the scandals experienced caused question marks in the minds of investors, economists and creditors. This negative situation has enabled the creation of a large literature on the determination and applicability of earnings management. In this study, Beneish, Adjusted Jones, Kang Sivaramakrishnan, Kothari, Larcker Richardson and Spathis models from earnings management forecasting models were used. Whether companies traded in the BIST Industrial Index between 2013 and 2020 applied to earnings management practices was tested using Logistic Regression analysis. According to the results of the analysis, a comparison was made between the six earnings management forecasting models. According to the analyses made, it has been revealed that there are clear variables that companies can resort to manipulation and that there are variable differences between the models.

Keywords : Earnings Management, Manipulation of Financial Information, BIST.

Jel Classification: M40, G10, G30.

1. GİRİŞ

Kazanç yönetimi firmaların faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ekonomik performanslarının, finansal tablolar üzerinde görülme zamanına göre müdahalede bulunulmasıyla, firma finansal tablolarının olması gerekenden farklı bir şekilde aktarılması olarak açıklanmaktadır.

Finansal tablolar; finansal bilgi kullanıcılarının işletmelerin mali durumları hakkında bilgi sahibi olmalarına yardımcı olur. Hazırlanan ve bilgi erişimine açılan finansal tablolar, finansal tablo inceleyicilerinin zamanla mukayese yapabilmelerine ve firma hakkında görüş sunabilmelerine olanak sağlamaktadır. Bu durumun şeffaf ve doğru algılanabilmesi için firma finansal tablolarının gerçek durumunu yansıtması gerekmektedir. Finansal tabloların firmaların içinde bulunduğu durumu gerçekliği ile yansıtmadığı

zamanlarda, kreditorler firmanın gerçek mali durumuyla orantılı olmayan limit açılımında bulunabilir ve yatırımcılar da satın aldıkları hisse senetleri için ekstra bir ücret ödeyebilirler.

Kazanç yönetimi için hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın, firma finansal tablolarının kalitesini ve onlara olan güvenilirliği olumsuz yönde etkilemektedir. Bu sebeple firma finansal tabloları, manipülatif davranışlardan ne kadar uzak tutulursa, firma mali tabloları o doğrultuda firmanın gerçek durumunu açıklamakta ve finansal tablo kullanıcılarının yaşamaları muhtemel olan zarar ortadan kalkmaktadır.

Bu çalışmada hedeflenen amaç; kazanç yönetiminin ölçülmesine yönelik çalışma analizinde kullanılacak tahakkuk ve karma esaslı modelleri açıklamak, karşılaştırmak ve Türkiye’de manipülatif davranışlar sergileyen firmaları ve kullanılan mali kalemlerin tespitine yardımcı olabilecek bir model geliştirerek, 2013-2020 yılları arasında BIST Sınai Endeksinde işlem gören firmaların kazanç yönetimi uygulamalarına başvurup başvurmadıklarını tahmin etmeye çalışmaktır. Bu kapsamda Beneish, Düzeltilmiş Jones, Kang ve Sivaramakrishnan, Kothari, Larcker ve Richardson ve Spathis modellerinde kullanılan bağımsız değişkenlerden yola çıkılarak çalışma yapılmıştır. Dechow, Sloan ve Sweeney (1995) çalışmalarında Geliştirilmiş Jones, Kothari ve Larcker, Richardson modellerini, Young (1999) çalışmasında Healy, Jones, Geliştirilmiş Jones ve DeAngelo modellerini, Kothari, Leone ve Wasley (2005) çalışmalarında Kothari, Leone ve Wasley, Jones ve Geliştirilmiş Jones modellerini, Önder (2013) çalışmasında Kang ve Sivaranankrishnan, Kothari, Larcker ve Richardson modellerini kullanarak kazanç yönetimi tespiti aşamasında modeller arasında en etkin modelin hangisinin olduğunu ölçmeye çalışmışlardır. Sakarya ve Koçak (2016) çalışmalarında Geliştirilmiş Jones modeline, Kothari, Larcker Richardson modellerinde olduğu gibi finansal performans değişkenlerini ekleyerek firmaların kazanç yönetimine başvurup başvurmadıklarını tespit etmeye çalışmışlardır. Literatürde yer alan çalışmalardan farklı olarak çalışmada Beneish, Düzeltilmiş Jones, Kang Sivaramakrishnan, Kothari, Larcker Richardson ve Spathis modelleri kullanılmıştır. Kazanç yönetimi tespiti aşamasında modeller arasında en etkin modelin hangisinin olduğu ve firmaların kazanç yönetimine başvurup başvurmadıkları ölçülmeye çalışılmıştır.

2. GENEL OLARAK KAZANÇ YÖNETİMİ ve ÖNEMİ

Kazanç yönetimi, firma muhasebe birimleri tarafından hazırlanan finansal raporların olması gerekenden farklı bir şekilde raporlanmasını sağlayan faaliyetler olarak tanımlanabilir. Başka bir tanımlama ile, finansal tablo kullanıcılarının ve firma yatırımcılarının, firmaya olan bakış açılarının ve yatırımlarında verecekleri kararları etki altına alarak, firmanın içinde bulunduğu durumu ya olduğundan daha iyi ya da olduğundan daha kötü gösterilmesine yönelik manipülatif davranışlar olarak tanımlanabilmektedir. Kazanç yönetimi üzerine yapılan çalışmalar incelendiğinde, literatürde kavramsal ve tanımsal birliğin olmadığı görülmektedir. Literatürdeki farklı kazanç yönetimi tanımlamalarına Tablo 1’de yer verilmiştir (Tekin, 2017: 10-11).

Tablo 1. Kazanç Yönetiminin Farklı İsimleri

YÖNTEM	TANIMI
Agresif Muhasebe	Yüksek kazançla yönelik sonuçlar elde etmek için yapılan seçim ve uygulamaların GKGMİ'ne uygun olup olmadığı,
Kazanç Yönetimi	Yönetim tarafından önceden belirlenmiş bir hedef, analistler tarafından yapılan bir tahmin ya da daha sürdürülebilir bir gelir akışı ile kazancın istenilen noktaya doğru manipüle edilmesi,
Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi	Normal kar serilerindeki dalgalanmaların genellikle iyi yıllardaki karları kötü yıllara aktararak engellemeyi amaçlayan özel bir kazanç yönetim türü
Hileli Finansal Raporlama	Finansal tablo kullanıcılarını aldatmaya yönelik olarak mali tablolardaki tutarların ve açıklamalarının kasıtlı olarak yanlış veya eksik aktarılması.

Kaynak : Charles W. Mulford, Eugene E.Comiskey, “The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices”, John Wiley&Sons, Inc., NewYork, 2002, p.3.

Bahsi geçen yöntemler, çalışmalarda muhasebe manipülasyonu olarak tanımlanmaktadır. Agresif muhasebe, kazanç yönetimi ve karın istikrarlı hale getirilmesi; muhasebe temel bilgi ve konulmuş kurallarda yer alan boşluk ve elastikiyet durumundan faydalanılarak, firma performansı ve finansal yapısı hakkında sofistike bilgi kirliliği oluşturmayı amaçlamaktadır. Hileli finansal raporlama yönteminde ise muhasebe bilgi ve konulmuş kurallarına aykırı faaliyetlerde bulunularak, firma performansına ve finansal yapısına müdahale etmek söz konusudur (Stolowy ve Breton, 2004: 7). Kazanç yönetimine ilişkin yapılan literatür taramalarında ortaya çıkan tanımlara bakıldığında farklı bakış açılarının oluştuğu görülmektedir. Literatürdeki tanımlamalardan bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

Schipper (1989) yılında kazanç yönetimini; özel beklentiler doğrultusunda, ekstra gelir elde etme adına yapılan, dışsal finansal raporlama sürecine kasıtlı bir müdahalede bulunma şeklinde tanımlamıştır (Schipper, 1989: 92). Lewitt (1998) kazanç yönetimini; firma finansal tablolarını hazırlayan ve onları yayınlayanların, firma karlılığını her yıl düzenli bir şekilde arttırdığını, şirket mali yapısının olumlu bir ivmeye sahip olduğunu göstermek ve finansal tablolar üzerinde yorumlama yapan analistlerin düşüncelerini desteklemek amacı ile yapılan davranışlar bütünüdür şeklinde tanımlamıştır (Ayarlıoğlu, 2007: 45). Healy ve Wahlen (1999) kazanç yönetimini; firmanın ekonomik yapı ve performansını olduğundan farklı bir şekilde göstererek yatırımları yanlış kararlar almaya sevk etmek ve finansal tablolara bağlı sözleşme sonuçlarını etkilemek için, firma yöneticilerinin finansal raporların değiştirilmesi yönünde aldığı kararlardan ve işlemlerin oluşturulması sırasında taktirlerini kullanmaya başladığı andan itibaren kazanç yönetiminin ortaya çıktığını belirtmektedirler (Healy ve Wahlen, 1999: 368). Dechow ve Skinner (2000) yaptıkları çalışmalarında kazanç yönetimini bir bütün olarak değerlendirmek gerektiğini, finansal tabloların eksik ve kasıtlı olarak yanlış açıklanması yada hiç açıklanmaması sonucunda finansal tablo kullanıcılarının karar ve düşüncelerinde oluşabilecek değişim hareketliliği olarak tanımlamaktadırlar (Dechow ve Skinner, 2000: 238).

3. KAZANÇ YÖNETİMİ, AMAÇLARI, TEKNİKLERİ, ÖLÇÜLMESİ VE ANALİZDE KULLANILACAK MODELLER

3.1. Kazanç Yönetimi ve Amaçları

Mulford ve Comiskey (2002) kazanç yönetiminin; kar kalemleri üzerinde sergilenen manipülatör hareketlerden meydana geldiğini, dönem öncesinde ulaşılmak istenen hedef doğrultusunda, firma yönetimi tarafından oluşturulan bir sınır, analistler tarafından önceden belirlenmiş bir tahmin ve-veya sürdürülebilir bir kâr marjını ifade eden bir tutum olarak tanımlamışlardır. Yazarlar firmanın finansal durumunun iyi olmadığı yıllarda kullanılmak amacıyla karların finansal durumunun iyi olduğu yıllarda saklanması ve azaltılması için yapılan davranışları da önemsemek gerektiğinden bahsetmektedirler (Mulford ve Comiskey, 2002: 87). Giroux (2004) kazanç yönetimini; hedeflenen ve hedefe ulaşmak için kar kalemleri üzerinde kasıtlı olarak uygulanan, muhasebe yöntem ve tekniklerinin kullanımı olarak tanımlamıştır. Bununla birlikte firma yöneticilerinin şahsi çıkarları için finansal tablolar üzerinde uygulayabileceği manipülatif davranışların güdüleyicisi olarak da ifade etmiştir (Giroux, 2004: 314). Mckee (2005) kazanç yönetimini; firma yönetimi tarafından açıklanan finansal tablolar üzerinde mantıklı, sürdürülebilir ve tahmin edilebilir finansal sonuçları elde etmeye yönelik raporlama olarak ifade etmiştir (Mckee, 2005: 5). Küçüksözen (2004) kazanç yönetimini; firmanın durumu hakkında finansal tablo kullanıcılarının yanlış bilgiler doğrultusunda yanıltılması, açıklanan raporlarda yer alan kar rakamına bağlı olarak sözleşmesel sonuçların etkilenmesi amacıyla, firma yöneticilerinin aldıkları karar ve uygulayıp-uyguladıkları manipülatör davranışlarla sonuçları olduğundan farklı göstermeleri, raporlarda yer alan verilerin yada önemli durumların kısıtlı ve kasıtlı olarak açıklanması yada hiç açıklanmaması olarak tanımlamıştır (Küçüksözen, 2004: 66).

Kazanç yönetiminde ulaşılmak istenen amaçların başında finansal tabloların ışığında finansal tablo kullanıcılarının ve firma yatırımcılarının düşüncelerinde ve kararlarında değişikliğe gitmelerini sağlamaktır. Firma yöneticileri çeşitli faktörlerden etkilenerek kazanç yönetimi uygulamalarına başvurabilmektedirler.

Akademik çalışmalar üzerinde yapılan araştırmalar sonucunda, kazanç yönetiminin amaçları ile ilgili çeşitli gruplamalar yapıldığı görülmüştür. Healy ve Wahlen (1999) ve Jackson ve Pitman (2001) çalışmalarında kazanç yönetimi amaçlarını üç gruba ayırmışlardır. Stolowy ve Breton (2010) çalışmalarında kazanç yönetiminin amacını, hisse başına kazanç ve borç sermaye oranı şeklinde iki risk ölçüsünü istenilen şekilde değiştirmek olarak açıklamışlardır (Yaşar, 2011). Kazanç yönetimine ilişkin amaçları;

- Kazanç yönetiminde sermaye piyasası ile ilgili amaçlar,
- Kazanç yönetiminde sermaye piyasası ile ilişkili olmayan amaçlar,
- Kazanç yönetiminde kural koyuculara dayalı amaçlar olarak gruplayabiliriz.

3.2. Kazanç Yönetimi Teknikleri

Kazanç yönetimi teknikleri en yalın ifade ile; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nda (GKGMİ-UMS) yer edinmiş mevcut esnekliklerden faydalanmak veya SEC (Securities and Exchanges Commission) eski başkanlardan Aurthur Lewitt'inde belirttiği gibi GKGMİ ve UMS'daki esneklikler şeklinde tanımlanabilir.

Mulford ve Comiskey (2002) kazanç yönetimi amaçları için kullanılabilir kazanç yönetim tekniklerinin örneklerini aşağıda gösterildiği gibi ifade etmişlerdir (Ayarlıoğlu, 2007: 68).

Tablo 2. Kazanç Yönetimi Tekniklerinin Örnekleri

Amortisman yöntemini değiştirme	Amortisman için kullanılan faydalı ömrü değiştirme,
Amortisman için kullanılan hurda değer tahminini değiştirme,	Tahsil edilemeyen alacaklar için gerekli olan karşılıkların tanımlanması,
Satışlarla ilişkili verilen garantiler için gerekli olan karşılıkları tanımlama,	Bozulmuş ve tamir edilemeyecek varlıklarla ilgili zarar tahakkukunu tanımlama,
Tamamlamaya dayalı işlerde, tamamlanan kısmın tahmini,	Anlaşma şartlarının paraya çevrilme olasılığını tahmin etme,
Bazı yatırımlar için gerekli olan değer kayıplarını tahmin etme,	Yeniden yapılandırma harcamalarının miktarını tahmin etme,
Stoklardaki değer kayıplarının miktarını belirleme,	Çevresel yükümlülüklerle ilgili tahakkukların tahmini,
Çalışanlar için kıdem tazminatlarını belirleme,	Ar-Ge için yapılacak harcamaları belirleme,
Maddi olmayan duran varlıkların amortisman sürelerini değiştirme veya belirleme,	Reklam veya yazılım geliştirme gibi konularla ilgili maliyetlerin büyüklüğüne karar verme

Kaynak: Ayarlıoğlu, M.A. (2007), *Kar yönetimi uygulamaları ve İstanbul menkul kıymetler borsasında test edilmesi*, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara

Tablo 2'de ifade edilen kazanç yönetimi tekniklerinin bazıları ihtiyari (isteğe bağlı) olarak gerçekleştirilmektedir. Tablo üzerinde amortismanların ifade edildiği ilk üç maddede bu durum açık bir şekilde görülmektedir. Tabloda yer alan diğer maddeler ise GKGMİ ve UMS'nın sınırları içerisindeki rutin muhasebeleştirme faaliyetlerinin yapıldığı alanlarla ilgilidir. McKee (2005) çalışmasında kazanç yönetimi tekniklerinin en aktif ve en yaygın kullanılanlarını 12 gruba ayırmış ve Tablo 3'de gösterildiği gibi sıralamıştır.

Tablo 3. Kazanç Yönetimi Teknikleri

Kurabiye kavanozu rezervi teknikleri	Büyük Temizlik Teknikleri
Gelecek İçin Büyük Bahis Teknikleri	Yatırım Portföyünü Kabartma Teknikleri
Problem Çocuğu Dışarı At Tekniği	GKGMİ Değişirme Tekniği
Amortisman, İtfa ve Tükenme Payları ile İlgili Teknikler	Satma / daha sonra leasingle geri alma teknikleri
Faaliyet – Faaliyet Dışı Kar Teknikleri	Tahvilin (Borcun) Vadesinden Önce Ödenmesi Tekniği
Türev Finansal Araçların Kullanılması Tekniği	Gemiye Batırma Tekniği

Kaynak : McKee, T.E. (2005). Earnings management: An executive perspective. Stamford: The Thomson Corporation.

3.3. Kazanç Yönetiminin Ölçülmesi

Kazanç yönetimi literatürde, firma yöneticilerinin karı veya zararı olduğundan farklı göstermek ve kendi çıkarları için inisiyatiflerini de kullanarak neden manipülasyona başvurduklarını, manipülatif davranışları sergilerken hangi tekniklerden yararlandıklarını ve girişim sonuçlarının akıbetini tespit etmeye çalışır (McNichols, 2000: 313). Lakin firma yöneticilerinin sergilemiş oldukları bu manipülatör davranışları tespit etmek ilk bakışta zordur. Çünkü kazanç yönetimi girişimi, farklı amaçlar için değişik şekil ve yöntemler gerektirmektedir.

Literatürde kazanç yönetiminin ölçümü farklı modellerle yapılmaya çalışılmıştır. Bu yaklaşımlar üç başlık altında bölümlendirilebilir (Beneish, 2001: 5):

- Toplam tahakkukları kullanan modeller,
- Özel tahakkukları kullanan modeller,
- Sıklık dağılımı yaklaşımını kullanan modellerdir.

3.4. Kazanç Yönetiminin Ölçülmesinde Kullanılan Modeller

Dünya genelinde uygulama olarak çok yaygın olduğu kanısı oluşmuş olsada, finansal bilgi manipülasyonu varlığının tespit edilerek kanıtlanması araştırmacılar açısından oldukça zorlu bir süreçtir. Yapılan çalışmalarda iki ana sorunla karşılaşmaktadır. Sorunlardan ilk olarak göze çarpan firma yöneticilerinin finansal bilgi manipülasyonuna yönelim amaçlarını saptamak ve ikinci olarak da yöneticilerin muhasebesel yaklaşımlarının etkilerini ölçmektir (Küçüksözen, 2004: 250).

Finansal bilgi manipülasyonunu tespit etmeye veya daha doğru bir ifadeyle, tahmin etmeye çalışılan modellerde, öncelikle toplam tahakkuklar üzerinde durulmaktadır. Yapılan modelleme çalışmalarında toplam tahakkuklar; ihtiyari olmayan (faaliyetlerden kaynaklanan) ve ihtiyari olan (faaliyetlerden kaynaklanmayan) şeklinde ayrıştırılmıştır.

Tahakkuk esaslı modellerin yanı sıra, finansal tablolarda yer alan bilgiler doğrultusunda yapılan çeşitli analiz yöntemlerini de çalışma kapsamına alan modeller bulunmaktadır. Çalışmanın kapsamına, dört tahakkuk esaslı kazanç yönetim modeli (Düzeltilmiş Jones, Kang&Sivaramakrishnan, Kothari ve Larcker&Richardson) ve iki karma kazanç yönetim (Beneish ve Spathis) modelleri alınmıştır. Uygulamada kullanılacak kazanç yönetimi tespit modelleri aşağıda açıklanmıştır.

3.4.1. Tahakkuk Esaslı Kazanç Yönetimi Modelleri

3.4.1.1. Düzeltilmiş Jones Modeli

Dechow, Sloan ve Sweeney (1985) yaptıkları çalışmalarında Jones modelini biraz daha geliştirmişlerdir. Jones modeli formülasyonu üzerinde düzeltme yaparak satışlardaki değişimden ticari alacaklardaki değişimi çıkararak yeni formülasyon oluşturmuşlardır. Modelde dolaylı olarak kredili satışların tamamının kar yönetimi nedeniyle yapıldığı varsayılmaktadır. Modele ilişkin formülasyon aşağıda gösterildiği gibidir.

$$TA_{it} / A_{i,t-1} = \alpha_i [1/A_{i,t-1}] + \beta_{1i} [(\Delta REV - \Delta REC)_{it}/A_{i,t-1}] + \beta_{2i} [PPE_{it}/A_{i,t-1}]$$

3.4.1.2. Kothari Modeli

Dechow, Sloan ve Sweeny (1995) yaptıkları çalışmalarında Jones ve Düzeltilmiş Jones modellerinin aşırı finansal performans gösteren işletmelerin kar yönetimlerinin ölçülmesinde yetersiz kaldığını tespit etmişlerdir. Kothari, Leone ve Wasley (2005)-çalışmalarında ise Jones ve Düzeltilmiş Jones modellerinde kazanç yönetim ölçümünde yetersiz kaldığı düşüncesi ile bu eksikliğin giderilmesi için modele ROA (Aktif Karlılık Oranı) değişkenini eklemiştir (Kara ve Tuna, 2018: 101). Yapılan bu çalışmalar neticesinde oluşturulan yeni modele ait denklem aşağıda gösterildiği gibidir.

$$TA_{it} / A_{i,t-1} = \beta_0 + \beta_1 [(\Delta REV - \Delta REC)_{it} / A_{i,t-1}] + \beta_2 [PPE_{it} / A_{i,t-1}] + \beta_3 [ROA_{it}] + \epsilon_{it}$$

3.4.1.3. Larcker Ve Richardson Modeli

Bu model Düzeltilmiş Jones (1995) modelinin genişletilmiş halidir. Modellerini oluştururlarken tahakkukların satışlardaki büyüme ile sermaye yoğunluğunun bir fonksiyonu olduğunu varsaymaktadırlar. Model Düzeltilmiş Jones modeline piyasa değer / defter değeri ile nakit akışı değişkeninin eklenmesi ile oluşturulmuş ve aşağıdaki gibi formüle edilmiştir (Durak, 2010: 139).

$$TA_{it} / A_{i,t-1} = \beta_0 + \beta_1 [(\Delta REV - \Delta REC)_{it} / A_{i,t-1}] + \beta_2 [PPE_{it} / A_{i,t-1}] + \beta_3 [CFO_{it} / A_{i,t-1}] + \beta_4 (M/B)_{it} + \epsilon_{it}$$

3.4.1.4. Kangve Sivaramakrishnan Modeli

Kang ve Sivaramakrishnan (1995), çalışmalarında Jones ve Endüstri modellerinden farklı olarak dönen varlık ve borçların seviyesini tahmin ederken, firmaya özgü parametleri tahmin etmek yerine tüm firmalar için bir model parametre seti tahmin etmişlerdir. Kang ve Sivaramakrishnan sadece muhasebe kayıtları ile çalışır ve Düzeltilmiş Jones Modelinden daha fazla hesap kullanır. Bu nedenle sonuçlar daha sağlam ve kesindir (Önder, 2012: 51-52). Anlatılanlar doğrultusunda modele ilişkin denklem aşağıdaki gibidir.

$$ABit = Q0 + Q1[ARi,t-1 / REVi,t-1] * REVit + Q2[APBi,t-1 / EXPi,t-1] * EXPit + Q3[DEPi,t-1 / GPPEi,t-1] * GPPEit + \beta PARTit + \epsilon it$$

3.4.2. Karma Modeller

Karma modeller toplam tahakkukları kapsamının yanı sıra, finansal bilgi manipülasyonu uygulamalarında kullanılan muhasebe hesaplarını, bir takım finansal oranlara ve endekslere çevirerek tespit etmeye çalışmaktadır. Bu modeller ana başlık altında ikiye ayrılırken, alt başlıklarda farklı isim ve formülasyonlarla ifade edilmektedir (Kıllı ve Evcı, 2017: 74).

3.4.2.1. Spathis Modeli

Spathis (2002), Atina Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören 76 şirketin finansal tablo verileri ile lojistik regresyon analizi yaparak, olması gerekenden farklı olarak lanse edilen finansal tabloları tespit etmeye çalışmış ve bu doğrultuda kullanılması gereken rasyolar üzerinde yoğunlaşmıştır (Kara ve Yeli, 2013: 1344). Spathis modeline ait denklem aşağıda gösterildiği gibidir (Spathis, 2002: 185):

$$FFS = \beta_0 + \beta_1(D/E) + \beta_2(Sales/TA) + \beta_3(NP/Sales) + \beta_4(Rec/Sales) + \beta_5(NP/TA) + \beta_6(WC/TA) + \beta_7(GP/TA) + \beta_8(INV/Sales) + \beta_9(TD/TA) + \beta_{10}(FE/GE) + \beta_{11}(Taxes/Sales) + \beta_{12}(\text{Altman Z-score})$$

3.4.2.2. Beneish Modeli

Beneish 1997 ve 1999 yıllarındaki çalışmalarında, ekstra finansal performans gösteren firmaların, finansal tabloları üzerinde kazanç yönetimi uygulamalarına başvurup başvurmadıklarını tespit etmeye çalışmıştır. Bununla birlikte 2013 yılında yapılan model çalışmasında ise, kazanç manipülasyonu tespit modelinin hisse senedi yatırımcıları üzerindeki etkisi araştırılmıştır (Beneish, Lee & Nichols, 2013: 75). 1997, 1999 ve 2013 yıllarında Beneish ve arkadaşlarının yaptıkları model çalışmalarında kullandıkları modele ilişkin formül tablo 4'de gösterildiği gibidir (Kara vd., 2019: 131);

Tablo 4. 1997, 1999 ve 2013 Beneish Model Formülü

$M_i = \beta \cdot X_i + \epsilon_i$	
M_i	Bağımlı değişkeni (Manipülator şirketler için 1, kontrol şirketleri için 0)
β	Model çerçevesinde her bir bağımsız değişken için bulunan katsayıyı
X_i	Bağımsız değişkenlerin oluşturduğu matrisi
ϵ_i	Hata terimini ifade etmektedir.

Denklem sonucunda hesaplanan M_i değeri normal dağılım fonksiyonuna göre kazanç yönetimi uygulanıp uygulanmadığına yönelik olasılığı tahmin etmektedir (Tekin, 2017: 86). Çalışmada Beneish'e ait denklem ve bağımsız değişkenler kullanıldığı için analiz sonuçlarının yorumlanmasında Beneish'e ait olan ve Tablo 5'de yer alan M_i değerlerine ait aralıklar kullanılmıştır.

Tablo 5. M_i Değerinin Yorumlanması

M_i Değeri	Kazanç yönetimi uygulanma olasılığı
$M_i < \% 2,94$	Manipültör davranış sergilemeyen,
$\%2,94 < M_i < \%5,99$	Manipültör davranış sergileyebilir,
$\%5,99 < M_i < \%11,32$	Manipültör davranışlarla ilgili ciddi bulgular mevcut
$\%11,32 < M_i$	Manipültör olma olasılığının yüksek olduğunu ifade etmektedir.

4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

4.1. Araştırmanın Amacı, Kısıtları ve Yöntemi

Bu çalışmanın amacı, BIST Sınai endeksinde işlem gören 156 firmanın, 2013-2020 yılları arasında açıklamış olduğu finansal ve faaliyet raporlarından faydalanılarak, kazanç yönetimine başvurup başvurmadıkları, karma ve tahakkuk modelleri ile tespit etmek ve modeller arasında karşılaştırma yapmaktır.

Araştırma evreni Borsa İstanbul (BIST) imalat sanayinde faaliyet gösteren 187 firmadan oluşmaktadır. Fakat araştırma kapsamında bazı kısıtlar oluşmuştur. Bu kısıtlar ise;

- Araştırma, 2013-2020 yıllarına ait finansal, faaliyet ve bağımsız denetim raporlarını kapsamaktadır.
- 2013-2020 yılları içerisinde işlem sıraları kapatılan, şirket birleşmeleri sonucunda mali verilerine ulaşılamayan 31 firma analizin dışında bırakılmıştır.
- Mali tablolarının farklı olması nedeniyle mali kuruluşlar (bankalar, varlık yönetim şirketleri, finansal kiralama ve faktöring şirketleri, sigorta şirketleri, holdingler ve yatırım şirketleri, aracı kurumlar, gayrimenkul yatırım ortaklıkları, menkul kıymet yatırım ortaklıkları, girişim sermayesi yatırım ortaklıkları vb.) analiz kapsamına dahil edilmemiştir.
- Modellerin açıklama düzeylerinde, özellikle BENEISH Modelinde kullanılan katsayı aralıkları hem ABD firmaları için belirlenmiş olup hemde kullanılan örneklemin yarattığı aralıklardır. Bu aralıkları evrensel olarak kabul etmek ve Türkiye için kullanılmasında ortaya çıkacak sonuçlar yanlış bir değerlendirme yapılmasına neden olabilir.

Çalışma konusu ile ilgili BIST Sınai endeksinde işlem gören 156 firmanın resmi internet sayfalarında yer alan yatırımcı ilişkileri birimi, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) ve Finnet analiz programından faydalanılarak elde edilen veriler çerçevesinde, SPK tarafından yapılan denetimler sonucunda manipültör davranışlarda bulunarak kazanç yönetimine başvurduğu açıklanan ve/veya bağımsız denetim raporlarında şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş alan firmalar kazanç yönetimi uygulaması yapan firma olarak kabul edilmiş ve analiz kapsamında bağımlı değişken bu firmalar için "1" olarak tanımlanmıştır. Düzeltilmiş Jones modeli, Kang ve Sivaramakrishnan modeli, Kothari modeli ve Larcker ve Richardson modellerinde bağımlı değişken belirlenirken; sınıf genişliği hesaplamasından faydalanılmıştır. Her firma için modelin denklem sonucunda yer alan değerlerin aritmetik ortalaması

hesaplanmıştır. Elde edilen değerler istatistiki analizlerde kullanılan değerlerdir (Kara ve Yereli, 2012: 70). Denklem sonucu ortalama altında kalan değerler “0” yani kontrol firma, ortalama üzerinde yer alan değerler de “1” manipülatör firma olarak tanımlanmıştır. Sınıf genişliği hesaplamasında kullanılan formül Tablo 6’da gösterildiği gibidir.

Tablo 6. Sınıf Genişliği Hesaplaması

$S = (X_{\min} - X_{\max}) / k$			
S	Eşit sınıf aralığı	X_{\min}	Grup içerisindeki en düşük değer,
k	Minimum sınıf aralığı	X_{\max}	Grup içerisindeki en yüksek değer,

Kazanç yönetimine başvurmayan ya da bağımsız denetim raporlarında olumlu görüş alan firmalar kontrol şirketi olarak kabul edilmiş ve analiz kapsamında bağımlı değişken bu şirketler için “0” olarak belirlenmiştir. Beneish ve Spathis modellerine ait bağımlı değişkenlerin (1 manipülatör, 0 kontrol) kategorik ayrımları açıklamalar doğrultusunda gerçekleştirilmiştir.

Kazanç yönetimi tespiti amacıyla kullanılan, literatürde çokça bahsedilen ve çalışmamız analizinde de kullandığımız (Beneish, Düzeltilmiş Jones, Kang&Sivaramakrishnan, Kothari, Larcker&Richardson ve Spathis) modellerde, firmaların finansal raporlarında yer alan muhasebe kalemlerinin ortak olması, yapılan literatür ve analiz incelemelerinde de modellere ait denklem farklılıkları olsa da kullanılan mali verilerin benzerlik göstermesi ve çalışmada veri bütünlüğünün sağlanması için çalışmamıza konu olan bağımsız değişkenler tek çatı altında toplanarak Tablo 7’de gösterildiği gibi ifade edilmiştir.

Tablo 7. Bağımsız Değişkenler ve Açıklamaları

DEPT / EQ	Borç / Özkaynak	GP / TA	Brüt Kar / Toplam Aktif
SAL / TA	Satışlar / Toplam Aktif	INV / SAL	Stok / Satışlar
NP / SAL	Net Kar / Satışlar	TD / TA	Toplam Borç / Toplam Aktif
REC / SAL	Alacaklar / Satışlar	NP / TA	Net Kar / Toplam Aktif
FE / GE	Toplam Finansman Giderleri / Toplam Faaliyet Giderleri	TAX / SALES	Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler / Satışlar
WC / TA	Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif		

Anlatılanlar doğrultusunda çalışmada 11 bağımsız ve 1 bağımlı değişken kullanılmıştır. Bağımlı değişkenimiz “1-Manipülatör, 0-Kontrol” şeklinde kategorize edilmiştir.

5. BULGULAR

Firmaların kazanç yönetimine başvurma ihtimallerine ait test sonuçlarına ulaşabilmek için elde ettiğimiz firma finansal bilgilerinde yer alan mali veriler, SPSS 23.0 (Statistical Package for Social Sciences) analiz programı kullanılarak Lojistik Regresyon testi uygulanmıştır. Modellerin analiz öncesi ve sonrası tahmin başarı oranları Tablo 8’de gösterildiği gibidir.

Tablo 8. Modellerin Analiz Öncesi ve Sonrası Tahmin Başarı Oranı

Analizde Kullanılan Modeller	Örneklem Sayısı	Block 0			Block 1		
		Kontrol	Manipülator	Yüzde	Kontrol	Manipülator	Yüzde
Beneish	1248	997	251	79,90%	994	250	79,70%
Düzeltilmiş Jones	1248	59	1189	95,30%	56	1188	95,40%
Kang&Sivaramakrishnan	1248	157	1091	87,40%	113	1080	90,10%
Kothari	1248	630	618	50,50%	442	193	69,50%
Larcker&Richardson	1248	270	978	78,40%	54	959	94,20%
Spathis	1248	1183	65	94,80%	1179	50	95,70%

Çalışmada kullanılan modellerin analiz öncesi ve sonrası tahmin başarı oranları tablosuna bakıldığı zaman 6 modelin de analiz yapıldıktan sonra tahmin başarı oranları yükselmiştir. Analizde kullanılan bütün modellerde “enter”¹ metodu kullanılmıştır. Açıklayıcı değişkenler modele eklenmeden ve eklenildikten sonra -2 Loglikelihood değerleri elde edilir. İki değer arasındaki fark Chi-square değerini gösterir. Bu fark ki kare dağılımına sahiptir ve p değerinin 0,05’ten küçük olması gerekmektedir (Varıcı, 2013). 0,05’ten küçük çıkan p değeri açıklayıcı değişkenlerin oluşturduğu model anlamlıdır şeklinde ifade edilmekte ve modelin verilere ne kadar uyduğunu gösteren model iyiliği test sonuçları Tablo 9’da gösterilmektedir.

1 Enter Metodu: Bağımsız değişkenleri bir blok olarak tek adımda girilip değerlendirildiği metod.

Tablo 9. Model Katsayılarının Genel Testi

Analizde Kullanılan Modeller	Block-0	Block-1	Omnibus	
	<u>-2 Log -likelihood</u>	<u>-2 Loglikelihood</u>	<u>Chi-square</u>	<u>Sig.</u>
Beneish	1252,876	1219,881	32,995	0,001
Düzeltilmiş Jones	475,273	405,442	69,832	0,001
Kang&Sivaramakrishnan	944,303	714,706	229,597	0,001
Kothari	1728,98	1444,79	285,186	0,002
Larcker&Richardson	1303,52	861,55	441,972	0,001
Spathis	510,693	375,964	134,729	0,001

Çalışma içeriğine konu olan kazanç yönetimi tespiti amacıyla analizini yapmış olduğumuz modellerin, Tablo-9'da da görüldüğü gibi p değerleri 0,05'ten küçük çıkmıştır. Bu sonuç da modele dahil edilen açıklayıcı değişkenlerin modele ne kadar uyduğunu ve anlamlı sonuç verdiğini göstermektedir.

Analizde kullanılan modellerin uygunluğu Hosmer ve Lemeshow testi ile yapılabilmektedir. Yapılacak test sonucunda anlamlılık değerinin 0,05'in üzerinde çıkması, genel anlamda modelin uygun olduğu şeklinde ifade edilebilir (Kara vd., 2019: 135). Hosmer ve Lemeshow test sonuçları Tablo 10'da gösterildiği gibidir.

Tablo 10. Hosmer and Lemeshow Testi ve Modelin İyiliği

Analizde Kullanılan Modeller	HosmerandLemeshow Test			Modelin Uyum İyiliği		
	<u>Ki Kare</u>	<u>Serbestlik Derecesi</u>	<u>Anlamlılık Yüzdesi</u>	<u>-2 Loglikelihood</u>	<u>Cox&Snell R Square</u>	<u>Nagelkerke R Square</u>
Beneish	3,731	8	0,881	1219,88	0,26	0,041
Düzeltilmiş Jones	35,786	8	0,12	405,442	0,054	0,172
KangSivaramakrishnan	26,122	8	0,1	714,706	0,168	0,317
Kothari	174,794	8	0,051	1444,79	0,204	0,272
Larcker&Richardson	171,954	8	0,072	861,55	0,499	0,769
Spathis	10,597	8	0,226	375,964	0,102	0,305

Tablo 10'da da görüldüğü üzere analizde kullanılan modellere ait anlamlılık değerleri yapılan test sonucunda 0,05'in üzerinde (Beneish 0,881 - Düzeltilmiş Jones 0,012 – Kang&Sivaramakrishnan 0,1 – Kothari 0,051 - Larcker&Richardson 0,072 – Spathis 0,226) çıktığından modellerin anlamlı olduğu, kullanılan modellerin veri setlerini iyi temsil ettiği ve kullanılan modelin uygun olduğu söylenebilir. Bunun yanı sıra analizde kullanılan modellere ait Nagelkerke R Square değerlerinin Cox&Snell R Square değerinden yüksek olduğu ve çıkan sonuçların da iyi olduğu ifade edilebilir.

Lojistik regresyon anlamlı çıkan değişkenlerle oluşturulur. Sosyal bilimlerde %10'un altında çıkan sonuçlara ait değişkenler anlamlı olarak kabul edilebilir (Kara vd., 2019: 135). Bağımsız değişkenlerin model içindeki varlığının anlamlı olup olmadığı Wald testi ile hesaplanır. Çalışmada firmaların kazanç yönetimine başvurma adına manipülatör davranışlarda bulunmasına etki eden değişkenlere ait mali kalemler brüt kar, çalışma sermayesi, net kar, satışlar, stoklar, ticari alacaklar, toplam aktif, toplam borçtur. Bu mali kalemler modellerde manipülasyon yapılma ihtimali olan değişkenlerdir. Çalışmada veri bütünlüğünü oluşturmak için kazanç yönetimi tespiti amacıyla analize tabi tuttuğumuz Beneish, Düzeltmiş Jones, Kang&Sivaramakrishnan, Kothari, Larcker&Richardson ve Spathis modellerinde firmaların finansal raporlarında yer alan muhasebe kalemlerinin ortak olması, yapılan literatür ve analiz incelemelerinde de modellere ait denklem farklılıkları olsa da kullanılan mali verilerin benzerlik göstermesi sebebiyle çalışmamıza konu olan bağımsız değişkenler tek çatı altında toplanmıştır. Wald istatistiği sabit terim ile bağımsız değişkenlerin anlamlılığını test eder ve β değeri ile standart hata oranının karesine eşittir. Modellere ait Wald istatistiğinin anlamlılık derecesine bakılarak tespit edilen anlamlı bağımsız değişkenler, ilgili modellere ait analiz sonuçlarının altında gösterilen modellerle elde edilmiştir. β katsayısında değerlerin önünde yer alan (-,+) işaretleri ilişkinin yönünü göstermektedir. Analiz sonucunda 0,01 ve 0,05 aralığında anlamlı sonuç veren bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisi şeklinde yorumlanabilir. Anlamlı sonuç veren bağımsız değişkenlere ait β katsayısı pozitif bir değer de ise ilgili bağımsız değişkendeki olası bir artış kazanç yönetimine başvurma ihtimalinin yükseleceğini ifade etmektedir. Beneish modeli analiz sonuçlarına göre Lojistik regresyon denklemi, anlamlı çıkan değişkenlerle oluşturulmuştur. Beneish modeli analiz sonuçları Tablo 11'de gösterilmiştir.

$\ln (P_i / 1 - P_i) = (-1,064 * (\text{Satışlar} / \text{Toplam Aktif})) - (0,853 * (\text{Net kar} / \text{Satışlar})) + (3,826 * (\text{Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler} / \text{Satışlar}))$

Tablo 11. Beneish Modeli Analiz Sonuçları

Değişkenler	B	Standart Hata	Wald	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık
Borç / Özyaknak	-0,001	0,006	0,034	1	0,854
Satışlar / Toplam Aktif	-1,064	0,316	11,313	1	0,001
Net kar / Satışlar	-0,853	0,423	4,07	1	0,044
Alacaklar / Satışlar	-0,384	0,465	0,682	1	0,409
Net kar / Toplam Aktif	-0,165	0,989	0,028	1	0,868
Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif	0,433	0,47	0,851	1	0,356
Brüt kar / Toplam Aktif	-0,137	0,854	0,026	1	0,873
Stok / Satışlar	0,554	0,405	1,871	1	0,171
Toplam Borç / Toplam Aktif	-0,23	0,487	0,223	1	0,637
Toplam Finansman Giderleri / Toplam Faaliyet Giderleri	0,043	0,067	0,42	1	0,517
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler / Satışlar	3,826	2,116	3,27	1	0,041
Sabit Değer	-1,129	0,296	14,532	1	0

Beneish modeline göre, kazanç yönetimine başvurmak üzere sergilenen manipülatör davranışlar ile Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler / Satışlar değişkeni arasında pozitif bir ilişkinin olduğu, Satışlar / Toplam Aktif ve Net kar / Satışlar değişkenleri ile de arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler / Satışlar değişkenindeki olası bir artış kazanç yönetimine başvurma ihtimalinin artması anlamına gelirken, Satışlar / Toplam Aktif ve Net kar / Satışlar değişken skorlarının artması ise kazanç yönetimine başvurma ihtimalinin azalması anlamına gelmektedir.

Tablo 12. Beneish Lojistik Regresyon Modelinin Sınıflandırma Tablosu

Gözlenen	Tahmin Edilen		
	Kontrol	Manipülatör	PercentageCorrect
Kontrol	994	3	99,7
Manipülatör	250	1	,4
Toplam Yüzde			79,7

Değişkenlerin modele olan uyumluluğunun tespitinde analizini yapmış olduğumuz lojistik regresyon modeline ait sınıflandırma başarısı da önem arz etmektedir. Tablo 12’de de görüldüğü gibi seçilmiş olan model %79,7 oranında doğru sınıflanmıştır. Manipülator davranışlar sergileyen firma oranı %0,4, manipülator olmayan kontrol firmalarına ait oran ise %99,7 oranında doğru sınıflanmıştır. Bu sonuçlara göre Beneish modeli, kontrol firmalarını sınıflandırmada, manipülator firmaları sınıflandırmadan daha başarılı olduğu söylenebilir. Fakat modelin genel sınıflandırma ortalaması iyi seviyededir. Düzeltmiş Jones modeli analiz sonuçlarına göre Lojistik regresyon denklemi, anlamlı çıkan değişkenlerle oluşturulmuştur. Düzeltmiş Jones modeli analiz sonuçları Tablo 13’de gösterilmiştir.

$$\ln(P_i / 1 - P_i) = (1,019 * (\text{Satışlar} / \text{Toplam Aktif}) - (3,649 * (\text{Alacaklar} / \text{Satışlar})) - (2,877 * (\text{Çalışma Sermayesi} / \text{Toplam Aktif})) - (2,166 * (\text{Toplam Borç} / \text{Toplam Aktif})) + (0,694 * (\text{Toplam Finansman Giderleri} / \text{Toplam Faaliyet Giderleri})) + (7,325 * (\text{Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler} / \text{Satışlar}))$$

Tablo 13. Düzeltilmiş Jones Modeli Analiz Sonuçları

Değişkenler	B	Standart Hata	Wald	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık
Borç / Özyaknak	0	0,009	0,001	1	0,978
Satışlar / Toplam Aktif	1,019	0,387	6,918	1	0,009
Net kar / Satışlar	-0,473	0,734	0,416	1	0,519
Alacaklar / Satışlar	-3,649	0,681	28,696	1	0
Net kar / Toplam Aktif	3,255	1,666	3,816	1	0,051
Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif	-2,877	0,873	10,864	1	0,001
Brüt kar / Toplam Aktif	-2,366	1,344	3,1	1	0,078
Stok / Satışlar	1,303	0,814	2,559	1	0,11
Toplam Borç / Toplam Aktif	-2,166	0,93	5,422	1	0,02
Toplam Finansman Giderleri / Toplam Faaliyet Giderleri	0,694	0,232	8,955	1	0,003
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler / Satışlar	7,325	3,466	4,466	1	0,035
Sabit Değer	4,633	0,624	55,207	1	0

Tablo 13’de görüldüğü gibi Düzeltilmiş Jones modeline göre, kazanç yönetimine başvurmak üzere sergilenen manipülator davranışlar ile Satışlar / Toplam Aktif, Toplam Finansman Giderleri / Toplam Faaliyet Giderleri ve Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler / Satışlar değişkenleri arasında pozitif bir ilişkinin olduğu, Alacaklar / Satışlar, Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif ve Toplam Borç / Toplam Aktif değişkenleri ile de arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Satışlar / Toplam Aktif, Toplam Finansman Giderleri / Toplam Faaliyet Giderleri ve Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlü-

lükler / Satışlar değişken skorlarında olası bir artış kazanç yönetimine başvurma ihtimalini artırırken, Alacaklar / Satışlar, Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif ve Toplam Borç / Toplam Aktif değişken skorlarında olası bir artış ise kazanç yönetimine başvurma ihtimalini azaltmaktadır.

Tablo 14. Düzeltilmiş Jones Lojistik Regresyon Modelinin Sınıflandırma Tablosu

Gözlenen	Tahmin Edilen		
	Kontrol	Manipülâtör	PercentageCorrect
Kontrol	3	56	5,1
Manipülâtör	1	1188	99,9
Toplam Yüzde			95,4

Düzeltilmiş Jones analiz model sonucuna göre doğru sınıflandırma oranının %95,4 olduğu Tablo 14’de görülmektedir. Manipülâtör firma sınıflandırma oranı %99,9, kontrol firmalarının sınıflandırma oranı ise %5,1’dir. Bu sonuçlara göre düzeltilmiş jones lojistik regresyon model sınıflandırması manipülâtör firmalarını sınıflandırmada çok iyi başarı oranı ortaya koyarken, kontrol firmaları sınıflandırmada ise çok başarılı değildir. Fakat modelin genel sınıflandırma ortalaması iyi seviyededir. Kang & Sivaramakrishnan modeli analiz sonuçlarına göre Lojistik regresyon denklemi, anlamlı çıkan değişkenlerle oluşturulmuştur. Kang & Sivaramakrishnan modeli analiz sonuçları Tablo 15’de gösterilmiştir.

$$\ln (P_i / 1 - P_i) = (1,219 * (\text{Satışlar} / \text{Toplam Aktif})) + (2,061 * (\text{Alacaklar} / \text{Satışlar})) + (9,108 * (\text{Net kar} / \text{Toplam Aktif})) + (3,734 * (\text{Çalışma Sermayesi} / \text{Toplam Aktif})) - (4,228 * (\text{Brüt kar} / \text{Toplam Aktif})) + (3,669 * (\text{Toplam Borç} / \text{Toplam Aktif}))$$

Tablo 15. Kang&Sivaramakrishnan Modeli Analiz Sonuçları

Değişkenler	B	Standart Hata	Wald	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık
Borç / Özyaknak	-0,006	0,005	1,386	1	0,239
Satışlar / Toplam Aktif	1,219	0,338	13,008	1	0
Net kar / Satışlar	0,806	0,709	1,292	1	0,256
Alacaklar / Satışlar	2,061	0,732	7,923	1	0,005
Net kar / Toplam Aktif	9,108	1,97	21,381	1	0
Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif	3,734	0,68	30,191	1	0
Brüt kar / Toplam Aktif	-4,228	1,279	10,923	1	0,001
Stok / Satışlar	-1,039	0,546	3,618	1	0,057
Toplam Borç / Toplam Aktif	3,669	0,712	26,587	1	0
Toplam Finansman Giderleri / Toplam Faaliyet Giderleri	0,026	0,08	0,107	1	0,744
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler / Satışlar	0,604	2,645	0,052	1	0,819
Sabit Değer	-1,138	0,373	9,333	1	0,002

Tablo 15'te görüldüğü üzere Kang&Sivaramakrishnan modeline göre, kazanç yönetimine başvurmak üzere sergilenen manipülatör davranışlar ile Satışlar / Toplam Aktif, Alacaklar / Satışlar, Net kar / Toplam Aktif, Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif, Toplam Borç / Toplam Aktif değişkenleri arasında pozitif bir ilişkinin olduğu, Brüt kar / Toplam Aktif değişkeni ile de arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Satışlar / Toplam Aktif, Alacaklar / Satışlar, Net kar / Toplam Aktif, Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif, Toplam Borç / Toplam Aktif değişken skorlarında olası bir artış kazanç yönetimine başvurma ihtimalini artırırken, Brüt kar / Toplam Aktif değişken skorunda olası bir artış ise kazanç yönetimine başvurma ihtimalini azaltmaktadır.

Tablo 16. Kang&Sivaramakrishnan Lojistik Regresyon Modelinin Sınıflandırma Tablosu

Gözlenen	Tahmin Edilen		
	Kontrol	Manipülatör	PercentageCorrect
Kontrol	44	112	28,0
Manipülatör	11	1080	99,0
Toplam Yüzde			90,1

Tablo 16’da ise Kang&Sivaramakrishnan analiz model sonucuna göre doğru sınıflandırma oranının %90,1 olduğu görülmektedir. Manipülâtör firma sınıflandırma oranının %99,0 ile çok iyi, kontrol firmalarının sınıflandırma oranının ise %28,0 ile ortalama başarı düzeyinde olduğu söylenebilir. Kothari modeli analiz sonuçlarına göre Lojistik regresyon denklemi, anlamlı çıkan değişkenlerle oluşturulmuştur. Kothari modeli analiz sonuçları Tablo 17’de gösterilmiştir.

$$\ln(P_i / 1 - P_i) = (-2,289 * (\text{Alacaklar} / \text{Satışlar})) + (12,884 * (\text{Net kar} / \text{Toplam Aktif})) - (4,606 * (\text{Çalışma Sermayesi} / \text{Toplam Aktif})) - (1,498 * (\text{Toplam Borç} / \text{Toplam Aktif})) + (0,215 * (\text{Toplam Finansman Giderleri} / \text{Toplam Faaliyet Giderleri}))$$

Tablo 17. Kothari Modeli Analiz Sonuçları

Değişkenler	B	Standart Hata	Wald	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık
Borç / Özyaknak	0,007	0,008	0,743	1,000	0,389
Satışlar / Toplam Aktif	0,408	0,284	2,058	1,000	0,151
Net kar / Satışlar	-0,403	0,549	0,538	1,000	0,463
Alacaklar / Satışlar	-2,289	0,498	21,099	1,000	0,000
Net kar / Toplam Aktif	12,884	1,479	75,878	1,000	0,000
Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif	-4,606	0,486	89,915	1,000	0,000
Brüt kar / Toplam Aktif	0,249	0,800	0,097	1,000	0,756
Stok / Satışlar	0,311	0,426	0,532	1,000	0,466
Toplam Borç / Toplam Aktif	-1,498	0,464	10,425	1,000	0,001
Toplam Finansman Giderleri / Toplam Faaliyet Giderleri	0,215	0,072	8,927	1,000	0,003
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler / Satışlar	-3,615	2,371	2,324	1,000	0,127
Sabit Değer	1,286	0,282	20,769	1,000	0,000

Tablo 17’ye göre Kothari modelinin kazanç yönetimine başvurmak üzere sergilenen manipülâtör davranışlar ile Net kar / Toplam Aktif ve Toplam Finansman Giderleri / Toplam Faaliyet Giderleri değişkenleri arasında pozitif bir ilişkinin olduğu, Alacaklar / Satışlar, Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif ve Toplam Borç / Toplam Aktif değişkenleri ile de arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Net kar / Toplam Aktif ve Toplam Finansman Giderleri / Toplam Faaliyet Giderleri değişken skorlarında olası bir artış kazanç yönetimine başvurma ihtimalini artırırken, Alacaklar / Satışlar, Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif ve Toplam Borç / Toplam Aktif değişken skorlarında olası bir artış ise kazanç yönetimine başvurma ihtimalini azaltmaktadır.

Tablo 18. Kothari Modeli Lojistik Regresyon Sınıflandırma Tablosu

Gözlenen	Tahmin Edilen		
	Kontrol	Manipülator	PercentageCorrect
Kontrol	442	188	70,2
Manipülator	193	425	68,8
Toplam Yüzde			69,5

Kothari Modeli analiz sonucuna göre doğru sınıflandırma oranının %69,5 olduğu görülmektedir. Manipülator firma sınıflandırma oranı %68,8 olarak gerçekleşirken, kontrol firmalarının sınıflandırma oranının ise %70,2 olduğu görülmekte ve analiz sonucunda ortaya çıkan değerlere göre lojistik regresyon model sınıflandırmasının iyi olduğu söylenebilir. Larcker & Richardson modeli analiz sonuçlarına göre Lojistik regresyon denklemi, anlamlı çıkan değişkenlerle oluşturulmuştur. Larcker & Richardson modeli analiz sonuçları Tablo 19’da gösterilmiştir.

$$\ln(P_i / 1 - P_i) = (,708 * (\text{Satışlar} / \text{Toplam Aktif})) + (,218 * (\text{Net kar} / \text{Toplam Aktif}))$$

Tablo 19. Larcker&Richardson Modeli Analiz Sonuçları

Değişkenler	B	Standart Hata	Wald	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık
Borç / Özyaknak	-0,022	0,026	0,731	1	0,393
Satışlar / Toplam Aktif	0,708	0,337	4,409	1	0,036
Net kar / Satışlar	0,083	1,24	0,005	1	0,946
Alacaklar / Satışlar	-0,245	0,673	0,133	1	0,716
Net kar / Toplam Aktif	0,218	5,759	2,207	1	0
Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif	0,679	0,892	0,58	1	0,446
Brüt kar / Toplam Aktif	0,269	1,704	0,025	1	0,875
Stok / Satışlar	0,353	0,615	0,33	1	0,566
Toplam Borç / Toplam Aktif	0,133	0,814	0,027	1	0,871
Toplam Finansman Giderleri / Toplam Faaliyet Giderleri	-0,052	0,11	0,224	1	0,636
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler / Satışlar	-1,632	6,149	0,07	1	0,791
Sabit Değer	0,343	0,428	0,641	1	0,423

Tablo 19’da görüldüğü üzere Larcker&Richardson modelin, kazanç yönetimine başvurmak üzere sergilenen manipülator davranışlar ile Satışlar / Toplam Aktif ve Net kar / Toplam Aktif değişkenleri arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Satışlar / Toplam Aktif ve Net kar / Toplam Aktif değişken skorlarında olası bir artış kazanç yönetimine başvurma ihtimalini artmasına sebep olacaktır.

Tablo 20. Larcker&Richardson Lojistik Regresyon Modelinin Sınıflandırma Tablosu

Gözlenen	Tahmin Edilen		
	Kontrol	Manipülâtör	PercentageCorrect
Kontrol	216	54	80,0
Manipülâtör	19	959	98,1
Toplam Yüzde			94,2

Tablo 20’de Larcker & Richardson modelinin analiz sonucuna göre doğru sınıflandırma oranının %94,2, manipülâtör firma sınıflandırma oranı %98,1 ve kontrol firmalarının sınıflandırma oranının %80,0 olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara göre Larcker & Richardson lojistik regresyon model sınıflandırmasının çok iyi olduğu söylenebilir. Spathis modeli analiz sonuçlarına göre Lojistik regresyon denklemi, anlamlı çıkan değişkenlerle oluşturulmuştur. Spathis modeli analiz sonuçları Tablo 21’de gösterilmiştir.

$$\ln (P_i / 1-P_i) = (2,109 * (\text{Net kar} / \text{Satışlar})) - (10,000 * (\text{Alacaklar} / \text{Satışlar})) + (4,093 * (\text{Brüt kar} / \text{Toplam Aktif})) + (2,243 * (\text{Stok} / \text{Satışlar}))$$

Tablo 21. Spathis Modeli Analiz Sonuçları

Değişkenler	B	Standart Hata	Wald	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık
Borç / Özyaknak	,000	,007	,000	1	,995
Satışlar / Toplam Aktif	,371	,486	,581	1	,446
Net kar / Satışlar	2,109	,671	9,865	1	,002
Alacaklar / Satışlar	-10,000	1,632	37,538	1	,000
Net kar / Toplam Aktif	-1,839	1,839	1,000	1	,317
Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif	-,754	,947	,634	1	,426
Brüt kar / Toplam Aktif	4,093	1,639	6,239	1	,012
Stok / Satışlar	2,243	,750	8,948	1	,003
Toplam Borç / Toplam Aktif	,702	1,049	,448	1	,503
Toplam Finansman Giderleri / Toplam Faaliyet Giderleri	,011	,127	,007	1	,933
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler / Satışlar	14,257	3,795	14,110	1	,000
Sabit Değer	-1,871	,623	9,022	1	,003

Tablo 21’de Spathis modeline göre, kazanç yönetimine başvurmak üzere sergilenen manipülâtör davranışlar ile Net kar / Satışlar, Brüt kar / Toplam Aktif ve Stok / Satışlar değişkenleri arasında pozitif bir ilişkinin olduğu, Alacaklar / Satışlar değişkeni ile de arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Net kar / Satışlar, Brüt kar / Toplam Aktif ve Stok / Satışlar değişken skorlarında olası bir artış

kazanç yönetimine başvurma ihtimalini artırırken, Alacaklar / Satışlar değişken skorunda olası bir artış durumunda ise kazanç yönetimine başvurma ihtimali azalmaktadır.

Tablo 22. Spathis Lojistik Regresyon Modelinin Sınıflandırma Tablosu

Gözlenen	Tahmin Edilen		
	Kontrol	Manipülâtör	PercentageCorrect
Kontrol	1179	4	99,7
Manipülâtör	50	15	23,1
Toplam Yüzde			95,7

Tablo 22’de görüldüğü üzere Spathis modeli analiz sonucuna göre, doğru sınıflandırma oranı %95,7’dir. Manipülâtör firma sınıflandırma oranı %23,1 ile ortalama başarı düzeyindeyken, kontrol firmalarının sınıflandırma oranı %99,7 ile çok iyi olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara göre Spathis lojistik regresyon model sınıflandırmasının iyi olduğu söylenebilir.

6. SONUÇ

Kazanç yönetimi, firmaların finansal raporları üzerinde firmanın içerisinde bulunmuş olduğu ekonomik durumun olduğundan farklı bir şekilde yansıtılmasıdır. Bu durum hissedarların, kreditorlerin, analistlerin, yatırımcıların yanılmasına ve firmaya olan bakış açılarının değişmesine sebep olmaktadır. Ortaya çıkan algı firma hisse senetlerine olan talebi olumlu veya olumsuz yönde etkilemektedir. Sergilenen manipülâtör davranışlar özellikle hisse başına kazancın artırılması için gerekli muhasebe politikalarındaki değişikliklerin istenildiği gibi yönlendirilmesiyle yapılmaktadır. Böylelikle firma performansı olması gerektiğinden farklı bir şekilde gösterebilmektedir.

Çalışmada Beneish, Düzeltilmiş Jones, Kang&Sivaramakrishnan, Kothari, Larcker&Richardson ve Spathis modelleri kullanılarak BIST İmalat Sanayiinde faaliyet gösteren 156 firmanın 2013-2020 yılları arasında kazanç yönetimine başvurma ihtimalleri ölçülmüş ve model karşılaştırmaları yapılmıştır. Firma finansal, faaliyet ve bağımsız denetim raporlarından elde edilen mali veriler ışığında bağımlı değişken kontrol ve manipülâtör olarak gruplandırılmıştır. Bağımlı değişkeni elde edebilmek için Beneish ve Spathis modelleri için bağımsız denetim raporlarından ve Düzeltilmiş Jones, Kang ve Sivaramakrishnan, Kothari ve Larcker ve Richardson modelleri için ise sınıf genişliği hesaplamasından faydalanılmıştır. Bu doğrultuda da elde edilen bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişki araştırılmıştır. Yapılan analizlere göre, firmaların manipülasyona başvurabilecekleri açık değişkenlerin olduğu ve modeller arasında da değişken farklılıklarının olduğu ortaya çıkmıştır.

Genel olarak çalışmaya konu olan kazanç yönetimi tespit modellerinin, analize tabi tutulan bağımsız değişkenleri benzerlik gösterse de modeller arasında çıkan sonuçlara göre bağımsız değişkenlerin pozitif ve/veya negatif yönlü ilişkileri farklılık göstermektedir. Bunun yanı sıra firmaların manipülâtör davranışlar sergileyebildikleri rasyoların sayısı da modeller arasında farklılık göstermektedir.

Çalışmada analizi yapılan altı kazanç yönetimi tespit model sonuçlarına göre anlam aralığında çıkan bağımsız değişkenler farklı olduğu gibi bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etki yönü de farklılık göstermektedir. Bu durum Tablo 23'te görüldüğü gibidir.

Tablo 23. Anlamlı Değişkenlerin İlişki Yönü ve Sayısı

Değişkenler	Beneish	Jones	KangSivaramakrishnan	Kothari	LarckerRichardson	Spathis
Satışlar/Top.Aktif	Negatif	Pozitif	Pozitif	-	Pozitif	-
Netkar/Satışlar	Negatif	-	-	-	-	Pozitif
Alacaklar/Satışlar	-	Negatif	Pozitif	Negatif	-	Negatif
Netkar/Top.Aktif	-	-	Pozitif	Pozitif	Pozitif	-
Çalışma Sermayesi / Toplam Aktif	-	Negatif	Pozitif	Negatif	-	-
Brüt kar/Top.Aktif	-	-	Negatif	-	-	Pozitif
Stok / Satışlar	-	-	-	-	-	Pozitif
Top.Borç/Top.Aktif	-	Negatif	Pozitif	Negatif	-	-
T.Finansman Gid. / T.Faaliyet Giderleri	-	Pozitif	-	Pozitif	-	-
ÖVVDYY/Satışlar	Pozitif	Pozitif	-	-	-	-

Değişkenlerin modele olan uyumluluğunun tespitinde analizini yapmış olduğumuz lojistik regresyon modeline ait sınıflandırma başarısı da önem arz etmektedir. Analizleri yapılan modellerin farklılık sergiledikleri bir diğer durum da sınıflandırma başarı oranıdır. Çalışmada analizi yapılan Beneish, Düzeltmiş Jones, Kang & Sivaramakrishnan, Kothari, Larcker & Richardson ve Spathis modellerinin lojistik regresyon model sınıflandırma başarı oranları Tablo 24'de görüldüğü gibidir.

Tablo 24. Modeller Arası Sınıflandırma Başarı Oranı

Model	Kontrol	Manipülatör	Toplam Yüzde
Beneish	99,7	0,4	79,7
Düzeltmiş Jones	5,1	99,9	95,4
Kang&Sivaramakrishnan	28	99,2	90,1
Kothari	70,2	68,8	69,5
Larcker&Richardson	80	98,1	94,2
Spathis	99,7	23,1	95,7

Tablo 24 incelendiğinde analize tabi tutulan modellerin, lojistik regresyon model sınıflandırma başarı oranlarının, toplam yüzdesel sonuçlara göre iyi olduğu söylenebilir. Düzeltmiş Jones ve KangSivara-

makrışnan modellerinde kazanç yönetimine başvurmayan ya da bağımsız denetim raporlarında olumlu görüş alan kontrol firmalarının tahmininde yüzdesel olarak düşüklük görülürken, Beneish ve Spathis modelinde ise SPK tarafından yapılan denetimler sonucunda manipülatör davranışlarda bulunarak kazanç yönetimine başvurduğu açıklanan ve/veya bağımsız denetim raporlarında şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş alan firmaların tahmininde yüzdesel olarak düşüklük görülmektedir.

Açıklamalar doğrultusunda analizi yapılan altı kazanç yönetimi tespit modeli için bağımlı değişken olarak kategorileştirilen kontrol firmalarından Düzeltilmiş Jones modeli sınıflandırma oranı %5,1 ile çok başarılı değildir. Kang Sivaramakrishnan modeli sınıflandırması %28 ile ortalama başarı düzeyinde yer almaktadır. Manipülatör firmalar için Beneish modeli sınıflandırma oranı %4 ile çok başarılı değilken, Spathis modeli sınıflandırması %23,1 ile ortalama başarı düzeyindedir.

Elde ettiğimiz bulgular literatürdeki diğer çalışmalarla ile karşılaştırıldığında benzer sonuçlar elde edildiği tespit edilmiştir. Dechow, Sloan ve Sweeney (1995) ve Young (1999) çalışmalarında muhasebe manipülasyonu tespitinde en etkin yöntem olarak Düzeltilmiş Jones Modeli olduğunu tespit etmiştir. Aynı zamanda Önder (2013), çalışmasında muhasebe manipülasyonu tespitinde en etkin modelin Larcker Richardson olduğu tespitinde bulunmuştur. Tablo 24 incelendiğinde, çalışmamızda da manipülatör davranışları tespit etmede en iyi yöntemler Düzeltilmiş Jones, Kang&Sivaramakrishnan ve Larcker&Richardson modelleri olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak, Türkiye’de firmaların kazanç yönetimine başvurma ihtimallerinin olduğu kanısı oluşmaktadır. Bu sebeple de kazanç yönetimine olan bakış açısı daha da önem kazanmaktadır. Finansal bilgiler üzerinde manipülatör davranışlarda bulunarak, firmaların içinde bulunmuş olduğu finansal durum ve faaliyet sonuçlarını çok farklı bir şekilde açıklayan firmalar, yatırımcılarını zarara uğrattığı gibi kurum ve kuruluşlara olan güveni zedelemekte ve ülke ekonomilerini olumsuz yönde etkilemektedir. Dünyada yaşanan ve Türkiye kamuoyuna da yansıyan kazanç manipülasyonu ile ilgili olaylar, bu güven sorununu daha önemli hale getirmektedir. Türkiye’de yaşanma ihtimali olan olumsuz durumlara karşı, UFRS aracılığıyla ve kontrol gücü yüksek bir denetim sistemi ile, yaşanması muhtemel olumsuz durumların önüne geçilebilir.

Firmaların aynı endekste bulunması yatırımcı ve diğer paydaşlar açısından anlam teşkil etmektedir. Çalışma kapsamında değerlendirmeye alınan firmalar imalat sanayiinde yer alsada, sektörel olarak farklılıklar bulunmaktadır. Gelecek dönemlerde yapılması muhtemel yeni çalışmalarda bütün firmaları kapsayacak şekilde bir genelleme yapılabilmesi için sektörel yelpazenin geniş olduğu endekslerdeki firmalar üzerinde araştırma yapılabilir. Bunun yanı sıra yapılacak analiz öncesi veri setinde yer alacak firma örneklem büyüklüğü ile ilgili olarak analiz sonuçlarının daha genel yorumlanabilmesi için örneklem sayısının çok daha büyük boyutta olması yönünde çalışılabilir.

KAYNAKÇA

- Ayarlıoğlu, M.A. (2007). *Kar Yönetimi Uygulamaları ve İMKB' de Test Edilmesi* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Beneish, M.D. (1997). Detecting gaap violation: Implications For Assessing Earnings Management Among-FirmsWith Extreme Financial Performance. *Journal of Accounting andPublicPolicy*, 16, 3.
- Beneish, M.D. (1999). TheDetection Of EarningsManipulation. *Financial AnalystsJournal*, 55, 5.
- Beneish, M.D. (2001). Earnings Management: APerspective. *Managerial Finance*, 27 (12), 3-17.
- Beneish, M.D., Lee, C.M., andNichols, D.C. (2013). Earnings Manipulation And Expected Returns, *Financial Analysts Journal*, 69(2), 57-82.
- Çokluk, Ö. (2010). Lojistik regresyon analizi: Kavram ve uygulama. *Kuram ve uygulamada eğitim bilimleri*, 10(3), 1357-1407.
- Dechow, P.M. and Skinner, D.J. (2000). Earnings Management: Reconciling The Views Of Accounting Academics, Practitioners, And Regulators, *Accounting Horizons*, 14 (2), 235-250.
- Dechow, P.M.,Sloan, R.G. and Sweeney, A.P. (1995). Detecting Earnings Role Of Management. *The Accounting Review*, 70(2), 193-225.
- Durak, M. G. (2010). *Türkiye' de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin: Tahakkukların Güvenilirliği ve Kazançların Süreçliliği Üzerindeki Etkileri: İMKB Uygulamaları* (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Giroux, G. (2004). *Detecting Earnings Management*, New York: John Wiley & Sons, Vol. 19, Iss.3, pp. 382-383.
- Healy, P.M. and Wahlen, J.M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383.
- Jackson, Scott B. And Marshall K. Pitman. (2001), "Auditors and Earnings Management", *The CPA Journal*, July 2001, pp: 39 – 44.
- Jones, J.J. (1991) Earnings Management During Import Relief Investigations, *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193-228.
- Kang, S.H. and Sivaramakrishnan, K. (1995). Issues In Tesing Earnings Management And An Instrumental Variable Approach, *Journal of Accounting Research*, 33 (2), 353-367.
- Kara, S. ve Yereli, A.N. (2012). İç Denetimde Risk Yönetimi ve İMKB İmalat Sanayi Sektöründe Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56, 65-86.
- Kara, S. ve Tuna, M. (2018). Kar Yönetiminin Düzeltilmiş Jones Modeliyle Ölçümü: BIST' te Bir Uygulama, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 18(54), 97-112.
- Kara, S., Sakarya, Ş., ve Toraman, A.M. (2019). Kazanç Yönetimi ve Yönetim Karakteristikleri İlişkisinin Borsa İstanbul'da Test Edilmesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 21(2), 126-139.
- Kıllı, M. ve Evcı, S. (2017). Muhasebe Manipülasyonlarının Tespitinde Kullanılan Modeller, *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(1), 68-79.
- Kothari, S.P., Leone, A.J. and Wasley, C.E. (2005). Performance Matched Discretionary Accrual Measures, *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 163-197.
- Küçüksozen, C. (2004). *Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma* (Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Larcker, D.F. and Richardson, S.A. (2004). Fees Paid To Audit Firms, Accrual Choices And Corporate Governance, *Journal of Accounting Research*, 42(3), 625-658.
- Levitt, Arthur. (1998), "The Number Game", Speech at New York University, 28.9.1998, <http://www.sec.gov/news/speeches/spch220.txt>.
- McKee, T.E. (2005). *Earnings Management: An Executive Perspective*, Stamford: The Thomson Corporation.
- McNichols, M.F. (2000). Research Design Issues In Earnings Management Studies, *Journal of Accounting and Public Policy*, 19(4), 313-345.
- Mulford, C.W. And Comiskey, E.E. (2002). *The Financial Numbers Game, Detecting Creative Accounting Practices*, New Jersey: John Wiley And Sons Publishing.
- Önder, Ş. (2013). *İşletmelerin Kar Yönetimi Uygulamalarında Kurumsal Yönetim Yapılarının Etkisi İMKB Üzerine Bir Uygulama* (Doktora Tezi). Kütahya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Schipper, K. (1989). Commentary On Earnings Management, *Accounting Horizons*, 3 (4), 91-102.
- Spathis, C.T. (2002). Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence From Greece, *Managerial Auditing Journal*, 17(4), 179-191.
- Stolowy, H. and Breton, G. (2004). Accounts Manipulation: A Literature Review And Proposed Conceptual Framework, *Rewiew of Accounting and Finance*, 3(1), 5-92.
- Tekin, E. (2017). *2010-2014 Yılları Arasında Türkiye’de Halka Açık Şirketlerde Manipülasyon Üzerine Beneish Modeli İle Ampirik Çalışma* (Doktora Tezi). Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Varıcı, İ. ve Er, B. (2013). Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İmkb Uygulaması, *Ege Akademik Bakış*, 13(1): 43-52.
- Yaşar, A. (2011). *Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İMKB’de Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Young, S. (1999). Systematic Measurement Error in the Estimation of Discretionary Accruals: An Evaluation of Alternative Modelling Procedures. *Journal of Business Finance & Accounting*, 26 (7*8), pp. 833-862.

ULUSLARARASI PROJELERDE GÖREV ALAN KAMU GÖREVLİLERİNE YAPILACAK ÜCRET ÖDEMELERİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 07.05.2022
Makale Kabul Tarihi : 12.08.2022
Makale Türü : Derleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1113494

Dr. Öğr. Üyesi Erdem ERCAN*
Doğan DURNA**

Bibliyografik Bilgiler

Ercan, E., & Durna, D. (2023). "Uluslararası Projelerde Görev Alan Kamu Görevlilerine Yapılacak Ücret Ödemelerinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 153-172) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1113494>

ÖZ

Devletin kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevleri "memurlar ve diğer kamu görevlileri" eliyle yürüteceği Anayasanın 128'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Kamu görevlileri ifadesinin kimleri kapsadığı konusu bir tarafa asli görevlerinin yanında idare içinde ve dışında yürütülen projelerde görev alan kamu görevlilerine yapılacak ödemelerin neler olduğu ve bunların ne şekilde yapılacağı konuları da uygulamada tartışmalıdır. Bu durum, idarelerde yeknesak olmayan uygulamalara ve kamu görevlilerinin ülke için önem arz eden projelerde görev almakta çekimser davranmalarına neden olmaktadır. Çalışmada, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na tabi kamu görevlilerinin çeşitli kaynaklardan elde edilen hibelerle yürütülen projelerde görev almaları halinde kendilerine yapılacak ödemelerin hangi hükümlere tabi olacağı, hangi ödemelerden yararlanabilecekleri, bu ödemelerin ne şekilde vergilendirileceği hususları meri mevzuat hükümleri ve yargı kararları ışığında değerlendirilmiş, tereddütlü konulara ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

* Ankara Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi, erdemercan@ankara.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1645-0394.

** Tarım ve Orman Bakanlığı, ddurna79@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1839-0401.

Anahtar Sözcükler: Uluslararası Projeler, Hibe, Kamu Görevlileri, Ücret, Damga Vergisi, Gelir Vergisi

Jel Sınıflandırma Kodu: F 53, H 83, H 87, K 34.

PROBLEMS ENCOUNTERED IN THE PAYMENTS TO PUBLIC SERVANTS TAKING WORK IN INTERNATIONAL PROJECTS AND SUGGESTIONS FOR SOLUTIONS

ABSTRACT

It is stipulated in Article 128 of the Constitution that the state will carry out the essential and permanent duties required by the public services through “public servants and other public officials”. Aside from who is within the scope of the term public servants, in practice how the payments to be made to public servants who take part in projects carried out inside and outside the administration and what kind of the payments to be made is controversial. This situation, causes non-uniform practices in public administrations and the reluctance of public servants to take part in projects that are important for the country. In this study, the provisions of the payments to be made to the public personnel subject to the Civil Servants Law No. 657, take part in projects carried out with grants from various sources, which payments they can benefit from, and how these payments will be taxed were evaluated in the light of the provisions of the current legislation and judicial decisions, suggestions were made regarding the hesitant issues.

Keywords: International Projects, Grant, Public Servants, Fee, Stamp Duty, Income Tax

Jel Classification Codes: F 53, H 83, H 87, K 34.

1. GİRİŞ

Avrupa Birliği (AB), ekonomik ve sosyal gelişmelerine destek olmak ve ülkelerarası gelişmişlik düzeyini dengelemek amacıyla üye ülkelere hibe ya da kredi şeklinde çeşitli mali araçları kullanarak önemli miktarlarda kaynak aktarmaktadır. AB, aynı zamanda gerekli gördüğü halde üçüncü ülkelere de mali yardımlarda bulunmaktadır (Avrupa Birliği Başkanlığı, 2022). Avrupa Birliği'ne aday üyelik süreci devam eden Türkiye Cumhuriyeti, aday ülkeler arasında AB fonlarının en büyük yararlanıcısıdır (Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu, 2022). Öte yandan, Türkiye; Birleşmiş Milletler (BM), Avrupa Konseyi, Kuzey Atlantik Paktı Örgütü (NATO), İslam İşbirliği Teşkilatı (İİT) gibi çok sayıda uluslararası örgüte de çeşitli statülerle üyedir (Dışişleri Bakanlığı, 2022). Tüm bu kuruluşlar, amaçlarını gerçekleştirmek için gerek üyelerine gerekse üçüncü ülkelere yönelik çeşitli mali imkânlar sağlamaktadır. Bu ve benzeri kuruluşlardan değişik isimler altındaki fonlardan temin edilen hibeler ile çok sayıda kamu kurum ve kuruluşu proje yürütmektedir. Örneğin, Türkiye Cumhuriyeti bütçeleri Avrupa Birliği ve Türkiye tarafından karşılanan proje bazlı hibe veren ‘Erasmus+’ topluluk programından uzun yıllardır yararlanmaktadır (Türkiye Ulusal Ajansı, 2022). Bu projeler, kamu-sivil toplum

ortaklığıyla ya da birden fazla kamu kurumunun katılımıyla yürütülebilmektedir. Projelerde görev alan iş sözleşmesine tabi kişilerle ilgili iş ve işlemler 22/05/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu'nda ve ilgili mevzuatta detaylı olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte bu projelerde görev alan memurlar ile diğer kamu görevlilerine yapılacak ödemelerde hangi hükümlerin uygulanacağı uygulamada tartışmalıdır. Bu durum, kamu kurumları arasında yeknesak olmayan uygulamalara ve hibe programlarından yeterince yararlanılamamasına yol açmaktadır. Çalışmada yabancı kaynaklı hibe projelerinde görev alan kamu görevlilerine yapılacak ödemeler meri mevzuat ve yargı kararları ışığında değerlendirilerek uygulamadan kaynaklı sorunlara ilişkin çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

2. MEMUR VE DİĞER KAMU GÖREVLİLERİ KAVRAMLARI

İdare, yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini örgütlenmiş bir teşkilat ve bu teşkilatta görevli “kamu görevlileri” yani “insanlar” eliyle yerine getirmektedir (Bucaktepe, 2014, s. 460).

Kamu görevlilerine dair genel ilkeler 1982 Anayasasının 128'inci maddesinde;

“Devletin, kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür.

Memurların ve diğer kamu görevlilerinin nitelikleri, atanmaları, görev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri, aylık ve ödenekleri ve diğer özlük işleri kanunla düzenlenir. (Ek cümle: 7/5/2010-5982/12 md.) Ancak, malî ve sosyal haklara ilişkin toplu sözleşme hükümleri saklıdır.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Madde hükmünde kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin “memurlar” ve “diğer kamu görevlileri” eliyle yürütüleceği ifade edilmekte fakat ne bahse konu madde hükmünde ne de diğer Anayasa hükümlerinde bu kavramların tanımı bulunmaktadır (Bucaktepe, 2014, s. 463).

İlgili mevzuata bakıldığında yalnızca “memur” kavramının, 14/07/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4'üncü maddesinde; *“Mevcut kuruluş biçimine bakılmaksızın, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerince genel idare esaslarına göre yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa ile görevlendirilenler, bu Kanunun uygulanmasında memur sayılır”* şeklinde tanımlandığı görülmektedir.

Buna karşın, 657 sayılı Kanun'da ve diğer mevzuatta Anayasada ifade edilen “diğer kamu görevlileri” ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine dair bir tanıma yer verilmemiştir. Bu nedenle “diğer kamu görevlileri” ifadesinden anlaşılması gerekenin ne olduğu hususu öğretilerde tartışmalıdır. Gözler'e göre, Anayasada zikredilen “diğer kamu görevlileri” ifadesinden *“sözleşmeli personel”* ve *“geçici personel”* anlaşılmalıdır (Gözler, 2009, s. 650). Yıldırım vd. göre, *“diğer kamu görevlileri sözleşmeli personel ile 657 sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde yer alan kendine özgü personel kanunu bulunan personeldir.”* (Yıldırım ve diğerleri, 2016, s. 212). Akyılmaz/Sezginer/Kaya'ya göre, diğer kamu görevlileri, *“..memurlar dışında kalan ve 657 Sayılı Kanun'un 1'inci maddesinde yer alan kendine özgü personel kanunu bulunan personel ile sözleşmeli personel ve geçici personeldir”* (Akyılmaz, Sezginer, & Kaya, 2016, s. 647). Ayanoğlu'na göre, *“1) Statüiter konumdaki görevliler (silahlı kuvvetler personeli, hâkimler ve savcılar, üniversite akademik personeli) 2) Siyasî nitelikteki görevliler (Cumhurbaşkanı, Başbakan, ba-*

kanlar ve mahallî idarelerin seçimle gelen görevlileri) 3) Kadro karşılığı sözleşmeli çalışanlar 4) İdarî sözleşme ile istihdam edilen sözleşmeli ve geçici personel” diğer kamu görevlileridir (Ayanoğlu, 2004, s. 1002).

Sözleşmeli personelin diğer kamu görevlisi olup olmadığı konusu da öğretilerde tartışmalı olmakla birlikte Söyler’in de ifade ettiği üzere, “Devlet ile kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzel kişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevlerde de sözleşmeli statüde personel istihdam edildiği ve sözleşmeli personel istihdamına idare hukuku kuralları hâkim kılındığından, sözleşmeli personelin diğer kamu görevlisi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir” (Söyler, 2019, s. 66).

Kanımızca Anayasa hükmünde yer alan “..memurlar ve diğer kamu görevlileri...” ifadesinin lafzı, “diğer kamu görevlileri” kavramını tanımlayan veya sınırlandıran herhangi bir mevzuat hükmünün bulunmaması ve yukarıda paylaşılan görüşler göz önüne alındığında; “diğer kamu görevlileri” kavramının, memur kavramına dahil olmamakla birlikte kanunlarla asli ve sürekli kamu görevi ifa etmekle görevlendirilmiş kadro ve istihdam şekillerinden olan hâkim ve savcılar ile bu statüden sayılanlar, öğretim elemanları, askeri personel ile sözleşmeli personeli kapsayacak şekilde geniş yorumlanması daha doğru olacaktır.

3. KAMU GÖREVLİLERİNİN MALİ HAKLARI

Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin mali hakları başta 14/07/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu olmak üzere, 24/02/1983 tarihli ve 2802 sayılı Hâkim ve Savcılar Kanunu, 11/10/1983 tarihli ve 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanunu, 27/07/1967 tarihli ve 926 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu, 27/06/1989 tarihli ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, Bütçe Kanunu (K) Cetveli, 10/03/2000 tarihli ve 2000/457 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 17/04/2006 tarihli ve 2006/10344 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 12/05/2008 tarihli ve 2008/13694 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile toplu sözleşme metinleri ve ilgili diğer mevzuatta düzenlenmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun 87’nci maddesinde; “Memurlara; a) Bu Kanuna tabi kurumlarda, b) Sermayesinin tamamı Devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan iktisadi kurumlar ile sermayesinin yarısından fazlası Devlete ait bankalarda, c) Özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulan banka ve kuruluşlarda, ç) Yukarıdaki bentlerde yazılı idare, kuruluş ve bankalar tarafından sermayelerinin yarısından fazlasına katılmak suretiyle kurulan kuruluşlarla bunların aynı oranda katılmaları ile vücut bulan kurumlarda, İkinci görev verilemez; bu kurumlardan her ne ad ile olursa olsun para ödenemez ve yarar sağlanamaz. Ancak, bu Kanunun memurlara ikinci görev verilmesini öngören hükümleri ile hakem, tasfiye memuru ve bilirkişilere takdir olunan İl Genel Meclisi ve İl Daimi Encümeni başkanları, özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulan ve asli görevlerinin devamı niteliğinde olmayan çeşitli kurul, komisyon, heyet ve jüri çalışmalarına, Üniversiteler, Akademiler, Türkiye ve Orta - Doğu Amme İdaresi Enstitüsü ve özel kanunlarla veya Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle kurulan araştırma kurumları tarafından idareyle ilgili olarak yapılan inceleme ve araştırma çalışmalarına katılanlar için özel kanunlarınca gösterilen veya bu kanunlara dayanılarak tespit edilen ücretlerin ödenmesine ilişkin hükümler saklıdır.” hükmü yer almakta, aynı Ka-

nun'un 88 inci maddesinde Kanun'a tâbi memurlara hangi görevlerin ikinci görev olarak verilebileceği hüküm altına alınmaktadır.

657 sayılı Kanun'un 146'ncı maddesinde ise; "*Memurlara kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve yönetmeliklerin ve amirlerin tayin ettiği görevler karşılığında bu Kanunla sağlanan haklar dışında ücret ödenemez, hiçbir yarar sağlanamaz...*" hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki hükümlere göre; memurlar kural olarak kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ve yönetmelikler ile amirlerin saptadığı görevler karşılığında yalnızca 657 sayılı Kanun kapsamındaki mali haklardan yararlanabilirler. Buna paralel olarak aynı Kanun'da belirtilen ikinci görev, vekâlet görevi, ek ders görevi gibi görevleri yürütmeleri ve bu görevler karşılığında ilgili mevzuatta bir ücret öngörülmüş olması halinde bu kapsamdaki ödemelerden de yararlanabilirler (Pınar, 1999, s. 1379).

Memurların mali hakları temel olarak 657 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. Ancak Anayasanın 128'inci maddesi gereğince memurlara diğer kanunlar ve toplu sözleşme hükümleriyle de yeni mali ve sosyal hak ve imkânlar tanınabilmektedir. Örneğin, 04/01/1961 tarihli ve 209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun'un 5'inci maddesi uyarınca Sağlık Bakanlığında görev yapan personele ek ödeme yapılmaktadır. Benzer şekilde, 25/08/2021 tarihli ve 31579 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Kamu Görevlilerinin Geneline ve Hizmet Kollarına Yönelik Mali ve Sosyal Haklara İlişkin 2022 ve 2023 Yıllarını Kapsayan 6. Dönem Toplu Sözleşme'nin 9'uncu maddesi ile sözleşmeli olarak istihdam edilen personele yemek yardımı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Memurlar ve diğer kamu görevlileri lehine 14/07/1965 tarihli ve 657 sayılı Kanun haricinde mali imkân sağlayan bir başka düzenleme 17/09/2004 tarihli ve 5234 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 32'nci maddesinde yer almaktadır.

Avrupa Birliği ve uluslararası kuruluşlardan temin edilen hibelerle yürütülen projelerde görev yapan kamu görevlilerine yapılacak ödemeleri düzenleyen mezkûr madde metni; "*Avrupa Birliği ve uluslararası kuruluşların kaynaklarından 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kanuna ekli (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan idarelere proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarlar, ilgili idarelerin bütçelerine gelir kaydedilmeksizin özel hesaplarda izlenir. Proje süresi ile sınırlı olmak kaydıyla, proje kapsamında ve projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlar ile diğer kamu görevlilerine ve hizmetinden yararlanılacak diğer kişilere proje sözleşmesinde belirlenen ücretler de dahil olmak üzere projeye yönelik yapılacak her türlü harcamalar proje kaynaklarından gerçekleştirilir. Harcamalar, proje sözleşmelerinde yer alan hükümler ile bu sözleşmelere dayanak teşkil eden program kuralları çerçevesinde yapılır. Bu maddenin uygulanmasına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esas ve usuller uluslararası antlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla Maliye Bakanlığınca belirlenir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile kapsama dahil projelere ilişkin hizmetlerde görev alan kamu görevlilerine "ücret" ödemesi yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna karşın, 32'nci madde hükmü ile 657 sayılı Kanun'un 87'inci madde hükmü birbiriyle çelişmektedir. Bahse konu hükümler arasındaki çelişki proje yürüten idarelerce farklı yorumlanabilmekte, bu da idareler arasında yeknesak olmayan uygulamalara yol açabilmektedir. Sorunun çözümü için uygulamacılar tarafından mantıksal hukuk yorum ilkelerine başvurulmasının yeterli olacağı düşünülmektedir.

4. 5234 SAYILI KANUN'UN 657 SAYILI KANUN HÜKÜMLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Avrupa Birliği ve uluslararası kuruluşlardan temin edilen hibelerle yürütülen projelerde görev yapan kamu görevlilerine yapılacak ücret ödemesi konusunda 5234 sayılı Kanun'un 32'nci maddesi ile 657 sayılı Kanun'un 87'nci maddesi farklı hükümler içermektedir. Bu duruma hukuk biliminde normlar çatışması adı verilmektedir.

Normlar çatışması, çok genel bir ifadeyle aynı somut olaya uygulanacak iki hukuk normu arasındaki uyumsuzluktur (Canyaş, 2013, s. 129). Normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde yer alan norm türleri arasında çatışma olabileceği gibi hiyerarşik olarak aralarında ast-üst ilişkisi bulunan norm türleri arasında da çatışmalar olabilir. Bu gibi hukuki sorunların çözümü hukuk tarihi içerisinde öğreti ve içtihatlar eliyle ortaya çıkmış ve zamanla modern hukuk sistemlerinde genel kabul görmüş mantıksal yorum ilkelerine başvurulmak suretiyle mümkün olabilmektedir. Bu yorum ilkeleri; Lex Superior (Üst Norm), Lex Posterior (Sonraki Norm) ve Lex Specialis (Özel Norm) yorum ilkeleridir.

Aralarında ast-üst ilişkisi bulunan norm türleri arasındaki çatışmalarda hiyerarşik olarak üstte yer alan norm türünde yer alan hükmün olaya uygulanması diğerinin ihmal edilmesi suretiyle sorun kolayca çözülebilmektedir. Burada uygulanan mantıksal yorum ilkesine Lex Superior (Üst Norm) yorum ilkesi adı verilir. Aynı düzeydeki norm türleri arasında çatışma olması durumundaysa hangi normun uygulanacağı sorusunun cevabı diğer yorum ilkelerine başvurmayı gerektirmektedir. Bu gibi durumlarda Lex Posterior (Sonraki Norm) ve Lex Specialis (Özel Norm) yorum ilkeleri kullanılmaktadır.

“Lex Posterior” ilkesi, sonraki normun önceki normu ortadan kaldıracığını ifade eder (Işıқтаç, 1999, s. 139). Buna göre, aynı düzeydeki sonraki norm ile önceki norm arasında çatışan hükümlerin bulunması halinde sonraki hüküm, önceki hükmü zımnen ilga eder (Gözler, Yorum İlkeleri, 2013, s. 100). Zımnen ilgada, yeni bir norm yayınlanır ve kanun koyucu bunu yaparken önceki yasayı geçersiz kılma iradesine sahiptir (Işıқтаç, 1999, s. 139). Anayasa Mahkemesi de; “*Özel kanunlardan yürürlük tarihine göre önceki ve sonraki kanun hükümleri arasında çelişme bulunursa veya öncekinin ele aldığı konuyu sonraki kanun yeni baştan düzenlerse sonraki kanun, önceki kanunu üstü kapalı olarak yürürlükten kaldırır*” şeklindeki 15/03/1965 tarihli ve E.1965/40-K.1966/15 sayılı Kararı ile normlar çatışmasında önceki kanun ve sonraki kanun hususuna açıklık getirmiştir (Kararlar Bilgi Bankası, 2022).

“Lex Specialis” yorum ilkesinde ise kural, özel normun genel normdan öncelikli olmasıdır. Gözler'e göre, “*Aynı düzeyde yer alan önceki kanun genel, sonraki kanun özel nitelikte ise sonraki özel kanun uygulanır. Bu hem lex posterior, hem de lex specialis ilkelerinin bir gereğidir*” (Gözler, 2013, s. 103). Ancak genel normun özel normdan sonra yürürlüğe girmesi durumunda hangisinin uygulanacağı tartışmalıdır. Böyle bir çatışma halinde, izlenmesi gereken yol, genel kanun hükümlerinin özel kanun hükümlerini kaldırmak amacıyla getirilip getirilmediğinin tespiti olmalıdır. (Güriz, 2019, s. 156 ve Işıқтаç, 1999, s. 140). Danıştay 10. Dairesi E.1998/1604-K.1999/1627, T.20/4/1999 tarihli kararında bu konuya değinerek şöyle demiştir: “*Buna göre, önceki ve sonraki yasaların her ikisi de özel nitelikte iseler, sonraki yasa önceki yasanın çelişen hükümlerini ilga eder; önceki yasa genel, sonraki yasa özel ise, özel yasanın düzenlediği konularda genel yasa hükümleri ilga edilmiş sayılır; önceki yasa özel, sonraki yasa genel nitelikteyse ve genel yasa özel yasanın öngörmediği bir konuyu düzenlemişse, özel yasa ilga edil-*

miş sayılmaz, ancak özel yasanın genel yasaya aykırı bulunan hükümleri ilga edilmiş olur” (Danıştay, 1998).

Çalışmada incelenen sorunun çözümü çatışmanın aynı düzeyde yer alan normlar arasında meydana gelmiş olması, bir başka ifadeyle kanun hükümleri arasında gerçekleşmiş olması nedeniyle hangi kanun hükmünün öncelikli olduğu sorusunun cevabında gizlidir. Çatışan her iki norm da kanundur ve bunlardan biri genel diğeri özel niteliktedir. Memurlara ilişkin genel kod niteliğindeki 657 sayılı Kanun’a göre çeşitli kanunlarda değişiklik yapan 5234 sayılı Kanun tabiatıyla özel nitelikli bir kanundur. 657 sayılı Kanun genel olarak kamu görevlilerinin haklarını ve yükümlülüklerini düzenlemektedir, 5234 sayılı Kanun Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar veya uluslararası konsorsiyumlardan kapsam dâhilindeki kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarların uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla izlenmesi, harcanması ve muhasebeleştirilmesi konularını düzenlemektedir. Aynı zamanda 657 sayılı Kanun’a göre sonraki tarihli bir kanundur. Öyle ise hem özel kanun niteliği hem de sonraki tarihli olması nedeniyle 5234 sayılı Kanun’un 32’nci madde hükmünün, 657 sayılı Kanun’un 87’nci madde hükmünü, düzenlemede yer alan konularla sınırlı olmak üzere ilga ettiği ve öncelikle uygulanmasının gerektiği açıktır.

Sonuç olarak, kanun koyucu, 5234 sayılı Kanun’daki özel düzenlemede yer verilen konularda kamu görevlilerinin ikinci görev yasağına ve elde edebileceği gelirlere ilişkin sınırlamaları ortadan kaldırarak memurların ve diğer kamu görevlilerinin şartları sağlamak kaydıyla projelerde görev alabileceğini ve bu görevleri karşılığında kendilerine ücret ödenebileceğini hüküm altına almıştır.

Nitekim Sayıştay 1. Dairesi 29/03/2018 tarihli ve K.10699 sayılı Karar gerekçesinde, 5234 sayılı Kanun hükümlerine dayanarak “...program faaliyetlerinin yürütülmesinde görev alan Proje Koordinatörü ... ile birimin muhasebe işlemlerini yürütmekle görevlendirilen ...’a destek kaleminden ücret ödenmesinde mevzuata aykırılık bulunmadığına, yapılan işlemin yasal düzenlemelere uygun olduğuna,” ifadelerine yer vererek projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlar ile diğer kamu görevlilerine ücret ödemesi yapılabileceğine karar vermiştir (Daire Kararları, 2022).

5. 5234 SAYILI KANUN’A GÖRE ÜCRET ÖDEME ŞARTLARI

5234 sayılı Kanun kapsamında ücret ödemesi yapılabilmesi çeşitli şartlara bağlanmıştır. Çalışmamızın bu kısmında, öncelikle Kanun’un hangi kurumları kapsadığı, ilgili kanunda geçen hibe ifadesinden ne anlaşılması gerektiği, son olarak projeden alınan ücretin niteliği tartışılarak bu konulara açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

5.1. Kamu Görevlisinin Çalıştığı Kurumun Ücret Ödemelerine Etkisi

5234 sayılı Kanun’un 32’nci maddesi uyarınca kamu görevlilerine proje kapsamında ücret ödenebilmesi için 5018 sayılı Kanun’un (I) ve (II) sayılı cetvellerinde yer alan genel ve özel bütçeli idarelerde görev yapıyor olması gerekmektedir. Mefhumu muhalifinden hareketle (III) ve (IV) sayılı cetvellerde yer alan “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar” ile “Sosyal Güvenlik Kurumlarınca” hazırlanan projelerde görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlilerine ücret ödemesi yapılamayacağı anlaşılmaktadır. Bu yönüyle düzenlemenin Anayasanın 10’uncu maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Memur ve kamu görevlilerine ücret ödemesi yapılabilmesi için yürütülen projelerin (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan idarelerin faydalanıcısı olduğu projelerden olması gerekmektedir (Aktaşoğulları, 2011, s. 42). Bununla beraber, kadrosu (III) ve (IV) sayılı cetvellerde sayılan bir kurumda bulunan memur veya diğer kamu görevlisinin (I) ve (II) sayılı cetvellerde sayılan genel veya özel bütçeli bir idarenin projesinde görev alması halinde ücret alabilecek midir? Kanımızca, Kanun'daki "...projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlar ile diğer kamu görevlilerine..." ödeme yapılabileceği şeklindeki hüküm bu kimselere ödeme yapılmasına cevaz vermektedir. Kanunda, proje hizmetlerinde görev alacak personelin projenin faydalanıcısı olan idarenin personeli olma zorunluluğuna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Aksi yorumun kabulü, kanun hükmüne yorum yoluyla istisna getirilmesi anlamına gelir. Bu durum, "istisna, kaideyi koyan makam tarafından konulabilir" ilkesine aykırıdır. Çünkü normlar hiyerarşisi gereği, bir kanun hükmüne ancak başka bir kanun hükmüyle istisna getirilebilir (Gözler, Yorum İlkeleri, 2013, s. 45). Bilindiği üzere, kamu görevlileri, ilgili mevzuat çerçevesinde başka kurumlarda geçici olarak görevlendirilebilmektedir. Örneğin, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin Ek Madde 25'i uyarınca, "*Hâkim ve savcılar ile bu meslekten sayılanlar hariç olmak üzere, statülerine bakılmaksızın bir kadro veya pozisyona dayalı olarak kamu kurum veya kuruluşlarında istihdam edilenler, kurumlarının muvafakatiyle bir yılı geçmemek üzere diğer kamu kurum ve kuruluşlarında geçici görevlendirilebilir*". Dolayısıyla (I) ve (II) sayılı cetvellerde sayılan genel ve özel bütçeli kurumlarda yürütülen projelerde çalıştırılmak üzere geçici olarak görevlendirilen memur ve diğer kamu görevlilerine, ücret ödemesi yapılabilecektir.

5.2. Hibe Kavramı ve Kapsamı

5234 sayılı Kanun hükmü, proje karşılığı edinilen hibelerle yürütülen projelere ilişkin ödemeleri düzenlemektedir. Türk Dil Kurumu Sözlüğünde, "hibe" kelimesi "bağış" olarak tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2022). "*Karşılıksız vermek, bağışlamak*" anlamına gelen "hibe", "özel borç ilişkileri grubunda yer alan ve bir malın karşılıksız olarak başkasına temlikini ifade eden akdin adıdır" (İslam Ansiklopedisi, 2022).

Proje başvurularında bazı kuruluşlar, belirli oranda eş-finansman¹ talep edebilmektedir. Bu durum, verilen mali desteğin hibe niteliğini ortadan kaldırmayacaktır. Bunun yanı sıra bazı uluslararası kuruluşlarca oluşturulan proje bazlı hibe programlarından yararlanabilmek için belirli bir katılım ücreti ödemek gerekmektedir. Bu programlar temelde, aidatların bir havuzda toplanması ve katılımcı ülkelerin/kuruluşların program süresince yapılacak çağrılara başarılı projeler üretmesiyle yürütülmektedir (Aktaşoğulları, 2011, s. 2). Bu tarz programlar kapsamında yürütülen projelerin de katılım ücretinin miktarı ve sadece başarılı projelerin havuzdan yararlanması gibi birtakım özellikler göz önüne alındığında hibe projesi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

1 "*Hibe projelerine verilen finansal destek aslında bir tür "koşullu" fonlamadır. Amaç, program önceliklerine göre tasarlanmış bir projenin sonuçlarına ulaşabilmesi için proje bütçesinin belli bir yüzdesinin hibe katkısı olarak verilmesidir.*

Her bir Hibe Programının özellikleri farklı olmakla beraber, projenin fonlanması halinde bütçenin belli bir bölümünün başvuru sahipleri tarafından karşılanması beklenebilir. Eş-finansman miktarı Başvuru Sahibi veya eş-başvuranın kendi kaynakları veya AB bütçesi dışındaki bir kaynaktan sağlanmalıdır." (Merkezi Finans ve İhale Birimi, 2022)

5.3. Projeden Alınan Ücretin Niteliği

Avrupa Birliği, uluslararası kuruluşlar veya uluslararası konsorsiyumlardan genel bütçeli kurumlar ile özel bütçeli kamu idarelerine proje karşılığı aktarılan hibe niteliğindeki tutarların izlenmesinin, harcanmasının ve muhasebeleştirilmesinin nasıl yapılacağı, 27/11/2007 tarihli ve 26713 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelikle düzenlenmiştir.

Yönetmeliğin projeye ilişkin “Giderler” başlıklı 6’ncı maddesinin, iki ve dördüncü fıkralarında;

“(2) Proje süresi ile sınırlı olmak kaydıyla, proje kapsamında ve projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlar ile diğer kamu görevlilerine proje sözleşmesine göre ödenecek ücretler, proje kaynaklarından karşılanır. Bu fıkra uyarınca çalıştırılanlara ödenecek ücretler sebebiyle genel hükümler doğrultusunda sigorta primi ve işsizlik sigortası primi kesilmesinin gerekmesi halinde, bu primlere ilişkin işveren hissesi proje kaynaklarından ödenir. ...

(4) Proje kapsamında ve projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlara, diğer kamu görevlilerine ve iş sözleşmesine dayanılarak çalıştırılacak kişilere ödenecek ücretlerden kesilen damga vergisi ve gelir vergisi tutarları, proje özel hesaplarını tutan muhasebe yetkilisi tarafından beyan edilerek kanuni süresi içinde ödenir.” ifadeleri yer almaktadır.

5234 sayılı Kanun ve bu Kanun’un uygulamasını gösteren mezkûr Yönetmelik çerçevesinde projeye ilişkin hizmetlerde görev alan memurlara ve diğer kamu görevlilerine ücret ödenebileceği hüküm altına alınmıştır.

5234 sayılı Kanun’da zikredilen “ücret” ifadesinden ne anlaşılması gerektiği Kanun’da ve Yönetmelikte açıklanmamıştır. Ancak bu ifade “aylık” kavramıyla karıştırılmamalıdır. Devlet memurlarının statüsünü düzenleyen temel mevzuat olan 657 sayılı Kanun’da memurlara bir aylık çalışmaları karşılığı ödenecek parasal tutar “aylık” olarak ifade edilmiştir. Bu çerçevede, “aylık” kavramı, 657 sayılı Kanun’un 147’nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, “*Bu Kanuna tabi kurumlarda görevlendirilen memurlara hizmetlerinin karşılığında, kadroya dayanılarak ay itibarıyla ödenen parayı,*” ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Maddenin gerekçesinde, Anayasanın tercih ettiği aylık tabirinin esas alındığı, maaş tabirinin uygun bulunmadığı belirtilmektedir. “Aylık” ifadesi ister esas görev ister vekâlet görevi isterse ikinci görev şeklinde olsun işgal edilen bir kadro karşılığında ay itibarıyla ödenen parayı, “ücret” tabiri ise fazla çalışma ücreti gibi bir kadro işgal etmeden yerine getirilen görev karşılığında para ile 657 sayılı Kanun’da belirtilen yevmiyeli personele ay itibarıyla ödenecek parayı ifade etmektedir (Pınar, 1999, s. 1395).

Arapça “emeğin karşılığı” anlamına gelen “acr” kökünden gelen “ucra(t) اجرة” (Nişanyan Sözlük, 2022) daha çok dünyevî karşılıklar için kullanılan “ücret” ve uhrevî karşılıklar için kullanılan “ecîr” kelimeleriyle eş anlamlı olan “icâre” sözlükte “iş karşılığı verilen şey, amelin ivazı” demektir (İslam Ansiklopedisi, 2022). Türk Dil Kurumu Sözlüğünde, ücret, “İş gücünün karşılığı olan para veya mal” şeklinde tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu, 2022). İktisadi açıdan ücret ise, “*üretimde kullanılan zihinsel ve bedensel insan gücünün karşılığı*” ve “*emeği üretimde kullanabilmek için ödenen bir fiyat*” şeklinde ifade

edilmektedir (Centel, 1987, s. 55). 4857 sayılı İş Kanunu'nun 32'nci maddesinin birinci fıkrasında ücret; *“bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutar”* olarak tanımlanmıştır. 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ise, *“Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”* şeklinde ifade edilmiştir.

Yönetmelikte belirtilen ücret ifadesinin, proje kapsamında görev yapan kamu görevlilerine ödenecek konaklama, seyahat ve iâşe harcamaları dışında ödenecek her türlü parasal hakları karşıladığı açıktır (Çamdelen, 2016, s. 100). Keza Yönetmeliğin 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında konaklama, seyahat ve iâşe harcamalarının proje giderleri kapsamında ödenebileceği ayrıca hüküm altına alınmış, dördüncü fıkrasında ödenen ücretlerden kesilen gelir vergisinden bahsetmek suretiyle ücretin kamu görevlileri bakımından bir gelir unsuru olduğu harcama unsuru olmadığı, dolayısıyla diğer proje giderlerinden ayrı niteliği şüpheye mahal vermeyecek bir şekilde ortaya konulmuştur.

Bununla beraber proje kapsamında hazırlanan kitap, rapor, broşür gibi dokümanlar telif hakkına konu olduğundan buna ilişkin yapılacak ödemeler de 657 sayılı Kanun'da öngörülen ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağının istisnasını oluşturmaktadır. Devlet Personel Başkanlığının 16/10/2006 tarihli ve 20104 sayılı görüşünde bu husus; *“Devlet Memurunun 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında her türlü eser çıkarabileceği, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamındaki bu tür faaliyetlerin 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 28'inci maddesine aykırılık teşkil etmeyeceği değerlendirilmektedir”* şeklinde ifade edilmiştir (Devlet Personel Başkanlığı Görüşleri, 2022). Bu çerçevede, projede koordinatörlük, danışmanlık ve uzmanlık gibi pozisyonlarda görev yapacak kişilerce hazırlanan dokümanlar niteliği uygun düştüğü ölçüde fikri ürün olarak değerlendirilebilecektir. Böylece kendilerine ödenen ücret ödemesi dışında telif hakkı ödemesi de yapılabilecektir. Ancak proje kapsamında görev alan personel tarafından tasarım, patent, faydalı model gibi bir ürün ortaya çıkarılması halinde 22/12/2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanununun 113'üncü maddesi ve devamında düzenlenen çalışan buluşu hükümlerine göre değerlendirme yapmak gerekecektir.

6. HARCIRAH KANUNU HÜKÜMLERİ KARŞISINDA PROJE ÖDEMELERİ

6245 sayılı Harcırah Kanunu'nun 3'üncü maddesinde 'Harcırah'; *“Bu Kanuna göre ödenmesi gereken yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafından birini, birkaçını veya tamamını...ifade eder.”* şeklinde tanımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi, 28/09/1988 tarihli ve E.1988/12-K.1988/32 sayılı Karar gerekçesinde harcırahı; *“Yolluk ödemesi, kamu hizmetinin gerektirdiği durumlarda, bu hizmet için görevlendirilen kişilerin katlanacakları giderleri karşılamak üzere yapılan parasal bir idari işlemdir. Yolluk, geçici veya sürekli görevlendirmelerde görevliler tarafından yapılan masrafın karşılığıdır.”* şeklinde tanımlamıştır (Anayasa Mahkemesi, 1988).

Kamu kurum ve kuruluşlarınca yürütülmekte olan projelerde görev alan personelin proje faaliyetleri kapsamında yapacağı seyahatler için Harcırah Kanunu hükümlerine göre gündelik ve seyahat giderleri ödenecektir.

Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmeliğin 6'ncı maddesinin birin-

ci fıkrasına göre; proje kapsamında yurt içinde geçici görevle görevlendirilen kişilere gündelik tutarı iki katı olarak ödenecektir. Proje sözleşmesinde, gerçekleştirilecek seyahatlerde ortaya çıkan giderlere ilişkin özel bir hüküm varsa ödemeler, bu hükümlerde belirtilen esaslar çerçevesinde yapılacaktır. Sözleşmede, bu konuda özel bir hüküm bulunmadığı takdirde, Yönetmelik hükümleri çerçevesinde yurt içi gündelikler artırımlı olarak ödenecektir. Yurt dışı geçici görevlendirmelerde ise proje sözleşmesinde hüküm bulunmadığı hallerde Harcırah Kanunundaki genel hükümlere göre ödemeler yapılacaktır. Yurt içi geçici görevlendirmelerde konaklama ücretleri açısından özel bir düzenleme mevcuttur. Buna göre belgelendirilmek kaydıyla kanuna göre konaklama için hesaplanan tutarın dört katı belge tutarını geçmemek kaydıyla ayrıca ödenecektir.

Yurt dışı gündelikleri, Harcırah Kanunu'nun 34'üncü maddesinde; *"Bu Kanun gereğince verilecek yurtdışı gündeliklerinin miktarı, gidilecek ülkeye, memur ve hizmetlilerin aylık veya ücret tutarları ile görevin mahiyetine göre, mali yıl itibariyle Cumhurbaşkanınca tayin olunur."* şeklinde düzenlenmiştir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, geçici görev ile yurt dışına gönderilen kamu görevlilerine; özel anlaşmalar gereğince yabancı, devlet, uluslararası kuruluş veya diğer resmi kuruluşlarca ödeme yapıldığı takdirde bu ödemelerin gündeliklerden indirileceği hüküm altına alınmıştır. İlgili madde gereğince, yurtdışına geçici ve sürekli görevle görevlendirilen kamu görevlilerinin 2022 yılı gündeliklerinin belirlenmesi amacıyla 11/01/2022 tarihli ve 31716 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 5090 sayılı "Yurtdışı Gündeliklerine Dair Karar" yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur. Bahse konu Kararın 3'üncü maddesinde; *"Geçici görev ile yabancı ülkelere gönderilenlere, özel anlaşmaları gereğince yabancı devlet, uluslararası kuruluş veya resmi diğer kuruluşlar tarafından ödeme yapıldığı takdirde bu ödemeler gündeliklerinden indirilir. Kurumlar, hizmetin özellikleri, mevcut ödenek miktarı, yabancı devlet, uluslararası kuruluş, resmi veya özel diğer kurum ve kuruluşlar tarafından ödeme yapılması, görev yerinde ücretsiz veya düşük ücretli yatacak yer temin edilmesi, yemek ihtiyaçlarının kısmen veya tamamen karşılanması gibi hususları dikkate almak suretiyle, ekli cetvelde gösterilen miktarlardan daha aşağı miktarda gündelik ödeyebilirler. Ancak, bu şekilde ödenecek gündeliklerin ilgililerce kabul edildiğinin görev mahallinden ayrılmadan önce idarelerine yazılı olarak bildirilmesi gerekir"* denerek geçici görevle yurt dışına gönderilen kimselerin masraflarının kısmen veya tamamen karşılanması halinde Harcırah Kanunu'na göre müstahak oldukları gündeliklerin indirimli olarak ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Sayıştay 3. Dairesi de konuya ilişkin 16/01/2014 tarihli ve 181 sayılı Kararında; *"proje sözleşmesinde de ilgililere gündelik ödeneceğine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmeyerek işe-ibate giderleri ile seyahat harcamaları için belirlenen tutarların fatura karşılığı olarak proje bütçesinden karşılanacağına öngörülmüş olması ve bu kapsamda konaklama ve sabah kahvaltısı ile seyahat giderlerinin fatura karşılığı olarak doğrudan proje bütçesinden sağlanan kaynakla karşılanmasının dikkate alınarak yukarıda bahsi geçen Bakanlar Kurulu Kararının 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Karara ekli cetvelde yer alan gündeliklerin yarısı oranında gündelik ödenmesinin,"* hukuka uygun olduğuna karar vermiştir (Daire Kararları, 2022).

7. PROJE KAPSAMINDAKİ ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

5234 sayılı Kanun'un 32'nci maddesi kapsamında uluslararası projelerde görev alanlara yapılacak ücret ödemelerinden hangi vergilerin alınmasının gerektiği, bu vergilerin ne şekilde alınacağı ve vergi tahsilinin sonuçlarının neler olabileceği ayrıca değerlendirilmesi gereken hususlardır.

Kanun'un 32'nci madde hükmünün uygulanmasına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilişkin usul ve esasları belirleyen Yönetmeliğin yukarıda paylaşılan 6'ncı maddesinin dördüncü fıkrasında, kaynaktan kesilen vergilerin kim tarafından beyan edileceği ve ödeneceği hususları düzenlenmiştir. Bununla birlikte, aynı fıkrada yer alan; "*Proje kapsamında ... görev alan memurlara, diğer kamu görevlilerine ve iş sözleşmesine dayanılarak çalıştırılacak kişilere ödenecek ücretlerden kesilen damga vergisi ve gelir vergisi tutarları...*" ifadesinden uluslararası projelerde görev alanlara ödenecek ücretlerden gelir ve damga vergisi kesileceği anlaşılmaktadır.

Gerçi bu ifade Yönetmelikte yer almamış olsa idi dahi her iki vergi bakımından da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması nedeniyle gerek 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu gerekse 01/07/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca adı geçen vergilerin tahsil edilmesi gerekcekti. Yönetmelikteki düzenlemeyle Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alan vergilerin kanuniliği ilkesinin ihlal edilmediği, yönetmelik hükmünün sadece izhari (açıklayıcı) niteliğinin bulunduğu söylenebilir. Buna karşın, aynı yönetmelik hükmüyle projenin özel hesaplarını tutan muhasebe yetkilisinin yerine getireceği beyan ve ödeme gibi uygulamaya yönelik vergi ödevlerinin düzenlenmiş olmasının kanunilik ilkesine aykırı olup olmadığı tartışılabilir. Bilindiği üzere, vergilerin kanuniliği ilkesi verginin sadece konu, vergiyi doğuran olay gibi unsurlarını değil aynı zamanda oran, istisna, muafiyet, yükümlülük ve sorumluluk gibi diğer unsurlarını da içeren anayasal bir ilkedir (Güneş, 2011, s. 134-135).

7.1. Uluslararası Proje Kaynaklı Ücret Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesilmesinin Hukuki Dayanağı

Ücret kavramı yukarıda da değinildiği üzere iş hukukunda ve vergi hukukunda farklı anlamlar ihtiva edebilen bir kavramdır. Gelir Vergisi Kanunu sadece hizmet akdi kapsamında özel sektörde veya kamuda kişilerin bedensel veya zihinsel emeklerinin karşılığı olarak elde ettikleri kazançları ücret olarak vergilendirmemekte aynı zamanda değişik adlarda benzer ödemelerin tamamını ücret geliri olarak kabul etmektedir (Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 2020, s. 284). Böylece gelir vergisi bakımından çok geniş bir ücret tanımı ortaya çıkmakta, elde edilen gelirler ek ödeme, ikinci görev aylığı, tazminat, yevmiye, vekalet ücreti (kamu avukatlarına dağıtılan), bilirkişi ücreti gibi adlarda da olsa ücret geliri kabul edilerek gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde 'Ücret'; "*... işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez*" şeklinde tanımlanmaktadır.

Kanun hükmüne bakıldığında ancak bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak çalışanların ücret geliri elde edebileceği, bunun ise hizmeti karşılığında verileceği ifade edilmektedir. Uluslararası projeler kapsamında yapılan ücret ödemeleri de bu bakımdan ilgili projenin yararlanıcısı kurumundaki kamu kurumuna bağlı olarak çalışan kamu görevlilerine projede gördüğü hizmetlere karşılık proje bütçesinden ödenmektedir. Bu yönüyle, proje yararlanıcısı kamu kurumu işveren ve işyeri, bu işverene ve işyerine

bağlı olarak çalışan ise projede görevlendirilmiş bulunan kamu görevlisi olmakta, proje kapsamındaki ücret ödemesi kamu görevlisine hangi bütçeden ödendiğine bakılmaksızın hizmeti karşılığında yapılmaktadır. Buna göre, projede görev alan kamu görevlilerine proje bütçesinden yapılan ücret ödemelerinin ücret geliri teşkil ettiği, bu gelirin ise uluslararası anlaşmalarda aksine bir hüküm bulunmadıkça Gelir Vergisi Kanunu uyarınca vergilendirilmesinin gerektiği açıktır. Nitekim Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 14/11/2014 tarihli ve 1146 sayılı, 13/11/2017 tarihli ve 445692 sayılı, Sivas Defterdarlığının 04/01/2019 tarihli ve 376 sayılı, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 20/10/2020 tarihli ve 45852 sayılı IPA projelerine ilişkin Özelgelerinde de aynı sonuca varılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri, 2022).

Bahse konu ücret geliri üzerinden alınacak verginin ne şekilde tahsil edileceği ise aynı Kanun'un 94'üncü maddesi çerçevesinde değerlendirilmelidir. Madde hükmünde; "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. 1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,*" demek suretiyle kamu kurumlarında çalışan kamu görevlisine yapılacak her türlü ücret ödemesinde gelir vergisinin kaynakta kesileceği düzenlenmiştir. Öyle ise bir ücret geliri olan proje ücretlerinin ödenmesinde de gelir vergisinin kaynakta kesilmesi ve bu işlemi işveren sıfatıyla projeyi yürüten kamu kurumunun yapması gerekmektedir. Hal böyle iken, Yönetmelik hükmü gereğince vergiyi kaynağına keserek vergi dairesine beyan eden ve ödeyen muhasebe yetkilisinin vergi sorumlusu sıfatına sahip olmadığını ifade etmek gerekir. Muhasebe yetkilisinin vergisel ödevlerine ilişkin yukarıda paylaşılan yönetmelik hükmü, kendisinin yalnızca memur sıfatıyla ve görev olarak yerine getireceği uygulamaya yönelik sorumluluklarını düzenlemektedir. Bahsedilen yönetmelik hükmü, bu açıdan 5234 sayılı Kanun'un 32'nci maddesinde yer alan; bahse konu Yönetmeliğin, maddenin uygulanmasına ve işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esas ve usulleri belirleyeceğine ilişkin hükümlerle de uyumludur. Özetle, verginin tahsilinden ve kesilen vergilerin vergi dairesine ödenmesinden vergi sorumlusu sıfatıyla sorumluluk Kanun gereğince kamu kurumlarındadır. Belirtilen vergi ödevleri yerine getirilmez ise kamu kurumları icra takibiyle karşı karşıya kalabilecektir. Bu iki farklı sorumluluk durumunu birbiriyile karıştırmamak gerekmektedir.

Kamu kurumunun kaynakta kesinti yapmakla görevli personeli ve birimi proje kapsamında verilecek ücret üzerinden vergiyi keserek Kanun'un 84'üncü maddesi uyarınca muhtasar beyanname ile takip eden ayın yirmi altıncı gününe kadar vergi dairesine beyan edecek ve mesai bitimine kadar ödeyecektir. Ancak aynı Kanun'un 100'üncü maddesi uyarınca genel bütçeye giren kamu kurumları muhtasar beyanname vermemektedir. Buna göre, projeden yararlanan 5018 sayılı Kanun'un (I) sayılı cetvelinde yer alan kamu kurum ve kuruluşları muhtasar beyanname vermeyecektir. Ücretten kestiği vergiyi bordrolarda gösterecek ve kesilen vergiyi kurum muhasebi ilgili hesaplara intikal ettirecektir (Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, 2020, s. 290). 5018 sayılı Kanun'un (II) sayılı cetvelinde yer alan özel bütçeli kamu idareleri ise muhtasar beyanname hazırlamak ve Kanun'da öngörülen usulü takip etmek durumundadır.

Elde edilen ücret geliri yıllık toplam esasına göre vergilendirildiğinden her bir ücret ödemesi diğer ücret ödemeleriyle birleştirilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan artan oranlı tarife göre toplam ücret geliri hangi vergi dilimine giriyor ise o dilimde öngörülen oranlarda kaynakta kesilmek suretiyle vergilendirilecektir. Bunun yanı sıra, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-b hükmü de ücret geliri elde edenlerin beyan yükümlülükleri bakımından önem arz etmektedir. Buna göre, aynı yahut da farklı işlerden kaynaklansa dahi tek işverenden alınan yıllık toplam ücret tutarı 103'üncü maddedeki dördüncü vergi diliminde öngörülen tutarı aşıyor veya birden fazla işverenden ücret geliri elde edenlerin birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamı 103'üncü maddedeki dördüncü vergi diliminde öngörülen tutarı aşıyor ise yahut da birden fazla işverenden ücret alınıyor ve birinciden sonraki işverenden alınan ücret toplamı 103'üncü maddedeki ikinci vergi diliminde öngörülen tutarı aşıyor ise o taktirde ücret geliri elde edenin, kurumu muhtasar beyanname vermiş olsun ya da olmasın ayrıca gelir vergisi beyanname vermesi gerekecektir. Kaynakta kesilen vergiler bu durumda beyan üzerine hesaplanan vergiden aynı Kanun'un 94'üncü maddesi gereğince mahsup edilecektir.

Uluslararası projelerin dayandığı uluslararası anlaşma ve mevzuatın kişilere ödenecek ücretler bakımından herhangi bir vergi istisna ve muafiyeti getirip getirmediği hususu cevaplandırılması gereken bir soru olarak karşımıza çıkabilir. Soruya Avrupa Birliği ile yürütülen projeler bakımından net bir cevap verilebileceği düşünülmektedir. Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği arasında imzalanan ve 03/12/2008 tarihli ve 5824 sayılı Kanunla uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması ile bu Anlaşmanın uygulanmasını düzenleyen 08/05/2009 tarihli ve 27222 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Genel Tebliği, yine Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği arasında imzalanan ve 04/04/2015 tarihli ve 6647 sayılı Kanunla uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması ile bu Anlaşmanın uygulanmasını düzenleyen 13/02/2016 tarihli ve 29623 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Genel Tebliği, Avrupa Birliği desteği ile yürütülen projelerin önemli bir bölümünün dayandığı düzenlemelerdir. Anlaşmaların uygun bulunmasına dair 5824 sayılı Kanun'un 26/2-c hükmü ile 6647 sayılı Kanun'un 28/2-d hükmüne ve Tebliğlerin "Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası" başlıklı bölümlerinde bu kapsamdaki projeler bakımından gelir vergisi istisnasının Türk vatandaşı olan ve Türkiye'de ikamet eden personele uygulanacağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bir başka deyişle, kamu görevlilerinin projeden elde ettikleri ücret gelirleri bakımından gelir vergisi istisnasından yararlanma imkânları yoktur. Nitekim, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13/11/2017 tarihli ve 445692 sayılı, Sivas Defterdarlığının 04/01/2019 tarihli ve 376 sayılı, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 20/10/2020 tarihli ve 45852 sayılı Özelgelerinde de aynı sonuca varılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri, 2022).

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere, uluslararası proje kapsamında kendisine ücret ödemesi yapılan kamu görevlilerinin bahse konu ücret geliri Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki ücret gelirlerindedir. Avrupa Birliği IPA projelerinde kamu görevlilerine ödenen ücretler gelir vergisinden istisna tutulmamıştır. Diğer uluslararası projelerde de uluslararası anlaşmalarda aksine bir hüküm olmadıkça vergi istisnasından söz edilemeyecektir. Bu tür ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kaynakta kesinti yönteminin uygulanması gerekmekte olup vergi sorumlusu Gelir Vergisi Kanunu uyarınca proje yürütücüsü kamu kurumudur.

7.2. Uluslararası Proje Kaynaklı Ücret Ödemelerinden Damga Vergisi Kesilmesinin Hukuki Dayanağı

Damga Vergisi Kanunu'nun 'Konu' başlıklı 1'inci maddesinde; “*Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir.*” demek suretiyle damga vergisinin konusunu Kanun'a ekli (I) sayılı tabloda belirtilen belgelerin oluşturduğu, vergiyi doğuran olayın bu belgelerin düzenlenmesi, oluşturulması olduğu, 3'üncü maddede ise vergi yükümlüsünün bu belgeleri düzenleyen ve imza edenler olduğu, ancak resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait belgeler bakımından vergi ödeme yükümlülüğünün kişilerde bulunduğu hükme bağlanmıştır. Kanun'un 8'inci maddesinde resmi dairelerin genel ve özel bütçeli idarelerle il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu belirtilmektedir.

(I) sayılı Tablo'nun IV. No.lu Makbuzlar ve diğer kâğıtlar başlıklı bölümünde makbuzlar damga vergisi hesaplanacak belgelerden kabul edilerek “*Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyecek kişiler adına açılmış veya açılacak carî hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye bulunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kâğıtlar*” için matrah üzerinden binde 7,59 oranında vergi tarh edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ücretler ve hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar veya kişinin hesabına nakil için hazırlanan kağıtlar, üzerinden damga vergisi hesaplanacak belgelerdir. Verginin matrahı Kanun'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkra hükmü gereğince belge üzerinde yazılı para yani kişiye ödenen paradır. Bu para üzerinden binde 7,59 oranında tarh edilen damga vergisi, 19'uncu madde gereğince kaynakta kesilmek suretiyle tahsil edilmektedir. Tahsil edilen vergiler takip eden ayın yirminci gününe kadar muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilmekte yirmi altıncı günü mesai bitimine kadar yatırılmaktadır. Kanun'un 24'üncü maddenin üçüncü fıkrası uyarınca kurum ve kuruluşlar verginin beyan ve ödenmesinden sorumlu kılınmıştır. Bir başka ifadeyle kanun ile resmi daireler taraf oldukları işlemlerden kaynaklanan damga vergisinde vergi sorumlusu olarak belirlenmiştir.

Yukarıdaki mevzuat uyarınca Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 14/11/2014 tarihli ve 1146 sayılı Özelgesinde de belirtildiği üzere uluslararası projeler kapsamında kendisine ücret ödemesi yapılan kamu görevlilerinin ücret geliri için düzenlenen belgenin projenin dayanağı uluslararası anlaşmalarda aksine bir hüküm bulunmadıkça Damga Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilmesi gereken belgelerden olduğu açıktır (Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri, 2022). Buna göre, vergiyi doğuran olay belgenin düzenlenmesiyle gerçekleşmekte olup proje yürütücüsü kamu kurum veya kuruluşu vergi sorumlusu sıfatıyla vergiyi kaynakta kesinti yöntemini uygulayarak tahsil edecek ve vergi dairesine ödeyecektir.

Kamu görevlilerine yapılan ödemelerin yabancı para cinsinden olması durumunda verginin ne şekilde hesaplanması gerektiği hususuna da burada açıklık getirmekte fayda bulunmaktadır. Damga Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde yabancı paraların Hazine ve Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk Lirasına çevrileceği ve bu miktar üzerinden damga vergisinin hesaplanacağı düzenlenmiştir. 21/12/1998 tarihli ve 23560 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 35 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde söz konusu Türk Lirasına çevirme işleminin ne şekilde yapılacağı açıklanmıştır. Vergiye tabi belgeler üzerinde yer alan döviz miktarının, belgenin düzenlendiği

tarihte T.C. Merkez Bankasınca belirlenmiş bulunan döviz satış kuruna bakılarak Türk Lirasına çevrilmesi ve ancak bundan sonra damga vergisinin hesaplanarak kesilmesi gerekmektedir.

Ulusal mevzuat uyarınca uluslararası projelerde çalışan kamu görevlilerine ödenecek ücretlerden damga vergisi kesilmesinin gerektiği ifade edilmişti. Uluslararası projelerin dayandığı uluslararası anlaşma ve mevzuatın kişilere ödenecek ücretler bakımından herhangi bir damga vergisi istisna ve muafiyeti getirip getirmediği sorusu da uygulamada sıkça karşılaşılan sorulardan biridir. Bu soruya gelir vergisi bahsinde olduğu gibi Avrupa Birliği ile yürütülen IPA projeleri özelinde cevap verilebileceği düşünülmektedir. Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Birliği arasında imzalanan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması ile Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşması, yine bu Anlaşmaların uygulanmasını düzenleyen Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA I ve II) Genel Tebliği, Avrupa Birliği desteği ile yürütülen projelerin büyük bir bölümünün dayandığı düzenlemelerdir. Anlaşmaların uygun bulunmasına dair 5824 sayılı Kanun'un 26/2-g hükmü ile 6647 sayılı Kanun'un 28/2-h hükmüne ve Tebliğlerin "Damga Vergisi İstisnası" başlıklı bölümlerine bakıldığında, bu kapsamdaki projeler bakımından damga vergisi istisnasının, Sözleşme Makamı ile Birlik Yüklenicisi arasında imzalanan Birlik Sözleşmesi ve bu Sözleşmeye dayanılarak (5284 sayılı Kanun'un 26/2-g hükmünden farklı olarak) Birlik Yüklenicileri ile Tedarikçiler arasında imzalananlar da dahil bu kapsamdaki diğer her türlü sözleşme için söz konusu olduğu görülmektedir. Proje kapsamındaki ücret ödemeleri bakımından herhangi bir damga vergisi istisnasına yer verilmemiştir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 14/11/2014 tarihli ve 1146 sayılı Özeldesi de aynı tespiti içermektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı Özeldeleri, 2022). Özetle, kamu görevlileri de dahil IPA projelerinde görev alanlara ödenen ücretlerden damga vergisi kesintisi yapılmasında herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak Avrupa Birliği IPA projeleri dışındaki uluslararası projelerde görev alanların damga vergisi istisnasından yararlanabilmelerinin proje dayanağı uluslararası anlaşmada bu yönde bir hükmün bulunmasına bağlı olduğu da ifade edilmelidir.

8. SONUÇ

Kamu görevlilerinin, uluslararası projeler kapsamında süreklilik arz eden koordinatörlük, danışmanlık ve uzmanlık gibi işlerde, ücreti proje bütçesinin hibe miktarından karşılanmak üzere, görevli oldukları kurumların onayı ile görevlendirilebilmeleri mümkündür. Ancak önemle altı çizilmelidir ki uluslararası kuruluşlardan temin edilen, kamu kuruluşlarının faydalanıcısı olduğu hibe proje ve programlarında kamu görevlilerinin çalıştırılması son derece sıkı şartlara bağlanmıştır. Bu nedenle, her ne kadar ulusal mevzuat hibe projelerinde kamu görevlilerinin çalıştırılmasına müsaade etse de hibe sağlayan kuruluşun program kuralları ve hibe sözleşmesindeki hükümler öncelikle esas alınmaktadır. Hibe sözleşmesinde nitelikleri bakımından engelleyici bir hüküm bulunmadığı takdirde kamu görevlileri bu projelerde görev alabilecek, proje kapsamında "ücret" alabilecektir.

Buna karşın, 5234 sayılı Kanun'un açık hükmü ve Sayıştay kararlarına rağmen kamu kurumları projelerde görev alan kamu görevlilerine ücret ödenmesi konusunda tereddütlü davranmaktadır. Bu da kamu görevlilerinin projelerde görev almada isteksiz davranmasına yol açmakta, Türkiye'nin hibe fonlarından yeterince yararlanamamasına neden olmaktadır. Bu durumun, kamu kurumlarında görev yapan kamu görevlilerinin hibe projelerinin idari uygulamaları hakkında yeterli bilgi sahibi olmamasından kaynaklandığını düşünmekteyiz. Sorunun çözülebilmesi için uluslararası projeler konusunda uzmanlaş-

miş kamu kurumlarının hem genelge, yönerge ve talimat gibi ağırlıkla tereddütlü hususları açıklayıcı mahiyet arz eden alt düzey düzenlemeler hazırlayarak yürürlüğe koymaları hem de diğer kamu kurum ve kuruluşları nezdinde eğitim, bilgilendirme ve yönlendirme çalışmaları yapmaları için üst makam ve mercilerce görevlendirilmelerinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Öte yandan kanun hükmü sınırlandırıcı bir şekilde 5018 sayılı Kanun ekinde (III) ve (IV) sayılı cetvelerde yer alan “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar” ile “Sosyal Güvenlik Kurumlarında” hazırlanan projelerde görev yapan memurlar ve diğer kamu görevlilerine bu kapsamda ödeme yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm Anayasada düzenlenen eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle ilgili hükmün kapsamının diğer kurumları da kapsayacak şekilde genişletilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

Son olarak, kamu görevlilerinin uluslararası projelerden elde ettikleri ücret gelirleri nedeniyle gelir ve damga vergisi yükümlüsü oldukları ve bu ücretler için ulusal mevzuatta ve AB ile yürütülen IPA projelerine ilişkin uluslararası mevzuatta herhangi bir vergi istisna ve muafiyetine yer verilmediği ifade edilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı da istikrarlı ve isabetli bir şekilde uygulamayı muhtelif özeldeleriyle bu doğrultuda gerçekleştirmektedir. Ayrıca Avrupa Birliği ve Uluslararası Kuruluşların Kaynaklarından Kamu İdarelerine Proje Karşılığı Aktarılan Hibe Tutarlarının Harcanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelikte yer alan, proje ücretleri üzerinden gelir ve damga vergisi kesileceği anlamına gelen ifadeler ile bu vergilerin beyanı ve ödenmesiyle ilgili olarak muhasebe yetkilisine görev yükleyen hükümlerin izhari veya 5234 sayılı Kanun’un uygulanmasına yönelik hükümler olduğu anlaşılmıştır. Bir başka deyişle, bahse konu Yönetmelik hükümleri, Gelir ve Damga Vergisi Kanunu hükümlerine aykırılık veya bunları uygulamayla ortadan kaldıracak nitelik taşımamakta, kanunilik ilkesini ihlal etmemektedir.

KAYNAKÇA

- Aktaşoğulları, E. (2011). *Avrupa Birliği Desteğiyle Türkiye'de Yürütülen Projelerin Genel Bir Değerlendirilmesi ve Projelerde Çalışan Personelin Çalışma Koşullarına İlişkin Sorunlar*. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı.
- Akyılmaz, B., Sezginer, M., ve Kaya, C. (2016). *Türk İdare Hukuku*. Seçkin Yayınevi.
- Anayasa Mahkemesi. (1988). Kararlar Bilgi Bankası. https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1988/32?Donemler_id=2&KararAramaRaporu=1&KararNo=1988%2F32 adresinden 23 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Avrupa Birliği Başkanlığı (2022). Türkiye – AB Mali İşbirliği. <https://www.ab.gov.tr/5.html> adresinden 21 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu (2022). Türkiye’de Avrupa Birliği Fonlu Projeler. <https://www.avrupa.info.tr/tr/turkiyede-ab-fonlu-projeler> adresinden 21 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Ayanoğlu, T. (2004). Kamu Personelinin Hukuki Rejimi. İ. Özay *Günüştüğünde Yönetim* (s. 980-1018) içinde. Filiz Kitabevi.
- Bucaktepe, A. (2014). Devlet Memurluğu ve Memurların Değerlendirilmesi Üzerine Düşünceler. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVIII(3-4):459-489.
- Canyaş, O. (2013). Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), 127-152.
- Çamdelen, O. (2016). Geçici Görevli Memura Ödenen Konaklama Masrafından Damga Vergisi Kesintisi, *Vergi Raporu* (203), 107-111.
- Centel, T. (1987). *İş Hukukunda Ücret*. Türkiye Denizciler Sendikası Yayınları.
- Daire Kararları (2022). Sayıştay Başkanlığı. <https://kararlar.sayistay.gov.tr/dk/?krr=26894> adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Danıştay (1998). Danıştay Karar Arama. <https://karararama.danistay.gov.tr/> adresinden 22 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Devlet Personel Başkanlığı Görüşleri (2022). Personel Mevzuatına Dair Görüşler. <http://personel.kilis.edu.tr/sayfa/423121/gorusler/dpb-ii-> adresinden 23 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Dışişleri Bakanlığı (2022). Uluslararası Kuruluşlar ve İlişkilerimiz. <https://www.mfa.gov.tr/sub.tr.mfa?23a3f-c26-4f3b-47dd-943e-d8934cdad97e> adresinden 23 Mart 2022 tarihinde alındı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgeleri (2022). <https://www.gib.gov.tr/search/node/?filter=ozelge%20> adresinden 04 Temmuz 2022 tarihinde alındı.
- Gözler, K. (2009). *İdare Hukuku* (İkinci Baskı, Cilt II). Ekin Basım Yayım Dağıtım.
- Gözler, K. (2013). Yorum İlkeleri. *Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*. Hazırlayan: Dr. Ozan Ergül, (s. 15-119) içinde. Türkiye Barolar Birliği.
- Güneş, G. (2011). *Verginin Yasallığı İlkesi*. On iki Levha Yayıncılık.
- Güriz, A. (2019). *Hukuk Başlangıcı* (Gözden Geçirilmiş 19. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- Işıқтаç, Y. (1999). *Hukuk Normunun Mantıksal Analiz ve Uygulaması*. Filiz Kitabevi.
- İslam Ansiklopedisi (2022). İcâre. <https://islamansiklopedisi.org.tr/icare> adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.
- İslam Ansiklopedisi (2022). Hibe. <https://islamansiklopedisi.org.tr/hibe> adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.

Kararlar Bilgi Bankası (2022). Anayasa Mahkemesi. https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1966/15?Donemler_id=1&EsasNo=1965%2F40 adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.

Merkezi Finans ve İhale Birimi (2022). Kaynak Dokümanlar (Hibe Faydalanıcıları için). <https://www.cfcu.gov.tr/tr/kaynak-dokumanlar-hibe-faydalanicilari-icin> adresinden 27 Nisan 2022 tarihinde alındı.

Nişanyan Sözlük (2022). Ücret. <https://www.nisanyansozluk.com/kelime/%C3%BCcret> adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., & Göker, C. (2020). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi.

Pınar, İ. (1999). *Devlet Memurları Kanunu Şerhi ve İlgili Mevzuat*. Seçkin Yayınevi.

Söyler, Y. (2019). Kariyer Uzmanlık Statüsü Cumhurbaşkanlığı Kararnameleriyle Düzenlenebilir mi? *Yasama Dergisi*(39), 51-104.

Türk Dil Kurumu. (2022). Güncel Türkçe Sözlüğü. <https://sozluk.gov.tr/> adresinden 16 Mart 2022 tarihinde alındı.

Türkiye Ulusal Ajansı. (2022). Erasmus+ Nedir?. <https://www.ua.gov.tr/anasayfa/icerikler/erasmus-nedir/> adresinden 23 Mart 2022 tarihinde alındı.

Yıldırım, T., Yasin, M., Kaman, N., Okay Tekinsoy, Ö., Üstün, G., ve Özdemir, H. (2016). *İdare hukuku*. On İki Levha Yayınları.

AB UYUM SÜRECİNDE TÜRKİYE'DE KAMU İÇ DENETİM DÜZENLEMELERİ: DEVLET ÜNİVERSİTELERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 20.04.2022
Makale Kabul Tarihi : 13.06.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1106353

Dr. Öğr. Üyesi Kezban ŞİMŞEK*
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN**

Bibliyografik Bilgiler

Şimşek, K., & Ataman Gökçen, B. (2023). "AB Uyum Sürecinde Türkiye'de Kamu İç Denetim Düzenlemeleri: Devlet Üniversitelerinde Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 173-200) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1106353>

ÖZ

Bu çalışmanın amacı devlet üniversitelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerine ilişkin bilgi edinmektir. Üniversitelerin iç denetim birim linki bilgisi, iç denetim yönerge bilgisi, iç denetçi sayıları, iç denetçi görev ve yetkileri bilgisi ve iç denetim mevzuatı bilgisi düzeylerinin üniversitelerin hizmet sürelerine göre farklılaşp farklılaşmadığı incelenmiştir. Veriler üniversitelerin kurumsal internet sayfalarından içerik analizi yöntemi kullanılarak toplanmıştır. Fark analizleri kapsamında Tek Yönlü Varyans analizi yapılmıştır. İç denetim birim linki bilgisi, iç denetim yönerge bilgisi, iç denetçi sayıları, iç denetçi görev ve yetkileri bilgisi ve iç denetim mevzuatı bilgisi düzeylerinin üniversitelerin hizmet sürelerine göre anlamlı bir şekilde farklılaştığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: AB, Türkiye, Kamu İdareleri, Devlet Üniversiteleri, İç Denetim

Jel Sınıflandırması: M420, M480

* Kastamonu Üniversitesi İİBF, kdemir@kastamonu.edu.tr, Orcid No: 0000-0002-2365-6163

** Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi, bataman@marmara.edu.tr, Orcid No: 0000-0003-2065-6800

PUBLIC INTERNAL AUDIT REGULATIONS IN TURKEY IN THE EU HARMONIZATION PROCESS: RESEARCH AT PUBLIC UNIVERSITIES**ABSTRACT**

The aim of this study is to obtain information about the internal audit activities carried out in state universities. It has been examined whether the levels of the internal audit unit link information, internal audit directive information, the number of internal auditors, the knowledge of the duties and authorities of the internal auditors, and the knowledge of the internal audit legislation differ according to the length of service of the universities. The data were collected from the institutional web pages of the universities by the content analysis method. One-way analysis of variance was performed for difference analysis. It has been found that the levels of internal audit unit link information, internal audit directive information, the number of internal auditors, internal auditor duties and authorities, and internal audit legislation knowledge differ significantly according to the length of service of the universities.

Keywords: EU, Turkey, Public Administrations, Public Universities, Internal Audit

JEL Classification Codes: M420, M480

1. GİRİŞ

İç denetim işletmelerde iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim olmak üzere üç önemli alanda güvence ve danışmanlık hizmetleri sunmaktadır. İç denetim, bu üç önemli alana nüfuz etmek suretiyle işletme faaliyetlerini geliştirmeye, işletme adına katma değer yaratmaya çalışmakta ve işletme amaçlarının başarılmasında son derece aktif rol oynamaktadır. İç denetimin işletmelerde oynadığı bu kritik rol, iç denetimin önemini artırmış gerek ülkeler gerekse birlikler düzeyinde önemli düzenlemeler yapılmasını gerekli kılmıştır. Avrupa Birliği'nde de iç denetim alanında düzenlemeler yapılmıştır (Doğmuş, 2010:8). Yapılan düzenlemeler ile AB'ye üye ülkelerde iç denetim alanında uygulama birliği sağlanma amacı güdülmüştür.

Türkiye'nin AB'ye aday ülke olarak kabul edilmesiyle birlikte kamu idarelerinde gerek AB'ye gerek uluslararası standartlara uygun bir iç denetimin uygulanması bir gereklilik olarak ortaya çıkmıştır. İç denetim Mali Kontrol başlıklı 32. Fasil'da müzakere konularından biri olarak düzenlenmiştir (Memiş & Erkan, 2011: 149-157). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu AB gerekliliklerine uygun Mali Kontrol uygulamalarını kamu idarelerinde hayata geçirmek üzere 2003 yılında yayınlanmış, 2006 yılında yürürlüğe girmiştir (Akpınar, 2011: 286). Kanununun 63-67. Maddelerinde iç denetime ilişkin düzenlemeler yapılmıştır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003: 8683- 8685). Bu düzenlemeler ikincil ve üçüncül düzey mevzuatlarla desteklenerek iç denetim faaliyetlerinin kamu idarelerinde en etkin şekilde hayata geçirilmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı özel bütçeli kamu idareleri olarak Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdarelerden olan ve 5018 sayılı Kanun'un kapsamında yer alan devlet üniversitelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerine ilişkin bilgi edinmektir. Araştırma verileri üniversitelerin internet sayfalarından iç denetim anahtar kelimesi için içerik analizi yöntemiyle toplanmış, fark analizleri kapsamında Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA) ve Post-Hoc analizleri yapılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Bu başlık altında iç denetim konusunu kamu sektörü açısından ele alan çalışmalara yer verilmiştir.

Mihret vd.'nin (2007), Etiyopya'daki bir devlet üniversitesinde, iç denetim kalitesinin, yönetim desteğinin, organizasyonel ortamının, denetlenen niteliklerin ve bu faktörler arasındaki karşılıklı etkileşimin iç denetim etkinliğini nasıl etkilediğini inceledikleri çalışmada örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın sonuçları, iç denetimin etkinliğinin iç denetim kalitesi ve yönetim desteğinden güçlü bir şekilde etkilendiğini, buna karşın kurumsal ortam ve denetlenen niteliklerin denetim etkinliği üzerinde güçlü bir etkisi olmadığını vurgulamaktadır.

Güner (2009), çalışmasında kamu sektörü iç denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunları kamu iç denetim birim yöneticileri ve kamu iç denetçileri bakımından incelemiştir. Araştırma sonucunda iç denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunlar verilen cevaplar neticesinde belirlenen altı ana başlık altında; iç denetçinin yetkinliği ile ilgili sorunlar, üst yönetim ile ilgili sorunlar, sistem ile ilgili sorunlar, kurum içi sorunlar, iç denetim ile ilgili sorunlar ve diğer sorunlar şeklinde sınıflandırılmıştır.

Erkan vd.'nin (2010), "Avrupa Birliği Sürecinde Kamuda İç Denetim Düzenlemeleri: Pamukkale Üniversitesi Örneği" başlıklı çalışmasında Avrupa Birliği gereklilikleri kapsamında kamuda iç denetime yönelik yapılan düzenlemeler ele alınmış, ayrıca Pamukkale Üniversitesinin iç denetim yapısı incelenmiştir.

Koçak & Kavakoğlu (2010) tarafından yapılan ve iç denetimin il özel idarelerindeki uygulamasını ortaya koymayı amaçlayan çalışmada, il özel idare iç denetçilerinin kurumlarındaki iç denetim hakkındaki algılamaları ve beklentileri anket yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırma sonuçları il özel idarelerinde iç denetim birimlerinin tam olarak yapılanmalarını tamamlayamamış ve iç denetim sisteminin hukuksal altyapısının oluşturulamamış olduğunu ortaya koymaktadır.

Arena (2013) tarafından kamu sektöründe iç denetimin benimsenmesini ve özelliklerini incelemek amacıyla gerçekleştirilen çalışmanın verileri İtalyan üniversitelerinden anket yoluyla toplanmıştır. Araştırma verileri İtalyan üniversiteleri arasında iç denetimin hala sınırlı bir yayılıma sahip olduğunu, operasyonel denetimin iç denetim faaliyetlerinin özünü temsil ettiğini göstermiştir.

Kartal'ın (2013) çalışmasında iç denetimin kamuda ve işletmelerde uygulanmasına ilişkin gelişmeler değerlendirilmiş, iç denetim uygulamalarının bankacılık sektöründeki yeri ve usulleri ele alınmıştır.

Tufan & Görün (2013) çalışmalarında kamu kurumlarında iç denetimin uygulanma düzeyini ve nasıl algılandığını değerlendirmek amacıyla kamu iç denetçilerine anket uygulamışlardır. Araştırma bulgularına göre iç denetçiler bağımsız davranabilmekte, üst yönetimin desteğini almaktadırlar, ancak iç denetim raporları yeterince dikkate alınmamaktadır.

Gürdal & Çıplak (2014) tarafından yapılan çalışmada, iç denetimin yönetimi, bağımsızlığı, tarafsızlığı, uygulanması, çalışma ve raporlama standartları ve uygulama sonuçları çerçevesinde etkinliği ile etkinliğinin sağlanmasındaki sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada anket yöntemi kullanılmış, anket kamu idarelerinde görev yapan iç denetçilere uygulanmıştır. Çalışma sonuçlarına göre iç denetimin en önemli üç sorunu, “hesap verilebilirlik ve mali saydamlığa karşı yönetimin direnç göstermesi”, “üst yönetimin farkındalığının yetersizliği” ve “İDKK’nın (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) kurumsal kapasite yetersizliği” dir.

Can & Çetin (2016) çalışmalarında 5018 sayılı Kanun’da yer alan iç kontrole ilişkin düzenlemelerin, devlet üniversitelerinde oluşturduğu farkındalığı incelemek amacıyla iç denetim birim başkanlarına anket uygulamışlardır. Çalışma sonuçları devlet üniversitelerinde iç denetim birimleri ile yönetim arasında kontrol ortamının iyileştirilmesi bakımından koordinasyonun ve uygulama önerileri geliştirilmesinin gerekliliğini vurgulamaktadır.

Bayrakçı & Demirel (2017), üniversitelerde iç denetim sisteminin yapısal ve işlevsel sorunlarının tespiti ve değerlendirilmesi amacıyla gerçekleştirdikleri çalışmada anket yöntemini kullanmışlardır. Anket, devlet üniversitelerinde çalışan iç denetçilere uygulanmıştır. Araştırma sonuçları üniversitelerde iç denetim sisteminin yer alması gerekliliğini, iç denetim sisteminin etkin olmadığını, iç denetim farkındalık düzeyinin görece diğer kamu kurum ve kuruluşlarına göre düşük olduğunu, iç denetçilerin denetim güçlüğü çektiği alanların olduğunu göstermiştir.

Görmen (2017) çalışmasında kamu iç denetim birimlerinin performanslarının ölçümüne yönelik model önerisi geliştirmeyi amaçlamıştır. Bu amaçla örgütlerin fiziksel varlıkların yanında maddi varlığı olmayan değerlerinin de ölçümünün yapılabildiği Dengeli Başarı Göstergesi metodu kullanılarak, iç denetimin performansını değerlendirebilecek bir model geliştirilmiştir.

Karcıoğlu & Kurnaz’ın (2017) kamu sektöründe risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulamada hangi düzeyde olduğunu belirlemeyi amaçladıkları çalışmalarında kamu iç denetçilerine bir anket uygulanmıştır. Çalışma bulguları kamu sektöründe risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulanma düzeyinin düşük olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte iç denetim farkındalık seviyesi, risk olgunluk durumu, iç denetime bakış açısı ve iç denetimin odak noktası değişkenleri ile risk odaklı iç denetim yaklaşımının uygulanma düzeyi arasında istatistiki anlamda farklılık olduğu bulgulanmıştır.

Karabiber & Yaslıdağ (2019), çalışmalarında vakıf üniversitelerinin iç denetim mekanizmalarını incelemişler ve iç denetim mekanizmalarının vakıf üniversitelerinde güçlendirilmesi hakkında bir fikir sahibi olunmasını amaçlamışlardır. Araştırmada yarı yapılandırılmış mülakat farkları yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonuçları vakıf üniversitelerinin iç denetim mekanizmalarının etkin bir biçimde işlediğini, şeffaflık ilkesine uygun olarak tüm faaliyetlerin iç ve dış paydaşlar ile paylaşıldığını, geri bildirimlerin zamanında yapıldığını ve iç denetim faaliyetlerinin standartlar çerçevesinde yürütüldüğünü göstermiştir.

Aydın (2021), devlet üniversitelerinde iç denetim müessesesinin nihai durumunu ortaya koymayı amaçladığı çalışmasında belge tarama yöntemini kullanmıştır. Üniversitelere tahsis edilen iç denetçi kadrosu ile atama yapılan iç denetçi sayılarının ele alındığı çalışmada, iç denetçi kadrosu tahsis edilmesine rağmen henüz hiç atama yapmayan üniversitelerin yeni kurulan üniversiteler olduğu tespit edilmiştir.

Karaca Aydın (2021), üniversitelerde uygulanan iç denetim faaliyetinin amacına uygun, etkin bir şekilde işleyip işlemediğini araştırmayı amaçladığı çalışmada devlet ve vakıf üniversitelerindeki iç denetçilere anket uygulamıştır. Genel anlamda çalışma değerlendirildiğinde üniversite iç denetçilerinin üniversitelerde denetim faaliyetlerinin daha iyi bir şekilde yerine getirilmesi bakımından olumlu ve yapıcı görüş bildirdikleri tespit edilmiştir.

3. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

İşletmelerin değişen ihtiyaçlarını karşılamaya çalışan iç denetim (Munteanu & Zaharia, 2014: 2239), işletmelerde diğer kontrollerin etkinliğini ölçerek ve değerlendirerek işlev gören yönetsel bir kontrol aracıdır. İç denetim işletmeler adına katma değer yaratmak, işletmelerin operasyonlarını ve risk yönetimini iyileştirmek, riskleri azaltmaya yardımcı olacak proaktif olarak öneriler geliştirmek üzere tasarlanmaktadır (Ridley, 2008: 20; Mihret & Woldeyohannis, 2008: 567).

“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” (IIA, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, 06 Ekim 2021).

İç denetim, özel sektör deneyimlerinin sağlamış olduğu kurumsal faydaların reel bir şekilde ortaya konması sonrasında kamu kesimi tarafından da kullanılması gerekli görülen bir denetim türü haline gelmiştir (Doğmuş, 2014: 535-536). Kamuda hesap verebilirliği sağlama, kamu kaynaklarının etkin kullanımının sağlanarak, kamu idarelerinin performans düzeylerinin artırılmasına yönelik başlatılan reform süreci de iç denetimin kamu kesimi için önemini artırmıştır. Aralık 1999 Tarihli Helsinki Zirvesinde Türkiye’ye Avrupa Birliği aday ülke statüsünün verilmesiyle Türkiye’de iç denetimin kamu sektörü için önemi artarken, iç denetim alanında yapılan yoğun düzenlemeler de hız kazanmıştır. AB uyum sürecinde, mali kontrol başlıklı 32. Fasıll kapsamında uluslararası standartlara ve AB kurallarına uygun bir mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması gerekliliği şart koşulmuştur (Memiş & Erkan, 2011: 149-157).

Mali Kontrol Faslı kapsamında Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK), Dış Denetim, AB Mali Çıkarlarının Korunması ve Euro’nun Sahteciliğe Karşı Korunması olmak üzere 4 temel politika alanına ilişkin düzenleme yapılmıştır. İç Denetim, faslın Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK) başlığı altında düzenlenmiştir. KİMK, kamu sektöründe risk analizine ve kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması sorumluluğuna ilişkin kontrolleri içermektedir. KİMK kavramı altında; “güvenilir mali yönetim ve kontrol sistemleri ile desteklenen yönetsel hesap verebilirlik”, “merkezi olmayan ve fonksiyonel olarak bağımsız iç denetim” ve “mali yönetim ve kontrol ile iç denetim sistemlerinin merkezi uyumlaştırılması” olmak üzere üç temel ilke bulunmaktadır. Aday ülkelerin, KİMK reformuna ilişkin gereklilikleri yerine getirmeleri gerekmektedir (Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2021).

Türkiye’de bu anlamda Avrupa Birliği aday ülke statüsü sonrasında 32. Fasıll gereklerine uygun hukuki çerçeve oluşturma çalışmalarının ve kamusal alanda yaratılmak istenen reform sürecinin bir gereği olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir (T.C Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2006: 1). 2003 yılında kabul edilen, 2006 yılında yürürlüğe giren

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetim alanında AB'ye ve uluslararası standartlara uygun düzenlemeler yapılmıştır. Kamu denetimi alanında ciddi bir değişimin ortaya konmaya çalışıldığı Kanun'da, denetim uluslararası standartlar ve gelişmiş ülke uygulamaları doğrultusunda yeniden inşa edilirken (Akpınar, 2011: 286), Kanun'a istinaden çıkarılan ikincil ve üçüncül mevzuat ile iç denetim uygulamalarına kamu sektöründe işlerlik kazandırılmaya çalışılmıştır. İç denetim kapsamında yapılan düzenlemeler aşağıdaki tabloda özetlenmeye çalışılmıştır (Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2017: 13-20; Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2021: 8-14).

Tablo 1: İç denetim mevzuatı

Yapılan Düzenleme	Tarih	Düzenlenen Konular
Birincil Düzey Mevzuat		
1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu	2003	İç denetimin tanımı, İç denetçinin görevleri, nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve görevleri
İkincil Düzey Mevzuat		
1. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	2006 *2008, *2013, *2015, *2021	İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, nitelikleri, atamaları, çalışma usul ve esasları, sertifikaların verilmesi ve derecelendirilmesi
2. İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği	2005 *2008, *2011, *2012, *2012, *2013, *2015	İç denetçi adaylarının belirlenmesi, eğitimi, yapılacak sınavlar, eğitim programının süresi, konuları, eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile başarılı adaya verilecek Kamu İç Denetçi Sertifikaları
3. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	2005	İDKK'nın çalışma usul ve esasları ile Kurula sekretarya hizmeti verecek Kamu İç Denetim Koordinasyon Dairesi'nin sekretarya hizmetlerine ilişkin görevleri
Üçüncül Düzey Mevzuat		
1. Kamu İç Denetim Genel Tebliği	2013 *2014, *2019, *2021	5018 Sayılı Kanun' un iç denetime ilişkin hükümleri ile İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar
2. Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi	2006	İç kontrol ve İç denetim hakkında üst yöneticilerin bilgilendirilmesine ilişkin konular
3. Kamu İç Denetim Standartları	2011 *2016	Kamu İç Denetim Standartları
4. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları	2016	Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları
5. Kamu İç Denetçi Sertifikasının Derecelendirilmesine İlişkin Esas ve Usuller	2012 *2014	İç denetçilere verilen kamu iç denetçi sertifikasının derecelendirilmesiyle ilgili esas ve usulleri
6. 2021-2023 Dönemi Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi	2020	Kamu iç denetim sisteminin mevcut durumunun analiz edilmesi ve 2021-2023 dönemine ilişkin yol haritası

Yapılan Düzenleme	Tarih	Düzenlenen Konular
7. Kamu İç Denetim Rehberi	2013	Planlama, denetimin yürütülmesi, raporlama, izleme, uygunluk, performans, mali ve sistem denetimlerinin uygulama esas ve usullerini
8. İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı	2016	Kamu İç Denetim Sisteminin güçlendirilmesi, kalitesinin güvence altına alınması ve sürekli geliştirilmesi amacı güden İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programının unsurları
9. Kamu Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi	2014	BT denetimine ilişkin esaslar
10. Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi	2016 *2020	İç denetim birimlerinin performans denetimi faaliyetinde takip etmeleri gereken usul ve esaslar
11. Kamu İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Rehberi	2016	İç denetim birimleri bünyesinde yapılacak iç değerlendirmeler ile İDDK tarafından yapılacak veya yaptırılacak dış değerlendirmelere ilişkin usul ve esaslar
12. Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanım Yönergesi	2014 *2016 *2017	Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen)'nin kullanımına ilişkin esas ve usuller
13. Kamu İç Denetçi Sertifikasının Kullanılabilirliğine İlişkin Esas ve Usuller	2017	Kamu iç denetçi sertifikası sahibi iç denetçi adayları ile iç denetçi olarak görev yaptıktan sonra başka bir kadroya atanan sertifika sahiplerinin mesleki yeterliliklerini sürekli hale getirmek için sertifikalarının geçerliliğini sürdürmeye yönelik düzenlemeler

* Değişiklik/Güncelleme

5018 sayılı Kanun'da "İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti" olarak tanımlanmıştır (5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003: 8683).

5018 Sayılı Kanun'un 66. Maddesine istinaden yayımlanan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik'te, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere kurulduğu belirtilmiştir. Kamu idarelerinde iç denetim, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde iç denetçilerce yerine getirilmektedir (Kesik, 2005: 111; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003: 8683-8685). Bu kapsamda kamu idarelerinde iç denetim faaliyetleri İç Denetim Koordinasyon Kurulunun 2011 yılında yayımladığı ve 2016 yılında güncellediği iç denetim standartları doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Kurul tarafından standartların belirlenmesinde, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınmıştır (Kamu İç Denetim Standartları, 2011). 5018 sayılı Kanun'un 63. Maddesine göre kamu idarelerinde doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir. Kanun'a göre kamu idarelerinde kurulacak iç denetim birimi başkanlıkları Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayılarına ve İDDK'nın uygun görüşüne bağlıdır (5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003: 8683). Atanan iç denetçi sayısının iç

ve üzerinde olduğu kamu kurumları için Kurul tarafından genel uygun görüş verilmiş, ayrıca görüş alma gerekliliği kaldırılmıştır (Kamu İç Denetim Genel Tebliği 2013). 15 Ekim 2021 tarihi itibarıyla kamu idarelerinde görev yapan toplam iç denetçi sayısı 898'dir. Aynı tarih itibarıyla devlet üniversitelerinde görev yapan iç denetçi sayısı ise 212'dir (Kamu İç Denetçi Kadroları, 2021, <https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari>).

Kanun'un hükümleri Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareleri, Sosyal Güvenlik Kurumlarını ve Mahalli İdareleri kapsamaktadır. Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler Kanun'a ekli I,II ve III sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri olarak belirtilmiştir. Kanun'a ekli II sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri bu araştırmanın da konusunu oluşturan devlet üniversitelerinin de içinde yer aldığı özel bütçe kapsamındaki kamu idareleridir (5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003: 8683).

Kamuda hesap verebilirliğin ve şeffaflığın sağlanması kamu idarelerinin performans düzeylerini artırma, mali saydamlık, yöneticilerin hesap verebilirliğini sağlama ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamada etkin rol oynayan çağdaş iç denetim uygulamaları, 5018 sayılı Kanun'un beş unsurundan biri olarak Kanun'un başarıya ulaşması bakımından son derece önemlidir (Güner, 2009: 210; T.C Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2006: 1).

4. UYGULAMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın temel amacı devlet üniversitelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerine ilişkin bilgi edinmektir. Araştırmanın hipotezleri ise şöyledir;

H1: Üniversitelerin hizmet süreleri ile iç denetim birim linki bilgisi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H2: Üniversitelerin hizmet süreleri ile iç denetim yönerge bilgisi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H3: Üniversitelerin hizmet süreleri ile iç denetçi sayıları arasında anlamlı bir farklılık vardır

H4: Üniversitelerin hizmet süreleri ile iç denetçilerin görev ve yetkileri bilgisi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır

H5: Üniversitelerin hizmet süreleri ile iç denetim mevzuatı bilgisi düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamını, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereğince iç denetim düzenlemelerine tabi olan devlet üniversiteleri oluşturmaktadır. Araştırmanın gerçekleştirildiği tarih itibarıyla 129 devlet üniversitesi bulunmaktadır (<https://toptalent.co/turkiyedeki-universiteler-listesi>, 2021).

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırma verilerinin elde edilmesinde içerik analizi tekniği kullanılmıştır. İçerik analizi, belirli kural-lara dayalı kodlamalarla bir metnin bazı sözcüklerinin daha küçük içerik kategorileri ile özetlendiği sistematik, yinelenebilir bir tekniktir. Başka bir deyişle içerik analizi, metin veya metinlerden oluşan bir kümenin içindeki belli kelimelerin veya kavramların varlığını, anlamlarını ve ilişkilerini belirlemeye yönelik yapılıdır. Böylece metinlerdeki mesaja ilişkin çıkarımlarda bulunulur (Büyüköztürk vd., 2013: 240).

İçerik analizi, devlet üniversitelerinin kurumsal web sayfaları incelenerek “iç denetim” anahtar kelimesi için uygulanmış ve devlet üniversitelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerine ilişkin bilgi edinilmeye çalışılmıştır.

İç denetim ve iç denetim kavramı ile ilişkili olduğu kabul edilen verilere ilişkin kavramsallaştırma ve kodlama analizi yapılmıştır.

Hipotez testi için kullanılacak verilerden elde edilen basıklık ve çarpıklık değerlerinin +2 ile -2 arasında olması normal dağılım için yeterli kabul edilmektedir (George and Mallery, 2010: 21). Puanlardan elde edilen basıklık ve çarpıklık değerlerinin +2 ile -2 arasında olması normal dağılım için yeterli olduğundan araştırma hipotezleri parametrik test tekniklerinden One Way Anova analizi ile test edilmiştir.

Verilerin analizi SPSS 22 programı ile yapılmış ve yüzde 95 güven düzeyi ile çalışılmıştır. Programa bilginin yokluğu, ulaşılamaması durumu 0, bilginin varlığı, ulaşılması durumu ise 1 olarak kodlanmıştır.

4.4. Bulgular

4.4.1. Araştırma Kapsamında Yer Alan Üniversitelerin Hizmet Sürelerine İlişkin Bulgular

Tablo 2: Araştırma Kapsamında Yer Alan Üniversitelerin Hizmet Süreleri

	f	%
Hizmet süresi		
1-10	28	21,7
11-20	49	38,0
21-30	22	17,1
31-40	4	3,1
41-50	11	8,5
51 ve üzeri	15	11,6
Toplam	129	100,0

Tablo 2 incelendiğinde, araştırma kapsamında yer alan devlet üniversitelerinin yüzde 21,7'sinin 1-10 yıl, yüzde 38'inin 11-20 yıl, yüzde 17,1'inin 21-30 yıl, yüzde 3,1'inin 31-40 yıl, yüzde 8,5'inin 41-50 yıl ve yüzde 11,6'sının ise 51 yıldan daha uzun süredir faaliyet gösterdiği tespit edilmiştir.

4.4.2. Kavramsallaştırma ve Kodlama Analizi Verilerine İlişkin Bulgular

Bu başlık altında “İç denetim” anahtar kelimesi ile ilişkili kavramsallaştırma ve kodlama analizi verileri, SPSS programından yararlanılarak betimsel analize tabi tutulmuş, frekans ve yüzde olarak tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3: İç Denetim Faaliyetlerine İlişkin Kavramsallaştırma ve Kodlama Analizi Bulguları

	f	%
İç Denetim Birim Linki		
Var	87	67,4
Yok	42	32,6
Toplam	129	100
İç Denetim Biriminin Bağlı Olduğu Birim		
Rektörlük	81	62,8
Yok	48	37,2
Toplam	129	100
Misyon/Vizyon		
Var	68	52,7
Yok	61	47,3
Toplam	129	100
İç Denetim Yönergesi		
Var	57	44,2
Yok	72	55,8
Toplam	129	100
İç Denetim Genel Bilgisi		
Var	69	53,5
Yok	60	46,5
Toplam	129	100
İç Denetim Sözlüğü		
Var	22	17,1
Yok	107	82,9
Toplam	129	100

	f	%
Kamu İç Denetim Rehberi		
Var	29	22,5
Yok	100	77,5
Toplam	129	100
Kamu İç Denetim Standartları		
Var	37	28,7
Yok	92	71,3
Toplam	129	100
Uygulanan İç Denetim Türleri		
Var	27	20,9
Yok	102	79,1
Toplam	129	100
İç Denetim Amacı		
Var	23	17,8
Yok	106	82,2
Toplam	129	100
İç Denetim Kapsamı		
Var	24	18,6
Yok	105	81,4
Toplam	129	100
İç Denetçinin Görev ve Yetkileri		
Var	53	41,1
Yok	76	58,9
Toplam	129	100
İç Denetçi Sayısı		
Yok	61	47,3
1-4	60	46,5
5-8	6	4,7
9-12	2	1,6
Toplam	129	100
İç Denetim Süreci		
Var	23	17,8
Yok	106	82,2
Toplam	129	100

	f	%
İç Denetim Plan ve Program Hazırlama İş Akış Şeması		
Var	8	6,2
Yok	121	93,8
Toplam	129	100
İç Denetim İş Akış Şeması		
Var	37	28,7
Yok	92	71,3
Toplam	129	100
Danışmanlık Faaliyetleri İş Akış Şeması		
Var	30	23,3
Yok	99	76,7
Toplam	129	100
İç Denetim Birimi Faaliyet Raporu		
Var	16	12,4
Yok	113	87,6
Toplam	129	100
İç Denetim Mevzuatı		
Var	58	45
Yok	71	55
Toplam	129	100

Tablo 3 incelendiğinde araştırma kapsamında yer alan üniversitelerin büyük bir çoğunluğunun (yüzde 67,4) web sitelerinde iç denetim faaliyetlerine ilişkin bilgiye ulaşılabilmeyi mümkün kılacak bir iç denetim birim linki bulunduğu görülmüştür. Yüzde 32,6'sında ise bir iç denetim birim linki bulunmamaktadır. Üniversitelerin yüzde 62,8'inde iç denetim biriminin rektörlüğe bağlı olduğuna ilişkin bilgiye ulaşılırken, yüzde 37,2'sinde iç denetim biriminin bağlı olduğu birim bilgisine ulaşamamıştır. Üniversitelerin yüzde 52,7'sinin web sayfasında iç denetimin Misyon/vizyon bilgisi bulunurken, yüzde 47,3'ünde bulunmamaktadır. Üniversitelerin yarısından daha azının (yüzde 44,2) iç denetim yönergelerine ulaşılabilmiş, yarısından fazlasının (yüzde 55,8) iç denetim yönergelerine ulaşamamıştır. Üniversitelerin yüzde 53,5'i iç denetime ilişkin genel bilgi verirken, yüzde 46,5'inde bu bilgi yer almamaktadır. Üniversitelerin sadece yüzde 17,1'lik kısmında iç denetim sözlüğü paylaşılırken, yüzde 82,9 gibi büyük çoğunluğunda iç denetim sözlüğü paylaşılmadığı tespit edilmiştir. Kamu iç denetim rehberi üniversitelerin yüzde 22,5'inde verilmiş, yüzde 77,5'inde verilmemiştir. Üniversitelerin yüzde 28,7'si kamu iç denetim standartlarını ayrıca web sayfalarında verirken, yüzde 71,3'ü vermemiştir. Uygulanan İç Denetim Türlerine ilişkin bilgiye üniversitelerin sadece yüzde 20,9'unda, İç Denetim Amacına ilişkin bilgiye yüzde 17,8'inde, İç Denetimin Kapsamına ilişkin bilgiye ise yüzde 18,6'sında ulaşılabilmiştir. Üniversitelerin yüzde 41,1 İç Denetçinin Görev ve Yetkilerine ilişkin bilgiyi paylaşırken, yüzde

58,9'u bu bilgiye web sayfalarında yer vermemişlerdir. Araştırma kapsamındaki üniversitelerin yüzde 47,3'ünün iç denetçi sayısına ulaşamamıştır. İç denetçi sayılarına ulaşılabilen üniversitelerde ise büyük bir çoğunluğunun (%46,5) iç denetçi sayısının 1-4 arasında olduğu, yüzde 4,7'sinde 5-8 arasında, yüzde 1,6'sında ise 9-12 arasında olduğu tespit edilmiştir. Üniversitelerin İç Denetim Sürecine ilişkin bilgi yalnızca yüzde 17,8'inde verilmiştir. Üniversitelerin yüzde 6,2'sinde İç Denetim Plan ve Program Hazırlama İş Akış Şeması, yüzde 28,7'sinde İç Denetim İş Akış Şeması ve yüzde 23,3'ünde Danışmanlık Faaliyetleri İş Akış Şeması bilgilerine ulaşılabilmiştir. Üniversitelerin yüzde 12,4'ünün kurumsal web sayfalarında iç denetim faaliyet raporlarını yayınladığı, yüzde 87,6 gibi büyük bir kısmının ise yayınlamadığı görülmektedir. Ayrıca üniversitelerin yüzde 45'inde iç denetime ilişkin mevzuat bilgisi olduğu, yüzde 55'inde ise bu bilginin olmadığı tespit edilmiştir.

4.4.3. Araştırma Hipotezlerinin Test Edilmesine İlişkin Bulgular

Araştırma hipotezleri kapsamında yer alan verilerin normallik varsayımını karşılayıp karşılamadığına ilişkin çarpıklık ve basıklık değerleri tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4: Verilerin Çarpıklık ve Basıklık Değerleri

	Çarpıklık	Basıklık
Hizmet Süresi	0,921	-0,359
İç Denetim Birim Linki Bilgisi	-0,753	-1,455
İç Denetim Yönerge Bilgisi	0,237	-1,975
İç Denetçi Sayısı	0,962	1,309
İç Denetçinin Görev Ve Yetkileri Bilgisi	0,367	-1,895
İç Denetim Mevzuatı Bilgisi	0,205	-1,989

Tablo 4'e göre araştırma hipotezleri için gerekli olan verilerden elde edilen çarpıklık ve basıklık değerleri +2 ile -2 arasında olduğundan puanların normal dağılımı sağladığı belirlenmiştir.

Tablo 5'te iç denetim birim linki bilgisi düzeylerinin üniversitelerin hizmet sürelerine göre fark analizinin bulguları gösterilmiştir.

Tablo 5: Üniversitelerin Hizmet Süreleri İle İç Denetim Birim Linki Bilgisi Düzeylerinin Karşılaştırılması

İç Denetim Birim Linki Bilgisi	N	Ort	s.s	P
1-10	28	0,25	0,441	0,000
11-20	49	0,61	0,492	
21-30	22	1,00	0,000	
31-40	4	1,00	0,000	
41-50	11	1,00	0,000	
51 ve üzeri	15	0,87	0,352	

Tablo 5'te yer alan bulgulara göre üniversitelerin hizmet sürelerine göre iç denetim birim linki bilgisi düzeyleri anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır ($p<0,05$). Buna göre H1 Hipotezi kabul edilmiştir. Üniversitelerde iç denetim birim linki olmaması durumunda 0, olması durumunda 1 ile kodlandığı hatırlanıldığında hizmet süreleri 1-10 yıl arasında olan üniversitelerde ortalamanın 0' a yakın olduğu diğer hizmet süresi gruplarında ortalamanın 0,50' den daha büyük olduğu yani 1'e daha yakın oldukları görülmektedir. Buradan hareketle üniversitelerin hizmet süreleri ile iç denetim birim linki bilgisi düzeylerinin farklılaştığı hizmet süreleri fazla olan üniversitelerde bir iç denetim birim linkine ulaşmanın daha olası olduğu yorumu yapılabilir.

Farklılaşmanın hangi hizmet süresi grupları arasında olduğuna Games-Howell Post-Hoc analiziyle bakılmış ve bulguları tablo 6'da sunulmuştur..

Tablo 6: Games-Howell Post-Hoc Testi Sonuçları

İç Denetim Birim Linki Bilgisi	Ort	s.s	P	
11-20	-0,362*	0,109	0,018	
1-10	21-30	-0,750'	0,083	0,000
	31-40	-0,750'	0,083	0,000
	41-50	-0,750'	0,083	0,000
	51 ve üzeri	-0,617'	0,123	0,000
11-20	1-10	0,362*	0,109	0,018
	21-30	-0,388'	0,070	0,000
	31-40	-0,388'	0,070	0,000
	41-50	-0,388'	0,070	0,000
	51 ve üzeri	-0,254	0,115	0,259
21-30	1-10	0,750'	0,083	0,000
	11-20	0,388'	0,070	0,000
	31-40	0,000	0,000	-
	41-50	0,000	0,000	-
	51 ve üzeri	0,133	0,091	0,688
31-40	1-10	0,750'	0,083	0,000
	11-20	0,388'	0,070	0,000
	21-30	0,000	0,000	-
	41-50	0,000	0,000	-
	51 ve üzeri	0,133	0,091	0,688
	1-10	0,750'	0,083	0,000
	11-20	0,388'	0,070	0,000

İç Denetim Birim Linki Bilgisi		Ort	s.s	P
41-50	21-30	0,000	0,000	-
	31-40	0,000	0,000	-
	51 ve üzeri	0,133	0,091	0,688
	1-10	0,617	0,123	0,000
	11-20	0,254	0,115	0,259
51 ve üzeri	21-30	-0,133	0,091	0,688
	31-40	-0,133	0,091	0,688
	41-50	-0,133	0,091	0,688

* Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 6'ya bakıldığında farklılaşmanın hizmet süresi 1-10 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 11-20, 21-30, 31-40, 41-50, 51 yıl ve üzeri olan, hizmet süresi 11-20 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10, 21-30,31-40 ve 41-50 olan, hizmet süresi 21-30 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 ve 11-20 olan, hizmet süresi 31-40 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 ve 11-20 olan, , hizmet süresi 41-50 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 ve 11-20 olan, hizmet süresi 51 yıl ve üzeri olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 yıl olan üniversiteler arasında olduğu bulgulanmıştır.

Tablo 7'de iç denetim yönerge bilgisi düzeylerinin üniversitelerin hizmet sürelerine göre fark analizinin bulguları gösterilmiştir.

Tablo 7: Üniversitelerin Hizmet Süreleri İle İç Denetim Yönerge Bilgisi Düzeylerinin Karşılaştırılması

İç Denetim Yönerge bilgisi	N	Ort	s.s	P
1-10	28	0,11	0,315	0,000
11-20	49	0,35	0,481	
21-30	22	0,68	0,477	
31-40	4	0,75	0,500	
41-50	11	0,64	0,505	
51 ve üzeri	15	0,80	0,414	

Tablo 7'de yer alan bulgulara göre üniversitelerin hizmet sürelerine göre iç denetim yönerge bilgisi düzeyleri anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır ($p<0,05$). Buna göre H2 Hipotezi kabul edilmiştir. Üniversitelerin iç denetim yönergesine ulaşamaması durumunda 0, ulaşılması durumunda 1 ile kodlandığı hatırlandığında hizmet süresi 1-10 ve 11-20 yıl arasında olan üniversitelerde ortalamanın 0' a yakın

olduğu, hizmet süresi 21-30, 31-40, 41-50, 51 yıl ve üzeri olan üniversitelerde ortalamının 0,50' den daha büyük olduğu yani 1'e daha yakın oldukları görülmektedir. Hatta hizmet süreleri 51 yıl ve üzeri olan üniversitelerde en yüksek ortalamaya (0,80) ulaşıldığı, başka bir deyişle bu üniversitelerin büyük bir kısmında bir iç denetim yönergesine ulaşılabildiği görülmektedir. Buradan hareketle üniversitelerin hizmet süreleri ile iç denetim yönerge bilgisi düzeylerinin farklılaştığı hizmet süreleri fazla olan üniversitelerde iç denetim yönergesine ulaşmanın daha olası olduğu yorumu yapılabilir.

Farklılaşmanın hangi hizmet süresi grupları arasında olduğuna Games-Howell Post-Hoc analiziyle bakılmış ve bulguları tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 8: Games-Howell Post-Hoc Testi Sonuçları

İç Denetim Yönerge Bilgisi	Ort	s.s	P
11-20	-0,240	0,091	0,101
1-10	21-30	-0,575*	0,118
	31-40	-0,643	0,257
	41-50	-0,529	0,163
	51 ve üzeri	-0,693*	0,122
11-20	1-10	0,240	0,091
	21-30	-0,335	0,123
	31-40	-0,403	0,259
	41-50	-0,289	0,167
	51 ve üzeri	-0,453*	0,127
21-30	1-10	0,575*	0,118
	11-20	0,335	0,123
	31-40	-0,068	0,270
	41-50	0,045	0,183
	51 ve üzeri	-0,118	0,148
31-40	1-10	0,643	0,257
	11-20	0,403	0,259
	21-30	0,068	0,270
	41-50	0,114	0,293
	51 ve üzeri	-0,050	0,272
41-50	1-10	0,529	0,163
	11-20	0,289	0,167
	21-30	-0,045	0,183
	31-40	-0,114	0,293

İç Denetim Yönerge Bilgisi	Ort	s.s	P	
51 ve üzeri	-0,164	0,186	0,947	
1-10	0,693*	0,122	0,000	
11-20	0,453*	0,127	0,016	
51 ve üzeri	21-30	0,118	0,148	0,965
	31-40	0,050	0,272	1,000
	41-50	0,164	0,186	0,947

* Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 8'e bakıldığında farklılaşmanın hizmet süresi 1-10 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 21-30, 51 yıl ve üzeri olan, hizmet süresi 11-20 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 51 yıl ve üzeri olan, hizmet süresi 21-30 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 olan, hizmet süresi 51 yıl ve üzeri olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10, 11-20 yıl olan üniversiteler arasında olduğu bulunmuştur.

Tablo 9'da üniversitelerin iç denetçi sayılarının hizmet sürelerine göre fark analizinin bulguları gösterilmiştir.

Tablo 9: Üniversitelerin Hizmet Süreleri İle İç Denetçi Sayılarının Karşılaştırılması

İç Denetçi Sayısı	N	Ort	s.s	P
1-10	28	0,11	0,315	0,000
11-20	49	0,47	0,504	
21-30	22	0,77	0,429	
31-40	4	1,25	0,957	
41-50	11	1,00	0,447	
51 ve üzeri	15	1,27	0,961	

Tablo 9'da yer alan bulgulara göre üniversitelerin hizmet sürelerine göre iç denetçi sayıları anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır ($p < 0,05$). Buna göre H3 hipotezi kabul edilmiştir. En fazla iç denetçi sayısına sahip üniversitelerin (1,27 ortalama ile) hizmet süresi 51 yıl ve üzerinde olan üniversiteler, en az iç denetçi sayısına sahip üniversitelerin (0,11 ortalama ile) ise hizmet süresi 1-10 yıl olan üniversiteler olduğu görülmektedir. Buradan hareketle üniversitelerin hizmet süreleri ile iç denetçi sayılarının farklılaştığı hizmet süreleri fazla olan üniversitelerde daha fazla iç denetçi olduğu yorumu yapılabilir.

Farklılaşmanın hangi hizmet süresi grupları arasında olduğuna Games-Howell Post-Hoc analiziyle bakılmış ve bulguları tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10: Games-Howell Post-Hoc Testi Sonuçları

İç Denetçi Sayıları		Ort	s.s	P
1-10	11-20	-0,362*	0,093	0,003
	21-30	-0,666*	0,109	0,000
	31-40	-1,143	0,482	0,370
	41-50	-0,893*	0,147	0,000
	51 ve üzeri	-1,160*	0,255	0,004
11-20	1-10	0,362*	0,093	0,003
	21-30	-0,303	0,116	0,116
	31-40	-0,781	0,484	0,640
	41-50	-0,531*	0,153	0,031
	51 ve üzeri	-0,797	0,258	0,064
21-30	1-10	0,666*	0,109	0,000
	11-20	0,303	0,116	0,116
	31-40	-0,477	0,487	0,901
	41-50	-0,227	0,163	0,729
	51 ve üzeri	-0,494	0,264	0,451
31-40	1-10	1,143	0,482	0,370
	11-20	0,781	0,484	0,640
	21-30	0,477	0,487	0,901
	41-50	0,250	0,497	0,993
	51 ve üzeri	-0,017	0,539	1,000
41-50	1-10	0,893*	0,147	0,000
	11-20	0,531*	0,153	0,031
	21-30	0,227	0,163	0,729
	31-40	-0,250	0,497	0,993
	51 ve üzeri	-0,267	0,282	0,930
51 ve üzeri	1-10	1,160*	0,255	0,004
	11-20	0,797	0,258	0,064
	21-30	0,494	0,264	0,451
	31-40	0,017	0,539	1,000
	41-50	0,267	0,282	0,930

* Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 10'a bakıldığında farklılaşmanın hizmet süresi 1-10 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 11-20, 21-30, 41-50, 51 yıl ve üzeri olan, hizmet süresi 11-20 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 ve 41-50 yıl olan, hizmet süresi 21-30 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 olan, hizmet süresi 41-50 olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10, 11-20 yıl olan, hizmet süresi 51 yıl ve üzeri olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 yıl olan üniversiteler arasında olduğu bulgulanmıştır.

Tablo 11'de iç denetçinin görev ve yetkileri bilgisi düzeylerinin üniversitelerin hizmet sürelerine göre fark analizinin bulguları gösterilmiştir.

Tablo 11: Üniversitelerin Hizmet Süreleri İle İç Denetçinin Görev ve Yetkileri Bilgisi Düzeylerinin Karşılaştırılması

İç Denetçinin görev ve yetkileri bilgisi	N	Ort	s.s	P
1-10	28	0,11	0,315	0,001
11-20	49	0,37	0,487	
21-30	22	0,59	0,503	
31-40	4	0,50	0,577	
41-50	11	0,73	0,467	
51 ve üzeri	15	0,60	0,507	

Tablo 11'de yer alan bulgulara göre üniversitelerin hizmet sürelerine göre iç denetçinin görev ve yetkileri bilgisi düzeyleri anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır ($p < 0,05$). Buna göre H4 hipotezi kabul edilmiştir. Üniversitelerin web sayfalarında iç denetçinin görev ve yetkilerine ilişkin bilgiye ulaşılamaması durumunda 0, ulaşılmaması durumunda 1 ile kodlandığı hatırlandığında hizmet süresi 1-10 ve 11-20 yıl olan üniversitelerde ortalamanın 0'a yakın olduğu, hizmet süresi 41-50, 51 yıl ve üzeri olan üniversitelerde ise ortalamanın 0,50'den daha büyük olduğu yani 1'e daha yakın olduğu görülmektedir. Buradan hareketle üniversitelerin hizmet süreleri ile iç denetçinin görev ve yetkileri bilgisi düzeylerinin farklılaştığı hizmet süresi fazla olan üniversitelerde iç denetçinin görev ve yetkilerine ilişkin bilgiye ulaşmanın daha olası olduğu yorumu yapılabilir.

Farklılaşmanın hangi hizmet süresi grupları arasında olduğuna Games-Howell Post-Hoc analiziyle bakılmış ve bulguları tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 12: Games-Howell Post-Hoc Testi Sonuçları

İç Denetçinin görev ve yetkileri bilgisi	Ort	s.s	P	
1-10	11-20	-0,260	0,092	0,062
	21-30	-0,484*	0,123	0,005
	31-40	-0,393	0,295	0,762
	41-50	-0,620*	0,153	0,012
	51 ve üzeri	0,493*	0,144	0,028
11-20	1-10	0,260	0,092	0,062
	21-30	-0,224	0,128	0,510
	31-40	-0,133	0,297	0,996
	41-50	-0,360	0,157	0,255
	51 ve üzeri	-0,233	0,148	0,626
21-30	1-10	0,484*	0,123	0,005
	11-20	0,224	0,128	0,510
	31-40	0,091	0,308	0,999
	41-50	-0,136	0,177	0,970
	51 ve üzeri	-0,009	0,169	1,000
31-40	1-10	0,393	0,295	0,762
	11-20	0,133	0,297	0,996
	21-30	-0,091	0,308	0,999
	41-50	-0,227	0,321	0,972
	51 ve üzeri	-0,100	0,317	0,999
41-50	1-10	0,620*	0,153	0,012
	11-20	0,360	0,157	0,255
	21-30	0,136	0,177	0,970
	31-40	0,227	0,321	0,972
	51 ve üzeri	0,127	0,192	0,984
51 ve üzeri	1-10	0,493*	0,144	0,028
	11-20	0,233	0,148	0,626
	21-30	0,009	0,169	1,000
	31-40	0,100	0,317	0,999
	41-50	-0,127	0,192	0,984

* Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 12’ye bakıldığında farklılaşmanın hizmet süresi 1-10 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 21-30, 41-50, 51 yıl ve üzeri olan, hizmet süresi 21-30 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 olan, hizmet süresi 41-50 olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 yıl olan, hizmet süresi 51 yıl ve üzeri olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 yıl olan üniversiteler arasında olduğu bulgulanmıştır.

Tablo 13’te iç denetim mevzuatı bilgisi düzeylerinin üniversitelerin hizmet sürelerine göre fark analizinin bulguları gösterilmiştir.

Tablo 13: Üniversitelerin Hizmet Süreleri İle İç Denetim Mevzuatı Bilgisi Düzeylerinin Karşılaştırılması

İç Denetim Mevzuatı Bilgisi	N	Ort	s.s	P
1-10	28	0,07	0,262	0,000
11-20	49	0,43	0,500	
21-30	22	0,73	0,456	
31-40	4	0,25	0,500	
41-50	11	0,64	0,505	
51 ve üzeri	15	0,73	0,458	

Tablo 13’te yer alan bulgulara göre üniversitelerin hizmet sürelerine göre iç denetim mevzuatı bilgisi düzeyleri anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır ($p < 0,05$). Buna göre H5 hipotezi kabul edilmiştir. Üniversitelerin web sayfalarında iç denetim mevzuatına ilişkin bilgiye ulaşılabilmesi durumunda 0, ulaşılması durumunda 1 ile kodlandığı hatırlandığında hizmet süresi 1-10 ve 11-20 yıl olan üniversitelerde ortalamanın 0’ a yakın olduğu, hizmet süresi 21-30, 41-50, 51 yıl ve üzeri olan üniversitelerde ise ortalamanın 0,50’ den daha büyük olduğu yani 1’e daha yakın olduğu görülmektedir. Hizmet süresi 31-40 yıl olan üniversitelerde ortalamanın 0’ a yakın çıkmasının nedeni bu gruptaki üniversite sayısının az olmasına bağlanabilir. Buradan hareketle üniversitelerin hizmet süreleri ile iç denetim mevzuatı bilgisi düzeylerinin farklılaştığı hizmet süresi fazla olan üniversitelerde iç denetim mevzuatına ilişkin bilgiye ulaşmanın daha olası olduğu yorumu yapılabilir.

Farklılaşmanın hangi hizmet süresi grupları arasında olduğuna Games-Howell Post-Hoc analiziyle bakılmış ve bulguları tablo 14’te sunulmuştur.

Tablo 14: Games-Howell Post-Hoc Testi Sonuçları

İç Denetim mevzuatı bilgisi	Ort	s.s	P	
1-10	11-20	-0,357*	0,087	0,001
	21-30	-0,656*	0,109	0,000
	31-40	-0,179	0,255	0,970
	41-50	-0,565*	0,160	0,037
	51 ve üzeri	-0,662*	0,128	0,001
11-20	1-10	0,357*	0,087	0,001
	21-30	-0,299	0,121	0,153
	31-40	0,179	0,260	0,973
	41-50	-0,208	0,168	0,813
	51 ve üzeri	-0,305	0,138	0,270
21-30	1-10	0,656*	0,109	0,000
	11-20	0,299	0,121	0,153
	31-40	0,477	0,268	0,557
	41-50	0,091	0,181	0,995
	51 ve üzeri	-0,006	0,153	1,000
31-40	1-10	0,179	0,255	0,970
	11-20	-0,179	0,260	0,973
	21-30	-0,477	0,268	0,557
	41-50	-0,386	0,293	0,767
	51 ve üzeri	-0,483	0,277	0,565
41-50	1-10	0,565*	0,160	0,037
	11-20	0,208	0,168	0,813
	21-30	-0,091	0,181	0,995
	31-40	0,386	0,293	0,767
	51 ve üzeri	-0,097	0,193	0,995
51 ve üzeri	1-10	0,662*	0,128	0,001
	11-20	0,305	0,138	0,270
	21-30	0,006	0,153	1,000
	31-40	0,483	0,277	0,565
	41-50	0,097	0,193	0,995

* Ortalama fark 0,05 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 14'e bakıldığında farklılaşmanın hizmet süresi 1-10 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 11-20, 21-30, 41-50, 51 yıl ve üzeri olan, hizmet süresi 11-20 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 olan, hizmet süresi 21-30 yıl olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 olan, hizmet süresi 41-50 olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 yıl olan, hizmet süresi 51 yıl ve üzeri olan üniversiteler ile hizmet süresi 1-10 yıl olan üniversiteler arasında olduğu bulgulanmıştır.

5. SONUÇ

İç denetimin özel sektör işletmeleri için sağlamış olduğu katma değer farkında olunmakla birlikte Türkiye'de kamu iç denetim düzenlemeleri, özellikle Türkiye'nin Avrupa Birliği aday ülke statüsüne kabul edilmesiyle hız ve önem kazanmıştır. İç denetim, AB kurallarına uygun bir mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması gerekliliğinin bir parçası olarak mali kontrol faslının kamu iç mali kontrol bileşeni altında düzenlenmiştir. Bu anlamda AB gerekliliklerine ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yayımlanmıştır. Bu kanun ile iç denetime ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Kanun ile iç denetim adına yapılan en önemli düzenlemelerden biri kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek amacıyla İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun kurulmasıdır.

Kamu idarelerinin performans düzeylerini artırma, hesap verebilirlik ve şeffaflık, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlama amacı ile yayımlanan Kanun'un kapsamına Merkezi Yönetim Kapsamındaki İdareler, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Mahalli İdareler girmektedir. Devlet üniversiteleri de merkezi yönetim kapsamında özel bütçeli kamu idareleri olarak 5018 sayılı Kanun'un iç denetime ilişkin düzenlemelerine tabidir.

Bu çalışma merkezi yönetim kapsamındaki özel bütçeli kamu idareleri olan devlet üniversitelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerine ilişkin bilgi edinmek amacıyla gerçekleştirilmiştir. Ayrıca üniversitelerin iç denetim birim linki bilgisi, iç denetim yönerge bilgisi, iç denetçi sayıları, iç denetçi görev ve yetkileri bilgisi ve iç denetim mevzuatı bilgisi düzeylerinin üniversitelerin hizmet sürelerine göre farklılaşıp farklılaşmadığı da incelenmiştir. Veriler üniversitelerin kurumsal internet sayfalarından iç denetim anahtar kelimesi için içerik analizi yöntemi kullanılarak toplanmıştır. Araştırmanın yürütüldüğü tarih itibariyle 129 devlet üniversitesi bulunmaktadır.

Araştırma bulgularına göre araştırma kapsamındaki üniversitelerin yüzde 67,4'ünün kurumsal internet sayfasında bir iç denetim birim linki bulunmaktadır. 5018 sayılı Kanun'un 63. Maddesi'nde "*Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir*" ifadesi yer almaktadır. Kamu iç denetim tebliğinin 8. Maddesi'nde ise bu kanuna atfı yapılmış ve iç denetçi sayısının 3 ve üzerinde olduğu idarelerde iç denetim birim başkanlıklarının kurulabileceği kurulun onayına ayrıca gerek olmadığı ifade edilmiştir. 15 Ekim 2021 tarihi itibariyle sadece 34 devlet üniversitesinde iç denetçi sayısı 3 ve üzerindedir. Buna rağmen üniversitelerin yüzde 67,4 gibi büyük bir çoğunluğunda bir iç denetim birim linkinin bulunuyor olması, üniversitelerde yürütülen iç denetim faaliyetlerine ilişkin bilgiye erişmeyi mümkün kılması ve üniversitelerde iç denetim faaliyetlerine önem verildiğine ilişkin oluşturduğu algı bakımından önemlidir. Üniversitelerin yüzde 62,8'inde Kanun'un da öngördüğü üzere iç denetim birimlerinin rektörlüğe bağlı olduğuna ilişkin bilgiye ulaşılmış, yüzde 37,2'sinde

bu bilgiye ulaşılamamıştır. Üniversitelerin yüzde 52,7'sinin internet sayfasında iç denetimin misyon/vizyon bilgisi bulunmaktadır. Üniversitelerin sadece yüzde 44,2'sinin iç denetim yönergesine ulaşılabilmektedir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 13. Maddesi'nde "İç denetim biriminin işleyişi ve yönetimi ile iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin diğer usul ve esaslar, Kurulun uygun görüşü alınarak iç denetim birimleri tarafından hazırlanan ve üst yönetici tarafından yürürlüğe konulan iç denetim yönergesiyle belirlenir" ifadesi yer almaktadır. Bu maddeden anlaşılacağı üzere iç denetim yönergesi iç denetim birimlerince hazırlanmaktadır. Bu bulgu üniversitelerin yüzde 67,4'ünde bir iç denetim birim linki bilgisi bulunduğu bulgusuyla birlikte değerlendirildiğinde oranın oldukça az olduğu söylenebilir. Üniversitelerin yüzde 41,1'i iç denetçilerin görev ve yetkilerine ilişkin bilgiye internet sayfalarında yer vermiştir. Araştırma bulgularına göre üniversitelerin yaklaşık yarısının (yüzde 47,3) iç denetçi sayılarına ilişkin bilgiye ulaşılamamıştır. Denetçi sayıları üniversitelerin yüzde 46,5'inde 1-4, yüzde 4,7'sinde 5-8, yüzde 1,6'sında ise 9-12 arasındadır. Üniversitelerin yüzde 45'inin internet sayfasında iç denetim mevzuatına ilişkin bilginin mevcut olduğu, yüzde 55'inde ise mevcut olmadığı bulgulanmıştır.

İç denetim birim linki bilgisi, iç denetim yönerge bilgisi, iç denetçi sayıları, iç denetçi görev ve yetkileri bilgisi ve iç denetim mevzuatı bilgisi düzeylerinin üniversitelerin hizmet sürelerine göre farklılaşarak farklılaşmadığına, diğer bir ifade ile araştırma hipotezlerinin test edilmesine ilişkin bulgulara gelindiğinde bu unsurların tamamının üniversitelerin hizmet sürelerine göre farklılaştığı bulunmuş ve araştırma hipotezlerinin tamamı kabul edilmiştir.

Söz konusu bu bulgulardan hareketle hizmet süresi fazla olan üniversitelerin kurumsal internet sayfalarında bir iç denetim birim linkine, iç denetim yönergelerine, iç denetimin misyon/vizyon bilgisine ve iç denetçilerin görev ve yetkilerine ilişkin bilgiye ulaşılmasının hizmet süresi az olan üniversitelere göre daha olası olduğunu söylemek mümkündür. Ayrıca hizmet süresi fazla olan üniversitelerin iç denetçi sayısının hizmet süresi az olan üniversitelere göre daha az olduğu tespit edilmiştir. Bu bulgu ile uyumlu olarak Aydın (2021), iç denetçi kadrosu tahsis edilmesine rağmen henüz hiç atama yapmayan üniversitelerin yeni kurulan üniversiteler olduğunu tespit etmiştir. Bu bulgular iç denetim mevzuatı ile birlikte değerlendirildiğinde sonuçların mevzuat paralelinde olduğu görülmektedir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 18. Maddesi'nde kamu idarelerinin iç denetçi sayılarının idarelerin yerine getirmek zorunda oldukları görevler, kullandığı kaynaklar, merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatının özelliği, toplam personel sayısı ve denetim ihtiyacı dikkate alınmak suretiyle ve denetimin maliyeti de göz önünde bulundurularak belirlendiği ifade edilmiştir. Bu madde paralelinde uzun yıllardır hizmet sunan devlet üniversitelerinin iç denetçi sayılarının daha fazla olmasının olağan olduğu söylenebilir. Ayrıca iç denetçi sayısının kurulacak iç denetim birimi ve yürütülecek iç denetim hizmeti için en önemli faktörlerden biri olduğu düşünüldüğünde diğer bulguların da beklentiler paralelinde olduğunu söylemek mümkündür.

Üniversitelerin internet sayfalarında iç denetime ilişkin bu bilgilere ulaşılabilir olması, yürütülen iç denetim faaliyetlerinin kaliteli olduğu anlamına gelmemekle birlikte, bu bilgilere ulaşılabilir olması iç denetime verilen önem, iç denetimin uygulandığına ilişkin oluşturduğu olumlu algı bakımından önemli görülmektedir. Hesap verebilirliği ve şeffaflığı sağlama noktasında özel sektörün olduğu gibi

kamu idarelerinin de en önemli yardımcılarından biri iç denetimdir. Bu bağlamda özel bütçeli kamu idareleri olan devlet üniversitelerinde uygulanan iç denetim faaliyetlerine ilişkin bilgilere kamusal şeffaflık bakımından en önemli araçlar olan kurumsal internet sayfalarından ulaşılabilir olması gerektiği düşünülmektedir. Bu kamu kurumlarının yaşadığı dijital dönüşümün de bir gereğidir.

Ayrıca üniversitelerde yürütülen iç denetim faaliyetleri üzerine daha sıklıkla bilimsel araştırmalar yapılmalıdır. Bu araştırmaların devlet üniversitelerinin yanı sıra vakıf üniversitelerini ve özel üniversiteleri de inceleyerek araştırmanın kapsamını genişletmelerini, edinilen bulguları karşılaştırmalarını tavsiye etmekteyiz.

KAYNAKÇA

- Akpınar, A. (2011). Denetim anlayış ve metodolojisinde değişimin adı: iç denetim. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(14), 287-305.
- Arena, M. (2013). Internal audit in Italian universities: an empirical study. *Social and Behavioral Sciences*, 9, 2000-2005.
- Aydın, M. (2021). Devlet üniversitelerinde iç denetim müessesesinin nihai durumu. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, 7(36), 1299-1306.
- Bayrakçı, E. & Demirel, A. (2017). İç denetimin yapısal ve işlevsel sorunlarının Türkiye'deki üniversiteler bağlamında analizi. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19 (33), 52-60.
- Büyüköztürk, Ş., Çakmak, E., Akgün, Ö.E., Karadeniz, Ş. & Demirel, F. (2013) Bilimsel araştırma yöntemleri. Pegem Akademi.
- Can, E.N. & Çetin, C. (2016). Devlet üniversitelerinde iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik bir araştırma. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi (GKD)*, 11(2), 108-140.
- Doğmuş, M.D. (2010). Avrupa Birliği'nde iç denetim sistemi. Araştırma İnceleme Serisi:2. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı.
- Doğmuş, Y.D. (2014). Avrupa Birliği'nde iç denetim sistemi: üye ülke uygulamaları. Halis Kıral (Ed.), İç denetim yönetime değer katmak içinde (535-571), İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları.
- Erkan, M., Özdemir, S. & Karakoç, M. (2010). Avrupa Birliği sürecinde kamuda iç denetim: Pamukkale üniversitesi örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, XII(I), 85-109.
- George D. & Mallery P. (2010). SPSS for windows step by step, a simple study guide and reference. MA: Pearson Education, Inc.
- Getie Mihret, D.& Wondim Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness: an ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Görmen, M. (2017). Kamuda iç denetim performansının ölçümünde bir model önerisi: dengeli başarı göstergesi (dbg) yaklaşımı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(3), 975-997.
- Güner, M.F. (2009). Kamu yönetiminde iç denetime geçiş süreci ve karşılaşılan sorunlar: kamu iç denetiminin değişimi üzerine bir araştırma. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(2), 209-227.
- Gürdal, T. & Çıplak, V. (2014). Kamu kesiminde iç denetimin etkinliği, 29. türkiye maliye sempozyumu- Sakarya üniversitesi İİBF maliye bölümü, 16-20 Mayıs, Antalya.
- IIA-The institute of internal auditors. definition of internal auditing. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (Erişim Tarihi: 06.10.2021)
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul Ve Esaslarına Hakkında Yönetmelik (2005).
- Karabiber, U. & Yaslıdağ, B. (2019). Vakıf üniversitelerinde iç denetim mekanizmasının incelenmesi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(62), 1412-1425.
- Karaca Aydın, S. (2021). Üniversitelerde iç denetim ve iç denetçilerin misyon sorunu. *Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 9-22.
- Karcıoğlu, R. & Kurnaz, E. (2017). Türkiye'de kamu sektöründe risk odaklı iç denetim yaklaşımı: kamu iç denetçilerine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 31(5), 1087-1104.
- Kartal, F. (2013). Türkiye'de kamu ve özel sektörde iç denetim uygulamaları. *Maliye Finans Yazıları*, 27(99), 8-36.

- Kesik, A. (2005). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu bağlamında ve AB sürecinde Türk kamu iç mali kontrol sistemi. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 94-114.
- Koçak, S.Y. & Kavakoğlu, T. (2010). İl özel idarelerinde iç denetim sisteminin değerlendirilmesine ilişkin bir araştırma. *Sayıştay Dergisi*, 77, 119-148.
- Memiş, M.Ü. & Erkan, M.F. (2011). Avrupa Birliği müktesebatına uyum sürecinde muhasebe ve denetim alanında yapılan düzenlemeler. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 149-164.
- Mihret, D.G. & Woldeyohannis, G.Z. (2008). Value-added role of internal audit: an ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 567-595.
- Munteanu, V. & Zaharia, D. (2014) Current trends in internal audit. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 116, 2239-2242.
- Ridley, J. (2008) Cutting edge internal auditing. JohnWiley&SonsLtd.
- Tufan, M. & Görün, M. (2013). Türkiye'deki kamu iç denetim sisteminin uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde incelenmesi. *Sayıştay Dergisi*, 89, 115-135.
- Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı (2021), Fasıl 32- Mali Kontrol, 14 Kasım, Ankara, https://ab.gov.tr/fasil-32-mali-kontrol_52629.html (Erişim Tarihi: 14.11.2021)
- Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Kasım 2017). 2016 yılı kamu iç denetim genel raporu, Ankara.
- Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (Kasım 2021). 2020 yılı kamu iç denetim genel raporu, Ankara.
- Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kamu İç Denetçi Kadroları, <https://www.hmb.gov.tr/kamu-ida-releri-ic-denetci-kadrolari> (Erişim Tarihi: 11.11.2021)
- Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2006). Üst yöneticiler için iç kontrol ve iç denetim rehberi, Ankara.

ESNEK ÜRETİM SİSTEMİNDE GRUP TEKNOLOJİSİ KULLANILARAK FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ İLE BİRİM MALİYETLERİN HESAPLANMASI*

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 12.04.2022
Makale Kabul Tarihi : 03.08.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1102412

Dr. Öğr. Üyesi Aydın BAĞDAT**
Prof. Dr. Ahmet Vecdi CAN***

Bibliyografik Bilgiler

Bağdat, A., & Can, A., V. (2023). “Esnek Üretim Sisteminde Grup Teknolojisi Kullanılarak Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi İle Birim Maliyetlerin Hesaplanması ” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 201-226) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1102412>

ÖZ

İleri teknoloji kullanan işletmeler uzun vadeli kararları alma ve uygulama sürecinde güvenilirliği yüksek verilerden ve analizlerden yararlanmayı tercih etmektedir. Bu verilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtan ve profesyonel şekilde hazırlanmış veriler olması arzu edilmektedir. İşletmelerin üst düzey yöneticilerinin doğru kararları alabilmeleri işletmenin hem geçmişini hem bugünü iyi analiz edebilmesine bağlıdır. Bu etkin analiz ve güvenilir bilginin temelinde, işletmede iyi düzeyde işletilen bir stratejik maliyet yönetimi anlayışı vardır.

Çalışmanın amacı, ileri teknoloji ve esnek üretim sistemini kullanarak üretim yapan işletmelerin stratejik maliyet yönetimi sürecinde mevcut durumlarını tespit etmeleri, geliştirmeleri, planlama ve kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütmelerini sağlayacak bir model ortaya koymaktır. Bu kapsamda örnek olay yöntemi ile esnek üretim sistemini kullanan bir üretim işletmesinin üretim, yönetim ve muhasebe sistemi incelenerek maliyet yönetimi açısından mevcut durumu ortaya konulmuştur. Benzer

* Bu çalışma Aydın BAĞDAT'ın hazırladığı “Esnek Üretim Sisteminde Stratejik Maliyet Yönetiminin Gelişim Evreleri ve Bütünleşik Model Önerisi” başlıklı doktora tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır

** Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi, Sakarya Meslek Yüksekokulu, aydinbagdat@subu.edu.tr
ORCID: 0000-0002-0183-9866.

*** Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, acan@sakarya.edu.tr ORCID: 0000-0002-1105-144X.

üretim sistemine sahip mamuller aynı grupta toplanmış ve genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklemesi faaliyet tabanlı maliyetleme kullanılarak yapılmıştır. Çalışma, maliyet yönetiminde esnek üretim sistemini ele alması ve grup teknolojisi tekniğini kullanması açısından daha önce yapılmış çalışmalardan farklılık arz etmektedir. Çalışmada ileri teknoloji kullanan işletmelerde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminden yararlanılarak birim maliyetlerin gerçeğe uygun şekilde hesaplanabildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet tabanlı maliyetleme, stratejik maliyet yönetimi, esnek üretim sistemi, grup teknolojisi.

Jel Kodları: D24, M41, M49.

CALCULATION OF UNIT COSTS BY ACTIVITY-BASED COSTING METHOD USING GROUP TECHNOLOGY IN A FLEXIBLE PRODUCTION SYSTEM

ABSTRACT

Enterprises using advanced technology prefer to benefit from highly reliable data and analysis in the process of making and implementing long-term decisions. It is desirable that these data reflect the real situation of the business and be professionally prepared. The ability of the top managers of the enterprises to make the right decisions depends on the ability to analyze both the past and the present of the enterprise. At the heart of this effective analysis and reliable information is an understanding of strategic cost management that is well-run in the enterprise.

The aim of the study is to present a model that will enable companies that manufacture by using advanced technology and flexible production system to determine their current status in the strategic cost management process, to develop them, and to carry out planning and control activities effectively. In this context, the production, management and accounting system of a production company using the flexible production system with the case study method has been examined and its current situation in terms of cost management has been revealed. Products with similar production systems are grouped together and general production costs are assigned to products using activity-based costing. The study differs from previous studies in that it deals with the flexible production system in cost management and uses the group technology technique. With the study, it has been concluded that unit costs can be calculated realistically by using the activity-based costing method in enterprises using advanced technology.

Keywords: Activity-based costing, strategic cost management, flexible production system, group technology.

Jel Codes: D24, M41, M49.

1. GİRİŞ

İşletmeler günümüzde rekabet üstünlüğü sağlamak ve kârlılıklarını artırmak için süreçlere yoğunlaşmak ve sürekli olarak bu süreçleri iyileştirmek zorundadır. Bu da işletmelerin yönetim, satın alma, üretim, pazarlama, muhasebe ve finans konularında stratejiler geliştirmelerine bağlıdır. Stratejik kararlar vermek için işletmelerin üretim, yönetim ve maliyet süreçlerine hakim olmaları önemli bir unsur olarak öne çıkmaktadır. Ancak iş yaşamında farklı alanlarda faaliyet göstermekte olan birçok işletmenin strateji geliştirme ve belirli süreçleri tanıma çabası bulunmamaktadır. Bazı işletmeler de geleneksel yöntemleri kullanarak maliyetleri yönetme çabası içerisinde dir.

Özellikle sanayi devrimleri ile birlikte ekonomik, teknolojik ve endüstriyel gelişim işletmelerin üretim süreçlerinin değişimini zorunlu hale getirmiştir (Aliusta, 2022: 419). Geleneksel yöntemde üretilen maddelere yüklenenler mamul maliyetleri, doğrudan ilgili dönemin gelirlerinden düşülerek kâr-zarar analizine yansıtılanlar ise dönem giderleri olarak ifade edilmektedir. Bu ayrım işletmede çeşitli fonksiyonlara göre yapılan kâr analizlerini de kolaylaştırmaktadır (Can, 2009: 37). Ancak üretim işletmeleri otuz yıl öncesinde yoğun olarak geleneksel maliyet yöntemlerinden yararlanmakta iken, küreselleşme ve teknolojik gelişmeler işletmelerin üretim yapısını değiştirmeye başlamıştır. Ürün veya hizmet üretiminde yüksek otomasyon kullanımının artması, bilgi teknolojilerindeki gelişmeler ve özel bilgisayar destekli programların kullanımı sonucunda maliyetleri düşürme, kalitenin yükseltilmesi gibi yaklaşımlar ortaya çıkmıştır (Eraslan ve Önal, 2020: 12). Bu durum üretim işletmelerinde seçilen maliyet yöntemlerinde değişimi hızlandırmış, geleneksel maliyetleme zamanla önemini yitirmiş ve faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme gibi yeni sistemlere ihtiyaç artmıştır.

Çalışmada öncelikle esnek üretim sistemi, maliyet yönetimi ve faaliyet tabanlı maliyetleme kavramsal olarak incelenmiş ve sonrasında esnek üretim sistemini kullanan bir üretim işletmesinde üretilen maddelerin birim maliyetleri grup teknolojisi kullanılarak faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile hesaplanmıştır. Çalışma ile maliyetlerin kontrolü, performans değerlendirme ve planlama çalışmalarında faaliyet tabanlı yaklaşımların etkili uygulamalar olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

2. ESNEK ÜRETİM SİSTEMİ

Üretim yapan işletmelerin geleneksel üretimden gelişmiş üretime geçme çabası ile birlikte ortaya çıkan yeni tekniklerden biri de esnek üretim sistemidir. Esnek üretim sistemleri (EÜS), birbirine bağlı çok çeşitli üretim işlemine sahip olan ve bu süreçler arasında hızlı değişime uyumlu esnekliğe sahip bağlantılar kurulmuş bir sistemdir. EÜS, üretimde daha az yerleşim alanına ihtiyaç duyulması, yüksek teknoloji kullanımı, işçilik maliyetlerini azaltması, stok maliyetlerinde azalma, talebe hızlı şekilde uyum sağlama ve yüksek kalite gibi avantajlara sahiptir (Soba, 2008: 118-119). Esnekliğe sahip iş istasyonunda, çeşitli parça tiplerini eşzamanlı olarak işleyebilecek kapasitede olan üretim miktarları ve değişen talep modellerine cevaben üretim miktarları ayarlanabilir (Kaushal, A., Vardhan, A. and Rajput, R.S., 2016: 16). Üretim sistemlerinde geçmişte insan gücü temelli kullanımı söz konusu iken, zaman içinde öncelikle mekanik üretim süreçlerinin kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Daha sonra mekanik süreçlerden otomasyon sistemlerine geçilmiş olup, son olarak da üretim süreçlerine gelişmiş otomasyon sistemleri hakim olmuştur. Esnek üretim sistemi de gelişmiş otomasyon sistemlerinin kullanımı ile ön plana çıkmıştır.

Yakın zaman içinde ortaya çıkan ve gelişmiş üretim sistemlerinden biri olan EÜS, yoğun otomasyon ve yüksek teknolojinin kullanıldığı, montajdan ziyade hammadde ve malzemenin işlenerek somut bir mamulün elde edildiği bir sistemdir. Doğrudan tüketici istek ve tercihlerine yönelerek, üretim süreçlerini talep değişikliklerine karşı hızla uyumlu hale getirebilme özelliğine de sahiptir. EÜS'nin başlıca özellikleri aşağıdaki şekilde sayılabilir (Tekin ve Atamak, 1997: 245):

- Mamul çeşitliliği fazla olan işletmelerde uygulanmaktadır.
- Aynı gruptan olan ve küçükte olsa farklılık gösteren mamullerin üretiminde kullanılmaktadır.
- Üretim süreçleri bir kontrol merkezinden takip edilmektedir.
- Tüm üretim süreçleri bir otomasyon sistemi yardımıyla kontrol edilmektedir.
- Üretim hatlarında insan müdahalesi en aza indirilmiştir.
- Farklı mamullerin veya yarı mamullerin üretimi için makinelerde küçük değişimlerin yapılması yeterli olmaktadır.
- Hammadde, malzeme ve yarı mamul taşıma sistemi genellikle bir üretim hattı yardımıyla yapılmaktadır.
- Müşteri taleplerindeki ani değişimlere üretim süreçlerini adapte edebilmektedir.

Esnek üretim sistemleri, orta veya son tüketicilerin farklı taleplerini karşılaması ve işletmelerin rekabet koşullarında kendilerini koruyabilmeleri için küçük değişiklikler yaparak farklı ürün ve hizmetler üretebilecek bir sistem olarak tasarlanmıştır. Tüm bu özelliklerin yanı sıra kalite artışlarına, maliyetlerin ve fiyatların düşmesine olanak tanımasından dolayı daha büyük bir pazar payı sağlayacaktır (Ibraimi ve diğerleri, 2016: 379). Esnek üretim sisteminin etkin bir şekilde kullanımı ile birçok işletme üretim, pazarlama, kalite, ürün maliyeti ve teknoloji açısından güç kazanmaktadır. Bunun yanında yatırım maliyetlerinin yükselmesi, sermaye yetersizliği riski, yüksek otomasyonlu makine-teçhizat gereksinimi gibi durumlarla da karşılaşmaktadır.

3. ESNEK ÜRETİM SİSTEMİNDE MALİYET ETKİNLİĞİ

İşletmelerin faaliyetlerine devam edebilmeleri kâr elde etmelerine bağlıdır. Üretim işletmeleri için bunun en önemli unsurlarından biri en uygun maliyet ile üretim faaliyetlerini gerçekleştirmektir. En uygun maliyet ile üretim yapabilmek için işletmeler yeni teknikler ve teknolojiler kullanmaya önem vermektedir. Bu nedenle işletmeler tarafından esnek üretim sisteminin kullanım amaçlarından biri de maliyet etkinliği sağlamaktır.

İleri teknoloji ve yoğun otomasyon sistemlerinin kullanımı maliyet etkinliği konusunda işletmelere büyük avantajlar sağlamaktadır. Bunlar (Acar, Tekin ve Alkan, 2007):

- Bilgisayarlı ve robotik üretim sistemleri sayesinde işçilik maliyetleri en aza inmektedir. Sadece makineleri ve malzemeleri üretime hazırlayacak işgücü maliyetleri ortaya çıkmaktadır.

- Üretim miktarlarının fazla olması, hammadde ve malzeme alımlarında da miktarların yüksek olmasını sağlamaktadır. Bu sayede hammadde ve malzeme birim alım maliyetleri ve genel olarak satın alma maliyetleri azalmaktadır.
- Esnek üretim sistemlerinde genellikle düşük stok ile çalışıldığından stoklama maliyetleri ve stoklardan kaynaklanan elde tutma maliyetleri düşük olmaktadır. Ancak bazı işletmelerin sektör gereği pazarlama politikalarından dolayı zorunlu olarak yüksek stokları söz konusu olabilmektedir.
- Bilgisayarlı kontrol sistemleri ve ileri yazılımlı programların kullanımı maliyet muhasebesi takibine imkân vermektedir. Bu sayede faaliyetlerin ve üretim süreçlerinin verimliliği takip edilmekte olup, işletme harcamalarında tasarruf sağlanmaktadır.
- Üretimde hataların en aza inmesi ile hem kaliteli bir ürün ortaya çıkmış olmakta hem de hatalardan kaynaklı olarak katlanılacak maliyetlerde tasarruf sağlanmaktadır.

İleri teknoloji makinelerin etkili kullanımı ile operasyon maliyeleri azalmaktadır. Birden çok makinede yapılması gereken işlemin ileri otomasyon kullanımı ile tek işleme inmesi durumlarında bazı işlem maliyetlerinden tasarruf sağlanmaktadır. Örneğin pres ile şekil verilen, manuel olarak kesimi yapılan ve elle kaynak işleminden geçerek ortaya çıkan bir yarı mamul üretiminde; bu işlemlerin tamamı tek makinede topladığında taşıma, bekleme, hata yapma vb. maliyetlerin tamamından tasarruf edilmiş olacaktır.

4. ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET YÖNETİMİ

Maliyet yönetimi, yöneticilerin işletmeyi etkin bir şekilde yönetmesi için ihtiyaç duyduğu bilgilerdir ve hem maliyet hem de gelirler hakkında finansal bilgiler ile işletmenin rekabet başarısına öncülük etmesi için verimlilik, kalite ve diğer önemli başarı faktörleri ile ilgili finansal olmayan bilgileri içerir. Maliyet yönetiminde amaç, kaynaklar ile üretim faktörlerinin verimliliğini ve karlılığını arttırmak için ilişkilendirmektir. Maliyet yönetimi ile müşteri ihtiyaçları incelenerek, mevcut ürün veya hizmetlerde iyileştirme sağlayarak müşterilere yönlendirilmekte ve müşteri memnuniyetini sağlamak amacıyla üretilen malların veya hizmetlerin düzenini ve sürecini esnek hale getirerek yatırım getirisini daha da artırma fırsatları sürekli olarak aranmaktadır. Bu sayede işletmede gelir, maliyet, üretilen ürünler veya sunulan hizmetler ve bir kuruluşun kaynak ve altyapısının kullanımı arasında bağlantılar oluşturulmaktadır (Lal, 2015: 4). Bu faaliyetler her aşamada farklı yöntemlerin uygulanması yolu ile yerine getirilmekte olup, seçilen yöntemin doğru ve güvenilir sonuçlar vermesi önemli bir husustur. Bir üretim işletmesinde maliyet yönetimi süreçlerinin başarılı olabilmesinde etkin bir maliyet muhasebesi sisteminin varlığı önem arz etmektedir.

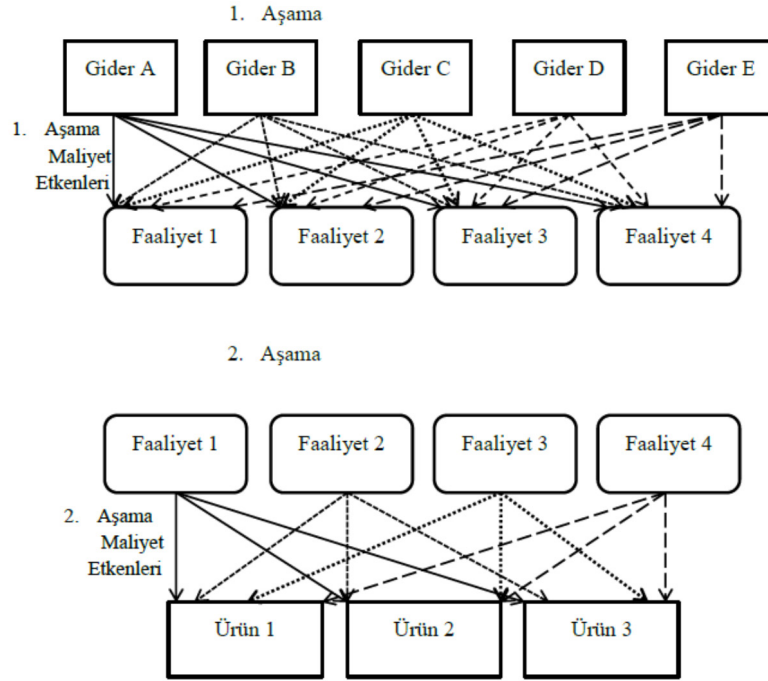
Maliyet muhasebesi, bir kuruluşta kaynak edinme veya kullanma maliyetleriyle ilgili mali ve finansal olmayan bilgilerin ölçülmesi, analiz edilmesi ve raporlanması sürecidir. Örneğin bir ürünün birim maliyetinin hesaplanması, hem muhasebecinin envanter değerlendirme ihtiyaçlarını hem de yöneticinin karar verme ihtiyaçlarını karşılayan bir maliyet muhasebesi işlevidir (ürünlerin nasıl fiyatlandırılacağına karar vermek ve hangi ürünlerin tanıtılacağını seçmek gibi) (Horngren, Datar ve Rajan, 2015: 26). Maliyet muhasebesinin sağladığı veriler maliyeye bildirim zorunlu olan beyannamelerde belirtilen envanter bilgisinin daha doğru ve güvenilir olmasını sağlarken, hem de karar vericilerin daha güvenilir bilgileri kullanmasına imkân vermektedir.

5. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME

Gelişmiş teknoloji kullanımı ve daha az emek sayesinde üretim süreçlerindeki önemli gelişmeler maliyet verimliliği ve ürün kalitesinde artış ile sonuçlanmıştır. Bu durum mamüllerle ilişki kurma bakımından dolayı maliyet kalemlerinin en uygun yöntem kullanılarak dağıtımını zorunlu kılmaktadır. Doğrudan işgücü maliyetleri toplam ürün maliyetlerinin daha küçük bir yüzdesi olmaya devam ederken, genel üretim maliyetleri de artış göstermektedir. Ayrıca, müşteri taleplerindeki artan çeşitliliğin yanı sıra üretim teknolojisindeki ilerlemelere yanıt olarak, üretim işletmelerinde hem üretilen ürünlerde hem de üretim süreçlerinde varyasyonların artmasına neden olmaktadır. Bu işletmelerde geleneksel odaklı üretim ve muhasebe sistemleri maliyet dağıtımlarında çoğu zaman doğru ve güvenilir sonuçlar vermeyecektir. Maliyet muhasebecileri ve yöneticileri, Johnson ve Kaplan (1987) tarafından geleneksel maliyet yöntemlerinin yeni üretim süreçlerinde yetersiz kaldığı konusunda kaydedilen yayın sonucunda maliyet sistemlerinin neden olduğu zorluklara karşı hassas olunmaya başlanmıştır. Eski yöntemlerdeki memnuniyetsizliğin bir sonucu olarak faaliyet tabanlı maliyetleme (FTM) uygulamaları, 1980'lerin sonunda başlayan ve geleneksel maliyet sistemlerine ürün maliyet yönetimi alternatifleri olarak öne çıkmıştır (Swain and Fawcett, 2002: 387). Ayrıca FTM'nin kullanılması, kritik maliyet tasarrufu kararları almak için gerekli bilgileri sağlayabilmektedir (Beheshti, 2004: 380).

Bir maliyet ölçüm ve yönetim sistemi olan FTM, geleneksel maliyet yöntemlerinin ileri teknoloji üretim sistemlerinde maliyet bilgisini gerçeğe uygun olarak verme noktasında yetersiz kalması neticesinde ortaya çıkmış ve zamanla birçok yönetsel amacı destekleyen etkili bir stratejik yönetim aracı haline gelmiştir (Yıldız ve Karaca, 2011: 2). Faaliyet tabanlı maliyetleme, geleneksel maliyet muhasebesi uygulamalarında yaşanan sorunların üstesinden gelmek için araç olarak geliştirilmiş bir modeldir. Her bir faaliyetin maliyetini, her bir maliyet nesnesinin gerçek faaliyet tüketimiyle orantılı olarak üretilen maddelere yüklemektedir. FTM, finansal muhasebe yerine gelen bir model değildir. Aksine finansal muhasebenin ortaya koyduğu maliyetleri yeniden tayin ederek netlik kazandıran bir düzeltici optik mercektir (Kim, 2017: 20). Bir FTM sistemi, muhasebe sistemini değiştirmemekte, aynı verileri yeniden düzenlemekte ve karar vermeyi daha etkili bir şekilde desteklemek için çalışma yapmayı sağlamaktadır (Cokins, 2001: 13).

Faaliyet tabanlı maliyetlemede temel olarak iki ana aşamadan söz edilebilir. İlk aşamada işletmedeki tüm üretim faaliyetleri amaca uygun bir şekilde tespit edilerek, bu faaliyetler ortak faaliyet havuzlarında toplanır ve sonra bu faaliyetlerin maliyetleri belirlenir. İkinci aşamada ise, tespit edilen maliyetler uygun dağıtım ölçütleri yardımıyla ürünlere yüklenmektedir (Öker, 2003: 36). Çalışmada bu ana aşamalar da detaylı şekilde ele alınmış ve FTM'nin uygulanması yedi aşama olarak tasarlanmıştır.



Şekil 1: İki Aşamalı FTM Sistemi

Kaynak: Öker, 2003, 35.

FTM’de mamullerin faaliyetleri tüketim düzeyleri ortaya konulurken hacim esaslı dağıtım ölçütlerinin yanı sıra, mamullerle faaliyetler arasındaki gerçek neden-sonuç ilişkisini gösteren çoklu dağıtım ölçütleri dikkate alınmaktadır. Yöntemin uygulanmasında tek anahtarlı ve hacim esaslı dağıtım ölçütleri yerine sipariş sayısı, belge sayısı, iş emri sayısı, çalışan sayısı, alan ölçüsü vb. çok anahtarlı ve çok yönlü dağıtım ölçütleri kullanmak suretiyle yükleme yapılmaktadır. Bu ölçütler literatür incelenmesi, işletmede üretim ve muhasebe birimlerinde çalışan uzmanlar ile yapılan görüşmeler ve araştırma sırasındaki saha tecrübesi sonucunda belirlenmektedir.

FTM yönteminin başarı sağlamasında etkin şekilde işleyen bir muhasebe bilgi sisteminin önemi büyüktür. Finansal muhasebe tarafından üretilen bilgiler FTM’nin uygulanabilmesi için gerekli olan verileri sağlamada yeterli olmamaktadır. Bu yüzden FTM kullanan işletmeler gerekli maliyetleme verilerini elde etmek için finansal muhasebe bilgilerini tekrar bir işleme tabi tutmak zorunda kalmaktadır. Günümüzde bilişim sistemlerinin gelişmesi işlem tekrarını önleyebilecek konumda olduğundan, bilişim sistemlerinin kullanımı ve FTM’ye uygun şekilde tasarlanmış muhasebe sistemi ile işlem tekrarının önlenmesi mümkün olabilecektir (Yılmaz ve Karaca, 2010: 155). İşletmedeki muhasebe sistemi bilgi sistemi etkin şekilde çalışmıyor ise, elde edilen maliyet verileri gerçeğe uygun olmayabilir veya üzerinde çok fazla ilave çalışma yapmak gerekebilir.

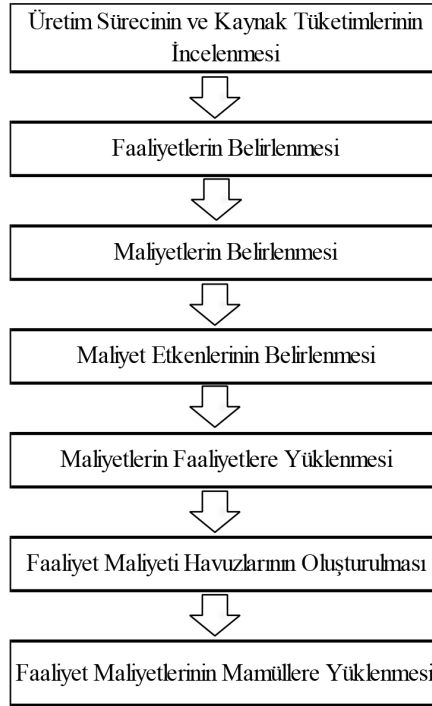
6. FAALİYET TABANLI MALİYETLEMENİN İŞLEYİŞ SÜRECİ

FTM, ürünlerle ilgili faaliyetlerin sayısına dayalı olarak dolaylı maliyetleri doğrudan maliyetler gibi dönüştürmeye çalışmaktadır (Kim, 2014: 32). Kaynak tüketimlerini faaliyetlerin yaptığı varsayımı ile kaynak maliyetleri öncelikle faaliyetlere, faaliyetlerde toplanan maliyetler de mamullere yüklenmektedir. FTM'nin uygulanmasında öncelikle üretim ve maliyet süreçlerinin incelenmesi, faaliyetlerin belirlenmesi, maliyetlerin ve maliyet etkenlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Daha sonra maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesi ve faaliyetlerden de mamullere yüklenmesi süreçleri işletilmektedir.

Üretim ve maliyet süreçlerinin incelenmesinde; üretim sahasının keşfi, organizasyon şemasının incelenmesi, ürün reçetelerinin değerlendirilmesi, benzer üretim süreçlerinin belirlenmesi, muhasebe verilerinin incelenmesi ve giderlerin gruplandırılması çalışmaları yürütülmektedir. Faaliyetlerin belirlenmesinde; üretim sahası inceleme verilerinden, organizasyon şemasından, üretim ve yönetim birimleri yöneticileri ile görüşmelerden elde edilen bilgilerden yararlanılmaktadır. Maliyetlerin ve maliyet etkenlerinin tespitinde ise; muhasebe verilerinden, birim yöneticileri ile görüşmelerden, uzman görüşlerinden ve saha tecrübesinden yararlanılmaktadır.

FTM sisteminin kurulmasında sistemin basit veya karmaşık oluşu, öncelikle işletme karar vericilerin sistemden beklentilerine bağlıdır. Ayrıca işletmedeki mamul çeşitliliği ve üretim sürecindeki karmaşıklık da sistemin tasarımını etkileyen önemli etkenlerdir. Sistemin kurulumunda en önemli amaç, en düşük maliyetle en yüksek faydayı sağlamak olmalıdır.

Literatürde birçok kaynakta anlatılan FTM yönteminin tasarlanma ve işleyiş sürecinin incelenen tüm kaynaklarda aynı temel üzerinde, ancak farklı şekillerde sunulduğu görülmüştür. Sistemin tasarımı üzerinde çalışılan işletmenin ihtiyaçları da dikkate alınarak şekillendirilmeli ve uygulanmalıdır. Bu nedenle FTM sisteminin kurulumu ve işleyiş süreci her üretim sistemi veya her işletme için farklılık arz edebilmektedir. Çalışmada da izlenmiş olan FTM süreci ise, yedi aşamalı olarak tasarlanmıştır.



Şekil 2: FTM'nin İşleyiş Süreci

FTM yönteminde işletmenin maliyet muhasebesi işlemleri ile üretim süreci faaliyetleri birlikte değerlendirilmelidir. Maliyet muhasebesi sisteminin etkin olarak planlanması için öncelikle üretim sürecinin ve kaynak tüketimlerinin incelenmesi gerekmektedir. Sonraki aşamada yükleme sürecinin unsurları faaliyetler, maliyetler ve maliyet etkenleri belirlenmektedir. Tespit edilen maliyetler faaliyetlere yüklenerek, faaliyetlerin maliyet havuzları oluşturulur. Son aşamada ise, maliyet havuzlarında biriken maliyetler mamullere yüklenmektedir.

7. ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Çalışmanın amacı, esnek üretim sistemini kullanan işletmelerde üretim maliyetlerinin hesaplanması sürecini iyileştirmek suretiyle, maliyet verilerinin en doğru ve güvenilir şekilde elde edilmesi ve bu verilerin stratejik kararlarda kullanımının sağlanmasıdır. Uygulama kapsamında aşağıdaki çalışmalar yapılmıştır;

- Üretim sahasının ve süreçlerinin incelenmesi,
- Organizasyon şemasının değerlendirilmesi,
- Muhasebe verilerinin incelenmesi ve giderlerin gruplandırılması,
- Sabit varlık portföyünün tespiti,

- Hammadde, yarı mamül ve mamül stoklarının tespiti,
- Ürün reçetelerinin incelenmesi,
- Mamul üretim süreçlerinde benzer üretim sürecine sahip ürünlerin gruplandırılması,
- Mamullerin üretim sürecinde geçirdiği makine ve üretim zamanlarının tespiti, gider merkezlerinin belirlenmesi,
- Genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesi ve mamul birim maliyetlerinin hesaplanması.

Uygulamada örnek olay çalışması kullanılacak olup, ileri teknoloji kullanan, esnek ve çok aşamalı bir üretim sistemine sahip olan kombi aksesuarları üreten bir işletmede faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile GÜM mamullere yüklenerek mamüllerin birim maliyetleri hesaplanacaktır. Örnek işletmenin; i) ürettiği mamul sayısının fazla olması, ii) üretim süreçlerinin merkezi olarak ve işletmeye özel bir otomasyon sistemi yardımıyla takip edilmesi, iii) üretimde robotların kullanılması, iv) makinelerdeki küçük değişimlerle farklı mamullerin üretilebilmesi, v) üretim sahasında üretim hatlarının kullanılması, vi) müşteri taleplerindeki ani değişimlere adapte olabilmesi özelliklerinden dolayı esnek üretim sistemini kullandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Veri toplama işlemi öncelikle hem iş emri belgelerinden hem de otomasyon sisteminden yararlanılarak yapılmıştır. Ayrıca üretim sisteminin ortaya konulması için gözlem tekniği de kullanılmıştır. Belgelerden yararlanırken içerik çözümlemesi yapılmış, çözümlenemeyen bilgi ve belgeler için ilgili çalışanlarla görüşme yöntemi kullanılmıştır.

8. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ İLE BİRİM ÜRETİM MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI

Uygulamaya esas örnek işletme kombi baca sistemleri ve aksesuarlarının üretimini yapmaktadır. Örnek işletmenin öncelikle organizasyon şeması ve üretim sistemi incelenmiş, üretim sahası ve mamul üretim hatları gözlemlenmiş, üretim sürecinin işleyişi tanınmıştır. İşletmenin yıllık direkt üretim maliyetleri mamüllerle ilişkilendirildikten sonra, yıllık endirekt maliyetler FTM ile mamüllere yüklenerek ve her mamül için birim üretim maliyetleri hesaplanmıştır. Çalışmada mamul başına direkt üretim maliyetleri doğrudan verilecek olup, uygulamada endirekt maliyetlerin mamüllere yüklenmesi süreci açıklanmıştır.

8.1. Üretim Sürecinin İncelenmesi ve Grup Teknolojisi Uygulaması

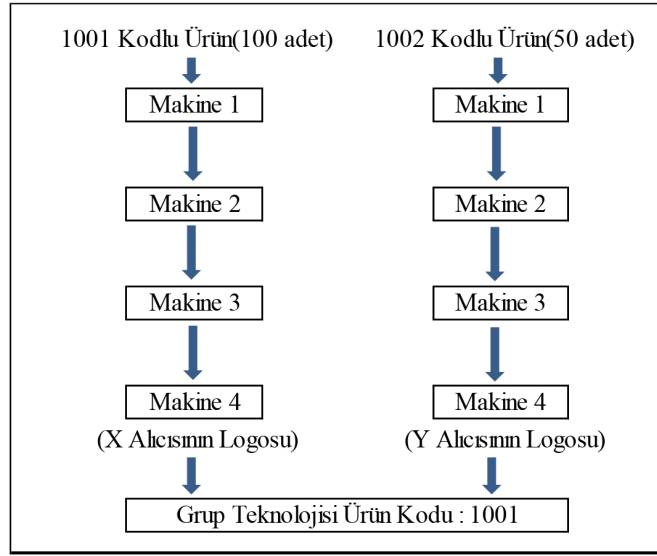
Örnek işletme üretim faaliyetlerini mevsimlik olarak ve ön sipariş üzerine yürüttüğü için, dönem sonu ve dönem başı mamul miktarı olmadığı varsayımı ile hareket edilmiştir. Grup teknolojisi tekniğine uygun olarak benzer üretim süreçlerine tabi olan ürünler ve toplam üretim miktarları aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Çok sayıda mamulün üretildiği işletmede her mamulün üretimi için kullanılan hammadde ve malzeme farklılık göstermektedir. Mamullerin üretiminde kullanılan direkt hammadde ve malzemeler ürün reçetelerinde ayrıntılı olarak listelenmiştir. Ürün reçetelerinde yer alan hammadde ve malzemelerin değerlendirilmesinde ve birim maliyetlerinin hesaplanmasında ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır.

Araştırma yapılan işletmede faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için toplam 60 çalışan bulunmakta, bu çalışanların 42'si doğrudan üretim sürecinde, yani esas üretim gider yerlerinde çalışmaktadır. Bu çalışanların 14'ü şekillendirme, 7'si boyama, 6'sı montaj ve 15'i de paketleme gider yerlerindeki faaliyetleri yerine getirmektedir. Yıllık işçilik giderlerinin gider yerleri çerçevesinde tespit edilmesinde üretim safhalarında çalışan işçilerin ücret bordrolarından yararlanılmıştır. Direkt işçilik giderlerinin mamullere yüklenmesi, mamullerin gider yerlerindeki üretim zamanları dikkate alınarak hesaplanmıştır. Bu çerçevede yapılan birim direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyetlerinin hesaplama sonucu Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: Üretim Miktarı ve Birim Maliyet Bilgileri

Mamuller	Üretim Miktarı (Adet)	Birim D.İ.M.M. Maliyeti (TL)	Birim Direkt İşçilik Mali. (TL)
902078 (B.S.)	203.395	12,05	0,71
6902076 (D.S.)	16.770	5,22	0,46
6951993 (B.S.-YOĞ.)	56.619	16,84	0,39
7168233 (U.S.)	97.461	13,30	0,66
3318741 (B.S.)	128.331	12,48	0,50
AKKBASETYTAA(B.S.)	58.754	14,23	0,65
3.025911 (B.S.)	87.114	14,59	0,75
106981 (U.S.)	102.918	9,91	0,14
5210641 (FLANŞ SETİ)	83.029	13,78	0,16
8841331100 (B.S.)	49.383	20,75	0,29
FG10006.T(KUŞLUK)	30.389	4,32	0,30

Aynı üretim süreçlerinden geçmek suretiyle üretilen mamullerin belirli bir mamul grubu altında toplanması ile benzer mamullerin maliyetlerini tekrar hesaplamaya gerek olmayacaktır. Ana mamul için hesaplama yapıldığında grup içindeki diğer mamullerin maliyeti de hesaplanmış sayılacak ve daha pratik şekilde sonuca ulaşmak mümkün olacaktır. Bunun için üretilen tüm mamullerin üretim süreçleri ve mamul reçeteleri incelenerek hangi makinelerde işlem gördüğü ortaya konulmalıdır. Benzer üretim süreçleri yani grup teknolojisi üretimler tespit edilerek, aralarında en yoğun üretilen mamulün altında gruplandırılmalıdır. Örneğin şekil 3'de gösterildiği gibi grup teknolojisi içindeki 1001 ve 1002 kodlu iki mamul varsayalım; aynı üretim süreçlerinden geçerek mamul haline getirilmekte olup, sadece logolama sürecinde farklı logolar vurulmaktadır. Bu nedenle mamullere işletme tarafından farklı kodlar verilmiş ve iki ayrı mamul gibi iş emri oluşturulmaktadır. Bu iki mamulün maliyet hesabı 1001 (daha fazla üretilen mamul) kodlu mamul grubu altında toplanarak yapılmaktadır.



Şekil 3: Benzer Üretim Aşamalarının Gruplandırılması Süreci

Çalışmada da şekil 4’de olduğu gibi grup teknolojisi kullanılarak, aynı üretim süreçlerinden geçen ve aynı hammaddelerin kullanıldığı mamuller gruplandırılmış ve en yüksek üretim miktarına sahip olan mamul grubu altında toplanmıştır. Bu sayede az sayıda mamulün maliyet hesabı yapılarak, çok sayıda mamulün maliyeti hesaplanmış olmaktadır.

8.2. Faaliyetlerin ve Maliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

Uygulama modelinde de açıklandığı gibi faaliyetler destek faaliyetler ve ürünlere yönelik faaliyetler olmak üzere gruplandırılmıştır. Ayrıca faaliyet merkezleri ana faaliyetler olarak, ana faaliyetlerin içindeki faaliyetler ise alt faaliyetler olarak sınıflandırılmıştır. Destek faaliyetleri ikram ve temizlik, mali işler ve genel yönetim faaliyeti olarak sınıflandırılmış olup, ürünlere yönelik faaliyetler ise işletme düzeyi, parti düzeyi ve birim düzeyi faaliyetler olarak sınıflandırılmıştır. Bir birimin müstakil faaliyet olarak değerlendirilmesinde aşağıdaki ölçütler dikkate alınmıştır:

- İlgili birimde diğer birimlerden bağımsız olarak personel çalıştırılması,
- Bağımsız bir çalışma alanının olması,
- Kendine özgü makine veya teçhizata sahip olması,
- Diğer birimlerden ayrı ve dikkate değer maliyet kalemlerinin bulunması.

Uygulama kapsamında oluşturulan faaliyetler ve maliyet etkenleri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Faaliyetler ve Maliyet Etkenleri

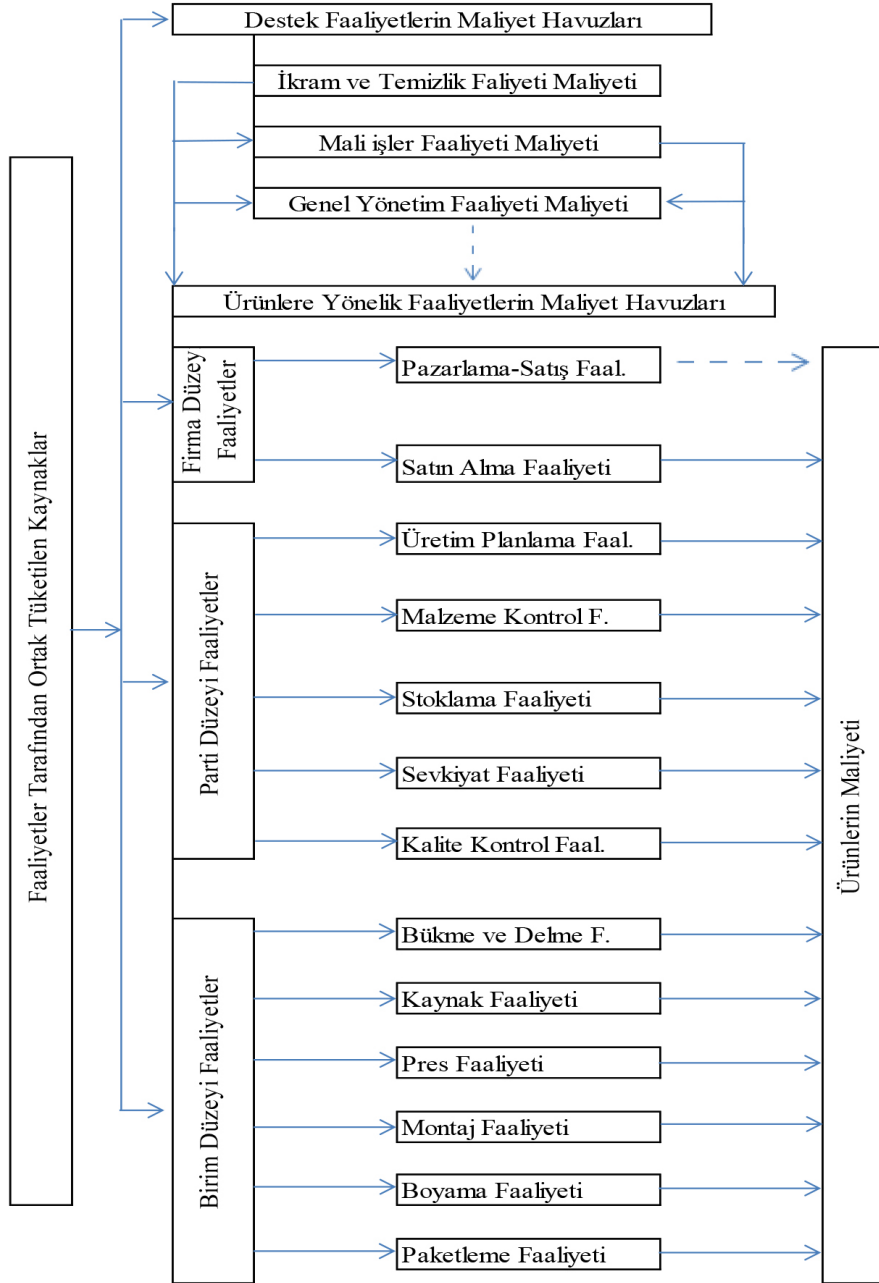
DESTEK FAALİYETLER			ÜRÜNLERE YÖNELİK FAALİYETLER	
			1. İşletme Düzeyi Faaliyetler	
Ana Faaliyetler	Alt Faaliyetler/ Faaliyetler	Dağıtım Anahtarı	Ana Faaliyetler	Dağıtım Anahtarı
İkram ve Temizlik	İkram ve Temizlik	Personel Sayısı	Satın Alma	Malzeme Yoğunluğu
Mali İşler	Personel İşleri	Personel Sayısı	Pazarlama-Satış	Satış Miktarı
	Muhasebe ve Finans	Faydalanma Oranı(%)	2. Parti Düzeyi Faaliyetler	
Genel Yönetim	Genel Yönetim	Faydalanma Oranı(%)	Üretim Planlama	İş Emri Sayısı
			Malzeme Hazırlık	Üretim Miktarı
			Stoklama	Üretim Miktarı
			Sevkiyat	Sevk Sayısı
			Kalite Kontrol	Kontrol Sayısı
			3. Birim Düzeyi Faaliyetler	
			Bükme ve Delme	Üretim Zamanı
			Kaynak	Üretim Zamanı
			Pres	Üretim Zamanı
			Montaj	Üretim Zamanı
			Boyama	Üretim Zamanı
			Paketleme	Üretim Zamanı

Hem faaliyetlere hem de mamullere yükleme yapılırken seçilen maliyet etkenlerinin belirlenmesinde ölçebilme ve izlenebilme kolaylığı sağlama, işletmeye uygunluk, doğru sonuçlar elde edebime kriterleri dikkate alınmıştır. Maliyet etkenlerinin belirlenmesinde daha önce yapılmış çalışmalar incelenerek alternatif ölçütler tespit edilmiş olup, işletme yetkilileri ile görüşülerek hem izlenebilirliği hem de ölçülebilirliği en uygun ve işletmeye uyumlu etkenler belirlenmiştir.

Örnek işletme için faaliyetler tarafından ortak tüketilen kaynakların faaliyetlere yüklenmesinden, üretilen mamullerin birim maliyetlerinin belirlenmesine kadar olan süreci gösteren bir model oluşturulmuş ve şekil 4’de gösterilmiştir. Modele göre;

- İlk aşamada faaliyetler tarafından ortak tüketilen kaynaklar uygun dağıtım ölçütleri yardımıyla hem destek faaliyetlere hem de ürünlere yönelik faaliyetlere yüklenmektedir.

- İkinci aşamada destek faaliyetlerin maliyet havuzlarında toplanan maliyetler ürünlere yönelik faaliyetlere yüklenmektedir.
- Üçüncü aşamada ise, ürünlere yönelik faaliyetlerde biriken maliyetler mamullere yüklenmektedir.



Şekil 4: Faaliyetler Tatarafından Tüketilen Kaynakların Ürünlere Dağıtım Modeli

Şekil 4’deki modelde gösterilen aşamalar ile mamullere yüklemesi tamamlanan genel üretim maliyetleri ve mamullerin direkt maliyetlerinin bir araya getirilmesi sonucunda her bir mamulün birim maliyetleri ortaya çıkmaktadır. Mamullerin üretiminde kullanılan malzemeler hemen hemen aynı nitelikte olup, satın alma planlaması her bir malzeme için ayrı ayrı yapılmaktadır ve bu nedenle “satın alma faaliyeti” ürünlere yönelik firma düzeyi faaliyetler kapsamında değerlendirilmiştir (Karaca, 2008: 173). Genel yönetim ve pazarlama satış faaliyetlerinin maliyetleri faaliyet gideri olarak kabul edilebileceğinden, maliyet yüklemelerini gösteren çizgiler kesik şekilde ifade edilmiştir. Yani sektörün durumu ve yönetimin tercihine bağlı olarak mamul maliyetine yüklenmesi uygun olacaktır.

8.3. Faaliyetler Tarafından Ortak Tüketilen Kaynakların Faaliyetlere Yüklenmesi

İşletmede faaliyetler tarafından yıllık olarak ortak tüketilen su kullanımı, personel taşıma, güvenlik hizmeti, elektrik kullanımı, bina sigorta maliyeti, bina amortismanı kaynaklarının her biri için uygun maliyet etkenleri kullanılmıştır. Kaynak tüketimlerinin faaliyetlere yüklenmesinde faaliyetlerdeki çalışan sayısı, faaliyet sayısı, elektrik tüketim miktarı ve faaliyetin kapladığı alan maliyet etkenlerinden yararlanılmıştır. Her bir faaliyet ve kaynak tüketimi yükleme oranı ve yükleme tutarı hesabı yapılmakta ve yukarıdaki tabloda yer alan satırların toplamı olan faaliyetlerin yükleme tutarları bulunmaktadır. Tablo 3’de faaliyetler tarafından yıllık ortak tüketilen kaynak tutarları ve maliyet etkenleri sunulmuştur.

Tablo 3: Faaliyetler Tarafından Ortak Tüketilen Kaynaklar ve Maliyet Etkenleri

Ortak Tüketilen Kaynaklar	Maliyet	Maliyet Etkeni
Su Kullanımı	25.609 TL	Çalışan Sayısı (Kişi)
Personel Taşıma Hizmeti	78.325 TL	Çalışan Sayısı (Kişi)
Güvenlik Hizmeti	64.655 TL	Faaliyet Sayısı
Elektrik Kullanımı	199.578 TL	Tüketim (Kwh/Yıl)
Bina Sigorta Maliyeti	29.785 TL	Alan (m2)
Bina Amortismanı	75.820 TL	Alan (m2)
TOPLAM	473.772 TL	

Tablo 4’de ortak tüketilen kaynakların faaliyetlere yüklenmesinde kullanılacak olan maliyet etkenleri sunulmuştur. Tablo 5’de ise, maliyet etkenleri yardımıyla kaynak tüketimlerinin faaliyetlere yükleme tablosu ortaya konulmuştur. Öncelikle her bir kaynak tüketimi için yükleme oranı hesaplanmış ve yükleme oranı her bir faaliyetin birim sayısı ile çarpılarak faaliyetlere yüklemeler yapılmıştır.

Tablo 4: Ortak Tüketilen Kaynakların Maliyet Etkenleri

Faaliyetler/Maliyet Etkenleri	Çalışan Sayısı (Kişi)	Faaliyet Sayısı	Elektrik Tüketim (Kwh/Yıl)	Alan (m²)
İkram ve Temizlik Faal.	2	1	1.535	70
Mali İşler Faaliyeti	1	1	1.920	30
Genel Yönetim Faal.	2	1	3.072	120
Satın Alma Faaliyeti	2	1	2.688	30
Pazarlama-Satış Faal.	2	1	1.152	40
Üretim Planlama Faal.	2	1	1.920	60
Malzeme Hazırlık Faal.	1	1	1.920	40
Stoklama Faaliyeti	3	1	8.640	5.500
Sevkiyat Faaliyeti	1	1	960	60
Kalite Kontrol Faaliyeti	2	1	1.280	60
Bükme ve Delme Faal.	3	1	9.648	100
Kaynak Faaliyeti	6	1	91.224	220
Pres Faaliyeti	5	1	20.448	220
Montaj Faaliyeti	6	1	30.576	400
Boyama Faaliyeti	7	1	401.272	500
Paketleme Faaliyeti	15	1	4.015	150
TOPLAM	60	16	582.270	7.600

Tablo 5: Faaliyetler Tarafından Ortak Tüketilen Kaynak Maliyetlerinin Faaliyetlere Yüklenmesi

Faaliyetler Kaynaklar	Su Kullanımı	Personel Taşıma Hizmeti	Güvenlik Hizmeti	Elektrik Kullanımı	Bina Sigorta Maliyeti	Bina Amortismanı	Toplam (TL/Yıl)
İkram ve Temizlik F.	854	2.611	4.041	526	274	698	9.004
Mali İşler Faaliyeti	427	1.305	4.041	658	118	299	6.848
Genel Yönetim Faal.	854	2.611	4.041	1.053	470	1.197	10.226
Satın Alma Faaliyeti	854	2.611	4.041	921	118	299	8.844
Pazarlama-Satış F.	854	2.611	4.041	395	157	399	8.457
Üretim Planlama F.	854	2.611	4.041	658	235	599	8.997
Malzeme Hazırlık F.	427	1.305	4.041	658	157	399	6.987
Stoklama Faaliyeti	1.280	3.916	4.041	2.962	21.555	54.870	88.624
Sevkiyat Faaliyeti	427	1.305	4.041	329	235	599	6.936
Kalite Kontrol Faal.	854	2.611	4.041	439	235	599	8.778
Bükme ve Delme F.	1.280	3.916	4.041	3.307	392	998	13.934
Kaynak Faaliyeti	2.561	7.833	4.041	31.268	862	2.195	48.759
Pres Faaliyeti	2.134	6.527	4.041	7.009	862	2.195	22.768
Montaj Faaliyeti	2.561	7.833	4.041	10.480	1.568	3.991	30.473
Boyama Faaliyeti	2.988	9.138	4.041	137.539	1.960	4.988	160.653
Paketleme Faaliyeti	6.402	19.581	4.041	1.376	588	1.496	33.485
TOPLAM	25.609	78.325	64.655	199.578	29.785		473.773

8.4. Destek Faaliyetlerin Kaynak Havuzlarının Oluşturulması ve Dağıtımı

İşletmede ikram ve temizlik, mali işler ve genel yönetim olmak üzere üç destek faaliyet oluşturulmuştur. Mali işler faaliyetinin ise personel işleri ile muhasebe ve finans olarak iki alt faaliyeti vardır. Destek faaliyetlerin kaynak havuzlarında toplanan maliyetler diğer faaliyetlere yüklenirken kademeli dağıtım yöntemi kullanılmıştır. Kademeler belirlenirken de faaliyetlerin birbiri arasındaki kaynak tüketim düzeyi dikkate alınmıştır. Bu nedenle ürünlere yönelik faaliyetlere yükleme yapılırken, kendinden sonra gelen destek faaliyete de yükleme yapılmıştır.

Tablo 6: Destek Faaliyetlere Ait Maliyet Tabloları

Faaliyet Maliyetleri	İkram Ve Temizlik F. (TL)	Mali İşler F. (Personel İşleri Alt F.)	Mali İşler F. (Muhasebe ve Finans Alt F.)	Genel Yönetim Faaliyeti (TL)
Direkt Tüketilen Kaynaklar	152.270	28.606	66.747	328.505
Personel Ücreti ve Ekleri	43.196	17.164	40.049	243.639
Yemek Bedeli	76.996	-	-	-
İkram Malzemesi	2.458	-	-	-
Yemekhane Malzemesi	11.741	-	-	-
Temizlik Malzemesi	17.879	-	-	-
Muhasebe ve Müşavirlik	-	9.551	22.285	-
Büro Malzemeleri	-	171	399	570
Demirbaş Amortisman	-	1.393	3.249	4.642
İletişim	-	328	764	1.092
Araç Kiralama ve Yakıt	-	-	-	45.322
Danışmanlık	-	-	-	19.417
Temsil, Seyahat ve Konaklama	-	-	-	13.823
Faaliyetler Tarafından Ortak Tüketilen Kaynaklardan Gelen Pay	9.004	2.054	4.794	10.226
Su Kullanımı	854	128	299	854
Personel Taşıma Hizmeti	2.611	392	914	2.611
Güvenlik Hizmeti	4.041	1.212	2.829	4.041
Elektrik Kullanımı	526	197	461	1.053
Bina Sigorta Maliyeti	274	35	83	470
Bina Amortismanı	698	90	209	1.197
Destek Faaliyetlerden Gelen P.	-	834	1.947	58.107
İkram ve Temizlik Faaliyeti	-	834	1.947	5.561
Mali İşler Faaliyeti	-	-	-	52.546
TOPLAM	161.274	31.495	73.487	396.838

Destek faaliyetler tarafından direkt tüketilen maliyetler, ortak tüketilen kaynaklardan gelen paylar ve diğer destek faaliyetlerden gelen paylar maliyet tablosunda ortaya konulmuştur. Tabloda direkt tüketilen kaynaklar tüketimin çeşidine göre (personel ücreti, temizlik, amortisman, danışmanlık vb.) sınıflandırılmış ve dağıtımına hazır hale getirilmiştir.

Tablo 7: Destek Faaliyetlerin Yükleme Tablosu

Faaliyetler	İkram ve Temizlik F.	Mali İşler F. (Personel İşleri Alt F.)	Mali İşler F. (Muhasebe ve Finans Alt F.)	Genel Yönetim Faaliyeti (TL)
Maliyet Etkeni	Personel Sayısı (Kişi)	Personel Sayısı (Kişi)	Faydalanma Oranı(%)	Faydalanma Oranı(%)
Mali İşler Faaliyeti	2.781	-	-	-
Genel Yönetim Faaliyeti	5.561	1.105	51.441	-
Satın Alma Faaliyeti	5.561	1.105	-	138.893
Pazarlama-Satış Faaliyeti	5.561	1.105	22.046	119.052
Üretim Planlama Faaliyeti	5.561	1.105	-	79.368
Malzeme Hazırlık Faaliyeti	2.781	553	-	-
Stoklama Faaliyeti	8.342	1.658	-	-
Sevkiyat Faaliyeti	2.781	553	-	-
Kalite Kontrol Faaliyeti	5.561	1.105	-	59.526
Bükme ve Delme Faaliyeti	8.342	1.658	-	-
Kaynak Faaliyeti	16.684	3.315	-	-
Pres Faaliyeti	13.903	2.763	-	-
Montaj Faaliyeti	16.684	3.315	-	-
Boyama Faaliyeti	19.464	3.868	-	-
Paketleme Faaliyeti	41.709	8.288	-	-
TOPLAM	161.274	31.495	73.487	396.838

8.5. Ürünlere Yönelik Faaliyetlerin Kaynak Havuzlarının Oluşturulması

Ürünlere yönelik faaliyetlerden işletme düzeyi faaliyetler olan satın alma ve pazarlama satış faaliyetlerinin direkt tükettiği kaynaklar, kaynak havuzunda ortak tüketilen kaynaklar ve destek faaliyetlerden gelen paylar detaylı olarak incelenerek Tablo ..'de gösterilmiştir.

Tablo 8: İşletme Düzeyi Faaliyetlere Ait Maliyet Tablosu

Faaliyet Maliyetleri	Satın Alma Faaliyeti (TL)	Pazarlama Satış F. (TL)
Direkt Tüketilen Kaynaklar	208.096	875.019
Personel Ücreti ve Ekleri	86.742	104.981
Gümrükleme Hizmet	115.050	35.997
Nakliye	-	563.419
Reklam	-	2.186
Araç Kiralama	-	132.114
Seyahat ve Konaklama	-	27.737
Akaryakıt	-	2.281
Büro Malzemeleri	570	570
Demirbaş Amortisman	4.642	4.642
İletişim	1.092	1.092
Faaliyetler Tarafından Ortak Tüketilen Kaynaklardan Gelen Paylar	8.844	8.457
Su Kullanımı	854	854
Personel Taşıma Hizmeti	2.611	2.611
Güvenlik Hizmeti	4.041	4.041
Elektrik Kullanımı	921	395
Bina Sigorta Maliyeti	118	157
Bina Amortismanı	299	399
Destek Faaliyetlerden Gelen Paylar	145.560	147.764
İkram ve Temizlik Faaliyeti	5.561	5.561
Mali İşler Faaliyeti	1.105	23.151
Genel Yönetim Faaliyeti	138.893	119.052
TOPLAM	362.500	1.031.240

Ürünlere yönelik faaliyetlerden parti düzeyi faaliyetler olan üretim planlama, malzeme hazırlık, stoklama, sevkiyat ve kalite kontrol faaliyetlerinin direkt tükettiği kaynaklar, kaynak havuzunda ortak tüketilen kaynaklar ve destek faaliyetlerden gelen paylar detaylı olarak incelenerek Tabloda gösterilmiştir.

Tablo 9: Parti Düzeyi Faaliyetlere Ait Maliyet Tablosu

Faaliyet Maliyetleri	Üretim Planlama F. (TL)	Malzeme Hazırlık F. (TL)	Stoklama Faaliyeti (TL)	Sevkiyat Faaliyeti (TL)	Kalite Kontrol F. (TL)
Direkt Tüketilen Kaynaklar	70.101	28.599	345.563	34.300	95.120
Personel Ücreti ve Ekleri	61.722	22.729	79.035	27.996	85.195
Eğitim ve Seminer	2.075	-	-	-	-
Ölçümleme	-	5.300	-	-	-
İş ve Donanım Giysileri	-	570	570	-	-
Teçhizat Amortismanı	-	-	246.412	-	-
Doğalgaz Kullanımı	-	-	19.546	-	-
Danışmanlık Giderleri	-	-	-	-	3.621
Büro Malzemeleri	570	-	-	570	570
Demirbaş Amortisman	4.642	-	-	4.642	4.642
İletişim	1.092	-	-	1.092	1.092
Faaliyetler Tarafından Ortak Tüketilen Kaynakl. Gelen Pay	8.997	6.987	88.624	6.936	8.778
Su Kullanımı	854	427	1.280	427	854
Personel Taşıma Hizmeti	2.611	1.305	3.916	1.305	2.611
Güvenlik Hizmeti	4.041	4.041	4.041	4.041	4.041
Elektrik Kullanımı	658	658	2.962	329	439
Bina Sigorta Maliyeti	235	157	21.555	235	235
Bina Amortismanı	599	399	54.870	599	599
Destek Faaliyetl.Gelen Pay	86.034	3.333	9.999	3.333	66.192
İkram ve Temizlik Faaliyeti	5.561	2.781	8.342	2.781	5.561
Mali İşler Faaliyeti	1.105	553	1.658	553	1.105
Genel Yönetim Faaliyeti	79.368	-	-	-	59.526
TOPLAM	165.132	38.919	444.187	44.569	170.090

Tablo 10: Birim Düzeyi Faaliyetlere Ait Maliyet Tablosu

Faaliyet Maliyetleri	Bükme Delme F. (TL)	Kaynak Faaliyeti (TL)	Pres Faaliyeti (TL)	Montaj Faaliyeti (TL)	Boyama Faaliyeti (TL)	Paketleme Faaliyeti (TL)
Direkt Tüketilen Kaynaklar	92.531	269.641	168.326	203.167	349.104	352.745
Endirekt Malzeme Kull.	22.707	65.851	39.783	123.210	62.581	140.014
Endirekt İşçilik	58.865	21.621	106.611	30.101	130.934	192.249
İş ve Donanım Gıysileri	570	1.140	950	1.140	1.330	2.850
Makine Amortisman	5.060	168.688	11.720	19.700	7.392	11.948
Bakım Onarım	4.618	10.777	7.698	26.173	35.924	4.618
Atık Bertaraf İşlemi	-	-	-	-	1.768	-
Doğalgaz Kullanımı	711	1.564	1.564	2.843	109.175	1.066
Faaliyetler Tarafından Ortak Tüketilen Kaynakl. Gelen Pay	13.934	48.759	22.768	30.473	160.653	33.485
Su Kullanımı	1.280	2.561	2.134	2.561	2.988	6.402
Personel Taşıma Hizmeti	3.916	7.833	6.527	7.833	9.138	19.581
Güvenlik Hizmeti	4.041	4.041	4.041	4.041	4.041	4.041
Elektrik Kullanımı	3.307	31.268	7.009	10.480	137.539	1.376
Bina Sigorta Maliyeti	392	862	862	1.568	1.960	588
Bina Amortismanı	998	2.195	2.195	3.991	4.988	1.496
Destek Faaliyetl. Gelen Pay	9.999	19.999	16.666	19.999	23.332	49.997
İkram ve Temizlik Faaliyeti	8.342	16.684	13.903	16.684	19.464	41.709
Mali İşler Faaliyeti	1.658	3.315	2.763	3.315	3.868	8.288
TOPLAM	116.465	338.399	207.759	253.638	533.089	436.227

8.6. Ürünlere Yönelik Faaliyetlerin Maliyetinin Mamullere Yüklenmesi

Önceki aşamada destek faaliyetlerin maliyetleri kademeli dağıtım yöntemi kullanılarak ürünlere yönelik faaliyetlere yüklenmiş ve her bir faaliyetin toplam maliyeti oluşmuştur. Bu aşamada her bir faaliyetin maliyeti uygun dağıtım anahtarları yardımıyla mamullere yüklenecektir. Bu süreçte sadece genel üretim maliyetleri kalemlerinin mamullere dağıtımını yapılacağından ürünlere yönelik faaliyetlerin genel yönetim faaliyetinden aldıkları paylar ihmal edilerek mamullere yükleme yapılacaktır. Ayrıca bu aşamada pazarlama satış faaliyeti maliyetinin de mamullere yüklenmesi yapılmayacaktır.

Tablo 11: İşletme ve Parti Düzeyi Faaliyetlerin Maliyetinin Mamüllere Yüklenmesi

Mamuller	Satın Alma F.Payı (TL)	Üretim Planlama F.Payı (TL)	Malzeme Hazırlık F.Payı (TL)	Stoklama F.Payı (TL)	Sevkiyat F.Payı (TL)	Kalite Kontrol F.Payı (TL)
902078 (B.S.)	68.876	27.308	8.659	98.829	10.788	34.988
6902076 (D.S.)	2.537	1.474	714	8.148	2.250	1.889
6951993 (B.S.-YOĞ.)	17.534	4.931	2.410	27.511	6.165	6.318
7168233 (U.S.)	24.952	10.666	4.149	47.356	7.206	13.666
3318741 (B.S.)	31.450	16.860	5.463	62.355	4.207	21.603
AKKBASETYTAA	18.548	8.417	2.501	28.548	1.916	10.785
3.025911 (B.S.)	27.264	1.503	3.709	42.328	2.499	1.926
106981 (U.S.)	9.665	4.674	4.382	50.007	3.332	5.989
5210641 (FLANŞ SETİ)	5.310	1.423	3.535	40.343	2.083	1.823
8841331100 (B.S.)	14.721	7.232	2.102	23.995	3.166	10.176
FG10006.T(KUŞLUK)	2.749	1.277	1.294	14.766	958	1.401
TOPLAM	223.606*	85.764*	38.919	444.187	44.569	110.564*

B.S.: Baca Seti, D.S.: Dirsek Seti, YOĞ.: Yoğuşmalı, U.S.: Uzatma Seti

*Genel üretim giderleri dağıtımına dahil edilmemiştir.

Tablo 12: Birim Düzeyi Faaliyetlerin Maliyetinin Mamüllere Yüklenmesi

Mamuller	Bükme Delme F.Payı (TL)	Kaynak F.Payı (TL)	Pres F.Payı (TL)	Montaj F.Payı (TL)	Boyama F.Payı (TL)	Paaketleme F.Payı (TL)
902078 (B.S.)	-	119.505	-	92.492	113.417	97.397
6902076 (D.S.)	-	6.034	-	2.560	6.173	10.318
6951993 (B.S.-YOĞ.)	-	8.662	-	20.424	31.370	28.045
7168233 (U.S.)	56.680	28.786	64.041	40.313	58.242	51.200
3318741 (B.S.)	56.130	60.242	104.098	19.512	128.751	53.093
AKKBASETYTAA	-	43.150	31.359	18.070	62.712	38.293
3.025911 (B.S.)	-	59.537	-	33.553	60.454	63.195
106981 (U.S.)	-	-	-	-	59.917	39.663
5210641 (FLANŞ S.)	-	1.080	-	14.616	4.429	10.925
8841331100 (B.S.)	-	-	-	9.260	-	43.425
FG10006.T(KUŞLUK)	3.655	11.404	8.261	2.836	7.625	675
TOPLAM	116.465	338.399	207.759	253.638	533.089	436.227

Genel üretim maliyeti (GÜM) kapsamında değerlendirmeye alınmayan genel yönetim ve pazarlama-satış faaliyetleri dışındaki tüm faaliyetlerde toplanan maliyetler faaliyet tabanlı maliyetlemeye göre maddelere dağıtılmıştır. Madde başına toplam genel üretim maliyetleri, üretilen toplam madde miktarına bölünerek birim başına GÜM hesaplanmıştır.

Tablo 13: FTM'ye Göre Birim Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması

Mamuller	Üretim Miktarı (Adet)	Birim D.İ.M.M. Maliyeti (TL)	Birim Direkt İşçilik Mali. (TL)	Birim GÜM Payı (TL)	Birim Üretim Maliyeti (TL)
902078 (B.S.)	203.395	12,05	0,71	3,31	16,07
6902076 (D.S.)	16.770	5,22	0,46	45,04	50,72
6951993 (B.S.-YOĞ.)	56.619	16,84	0,39	2,71	19,94
7168233 (U.S.)	97.461	13,30	0,66	3,60	17,56
3318741 (B.S.)	128.331	12,48	0,50	3,96	16,94
AKKBASETYTAA(B.S.)	58.754	14,23	0,65	4,50	19,38
3.025911 (B.S.)	87.114	14,59	0,75	3,40	18,74
106981 (U.S.)	102.918	9,91	0,14	1,73	11,78
5210641 (FLANŞ SETİ)	83.029	13,78	0,16	1,03	14,97
8841331100 (B.S.)	49.383	20,75	0,29	2,31	23,35
FG10006.T(KUŞLUK)	30.389	4,32	0,30	55,44	60,06

Birim direkt ilk madde ve malzeme, birim direkt işçilik ve birim genel üretim maliyetlerinin toplanması suretiyle de üretilen her bir madde için faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine göre birim üretim maliyetleri tespit edilmiş ve Tablo 12'de sunulmuştur.

SONUÇ

Teknoloji alanında ortaya çıkan gelişmeler ve küreselleşmenin etkisi ile ekonomik açıdan ülkeler arasındaki sınırların kalkması hem ulusal hem de uluslararası alanda rekabeti arttırmıştır. Bu durum işletmelerin faaliyette buldukları ekonomik çevrenin sürekli değişmesine neden olmakta ve işletmelerin de bu değişime ayak uydurma zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Rekabet ile birlikte satış fiyatına etki etmenin güçlüğü ve elde ettikleri kârların azalması işletmeleri daha düşük maliyetle daha kaliteli mal ve hizmet üretmeye zorlamaktadır. Bunun sonucunda maliyet, karar alma süreçlerinde göz önünde bulundurulması gereken önemli bir unsur olarak ön plana çıkmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminden beslenen maliyet muhasebesi de, işletmelerin ekonomik sistem içinde rekabet edebilmesine etki edecek maliyet bilgisini sağlamaktadır.

Günümüzde yönetim sistemi içinde önemli bir yere sahip olan stratejik maliyet yönetiminin etkisi ile maliyet bilgisini analiz eden yeni teknikler ortaya çıkmaktadır. Son yıllarda ülkemizde de uygulamalarına sıkça rastlanan faaliyet tabanlı maliyetleme de bu teknikler arasında öne çıkmaktadır. Konu ile ilgili yapılmış olan çalışmalar incelendiğinde ve yapılan çalışma sonucunda faaliyet tabanlı maliyetlemenin güvenilir maliyet bilgisinin ortaya konulması, stratejik kararlarda fayda sağlaması, işletmede yürütülen faaliyetlerin maliyet kontrolünü sağlaması, planlama işlemlerinde etkili olarak kullanılabilmesi gibi avantajları sağladığı görülmektedir.

Tek çeşit mal veya hizmetin üretildiği işletmeler için ortaya çıkan direkt işçilik veya endirekt maliyetlerin üretilen mal ya da hizmet ile ilişkilendirilmesinde sorun yaşanmayacaktır. Fakat çok az işletme açısından tek çeşit mal veya hizmet üretimi söz konusudur. Genellikle işletmelerin farklı çeşitlerde üretim yaptığı ve çok sayıda genel kaynağı ortak olarak kullandığı görülmüştür. Bu durumda birim maliyetlerin hesaplanması, faaliyetlerin maliyet kontrolü, kaynak tüketiminin planlanması gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Grup teknolojisi kullanılarak faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulanması ile bu sorunların üstesinden gelinebilir ve güvenilir maliyet bilgisi sağlanabilir. Yapılan çalışma ile işletmede maliyet bilgi sisteminin oluşturulması sürecinin üç ana aşamadan meydana geldiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu aşamalar; üretim ve yönetim sisteminin incelenmesi, muhasebe sisteminin incelenmesi ve belirlenen yöntemin uygulanmasıdır. Ayrıca işletme yönetiminin stratejik karar süreçlerinde kullanılacağı güvenilir verilere ulaşması, işletmeye uygun etkin bir maliyet yönetimi sisteminin kurulmuş olmasına bağlıdır.

Çalışmanın yapılmasında bazı kısıtlarla da karşılaşmış bulunmaktadır. Örnek işletmenin politikaları gereği bazı verilerin açıklanmasına izin vermemesinden dolayı direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik bilgilerini içeren mamul başına maliyetler hesaplamalar gösterilmeden doğrudan sunulmuştur. Ayrıca örnek işletmenin çalışma öncesinde kullandığı bir birim maliyet hesaplama tekniği bulunmamakta, maliyet çalışmaları ana firmadan gelen veriler üzerinden yürütülmektedir ve bu nedenle çalışmada önceki maliyet verileri ile karşılaştırma yapılamamıştır. Çalışma sonucunda örnek işletmeye mümkünse kullanılan yazılım üzerinden bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması yada çalışma ile ulaşılan maliyet verilerinden yararlanılarak bir maliyet muhasebesi biriminin kurulması önerilmiştir.

Araştırmacıların yapacakları sonraki çalışmalar için şu önerilerde bulunmaktadır:

- Farklı bir sektörde benzer bir çalışma yapılarak verilerin karşılaştırılması mümkün olabilir.
- Esnek üretim sisteminde bütçeleme çalışması sıfır tabanlı bütçeleme veya faaliyet tabanlı esnek bütçe uygulaması kullanılarak yapılabilir. Ayrıca bütçeleme sonrasında sapma analizlerinin yapılması da sonuçların değerlendirilmesi açısından yol gösterici olabilir.
- Maliyet muhasebesi işlemlerinin, muhasebe bilgi sistemi üzerinden elde edilecek verilerin kullanılması yoluyla oluşturulacak kullanımı kolay bir yazılım yardımıyla yapılmasının mümkün olduğu düşünülmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme ve bütçeleme işlemlerini yapabilecek şekilde bir yazılımın oluşturulması üzerine disiplinler arası çalışmalar yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Tekin, M. & Alkan, H. (2007). Esnek üretim sistemlerinin işletme faaliyetlerine olan etkisi ve maliyet unsurlarında meydana getirdiği değişiklikler. Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 12(2), 1-20.
- Aliusta, H. (2022). “Konaklama sektöründe faaliyet tabanlı bütçeleme”, İşletmelerde Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Güncel Yaklaşımlar. Ed. Aydın Bağdat & Hakan Aliusta (Ankara: Gazi Kitabevi), 419-437.
- Beheshti, H. M. (2004). Gaining and sustaining competitive advantage with activity based cost management system. *Industrial Management & Data Systems*, 104(5), 377–383.
- Can, A. V. (2009). Maliyet muhasebesi. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Cokins, G. (2001). *Activity-Based Cost Management an executive’s guide*. New York: John Wiley & Sons, Inc..
- Eraslan, S. & Önal, S. (2020). *Faaliyete Dayalı Maliyetleme ve Zamana Dayalı Maliyeleme*. Ankara: İksad Publishing House.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. V. (2015). *Cost accounting. London: A managerial emphasis*, Pearson Education Limited.
- Ibraimi, S., Bexheti, A., Zufferi, R., Rexhepi, G. & Ramadani, V. (2016). Enhancing flexible manufacturing competence. *The Eurasia Proceedings of Educational & Social Sciences*, 5, 378-384.
- Johnson, H.T. & Kaplan, R.S. (1987). *The Accounting Review*. American Accounting Association, 62(4), 846-848.
- Karaca, N. (2008). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi Ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması*. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü yayımlanmamış Doktora Tezi, Sakarya.
- Kaushal, A., Vardhan, A. & Rajput, R.S. (2016). Flexible manufacturing system a modern approach to manufacturing technology. *International Refereed Journal of Engineering and Science*, 5(4), 16-23.
- Kim, J. (2014). *Activity-Based Cost Modeling and dynamic simulation study of an international reusable packaging systems* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Michigan State University, Michigan.
- Kim, Y. W. (2017). *Activity Based Costing for construction companies*. ABD: John Wiley & Sons Ltd..
- Lal, J. (2015). *Strategic cost management*. Mumbai: Himalaya Publishing House.
- Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme – üretim ve hizmet işletmelerinde uygulamalar*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Soba, M. (2008). Esnek Üretim Sistemleri Ve İşletmelerin Rekabet Gücüne Etkileri. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1(2). 103-124.
- Swain, M.R. & Fawcett, S.E. (2002). *Activity-Based Costing, innovations in competitive manufacturing*. Edited by P. M. Swamidass, Chapter 31, 385-398.
- Yıldız, Ş. & Karaca, N. (2011). Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 51, 1-26.
- Yılmaz, R. & Karaca, N. (2010). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasında Faaliyet ve Kaynakların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Öneri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48, 154-171.

OTOMOTİV SEKTÖRÜNÜN COVID-19 SÜRECİNDEKİ FİNANSAL PERFORMANSININ CRITIC VE MOOSRA YÖNTEMLERİ İLE DEĞERLENDİRİLMESİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 16.06.2022
Makale Kabul Tarihi : 14.11.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1131780

Dr. Öğr. Üyesi Ömer Burak PAKSOY*
Öğr. Gör. Dr. Zafer DURAN**

Bibliyografik Bilgiler

Paksoy, Ö., B. & Duran, Z. (2023). "Otomotiv Sektörünün Covid-19 Sürecindeki Finansal Performansının CRITIC ve MOOSRA Yöntemleri İle Değerlendirilmesi" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 227-248) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1131780>

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Covid-19 pandemisinin Türkiye’de faaliyet gösteren ve Borsa İstanbul (BİST)’da işlem gören otomotiv şirketlerinin finansal performansları üzerindeki etkilerinin çok kriterli karar verme teknikleri kullanılarak incelenmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesidir. Bu amaç doğrultusunda, BİST’te yer alan ve Türkiye’nin en büyük yedi otomotiv sanayii şirketinin 2018, 2019, 2020 ve 2021 dönemlerine ait finansal verileri, CRITIC ve MOOSRA yöntemleri ile analiz edilmiştir. Analiz kapsamında finansal performansların ölçülmesinde likidite, mali yapı, kârlılık ve faaliyet etkinlik olmak üzere dört temel kategorideki finansal göstergeler kullanılarak on altı finansal orana göre değerlendirme yapılmıştır. Çalışma sonuçlarına göre pandeminin otomotiv sektöründe yer alan şirketlerin finansal performansları üzerindeki etkileri ortaya konmuştur. Elde edilen bulgulara göre analize tabi tutulan şirketlerin bazıları finansal performanslarını pandemi dönemi boyunca olduğu gibi koruduğu, bazılarının ise dramatik değişiklikler yaşadığı tespit edilmiştir. Ayrıca çalışma kapsamında,

* Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Gazipaşa MRB MYO, İşletme Yönetimi, omer.paksoy@alanya.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1273-5915>. (Sorumlu Yazar)

** Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, Gazipaşa MRB MYO, İşletme Yönetimi, zafer.duran@alanya.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-7227-4196>.

bu değişkenliklerin sebeplerinin finansal performans ile olan ilişkileri irdelenmiştir. Elde edilen bulguların literatürde yer alan diğer çalışmaları da desteklediği gözlemlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Mali Tablo Analizi, Finansal Performans, Otomotiv Sektörü, CRITIC, MOOSRA.

Jel Sınıflandırması: M41, M49, D79, D89.

EVALUATION OF THE FINANCIAL PERFORMANCE OF THE AUTOMOTIVE INDUSTRY DURING COVID-19 WITH CRITIC AND MOOSRA METHODS

ABSTRACT

The aim of this study is to examine the effects of the Covid-19 pandemic on the financial performance of automotive companies operating in Turkey and traded in Borsa Istanbul (BIST) using multi-criteria decision making techniques and evaluate the results. For this purpose, the financial data of Turkey's seven largest automotive industry companies in the BIST for the periods 2018, 2019, 2020 and 2021 were analyzed together with the CRITIC and MOOSRA methods. Within the scope of the analysis, financial indicators in four basic categories, namely liquidity, financial structure, profitability and operating efficiency, were used to measure financial performance, and evaluations were made according to sixteen financial ratios. According to the results of the study, the effects of the pandemic on the financial performances of the companies in the automotive sector were revealed. According to the findings, it has been determined that some of the companies analyzed have maintained their financial performance as they were during the pandemic period, while some have experienced dramatic changes. In addition, within the scope of the study, the relationship between the causes of these variability and financial performance has been examined. It has been observed that the obtained findings also support other studies in the literature.

Keywords: Financial Statement Analysis, Financial Performance, Automotive Industry, CRITIC, MOOSRA.

Jel Classification: M41, M49, D79, D89.

1. GİRİŞ

Dünya'da otomotiv sektörü tarihinin en büyük değişim ve dönüşüm dönemini yaşamaktadır. Elektrikli ve otonom araçların gelişimi, endüstrilerin entegrasyonu ve dönüştürülmüş tedarik zincirleri bu değişimin esas noktalarını oluşturmaktadır. Ancak 2019 yılının sonlarında baş gösteren Covid-19 pandemisine yönelik alınan tedbirler, tüm sektörlerde olduğu gibi otomotiv sektöründe de büyük sıkıntıların yaşanmasına neden olmuştur. Pandemi döneminde otomotiv şirketleri, operasyonlarını finanse ederken nakit sıkıntısına ve kredi darboğazına düşmüşler; nakitlerini yönetmede ve sermaye erişiminde birçok zorluklarla karşılaşmışlardır. Maliyet kesintileri ve senaryo planlaması ih-

tiyacına neden olan ani satış düşüşleri ve belirsizlik ortamı, şirketleri beklenmedik durum planları hazırlamaya itmiştir. Hükümetlerin açıklamış olduğu vergi indirimi ve teşvik gibi devlet desteklerine rağmen tedarik zincirlerinin zarar görmesi de kaçınılmaz olmuştur. Covid-19 kesintileri, geçiş aşamasındaki sektöre darbe vurarak üretim ve mobilite hizmet satışlarında büyük düşüslere, tedarik zinciri kesintilerine, nakit ve likidite riskleri gibi finansman sıkıntılarına ve bazı fabrika kapanışlarına neden olmuştur.

Pandemi etkilerinin bir nebze olsun azaldığı dönemde toparlanmaya başlayan otomotiv sektörü, küresel çip tedarikinde yaşanan kıtlık nedeniyle büyük bir darbe daha alarak kısa dönemli de olsa üretimlerini durdurmak zorunda kalmışlardır. Otomotiv sektörünün bir girdi olarak kullandığı çipler, pandemi döneminde insanların evlere kapanması ile tüketici elektroniği sektörüne kaymış ve arz-talep dengesinde büyük bir değişime neden olmuştur. Ayrıca pandemide, çip üretiminde kullanılan hammaddenin üretimi de ABD'nin Çin'e uyguladığı ticari yaptırımlar, kuraklık ve enerji maliyetlerindeki artış gibi bazı nedenlerden dolayı sekteye uğramıştır.

Avrupa gibi gelirin büyük bir kısmını otomotiv sektöründen elde eden ve Türkiye gibi otomotiv sektörü ile önemli oranda istihdam sağlayan ve ihracat yapan ülkeler için pandemi ve çip krizinin etkileri çok kritik bir öneme sahiptir. Rekabetçi iş ortamına rağmen, küreselleşen dünyada otomotiv sektörünün araştırma-geliştirme süreçlerindeki maliyet artışları, azalışları ve tüketici taleplerini dikkate alarak birçok şirket birbirleri ile işbirliği içerisinde bulunmaktadır. Ayrıca bu özel durum, sektördeki şirketlerin finansal performansını kaçınılmaz olarak etkilemektedir.

Finansal performans ölçme ve değerlendirme, şirketlerin başarısı ile doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle, finansal performans değerlendirme sonuçları, yöneticiler ve araştırmacılar için her zaman değerli bir araştırma konusu olmuştur. Performans değerlendirme ve sıralama sonuçları, şirketlerin zayıf yönlerini görmelerini ve finansal stratejilerini belirlemelerini sağlar. Bu nedenle otomotiv şirketleri, pazar konumlarını daha iyi anlamak ve geleceğe yönelik finansal kararlar almak için finansal oran analizini sıklıkla kullanırlar.

Günümüzün ekonomik ve rekabet şartlarında işletmelerin finansal performanslarının değerlendirilmesinde sadece finansal tablolardan oran analizi ile elde edilen veriler yeterli olmamaktadır. Bu yüzden çok kriterli karar verme yöntemleri (ÇKKV), finansal performans değerlemelerinde sıklıkla kullanılmaktadır. Bir işletmenin gelecekte vereceği stratejik kararların belirlenmesinde finansal performansın doğru analiz edilmesi çok önemlidir. ÇKKV yöntemleri, birçok kriter ve alternatif arasından en iyisini seçmek veya bu alternatifleri belli kriterlere göre sıralamak amacıyla geliştirilmiştir. Ancak finansal performans değerlendirmelerinde işletmelerin performanslarının kıyaslanması ve/veya başarı durumuna göre sıralandırılması için de kullanılabilir. ÇKKV yöntemleri, birçok kriter ve alternatif arasından en iyisini seçmek veya bu alternatifleri belli kriterlere göre sıralamak amacıyla geliştirilmiştir. Ancak finansal performans değerlendirmelerinde işletmelerin performanslarının kıyaslanması ve/veya başarı durumuna göre sıralandırılması için de kullanılabilir.

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören otomotiv sanayi işletmelerinin finansal performanslarını, çok kriterli karar verme yöntemlerinden (ÇKKV) olan CRITIC [Criteria Importance Through Intercriteria Correlation] ve MOOSRA [Multi-Objective Optimization on the basis of Simple Ratio Analysis] yöntemleri ile değerlendirmek ve analize tabi olan işletmelerin finansal performanslarının Covid-19 pandemisinden nasıl etkilendiğini araştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda, analiz kapsamına yedi otomotiv sanayi şirketi dâhil edilmiş olup 2018, 2019 (Covid-19 öncesi dönem), 2020 (Covid-19 pandemi dönemi) ve 2021 (Covid-19 sonrası dönem) yılları finansal verileri kullanılmıştır. Çalışmada

öncelikle otomotiv sektörünü konu edinen finansal performans değerlendirilmesi ile ilgili yapılan yerli ve yabancı çalışmaların yer aldığı literatür incelenmiş olup daha sonra metodoloji bölümünde, kullanılan veri seti ve yöntemler belirtilmiştir. Daha sonra ise işletmelerin finansal performanslarının değerlendirilmesine ilişkin uygulama bölümüne yer verilmiştir. Uygulama sonucunda elde edilen bulgular değerlendirilmiş ve son bölümde ise ulaşılan sonuçlar açıklanarak gelecekte yapılacak çalışmalara ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Literatürde, daha önce yapılan çalışmalar incelendiğinde finansal performans ve oran analizi ile ilgili birçok çalışmanın yer aldığı görülmektedir. Ayrıca, çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal performanslarının çok kriterli karar verme yöntemleri (ÇKKV) ile değerlendirilmesi de literatürde sıkça yer almaktadır. Bu nedenle, literatür incelemesinde sadece otomotiv sektöründeki işletmelerin finansal performans analizlerini konu edinen benzer çalışmalara yer verilmiştir. Ulusal ve uluslararası düzeyde yapılan bu çalışmalarda, işletmelerin finansal performansları genellikle farklı analiz teknikleri kullanılarak değerlendirilmiştir.

Esmer & Dayı (2019), Borsa İstanbul'da (BİST) payları işlem gören otomotiv şirketlerinin 2010-2017 dönemine ait sekiz yıllık verileri ile hesaplanan finansal oranlarını kullandığı çalışmalarında, açıklayıcı faktör analizi ve hiyerarşik kümeleme analizi yaparak şirketlerin finansal performanslarını değerlendirmişlerdir. Analiz sonucunda bazı finansal oranların finansal performans değerlemesinde önemli etkiye sahip olduklarını tespit etmişlerdir. Kümeleme analizi sonucuna göre Ford Oto ile Otocar şirketlerinin birbirlerine en yakın; Karsan ile F-M İzmir Piston şirketlerinin ise birbirlerine en uzak performansı gösterdiklerini tespit etmişlerdir.

Kayalı & Aktaş (2018), otomotiv sektöründe faaliyet gösteren ve BİST'e kote olan yedi otomotiv işletmesinin 2010-2015 dönemine ait finansal performanslarını ÇKKV yöntemlerinden biri olan TOPSIS yöntemi ile incelemiş ve sonuçlarını değerlendirmişlerdir. Yapılan analiz sonucuna göre bazı şirketlerin grup içindeki sıralamasını istikrarlı bir şekilde koruduğunu ve bu istikrarın başta yöneticiler ve şirkete yatırım yapanlar için aranan bir unsur olduğunu tespit etmişlerdir. Elde edilen sonuçlar doğrultusunda ortakların işletmeye olan kaynak yatırımlarını arttırdığı da gözlemlenmiştir.

Yanık & Eren (2017), BİST-100 de işlem gören otomotiv imalat sektöründeki 11 ayrı şirketin 2010-2015 dönemi finansal tablolarından hesaplanan 9 oran kullanılarak finansal performanslarını AHP, TOPSIS, ELECTRE ve VIKOR yöntemleri ile değerlendirmişlerdir. Analiz sonuçlarına göre net kâr/ öz kaynaklar rasyosunun finansal performans değerlemesinde önemli bir gösterge olduğu tespit edilmiş ve yapılan kriter ağırlıklandırılmalarına göre şirketlerin finansal performans başarıları sıralanmıştır.

Ömürbek vd. (2016), BİST'te işlem gören otomotiv sektöründe faaliyette bulunan altı otomotiv şirketinin 2014 yılı finansal verilerini kullanarak finansal performanslarını Entropi, MAUT ve SAW yöntemleri ile değerlendirmeye çalışmışlardır. Analiz sonuçlarında yöntemlerin performans değerlendirmede önemli farklılık göstermedikleri tespit edilmiştir.

Tatlı & Bayrak (2016), BİST'te işlem gören otomotiv üreticisi ve yan sanayisinde faaliyet gösteren on beş şirketin 2010-2014 yılları arasındaki dönemi kapsayan finansal verilerini kullanarak veri zarflama analizi yöntemi ile şirketlerin etkinliklerini ölçümlemişlerdir. Analiz sonuçlarına göre 4 otomotiv şirketinin etkinlik sınırının altında bulunduğunu, 11 şirketin ise tam etkinlik seviyesinde bulunduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca etkin olan şirketlerin ölçüğe göre sabit getiri özelliği; etkinlik sınırı altındaki şirketlerin ise ölçüğe göre artan getiri özelliği taşıdığını tespit etmişlerdir.

Akbulut vd. (2016), otomotiv sektöründe yer alan tedarikçi şirketlerin finansal performansını Gri İlişkisel Analiz yöntemini kullanarak değerlendirmişlerdir. 12 adet şirketin kullanıldığı çalışma sonucunda kriterler önem sırasına göre sıralanmış ve arasından en uygun alternatif belirlenmiştir.

Aktaş (2016), BİST'te işlem gören otomotiv sektöründeki şirketlerin finansal performanslarını TOPSIS yöntemiyle değerlendirmiştir. Çalışmada otomotiv sektöründe faaliyet gösteren 7 adet şirketin 2010 - 2015 yılları arası finansal verileri çalışma kapsamına dâhil edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda şirketler, finansal performans başarı durumuna göre sıralanmış ve en iyi performansı sergileyen şirket tespit edilmiştir.

Bulgurcu (2013), BİST'te işlem gören Türk otomotiv sektöründeki 10 adet şirketin finansal performansları 2009-2012 yılları arasındaki finansal verilerinden elde edilen 10 oran kullanarak Entropi Ağırlıklı TOPSIS yöntemi ile değerlendirmiş ve şirketlerin performanslarını karşılaştırmıştır. Analiz sonuçlarına göre, F-M İzmir Piston işletmesi dört yıl boyunca en yüksek finansal performans oranına sahipken, Parsan işletmesinin finansal performans endeksi değeri en düşük seviyede çıkmıştır. Ford Oto, Anadolu İsuзу, Ege Sanayi ve Ditaş Doğan gibi şirketlerin dört yıl boyunca istikrarlı sonuçlar elde ettiği tespit edilmiştir. Ayrıca Entropi Ağırlıklı TOPSIS tekniğinin, objektif değerlendirme sağlama açısından çok kriterli bir karar verme yöntemi olduğu da gözlemlenmiştir.

Özşahin & Yüreğir (2012), Türkiye'de otomotiv sektöründe ve BİST'te faaliyet gösteren 6 işletmenin 1998-2008 yılları arasındaki bilanço ve gelir tablolarından elde edilen finansal oranları kullanarak finansal performanslarını saptamışlardır. İşletme göstergeleri ve makro bazda ülkenin öncü göstergeleri de kullanılarak, şirketin finansal başarısını ve ihracat oranlarını etkileyen gizli ilişki parçacıkları araştırılmaya çalışılmıştır. Çalışmada verilerin analiz edilmesinde yapay sinir ağlarının önemli bir çalışma alanı olan; "Kendini Örgütleyen Haritalar (KÖH)" algoritması kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre yabancı sermaye ortaklı şirketlerin ihracat oranlarının yüksek çıktığı, holding bağlılığı olmayan şirketlerin finansal başarısının düşük düzeyde olduğu, yüksek çalışan sayısına sahip olan şirketlerin yüksek düzeyde finansal başarı gösterdiği ve kapasite kullanım oranı düşük olan, iç pazara yönelen aynı zamanda düşük segment sayısında üretim yapan şirketlerin finansal anlamda başarısız olduğu tespit edilmiştir.

Bakırcı (2006), çalışmasında Veri Zarflama Analizi tekniğini kullanarak otomotiv sektöründeki şirketlerin etkinliklerini belirlemiştir. 1999-2004 yılları arası BİST'te işlem gören 13 şirketin finansal oranları uygulamaya dâhil edilmiştir. Araştırma sonucunda 13 şirket arasında 6 şirketin girdilerde etkin olmadığı belirlenirken, küçük ölçekli şirketlerin daha etkin oldukları gözlemlenmiştir.

Yurdakul & İç (2003), Türkiye'de otomotiv sektöründe faaliyet gösteren ve BİST'te işlem görmekte olan 5 büyük ölçekli otomotiv şirketinin 1998-2001 yılları arası bilançoları kullanılarak hesaplanan fi-

nansal oranları kullanan, TOPSIS yöntemi ile şirketlerin derecelendirilmesine yönelik bir örnek çalışma yapmışlardır. Çalışma sonucuna göre şirketlerin hisse senetlerinin değeri ile etkinlik skorları sıralamalarının tutarlı olduğu ancak 2001 yılında farklılıkların görüldüğü tespit edilmiştir.

Otomotiv sektörü ile ilgili uluslararası düzeyde yapılan bazı çalışmalar ise aşağıdaki şekildedir:

Arumugam vd. (2016), Hindistan Otomobil endüstrisinde kârlılığı ölçmeyi ve ayrıca çeşitli faktörlerin kârlılık üzerindeki etkilerini analiz etmişlerdir. Bu amaçla 16 şirket ele alınmış ve 21 değişken çoklu korelasyon analizi ve lineer regresyon yoluyla analiz gerçekleştirilmiştir. Analiz sonucunda kârlılık oranlarının istatistiksel olarak büyük ölçüde etkili olduğu tespit edilmiştir.

Mathur & Agarwal (2016), Hindistan'da bulunan Maruthi Suziki ve Tata Motors şirketlerinin 2012-2014 yılları arasındaki finansal verilerinden elde edilen 5 finansal oran ile yaptıkları analiz sonucunda Maruthi Suziki şirketinin Tata Motors şirketine göre daha iyi finansal performans gösterdiğini tespit etmişlerdir.

Jothi & Kalavani (2015), Honda & Toyota şirketlerinin 2009-2014 yılları arasındaki finansal performans analizi üzerine bir çalışma yapmış ve her iki şirketin de uygun kısa vadeli likidite pozisyonuna sahip olduğunu ve bu nedenle kısa vadeli yükümlülüklerini zamanında ödemedi / yerine getirmede herhangi bir büyük zorlukla karşılaşmayacağını öngörmüşlerdir. Nakit oranı söz konusu olduğunda, Honda'nın sağlam bir nakit yönetimi uygulamasına sahip olduğu gözlemlenmiştir. Kârlılık açısından bakıldığında ise yine Honda'nın yüksek kazanç potansiyeline sahip olduğu tespit edilmiştir. Sonuç olarak, Honda ve Toyota'nın sağlam mali yönetim uygulamalarının bulunduğu ve finansal performanslarının güvenli olduğu kanaatine varılmıştır.

Ghadikolaei & Esbouei (2014), Tahran borsasındaki otomotiv şirketlerinin finansal performans değerlendirilmesi için hibrit bir yaklaşım önermişlerdir. Bu amaçla, muhasebe ve ekonomik değer ölçütlerine dayalı olarak hiyerarşik bir finansal performans değerlendirme modeli yapılandırılmıştır. Bu yaklaşımda, kriterlerin ağırlıklarını belirlemek için Bulanık AHP uygulanmış; daha sonra şirketler Bulanık VIKOR, Bulanık ARAS ve Bulanık COPRAS yöntemleri kullanılarak eş zamanlı olarak sıralanmıştır. Analiz sonuçlarına göre şirketlerin finansal performans değerlendirmesinde ekonomik değer ölçütlerinin muhasebe ölçütlerinden daha önemli olduğu tespit edilmiştir.

Ignatius vd. (2012), İran otomotiv işletmelerinin finansal performansını değerlendirmek için PROMETHEE II yöntemini kullanmışlardır. Çalışmada, İran'ın en büyük sekiz otomotiv işletmesinin 7 finansal endeksi PROMETHEE II yöntemiyle incelenmiştir. Çalışma sonucunda, İran otomotiv işletmelerinin finansal davranışlarına ilişkin güçlü ve zayıf yönler açıklanmaktadır.

Literatür genel olarak incelendiğinde, şirketlerin finansal performanslarının karşılaştırılması ve sıralama yapılması için genellikle çok kriterli karar verme yöntemlerinden birisi olan TOPSIS yönteminin sıkça kullanıldığı görülmektedir. Diğer ÇKKV yöntemlerinin kullanımı ise daha az sayıdadır. Şirketlerin finansal performanslarının değerlendirilmesinde çoğunlukla ÇKKV yöntemlerinin kullanımının tercih edildiği ve tutarlı sonuçlar elde edildiği gözlemlenmektedir. Literatürde yer alan çalışmalara bakıldığında şirketlerin farklı dönemlerine ait farklı kriterleri içeren veri setleri kullanılmakta ve bu veri setlerinin farklı ÇKKV yöntemleri ile değerlendirilmesinde finansal performans etkinliklerinde ve sıralamalarında

farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmada ise literatürde tercih edilen yöntemlerden farklı olarak CRITIC ve MOOSRA yöntemleri hibrit bir şekilde kullanılarak hem literatürün zenginleştirilmesine hem de Covid-19 pandemi sürecinin otomotiv sektörüne olan etkisine yönelik bir değerlendirme yapılması hedeflenmiştir.

3. METODOLOJİ

Çalışmanın bu kısmında araştırmada kullanılan verilere ve yararlanılan yöntemlere, yer verilmiştir.

3.1. Veri Seti

Bu çalışmada hisse senetleri Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören otomotiv sanayi işletmelerinin Covid-19 pandemi sürecinde yaşanan olumsuzluklar altındaki finansal performansları incelenmiştir. İşletmelerin finansal performanslarını değerlendirmek için finansal analizde sıklıkla kullanılan çeşitli finansal gösterge ve oranlardan yararlanılmıştır. İlgili işletmelerin finansal göstergeleri, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) web sitesinden elde edilen bilanço ve gelir tablosu verileri kullanılarak her yıl için ayrı ayrı hesaplanmıştır. Araştırmaya konu olan işletmelerin ticari unvanları ve BİST işlem kodları Tablo 1'de yer almaktadır.

Tablo 1 İşletmelerin Ticari Unvanları ve BİST Kodları

BİST İşlem Kodu	Ticari Unvan
ASUZU	Anadolu Isuzu Otomotiv Sanayi ve Ticaret A.Ş.
FROTO	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.
KARSN	Karsan Otomotiv Sanayii ve Ticaret A.Ş.
OTKAR	Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş.
TMSN	Tümosan Motor ve Traktör Sanayi A.Ş.
TOASO	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.
TTRAK	Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş.

Türkiye'de otomotiv sektöründe faaliyet gösteren birçok işletme mevcuttur. Ancak halka açık olmayan işletmelerin mali verilerine ulaşılamadığından dolayı BİST'te işlem gören ve otomotiv imalat işletmelerinin mali verileri kullanılarak finansal performansları analiz edilmiştir. Ayrıca BİST'te işlem gören otomotiv yan sanayi ve yedek parça üreticileri de analiz kapsamı dışında tutulmuştur.

Analizlerde likidite, mali yapı, kârlılık ve faaliyet etkinliği olmak üzere dört kategoriden oluşan ve detayları Tablo 2'de yer alan on altı gösterge oranı kullanılmıştır.

Tablo 2. Araştırmada Kullanılan Finansal Göstergeler

Finansal Göstergeler	Oran ve Formülasyon	Kod	Hedef
Likidite	Cari Oran= Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Borçlar	L1	Maksimum
	Likidite Oranı= (Dönen Varlıklar- Stoklar) / Kısa Vadeli Borçlar	L2	Maksimum
	Nakit Oran= (Hazır Değerler+Menkul Kıymetler) / Kısa Vadeli Borçlar	L3	Maksimum
Mali Yapı	Kaldıraç Oranı= Toplam Borçlar / Toplam Varlıklar	M4	Minimum
	Kısa Vadeli Borçların Oranı= Kısa Vadeli Borçlar / Toplam Varlıklar	M5	Minimum
	Öz Sermaye Çarpanı Oranı= Toplam Varlıklar / Öz Sermaye	M6	Minimum
	Uzun Vadeli Borç / Toplam Varlıklar Oranı	M7	Minimum
Kârlılık	Brüt Kâr Marjı= Brüt Satış Kârı / Net Satışlar	K8	Maksimum
	Net Kâr Marjı= Net Kâr / Net Satışlar	K9	Maksimum
	Aktif Kârlılığı= Net Kâr / Ortalama Aktifler	K10	Maksimum
	Öz Sermaye Kârlılığı= Net Kâr / Ortalama Öz Sermaye	K11	Maksimum
	FAVÖK Marjı= FAVÖK / Net Satışlar	K12	Maksimum
Faaliyet Etkinlik	Alacak Devir Hızı= Net Satışlar / Ortalama Ticari Alacaklar	F13	Maksimum
	Stok Devir Hızı= Satışların Maliyeti / Ortalama Stoklar	F14	Maksimum
	Aktif Devir Hızı= Satışlar / Ortalama Aktifler	F15	Maksimum
	Ticari Borçlar Devir Hızı= Satışların Maliyeti / Ortalama Ticari Borçlar	F16	Minimum

Tablo.2’de şirketlerin mali verileri kullanılarak finansal performanslarının değerlendirilebilmesi için kullanılan finansal oranlar ve bu oranların beklenen hedef yönleri belirtilmektedir. Toplam 16 oran; likidite, mali yapı, kârlılık ve faaliyet etkinlik oranları şeklinde 4 temel finansal gösterge kategorisi altında sınıflandırılmıştır. Likidite göstergesi, bir şirketin kısa vadeli borçlarını (yükümlülüklerini) dönen varlıkları ile karşılayabilme / ödeyebilme gücünü gösterir. Burada yer alan oranlar, işletmenin net çalışma sermayesinin yeterliliği hakkında bilgi verir. Mali yapı göstergesi, bir işletmenin mali yapısının ve uzun vadeli borç ödeyebilme gücünü gösterir. Kaldıraç oranları olarak da bilinen bu oranlar, varlıkların ne kadarının yabancı kaynaklar ve ne kadarının öz kaynaklar ile finanse edildiğini gösterir. Kârlılık göstergesi, bir işletmenin yapmış olduğu yatırımlardan ve satışlardan elde ettiği kârları ortaya koyar. Faaliyet etkinlik göstergesi ise, bir işletmenin varlıklarını ne derecede etkin kullandığını gösterir. İşletmenin içinde bulunduğu sektör, ülkenin genel ekonomik durumu ve işletme içi yönetim politikalarına göre değişkenlik göstermekle beraber genellikle likidite, kârlılık ve faaliyet etkinlik oranlarının maksimum, mali yapı oranlarının ise minimum olması arzu edilir (Akgüç, 2010).

Analizde kullanılan finansal oranlar ile ilgili tanımlar aşağıda kısaca özetlenmektedir:

Cari Oran: Dönen varlıkların, kısa vadeli yabancı kaynakları karşılama gücünü göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, bir işletmenin kısa vadeli borçlarını ödeyebilme yeterliliğini göstermektedir. Cari oranın

yüksek olması genelde istenen bir durum olmakla beraber işletmenin içinde bulunduğu sektör ortalamaları da göz önünde bulundurulmalıdır (Peker & Baki, 2011; Okka, 2015).

Likidite Oranı: Dönen varlıklardan işletme stoklarının çıkarılmasıyla elde edilen varlıkların, kısa vadeli borcu ödeme gücünü göstermektedir. Dönen varlıklar içerisinde stokların nakde çevrilmesi geç olabildiğinden dolayı bu oran, cari orana göre likiditeyi daha hassas şekilde ölçer. Bu oranın 1 veya daha büyük olması arzu edilen bir durumdur (Okka, 2015).

Nakit Oran: İşletmelerin en likit varlıkları olan hazır değerler ve menkul kıymetlerin kısa vadeli borcu ödeyebilme gücünü göstermektedir (Aydın vd., 2007).

Kaldıraç Oranı: Toplam kaynaklar içindeki toplam borç oranını göstermektedir. Bu oranın %50'nin altında olması arzu edilir. Kaldıraç oranının düşük olması işletmenin mali yapısının güçlü olduğunu göstergesidir (Okka, 2015).

Kısa Vadeli Borçların Oranı: Toplam kaynaklar içindeki kısa vadeli borçların oranını göstermektedir (Peker & Baki, 2011).

Öz Sermaye Çarpanı Oranı: Şirket varlıklarının öz sermayenin kaç katı olduğunu gösteren bir orandır. Bu oranın minimum olması arzu edilir, çünkü şirketin borç yükümlülüğünün az olduğunu gösterir (Peker & Baki, 2011; Okka, 2015).

Uzun Vadeli Borçların Oranı: Toplam kaynaklar içindeki uzun vadeli borçların oranını göstermektedir (Peker & Baki, 2011; Okka, 2015).

Net Kâr Marjı: Net kârın, net satışlara oranlanmasıyla hesaplanmaktadır. Şirketin net kârlılığını göstermektedir (Peker & Baki, 2011).

Aktif Kârlılık: Varlıkların kâr yaratma konusunda verimli kullanılma durumunu göstermektedir. Bu oran hesaplanırken toplam net kâr, dönem başı ve dönem sonu varlıkların ortalamasına bölünür (Peker & Baki, 2011; Okka, 2015).

Öz Sermaye Kârlılığı: Şirketin, ortaklarca yatırılan öz sermayeye karşı elde ettiği kârı ölçen ve öz kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçen orandır. Hesaplama yapılırken toplam net kâr, dönem başı ve dönem sonu öz sermayenin ortalamasına bölünür (Peker & Baki, 2011; Okka, 2015).

FAVÖK Marjı: Faiz, amortisman, vergi öncesi kâr (FAVÖK) şirketlerin operasyonel verimliliği ölçülürken kullanılan en önemli ölçütlerden biridir. Üretim, yönetim, pazarlama ve satış gibi operasyonların giderleri düşüldükten sonra şirketin elinde kalan kârı gösterir. Faaliyet kârından farklı olarak FAVÖK'e amortisman ve itfa giderleri de eklenir. Her birim satışa karşılık şirketin elde ettiği FAVÖK'ü ölçmek için FAVÖK marjı kullanılır ve aşağıdaki formül ile hesaplanır (Akgüç, 2010; Okka, 2015):

$$\text{FAVÖK Marjı} = \text{FAVÖK} / \text{Toplam Satışlar}$$

$$\text{FAVÖK} = \text{Brüt Kâr} - \text{Genel Yönetim Giderleri} - \text{Pazarlama Giderleri} - \text{Ar-Ge Giderleri} + \text{Amortisman ve İtfa Gelirleri}$$

Alacak Devir Hızı: Alacakların bir yılda kaç defa tahsil edildiğini göstermektedir. Hesaplama yapılırken normalde satışlar yerine vadeli satışların kullanılması gerekir, ancak şirketler satışlarını vadeli ve peşin olarak ayırmadıkları için genellikle satışların tamamı kullanılır (Okka, 2015).

Stok Devir Hızı: Stokların bir yıl içinde kaç defa satıldığını göstermektedir. Satılan malın maliyetinin stoklara oranlanmasıyla bulunan oran, stokların ortalama yılda kaç kez yenilendiğini göstermektedir. Makul ölçülerde, stok devir hızı arttıkça şirketin likiditesi artar ve kârlılığı yükselir. Aşırı yükselmesi ise stok riskine yol açabilir (Okka, 2015)

Aktif Devir Hızı: Şirketin sahip olduğu varlıkların satış üretebilme gücünü ölçer. Satışlar karşısında toplam aktifin kaç kez döndüğünü göstermektedir. Bu oranın yüksek olması şirketin kârlılığını ve hisse başına kârını artırır. Bu oran yorumlanırken mutlaka aynı sektörde bulunan şirketler kıyaslanmalıdır. Daha yüksek aktif devir hızına sahip şirketin, varlıklarını daha verimli kullandığı söylenebilir (Okka, 2015).

Ticari Borçlar Devir Hızı: Ticari borç devir hızı şirketin tedarik ettiği ürünler sonucu sahip olduğu borçları ödeme hızını ölçer. Diğer bir ifadeyle ticari borçların yıl içerisinde kaç kez ödendiğini gösterir (Okka, 2015).

Araştırma kapsamında ele alınan işletmelerin pandemi öncesi ve pandemi sürecindeki finansal performansları incelenerek işletmelerin pandeminin oluşturduğu yeni koşullarda kendi sektörlerindeki görece başarıları analiz edilmiştir. Bu bağlamda araştırmaya konu olan işletmeler tarafından 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarında Kamuoyu Aydınlatma Platformu'na (KAP) bildirilen veriler kullanılmıştır. Söz konusu verilerden elde edilen gösterge oranları Tablo 3'te yer almaktadır.

Tablo 3. İşletmelere İlişkin Yıl Bazlı Gösterge Oranları

Yıl	Şirket	L1	L2	L3	M4	M5	M6	M7	K8	K9	K10	K11	K12	F13	F14	F15	F16
2018	ASUZU	1,025	0,505	0,105	0,660	0,575	2,937	0,084	0,155	-0,068	-0,053	-0,137	0,076	4,131	2,462	0,778	3,227
	FROTO	1,024	0,766	0,193	0,705	0,548	3,386	0,157	0,104	0,051	0,134	0,444	0,085	10,242	19,776	2,643	7,611
	KARSN	0,834	0,685	0,067	0,861	0,526	7,204	0,335	0,194	-0,016	-0,011	-0,069	0,134	3,071	8,325	0,689	5,601
	OTKAR	2,076	1,281	0,199	0,831	0,377	5,911	0,454	0,353	0,098	0,076	0,488	0,135	2,536	1,969	0,779	6,549
	TMSN	1,416	0,819	0,019	0,436	0,421	1,774	0,016	0,135	-0,053	-0,034	-0,054	-0,004	2,817	2,552	0,645	4,083
	TOASO	1,162	0,986	0,325	0,715	0,469	3,508	0,246	0,135	0,072	0,099	0,365	0,136	9,634	15,186	1,384	4,523
	TTRAK	1,998	0,996	0,381	0,789	0,350	4,745	0,439	0,183	0,061	0,082	0,341	0,127	6,197	3,867	1,329	5,157
2019	ASUZU	1,006	0,702	0,165	0,642	0,541	2,795	0,102	0,182	0,015	0,014	0,039	0,099	4,364	3,160	0,896	3,117
	FROTO	1,175	0,963	0,370	0,716	0,527	3,517	0,189	0,102	0,050	0,132	0,458	0,085	10,813	19,065	2,650	8,215
	KARSN	0,945	0,855	0,036	0,751	0,552	3,980	0,199	0,185	0,011	0,007	0,038	0,145	2,473	9,180	0,702	5,938
	OTKAR	1,872	1,132	0,215	0,762	0,388	4,199	0,374	0,378	0,145	0,141	0,685	0,178	2,662	2,073	0,976	5,751
	TMSN	1,420	1,046	0,220	0,401	0,300	1,671	0,102	0,145	-0,094	-0,036	-0,061	-0,008	1,957	1,991	0,380	3,118
	TOASO	1,138	1,015	0,461	0,662	0,478	2,959	0,184	0,132	0,078	0,115	0,369	0,131	8,911	18,086	1,464	4,600
	TTRAK	1,768	1,191	0,682	0,738	0,376	3,816	0,362	0,144	0,029	0,037	0,158	0,098	8,314	3,797	1,267	5,810

	ASUZU	1,115	0,736	0,259	0,702	0,534	3,355	0,168	0,203	0,011	0,008	0,024	0,107	3,001	3,047	0,708	2,087
	FROTO	1,411	1,214	0,651	0,711	0,513	3,457	0,198	0,125	0,085	0,206	0,717	0,107	10,024	20,234	2,427	7,039
	KARSN	1,399	1,238	0,079	0,732	0,407	3,705	0,325	0,304	0,013	0,008	0,030	0,245	1,690	7,561	0,599	4,249
2020	OTKAR	1,495	0,867	0,243	0,768	0,491	4,303	0,277	0,411	0,213	0,176	0,752	0,231	2,566	1,630	0,830	5,661
	TMSN	1,546	1,157	0,341	0,432	0,316	1,762	0,116	0,252	0,070	0,044	0,076	0,136	3,782	3,966	0,625	4,800
	TOASO	1,180	1,040	0,391	0,771	0,559	4,358	0,212	0,136	0,076	0,111	0,406	0,128	6,169	17,984	1,459	3,596
	TTRAK	1,812	1,382	0,934	0,686	0,441	3,186	0,245	0,210	0,124	0,207	0,704	0,169	9,889	6,569	1,663	4,730
	ASUZU	1,343	1,043	0,409	0,614	0,434	2,591	0,180	0,211	0,079	0,076	0,215	0,136	4,543	4,913	0,967	2,749
	FROTO	1,579	1,325	0,682	0,763	0,486	4,217	0,277	0,157	0,124	0,262	1,024	0,133	8,266	15,534	2,118	6,268
	KARSN	0,901	0,754	0,146	0,734	0,572	3,776	0,162	0,277	0,048	0,031	0,115	0,192	2,082	6,204	0,641	3,879
2021	OTKAR	1,388	0,888	0,226	0,750	0,476	4,002	0,274	0,381	0,231	0,202	0,832	0,202	2,575	2,022	0,873	6,175
	TMSN	1,359	0,549	0,195	0,504	0,417	2,016	0,087	0,250	0,045	0,029	0,055	0,152	5,401	1,953	0,646	3,253
	TOASO	1,175	1,002	0,306	0,755	0,586	4,087	0,169	0,196	0,111	0,153	0,643	0,195	4,699	12,331	1,382	2,961
	TTRAK	1,467	0,951	0,465	0,664	0,551	2,979	0,113	0,183	0,114	0,247	0,757	0,149	11,304	7,288	2,176	4,893

Tablo 3' te yer alan gösterge oranları, araştırmada yararlanılan yöntemlerin girdi verilerini oluşturmaktadır. Söz konusu veriler yıl bazlı ele alınarak gösterge ağırlıklarının finansal performanstaki etki ağırlıkları CRITIC yöntemiyle, araştırmaya konu olan işletmelerin görece finansal performansları ise MOOSRA yöntemiyle hesaplanmıştır. Araştırmada kullanılan bu yöntemler aşağıda genel hatlarıyla ele alınmıştır.

3.2. CRITIC Yöntemi

CRITIC yöntemi, kriter ağırlıklarını kriterlerin sahip oldukları standart sapmaları ve kriterlerin diğer kriterlerle olan korelasyonlarını dikkate alarak belirleyen bir yöntemdir (Akçakanat vd., 2018: 5). Hesaplamalar sonucunda bulunan ağırlıklar, karar probleminin yapısında yer alan kontrast yoğunluğunu ve çatışmayı kapsamaktadır. Bu nedenle CRITIC yöntemiyle diğer çok kriterli karar verme yöntemlerine nazaran daha objektif sonuçlar elde edilebilmektedir (Wang & Zhao, 2016: 2385). Yöntemin adımları aşağıda detaylandırılmıştır (Diakoulaki vd., 1995: 765).

1.Adım: Karar matrisi normalize edilir. Bu işlem esnasında fayda kriterleri için (1) numaralı eşitlik, maliyet kriterleri için (2) numaralı eşitlikten yararlanılır.

$$r_{ij} = \frac{x_{ij} - f_j^{min}}{f_j^{max} - f_j^{min}} \quad (1)$$

$$r_{ij} = \frac{f_j^{max} - x_{ij}}{f_j^{max} - f_j^{min}} \quad (2)$$

2. Adım: Korelasyon matrisi oluşturulur. Bu işlem eşitlik (3) yardımıyla gerçekleştirilir. Oluşturulan matris, $R = [\rho_{jk}]_{m \times n}$ formundadır.

$$\rho_{jk} = \frac{\sum_{i=1}^m (r_{ij} - r_j^-)(r_{ik} - r_k^-)}{\sqrt{\sum_{i=1}^m (r_{ij} - r_j^-)^2 \sum_{i=1}^m (r_{ik} - r_k^-)^2}} \quad (3)$$

(3) numaralı eşitlik, Person korelasyonu ifade etmektedir. Alternatif sayısının az olduğu durumlarda Sperman sıra korelasyonu tercih edilebilir (Çakır & Perçin, 2013: 451).

3. Adım: Kriterlere ilişkin toplam bilgiyi gösteren değeri hesaplanır. Bu hesaplama (4) numaralı eşitlik yardımıyla gerçekleştirilir.

$$c_j = \sigma_j \sum_{k=1}^n (1 - \rho_{jk}) \quad (4)$$

4. Adım: Kriterlerin ağırlıkları, eşitlik (5) aracılığıyla hesaplanır. Kriterlerin toplam ağırlığı 1'dir.

$$w_j = c_j / \sum_{k=1}^n c_k \quad (5)$$

3.3. MOOSRA Yöntemi

MOOSRA yöntemi, kriterlerin fayda sağlayıp sağlamama durumlarına göre hesaplama yapan bir tür çok kriterli karar verme yöntemidir. Yapı olarak MOORA yöntemine benzese de kriter değerlerindeki değişimlere daha az duyarlıdır (Jagadish & Ray, 2014: 560). Keza MOOSRA yönteminde dizilere ilişkin matrisin oluşturulması ve normalizasyon işlemi, MOORA yöntemiyle aynıdır. Fakat yöntemlerin benimsediği optimizasyon prosedürü birbirinden oldukça farklıdır (Feizi vd., 2021: 2). MOOSRA yönteminin çözüm adımları aşağıda yer almaktadır (Demir vd., 2021: 192-193).

1. Adım: Karar matrisi oluşturulur. Bu matris alternatiflerin kriterlere ilişkin skorlarını göstermektedir ve (6) numaralı eşitlik formundadır.

$$X = [x_{ij}]_{m \times n} = \begin{bmatrix} x_{11} & \cdots & x_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ x_{m1} & \cdots & x_{mn} \end{bmatrix} \quad i = 1, \dots, m \quad j = 1, \dots, n \quad (6)$$

2. Adım: Karar matrisi (7) numaralı eşitlik yardımıyla normalize edilir.

$$x_{ij}^* = \frac{x_{ij}}{\sqrt{\sum_{i=1}^n x_{ij}^2}} \quad (7)$$

3. Adım: Kriterlere ilişkin ağırlıklar (w_j)'ler dikkate alınarak (8) numaralı eşitlik yardımıyla ağırlıklanmış karar matrisi (A) elde edilir.

$$a_{ij} = x_{ij}^* \cdot w_j \quad (8)$$

4. Adım: (9) numaralı eşitlik yardımıyla alternatiflere ilişkin performans skorları (Y_i)'ler hesaplanır. İşlem esasen alternatiflerin fayda kriterlerine ilişkin toplan skorlarının maliyet kriterlerine ilişkin toplam skorlarına bölünmesidir.

$$Y_i = \frac{\sum_{j=1}^g x_{ij}^* \cdot w_j}{\sum_{j'=g+1}^n x_{ij'}^* \cdot w_j} \quad (9)$$

$j = 1, 2, \dots, g$ (fayda kriterleri) $j' = g + 1, g + 2, \dots, n$ (maliyet kriterleri)

4. BULGULAR

Çalışma kapsamında öncelikle CRITIC yöntemi yardımıyla göstergelerin ağırlıkları belirlenmiştir. Bu bağlamda ilk olarak yöntemin işlem adımları gereği hesap oranlarına ilişkin veriler normalize edilerek göstergeler arasındaki korelasyon katsayıları hesaplanmıştır.

Ağırlık belirleme işlemleri sırasında araştırmaya konu olan işletmelerin 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarına dair gösterge oranlarından hedef yönleri maksimum olanlar (1) numaralı eşitlik yardımıyla, minimum olanlar ise (2) numaralı eşitlik yardımıyla normalize edilmiştir. Ardından (3) numaralı eşitlik yardımıyla gösterge oranları arasındaki korelasyon katsayıları hesaplanarak incelenen her mali yıla ilişkin gösterge korelasyon matrisi oluşturulmuştur. Oluşturulan bu matrisler birleştirilerek Tablo 4 elde edilmiştir.

Tablo 4. Gösterge Oranlarına İlişkin Korelasyon Matrisleri

Yıl	Kriterler																
	L1	L2	L3	M4	M5	M6	M7	K8	K9	K10	K11	K12	F13	F14	F15	F16	
2018	L1	0,987	0,826	0,416	-0,107	0,911	-0,112	-0,554	0,632	0,565	0,342	0,567	0,102	-0,236	-0,454	-0,094	-0,259
	L2	0,821	0,862	0,561	-0,086	0,921	-0,095	-0,541	0,352	0,702	0,576	0,688	0,160	0,084	-0,082	0,129	-0,371
	L3	0,480	0,391	0,885	-0,049	0,511	0,222	-0,301	-0,215	0,554	0,644	0,600	0,224	0,608	0,221	0,493	-0,091
	M4	-0,127	-0,262	-0,510	0,966	0,026	0,778	0,789	-0,433	-0,611	-0,516	-0,498	-0,910	-0,212	-0,240	-0,285	0,555
	M5	0,746	0,569	0,067	0,458	0,849	0,299	-0,052	0,255	0,124	-0,025	0,156	-0,415	-0,338	-0,515	-0,302	0,131
	M6	-0,265	-0,389	-0,427	0,966	-0,138	0,868	0,873	-0,581	-0,638	-0,489	-0,512	-0,863	-0,042	-0,118	-0,188	0,642
	M7	-0,796	-0,793	-0,633	0,686	-0,714	0,614	0,934	-0,711	-0,796	-0,559	-0,697	-0,660	0,057	0,181	-0,057	0,510
	K8	0,551	0,579	-0,089	-0,403	0,373	-0,501	-0,525	0,971	0,315	-0,057	0,217	0,320	-0,615	-0,544	-0,493	-0,184
	K9	0,342	0,604	0,560	-0,734	0,145	-0,499	-0,684	0,607	0,807	0,640	0,741	0,799	0,248	0,209	0,240	-0,504
	K10	0,223	0,576	0,550	-0,477	0,065	-0,207	-0,430	0,310	0,850	0,851	0,887	0,570	0,556	0,538	0,590	-0,679
	K11	0,404	0,712	0,462	-0,470	0,228	-0,272	-0,507	0,523	0,860	0,775	0,885	0,523	0,333	0,332	0,427	-0,697
	K12	0,136	0,391	0,378	-0,911	0,009	-0,788	-0,761	0,641	0,584	0,349	0,414	0,921	0,010	0,083	-0,040	-0,356
	F13	-0,086	0,035	0,715	-0,141	-0,118	0,224	-0,057	-0,501	0,493	0,778	0,601	0,283	0,960	0,760	0,895	-0,354
	F14	-0,538	-0,096	0,307	-0,157	-0,449	0,050	0,099	-0,521	0,354	0,631	0,403	0,286	0,877	0,987	0,766	-0,427
	F15	-0,155	0,037	0,473	-0,218	-0,274	0,101	-0,041	-0,341	0,513	0,810	0,658	0,254	0,870	0,830	0,979	-0,658
	F16	-0,016	-0,241	-0,344	0,576	0,038	0,455	0,459	-0,057	-0,621	-0,765	-0,656	-0,472	-0,491	-0,633	-0,748	0,940
2019	L1	1,000	0,859	0,458	-0,100	0,771	-0,260	-0,788	0,533	0,316	0,253	0,440	0,084	-0,072	-0,493	-0,094	-0,105
	L2	0,859	1,000	0,638	-0,058	0,752	-0,204	-0,724	0,204	0,233	0,307	0,416	0,001	0,180	-0,110	0,080	-0,273
	L3	0,458	0,638	1,000	-0,148	0,319	-0,089	-0,446	-0,361	0,171	0,289	0,204	-0,087	0,742	0,219	0,451	-0,239
	M4	-0,100	-0,058	-0,148	1,000	0,524	0,964	0,666	-0,324	-0,787	-0,596	-0,560	-0,875	-0,325	-0,255	-0,427	0,674
	M5	0,771	0,752	0,319	0,524	1,000	0,352	-0,286	0,208	-0,258	-0,209	-0,032	-0,456	-0,279	-0,546	-0,402	0,318
	M6	-0,260	-0,204	-0,089	0,964	0,352	1,000	0,776	-0,454	-0,751	-0,547	-0,572	-0,848	-0,168	-0,115	-0,312	0,701
	M7	-0,788	-0,724	-0,446	0,666	-0,286	0,776	1,000	-0,547	-0,660	-0,488	-0,601	-0,586	-0,121	0,191	-0,128	0,480
	K8	0,533	0,204	-0,361	-0,324	0,208	-0,454	-0,547	1,000	0,578	0,303	0,519	0,590	-0,571	-0,526	-0,364	0,047
	K9	0,316	0,233	0,171	-0,787	-0,258	-0,751	-0,660	0,578	1,000	0,884	0,895	0,878	0,288	0,250	0,411	-0,469
	K10	0,253	0,307	0,289	-0,596	-0,209	-0,547	-0,488	0,303	0,884	1,000	0,963	0,610	0,545	0,542	0,708	-0,628
	K11	0,440	0,416	0,204	-0,560	-0,032	-0,572	-0,601	0,519	0,895	0,963	1,000	0,619	0,342	0,325	0,547	-0,572
	K12	0,084	0,001	-0,087	-0,875	-0,456	-0,848	-0,586	0,590	0,878	0,610	0,619	1,000	0,038	0,152	0,141	-0,376
	F13	-0,072	0,180	0,742	-0,325	-0,279	-0,168	-0,121	-0,571	0,288	0,545	0,342	0,038	1,000	0,744	0,889	-0,554
	F14	-0,493	-0,110	0,219	-0,255	-0,546	-0,115	0,191	-0,526	0,250	0,542	0,325	0,152	0,744	1,000	0,774	-0,556
	F15	-0,094	0,080	0,451	-0,427	-0,402	-0,312	-0,128	-0,364	0,411	0,708	0,547	0,141	0,889	0,774	1,000	-0,771
	F16	-0,105	-0,273	-0,239	0,674	0,318	0,701	0,480	0,047	-0,469	-0,628	-0,572	-0,376	-0,554	-0,556	-0,771	1,000

2020	L1	1,000	0,703	0,595	0,320	0,585	0,366	-0,175	0,275	0,511	0,534	0,468	0,356	0,397	-0,246	0,177	-0,526
	L2	0,703	1,000	0,567	0,224	0,479	0,301	-0,208	-0,243	-0,021	0,346	0,230	0,150	0,570	0,344	0,433	-0,477
	L3	0,595	0,567	1,000	0,047	-0,081	0,167	0,178	-0,502	0,297	0,753	0,642	-0,380	0,939	0,329	0,762	-0,364
	M4	0,320	0,224	0,047	1,000	0,805	0,963	0,695	-0,024	-0,183	-0,292	-0,404	-0,277	-0,062	-0,300	-0,275	-0,041
	M5	0,585	0,479	-0,081	0,805	1,000	0,780	0,133	0,360	-0,077	-0,280	-0,354	0,309	-0,230	-0,445	-0,426	-0,174
	M6	0,366	0,301	0,167	0,963	0,780	1,000	0,664	-0,112	-0,285	-0,272	-0,402	-0,324	0,047	-0,292	-0,186	-0,026
	M7	-0,175	-0,208	0,178	0,695	0,133	0,664	1,000	-0,476	-0,212	-0,148	-0,246	-0,837	0,175	0,038	0,057	0,143
	K8	0,275	-0,243	-0,502	-0,024	0,360	-0,112	-0,476	1,000	0,472	-0,117	-0,001	0,831	-0,677	-0,757	-0,662	-0,080
	K9	0,511	-0,021	0,297	-0,183	-0,077	-0,285	-0,212	0,472	1,000	0,755	0,817	0,334	0,191	-0,164	0,197	-0,552
	K10	0,534	0,346	0,753	-0,292	-0,280	-0,272	-0,148	-0,117	0,755	1,000	0,984	-0,036	0,761	0,362	0,775	-0,711
	K11	0,468	0,230	0,642	-0,404	-0,354	-0,402	-0,246	-0,001	0,817	0,984	1,000	0,063	0,651	0,307	0,703	-0,686
	K12	0,356	0,150	-0,380	-0,277	0,309	-0,324	-0,837	0,831	0,334	-0,036	0,063	1,000	-0,485	-0,436	-0,449	-0,146
	F13	0,397	0,570	0,939	-0,062	-0,230	0,047	0,175	-0,677	0,191	0,761	0,651	-0,485	1,000	0,625	0,928	-0,465
	F14	-0,246	0,344	0,329	-0,300	-0,445	-0,292	0,038	-0,757	-0,164	0,362	0,307	-0,436	0,625	1,000	0,795	-0,356
	F15	0,177	0,433	0,762	-0,275	-0,426	-0,186	0,057	-0,662	0,197	0,775	0,703	-0,449	0,928	0,795	1,000	-0,578
	F16	-0,526	-0,477	-0,364	-0,041	-0,174	-0,026	0,143	-0,080	-0,552	-0,711	-0,686	-0,146	-0,465	-0,356	-0,578	1,000
2021	L1	1,000	0,480	0,734	0,139	0,507	0,123	-0,283	-0,301	0,420	0,688	0,614	-0,636	0,674	0,183	0,624	-0,519
	L2	0,480	1,000	0,872	-0,606	-0,143	-0,570	-0,671	-0,518	0,357	0,718	0,737	-0,361	0,384	0,781	0,726	-0,423
	L3	0,734	0,872	1,000	-0,241	0,072	-0,216	-0,386	-0,717	0,153	0,726	0,663	-0,710	0,726	0,711	0,865	-0,424
	M4	0,139	-0,606	-0,241	1,000	0,657	0,982	0,719	-0,065	-0,543	-0,550	-0,667	-0,469	0,124	-0,587	-0,350	0,521
	M5	0,507	-0,143	0,072	0,657	1,000	0,600	-0,052	0,163	-0,006	-0,220	-0,240	-0,520	-0,062	-0,468	-0,301	0,001
	M6	0,123	-0,570	-0,216	0,982	0,600	1,000	0,746	-0,088	-0,539	-0,522	-0,667	-0,492	0,172	-0,607	-0,303	0,540
	M7	-0,283	-0,671	-0,386	0,719	-0,052	0,746	1,000	-0,236	-0,713	-0,525	-0,662	-0,141	0,221	-0,345	-0,185	0,690
	K8	-0,301	-0,518	-0,717	-0,065	0,163	-0,088	-0,236	1,000	0,474	-0,255	-0,159	0,688	-0,706	-0,725	-0,687	-0,215
	K9	0,420	0,357	0,153	-0,543	-0,006	-0,539	-0,713	0,474	1,000	0,684	0,756	0,360	-0,037	-0,018	0,225	-0,709
	K10	0,688	0,718	0,726	-0,550	-0,220	-0,522	-0,525	-0,255	0,684	1,000	0,973	-0,154	0,631	0,532	0,861	-0,754
	K11	0,614	0,737	0,663	-0,667	-0,240	-0,667	-0,662	-0,159	0,756	0,973	1,000	-0,015	0,463	0,572	0,769	-0,780
	K12	-0,636	-0,361	-0,710	-0,469	-0,520	-0,492	-0,141	0,688	0,360	-0,154	-0,015	1,000	-0,656	-0,220	-0,458	-0,014
	F13	0,674	0,384	0,726	0,124	-0,062	0,172	0,221	-0,706	-0,037	0,631	0,463	-0,656	1,000	0,410	0,875	-0,260
	F14	0,183	0,781	0,711	-0,587	-0,468	-0,607	-0,345	-0,725	-0,018	0,532	0,572	-0,220	0,410	1,000	0,715	-0,206
	F15	0,624	0,726	0,865	-0,350	-0,301	-0,303	-0,185	-0,687	0,225	0,861	0,769	-0,458	0,875	0,715	1,000	-0,462
	F16	-0,519	-0,423	-0,424	0,521	0,001	0,540	0,690	-0,215	-0,709	-0,754	-0,780	-0,014	-0,260	-0,206	-0,462	1,000

Bir sonraki adımda (4) numaralı eşitlikten yararlanılarak gösterge oranlarına ilişkin açıklanan toplam bilgi () değerleri hesaplanmıştır. Bu değer Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5. Gösterge Oranlarının Açıkladığı Bilgi Miktarları

Yıl	Kriterler															
	L1	L2	L3	M4	M5	M6	M7	K8	K9	K10	K11	K12	F13	F14	F15	F16
2018	6,367	5,794	5,767	8,974	6,222	6,773	9,511	7,851	6,740	6,578	6,233	8,171	6,411	7,099	6,742	8,894
2019	6,319	5,577	5,081	9,860	6,696	9,693	10,339	7,436	7,660	6,656	6,524	8,502	6,528	6,999	7,070	9,294
2020	3,924	4,237	5,080	6,403	6,272	6,301	6,720	8,489	5,503	6,063	6,434	7,874	6,145	7,391	7,151	8,163
2021	5,458	7,917	7,208	9,235	6,206	9,121	9,105	9,119	7,200	7,446	7,948	8,937	5,861	7,915	7,151	9,514

Tablo 5'ten de anlaşılacağı üzere araştırmada kullanılan gösterge oranlarının açıkladığı bilgi miktarları arasında dramatik farklılıklar oluşmamıştır. Bu durum araştırma kapsamında kullanılan gösterge oranlarının birbiriyle uyumlu olduğuna işaret etmektedir. Bununla birlikte açıklanan bilgi miktarları arasındaki farklar, gösterge oranlarının finansal performans üzerinde farklı etki oranlarına sahip olduklarını göstermektedir. Bu bağlamda (5) numaralı eşitlikten yararlanılarak hesaplanan ağırlıklar Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6. Göstergelere İlişkin Ağırlıklar

Yıl	Kriterler															
	L1	L2	L3	M4	M5	M6	M7	K8	K9	K10	K11	K12	F13	F14	F15	F16
2018	0,053	0,048	0,048	0,075	0,052	0,056	0,079	0,065	0,056	0,055	0,052	0,068	0,053	0,059	0,056	0,074
2019	0,053	0,046	0,042	0,082	0,056	0,081	0,086	0,062	0,064	0,055	0,054	0,071	0,054	0,058	0,059	0,077
2020	0,038	0,041	0,050	0,063	0,061	0,062	0,066	0,083	0,054	0,059	0,063	0,077	0,060	0,072	0,070	0,080
2021	0,044	0,063	0,058	0,074	0,050	0,073	0,073	0,073	0,057	0,059	0,063	0,071	0,047	0,063	0,057	0,076

Tablo 6'dan anlaşılacağı üzere gösterge oranlarının ağırlıkları her yıl farklılaşmıştır. Bu durum otomotiv sanayi dinamiklerinde son yıllarda yaşanan hareketliliğin bir sonucu niteliğindedir. Yapılan analizlerde işletmeler yıl bazlı görece değerlendirildiği için bu durum araştırmanın niteliğine katkı sağlayacak bir sonuç olarak görülmektedir.

Gösterge oranlarına ilişkin ağırlıklar belirlendikten sonra araştırmaya konu olan işletmelerin MOOSRA yöntemiyle finansal performansları hesaplanmıştır. Bu bağlamda öncelikle Tablo 3'te yer alan veriler karar matrisi kabul edilmiş ve (7) numaralı eşitlik yardımıyla Tablo 7'de yer alan normalizasyon matrisleri oluşturulmuştur.

Tablo 7. Normalizasyon Matrisleri

Yıl	Şirket	Kriterler															
		L1	L2	L3	M4	M5	M6	M7	K8	K9	K10	K11	K12	F13	F14	F15	F16
2018	ASUZU	0,270	0,214	0,179	0,343	0,459	0,244	0,108	0,300	-0,400	-0,251	-0,163	0,261	0,248	0,092	0,218	0,225
	FROTO	0,269	0,324	0,329	0,367	0,437	0,281	0,202	0,201	0,298	0,635	0,526	0,294	0,615	0,736	0,740	0,530
	KARSN	0,219	0,290	0,114	0,448	0,420	0,598	0,431	0,375	-0,096	-0,053	-0,081	0,463	0,185	0,310	0,193	0,390
	OTKAR	0,546	0,542	0,340	0,433	0,301	0,491	0,584	0,683	0,577	0,362	0,579	0,465	0,152	0,073	0,218	0,456
	TMSN	0,372	0,346	0,032	0,227	0,336	0,147	0,020	0,262	-0,315	-0,164	-0,064	-0,015	0,169	0,095	0,181	0,284
	TOASO	0,306	0,417	0,554	0,372	0,374	0,291	0,317	0,261	0,422	0,471	0,433	0,470	0,579	0,565	0,387	0,315
	TTRAK	0,526	0,421	0,650	0,411	0,279	0,394	0,566	0,355	0,362	0,388	0,404	0,440	0,372	0,144	0,372	0,359
2019	ASUZU	0,277	0,266	0,171	0,358	0,444	0,313	0,160	0,344	0,077	0,059	0,043	0,319	0,251	0,111	0,247	0,215
	FROTO	0,323	0,365	0,383	0,399	0,433	0,394	0,298	0,193	0,251	0,572	0,498	0,275	0,623	0,671	0,730	0,567
	KARSN	0,260	0,324	0,037	0,419	0,453	0,446	0,314	0,349	0,053	0,032	0,041	0,465	0,142	0,323	0,194	0,410
	OTKAR	0,515	0,428	0,222	0,425	0,318	0,470	0,591	0,714	0,727	0,610	0,744	0,572	0,153	0,073	0,269	0,397
	TMSN	0,390	0,396	0,227	0,224	0,246	0,187	0,161	0,275	-0,471	-0,154	-0,066	-0,026	0,113	0,070	0,105	0,215
	TOASO	0,313	0,384	0,476	0,369	0,393	0,331	0,290	0,250	0,394	0,496	0,401	0,423	0,513	0,636	0,404	0,317
	TTRAK	0,486	0,451	0,704	0,412	0,308	0,427	0,572	0,272	0,148	0,161	0,172	0,315	0,479	0,134	0,349	0,401
2020	ASUZU	0,293	0,251	0,199	0,382	0,428	0,358	0,276	0,304	0,039	0,022	0,018	0,239	0,183	0,104	0,199	0,164
	FROTO	0,371	0,413	0,500	0,387	0,410	0,369	0,326	0,188	0,302	0,570	0,542	0,239	0,611	0,690	0,680	0,552
	KARSN	0,367	0,421	0,060	0,398	0,325	0,396	0,536	0,456	0,046	0,022	0,023	0,548	0,103	0,258	0,168	0,333
	OTKAR	0,393	0,295	0,187	0,418	0,393	0,459	0,456	0,616	0,757	0,488	0,569	0,517	0,156	0,056	0,233	0,444
	TMSN	0,406	0,394	0,262	0,235	0,253	0,188	0,192	0,378	0,251	0,122	0,057	0,304	0,231	0,135	0,175	0,377
	TOASO	0,310	0,354	0,300	0,419	0,447	0,465	0,349	0,205	0,270	0,306	0,307	0,287	0,376	0,613	0,409	0,282
	TTRAK	0,476	0,470	0,717	0,374	0,353	0,340	0,404	0,315	0,443	0,572	0,533	0,379	0,603	0,224	0,466	0,371
2021	ASUZU	0,381	0,412	0,398	0,337	0,324	0,282	0,353	0,323	0,244	0,170	0,129	0,306	0,272	0,216	0,262	0,230
	FROTO	0,448	0,523	0,665	0,418	0,362	0,459	0,544	0,240	0,383	0,584	0,613	0,299	0,495	0,683	0,573	0,524
	KARSN	0,256	0,298	0,142	0,402	0,426	0,411	0,318	0,425	0,148	0,068	0,069	0,433	0,125	0,273	0,174	0,324
	OTKAR	0,394	0,351	0,220	0,411	0,355	0,436	0,538	0,584	0,715	0,450	0,498	0,455	0,154	0,089	0,236	0,516
	TMSN	0,386	0,217	0,190	0,276	0,311	0,219	0,170	0,383	0,139	0,065	0,033	0,343	0,323	0,086	0,175	0,272
	TOASO	0,334	0,396	0,299	0,414	0,437	0,445	0,332	0,301	0,342	0,340	0,385	0,439	0,281	0,542	0,374	0,247
	TTRAK	0,416	0,375	0,453	0,364	0,411	0,324	0,223	0,281	0,352	0,550	0,453	0,335	0,677	0,321	0,589	0,409

Normalizasyon işleminden sonra (8) numaralı eşitlikten yararlanılarak karar matrisleri ağırlıklandırılmıştır. Bu işlem sırasında CRITIC yöntemiyle hesaplanan ve Tablo 6'da yer alan gösterge ağırlıkları kullanılmıştır. Elde edilen ağırlıklı karar matrisleri, Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 8. Ağırlıklandırılmış Karar Matrisi

Yıl	Şirket	Kriterler															
		L1	L2	L3	M4	M5	M6	M7	K8	K9	K10	K11	K12	F13	F14	F15	F16
2018	ASUZU	0,014	0,010	0,009	0,026	0,024	0,014	0,009	0,020	-0,022	-0,014	-0,008	0,018	0,013	0,005	0,012	0,017
	FROTO	0,014	0,016	0,016	0,027	0,023	0,016	0,016	0,013	0,017	0,035	0,027	0,020	0,033	0,043	0,041	0,039
	KARSN	0,012	0,014	0,005	0,033	0,022	0,034	0,034	0,025	-0,005	-0,003	-0,004	0,031	0,010	0,018	0,011	0,029
	OTKAR	0,029	0,026	0,016	0,032	0,016	0,028	0,046	0,045	0,032	0,020	0,030	0,032	0,008	0,004	0,012	0,034
	TMSN	0,020	0,017	0,002	0,017	0,017	0,008	0,002	0,017	-0,018	-0,009	-0,003	-0,001	0,009	0,006	0,010	0,021
	TOASO	0,016	0,020	0,027	0,028	0,019	0,016	0,025	0,017	0,024	0,026	0,022	0,032	0,031	0,033	0,022	0,023
	TTRAK	0,028	0,020	0,031	0,031	0,014	0,022	0,045	0,023	0,020	0,021	0,021	0,030	0,020	0,008	0,021	0,027
2019	ASUZU	0,015	0,012	0,007	0,029	0,025	0,025	0,014	0,021	0,005	0,003	0,002	0,023	0,014	0,006	0,015	0,017
	FROTO	0,017	0,017	0,016	0,033	0,024	0,032	0,026	0,012	0,016	0,032	0,027	0,019	0,034	0,039	0,043	0,044
	KARSN	0,014	0,015	0,002	0,034	0,025	0,036	0,027	0,022	0,003	0,002	0,002	0,033	0,008	0,019	0,011	0,032
	OTKAR	0,027	0,020	0,009	0,035	0,018	0,038	0,051	0,044	0,046	0,034	0,040	0,040	0,008	0,004	0,016	0,031
	TMSN	0,021	0,018	0,010	0,018	0,014	0,015	0,014	0,017	-0,030	-0,009	-0,004	-0,002	0,006	0,004	0,006	0,017
	TOASO	0,016	0,018	0,020	0,030	0,022	0,027	0,025	0,015	0,025	0,027	0,022	0,030	0,028	0,037	0,024	0,025
	TTRAK	0,026	0,021	0,030	0,034	0,017	0,034	0,049	0,017	0,009	0,009	0,009	0,022	0,026	0,008	0,021	0,031
2020	ASUZU	0,011	0,010	0,010	0,024	0,026	0,022	0,018	0,025	0,002	0,001	0,001	0,018	0,011	0,008	0,014	0,013
	FROTO	0,014	0,017	0,025	0,024	0,025	0,023	0,021	0,016	0,016	0,034	0,034	0,018	0,037	0,050	0,048	0,044
	KARSN	0,014	0,017	0,003	0,025	0,020	0,024	0,035	0,038	0,002	0,001	0,001	0,042	0,006	0,019	0,012	0,027
	OTKAR	0,015	0,012	0,009	0,026	0,024	0,028	0,030	0,051	0,041	0,029	0,036	0,040	0,009	0,004	0,016	0,036
	TMSN	0,016	0,016	0,013	0,015	0,016	0,012	0,013	0,031	0,014	0,007	0,004	0,023	0,014	0,010	0,012	0,030
	TOASO	0,012	0,015	0,015	0,026	0,027	0,029	0,023	0,017	0,015	0,018	0,019	0,022	0,023	0,044	0,029	0,023
	TTRAK	0,018	0,020	0,036	0,023	0,022	0,021	0,027	0,026	0,024	0,034	0,034	0,029	0,036	0,016	0,033	0,030
2021	ASUZU	0,017	0,026	0,023	0,025	0,016	0,021	0,026	0,024	0,014	0,010	0,008	0,022	0,013	0,014	0,015	0,017
	FROTO	0,020	0,033	0,038	0,031	0,018	0,033	0,040	0,017	0,022	0,035	0,039	0,021	0,023	0,043	0,033	0,040
	KARSN	0,011	0,019	0,008	0,030	0,021	0,030	0,023	0,031	0,008	0,004	0,004	0,031	0,006	0,017	0,010	0,025
	OTKAR	0,017	0,022	0,013	0,030	0,018	0,032	0,039	0,042	0,041	0,027	0,032	0,032	0,007	0,006	0,013	0,039
	TMSN	0,017	0,014	0,011	0,020	0,015	0,016	0,012	0,028	0,008	0,004	0,002	0,024	0,015	0,005	0,010	0,021
	TOASO	0,015	0,025	0,017	0,031	0,022	0,032	0,024	0,022	0,020	0,020	0,024	0,031	0,013	0,034	0,021	0,019
	TTRAK	0,018	0,024	0,026	0,027	0,020	0,024	0,016	0,020	0,020	0,033	0,029	0,024	0,032	0,020	0,034	0,031

Ağırlıklandırılmış karar matrisi, araştırmaya konu olan işletmelerin yıllar itibariyle gösterge oranlarına ilişkin performanslarının bir yansıması niteliğindedir. Bu bağlamda MOOSRA yönteminin son adımı olarak (9) numaralı eşitlik yardımıyla işletmelerin maksimum olması amaçlanan gösterge oranlarına ilişkin toplam skorlar, minimum olması istenen gösterge oranlarına ilişkin toplam skora bölünerek her yıla ilişkin performans skorları hesaplanmıştır. Elde edilen performans skorları ve işletmelerin yıl bazlı görece sıralamaları Tablo 9’da yer almaktadır.

Tablo 9. Performans Skorları ve Sıralamalar

Şirket	2018		2019		2020		2021	
	Yi	Sıra	Yi	Sıra	Yi	Sıra	Yi	Sıra
ASUZU	0,642	7	1,121	5	1,083	7	1,766	4
FROTO	2,274	2	1,722	2	2,240	2	2,009	2
KARSN	0,747	6	0,844	6	1,192	6	1,167	7
OTKAR	1,637	4	1,685	3	1,824	4	1,601	6
TMSN	0,748	5	0,488	7	1,892	3	1,632	5
TOASO	2,410	1	2,047	1	1,784	5	1,906	3
TTRAK	1,761	3	1,192	4	2,496	1	2,368	1

Tablo 9'dan da anlaşılacağı üzere araştırmaya konu olan işletmeler, Covid-19 pandemisi sürecinde görece farklı performanslar elde etmişlerdir. Özellikle Tümosan Motor ve Traktör Sanayi A.Ş. ile Türk Traktör ve Ziraat Makineleri A.Ş. işletmeleri pandemi süreci öncesinde görece arka sıralarda yer alırken pandemi sürecinde hızla yukarılara tırmanmışlardır. Bununla birlikte Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş. ile Otokar Otomotiv ve Savunma Sanayi A.Ş. işletmeleri ise pandemi sürecinde finansal performanslarını görece düşürerek sıralamada gerilemişlerdir. Ford Otomotiv Sanayi A.Ş. ve Karsan Otomotiv Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin sıralamalarında ise önemli bir değişim gözlemlenmemektedir. Anadolu Isuzu Otomotiv Sanayi ve Ticaret A.Ş. firması hakkında ise analize tabi yıllar itibariyle finansal performans sıralamalarındaki dalgalanmalar nedeniyle kesin bir yargıya varılamamaktadır. Bu durum şüphesiz araştırmaya konu olan işletmelerin mali yapıları ve pandemi sürecinde benimsedikleri stratejilerin bir sonucu niteliğindedir.

5. SONUÇ

Dünya çapında Covid-19 pandemisi ile yapılan birçok çalışmada, pandemi sürecinden olumsuz yönde en çok etkilenen sektörler arasında otomotiv sektörünün de yer aldığı görülmektedir. Otomotiv sektörünün tam dönüşüm noktasında olduğu bir anda pandeminin ortaya çıkması ile tedarik zincirlerinin durması ve ardından çip krizinin patlak vermesi, sektöre büyük oranda darbe vurmuştur. Ancak, otomotiv firmaları açısından bu krizlerin etkisi kısa sürmüştür denilebilir. Pandemiye fırsata çevirebilen bazı otomotiv sektörü firmaları, bu dönemde en iyi finansal yapıya ve kârlılığın ulaşılmıştır.

Bu çalışmada, Türkiye ekonomisine önemli katkıları bulunan otomotiv sektöründeki şirketlerin finansal performanslarının Covid-19 pandemisinden nasıl etkilendiği ÇKKV yöntemlerinden CRITIC ve MO-OSRA yöntemleri ile değerlendirilmiş ve pandeminin sektör üzerindeki etkileri incelenmiştir. Türkiye'de birçok otomotiv şirketi bulunmasına rağmen finansal tablo ve raporlarına kolayca ulaşılamadığından dolayı çalışmada, sadece BİST'te işlem gören şirketler üzerinde uygulama gerçekleştirilmiştir. Bu şirketler, Türkiye'de yer alan en büyük otomotiv şirketleri olduğu için çalışma sonuçlarının sektörü temsil etme gücü oldukça yüksektir.

Uygulamada, öncelikle şirketlerin 2018, 2019, 2020 ve 2021 finansal verileri ile oran analizleri hesaplanmış ve veri seti oluşturulmuştur. Daha sonra veri setinde yer alan finansal göstergeler doğrultusunda belirlenen kriterlerin etki ağırlıklarının tespiti için CRITIC yöntemi ve finansal performans başarı sıralamaları için MOOSRA yöntemi uygulanmıştır. Elde edilen performans sonuçlarına göre bir sıralama yapılmıştır.

Finansal performans değerlemesi için seçilen toplam on altı adet finansal oranlara göre 2018-2021 yılları kapsamında performans skorları belirlenmiştir. Pandemi öncesinde yedi şirketin ortalama karlılığı %21,85 iken, 2021 yılında bu oran %51'e 2022 yılında ise %54'e ulaşmaktadır. Analiz sonucuna göre pandemi öncesinde TMSN ve TTRAK şirketleri finansal performans açısından diğer şirketlere kıyasla daha geride bulunmalarına rağmen pandemi ve pandemi sonrası dönemde üst sıralara tırmanmışlardır. Bu durumun en önemli nedeninin birisi de bu şirketlerin sadece otomotiv üreticisi olmayıp bazı yan faaliyetlerde de bulunmasının etkili olduğu düşünülmektedir. Öte yandan TOASO ve OTKAR şirketlerinin finansal performanslarının ise pandemi sürecinden en çok etkilendiğini de söylemek mümkündür. Şirketlerin finansal performanslarının karşılaştırılmasında bazılarının likidite ve mali yapı oranlarının, bazılarının ise kârlılık ve faaliyet etkinlik oranlarının kıyasla iyi olduğu ve böylece, diğer şirketlere göre daha iyi veya daha kötü performans gösterdikleri görülmektedir. Ayrıca analize tabi tutulan şirketlerin ölçekleri de önem arz etmektedir. Büyük ölçekli bir şirketin özkaynakları veya toplam aktif büyüklüğü küçük şirkete göre daha fazla olacağından dolayı oran analizinde değerlerin küçük çıkmasına sebep olabilmektedir.

Bu çalışmada Covid-19 pandemisinin BİST'te yer alan en büyük yedi otomotiv sanayi şirketinin finansal performanslarına olan etkisi ÇKKV yöntemleri ile değerlendirilmiştir. Çalışma bu yönüyle literatürdeki finansal performans odaklı diğer çalışmalardan önemli ölçüde ayrılmaktadır. Ayrıca çalışmada CRITIC ve MOOSRA yöntemleri bütünlük olarak kullanılarak literatür zenginleştirilmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte Covid-19 pandemisinin etkileri henüz tam anlamıyla son bulmamıştır. Bu nedenle ileride yapılacak çalışmalarda, finansal performansların daha uzun bir dönemi kapsayacak şekilde ele alınması, döviz kurundaki değişimlerin ve makroekonomik göstergelerin de göz önünde bulundurulması önerilmektedir. Böylece şirketlerin finansal performansları daha detaylı bir şekilde ele alınarak pandeminin etkileri daha şeffaf bir şekilde tespit edilebilecektir. Ayrıca finansal performans üzerine yapılacak çalışmalarda farklı finansal göstergeler ve oranların farklı ÇKKV yöntemleriyle ele alınması ve uygulamaların farklı sektörlerde gerçekleştirilmesi halinde literatürün daha da zenginleştirilebileceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, İ., Aydın, S. & Eleren, A. (2016). Gri ilişkisel analiz ile tedarik zinciri performansının değerlendirilmesi: Otomotiv sektöründe bir uygulama. *Uluslararası Katılımlı 16. Üretim Araştırmaları Sempozyumu*, 33-37. İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi – İşletme Fakültesi.
- Akçakanat, Ö., Aksoy, E. & Teker, T. (2018). CRITIC ve MDL temelli EDAS yöntemi ile tr-61 bölgesi bankalarının performans değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(32), 1-24.
- Akgüç, Ö. (2010). *Finansal yönetim*. Avcıol Basım Yayım
- Aktaş, İ. (2016). *BİST’te hisse senetleri işlem gören otomotiv sektöründeki firmaların TOPSİS yöntemine göre performans değerlemesi ve analizi*. Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arumugam, D., M., Kumar, A.M. & Preetha, R. (2016). Factors determining profitability in indian automobile industry. *Indian Journal of Commerce & Management Studies*, 7(2), 64-69.
- Aydın, N., Başar, M. & Coşkun, M. (2007). *Finansal yönetim*. Genç Matbaası.
- Bakırcı, F. (2006). Sektörel bazda bir etkinlik ölçümü: VZA ile bir analiz. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(2), 199–217.
- Bulgurcu, B. (2013). Financial performance ranking of the automotive industry firms in Turkey: Evidence from an entropy-weighted technique. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 3(4), 844-851.
- Çakır, S. & Perçin, S. (2013). Çok kriterli karar verme teknikleriyle lojistik firmalarında performans ölçümü. *Ege Akademik Bakış*, 13(4), 449-459.
- Demir, G., Özyalçın, A.T. & Bircan, H. (2021). Çok kriterli karar verme yöntemleri ve çkkv yazılımı ile problem çözümü. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Diakoulaki, D., Mavrotas, G. & Papayannakis, L. (1995). Determining objective weights in multiple criteria problems: The critic method. *Computers & Operations Research*, 22(7), 763-770.
- Esmer, Y. & Dayı, F. (2019). Stratejik performans yönetiminde finansal performans değerlendirilmesi: BİST otomotiv sektöründe bir uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 22(2), 628-645. DOI: 10.29249/selcuksbmyd.479233.
- Feizi, F., Karbalaeei-Ramezani, A.A. & Farhadi, S. (2021). FUCOM-MOORA and FUCOM-MOOSRA: New MCDM-based knowledge-driven procedures for mineral potential mapping in greenfields. *SN Applied Sciences*, 3(3), 1-19.
- Ghadikolaeei, A.S. & Esbouei, S.K. (2014). Integrating fuzzy AHP and fuzzy ARAS for evaluating financial performance. *Boletim da Sociedade Paranaense de Matematica*, 32(2), 163-174.
- Ignatius, J., Behzadian, M., Malekan, H.S. & Lalitha, D. (2012). Financial performance of Iran’s automotive sector based on PROMETHEE II. *IEEE International Conference on Management of Innovation & Technology (ICMIT)*, 35-38. doi: 10.1109/ICMIT.2012.6225775.
- Jagadish, J. & Ray, A. (2014). Green cutting fluid selection using MOOSRA method. *International Journal of Research in Engineering and Technology*, 3(3), 559-563.
- Jothi, K. & Kalaivani, P. (2015). A study on financial performance of honda and toyota automobile company A comparative analysis. *Journal of Progressive Research in Social Sciences*, 2(1), 33-35.
- Kayalı, C.A. & Aktaş, İ. (2018). BİST’te hisse senetleri işlem gören otomotiv sektöründeki firmaların TOPSİS yöntemine göre performans değerlendirilmesi ve analizi. *Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), 43-59.

- Mathur, S. & Agarwal, K. (2016). Financial analysis of automobile industries (a comparative study of tata motors and maruti suzuki). *International Journal of Applied Research*, 2(9), 533-539.
- Okka, O. (2012). *Analitik finansal yönetim*. Nobel Yayın Dağıtım.
- Okka, O. (2015). *Finansal yönetim teori ve çözümlü problemler*. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Ömürbek, N., Karaatlı, M. & Balcı, H.F. (2016). Entropi temelli MAUT ve SAW yöntemleri ile otomotiv firmalarının performans değerlemesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 31(1), 227-255.
- Özşahin, M. & Yüregir, O.H. (2012). Otomotiv sektörünün kendini örgütleyen haritalar ile finansal analizi. *Ç.Ü Fen ve Mühendislik Bilimleri Dergisi*, 28(2), 155-164.
- Peker, İ. & Baki, B. (2011). Gri ilişkisel analiz yöntemiyle Türk sigortacılık sektöründe performans ölçümü. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4(7), 1-18.
- Tatlı, H. & Bayrak, R. (2016). Borsa istanbul'da kayıtlı otomotiv sektöründe faaliyet gösteren firmaların etkinliklerinin statik ve dinamik veri zarflama analizi yöntemiyle değerlendirilmesi. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 119-145.
- Wang, D. & Zhao, J. (2016). Design optimization of mechanical properties of ceramic tool material during turning of ultra-high-strength steel 300m with AHP and CRITIC method. *The International Journal of Advanced Manufacturing Technology*, 84(9), 2381-2390.
- Yanık, L. & Eren, T. (2017). Borsa istanbul'da işlem gören otomotiv imalat sektörü firmalarının finansal performanslarının AHP, TOPSIS, ELECTRE ve VIKOR yöntemleri ile analizi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(13), 165-188.
- Yurdakul, M. & İç, Y.T. (2003). Türk otomotiv firmalarının performans ölçümü ve analizine yönelik TOPSIS yöntemini kullanan bir örnek çalışma. *Gazi Üniversitesi Mühendislik ve Mimarlık Fakültesi Dergisi*, 18(1), 1-18.

MUHASEBE EĞİTİMİ VE ARAŞTIRMASINDA ÇOK DİSİPLİNLİ YAKLAŞIM: DİJİTALLEŞME VE MODERN YÖNTEMLER

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 15.06 2022

Makale Kabul Tarihi : 25.07.2022

Makale Türü : İnceleme Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1131174

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim MERT*

Bibliyografik Bilgiler

Mert, İ. (2023). "Muhasebe Eğitimi ve Araştırmasında Çok Disiplinli Yaklaşım: Dijitalleşme ve Modern Yöntemler" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 249-262)

<https://doi.org/10.55322/mbakis.1131174>

ÖZ

Bu makale, muhasebe eğitimine modern teknolojilerin uyarlanması ve kullanılması durumunu incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışma, mesleki uygulamalardan gelen talebe cevap verebilmek için muhasebe eğitim müfredatında hangi materyallerin dahil edilmesi gerektiğini gözlemlemeye çalışmaktadır.

Araştırmanın yöntemi olarak, bu makalede geleceğin muhasebecilerini modern dünyaya hazırlamak için muhasebe müfredatının değiştirilmesine yönelik ihtiyaçlarla ilgili araştırma soruları cevaplanmaya çalışılmaktadır. Araştırma sorularına cevap bulmak için bir literatür tarama protokolü hazırlanmış ve literatür taraması uygulaması bu protokol çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada odaklanılan araştırma soruları aşağıda verilmiştir:

Soru 1: Muhasebe eğitiminin planlanmasında dijital gelişmelerden yararlanmanın bir yolu var mı?

Soru 2: Muhasebede mevcut eğitim ve öğretim dijital çağa geçme olasılığını karşılıyor mu?

Soru 3: Dijital çağda muhasebe mezunlarının sahip olması gereken yetkinlikler ve beceriler nelerdir?

Makalenin bulguları, yeni geliştirilen teknolojilerin üniversitelerdeki eğitimin muhasebe müfredatına kısmen uyarlandığını ortaya koymaktadır. Muhasebe müfredatlarında yeni teknolojilerle desteklenecek önemli eğitim kurumları bulunmaktadır.

* İstanbul Aydın Üniversitesi, ibrahimm@aydin.edu.tr, ibrahimm1508@yahoo.com, 0531-684-69-38, ORCID no.: 0000-0003-3745-8405

Çalışma, belirli bölgelerdeki muhasebe müfredatının öğrencilere veri modelleme, etiketleme hakkında bilgi vermediği ve XBRL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili-Extensible Business Reporting Language) gibi araçların muhasebe öğrencilerine tanıtılmadığı sonucuna varmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebede dijitalleşme, muhasebede bilgi teknolojisi, muhasebe eğitimi müfredatı

Jel Kodları: M40, M41, M42

MULTIDISCIPLINARY APPROACH IN ACCOUNTING EDUCATION AND RESEARCH: DIGITALIZATION AND MODERN METHODS

ABSTRACT

This article aims to examine the adaptation and use of modern technologies in accounting education. The study attempts to observe what materials should be included in the accounting education curriculum in order to respond to the demand from professional practice.

As a research method, this article attempts to answer research questions about the need to change the accounting curriculum to prepare future accountants for the modern world. In order to find answers to the research questions, a literature review protocol was prepared and the literature review application was carried out within the framework of this protocol. The research questions focused in this study are given below:

Question 1: Is there a way to take advantage of digital developments in planning accounting education?

Question 2: Does the current education and training in accounting meet the possibility of transitioning to the digital age?

Question 3: What are the competencies and exhibits that accounting graduates should have in the digital age?

The findings of the article reveal that newly developed technologies are partially adapted to the accounting curriculum of education in universities. There are important educational institutions to be supported with new technologies in accounting curricula.

The study concluded that the accounting curriculum in certain regions did not teach students about data modeling, labeling, and tools such as XBRL (Extensible Business Reporting Language) were not introduced to accounting students.

Keywords: Digitalization in accounting, information technology in accounting, accounting education curriculum.

Jel Codes: M40, M41, M42

1. GİRİŞ

Modern endüstrinin ve dijital ekonominin ihtiyaçlarını karşılamak için modern beceriler gereklidir. Yeni teknolojiler, dijitalleşme ve işyeri otomasyonu insanların iş yapma, çalışma ve yaşama şeklini değiştirmektedir (Goulart vd., 2021). Dijital dünyada süreçlerin hızı oldukça yüksektir ve eğitim, öğretim, ürün geliştirme ve diğer tüm süreçlerde entegre ve çok disiplinli bir yaklaşım gerekmektedir. İş dünyasının küreselleşmesi, güçlü düzenlemeler ve sayısız teknolojik çözüm ve yenilikler muhasebe mesleğini atlamamaktadır (Gulin vd., 2019). Olağanüstü analitik kapasiteye sahip yeni teknolojiler, hacimli verilerin geçmişte hayal bile edilemeyen şekillerde ve zamanlarda toplanabileceği, işlenebileceği ve sunulabileceği bir durum yarattı (Santouridis, 2015). Bilgisayar ve üretim alanındaki ilerlemeler ve gelişmiş robotik, yapay zeka, büyük veri, akıllı sözleşmeler ve nesnelerin interneti gibi modern teknolojiler, toplumların etkileşiminin, devam eden üretimin ve yeni ürünlerin yaratılmasının doğasını değiştiriyor (OECD, 2019). Yeni ürün geliştirme döngüsünün iş akışı değiştirildi. Modern dijital dünyada büyüme ve gelişme için gereken beceri seti farklıdır. Eğitim sistemi, müfredatın, eğitimin ve eğitim faaliyetlerinin gençlere dijital bilgi sağlamasını ve istisnai dijital beceriler kazanmalarına yardımcı olmasını sağlamalıdır. İnsan makine etkileşiminin doğası dijital dünyada tamamen değişti. İnsanları birbirine bağlamada ve bilgi alışverişini kolaylaştırmada oldukça etkili olan Web 2.0 hizmetleri, yüksek eğitimde çapraz yeterliliklerin kazanılmasını geliştirmek için yeni fırsatlar sunmaktadır (Frias & Montaño, 2013).

Halihazırda ürün geliştirme döngüsünde olduğu gibi, çok disiplinli ekipler birlikte çalışmakta ve bir ürünü üretmek için farklı disiplinlere ait becerileri kullanmaktadır. Eğitimde disiplinlerarası (multi-disciplinary) yaklaşım, farklı disiplinlerin bakış açısıyla bilgi verilmesine yardımcı olacak ve diğer disiplinlerin, ana disipline uygulanabilir yaklaşımları, faydaları ve yöntemleri gösterilecektir. UNESCO Uluslararası Eğitim Birliği'ne göre, çok disiplinli müfredat, aynı çalışma konusunun birden fazla disiplinin perspektifinden çalışıldığı müfredattır (UNESCO). Bu şekilde temel konuların farklı alanlarda uygulanması ve bir disiplinin toplumdaki rolü gösterilebilir. Örneğin, Muhasebe eğitimine çok disiplinli yaklaşım, maliyetleme, bütçeleme, üretim perspektifinden denetim, ekonomik kalkınma, kamu işleri, ekonomi ve toplum üzerindeki etkisi gibi temel muhasebe konuları hakkında bilgi vermeye ve göstermeye dayanacaktır. Sürdürülebilir kalkınmanın amaç ve hedefleri doğrultusunda kaliteli eğitim toplumdaki tüm bireyler tarafından erişilebilir olmalıdır. Modern dijital dünyada görevler, işlevler ve süreçler büyük ölçüde dijitalleştirildi ve otomatikleştirildi. Tsiligiris ve Bowyer'in (2021) de belirttiği gibi, meslek kuruluşları, vasıflı ve nitelikli yeteneklerin işe alınması muhasebe uygulamaları için önemli bir ticari ihtiyaçtır. Fakat, muhasebecinin özellikle yönetim muhasebecisinin rolü dijital dünyada daha çeşitli hale gelmiştir. İşverenlerin ihtiyaç duyduğu ek becerilerin geliştirilmesi için eğitimcilerin başka alternatifler sunması önerilmektedir (Stumke, 2017). Dijitalleşme ve bilgisayar teknolojileri, muhasebecilerin işlevleri yerine getirmelerine yardımcı oluyor ve söz konusu bilgisayar yoğun teknikler, muhasebe işlevlerini daha verimli, doğru ve güvenilir hale getirmektedir. Holtkemper'in de belirttiği gibi, büyük veri, yönetim muhasebecilerinin büyük miktarda veriyi incelemesine, eğilimleri belirlemesine, varyasyonları incelemesine yardımcı oluyor ve bu çalışma onların karar verme süreçlerini daha etkin bir şekilde desteklemelerini sağlıyor (Holtkemper, 2020). Yapay zeka, büyük veri analitiği, makine öğrenimi, iş zekası ve akıllı sözleşmeler gibi becerilerin muhasebe müfredatının bir parçası olması gerekir.

Bu dersler, muhasebenin temel mevcudiyet alanı göz önünde bulundurularak öğretilmeli, muhasebe veri setleri bu alanlarla ilişkili çoklu fonksiyonları göstermek için kullanılmalıdır.

COVID 19 küresel salgınından (pandemi) sonra tüm dünyada eğitim uygulamaları etkilendi, değişti, tamamen yeni olan uygulamalar günlük hayatın olağan süreçleri haline geldi. Dünyanın dört bir yanındaki üniversiteler, durum düzeline kadar belirli bir süre için çevrimiçi öğrenmeye ve eğitime geçme kararı aldılar (Sarea vd., 2021). Öğrenim Yönetim Sistemlerinin eğitim alanında kullanımı ve Microsoft Teams gibi diğer araçların üniversite düzeyinde kullanımı artırıldı. Birçok öğrenci tezlerini ve araştırma çalışmalarını bu tür platformları kullanarak sundu. Ödevler çevrimiçi olarak teslim edildi, kısa sınavlar (quiz) ve sınavlar sanal olarak yapıldı. Daha iyi anlaşılması amacıyla, muhasebe eğitiminin dijitalleştirilmesinin aşağıda belirtilen iki önemli konu anlamına geldiğini belirtmek gerekir:

- Eğitim sistemi için tasarlanmış ve mevcut olan tüm dijital ve sanal araçlar öğrenme süreçleri için kullanılmalıdır. Bu araçlar Öğrenim Yönetim Sistemi, Kampüs Yönetim Sistemi ve gelişmiş öğrenimi sağlamak için tasarlanmış diğer platformları kapsamaktadır.
- Muhasebe müfredatına yapay zeka, makine öğrenimi, büyük veri analitiği, akıllı sözleşmeler ve dijital pazarlama gibi modern bilgisayar tabanlı araç ve teknikler dahil edilmelidir. Bu teknolojilerin odak noktası muhasebe olmalıdır. Öğrenciler, modern muhasebe yazılımları, istatistiksel analiz araçları ve iş zekası araçları konusunda uygulamalı deneyime sahip olmalıdırlar. Bu araç ve teknolojileri kullanan tez ve bitirme projeleri ciddi biçimde teşvik edilmelidirler.

Bu araştırmada ele alınan araştırma soruları aşağıda verilmiştir:

Soru 1: Geleneksel muhasebe eğitimi müfredatının öğrencileri dijital çağın ihtiyaçlarına göre hazırlamak için değişikliğe ihtiyacı var mı?

Soru 2: Mevcut muhasebe eğitim müfredatı dijital çağa hazır olma gerekliliklerini karşılıyor mu?

Soru 3: Dijital çağda muhasebe mezunlarının sahip olması gereken yetkinlikler ve beceriler nelerdir?

2. LİTERATÜR TARAMASI

Finans sektöründe ve danışmanlıkta çalışan muhasebeciler için teknolojinin işletmelerdeki rolünü anlamak önemlidir. Cengiz vd.'nin (2010) de ifade ettiği üzere, lisans öğrencilerinin muhasebe eğitimi oldukça geleneksel bir tarzda yapılmaktaydı. İşletmeler modern teknolojik araçlar kullanılarak nasıl değiştiriliyorlar? Karar verme süreçlerinde güvenilir kararlar vermek için muhasebeciler modern araç ve yöntemleri kullanabilirler. Pavlykivska'nın da belirttiği gibi, işletmelerin dijitalleşmesi, güvenilir bilgilerin zamanında toplanmasına ve bilgilerin analizine, bu analizler ışığında planlama yapılmasına ve ardından fütüristik değişimlerin tahmin edilmesi gibi görevlere dayanmaktadır (Pavlykivska vd., 2019). Pavlykivska'ya göre, muhasebe çalışma sistemi, bilginin formüle edilmesi, toplanması ve değiştirilmesi veya dönüştürülmesi ve son olarak etkin ve güvenilir karar verme süreci için bilginin yayılması veya iletilmesi muhasebe görevleriyle bütünleşmektedir (Pavlykivska vd., 2019). Muhasebe ve işletmenin görevleri, dijital sistemin etkin bir iş akışını oluşturmak için birbiriyle entegre edilebilir. Dijitalleşmenin temel amacı ve dijital araçların kullanılmasının temel amacı, muhasebe görevlerini ve işlevlerini basitleştirmek ve maksimum verim elde etmektir. Muhasebenin faaliyetlerinin dijital çağın ihtiyaçlarına göre

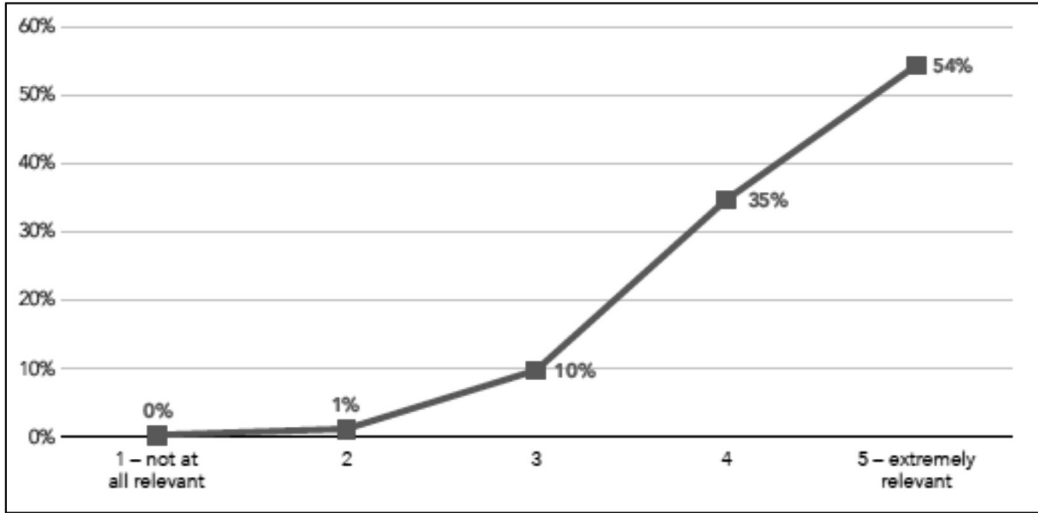
dijitalleştirilmesi ve güncellenmesi konusunda yapılan son çalışmalardan bazıları aşağıda belirtilmiştir. Bu yazının bir sonraki bölümü olan literatür taraması neticesinde, araştırma soruları ve hipotez formüle edilecektir.

Holtkemper, beş imalat şirketinde dijitalleşmenin yönetim muhasebesi üzerindeki etkisini analiz etti (Holtkemper, 2020). Bu araştırmacı tarafından incelenen ve mevcut konuyla daha ilgili olan kilit noktalardan birisi, dijitalleşmenin yönetim muhasebesi ile ilgili beceriler ve eğitim işlevleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesidir (Holtkemper, 2020). Yapılan araştırmaya göre yöneticiler, insan kaynakları uzmanları ve yönetim muhasebecileri dijitalleşmenin bir sonucu olarak yönetim muhasebesinin arka planında küçük değişiklikler bekliyorlar (Holtkemper, 2020). Ancak, kendilerini şirket için etkili ve önemli bir konumda tutmak ve yeni teknoloji ve yöntemlere aşina olmak için kapsamlı eğitim ve becerileri geliştirmenin gerekli olduğunu düşünüyorlar (Holtkemper, 2020). Çalışmaya katılan yönetim muhasebecilerinin çoğunluğu, yönetim muhasebesi için veri ve bilgi teknolojisinin temel bir düzeyinin gerekli olduğu konusunda aynı fikirdedirler (Holtkemper, 2020).

Sydney'deki 2018 Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde ADDO AI CEO'su Dr. Ayesha Khanna bir rapor sundu ve izleyicilerin cevaba katılımını talep ettiği bir soru sordu (Pavlykivska vd., 2019). Soru şuydu: "Bu alandaki teknolojilerin gelişimi gerçekten muhasebe mesleği için bir tehdit oluşturuyor mu?" (Pavlykivska vd., 2019). Dr. Ayesha'ya göre, mevcut durum ve gelecekle ilgili neredeyse her şey yapay zekadan etkilenecektir (Pavlykivska vd., 2019).

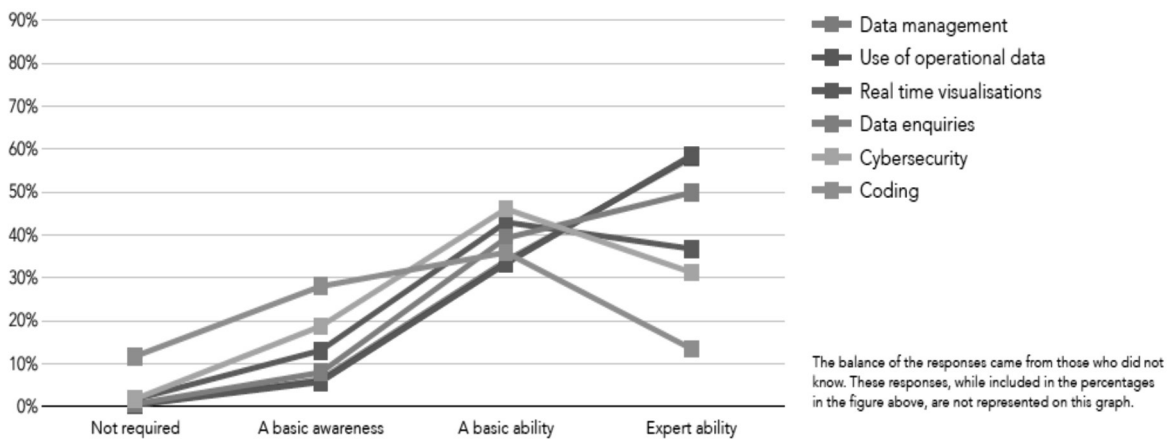
Yeminli Mali Müşavirler Birliği (ACCA-Association of Chartered Certified Accountants) 2020 yılında, küresel dijitalleşme ve organizasyonlarda dijitalleşmenin bir sonucu olarak muhasebeciler için dijital becerileri öğrenme ihtiyacının vurgulandığı bir rapor yayınladı (ACCA, 2020). Rapor, finans mesleği için dijitalleşmenin bir sonucu olarak işyerindeki değişiklikleri beş V açısından özetlemektedir (ACCA, 2020). Bu beş V, hız (velocity), hacim (volume), değer (value), doğruluk (veracity) ve çeşitlilik'tir (variety) (ACCA, 2020). Hız, işletmelerin ortaya çıkan faaliyetleri karşındaki hareket hızını ve işletmelerin değiştirmesi gereken bu hızlarının çarpıcı biçimde arttığını temsil etmektedir (ACCA, 2020). Dijitalleşmenin bir sonucu olarak, işletmeler iş akışlarını, araçlarını, operasyon yöntemlerini, çalışan yönetimlerini ve hemen hemen her şeyi değiştirmek zorundadırlar. İşlemlerin faaliyet hacimleri ve bağlı oldukları cihazlardan gelen veri akışları önemli ölçüde artmaktadır (ACCA, 2020). Değer, verileri analiz etmek ve bunlardan yola çıkarak tahminde bulunmak ve işlerin nasıl biçimlendirileceğini ve değiştirileceğini ve karar verme süreçlerinde etkin bir şekilde nasıl kullanılacağını anlamak için gereken sezgi düzeyi anlamına gelmektedir (ACCA, 2020). Çeşitlilik, teknolojinin bizi farklı araçlar, yöntemler, veri ve bilgi kaynakları kullanmaya zorlama şeklini ifade etmektedir (ACCA, 2020). Çeşitlilik olgusuna alışmamız ve sadece temel konulara odaklanan temel öğrenme ve eğitim yaklaşımından vazgeçmemiz gerekmektedir. Çok disiplinli yaklaşımın organizasyonlarda, eğitimde ve araştırmada mümkün olduğunca erken ve mümkün olduğunca yaygın bir biçimde benimsenmesi bir zaruret olmaktadır. Doğruluk, büyük iş ve yatırım kararlarının dayandığı verilerin güvenilirliği, kalitesi ve doğruluğu ile etik ve ahlaki değerlerin uygulanması anlamına gelmektedir (ACCA, 2020). Rapor, dijital becerilerin bir işletme ve finans ve muhasebe uzmanları için gerekli olduğunu vurguluyor (ACCA, 2020). Raporda ayrıca, "Dijital beceriler muhasebe ve finans mesleği ile ilgili mi?" sorusunun sorulduğu bir anket sunulmaktadır. Katılımcıların yüzde 89'u bu becerilerin muhasebe ve finans mesleği ile ilgili veya daha alakalı olduğunu düşündükle-

rini ifade etmişlerdir (ACCA, 2020). Aşağıdaki grafik, söz konusu sorunun cevabını yüzde olarak göstermektedir (ACCA, 2020). (1- Kesinlikle ilgisi yok, 2- İlgisi yok, 3- Belirsiz, 4- İlgisi var, 5- Kesinlikle ilgisi var).



Grafik 1. Katılımcıların “Dijital beceriler Muhasebe ve Finans Mesleği ile İlgili mi?” Sorusuna Yanıtları (Kaynak: ACCA, 2020)

Muhasebe ve finans uzmanlarına yardımcı olacak dijital becerileri daha net bir şekilde tanımlamak için, bu becerilerden bazılarını raporun **Dijital Uygulama** bölümünde değinilmiştir (ACCA, 2020). Ankete katılanlara, dijital uygulamayı göz önünde bulundurarak özellikle muhasebe ve finans için gerekli olan farkındalık düzeyi hakkında sorular sorulmaktadır (ACCA, 2020).



Grafik 2. Katılımcıların, muhasebe ve finans profesyonellerinin aşağıdaki dijital uygulama unsurlarına ihtiyaç duydukları farkındalık düzeyine ilişkin yanıtları (Kaynak: ACCA, 2020).

Bu aslında kodlamanın muhasebe mesleğinin gelecekteki büyümesi için önemli bir parça olduğu anlamına gelmez, genel olarak sektördeki ve iş dünyasındaki süreçler kodlama etrafında çok ileri düzeyde merkezlenme olduğu hususunda bir farkındalık oluşturmak istemektedir (ACCA, 2020).

İçinde bulunduğumuz çağdaki değişiklikler, işgücü yani emek için de zorluklar yaratmıştır. Aulia, dijitalleşmenin bir sonucu olarak gelecekte bazı mesleklerin yok olacağını, bazı mesleklerin ise daha da gelişeceğini belirtmektedir. Bu itibarla, mesleki muhasebe eğitimi ve öğretimi, dijital çağın gerektirdiği bilgi ve becerileri dikkate almalı ve bu beceri ve teknikler müfredatın bir parçası olmalıdır. Muhasebe eğitiminin paydaşları, geleceğe dönük olarak muhasebe eğitiminin standartlarını belirleyen ana paydaşlar Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board-IAESB) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur (International Federation of Accountants-IFAC) (Aulia, 2018). ACCA, aynı zamanda, muhasebe meslek mensuplarının eğitimine küresel çapta dahil olan meslek kuruluşudur. Muhasebe öğrencilerinin gelecekte karşılaşılabilecekleri zorlu problemleri kolaylıkla çözebilmeleri için, karşılaşılan fiili durumlara uygun uygulama problemleri, bu problemlerin çözümü için yine fiili durum benzeri yaklaşımlar talep edilmektedir. Muhasebe meslek eğitim ve öğretimi, hızlı teknolojik gelişmenin bir sonucu olarak bu dijital çağda önemli zorluklarla karşı karşıya olmasına rağmen, ciddi fırsatlar da sunmaktadır (Aulia, 2018). Mezunlar için eleştirel düşünme yeteneği, güçlü analitik ve problem çözme becerisi, karar verme ve temel muhasebe kabiliyetleri gibi beceriler gereklidir. Verileri analiz edebilme bilgisi ve istatistiksel bilgi yorumlayabilme da gerekli bir niteliktir (Aulia, 2018). Mesleki eğitim alanında tek bir beceri sahibi olmak dijital çağın ihtiyaçlarını karşılamayacaktır. Muhasebe mezunlarının çok disiplinli beceriler kazanmaları ile birlikte muhasebe mesleğinin temel bilgilerini de çok sağlam düzeyde edinmeleri gerekmektedir. Teknolojinin, özellikle bilgi teknolojisinin ve teknik yöntemlerin anlaşılması ve özümsemesi, muhasebe mezunlarının yeni geliştirilen teknik ve yöntemleri kullanan işletmelere büyük katkılar vermelerine yardımcı olacaktır. Aulia tarafından gerçekleştirilen bir anket 2016-2017 yılları arasında muhasebe meslek mezunlarının 21 kullanıcıya gönderilmiştir (Aulia, 2018). Anketin amacı, dijital çağın değişiklikleriyle yüzleşebilmek için gerekli olan muhasebe müfredatında gerekli uyum veya değişiklikler hakkında kullanıcıların bakış açılarını değerlendirmektir (Aulia, 2018). Mesleki muhasebe eğitiminde becerilerin veya sıralamanın öncelikleri ile ilgili farklı gözlemler bulunmuştur. Araştırmacıların bir kısmı, en çok ihtiyaç duyulan becerinin iletişim olduğu verilerini elde ederlerken, Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (The Chartered Institute of Management Accountants-CIMA) mesleki becerilerin geliştirilmesine yönelik yetkinlikleri sıralarken, ilgili yazılımların kullanımı becerisini listenin başına koymaktadır (Aulia, 2018). Aulia tarafından 2018 yılında gerçekleştirilen literatür taramasının dayanak olarak alınması neticesinde, muhasebe mezunlarının dijital çağın zorluklarıyla yüzleşmeleri için gereken beceri ve yetkinlikler Enstitü'nün listesine dahil edilmiştir (Aulia, 2018). Bu listenin başında, istatistiksel analiz bilgisi ile birlikte teknolojik veya bilgi sistemi ile ilgili yetkinlikler, problem çözme ve veri analitiği bulunmaktadır (Aulia, 2018). Dijital okuryazarlık ve dijital becerilerin kullanımı, şirketlerin ve işletmelerin aradığı en gerekli becerilerden biridir. Sektörde çalışan muhasebeciler ve özellikle iş piyasasına girmek üzere olan mezunlar için yeterli dijital araçlar ve beceriler bilgisine sahip olunması gerekmektedir. Dijital okuryazarlık, dijital iletişimde akıcılık ve uzmanlık, dijital cihazların ve yöntemlerin anlaşılması, gereken bilgilerin filtrelenmesi ve elde edilen sonuçların yorumlanması gelecekte başarı elde etmek için gereklidir (Lestari & Santoso, 2019).

Muhasebe fonksiyonlarının kilit alanlarından biri finansal raporlamadır. Dijital çağda, bilgi teknolojilerinin gelişmesi nedeniyle şirketlerin gerçekleştirdiği her ekonomik faaliyet ve işlemin kayıt altına alınması ve raporlanması süreci dijital medya kullanılarak yapılmaktadır (İşbil vd., 2021). İşbil vd., Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili'nin (Extensible Business Reporting Language-XBRL) Türkiye'deki muhasebe müfredatına entegrasyonunun ve dahil edilmesinin gerekliliğini tartışmışlardır (İşbil vd., 2021). Veri girişi anında farklı programlar kullanan işletmeler, verilerin karşılaştırılmasında sorun yaşamaktadırlar (İşbil vd., 2021). Bu nedenle, bu tür zorluklarla baş edebilmek için raporlama amacıyla ortak muhasebe dilinin kullanılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (İşbil vd., 2021). Charles Hoffman, Genişletilebilir İşaretleme Dili'nde (Extensible Mark-up Language-XML) araştırma yaparak bir veri kodlama dili projesi olan Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili'ni tanıttı (İşbil vd., 2021). XBRL, finansal bilgi ve bilgi üreticileri tarafından kullanılan ve bilgi kullanıcılarının da XBRL veri alışverişinde yararlandığı bir veri kodlama dilidir. XBRL, dijital ortamda finansal rapor üreten muhasebeciler için büyük önem arz eden ve global olarak kullanılan bir araçtır. Muhasebe eğitiminin kalitesini sağlamak için tasarlanmış belirli standartlar vardır. Uluslararası Eğitim Standartları (International Education Standards-IES), Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board-IAESB) tarafından yayınlanmıştır. IAESB tarafından yayınlanan Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı (Handbook of International Education Pronouncements) 2019 baskısına göre, sekiz eğitim standardından bahsedilmiştir. Bahsedilen standartlar aşağıdadır.

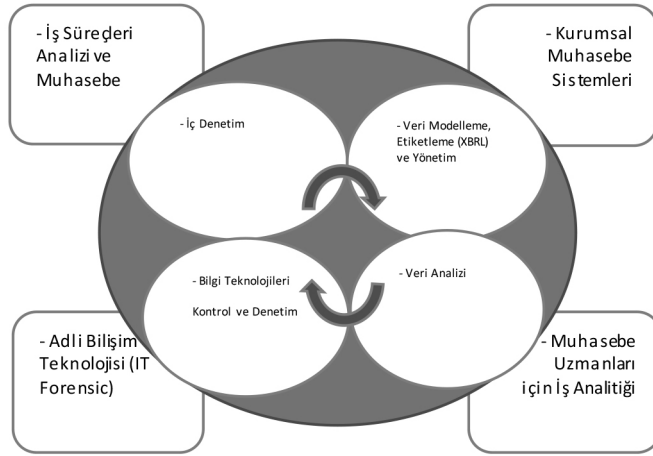
Tablo 1. IAESB tarafından yayınlanan Uluslararası Eğitim Standartları (IAESB, 2019).

Standart Numarası	Standartın Adı
IES 1	Muhasebe Mesleki Eğitim Programlarına Giriş Koşulları (2014) (Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs)
IES 2	İlk Mesleki Gelişim – Teknik Yeterlilik (2015) (Initial Professional Development – Technical Competence)
IES 3	İlk Mesleki Gelişim – Mesleki Beceriler (2015) (Initial Professional Development – Professional Skills)
IES 4	İlk Mesleki Gelişim – Profesyonel Değerler, Etik ve Tutumlar (2015) (Initial Professional Development – Professional Values, Ethics, And Attitudes)
IES 5	İlk Mesleki Gelişim – Pratik Deneyim (2015) (Initial Professional Development – Practical Experience)
IES 6	İlk Mesleki Gelişim - Mesleki Yeterliliğin Değerlendirilmesi (2015) (Initial Professional Development – Assessment of Professional Competence)
IES 7	Sürekli Mesleki Gelişim (2014) (Continuing Professional Development)
IES 8	Mali Tabloların Denetiminden Sorumlu Sözleşme Ortakları İçin Mesleki Yeterlilik (2016) (Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements)

IES 2 ve IES 3'e göre muhasebe profesyonelleri gelişen teknik ve teknolojileri takip etmelidir ve XBRL, finansal raporlama ve muhasebe ile ilgili yeni bir dijital araçtır (İşbil vd., 2021). İşbil vd., Türkiye'de 4 yıllık eğitimden sonra muhasebe lisans diploması veren 14 üniversitenin muhasebe müfredatının bir analizini yapmıştır (İşbil vd., 2021). Müfredatın analizi, XBRL hakkında bilgi verilip verilmediğine bakılarak yapılmıştır (İşbil vd., 2021). Araştırmacılar, üniversitelerin muhasebe lisans derecesi müfredatlarının XBRL hakkında bilgi vermediği sonucuna varmışlardır (İşbil vd., 2021).

Holstrum ve Jones, Muhasebe eğitiminde internet ve uzaktan öğrenme yaklaşımını ayrıntılı olarak tartışmışlar ve internet ve uzaktan eğitimin, sadece muhasebecilerin ön yeterlilik eğitimi ile değil, aynı zamanda muhasebe faaliyetini icra edecek kişilerin yaşamları boyunca devam eden mesleki eğitimi ile ilişkili önemli bir noktadır (Holstrum & Jones, 1998). Uzaktan öğrenmeyi kolaylaştıran faktörler de yazarlar tarafından tartışılmıştır (Holstrum & Jones 1998). Bu faktörler arasında öğrenme kültürü de vardır. Öğrenme kültürü, eleştirel düşünme ve etkili iletişim gibi becerilerin gerekli olduğu bilgi temelli ekonomilerle ilgilidir (Holstrum & Jones 1998). Küresel pazar ve telekomünikasyondaki gelişmeler, dağıtılmış öğrenmenin gelişmesine yol açmaktadır (Holstrum & Jones 1998). Uzaktan eğitimle ilişkili birçok fayda söz konusudur ve teknolojinin ulaşmasına yardımcı olabileceği eğitim hedeflerinden bazıları, bireyselleştirme, bilgiye erişme, bilgiyi değerlendirme ve iletme yeterliliği, öğrencinin düşünme ve yazma kalitesini ve niceliğini artırma, bilgiye erişim sağlamadır (Holstrum & Jones 1998). Bunlara ilave olarak, uzak bölgelerdeki geniş kitlelere bile gelişmiş ve ilgi çekici derslere erişim sağlanması, öğrencilerin bilgi teknolojisi konusunda bilinçlendirilmesi ve bilgi transferi verimliliğinin artırılması da bu hedeflerdendir (Holstrum & Jones, 1998).

Bilgi teknolojisi alanındaki gelişmelerin bir sonucu olarak, şirketler işletmelerini dijital platformlara kaydırmakta ve web servis mimarileri ve internet tabanlı tedarik zinciri yönetim sistemleri gibi teknolojiler ve yöntemler işletmelere dahil edilmektedir (Pan & Seow, 2016). Pan & Seow, bu teknoloji tabanlı varlıkların niteliğinin ve değerinin fiziksel varlıklardan farklı olduğunu vurgulamaktadırlar. Muhasebe ve finans profesyonelleri, teknoloji altyapıları ve bu teknolojilerin işletmeler üzerindeki etkisi hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar. Pan & Seow, lisans öğrencilerinin dijital çağda yararlı olan becerilerini geliştirmelerine yardımcı olacak dört bilgi alanı olduğunu vurgulamaktadır (Pan & Seow, 2016). Bu alanlara dayalı olarak araştırmacılar, lisans öğrencileri için değişen bilgi teknolojileri ortamlarında muhasebe işlevlerini yerine getirmelerinde öğrencilere yardımcı olacak bir Muhasebe Bilgi Sistemi (Accounting Information System-AIS) modeli önermişlerdir (Pan & Seow 2016). Aşağıdaki şekil, muhasebe lisans öğrencileri için önerilen AIS modelini göstermektedir:



Şekil 3. Pan ve Seow tarafından lisans öğrencilerinin Muhasebe Eğitim Müfredatı için önerilen Muhasebe Bilgi Sistemi modeli (Pan & Seow, 2016).

3. METODOLOJİ

Bu çalışmada, muhasebe eğitimi ve araştırması üzerinde incelemelerde bulunan araştırmacılar tarafından yapılan araştırma çabalarını tespit etmek ve dijitalleşme ve çok disiplinli yaklaşımlara olan ihtiyacı incelemek için bir literatür taraması yapılmıştır. Araştırma, muhasebe eğitimi ve araştırmasında halihazırda uygulanan dijitalleştirme tekniklerini ve yöntemlerini de belirlemektedir. Bu araştırma, doğası gereği keşifsel bir araştırmadır ve verilen konu üzerinde araştırma yapmak için nitel analiz yöntemleri kullanılmaktadır.

4. BULGULAR

Soru 1: Geleneksel muhasebe eğitimi müfredatının öğrencileri dijital çağın ihtiyaçlarına göre hazırlamak için değişikliğe ihtiyacı var mı?

Dijitalleşme, işletmelerin, iş akışlarının ve süreçlerin çerçevesini değiştirdi. Dijital pazarlama, ürünleri daha geniş kitlelere tanıtmak için kullanılmaktadır. Muhasebe mezunları, dijital teknolojiler ve araçlar hakkında bilgi ve anlayışa sahip olmalıdırlar. Geleneksel muhasebe müfredatı, finansal raporlama, denetim, bütçeleme, maliyet muhasebesi vb. gibi temel muhasebe işlevleri hakkında bilgi sağlamak için çok iyi tasarlanmıştır. Ancak dijital çağda, muhasebe işlevleri dijital araçlar kullanılarak birbirine bağlanmakta ve yürütülmektedir. Bu nedenle, geleneksel muhasebe müfredatının değişikliğe ihtiyacı vardır. Muhasebe Eğitimi derecelerinin müfredatını tasarlamak için çok disiplinli bir dijitalleştirilmiş yaklaşımın benimsenmesi gerekmektedir.

Soru 2: Mevcut muhasebe eğitim müfredatı dijital çağa hazır olma gerekliliklerini karşılıyor mu?

Belirli coğrafi bölgelerde bulunan eğitim kurumlarının muhasebe müfredatı, dijital becerileri aşıl原因 ders veya faaliyetleri içermemektedir (Mahambo, 2020). Yukarıda bahsedildiği ve alıntılandığı gibi,

Türkiye'deki 13 üniversitenin müfredatında XBRL hakkında bilgi bulunmamaktadır. Ancak muhasebe camiasında bilgi boşluğuna ilişkin farkındalık artmıştır. Küresel Yönetim Muhasebesi Mali Müşavirler Birliği (Chartered Global Management Accountant-CGMA), bu konuyu Yetkinlik Çerçevesi 2019 başlıklı sayısına dahil etti (CGMA 2019).

Soru 3: Dijital çağda muhasebe mezunlarının sahip olması gereken yetkinlikler ve beceriler nelerdir?

Muhasebe mezunları, iş hayatı iletişiminde kullanılan dijital araçlara aşina olmalıdırlar. Muhasebe mezunları, muhasebe fonksiyonlarını yerine getirmek için piyasada mevcut olan ilgili yazılımları kullanabilmelidirler. Elektronik tablo araçları, veri modelleme ve etiketleme araçları hakkındaki bilgiler, muhasebecilerin ileri derecede dijitalleştirilmiş bir ortamda çalışmasına yardımcı olacaktır. Eğitim kurumlarının eleştirel düşünme ve problem çözme yaklaşımını geliştirmeye yardımcı olacak etkinlikler tasarlamaları gerekmektedir. Spesifik olarak, veri analitiği, kodlama anlayışı, iç kontrol ve Microsoft SQL Studio'nun çalışma metodolojisi, mezunların modern işletmelere yardımcı olmalarını ve işletmelerin nihai amaçlarına ulaşmalarına katkı vermelerini sağlayacaktır. Yukarıda belirtildiği gibi, muhasebecilerin karmaşık kodlama yapmaları gerekmemektedir, programlama dillerinin ve iş akışının genel olarak anlaşılması mezunların sektörde çalışmasına yardımcı olacaktır. Bilgisayar programları kullanılması neticesinde işletme sistemlerinin geliştirilmesi için gereken zaman ve kaynakları tahmin edebileceklerdir. Mezunlar, işletmelerdeki yöneticilere karar verme konusunda rehberlik ederlerken dijital konuları, bilgi teknolojisi ve teknik varlıkların değerini, fiziksel olmayan varlıkları yönetmenin maliyetlerini dikkate alacaklardır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu araştırmada Muhasebe mesleğinde dijitalleştirilmiş eğitim ihtiyacı ile ilgili araştırma sorularını cevaplamak için literatür taraması yapılmıştır. Muhasebe Eğitimine çok disiplinli yaklaşımın dahil edilmesiyle ilgili oldukça sınırlı bir araştırma literatürü bulunmaktadır. Yapılan literatür taraması, bazı coğrafi bölgelerde muhasebe eğitiminin dijital çağa uygun olmadığını ortaya koymaktadır. Bilgi teknolojisi becerileri, muhasebe mezunlarının işletmelerde bilgi teknolojisinin değerini anlamaları için gereklidir. Dünyanın dört bir yanındaki muhasebe uzmanları, muhasebe işlevlerini etkin bir şekilde yerine getirmek için modern araçlar ve yöntemler kullanılmaktadır. Bu nedenle dijitalleşen dünyada hizmet verebilmek için muhasebecilerin dijital araçları ve bilgi teknolojilerini bilmesi gerekmektedir.

Bu çalışma, özellikle muhasebecilerin ihtiyaç duyduğu beceri ve yeterliliklerden bahseden en alakalı literatürün ortaya çıkmasına katkıda bulunmaktadır. Buna ilave olarak çalışma ayrıca, araştırma soruları yardımıyla, dijitalleşme sürecinde muhasebe mesleğinin eğitim ihtiyaçları ile ilgili bilgilere de katkı sağlamaktadır. Araştırma, muhasebe eğitiminde dijitalleşmenin sadece geleceğin dijital becerileri hakkında gençleri eğitmekle sınırlı olmadığını, muhasebe eğitiminde dijitalleşmenin geleceğin muhasebecilerini yetiştirmek için tüm sanal ve dijital araçların kullanılması gerektiği anlatısını açık bir biçimde ortaya koymaktadır. Bu hususla ilgili geçmişte yapılan çalışmaların çok azı bu iki yöne odaklanmıştır.

Araştırmanın sınırlılığı nicel verilerin çalışmada analiz edilmemiş olmasıdır. Ayrıca araştırma, yalnızca bu araştırma için yapılan görüşmeleri veya anketleri içermemektedir.

Gelecekteki çalışmalar için, muhasebeciler için beklenen dijital yetkinlikler hakkında soru sormak için küresel şirketlerin yönetiminden röportaj veya anketler yapılmalıdır. Ayrıca, gelecekteki çalışmalar, muhasebe öğretimi veren okulların öğretmen ve öğretim elemanlarını dijital beceriler için eğitmeye veya hazırlamaya da odaklanmalıdır. Gelecekteki çalışmalar nicel verilere odaklanmalıdır.

KAYNAKÇA

- ACCA (2020). *The digital accountant: Digital skills in a transformed world*. Professional insight report. ACCA.
- Aulia, S. (2018). Vocational Higher Accounting Education in the Digital Era: Critical Review Opportunities and Challenges. In *3rd International Conference on Vocational Higher Education (ICVHE 2018)*. Atlantis Press.
- Cengiz, E., Uyar, S. ve Utku, D.B. (2010). Attitudes and Explanators of Social Responsibility Accounting: A Case Study in Akdeniz University. In *6th International Conference on Business, Management and Economics*, on the dates between 07 - 09 October 2010, in Çesme / Izmir – Turkey.
- CGMA (2019). CGMA Competency Framework 2019 edition. CGMA. https://www.cgma.org/resources/tools/cgma-competency-framework.html?cid=referral:AICPAInsights:CGMACompFW:5skillsBarPTA:aicpa&utm_medium=referral&utm_source=AICPAInsights&utm_campaign=CGMACompFW&utm_content=5skillsBarPTA.
- Frias, E.R. ve Montano, J.L.A. (2013). Exploring the Use of Social Network Sites on Accounting Education: A Social Constructivist Approach, <http://www.asepuc.org/banco/25.pdf>.
- Goulart, V.G., Liboni, L.B. ve Cezarino, L.O. (2021). Balancing Skills in the Digital Transformation Era: The Future of Jobs and the Role of Higher Education, *Industry and Higher Education*, Vol. 1, Issue 10, pp. 1-10, DOI: 10.1177/09504222211029796, journals.sagepub.com/home/ihe
- Gulin, D., Hladika ve M., Valenta, I. (2019). Digitalization and the Challenges for the Accounting Profession, *Proceedings of the ENTRENOVA - ENTERprise REsearch INNOVATION Conference, Rovinj, Croatia, 12-14 September 2019, IRENET - Society for Advancing Innovation and Research in Economy, Zagreb*, Vol. 5, pp. 502-511, <http://hdl.handle.net/10419/207712>
- Holstrum, G. ve J. Jones. (1998). The Internet and Distance Learning in Accounting Education: A Hypertext-Linked Exploration of the Topic. *Working paper for the Education Committee of the International Federation of Accountants (IFAC)*.
- Holtkemper, O. (2020). *Digitization of the management accounting function*. 1st ed. Springer Gabler, Wiesbaden.
- IAESB (2019). *Handbook of International Education Pronouncements*, International Accounting Education Standards Board, <https://www.iaesb.org/publications/2019-handbook-international-education-standards>
- İşbil, N., Köroğlu, A.G.N. ve Zaif, F. (2021). Digital reporting in accounting: XBRL and integration to accounting department curriculum. *Gazi Journal of Economics and Business* 7 (3).
- Lestari, S. ve Santoso, A. (2019). The Roles of Digital Literacy, Technology Literacy, and Human Literacy to Encourage Work Readiness of Accounting Education Students in the Fourth Industrial Revolution Era. *KnE Social Sciences* 3 (11): 513.
- OECD (2019). Updating Education for Digital Era. *Economic Outlook for Southeast Asia, China and India 2020: Rethinking Education for Digital Era*.
- Pan, G. ve Seow, P. (2016). Preparing accounting graduates for digital revolution: A critical review of information technology competencies and skills development. *Journal of Education for Business* 91 (3): 166-175.
- Pavlykivska O. ve Marushchak L. (2019). Functional imperatives and dominant ideas of digital accounting system development. *Business Risk in Changing Dynamics of Global Village 2: Monograph (Nysa)*, pp. 203-210.
- Santouridis, I. (2015). Incorporating Information Technology into Accounting and Finance Higher Education Curricula in Greece. *Procedia Economics and Finance, 7th International Conference, The Economies of Balkan and Eastern Europe Countries in the changed world, EBEEC 2015, May 8-10, 2015*, Vol. 33, pp. 432-438.

Sarea, A., Alhadrami, A. ve Taufiq-Hail, G. (2021). COVID-19 and digitizing accounting education: empirical evidence from GCC. *PSU Research Review* 5 (1): 68-83.

Stumke, O. (2017). Information Technology in Accountancy Curricula: Necessity or Afterthought. *International Journal of eBusiness and eGovernment Studies*, Vol. 9, No. 2, ISSN: 2146-0744 (Online), pp. 121-136.

Tsiligiris, V. ve Bowyer, D. (2021). Exploring the impact of 4IR on skills and personal qualities for future accountants: a proposed conceptual framework for university accounting education. *Accounting Education*, Vol. 30, No. 6, pp. 621-649, <https://doi.org/10.1080/09639284.2021.1938616>

UNESCO (2021). Multidisciplinary approach. *International Bureau of Education*. <http://www.ibe.unesco.org/en/glossary-curriculum-terminology/m/multidisciplinary-approach>.

“KELİME İLİŞKİLENDİRME TESTİ” İLE MUHASEBE ALGISININ TESPİTİ: LİSANS ÖĞRENCİLERİ ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 25.03 2022
Makale Kabul Tarihi : 19.09.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1093339

Dr. Öğr. Üyesi Özlem DOĞAN*

Bibliyografik Bilgiler

Doğan, Ö. (2023). “Kelime İlişkilendirme Testi” İle Muhasebe Algısının Tespiti: Lisans Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 263-276)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1093339>

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Kelime İlişkilendirme Testi (KİT) tekniği ile lisans seviyesinde ilk kez “muhasebe” dersi alacak öğrencilerin bu dersle ilgili olarak bilişsel yapılarının belirlenmesidir. Araştırma İskenderun Teknik Üniversitesinde 2021-2022 Güz Dönemi’nde Havacılık Yönetimi ve Uluslararası İşletmecilik ve Ticaret bölümlerinde daha önce “Muhasebe” dersi almamış öğrencilerle yapılmıştır. Araştırmaya katılan öğrencilere “muhasebe” anahtar kavramı verilmiş ve akıllarına ilk gelen 10 kelime ve ilgili bir cümle yazmaları istenmiştir. Çalışmada KİT sonucu 187 kelime 993 kez tekrar edilmiş ve toplam 93 cümleye ulaşılmıştır. Katılımcıların anahtar kavrama verdikleri cevaplar incelendiğinde en fazla “para, hesap, gelir-gider, matematik, vergi, hesaplama” kelimelerinin tekrar edildiği tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda öğrencilerin dersle ilgili olumlu- olumsuz ön öğrenmelerinin tespiti için KİT kullanılabileceği ve bu sayede öğrencilerin derse ilgilerini artıracak öğrenme ortamlarının hazırlanmasına katkı sağlayacağı yorumu yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Eğitimi, Muhasebe, Kelime İlişkilendirme Testi, Bilişsel Yapı, Hazır Bulunuşluk

Jel Kodlar: M40, M41

* İskenderun Teknik Üniversitesi, Barbaros Hayrettin Gemi İnşaatı ve Denizcilik Fakültesi, Denizcilik İşletmeletimi Yönetimi Bölümü, ozlem.dogan@iste.edu.tr; <http://orcid.org/0000-0002-5752-9031>

DETERMINING THE PERCEPTION OF ACCOUNTING WITH THE “WORD ASSOCIATION TEST”: A RESEARCH ON UNDERGRADUATE STUDENTS**ABSTRACT**

The aim of this study is to determine the cognitive structures of the students who will take the “accounting” course at the undergraduate level with the Word Association Test technique. The research was conducted with students who had not taken an “Accounting” course in business departments. The students participating in the research were given the keyword “accounting” and were asked to write the first 10 words that came to their minds and form a sentence about the key concept. In the study, 187 words were repeated 993 times as a result of the word association test and a total of 93 sentences were reached. When the answers given by the participants to the keyword were examined, it was determined that the words “money, account, income-expense, mathematics, tax, calculation” were mostly repeated. As a result of the study, it has been commented that the Word Association Test can be used to determine the positive-negative pre-learning of the students about the lesson and that it will contribute to the preparation of learning environments that will increase the students’ interest in the lesson.

Keywords: Accounting, Word Association Tests, Accounting Education, Cognitive Structure, Readiness.

Jel Codes: M40, M41.

1. GİRİŞ

İşletmelerde finansal nitelikteki bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, finansal tablolar haline getirilerek analiz edilmesi ve yorumlanması süreci muhasebe bilim ve sanatı olarak tanımlanmaktadır. Bir bilgi sistemi olarak muhasebe, işletmelerin belirlenen hedeflere ulaşma noktasındaki başarısını ölçmek, geleceğe ilişkin karar alma süreçlerinde veri sağlamak, yeni finansal analiz ve teknikleri kullanabilmek gibi işlevlere sahiptir. İşletmelerde bu muhasebe biriminin işlevlerini yerine getirilebilmesi alanda eğitim almış personel istihdamı ile mümkündür. Muhasebe bilgi sisteminden sağlıklı bilgiler alabilmek ve kullanabilmek muhasebe eğitiminin kalitesi ve standartlarının artırılması ile sağlanabilir.

Muhasebe biliminin gelişmesi muhasebe eğitiminin de yeni bakış açılarıyla ele alınmasını sağlamış ve yeni yöntemler geliştirilmiştir. Etkin bir muhasebe eğitimi, öğrenme ve öğretme süreçleri içerisinde hem bilgiyi aktarabilme hem de bilgileri kullanabilme becerisi gerektirmektedir. Muhasebe eğitiminin amacı esas olarak, öğrenciye işletme kararlarında etkili olacak bilgilerin saptanması, ölçülmesi, işlenmesi, kayıtlara alınması, doğruluğunun tespit edilmesi, özetlenerek rapor haline getirilmesi ve işletme kararlarında kullanabilme bilgi ve becerisi kazandırmaktır (Aysan, 1979:250).

Genel olarak “muhasabe” mesleği, sıradan, sıkıcı ve kuralcı bir iş olarak akıllara gelmektedir. Essex Üniversitesi Psikoloji bölümü öğretim üyesi Dr. Wijnand Van Tilburgtarafından yapılan dünyanın en sıkıcı meslekleri araştırmasında “Muhasabe” mesleği ikinci sırada yer almaktadır (www.euronews.com.tr). Bunun en önemli sebebi, muhasabe mesleğinin ve bu mesleği icra edenlerin sadece defter tutan, sıkıcı, monoton ve sürekli tekrarlanan hesap işleriyle uğraşan kişiler olduğu yönündeki toplumsal algılardır. Bu önyargılar öğrencilerin “muhasabe” mesleğine yönelik algılarını da şekillendirmekte ve “Muhasabe” dersine olan ilgilerini olumsuz etkilemektedir (Erol ve Demirel Utku, 2015:138). Zhang ve Tseng (1999) çalışmalarında, muhasabe derslerini önemli ve faydalı bulan öğrencilerin, muhasabecilerin genellikle şirketlerde üst düzey görevlerde bulduklarını düşünmelerine rağmen dersin zor ve sıkıcı olduğu konusunda hemfikir olduklarını ortaya koymuştur. Öğrencilerin, “muhasabe” mesleği ile ilgili olarak olumsuz algı ve tutumları tespit ederek ortadan kaldırmak ve derslere olan ilgilerini artırmak, dersin amacına ulaşması açısından önemli katkı sağlayacaktır. Dersi veren öğretim elemanı tarafından derse başlamadan önce yapılacak bu çalışma sayesinde, öğrencilerin dersle ilgili bilişsel yapılarını tespit etmek mümkün hale gelmekte ve bu doğrultuda öğrencilerin olumlu görüşler geliştirilebilmesi için dersin içeriği şekillendirilebilmektedir. Öğrencilerin derse karşı olumlu algılar geliştirmeleri daha başarılı olmalarını sağlayacak ve öğretim elemanlarının da farklı öğretim teknik ve materyal geliştirmelerine de aracılık edecektir. Aygün ve Gerekan (2012) çalışmalarında öğrencilerin, dersle ilgili olarak olumlu algılar geliştirdiği takdirde daha başarılı olduklarını olumsuz algılarda ise başarının düştüğünü tespit etmiştir (Aygün ve Gerekan, 2012:50).

2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde muhasabe eğitimini konu alan farklı yaklaşım tarzlarının benimsendiği birçok çalışmaya rastlamak mümkündür. Öğrencilerin muhasabe dersleriyle ilgili olarak algılarını tespit etmeye yönelik çalışmalar genel olarak metaforik yaklaşımın kullanıldığı ve anket tekniği ile öğrencilerin görüşlerinin elde edildiği çalışmalardan oluşmaktadır. Bu çalışmalarda öğrencilerden, “Muhasabe” dersini renk, hayvan, besin, mevsim, oyun, çiçek, eşya olarak “Muhasabe bir olsaydı, olurdu. Çünkü” cümlesini tamamlamaları istenmiştir. Öğrencilerin kullandıkları metaforik kavramlar analiz edilmiş, muhasabe dersleri ile ilgili algıları olumlu ve olumsuz olarak “zor, sıkıcı, karmaşık, gerekli, önemli, faydalı, dikkat ve çalışma gerektiren, kurallı, düzenli, sistematik, zeka gerektiren, parayla ilgili olan” kelimeleri ile tanımlanmıştır (Fidan ve Ağırbaş, 2020; Kurnaz ve Batır, 2019; Fidan, 2019; Sekizsu ve Arslan, 2020; Akpınar ve Yıldız, 2018; Güler vd., 2016).

Muhasabe dersleri ile ilgili öğrenci algılarının tespit edilmesine yönelik diğer çalışmalarda anket tekniği ile veri toplanmış ve analiz edilmiştir. Bu çalışmalarda kullanılan ölçekler, öğrencilerin demografik bilgilerinin yanı sıra dersle ilgili algılarını yansıtmalarını sağlayacak ifadelerden oluşmuştur. Çalışmalarda anket tekniği ile veriler toplanmış, SPSS programında çeşitli testler (T Testi, Anova, Ki-Kare, Pearson-Mayer vb.) kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışma sonuçları metaforik yaklaşımla yapılan çalışmalarla benzerlik göstermekte olup öğrencilerin genel olarak muhasabe derslerine karşı olumsuz bir algı içerisinde oldukları tespit edilmiştir. Öğrencilerin olumsuz algıları daha çok, muhasabe derslerinde başarılı olmanın daha fazla çaba ve zaman gerektirmesi, matematik gibi zor olan diğer disiplinler olan ilişkisi, kaygı seviyelerinin yüksek olması gibi sebeplerden kaynaklanmaktadır (Aygün ve Gerekan, 2012; Güney, 2017; Gör, 2017; Ertuğrul ve Özdemir, 2014; Kızıl vd, 2015; Demirel Utku ve Erol, 2015;

Tuğay, 2014; Geiger ve Ogilby, 2000; Karadavar ve Paça, 2019; Varıcı ve Bulut, 2015, Tepeli ve Kayıhan, 2015).

KİT'in kullanıldığı çalışmalara yönelik yapılan yazın taramasında daha çok eğitim bilimleri konularının ele alındığını söylemek mümkündür. Öğretmen adaylarının “AIDS (Ekici ve Kurt, 2014), Sosyal Bilimler ve Sosyal Bilgiler (Deveci, Köse ve Bayır, 2014), Atatürk İlkeleri (Işıklı ve Göz, 2011), Eğitim Programları (Altıntaş, Kabaran ve Kabaran, 2018), Kütle ve Ağırlık (Balbağ, 2018), Hız ve Sürat (Balbağ, 2018)” gibi kavramlara yönelik KİT aracılığıyla ilgili konuya yönelik bilişsel yapıların değerlendirilmesi yapılmıştır. Sosyal bilimler alanında KİT kullanılarak yapılan çalışmalar tarandığında “Organik Gıda (Onat ve Keskin, 2019), Sürdürülebilir Turizm (Keskin ve Örgün, 2015), Gastronomi (Keskin, Örgün ve Akbulut, 2017), Sosyal Medya (Doğan, Güngör ve Güngör, 20018) kavramlarına yönelik yapılmış çalışmalara rastlamak mümkündür.

Muhasebe eğitiminde “muhasebe” kavramına yönelik KİT'in kullanıldığı çalışmalar oldukça sınırlıdır. Ay (2011) çalışmasında meslek yüksekokulu seviyesinde daha önce muhasebe dersi almış 119 öğrenciyi KİT uygulamıştır. Öğrencilerin verdikleri cevaplar doğrultusunda “muhasebe, bilanço, hesap, maliyet, stok, borç, alacak, zarar, finans” kavramları kullanılarak frekans tabloları ve kavram haritaları oluşturulmuştur. Muhasebe ile ilgili “hesap” kavramında yüksek frekans ve kavramlar arasında ağ şeklinde bir ilişki tespit edilmiştir.

Allahverdi, Alagöz ve Ortakarpuz (2018) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe eğitiminde bilişim teknolojileri kullanımının bilişsel yapı üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Çalışma kapsamında daha önce muhasebe eğitimi almış ve muhasebe bilgisi ortalaması 3,29 olan 7 öğrenci arasında yapılmıştır. Öğrencilere eğitim öncesi ve sonrası 10 kavramdan oluşan “muhasebe bilgi sistemi, katma değer vergisi, cari borç, raporlar, makbuz, kar-zarar, hesap, entegrasyon” KİT formu uygulanmıştır. Testler arasında öğrencilere bilgi teknolojileri eğitiminin yanı sıra muhasebe eğitimi de verilmiştir. Testte verilen cevaplar analiz edilerek en sık kullanılan kavramlarla kavram haritaları oluşturulmuştur. Çalışma sonucunda, KİT'lerin özellikle dersler için bir tanı aracı olarak kullanılabilmesi ve bu test sonuçlarına göre öğretim elemanlarının kullanacakları eğitim stratejilerinin belirlenebileceği ortaya konulmuştur.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Bu çalışmada, lisans seviyesindeki öğrencilerin “Muhasebe” derslerine yönelik bilişsel yapılarının değerlendirilmesi amacıyla nitel bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın amacı, önemi, yöntem ve bulgulara yer verilmiştir.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Alan yazın incelendiğinde, “Muhasebe” derslerini ilk kez alacak öğrencilerin olumsuz ön öğrenmelere sahip olabileceğini ortaya koymuştur (Hartweel vd, 2005; Aygün ve Gerekan, 2012; Kızıl vd., 2015). Martinis ve Tidd (2011) çalışmalarında “Muhasebe” dersini ilk kez alan öğrencilerin bu dersten başarılı olabilmeleri için ders ile ilgili olumlu algılarının önemli olduğunu belirtmişlerdir. “Muhasebe” derslerine karşı ön yargılı olan öğrenciler dersi algılamakta sıkıntı yaşayabilecekler ve bu durum ders başarısını etkilemesinin yanı sıra mesleki hayatlarına da sirayet edebilecek bir olumsuzluğa sebep olabilecektir (Özbirecikli ve Kakilli, 1998). Çelenk vd. (2010) çalışmalarında, ilk muhasebe derslerinin oldukça

önemli olduğu, ilk derste öğrenciye muhasebe dersinin sevdirmesi ve bu dersin işletmeler için önemi hakkında bilgi verilerek farkındalık yaratmanın ilerleyen muhasebe dersleri için (yönetim muhasebesi, mali tablolar analizi, finansal yönetim, maliyet muhasebesi) daha olumlu bir ders ortamı yaratacağı ve başarıyı olumlu etkileyeceğini belirtmiştir.

Bu çalışmanın amacı, daha önce muhasebe eğitimi almamış lisans öğrencilerinin KİT aracılığıyla “Muhasebe” dersi ile ilgili bilişsel yapılarının değerlendirilmesidir. Burada çalışma konusunu oluşturan “Muhasebe” dersiyle kastedilen ders planlarında “Temel Muhasebe, Muhasebe I-II, Finansal Muhasebe” olarak isimlendirilen Temel Muhasebe dersidir. Bu çalışmada kavram karmaşası yaratmamak amacıyla sadece “Muhasebe” dersi olarak ifade edilmiştir. Çalışmaya katılan öğrenciler, İskenderun Teknik Üniversitesi’nde lisans seviyesinde 2021-2022 Eğitim Öğretim Yılı Güz Dönemi’nde daha önce lise ya da ön lisans ve lisans seviyesinde herhangi bir “Muhasebe” dersi almamış (dersi alttan alanlar çalışmaya dahil edilmemiştir) Lojistik ve Uluslararası İşletmecilik ve Ticaret bölümlerinde öğrenim gören 110 öğrenciden oluşmaktadır. KİT formu, “Muhasebe” dersi ile ilgili olarak öğrencilerin ön öğrenmelerini ve algılarını tespit edebilmek için Muhasebe dersinin ilk saatinde yapılmıştır. Çalışmadan elde edilen sonuçların analiz edilmesiyle, öğrencilerin “Muhasebe” dersi ile ilgili olumlu ve olumsuz algılarının tespit edilmesi ve bunun sonucunda derse karşı olumsuz tutum geliştirmelerinin önüne geçilerek ders başarısına katkı sağlanacaktır. Ayrıca derse giriş aşamasında yapılan KİT, öğrenci merkezli öğrenme ortamlarının hazırlanması, öğrencilerin belleğindeki kavramlar arasındaki ilişkileri de kapsayan görsel hafızaya yönelik öğretim tekniklerinin geliştirilmesi noktasında fayda sağlayacaktır.

3.2. Araştırma Yöntemi

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemleri kullanılmıştır. Bu kapsamda öncelikli olarak kuramsal çerçeveyi oluşturmak amacıyla doküman incelemesi yapılmış, yazın taraması yapılarak elektronik bilimsel yayınlar incelenmiştir. İkinci olarak araştırmada veri toplamak amacıyla KİT uygulanmıştır.

Öğretmenler öğrencilerinin bir konu hakkındaki bilişsel yapılarını tespit ettikleri takdirde, neyi nasıl öğretebilecekleri ile ilgili olarak daha uygun yöntem ve teknikler seçebileceklerdir. Bu amaçla, yapılandırmacı öğretim yaklaşımında öğrencilerin belirli bir konuda hazır bulunuşluklarını ve hafızalarındaki kavramsal yapıları öğrenmek için bazı stratejiler geliştirilmiştir. Bu stratejiler, her öğrencinin kendi düşüncelerini hem bireysel olarak hem de tüm sınıfla paylaşma imkanı vermenin yanı sıra öğretmene de öğrencilerin taşıdıkları bilişsel yapıyı, kavram ve düşünceleri keşfetme imkanı vermektedir. Öğrencilerin bilişsel yapılarını değerlendirmeye yarayan bu stratejiler arasında KİT, yapılandırılmış grid, dallanmış ağaç, kavram haritaları ve V diyagramları yer almaktadır (Kaya ve Akış, Bahar, 2010; Bahar ve Özatlı, 2010:10).

KİT, kişilerdeki bilişsel yapıyı ve bu yapıdaki bilgi ağını çözümlenerek uzun dönemli hafızada yer alan kavramlar arasındaki ilişkileri tespit etmek amacıyla yaygın bir şekilde kullanılan ve öğrencilerin derslere daha aktif katılımını sağlayan eski tekniklerden biridir (Bahar ve Özatlı, 2010:10).

Bu çalışmada KİT, lisans seviyesinde ilk kez “Muhasebe” dersi alan farklı bölümlerden 110 öğrenciye uygulanmıştır. KİT, 2 bölüm halinde, ilk bölümde “muhasebe” kelimesinin 10 kez alt alta yazılması ikinci bölümde ise “Muhasebe

ğu çalışma sayfası kullanılarak yapılmıştır. Kelimenin 10 kez alt alta yazılmasının sebebi, zincirleme cevap riskini engellemektir. Aksi takdirde öğrenci anahtar kavram yerine son yazdığı kavramın aklına getirdiklerini yazabileceğinden bu da testin farklı bir yöne akmasına sebep olabilmektedir (Polat, 2013: 104, Örgün ve Akbulut, 2017:257). Literatürde yer alan benzer çalışmalarda katılımcılara 30 saniye süre verilmesi en uygun süre olarak belirlendiğinden bu çalışma için de uygun süre olarak kabul edilmiştir (Kaya ve Akış, 2010; Keskin ve Örgün, 2015, Keskin, Örgün ve Akbulut 2017; Allahverdi, Alagöz ve Ortakarpuz, 2018; Ay, 2011).

KİT uygulanmadan önce, çalışmayla ilgili olarak öğrencilere kısaca bilgi verilmiş ve gereken açıklamalar yapılmıştır. KİT formu, İskenderun Teknik Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu'nun 28.02.2022 tarihli 02 no.lu toplantı kararında uygun bulunmuştur.

3.3. Bulgular

KİT formu 110 öğrenciye uygulanmış, çalışma sonucunda öğrencilerin anahtar kavram karşılığında verdiği her cevap tek tek ele alınmış ve anlamsal ilişkilerine göre kategorize edilmiştir. Çalışma kapsamında 187 farklı kelime toplam 993 kez tekrar edilmiş ve 93 cümle kurulmuştur. Çalışma evreninde yer alan kelime sayısı $110 \times 10 = 1100$ olarak hesaplandığında $993/1100 = 90$ (% 90), cümleler için ise $93/110 = 84,5 \approx 85$ (% 85) bir cevaplama oranına ulaşılmıştır. Öğrencilerden anahtar kavrama verdikleri cevaplar ve tekrar sayısına göre frekans tablosu hazırlanmıştır.

Tablo 1. Katılımcıların “Muhasebe” Dersiyle En Çok İlişki Kurulan Kelimeler ve Frekans Değerleri

Kelimeler	Frekans	%
Para	106	10,6
Hesap	55	5,5
Gelir- Gider	48	4,8
Matematik	31	3,1
Vergi	29	2,9
Hesaplama	25	2,5
Banka	22	2,2
Kar-Zarar	21	2,1
Belge	16	1,6
Bilgisayar	16	1,6
İşletme	15	1,5
Şirket	15	1,5
Maaş	14	1,4
İşlem	14	1,4
Evrak	13	1,3

Katılımcıların “muhasabe” dersiyle ilgili verdikleri cevaplar incelendiğinde en çok bağ kurduğu kelimeler “para (106), hesap (55) ve gelir-gider (48)” olarak tespit edilmiştir. Ayrıca matematik (%3,1), vergi (2,9), hesaplama(%2,5), banka (2,2), kar-zarar (2,1), belge ve bilgisayar (%1,6), öğrencilerin “muhasabe” kavramıyla ilgili olarak kullanılan kelimeler arasında yer almıştır.

Tablo 2. Katılımcıların “Muhasebe” Dersiyle En Az İlişki Kurulan Kelimeler ve Frekans Değerleri

Kelimeler	Frekans	%
Zengin	2	0,2
İthalat-İhracat	2	0,2
Tüketim	2	0,2
Harcama	2	0,2
Tasarruf	2	0,2
Ajanda	2	0,2
Teknoloji	1	0,1
Nesnellik	1	0,1
Fiyat	1	0,1
Karpuz	1	0,1
Kayısı	1	0,1

Tablo 2’de katılımcıların “Muhasebe” dersiyle en az ilgi kurdukları kelimeler yer almaktadır. Bu kelimeler incelendiğinde daha çok parasal işlemlerle ilişkili kelimelerin kullanıldığı olduğu yorumunu yapmak mümkündür. Muhasebe derslerinde parasal işlemler ders içeriğinde önemli bir yere sahip olmasına rağmen bu kelimelerin “Muhasebe” dersleriyle ilişkisi oldukça azdır.

Muhasebe, işletmelerin finansal işlemleriyle ilgili olarak konuşma dilidir. İşletmelerle ilgili her türlü finansal bilgi muhasebe diline özgü kavramlar kullanılarak konuşulur. Muhasebe eğitimi sırasında kullanılan alana özgü bu kavramlar aynı zamanda bu dilin öğrencilere öğretilmesini de kapsamaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde KİT sonucu elde edilen kelimeler muhasebe diliyle yakından ilgili, ilgili, uzak ilgili ve ilgili değil olarak gruplandırılmıştır. Katılımcıların kullandıkları kelimelerin “Muhasebe” dersi ile yakınlık ilişkisi ders içeriğinde tekrar edilme sıklığı dikkate alınarak belirlenmiştir.

Tablo 3: Katılımcıların Muhasebe Kavramıyla İlişki Kurdukları Kelimelerin Muhasebe Dersi İle İlgili Düzeyleri ve Sayıları

İlgi Düzeyleri	Kelimeler	F	%
Doğrudan İlgili	Para, gelir-gider, vergi, belge, işletme, şirket, evrak, sayı, kasa, vergi dairesi, alış-satış, tablo, fabrika, KDV, program, matrah, geçici vergi, muhtasar, stopaj, sermaye, hesap, hesaplama, kar-zarar, fatura, mali müşavir, denetim, hesaplaşma, zaman, kontrol, kayıt, muhasebeci, bilanço, fiş, bilgi, defter, yevmiye defteri, maliye, eğitim, danışmanlık, mükellef, hukuk, bilgisayar, iş, senet, borç, alacak, çek, kod, kaynak, güvenilir insan, belirlemek, harcama, teknoloji, nesnellik, fiyat, karar.	63	33,6
İlgili	Matematik, banka, ders, maaş, ticaret, okul, faiz, alışveriş, kredi, iş yeri, makbuz, dükkan, bölüm, doküman, üniversite, ciro, iban, excel, tahsilat, kazanç, işlem, devlet, hesap makinesi, düzen, dosya, kurum, yönetim, sistem, dekont, yazar kasa, rapor, işleyiş, öğrenme, ofis, düşünmek, meslek, mali işler, tutar, miktar, ödeme, mal, araştırma, dil, hoca, değer,döviz	49	26,2
Dolaylı İlgili	Tazminat, Word, grafik, prim, kalem, idare, hisse, ekstre, z raporu, istatistik, enflasyon, borsa, işçi, yatırım, insan, kitap, müşteri, netice, kritik, anlamak, ithalat-ihracat, tüketim, ajanda, artış, haciz, sorumluluk, çözüm, üretmek, patron	30	16
Uzak İlgili	Para sayma, bitcoin, ingilizce, huysuz, izin, sıkıntı, sıra numarası, emek, çalışmak, stres, sıkıntı, ciddiyet, çıkış, sendika, güç, zorluk, insan ilişkileri, market, gömlekli insan, konuşma, taşıt, sipariş, birikim, eşya, beyin, hayat, ayakkabı, iletişim, sabır, sigorta, gözlük, telefon, karmaşa, tartışma, zarf, zengin, karpuz, kayısı, kayıp, tanıtım, inşaat, öğrenci, pazar, liman.	45	24

Katılımcıların teste verdikleri cevaplar incelendiğinde, önemli bir kısmının “Muhasebe” dersi ile doğrudan ilgili ve ilgili (%59,8) olduğu tespit edilmiştir. Bu durum öğrencilerin derse hazır bulunuşlukları açısından olumlu bir gösterge olarak sayılabilir. Çalışmada öğrencilerin verdikleri cevapların “Muhasebe” derslerinde kullanılan kelimelere yakın olması öğrencilerin dersi daha kolay ve hızlı kavramalarını sağlayacak ve ders başarısının artmasına katkıda bulunacaktır. Katılımcıların verdikleri cevaplar içerisinde “Muhasebe” dersi ile ilgili olumsuz duygu barındıran kelimeler de yer almaktadır. Bunlar arasında, “sıkıntı, stres, karmaşa, güç, hız, tartışma, beyin, hayat, sorumluluk” gibi kavramlar öğrencilerin derse karşı olumsuz ön öğrenmelere sahip olduğunu göstermektedir. Bu durumda öğrencilerin bu ön yargılarını kırmak ve derse olan ilgilerini kaybetmemeleri için dersi veren öğretim elemanının önlemler alması gerekmektedir.

Çalışmanın ikinci kısmında, katılımcıların “Muhasebe” dersi ile ilgili olduklarını düşündükleri cümleler yer almaktadır. Çalışmaya katılan öğrencilerden toplam 93 cümle elde edilmiştir. Bu cümleler incelendiğinde, 55 cümlenin (%60) “Muhasebe” ile doğrudan ilgili, 38 (%40) cümlenin ise dolaylı ilgili ve hatalı bilgi içeren cümleler olduğu tespit edilmiştir. “Muhasebe” dersi ile doğrudan ilgili cümlelere örnekler:

K1: Muhasebe vergileri düzenleme işidir.

K3: Bir firmanın sattığı malzemenin satış bilgilerini faturalandırıp işleme almasıdır.

K8: Bir işletmenin borcu, vergisi, stopajı vs. gibi işlerinin görüşülüp danışıldığı yerdir.

“Muhasebe” ile dolaylı ilgili cümlelere örnekler:

K10: Bir yerin veya kurumun ekonomik koşullarını takip eden bir meslektir.

K56: Para akışında yardımcı bir durumdur.

K68: Bir konuyu belli belgelerle günü gününe denetlenmesi.

K74: Paranın bir düzen içerisinde yıllık rakamlara yansıtılarak oluşturulması.

K48: Ele alınan konuyu istatistiklere dayanarak inceleyen bilim dalıdır.

K93: Muhasebe şirketin kalbidir.

Çalışmaya katılan öğrencilerin yazdıkları cümleler kullanılan kelimeler dikkate alınarak incelendiğinde, en çok kullanılan kelimeler “hesap (28), gelir-gider (22), kayıt (16), para (13), vergi (8)” olarak tespit edilmiştir. Öğrencilerin “Muhasebe” dersiyle ilgili kullandıkları kelimeler ile cümle içerisinde kullandıkları kelimeler benzerlik göstermekte olup, öğrencilerin cümleler içerisinde farklı olarak “gelir-gider ve kayıt” kelimelerini daha çok olarak kullandıkları tespit edilmiştir. Öğrencilerin KİT formuna yazdıkları cümleler içerisinde olumsuz tutum barındıran cümle sayısı oldukça azdır. Genel olarak “Muhasebe” dersleri, öğrencilerde daha çok “karmaşıklık düzene oturtan bir sistem, parayla ilgili olan ve gelir-gider ifade eden her şey” olarak ifade edilmekte ve öğrencilerde düzenli olma duygusu uyandırmaktadır.

4. SONUÇ

Çalışma kapsamında ilk kez “Muhasebe” dersi alan öğrencilerin ön öğrenmelerini tespit etmek amacıyla 110 kişiye kelime ilişki testi uygulanmıştır. Öğrencilerin KİT formunda “Muhasebe” anahtar kavramına karşılık olarak 10 farklı kelime ve bir cümle yazmaları istenmiştir. KİT sonucunda anahtar kavrama karşılık 187 farklı kelime 993 kez tekrar edilmiş ve 93 cümle kurulmuştur. Anahtar kavrama karşılık olarak yazılan kelimeler incelendiğinde, önemli bir kısmının (%60) “Muhasebe” dersleri sırasında öğrenilen kavramlar arasında yer aldığı görülmektedir. Buradan hareketle, öğrencilerin “Muhasebe” dersleri için ön öğrenmelerinin bulunduğu ve öğrencilerin hazır bulunuşluk seviyelerinin yüksek olduğu yorumunu yapmak mümkündür. Ancak, öğrencilerin kullandıkları “sıkıcı, stres, beyin, düşünmek, karmaşa, zorluk, sıkıntı” gibi kelimeler “Muhasebe” dersi ile ilgili öğrencilerin olumsuz algılarını temsil etmektedir. Benzer çalışma sonuçları da öğrencilerin derse karşı olumsuz algılarının ders başarılarını ve meslek hayatlarını etkileyebileceğini ortaya koymuştur. Buradan hareketle, öğrencilerin dersle ilgili olumsuz

algularını yıkmak amacıyla işletmelerde “Muhasebe” biriminin yeri ve önemi hakkında bilgilendirme yapılabilir.

Çalışma kapsamında öğrencilerin “Muhasebe” anahtar kavramı ile ilgili muhasebenin “karmaşıklığı düzene sokan, işleyiş sağlayan ve bir sistem oluşturan bir yapı olarak işletmeler için hayati bir unsur” olarak görüldüğü algısı mevcuttur. Bu durumdan hareketle öğrencilerin dersin ehemmiyeti konusunda daha motive olduğu yorumunu yapmak mümkündür.

KİT’in ikinci bölümünde 93 cümle incelenmiştir ve önemli bir kısmının (%60) “Muhasebe” dersi ile ilgili olduğu görülmüştür. Çalışmanın bu bölümünde de kelime bölümünde ki ifadelerle benzer olup daha az olumsuz yargı bildiren kelimeler kullanıldığı tespit edilmiştir. Burada dersi veren öğretim elemanına büyük sorumluluklar düşmektedir. “Muhasebe” derslerinin ilk süreçlerinin öğrenme açısından kritik olması sebebiyle, öğrencilerin derse ilgisi çekilerek, sevecen ve sakin bir ders ortamında bireysel öğrenme farklılıklarını dikkate alarak ve eğitim teknolojileriyle zenginleştirilmiş bir içerik ile derslerle ilgili olumsuz tutum kazanmanın önüne geçilebilecektir (Can vd., 2012; Dinç ve Çankaya, 2009; Kutluk vd., 2011, Chonko vd., 2002).

Ay (2010) ve Allahverdi vd. (2018) çalışmalarının sonuçlarına göre, “Muhasebe” kavramıyla yüksek korelasyon gösteren kelimeler arasında “hesap, borç-alacak, kar-zarar, vergi” ifadeleri yer almaktadır. Bu çalışmada da benzer olarak yüksek frekansa sahip kavramlar “para, hesap, gelir-gider, vergi” olarak tespit edilmiştir. Bu çalışma, daha önce “Muhasebe” dersi almamış öğrencilerle gerçekleştirilmesi sebebiyle diğer çalışmalardan farklılaşmıştır.

Çalışma sonucunda, “Muhasebe” derslerini ilk kez alacak öğrencilerin algularının tespit edilmesinin önemli olduğu ve KİT’in burada bir ölçme aracı kullanılabilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Öğrencilerin dersle ilgili olarak olumsuz ön öğrenmelerinin ders başarısına ve mesleğe bakışına yönelik etkileri dikkate alındığında ilk derste yapılacak bir algı analizi dersi veren öğretim elemanı için öğrenciyi tanıma adına önemli bir adım olacaktır.

KAYNAKÇA

- Allahverdi, M., Alagöz, A., ve Ortakarpuz, M. (2018). The use of information technology in accounting education and observation of conceptual change through word association test. In *International Scientific Symposium "Economics, Business ve Finance"*. 100-110.
- Altıntaş, S., Kabaran, G. G., ve Kabaran, H. (2018). Öğretmen adaylarının eğitim programı kavramına ilişkin bilişsel yapılarının kelime ilişkilendirme testi ile belirlenmesi. *Turkish Studies, Vol. 13/4*, 1397-1411.
- Ay, M. (2011). Conceptual frameworks of university students regarding accounting. *African Journal of Business Management, 5*, 1570-1577.
- Aygün D, Gerekan B. (2012). Muhasebe dersini ilk defa alan öğrencilerin derse yönelik algılarının tespiti: Karşılaştırmalı bir alan Araştırması. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 18*, 48 - 63.
- Aysan, M. (1979), Türkiye’de muhasebe eğitimi nasıl yapılmalıdır? I. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Marmaris.
- Balbağ, M. Z. (2018). Fen Bilgisi öğretmen adaylarının hız ve sürat kavramlarına ilişkin bilişsel yapıları: Kelime İlişkilendirme Testi (KİT) uygulaması. *Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi, 33*, 38-47.
- Balbağ, M. Z. (2018). Fen bilgisi öğretmen adaylarının kelime ilişkilendirme testi (KİT) kullanılarak kütle ve ağırlık kavramlarına ilişkin bilişsel yapılarının belirlenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Türk Dünyası Uygulama ve Araştırma Merkezi Eğitim Dergisi, 3(1)*, 69-81.
- Can, A.V., Karaca, N., Akyel, N. ve Demirci, S.D. (2012). Evaluating the fitness of lecturing with powerpoint presentations for accounting education - research at Sakarya University. 3rd International Conference on New Horizons in Education –INTE 2012. *Social and Behavioral Sciences. Vol. 55*, No: 5, 128-137.
- Chonko, L.B., J.F. Tanner, ve R. Davis. (2002). What are they thinking? students’expectations and self assessments. *Journal of Education for Business, 77*, 5, 271–281.
- Çelenk, H., Atmaca M. ve Horasan E. (2010). Marmara Üniversitesi’nde muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe alanına bakış açılarının değerlendirilmesine yönelik bir araştırma. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Hakemli Dergisi, 9(33)*, 159-171.
- Deveci, H., Köse, T. Ç., ve Bayır, Ö. G. (2014). Öğretmen adaylarının sosyal bilimler ve sosyal bilgiler kavramlarına ilişkin bilişsel yapıları: kelime ilişkilendirme testi uygulaması. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 16*, 101-124.
- Dinç, E., Çankaya, F. (2009). Powerpoint ve klasik usulde muhasebe eğitimi alan öğrenciler arasındaki farklılıkların tespiti: Karadeniz Teknik Üniversitesinde bir araştırma. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 17 (1)*, 28 – 52.
- Doğan, S., Güngör, M. Y., ve Güngör, O. (2018). Turizm meslek yüksekokulu öğrencilerinin sosyal medyaya yönelik bilişsel yapılarının kelime ilişkilendirme testi aracılığıyla incelenmesi. *Turizm Akademik Dergisi, 5(1)*, 166-176.
- Erol, İ., Demirel Utku, Burcu (2015), Finansal Muhasebe Dersinde Öğrencilerde Oluşan Kavram Yanılgılarının İncelenmesi, *International Journal of Social Sciences and Education Research, 1(4)*, 1307-1319.
- Erol Fidan, M. (2019). Lisans öğrencilerinin muhasebe eğitimi hakkındaki metaforik algıları: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi İİBF örneği. *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi, 1*, 30-57.
- Ertuğrul, İ. Özdemir, S. (2014). Muhasebe dersi alan ön lisans ve lisans öğrencilerinin derse yönelik tutumlarının tespiti: Ege bölgesinde bir uygulama. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(1)*, 204.
- Ekici, G., Kurt, H. (2014). Öğretmen adaylarının “AIDS” kavramı konusundaki bilişsel yapıları: bağımsız kelime ilişkilendirme testi örneği. *Türkiye Sosyal Araştırmalar Dergisi, 183*, 267-306.

- Fidan, C. ve Ağırbaş, İ. (2020). Muş Alparslan Üniversitesi Öğrencilerinin Genel Muhasebe Algılarına Yönelik Metaforlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 87, 15-32.
- Geiger, M. A., ve Ogilby, S. M. (2000). The first course in accounting: students' perceptions and their effect on the decision to major in accounting. *Journal of Accounting Education*, 18(2), 63-78.
- Güney, C. (2017). Maliyet muhasebesi dersi alan öğrencilerin derse yönelik algılarının tespiti: Gazanfer Bilge Meslek Yüksekokulu örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (51), 115-134.
- Hartwell C. L., Lightle S. S. ve Maxwell B. (2005). High school students' perceptions of accounting. *The CPA Journal*, 62-67.
- Işıklı, M., ve Göz, A. T. N. L. (2011). Kelime ilişkilendirme testi aracılığıyla öğretmen adaylarının Atatürk ilkelere yönelik bilişsel yapılarının incelenmesi. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1), 50-72.
- Karavardar A., Paça M. (2019). Muhasebe dersine ilişkin algı ve kaygı: Giresun Üniversitesi İşletme Bölümü öğrencileri üzerinde bir inceleme, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10(1), 73-83.
- Kaya, B., ve Akiş, A. (2015). Coğrafya öğrencilerinin "hava" kavramıyla ilgili bilişsel yapılarının kelime ilişkilendirme testi ile belirlenmesi. *Turkish Studies*. 10(7), 557-574.
- Kızıl, C., Çelik, İ. E., Akman, V., ve Danışman, D. (2015). Muhasebe dersini ilk kez alan öğrencilerin başarısına etki eden faktörlerin tespiti: Yalova Üniversitesinde bir uygulama. *İşletme Bilimi Dergisi*, 3(2), 127-165.
- Kurnaz, E. ve Eyceyurt Batır, T. (2019). Genel muhasebe dersi hakkında üniversite öğrencilerinin metaforik algıları: Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (3) , 829-854.
- Kutluk, F. A., Dönmez, A., Terzioğlu, M., Ağyar, E. (2011). Öğrencilerin muhasebe öğretim elemanlarından beklentileri üzerine bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt. 13, Sayı 2: 77-98.
- Keskin, E., ve Örgün, E. (2015). Kelime ilişkilendirme testi aracılığıyla sürdürülebilir turizm olgusunun kavramsal. *Journal of Tourism and Gastronomy Studies*, 30, 40.
- Keskin, E., Örgün, E., ve Akbulut, B. A. (2017). Gastronomi Kavramının Kelime İlişkilendirme Testi Aracılığıyla Analizi. *Journal of Tourism and Gastronomy Studies*, 255, 267.
- Martinis, K. ve Tidd, R. (2011). Does performing additional work improve a student's accounting principles grade? First analysis. ASBBS Annual Conference: Las Vegas.
- Onat, G. & Keskin, E. (2019). Organik gıda kavramının kelime ilişkilendirme testi aracılığıyla analizi. *Journal of Tourism and Gastronomy Studies*, 7 (4), 3275-3289. Özatlı, N. S., ve Bahar, M. (2010). Öğrencilerin boşaltım sistemi konusundaki bilişsel yapılarının yeni teknikler ile ortaya konması. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 10(2), 9-26.
- Özbirecikli, M., Kakilli, S. (1998). Muhasebe Öğretiminin Etkinliği Üzerine Bir Araştırma ve Muhasebe Öğretiminde Yöntem Önerileri. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt:4, Sayı:1, 393-414.
- Sekizsu, B. ve Coşkun Arslan, M. (2020). Muhasebeye metaforik bir bakış açısı. *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*. 2(2), 167-186.
- Tepeli, Y. Ve Kayıhan, B. (2015), Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe mesleğine bakış açılarının değerlendirilmesi: Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Örneği, *Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 3 (13), 138- 156.
- Tuğay, O. (2014). Muhasebe dersi alan öğrencilerin muhasebe dersine yönelik algıları ve muhasebe öğretim elemanlarından beklentileri üzerine Mehmet Akif Ersoy Üniversitesinde Bir Araştırma. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 9(3), 49 - 68.

Utku, B. D., ve Erol, I. (2015). Lisans öğrencilerinin muhasebeye giriş dersine yönelik algılamalarının belirlenmesi, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 91.

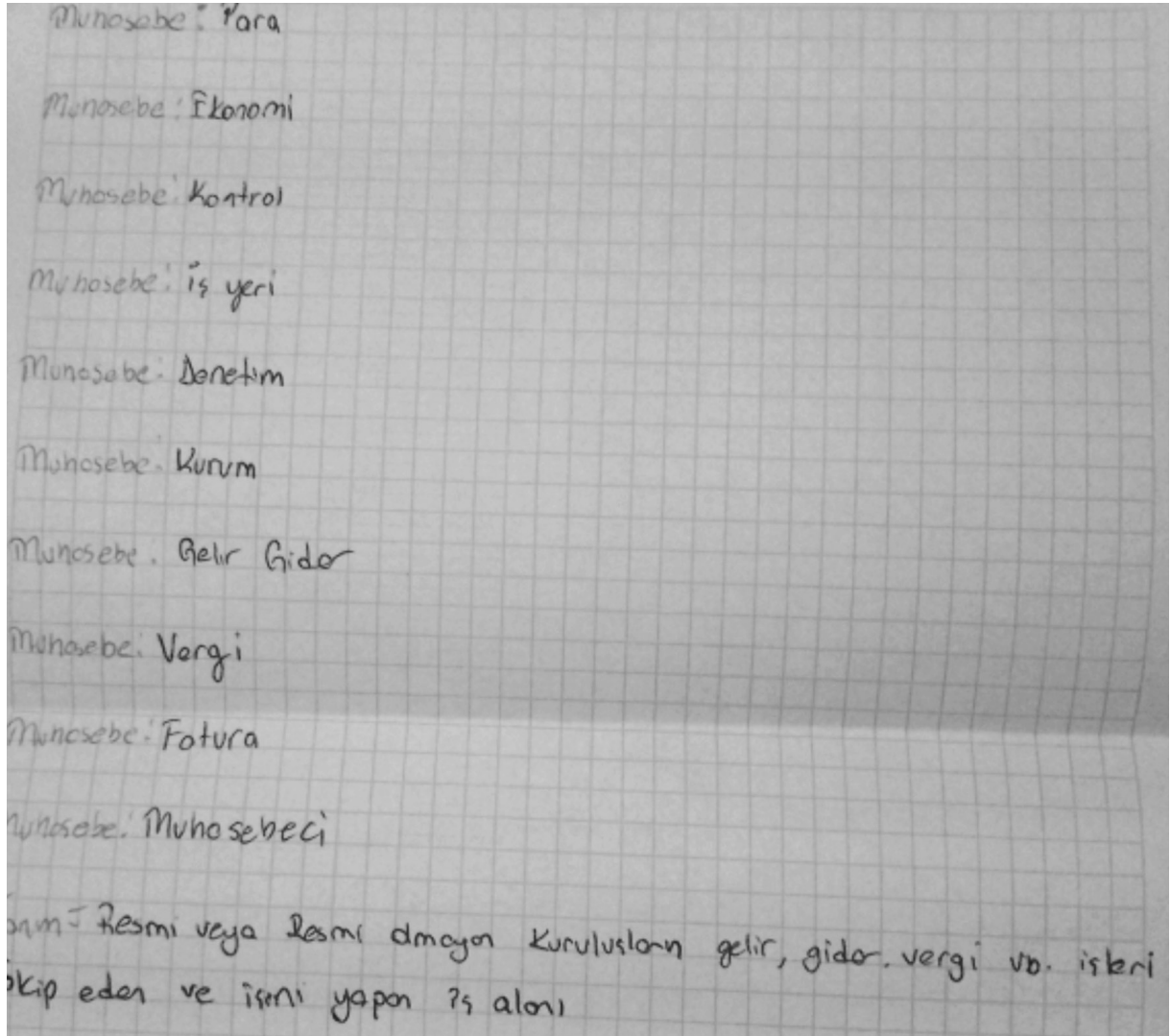
Varıcı, İ., ve Bulut, E. (2015). Muhasebe dersine yönelik endişeler ve tutumlar: Samsun Ondokuzmayıs Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Örneği. *Journal of Graduate School of Social Sciences*, 19(3).

Yıldız, F. Ve Yanık, A. (2013), Yükseköğretimde öğrenim gören öğrencilerin muhasebe ve finansal raporlama standartları hakkındaki algıları: ampirik çalışma, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1 (17), 205-220.

Yusuf, G. Ö. R. (2017). Farklı eğitim programlarındaki öğrencilerin finansal muhasebe dersine ilişkin algılarına yönelik bir uygulama: Çankırı örneği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 13(13), 369-380.

Zhang, R. D., ve Tseng, Y. C. (1999). The study of “accounting” learning intention for students’ non-majoring in accounting from college of business. *J. Contemp. Account*, 74, 111-115.. 74, 111–115.

<https://tr.euronews.com/2022/03/22/arast-rma-dunyan-n-en-s-k-c-insan-tipi-ve-meslekleri-s-raland> Erişim Tarihi: 10.08.2022.

Ek: Örnek KİT Formu

IFRS VE IPSAS KAVRAMSAL ÇERÇEVELERİNİN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 24.06.2022
Makale Kabul Tarihi : 30.09.2022
Makale Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1135538

Dr. Elif UMUT*
Dr. Özgecan ÖZER**

Bibliyografik Bilgiler

Umud, E., & Özer, Ö. (2023). "IFRS ve IPSAS Kavramsal Çerçevelerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 277-296)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1135538>

ÖZ

IPSASB, kavramsal çerçeveyi oluştururken, IFRS kavramsal çerçevesini esas olarak almıştır. Kamu kuruluşları ve özel sektör işletmeleri arasındaki kuruluş ve işleyiş amaç ve hedeflerinin birbirinden tamamen farklı olması nedeniyle IPSAS kavramsal çerçevesinin IFRS uyumu ilk zamanlar akademisyenleri ve uygulamacıları rahatsız etmiş ve bu konudaki endişelerini dile getirmek zorunda bırakmıştır. Aynı zamanda tahakkuk esaslı muhasebenin kamu kuruluşlarında uygulanabilirliği konusunda da şüphe duyulmaktadır. Bu çalışmanın amacı, IFRS'lerdeki muhasebe politikalarının temelini oluşturan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ile IPSAS'lardaki muhasebe politikalarının temelini oluşturan "Kamu Sektörü İşletmelerinde Genel Amaçlı Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevenin karşılaştırılarak ele alınması ve benzerlikler ile farklılıkların ortaya konmasıdır. Sonuç olarak IPSAS'ın IFRS'den minimum sapma amacıyla düzenlenmiş olduğu açıktır, aynı zamanda sektörel farklılıkları dikkate alan düzenlemeleri de mevcuttur. IFRS kavramsal çerçevesi IPSAS'dan daha erken bir tarihte yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. IFRS daha uzun bir süredir

* Öğr. Gör., Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, esarman@baskent.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7755-6790

** Öğr. Gör., Başkent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ozgecanozer@baskent.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1115-1675

yürürlükte olması nedeniyle diğer standartlarda meydana gelen değişikliklerle sebebiyle güncellemeye tabi olmuş ve dolayısıyla da standartlar ile son derece uyumlu bir şekil almıştır. IPSAS için henüz aynı yorumda bulunmak için erkendir.

Anahtar Kelimeler: Devlet Muhasebesi, IPSAS, IPSASB, IFRS, Kavramsal Çerçeve

Jel Kodları: M40, M41, M48

CONCEPTUAL FRAMEWORKS OF IPSAS & IFRS: A COMPARATIVE STUDY

ABSTRACT

IPSASB has taken the IFRS conceptual framework as a basis while creating the conceptual framework. Due to the fact that the establishment and operational goals and objectives between public institutions and private sector enterprises are completely different from each other, the IFRS compliance of the IPSAS conceptual framework initially disturbed academics and practitioners and forced them to express their concerns on this issue. At the same time, there are doubts about the applicability of accrual accounting in public institutions. The aim of this study is to compare the Conceptual Framework for Financial Reporting, which forms the basis of accounting policies in IFRS, and the Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting in Public Sector Enterprises, which forms the basis of accounting policies in IPSAS, and to reveal the similarities and differences. As a result, it is clear that IPSAS has been prepared with the aim of minimum deviation from IFRS, it also has regulations that take into account sectoral differences. The IFRS conceptual framework was published and entered into force earlier than IPSAS. Since IFRS has been in effect for a longer period of time, it has been subject to updating due to the change in other standards, and therefore it has become highly compatible with the standards. It is too early to comment on IPSAS yet.

Keywords: Governmental Accounting, IPSAS, IPSASB, IFRS, Conceptual Framework

Jel Codes: M40, M41, M48

1. GİRİŞ

Maystone'a (1992) göre çerçeve, standartların oluşturulduğu bir 'mimari plan' gibidir. FASB (1978, s. 2), muhasebe için kavramsal bir çerçeveyi şu şekilde tanımlar:

“Kavramsal çerçeve, bir anayasa, tutarlı standartlara yol açabilen ve finansal muhasebe ve finansal tabloların doğasını, işlevini ve sınırlarını belirleyen, birbiriyle ilişkili hedefler ve temellerden oluşan tutarlı bir sistemdir.”

Böyle bir teorik çerçeve, muhasebe standart belirlemesinin teknik bir faaliyet olduğunu öne sürse de, bunun yerine teknik ve politik olanın iç içe geçmesini temsil eder (Gaa, 1988). Kavramsal çerçeve, standart belirleyicilere tutarlı ve ilgili standartlar geliştirmede yardımcı olmalı ve denetçileri henüz belirli

standartların konusu olmayan belirli sorunların çözümlerine hazırlamak için geniş rehberlik sağlamalıdır (Christians & Neyt, 2015).

Kamu sektörünün, kendine has işleyiş mekanizmasına uygun muhasebe standartlarıyla desteklenen tahakkuk esaslı muhasebeyi benimsemesi gerektiği konusunda genel bir anlaşma var gibi görünse de, hem özel sektöre hem de kamu sektörü işleyişine aynı standartların uygulanması mı yoksa ayrı standartların uygulanması gerektiği konusunda uzun süredir devam eden bir tartışma bulunmaktadır (Ellwood ve Newberry, 2016). Bu tartışma zaman zaman bu konuda karmaşık uygulamaların çıkmasına neden olabilmektedir. Örneğin Avustralya ve Yeni Zelanda, uzun yıllar ortak (“sektörden bağımsız”) standartlar uyguladıktan sonra, 2002 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) hem özel sektör hem de kamu sektörü için geçerli olmasına karar vermiş ancak yakın zamanda Yeni Zelanda, genel denetçilerinin kamu sektörü amaçlarına yönelik olarak UFRS’de yapılan değişikliklere yönelik eleştirilerinin ardından Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına (IPSAS) geçmiştir (Auditor General, 2009; Cordery ve Simpkins, 2016).

IPSAS Kavramsal çerçevenin amacı, kullanıcının ihtiyaçlarını karşılayan mali tablolar üretmek için standartların amaçlarını ve niyetlerini netleştirmektir. Ayrıca kavramsal çerçevede finansal tabloların niteliksel özellikleri ve çeşitli unsurları açıklanmakta ve varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi tartışılmaktadır. Odak noktası, hesap verebilirlik ve karar verme amaçları için yüksek kaliteli finansal raporlamadır. Çerçeve, IPSAS’ların uygulanmasını kolaylaştırmak ve bunların tutarlılığını artırmak için geliştirilmiştir.

IPSAS Kavramsal Çerçevenin yayımlanma tarihi IPSAS’ların yayınlanmasından daha ileri bir tarihe denk gelmektedir. Bazı akademisyenler, çerçeve yayımlandığı tarihte kavramsal çerçevenin yayınlanmasının gerekli olduğuna ikna olmakla beraber yayımlanma tarihine ilişkin endişelerini dile getiren çalışmalar yapmışlardır (Christiaens ve Vandendriessche, 2015). Yazarlara göre kavramsal çerçeve öncesi yayımlanmış olan kamu standartları, kavramsal bir temelin olmaması nedeniyle mevcut biçimleriyle kolayca uygulanamadığı ileri sürülmektedir.

Diğer taraftan, IPSASB’nin kavramsal çerçevesinin bazı yararlarını vurgulayan çalışmalar da bulunmaktadır. Aşağıdaki alıntı kavramsal çerçevenin yararlarını vurgulayan çalışmalar bir örnek teşkil etmektedir:

Kavramsal Çerçeve, bölgeselleştirme sürecinin önemli bir parçasıdır; IPSAS’ın tutarlılığını desteklemek ve gelecekteki standartların üzerine inşa edileceği teorik bir çerçeve sağlamak için gereklidir. Ancak, Kavramsal Çerçeve aynı zamanda muhasebenin aracılık rolü için bir arenadır (Bisogno, Aggestam Pontoppidan, Hodges ve Manes Rossi, 2019).

Barton, (2005) ve Biondi (2012) çalışmalarında kamu sektörü ve özel sektör arasındaki farklılıkları ve bu farklılıkların muhasebeye nasıl farklı bir yaklaşım gerektirdiğini tartışmıştır. IPSASB’nin standartları, UFRS’den minimum sapma öncülüne dayanmaktadır. Bazı yazarlar, ticari (özel sektöre ilişkin) tahakkuk esaslı muhasebe uygulamasının kamu sektörüne ne kadar uygun olduğunu sorgulamıştır (Biondi, 2017; Arnaboldi ve Lapsley, 2009; Chan, 2003, GASB, 2006; Monsen, 2002; Pallot, 1992). Ayrıca, birçok çalışma kamu sektöründe veya kar amacı gütmeyen sektöre ilişkin tahakkuk muhasebesinin

uygulanmasındaki pratik zorlukları vurgulamıştır (Baker ve Rennie, 2006; Barton,2011; Christiaens ve diğerleri, 2015; Christiaens ve van Peteghem, 2007; Christiaens ve diğerleri, 2010; Ernst & Young, 2012; Hepworth, 2017, Cordery ve diğerleri, 2018).

IPSASB'nin farklı sektörlerdeki farklı muhasebe kuralları arasındaki tutarlılığı korumak için IFRS'lerle daha yakın bir bağlantı sağlaması beklenmektedir. Hatta IPSAS, olası ve mümkün olduğunda UFRS'lerden ilham alabilir. Fakat diğer yandan iki sektörün farklı raporlama beklentileri gösteren ve dolayısıyla farklı muhasebe politikaları gerektiren neredeyse tamamen farklı paydaşlara (örneğin, hissedarlara karşı bileşenler) sahip olması nedeniyle, iki muhasebe çerçevesinin yapısal olarak farklı olduğu unutulmamalıdır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVELERE GENEL BAKIŞ

IFRS'deki kavramsal çerçeve yapılan en son güncellenmiş biçimi ile 2018 yılında yayınlanarak 2020 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. IPSAS'daki kavramsal çerçevenin 1 - 4 bölümleri Ocak 2013'de 5 - 8 bölümleri Ekim 2014'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. IPSAS'daki kavramsal çerçeve temelini IFRS'de kavramsal çerçeveden almış olup kamu sektörüne uyarlanmıştır.

İlk olarak 1989'da tanıtılan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) kavramsal çerçevesi mevcut standartlarda meydana gelen değişikliklere paralel olarak yeniden gözden geçirilmekte ve revize edilmektedir. Birinci düzenleme Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ile ortak bir projenin parçası olarak gerçekleşmiştir. 2010 yılından bu yana, IASB'nin kavramsal çerçevesi, finansal raporlamanın tek amacını "sermaye piyasalarında işletme finansörlerine hizmet etmek" biçiminde ortaya koymaktadır (IASB, 2010) IPSASB 2014 yılında IASB'den farklı amaçlarla kendi kavramsal çerçevesini yayınlamıştır, UFRS'den minimum sapma öncülündeki program, 2014 yılında IASB'den farklı amaçlarla kendi kavramsal çerçevesini yayınlamıştır (IPSASB, 2014). Bu çerçevelerin kavramsal temelleri, uluslararası düzeyde kamu sektörü muhasebesinin geleceği için potansiyel olarak çok önemlidir.

IPSAS Kavramsal Çerçeve toplam sekiz bölümden oluşmaktadır. 1.Bölüm kavramsal çerçevenin rolünü, yetkisini ve uygulanabilirliğini tanımlar. 2. Bölüm'de, Genel Amaçlı Mali Tabloların amaçlarını (yani hesap verebilirlik ve karar verme) tanımlanmakta ve birincil kullanıcılar (yani vatandaşlar; vergi mükellefleri, bağışçılar, borç verenler ve diğerleri gibi kaynak sağlayıcılar; yasama organı ve üyeleri ve parlamento mensupları) ve diğer kullanıcılar arasında bir ayrım yapılmaktadır. 2. Bölüm'de ayrıca finansal bilgilerin özellikleri, ilkeleri, karşılaştırma ölçütleri ve finansal tablolarda yer alan belgeler açıklanmaktadır. Genel amaçlı finansal tablolar tarafından sağlanan bilgiler şunları içermelidir: mali durum, mali performans ve nakit akışları, bütçe bilgileri ve uyumluluk veya diğer hizmet sunumu başarıları. 3. Bölüm, genel amaçlı finansal tablolarda yer alan bilgilerin niteliksel özelliklerini (yani ilgililik, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, zamanlılık, karşılaştırılabilirlik ve doğrulanabilirlik) ve bu tür bilgiler üzerindeki yaygın kısıtlamaları (yani önemlilik, maliyet-faydalar ve niteliksel özellikler arasında uygun bir dengenin sağlanması) açıklamaktadır. 4. Bölüm, raporlayan işletme kavramını ve özelliklerini açıklamaktadır. Son bölümler, bir finansal tablonun unsurlarını (5.Bölüm), muhasebeleştirme kriterlerini (6.Bölüm), varlık ve yükümlülüklerin ölçüm esaslarını (7.Bölüm) ve sunumunu (8.Bölüm) sunmaktadır.

3. KAVRAMSAL ÇERÇEVELERİN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

3.1. Kavramsal çerçevelerin görevi ve yaptırım gücü

1. IFRS'a ait kavramsal çerçevenin amacı, kavramsal çerçevede belirtilen kavramlarla tutarlı standartlar geliştirilmesine, finansal tabloları hazırlayanların, belirli bir işlem veya başka bir olaya uygulanan bir standart bulunmadığında veya bir standart muhasebe politikası konusunda seçim yapma imkânı verdiğinde tutarlı muhasebe politikaları geliştirmesine ve tüm tarafların standartları anlama ve yorumlamasına yardımcı olmaktır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 4).
2. IFRS'deki kapsamla benzer olarak IPSAS'a ait kavramsal çerçevenin temel amacı tahakkuk esaslı muhasebe uygulayan kamu kesimi kuruluşlarının genel amaçlı finansal tablolarının hazırlanması ve sunumuyla ilgili temel esasları oluşturan kavramları belirlemektir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 26).
3. IFRS kavramsal çerçevesi, IFRS'leri uygulayan özel sektör işletmelerinin finansal raporlamasında kullanılmaktadır. IFRS'leri uygulayan işletmeler, genel olarak, hisse senetleri borsada işlem gören halka açık işletmeleri, banka ve sigorta şirketlerini kapsamaktadır. IPSAS kavramsal çerçevesi, IPSAS'ları uygulayan kamu kuruluşlarının finansal raporlamasında uygulanmaktadır. Dolayısıyla kavramsal çerçeve uyarınca kamu sektörü ulusal, alt-ulusal (bölgesel, eyalet/il ve yerel), devlet ve devletle ilişkili diğer kamu kuruluşları ve uluslararası kamu sektörü kuruluşlarından (OECD, NATO vb.) oluşmaktadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 27).

3.2. Genel amaçlı finansal raporların amaçları ve kullanıcılar

IFRS kavramsal çerçevesine göre, genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak olarak tanımlanmıştır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 6). IPSAS kavramsal çerçevesi uyarınca finansal raporlamanın temel amacı genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının verecekleri ekonomik kararların en doğru biçimde verilmesini sağlamak amacıyla kamu kuruluşu hakkında güvenilir finansal bilgi temin etmektir. Diğer bir deyişle; finansal raporlamanın hedefi/amacı genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarını bilgi ihtiyacını referans alarak şekillenmektedir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 2.1). IPSAS'da belirlenen amaç, IFRS'de belirlenen amaçla aynı yöndedir.

Ancak, kamu sektörüne ait genel amaçlı finansal tabloların başlıca kullanıcıları IFRS'lere göre hazırlanmış finansal tabloların başlıca kullanıcılarından farklılık gösterebilmektedir. Kamu sektöründe kar amacı söz konusu olmadığından buradaki finansal bilgi kullanıcıları arasında mevcut ve potansiyel yatırımcılardan bahsetmek mümkün değildir. Kamu sektörüne ait genel amaçlı finansal tabloları arasında bazı hallerde yasama organı ya da parlamento üyeleri olabilmekle birlikte (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 2.4) genel olarak bir kamu kuruluşunun genel amaçlı finansal tablolarının başlıca kullanıcıları hizmet alan kimseler/kuruluşlar ve onların temsilcileri, kaynak sağlayan kimseler/kuruluşlar ve onların temsilcilerinden diğer bir deyişle vatandaşlardan oluşmaktadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 2.5). Bazı hallerde ise hizmet alan ve/veya kaynak sağlayan kişi ya da kuruluş vatandaş olmasa da devlete ya da kamu kuruluşundan hizmet aldığı ya da ona kaynak sağladığı için genel amaçlı finansal tablo kul-

lanıcısı olabilmektedir. Buna karşılık; denetim şirketleri de kamu kuruluşlarının genel amaçlı finansal tablolarında sunulan bilgileri faydalı bularak kullanmakla birlikte bu durum onları başlıca kullanıcılar statüsünde değerlendirmek için yeterli değildir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 2.6).

Bu çerçevede, genel amaçlı finansal tablolar temel olarak IFRS kapsamında özel sektör işletmelerinin, IPSAS kapsamında ise kamu kuruluşunun finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına ilişkin bilgileri içermektedir. Bu hususlar açısından IFRS ve IPSAS kavramsal çerçeveleri genel amaçlı finansal tabloların içerdiği bilgilerin doğrultusu açısından birbirine benzer niteliktedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 7-8; IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 34-35).

Kamu sektörü kuruluşlarında, en önemli raporlama biçimleri bütçelerdir. Bütçe kontrolü, kamu sektörü hesap verebilirliğinin geleneksel özüdür (Monsen, 2019). IPSASB, Bütçeleri Genel Amaçlı Mali Raporlama'ya (GPFR) dahil etmektedir. IFRS'den farklı olarak IPSAS kavramsal çerçevesinde kamu kuruluşlarının yıllık bir bütçe hazırlayıp, onaylayıp kamunun erişimine sunmasının altı çizilerek kurumun gelecek dönemdeki faaliyetlerinin neler olacağına, faaliyetlerin yerine getirilmesi için mükelleflerden toplanacak vergiler ve diğer gelir kaynakları ile ne kadar bir kaynak yaratılacağına ve faaliyetlerin yerine getirilmesi için yapılacak giderlere ilişkin bilgilerin sağlanacağı hesap verebilirlik kavramı çerçevesinde belirtilmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve 2018, 35-36).

3.3. Niteliksel özellikler

IPSASB, tüm niteliksel özelliklerin önemli olduğu ve bilginin faydalı olmasına katkı sağlaması amacıyla tüm niteliksel özelliklerin için birlikte çalışması gerektiği görüşündedir.

Niteliksel özellikler, birincil kullanıcılarının ihtiyaçları ve hedefleri karşılayabilmekte tutarlı olabilmek için hiyerarşik biçimde organize edilerek uygulanmalıdır. Örneğin kamu sektörü finansal tabloları açısından anlaşılabilirlik kamu sektörü bağlamında önemli bir destekleyici özelliktir. Çünkü birincil kullanıcılar, politikacılar (Oulasvirta, 2021). Aşırı teknik finansal bilgiler, karar verme aşamasını yanlış yönlendirebileceği gibi, teknik finansal bilgiye sahip olmayan kullanıcılar açısından da çok ayrıntılı ve karmaşık açıklamaların anlaşılması ve kullanılması zordur (Moretti, 2018) Çok geniş kapsamlı ve radikal tahakkuklar kamu sektörü kuruluşları için uygun değildir (Chan, 2006).

Kavramsal Çerçevelerde belirtilen niteliksel özelliklere ilişkin tespit ve değerlendirmeler aşağıdaki sıralanmıştır:

1. IFRS'de finansal bilginin niteliksel özelliklerine Bölüm 2 kapsamında "Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri" başlığı altında değinilmiştir. Buna karşılık IPSAS'da finansal ve finansal bilginin niteliksel özelliklerine Bölüm 3 kapsamında "Niteliksel Özellikler" başlığı altında yer verilmiştir.
2. IFRS'de faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin finansal raporunda sunulan finansal bilgilere dayanarak işletme hakkında kararlar alırken en çok fayda sağlayabilecekleri bilgi türlerini tanımlamaktadır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 10).

Diğer taraftan, IPSAS'da ise genel amaçlı finansal raporların ekonomik ve diğer olgular hakkında IFRS'den farklı olarak finansal ve finansal olmayan bir takım bilgilere ilişkin niteliksel özellikler, finansal raporlamanın amaçlarına ulaşmasını sağlayacak ve aynı zamanda da finansal tablo kullanıcılarına hesap verebilirlik ve karar verme açılarından faydalı bilgiler sağlayacak olan unsurlar olarak tanımlanmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 48)

3. IFRS'de faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri, iki kısma ayrılarak (a) temel niteliksel özellikler ve (b) destekleyici niteliksel özellikler olmak üzere iki alt başlık altında sunulmuştur (IFRS Kavramsal Çerçeve, 2018, 10-12). Ancak, IPSAS'da böyle bir ayrıma yer verilmemiştir. IPSAS kavramsal çerçevesinin karar gerekçelerinde belirtildiği üzere böyle bir ayrıma yer verilmemesinin nedenleri (1) temel özellikler denildiği zaman bu özelliklerin birincil olarak dikkate alınıp destekleyici özelliklerin ikincil olarak değerlendirilmesi olasılığı, (2) söz konusu temel veya destekleyici özelliklerin içinde bulunulan duruma göre mesleki yargı çerçevesinde birincil olması olasılığı ile (3) bütün niteliksel özelliklerin faydalı bilgiye katkı sağlamak amacıyla önemli olduğu ve birlikte bir bütünü oluşturduğu sonucuna varılmasıdır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 63).
4. IFRS'de belirtilen temel niteliksel özellikler: (1) ihtiyaca uygunluk ve (2) gerçeğe uygun sunum olarak ifade edilmiştir. Diğer taraftan, destekleyici niteliksel özellikler ise (1) karşılaştırılabilirlik, (2) doğrulanabilirlik, (3) zamanında sunum ve (4) anlaşılabilirlik olarak belirtilmiştir. Söz konusu kavramlar, IPSAS'da da aynen geçerlidir.
5. IFRS'de önemlilik kavramına ihtiyaca uygunluk kavramının altında yer verilmiş olup söz konusu kavramı tamamlar nitelikte tanımlanmıştır. Ancak, IPSAS'da önemlilik kavramı IFRS'den farklı olarak genel amaçlı finansal raporlarda sunulan bilgilere ilişkin kısıtlar çerçevesinde ele alınmıştır.
6. Gerek IFRS'de gerekse IPSAS'da gerçeğe uygun sunum kavramı sunumun tam, tarafsız ve hatasız olması gerektiği belirtilerek söz konusu kavramlarla desteklenmiştir. Ancak, IFRS'de IPSAS'dan farklı olarak hatasız sunum açısından ihtiyatlılık ilkesinin de altı çizilmiştir. Bu bağlamda, IFRS'de ihtiyatlılığın, belirsizlik koşullarında yargıda bulunurken temkinli davranmak olduğu ifade edilmiştir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 11). Diğer taraftan, IPSAS'ın karar gerekçelerine göre güvenilirlik kavramı ile onun unsurlarını oluşturan özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık ve tam açıklama kavramları yerine gerçeğe uygun sunum kavramına yer verilmesi bu kavramın güvenilirlik kavramından daha güçlü olduğunu işaret etmesinden dolayıdır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 59). Ayrıca, gerçeğe uygun sunum kavramı özün önceliği kavramı ile tarafsızlıkla ilişkili ihtiyatlılık kavramını içinde barındırdığından bu kavramlara tekraren yer verilmemiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 60)

Örnek 1. Özün Önceliği (Aggestam-Pontoppidan ve Anderneck,2015)

Bir kamu kuruluşu medikal ekipman kiralamaştır. Medikal ekipmanın yasal olarak sahibi kamu kuruluşu değil, kiralama şirkettir. Fakat kamu kuruluşu tıpkı diğer sahip olduğu ekipmanı kullandığı biçimde kiraladığı ekipmanı da mamul üretmek için kullanacaktır. IPSAS 13 Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi standardı uyarınca kamu kuruluşunun, kiralama sözleşmesinden kaynaklanan ve hizmet potansiyeli elde edebileceği bir varlığı bulunmaktadır. Bu varlık da bilanço tablosunda kuruluşun diğer varlıkları arasında gösterilmelidir.

Uluslararası bir örgütün ev sahibi ülke ile görev süresi boyunca yaptığı bir anlaşma bulunmaktadır. Anlaşmaya göre örgüt bu yerleşim yerinde çalışmaya devam ettiği süre boyunca bağışlanmış olan tüm varlıkları ülkeye sağlamakla görevlidir. Hatta bu yerleşim yerinde yeni bina inşa etme hakkına da sahiptir. Eğer örgütün yerleşim yerini değiştirmesine ilişkin bir karar alınır ise yerleşim yerinde inşa edilmiş olan binaların ev sahibi ülkeye iade edilmesi gerekmektedir. Yerleşim yeri değişmediği sürece örgüt bu binaları kendi faaliyetlerini sürmek amacıyla tıpkı kendi sahip olduğu binalar gibi kullanabilecek hatta yeni binalar da inşa edebilecektir. Örgüt bu binaların yasal olarak sahibi olmasa da, tüm binaları IPSAS 17 Maddi Duran Varlıklar standardı uyarınca, belirlenebilir (identifiable) nitelikte oldukları için, maddi duran varlıkları altında raporlayacaktır. Binalar geçmişteki bir olaydan kaynaklanan şekilde örgütün kontrolü altındadır ve gelecekte örgüte ekonomik fayda ya da hizmet potansiyeli yaratacaktır.

7. Hem IFRS’de hem de IPSAS’da karşılaştırılabilirlik kavramına değinilirken söz konusu kavram karşılaştırılabilirliğin sağlanması açısından muhasebe politikalarında tutarlılık kavramının önemi vurgulanarak desteklenmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 52).
8. Gerek IFRS’de ve gerekse IPSAS’da doğrulanabilirlik kavramı, doğrulamanın doğrudan veya dolaylı olarak yapılabileceği ile ilişkilendirilmiştir. Ayrıca, IPSAS bu kavramı desteklenebilirlik (supportability) kavramı olarak da kabul etmektedir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 53).
9. Sadece IFRS’de değil aynı zamanda IPSAS’da zamanında sunum, bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamında tanımlanmıştır. Ancak, IPSAS’da açıklayıcı olması bakımından genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarının bir kamu kuruluşunun hizmet sunma performansı ile hazırladığı bütçe rakamları arasındaki uyumu incelemek istemesi zamanında sunuma örnek gösterilmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 51).
10. Hem IFRS’de hem de IPSAS’da anlaşılabilirlik kavramının yerine gelmesi için finansal bilginin açık ve öz bir şekilde sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması gerektiğinin altı çizilmiştir. Ancak, IPSAS’da IFRS’den farklı olarak karşılaştırılabilirliğin anlaşılabilirliği arttırabileceğine vurgu yapılmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 51).
11. Ayrıca, her iki kavramsal çerçevede de finansal bilginin raporlanmasında çeşitli kısıtlar ortaya çıkmaktadır. IFRS’de ortaya konan kısıt, maliyet ve fayda ilişkisine dayandırılmıştır. Finansal bilginin raporlanmasında sağlanacak faydanın bilginin raporlanması için katlanılan maliyetlerden yüksek olmasının esas olduğuna değinilmiştir (IFRS Kavramsal Çerçeve, 2018, 13). Ancak, IPSAS’da ise genel amaçlı finansal raporlama kapsamına giren bilgilerin raporlanmasında üç kısıtastan söz edilmiştir. Bunlar, (1) önemlilik, (2) maliyet-fayda ve (3) niteliksel özellikler arasında kurulan dengedir.
12. IPSAS açısından önemlilik kısıtı geniş kapsamlı bir bakış açısını yansıtmaktadır. Dolayısıyla, IPSAS’da önemlilik denildiğinde bir muhasebe politikasının uygulanmasının, belirli bir finansal tablo kaleminin hazırlanma esasının veya söz konusu kalemin veya bir çeşit bilginin açıklanmasının yaratacağı sonuçların önemliliği üzerinde durulmaktadır (IPSAS Kavramsal Çerçeve, 2018a, 54). Bir başka deyişle, IPSAS kavramsal çerçevesinin karar gerekçelerinde önemlilik kavramının sadece işletmeye özgü açıdan ihtiyaca uygunluğu yansıtmadığı belirtilerek finansal ve finansal olmayan

bilginin eksik veya yanıltıcı olarak sunulmasının sadece ihtiyaca uygunluğu değil aynı zamanda gerçeğe uygun sunumu, anlaşılabilirliği, doğrulanabilirliği etkileyebileceğine değinilmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018a, 64). Bu doğrultuda, önemlilik açısından IPSAS, IFRS'den farklıdır; çünkü, IFRS'deki önemlilik işletmeye özgü finansal bir bilginin önemliliğini esas almaktadır.

Örnek 2. İhtiyaca Uygunluk (Aggestam-Pontoppidan ve Anderneck,2015)

Kamu kuruluşu uluslararası bilimsel bir örgüttür.

Yapılan detaylı incelemeler sonucu kuruluşun giderleri aşağıdaki biçimde dağılmıştır:

%70 personel gideri

%30 bilim personeli gideri

%20 destek personel gideri

%20 emeklilik fonu katkısı

%13 varlıklara ait amortisman

%10 faaliyet gideri

%5 laboratuvar giderleri

%2 bakım onarım gideri

Bu tür bir kamu kuruluşunda maliyetler konusunda yönetime en çok fayda sağlayacak olan bilginin elde edilmesi açısından giderlerin çeşitlerine göre mi yoksa fonksiyonlara göre mi sınıflandırılması daha uygun olacaktır? Bu tür bir durumda giderlerin çeşitlerine göre sınıflanmasına yönelik bir çalışma daha uygun olacaktır çünkü yönetimin esas amacı kendi kontrolleri altında olan maliyetleri yönetmek ve gider kalemlerine öncelik vermektir. Örneğin destek personele ilişkin giderleri izleyerek bu giderleri bilim personeli giderleri ile karşılaştırmak faydalı olabilir. Aynı zamanda faaliyet ve bakım onarım giderlerini de izlemek faydalı olabilir.

13. IPSAS'daki maliyet ve fayda kısıtı esasen IFRS'deki yaklaşımla paraleldir. Yani, bilginin raporlanması ile sağlanacak faydanın bilginin raporlanması için katlanılan maliyetlerden yüksek olması beklenmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 13). Buna ek olarak, IPSAS kavramsal çerçevesinde IPSAS'da belirtilen niteliksel özellikler dikkate alınarak hazırlanan genel amaçlı finansal raporlar aracılığıyla kullanıcılara açıklanacak bilgiler sayesinde devletteki ve diğer kamu kuruluşlarındaki finansal raporlamada şeffaflığın artırılacağına ve böylece kamu sektörü borcunun doğru hesap edilebileceğine yönelik açıklamada bulunulmuştur.

3.4. Raporlayan işletme

1. IFRS kavramsal çerçevesine göre raporlayan işletme, finansal tablolar hazırlamakla yükümlü olan ya da finansal tablolar hazırlamayı seçen bir işletmedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 17). Ancak, IPSAS kavramsal çerçevesine göre kamu sektörü raporlayan kuruluşu, genel amaçlı finansal

tablo düzenleyen devlet, diğer bir kamu sektörü organizasyonu, bir program veya ayrı bir faaliyet bölümü olarak tanımlanabilecek oluşumlardır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 67). Örneğin, IPSAS 18 Bölümlere Göre Raporlama ve IPSAS 22 Genel Devlet Sektörüne İlişkin Finansal Bilginin Açıklanması standartları bu konuda değerlendirme yapabilmek için bir mekanizma geliştirmiştir.

2. IFRS kavramsal çerçevesine göre raporlayan işletme, tek bir işletme olabileceği gibi işletmenin bir kısmından veya birden fazla işletmeden diğer bir deyişle bir gruptan da oluşabilir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 17). Bir raporlayan işletmenin tüzel kişi olması şart değildir. IPSAS kavramsal çerçevesi de raporlayan kuruluş çerçevesinde bu hususlar (para. 4.2) ve (para. 4.11) da belirtildiği şekli ile aynı doğrultudadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 67).
3. IFRS kavramsal çerçevesine göre raporlayan işletmenin finansal tablolarında sunulacak bilgilere asli kullanıcıların bilgi ihtiyaçları yön vermekte olup söz konusu kullanıcılar, finansal tabloların sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunan ihtiyaca uygun bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar (IFRS, Kavramsal Çerçeve 2018, 17).

IPSAS'a göre bir kuruluş/grubun sıralanan özellikleri taşıyor olması onun genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının varlığına işaretir (4.7): (a) kaynakları temin etme, artırma ya da dağıtma kapasite ya da sorumluluğuna sahip olması; (b) kamu varlıklarını edinmiş ya da yönetiyor olması ve (c) yükümlülükler maruz kalması ya da hizmet sunma amacını yerine getirebilmesi için gereken faaliyetleri üstleniyor olması.

3.5. Finansal tablo kalemleri

IFRS ve IPSAS kavramsal çerçevesinde finansal tablo kalemleri belirtilmiştir. IFRS kapsamında belirtilen finansal tablo kalemleri: (a) Varlıklar, (b) Yükümlülükler, (c) Gelir/Hasılat (Revenue), (d) Gider, (e) Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin katkıları ve onlara yapılan dağıtımlar ile (f) Özkaynaktaki artış veya azalışa yol açmayan varlıklardaki veya yükümlülüklerdeki değişikliklerdir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 20).

Buna karşılık, IPSAS'larda IFRS'lerdeki diğer kapsamlı gelir unsurları yer almadığından IPSAS kavramsal çerçevesinde (a) Varlıklar, (b) Yükümlülükler, (c) Gelir/Hasılat (Revenue), (d) Gider unsurlarına ek olarak yukarıda IFRS için belirtilen (e) kalemi ile özdeş olan (e) Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımlar (ownership distributions) kalemine yer verilmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 73).

Kavramsal çerçeve kamu sektörü finansal tablolarını oluşturacak olan kalemleri detaylı olarak tanımlamıştır. Fakat buna rağmen eğer IPSAS kapsamında tanımlanmamış olan bir kaleme ihtiyaç duyulabilir ve bu kalem finansal tabloda yer aldığı anda, finansal raporlamanın amacına ulaşması yönünde bir kolaylık sağlayacak olabilir. Bu durumda bu tür kalemler IPSAS'lar kapsamında finansal tablolarda “diğer varlıklar” ve “diğer yükümlülükler” başlıkları altında kullanılabilir olduğundan söz etmektedir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 5.27)

Kavramsal Çerçeve farklarına ilişkin diğer bir önemli fark IASB'nin “diğer kapsamlı gelir” olarak nitelendirdiği tüm unsurların IPSASB literatüründe net varlık/özkaynak kalemlerinin içinde izlenecek olmasıdır.

3.5.1 Varlıklar

1. IFRS Kavramsal Çerçevesi uyarınca varlık “geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynak” şeklinde tanımlanmıştır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 20). İşletme o varlığın kullanılması neticesinde varlıktan kaynaklanan ekonomik faydaları elde edecek ise o varlığın işletmenin kontrolünde olduğundan söz etmek mümkündür.

IPSAS Kavramsal Çerçevesine göre ise varlık “geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir kaynak” biçiminde tanımlanmaktadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 74). Tanımların özü aynı olmakla birlikte kamu sektörü ve özel sektördeki “kaynak” kavramlarının farklı olması nedeniyle ayrılmaktadır.

Dolayısıyla, IPSAS Kavramsal Çerçevesine göre kaynak, hizmet sunma imkanı tanıyan ya da ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip olan, fiziksel bir yapıya sahip olması gerekli olmayan, ekonomik fayda yaratma potansiyeli doğrudan kaynağın kendisinden ya da kaynağı kullanma hakkından (örneğin belli bir konu ile ilgili nakit akışlarını elde etme hakkı) doğan unsurlar şeklinde tanımlanmaktadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 74). Ekonomik fayda, nakit girişi ya da nakit çıkışında azalma yaratan hususlar biçiminde tanımlanabilir. Hizmet sunma hakkı belli bir malın üretilmesini de kapsamaktadır. Hizmet sunma imkanı, kuruluşun amaçlarını gerçekleştirmeye katkı sağlayacak olan hizmetin sunulma kapasitesini gösterir ve bir kuruluşun nakit girişi yaratmasına gerek olmadan da amaçlarına ulaşabileceğine işaret eder. Rekreatyonel, mirasa, cemaatlere, savunmaya ve diğer unsurlara ilişkin varlıklar hizmet sunma imkanı içeren kamu kuruluşu varlıklarıdır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve: 5.9). Bu tür varlıklar 3. parti kişi ve kuruluşlara hizmet sunmak için kullanılmaktadır.

2. IFRS’den farklı olarak IPSAS’da gelecekte nakit girişi yaratmayacak yalnızca hizmet sunma potansiyeli olan unsurların da varlık olarak kaydedilmesine izin verilmektedir. (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 5.8)
3. IFRS’den farklı olarak IPSAS’da varlıklar kapsamında “geçmişteki olay” kavramı öne çıkmaktadır. IPSAS’a göre geçmişte gerçekleşen bir olay bir kuruluşun halihazırda elinde tuttuğu bir kaynağın kontrolünü eline geçirmesine, diğer bir deyişle o kaynağın varlık olarak muhasebeleştirilebileceği bir unsurun ortaya çıkmasına neden olur. Örneğin; devletin vergi toplayabilme gücü, varlıkların ortaya çıkmasına neden olan kamu gücünün en temel göstergelerinden biridir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 5.13).

3.5.2. Yükümlülük

1. IFRS kavramsal çerçevesine göre yükümlülük; işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyeti şeklinde tanımlanmıştır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 23).

IPSAS kavramsal çerçevesine göre yükümlülük kavramı (para. 5.14): “kuruluşun geçmişteki bir olaydan kaynaklanan, kuruluşun kaynak çıkışı yaratacak olan bugüne ilişkin yükümlülüğü” şeklinde tanımlanmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 75). Kavramsal çerçeve açısından yükümlülüğün bugüne ilişkin olmasının üç koşulu bulunmaktadır: (a) Bağlayıcı olması, (b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi

nedeniyle katlanılacak olan kaynak çıkışından kaçınmanın küçük bir ihtimal olması ya da gerçekçi bir ihtimal olmaması ve (c) Yükümlülüğün geçmiş bir olaydan kaynaklanıyor olması.

Kamu sektörünün özellikleri nedeniyle bazı hallerde “bugüne ilişkin” yükümlülüklerin ne zaman meydana geldiğinin tespit edilmesi karmaşık bir süreçtir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 2018, 88-89). Örneğin; bu tür bir durum kamu kuruluşunun sosyal fayda yaratmak amacıyla sunduğu programlar neticesinde ortaya çıkabilir. Kuruluşun bu durumda yasal olarak zorunluluk olmayan fakat bağlayıcı nitelikte bir yükümlülüğü bulunacaktır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC5.31). Yasal olmayan bağlayıcı yükümlülük kavramı IAS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardında tanımlanmış olan “zımnî kabulden doğan yükümlülükler” (constructive obligations) kavramının IPSAS’daki karşılığı olacak biçimde tasarlanmıştır ki bu hususa IFRS kavramsal çerçevesinde de değinilmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve 2018, 23). Aynı zamanda, IPSAS kavramsal çerçevesinin karar gerekçelerinde belirtildiği şekliyle koşullu yükümlülükler (IAS 37) ve koşulsuz (unconditional) (IAS 37) yükümlülükler, mal ve hizmetlerin temine hazır hale getirilmesine ilişkin yükümlülükler (IFRS 15, 26e) ve performans yükümlülükleri (IFRS 15, Appendix A) bugüne ilişkin yükümlülükler olarak kabul edilebilecektir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, BC5.21).

2. IFRS’den farklı olarak IPSAS’ların kamu sektörüne odaklı olması nedeniyle IPSAS kavramsal çerçevesinde yine yükümlülükler kapsamında “seçim vadeleri” (political promise) kavramına yer verilmiştir. “Seçim vadeleri”, kamu kuruluşu tarafından bir yükümlülük yaratmamakla beraber (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC5.34) seçim vadelerini yerine getirmek için yürütülen bir program ya da sunulan bir hizmet yükümlülük yaratabilecektir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 5.24).
3. Yükümlülüklere ilişkin olarak kavramsal çerçevede IFRS’den farklı olarak IPSAS’ların kamu sektörüne odaklı olması nedeniyle yer alan diğer bir önemli husus ise devletin elinde bulundurduğu “egemen güç” (sovereign power) kavramından kaynaklanmaktadır. Egemen güç devletlere potansiyel olarak bedel karşılığı olan ve bedel karşılığı olmayan işlemlerden kaynaklanan yükümlülüklerini tanımlama imkanı tanımaktadır. Özel sektör işletmelerinin elinde bir egemen güç bulunmadığı için IFRS böyle bir düzenleme içermemektedir.

3.5.3. Gelir ve Gider

IPSAS’da ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar dışında, kamu kuruluşunun finansal durumunu artıran unsurlar kavramsal çerçeve kapsamında gelir/hasılat olarak tanımlanmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 5.29). Benzer biçimde, ortaklara yapılan dağıtımlarından kaynaklananlar dışında, kamu kuruluşunun finansal durumunu azaltan unsurlar kavramsal çerçeve kapsamında “gider” olarak tanımlanmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 5.30). Kamu kuruluşları açısından gelir ve giderler kişiler ya da gruplar arasında gerçekleşen ve bedel karşılığı olan ve olmayan işlemler/faaliyetler sonucu ortaya çıkabilir.

Kavramsal çerçeve belli bir dönem boyunca ortaya çıkmış ve gelir tablosunda (finansal performans tablosu) raporlanmış olan gelir ve giderler arasındaki farktan kaynaklanan “fazla” ya da “açık” ları finansal tablo kalemi olarak kabul etmemiştir. Diğer taraftan, IFRS’de ise söz konusu “fazla” veya “açık” kavramları kar veya zararı temsil etmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 56).

3.6. Finansal Tablolara Yansıtma

IPSAS’da bir unsurun finansal tablo kalemi olarak muhasebeleştirilmesi için (1) unsurun finansal tablo kalemlerinden bir tanesinin tanımına uygun olması ve (2) niteliksel özellikleri yerine getirecek düzeyde ölçülebilir olması gerekmektedir (para. 6.2). Muhasebeleştirme kavramı esas olarak finansal tablo kaleminin varlığına ve ölçülebilir olmasına ilişkin belirsizliğin değerlendirilmesi anlamındadır. Dolayısıyla, belirsizliğe ilişkin değerlendirmenin her dönem yapılması önemlidir. Bu hususlar, IFRS ile benzerdir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 2018 32-33).

3.7. Finansal Tablolarda Varlık ve Borçların Ölçümü

IPSAS ve UFRS kapsamında uygulanan ölçüm esasları ve teknikler arasında çok fazla fark olmamakla birlikte iki kavramsal çerçevenin “gerçeğe uygun değer” kavramına bakış açıları sektörel farklılıklar nedeniyle ayrışabilmektedir. Aşağıdaki nedenlerden dolayı gerçeğe uygun değer kamusal sektörü varlık ölçümü için uygun olmadığı söylenebilir (ICAEW,2021)

- Birçok varlık operasyonel kapasiteleri için elde tutulur, diğer bir deyişle satış için elde tutulmaz, dolayısıyla kamu sektörü kuruluşları tarafından satış fiyatını belirlemenin düşük düzeyde önemi vardır,
- Düşük düzeyde yararlı bilgi sağlayan varlıkları yeniden değerlemek çok maliyetlidir; ve
- Varlıkların yeniden değerlendirilmesi finansal tablolarda çok fazla oynaklık yararmaktadır.

Kamu sektöründe, hizmetlerin sunumuna yardımcı olmak için birçok varlık kullanılır ve bu da kullanılan varlıkların tümünün her zaman en iyi finansal performansı sağlamaya yönelik olarak kullanılmamalarına neden olabilmektedir. Örneğin şehir merkezindeki bir okul binası ele alındığında, bu binanın bir okul olarak kullanılması, kamu sektörünün kendi mali çıkarları doğrultusunda verilebilecek en doğru karar olmayabilir, ancak eğitim sağlama hedefini karşılıyor olacaktır. Standart, finansal olmayan varlıkların en yüksek ve en iyi kullanımının, varlığın fiziksel olarak mümkün, yasal olarak izin verilebilir ve finansal olarak mümkün olan kullanımını dikkate aldığını söylese de, en yüksek ve en iyi kullanım, yine de piyasa katılımcıları açısından belirlenir. Özel sektör açısından bakıldığında şehir merkezindeki bina farklı bir kullanıma yönelik olarak değerlendirilebilir, örneğin en yüksek kira getirisi elde edilecek biçimde kiraya verilebilir ve bu şekilde piyasa katılımcıları binayı maksimum ekonomik fayda sağlayabilecekleri için ofis alanı olarak kullanabilirler (ICAEW, 2021)

Diğer taraftan IPSASB, gerçeğe uygun değer finansal kapasiteleri için elde tutulan varlıkların değerlendirilmesinde bir rolü olduğunu kabul ederek, operasyonel kapasiteleri için tutulan varlıklar için yeni bir ölçüm temeli geliştirmiştir.

IPSASB, cari operasyonel değer olarak bilinen gerçeğe uygun değere bir alternatif yaratmıştır. Bu ölçüm esası, bir işletmenin hizmet sağlama hedeflerine ulaşmada finansal olmayan bir varlığın değerini tahmin etmesine yardımcı olmak için tasarlanmıştır. Bu ölçüm esası, operasyonel kapasiteleri için kullanılan ve mevcut varlığın mevcut kullanımındaki değerini sağlayan varlıklar için kullanılacaktır, yani en yüksek ve en iyi kullanım konusu uygulanamaz.

IPSAS Kavramsal Çerçeve genel amaçlı finansal raporların sunumuna ilişkin olarak belirlenmiş olan önemli hususlar ve IFRS Kavramsal Çerçeve ile arasındaki fark ve benzerlikler aşağıdaki gibidir:

1. Kamu kuruluşunda hizmet maliyeti, bir hizmet sunumunun sağlanabilmesi amacıyla elde edilen ya da tüketilen varlıkların toplam tutarıdır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 7.16). Bu aşamada tarihi maliyetlerin kullanılması her zaman uygun olmayabilir. Çünkü; tarihi maliyet paranın zaman değerini dikkate alan bir ölçümleme aracı değildir. Örneğin; eğer bir hizmetin sunulması için gerekli olan bir varlık geçmiş zamanda satın alınmış ve tarihi maliyeti ile kaydedilmiş ise ve hizmetin sunulması ileriki bir zamanda gerçekleşti ise, varlığın satın alındığından bu yana değerinde meydana gelmiş olabilecek artış ya azalışlar dikkate alınmadığında, hizmet maliyetinin bugün itibari ile doğru hesaplanamamasına neden olabilecektir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, para. 7.16, BC7.19). Dolayısıyla eğer varlıklar tarihi maliyet kullanılarak muhasebeleştirildiyse mutlaka paranın zaman değerinin finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. Benzer bir uygulama, IFRS’de de mümkündür. İtfa edilmiş maliyet kavramı tarihi maliyetin ilk olarak finansal tablolara almada belirlenen bir oranda iskonto edilmesi ile sağlanacak olan gelecekteki nakit akışlarına ilişkin tahminlerini göstermektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 6.9). Bu biçimde paranın zaman değeri yansıtılmış olacaktır.
2. IPSAS Kavramsal Çerçeve uyarınca bir varlığın cari değeri, piyasa değeri, yerine koyma maliyeti, net satış fiyatı ve kullanım değeri aracılığıyla belirlenebilmektedir.
3. Kamu kuruluşunun faaliyetleri büyük çoğunlukla kar elde etmeye yönelik faaliyetlerden oluşmadığı hatta pek çoğu bedel karşılığı olmayan faaliyetlerden oluştuğu için varlıkların getirisinin hesaplanması kamu kuruluşları açısından özel sektör işletmelerinde olduğu düzeyde önem arz etmemektedir. Elbette ki bir kamu kuruluşunun fiyatları/tutarları kamuya açık biçimde ilan edilmiş olan ticari mallarının, yabancı paralarının (foreign currency) ve menkul kıymetlerinin piyasa fiyatı ile ölçülmesi gerekmektedir (Aggestam-Pontoppidan ve Anderneck, 2015:46)
4. Yerine koyma maliyeti (replacement cost), raporlama tarihinde, kuruluşun, varlığa ilişkin hizmet potansiyelini yenisi ile değiştirileceği en ekonomik maliyet (varlığın ekonomik ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilecek tutar dahil) şeklinde tanımlanmıştır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.37). Pek çok durumda yenileme maliyeti, kuruluş tarafından kontrol edilen eski varlığın sağladığı hizmet potansiyeline eş hizmet potansiyeli sunan eskisine benzer yeni bir varlık edinilmesi ile söz konusu olur. Fakat, IPSAS Kavramsal Çerçevesi uyarınca yerine koyma maliyeti eski varlık ile aynı hizmet potansiyelini daha ucuza sağlayacak olan, alternatif başka bir varlık ile değiştirilmesinin maliyetidir. Örneğin, bir kuruluşun sahip olduğu ve 400 çocuğun oynayabileceği bir çocuk bahçesi bulunmaktadır. Fakat, çocuk bahçesinin bulunduğu bölgede yıllar içinde demografik sebepler dolayısıyla çocuk bahçesinde en fazla 150 çocuğun oynadığı gözlemlenirse, bu çocuk bahçesine ilişkin değiştirme maliyeti 150 çocuğun oynayabileceği yeni bir çocuk bahçesinin maliyetine eşit olacaktır (Aggestam-Pontoppidan ve Anderneck, 2015:46). Buna karşılık; IFRS Kavramsal Çerçeve yer alan cari maliyet kavramı yerine koyma maliyeti ile benzerdir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 41). İkisinin ayrıştıkları nokta, cari maliyet eşdeğer bir varlığın maliyetinden yerine koyma maliyeti ise eşdeğer olmayan ancak ihtiyacı karşılayabilecek nitelikteki bir varlığın maliyetinden söz etmektedir. Diğer bir deyişle yerine koyma maliyeti birebir aynı nitelik ve özelliklere sahip bir diğer varlık olmasa dahi ihtiyacı sağlayabilecek olmasını yeterli bulmaktadır.

5. IPSAS kavramsal çerçevede yer almış olan “Piyasa değeri” kavramı aslında IFRS’de yer alan “gerçeğe uygun değer” kavramına benzer anlam ve içerikte kullanılmış olmasına rağmen IPSASB kamu kuruluşlarına özgü bir gerçeğe uygun değer tanımı yapmaktansa bunun yerine piyasa değeri kavramını kullanmayı tercih etmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve BC7.26, BC7.27). IPSASB varlıkların gerçeğe uygun değer ile ölçümlendiğinde finansal performansın daha etkin bir biçimde değerlendirilebileceğini kabul etmekle beraber kamu sektörü kuruluşlarının pek çok faaliyetinin finansal getiri elde etmeye yönelik olmadığından söz etmiş ve dolayısıyla da bu tür kuruluşlarda finansal getirinin değerlendirilmesine ilişkin ölçülerin çok da gerekli olmadığı sonucuna ulaşmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve BC7.23). Benzer şekilde, IPSAS Kavramsal Çerçevede “yerine koyma maliyeti” gerçeğe uygun değeri belirlemek için kullanılan bir değerlendirme tekniği olarak değil, kendi başına bir ölçümleme aracı olarak yer almıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC7.21)
6. IPSAS’da yer alan tarihi maliyet tanımı ve kapsamı ile IFRS’de yer alan tarihi maliyet tanımı ve kapsamı arasında yalnızca “işlem maliyetleri” açısından farklılık bulunmaktadır. IFRS tarihi maliyetin tanımını “varlığı edinmek ve oluşturmak için katlanılan maliyetler artı işlem maliyetleri” biçiminde yaparken IPSAS tarihi maliyet tanımında işlem maliyetlerine yer vermemiştir.
7. Kamu kuruluşları açısından tarihi maliyet kuruluşa özgü, gözlemlenebilen ve yükümlülüklerin finansal tablolara girişlerinde kullanılacak olan bir ölçümleme değeridir. Yükümlülükler için tarihi maliyet ancak belirtilen süre zarfı içinde sabit ödemeler gerektiren yükümlülüklerin ölçülmesi için uygundur.
8. Bir yükümlülüğe ilişkin piyasa değeri, bilinçli ve istekli bir grup arasında alıcı ve satıcının serbestçe davrandığı ve tarafların hile yapmadığı bir işlem/faaliyet sonucunda ortaya çıkar (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.80). Eğer bir yükümlülüğün devredilmesine ilişkin sınırlar varsa ve devrin yapıp yapılmayacağına ilişkin koşullar yeterince açık bir şekilde belirtilmemiş ise piyasa değerine ilişkin yapılan değerlendirmeler olsa bile, zayıf niteliktedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.81). Örneğin; bir kamu kuruluşu açısından eğer açık, aktif ve düzenli bir piyasada oluşmuş bir piyasa fiyatı var ise türev araçlara ilişkin finansal tablolara giriş ve çıkış değerleri piyasa değeri ile belirlenebilecektir.
9. İfa maliyeti (cost of fulfillment), kamu kuruluşunun bir yükümlülüğünün gerektirdiği zorunluluğu olabilecek en düşük maliyeti ile yerine getirmenin maliyetidir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.74). Finansal tablolardan çıkış için kullanılan, gözlemlenemeyen ve kuruluşa özgü bir değerdir. İfa maliyeti, gelecekte meydana gelecek ve şimdiden belli olmayan olaylara dayandığı için, bu değer gelecekte meydana gelecek olan olaya ilişkin tüm muhtemel sonuçları yansıtan tahmini bir değer olmalıdır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.75). Örneğin; bir kamu kuruluşu aktif olarak çalışan bir personeline emekliye ayrıldığı zaman kendisine sağlık sigortası verileceğine dair bir taahhütte bulundu ise, kuruluşun bu taahhüdü nedeniyle bir yükümlülük doğmuştur ve bu yükümlülüğe ilişkin beklenen maliyetin finansal tablolarda, hayat-ölüm tabloları ve medikal enflasyon rakamları gibi parametreleri ve aynı zamanda bu konuya ilişkin tüm belirsizlikleri de dikkate almak suretiyle bir “karşılık” kalemi olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.
10. Bazen kamu kuruluşu aslında kendi yükümlülüğünde bulunan bir işi dışarıdan başka birine yaptırmak için sözleşme imzalayabilir. Bu durumda eğer sözleşme için ödenecek olan bedel işin yapılması

için en düşük maliyetli yol ise bu durumda sözleşme bedeli ifa maliyeti olabilir, aksi halde olamaz (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.76-7.77).

11. IPSAS’da kamu kuruluşları açısından işlem ve faaliyetlerin pek çoğu bedel karşılığı olmayan faaliyetlerden oluştuğu için yükümlülüğü devralmak isteyen bir başka taraf bulmak olası görünmemektedir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC7.42). Bu halde bedel karşılığı olmayan işlem/faaliyetlerden kaynaklanan yükümlülüklerin ölçülenmesinde borçtan kurtulma maliyeti yerine ifa maliyetinin kullanılması daha geçerli ve güvenilirdir.
12. Tarihi maliyete ilişkin IPSAS ve IFRS düzenlemeleri paralel olmakla birlikte iki kavramsal çerçeve “işlem maliyetleri” hususunda birbirinden farklılaşmaktadır. IFRS yükümlülüklerin ölçülenmesi açısından tarihi maliyeti tanımlarken “yükümlülüğe katlanmak veya onu üstlenmek için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleri” biçiminde tanımlamıştır. IPSAS’ın işlem maliyetleri konusunda bir düzenlemesi bulunmamaktadır.
13. IPSAS kavramsal çerçevede sözü geçen ifa maliyeti ve IFRS’de sözü geçen ifa değeri kavramları temel olarak benzer bir ölçümü tanımlamak için kullanılmıştır. Her iki kavramsal çerçeve uyarınca ifa değeri tahmini bir değerdir. IFRS’e göre ifa değeri özellikle yükümlülüğün devredilmek ya da müzakere yoluyla ortadan kaldırılmak yerine ifa edilecek olması durumunda bir tahmini değeri taşıyabileceğinden söz etmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 6.38).
14. IPSAS ve IFRS kavramsal çerçevelerinin diğer bir ortak yanı her iki düzenlemenin de farklı varlık ve yükümlülükler için farklı ölçüm temellerinin kullanılmasına engel koymamış olmalarıdır. Dahası, hem IPSAS hem IFRS ilk ölçüm ve ilk ölçümü takip eden ilk dönemdeki ölçümün aynı temel üzerinden yapılması konusunda bile bir zorunluluk bildirmemiştir. IPSAS’a göre ilk ölçümü takip eden ilk dönemdeki ölçüm temelini varlık ya da yükümlülüğün ilk finansal tablolara alındığı zaman mevcut olamayabileceğinden söz edilmektedir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 7.10). Buna karşılık; IFRS, bir varlık ve yükümlülük ve ilgili gelir giderler için bir ölçüm esası seçileceğinden bu ölçüm esasının tüm finansal tabloların üreteceği bilginin yapısına uygun olması gerektiğinden söz etmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 6.43). Aynı zamanda da ilk ölçüm esası ile sonraki ölçüm esasının tutarlı olmayacağı durumlara ilişkin düzenlemeler de sunmaktadır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 6.48). IPSAS kavramsal çerçeve de IFRS ile paralel biçimde, ilk ölçüm ve ilk ölçümü takip eden ilk döneme ilişkin ölçüm esasları hakkında açıklamalarda bulunmaktadır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC7.9-BC7.12)

3.8. Genel Amaçlı Finansal Raporların Sunumu

IPSAS Kavramsal Çerçevede genel amaçlı finansal raporların sunumuna ilişkin olarak belirlenmiş olan önemli hususlar ve IFRS Kavramsal Çerçeve ile arasındaki fark ve benzerlikler aşağıdaki gibidir:

1. Hem IFRS hem IPSAS’a ilişkin düzenlemelerin ortak amacı düzenlenecek genel amaçlı finansal tablolardaki bilgilerin finansal raporlamanın amacını gerçekleştirmeye yönelik ve niteliksel özellikleri karşılayacak nitelikte bilgiler olmasını sağlamaktır.

2. Sunum, genel amaçlı finansal tablolarda yer alacak olan bilginin seçilmesi, konumlandırılması ve organize edilmesi olarak tanımlanmıştır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve 8.4).
3. Bilginin seçilmesi genel amaçlı finansal raporlarda hangi bilginin sunulacağı ve finansal tablolar dışında düzenlenecek olan genel amaçlı finansal raporlarda (hizmet performansı tablosu, finansal tabloların analizine ilişkin düzenlemeler, kamu finansman kaynaklarının sürdürülebilirliğine ilişkin bilgiler içeren tablolar vb.) hangi bilgilerin sunulacağını belirlemesine ilişkindir.
4. Bu aşamada genel amaçlı finansal tablolarda yer alacak bilgiler sunulacak bilgi ve açıklanacak bilgi olarak iki başlık altında incelenmiştir. Buna göre sunulacak bilgiler bir takım anahtar mesajlar içeren kısa ve öz bilgilerdir. (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.15). Açıklanacak bilgi ise, kullanıcıların anahtar mesajların daha iyi anlaşılmasının sağlanması açısından detayları gösteren bilgidir. Açıklanacak bilgiler geçerli sunum teknikleri (tablo, grafik, vb.) kullanılarak sunulur (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.17).
5. IFRS Kavramsal Çerçeve’de de yukarıdaki açıklamalara benzer bir düzenleme bulunmaktadır. Buna göre raporlayan işletme varlıkları, yükümlülükleri, özkaynağı, gelir ve gideri ile ilgili bilgileri finansal tablolarında sunarak ve açıklayarak iletir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.1).
6. IPSAS’a göre genel amaçlı finansal tablolarda sunulacak olan bilgilerin tekrarlanmasından kaçınılmalıdır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.16). Buna rağmen bilginin aynı anda hem sunulup hem de açıklanabileceğinden de söz edilmektedir. Örneğin; toplam tutarlar finansal tablolarda yer alırken bu toplam tutarın detaylandırılmış açıklaması da dipnotlarda yer almaktadır. Bu konu ile ilgili benzer bir açıklama da IFRS’de yapılmış ve finansal tabloların farklı bölümlerinde mükerrer bilgi verilmesinin genellikle gereksiz olduğundan, bu durumun finansal tabloyu daha az anlaşılır hale getirebileceğinden söz edilmiştir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.6b). Buna ek olarak finansal durum tablosu ve finansal performans tablosunun özet bilgi sağladığından, daha ayrıntılı bilginin ise dipnotlarda sağlanacağından söz edilmektedir (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.22).
7. Bilginin konumlandırılması hangi bilginin hangi tabloda sunulacağına ilişkin kararları içermektedir. Bu kararlar, finansal tablo kullanıcısının bilgiyi yorumlamasını ve bilginin karşılaştırılabilirliğini etkileyebilecek olan kararlardır (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.37). Bilginin sunulacak ve açıklanacak bilgi biçiminde ayrışması aynı zamanda bilginin konumlandırılmış olduğuna da işaret eder (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.45).
8. IPSAS’a göre genel amaçlı finansal tablo kullanıcıları bazı hallerde finansal tablolar dışındaki kaynaklar tarafından sağlanmış (genel amaçlı finansal raporlarda sunulmamış olan hükümet politikalarına ilişkin bilgiler, ekonomik göstergeler vb.) olan bilgilere ihtiyaç duyabilirler. IPSASB, bu tür bilgilere ilişkin linklerin raporların anlaşılabilirliğini artıracığına, niteliksel özelliklerin yerine getirilmesine engel olmayacağına ve dolayısıyla da genel amaçlı finansal raporlarda bu tür bilgelere ilişkin linklerin verilebileceği yönünde görüş bildirmiştir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, BC 8.20).
9. IFRS Kavramsal Çerçevesi varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderlerin sunum ve açıklama amaçları açısından nasıl sınıflandırılacağına ilişkin düzenlemeler yapmıştır (IFRS, Kavramsal Çerçeve, 7.7-7.19). IPSAS Kavramsal Çerçevesi ise sınıflandırmaya ilişkin düzenlemelere tekrar de-

ğınmemiş, bu konulara ilişkin düzenlemelerin diğer IPSAS'larda detaylı olarak açıklandığından söz etmekle yetinmiştir.

10. Kamu sektörü kuruluşları açısından kuruluşun gelir, gider, nakit akışı ve finansal sonuçlarının önceden onaylanmış olan bütçeler ile uyumlu olması ve herhangi bir konu ile alakalı olarak kamu kuruluşunun toplayacağı paraların ya da kamuya ait olan kullanılacak paralara ilişkin işlemlerin konu ile ilgili olan mevzuat ve düzenlemelere bağlı kalınarak yapıldığına ilişkin göstergeler bulunması finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacı olan bilgilerin karşılanabilmesi açısından oldukça önemlidir (IPSAS, Kavramsal Çerçeve, 8.12). Buna karşılık; IFRS Kavramsal Çerçeve düzenlemelerinde özel sektör kuruluşlarına ilişkin bu tür sunum ya da açıklamalar yapılması gerektiğine dair bir hüküm bulunmamaktadır.

4. SONUÇ

Kamu muhasebesi ve raporlama sistemi, hükümeti, hem vatandaşlarına (seçmenler, vergi mükellefleri, müşteriler ve borç verenler) hem bu vatandaşları temsil eden politikacılara hem de hükümetin egemen seviyelerine hesap verebilir kılmak için kullanılmaktadır (Ricci & Landi, 2010).

IPSASB, kavramsal çerçevenin hazırlanmasında ve kullanılmasında Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre farklı bir yol izliyor olsa da, başlangıç noktası olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) yaklaşımından yola çıkmıştır. Tüm kamu kuruluşlarının uyması gereken hesap verebilirlik fikri, yatırımcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılama eğiliminde olan IASB'nin düşündüğünden kesinlikle daha geniştir (Oulasvirta, 2010): Kamu kuruluşlarının görevi vatandaşlara kamu hizmetleri sunmaktır, gerçeğe uygun değer veya piyasa değeri, paydaşlarının bilgi ihtiyaçlarına tam olarak cevap vermemektedir. Kamu kuruluşları performansları ve üretilen hizmetlerin kalitesi ve miktarı hakkında bilgi vermemelidir. Ayrıca, kamu harcamaları ve ulusal veya yerel büyüme, ekonomik istikrar, istihdam sağlığı, enflasyon yönetimi vb. için siyasi planlar hakkında makroekonomik verileri yayınlamalıdır. Ayrıca, siyasi bir bakış açısından, belirledikleri hedeflere karşı sorumlu olmaları gerekir.

IPSAS, uluslararası kamu sektörü muhasebesinde artan bir rol oynamaktadır. Kamu sektörü finansal raporlamasının amaçlarını ve kullanıcılarını UFRS kullanıcılarından ayıran kavramsal bir çerçeve oluşturmak önemlidir ve olumlu bir adımdır. Kamu sektörü muhasebesi, özel sektör muhasebesinden farklı amaçlara hizmet eder ve bu mutlaka muhasebe uygulamasını etkilemesi kaçınılmazdır. IPSASB başlangıçta minimum sapma ile UFRS'yi takip etmeye çalışmış ve bu nedenle mevcut standartların kamu sektörü hesap verebilirlik gerekliliklerine yeterince odaklanılarak türetilmemesi endişesi yaratmıştır. Kavramsal çerçevenin gelecekte standartları nasıl etkileyeceği, çerçevenin kavramsal bir temel olarak mı işlev gördüğünü yoksa daha kozmetik mi olduğunu gösterecektir.

KAYNAKÇA

- Aggestam-Pontoppidan, C., Anderneck, I. (2015) Interpretation and Application of IPSAS, John Wiley & Sons, p.40
- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the implementation of accrual accounting: A study of conflict and ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809–836.
- Auditor General (2009), The Auditor General's Views on Setting Financial Reporting Standards for the Public Sector
- Baker, R., & Rennie, M. (2006). Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian federal government: An institutional perspective. *Canadian Accounting Perspectives*, 5(1), 83–112.
- Barton, A. (2005), Professional accounting standards and the public sector—a mismatch. *Abacus*, 41, 2, pp. 138–158.
- Barton, A. (2011). Why governments should use the government finance statistics accounting system. *ABACUS*, 47(4), 411–445.
- Biondi, Y. (2012), Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the new French governmental accounting standards. *International Journal of Public Administration*, 35, 9, pp. 603–619.
- Biondi, Y. (2017). Harmonising European public sector accounting standards (EPSAS): Issues and perspectives, *Economics, and Law: A Convivium*, 7(2), 117–123.
- Bisogno, M., Aggestam Pontoppidan, C., Hodges, R., & Manes Rossi, F. (2019). Setting international public-sector accounting standards: Does 'public' matter? The case of revenue from non-exchange transactions. *Accounting in Europe*, 16(2), 219–235.
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13–20.
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. In E. Lande, & J. C. Scheid (Eds.), *Accounting reform in the public sector: Mimicry, fad or necessity?* CIGAR Network.
- Christiaens, J., & van Peteghem, V. (2007). Governmental accounting reform: Evolution of the implementation in Flemish municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(4), 375–99.
- Christiaens, J., Christiaens, V., Christophe, M.-R. F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76, 537–554.
- Cordery, C. J. and Simpkins, K. (2016), Financial reporting standards for the public sector: New Zealand's 21st-century experience. *Public Money & Management*, 36, 3, pp. 209–218.
- Cordery, C. J., Crawford, L., Breen, O. B., & Morgan, G. G. (2018). International practices, beliefs and values in notfor-profit financial reporting. *Accounting Forum*.
- Ellwood, S., & Newberry, S. (2016). New development: The conceptual underpinnings of international public sector accounting. *Public Money & Management*, 36(3), 231-234.
- Ernst & Young. (2012). Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the EU member status. Eurostat.

- FASB (1978), Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.
- GASB. (2006). Why governmental accounting and financial reporting is—and should be—different (white paper).
- Gaa, J., (1988), Methodological foundations of standard setting for corporate financial reporting, Florida: American Accounting Association
- Hepworth, N. (2017). Is implementing the IPSAS an appropriate reform? *Public Money & Management*, 37(2), 141–148.
- IASB (2010), Conceptual Framework for Financial Reporting Institute for Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (2021) IFRS vs IPSAS in public sector financial reporting: Part II Measurement.
- IPSASB (2014), The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (IFAC).
- IPSASB. (2018). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements Volume I, International Federation of Accountants, New York.
- KGK. (2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü).
- Mayston, D. (1992). Capital accounting, user needs and the foundations of a conceptual framework for public sector financial reporting. *Financial Accountability & Management*, 8(4), p.227-248.
- Monsen, N. (2002). The case for cameral accounting. *Financial Accountability & Management*, 18, 39–72.
- Monsen, N. (2019). Commercial accounting, fund accounting and cameral accounting: Introduction and comparison with a view to use in the governmental sector. *Norwegian School of Economics (NHH)*.
- Moretti, D. (2018). Rationalising government fiscal reporting. lessons learned from Australia, Canada, France and the United Kingdom on how to better address users' needs. *OECD Journal on Budgeting*, 2, 65–125.
- Müller, T., Berger, M. (2012) *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*, 2nd Edition ,John Wiley & Sons, p.19
- Oulasvirta, L. (2011). Do the IPSAS standards suit the public sector?. *Tilintarkastus*. 5. 18-21.
- Oulasvirta, L. (2021) A consistent bottom-up approach for deriving a conceptual framework for public sector financial accounting *PUBLIC MONEY & MANAGEMENT*, VOL. 41, NO. 6, 436–446
- Pallot, J. (1992). Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(1), 38–59.
- Polzer, T., Reichard, C., Grossi, G. (2021). Organization of the IPSASB, Conceptual Framework and Claimed Benefits and Criticisms of IPSAS. In: Brusca, I., Gomes, P., Fernandes, M.J., Montesinos, V. (eds) *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards*. Public Sector Financial Management. Palgrave Pivot, Cham.
- Ricci P., Landi T. (2010), Governance and Accountability for Italian Listed Public Utilities Companies, *Review of International Comparative Management*, 11, 3:376-388.
- Sheila Ellwood & Susan Newberry (2016) New development: The conceptual underpinnings of international public sector accounting, *Public Money & Management*, 36:3, 231-234.

KAMUDA İÇ DENETİM GÖREVİNE YENİ BAŞLAYAN İÇ DENETÇİLERİ GELİŞTİRMEYE YÖNELİK İŞYERİNDE ÖĞRENME ÇERÇEVESİ ÖNERİSİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 30.06.2022
Makale Kabul Tarihi : 01.11.2022
Makale Türü : Derleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1138647

Dr. Murat GÖRMEN*

Bibliyografik Bilgiler

Görmən, M., (2023). "Kamuda İç Denetim Görevine Yeni Başlayan İç Denetçileri Geliştirmeye Yönelik İşyerinde Öğrenme Çerçevesi Önerisi" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 297-318) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1138647>

ÖZ

Son yıllarda kuruma katma değerli hizmetler sağlayabilecek yetkin iç denetçilere ve bu yetkinliğin sebep olacağı etkin bir iç denetim işlevine duyulan ihtiyacın artması, iç denetimde mesleki yeterliliğin artırılmasına ve bu kapsamda iş yerinde öğrenme gereğinin giderek ön plana çıkmasına neden olmuştur. Bir dizi "Ortak Bilgi Havuzu (CBOK)" oluşturma çalışmaları yürüten ve çeşitli düzeylerde iç denetçiler için yetkinlik gereksinimlerini belirten Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA), iç denetim yetkinlik çerçevesi geliştirmiş ancak göreve yeni başlayan iç denetçilerin belirlenen yetkinliklere ulaşması için iş yerinde alması gereken eğitimlere atıfta bulunmamıştır. Konuyla ilgili ulusal yazında bir çalışmaya rastlanmamış olup uluslararası yazında ise yapılan çalışmalar sınırlıdır. Bu nedenle, bu nitel çalışmanın amacı, göreve yeni başlayan iç denetçileri eğitmek için bir işyerinde öğrenme çerçevesi önermektir. Literatür taramasında iç denetim mesleğinin gelişimi ve bunun iç denetçilerin yetkinlik gereksinimleri üzerindeki etkisi ile işyerinde öğrenmenin boyutları tartışılmıştır.

* Milli Savunma Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı, murat.gormen.2014@hotmail.com.
ORCID: 0000-0002-8120-1562

Ayrıca bu çalışmada, farklı mesleklerin yetkinlik gereksinimleri ve bu gereksinimlerin işyeri öğrenme bileşeni referans alınarak yeni göreve başlayan iç denetçilerin işyerinde öğrenme süreci küresel olarak incelenmiş ve bunların eğitilmesi kapsamında bir iş yerinde öğrenme çerçevesi önerilmiştir. Kamu iç denetim birimlerinin göreve yeni başlayan iç denetçilerinin eğitiminde bu çerçeveden faydalanması önerilir.

Anahtar Kelimeler: İşyerinde öğrenme, iç denetim, iç denetçi, yetkinlik, süreç

Jel Sınıflandırması: M40, M42

APROPOSAL FOR A WORKPLACE LEARNING FRAMEWORK TO DEVELOP INTERNAL AUDITORS WHO ARE NEW TO THE INTERNAL AUDIT PROFESSION IN THE PUBLIC SECTOR

ABSTRACT

In recent years, because of the increasing need for competent internal auditors who can provide value-added services to the organization and an effective internal audit function, the need to increase professional competence of internal auditors and, in this context, to learn at work is increasingly coming to the fore. The International Institute of Internal Audit (IIA), which conducts work on creating a number of “Common Body of Knowledge” and specifies competence requirements for internal auditors at various levels, has developed an internal audit competence framework, but this study does not refer to the training that internal auditors who are just starting out in the profession must receive at work to achieve these specified competencies. There is not any study about the subject in the national literature, and the studies conducted in the international literature are limited. Therefore, the purpose of this qualitative study is to propose a workplace learning framework for training internal auditors who are just starting out in the profession. In the literature review, the development of the internal audit profession and its impact on the competence requirements of internal auditors and the dimensions of learning in the workplace were discussed. In addition, the competency frameworks of different professional organizations and the workplace learning component of these frameworks have been referenced and the learning process of newly appointed internal auditors in the workplace has been examined globally. It is recommended that public internal audit departments take advantage of this framework in the training of internal auditors who have just started their duties.

Keywords: Workplace learning, internal audit, internal auditor, competency, process

Jel Classification: M40, M42

1. GİRİŞ

İnsan kaynakları perspektifinden işyerinde öğrenme, insan sermayesinin örgütün bir parçası olarak incelenerek, beceri geliştirmeye ve çalışanların kişisel gelişimlerini sağlamaya ve aynı zamanda performans yönetimi yoluyla örgütsel hedeflere ulaşılmasına odaklanır (Jacobs ve Park, 2009:133-150; Johansson ve Abrahamsson, 2018). İşyerinde öğrenme ve gelişim, mesleki yeterliliğin sağlanmasına, sürdürülmesine ve yenilenmesine katkıda bulunur (Cheetham ve Chivers, 1996:20; Lancaster ve Di Milia, 2015). Son yıllarda yetkin iç denetçilerin yetiştirilmesi, eğitilmesi ve geliştirilmesi ihtiyacı artmıştır. Bu ihtiyacın nedenleri arasında iç denetim mesleğinin gelişimi yer almakta ve bu da iç denetçilerin oldukça gelişmiş bir yetkinlik repertuarına sahip olmalarını gerektirmektedir (Fike, 2005; Goepfert, 2006; Harrington, 2004; Hass vd., 2006:835; PwC, 2014, Allegrini vd., 2006:845-853, Bailey, 2010; Protiviti, 2013; Ramamoorti, 2003).

Yetenekler olarak da adlandırılan bu yetkinlikler arasında mesleki bilgi, mesleki beceriler, mesleki değerler ve etik yer almaktadır (IFAC, 2014:127). Bu nedenle, yetkinliğe ulaşmak sadece bilgi değil, aynı zamanda beceri ve deneyimlerin bir karışımını da gerektirir (Eraut ve Hirsh, 2010; Nurdiono, ve Gamayuni, 2018). Bireylerin gerekli yetkinliklere ulaşabilmesi için ilgili eğitim, öğretim ve değerlendirme aşamalarını içeren bir öğrenme ve gelişim süreci gereklidir (Doman vd., 2007:84; Epstein ve Hundert, 2002:226; IFAC, 2014:128; Loyens vd., 2008:411; Webster-Wright, 2009). Bu öğrenme ve gelişim süreci tıp, hukuk, mühendislik mesleklerinde olduğu gibi iç denetim mesleği için de geçerlidir (Chisholm ve Blair, 2006:19; Epstein ve Hundert,2002:226; Webster-Wright, 2009:702-739; Wilcox ve King, 2014:1-28).

Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün (IIA) iç denetçilerin sahip olması gereken yetkinlikleri açıkladığı çeşitli kılavuzlar bulunmaktadır. Bununla birlikte, IIA'nın ihtiyaçları karşılayacak özel bilgi ve becerileri geliştirmek için işe entegre bir öğrenme bileşeni içeren, işyerinde öğrenme yoluyla bu yetkinliklerin nasıl geliştirilmesi gerektiği konusunda rehberlik sağlayabilecek bir yayını bulunmamaktadır (Fourie,2014).

1974'ten bu yana, iç denetçinin eğitimine odaklanan çalışmalar mevcuttur (Barrett vd., 1974; Foster ve Greenawalt, 1995; Hassall vd., 1996; Vinten, 2004). Bununla birlikte, iç denetim görevine yeni başlayanların iç denetim uzmanlarına dönüştürmek için gereken işyerinde öğrenme konusunda sınırlı araştırma mevcuttur.

2002 Yılında McCartney vd., (2002:315), iç denetim eğitimi ile bunların denetimlerde kullanılma başarısı arasındaki farkı belirlemeye yönelik bir çalışma yürütmüşlerdir. Palmer vd, (2004: 889-896) çalışmalarında iç denetim ile ilgili yapılan yetkinlik araştırmalarının bir özetini sunarak bunlara ulaşma düzeyinin önemini işaret etmişler ve IIA tarafından yürütülen CBOK çalışmalarını vurgulamışlardır. Seol vd., (2011: 217-230) ve Siriwardane vd, (2014:193-205) tarafından yürütülen iki çalışma, iç denetçilerin ihtiyaç duyduğu özel yetkinlikleri araştırmıştır. Ancak bu çalışmaların hiçbiri iç denetimin işyerinde öğrenimine yönelik çerçeveleri içermemiştir. Avustralya iç denetim enstitüsü, iç deneticilerin iş deneyimi ile yetkinliklerinin geliştirilmesine yönelik bir iş yerinde öğrenme sistemi tesis etmiştir (IIA AUS, 2015). Benzer şekilde İngiltere ve İrlanda iç denetim enstitüleri de bir işyerinde öğrenme çerçevesi belirlemiştir (IIA UK ve Ireland, 2015). Yine Güney Afrika iç denetim enstitüsünün de bu kapsamda

çalışmaları mevcuttur (IIA SA, 2015). Tüm bu çalışmalarda iç denetçilerin yetkinliklerinin artmasına yönelik bir görev esnasında öğrenme çerçevesi kurulmaya çalışılmıştır. Ulusal yazında ise bu konuda bir çalışma mevcut değildir.

Ulusal mevzuat kapsamında ise sadece iç denetçi alım ve ilk eğitimine yönelik hükümler bulunmaktadır. 5018 sayılı “Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun ve bu kapsamda çıkarılan mevzuatın ilgili maddelerine göre iç denetim eğitimine tabi tutulacak iç denetçi adayları, Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenlediği iç denetim sınavında başarılı olanlar arasından seçilir ve aynı Bakanlığın düzenlediği iç denetim eğitimini alır. Eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitim sonrası iç denetçi adayları sertifika sınavına girerek başarılı olanlara “Kamu İç Denetçi Sertifikası” verilir. Sertifika sahibi iç denetçiler kamu bakanlıklarının alım kontenjanlarına ve şartlarına uygun olarak kurumlarda iç denetçi olarak göreve başlayabilir yani atanabilir. “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”in ilgili maddelerine göre ise, atanan iç denetçilerin mesleki yeterliliği sürdürme kapsamında çeşitli sorumlulukları vardır. İç denetçilerin her üç yılda asgari yüz saat meslek içi eğitim alması gerekmekte ancak bu eğitimler kişisel başvurularıyla gerçekleşmektedir. Atandıkları kurumun bu yeni başlayan iç denetçilere yönelik uygulaması gerektiği değerlendirilen bir işyerinde öğrenme çerçevesi mevzuatta yer almamakta konu tamamen kurumların inisiyatifine bırakılmaktadır.

Konuyla ilgili bu boşluk, işyerinde öğrenmeye odaklanan bir çalışmaya duyulan ihtiyacı ortaya koymuştur. Bu çalışmada göreve yeni başlayan iç denetçilerin yetkinliklerini (bilgi, beceri ve deneyim) geliştirmeyi amaçlayan, işyerinde öğrenmeye odaklanan bir eğitim çerçevesi ortaya konmakta ve işyerinde öğrenme kavramsallaştırılmaktadır. Bu eğitim çerçevesi, iç denetçilerin izlemesi tavsiye edilen hem akademik bileşeni hem de görev başı deneyimi içeren öğrenme ve geliştirme süreçlerini vurgulamaktadır. Bu eğitim sürecinin yetkin bir iç denetçi olunması sürecinde takip edilmesi önerilmektedir.

Ulusal yazında konuyla ilgili bir çalışmaya rastlanılmaması, konunun iç denetçiler için önerilen bir işyeri öğrenme çerçevesine katkıda bulunarak bilgi birikimini genişletecek olması ve işyerinde öğrenme hususunun daha iyi anlaşılabilmesi için araştırmacının konuyla ilgili bilgi birikimi ve deneyimlerini sunması yönleriyle bu çalışma özgündür.

2. İÇ DENETİMİN VE İÇ DENETÇİLERİN DEĞİŞEN ÇEHRESİ

Kökeni Mezopotamya uygarlıklarına kadar uzanan denetim kavramı, 20’nci yüzyılın sonlarına doğru, önemli sayıda şirket skandalı, kötü yönetim, dolandırıcılık ve yolsuzluk vakaları (Adler, 2002:148) üzerine, örgütte paydaşların “gözü kulağı” olarak hareket edebilecek bir işlev olarak yeni bir çehreye bürünmüştür (Gramling vd., 2004). Özellikle 1970’lerden bu yana iç denetçilerin değişen profili, iç denetçilerin çalışmalarını gerçekleştirmek ve paydaş beklentilerini karşılamak için ihtiyaç duydukları yetkinliklerin artmasına neden olmuştur. 1999 yılında IIA iç denetim kavramını, yalnızca iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değil aynı zamanda bir organizasyondaki risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin etkinliğini de inceleyen ve katma değer sağlayan bir hizmet olarak tanımlamıştır (IIA, 1999:5). Milenyumun başında, iş süreçlerinin artan karmaşıklığı, bilgi teknolojisindeki gelişmeler (Teo ve Ang, 2001), küresel finansal krizin olumsuz etkisi gibi iş ortamında değişikliklerin yaşanması iç denetim işle-

vinin kuruluşların yönetim yapısının bir parçası olarak giderek daha belirgin bir rol oynamasına neden olmuştur (IoD, 2009; Sawyer vd., 2003: 4; Pickett, 2010; Vadasi vd.,2019). Son yıllarda iç denetim, sadece mevzuata uyum konusunu inceleme işlevinden, kuruma değer katan bir güvence ve danışmanlık işlevine dönüşmüştür.

Yayınlanmış çeşitli akademik çalışmalarda (Hass vd., 2006: 835-844; KPMG, 2008; Lenz ve Hahn, 2015; PwC, 2014; Ramamoorti, 2003; Sarens, 2009: 1; Abbott vd., 2016; Roussy vd.,2020) yetkin iç denetçilere duyulan ihtiyaç vurgulanmıştır. Ramamoorti (2003), iç denetçilerin paydaşlarına katma değerli hizmetler sunabilmeleri için “çok sayıda yetkinliğe” sahip olması gerektiğini belirtmektedir. Bu, iç denetim mesleğinin durumunu inceleyen PricewaterhouseCoopers (PWC)’in çalışmaları ile de desteklenmektedir (PWC, 2014). İç denetçilerin şu anda sahip oldukları beceriler ile paydaşların taleplerini karşılamak için sahip olmaları gereken yetkinlikler arasındaki artan uçurum bu çalışmalarda vurgulanmaktadır (Protiviti, 2013; PWC, 2014). Dünya çapında iç denetçileri temsil eden meslek kuruluşu olan IIA, yetkin iç denetçilere duyulan ihtiyacın bilincinde olarak 1972’den bu yana küresel olarak yürütülen çeşitli CBOK çalışmaları ile İç Denetçi Yetkinlik Çerçevesi (IACF) geliştirmiştir (IIA, 2013). Buna ek olarak, IIA, tüm iç denetçilerin çalışmalarını etkin olarak gerçekleştirebilmeleri için sahip olmaları gereken bilgi, beceri ve diğer yetkinlikleri açıklayan Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi (IPPF), IIA tarafından yayımlanmıştır (IIA, 2015: 19). IPPF, “iç denetçilerin bilmesi gerekenleri” vurgulayan zorunlu rehberi içermektedir.

İç denetçilerin profili, IIA’nın kuruluşundan bu yana önemli ölçüde değişmiştir (Al Matari vd, 2014). Bu değişen iç denetçi profili, iç denetçilerin çeşitli yetkinliklere sahip olma ihtiyacını doğurmuş ve bu nedenle IIA tarafından yetkinlik konusu üzerine çalışmalar yapılmıştır (Gramling vd., 2004). İç denetim işlevinin genişlemesi üzerine iç denetim etkinliği ve kalitesi kavramı daha fazla araştırılmaya başlanmıştır (Sarens, 2014; Lenz ve Hahn, 2015). İç denetçilerin rol ve sorumlulukları, yalnızca kontrole odaklanan basit bir değerlendirme faaliyetinden, değer katması ve yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerine ilişkin etkin güvence ve danışmanlık hizmetleri sunması gereken bir işleve dönüşmüştür (Ramamoorti, 2003).

Bir meslek olan iç denetimin ön koşullarından biri gerekli yetkinliklere sahip olmaktır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü Araştırma Kurumu (IIARF), bu yetkinliklere yönelik iç denetçilerin ihtiyaç duyacağı becerileri belirlemek amacıyla “Ortak Bilgi Havuzu (CBOK)” çalışmalarını üstlenmiştir (Bailey, 2010; IIARF, 2010). Ancak CBOK çalışmaları, göreve yeni başlayan iç denetçilerin geliştirilmesi için işyeri öğreniminin nasıl gerçekleşmesi gerektiği sorusuna herhangi bir cevap vermemektedir. CBOK çalışmalarının bir sonucu olarak IIA ayrıca iç denetçilerin yetkinlik gereksinimlerini belirten bir iç denetim yetkinlik çerçevesi geliştirmiştir (IIA, 2013). Ancak bu çalışmada belirlenen yetkinliklere ulaşmak için nasıl bir öğrenme yapısı izleneceği ele alınmamaktadır (IIA, 2013). CBOK çalışmalarının etkisiyle İngiltere, İrlanda, Avusturalya ve Güney Afrika gibi ülkelerin iç denetim enstitüleri de çeşitli yetkinlik çerçeveleri geliştirmişlerdir (Coetsee vd., 2015:19).

Sarens (2009:4), iç denetim işlevinin risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerini iyileştirme yeteneğinin bir iç denetçinin eğitim geçmişinden ve iş deneyiminden etkilendiğini savunmaktadır. Ernst ve Young (2008:12), iç denetçilerin değişen ve daha karmaşık hale gelen iş ortamına uyum sağlama zorluğuyla

giderek daha fazla karşı karşıya kalmaları sonucunda, stratejik ve operasyonel risklere daha fazla odaklanmaları gerektiğini savunmaktadır. Oxner ve Oxner (2006), iç denetçilerin kontrol değerlendirmeleri, operasyonel incelemeler ve sistem analizleri dâhil olmak üzere birçok alanda uzmanlık göstermeleri gerektiğini belirtmektedir. Son yıllarda iç denetçilerin değişen yetkinlik ihtiyaçları giderek daha fazla ilgi görmüştür. Örneğin PwC, konuyla ilgili 11 çalışma yürütürken (PwC, 2015) Protiviti dokuz çalışma yürütmüştür (Protiviti, 2015). Yapılan inceleme neticesi Tablo 1 oluşturulmuştur.

Tablo 1. İç Denetim Yetkinlik İhtiyaçlarının Özeti

Yıl	IIA CBOK	Protiviti	PwC
2010	İletişim becerileri, problem tanımlama ve çözüm becerileri, risk analizi ve kontrol değerlendirme teknikleri	BT riski, Finansal raporlama standartları, Veri analitiği, Sunum becerileri, İletişim becerileri	Eleştirel düşünme, Risk yönetimi, İletişim becerileri, örgüt kültürü
2011		Finansal raporlama, Suiistimalin önlenmesi ve tespiti bilgisi, Sürekli denetim, Sunum becerileri	Risk yönetimi bilgisi, Teknoloji bilgisi, Eleştirel düşünme ve analiz, bilgi paylaşımı, iş zekâsı
2012		BT riski, Veri analitiği, müzakere yeteneği	Stratejik düşünme, İş zekâsı, iletişim
2013		Sosyal medya uygulamaları, İşlevsel raporlama süreci bilgisi, Veri analitiği, suiistimal riski bilgisi, İkna, Müzakere	Risk yönetimi, stratejik düşünme, teknoloji kullanımı
2014	İletişim becerileri, problem tanımlama ve çözme becerisi, örgüt kültürünün farkındalığı ve mevzuat bilgisi	Mobil uygulamalar, Siber güvenlik, Sosyal medya uygulamaları, sunum, İkna, Müzakere, takım çalışması	Siber güvenlik, İş sürekliliği, Veri gizliliği ve güvenliği, BT uygulamaları
2015	Yaşam boyu öğrenme, Davranış becerileri, Değişimin katalizörü olarak hareket etme	İkna, BT riski, Veri analitiği, müzakere yeteneği	Siber güvenlik, İş sürekliliği, Veri gizliliği ve güvenliği, BT uygulamaları

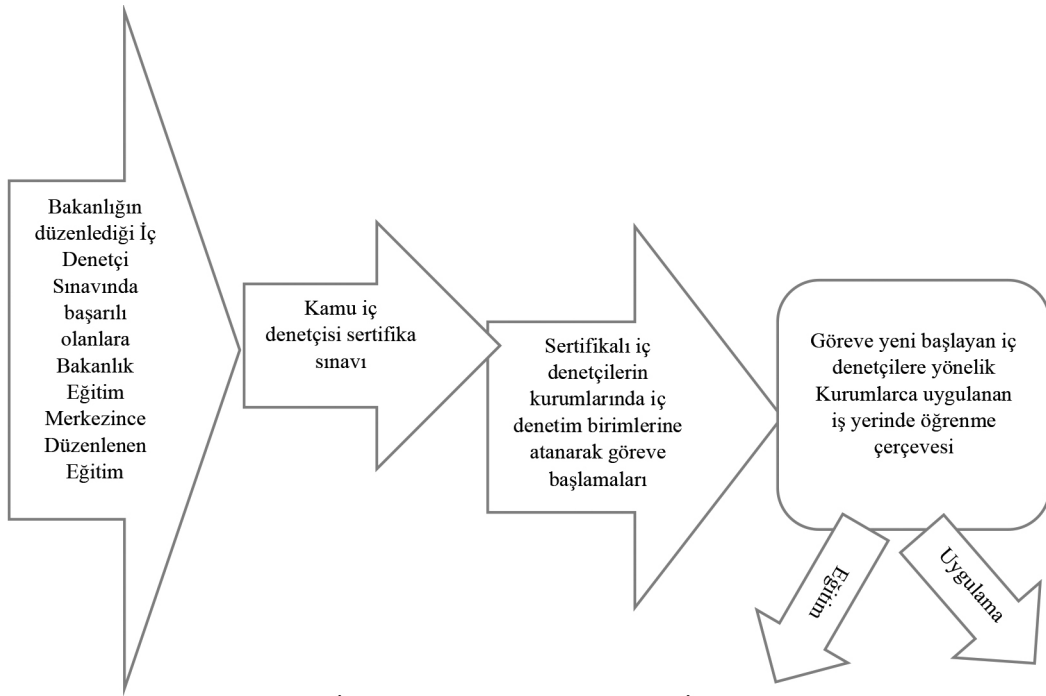
Bu çalışmalar (Tablo 1) iç denetçiler için BT becerilerinin, iş zekâsının ve iletişim becerilerinin önemini koruduğunu ortaya koymakta (IIARF, 2010; Protiviti, 2015; PwC, 2015; IIA,2015) ve iç denetçilerin bu yetkinlik ihtiyaçlarının etkin eğitim ve geliştirme süreçlerinin, sertifika programlarının uygulanmasıyla ve tecrübeye karşılanabileceği vurgulanmaktadır.

Sonuç olarak, iç denetçilerin her geçen gün sahip olması gereken yetkinlik çeşidi artmakta ve iç denetçilerin işlerini etkin gerçekleştirebilmek için yetkilerin bir karışımına sahip olması gerektiği anlaşılmaktadır. Bunu gerçekleştirebilmek de eğitim ve tecrübe yolu ile olabilir.

İç denetim kavramı, Türk kamu mevzuatına da 2003 yılında çıkarılan Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile girmiştir. Bu mevzuata dayandırılarak çıkarılan alt mevzuatlarda da; kurumsal yönetim, iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi iç denetimin ana fonksiyon alanları olarak zikredilmektedir. 5018 sayılı “Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu”nun ve “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”in ilgili maddelerine göre atanan iç denetçilerin mesleki yeterliliği sürdürme kapsamında:

- a) İç denetim yöntemlerini ve tekniklerini bilmek ve uygulamak.
- b) Muhasebe ilkeleri ve standartları ile yönetim muhasebesi ve mali yönetim bilgisine sahip olmak.
- c) Görev alanıyla ilgili mevzuatı bilmek ve bu bilgisini uygulamaya geçirmek.
- ç) Kamu idarelerinin hedeflerindeki önemli sapmaları ve sonuçlarını değerlendirecek düzeyde bilgi birikimine sahip olmak.
- d) Çevresiyle iletişim kurma yeteneğine sahip olmak.
- e) İç denetim faaliyetinin amacını, tespitlere ilişkin değerlendirmelerini, denetim sonuçlarını ve önerilerini anlaşılır biçimde yazılı ve sözlü ifade edebilmek.
- f) İç denetim faaliyeti sırasında edinilen bilgi, belge ve bulguların analizi sonucu ortaya çıkan emarelerden, detaylı inceleme veya soruşturmayı gerektirecek hususları ayırt edecek yeterliliğe sahip olmak.
- g) Yönetim ve iç kontrol sistemini geliştirecek ve bunların işleyişine ilişkin çözüm üretecek bilgiye sahip olmak.
- ğ) Performans denetimi ve performans göstergelerinin değerlendirilmesi konularında yeterli bilgiye sahip olmak.
- h) Risk analizi, değerlendirmesi ve yönetimi konularında bilgi sahibi olmak.
- ı) İstatistiki yöntemleri kullanarak verileri ve elde edilen sonuçları analiz edebilecek bilgiye sahip olmak.
- i) Kamu idarelerinin otomasyon sisteminin işleyişi hakkında bilgi sahibi olmak sorumluluğu vardır.

Atanan iç denetçilerin bu yetkinlikleri kazanması ve geliştirmesi sorumluluğu olsa da kurumların bu yeni başlayan iç denetçilere yönelik uygulaması gerektiği değerlendirilen bir işyerinde öğrenme çerçevesi ne mevzuatta yer almakta ne de pratikte uygulanmakta ve yetkinliklerin kazanılmasına yönelik iç denetçilerin her üç yılda asgari yüz saat meslek içi eğitim alması zorunluluğu gibi konular kişisel çabalarla gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Bu çalışmada göreve yeni başlayan iç denetçilerin kurumsal olarak işyerinde öğrenmesine yönelik bir çerçeve geliştirilerek tüm kamu kurumları iç denetim birimlerinin istifadesine sunulmakta ve oluşturulan yol haritası Şekil 1’de sunulmaktadır.



Şekil 1. Türk Kamu Kurumlarında İç Denetçi Adaylığından Yetkin İç Denetçiliğe Yol Haritası

İç denetim mesleğinin evrimi ve iç denetçilerin değişen profili, iç denetçilerin yetkinliklerini geliştirmelerini zorunlu hale getirmiştir. Bunun için de işyerinde öğrenme ve geliştirme faaliyetleri gerekir. Bu nedenle, işyerinde öğrenme olgusu, bu çalışmanın bir sonraki bölümde bağlamsallaştırılmıştır.

3. İŞ YERİNDE ÖĞRENME

İç denetimin evriminin ele alındığı bir önceki bölümde iç denetçilerin yetkin profesyoneller olarak görülebilmeleri için görevleriyle ilgili belirli yetkinlikleri geliştirmeleri ve sürdürmeleri gerektiği vurgulanarak bunu elde edebilmeleri için iş yerinde öğrenme çerçevesinin gerekliliği vurgulanmıştır. Bu bölümün amacı, işyerlerinde öğrenme olgusunu incelemektir.

İşyerinde öğrenmenin bağlamsallaştırılması ile göreve yeni başlayan iç denetçilerin geliştirilmesi kapsamında işyeri öğrenme çerçevesinin belirlenmesine yönelik teorik bir temel oluşturulmaya çalışılacaktır.

İşyerinde öğrenme kavramı kapsamlı bir şekilde incelenmiştir (Cheetham ve Chivers, 1996; Eraut, 2011; Chisholm ve Blair, 2006; Dall'alba ve Sandberg, 2006; Doman vd. 2007: 89; Ellstrom ve Kock, 2008; Jacobs ve Park, 2009; Billet vd., 2010; James ve Holmes, 2012; Fenwick, 2013; Lemmetty, ve Collin, 2019). Yazarlar çalışmalarında, öğrenme ortamı olarak işyeri, işyerinde uygulanan özel öğrenme yöntemleri, ekiplerin ve diğer katılımcı uygulamaların öğrenme üzerindeki etkisi, işyeri öğreniminin yararları ve zorlukları gibi konuları irdelemiştir. İşyeri öğrenimi üzerine yapılan son çalışmalar, karmaşık

iş ortamlarında işin değişen doğasına ve günümüz bilgi toplumuna uyum sağlayabilen, değişebilen ve yenilik yapabilen daha vasıflı çalışanlara duyulan ihtiyaca vurgu yapmaktadır (Metso ve Kianto, 2014: 128).

İç denetçilere odaklanan konuyla ilgili literatür ise sınırlıdır (Hassall vd.,1996; McCartney vd., 2002: 311-329) ve daha önce belirtildiği gibi bu araştırmaların odak noktası iç denetçilerin yetkinlikleri üzerinedir. Tüm bu çalışmalarda iç denetçilerin yetkinliklerinin artmasına yönelik bir görev esnasında öğrenme çerçevesi kurulmaya çalışılmıştır. (Barrett vd., 1974; Foster ve Greenawalt, 1995; Hassall ve diğ., 1996; IIA UK ve Ireland, 2015; IIA AUS, 2015; IIA SA, 2015). Bu çalışmanın amaçları doğrultusunda, işyerinde öğrenme çerçevesini çizmeye yönelik temas edilmesi gereken konular; işyerinde öğrenmenin boyutları, işyerinde öğrenme kriterleri, işyerinde öğrenme modları ve işyerinde öğrenmedeki zorluklar başlıkları altında irdelenebilir (Vaughan, 2008:5; De Matas ve Keegan , 2020).

Matthews (1999: 18), işyeri öğrenimini, “örgütsel hedefler ve bireysel kariyer gelişimi bağlamında hem bireyin hem de örgütün bugünkü ve gelecekteki sürekli gelişimini teşvik ederek işyeri için arzu edilen sonuçlara yönelik öğrenme süreci” olarak tanımlamaktadır. Bu tanım, işyerinde öğrenmeyi, çalışanların mevcut ve gelecekteki iş gereksinimlerini karşılamak için gerekli yetkinliği elde etmek amacıyla tabi tutuldukları öğrenme süreçleri olarak gören Jacobs ve Park’ın (2009:134) benzeridir. Bu iki tanımdan da anlaşılacağı üzere iş yerinde öğrenmenin; yetişkin çalışanların eğitimi ve öğrenme ortamında öğrenen örgütler olmak üzere iki boyutu vardır. Yetişkin bir öğrenci, motive olmuş ve öğrenmeye istekli olan ve kendi kendine öğrenme sürecine katılan kişidir (Mann, 2011:60). Araştırmacılar ve teorisyenler öğrenmeyi, içinde bulunulan ortamdan ayıramayan çok boyutlu, sosyo-kültürel bir etkinlik olarak görmektedirler (Billet, 2004 :313) ve hatta daha yeni çalışmalarda öğrenme ortamı ile ilgili olarak “işyerinin öğrenen bir örgüt olduğu düşüncesi” öne çıkmıştır (Wang vd.,2010: 167). Eraut ve Hirsch (2010), öğrenen örgütü “bilgiyi daha etkin bir şekilde yönetmek için kendisini sürekli olarak dönüştürerek güçlü ve kolektif olarak öğrenen bir varlık” olarak tanımlar. Öğrenen örgütler, öğrenmeyi ve üretimi en üst düzeye çıkarmak için teknolojiyi kullanarak çalışanlarını çalışırken öğrenmeleri için teşvik eder.

Yetkinlik çerçevesi, işyerinde öğrenmeye rehberlik etmek için bir kriter olarak hizmet edebilir. Yetkinlikler (bilgi, beceri ve tutumlar) öğrenme ölçütleri olarak performansı tanımlamak ve eğitimi yönlendirmek için yaygın olarak kullanılmaktadır (Eraut ve Hirsh, 2010). Yetkinlik çerçevesinin kullanılması işyerinde belirli yetkinliklerin geliştirilmesini ve izlenmesini kolaylaştırır (Ennis, 2008). Durand’ın yetkinlik modeli yeterliliğin üç boyutunu ifade eder: bilgi (bilmeniz gerekenler). know-how (bir işi gerçekleştirmek için gereken beceriler) ve tutum (bir işi gerçekleştirmek için gereken zihinsel yönelim) (Durand. 1998:303-330; Palo, 2013:19). Durand (1998: 318-320); bilginin örgün eğitim yoluyla edinildiği, mevcut bir bilgi tabanını kullanarak ve yaparak know-how’ın geliştirildiğini, tutumun sosyal arkadaşlıklarla ve paylaşarak kazanılabileceğini vurgulamaktadır. İşyerinde öğrenme, göreve yeni başlayan iç denetçilerin yetkinliklerinin kazanılmasında ve geliştirilmesinde önemli bir rol oynar.

Literatüre dayanarak, işyerinde öğrenmede çeşitli öğrenme modlarının bulunduğu görülmektedir (Cacciattolo, 2015:243-250). Günümüzde geleneksel sınıf tipi eğitim, işyerinde öğrenmenin en belirgin modu olarak kabul edilmekle birlikte (Jarvis, 2011), koçluk, mentorluk veya grup çalışması gibi yöntemler yardımıyla bireylerin karar alması ve eylem gerçekleştirmesi olarak adlandırılan informal öğren-

me modları da işyerinde öğrenmeyi teşvik etmek için yararlı araçlar olarak kabul edilmektedir (Baert ve Govaerts. 2012:539). Hem formal modların hem de çeşitli informal öğrenme modlarının işyerinde yetkinliğin gelişmesine katkıda bulunduğu açıktır. Bir öğrenme ortamı olarak işyeri, etkili bireysel ve kolektif öğrenmenin gerçekleşmesini sağlamak için bir çerçeve sunmaktadır.

İşyerinde öğrenmenin iki zorluğu vardır: Birincisi, öğrenmeyi örgütün ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde uygulayabilme zorluğu ve ikincisi, öğrenmeyi çalışanların ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde yapabilme zorluğu (Littlejohn vd., 2012:226). Literatürde tanımlanan işyerinde öğrenmenin bir diğer zorluğu da uygun bir öğrenme programının olmamasıdır (Kostos,2006:82). Beceri, yaratıcılık ve yenilikçiliğin geliştirilmesinin zorunlu olduğu alanlarda işyerinde öğrenmeye olan talebin daha fazla olduğu da araştırmalarda ortaya konmuştur (Evans vd.2006: 3-23). Lohman'a (2005: 502) göre, işyerinde öğrenmeyle ilgili bir zorlukta, cari faaliyetlere odaklanmanın öğrenme etkinliğine katılım için mevcut fırsatları ve zamanı azalttığıdır. Bunun çözümü işyerindeki öğrenme sürecini yapılandırmaktır.

Sonuç olarak işyerinde öğrenme, yetkinlik geliştirmenin, göreve yeni başlayan iç denetçinin kişisel gelişim hedeflerine ve kurumun amaç ve hedeflerine katkıda bulunacak şekilde ortak bir potada bulunduğu bir öğrenme ortamını içerir. Ayrıca, etkili bir işyerinde öğrenimi işyeri modları ve temel işyeri öğrenme teorileri göz önünde bulundurulmalıdır. Bununla birlikte, yönetim desteğinin eksikliği ve yeterli kaynak eksikliği gibi işyeri öğrenimindeki zorluklar işyeri öğrenimini engelleyebilir ve yönetilmesi gerekir.

İşyerinde öğrenme olgusu çeşitli akademik alanlarda yoğun bir şekilde tartışıldığı halde iç denetçiler ile ilgili olarak sınırlı araştırmalar mevcuttur. Bu bölümde, işyerinde öğrenmeye ilişkin literatür taranarak göreve yeni başlayan iç denetçilere uygulamak üzere bir çerçeve oluşturulmasına yönelik altyapı oluşturulmuştur. Bir sonraki bölümde iç denetim mesleği özelinde işyerinde öğrenmeye odaklanılacak ve iç denetimde uygulanabilecek işyerinde öğrenmenin çerçevesi çizilmeye çalışılacaktır.

4. GÖREVE YENİ BAŞLAYAN İÇ DENETÇİLER İÇİN İŞ YERİNDE ÖĞRENME ÇERÇEVESİ

İç denetim günümüz iş ortamında, bir uygunluk denetimi işlevinden değerli bir kurumsal yönetim mekanizmasına dönüşmüştür. Bu durum, iç denetçilerin çok sayıda yetkinlik göstermesini gerektirir. İşyeri, göreve yeni başlayan iç denetçilerin yetişkin eğitimleri vasıtasıyla gelişimi ve gerekli yetkinliklerin kazanımı için uygun bir ortamdır. "Öğrenen Örgüt" anlayışını benimsemesi gereken ve öğrenen bir varlık olması gereken işyeri mesleki yeterliliğin geliştirilmesinde kritik bir bileşendir ve iç denetimde profesyonel bir yaklaşım ancak işyerinde akademik eğitim programlarıyla bütünleştirilmişti pratik deneyimler kazanmak suretiyle başarılabilir. Göreve yeni başlayan iç denetçilerin eğitiminde temel kriter ise geliştirilmesi istenen bilgi, beceri ve tutumların tespit edilmesi ve bunlara yönelik eğitim programlarının düzenlenmesidir. Göreve yeni başlayan iç denetçilerin gerek sınıf ortamında eğitilmesi gerekse de uzman iç denetçilerle bizzat sahada iç denetimlere katılarak tecrübelerden istifade etmesi öğrenme modları olarak sıralanabilir. Göreve yeni başlayan iç denetçilere yönelik uygulanacak bu eğitim programında karşılaşılabilecek temel zorluklar ise iç denetçilerin isteksizliği ve örgüt ihtiyaçlarının karşılanamayacağı düşüncesinden hareketle idarecilerin programa olan inançsızlığı olarak ifade edilebilir. Bunu engelleyebilmek ise öğrenmeyi, iç denetçilerin ihtiyaçlarını karşılayabilecek ve onları eğitime motive

edebilecek şekilde planlamaktan ve örgütün ihtiyaçlarını da bu eğitimlerde göz önünde bulundurabilmekten geçer.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) göreve yeni başlayan muhasebecilerin işyerinde öğrenmesine yönelik standartlar belirlemiştir (IFAC, 2014:1-302). IFAC standartlarına dayanarak göreve yeni başlayan muhasebecilerin işyeri öğrenimi; yetkinlik alanlarını geliştirmeyi, belirli mesleki becerileri ve mesleki değerleri, etiği ve tutumları ve pratik yaparak deneyim kazanmayı içerir. Tıp, mühendislik ve hukuk alanlarındaki mesleklerde de işyerinde öğrenmeye yönelik çalışmalar yapılmıştır. Yapılan bu çalışmalarda göreve yeni başlayanların eğitimi için; örgüt çapında bir politika belirlenmesinin gerekliliği, resmi bir programın olması, akademik ve pratik eğitimin birlikte uygulanması, gelişimin sürekli takibi ve buna yönelik bir mevzuatın oluşturulması vurgulanmıştır (Gray ve Sim, 2011; Pinnington, 2011; Williams, 2010:624).

Göreve yeni başlayan iç denetçiler için işyerinde öğrenme, iş deneyimi ve yetkinlik geliştirmeye yönelik araştırmalar sınırlıdır (Eraut, 2011:181-197; IFAC, 2014:198). Bir dizi “Ortak Bilgi Havuzu (CBOK)” oluşturma çalışmaları yürüten ve çeşitli düzeylerde iç denetçiler için yetkinlik gereksinimlerini belirten Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) ise, iç denetim yetkinlik çerçevesi geliştirmiş ancak göreve yeni başlayan iç denetçilerin belirlenen yetkinliklere ulaşması için iş yerinde olması gereken eğitimlere atıfta bulunmamıştır. Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) iç denetçilerin en önemli yetkinlik gereksinimlerini iletişim becerileri, problem tanımlama ve çözme becerisi gibi davranışsal beceriler, örgüt kültürünün farkındalığı, yönetim/risk/iç kontrollerin analizini, bilgi teknolojisi süreçleri ve mevzuat bilgisini teknik beceriler olarak sıralamaktadır (IIARF, 2014:86).

Ulusal mevzuat kapsamında ise sadece iç denetçi alım ve ilk eğitimine yönelik hükümler bulunmakta ancak göreve yeni başlayan iç denetçilere yönelik uygulanması gerektiği değerlendirilen bir işyerinde öğrenme çerçevesi mevzuatta yer almamakta konu tamamen kurumların inisiyatifine bırakılmaktadır.

Bu çalışmada göreve yeni başlayan iç denetçiler için mesleki eğitim programını içeren bir yıllık yapılandırılmış bir işyerinde öğrenme programını içeren bir çerçeve çizilmeye çalışılacaktır.

Göreve yeni başlayan iç denetçiler için işyerinde öğrenme vasıtasıyla, bir taraftan görevin en etkin şekilde yürütülmesi sağlanırken, diğer taraftan da iç denetimin esas aldığı değerlere intibak edilmesi hedeflenir. İşyerinde öğrenme sürecinde, göreve yeni başlayan iç denetçiler uzman iç denetçiler tarafından belirli periyotlarda sınava tabi tutulurlar. Göreve yeni başlayan iç denetçiler için işyerinde öğrenme, sadece eğitenin bilgi ve deneyimi ile sınırlı bir eğitim değil, aynı zamanda eğitim gören göreve yeni başlayan iç denetçilerin, onaylanmış bir programa uygun olarak, uzman iç denetçilerin gözetimi altında pratik iç denetim uygulamaları yapılmak suretiyle bilgi ve melek kazanmaları için uygulanan bir eğitimidir. Hazırlıklı, planlı olarak eğitim yapılması esas alınır.

İşyerinde öğrenme, göreve yeni başlayan iç denetçilere yönelik olarak usta-çırak usulü şeklinde günlük mesai içerisinde uygulanan bir eğitimidir. İşyerinde öğrenme;

(1) Ustanın çırağa kendi inisiyatifi ve bilgi seviyesinde öğrettiği bir eğitim metodu şeklinde değil, bir plan dâhilinde yapılan ve denetimi olan eğitim şeklinde icra edilir,

(2) Eğiticinin elinde eğitim programı ve ihtiyaç duyulan konularda hazırlanmış eğitim notları bulunur.

İşyerinde öğrenme konuları, eğitim programları ve eğitimi verecek eğiticiler eğitim programlarında belirtilir. Yapılan çalışma Tablo-2 ve Tablo-3’de sunulmuştur. Her eğitimin mümkün olduğunca farklı bir uzman iç denetçi tarafından verilmesi sağlanır. Göreve yeni başlayan iç denetçiler işyerinde öğrenme eğitimine tabi tutularak, nezaret altında iç denetim faaliyetlerinde bulunurlar. Konuyla ilgili oluşturulan takvim Tablo-4’de sunulmuştur. Bu iç denetim uygulamalarında da eğitim sürecinde olduğu gibi mümkün olduğunca her farklı denetime farklı bir uzman iç denetçiyle katılımın sağlanması gözetilmelidir. Göreve yeni başlayan iç denetçilere yönelik olarak uygulanacak İşyerinde öğrenme programı;

(1) Başlangıç safhası,

(2) İleri eğitim safhası,

(3) Uygulama safhası olmak üzere üç safhada uygulanır.

Başlangıç Safhası: İç Denetçi kadrolarında istihdam edilecek göreve yeni başlayan iç denetçilere, göreve başlamadan önce Tablo-2 de belirtilen konularda ortak, standart ve doğru bir başlangıç eğitimi uygulanmak suretiyle, göreve yeni başlayan iç denetçilerin örgüt kültürüne ve iç denetim süreçlerine intibak etmesi ve diğer uzman iç denetçiler ile ortak anlayışlara ulaştırılması sağlanır.

İleri eğitim Safhası: Göreve yeni başlayan iç denetçiler, başlangıç eğitimini müteakip, İç Denetim Yöneticisi tarafından hazırlanan bir program doğrultusunda (Tablo-3) 84 saatlik bir eğitime tabi tutulur.

Başlangıç ve ileri eğitimi vasıtasıyla, bir taraftan görevin en etkin şekilde yürütülmesi sağlanırken, diğer taraftan da örgüt ortamına ve örgütün esas aldığı değerlere intibak edilmesi hedeflenir.

Uygulama Safhası: Göreve yeni başlayan iç denetçiler bu eğitimleri müteakip o yılki denetim programında bulunan denetim/danışmanlık konularıyla ilgili olarak farklı uzman iç denetçilerle beraber bizzat sahaya çıkarak o yıl boyunca pratik uygulamalara katılır (Tablo-4).

Tablo 2. Yeni Atanan İç Denetçilerin Başlangıç Eğitimi Programı

YENİ ATANAN İÇ DENETÇİLERİN BAŞLANGIÇ EĞİTİM PROGRAMI		
Eğitim Zamanı	Eğitimin Konusu	Eğitici Uzman İç Denetçi (Mümkün olduğunca farklı uzman iç denetçi eğiticiler)
1. Gün 10.00 -17.00 (6 D/S)	İç Denetim Mevzuatı/Kuruma Sağlanan Katma Değerlere Örnekler	Uzman İç Denetçi
2. Gün 10.00 -17.00 (6 D/S)	İç Denetim Nedir? İç denetim süreci nasıldır? İç Denetim Türleri ve Denetim Örnekleri	Uzman İç Denetçi
3. Gün 10.00 -17.00 (6 D/S)	İç denetimin iç kontrol/risk yönetimi ve yönetimdeki rolü, iç denetim ve etik	Uzman İç Denetçi
4. Gün 10.00 -17.00 (6 D/S)	İç denetim ve suiistimal riski yönetimi	Uzman İç Denetçi
5. Gün 10.00 -17.00 (6 D/S)	Kalite Güvence Geliştirme Planı (KGGP) Güncellenmesi / Dönemsel Gözden Geçirme (İç Değerlendime) ve İç Denetim Kılavuzu	Uzman İç Denetçi
6. Gün 10.00 -17.00 (6 D/S)	İç Denetimin ve İç Denetçilerin Performansının Ölçülmesi, İç Denetim Biriminin Tarihçesi/ Birim Faaliyet Raporları/ Örgüt kültürü ve örgütte iş süreçleri	Uzman İç Denetçi
7. Gün 14.00 -17.00 (3 D/S)	İç denetim ve problem çözme	Uzman İç Denetçi
8. Gün 14.00 -17.00 (3 D/S)	İç denetim ve iletişim	Uzman İç Denetçi

İlk bir ay içerisinde farklı süreleri içeren 13 farklı modülde başlangıç ve ileri seviye eğitimleri verilir. Diğer sürede ise göreve yeni başlayan iç denetçilerin uzman denetçilerin yanında bizzat iç denetim uygulamalarını deneyimlemeleri ile süreç devam ettirilir. Başlangıç eğitim programı 8 günlük (42 saatlik) sınıf eğitiminden oluşur. Sekiz eğitim modülü ilgili temel iç denetim konularını kapsar ve bu konular aşağıdakileri içerir (Tablo-2):

- İç denetime giriş, İç Denetim Türleri ve Denetim Örnekleri;
- İç denetimin iç kontrol/risk yönetimi ve yönetimdeki rolü, iç denetim ve etik;
- İç denetim ve suiistimal riski yönetimi;
- İç denetim ve problem çözme;
- İç denetim ve iletişim;
- İç denetim süreci;

- Örgüt kültürü ve örgütte iş süreçleri;
- Mevzuat bilgisi.

İleri seviye eğitimleri 5 modülden oluşur ve 14 gün sürer (84 saat). Bunlar (Tablo-3):

- İç Denetim Plan ve Programının Hazırlanması, İç denetimin siber güvenlikteki rolü;
- Denetimin Planlama ve Yürütülmesi, İç denetimin bilgi teknolojileri yönetimindeki rolü;
- Raporlama, İç denetim ve performans denetimleri;
- İç Denetim Danışmanlık Örnekleri, İç denetim veri analitiği
- İç Denetim ve izleme, Stratejik bakış açısı ve değişim yönetimi.

Tablo 3. Yeni Atanan İç Denetçilerin İleri Seviye Eğitim Programı

YENİ ATANAN İÇ DENETÇİLERİN İLERİ SEVİYE EĞİTİM PROGRAMI				
İÇ DENETİM TAZELEME EĞİTİMİ (84 SAAT)	Eğitim Zamanı		Eğitim Konusu	Uzman İç Denetçi Eğitici (Mümkün olduğunca farklı uzman iç denetçi eğiticiler)
	1. Gün,	6 D/S	İç Denetim Plan ve Program Hazırlanması	
	2. Gün	6 D/S	İç denetimin siber güvenlikteki rolü	
	3. Gün	6 D/S	İç denetimin siber güvenlikteki rolü	
	4. Gün	6 D/S	Denetimin Planlama ve Yürütülmesi	
	5. Gün	6 D/S	İç denetimin bilgi teknolojileri yönetimindeki rolü	
	6. Gün	6 D/S	İç denetimin bilgi teknolojileri yönetimindeki rolü	
	7. Gün	6 D/S	İç denetimin bilgi teknolojileri yönetimindeki rolü	
	8. Gün	6 D/S	Raporlama	
	9. Gün	6 D/S	İç denetim ve performans denetimleri	
	10.Gün	6 D/S	Danışmanlık ve Danışmanlık Örnekleri	
	11.Gün	6 D/S	İç denetim veri analitiği	
	12.Gün	6 D/S	İç denetim veri analitiği	
	13.Gün	6 D/S	İç Denetim ve izleme	
14.Gün	6 D/S	Stratejik bakış açısı ve değişim yönetimi		

Bu çalışmalar kıdemli iç denetçiler tarafından verilir ve göreve yeni başlayan iç denetçiler eğitimler esnasında sözlü ve yazılı değerlendirmelere tabi tutulur. Bu eğitimlerin alınmasından sonra göreve yeni başlayan iç denetçilerin o yılki denetim/danışmanlık programında farklı uzman denetçilerle sahaya çıkıp farklı birimlerde farklı konularda denetim/danışmanlık yapması sağlanır (Tablo4).

Tablo 4. Yeni Atanan İç Denetçilerin Pratik Denetim Takvimi

Denetim Faaliyetleri					
Kodu	Denetimin Adı	Denetlenecek Birimler	Denetimin Türü	Denetim Ekibi (Mümkün olduğunca farklı uzman iç denetçiler)	Denetimin Tarihi
A	Kamu Zararı Takip ve Tahsili Faaliyetleri	X Başkanlığı	Sistem Denetimi	X Uzman Denetçi	02 Ocak 202.
				Göreve Yeni Başlayan Denetçi	27 Mart 202.
B	Vatandaşlara Sunulan Hizmetler	V Başkanlığı	Sistem Denetimi	Y Uzman Denetçi	06 Nisan 202.
				Göreve Yeni Başlayan Denetçi	10 Temmuz 202.
C	Bakım Faaliyetleri	Y Başkanlığı	Sistem Denetimi	V Uzman Denetçi	15 Temmuz 202.
				Göreve Yeni Başlayan Denetçi	28 Eylül 202.
Ç	Hazır Yemek Hizmet Alımları	Z Başkanlığı	Sistem Denetimi	Z Uzman Denetçi	02 Ekim 202.
				Göreve Yeni Başlayan Denetçi	24 Aralık 202.

Göreve yeni başlayan iç denetçinin, o yılki denetim programına uygun olarak aldığı eğitimlere müteakip bizzat denetim/danışmanlık faaliyetlerine katılarak ve her birinde farklı bir uzman denetçiyle süreçleri irdeleyerek her birinden değişik bir görgü ve bilgi kazanması hedeflenir. Bu denetim/danışmanlıklar sürsünce göreve yeni başlayan iç denetçiler uzman iç denetçiler tarafından değerlendirilmeye tabi tutulur.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Küresel boyutta bir mesleğe dönüşen ve yetkin iç denetçilere ihtiyaç duyan iç denetim, bağımsız güvence ve danışmanlık hizmetleri ile yönetim mekanizmasının kilit bir bileşenidir. Mesleki gelişim için rehberlik sağlayan IIA iç denetçilerin ihtiyaç duyacağı temel yetkinlikleri belirlemeye yönelik çeşitli incelemeler yapmıştır. Ancak bu yetkinliklerin iş yerinde nasıl sağlanacağı konusunda bir çalışması yoktur. Bu çalışma bu boşluğu gidermeye yönelik bir girişimdir.

İç denetçilerin yetkinlik ihtiyaçları sürekli gelişmekte ve değişmektedir. Paydaş beklentilerini karşılamaya yönelik geniş bilgi ve beceri karışımı, iş zekâsı, iletişim becerileri ve stratejik düşünme becerilerine sahip iç denetçilere ihtiyaç vardır. İç denetim yöneticileri sürekli öğrenmeyi ve mesleki gelişimi teşvik etmelidir.

İşyerinde öğrenme olgusu literatürde yoğun bir şekilde tartışılmış bir kavramdır ancak göreve yeni başlayan iç denetçilerin işte nasıl öğrenebileceklerine yönelik uluslararası yazında sınırlı çalışma vardır, ulusal alanda ise bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Öğrenme ortamı olarak işyeri, etkin öğrenmeyi kolaylaştırmada hayati bir rol oynar. Sadece kapalı sınıf ortamında teorik bilgilerle yetkinliklerin kazanılamayacağı aşikârdır. Göreve yeni başlayan iç denetçilerin teorik bilgileri pratiğe döküleceği iç denetim uygulamaları yetkinliklerin kazanılmasında önemlidir. Ayrıca, örgütler kendilerini, bilginin yayılımının ve bireysel ve örgütsel düzeyde öğrenmenin kolay olduğu bir öğrenen örgüt olarak görmelidir.

İşyerinde öğrenme, iç denetçilerin kişisel gelişim hedefleri ile örgütün amaç ve hedeflerine aynı anda katkıda bulunacak şekilde yetkinliklerin geliştirileceği bir öğrenme ortamını içermelidir. İşyerinde öğrenme mesleki gelişimin bir parçasıdır ve mesleki yeterliliğin geliştirilmesine yardımcı olur. İşyerinde pratik deneyim kazanmak meslekte uzmanlaşabilmek için ön şarttır. Mesleki gelişimi sağlayabilmek için işyerinde öğrenme anahtar konumdur. Göreve yeni başlayan iç denetçilere kurum kültürünün tanıtılmasını içeren başlangıç eğitimi ya da iç denetimin planlanması/yürütülmesi gibi ileri seviye eğitimleri ve farklı konularda farklı uzman iç denetçilerin yanında icra edilecek pratik iç denetim uygulamalarına katılım, işyerinde öğrenme programının parçalarıdır.

Örgütler, işyerinde öğrenmeyi iç denetçilerin kişisel gelişim planlarına ve kariyer haritalarına uyarlamalı ve göreve yeni başlayan iç denetçilerin performansı izlemek ve mesleki yeterliliği düzenli olarak değerlendirmek için bir performans yönetim sistemi kurmalıdır. Düzenli olarak ölçülen bu performansların neticesi olarak da göreve yeni başlayan iç denetçiler uzman bir iç denetçi olmak yolunda ödüllendirilmelidirler.

Göreve yeni başlayan iç denetçiler teknik ve teknik olmayan becerilerin kazandırılmasını içeren belirli yetkinlik alanlarında verilecek işyerinde öğrenme programına katılmalıdır. Teknik olmayan beceriler arasında etkili sözlü ve yazılı iletişim becerileri, danışma becerileri, ilişki kurma ve zaman yönetimi becerileri bulunur. Teknik beceriler ise denetimin planlanması ve yürütülmesi, risk yönetimi veya iş süreçlerinin kontrolü gibi konuları içerir.

Her kurum kendi örgüt kültürlerine uygun işyerinde öğrenme deneyimini geliştiren çeşitli işyeri öğrenme yöntemleri uygulayabilir. Sınıf ortamında göreve yeni başlayan iç denetçileri öğrenme sürecine dahil eden bir yaklaşım, iç denetim uygulamaları esnasında bizzat yaşanacak paydaşlarla etkileşim ya da uzman iç denetçilerle yapılacak mesleki tartışmalar veya bilgi paylaşımları işyerinde öğrenmenin en büyük artılarıdır. Mentorluk olarak adlandırılabilen uzman iç denetçilerin göreve yeni başlayan iç denetçileri iç denetim uzmanlarına dönüştürmeye yönelik yönlendirmeleri, işyerinde öğreniminin çok önemli bir unsurudur. Ancak bu sürecin başarısı mentorun yetkinliğine ve mentorlar ile göreve yeni başlayan iç denetçiler arasındaki ilişkiye bağlıdır. Başarılı bir işyerinde öğrenme için örgütün desteği ile yüksek kaliteli, etkili, ilgili ve yapılandırılmış bir eğitim programının oluşturulması ve sürdürülmesi belirleyicidir. Bu çalışmada şu sonuçlara varılmıştır:

- İşyerinde öğrenme, göreve yeni başlayan iç denetçilerin profesyonel bir iç denetçiye dönüştürmek için gereklidir;
- Göreve yeni başlayan iç denetçilerin profesyonel bir iç denetçiye dönüştürmek için özel öğrenme programları uygulanmalıdır;
- Öğrenme programları, teknik yeterlilikler ve davranışsal becerilerin kazanılması kapsamında mesleki yeterliliğin geliştirilmesine odaklanmalıdır;
- Göreve yeni başlayan iç denetçilerin profesyonel bir iç denetçiye dönüştürmek için pratik deneyim gereksinimlerinin formal eğitimden edinilen bilgilerle bütünleştirilmesi gerekmektedir;
- İşyerinde öğrenmenin her safhasında mesleki yeterlilik düzeyinin değerlendirilmesi gerekir.

Çalışma kapsamında sadece teorik olarak bir işyerinde öğrenme çerçevesi çizilmiş ancak bunun pratikte başarısına yönelik bulgulara yer verilmemiştir. Bunun temel nedeni işyerinde öğrenmenin gerçek başarısının ancak yapılacak anketlerle ya da bizzat gerçekleştirilecek yüz yüze görüşmelerle elde edilebileceği yani teoriden ziyade uygulamayı gerektirmesidir. Müteakip dönemde bu konuya yönelik yapılacak çalışmaların bu kapsama yönlendirilmesinin iç denetim literatürüne önemli katkılar sağlayacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., ve Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3–40. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12099>.
- Adler, P.S. (2002). Corporate scandals: it's time for reflection in business schools. *Academy of Management Perspectives*, 16(3):148-149.
- Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R. ve Sarens, G. (2006). The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8):845-853.
- Al-Matari, E.M., Al-Swidi, A.K. ve Fadzil, F.H.B. (2014). The effect of the internal audit and firm performance: a proposed research framework. *International Review of Management and Marketing*, 4(1):34-41.
- Baert, H. ve Govaerts, N. (2012). Learning patterns of teams at the workplace. *Journal of Workplace Learning*, 24(7):538-550.
- Bailey, J.A. (2010). *Core competencies for today's internal auditor, Report II*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). Altamonte Springs: IIARF.
- 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (24.12.2003 tarih 25326 sayılı T.C. Resmi Gazete.).
- Billet. S. (2004). Workplace participatory practices: conceptualising workplaces as learning environments. *Journal of Workplace Learning*, 16(6):312-324.
- Billet, S., Gruber. H. ve Harteis, C. (2010). *Learning through practice: models, traditions, orientations and approaches*. New York: Springer.
- Cacciattolo, K . (2015). Defining workplace learning. *European Scientific Journal*, ESJ, 11(10).,243-250.
- Cheetham, G. ve Chivers, G. (1996), Towards a holistic model of professional competence. *Journal of European Industrial Training*, 20(5):20-30.
- Chisholm, C.U. ve Blair, M.S.G. (2006), Extending the models for work-based learning into the life place. *World Transactions on Engineering and Technology Education*, 5(1):19-26.
- Coetzee, P., Erasmus, L. ve Plant, K. (2015), Global assessment of internal audit competence: does one size fit all? *The Southern African Business Review*, 18:1-27.
- Dall'Alba, G. ve Sandberg, J. (2006), Unveiling professional development: a critical review of stage models. *Review of Educational Research*, 76(3):383-412.
- De Matas S. S. ve Keegan B. P., (2020), "A case study on adult and workplace learning ", *International Journal of Education and Management Engineering (IJEME)*, 10(1),11-19, DOI: 10.5815/ijeme.2020.01.02.
- Durand, T. (1998), The alchemy of competence. Hamel, G., Prahalad, C.K., Thomas , H. ve O'Neal, D. (ed.). *Strategic flexibility: managing in a turbulent environment*. New York:Wiley, 303-330.
- Doman, T., Boshuizen, H., King, N. ve Scherpbier, A. (2007), Experience-based learning: a model linking the processes and outcomes of medical students' workplace learning. *Medical Education*, 41:84-91.
- Ellstrom, P. ve Kock, H. (2008), Competence development in the workplace: concepts, strategies and effects. *Asia Pacific Education Review*, 9(1):5-20.
- Ennis, M. (2008). A review of the literature and the role of the employment and training administration (ETA). *U.S. Department of Labor*, 1–25.
- Epstein, R.M. ve Hundert, E.M. (2002), Defining and assessing professional competence. *Journal of the American Medical Association*, 287(2):226-235 .

- Eraut, M. ve Hirsh, W. (2010), *The significance of workplace learning for individuals, groups and organisations*. Oxford: Skope.
- Eraut, M. (2011), *How researching learning at work can lead to tools for enhancing learning*. The Sage handbook of workplace learning. Thousand Oaks: Sage.
- Ernst & Young, (2008), Escalating the role of internal audit. <http://www.de.ey.com/IE/en/Issues/Managing-finance/Intemal-audit>. Erişim Tarihi: 27 Mart 2022.
- Evans, K., Hodkinson, P., Rainbird, H. ve Unwin, L. (2006), *Improving workplace learning*. London: Routledge, 3-23.
- Fenwick, T. (2013), Understanding transitions in professional practice and learning: towards new questions for research. *Journal of Workplace Learning*, 25(6):352-367.
- Fike, R.L. (2005), *Supply chain risk management (redefining the audit function within a large industrial company)*. Unpublished PhD thesis. Cambridge: Massachusetts Institute of Technology.
- Foster, S.D. ve Greenawalt, M.B. (1995), Internal audit education: a comparison across countries. *Managerial Auditing Journal*, 10(3):31-36.
- Fourie. H. (2014), *Work-readiness of university graduates: an internal audit educational expectation gap in South Africa*. Unpublished PhD thesis. Pretoria: University of Pretoria
- Goepfert, S. (2006), Tell the world! *Internal Auditor*, 63(4):4-7.
- Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneider, A. ve Church, B.K. (2004), The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23:194-244.
- Gray, K. ve Sim, J. (2011), Factors in the development of clinical informatics competence in early career health sciences professionals in Australia: a qualitative study. *Advances in Health Sciences Education*, 16(1):31-46.
- Harrington, C. (2004), Internal audit's new role. *Journal of Accountancy*, 3(6):2-8.
- Hass. S., Abdolmohammadi, M.J. ve Burnaby, P. (2006), The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8):835-844.
- Hassall, T., Dunlop, A. ve Lewis, S. (1996), Internal audit education: exploring professional competence. *Managerial Auditing Journal*, 11(5):28-36.
- Institute of Directors (IoD). (2009), *Third King report on governance for South Africa*. South Africa. King Committee on Governance. Johannesburg: Institute of Directors (South Africa).
- Institute of Internal Auditors (IIA). (1999), *A vision for the future: professional practices framework for internal auditing*. Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2013), Internal auditor competency framework. <https://na.theiia.org/about-us/about-ia/Pages/Competency-Framework.aspx>. Erişim Tarihi: 12 Mart 2022.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2015), Framework for internal audit effectiveness: The new IPPF. [https://na.theiia.org/standards-gui dance/Pages/New-1PPF.aspx](https://na.theiia.org/standards-gui-dance/Pages/New-1PPF.aspx) Erişim Tarihi: 10 Nisan 2022.
- Institute of Internal Auditors Australia (IIA (AUS)). (2015), Get qualified with /IA Australia. <http://www.iiia.org.au/qualifications/getQualified.aspx> Erişim Tarihi: 03 Nisan 2022.
- Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2010), *CBOK study*. Altamonte Springs: IIARF.
- Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2014), *Internal audit around the world: a perspective on global regions*. Altamonte Springs: IIARF.

- Institute of Internal Auditors (South Africa) (IIA (SA)).(2015), Path to professional recognition in internal audit. http://www.iiasa.org.za/?page=Cert_CP_Overview Erişim Tarihi: 25 Nisan 2022.
- Institute of Internal Auditors (UK ve Ireland). (IIA (UK ve Ireland)). (2015), Qualifications and CPD. http://www.iiia.org.uk/en/Qualifications_and_CPD/index.cfm Erişim Tarihi: 29 Nisan 2022.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2014), Handbook of international education pronouncements, <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-intemational-education-pronouncements> Erişim Tarihi 09 Şubat 2022.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (12.07.2006 tarih, 26226 sayılı T.C. Resmi Gazete).
- Jacobs, R.L. ve Park. Y. (2009), A proposed conceptual framework for workplace learning: implications for theory development and research in human resource development. *Human Resource Development Review*, 8(2):133- 150.
- James, S. ve Holmes. C. (2012), *Developing vocational excellence: learning environments within work environments*. SKOPE Research Paper No. 112. Cardiff:SKOPE.
- Jarvis, P. (2011), *Adult learning in the social context*. New York: Routledge.
- Johansson, K. ve Abrahamsson, L. (2018), “Gender-equal organizations as prerequisite for workplace learning”, *The Learning Organization*, 25(1), 10-18.
- Kostos. C. (2006), Learning in the knowledge age, where the individual is at the centre of learning strategy and organisational success. *Australian Journal of Adult Learning*, 46(1):75.
- KPMG. (2008), The evolving role of the internal auditor: value creation and preservation from an internal audit perspective. <https://www.kpmg.Com/ZA/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/RiskCompliance/Documentsffhe%20Evolving%20role%20of%20the%20Intemal%20Auditor.pdf> Erişim Tarihi: 10 Nisan 2022.
- Lancaster, S. ve Di Milia, L. (2015), “Developing a supportive learning environment in a newly formed organisation”, *Journal of Workplace Learning*, 27(6), 442-456.
- Lemmetty, S., ve Collin, K. (2019). Self-directed learning as a practice of workplace learning: Interpretative repertoires of self-directed learning in ICT work. *Vocations and Learning*, 13(1), 47-70. <https://doi.org/10.1007/s12186-019-09228-x>.
- Lenz, R. ve Hahn, U. (2015), A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1):5-33.
- Littlejohn, A, Milligan, C. ve Margaryan, A (2012), Charting collective knowledge: supporting self-regulated learning in the workplace. *Journal of Workplace Learning*, 24(3):226-238.
- Lohman, M.C (2005), A survey of factors influencing the engagement of two professional groups in informal workplace learning activities. *Human Resource Development Quarterly*, 16(4):501-527.
- Loyens, S.M.M., Remy, J.M. ve Rikers, M.J.P. (2008), Self-directed learning in problem-based learning and its relationships with self-regulated learning. *Educational Psychology Review*, 20:411-427.
- Mann, K.V.(2011),Theoretical perspectives in medical education: past experience and future possibilities. *Medical Education*, 45(1):60-68.
- Matthews. P. (1999), Workplace learning: an holistic model. *The Learning Organization*, 6(1):18-29.
- McCartney, M.W., Marden, R.E. ve Adair, LP. (2002), Topical coverage in internal auditing: academic versus practitioner perceptions. *Accounting Education*, 11(4):311-329.
- Metso. S. ve Kianto, A (2014), Vocational students’ perspective on professional skills workplace learning. *Journal of Workplace Learning*, 26(2):128-148.

- Nurdiono, ve Gamayuni, R. R. (2018). The Effect of Internal Auditor Competency on Internal Audit Quality and Its Implication on the Accountability of Local Government. *European Research Studies Journal*, 21(4), 426–434.
- Oxner, K. ve Oxner, T. (2006), Boom time for internal audit professionals. *Internal Auditor*, 63(3):6-10.
- Palmer, K.N., Ziegenfuss, D.E. ve Pinsker, R.E. (2004), International knowledge, skills. and abilities of auditors/ accountants:evidence from recent competency studies. *Managerial Auditing Journal*, 19(7):889-896.
- Palo, S. (2013), Managers' perception with reference to the Durand's model of competency development. *International Journal of Business Performance Management*,14:19-37.
- Pickett, K.H.S. (2010), *The internal auditing handbook*. 3rd Edition. Chichester: Wiley.
- Pinnington, A.H. (2011), Competence development and career advancement in professional service firms. *Personnel Review*, 40(4):443-465.
- Protiviti. (2010), Internal auditing capabilities and needs survey. <http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2010-Internal-AuditCapabilities-and-Needs-Survey-Protiviti.pdf> Erişim Tarihi 09 Şubat 2022.
- Protiviti. (2013), Internal auditing capabilities and needs survey. [http://www . protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2013-IA-CapabilitiesNeeds-Survey-Protiviti.pdf](http://www.protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2013-IA-CapabilitiesNeeds-Survey-Protiviti.pdf) Erişim Tarihi 09 Şubat 2022.
- Protiviti. (2015), Internal auditing capabilities and needs survey. [http://www.protiviti.com/en-US/Documen ts/Surveys/2015-Intemal-Audit Capabilities-and-Needs-Survey-Protiviti.pdf](http://www.protiviti.com/en-US/Documents ts/Surveys/2015-Intemal-Audit Capabilities-and-Needs-Survey-Protiviti.pdf) Erişim Tarihi 09 Şubat 2022.
- PwC. (2014), The state of the internal audit profession study: higher performance by design-a blue print for change. <http://fw.Nw.pwc.co.za/en/assets/pdf/sotp-africa-brochure-sa-may-2014.pdf> Erişim Tarihi 30 Ocak 2022.
- PwC. (2015), The state of the internal audit profession study: finding true north in a period of rapid transformation. <http://www.pwc.co.za/en/assets/pdf/sotp-africa-brochure-sa-may-2015.pdf> Erişim Tarihi 30 Ocak 2022.
- Ramamoorti, S. (2003), *Internal auditing: history, evolution, and prospects. research opportunities in internal auditing*. Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Roussy, M., Barbe, O., ve Raimbault, S. (2020). Internal audit: from effectiveness to organisational significance. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 322–342. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2019-2162>
- Sarens, G. (2009), Internal auditing research: where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing* , 13(1):1-7.
- Sarens, G. (2014), Editorial. Internal audit research at the crossroads:time to turn a page? *International Journal of Auditing* . 18(2):103-104.
- Sawyer, LB., Dittenhofer, M.A. ve Scheiner, J.H. (2003), *The practice of modern internal auditing*. 5th Edition. Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Seol, L, Sarkis J. ve Lefley, F. (2011), Factor structure of the competency framework for internal auditing (CFIA) skills for entering level internal auditors. *International Journal of Auditing*, 15:217-230.
- Siriwardane, H.P., Kin Hoi Hu, B. ve Low, K.Y. (2014), Skills, knowledge, and attitudes important for present-day auditors. *International Journal of Auditing*, 18(3):193-205.
- Teo, T.S.H. ve Ang, J.S.K. (2001), Critical success factors in the alignment of IS plans with business plans. *International Journal of Information Management*, 19(2):173-185.

Vadasi, C., Bekiaris, M., ve Andrikopoulos, A. (2019). Corporate governance and internal audit: An institutional theory perspective. *Corporate Governance: International Journal of Business in Society*, 20(1), 175–190. <https://doi.org/10.1108/CG-07-2019-0215>

Vaughan, K. (2008), *Workplace learning: A literature review*. Auckland: Competenz.

Vinten, G. (2004), The future of UK internal audit education: secularisation and submergence? *Managerial Auditing Journal*, 19(5):580-596.

Wang, M., Ran, W., Liao, J., ve Yang, S.J. (2010), A performance-oriented approach to e-learning in the workplace. *Journal of Educational Technology Society*, 13(4):167-179.

Webster-Wright, A. (2009), Reframing professional development through understanding authentic professional learning. *Review in Educational Research*, 79(2):702-739.

Wilcox, Y. ve King, J. (2014), A professional grounding and history of the development and formal use of evaluator competencies. *Canadian Journal of Program Evaluation*. 28(3):1-28.

Williams, C. (2010), Understanding the essential elements of work-based learning and its relevance to everyday clinical practice. *Journal of Nursing Management*, 18:624-632.

MSUGT/VUK, TMS/TFRS VE BOBİ-FRS MUHASEBE SİSTEMLERİNE GÖRE STOKLARA İLİŞKİN ÖLÇÜM VE DEĞERLEME ESASLARININ KARŞILAŞTIRMASI VE MUHASEBELEŞTİRMESİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 13.04.2022

Makale Kabul Tarihi : 11.08.2022

Makale Türü : Araştırma Makalesi

DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1102896

Öğr. Gör. Dr. Dr. Haluk SATIR*

Bibliyografik Bilgiler

Satır, H. (2023). “MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS Muhasebe Sistemlerine Göre Stoklara İlişkin Ölçüm ve Değerleme Esaslarının Karşılaştırması ve Muhasebeleştirilmesi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 68, Sayfa : 319-338) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1102896>

ÖZ

Ülkemizde yürürlükte olan üç farklı muhasebe sistemi uygulaması mevcuttur. Bu sistemler temelde birçok uygulamada aynı olmakla birlikte birbirinden farklı hükümleri de muhasebe sistemimize kazandırdıkları görülmektedir. Muhasebe sürecinin en önemli işlevlerinden biride doğru ve güvenilir bilgileri finansal raporlama ile üçüncü kişilere sunmaktır. Bu fonksiyonun yerine getirilmesinde, ölçme ve değerlendirme işlevi önemli bir uygulama olarak yer almaktadır. Bu çalışmada işletmelerin sahip oldukları varlıkları içinde önemli bir kalemi oluşturan stoklara ilişkin ölçme ve değerlendirme esaslarının MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS muhasebe sistemlerindeki uygulamalara göre karşılaştırılması amaçlanmıştır. Sonuç olarak her üç sistemde de stoklar için kullanılan değerlendirme ölçütü maliyet bedelidir. Ayrıca standartlarda net gerçekleştirilir bedelin alternatif bir ölçüt olarak kullanılmasına izin verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Ölçüm, Değerleme, MSUGT/VUK, TMS 2, BOBİ-FRS

Jel Kodları: M40, M41, M49

* Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Afşin MYO, Kahramanmaraş, Türkiye, haluksatir@ksu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-3240-7211.

COMPARISON AND ACCOUNTING OF THE MEASUREMENT AND VALUATION PRINCIPLES REGARDING STOCKS ACCORDING TO MSUGT/VUK, TMS/IFRS AND BOBI-IFRS ACCOUNTING SYSTEMS**ABSTRACT**

There are three different accounting system applications in force in our country, Although these systems are basically the same in many applications, it is seen that they bring different provisions to our accounting system. One of the most important functions of the accounting process is to present accurate and reliable information to third parties with financial reporting. In the fulfillment of this function, measurement and valuation function is an important application. In this study, it is aimed to compare the measurement and valuation principles of inventories, which constitute an important item among the assets of the enterprises, according to the applications in the MSUGT/VUK, TMS/IFRS and BOBI-IFRS accounting systems. As a result, the valuation criterion used for inventories in all three systems is cost. In addition, the standards allow the use of net realizable value as an alternative criterion.

Keywords: Measurement, Valuation, MSUGT/VUK, TMS 2, BOBI-IFRS

Jel Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Muhasebenin nihai hedefi, işletmelerin büyüklüklerine göre finansal tablo kullanıcılarına uygun olarak gerçeğe uygun sunum sağlayan doğru ve anlaşılabilir finansal bilgilerin sunulmasıdır. Bu hedefe ulaşmak için oluşturulan finansal tablolar, içerisinde bulunan muhasebe sistemine ait standartlara uygun şekilde karşılaştırılabilir ve bağlayıcı hükümlere uyulması ile elde edilebilir. Üçüncü kişilerin işletmeleri değerlendirmeleri onlarla ilgili yargıda bulunabilmeleri için muhasebenin ortak kuralları ve kendi bağlı olduğu sistemin ilkeleri içinde çalışması gerekir. Aksi takdirde her işletme kendi kuralları çerçevesinde finansal raporlama yapar ve muhasebede kargaşa kaçınılmaz olur. Bunu önlemek için tekdüzen muhasebe kapsamında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları geliştirilmiştir.

Türkiye’de muhasebenin temel kavram, ilke ve standartlarını düzenleyen ve uygulayan üç farklı muhasebe sistemi bulunmaktadır. Birincisi Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından hazırlanan 1992 tarih ve 21447 sayılı kararla yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğidir (MSUGT). İkincisi Kamu Gözetimi Kurumu tarafından hazırlanan ve 2006 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olan ve Kamu Yararını İlgilendiren İşletmeler (KAYİK) tarafından uygulanmak üzere 25702 sayılı kararla yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarıdır (TMS/IFRS). Üçüncüsü ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanan 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 30138 sayılı kararla yayınlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardıdır (BOBİ-IFRS). Bu standart bağımsız denetime tabi olup Türkiye

Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin kullanacağı bir muhasebe sistemidir. Hem TMS/IFRS hem de BOBİ-FRS'de Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/IFRS) ile uyumlu esaslar yer almaktadır (Haberl, 2021: 331).

Stokların, işletme sermayesi içerisindeki payının büyüklüğü ve işletme karlılığı üzerindeki etkisi stokların ölçümüne ve değerlemesine ilişkin uygulamaların önemini artırmıştır (Kısakürek & Erdoğan, 2021: 2065). Bu bağlamda halen ülkemizde yürürlükte olan üç farklı muhasebe sistemindeki stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme esaslarının açıklanması ve karşılaştırması bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Bu çalışmada öncelikle muhasebe sistemlerine göre, stoklar bağlamında ölçüm ve değerlendirme esaslarının incelendiği çalışmaların literatür taraması yapılmıştır. Daha sonra stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme kavram ve ölçütleri tanımlanmış ve stokların maliyet hesaplama yöntemleri açıklanmıştır. MSUGT/VUK, TMS/IFRS ve BOBİ-FRS'ye göre, stokların ölçüm ve değerlendirme esaslarının karşılaştırması ele alınmıştır. Son olarak stokların ölçüm ve değerlemesine ilişkin açıklamaların örnek muhasebe kayıtları yapılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Stoklara ilişkin ölçme ve değerlendirme konusunu inceleyen birçok araştırma bulunmaktadır;

Demir (2019) çalışmasında TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ-FRS'ye göre stokların değerlemesini karşılaştırmıştır. Çalışma sonucunda, TMS 2 ile BOBİ-FRS arasında stokların değerlendirilmesi ile ilgili vade farklarının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesinde önemli farklılıkların olduğu belirlenmiştir. TMS 2'de, BOBİ-FRS'den farklı olarak etkin faiz yöntemiyle vade farklarının maliyet bedelinden ayrıştırılıp stokların peşin değer ile ölçülmesi yapılmaktadır.

Akça & Öngen (2018) çalışmada stokların değerlendirilmesinde VUK ve TMS'de yer alan maliyet bedeli ve alış bedeli ile değerlendirme yöntemleri karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda, VUK'na göre yapılan maliyet bedeli tespitinde durumun daha katı ve tutarın kanunda belirtildiği şekliyle daha kesin olması gerektiği belirtilmiştir. Standarda göre, maliyet bedelinin yeri geldiğinde tahmini tutarında kullanılabilirliği ve daha esnek bir yapıya sahip olduğu öngörülmüştür.

Öztürk (2017) çalışmada, stokların değerlendirilmesinde stok maliyetlerinin ölçme ve muhasebeleştirilme esasları Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇ) hükümlerine göre karşılaştırılması örneklerle yapılmıştır. Çalışma sonucunda, stoklarla ilgili ölçümlemede YFRÇ taslağının hem VUK'na hem de TMS/IFRS'ye benzeyen bir yapıya sahip olduğu belirlenmiştir.

Tuğay (2013) çalışmanın amacı, TMS 2 ve vergi mevzuatı açısından emtiadaki değer düşüklüğünün karşılaştırılmasıdır. Stoklarda ortaya çıkan değer düşüklüğünün Vergi Usul Kanunu açısından Emsal Değeri ile değerlendirilmesi gerektiği, TMS 2 açısından ise Net Gerçekleşebilir Değer ile ölçülmesi gerektiği sonucu tespit edilmiştir.

Altun (2012) çalışmada, kasa ve banka hesapları, menkul kıymet hesapları, alacak ve stok hesapları, maddi duran varlık ve maddi olmayan duran varlık hesapları gibi iktisadi kıymetlerin, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarında belirtilen değerlendirme ölçülerine göre karşılaştırması yapılmıştır.

Çalışmanın sonucuna göre, Vergi Usul Kanununda değerlemenin vergi matrahının belirlenmesi için yapıldığı tespit edilmiştir. Muhasebe Standartlarına göre yapılan değerlemede ise işletmelerin içinde bulunduğu piyasa şartları da göz önünde bulundurularak, varlıklara ilişkin risklerin ve beklentilerin ölçülmesi hedeflenmektedir.

Küçük (2010) çalışmada TMS 2 ve VUK hükümlerine göre stokların değerlemesi açıklanmıştır. Ayrıca TMS 2 çerçevesinde stoklara ait değerlerin güvenilirliğini test etmek amacıyla bir iç denetim uygulama örneği verilmiştir. Çalışma sonucunda, muhasebenin vergi amacından arındırılarak daha güvenilir, anlaşılır ve karşılaştırılabilir bir sunum yapılması gerektiği ve TMS'nin tüm işletmelere yaygınlaştırılması gerektiği belirtilmiştir.

Türker (2010) çalışmasında, Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan Stoklar Standardı (IAS2), Türkiye Muhasebe Standartları'ndan Stoklar Standardı (TMS2) ve Türk Vergi Sistemindeki hükümlere göre stokların değerlemesini incelemiştir. Her üç uygulamada da stokların değerlemesindeki hedefin maliyetin doğru tespit edilebilmesi olduğu sonucuna varılmıştır.

Taşpınar (2010) çalışmasında Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından stokların değerlemesini incelemiştir. İşletmelerin vergi mevzuatının emredici hukuk kuralları içerisindeki değerlendirme hükümlerine göre stoklarını değerlemeleri sonucunda doğru matraha ulaşabilecekleri sonucu tespit edilmiştir.

3. STOKLARDA ÖLÇÜM VE DEĞERLEME KAVRAMI

Vergi Usul Kanunu hükümlerinin esas alındığı, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin uygulandığı Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ölçüm ve değerlendirme işlevi değerlendirme kavramı olarak ele alınmıştır. Değerleme ile ilgili hükümler, VUK'nun 258-330 arasındaki maddelerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Değerleme kavramının tanımı ise VUK'nu madde 258'de, vergi matrahının (mali kârın) hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin tutar olarak tespitidir şeklinde yapılmıştır (www.mevzuat.gov.tr).

TMS/TFRS ve BOBİ-FRS'ye göre değerlendirme kavramı, ölçüm şeklinde ele alınmıştır. Ölçüm, finansal tablolara alınan unsurların parasal tutarları ile gösterimidir. Diğer bir ifadeyle finansal tablo unsurlarının elde edilmesi ve yerine getirilmesi karşılığında nakit ve nakit benzeri tutarları ile gösterilmesidir şeklinde tanımlanmıştır. Ölçüm, bir ölçüm esasını gerektirir. Dolayısıyla ölçüm esasını, bir finansal tablo kaleminin ölçülen tanımlanmış bir özelliğidir. Ölçümleme ise, belirlenen parasal bu değerlere uygulanacak ölçüm esasının seçilmesi ve uygulanmasını içerir (TMS, Kavramsal Çerçeve; BOBİ-FRS, Bölüm 1; Köy, 2021: 23).

Değerleme finansal tablo unsurlarının bir ölçüt ile takdir ve tespit edilmesidir. Ölçüm ise finansal tablo unsurlarının bir ölçüm esasını ile nitelik olarak ölçümlenmesi ve tanımlanmasıdır. Değerlemede son ölçüm işlemi olarak belirtilen dönem sonu veya raporlama sırasındaki vergi matrahının tespiti amaçlanırken, Ölçümde finansal tablo unsurlarının ilk ölçüm işlemi olarak belirtilen, ilk kayda alındığındaki tanımlanması ve son ölçümündeki (dönem sonu) değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Tüm işletme faaliyetleri için hayati derecede önem taşıyan stoklar, işletmelerin mal üretmek ve satmak için gerekli olan yatırım kalemini göstermektedir (Sayılğan, 2017: 217). Stoklar, Vergi Usul Kanununda Emtia ve mal olarak, Standartlarda ise Stok olarak ele alınmıştır. Emtia sadece işletmenin ticareti-

ni yapmak üzere satın aldığı veya üretimini yaptığı kıymetleri kapsamaktadır. Malın ise VUK madde 328'e göre, amortismanına tabi iktisadi kıymetleri de kapsadığı görülmektedir. Standartlar kapsamında ele alınan stoklar ise aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan ve finansal durum tablosunda ya da dipnotlarında yer alan varlıklardan; ticari mallar, hammadde ve malzemeler, yarı mamuller ve mamullerdir (BOBİ-FRS, Bölüm 6; Türker, 2010: 108);

Stoklar, işletmenin bir yıl içerisinde satarak nakde dönüştüreceği veya üretimde kullanmak amacıyla bulundurduğu dönen varlıklardır. Stoklar hem vergi mevzuatı bakımından hem de standartlar bakımından maliyet bedeli ile ölçülür ve değerlendirilir. Maliyet değeri, bir emtianın stoklanması gereken yere ve biçime gelinceye kadar katlanılan tüm masrafların parasal toplamıdır (Akdoğan & Sevilengül, 2000:121). Ayrıca standartlara göre, maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerin düşük olanı üzerinden ölçülebileceği belirtilmiştir (Tunçez, 2019:98; Elmas, 2015:37).

Bu açıklamalar kapsamında, MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS muhasebe sistemlerine göre belirlenen, stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme ölçütleri Tablo 1'de verilmiştir;

Tablo 1. Muhasebe Sistemlerine Göre Stoklara Uygulanan Ölçüm/Değerleme Ölçütleri

STOKLAR	ÖLÇÜM/DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ		
	MSUGT/VUK	TMS/TFRS	BOBİ-FRS
İlk Madde ve Malzeme	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB* düşük olanı ile	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile
Yarı Mamuller	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile
Mamuller	Maliyet Bedeli-Emsal Bedeli	Dönüştürme Maliyeti/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile	Dönüştürme Maliyeti/ Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile
Ticari Mallar	Maliyet Bedeli-Emsal Bedeli	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile	Maliyet Bedeli (Bir yıldan kısa vadeli için nakit tutarı. Bir yıldan uzun vadeli için peşin fiyatı) /Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile
Diğer Stoklar	Maliyet Bedeli-Emsal Bedeli	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile	Maliyet Bedeli/Maliyet Bedeliyle NGB düşük olanı ile

Kaynak: VUK, www.kgk.gov.tr; TMS/TFRS; BOBİ-FRS; Pektaş, 2018: 86

*: NGB: Net Gerçekleşebilir Bedel

Tablo 1'de belirtilen stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme ölçütlerinin açıklamaları aşağıda yapılmıştır;

Maliyet Bedeli: VUK madde 262'ye göre, bir varlığın edinilmesi veya değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle ve bunlara ilişkin katlanılan tüm giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır. Maliyet bedeline dahil edilebilecek giderler aynı maddede şu şekilde sıralanmıştır (www.mevzuat.gov.tr);

- Varlığın edinilmesi ya da değerindeki eklentiler ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları ve nakliye giderleri.
- Varlığın edinilmesi ya da değerindeki eklentiler ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, değer tespiti, komisyon giderleri.
- Varlığın finansmanında kullanılan kredilere ait finansman giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının stoklara girdiği tarihe kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler.
- Varlığın envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleridir.

TMS/TFRS'ye göre, tarihsel maliyet olarak adlandırılan maliyet bedeli, varlığın edinilmesi veya oluşturulması karşılığında ödenen bedel ve diğer maliyetleri içerir. BOBİ-FRS'ye göre maliyet bedeli, bir varlığın edinilmesi durumunda harcanan nakit/nakit benzerlerinin toplam değerini içerir (TMS/TFRS; BOBİ-FRS, Bölüm 1). Maliyet bedeli ile ölçümleme, nispeten daha basit ve ekonomik olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, maliyet bedeli ile ölçümleme, tahmin hatalarını ortadan kaldırmaktadır (Philander, 2016; Brinza ve Bengescu, 2016). Maliyet bedeli ile ölçümlemenin bu avantajları yanında bazı dezavantajları da vardır. Örneğin maliyet bedeli enflasyonu hesaba katmamaktadır. Ayrıca maliyet bedeli aktif piyasalarda güncel olmadığı için, yatırımcılara ve diğer paydaşlara uygun, gerçek zamanlı bilgi aktaramaması gibi olumsuzlukları vardır (Philander, 2016).

Standartlara göre stokların maliyet değeri, satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların elde bulundurulması için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Satın Alma Maliyeti: Stokların elde edilmesi için katlanılan fatura bedeli, gümrük vergileri, nakliye ve benzeri harcamaları ve mamuller için katlanılan üretimle ilişkili diğer maliyetlerden oluşmaktadır ayrıca nakit olamayan ödemelerde ödemesi yapılan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülünerek satın alma maliyeti belirlenir (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Dönüştürme Maliyeti: Üretim işletmelerinde yarı mamul ve mamul elde edilmesi sürecinde katlanılan işçilik ile indirekt üretim giderlerinin toplamından oluşmaktadır. Dönüştürme maliyetleri her zaman üretimin fiziksel akışını takip eder. Dolayısıyla mamulün zaman ve departman transferi gerçekleştiğinde maliyetinin de aktarımı gerçekleştirilir (Kinney & Raiborn, 2011: 226). Faaliyet giderleri, dönüştürme maliyetinin tespitinde toplama dahil edilmez. Dönüştürme maliyetleri tam maliyet yöntemi kullanılarak tespit edilir. Ayrıca normal maliyet yönteminin kullanılması da isteğe bağlıdır. (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Diğer Maliyetler: Satın alma maliyeti ve dönüştürme maliyeti dışında stok maliyetine dahil olan bir diğer unsur da diğer maliyetlerdir. Bu maliyetler stokları buldukları konuma getirdikleri kadar stok maliyetine eklenirler. Örneğin özel bir siparişin yerine getirilmesi için yapılan mamul geliştirme giderleri maliyet bedeline üretim giderleri içinde yüklenebilir (TMS 2; Akdoğan & Sevilengül, 2000:124). Borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde sonuç hesaplarına yansıtılır. Bir yıldan uzun süren

stokların üretilmesi durumunda ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ilgili stokun maliyet tutarına ilave edilir (BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Net Gerçekleşebilir Bedel: Stokların maliyeti; olağan işletme faaliyetleri içerisinde kayba uğraması, pazar fiyatının düşmesi ve beklenen katlanılabilecek maliyetlerin artması gibi nedenlerden dolayı maliyet bedelinin altında bir bedele indirgenmesi gerekebilir. Bu indirgenmiş bedel net gerçekleşebilir bedeldir. Net gerçekleşebilir bedel, esas faaliyetleri kapsamında tahmin edilen piyasa fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve tahmini satış maliyetlerinin çıkarılmasıyla elde edilen değerdir (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Kâr elde etmek amacıyla faaliyet gösteren işletmelerin esas faaliyet konusu içerisinde gerçekleşen stoklarına ilişkin net gerçekleşebilir bedelin, maliyet bedelinden yüksek olması beklenir. Ancak çeşitli nedenlerden dolayı net gerçekleşebilir bedeli maliyet bedelinden düşük çıkar. Net gerçekleşebilir bedelin düşük çıkmasına neden olan durumlar aşağıda sıralanmıştır (Uyar, 2009: 136);

- Stoklarda meydana gelebilecek fiziksel bozulmalar
- Stokların satış fiyatında meydana gelebilecek düşüş
- Stoklarda teknolojik eskimeler veya modasının geçmesi
- Satın alma veya üretim safhasında yapılabilecek hesap hataları
- Stokların geçici bir süreliğine zararına satılmasıdır.

Emsal Bedeli: VUK madde 267'ye göre, gerçek tutarı tespit edilemeyen ya da doğru olarak bulunamayan bir emtianın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline göre sahip olacağı bedeldir şeklinde tanımlanmıştır. Emsal bedelinin belirlenmesi esasları aşağıda verilmiştir (www.mevzuat.gov.tr);

- Ortalama satış fiyatı ölçüsünün uygulanması için gerçekleşen aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir emtianın miktarına nazaran yüzde 25'ten az olmaması gerekmektedir.
- Maliyet bedeli belli olan emtialar da bu bedel esas alınarak, toptan satışlar için yüzde 5, perakende satışlar için yüzde 10 ilave etmek suretiyle emsal bedeli belirlenir.
- Yukarıdaki esaslara göre mükellef tarafından tespit edilemeyen durumlarda takdir esası ile belirlenir. Emsal bedeli, mükellefin başvurusu üzerine takdir komisyonu tarafından tespit edilen değerdir.

4. STOKLARDA MALİYET HESAPLAMA TENİK VE YÖNTEMLERİ

Yürürlükte olan üç farklı muhasebe sisteminde de stokların ölçüm ve değerlemesinde öne çıkan en önemli ölçütün maliyet bedeli olduğu görülmektedir. Bu nedenle maliyet bedelinin doğru bir şekilde tespit edilmesi ve hangi tutarla raporlanacağı önem arz etmektedir. TMS 2 ve BOBİ-FRS'de stokların maliyet bedelinin tespitinde maliyet hesaplama teknikleri ve maliyet hesaplama yöntemleri olarak ayrı ayrı ele alınmıştır. Muhasebe literatüründe stokların maliyet bedelini hesaplamaya yönelik kullanılan çeşitli teknik ve yöntemler aşağıda sıralanmıştır (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Maliyet hesaplama teknikleri;

- Fiili maliyet tekniği
- Standart maliyet tekniği
- Perakende maliyet tekniğidir.

Maliyet hesaplama yöntemleri;

- Gerçek parti maliyet yöntemi
- Tartılı ortalama maliyet yöntemi
- Hareketli ortalama maliyet yöntemi
- İlk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO)
- Son giren ilk çıkar yöntemidir. (LİFO)

VUK'nun 274. maddesinde bu maliyet hesaplamaya yönelik teknik ve yöntemlerden hangisinin uygulanacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, fiili maliyet tekniği, ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, hareketli ortalama maliyet yöntemi ve ilk giren ilk çıkan maliyet yönteminin uygulanması mümkün bulunmaktadır (Türker, 2010: 113). TMS 2'ye göre, bu teknik ve yöntemlerden fiili maliyet tekniği, standart maliyet tekniği, perakende maliyet tekniği, ilk giren ilk çıkar maliyet yöntemi (FİFO), ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ve işletme koşullarına bağlı olarak hareketli ortalama maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Benzer niteliklere sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama tekniği ve yöntemi uygulanır. Ancak niteliği ayrı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama teknikleri kullanılabilir. BOBİ-FRS'ye göre, fiili maliyet tekniği, standart maliyet tekniği, perakende maliyet tekniği, ilk giren ilk çıkar maliyet yöntemi (FİFO) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi uygulanır. Son giren ilk çıkar maliyet yönteminin (LİFO) uygulanmasına izin verilmemiştir (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Bu açıklamalar kapsamında, muhasebe sistemlerine göre, stoklarda kullanılan maliyet hesaplama teknik ve yöntemlerinin dağılımı Tablo 2'de verilmiştir;

Tablo 2. Muhasebe Sistemlerine Göre Stoklarda Uygulanan Maliyet Hesaplama Teknik ve Yöntemleri

STOKLAR	MALİYET HESAPLAMA TEKNİK VE YÖNTEMLERİ		
	MSUGT/VUK	TMS/IFRS	BOBİ-FRS
	1.Fiili Maliyet Tekniği	1.Fiili Maliyet Tekniği	1.Fiili Maliyet Tekniği
İlk Madde ve Malzeme	2.FIFO	2.Standart Maliyet Tekniği	2.Standart Maliyet Tekniği
	3.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	3.Perakende Maliyet Tekniği	3.Perakende Maliyet Tek.
Mamuller	4.Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi	4.Gerçek Parti Maliyet Yöntemi	4.FIFO
		5.FIFO	5.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi
Ticari Mallar		6.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	
		7.Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi	

Kaynak: VUK, www.kgk.gov.tr; TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6

Tablo 2’de verilen muhasebe sistemlerine göre uygulanan maliyet hesaplama teknik ve yöntemlerine ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

Fiili Maliyet Tekniği: Fiili maliyet gerçekleşmiş maliyettir. Gerçekleşmiş olup bitmiş olması dolayısıyla aynı zamanda geçmişe aittir ve tarihi maliyettir. Bu nedenle fiili maliyetler ortaya çıkana gösterdiği için ileriye dönük planlama, bütçeleme gibi faaliyetlere ait gerekli bilgileri içermemektedir. Ayrıca fiili maliyetler maliyet denetiminde belirleyici bir unsur olmaktan uzaktır. Bütün bu olumsuzluklarına rağmen tek düzen muhasebe sisteminde muhasebenin geleneksel görevi, fiili maliyetleri izleyip muhasebeleştirme olmuştur. Çünkü güvenilir ve gerçekleşmiş değerler olmaksızın hiçbir maliyet denetimi, planlaması ve performans değerlendirmesi yapılamaz (Civelek & Özkan, 2011: 460).

Standart Maliyet Tekniği: Standart maliyet, önceden belirlenen ulaşılması faydalı ve gerekli olmasını istediğimiz maliyettir. Standart birim fiyat standart miktarla çarpılarak standart maliyet elde edilir. Dolayısıyla bu sonuca ulaşıldığında yönetimin başarısından söz edilmektedir. Kullanılan maliyet unsuru giderler ile bu giderlerden elde edilen çıktılar arasındaki ilişkinin standartlaştırılabileceği tüm faaliyetlerde bu maliyet tekniğinden faydalanılabilir (Büyükmirza, 2011: 606; Civelek & Özkan, 2011: 462). Standart maliyet tekniği malzeme ve işçilik giderlerinin belirlenimin yanı sıra diğer indirekt giderlerin de nasıl davrandıklarını anlama konusunda işletmelere fayda sağladıkları görülmüştür (Kinney & Raiborn, 2011: 264). Standart maliyet tekniğinde, kapasite kullanımının normal düzeyi esas alınır. (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Perakende Maliyet Tekniği: Bu yöntem özellikle perakende sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından, fiili ve standart maliyet tekniklerinin uygulanmasının mümkün olmadığı durumlarda kullanılır. Bu yöntemde stok maliyeti, stokların satış bedelinden uygun bir brüt kâr oranının düşülmesi şeklinde hesaplanır (TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6).

Gerçek Parti Maliyet Yöntemi: Bu yöntem işletmenin stoklarında bulunan ilk madde ve malzemelerin hangi parti maliyetine ait olduğunu bilmesini gerektirir. Böylece üretimde kullanılan ilk madde ve malzemeler hangi partiden alınmış iseler o partinin maliyet tutarı ile üretime yüklenir. Dolayısıyla dönem sonunda stokta bulunan ilk madde ve malzemeler de hangi partiden ise o partinin maliyet tutarı ile değerlendirilir (Erdoğan, 2001: 133).

İlk Giren İlk Çıkar Maliyet Yöntemi (FIFO): Önce edinilen stokun önce kullanılacağı varsayımı üzerine kurulan bu yöntemde stok maliyetleri, her defasında stokun en eski fiyatı esas alınarak belirlenir. Bu yöntemde dönem sonu stokları en son alınan partiden oluştuğu için bunların maliyeti güncel fiyatlara yakın çıkar (Haftacı, 2007: 137; Büyükmirza, 2011: 164).

Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde ortalama tekbir bir fiyat belirlenerek kullanılan ve dönem sonu kalan stokların maliyeti bu fiyat ile tespit edilir. Dolayısıyla bu yöntemde ortalama birim fiyatın belirlenmesi için, tüm döneme ait toplam stok tutarının toplam stok miktarına bölünmesi gerekmektedir. Bu yöntemde dönem içerisinde satın alınan stokun hem tutar hem de miktar olarak izlenir. Kullanılan ve kalan stok sadece miktar olarak izlenir. Maliyetler dönem sonlarında bir kez hesaplanır (Yükçü, 2015: 126; Erdoğan, 2001: 138).

Hareketli Ortalama Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde her yeni stok alımından sonra yeni bir ortalama fiyat belirlenir. Bu ise en son tutarın en son miktara bölünmesi suretiyle yapılır. Yeni bir stok alınana kadar ortalama birim fiyat değiştirilmez. Ortalama maliyet hesaplama yöntemleri, diğer yöntemlerdeki çıkıntıları alarak, sonuçları dengeleyen uzlaştırıcı bir niteliğe sahiptir (Yükçü, 2015: 125; Büyükmirza, 2011: 168).

5. MUHASEBE SİSTEMLERİNE GÖRE STOKLARIN ÖLÇÜM VE DEĞERLEMESİNE İLŞKİN ESASLARIN KARŞILAŞTIRMASI

Stokların ölçüm ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu olan TMS/TFRS'nin BOBİ-FRS ile arasında daha çok benzer düzenlemelerin olduğu, farklılıkların ise daha az sayıda olduğu tespit edilmiştir. Bu iki muhasebe sisteminin ele aldığı esasların, VUK'nu hükümlerini esas alan MSUGT muhasebe sistemi uygulaması ile arasında daha farklı düzenlemelere sahip olduğu ortaya konulmuştur. Stokların ölçüm ve değerlendirilmesi ile ilgili olarak MSUGT/VUK, TMS/TFRS ve BOBİ-FRS sistemleri arasındaki farklılıklar Tablo 3'te verilmiştir;

Tablo 3. Muhasebe Sistemlerine Göre Stok Ölçüm ve Değerleme Farklılıkları

Fark No	MSUGT/VUK	TMS/IFRS	BOBİ-IFRS
1	Vergi hukuku sistematığı içinde belirlenen değerlendirme ölçütleri kullanılır. Değerleme ile Vergi matrahının tespiti hedeflenmiştir.	Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumlu ölçüm esasları uygulanır. Ölçümleme ile stokların ilgili dönemde tahakkuk ettirilmesi ve gerçeğe uygun değeriyle gösterilmesi hedeflenmiştir.	Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile uyumlu sadeleştirilmiş ölçüm esasları uygulanır. Ölçümleme ile stokların ilgili dönemde tahakkuk ettirilmesi ve gerçeğe uygun değeriyle gösterilmesi hedeflenmiştir.
2	İlk ölçüm ve son ölçümde maliyet bedeli ile değerlendirilir.	İlk ölçümde maliyet bedeli ile ölçülür. Son ölçümde ise Maliyet Bedeliyle Net Gerçekleşebilir bedelden düşük olanı ile değerlendirilir.	İlk ölçümde maliyet bedeli ile ölçülür. Son ölçümde ise Bir yıldan kısa vadeli için nakit tutarı. Bir yıldan uzun vadeli için peşin fiyatı/Maliyet Bedeliyle Net Gerçekleşebilir bedelden düşük olanı ile değerlendirilir.
3	Borçlanma maliyetleri, aktifleştirme tarihine kadar oluşan vade ve kur farkları zorunlu olarak maliyet bedeline eklenir. Aktifleştirme tarihinden sonra hesaplanan vade ve kur farklarının maliyet ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi serbest bırakılmıştır.	Borçlanma maliyetleri olarak ortaya çıkan vade ve kur farkları bir gider unsuru olarak muhasebeleştirilir.	Borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak, satışa hazır hale gelmesi bir yıldan daha uzun süren stokların üretimi ile doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri, ilgili stokun satışa ya da kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar olan kısmı mamulün maliyetine eklenir.
4	Değer düşüklüğünün tespiti için, raporlama tarihinde satış bedelinin maliyet bedeline nazaran %10 veya daha fazla bir düşüklük göstermesi gerekmektedir.	Değer düşüklüğünün tespiti için, defter değerinin tahmini satış fiyatından ve satış maliyetleri düşülmüş değer ile tespit olunan net gerçekleşebilir bedelin maliyet bedelinden daha az olması gerekmektedir.	Değer düşüklüğünün tespiti TMS/IFRS ile uyumludur.
5	Değer düşüklüğünün dönem sonu raporlanması, karşılık gideri olarak muhasebeleştirilir.	Değer düşüklüğünün dönem sonu raporlanması, karşılık gideri olarak muhasebeleştirilir.	Değer düşüklüğünün dönem sonu raporlanması, satışların maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

6	Faaliyet giderleri üretim maliyetine dahil edilmez. Ancak genel yönetim giderlerinin üretim maliyetine eklenmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesi mükellefin seçimine bırakılmıştır.	Faaliyet giderleri üretim maliyetine dahil edilmez. Doğrudan dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.	Faaliyet giderlerinin muhasebeleştirilmesi TMS/TFRS ile uyumludur.
7	Dönüştürme maliyetinin belirlenmesinde; tam maliyet ve normal maliyet yöntemlerinden biri uygulanabilir.	Dönüştürme maliyetinin belirlenmesinde, normal kapasite kullanım yüzdesi esas alınarak normal maliyet yöntemi uygulanır.	Dönüştürme maliyetinin belirlenmesinde, tam maliyet yöntemi kullanılır. Normal maliyet yönteminin kullanılması isteğe bırakılmıştır.

Kaynak: VUK, www.kgk.gov.tr; TMS 2; BOBİ-FRS, Bölüm 6; Fahrhan, 2016: 157; Güler, 2018: 135

6. STOKLARIN ÖLÇÜM VE DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI

6.1. Satın Alma Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek 1: X Ticaret işletmesi yurt dışından aldığı mal için 20.000 TL alış bedeli, 2.000 TL gümrük vergisi, 1.000 TL nakliye, 100 TL nakliye sigortası, 200 TL hammaliye, 1.700 TL depolama gideri ve (+%18 KDV) ödemiştir.

Çözüm 1: Vergi Usul Kanununa göre; Maliyet bedeli = Alış bedeli + Gümrük vergileri + Gümrük komisyonları + Nakliye + Hammaliye + Depolama giderleri (Stoğun edinim aşamasından önce yapılmış olması ve pazarlamaya yönelik bir gider olmaması) + faiz giderleri ve kur farkları

No		Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar H.	25.000	
	191 İndirilecek KDV H. (22.700*%18)	4.086	
	100 Kasa H.		29.086

Vergi Usul Kanununa göre; Maliyet bedeli = Alış bedeli + Gümrük vergileri + Gümrük komisyonları + Nakliye + Hammaliye + faiz giderleri ve kur farkları

No		Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar H.	23.300	
	191 İndirilecek KDV H. (21.000*%18)	3.780	
	100 Kasa H.		27.080

	760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri H. 191 İndirilecek KDV H. (1.700*%18) 100 Kasa H. Depo kirası	1.700 306	2.006
--	--	--------------	-------

Standartlara göre; Satın alma maliyeti = Alış bedeli + Gümrük vergileri + Nakliye + Hammaliye + Depolama gideri (Gümrük sırasında katlanılan liman/depolama giderlerine yönelik olması) + Diğer maliyetler (Stokların elde edilmesiyle direkt ilişkilendirilebilen maliyetler) + Ticari iskonto ve indirimler

No		Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar H. 191 İndirilecek KDV H. (22.700*%18) 100 Kasa H.	25.000 4.086	29.086

Standartlara göre; Satın alma maliyeti = Alış bedeli + Gümrük vergileri + Nakliye + Hammaliye + Diğer maliyetler (Stokların elde edilmesiyle direkt ilişkilendirilebilen maliyetler) + Ticari iskonto ve indirimler

No		Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar H. 191 İndirilecek KDV H. (21.000*%18) 100 Kasa	23.300 3.780	27.080
	760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri H. 191 İndirilecek KDV H. (1.700*%18) 100 Kasa H. Depo kirası	1.700 306	2.006

TMS 2'ye göre, satın alınan stoklar hem bir yıl veya daha kısa sürede hem de bir yıldan daha uzun sürede ödenecekse vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen peşin değer üzerinden ölçümlenir. BOBİ-FRS'ye göre, bir yıl veya daha kısa sürede ödenerek satın alınan stoklar için peşin değer üzerinden ölçülür. Ancak satın alma bedeli bir yıldan daha uzun sürede ödenecekse vade farkı ayrıştırması yapılarak tespit edilen peşin değer üzerinden ölçümlenir. Buda etkin faiz yöntemi ile yapılır. Bu yöntemle göre, hesaplanan vade farkı tutarı faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Örnek 2: Y Ticaret işletmesi 01.03.2020 tarihinde ticari malı 20.000 TL peşin değeri ile aylık yüzde 1 faizle, 13 ay vadeli olarak satın almıştır. (+ %18 KDV) vadeli fiyat üzerinden hesaplanarak peşin ödenecektir.

Çözüm 2: Etkin faiz yöntemine göre, ödenecek toplam vadeye ait faiz hesaplanır. Hesaplanan faiz aylara (vade) dağıtılarak her aya ait muhasebeleştirme yapılır. Vadeli alış değeri aşağıdaki formüle göre hesaplanır;

$$VD=PD \times (1+f)^n$$

VD: Vadeli değer

PD: Peşin değer

f: faiz oranı

n: vade (ay veya yıl)

F: Faiz tutarı

$$VD=20.000 \times (1,01)^{13}$$

$$VD = 20.000 \times 1,13809$$

$$VD = 22.762 \text{ TL}, F = 22.762 - 20.000 = 2.762 \text{ TL}$$

Hesaplanan faizin aylara göre dağılımı;

1. otuz günlük faiz: $20.000 \times 1,01 = 20.200 \text{ TL}$, $20.200 - 20.000 = 200 \text{ TL}$

2. otuz günlük faiz: $20.000 \times 1,0201 = 20.402 \text{ TL}$, $20.402 - 20.000 - 200 = 202 \text{ TL}$

3. otuz günlük faiz: $20.000 \times 1,0303 = 20.606 \text{ TL}$, $20.606 - 20.000 - 200 - 202 = 204 \text{ TL}$

Bu hesaplama 13 ay olarak tekrarlanır. Bu şekilde her aya ait faiz tutarı belirlenir. Toplam faiz tutarı 2.762 TL olarak belirlenir.

No		Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar H.	20.000	
	328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri H.	2.762	
	31.03.2020: 200		
	30.04.2020: 202		
	...		
	191 İndirilecek KDV H. ($22.762 \times \%18$)	4.097,16	
	100 Kasa H.		4.097,16
	320 Satıcılar H.		22.762

BOBİ-FRS'ye göre her ay sonu (13 ay) ticari defter dışında yapılacak muhasebe kaydı;

No		Borç	Alacak
	650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları H. 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri H. 31.03.2020: 200	200	200

No		Borç	Alacak
	650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları H. 328 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri H. 30.04.2020: 202	202	202

6.2. Dönüştürme Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek 1: X üretim işletmesi A esas üretim atölyesinde ürettiği Q mamulü ile ilgili olarak Kasım Ayında 30.000 TL direkt ilk madde ve malzeme kullanmıştır. 15.000 TL direkt işçilik giderine katlanmıştır. Üretim için 20.000 TL değişken endirekt üretim gideri ve 40.000 TL sabit endirekt üretim gideri kullanılmıştır. İşletmenin aylık normal üretim kapasitesi 10.000 birimdir. İşletme Kasım Ayında 8.000 birim mamul üretmiştir.

Çözüm 1: Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre, üretim işletmeleri ürettikleri mamulün bedelini maliyet bedeli ile değerleyeceklerdir. Mükellefler, ürettikleri mamulün maliyet bedelini 275. maddedeki unsurları içermek koşuluyla seçecekleri dönüştürme maliyetine göre belirleyeceklerdir. Maliyet bedeline eklenmesi gereken unsurlar; ilk madde ve malzeme bedeli, işçilik bedeli, üretimle ilişkili endirekt giderlerdir. Genel yönetim, araştırma-geliştirme ve sigorta giderlerinden mamul maliyetine pay verilmesi mükellefin seçimine bırakılmıştır. Ayrıca ambalaj giderlerinin mamul maliyetine eklenmesindeki tek koşulun, üretilen mamulün piyasaya ambalajlı olarak sürülmesinin şart olmasıdır. VUK'na göre dönüştürme maliyetinin hesaplanmasında kullanılacak olan yönteminin seçimi ihtiyaridir. Örneğimizin çözümü tam maliyet yöntemine göre yapılmıştır.

BOBİ-FRS'ye göre dönüştürme maliyetleri, hammadde ve malzemelerin yarı mamul ve mamul haline getirilmesi sürecinde, direkt işçilik giderleri ile değişken ve sabit genel üretim giderlerinin esas alındığı tam maliyet yöntemi kullanılarak tespit edilir. Faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine eklenmez. Doğrudan satılan mamul maliyetine aktararak muhasebeleştirilir. Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde normal maliyet yönteminin kullanılması ihtiyaridir. Ayrıca faaliyet giderlerinden (araştırma ve geliştirme, pazarlama ve genel yönetim giderleri) dönüştürme maliyetine pay verilmez.

VUK ve BOBİ-FRS uyarınca Tam Maliyet Yöntemine göre mamul maliyeti hesaplaması;

Direkt ilk madde ve malzeme gideri	30.000 TL
Direkt işçilik gideri	15.000 TL
Genel üretim gideri (Değişken)	20.000 TL
Genel üretim gideri (Sabit)	40.000 TL
Toplam Mamul Maliyeti	105.000 TL
Birim Maliyet ($105.000/8.000=13.125$ TL)	13.125 TL

No		Borç	Alacak
	151 Yarı Mamuller- Üretim H.	105.000	
	711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma H.		30.000
	721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma H.		15.000
	731 Genel Üretim Gideri Yansıtma H.		60.000
	152 Mamuller H.	105.000	
	151 Yarı Mamuller- Üretim H.		105.000

TMS 2'ye göre stokların dönüştürme maliyetleri, direkt ham madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve değişken genel üretim giderleri ile sabit genel üretim giderlerinin üretim kapasitesinin esas alındığı normal maliyet yöntemi kullanılarak tespit edilir. Araştırma ve geliştirme, pazarlama ve genel yönetim giderlerinden dönüştürme maliyetine pay verilmez.

TMS 2 uyarınca Normal Maliyet Yöntemine göre mamul maliyeti hesaplaması;

Direkt ilk madde ve malzeme gideri	30.000 TL
Direkt işçilik gideri	15.000 TL
Genel üretim gideri (Değişken)	20.000 TL
Kapasite Kullanım Oranı ($8.000/10.000=0,8$)	%80
Genel üretim gideri (Sabit) ($40.000*0,8=32.000$ TL)	32.000 TL
Dönem Gideri (Sabit) ($40.000-32.000=8.000$ TL)	8.000 TL
Toplam Mamul Maliyeti	97.000 TL
Birim Maliyet ($97.000/8.000=13.125$ TL)	12.125 TL

No		Borç	Alacak
	151 Yarı Mamuller- Üretim H. 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma H. 721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma H. 731 Genel Üretim Gideri Yansıtma H.	105.000	30.000 15.000 60.000
	152 Mamuller H. 624 Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Giderleri H. 151 Yarı Mamuller- Üretim H.	97.000 8.000	105.000
	289 Ertelenmiş Vergi Varlığı H. (8.000*0,2=1.600 TL) 692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir – Gider Etkisi H.	1.600	1.600

6.3. Dönem Sonu (Net Gerçekleşebilir Bedel) Muhasebeleştirilmesi

Örnek 1: X Ticaret işletmesi çelik ticareti yapmaktadır. Stokta birim fiyatı 35 TL/ton olan 50.000 ton ticari mal bulunmaktadır. İşletme takip eden yılda teslim edilmek üzere satış fiyatı 37 TL/ton olan 20.000 ton ticari malı satmıştır. 31.12.2020 tarihinde stoktaki malın net piyasa fiyatı 32 TL/ton olduğu tespit edilmiştir.

Çözüm 1: Standartlara göre dönem sonu stokların değerlemesinde, maliyet bedeliyle net gerçekleşebilir bedelden düşük olanı ile ölçümlenmektedir. Net gerçekleşebilir bedel, bir işletmenin stoklarının satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. 31.12.2020 tarihli envanter değeri ve muhasebe kaydı (Satış yapıldıktan ve emanet stoklar düşüldükten sonra işletmenin mülkiyetinde dönem sonu stok değeri olarak 30.000 ton çelik kaldığına göre);

Maliyet Bedeli : 35 TL/ton * 30.000 ton = 1.050.000 TL

Net Geçekleşebilir Bedel : 32 TL/ton * 30.000 ton = 960.000 TL

Stok Değer Düşüklüğü : 90.000 TL

No		Borç	Alacak
	626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri H. 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı H.	90.000	90.000

7. SONUÇ

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), yayımlandığı tarihin gerektirdiği genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre ortaya konmuştur. Ancak tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması içinde değerlendirilme ölçütlerine yer verilmemiş, sadece tekdüzen hesap planı ve hesapların işleyişleri açıklanmıştır. Dolayısıyla bu eksiklik, Vergi Usul Kanunu'ndaki (VUK) değerlendirme hükümleri kullanılarak giderilmiştir. Bu sistemde uygulanan değerlendirme, finansal tabloların karşılaştırılabilir ve niteliksel sunumundan çok, mali kârın doğru tespiti ve hukuk sistematigi içerisinde vergi matrahının belirlenmesi odaklı kalmasına neden olmuştur. Oysaki ölçüm ve değerlendirme, günümüz gelişen ekonomi koşullarında işletmelerin birbiriyle ve üçüncü kişilerle olan ilişkilerindeki en önemli ortak ölçü göstergesidir.

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) ile kısmen veya tamamen benzer ilkelere sahip olan Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standardı (TMS/TFRS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardında (BOBİ-FRS) değerlendirme kavramının karşılığı olarak ölçüm kavramı kullanılmıştır. Standartlara göre ölçüm, işletmelerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun değerinin belirlenmesidir. Dolayısıyla VUK'daki vergi matrahının tespitini önceleyen değerlemenin yerine, standartlarda ölçümleme ile finansal tabloların güncel piyasa değeriyle gösterilmesi olmuştur. Bu durum hem gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir sunum yapmak isteyen hem de vergi mükellefiyetini doğru yapmak isteyen işletmeleri kaygılandırmaktadır.

Bu çalışmada muhasebe sistemlerine göre stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme esaslarının karşılaştırılması yapılmıştır. Yukarıda belirtilen muhasebe sistemleri arasında ortaya çıkan farklılıkların özeldir stoklar içinde geçerli olduğu görülmektedir. Ayrıca çalışma sonucu tespit edilen farklılıklar aşağıda sıralanmıştır;

- Her üç sistemde de stoklar için kullanılan ölçüm ve değerlendirme ölçütü maliyet bedelidir. Ayrıca standartlarda net gerçekleşebilir bedeli ile değerlendirme gibi alternatif ölçütlerin kullanılmasına izin verilmiştir.
- Standartlardaki ölçüm ile stokların raporlama günündeki gerçek değerini belirlemek temel amaç iken, VUK'da stokların güncel değeri yerine elde edildiği maliyet bedelinin stokların işletmede kaldığı sürece bu değerini koruması yeterli görülmüştür.
- Stoklara ilişkin ölçüm esaslarındaki uyumun standartlar arasında daha fazla olduğu belirlenmiştir. Ancak BOBİ-FRS'nin, TMS 2'den farklı olarak stokların ölçümünde bir yıldan kısa vadeli ve uzun vadeli olarak ayırım yaptığı ve buna göre ölçümlendiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak çalışmanın Türkiye'de uygulanmakta olan üç farklı muhasebe sistemi arasındaki stoklara ilişkin ölçüm ve değerlendirme uyumsuzluklarının azaltılması açısından önemli olduğu düşünülmektedir. Birbirinden farklı bu değerlendirme esasları, muhasebeleştirilmeyi de karmaşık bir hale getirmektedir. Dolayısıyla bu karmaşıklığı giderecek ve sistemler arasındaki uyumu artıracak bir standart çalışmanın yapılması gerekmektedir. Böylece finansal tablolara olan güvenin artacağı, denetimin kolaylaşacağı ve mükelleflerin yasal kaygılarını azaltacağı yönündeki görüşümüz bir öneri olarak sunulmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akça, N. & Öngen, H. B. (2018, Eylül 7-8). *Maliyet Bedeli ve Alış Bedeli ile Değerleme Ölçülerinin Vergi Mevzuatı ve TMS Açısından İncelenmesi*, IV. Uluslararası Kafkasya-Orta Asya Dış Ticaret ve Lojistik Kongresi, Aydın.
- Akdoğan, N. & Sevilengül, O. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması (10. Baskı)*. Gazi Kitapevi.
- Altun, G. (2012). Vergi Usul Kanunu ile TMS/TFRS'ye Göre Değerleme Ölçüleri, *Vergi Raporu*, 159, 16-29.
- Brinza, D. E. & Bengescu, M. (2016). Accounting Based on The Historical Cost Versus Accounting Based on The Fair Value, *Agricultural Management*, 18(2), 145-150.
- Büyükmirza, H. K. (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı (16. Baskı)*. Gazi Kitapevi.
- Civelek, M. & Özkan, A. (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (6. Baskı)*. Detay Yayıncılık.
- Demir, Ş. (2019, Haziran 13-14). *TMS 2 ve BOBİ FRS Düzenlemeleri Kapsamında Stokların Değerlemesi*, Proceedings of the International Congress on Business and Marketing Conference, İstanbul.
- Elmas, B. (2015). *Finansal Tablolar Analizi (1. Baskı)*. Nobel Yayınları.
- Erdoğan, N. (2001). *Maliyet Muhasebesi (2. Baskı)*. Barış Yayınları.
- Fahran, F. (2016). *Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları (1. Baskı)*. Yaklaşım Yayınları.
- Güler, İ. (2018). *Açıklamalı, Yorumlu Ve Karşılaştırmalı Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ-FRS) Uygulaması (1. Baskı)*. Yaklaşım Yayıncılık.
- Haberal, Z. (2021). Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslak Metni İle Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 62, 329-344.
- Haftacı, V. (2007). *Maliyet Muhasebesi (6. Baskı)*. ABP Yayınevi.
- Kısakürek, M. & Erdoğan, S. (2021). Stok Yönetimi İle Karlılık Arasında İlişkinin İncelenmesi: BİST'te Bir Araştırma, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(3), 2065-2089.
- Kinney, M. R. & Raiborn, C. A. (2011). *Cost Accounting Foundations and Evolutions*. Sout-Wetern Cengage Learning.
- Köy, M. (2021). TMS/TRFS, BOBİ FRS ve VUK Değerleme Hükümlerinin Uygulamaları ve Farklılıkları (1. Baskı). Gazi Yayınevi.
- Küçük, Y. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Stokların Değerlemesi ve Denetimi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi.
- Öztürk, E. (2017). Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/TFRS ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 28, 141-157.
- Pektaş, E. (2018). *MSUGT, BOBİ FRS ve TMS/TFRS'nin Ölçme/Değerleme ve Raporlama Esaslarına Göre Analizi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Kütahya Dumlupınar Üniversitesi.
- Philander, K. D. (2016). *The Usefulness of Fair Value Measurement in Financial Statements of South African Listed Companies*, (Unpublished Master Dissertation), Nort-West University.
- Sayılgan, G. (2017). Soru ve Yanıtlarıyla İşletme Finansmanı (7. Baskı). Siyasal Kitabevi.
- Taşpınar, İ. (2010). Vergi Usul Kanunu Açısından Stokların Değerlemesi, *Vergi Raporu Dergisi*, 135, 61-69.
- Tuğay, O. (2013). Stok Değer Düşüklüklerinin TMS 2 Stoklar Standardına Göre İncelenmesi, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(26), 207-230.

Tunçez, H. A. (2019). TMS/TFRS İle Uyumlu Finansal Tablolar Analizi (1. Baskı). Seçkin Yayınları.

Türker, İ. (2010). IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 30, 105-120.

Uyar, B. (2009). TMS 2-Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 28, 131-144.

Yükçü, S. (2015). UFRS Örneklı, ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi (8. Baskı). Altın Nokta Yayınları.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>, (29.12.2021).

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf, 2021 Sürümü, (28.12.2021).

<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti>, (02.01.2022).

<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf>, (18.01.2022).

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAZIM KURALLARI

- 1- Çalışma, Word ortamında hazırlanmalı ve DergiPark platformuna yüklenmelidir.
- 2- Yazılar, A4 boyutunda, 1.5 satır aralığıyla, Times New Roman karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi ve ID bilgisi burada yer almalıdır.
- 4- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. İlk sayfada, makalenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) Öz'leri yer almalıdır.
 - iii. Öz'lerin altında anahtar sözcükler (keywords) ve JEL sınıflandırması bulunmalıdır. JEL kodları <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> adresinden alınmalıdır.
- 5- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır. Birinci derece başlıkların tamamı büyük harfli ve koyu, diğer başlıkların yalnızca ilk harfi büyük harfli ve koyu yazılmalıdır.
- 6- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) “şekil” olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta Times New Roman 10 punto ile yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.
- 7- Atıflar metin içerisinde parantez kullanımı veya dipnot şeklinde yapılabilir. Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynakça bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.
- 8- Dergimiz APA 7 (2020) kurallarına göre makaleleri düzenlemekte ve çalışmaların en son çıkan APA formatına göre hazırlanmasını talep etmektedir. Buna göre dergimizde kullandığımız metin içi ve metin sonu kaynakça örnekleri aşağıda yer almaktadır.

Kitap

Kitap ismi italik ve küçük harflerle verilmelidir. Kitap isminin başında ve sonunda nokta olmalı ardından yayınevi düz ve büyük harfle başlayacak şekilde verilmelidir.

Potter, J., & Wetherell, M. (1987). *Discourse and social psychology: beyond attitudes and behaviour*. Sage. (Sadece yayınevi verilmeli ancak yayın yeri verilmemelidir.)

Metin içinde kitaplar (Potter & Wetherell, 1987) şeklinde verilmelidir. & işareti and veya ve kelimeleri yerine kullanılmalıdır.

Makale

Makalelerde makale ismi küçük harflerle düz ancak dergi ismi büyük harfle başlayacak ve italik şekilde yazılmalıdır. Dergi cilt sayısı italik ancak sayı no parantez içinde düz olmalıdır.

Guadalupe, M., Li, H., & Wulf, J. (2014). Who lives in the C-suite? Organizational structure and the division of labor in top management. *Management Science*, 60(4), 824-844.

Metin içinde ise (Guadalupe, Li & Wulf, 2014) olarak verilmelidir.

Diğer kaynak türleri ile ayrıntılı bilgiye APA 7 resmi sitesinden ulaşabilirsiniz.

9- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalı, sayfalar numaralandırılmalıdır.

10- Makale başlangıç sayfasında gönderim tarihi gün-ay-yıl olarak yazılmalıdır.

11- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

12- Makale yazarlarının makalelerde tanımlayıcı kimlik/numarasına (ID) yer verilecektir. ORCID, Open Researcher ve Contributor ID'nin kısaltmasıdır. ORCID, Uluslararası Standart Ad Tanımlayıcı (ISNI) olarak da bilinen ISO Standardı (ISO 27729) ile uyumlu 16 haneli numaralı bir URI'dir.

<http://orcid.org> adresinden bireysel ORCID için ücretsiz kayıt oluşturulabilir.

13- Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalı, diğer sayılar nümerik olarak gösterilmelidir.

14- Metin içerisinde “%” işareti kullanılmamalı, “yüzde” ifadesi kullanılmalıdır.

15- Denklemler parantez içinde numaralandırılmalı, numaralar sağa yaslanmış ve sıralı olarak birbirini izlemelidir.

16- Çalışmalar her sayfanın üst alt sağ ve solundan 3'er cm boşluk kalacak şekilde hazırlanmalıdır.

Etik Kurul izni;

Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,

İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,

İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,

Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,

Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.

ETİK KURUL İZİNİ GEREKTİRMEKTEDİR.

Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir.

Olgu sunumlarında “Aydınlatılmış onam formu”nun alındığının belirtilmesi,

Başkalarına ait ölçek, anket, fotoğrafların kullanımı için sahiplerinden izin alınması ve belirtilmesi,

Kullanılan fikir ve sanat eserleri için telif hakları düzenlemelerine uyulduğunun belirtilmesi

İzinle ilgili bilgilere makalede yer verilmesi zorunludur. Eğer bu izinlerin alınması gerekli ise, izinin hangi kurumdan, hangi tarihte ve hangi karar veya sayı numarası ile alındığı açıkça makalede yer almalıdır.

TELİF HAKLARI DEVRİ

- Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisine gönderilen makalenin Yazar / yazarların özgün çalışması olduğunu,
- Çalışmalar başka bir yerde yayımlanmamış veya yayımlanmak üzere gönderilmemiş olduğunu,
- Makale yazar / yazarlarının makalenin son halini onayladıklarını,
- Makalede bulunan metnin ve şekillerin diğer şahıslara ait olan Telif Haklarını ihlal etmediğini,
- Sunulan makale üzerindeki mali haklarını, özellikle işleme, çoğaltma, temsil, basım, yayım, dağıtım ve internet yoluyla iletim de dahil olmak üzere her türlü umuma iletim haklarını makaleyi gönderdiği andan itibaren Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ne devretmeyi kabul ve taahhüt etmiş sayılırlar.
- Yazar/ yazarlar makaleyi çoğaltma, postayla veya elektronik yolla dağıtma hakkına sahiptir. Makalenin herhangi bir bölümünün başka bir yayında kullanılmasına Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'nin yayımcı kuruluş olarak belirtilmesi ve atıfta bulunulması şartıyla izin verilir.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

ETİK İLKELERİ

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi “Yayın Etiği”, “Araştırma Etiği” ve “Yasal/Özel izin belgesi alınması” ile ilgili kurallara ve uluslararası yayın etik standartlarına uymayı taahhüt eder.

Makale gönderen yazarlar aşağıdaki kurallara uymalıdır:

1. Gönderilen makaleler, yazar(lar)ın özgün çalışması olmalıdır.
2. Gönderilen makaleler daha önce yayımlanmamış veya eşzamanlı olarak başka bir dergiye yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
3. Olası herhangi bir çıkar çatışması açıkça belirtilmelidir.
4. Makalenin geliştirilmesinde kullanılan veri kaynakları hakkında yayın kurulu bilgilendirilmelidir.
5. Makale yayınlanmak üzere yollandıktan sonra yazar tarafından herhangi bir hata bulunursa, yazar(lar) yapılan düzeltmeleri derhal Editöre bildirmelidir.
6. Yazar(lar)ın, hakem raporlarında istenilen düzeltmeleri zamanında yapmalıdır.
7. Gerekli durumlarda alınması gereken etik kurul onayı makalede belirtilmeli ve belgelendirilmelidir.
8. Yazar(lar) makalelerini bilimsel araştırma ve yazma tekniklerine uygun olarak hazırlamalıdır.

Hakemler aşağıdaki kurallara uymalıdır:

1. Bütün makaleleri, makalenin entelektüel içeriğini temel alarak, yazarın cinsiyet, ırk, etnisite, din, bağlı bulunduğu kurum, vatandaşlık veya siyasi değerlerine bakmaksızın adil şekilde değerlendirmelidirler.
2. Değerlendirmelerini; küçümseyici, rencide edici değerlendirme ve yorumlar yapmaktan kaçınacak şekilde objektif ve yapıcı yapmalıdırlar.
3. Doğru bir değerlendirme yapmak için gereken uzmanlık yeterliliğine sahip olmalı ve makaleleri kabul etmeleri durumunda kendilerine verilen süre içinde değerlendirmelidirler.

4. Gözden geçirme işlemi sırasında çıkar çatışması gözlemliyorlarsa, durumu Editör'e bildirmelidirler.
5. Makaleyle ilgili tüm bilgileri gizli tutmalı ve başkalarıyla paylaşmamalıdır.
6. Değerlendirme süreci sırasında elde ettikleri bilgileri, kendi veya başkalarının veya başka kuruluşların avantajına veya başkalarını dezavantajlı duruma düşürmek veya itibarını zayıflatmak için kullanmamalıdır.
7. Makalenin yayınlanmasının reddine neden olabilecek herhangi bir bilgi varsa Editöre bildirmelidirler.

Editörler aşağıdaki kurallara uymayı taahhüt eder

1. Bütün makaleleri, makalenin entelektüel içeriğini temel alarak, yazarın cinsiyet, ırk, etnisite, din, bağlı bulunduğu kurum, vatandaşlık veya siyasi değerlerine bakmaksızın adil şekilde değerlendirir.
2. Makaleler ile ilgili bilgileri gizli tutar.
3. Makaleler ile ilgili herhangi bir çıkar çatışması gözlemlenmeleri halinde, bunları açıklar.
4. Yayın Kurulu, yayınlanmak üzere gönderilen makalenin hakem değerlendirmelerine dayalı olarak yayınlanması kararının verilmesinden, derginin yayın kurulu politikalarından ve intihal, hakaret, etik ve telif hakkı ihlaline karşı yasal tedbirlerin alınmasından sorumlu olur.

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAYIN POLİTİKASI

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi teorik ve/veya uygulamalı özgün makaleleri yayınlayan hakemli, bilimsel bir dergidir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi'ne Türkçe çalışmalar gönderilebilir.

Kapsam olarak, muhasebe ve denetim alanlarında gönderilecek makalelere açıktır.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, bilginin global değişimini artırarak insanlık için yararlı sonuçlar doğurması ilkesi doğrultusunda açık erişim sağlama politikasını benimsemiştir. Dergi içeriği tüm kullanıcılara açık, serbestçe/ücretsiz "açık erişimli"dir. Kullanıcılar, yayıncıdan ve yazar(lar)dan izin almaksızın, dergideki makaleleri tam metin olarak okuyabilir, indirebilir, dağıtabilir, makalelerin çıktısını alabilir ve kaynak göstererek makalelere bağlantı verebilir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi yayın kurallarına uygun olarak gönderilen makaleler, değerlendirilmek üzere alanında uzman iki hakeme gönderilir. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, sürecin her aşamasında, hakem ve yazarların isimlerinin saklı tutulduğu çift-kör hakemlik sistemini kullanmaktadır. Hakem raporları beş yıl süreyle saklanır. Makaleyi değerlendiren iki hakemden birisinin olumlu diğerinin olumsuz rapor vermesi durumunda makale üçüncü hakeme gönderilerek üçüncü hakemin olumlu veya olumsuz görüşüne göre nihai karar verilmektedir.

Dergiye gönderilecek makalelerin "yazım kurallarına" uygun hazırlanmış olması, başka hiçbir yerde yayımlanmamış olması veya dergimize gönderildiği tarihte bir başka dergide hakem değerlendirme sürecinde olmaması gerekir. Yayımla ilgili bitmeden 2. bir dergiye makale göndermek "duplikasyon" olarak nitelendirilmektedir. Bu şekilde makale gönderen yazarlar hukuki olarak suç işlemektedirler. "duplikasyon" yaptığı tespit edilen yazarlar hakkında dergimiz gerekli gördüğü taktirde yasal işlem başlatabilir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi gönderilen çalışmalarda yazarlar, hakemlerin ve yayın kurulunun eleştirisi ve önerilerini dikkate almak zorundadırlar. Katılmadıkları hususlar varsa gerekçeleriyle birlikte itiraz etme hakkına sahiptirler. Dergideki hakemlik sürecinde, akademik unvana sahip kişilerin yayınları için ancak eşit ya da üst derecede akademik unvana sahip kişiler veya konunun uzmanı hakem olabilir.

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi makale gönderen yazar/yazarlar, derginin söz konusu hakem değerlendirme koşullarını ve sürecini kabul etmiş sayılırlar.

Makale Değerlendirme Süreci ve Süresi

Dergiye gelen çalışmalar, öncelikle dergi editörleri tarafından değerlendirilerek özgünlük ve bilime yaptığı katkı açısından ön bir değerlendirmeye tabi tutulur. Ön değerlendirme sonucunda özgün ve bilimsel katkısı olduğu düşünülen çalışmalar, hakemlerce değerlendirilme sürecine alınır. Bu süreçte çalışmalar, en az iki hakem tarafından kör hakemlik esasına bağlı olarak değerlendirilir. Çalışmalara ilişkin olarak hakemlerden gelecek değerlendirme raporlarının sonucuna göre gerektiğinde üçüncü bir hakemin daha görüşüne başvurulur.

Dergiye gelen ve ön değerlendirmeyi geçen çalışmaların değerlendirilmesi ve hakem değerlendirmelerinin olumlu olması şartıyla yayınlanması süreci 3 - 12 ay arasında sürmektedir.

Açık Erişim Politikası

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, tüm içeriği okura ya da okurun dahil olduğu kuruma ücretsiz olarak sunulur. Okurlar, ticari amaç haricinde, yayıncı ya da yazardan izin almadan dergi makalelerinin tam metnini okuyabilir, indirebilir, kopyalayabilir, arayabilir ve link sağlayabilir.

