

MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Staja Giriş Sınavı Sonuçları Işığında Mali Müşavirlik Mesleğine Yönelik Yükseköğretim Programları Üzerine Bir Değerleme

Prof. Dr. Cemal YÜKSELEN

Türkiye’de Kamuda Sürdürülebilirlik İçin Devlet Muhasebe Standartlarının Rolü

Prof. Dr. Seval Kardeş SELİMOĞLU - Doç. Dr. Resül YAZICI

Sürdürülebilir Su Yönetimi ve Muhasebesi: Bibliyometrik Yöntemlerle Bir Analiz

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU - Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK

Denetçinin Bağımsızlığını Güçlendirmeye Yönelik Bir Öneri: Finansal Tabloların Sigortalanması

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ - Dr. Öğr. Üyesi Ahmet ONAY

İnşaat Taahhüt İşletmeleri İçin Bir Raporlama Önerisi: Maliyet Kurtarma Yöntemi

Prof. Dr. Fatih YILMAZ - Dr. Havva Nur ÇİFTÇİ

Finansal Olmayan Bilgilerin Kamuya Açıklanmasında Yönetim Kurulu Yapısının Rolü: Gelişmekte Olan Ülkeler Örneği

Doç. Dr. Hüseyin TEMİZ - Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

İşletmelerde Suistimal Farkındalığı: Sigorta Sektörüne Yönelik Bir İnceleme

Dr. Öğr. Üye. N. Gözde BIRCAN - Prof. Dr. Aslı TÜREL

Kamu Özel İşbirliği Kapsamında Yap İşlet Devret Modelinin Devlet Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Örnek Bir Uygulama

Dr. Öğr. Üyesi Zehra HABERAL - Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Sermaye Piyasası Kurulu’nun Kurumsal Yönetim Tebliği Çerçevesinde Uyulması Zorunlu Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanabilirliği: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Örneği

Seda KARABAŞ - Prof. Dr. Ali Rıza Zafer SAYAR

Finansal Araçlara İlişkin Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Düzeyinin Ölçülmesi: BIST 100 ve FTSE 100 Karşılaştırmalı Analizi

Arş. Gör. Nesil İŞBİL - Prof. Dr. Figen ZALF

ISO 14001 Çevre Yönetim Sertifikasının Çevre Yönetimine Etkisi: Otel İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma

Lütfiye ALBAYRAK AKSOY - Doç. Dr. Şuayyip Doğu DEMİRCİ

Muhasebe Hataları: Sayıştay Denetim Raporları Üzerinden İl Belediyelerine Yönelik Bir Araştırma

Dr. Kaan Ramazan ÇAKALI - Dr. Gürol BALOĞLU

Şeffaflık Raporlarında Yer Alan Denetim Kalitesi İnceleme Unsurlarının Denetim Kalitesi Göstergesi Olarak Kullanımı

Dr. Öğr. Üyesi Caner ATIŞ - Öğr. Gör. Dr. Emrah YILDIZ

Kazanç Kalitesinin Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Üzerindeki Etkisi: Katılım Bankaları Üzerine Bir Araştırma

Dr. Öğr. Üyesi Yusuf KURT

Osmanlı Arşiv Belgeleri Işığında XVII-XVIII. Yüzyıllarda Sinop Gümrüğü Gelir – Gider Muhasebesi

Dr. Öğr. Üyesi Hakan ALIUSTA

Muhasebe Manipülasyonlarının Tespit Edilmesinde Beneish TR Modeli: Borsa İstanbul Üzerine Sektörel Bazda Bir Uygulama

Öğr. Gör. Dr. Ali Aykut PEKER

Zekâ Türlerinin Muhasebe Uygulamaları Açısından Kavramsal Bağlamda İncelenmesi

Öğr. Gör. Dr. Kürşad ÇAVUŞOĞLU

Muhasebe Manipülasyonlarının Beneish Modeli İle Tespit Edilmesi: Borsa İstanbul (BIST) Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir Uygulama

Mehmet GÜNLÜK



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)

69

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. Kadir GÜRDAL

&

Editörler Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Cemal İBİŞ

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 : ebrueken@turmob.org.tr

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

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

&

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
Staja Giriş Sınavı Sonuçları Işığında Mali Müşavirlik Mesleğine Yönelik Yükseköğretim Programları Üzerine Bir Değerleme <i>An Assessment On Higher Education Programs For the Accounting Profession In the Light Of the Results Of the Internship Entrance Exam</i> Prof. Dr. Cemal YÜKSELEN	İnceleme	1
Türkiye’de Kamuda Sürdürülebilirlik İçin Devlet Muhasebe Standartlarının Rolü <i>The Role Of International Public Sector Accounting Standards (IPSASS) For Public Sustainability In Türkiye</i> Prof. Dr. Seval Kardeş SELİMOĞLU - Doç. Dr. Resül YAZICI	İnceleme	27
Sürdürülebilir Su Yönetimi ve Muhasebesi: Bibliyometrik Yöntemlerle Bir Analiz <i>Sustainable Water Management and Accounting: An Analysis With Bibliometric Methods</i> Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU - Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK	Araştırma	45
Denetçinin Bağımsızlığını Güçlendirmeye Yönelik Bir Öneri: Finansal Tabloların Sigortalanması <i>A Recommendation to Strengthen the Auditor’s Independence: Financial Statements Insurance</i> Prof. Dr. Recep GÜNEŞ - Dr. Öğr. Üyesi Ahmet ONAY	İnceleme	67
İnşaat Taahhüt İşletmeleri İçin Bir Raporlama Önerisi: Maliyet Kurtarma Yöntemi <i>A Reporting Proposal For Construction Companies: Cost Recovery Method</i> Prof. Dr. Fatih YILMAZ - Dr. Havva Nur ÇİFTÇİ	Araştırma	85
Finansal Olmayan Bilgilerin Kamuya Açıklanmasında Yönetim Kurulu Yapısının Rolü: Gelişmekte Olan Ülkeler Örneği <i>The Role of Board of Directors on Environmental, Social and Governance Disclosure (ESG): Evidence From Emerging Markets</i> Doç. Dr. Hüseyin TEMİZ - Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR	Araştırma	97
İşletmelerde Suistimal Farkındalığı: Sigorta Sektörüne Yönelik Bir İnceleme <i>Awareness of Corruption and Abuse In Organizations: A Research on the Insurance Industry</i> Dr. Öğr. Üye. N. Güzde BİRCAN - Prof. Dr. Aslı TÜREL	Araştırma	117

Makale Adı ve Yazarları	Makale Türü	Sayfa No
<p>Kamu Özel İşbirliği Kapsamında Yap İşlet Devret Modelinin Devlet Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Örnek Bir Uygulama</p> <p><i>Evaluation of the Build-Operate-Transfer Model In Terms of Government Accounting Standards and International Accounting Standards and an Example Application Within the Scope of Public Private Cooperation</i></p> <p>Dr. Öğr. Üyesi Zehra HABERAL - Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN</p>	Araştırma	135
<p>Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kurumsal Yönetim Tebliği Çerçevesinde Uyulması Zorunlu Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanabilirliği: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Örneği</p> <p><i>Applicability of Corporate Governance Principles To Be Followed Within the Framework of the Corporate Governance Communiqué of the Capital Markets Board of Türkiye: An Example of Agricultural Credit Cooperatives of Türkiye</i></p> <p>Seda KARABAŞ - Prof. Dr. Ali Rıza Zafer SAYAR</p>	Araştırma	169
<p>Finansal Araçlara İlişkin Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Düzeyinin Ölçülmesi: BIST 100 ve FTSE 100 Karşılaştırmalı Analizi</p> <p><i>Measuring the Level of Compliance With International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards Regarding the Financial Instruments: Comparative Analysis of BIST 100 and FTSE 100</i></p> <p>Arş. Gör. Nesil İŞBİL - Prof. Dr. Figen ZAİF</p>	Araştırma	183
<p>ISO 14001 Çevre Yönetim Sertifikasının Çevre Yönetimine Etkisi: Otel İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma</p> <p><i>The Effect of ISO 14001 Environmental Management Certificate on Environmental Management: A Research on Hotel Managements</i></p> <p>Lütfiye ALBAYRAK AKSOY - Doç. Dr. Şuayyip Doğu DEMİRCİ</p>	Araştırma	207
<p>Muhasebe Hataları: Sayıştay Denetim Raporları Üzerinden İl Belediyelerine Yönelik Bir Araştırma</p> <p><i>Accounting Errors: A Research For Provincial Municipalities Through the Audit Reports of the Türkiye Court of Accounts</i></p> <p>Dr. Kaan Ramazan ÇAKALI - Dr. Gürol BALOĞLU</p>	Araştırma	229
<p>Şeffaflık Raporlarında Yer Alan Denetim Kalitesi İnceleme Unsurlarının Denetim Kalitesi Göstergesi Olarak Kullanımı</p> <p><i>The Use of Audit Quality Controls Included In Transparency Reports As An Audit Quality Indicator</i></p> <p>Dr. Öğr. Üyesi Caner ATIŞ - Öğr. Gör. Dr. Emrah YILDIZ</p>	Araştırma	253

Makale Adı ve Yazarları	Makale Türü	Sayfa No
Kazanç Kalitesinin Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Üzerindeki Etkisi: Katılım Bankaları Üzerine Bir Araştırma <i>The Effect of Earning Quality on Fair Value Accounting: A Research on Participation Banks</i> Dr. Öğr. Üyesi Yusuf KURT	Araştırma	277
Osmanlı Arşiv Belgeleri Işığında XVII-XVIII. Yüzyıllarda Sinop Gümrüğü Gelir – Gider Muhasebesi <i>In the Light Of Ottoman Archive Documents Sinop Customs Income and Expense Accounting In XVII-XVIII. Centuries</i> Dr. Öğr. Üyesi Hakan ALIUSTA	Araştırma	291
Muhasebe Manipülasyonlarının Tespit Edilmesinde Beneish TR Modeli: Borsa İstanbul Üzerine Sektörel Bazda Bir Uygulama <i>Beneish TR Model In Determining Accounting Manipulations: An Application on Borsa Istanbul A Sectoral Basis</i> Öğr. Gör. Dr. Ali Aykut PEKER	Araştırma	321
Zekâ Türlerinin Muhasebe Uygulamaları Açısından Kavramsal Bağlamda İncelenmesi <i>A Conceptual Examination of Intelligence Types In Terms of Accounting Applications</i> Öğr. Gör. Dr. Kürşad ÇAVUŞOĞLU	Derleme	347
Muhasebe Manipülasyonlarının Beneish Modeli İle Tespit Edilmesi: Borsa İstanbul (BIST) Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir Uygulama <i>Determining Accounting Manipulations With The Beneish Model: An Application In İstanbul Stock Exchange (BIST) Food, Beverage and Tobacco Sub-Industry</i> Mehmet GÜNLÜK	Araştırma	365

STAJA GİRİŞ SINAVI SONUÇLARI IŞIĞINDA MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEĞİNE YÖNELİK YÜKSEKÖĞRETİM PROGRAMLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLEME

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 12.12. 2022
Kabul Tarihi : 30.01. 2023
Türü : İnceleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1218034

Prof. Dr. Cemal YÜKSELEN*

Bibliyografik Bilgiler

Yükselen, C., (2023). “Staja Giriş Sınavı Sonuçları Işığında Mali Müşavirlik Mesleğine Yönelik Yükseköğretim Programları Üzerine Bir Değerleme” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 1-26) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1218034>

ÖZ

Sayıları artan üniversitelerimiz ve sosyal bilimler alanlarındaki bölümlerimiz ile iş hayatına her yıl çok sayıda mezun katılmaktadır. Ancak çeşitli platformlarda iş insanları ve insan kaynakları yöneticileri, aranan niteliklere uygun personel bulmada sorunlarla karşılaştıkları ve bilgi ve yetkinliklerin yeterli olmadığı şeklinde görüşlerini dile getirmektedirler. Bu bağlamda TÜRMOB’un yürütmekte olduğu Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olma sürecinin ilk adımı olan Staja Giriş Sınavı, lisans mezunlarının bu alandaki bilgilerini ölçmede önemli bir araç olarak görülmektedir. Yılda üç kez yapılan sınavlara 3568 sayılı Kanuna uygun bölümlerden her dönem en az 17 bin mezun katılmaktadır. Bu çalışmanın amacı, söz konusu sınavlarda mezunların başarı puanlarının analitik bir değerlemesini yaparak lisans öğrenimine ilişkin durum saptaması yapmak ve önerilerde bulunmaktır. Örnek olarak alınan 2021 yılında yapılan sınav sonuçları üzerinden elde edilen analiz sonuçları, lisans öğreniminin, günümüz koşullarına ve iş dünyasının beklentilerine uygun şekilde gözden geçirilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe (JEL Kod: M41), Denetim (JEL Kod:M42), Stajyerler (JEL Kod: M1)

* Beykent Üniversitesi İİBF, orcid.org/0000-0001-5871-7280, cemalyukselen@beykent.edu.tr

AN ASSESSMENT ON HIGHER EDUCATION PROGRAMS FOR THE ACCOUNTING PROFESSION IN THE LIGHT OF THE RESULTS OF THE INTERNSHIP ENTRANCE EXAM

ABSTRACT

With our increasing number of universities and departments in the fields of social sciences, many graduates join the business life every year. However, on various platforms, business people and human resources managers express their opinions that they face problems in finding personnel suitable for the required qualifications and that their knowledge and competencies are not sufficient. In this context, the Internship Entrance Exam, which is the first step of the process of becoming a Certified Public Accountant, carried out by TÜRMOB, is seen as an important tool in measuring the knowledge of undergraduates in this field. The aim of this study is to make an analytical evaluation of the success scores of the graduates in the said exams, to determine the status of undergraduate education and to make suggestions. The results of the analysis made on the exam results in 2021, taken as an example, reveal the necessity of reviewing undergraduate education in accordance with today's conditions and the expectations of the business world.

Keywords: Accounting (JEL Code: M41), Auditing (JEL Code:M42, Intern Accountant (JEL Code:M1)

1. STAJA GİRİŞ SINAVI VE KURALLARI

3 568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 5. maddesinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmanın özel şartları sayılmış olup, bu şartlar;

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyaset bilimleri dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
- En az üç yıl staj yapmış olmak,
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak

şeklinde belirtilmiştir. Tanımlanan bu esaslar çerçevesinde aday meslek mensuplarının staja başlamaları için Staja Giriş Sınavı'nda başarılı olmaları, bir meslek mensubunun gözetiminde ve kontrolünde üç yıl staj yaparak uygulamaya ilişkin bilgi, beceri ve yetkinliklerini geliştirmeleri gerekmektedir. Bu süre

içinde Uluslararası Eğitim Standartlarına uygun şekilde uzaktan eğitim ile teorik bilgilerini de güçlendirmektedirler. Staj süresini başarılı şekilde tamamlayan adaylar, meslek ruhsatı almak üzere Yeterlilik Sınavına girmekte; başarılı olan adaylar, ruhsat almaya hak kazanmaktadır.

“Staj Ve Sınavlara İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkındaki Uygulama Yönergesi”nin¹ 6 nolu “Staja Giriş Sınavı” esasları çerçevesinde 3568 sayılı Kanunun² 4. ve 6. maddesi ile 5/A-a maddesindeki öğrenim şartlarını taşıyan ve TÜRMOB tarafından belirlenen staj giderlerini yatırmış olan adaylar Staja Giriş Sınavına katılmaktadır.

Bağlı Değerleme Sistemine göre başarının belirlendiği sınavda toplam 130 soru ile ilgili dağılım ve ağırlık şu şekildedir:

- 100 adet “Alan Bilgisi”,
- 20 adet “Genel Kültür ve Yetenek” ve
- 10 adet “Yabancı Dil” .

Sınavın değerlendirilmesinde “Alan Bilgisi” soruları %80, “Genel Kültür ve Yetenek” soruları %13,33 ve “Yabancı Dil Soruları” %6,67 oranları ile ağırlıklandırılmaktadır.

Soruların konulara göre dağılımı Tablo 1’de gösterilmiştir.

1 TESMER Staj ve Sınavlara İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Uygulama Yönergesi, <https://www.tesmer.org.tr/?p=1457>.

2 https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/3568%20SAYILI%20YASA/3568Say%C4%B1liYasa_14_11_2018.pdf.

Tablo 1. SGS Sorularının Dağılımı ve Puanlama

STAJA GİRİŞ SINAVI KONULARI ve SORU SAYILARI					
Sınav Konuları		Değerlendirme Oranı		Soru Sayısı	
Genel Kültür ve Yetenek		13,33%	20%	20	
	Türkçe			7	
	Matematik			8	
	Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi			5	
Yabancı Dil		6,67%		10	
	Almanca			10	
	Fransızca				
	İngilizce				
Alan Bilgisi		80%	80%	100	
Muhasebe ve Denetim				58	
	Finansal Muhasebe			26	
	<i>Finansal Muhasebe</i>				
	<i>Muhasebe Bilgi Sistemi</i>				
	<i>Uluslararası Muhasebe Kuruluşları</i>				
	<i>Türkiye Muhasebe Standartları</i>				
	Maliyet Muhasebesi			8	
	Mali Tablolar Analizi			8	
	Denetim			16	
Ekonomi ve Maliye				12	
	Ekonomi			6	
	Maliye			6	
Hukuk				30	
	Meslek Hukuku			6	
	<i>Meslek Hukuku</i>				
	<i>Mesleki Değerler ve Etik</i>	6			
	İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku				
	Vergi Hukuku	6			
	Ticaret Hukuku	6			
	Borçlar Hukuku	6			
Toplam Soru Sayısı				130	

2. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Araştırmada, sınav katılımcılarının mezun oldukları bölümler, üniversitenin devlet veya vakıf üniversitesi olması ve örgün ve yaygın öğretim programına göre başarı farklılıkları incelenmiştir. Araştırmanın verileri 2021 yılında yapılan üç dönemdeki Staja Giriş Sınavı katılımcılarına dayanmaktadır.

Staja Giriş Sınavına 3568 sayılı Kanun'un tanımladığı bölümlerden başvuran adayların lisans programları incelendiğinde farklı adlarla çok çeşitli sayıda bölümlerden mezun oldukları görülmüştür. Tüm bölümler, programlarındaki ders içeriklerinde ağırlıklı olan derslerin ortak olmaları dikkate alınarak şu şekilde gruplanmıştır:

- Bankacılık ve Sigortacılık
 - o Bankacılık ve Sigortacılık
 - o Bankacılık ve Finans
 - o Sigortacılık
 - o Sigortacılık ve Risk Yönetimi
- Maliye
- İktisat
 - o İktisat
 - o Sermaye Piyasası
 - o Uluslararası Finans
 - o Ekonometri
 - o Uluslararası Ticaret ve Finans
 - o Uluslararası Ticaret
 - o Sermaye Piyasası Denetim ve Derecelendirme
 - o Uluslararası İktisat
 - o Uluslararası Girişimcilik
 - o Uluslararası İlişkiler / Ekonomi
 - o Uluslararası Ticaret ve Lojistik
 - o Bilgisayar Uygulamalı Ekonomi
- İşletme
 - o İşletme
 - o İşletme Mühendisliği
 - o İş İdaresi
 - o İşletme Enformatiği
 - o İşletme Bilgi Yönetimi
 - o Yönetim Bilişim Sistemleri
 - o Yönetim ve Organizasyon

- o Uluslararası İşletmecilik ve Ticaret
- o Konaklama İşletmeciliği
- o Pazarlama
- o Sağlık İdaresi
- o Seyahat İşletmeciliği
- o Turizm İşletmeciliği
- Muhasebe
 - o Muhasebe
 - o Muhasebe Bilgi Sistemleri
 - o Muhasebe ve Denetim
 - o Muhasebe ve Finansal Yönetim
- Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi
 - o Kamu Yönetimi
 - o Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi
 - o Siyaset Bilimi
- Çalışma Ekonomisi
 - o Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri
 - o Çalışma Ekonomisi
- Uluslararası İlişkiler
 - o Uluslararası İlişkiler
 - o Siyaset Bilimi ve Uluslararası İlişkiler
- Hukuk
- Diğer bölümler
 - o Aile ve Tüketici Bilimleri
 - o Arkeoloji
 - o Astronomi ve Uzay Bilimleri
 - o Bilgi ve Belge Yönetimi
 - o Bilgisayar Mühendisliği
 - o Bilgisayar Sistemleri Öğretmenliği
 - o Bilgisayar ve Öğretim Teknolojileri

- o Biyoloji
- o Çevre Mühendisliği
- o Elektrik-Elektronik Mühendisliği
- o Endüstri Mühendisliği
- o Fizik
- o Halkla İlişkiler ve Reklamcılık
- o Halkla İlişkiler ve Tanıtım
- o İnsan Kaynakları Yönetimi
- o İstatistik
- o Kimya
- o Kimya Mühendisliği
- o Lojistik Yönetimi
- o Maden Mühendisliği
- o Matematik
- o Radyo TV Sinema
- o Sosyal Bilgiler Öğretmenliği
- o Sosyoloji
- o Su Ürünleri Mühendisliği
- o Sümeroloji
- o Türk Dili ve Edebiyatı
- o Uçak Gövde Motor Bakım
- o Yerel Yönetimler

3. VERİLERİN ANALİZİ VE ARAŞTIRMA BULGULARI

3.1. Sınav Katılımcılarına İlişkin Tanımlayıcı Bilgiler

Staja Giriş Sınavının 2021 yılında yapılan ve üç dönemine giren katılımcıların sonuçları analize alınmıştır. Toplam 51.707 katılımcı verilerinin yer aldığı analizde katılımcıların lisans programı, üniversitenin mülkiyeti ve örgün/yaygın öğretim mezunu durumları Tablo 2, 3 ve 4'te gösterilmiştir. Tablo 2'deki sonuçlara göre katılımcıların yarısından fazlası İşletme bölümleri mezunudur (%53,79). İkinci sırada İktisat bölümleri mezunları (%19,20) ve üçüncü sırada Maliye bölümü mezunları (%14,48) yer almaktadır.

Sınav katılımcılarının yarısından fazlası (%56,2) örgün öğretim programlarından mezundur (Tablo 3) ve katılımcıların %95,63'ünün mezun oldukları üniversiteler, devlet üniversiteleridir (Tablo 4).

Tablo 2. Sınav Katılımcılarının Mezun Oldukları Bölümler

Bölümler	n	%
Bankacılık ve Sigortacılık	196	0,38
Maliye	7.488	14,48
İktisat	9.928	19,20
İşletme	27.815	53,79
Muhasebe	1.381	2,67
Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	2.329	4,50
Çalışma Ekonomisi	972	1,88
Uluslararası İlişkiler	701	1,36
Hukuk	10	0,02
Diğer Bölümler	887	1,72
Toplam	51.707	100,00

Tablo 3. Sınav Katılımcılarının Öğrenim Türleri

Öğrenim	n	%
Örgün	29.064	56,2
Yaygın	22.643	43,8
Toplam	51.707	100,0

Tablo 4. Sınav Katılımcılarının Üniversitelerinin Mülkiyeti

Üniversite	n	%
Devlet	49.448	95,63
Vakıf	2.185	4,23
Yurt dışı	74	0,14
Toplam	51.707	100,00

3.2. Sınav Başarı Puanlarının Bölümlere Göre Farklılık Analizi

Katılımcıların sorumlu oldukları 130 sorunun mezun oldukları bölümlere göre genel değerlemesi yapılmak üzere ANOVA Analizi uygulanmıştır. Genel değerlendirme, şu dört grup için yapılmıştır:

- Genel Kültür ve Yetenek Puanı
- Dil Puanı
- Alan Puanı
- Başarı Puanı

3.2.1. Genel Kültür ve Yetenek Puanı Farklılıklarının Analizi

Bölgümlere göre katılımcıların Genel Kültür ve Yetenek puanlarına ilişkin aritmetik ortalama ve dağılım ölçüleri Tablo 5'te gösterilmiştir. ANOVA analizi, bölümler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu ortaya koymuştur (F:138,828, p<0,01). Varyansların homojen olmadığı sonucuna (Levene Statistics:10,327, p<0,01) göre farklılıklar, Tamhane's T² ile test edilmiştir.

Tablo 5. Genel Kültür ve Yetenek Puanlarının Ortalama ve Dağılım Değerleri

		n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata En Düşük	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık		Minimum	Maximum
						En Yüksek			
GKYPUAN	Bankacılık ve Sigortacılık	196	51,760659	9,5909910	,6850708	50,409559	53,111758	23,1462	82,4914
	Maliye	7488	51,249899	9,9100262	,1145228	51,025402	51,474395	23,1462	93,8341
	İktisat	9928	51,922406	10,2151521	,1025213	51,721443	52,123368	23,1462	102,8263
	İşletme	27815	48,696707	9,7366377	,0583807	48,582277	48,811136	23,1462	98,3302
	Muhasebe	1381	49,286819	9,2042257	,2476797	48,800950	49,772688	23,1462	93,8341
	Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	2329	51,190362	9,9381729	,2059310	50,786535	51,594189	23,1462	89,3380
	Çalışma Ekonomisi	972	50,997702	10,1243066	,3247373	50,360434	51,634970	26,3922	89,3380
	Uluslararası İlişkiler	701	53,841218	10,8395867	,4094055	53,037408	54,645028	26,3922	93,8341
	Hukuk	10	61,645340	15,8136684	5,0007210	50,332923	72,957757	44,3767	86,4121
	Diğer Bölümler	887	53,210992	10,2259809	,3433548	52,537108	53,884875	26,3922	82,4914
	Toplam	51707	50,018438	10,0008548	,0439807	49,932235	50,104641	23,1462	102,8263

Tablo 5'teki sonuçlara göre Genel Kültür ve Yetenek puanının bölümlere göre sıralaması şu şekildedir:

1. Hukuk 61,645340
2. Uluslararası İlişkiler 53,841218
3. Diğer Bölümler 53,210992
4. İktisat 51,922406
5. Bankacılık ve Sigortacılık 51,760659

6. Maliye	51, 249899
7. Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	51,190362
8. Çalışma Ekonomisi	50,997702
9. Muhasebe	49,286819
10. İşletme	48,696707

Söz konusu bölümlerin Genel Kültür ve Genel Yetenek Puanları arasındaki farkın analiz bulguları Tablo 6’da gösterilmiştir. Sıralamada Hukuk mezunlarının puanlarının yüksek olduğu görülse de, farklılık analizinde hiçbir bölüme göre farklılığın anlamlı olmadığı çıkmıştır. Tablo 5 incelendiğinde, bu farklı sonucun tamamen varyanslar arasındaki farkın yüksek olmasından kaynaklandığı; bunun, dağılımın yapısını bozduğu ve analiz “farkın anlamsız olduğu” sonucunu verdiği görülmüştür.

Tablo 6. Bölümlere Göre Genel Kültür ve Yetenek Puanı Anlamlı Farklar

		Ortalama Farkı	Standart Hata	Önem Derecesi	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık	
					En Yüksek	En Düşük
Bankacılık ve Sigortacılık	İşletme	3,0639521	,6875538	,001	,793678	5,334227
	Muhasebe	2,4738396	,7284691	,035	,075734	4,871945
Maliye	İktisat	-0,6725072	,1537078	,001	-1,172712	-,172303
	İşletme	2,5531921	,1285448	,000	2,134844	2,971540
	Muhasebe	1,9630796	,2728749	,000	1,073955	2,852205
	Uluslararası İlişkiler	-2,5913192	,4251216	,000	-3,979471	-1,203167
	Diğer Bölümler	-1,9610931	,3619503	,000	-3,141894	-,780292
İktisat	Maliye	0,6725072	,1537078	,001	,172303	1,172712
	İşletme	3,2256992	,1179785	,000	2,841769	3,609630
	Muhasebe	2,6355867	,2680594	,000	1,762065	3,509108
	Uluslararası İlişkiler	-1,918812	,4220468	,000	-3,297067	-,540557
	Diğer Bölümler	-1,2885859	,3583339	,015	-2,457713	-,119458

		Ortalama Farkı	Standart Hata	Önem Derecesi	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık	
					En Yüksek	En Düşük
İşletme	Bankacılık ve Sigortacılık	-3,0639521	,6875538	,001	-5,334227	-,793678
	Maliye	-2,5531921	,1285448	,000	-2,971540	-2,134844
	İktisat	-3,2256992	,1179785	,000	-3,609630	-2,841769
	Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	-2,4936554	,2140465	,000	-3,190838	-1,796473
	Çalışma Ekonomisi	-2,3009955	,3299433	,000	-3,377539	-1,224452
	Uluslararası İlişkiler	-5,1445113	,4135471	,000	-6,495429	-3,793593
	Diğer Bölümler	-4,5142851	,3482827	,000	-5,650995	-3,377575
Muhasebe	Bankacılık ve Sigortacılık	-2,4738396	,7284691	,035	-4,871945	-,075734
	Maliye	-1,9630796	,2728749	,000	-2,852205	-1,073955
	İktisat	-2,6355867	,2680594	,000	-3,509108	-1,762065
	Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	-1,9035429	,3221069	,000	-2,952564	-,854522
	Çalışma Ekonomisi	-1,7108830	,4084110	,001	-3,041686	-,380080
	Uluslararası İlişkiler	-4,5543988*	,4784957	,000	-6,114966	-2,993831
	Diğer Bölümler	-3,9241726	,4233648	,000	-5,303957	-2,544388
Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	İşletme	2,4936554	,2140465	,000	1,796473	3,190838
	Muhasebe	1,9035429	,3221069	,000	,854522	2,952564
	Uluslararası İlişkiler	-2,6508559	,4582799	,000	-4,145968	-1,155744
	Diğer Bölümler	-2,0206297	,4003750	,000	-3,325743	-,715516
Çalışma Ekonomisi	İşletme	2,3009955	,3299433	,000	1,224452	3,377539
	Muhasebe	1,7108830	,4084110	,001	,380080	3,041686
	Uluslararası İlişkiler	-2,8435158	,5225583	,000	-4,547167	-1,139864
	Diğer Bölümler	-2,2132896	,4725959	,000	-3,753392	-,673187

		Ortalama Farkı	Standart Hata	Önem Derecesi	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık	
					En Yüksek	En Düşük
Uluslararası İlişkiler	Maliye	2,5913192	,4251216	,000	1,203167	3,979471
	İktisat	1,9188120	,4220468	,000	,540557	3,297067
	İşletme	5,1445113	,4135471	,000	3,793593	6,495429
	Muhasebe	4,5543988	,4784957	,000	2,993831	6,114966
	Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	2,6508559	,4582799	,000	1,155744	4,145968
	Çalışma Ekonomisi	2,8435158	,5225583	,000	1,139864	4,547167
Diğer Bölümler	Maliye	1,9610931	,3619503	,000	,780292	3,141894
	İktisat	1,2885859	,3583339	,015	,119458	2,457713
	İşletme	4,5142851	,3482827	,000	3,377575	5,650995
	Muhasebe	3,9241726	,4233648	,000	2,544388	5,303957
	Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	2,0206297	,4003750	,000	,715516	3,325743
	Çalışma Ekonomisi	2,2132896	,4725959	,000	,673187	3,753392

Genel Kültür ve Yetenek puanlarının bölümlere göre farklılıklarının analiz sonuçları şu şekilde değerlendirilebilir:

- İşletme ve Muhasebe bölümleri mezunu katılımcıların Genel Kültür ve Yetenek başarı puanları, diğer bölümlerden anlamlı derecede düşüktür.
- Uluslararası İlişkiler mezunları ve alan dışı diğer bölümlerden mezun olan katılımcıların Genel Kültür ve Yetenek puanları, Bankacılık ve Sigortacılık bölümleri mezunları dışındaki bölümlerin mezunlarından daha yüksektir.

3.2.2. Yabancı Dil Puanı Farklılıklarının Analizi

Bölümlere göre katılımcıların Yabancı Dil puanlarına ilişkin aritmetik ortalama ve dağılım değerleri Tablo 7’de gösterilmiştir. ANOVA analizi, bölümler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu ortaya koymuştur (F:82,085, p<0,01). Varyansların homojen olmadığı sonucuna (Levene Statistisi:100,381, p<0,01) göre farklılıklar Tamhane’s T² ile test edilmiştir.

Tablo 7. Yabancı Dil Puanlarının Ortalama ve Dağılım Değerleri

	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık		Minimum	Maximum
					En Düşük	En Yüksek		
Bankacılık ve Sigortacılık	196	50,919909	9,9609826	,7114988	49,516688	52,323130	36,0952	87,6054
Maliye	7488	49,142851	8,8229321	,1019600	48,942981	49,342722	36,0952	87,6054
İktisat	9928	51,422420	11,1045436	,1114474	51,203960	51,640879	36,0952	87,6054
İşletme	27815	49,504378	9,5829729	,0574594	49,391755	49,617001	36,0952	87,6054
Muhasebe	1381	48,934786	8,3425500	,2244926	48,494402	49,375169	36,0952	87,6054
Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	2329	49,974546	9,9856671	,2069152	49,568789	50,380304	36,0952	87,6054
Çalışma Ekonomisi	972	49,751162	9,5736360	,3070745	49,148556	50,353768	36,0952	87,6054
Uluslararası İlişkiler	701	55,179671	14,0356084	,5301176	54,138860	56,220482	36,0952	87,6054
Hukuk	10	61,631530	17,7363640	5,6087308	48,943700	74,319360	41,1754	87,6054
Diğer Bölümler	887	54,566283	13,4737987	,4524059	53,678370	55,454195	36,0952	87,6054
Toplam	51707	50,002386	10,0014990	,0439836	49,916178	50,088594	36,0952	87,6054

Tablo 7’deki sonuçlara göre Yabancı Dil puanının bölümlere göre sıralaması şu şekildedir:

1. Hukuk 61,631530
2. Uluslararası İlişkiler 55,179671
3. Diğer Bölümler 54,566283
4. İktisat 51,422420
5. Bankacılık ve Sigortacılık 50,919909
6. Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi 49,974546
7. Çalışma Ekonomisi 49,751162
8. İşletme 49, 504378
9. Maliye 49, 142851
10. Muhasebe 48,934786

Söz konusu bölümlerin Yabancı Dil puanları arasındaki farkın analiz bulguları Tablo 8’de gösterilmiştir. Sıralamada Hukuk mezunlarının puanlarının yüksek olduğu görülse de farklılık analizinde hiçbir bölüme göre farklılığın anlamlı olmadığı ortaya çıkmıştır. Tablo 7 incelendiğinde, bu farklı sonucun, tamamen varyanslar arasındaki farkın yüksek olmasından kaynaklandığı; bunun dağılımın yapısını bozduğu ve analizin “farkın anlamsız olduğu” sonucunu verdiği görülmüştür.

Tablo 8. Bölümlere Göre Yabancı Dil Puanı Anlamlı Farklar

		Ortalama Farkı	Standart Hata	Önem Derecesi	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık	
					En Yüksek	En Düşük
Bankacılık ve Sigortacılık	Uluslararası İlişkiler	-4,2597616	,8872740	,000	-7,166040	-1,353484
	Diğer Bölümler	-3,6463735	,8431498	,001	-6,411274	-,881473
Maliye	İktisat	-2,2795683	,1510509	,000	-2,771122	-1,788015
	Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	-0,8316951	,2306724	,014	-1,582845	-,080545
	Uluslararası İlişkiler	-6,0368194	,5398338	,000	-7,800050	-4,273589
	Diğer Bölümler	-5,4234313	,4637531	,000	-6,936817	-3,910046
İktisat	Maliye	2,2795683	,1510509	,000	1,788015	2,771122
	İşletme	1,9180419	,1253878	,000	1,509994	2,326090
	Muhasebe	2,4876338	,2506341	,000	1,671038	3,304230
	Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	1,4478733	,2350200	,000	,682610	2,213137
	Çalışma Ekonomisi	1,6712577	,3266730	,000	,605883	2,736633
	Uluslararası İlişkiler	-3,7572511	,5417058	,000	-5,526502	-1,988000
	Diğer Bölümler	-3,143863	,4659309	,000	-4,664272	-1,623454
İşletme	İktisat	-1,9180419	,1253878	,000	-2,326090	-1,509994
	Uluslararası İlişkiler	-5,675293	,5332225	,000	-7,417268	-3,933318
	Diğer Bölümler	-5,0619048	,4560402	,000	-6,550426	-3,573384
Muhasebe	İktisat	-2,4876338	,2506341	,000	-3,304230	-1,671038
	Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	-1,0397606	,3053044	,030	-2,033995	-,045526
	Uluslararası İlişkiler	-6,2448849	,5756923	,000	-8,123683	-4,366086
	Diğer Bölümler	-5,6314968	,5050426	,000	-7,278345	-3,984649
Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	Maliye	0,8316951	,2306724	,014	,080545	1,582845
	İktisat	-1,4478733	,2350200	,000	-2,213137	-,682610
	Muhasebe	1,0397606	,3053044	,030	,045526	2,033995
	Uluslararası İlişkiler	-5,2051244	,5690682	,000	-7,062517	-3,347731
	Diğer Bölümler	-4,5917363	,4974786	,000	-6,214060	-2,969412
Çalışma Ekonomisi	İktisat	-1,6712577	,3266730	,000	-2,736633	-,605883
	Uluslararası İlişkiler	-5,4285088	,6126332	,000	-7,426833	-3,430185
	Diğer Bölümler	-4,8151207	,5467777	,000	-6,597420	-3,032821

		Ortalama Farkı	Standart Hata	Önem Derecesi	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık	
					En Yüksek	En Düşük
Uluslararası İlişkiler	Bankacılık ve Sigortacılık	4,2597616	,8872740	,000	1,353484	7,166040
	Maliye	6,0368194	,5398338	,000	4,273589	7,800050
	İktisat	3,7572511	,5417058	,000	1,988000	5,526502
	İşletme	5,675293	,5332225	,000	3,933318	7,417268
	Muhasebe	6,2448849	,5756923	0,000	4,366086	8,123683
	Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	5,2051244	,5690682	0,000	3,347731	7,062517
	Çalışma Ekonomisi	5,4285088	,6126332	0,000	3,430185	7,426833
Diğer Bölümler	Bankacılık ve Sigortacılık	3,6463735	,8431498	,001	,881473	6,411274
	Maliye	5,4234313	,4637531	0,000	3,910046	6,936817
	İktisat	3,143863	,4659309	,000	1,623454	4,664272
	İşletme	5,0619048	,4560402	0,000	3,573384	6,550426
	Muhasebe	5,6314968	,5050426	0,000	3,984649	7,278345
	Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	4,5917363	,4974786	0,000	2,969412	6,214060
	Çalışma Ekonomisi	4,8151207	,5467777	0,000	3,032821	6,597420

Yabancı Dil puanlarının bölümlere göre farklılıklarının analiz sonuçları şu şekilde değerlendirilebilir:

- Uluslararası İlişkiler mezunları ve alan dışı diğer bölümlerden mezun olan katılımcıların Yabancı Dil puanları, diğer bölümlerin mezunlarından daha yüksektir.
- İktisat bölümleri mezunlarının Yabancı Dil puanları, Bankacılık ve Sigortacılık bölümleri mezunlarından daha yüksektir.
- İşletme, Muhasebe ve Maliye bölümleri mezunlarının Yabancı Dil puanları, İktisat, Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi, Uluslararası İlişkiler ve alan dışı diğer bölümlerin mezunlarından daha düşüktür.

3.2.3. Alan Puanı Farklılıklarının Analizi

Bölümlere göre katılımcıların Alan puanlarına ilişkin ortalamalar ve dağılım değerleri Tablo 9'da gösterilmiştir. ANOVA analizi, bölümler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu ortaya koymuştur (F:4,070, p<0,01). Varyansların homojen olmadığı sonucuna (Levene Statistics:4,209, p<0,01) göre farklılıklar Tamhane's T² ile test edildiğinde Tablo 10'daki bulgular elde edilmiştir.

Tablo 9. Alan Puanlarının Ortalama ve Dağılım Değerleri

	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık		Minimum	Maximum
					En Düşük	En Yüksek		
Bankacılık ve Sigortacılık	196	49,645848	9,8529277	,7037806	48,257850	51,033847	24,5747	81,0538
Maliye	7488	50,326172	10,1529539	,1173301	50,096172	50,556172	18,5663	99,0790
İktisat	9928	50,209022	10,0122634	,1004850	50,012051	50,405993	13,7596	89,4655
İşletme	27815	49,832417	9,8318092	,0589514	49,716870	49,947965	5,3478	89,9718
Muhasebe	1381	50,089664	9,9856990	,2687086	49,562542	50,616785	14,9612	95,1403
Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	2329	50,454774	10,4355884	,2162381	50,030735	50,878813	5,3478	92,0392
Çalışma Ekonomisi	972	49,816382	10,2686045	,3293656	49,170032	50,462733	17,3646	84,7336
Uluslararası İlişkiler	701	51,036729	10,4041817	,3929605	50,265207	51,808252	17,3646	82,7358
Hukuk	10	46,564080	8,9951461	2,8445150	40,129340	52,998820	35,1851	61,8268
Diğer Bölümler	887	50,568873	10,4971257	,3524590	49,877121	51,260625	13,4771	85,7488
Toplam	51707	50,038453	9,9759492	,0438712	49,952465	50,124441	5,3478	99,0790

Tablo 9'daki sonuçlara göre Alan puanının bölümlere göre sıralaması şu şekildedir:

1. Uluslararası İlişkiler	51,036729
2. Diğer Bölümler	50,568873
3. Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	50,454774
4. Maliye	50,326172
5. İktisat	50,209022
6. Muhasebe	50,089664
7. İşletme	49,832417
8. Çalışma Ekonomisi	49,816382
9. Bankacılık ve Sigortacılık	49,645848
10. Hukuk	46,564080

Söz konusu bölümlerin Alan puanları arasındaki farkın analiz bulguları Tablo 10'da gösterilmiştir. Sonuçlarda görüldüğü üzere anlamlı farklar, Maliye, İktisat ve İşletme bölümleri mezunlarından kaynaklanmakta olup şu şekilde özetlenebilir:

- Maliye ve İktisat bölümleri mezun katılımcıların Alan puanları, İşletme bölümleri mezunlarından istatistiksel olarak anlamlı ölçüde yüksektir.

Tablo 10. Bölümlere Göre Alan Puanı Anlamlı Farklar

		Ortalama Farkı	Standart Hata	Önem Derecesi	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık	
					En Yüksek	En Düşük
Maliye	İşletme	0,493755	,1313073	,008	,066416	,921094
İktisat	İşletme	,3766052	,1165011	,054	-,002516	,755726
İşletme	Maliye	-0,493755	,1313073	,008	-,921094	-,066416
	İktisat	-,3766052	,1165011	,054	-,755726	,002516

3.2.4. Genel Başarı Puanı Farklılıklarının Analizi

Bölümlere göre katılımcıların Genel Başarı puanlarına ilişkin ortalamalar ve dağılım değerleri Tablo 11’de gösterilmiştir. ANOVA analizi, bölümler arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğunu ortaya koymuştur (F:17,349, $p<0,01$). Varyansların homojen olmadığı sonucuna (Levene Statistisi:5,416, $p<0,01$) göre farklılıklar Tamhane’s T^2 ile test edildiğinde Tablo 12’deki bulgular elde edilmiştir.

Tablo 11. Genel Başarı Puanlarının Ortalama ve Dağılım Değerleri

	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık		Minimum	Maximum
					En Düşük	En Yüksek		
Bankacılık ve Sigortacılık	196	50,012737	7,9719050	,5694218	48,889721	51,135753	28,5118	76,1447
Maliye	7488	50,370378	8,4474398	,0976208	50,179014	50,561742	20,9719	89,6991
İktisat	9928	50,518350	8,3686675	,0839896	50,353713	50,682987	19,3045	84,7143
İşletme	27815	49,659147	8,1638772	,0489505	49,563202	49,755092	9,8468	85,0606
Muhasebe	1381	49,905613	8,2734117	,2226321	49,468879	50,342347	19,6281	85,9728
Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	2329	50,520798	8,7435842	,1811777	50,165511	50,876084	11,5623	86,0459
Çalışma Ekonomisi	972	49,969503	8,5216313	,2733315	49,433115	50,505892	24,5188	80,9789
Uluslararası İlişkiler	701	51,686902	8,7784666	,3315581	51,035935	52,337870	23,1187	78,0398
Hukuk	10	49,579400	9,5293450	3,0134435	42,762517	56,396283	37,7025	66,8234
Diğer Bölümler	887	51,187695	8,8601833	,2974958	50,603816	51,771574	20,9810	84,0219
Toplam	51707	50,033380	8,3135762	,0365606	49,961721	50,105039	9,8468	89,6991

Tablo 11’deki sonuçlara göre Genel Başarı puanının bölümlere göre sıralaması şu şekildedir:

1. Uluslararası İlişkiler 51,686902
2. Diğer Bölümler 51,187695
3. Kamu Yönetimi ve Sosyal Bilimler 50,520798
4. İktisat 50,518350

5. Maliye	50,370378
6. Bankacılık ve Sigortacılık	50,012737
7. Çalışma Ekonomisi	49,969503
8. Muhasebe	49,905613
9. İşletme	49,659147
10. Hukuk	49,579400

Söz konusu bölümlerin Genel Başarı Puanları arasındaki farkın analiz bulguları Tablo 12’de gösterilmiştir. Farklılıkların incelenmesi sonucu ortaya çıkan bulgular şu şekilde özetlenebilir:

- Uluslararası İlişkiler bölümleri mezunu katılımcıların Genel Başarı puanlarının, Maliye, İktisat, İşletme, Muhasebe, Çalışma Ekonomisi bölümleri mezunu katılımcıların puanlarından istatistiksel olarak daha yüksek olması dikkat çekicidir.

Tablo 12. Bölümlere Göre Genel Başarı Puanı Anlamlı Farklar

		Ortalama Farkı	Standart Hata	Önem Derecesi	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık	
					En Yüksek	En Düşük
Maliye	İşletme	0,7112314	,1092061	,000	,355820	1,066642
	Uluslararası İlişkiler	-1,3165239	,3456307	,007	-2,445052	-,187996
İktisat	İşletme	0,859203	,0972132	,000	,542849	1,175557
	Uluslararası İlişkiler	-1,1685523	,3420307	,030	-2,285492	-,051612
İşletme	Maliye	-0,7112314	,1092061	,000	-1,066642	-,355820
	İktisat	-0,859203	,0972132	,000	-1,175557	-,542849
	Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	-0,8616509	,1876739	,000	-1,472943	-,250359
	Uluslararası İlişkiler	-2,0277553	,3351521	,000	-3,122571	-,932940
	Diğer Bölümler	-1,5285481	,3014961	,000	-2,512569	-,544527
Muhasebe	Uluslararası İlişkiler	-1,7812892	,3993693	,000	-3,083533	-,479046
	Diğer Bölümler	-1,2820819	,3715761	,025	-2,493026	-,071138
Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi	İşletme	0,8616509	,1876739	,000	,250359	1,472943
Çalışma Ekonomisi	Uluslararası İlişkiler	-1,7173991	,4296986	,003	-3,118240	-,316559
Uluslararası İlişkiler	Maliye	1,3165239	,3456307	,007	,187996	2,445052
	İktisat	1,1685523	,3420307	,030	,051612	2,285492
	İşletme	2,0277553	,3351521	,000	,932940	3,122571
	Muhasebe	1,7812892	,3993693	,000	,479046	3,083533
	Çalışma Ekonomisi	1,7173991	,4296986	,003	,316559	3,118240
Diğer Bölümler	İşletme	1,5285481	,3014961	,000	,544527	2,512569
	Muhasebe	1,2820819	,3715761	,025	,071138	2,493026

3.3. Sınav Başarı Puanlarının Üniversitelerin Mülkiyetine Göre Farklılık Analizi

Katılımcıların mezun oldukları üniversitelerin devlet veya vakıf üniversitesi olmasına göre puanlarının farklılıkları incelenmiş olup puan türlerine göre analiz sonuçları aşağıda sunulmuştur. Üniversiteler, yukarıda belirtildiği üzere devlet, vakıf ve yurt dışı üniversiteler olmak üzere üç grupta ele alınmıştır.

3.3.1. Genel Kültür ve Yetenek Puanı Farklılıklarının Analizi

Genel Kültür ve Yetenek puanlarının üniversitelerin mülkiyetlerine göre ortalamaları ve dağılım değerleri Tablo 13'te gösterilmiştir.

Tablo 13. Üniversitelerin Mülkiyetine Göre Genel Kültür ve Yetenek Puanı Ortalamaları ve Dağılım Değerleri

	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık		Minimum	Maximum
					En Düşük	En Yüksek		
Devlet	49448	49,870566	9,9505294	,0447478	49,782860	49,958272	23,1462	102,8263
Vakıf	2185	53,290359	10,5800853	,2263411	52,846493	53,734226	23,1462	93,8341
Yurt Dışı	74	52,219046	9,2769027	1,0784180	50,069762	54,368330	33,6327	84,8418
Toplam	51707	50,018438	10,0008548	,0439807	49,932235	50,104641	23,1462	102,8263

Tablo 13'te görüldüğü üzere Genel Kültür ve Yetenek puan sıralamasında ilk sırada vakıf üniversiteleri, ikinci sırada yurt dışı üniversiteler ve üçüncü sırada devlet üniversiteleri gelmektedir. Söz konusu puanlar arasında farkın anlamlı olup olmadığının testi ANOVA Analizi ile yapılmış olup anlamlı farklar, Tablo 14'te gösterilmiştir. Vakıf üniversitelerinden mezun olan katılımcıların Genel Kültür ve Yetenek puanları, istatistiksel olarak %1 önem derecesinde devlet üniversitelerinden daha yüksektir.

Tablo 14. Üniversitelerin Mülkiyetine Göre Genel Kültür ve Yetenek Puanları Anlamlı Farklar

		Ortalama Farkı	Standart Hata	Önem Derecesi	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık	
					En Yüksek	En Düşük
Devlet	Vakıf	-3,4197936	,2307221	0,000	-3,971089	-2,868498
Vakıf	Devlet	3,4197936	,2307221	0,000	2,868498	3,971089

3.3.2. Yabancı Dil Puanı Farklılıklarının Analizi

Yabancı Dil puanlarının üniversitelerin mülkiyetlerine göre ortalamaları ve dağılım ölçüleri Tablo 15'te gösterilmiştir. Ortalamalar incelendiğinde, ilk sırada vakıf üniversitelerinin, ikinci sırada yurt dışı ve üçüncü sırada devlet üniversitelerinin yer aldığı görülmektedir. Anlamlı farklarla ilişkin sonuçlar Tablo 16'da gösterilmiş olup elde edilen bulgulara göre vakıf ve yurt dışı üniversitelerden mezun olan katılımcıların puanları arasında fark yok iken, bu iki gruptaki üniversitelerden mezun olanların dil puanları, devlet üniversitesi mezunlarından %1 önem derecesinde istatistiksel olarak daha yüksektir.

Tablo 15. Üniversitelerin Mülkiyetine Göre Yabancı Dil Puanı Ortalamaları ve Dağılım Değerleri

	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık		Minimum	Maximum
					En Düşük	En Yüksek		
Devlet	49448	49,637601	9,5614654	,0429982	49,553324	49,721878	36,0952	87,6054
Vakıf	2185	58,010794	14,9444766	,3197091	57,383829	58,637760	36,0952	87,6054
Yurt Dışı	74	57,292934	13,4516980	1,5637281	54,176428	60,409439	41,1754	87,6054
Toplam	51707	50,002386	10,0014990	,0439836	49,916178	50,088594	36,0952	87,6054

Tablo 16. Üniversitelerin Mülkiyetine Göre Yabancı Dil Puanları Anlamlı Farklar

		Ortalama Farkı	Standart Hata	Önem Derecesi	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık	
					En Yüksek	En Düşük
Devlet	Vakıf	-8,3731931	,3225876	,000	-9,144018	-7,602368
	Yurt Dışı	-7,6553326	1,5643192	,000	-11,478009	-3,832656
Vakıf	Devlet	8,3731931	,3225876	,000	7,602368	9,144018
Yurt Dışı	Devlet	7,6553326	1,5643192	,000	3,832656	11,478009

3.3.3. Alan Puanı Farklılıklarının Analizi

Katılımcıların Alan puanlarına ilişkin analiz sonuçları Tablo 17’de ortalamalar ve dağılım değerleri olarak verilmiştir. Farklılıklara ilişkin analizler, ortalamalar arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olmadığını ($F:1,612$, $p<0,200$) ortaya koymaktadır. Sonuç olarak Alan puanları arasında üç tür üniversite mezunu katılımcılar arasında bir fark bulunmamaktadır.

Tablo 17. Üniversitelerin Mülkiyetine Göre Alan Puanları Anlamlı Farklar

	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık		Minimum	Maximum
					En Düşük	En Yüksek		
Devlet	49448	50,054942	9,9716517	,0448428	49,967050	50,142835	5,3478	99,0790
Vakıf	2185	49,663540	10,0878483	,2158106	49,240324	50,086756	8,9528	88,2638
Yurt Dışı	74	50,090528	9,4207093	1,0951352	47,907927	52,273130	28,1797	76,5335
Toplam	51707	50,038453	9,9759492	,0438712	49,952465	50,124441	5,3478	99,0790

3.3.4. Genel Başarı Puanı Farklılıklarının Analizi

Katılımcıların Genel Başarı puanlarına ilişkin ortalamalar ve dağılım değerleri Tablo 18’de gösterilmiştir. Ortalama başarı puanlarının ortalaması 50,033 olup farkların istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığına ilişkin analizde anlamlı fark çıkmış olup bu farkın, vakıf üniversitelerinden mezun olan katılımcıların, devlet üniversitelerinden mezun olanlara göre genel başarı puanlarının %1 önem derecesinde istatistiksel olarak daha yüksek olmasından kaynaklandığı sonucu ortaya çıkmaktadır (Tablo 19).

Tablo 18. Üniversitelerin Mülkiyetine Göre Genel Başarı Puanları Anlamlı Farklar

	n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık		Minimum	Maximum
					En Düşük	En Yüksek		
Devlet	49448	50,002529	8,2998510	,0373247	49,929372	50,075685	9,8468	89,6991
Vakıf	2185	50,703758	8,6135233	,1842702	50,342395	51,065121	15,8803	82,1211
Yurt Dışı	74	50,854661	7,6670097	,8912718	49,078359	52,630963	32,2775	71,4807
Toplam	51707	50,033380	8,3135762	,0365606	49,961721	50,105039	9,8468	89,6991

Tablo 19. Üniversitelerin Mülkiyetine Göre Genel Başarı Puanı Anlamlı Farklar

		Ortalama Farkı	Standart Hata	Önem Derecesi	%95 Güvenlik Düzeyinde Aralık	
					En Yüksek	En Düşük
Devlet	Vakıf	-0,7012	,1880123	,001	-1,150472	-,251987
Vakıf	Devlet	0,70123	,1880123	,001	,251987	1,150472

3.4. Sınav Başarı Puanlarının Öğrenim Türüne Göre Farklılık Analizi

Katılımcıların örgün öğrenim veya yaygın öğrenim mezunu olmalarına göre puanlarının testi İki Ana-kütle Aritmetik Ortalamalarının karşılaştırılması t Testi ile yapılmış olup elde edilen sonuçlar Tablo 20 ve Tablo 21’de yer almaktadır. Dört puan türünün ortalamaları ve dağılım ölçüleri ile farklılıkların analizi birlikte değerlendirildiğinde, örgün öğrenim mezunu katılımcıların, yaygın öğrenim mezunlarına göre %1 önem derecesinde istatistiksel olarak daha başarılı oldukları görülmektedir.

Tablo 20. Öğretim Türüne Göre Genel Başarı Puanları Anlamlı Farklar

		n	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma	Standart Hata
Genel Kültür ve Yetenek Puanı	Örgün	29064	51,985415	10,0836112	,0591478
	Yaygın	22643	47,493675	9,3030621	,0618243
Yabancı Dil Puanı	Örgün	29064	51,346704	11,0470223	,0647989
	Yaygın	22643	48,276852	8,1541077	,0541888
Alan Puanı	Örgün	29064	50,347183	10,1726290	,0596699
	Yaygın	22643	49,642175	9,7035016	,0644854
Genel Başarı Puanı	Örgün	29064	50,632228	8,5109476	,0499229
	Yaygın	22643	49,264714	7,9878039	,0530836

Tablo 21. Öğretim Türüne Göre Anlamlı Farklar

	F	p	t	sd	p	Ortalama Farkı	Farkın Standart Hatası	%95 Güvenlik Düzeyinde Fark Aralığı	
								En Düşük	En Yüksek
Genel Kültür ve Genel Yetenek Puanı	244,044	,000	51,976	51705	,000	4,4917392	,0864196	4,3223560	4,6611223
Yabancı Dil Puanı	1264,415	,000	35,036	51705	,000	3,0698519	,0876202	2,8981155	3,2415884
Alan Puanı	55,938	,000	7,978	51705	,000	,7050079	,0883733	,5317953	,8782205
Genel Başarı Puanı	103,425	,000	18,619	51705	,000	1,3675141	,0734465	1,2235583	1,5114699

3.5. Alan Derslerinde Genel Başarı Durumuna İlişkin Değerleme

Bu çalışma kapsamında verilerin analiz edildiği 2021 yılının üç dönemi dışında 2018-2021 yılları arasında yapılan 12 Staja Giriş Sınavında Alan dersleri itibariyle doğru cevap sayıları da incelenmiştir. Bağlı Değerlendirme Sisteminin uygulandığı sınavda, adayların lisans bilgileri ve farklı alanlarda lisans gören ancak 3568 sayılı Kanun'un kabul ettiği şekilde yüksek lisans programlarından mezun olanların bilgileri ayrı bir değerlendirmeye alınmıştır. Bu çerçevede doğru cevap ortalamaları da yıllar itibariyle sunulmuştur.

Alan dersleri içinde yer alan Muhasebe, Hukuk, Ekonomi ve Maliye alanlarındaki son dört yılın doğru cevap ortalamaları incelendiğinde (Tablo 22), özet olarak doğru cevap ortalaması ile ilgili şu sonuçlar dikkat çekmektedir:

- Birer sorudan oluşan Muhasebe Bilgi Sistemleri ile Uluslararası Muhasebe Kuruluşları konuları değerlendirme dışı bırakıldığında, Muhasebe derslerindeki doğru cevap sayısı ortalamalarında en düşük ortalama, 6 sorudan oluşan Muhasebe Standartları (%29,053); en yüksek ortalama, 18 sorudan oluşan Finansal Muhasebe (%41,238)'dir.

- Lisans ve yüksek lisans programlarında yer almadığı; adayların staj süresi içinde uzaktan eğitim programı ile bilgi sahibi oldukları Meslek Hukuku konusu değerlendirme dışı bırakıldığında, Hukuk derslerindeki doğru cevap sayısı ortalamalarında en düşük ortalama, 6 sorudan oluşan Borçlar Hukuku (%31,686); en yüksek ortalama, 6 sorudan oluşan Ticaret Hukuku (%35,590)'dur.
- Ekonomi konularındaki doğru cevap sayısı ortalaması olan %25,600 ile Maliye konularındaki doğru cevap sayısı ortalaması olan %28,966 oranları dikkat çekicidir.

2020 ve 2021 yıllarında yapılan altı dönemdeki sınavlarda bağıl değerlendirme sistemine göre 60 alarak başarılı olan sınav katılımcısının belirtilen soru gruplarında doğru cevap sayıları da Tablo 23'te gösterilmiştir. Genel değerlendirme yapıldığında, sınavlarda 60 alan katılımcının Alan derslerindeki 100 sorudan ortalama 47,17'sini doğru cevapladığı; buna karşılık tüm katılımcı doğru cevap sayısı ortalamasının 37,67 soru olduğu görülmektedir.

Tablo 22. Alan Dersleri Son Dört Yıl Doğru Cevap Oranları Ortalamalarının Dağılımı

Konular	Toplam Soru Sayısı	4 YIL ORTALAMASI	2018-1	2018-2	2018-3	2019-1	2019-2	2019-3	2020-1	2020-2	2020-3	2021-1	2021-2	2021-3
Türkçe	7	42,883	31,60955	42,60284	30,71655	54,07646	44,54925	47,7633	50,17475	41,19069	49,27745	30,40601	44,47989	47,75243
Matematik	8	31,276	29,99812	29,89616	24,25387	41,17673	35,33762	34,98064	42,13249	31,40758	27,55215	22,65334	27,15799	28,76167
Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi	5	33,883	33,6893	46,73819	24,41211	29,06947	42,11807	57,74856	20,07233	22,48753	26,03943	25,5287	37,91172	40,77537
Yabancı Dil	10	29,569	25,34333	29,46416	21,9561	25,19519	32,86633	33,91668	29,45538	27,08547	30,2036	44,44734	26,8974	28,00223
Finansal Muhasebe	18	41,238	46,4395	27,90631	25,82506	41,33054	53,46217	41,0449	53,14033	40,57206	50,5854	36,48085	36,58872	41,47997
Muhasebe Standartları	6	29,053	30,99514	18,81443	20,8595	27,35582	21,85576	43,29503	32,25543	24,7185	26,87765	36,03095	26,59067	38,98679
Muhasebe Bilgi Sistemleri	1	44,411	16,09399	18,11916	22,55798	42,23965	14,2661	69,19012	75,24731	74,07824	40,14859	52,02321	78,30459	30,66221
Uluslararası Muhasebe Kuruluşları	1	41,956	45,0449	33,66699	25,97774	29,5023	88,94159	İPTAL	68,90224	15,23983	32,22603	17,6339	26,47764	77,90144
Maliyet Muhasebesi	8	31,225	50,07864	21,18871	21,77843	29,07182	21,83834	33,84924	26,01518	29,84848	27,12084	48,73948	31,22333	33,94392
Mali Tablolara Analizi	8	36,450	33,16597	24,23879	24,3619	33,02792	42,59704	35,70573	40,18854	42,07722	43,13116	32,27825	43,28851	43,34075
Denetim	16	37,750	34,42457	24,20358	27,98335	35,33214	38,55467	42,53026	52,87602	43,57486	41,46708	26,67847	44,43949	40,93165
Ekonomi	6	25,600	21,72483	20,73843	18,9434	25,057	26,61321	26,74819	19,81615	24,77702	32,70586	38,71437	25,40972	25,9486
Maliye	6	28,966	27,24848	24,33669	28,41717	32,35936	30,56561	37,46979	23,43811	30,24089	21,70905	36,16495	26,93559	28,70525
Meslek Hukuku	6	46,688	50,39791	32,95772	26,88553	41,48681	48,15901	38,38433	46,43123	52,65234	51,78716	47,18081	62,60937	61,32134
İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku	6	34,078	34,17935	23,23883	23,03882	49,1646	25,77592	39,516	47,37528	26,9717	37,94471	33,59156	28,52967	39,61541
Vergi Hukuku	6	31,992	32,50435	21,51862	20,91546	32,35543	37,81099	30,66036	42,78091	33,20692	32,01767	28,69946	41,24038	30,18817
Ticaret Hukuku	6	34,590	28,97241	24,31371	24,68134	39,9025	30,24942	55,73205	31,10396	47,83693	38,72577	28,2123	31,15658	34,19073
Borçlar Hukuku	6	31,686	40,92685	27,06785	19,07708	42,9463	37,57073	26,76048	26,77463	20,90877	34,5085	33,80275	37,11683	32,7717

Tablo 23. Sınavda 60 Puan Alan Katılımcı Doğru Cevap Sayısı ve Dönem Doğru Cevap Ortalama Sayısı

Konular	Soru Sayısı	2020/1		2020/2		2020/3		2021/1		2021/2		2021/3	
		Doğru cevap sayısı	Katılımcı ortalama doğru cevap sayısı	Doğru cevap sayısı	Katılımcı ortalama doğru cevap sayısı	Doğru cevap sayısı	Katılımcı ortalama doğru cevap sayısı	Doğru cevap sayısı	Katılımcı ortalama doğru cevap sayısı	Doğru cevap sayısı	Katılımcı ortalama doğru cevap sayısı	Doğru cevap sayısı	Katılımcı ortalama doğru cevap sayısı
Genel Kültür/Yetenek	20	9	7	7	6	9	7	7	5	4	7	14	8
Yabancı Dil	10	6	3	6	3	5	3	2	4	0	3	9	3
Alan Bilgisi	100	50	42	45	36	48	34	45	35	50	39	45	40

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Mali müşavirlik mesleğinin hızla danışmanlık ve denetim mesleğine dönüştüğü; entelektüel bilginin önemli hale geldiği, işletmelere bilgi ve yetkinliklerle değer sunmanın zorunluluk hale geldiği dikkate alındığında, lisans programlarında verilen derslerin, konuların gözden geçirilmesi gerektiği görülmektedir.

Mali müşavirlik mesleği, defter tutma ve beyanname doldurmadan çıkarak aklın, bilginin daha öne çıktığı yetkinlikleri zorunlu kılmakta; uluslararası meslek örgütleri ve üye kuruluşlar, söz konusu yetkinliklerin kazandırılması için eğitim kurumlarıyla, mesleki eğitim birimleriyle çalışmalar yapmaktadırlar.

Bu çerçevede, Staja Giriş Sınavı sonuçlarına ilişkin verinin analizi sonucu elde edilen bulgular, önemli noktalara dikkat çekmektedir. Sınavda genel başarı düzeyi, bağıl değerlendirme sistemi ile genel başarıyı dikkate alsa da, puanlar, mezunların bilgi ve yetkinlik düzeylerinin düşük olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum sadece muhasebe konuları için değil, hukuk, genel kültür ve yetenek, yabancı dil alanlarında da aynıdır.

Yükseköğretim kurumlarının, buradaki önerileri sadece mali müşavir yetiştirme odaklı düşünmemeleri gerektiği gerçeği göz önünde bulundurulmalıdır. İş dünyası, muhasebe, finans, hukuk, ekonomi, maliye, hatta veri analitiği ve yönetimi gibi konularda yetkinliklere sahip mezunlar aramaktadır. İşletmelerde bu talebin her geçen gün arttığı; talebin karşılanamadığı da meslek mensupları tarafından dile getirilmektedir.

Günün koşullarına, iş dünyasının ihtiyaçlarına ve geleceğin iş yapma biçimine uygun olarak lisans programlarının gözden geçirilmesi; yurt dışında da iş yapma bilgi, beceri ve yetkinliğe sahip iş gücü yetiştirilmesi, Türkiye'nin güçlü ülke ekonomileri arasında yer almasına ortam hazırlayacaktır.

KAYNAKÇA

<https://www.tesmer.org.tr/?p=1457>.

https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/3568%20SAYILI%20YASA/3568Say%C4%B1liYasa_14_11_2018.pdf.

TÜRKİYE’DE KAMUDA SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK İÇİN DEVLET MUHASEBE STANDARTLARININ ROLÜ*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 08.09.2022
Kabul Tarihi : 01.11.2022
Türü : İnceleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1172205

Prof. Dr. Seval Kardeş SELİMOĞLU**
Doç. Dr. Resül YAZICI***

Bibliyografik Bilgiler

Selimoğlu, S.K., Yazıcı, R. (2023). “Türkiye’de Kamuda Sürdürülebilirlik İçin Devlet Muhasebe Standartlarının Rolü” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 27-44)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1172205>

ÖZ

Küresel ölçekteki afetler, çevre kirliliği, ısınma, pandemi ile birlikte sürdürülebilirlik kavramı daha fazla konuşulmaya başlamıştır. Bu yüzden ekonomik kalkınma nosyonu, nicel ve niteliksel boyutlarından daha geniş bir anlamı içeren sürdürülebilir kalkınma şeklinde kullanılmaya başlamıştır.

Devletlerin de ekonomiye bakışlarının ve yönetim anlayışlarının gelişmesinde, klasik denk bütçe yerine kaçınılmaz olarak açık bütçe anlayışına geçilmesi etkili olmuştur. Dolayısıyla kamu borçlarının artmasının dolayısıyla çevrilebilirliğinin, yönetiminin önemli olması kadar günümüzde maddi/maddi olmayan varlıkların yönetimi devletler için en önemli konular arasında yer almaya başlamıştır.

Türkiye’de iş sürekliliğini sağlamak için şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk, bağımsızlık, eşitlik gibi iyi kurumsal yönetim düzenlemelerinin geliştirildiği ancak uygulamanın hala optimize edilmesi gerektiği görülmektedir. Bu nedenle sürdürülebilirliğin gerektirdiği iş yapma şekillerinin özel ve kamu

* Çalışma, TÜRMOB tarafından 2-3 Eylül 2022 tarihinde yapılan XXI. Türkiye Muhasebe Kongresi’nde sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

** Anadolu Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, sselimoglu@anadolu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-1185-9980.

*** Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, İİBF, İktisat Bölümü, resul.yazici@bilecik.edu.tr, ORCID: 0000-0002-7875-3331

sektöründe standartlaşmasını ve gelişmesini sağlayacak kurumsal inovasyon için DMS'nin, Dünya ile entegre bir şekilde uygulanması; DMS'lerin, IPSASs ile uyumlaştırılması gerekmektedir. Böylece Türkiye'nin ve şirketlerinin küresel imajında ve iktisadi değerlerinde artış sağlanabilecektir. Çalışma bu bağlamda önemli bilgiler sağlamayı amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, Kurumsal Yönetim, Kamu Sektörü Muhasebe Standartları, Şeffaflık, Türkiye Devlet Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye

Jel Sınıflandırması: G38, H83, M48

THE ROLE OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSASs) FOR PUBLIC SUSTAINABILITY IN TÜRKİYE

ABSTRACT

With global-scale disasters, environmental pollution, warming and pandemic, the concept of sustainability has started to be talked about more. Therefore, the notion of economic development has begun to be used as sustainable development, which includes a wider meaning than its quantitative and qualitative dimensions.

Inevitably, the transition to the open budget approach instead of the classical balanced budget has been effective in the development of the economic outlook and management understanding of the states. Therefore, the management of tangible and intangible assets has become one of the most important issues for states today, as well as the increase in public debt, thus its convertibility, and its management.

It is seen that good corporate governance arrangements such as transparency, accountability, responsibility, independence and equality have been developed in order to ensure business continuity in Türkiye, but the implementation still needs to be optimized. For this reason, the implementation of IPSASs in an integrated way with the world for corporate innovation that will ensure the standardization and development of the ways of doing business required by sustainability in the private and public sectors; IPSASs in Türkiye need to be aligned with IPSASs. Thus, it will be possible to increase the global image and economic values of Türkiye and its companies. The study aims to provide important information in this context.

Keywords: Corporate Governance, Public Sector Accounting Standards, Transparency, IPSASs, Sustainability, Türkiye

Jel Classification: G38, H83, M48

1. GİRİŞ

Küresel ölçekte yaşanan pandemi, savaş, çevre kirliliği gibi sorunlar nedeniyle sürdürülebilirlik kavramı daha fazla gündemde yer almaya başlamıştır. Küresel ölçekteki sorunların temelinde savaşlara sebep olan aşırı hırsın, şirket faaliyetlerine de yansımış olması yatmaktadır. Bu yüzden yıkıcı kapitalist üretim yaklaşımına sahip şirketlerin olumsuz dışsallığa yol açan iş yapma süreçlerinin yeniden gözden geçirilerek sürdürülebilir bir şekilde faaliyetlerinin yürütülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ekonomik kalkınmanın temeli olan işletme faaliyetlerinin sürdürülebilirliğe hizmet edebilmesi için sürdürülebilir kalkınma kavramı kullanılmaya başlamıştır.

Niceliksel ve niteliksel boyutlarından daha geniş bir anlamı içeren sürdürülebilir kalkınma, üretimden tüketime kadar olan tüm süreçlerdeki faaliyetlerin doğayla uyumlu bir şekilde yürütülmesidir. Yani şirketler, tüm paydaşların hakkını düşünerek, doğal kaynakları döngüsel ekonomi anlayışıyla kullanarak, çevreyi tahrip etmeden, kirlilemeden faaliyetlerini icra etmelidirler. Bu yaklaşımın sadece yerel değil uluslararası boyutta uygulanması gerekmektedir. Zira çevresel, ekonomik ve sosyal boyutta yaşanan sorunlar nedeniyle sürdürülebilirlik, hem ulusal hem de uluslararası boyutta; mikro ve makro ölçekte içselleştirilmesi gereken konuları içermektedir. Mikro ölçekte yapılacakların başında, şirketlerde kurumsallaşma faaliyetlerine önem verilmesi gerekirken makro ölçekte de devletlerin ilgili icra makamlarına önemli görevler düşmektedir.

Devletlerin ekonomiye bakışlarının ve yönetim anlayışlarının gelişmesinde, klasik denk bütçe yerine kaçınılmaz olarak açık bütçe anlayışına geçilmesiyle, kamu borçlarının artması ve çevrilebilirliği önemli olmaya başlamıştır. Bu yüzden devletler için maddi ve maddi olmayan varlıkların yönetimi en önemli konular arasında yer almaya başlamıştır. Çünkü varlık ve borçların yönetiminde, devletlerin başarısız olması durumunda, moratoryuma kadar giden süreçlerin yaşanması kaçınılmazdır. Bu durumun temel nedeni, kamunun asıl gelir kaynakları olan vergilerin tahsilinde, kullanımında hatalar yapılmasıyla bütçe açıklarının fazlaşmasıdır. Dolayısıyla bunların finansmanında borçlanma maliyetlerinin artmasının ekonomiye mali baskınlık olarak yansımalarıyla, faizlerin yükselmesiyle yaşanan dışlama etkisi; hem verimli yatırımların azalmasına hem de enflasyonun yükselmesine yol açmaktadır. Bu sürecin yerel paranın değer kaybında devalüasyonu gündeme getirmesi, özellikle gelişmekte olan ve ikiz açık sorunuyla karşılaşan ülkelerin ekonomik kırılganlıklarını artırmaktadır.

Kısaca özetlenen bu istikrarsızlık sürecinin temel nedenleri: Kaynakların yetersizliği kadar verimsiz kullanılması, popülist davranışların baskın olması, bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurumların oluşturulmaması veya etkin çalıştırılmamasıdır. Kurumsal yönetim ilkelerine uygun davranışların olmaması sonucunda yaşanan bu olumsuzlukların önlenmesi, iktisadi anlamda sürdürülebilirliğin sağlanabilmesi için şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk, bağımsızlık, eşitlik gibi değerlere hizmet edecek altyapıların, devlet muhasebe sisteminin desteğiyle kurulması ve çalıştırılması gerekmektedir. Bu kapsamda Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebesi Standartları (International Public Sector Accounting Standards - IPSASs), maddi ve maddi olmayan varlıkların yönetiminde önemlidir. Özellikle herkesin ödediği vergilerle toplanan paraların nasıl ve nerede harcandıkları yanında evrenin korunması konusunda sürdürülebilirliğin merkeze alınması gerekmektedir. Bu konudaki temel kılavuz, Birleşmiş Milletler'in Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri (Sustainable Development Goals - SDG) ile uyumlu

stratejiler ve uygulamalardır. Bunlara uygun faaliyetleri gerçekleştirebilmek ve iklim değişikliğinin önlenmesinde kalıcı ilerlemeler kaydedebilmek; devletlerin icra makamlarının faaliyetlerinde gerekli şeffaflığı, karşılaştırılabilirliği sağlamak için küresel kamu sektörü sürdürülebilirlik raporlama rehberine ihtiyaç vardır.

Bu kapsamda çalışmanın amacı Türkiye’de kamuda uygulamaya giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında varlıkların yönetimi ve denetiminde etkinliği sağlayabilmek için Devlet Muhasebe Standartlarının (DMS), dünya ile entegre bir şekilde nasıl uygulanması gerektiği konusunda literatür çalışması yapmaktır. Bu kapsam bağlamında hem kurumsal yönetim kapasitesinin hem de kurumsal sürdürülebilirliğin iktisadi anlamda artırılabilmesinde DMS’lerin, üstlendiği rol detaylıca ele alınacaktır.

Türkiye’de iş sürekliliğini sağlamak için şeffaflık, hesap verebilirlik gibi iyi kurumsal yönetim düzenlemelerinin geliştirildiği ancak uygulamanın hala optimize edilmesi gerektiği görülmektedir. Bu nedenle sürdürülebilirliğin gerektirdiği iş yapma şekillerinin özel ve kamu sektöründe standartlaşmasını ve gelişmesini sağlayacak kurumsal inovasyon için DMS’nin, dünya ile entegre bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Çünkü sürdürülebilirlik uzun soluklu ve maliyetli bir yoldur dolayısıyla ulusal ve uluslararası şirketlerin çoğu bu sürece kendi inisiyatifleriyle katılmayacakları için yol gösterici ve yönlendirici rolü gereği DMS’lerin, IPSASs ile uyumlaştırılması gerekmektedir. Böylece Türkiye’nin ve şirketlerinin¹ küresel imajında ve iktisadi değerlerinde artış sağlanabilecektir. Çalışma bu bağlamda önemli bilgiler sağlamayı amaçlamaktadır.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK, SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA

İklim krizine çareler geliştirilirken ortaya çıkan Covid-19 salgını sonrasında sürdürülebilirlik kavramı daha fazla öneme olmaya başlamıştır. Çünkü iklim krizinin nedenlerini barındıran durumlar ve sonuçları, pandemi sonrası bu sorunların temelinde genel anlamda şirket faaliyetlerinin yattığını daha belirgin bir şekilde göstermiştir. Dolayısıyla ekonomilerin sürükleyici gücü olan şirket faaliyetlerinin sonuçlarının olumsuz dışsallığa neden olmadan sürdürülebilir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Bu yüzden ekonomik açıdan kalkınma ifadesi, hem nicel hem de niteliksel özelliklerinden dolayı daha geniş bir anlamı içeren sürdürülebilir kalkınma şeklinde kullanılmaya başlamıştır. Bu değişimin amacı iktisadi kalkınma ile birlikte çevresel, sosyal faktörler gibi birey ve toplumların yaşam kalitesinde de artışın sağlanmak istenmesidir. Fakat dünyanın nüfus artışı, finansal ve fiziksel sermayenin adil olmayan kullanımı bu amaca ulaşmayı zorlaştırmakla beraber ekosistem de tahrip olmaktadır. Kısacası küresel ticaretten pay alma yarışındaki yıkıcı rekabet, sürdürülebilir kalkınmanın sağlanabilmesini ve şirketlerin ayakta kalabilmesini gittikçe zorlaştırmaktadır. Bu yüzden küresel rekabet ortamında, sürdürülebilir kalkınmada başarılı olabilmek için şirketlerde kurumsal sürdürülebilirliğin gerçekleştirilebilmesi kadar uluslararası fikir birliğine, iş birliğine ortam hazırlayacak düzenlemelere de ihtiyaç vardır.

1 Çalışmada şirket ifadesi, kamu ve özel sektörü kapsayacak boyutta kullanılmıştır.

3. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK

İnsan ihtiyaçlarını karşılayan üretim faaliyetlerinin, iklim kriziyle daha fazla gündeme gelen döngüsel ekonomi anlayışıyla yürütülmesi kadar kurumsal sürdürülebilirlik de önemlidir. Çünkü kurumsal sürdürülebilirlik şirketlerin sürdürülebilirliğinden daha geniş bir anlamı içermektedir. Şöyle ki: “şirket sürdürülebilirliği, iki temel özelliği içinde barındırır. Birincisi, yeni bir iş yapma modeli önerir. İkincisi, şirketlerin sadece şu andaki kendi kazanımlarına değil, geleceğe yatırım yapmasını da gerektirir. Fakat bu yaklaşımda işletmelerin faaliyetlerini yürütürken sebep oldukları sosyal ve çevresel konulardaki olumsuzluklara bir bakış yoktur. Bu yüzden kurumsal sürdürülebilirlik, bir şirketin kurumsal sosyal sorumluluk programları aracılığıyla topluma katma değer sağlarken nasıl kâr yaratabileceği ve şirketin, çevrenin korunmasına nasıl katkıda bulunabileceği ile ilgili daha geniş bir perspektif sunmaktadır (Tokgöz & Önce, 2009: 252). Bu durumlardan dolayı şirketlerde kurumsal yönetişimde başarı sağlanabilmesi için kurumsal sürdürülebilirliği olumlu yönde etkileyecek düzenlemelerin, iyi uygulamaların devreye alınması gerekmektedir.

Günümüzde bir işletmenin iyi uygulama örneği sayılabilmesi için ekonomik, etkin ve verimli iş süreçlerinin; sağlam bir kurumsal risk yönetimi altyapısının; etik ilkelere özen gösteren ve çevreye duyarlı bir yönetim stratejisinin olması gereklidir. Bundan dolayı işletmeler açısından iyi yönetişim yasal gerekliliklerin, politika ve prosedürlerin çok ötesindedir. Bu yeni anlayışın önem kazanmasının nedeni; işletme yöneticilerinin kısa vadeli kâr elde etmek yerine, orta ve uzun vadeli iş değeri yaratmaya yönelik bir eğilimin ortaya çıkmasıdır. Yeni iş değeri yaratmaya yönelik orta ve uzun vadeli stratejik bakış açısı, söz konusu işletmeler ile bu işletmelerin sorumlu ve ihtiyatlı üst düzey yöneticileri için beraberinde sürdürülebilirlik kavramını içselleştirmelerini gerekli kılmaktadır (Bozkuş Kahyaoğlu, 2019:127).

4. SÜRDÜRÜLEBİLİR RAPORLAMADA MUHASEBENİN ROLÜ

Ülke ve işletme iktisadı açısından muhasebe, gerçek ve tüzel kişi kurum ve işletmelerin yani tüm hesapsal kişilerin, önce kendi; sonra bunlarla ilişkisi olanların hak ve sorumluluklarını belirlemek amacı ile bu hesapsal kişilerin varlık ve sermayelerine, zaman dilimleri içinde bunlardaki değer değişimlerine yani masraf, hasılat ve kazançlarına ilişkin hesapsal iş olgularını yasalara, kurallara, ilkelere, tümlemlere (sistemlere), yöntemlere ve kuramlara uygun olarak belgeler üzerinde saptayan; bunları hesap adı verilen çift yanlı çizelgelere işleyerek izleyen; bunlarla varılan sonuçları çizelge ve raporlarla ortaya koyup yorumlayan; belgeleme ve yönetime araç olma özelliği taşıyan uygulama alanı geniş doğal bir bilimdir (Yazıcı & Durmuş & Pamukçu, 1996: 5).

Muhasebe olgunlaşıp, ekonomik hayatta önemli rol oynamaya başladıkça, teori bakımından da daha sağlam temellere dayanması gerekir. Ancak bu şekildedir ki, sağlam, evrensel ve genel kabul görmüş tatbikat ortaya konmuş olabilir. Bu suretle, arzu edilmeyen tatbikata son verilmiş olur. Böylece, bilgiyi kullananlarca anlaşılabilir, bilinen ve uygun görülen genel kabul görmüş prensip ve uygulama şeklinde ifade edilen; açık, faydalı ve karşılaştırmaya elverişli bilgi sağlanmış olur. Etibank muhasebe yönetmeliğinde yer alan bu ifadeler, Türkiye’de KİT’lere ve oralarda kullanılan Tekdüzen Hesap Planlarına verilen önemi göstermektedir. Hesap planında yer alan muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı da bir şekilde sürdürülebilir raporlama konusuna şu şekilde dikkat çekmektedir: Bu kavram, muhasebenin görevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirlemekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını,

yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı, hakkaniyet esasına uygun, adil ve tarafsız bir şekilde hareket etmeyi gerektirir ve aynı zamanda adalet kavramına kesin bir yol gösterici olarak kabul edilir.

Bu bakış açısıyla da muhasebe en etkin ölçüm aracı, bilgi aracı ve kontrol aracıdır. Sürdürülebilirlik hedef ve amaçlarının belirlenmesi ve şirketlerin özellikle de finansal durumunun bu amaç ve hedeflere yönelik olarak yapılandırılması da muhasebe organizasyonu ile mümkün olacaktır. Muhasebenin kaydetme ile yorumlama işlevleri arasında geçen süreçteki dinamizmi sürdürülebilir raporlamada da kendini göstermekte ve bilgilerin paydaşlara ulaşması aşamasında oldukça etkin bir rol oynamaktadır. Çünkü muhasebe fonksiyonu sadece güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamada değil aynı zamanda bu bilgilerin denetimi ve paydaşlara raporlanması sürecinde de önemli görevler üstlenir. Bununla birlikte sürdürülebilir raporlamanın muhasebe organizasyonu ile entegrasyonunun sağlanması şirketlerin sürdürülebilirliklerini ve dolayısıyla katma değerlerini artırarak sürdürülebilir şirket imajını oluşturur ve böylelikle rekabet avantajı da yaratır (Saban & Küçüker & Küçüker, 2017: 113).

Bu amaçlara ulaşabilmek için paydaşların ihtiyaçlarına göre muhasebe uygulamalarında farklılaşmaya gidilerek güvenilir, tutarlı, açık ve anlaşılır bir şekilde daha özellikli bilgilerin kullanıcılarına sunulabilmesi amacıyla kurumsal sürdürülebilirlik kavramı ile birlikte, kurumsal sosyal sorumluluk, paydaş yaklaşımı, hesap verilebilirlik kavramları ortaya çıkmıştır.

4.1. Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Paydaşlar Açısından Muhasebe Alanındaki Yeni Yaklaşımlar

Hissedarlar kapitalizmde üretimde odaklanılan en temel unsurun maliyet minimizasyonu olması, çevreyi koruma harcamaları yapılmadığı için onun büyük ölçüde tahrip edilmesi nedeniyle sürdürülebilir kalkınma ve paydaşlar kapitalizmi kavramlarının önemi her geçen gün artmaktadır. Çevre dâhil tüm paydaşların mağduriyetlerinin çözümünün temelinde paydaşların, karın maksimizasyonu için en iyi araçlar olarak görülmemesi yatmaktadır. Şirketler, gelirlerini, üretimde ve sonrasındaki süreçte direkt veya dolaylı yer alan tüm aktörlerle, (çalışanlarıyla, tedarik zincirinde yer alan diğer firmalarla, müşterileriyle) katkıları ölçüsünde paylaşmalıdır. Yani şirketler, faaliyetlerindeki tüm paydaşların açık ve örtük maliyetlerini (çevrenin korunmasında gerekli önleyici tedbir maliyetlerini de) dikkate alarak kâr/zarar hesabı yapmalıdırlar (Yazıcı, 2021: 808).

Şirketlerin çevresel ve sosyal faaliyetleri ile ilgili ortaya çıkan sorunların çözümünde mevcut yapının yetersiz kalması nedeniyle bir takım farklılıklara ihtiyaç duyulmuştur. Sürdürülebilir gelişme ile birlikte çevresel muhasebe, çevresel yönetim muhasebesi, yaşam döngüsü maliyet muhasebesi, üç kâr hanesi muhasebesi, doğal sermaye stokunun muhasebesi gibi kavramlar geliştirilmiştir. Bununla birlikte sürdürülebilirlik raporları hazırlanmaya başlanmıştır. Ancak görülmektedir ki, işletmelerde, sürdürülebilirliğin ölçülmesi ve sonuçların raporlanması konusunda tekdüzelik bulunmamaktadır. Bu nedenle muhasebeden beklenen, işletmelerin sosyal ve çevresel performanslarını gösterebilecekleri standart bir rapor oluşturmaları ve işletmenin özellikle sosyal ve çevresel performansları ile ilgili olarak şeffaflığı artırmalarıdır (Senal & Ateş, 2012: 94).

4.1.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Kapsamında Çevresel Yönetim Muhasebesi

Şirketlerin, çevre kirliliği, küresel ısınma gibi dış çevresindeki değişmelerin, onların üzerindeki etkilerini belirlemeye ve stratejiler oluşturulmasına, uygulanmasına ve seçilen stratejilerle uygulama sonuçlarının kontrolüne, gerekli önlemlerin alınması ve düzenlemelerinin yapılmasına yönelik geliştirilen stratejik yönetim muhasebesi: “Ekonomik, teknolojik, sosyal, siyasal (yasal düzenlemeler) gelişmelerin işletme üzerindeki finansal etkilerini, rakiplerin maliyet yapıları, fiyatlar, pazar payı, üretim ve satış kapasitelerinin göreceli düzeyleri ve ayrıca işletme kaynaklarının pazarın gelişimine karşılık verebilme yeteneğine ilişkin bilgileri toplayıp analiz ederek yönetime raporlamayı amaçlamaktadır” (Ergin & Elmacı, 1999: 18).

4.1.2. Tam Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme: Çevresel Tam Maliyet Muhasebesi

Tam ürün yaşam seyri maliyetleme, tüketici maliyetlerinden farklı olarak ürünün topluma olan maliyetlerini de içermektedir. Ürünün üretimi, kullanımı ve elden çıkarılması aşamalarında neden olduğu atıklar, paketlenme artıkları, kirlilik ve insan sağlığına zararları ürünün topluma olan maliyetlerini oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle yöntem, ürünün çevre maliyetleri ve ömrü boyunca neden olacağı diğer tüm maliyetleri giriş, büyüme, gelişme ve düşüş yaşam evreleri boyunca ayrı ayrı incelenme olanağı sağlamaktadır. Bu sayede; işletme her evrede değişen maliyetlerine göre ürün satış fiyatları belirlemek yerine, ürünün yaşamı boyunca beklenen toplam satış miktarı ve toplam maliyetlerini ele alarak, birim maliyetlerini hesaplayabilmektedir. Böylelikle işletme, çevre maliyetlerini de hesaba katarak daha tutarlı ve etkin bir fiyatlandırma çalışması ile rakiplerine üstünlük sağlayarak pazar payını genişletebilecektir (Alagöz & İrdiren, 2013: 441).

4.2. Geleneksel, Çevresel ve Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Karşılaştırılması

Tüm dünyada kapitalist üretim şekli olarak hissedarlar kapitalizminin uygulanmasının sonucu doğal kaynakların hızla tüketilmesi ve çevrenin kirletilmesiyle ekolojik dengenin bozulması paydaşlar kapitalizmi kavramını gündeme getirmiştir. Bu üretim yaklaşımıyla sürdürülebilir kalkınma anlayışı ve çevrenin korunması bilinci önem kazanmaya başlamıştır. Dolayısıyla gerek tüketiciler tarafından çevre dostu ürünlere olan talebin artmasıyla gerekse de çevrenin korunması düzenlemelerinin zorunlu olmaya başlamasıyla birlikte genişleyen çevre yönetim sistemleri kapsamında çevre muhasebesi de gelişmeye başlamıştır. Çünkü ölçebiliyorsan kontrol edebilirsin felsefesi gereği şirketlerin çevreyi koruyarak doğal yaşamı sürdürebilmek için mal veya hizmet üretim sürecinde katlandıkları çevre maliyetlerini ölçümlemek, yönetebilmek amacıyla muhasebe bilgi sistemlerinde yeni yöntemler (yeşil muhasebe, ürün yaşam seyri maliyetleme, tam maliyet muhasebesi, çevresel yönetim için stratejik planlama, fayda değerlendirme gibi yaklaşımlar) geliştirilmeli, gerekiyorsa birleştirilerek kullanılmalıdır. Çünkü sürdürülebilirlik felsefesi kapsamında mal ve hizmet üretiminde bulunurken, çevrenin korunabilmesi, olumsuz çevresel etkilerin tespit edilmesi, bertaraf ve azaltılması, iyileştirilmesi, çevresel maliyet ve kârların tanımlanması süreçlerinin muhasebeleştirilmesi, yönetim kararlarının alınması gittikçe farklı disiplinler arasında işbirliğini gerektirmektedir.

Tablo 1: Geleneksel, Çevresel ve Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Karşılaştırılması

Kriterler	Geleneksel Muhasebe	Çevre Muhasebesi	Sürdürülebilirlik Muhasebesi
Bakış Açısı	Şirketin finansal durumu	Şirket faaliyetleri ve çevre arasındaki bağlantılar, ilişkiler	Şirketin faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel etkilerinin entegrasyonu
Temel Görevi	Genel finansal durumu gösterir - Maliyet Yönetimi	Çevresel performansın gösterilmesi, Çevresel yükümlülüklerin ve çevresel maliyetlerin gösterilmesi	Sürdürülebilirlik performansının gösterilmesi (Ekonomik, sosyal ve çevresel)
Temel Alanlar	Finansal muhasebe Yönetim muhasebesi	Çevresel finansal muhasebe Çevresel yönetim muhasebesi İç ve Dış Ekolojik Muhasebe	Sürdürülebilirlik Finansal Muhasebesi Sürdürülebilirlik Yönetimi Muhasebesi
Araçlar	Mali ve Muhasebe Tabloları İç ve Dış Raporlar	Çevre Raporları	Sürdürülebilirlik Raporları
Metodoloji	Değerlendirme prosedürleri Maliyet muhasebesi	Çevresel performans değerlendirmesi Yaşam döngüsü analizi Çevresel maliyet tasarrufu analizi	Diğer disiplinlerin (biyoloji, sosyoloji) yöntemleri; Sürdürülebilirlik Performans Karnesi (Balanced scorecard)
Birim	Temel olarak finansal birimler (envanter hariç)	Mali ve doğal birimler	Mali ve doğal birimler
Düzenleme	Yasal düzenleme (Finansal Muhasebe) Gönüllü (Yönetim Muhasebesi)	Yasal düzenlemeler, çevresel performansın bazı unsurlarının raporlanmasını gerektirmektedir.	Düzenlenmemiş
Zorunlu özellikler	Zorunlu	Bazı unsurlar gereklidir	Gönüllü

Kaynak: Hernadi, 2012: 28'den uyarlanmıştır.

Tablo 1'de görüldüğü gibi geleneksel, çevresel ve sürdürülebilirlik muhasebesi sistemleri şirketin farklı boyutlarını incelediğinden, muhasebe sistemlerinin yerine getirmesi gereken görevlerin bilgi içerikleri de farklıdır. Değişen görev yelpazesi muhasebe sistemlerinin unsurlarında görülebilir. Fakat günümüzde hem geleneksel hem de çevresel sürdürülebilirlik araştırmalarına konu olan sürdürülebilirlik muhasebe-

sinin metodolojisi henüz emekleme aşamasındadır. Tabloda bahsedilen muhasebe türleri birbiri üzerine inşa edildiğinden, çevre muhasebesinin sürdürülebilirlik muhasebesinin bir parçası olarak görülmesi ve burada uygulanan yöntemlerin sürdürülebilirlik muhasebesine de dâhil edilebilmesi gittikçe genel kabul görecektir. Ancak bu yeterli değildir çünkü üç boyut arasındaki etkileşim nedeniyle diğer bilim dallarının kullandığı yöntemlerin de bilinmesi gerekebilir (Hernadi, 2012: 28). Çünkü şirketlerde ekonomik, sosyal ve çevresel yönden sürdürülebilir bir yapının oluşturulmasını hedefleyen sürdürülebilirlik muhasebesinde, sürdürülebilir raporlamada muhasebenin rolü, sadece belge toplama, sınıflandırma, kayda almanın ötesinde sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirliğin gelişmesi ile ilgili bilgilerin analiz edilmesi ve raporlanması olarak değişmektedir.

Ayrıca sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkilerine yönelik bilgi sağlaması paydaşlarıyla olan ilişkilerini güçlendirerek, toplum içindeki genel kabul edilebilirliklerini arttıracaktır. Bu bağlamda işletmelerin küresel sürdürülebilirlik hedefinde etkin rol oynayabilmesi ve uzun vadede varlığını sürdürülebilmesi için işletmelerde sürdürülebilirlik muhasebesi hayata geçirilmelidir (Tüm, 2014: 78).

5. Devlet Muhasebesi Standartlarının Genel Çerçevesi

Küreselleşmenin hızla arttığı bir dönemde her alanda olduğu gibi muhasebe standartlarında da, uluslararası standartların oluşmaması ve/veya olanlara uyulmaması, farklılıklar olması büyük bir olumsuzluktur. Bilindiği gibi genel anlamdaki uluslararası standartların² temel formülünde yer alan (Planla, Uygula, Kontrol Et ve İyileştir - PUKİ) döngüyü, standardize olmayan bir şeyde gerçekleştirmek yani planlamak, riskini ölçmek, kontrol etmek ve iyileştirmek mümkün değildir. Özellikle küresel sermaye hareketlerinin, hem devletlerin hem de şirketlerin borçlanmasında önemli bir finansman kaynağı olması nedeniyle PUKİ döngüsü gereklerinin yerine gelmesi için de muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç artmaktadır. Çünkü yerel veya küresel finansal sermaye sahipleri, uygulamadaki farklılıkları anlamakta zaman kaybetmek istemedikleri için tüm mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlayacak muhasebe ilkelerinde tekdüze standartlar, şeffaflık gibi kriterleri isterler.

Muhasebe alanında ortak bir dil yaratmanın tek koşulu ise uluslararası muhasebe standartları yayımlanarak ve ülkelerin de bu standartları benimseyerek uyumlaşma çalışmalarına katılmaları ile sağlanabilir. Bu amaçla, yıllardır uluslararası kuruluşlar nezdinde çalışmalar yapılmış ve bu çalışmalar neticesinde özel sektör için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, kamu sektörü için ise Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları yayımlanmaya başlamıştır. İster özel ister kamu sektörü olsun genel amaç muhasebenin de standartlara bağlanarak, doğru, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir bir raporlama yapılmasının sağlanmasıdır. Sonuçta, muhasebe alanında dünya ile uyum sağlamak, ortak bir dil konuşmak ve yabancı sermayenin güvenini kazanmak için finansal bilgiler açısından özel sektör gibi kamu sektörü de şeffaflaşmalı ve hesap verebilir hâle gelmelidir. Dünyada muhasebe mesleğinin en üst ve kapsayıcı organizasyonu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur (IFAC) ve hem özel sektör hem de kamu sektörü için standartları yayımlamakla yetkili tek yasal otoritedir. Kamu sektörü muhasebe standartları Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) yapıcı alt kurul olan Uluslararası Kamu Sektörü

2 Her alanın gerektirdiği yeterliliklerinin var olup olmadığını test edecek ve sürekliliğini sağlayacak Uluslararası Standardizasyon Örgütü'nün (International Organization for Standardization - ISO) geliştirdiği standartlardan yararlanılarak, tüm yapılarda operasyon süreçlerinin standart bir şekilde kurulması, işletilebilmesi ve iyileştirilebilmesi sağlanmaktadır.

Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından yayımlanmaktadır (Kardeş Selimoğlu & Koçdemir & Mengüloğlu, 2020: iii).

IPSASB, devletlerin IPSAS'ları kabul etmesinin dünya genelinde kamu sektörü kuruluşları tarafından raporlanan mali bilgilerin hem kalitesini, hem de kıyaslanabilirliğini güçlendireceğine inanmaktadır. Tahakkuk esaslı IPSAS'lar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan ve temel usul ve esaslarının kamu sektörüne uygulanması mümkün olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRSs) esas almaktadır. Bu nedenle, IPSAS'lar çerçevesindeki muhasebe ilkeleri, IFRS ilkeleri ile aynı doğrultudadır. Ancak, nakit üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğü, vergiler ve transferler, bütçe bilgilerinin mali tablolarda sunumu veya sosyal yardımlar gibi IFRS'lerde ele alınmayan kamu sektörü mali raporlamasına ilişkin konularda hazırlanmış IPSAS'lar da mevcuttur. Hâlihazırda, devlet faaliyetlerinin tüm temel alanlarını kapsayan tahakkuk esaslı muhasebeyi düzenleyen 37 onaylanmış standart ile 1 adet nakit esaslı standart bulunmaktadır (Berger, 2020: 3).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS'ler) ticari kuruluşlara yönelik iken, IPSAS'lar kamu sektörü kuruluşlarına yönelik muhasebe standartlarıdır. IPSAS'ların ön sözünde, kamu sektörü kuruluşları aşağıdaki kriterleri taşıyan kuruluşlar olarak tanımlanır:

- Kamunun faydasına olan hizmetlerin sunulmasından ve/veya gelir ve refahın dağıtılmasından sorumlu olmak,
- Vergiler ve/veya devletin diğer düzeylerinden doğan transferler ve sosyal katkılar, borçlar veya ücretler vasıtasıyla doğrudan veya dolaylı olarak kendi faaliyetlerini büyük ölçüde finanse edebilmek ve
- Kâr elde etmeye ilişkin temel amacı olmamak.

IPSAS'lar kamu sektörü kuruluşları tarafından uygulanması gereken muhasebe ve mali raporlama kurallarını ortaya koymaktadır. IPSAS Kurulu (IPSASB) tahakkuk esaslı muhasebe işlemlerine uygulanacak IPSAS'lar ile nakit esaslı muhasebeye uygulanacak diğer standartları geliştirmektedir. Tahakkuk esaslı IPSAS'lar genel amaçlı mali tablolardaki işlemler ve olaylara ilişkin muhasebeleştirme, ölçme, sunum ve açıklama gerekliliklerini yönetmektedir. Bu tür mali tabloları diğerlerinden ayıran özellik, özel bilgi ihtiyaçlarını gidermeye yönelik mali bilgileri talep edemeyen kullanıcılar için hazırlanıyor olmalarıdır (Heiling, 2020: 36).

Bu bağlamda mali ve iktisadi politikalara ilişkin olarak karar alıcıların ihtiyaç duyacakları en önemli veri devletin bütününe ilişkin oluşturulacak mali istatistiklerdir. Devletin mali faaliyetlerinin kavranabilmesi ve resminin tam olarak çıkarılabilmesi için genel idare tanımına dâhil bütün kurumları kapsayan ortak muhasebe ve raporlama standartları ve birleştirilebilir bir hesap planına ihtiyaç vardır. Bu ihtiyacı tam anlamıyla karşılayacak bir sistem olarak dünyada devlet muhasebesinde nakit esasından tahakkuk esasına doğru bir gelişme vardır. Çünkü nakit esasına dayalı bir muhasebe sistemi, ilgililere karar almada veya ileriye yönelik tahmin yapmada yeterli veri sağlayamamaktadır. Bu durum bir ulusal ekonomide yer alan herkes adına mali kararları alanların ve kamu kaynaklarını yönetenlerin yeterince saydam olmamaları ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sonucunu doğurmaktadır. Devlet muhasebesinde uygulama birliğinin sağlanmasına yönelik çalışmaların amacı, devlet mali ista-

tistiklerini kullananlara, politika oluşturulurken veya ileriye yönelik kararlar alınırken veya tahminlerde bulunulurken, başvuracakları sağlam bir veri tabanı oluşturmaktır. Bunun doğal sonucu da kamu mali yönetiminde saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ve kamu mali yönetiminin iyileştirilmesidir (Karaarslan, 2005: 31).

6. Türkiye’de Kamu Sektörü Muhasebesi

Bir ekonomide, sürdürülebilir raporlamada muhasebenin rolü kısmında özetlendiği gibi muhasebe bilgi sisteminden beklenen amaçlara ulaşılabilmesi için mikro ve makro ölçekte sistemin doğru bir şekilde kurulması ve işletilmesi gerekmektedir. Mikro ölçekte şirketlerde kurulacak muhasebe bilgi sisteminin temel amacı üretimde kullanılan faktörlerin kayıt ve hesabını yaparak iktisadi yaşamın sürdürülebilirliğine katkıda bulunmaktır. İktisadi yaşamın temel kurumları olan şirketlerin, devlet dâhil tüm paydaşlarının haklarının korunabilmesinde; karşı karşıya kalacakları risklerin yönetilebilmesinde; sürekliliklerinin dolayısıyla iktisadi sürdürülebilirliğin sağlanabilmesinde önemli olan muhasebe bilgi sisteminin makro ölçekte de devlet kurumlarında kurulması ve işletilmesi gerekir. Zira şirketlerde kullanılan muhasebenin amaçları ve felsefesi devlet muhasebesiyle aynıdır. Çünkü: “Muhasebe, sayılar aracılığıyla parçadan bütüne ulaşan sistematik bir raporlama arayışıdır. Muhasebe felsefesi de sayılardan raporlamaya geçiş süreçlerini iyileştiren düşünsel bir etkinliktir” (Yaz, 2021: 224). Dolayısıyla devlet muhasebesinde de devlet faaliyetlerinin, zamanında, doğru bir şekilde sebep ve sonuçlarının muhasebeleştirilmesi söz konusudur.

Devlet muhasebesi, kamu mali yönetiminde kilit bir rol oynar. Kamu yönetimlerini yeniden yapılandırma çabası içerisindeki ülkelerin, mali reform çalışmalarına kamu muhasebesini düzeltmekle başlamaları rastlantı değildir. Devlet muhasebesi hükümetlerin mali politikalara ilişkin işlemlerin kayıtlarını tutar ve bunları detaylı bir biçimde raporlar. Bu nedenle devlet Muhasebesi mali hesap verilebilirliğin ve kamuda saydamlığın en önemli unsurudur. Devlet Muhasebesi, kamu kaynaklarının nerelerde ve nasıl kullanıldığının hesabını tutan ve bu suretle kamu fonlarını ellerinde bulunduran yöneticilerin bunları kendilerine verilen izinler çerçevesinde ve rasyonel olarak kullandıklarının hesabını verebilmelerine olanak sağlayan son derece önemli bir enstrümandır (Taşdemir, 2002: 180). Bu bağlamda devlet muhasebesinin şu özellikleri taşınması beklenir (Aydoğdu, 2001: 209-223):

- Karar vermede doğru bilgiyi sağlaması,
- Kamu hesapları kapsamında bütçe gelir ve harcamalarına ilişkin belge sisteminin oluşturulması,
- Hizmet maliyetlerinin belirlenmesi,
- Uygulama sonuçları ve performans verilerinin sunumu,
- Yıl içinde gelir ve harcamaların kontrolünü ve gelecek yıla ilişkin değerlendirme imkânını sağlaması ve
- Kamuoyuna devletin mali durumunun anlaşılabilir bir şekilde belli periyotlarla rapor edilmesidir.

Bu özelliklerden anlaşılacağı üzere devlet muhasebesi, iktisadi planlama, bütçeleme, harcama gibi faaliyetlerdeki sorumlulukların belirlenmesini, değerlendirilmesini kolaylaştırma fonksiyonlarına sahiptir.

Devlette kâr motifinin yokluğuna karşın, kamusal kaynakları kullanma gücünü kullananların yasalara uymasını amaçlamayan devlet muhasebesi, ticari muhasebeden bu anlamda ayrılmaktadır. Devlet muhasebesindeki ayrışmanın diğer önemli bir sebebi de kamu ilişkilerinin geri ve ileriye doğru etkilerinin yoğunluğudur. Diğer bir bakışla devlet muhasebesi sadece bütçe kontrolünü sağlayan bir araç değildir. Devletin yürüttüğü faaliyetler sonucunda borçlu ve alacaklı olması yanında malvarlığına sahip olması da normaldir. Bu yüzden bütçe işlemleriyle malvarlığının muhasebesine ilişkin işlemlerinin niteliği birbirinden farklıdır. Örneğin kamu idarelerinin borç ve nakit yönetimi, mali ve maddi varlıklarının durumu, gelecekte ortaya çıkabilecek yükümlülükleri, ihale edilen işlerin değerlendirilmesi; harcamacı birimler bakımından nakit yönetimi, borçlanma fiyatlamaları, varlık yönetimi, taahhütlerin sürdürülebilirliği ve bütçe imkânları, tekniği gibi konuların etkileri bugünlere ve yarınlara yansımaktadır.

Kısacası, kamu kesiminin ihtiyaç duyacağı tüm mali verilerin zamanında, doğru, güvenilir bir şekilde kaydedilmesi ve saklanması; ihtiyaca göre işlenerek analiz edilmesi ilgili yöneticilerin kullanımına zamanda sunulması sağlıklı bir kamu mali yönetimi için önemlidir. Böylece yöneticilerin zamanında ve doğru kararlar almalarına yardımcı olunurken, her seviyede hesap verme yükümlülükleri de yerine getirilebilmesinin sistematığı oluşturulmuş olacaktır. Bu amaçlara ulaşılabilmesi; genel olarak IPSAS'dan beklenen faydaların elde edilebilmesi için de (Arslan, 2012: 252):

- Her şeyden önce IPSAS'ı Türkiye'ye uyarlayan düzenleyici otoritenin (Devlet Muhasebe Standartları Kurulu) en azından uluslararası muhasebe standartlarına (IFRS) vakıf meslek mensuplarından oluşması,
- Vergi uygulamaları için getirilmiş bulunan Tekdüzen Hesap Planı adapte edilerek yayımlanmış bulunan devlet muhasebesi yönetmeliklerinin IPSAS standartlarına uyumunun sağlanması amacıyla gözden geçirilmesi ve revize edilmesi,
- Maliye Bakanlığı'nca uluslararası kamu muhasebe standartları bilinçlendirme otoritesinin (IPSAS Institute) eğitim faaliyetlerinden yararlanılması ve gerek bakanlık personelinin gerekse diğer kurum muhasebe personelinin IPSAS sistemi hakkında bilgilendirilmesi,
- Mali bilgilerin sadece tablolar şeklinde değil karşılaştırmalı ve dipnot açıklamalı olarak mali rapor şeklinde düzenlenmeye başlanması, büyük bir önem arz etmektedir.

6.1. Türkiye'de Kamuda Sürdürülebilirlik İçin Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Rolü

Türkiye'de kamuda 2004 yılında uygulamaya giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile varlıkların yönetimi ve denetiminde etkinliği sağlayabilmek için tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemine geçilme kararının alınması önemlidir. Kanun ile DMS'nde, uluslararası muhasebe ve standartlarına uygun; tahakkuk esaslı tek düzen bir sistem getirilmesi amaçlanırken; "merkezine bütçeyi değil, tahakkuk esaslı ve standartlara dayalı muhasebeyi alan mali veri üretimi önerilmektedir. Bu yolla; tüm mali bilginin görünebilmesi, tahakkuk esaslı olarak daha kapsamlı ve istenilen detayda bilgi sunumu sağlanması, sadece bütçe performansı değil, faaliyet performansının değerlendirilmesine imkân sağlanması, kurumun nakit yönetimi hakkında bilgi edinilmesi ve mali analiz yapma imkânı bulunması gibi birçok ilave fayda da elde edilmiş olur" (Koçdemir, 2020: 130). Böylece merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki

kamu idarelerinde uygulanacak olan DMS'nin, dünya ile bütünleşmiş bir şekilde; hem kurumsal yönetim kapasitesinin hem de kurumsal sürdürülebilirliğin iktisadi anlamda artırılabilmesinde önemli bir rolü olacaktır. Tabii ki, yazılı olan amaçların uygulanmaya aktarılması için gerekli çabaların da gösterilmesi gerekmektedir.

Diğer bir çalışmada şu tespitlerde bulunulmuş: Türkiye'de bulunan kamu kurumları 5018 Sayılı Kanun ile tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmede önemli aşamalar kaydetmişlerdir ancak DMS'nin gerekliliklerini yerine tam anlamıyla getirememektedirler. Zamanla bu eksiklikler giderilerek tam anlamıyla DMS'e göre raporlama yapılacağı ve şeffaflık ve hesap verebilirlik anlamında kurumların daha ileri düzeyde finansal bilgiler sunacağı beklenmektedir (Aydın & Akdoğan, 2019: 13).

5018 sayılı Kanun ülkemizde kamu mali yönetim sistemini yeniden düzenlemekte; özellikle kamu mali yönetiminin sınırlarının çizilmesi, ortak terminoloji oluşturulması, devlet muhasebesi, mali raporlama ve devlet mali istatistiklerinin hazırlanması, merkezi yönetim bütçesinin kapsamı, hazırlanması ve uygulanması gibi konularda, uluslararası gelişmelere uygun olarak, yeni yaklaşımlar getirmektedir. Bunun yanında hesap verilebilirlik, iç kontrol sistemi, faaliyet raporları gibi, Kanun'da eksik ifade edilmiş veya ifade edilmiş, ancak uygulamada yürütülemeyecek ya da düzenlemeler de içermektedir. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun devlet muhasebesine ve devlet mali istatistiklerinin oluşturulmasına yaklaşımı Kanun'un 49 uncu maddesinde yeni kamu mali yönetim sisteminde devlet muhasebesine yaklaşım açık olarak ortaya konulmuştur. Maddeye göre devlet muhasebe sistemi mali raporların düzenlenmesi ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak ve karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde kurulup yönetilecektir. Bu ifade ile devlet muhasebesinin saydamlık, hesap verilebilirlik, kesin hesap dolayısıyla parlamento denetimi gibi modern kamu mali yönetim anlayışında yer alan temel anlayışların ve kavramların esası olduğuna vurgu yapılmaktadır (Karaarslan, 2005: 8).

6.2. Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK)

Tahakkuk esaslı muhasebe sistemine yasal bir kimlik kazandıran, 2003 yılında yayımlanan ve 2006 yılında tüm hükümleriyle birlikte yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte muhasebe esasının temel kurallarının bir kurul tarafından belirlenmesi hüküm altına alınmıştır. Söz konusu Kanun çerçevesinde oluşturulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (DMSK) ile uluslararası standartlara uygun olarak muhasebe ve raporlama standartları belirlenmeye başlanmıştır. Buna ilave olarak genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince uygulanacak çerçeve hesap planı ile düzenlenecek raporların şekil, süre ve türlerine ilişkin hususların Kurul tarafından belirlenen muhasebe ve raporlama standartları çerçevesinde, yönetmelikle düzenleneceği de Kanun'da hükmedilmiştir. Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve bu Yönetmelik hükümlerine uygun olarak çıkarılan Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Sosyal Güvenlik Kurumu Muhasebe Yönergesi, Türkiye İş Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği yayımlanmıştır. Devlet Muhasebesi Standartlarının oluşturulmasında Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) esas alınmaktadır. 2008 yılından günümüze kadar Kurul tarafından 30 Devlet Muhasebes Standardı yayımlanmıştır. Bu kapsamda Kurulun gündeminde olan "Kamu Kurum ve Kuruluşları Tarafından Yapılan Genel Amaçlı Mali Raporlamanın Kavramsal Çerçevesi Taslağı"ni nihai hâle getirme çalışmaları da devam etmektedir. Yeni IPSAS'ların yayımlan-

ması, bazı IPSAS'ların yürürlükten kaldırılması ya da güncellenmesi Kurulun, önümüzdeki dönemlerde standart belirleme faaliyetlerine yön vermektedir (Elitaş & Coşkun, 2020: 189-190).

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kapitalist üretim biçiminde hissedarlar kapitalizminin uygulanmasıyla dünyanın ekolojik dengesinin bozulması paydaşlar kapitalizmini gündeme getirmiştir. Bu üretim yaklaşımıyla sürdürülebilir kalkınma anlayışı ve çevrenin korunması bilinci önem kazanmaya başlamıştır. Dolayısıyla gerek tüketiciler tarafından çevre dostu ürünlere olan talebin artması gerekse de çevrenin korunması düzenlemelerinin zorunlu olması; çevre yönetim sistemlerini, çevre muhasebesini, sürdürülebilirlik muhasebesini gerekli kılmaya başlamıştır. Çünkü şirketlerde ekonomik, sosyal ve çevresel yönden sürdürülebilir bir yapının oluşturulmasını hedefleyen sürdürülebilirlik muhasebesinde, sürdürülebilir raporlamada muhasebenin rolü, sadece belge toplama, sınıflandırma, kayda almanın ötesinde sürdürülebilirlik ve sürdürülebilirliğin gelişmesi ile ilgili bilgilerin analiz edilmesi ve raporlanması olarak gelişmektedir.

Bir tür yönetim felsefesi; ekonomik, sosyal ve çevresel boyutu olan kurumsal sürdürülebilirliğin şirketlerde gerçekleştirilebilmesi için gerekli entegrasyonların sağlanması gerekmektedir ki, sürdürülebilir kalkınma, kurumsal sosyal sorumluluk, paydaş teorisi ve kurumsal hesap verebilirlik hedeflerine ulaşabilsin. Kurumsal sürdürülebilirliğin hizmet edeceği sürdürülebilir kalkınma ve büyüme sürecinde muhasebe daha önemli bir rol üstlenmeye başlamıştır. Çünkü şirketlerin faaliyetlerinin yürütülmesinde önemli olan bilginin elde edilebilmesinde temel araç olan muhasebe bilgi sistemini daha önemli yapan faktör, şirketlerin ürettikleri mal ve hizmetlerin hem üretim hem de tüketim sürecinde çevre üzerindeki etkileridir. Bu etkilerin azaltılabilmesi için öncelikle tüm süreçlerdeki girdi-çıkı faaliyetlerinin yani kullanılan doğal kaynakların maliyetlerinin-etkinliklerinin belirlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla muhasebe bilgi sistemi, şirketlerin bu maliyetlerinin belirlenmesinde, çevresel etkilerinin ölçümlenebilmesinde, yönetiminde, planlanmasında kısaca iktisadi sürdürülebilirliğin veya etkinliğin sağlanabilmesinde önemli bir araçtır.

Bir iktisadi sistemde makro ölçekte etkinliğin sağlanabilmesi için mikro yapılarda kurumsal yönetim ilkelerine uygun davranışların oluşması gerekir. Yani işlerin iktisadi anlamda sürdürülebilirliğini sağlamak için şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk, bağımsızlık, eşitlik gibi değerlere hizmet edecek alt yapıların, devlet muhasebe sisteminin desteğiyle tam anlamıyla kurulması ve işletilmesi gerekmektedir. Bunun için de ilk etapta aşağıdaki öneriler sunulabilir:

- Öncelikle DMS'nin kamu için olan IPSAS sürdürülebilirlik raporlaması standartları, en kısa sürede kamu görüşüne açılarak, yayınlanması gerekmektedir. Belki de, ayrıyeten, DMSK bünyesinde Sürdürülebilirlik Standartları Komisyonu oluşturulabilir. Bu iki ana önerinin altında yatan temel argüman: Devletin yasal otorite olarak daha güçlü yaptırım kabiliyetinin olmasından kaynaklanmaktadır.

- Kamuda sürdürülebilirlik bağlamında kurumsal olarak çalışmamızda belirttiğimiz farklı muhasebe uygulamaları (çevre muhasebesi, yeşil muhasebe, tam ürün yaşam seyri maliyetleme, tam maliyet muhasebesi, çevresel yönetim için stratejik planlama, fayda değerlendirmesi gibi yaklaşımlar) en kısa sürede gündeme alınarak kamu kurum ve kuruluşlarında, Muhasebe Uygulamaları altında hayata geçirilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

Bu önerilerimizin, özellikle Ülkemizin Paris Anlaşmasını imzalamasından dolayı, yakın zamanda hayata geçirilebileceğini düşünüyoruz. Dileğimiz hükümetimizin Paris Anlaşmasının imzalamak öngörüsünü kamusal sürdürülebilirlik konusunda da devam ettireceği umududur.

KAYNAKÇA

- Alagöz, A. ve İrdiren, D. (2013). Maliyet Muhasebesi Bakış Açısı ile İşletmelerde Çevre Maliyetleri ve Yönetimi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13, (26), 424-449.
- Arslan, A. (2012). *Kamu Sektörü Uluslararası Muhasebe Standartları (IPSAS)*. TÜRMOB 423.
- Aydın, O. ve Akdoğan, N. (2019). Kamu Reformu ile Gelişen Devlet Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama: UNESCO ÖRNEĞİ. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (58): 1-24.
- Aydoğdu, A. (2001). Devlet Muhasebesinin İşlevselliği. *Yirminci Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu 5. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, (209-223).
- Bozkuş Kahyaoğlu, S. (2019). Sürdürülebilirlik ve Kurumsal Yönetim. *Türkiye’de Sürdürülebilir Finans Uygulamaları* (Ed. Aysel Gündoğdu), Gazi Kitapevi.
- Elitaş, Y. ve Coşkun, M. (2020). Türk Mali Sisteminde Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun Yapısı ve Çalışmaları. *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış)* (Editörler: Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir, Harun Yalçın Mengüloğul, Nobel Yayın No: 3012, 173-190.
- Ergin, H. ve Elmacı, O. (1999). Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Açılımlar: Stratejik Yönetim Muhasebesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (3), 17-50.
- Etibank (?). *Etibank Muhasebe Yönetmeliği*, Yönetmelik No: 202.
- Hernadi, H.B. (2012). Green Accounting for Corporate Sustainability. *Club of Economics in Miskolc TMP* 8 (2), 23-30.
- Karaarslan, E. (2005). *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*. TÜRMOB Yayınları 276.
- Koçdemir, M. (2020). Devlet Muhasebe Standartlarının Türk Kamu Mali Yönetim Sistemindeki Önemi. *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış)* (Editörler: Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir, Harun Yalçın Mengüloğul, Nobel Yayın No: 3012, 125-148.
- Berger, Thomas Müller-Marques (2020). Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Uluslararası Boyutu ve Tarihsel Gelişimi. *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış)* (Editörler: Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir, Harun Yalçın Mengüloğul, Nobel Yayın No: 3012, 1-33.
- Heiling, J. (2020). Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarının Genel Değerlendirmesi. *Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Genel Bakış)* (Editörler: Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Koçdemir, Harun Yalçın Mengüloğul, Nobel Yayın No: 3012, 35-63.
- Saban, M., Küçükler, H. ve Küçükler, M. (2017). Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçevesi ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü. *İşletme Bilimi Dergisi (JOBS)*, 5(1): 101-115. DOI: 10.22139/jobs.291818
- Senal, S. ve Ateş, B.A. (2012). Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Raporlama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 83-97.
- Taşdemir, G. (2002). Kamu Sektörü Muhasebe Uygulamaları. *XVII Türkiye Muhasebe Kongresi*, TÜRMOB Yayınları 199, 180-201.

Tokgöz, N. ve Önce, S. (2009). Şirket Sürdürülebilirliği: Geleneksel Yönetim Anlayışına Alternatif. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, XI(I): 249-275.

Tüm, K. (2014). Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 5 (1), 58-81. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ayd/issue/3331/46191>

TÜSİAD (2022). Yatırımcı ve Finansman Odaklı Risk Yönetimi ve Raporlama, TÜSİAD-T/2022-06/627.

Yaz, D. A. (2021). Düşünce Tarihi Işığında Muhasebe Felsefesi. Timaş.

Yazıcı, M, Durmuş, A.H. ve Pamukçu, F. (1996). MGB – Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması. MÜ-İİBF Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayın Nr. 510-744.

Yazıcı, R. (2021). Paydaşlar Kapitalizmde Katılım Bankacılığının Önemi. *Turkish Studies*, 16(2), 805- 825. <https://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.47714>

SÜRDÜRÜLEBİLİR SU YÖNETİMİ VE MUHASEBESİ: BİBLİYOMETRİK YÖNTEMLERLE BİR ANALİZ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 14.11.2022
Kabul Tarihi : 26.12.2022
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1204113

Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU*

Doç. Dr. Seyhan ÖZTÜRK**

Bibliyografik Bilgiler

Karcioğlu, R., & Öztürk, S., (2023). "Sürdürülebilir Su Yönetimi ve Muhasebesi: Bibliyometrik Yöntemlerle Bir Analiz" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 45-66)

<https://doi.org/10.55322/mbakis.1204113>

ÖZ

Su yönetimi sırasında yapılan yanlışlar, uygulanan yanlış politikalar, artan nüfusla birlikte suya olan talebin artması, iklimlerde meydana gelen küresel ısınma etkileri çeşitli su sorunlarına neden olmaktadır. Bu sebeplerle günümüzde Türkiye de; birçok kaynak gibi su kaynaklarına dair kısıtlılığı yaşamaya müsait ülkeler arasında yer almaktadır. Söz konusu kaynaklar doğal olarak sonsuz olmadığı düşüncesiyle kullanılmalı ve özen gösterilerek tüketilmelidir. Ayrıca suyun geri kazanımı noktasında sosyal, ekonomik ve çevresel katma değer yaratması, sürdürülebilir su yönetimi ve muhasebesi konularına dikkati çekmekte, giderek önem kazanmaktadır.

Konunun giderek dikkat çeken bir hal alması dolayısıyla, yapılan bu çalışmada su yönetimi ve muhasebesi konularına değinilerek su muhasebesi konusu bibliyometrik yöntemler aracılığıyla analiz edilmiştir. Çalışmanın amacı; su muhasebesi konusunun özellikle uluslararası literatürde akademik yayın bağlamında ne kadar çalışıldığını isatistiksel olarak analiz etmektir. Veri analizi sırasında Scopus analiz aracı ile VOSviewer, Sci MAT (Science Mapping Analysis Tool) yazılımları

* Atatürk Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, rkarcio@atauni.edu.tr, Orcid: 0000-0002-0903-3816.

** Kafkas Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, seyhan87ozturk@gmail.com, Orcid: 0000-0003-1458-840X.

kullanılmıştır. SciMAT yazılımı ile stratejik diyagramlar, küme grafikleri ve evrim haritası elde edilirken VOSviewer yazılımı ile ağ ve yoğunluk grafikleri oluşturulmuştur. Elde edilen bulgulara göre, su muhasebesi konusu genel olarak en fazla makale türünde, 2020 yıllarından sonra yoğunlukla çalışılmıştır. En fazla yayın yapan ülke Çin olmakla birlikte SCI Expanded indeksi en fazla yayınların yer aldığı indeks olarak tespit edilmiştir. ABD, Hollanda, Çin genel olarak ortak yazar bağlantılarının yüksek olduğu yerlerdir.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, Su muhasebesi, Bibliyometrik Analiz Yöntemleri

Jel Kodları: M40, M41

SUSTAINABLE WATER MANAGEMENT AND ACCOUNTING: AN ANALYSIS WITH BIBLIOMETRIC METHODS

ABSTRACT

Mistakes made during water management, incorrectly applied policies, increasing demands for water with increasing population growth, and the effects of global warming on the climate lead to various water problems. Türkiye is now among the many countries that might experience water shortages, similarly to shortages of many other resources. Such resources should be used with the consideration that they are finite and must be consumed with great care. In addition, creating social, economic and environmental added value at the point of water recycling draws attention to the issues of sustainable water management and accounting, and is gaining more and more importance.

In this study, carried out within the framework of the importance of the subject of resource shortages, topics such as water management and water accounting were addressed, and water accounting was analyzed with the application of bibliometric methods. The aim of the study; The aim of this study is to analyze statistically how much water accounting has been studied in the context of academic publications, especially in the international literature. The Scopus database and VOSviewer and SciMAT (Science Mapping Analysis Tool) software were used for data analyses. While SciMAT was used to create strategic diagrams, cluster graphs, and evolution maps, VOSviewer was used to create network and intensity graphs. According to the results, water accounting was generally studied after 2020 and mostly in research papers. While China is the country that has published the most on this subject, the SCI-Expanded Index was determined as the index with the most relevant publications. The United States, the Netherlands, and China were the countries with the highest numbers of co-author connections.

Keywords: Sustainability, Water accounting, Bibliometric Analysis Methods

Jel Classification: M40,M41

1. GİRİŞ

Kit bir kaynak olan su için, sudan en iyi şekilde yararlanmak adına büyük talepler olmaktadır. Nüfus ve kentleşme oranlarının artışı, şehirler ve endüstriler için artan su talebi anlamına gelmektedir. Bununla birlikte çevreyi korumak ve kıt kaynakları dikkatli kullanmak konusunda da artan bir farkındalık mevcuttur. Sadece suyun hidrolojik döngü içindeki hareketi nedeniyle su kullanıcıları arasında yüksek bir bağımlılık vardır. Dolayısıyla su kaynaklarının entegre yönetiminin geliştirilmesine daha fazla önem verilmektedir (Molden&Sakthivadivel, 1999). Kaynakların kapsamlı bir değerlendirmesi, planlama ve sürdürülebilir su yönetim stratejilerinin uygulanması için bir ön koşuldur. Su muhasebesi bu bağlamda mevcut bilgi boşluğunu doldurmak amacıyla suyla ilgili bilgilerin sistematik olarak elde edilmesi, analizi ve raporlanması için bir araç görevi üstlenmektedir (Ghorbanpour vd., 2022).

Genel Amaçlı Su Muhasebesi, Su Ayak İzi Muhasebesi, Uluslararası Su Yönetimi Enstitüsü (IWMI) Su Muhasebesi ve Su için Çevresel-Ekonomik Muhasebe Sistemi (SEEA-Su) gibi çeşitli su muhasebesi konusunu kapsayan düzenlemeler vardır. En kapsamlı su muhasebesi sistemlerinden biri, Birleşmiş Milletler İstatistik Bölümü (UNSD) tarafından geliştirilen Su için Çevresel-Ekonomik Muhasebe Sistemidir. Bu sistem (UNSD, 2012), birçok ülke tarafından ölçekte su hesapları geliştirmek için standart bir çerçeve olarak kabul edilmiştir. Söz konusu düzenleme; ekonomi, hidroloji, diğer doğal kaynaklar ve sosyal yönlerle ilgili bilgileri bir araya getirerek, entegre politikaların bilinçli bir şekilde kullanılmasına olanak sağlayabilmektedir. SEEA-Su kavramsal çerçevesi, hidrolojik ve ekonomik bilgilere odaklanan bir dizi standart tablo içermektedir (Bagheri & Babaeian, 2020).

Anlatılanlar ışığında; söz konusu çalışmada su yönetimi, su muhasebesi konuları detaylı olarak anlatılmış ve su muhasebesi konusu; bibliyometrik yöntemler aracılığıyla analiz edilmiştir. Söz konusu analizler yapılırken Scopus analiz aracı ile VOSviewer, Sci MAT yazılımları kullanılmıştır. SciMAT yazılımı ile stratejik diyagramlar, küme grafikleri ve evrim haritası elde edilirken VOSviewer yazılımı ile ağ ve yoğunluk grafikleri oluşturulmuştur. Elde edilen bulgulara göre; su muhasebesi konusu genel olarak en fazla makale türünde, 2020 yıllarından sonra yoğunlukla çalışılmıştır. En fazla yayın yapan ülke Çin olmakla birlikte SCI Expanded indeksi en fazla yayınların yer aldığı indeks olarak tespit edilmiştir. ABD, Hollanda, Çin genel olarak ortak yazar bağlantılarının yüksek olduğu yerlerdir.

2. SU YÖNETİMİ VE MUHASEBESİ

Yaşamın ve tüm canlıların temel kaynağı olan su, tamamıyla ikame edilemeyen bir özelliğe sahip olmakla birlikte en önemli doğal kaynaklardan biri olarak öne çıkmaktadır. Dolayısıyla suyun akılcı ve sürdürülebilir bir şekilde kullanımı, var olan su kaynaklarının korunması, suyun yönetimi konuları da önem arz etmektedir (Kırtorun & Karaer, 2018).

Su kaynaklarının bir plan doğrultusunda geliştirilmesi, dağıtılması ve toplanması kısaca su yönetimi kavramıyla ifade edilmektedir (Aküzüm vd., 2010). Bu kavram suyun kullanımı ile ilgili süreçleri gerek direkt gerekse de dolaylı olarak etkileyen bir çok unsuru da kapsamına almaktadır (Muluk, vd.,2014). Tüm bunlarla birlikte su hukuku, su kalitesi, atık suların yeniden kullanımı, sağlık, tarım uluslararası

hukuk gibi sayılabilen çok sayıda farklı alan da su yönetimi kavramına dahil edilmektedir (Aküzüm vd., 2010).

Hem mevcut durumda hem de gelecekte olabilecek gereksinimlerin karşılanabilmesi için kısıtlı su kaynaklarının yalnızca fiziki anlamda değil, sosyal, ekonomik ve çevresel unsurları da içine alan, geniş bir yönetim anlayışı ile gözden geçirme zorunluluğu son yıllarda çok sayıda ülkede gündeme gelmektedir. Bu şekilde yapılan entegre su yönetiminin temeli; en önemli doğal kaynak olan suyun miktar ve kalitesine bağlı olarak kullanım amacı değişebilen bir olgu olarak görülmesinden kaynaklanmaktadır. Çeşitli sektörlerde kullanılan su kayıplarının önlenmesi, suyun verimli tüketilmesi, su tasarrufu olanağı yaratan yeni teknolojilerin kullanılması ve havza ölçeğinde su kaynaklarının geliştirilmesi gün geçtikçe önemli hale gelmektedir. Bu gibi nedenlerle özellikle son yıllarda; su kaynaklarını çevre ile uyumlu olarak su ihtiyaçlarını karşılayabilecek biçimde düzenlemek suretiyle, sürdürülebilir şekilde yönetmeye odaklanılmıştır (Aküzüm vd, 2008).

Sürdürülebilir su yönetimi, suyun doğal denge içerisindeki döngüsünün de hesaba katılarak, uluslararası platformda tüm ulusların bir noktada anlaşılıp küresel politika ve prosedürler uygulamaları ile çözülebileceği evrensel bir durumdur (Gümrükçüoğlu & Baştürk, 2008). Sürdürülebilir su yönetiminde esas amaç; kaynağa kalıcı zarar bırakmadan, hidrolojik döngünün işlevini değiştirmeyecek aynı zamanda hem mevcut hem de gelecekteki ihtiyaçları dikkate alarak devamlılığı olacak potansiyelin belirlenmesidir (Erkul & Sarıgül, 2008).

Sulama, özellikle suyun kıt olduğu bölgelerde, daha önemli bir konu olarak görülmektedir. Bu nedenle, verimsiz su kullanımını azaltmayı ve faydalı bitki su kullanımını en üst düzeye çıkarmayı amaçlayan tasarruflu sulama, su kıtlığına temel bir çözüm olarak görülmektedir. Paradoksal olarak, su kıtlığındaki artış, tasarruf edilen suyun daha fazla alanın ekiminde yeniden kullanılması, daha yüksek mahsul yoğunluğu ve daha fazla su-yoğun mahsuller nedeniyle son yıllarda artan su tasarruflu sulama uygulamalarıyla yaygın hale gelmiştir. Bu durum, mevcut su tasarrufu anlayışını değiştirerek, tasarruf hesaplamalarını alan ölçeğinden bölge ölçeğine taşımaktadır. Dolayısıyla su akışlarının yeni tanımına dayalı olarak bölgesel ölçekte sulama suyu tasarrufunu yeniden değerlendirmek amacıyla su muhasebesi adı verilen yepyeni bir alan doğmuştur (Zhou vd., 2021).

Su kaynakları sistemlerinin izlenmesi ve değerlendirilmesi; kaynakların durumunun tanınması, uygun politikaların izlenmesi, doğru kararlar alarak ilerleme suyun daha iyi yönetilmesinin temel adımı sayılmaktadır. Su kıtlığı ve farklı sektörlerin sürekli artan talepleri, su kaynaklarının sürdürülebilir seviyelerin çok ötesinde aşırı kullanımına yol açmıştır. Su ile ilgili geniş bir bilgi yelpazesini tutarlı bir sistem altında bir araya getirmek amacıyla, su kaynaklarının durumu ve su verimliliği ile ilgili standart bir raporlama sistemi sağlamak için de su muhasebesi kavramından bahsedilmektedir (Ghorbanpour vd., 2022).

Su muhasebesi, çevredeki ve ekonomideki suyun fiziksel hacimleri ile su temini ve kullanımının ekonomik yönleri ile ilgili bilgileri düzenleme ve sunma yöntemidir (Vardon vd., 2007). Bu bağlamda, bir yaklaşım olarak su muhasebesi kavramı, su kaynakları verileri ile yerel ölçekten ülke ölçeğine farklı ölçeklerdeki tüketicilere sunulan hizmetler arasında bir bağlantı rolü üstlenmektedir. Ayrıca, su kay-

nakları içme suyu (tuzdan arındırma yoluyla) ve endüstriyel uygulamalar için kullanılabilirdiğinden, su muhasebesi kavramı su yönetimine de değer katan bir yaklaşım olmaktadır (Delavar vd., 2022).

Su muhasebesi; su kullanımı, tüketimi ve üretkenliğini hesaba katan açıklamalar geliştirmektedir. Burada geliştirilen muhasebe prosedürleri, tüm su kullanım sektörleri arasında su yönetimini değerlendirmek için evrensel olarak uygulanabilir şekilde tasarlanmaktadır. Temel olarak da, su kullanımlarının muhasebeleştirilmesi adına genel ve ortak bir dil geliştirmeyi amaçlamaktadır (Molden & Sakthivadivel, 1999).

Su kaynaklarının nasıl kullanıldığı ile ilgili su bilgilerinin düzenlenmesi ve sunulmasına yönelik sistematik bir yaklaşım olan su muhasebesi, entegre su kaynakları yönetimi ve su konularının ekonomik analizi için benzersiz bir araç olmaktadır (Dutta vd., 2017). Su muhasebesi, su kaynaklarına dair bilgileri tespit etmek, ölçmek ve bunları yazılı raporlar halinde sunmak adına oluşturulmuş tutarlı ve yapılandırılmış bir sistemdir (Garstone vd., 2017). Gerek çevrede gerekse de ekonomik döngüdeki suyun elde edilmesi ve kullanımının ekonomik yönleri ile ilgili verileri toplamının ve sunmanın bir yolu olmaktadır (Vardona vd., 2007).

21. yüzyılın temel zorluklarından biri, suyun sürdürülebilir kullanımı ile ilgilidir. Bunun nedeni, suyun gezegenimizde yaşayan herkesin yaşamı için vazgeçilmez bir unsur olmasıdır. Çoğu durumda, rasyonel bir su kullanımının olmaması, su kaynaklarının ekonomik olarak değerlendirilmemesinden kaynaklanmaktadır (Pedro-Monzonís vd., 2016). Buraya kadar anlatılanlar çerçevesinde artık ihtiyaç duyulan bir alan haline gelmiş su muhasebesinde ortaya çıkan su hesapları aşağıdaki şekilde dört başlıkta sıralanan göstergelere ihtiyaç duymaktadır (Çalık, 2018):

- Suyun kullanılabilirliği,
- İnsan suyunun kullanımı ve tüketimi,
- Su verimliliği,
- Su maliyeti ve fiyatlandırmasıdır.

Aynı şekilde su muhasebesinin yararlandığı veri kaynakları da kendi içinde iki ayrı alt gruba ayrılmaktadır. Bunlar aşağıda sıralanmaktadır (Çalık, 2018):

- “Türüne göre veri kaynakları”:
 - “Anket verileri (örn. Tarımsal anket)”,
 - “Yönetim verileri (örn. Su tüketimi)”,
 - “Hidrolojik / meteorolojik veriler (ör., Yağışlar)”,
 - “Araştırma verileri (örnek vaka çalışmaları)”,
 - “Arazi örtüsü verileri”,
 - “Su kalitesi verileridir.”
- “Ajansa göre veri kaynakları”:

- “Bunlardan sorumlu devlet kurumları: Su, meteoroloji, Su, meteoroloji, hidroloji, istatistik, tarım, çevre, enerji (özellikle hidro-güç), planlama, finans, jeoloji, “
- “Ulusal, eyalet / il veya yerel yönetim,”
- “Su tedarikçileri ve atıksu arıtma,”
- “Su araştırma kuruluşları (örn. devlet kurumları, üniversiteler),”
- “Hükümet dışı kuruluşlar (örn. Su”endüstrisi dernekleri, çiftçi dernekleri, koruma grupları, vb.)” gibi veri kaynaklarından bahsedilmektedir.

3. YÖNTEM

Bu kısımda araştırma için kullanılan bibliyometrik yöntemler analizine dair; amaç, önem, veri kaynağı, yöntem hakkında bilgiler, bulgular ve değerlendirmeler yer almaktadır.

3.1. Amaç ve Önem

Yapılan çalışmada temel amaç: “su muhasebesi” kavramının uluslararası veri tabanlarındaki yayın sayısı, farklı üniversite ve ülkelerden farklı araştırmacı gruplarının nezdinde ne derece çalışıldığı ve önemsendiğine dair bilimsel yayınların istatistiksel analizini ortaya çıkarmaktır. Bu temel amacın yanında; yapılan çalışmaların hangi yıllarda yoğunlaştığı, hangi yazarlardan en fazla yararlandığı, hangi üniversitelerin konuyla ilgili çalışmalara yer verdiğini belirlemek de hedeflenmektedir.

3.2. Veri Kaynağı

Bibliyometrik ya da bibliyografik araştırmalar yapmada kullanılacak çok fazla veri tabanı bulunmaktadır. Scopus, WoS, MEDLINE, PubMed, Google Scholar, gibi söz konusu veri tabanlarının en önemlileridir. WoS, sosyal bilimler alanında çok fazla dergiyi kapsamına almaktadır. Araştırmacılara analiz yapmada büyük kolaylıklar sağlaması sebebiyle bibliyometrik çalışmalarda devamlı kullanılmaktadır. Ayrıca, etki faktörü yüksek dergilerin büyük bir kısmı WoS 'ta taranmaktadır (Demir & Erigüç, 2018).

3.3. Bibliyometri ve Bilimsel Haritalama Yöntemi

Bibliyometri alanı, nicel analiz ve istatistik kullanarak yayın modellerini incelemektedir. Bibliyometri, herhangi bir konuda yayımlanan çalışmaları, yapılan alıntıları ve bunların sonraki araştırmaları nasıl etkilediğini belirleyici olabilmektedir. Yayınları nicel olarak bilmek çeşitli karşılaştırmalara yaramakta, alıntı analizi ise söz konusu çalışmanın diğerleri üzerindeki etkisini anlamaya yardımcı olmaktadır (McBurney & Novak, 2002). Bibliyometri, bibliyografik materyali nicel olarak inceleyen bir araştırma alanıdır (Bonilla vd., 2015).

Oldukça uzun bir geçmişe sahip olan bibliyometrik yöntemler; bibliyometrik veriler (örneğin, yayın, alıntı, yazar vs.) üzerinde nicel tekniklerin (bibliyometrik analiz—örneğin, alıntı analizi) uygulanmasını kapsamaktadır. Scopus ve Web of Science gibi bilimsel veri tabanlarının ortaya çıkması büyük hacimli bibliyometrik veri elde etmeyi nispeten kolay hale getirmektedir. Gephi, Leximancer ve VOSviewer

gibi bibliyometrik yazılımların bu tür verilerin çok pragmatik bir şekilde analiz edilmesini sağlaması dikkat çekicidir. Bu durum son zamanlarda bibliyometrik yöntemlere olan akademik ilgiyi artırmıştır (Donthu vd., 2021).

Bilimsel haritalama analizinin yapılması için çok sayıda yazılım geliştirilmiş ve uygulanmıştır. Bazı genel amaçlar için geliştirilen yazılımlar da bilimsel haritalama yapmak için kullanılabilir. VOSviewer, CiteSpace, Gephi, Cytoscape, UCINET, CoPalRed, IN-SPIRE, Pajek, Bibexcel, Science of Science Tool ve VantagePoint bu yazılımların bazılarıdır (Demir & Erigüç, 2018).

VOSviewer, Ağ Görselleştirme, Yer Paylaşımlı Görselleştirme ve Yoğunluk Görselleştirme dahil olmak üzere ortak yazarlar, birliktelikler ve anahtar kelimeler açısından çoklu görselleştirmeler sağlamak için olasılık tabanlı bir veri standardizasyon yaklaşımıdır. CiteSpace, bu alanın gelişim sürecini ve eğilimlerini anlamak için bilgi birimlerinin benzerliğini ölçmek ve bir zaman dilimi içinde zaman dilimi ve zaman çizelgesi görünümünü elde etmek için küme teorisine dayalı bir veri standardizasyon yaklaşımıdır. VOSviewer ve CiteSpace'in en yaygın kullanılan bibliyometrik araçlar olduğu iyi bilinmektedir (He vd., 2022).

3.4. Veri Analizi

Veri analizi sırasında Scopus analiz aracı ile VOSviewer, Sci MAT (Science Mapping Analysis Tool) yazılımları kullanılmıştır. SciMAT yazılımı ile stratejik diyagramlar, küme grafikleri ve evrim haritası elde edilirken VOSviewer yazılımı ile ağ ve yoğunluk grafikleri oluşturulmuştur (Demir & Erigüç; 2018).

Scopus analiz aracı ile su muhasebesi üzerindeki bilimsel üretimi karakterize eden yazarlar, üniversiteler, dergiler ve diğer unsurlarla (h-index ile değerlendirilen etki gibi) ön analiz yapılmıştır. Evrimsel değerlendirmeleri yapmak için SciMAT kullanılmıştır. Bu araç, yayınların içerik analizini gerçekleştirmektedir. SciMAT, her yayını karakterize eden ortak oluşum analizine dayalı bilimsel haritaları oluşturmakta ayrıca; bilimsel bir alanın evrimini görselleştirmek için yapısal evrimi analiz etmeye yardımcı olmaktadır. Yayınların ağ grafiğinin ve ülkelerin bilimsel yayın performansını gösteren yoğunluk grafiğinin oluşturulmasında ise VOSviewer yazılımı kullanılmıştır. VOSviewer yazılımı bibliyometrik analiz çalışmalarında elde edilen verinin görselleştirilmesine ve metinler içerisindeki kavramların açıklanmasına yardımcı olmaktadır.

Tablo 1. Belge İçin Arama Çerçevesi

Parametreler	Seçim
Seçim yaklaşımı	Bibliyometrik analiz
Kullanılan veritabanı	WoS
Analiz için kullanılan araçlar	SciMAT, VOSviewer, CiteSpace
Arama sorgusu	Su Muhasebe
Belgenin niteliği	Makale/ M.T.G/Kitap Bölümü/Kitap İncelemesi/Kitap
Zaman aralığı	2012-2022
Dil	İngilizce
Konu alanı	Birçok Alan
Analiz için toplam belge sayısı	323
Yayın aşaması	Son aşama, yayında.

Veriler analiz edilirken belge arama noktasında izlenen genel çerçeve Tablo 1’de gösterilmektedir.

3.5. Bulgular

Çalışmanın bu kısmında analiz sonucu elde edilen bulgular, görsellere dayanarak açıklanmakta ve yorumlanmaktadır.

Tablo 2. Belge Ölçütlerinin Değerlendirilmesi

Ölçütler	Rakamsal Değer
Yıl	
2012-2015	104
2016-2019	104
2020-2022	115
Belge Türleri	
Makale	279
Makale Tekrar Gözden Geçirme	13
Kitap Bölümleri ve Kitap İnceleme	30
Kitap	1
WoS Endeksi	
Science Citation Index Expanded (SCI- Genişletilmiş)	229
Sosyal Bilimler Atıf İndeksi (SSCI)	71
Konferans Bildirileri Atıf İndeksi- Bilim (CPCI-S)	23
Toplam	323

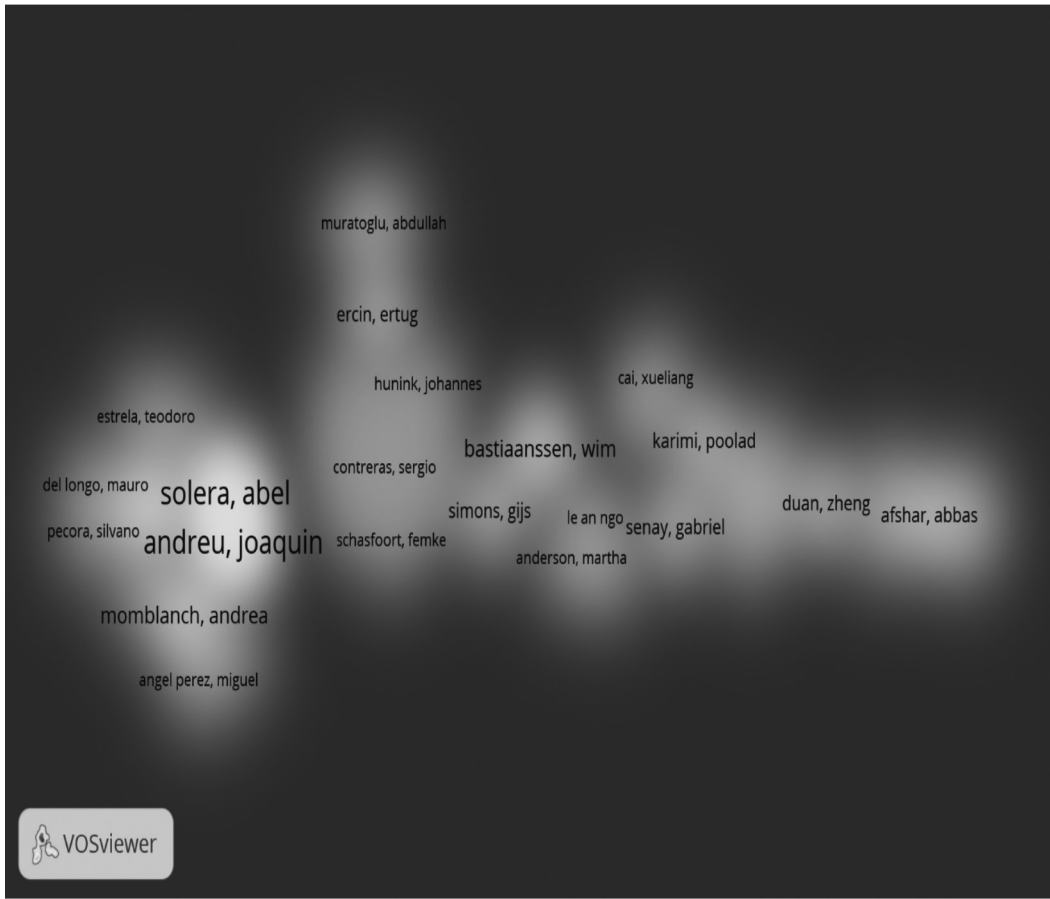
Tablo 2’de görüldüğü üzere, periyodik yıl bazında 2012-2015 yılları arasında (104); 2016-2019 yılları arasında (104); 2020-2022 yılları arasında ise (115) çalışma bulunmaktadır. En fazla çalışılan tür; makale (279), en az çalışılan belge türü ise kitap (1) olarak görülmektedir. Web of Science Endeksi olarak; en fazla çalışma yayınlatılan indeks türü; Science Citation Index Expanded (SCI- Genişletilmiş) (229), daha sonra SSCI (71) ve CPCI-S (23) olarak görülmektedir.

Tablo 3. Ülkelere Ait Yayın Sayısı (İlk 25 Ülke)

Ülkeler	Yayın Sayısı
Çin	69
Avustralya	67
Amerika Birleşik Devletleri (ABD)	59
Hollanda	37
İspanya	31
İngiltere	17
İtalya	16
İran	14
Hindistan	12
Güney Afrika	11
İsveç	11
Sri Lanka	9
Almanya	8
Malezya	8
Kanada	7
Fransa	7
Pakistan	7
Portekiz	6
Suudi Arabistan	5
Brezilya	4
Yunanistan	4
Japonya	4
Polonya	4
Singapur	4
İsviçre	4

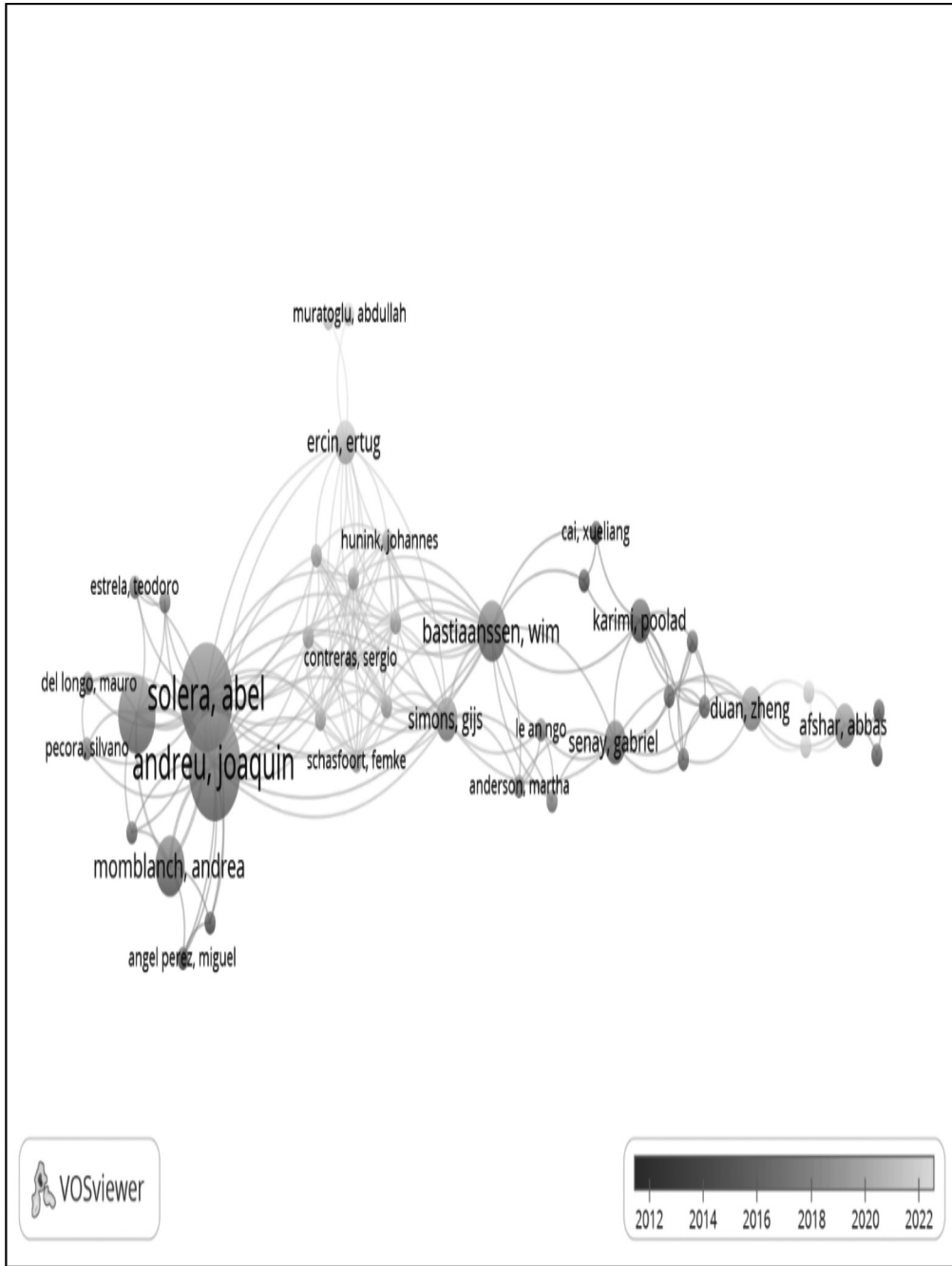
Tablo 3’de görüldüğü üzere; “ Su Muhasebesi” konusunda, ülke olarak en çok yayın yapan beş ülke Çin (69), Avustralya (67), ABD (59), Hollanda (37) olarak görülmektedir. 25 ülke içerisinde en az yayın yapan ülke İsviçre (4) olarak görülmektedir. Türkiye; ilk 25 ülke arasında yer almamakla birlikte, yapılan yayın sayısı (1) olarak görülmektedir.

WoS’tan elde edilen bilimsel yayınlar kullanılarak VOSviewer yazılımı aracılığı ile analiz edilmiş ortak yazar bağlantılı yoğunluk grafiği oluşturulmuştur. Şekil 1 de yer alan bu grafiğe göre sarı renkli olan kısımlar yazar bağlantılı yoğunluğun yüksek olduğu yerler olarak yorumlanmaktadır. Küme yoğunluğu görünümünde bir noktanın rengi; noktanın çevresinde kümeye ait çok sayıda öge varsa kümenin rengine yakındır. Ağırlığı yüksek olan öğeler, düşük olan öğelere göre daha yüksek yoğunluğa sahip kabul edilmektedir. Bu bağlamda yüksekliğe göre değişen yoğunluklar haritada kolaylıkla görüntülenebilir. Dağılım görüntümü ise, öğelerin her birinin daireler içerisinde sunulduğu görünümdür.



Şekil 1: Ortak Yazar Bağlantılı Yoğunluk Grafiği

Açıklamalara göre Şekil 1 de sarı rengin yoğun olduğu; “Abel Solera, ve Joaquin Andreu,” yazarların ortak yazar bağlantısının en yüksek olduğu görülmektedir.



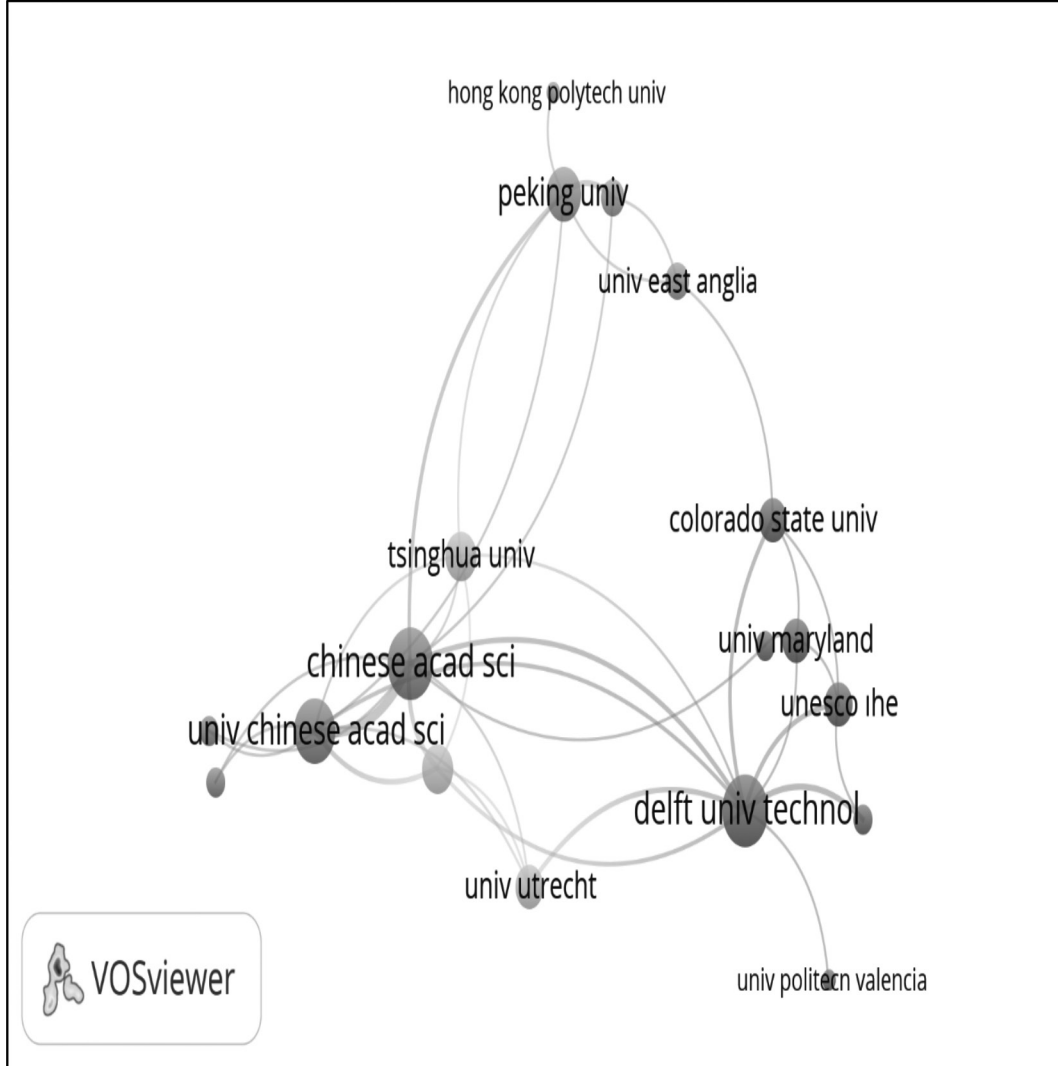
Şekil 2: Yıl Bazında Ortak Yazar Bağlantılı Ağ Grafiği

Şekil 2 de ortak yazar bağlantısının yıl bazında yoğun olduğu grafik sunulmuştur. Mor renk en az sarı renk ise en fazla yoğun olan kısımları, düğüm boyutlarının büyüklüğü ise yılları temsil etmektedir. Yıl bazında 2012 yılının mor renkli olduğu ve 2018-2020 yılları arasında yeşil renkli olan kısımlarda “Su Muhasebe” konusunun çalışma yoğunluğunun arttığı ve günümüz 2022 yılına doğru ise daha sarı bir renkte olduğu görülmektedir. Bu da çalışmaların daha sıklıkla çalışıldığı görülmektedir.



Şekil 3: Ortak Yazar Bağlantılı Ülkelerin Yoğunluk Haritası

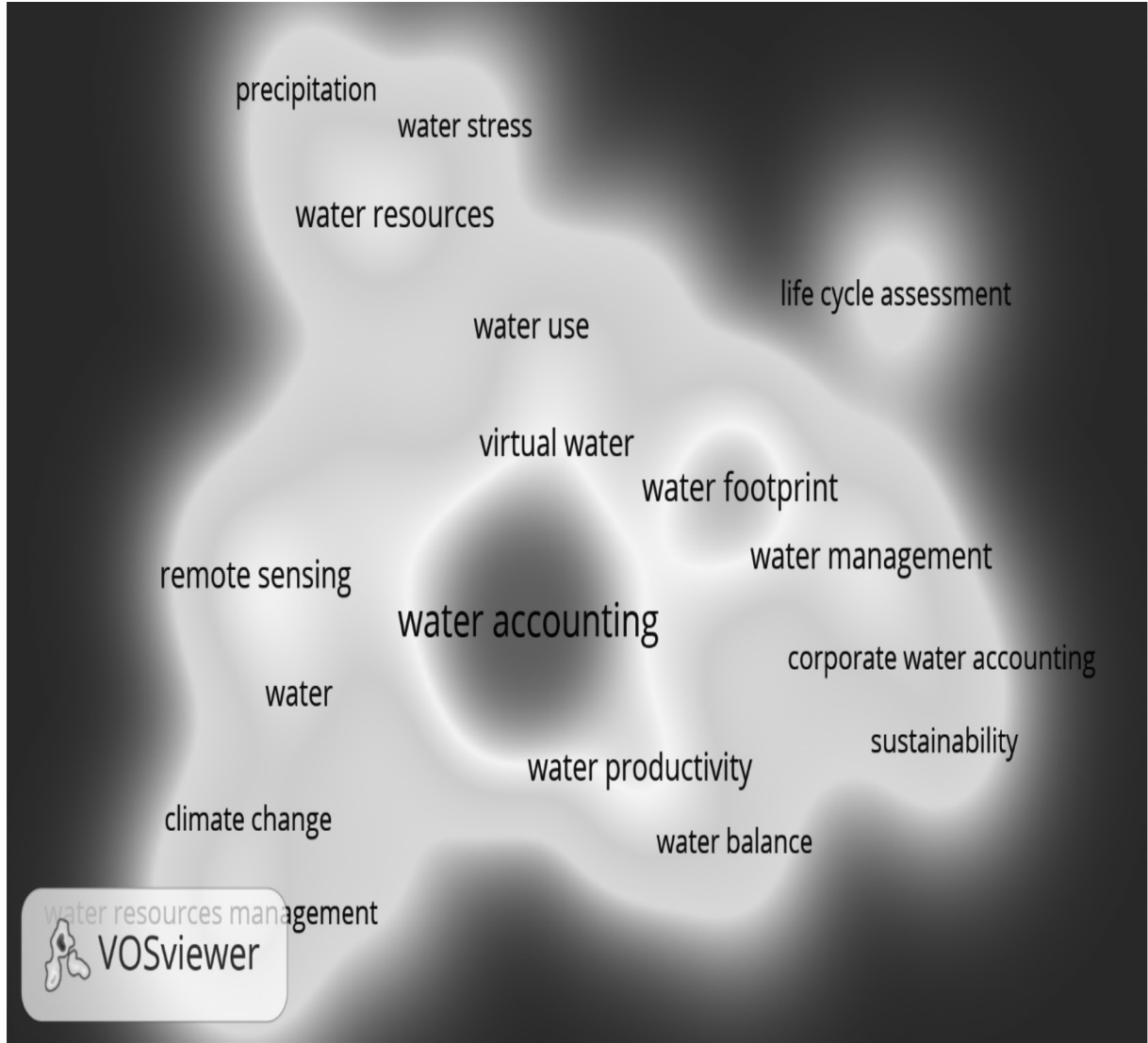
Şekil 3'te ortak yazar bağlantılı ülke yoğunluk grafiği görülmektedir. Kırmızı en yoğun, koyu mavi ise en az yoğun kısımları temsil etmektedir. Buna göre ABD, Hollanda (Netherland) ve Çin (China) ortak yazar bağlantısının yoğun olduğu ülkelerdir. Kırmızı renkli ülkelerin merkezine yakınlığı olan Tayvan (Taiwan), Norveç (Norway), İngiltere (England) çalışma yoğunluğu nispeten az olan ülkelerdir.



Şekil 4. Ortak Yazar Bağlantılı Üniversiteler

Şekil 4 de ortak yazar bağlantılı üniversiteleri gösteren ağ grafiği verilmiştir. Düğümlerin büyüklüğü yoğun çalışma yapılan üniversiteleri temsil etmektedir. Yapılan çalışmaların ortak yazar bağlantılarının; Chinese Academy of Science (Chinese Acad Sci) ve Delft University of Technology (Delft Univ Technol) üniversitelerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Söz konusu kurumlar; su muhasebesi kavramına ilişkin kümelenmenin büyük ve ağ bağlantısının yüksek olduğu üniversitelerdir.

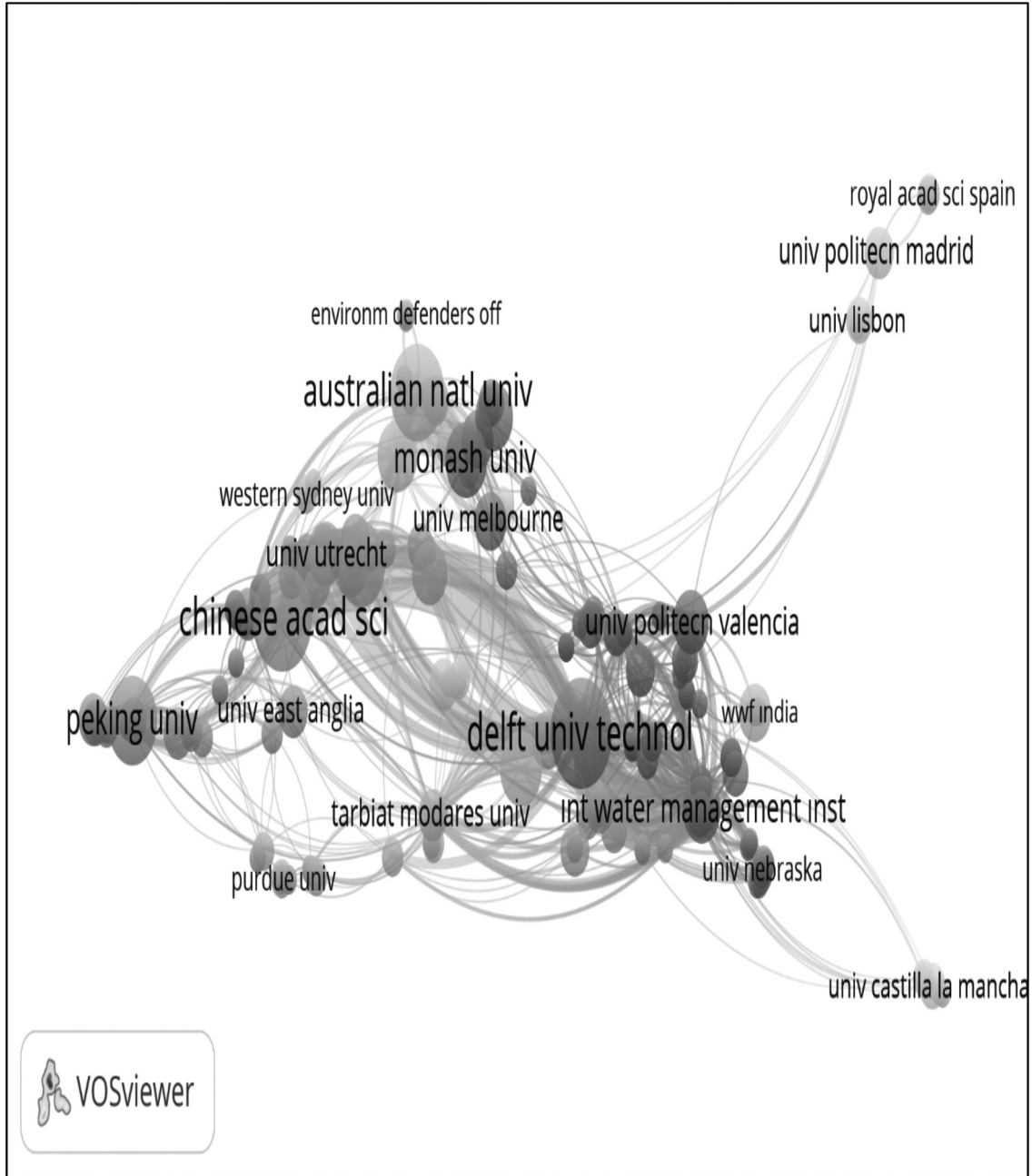
Şekil 5 de su muhasebesi konusuna dair çalışmalar yapılırken kullanılan anahtar kelimelerin hangi kelimelerde yoğunlaştığı renklerle görselleştirilmektedir. Grafikte yer alan kırmızı renkli kısımlar en yoğun kullanılan anahtar kelimeleri; koyu mavi kısımlara gidildikçe en az yoğunlukta kullanılan anahtar kelimeleri göstermektedir.



Şekil 5: Anahtar Kelime Yoğunluk Haritası

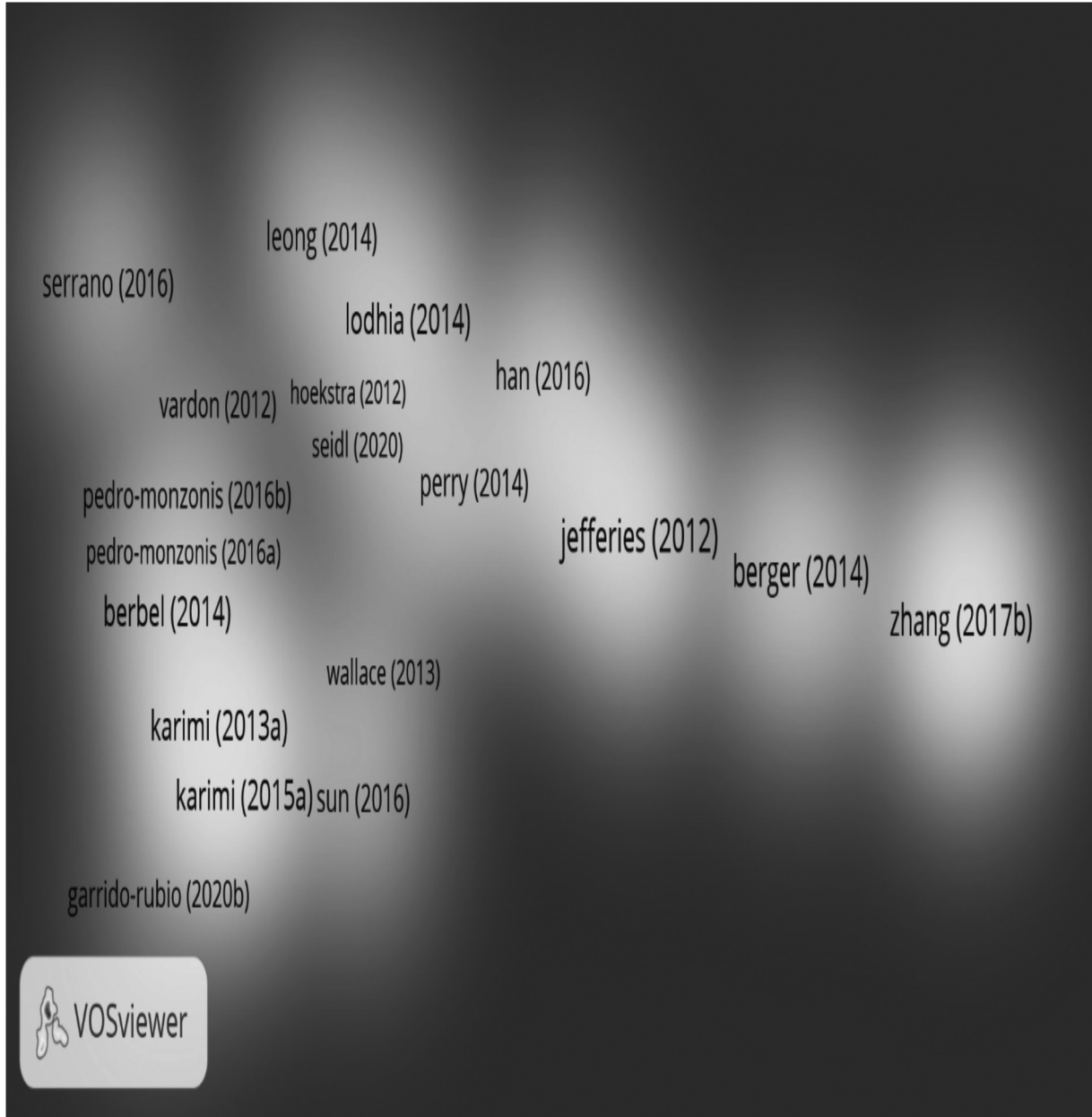
Şekil 5'e göre su muhasebesi (water accounting) anahtar kelimesi merkezinde; su yönetimi (water management), sürdürülebilirlik (sustainability), su ayak izi (water footprint), sanal su (virtual water), iklim değişikliği (climate change) gibi anahtar kelimelerinde çalışmalarda anahtar kelimeler olarak sıklıkla kullanıldığı görülmektedir.

Şekil 6 da kullanılan anahtar kelimelerin yıl bazındaki dağılımı görülmektedir. Düğümlerin büyüklüğü yılları, renklerin geçişi ise kullanılan anahtar kelimelerin sıklığını temsil etmektedir. Büyük ve net olarak görülen kelimelerde çalışmalarda tercih edilen anahtar kelimelerdir. Mor renkli kısımlar ile konuya dair çalışmaların daha az yoğun yapıldığı yerler; sarı renkli kısımlara gidildikçe ise konuya dair çalışmaların nicel olarak daha fazla yapıldığı yerler temsil edilmektedir.



Şekil 7: Alıntı Bağlantılı Üniversitelerin Ağ Grafiği

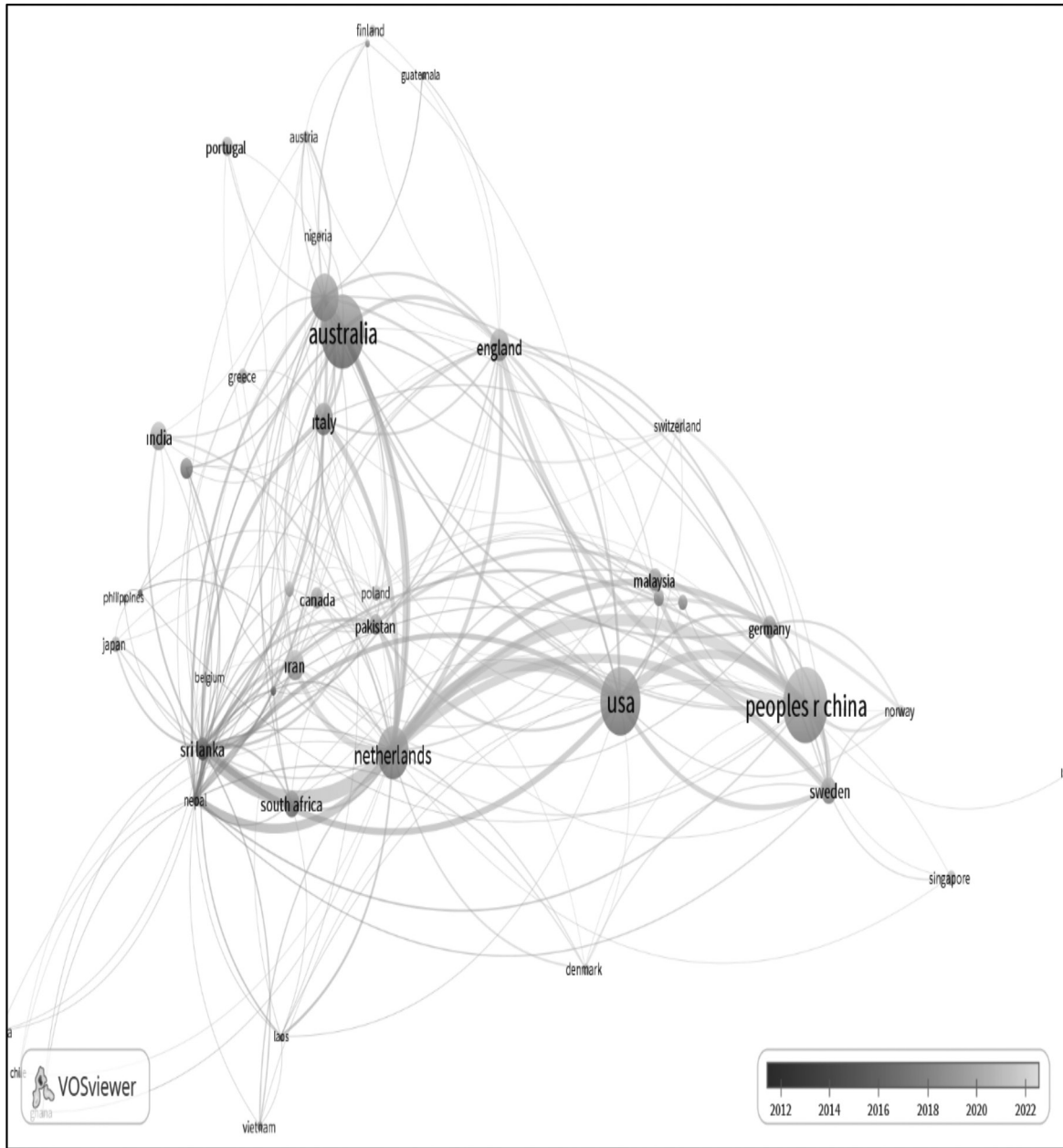
Şekil 7 de alıntı analizi kapsamında alıntı bağlantılı üniversitelerin ağ grafiği bulunmaktadır. Konuya dair yapılan çalışmalardan olan alıntıların yoğunlukla Chinese Academy of Science (Chinese Acad Sci), Delft University of Technology (Delft Univ Technol) ve Peking Üniversitesi (Peking Univ)' de yoğunlaştığı görülmektedir. Ağ bağlantılarının yoğunluğu konuya dair alıntılarının fazlaca yapıldığının göstergesi olmaktadır.



Şekil 8: Alıntı Bağlantılı Yazarların Yoğunluk Grafiği

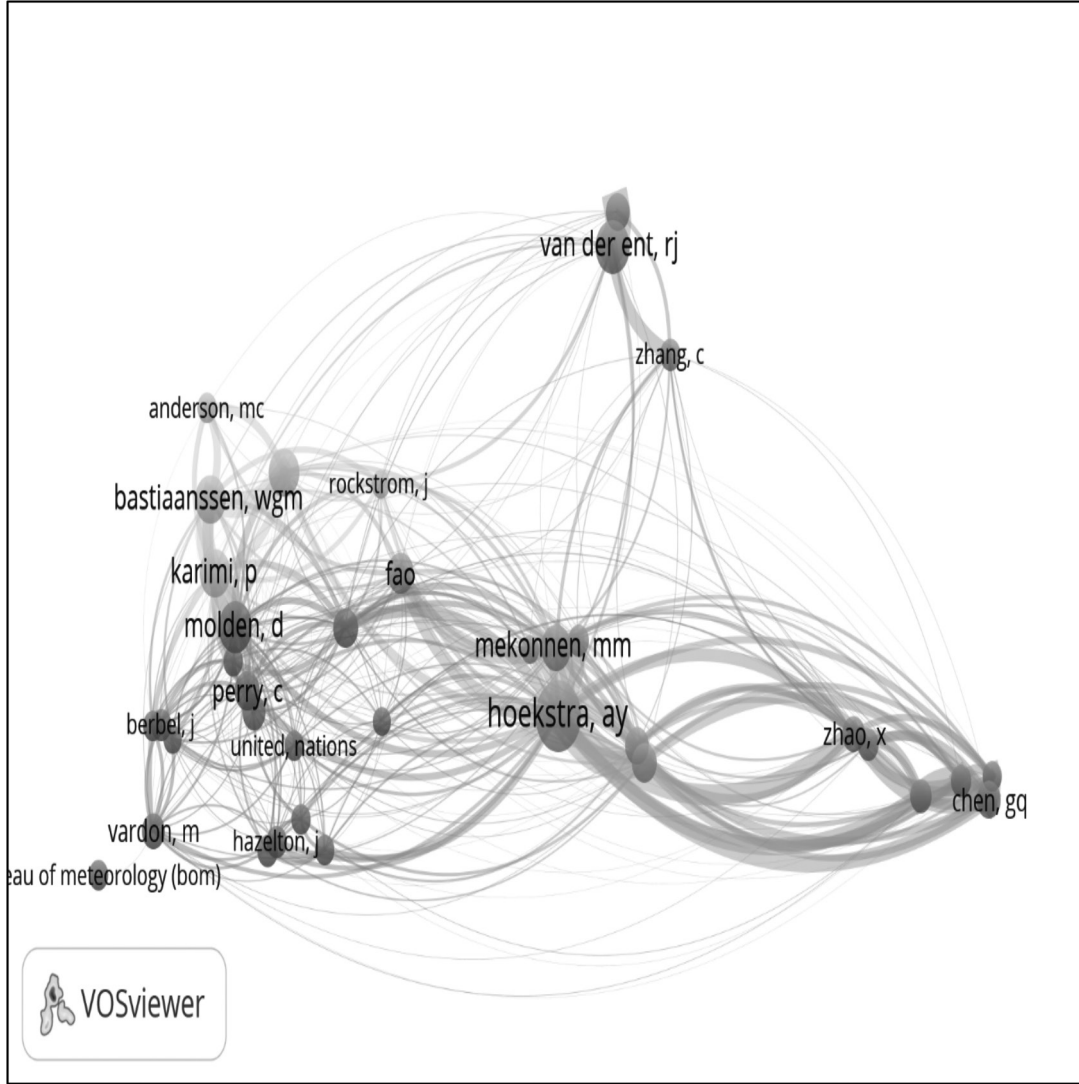
Şekil 8 de alıntı yapılan yazarların yoğunluğuna dair grafik görülmektedir. Sarı renkli kısımlar yoğunluğun fazla, koyu mavi kısımlar ise yoğunluğun giderek azaldığı kısımları ifade etmektedir. Bu durumda “Karimi (2013a)”, “Karimi (2015a)”, “Sun (2016)”, “Berger (2014)”, Berbel (2014), Zhang (2017b) gibi yazarlardan konuya dair çalışmalar yapılırken sıklıkla yararlanıldığı ve alıntı yapıldığı görülmektedir.

Şekil 9 da yıllar bazında alıntı yapılan ülkelerin grafiği görülmektedir. Koyu mavi olan kısımlarda makale ve bağlantı gücünün nispeten daha az olduğu, sarı olan kısımlara gidildikçe yoğunluğun arttığı renklerle temsil edilmektedir.



Şekil 9: Yıl Bazında Alıntı Bağlantılı Ülkelerin Grafiği

Şekil 9 da 2012 yılında koyu mavi olarak kümelenen ülkelerde makale ve bağlantı gücünün daha az olduğu, 2016-2020 yılları arasında yeşil renk olarak kümelenen Avustralya (Australia), Hollanda (Netherlands), Çin (China), ABD (USA) gibi ülkelerde yapılan çalışmalardan alıntı bağlantı gücünün nispeten daha yüksek olduğu görülmektedir. Ayrıca günümüze doğru sarı renk kümelenen ülkelerde ise alıntı bağlantılı yeni güncel konular çalışıldığı da görülmektedir.



Şekil 10: İki Bağımsız Yazarın Farklı Makalede Aynı Anda Bulunma Ağ Grafığı

Şekil 10 da iki bağımsız yazarın farklı bir çalışmada aynı anda kaç kez alıntılanmış olduğu görülmektedir. “Karimi, P.”, “Hoekstra, Ay”, “Molden, D.” gibi yazarların birbirleri ile olan alıntılanma bağlantı güçleri yüksek görülmektedir.

4. SONUÇ

Su, hiç tartışmasız canlıların vazgeçilmez bir doğal yaşam kaynağıdır. Son zamanlarda yaşanan nüfus ve buna bağlı olarak suya olan talepteki artış suyun sonsuz bir ömre sahip olmadığını bilerek tüketmek gerektiğine dikkat çekmektedir. Suyun fiyatlandırılması ve özellikle geri kazanımı yalnızca ekonomik bir kaynak olmasından değil, çevresel ve sosyal bir katma değere sebep olduğundan da önem arz etmek-

tedir. Bu bağlamda sürdürülebilir su yönetimi ve muhasebesi giderek önem kazanan konular arasında yer bulmakta ve daha fazla araştırılmaktadır.

Bu çerçevede yapılan çalışmada su yönetimi ve muhasebesi irdelenmekte, su muhasebesi konusunun ulusal ve özellikle uluslararası literatürde ne derece yer bulduğu akademik yayınlar vasıtasıyla istatistiksel olarak incelenmeye çalışılmaktadır. Elde edilen sonuçlara göre; su muhasebesi konusu genel olarak en fazla makale türünde, 2020 yıllarından sonra yoğunlukla çalışılmıştır. En fazla yayın yapan ülke Çin olmakla birlikte SCI Expanded indeksi en fazla yayınların yer aldığı indeks olarak tespit edilmiştir. ABD, Hollanda, Çin genel olarak ortak yazar bağlantılarının yüksek olduğu yerlerdir. Buna göre ulusal literatürde konu ile alakalı akademik çalışmaların yeterince olmadığı söylenebilir. Bu yönde araştırma ve çalışmalar yapılarak farklı analizlerle konunun ele alınması sonraki çalışmalar için önerilebilir.

KAYNAKÇA

- Aküüm, T. & Çakmak, B. (2008). "Gıda Güvenliği Açısından Su Yönetiminin Değerlendirilmesi". *Standard Ekonomik ve Teknik Dergi*, Y/47, N/549 Şubat, 55-63.
- Aküüm, T., Çakmak, B., & Gökalp, Z. (2010). "Türkiye'de Su Kaynakları Yönetiminin Değerlendirilmesi". *Tarım Bilimleri Araştırma Dergisi*, (1), 67-74.
- Bagheri, A., & Babaeian, F. J. E. I. (2020). "Assessing Water Security Of Rafsanjan Plain, Iran-Adopting The SEEA Framework Of Water Accounting". *III*, 105959.
- Bonilla, C. A., Merigó, J. M., & Torres-Abad, C. J. S. (2015). "Economics In Latin America: A Bibliometric Analysis". *Scientometrics*, 105(2), 1239-1252.
- Çalık, M. (2018). "KKTC'de Sürdürülebilir Su Yönetimi İçin Su Muhasebesinin Uygulanabilirliği", International Cpngress an Turkish Geography Social Sciences Research II, 20-22.
- Delavar, M., Eini, M. R., Kuchak, V. S., Zaghiyan, M. R., Shahbazi, A., Nourmohammadi, F., & Motamedi, A.J. (2022). "Model-Based Water Accounting For Integrated Assessment Of Water Resources Systems At The Basin Scale". *Science of the Total Environment*, 830, 154810.
- Demir, H., & Erigüç, G. (2018). "Bibliyometrik Bir Analiz Ile Yönetim Düşünce Sisteminin İncelenmesi", İş ve İnsan Dergisi. 5(2), 91-114.
- Donthu, N., Kumar, S., Mukherjee, D., Pandey, N., & Lim, W. M. (2021). "How To Conduct A Bibliometric Analysis: An Overview And Guidelines". *Journal Business Research*, 133, 285-296.
- Dutta, D., Vaze, J., Kim, S., Hughes, J., Yang, A., Teng, J., & Lerat, J. J. J. o. H. (2017). "Development And Application Of A Large Scale River System Model For National Water Accounting In Australia". *Journal of Hydrology*, 547, 124-142.
- Erkul, H. & C.E. Sarıgül (2008). "Sürdürülebilir Su Yönetimi Açısından Sürgü Alt Havzasının İrdelenmesi" , 22 Mart 8 MMOB . Su Politikaları Kongresi, Ankara.
- Garstone, R.A., Gill,C., Moliere, D., Ulrike D.Y., Michl, B.& Fiddes, P., (2017), "Accounting For Water In The Minerals Industry: Capitalising On Regulatory Reporting", *Water Resources and Industry*, V:18, 51-59.
- Ghorbanpour, A. K., Afshar, A., Hessels, T., Duan, Z. J. P., & Chemistry of the Earth, P. A. B. C. (2022). "Water And Productivity Accounting Using WA+ Framework For Sustainable Water Resources Management: Case Study Of Northwestern Iran". 103245.
- M. Gümrükçüoğlu, O. Baştürk (2008). "Sürdürülebilir Su Yönetiminde Nehir Kirliliği Üzerine Bir Çalışma", -22 Mart 2008 TMMOB 2. Su Politikaları Kongresi, Ankara (8).
- He, T., Wang, D., Wu, Z., Huang, C., Xu, X., Xu, X., Yang, C. J. N. (2022). "A Bibliometric Analysis Of Research On (R)-Ketamine From 2002 To 2021". 218, 109207.
- Kırıtörün, E., & Karaer, F. (2018). "Su Yönetimi Ve Suyun Sürdürülebilirliği". *Sürdürülebilir Mühendislik Uygulamaları ve Teknolojik Gelişmeler Dergisi*, 1(2), 151-159.
- McBurney, M. K., & Novak, P. L. (2002). "What Is Bibliometrics And Why Should You Care? Paper Presented At The Proceedings". IEEE international professional communication conference.
- Molden, D., & Sakthivadivel, R. J. I. J. o. W. R. D. (1999). "Water Accounting To Assess Use And Productivity Of Water". *International Journal of Water Resources Development*, 15(1-2), 55-71.
- Muluk, Ç., Kurt, B., Turak, A., Türker, A., Çalışkan, M., Balkız, Ö., Gümrükçü, S., Sarıgül, G., Zeydanlı, U. (2014). "Türkiye'de Suyun Durumu Ve Su Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar: Çevresel Perspektif", Sürdürülebilir Kalkınma Derneği, FAO, Doğa Koruma Merkezi, Yaşama Dair Vakıf, Türkiye.

Pedro-Monzonís, M., Jiménez-Fernández, P., Solera, A., & Jiménez-Gavilán, P. J. J. o. h. (2016).”The Use Of Aquatool Dss Applied To The System Of Environmental-Economic Accounting For Water (Seeaw)”.*Journal of Hydrology*, 533, 1-14.

Vardona, M., Lenzenb, M., Peevora, .S & Creasera, M. (2007), “Water Accounting In Australia”, *Ecological Economics*, 61, 650–659.

Zhou, X., Zhang, Y., Sheng, Z., Manevski, K., Andersen, M. N., Han, S., Yang, Y. J. A. w. m. (2021). Did Water-Saving Irrigation Protect Water Resources Over The Past 40 Years? A Global Analysis Based On Water Accounting Framework. *Ecological Indicators*, 249, 106793.

DENETÇİNİN BAĞIMSIZLIĞINI GÜÇLENDİRMEYE YÖNELİK BİR ÖNERİ: FİNANSAL TABLOLARIN SİGORTALANMASI

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 17.08.2022
Kabul Tarihi : 07.12.2022
Türü : İnceleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1163170

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ*
Dr. Öğr. Üyesi Ahmet ONAY**

Bibliyografik Bilgiler

Güneş, R. & Onay, A. (2023). “Denetçinin Bağımsızlığını Güçlendirmeye Yönelik Bir Öneri: Finansal Tabloların Sigortalanması” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 67-84)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1163170>

ÖZ

Denetçi-yönetici ilişkilerindeki doğal çıkar çatışmaları, denetimin karşı karşıya olduğu problemlerin kaynağıdır. Bu problemlerin kesin çözümü, iki taraf arasındaki ilişkilerin düzenlemelerle sınırlandırılması değil tamamen ortadan kaldırılmasıdır. Finansal tabloların sigortalanması fikri, bu amaca hizmet eder. Bu çalışmada, finansal tabloların sigortalanmasının temel gerekçeleri tartışılmış ve bir uygulama modeli tanıtılmıştır. Ayrıca finansal tabloların sigortalanmasının denetim ve finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkisi açıklanmış ve denetimin problemlerine çözüm üretmeyi amaçlayan araştırmacılara ve düzenleyicilere olağandışı bir bakış açısı üzerinden teorik bir tartışma sunulmuştur. Çalışmanın sonuçları, “bırakınız yapsınlar” ilkesine dayanan bir model olan finansal tabloların sigortalanmasının, denetim kalitesinin ve finansal raporlama kalitesinin artırılmasını teşvik eden motivasyonlara sahip olduğunu göstermiştir.

Anahtar Kelimeler: Vekalet Problemi, Denetimin Bağımsızlığı, Denetim Kalitesi.

JEL Sınıflandırması: G34, M41, M42.

* Artvin Çoruh Üniversitesi, UBYO, recep.gunes@artvin.edu.tr, orcid.org/0000-0003-3813-2749

** Eskişehir Teknik Üniversitesi, UMYO, ahmet_onay@eskisehir.edu.tr, orcid.org/0000-0003-1182-6003

**A RECOMMENDATION TO STRENGTHEN THE AUDITOR'S INDEPENDENCE:
FINANCIAL STATEMENTS INSURANCE****ABSTRACT**

The inherent conflicts of interest in the auditor-manager relationships are the source of the problems that auditing faces. The definitive solution to these problems is not to limit the relations between the two parties with regulations, but to completely eliminate them. The idea of financial statements insurance serves this purpose. In this study, the basic rationales of the financial statements insurance are discussed and an implementation model is introduced. In addition, the impact of financial statements insurance on auditing and financial reporting quality is explained, and a theoretical discussion is presented from an unusual perspective to researchers and regulators who aim to find solutions to auditing problems. The results of the study showed that financial statements insurance, a model based on the "laissez-faire" principle, has motivations that encourage the improvement of audit quality and financial reporting quality.

Keywords: Agency Problem, Audit Independence, Audit Quality.

JEL Classification: G34, M41, M42.

1. GİRİŞ

Thomas Hobbes'e göre insan insanın kurdudur ve doğuştan kötüdür. İnsanoğlu doğası gereği vicdanyla baş başa olduğu koşullarda her şeyden önce kendi menfaatini düşünür. Adam Smith, vekalet ilişkileri açısından Hobbes'in düşüncesine benzer bir görüşü savunur. Smith'e göre, bir kimseden başkalarının parasını harcarken kendi parasını harcarken ki hassasiyeti göstermesi beklenebilir. Smith'in görüşleri, vekalet ilişkilerinden kaynaklanan problemlerin kökenini yansıtır. Söz konusu problemler, yöneticiler ve hissedarlar arasındaki ilişkiye üçüncü bir taraf olan denetimin yerleştirilmesinin temel gerekçesidir.

Tarihsel süreçte işler umulduğu gibi gitmemiş, denetimin pozisyonu ve ilgili düzenlemeler sorgulanmıştır. Denetimin pozisyonu kusurludur ve problemlerin ana kaynağıdır. Denetçiler, denetledikleri şirketlerin yöneticilerine bağımlıdır. Yöneticiler bir taraftan finansal raporlama sorumluluğunu taşıırken diğer taraftan denetçileri görevlendirme ve ücretlerini ödeme yetkisini elinde bulunduran taraftır. Bu koşullar altında tüm taraflar gibi önce kendi çıkarlarının peşinden koşan denetçiler, gelirlerini kaybetmemek adına yöneticilerin meşru olmayan isteklerine boyun eğmek zorunda kalırlar. Bu durum, yöneticiler dahil tüm tarafları olumsuz etkileyen bir vekalet problemi olarak tanımlanmalıdır.

Bu probleminin çözümü için taraflar arasındaki ilişkiler yeniden düzenlenmelidir. Denetçinin işvereni pozisyonuna, denetçiyle çıkar çatışması yaşaması mümkün olmayan bir aracının yerleştirilmesi gere-

kir. Bu aracının, sermaye piyasalarındaki fiyat hareketlerinden herhangi bir beklentisinin olmaması ve denetim kalitesindeki artışın çıkarlarına ters düşmemesi gerekir. Vekalet ilişkilerindeki kusurlu yapıyı gidermek üzere, finansal tabloların sigortalanması (FTS) fikri ortaya atılmıştır. Denetçilerin işvereni pozisyonuna oturtulan sigorta şirketleri, denetçilerin üzerindeki çıkar çatışmalarından kaynaklanan baskıyı kesin bir şekilde ortadan kaldıracırlar.

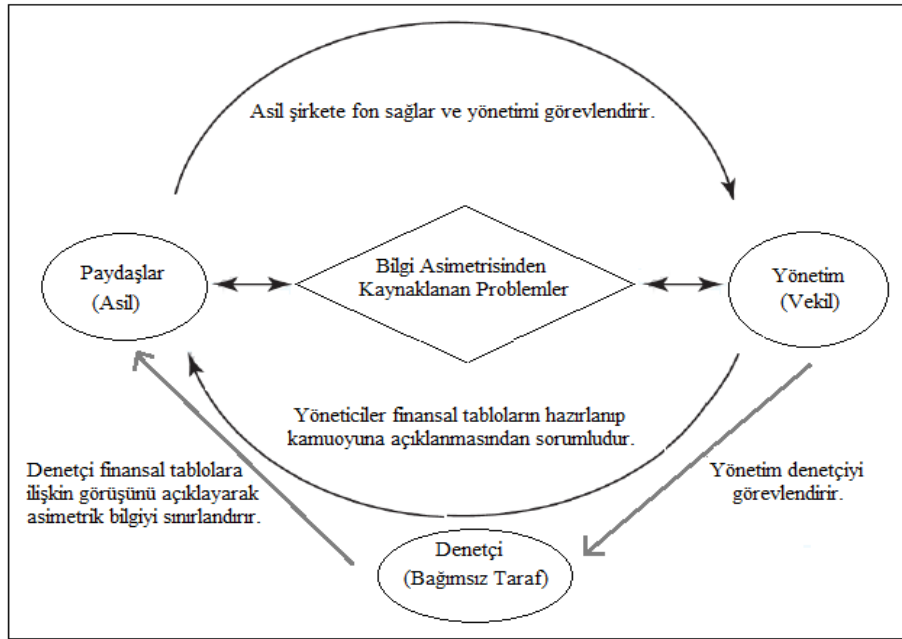
Bir serbest piyasa çözümü olarak öne sürülen FTS, sürekli problemler üreten kusurlu yapıyı yeniden düzenler ve kaliteli finansal raporlamanın ve denetimin önündeki olumsuz motivasyonları tamamen ortadan kaldırır. FTS, taraflar için uygun motivasyonlara sahiptir. Yöneticiler, şirketlerinin piyasada kaliteli finansal tablolara sahip şirketler olarak sınıflandırılması için çaba göstermek zorundadır. Denetçiler ise, daha kaliteli denetim hizmetleri sunarak daha fazla gelir elde etmek isteyeceklerdir. FTS, liberal iktisadın temel ilkelerine sıkı sıkıya bağlıdır. Smith'in görünmez eli, düşük kaliteli finansal tablolar sunan yöneticileri ve kalitesiz denetim hizmeti sunan denetçileri cezalandıracak ve piyasa dengesinin optimum koşullarda kurulmasını sağlayacaktır.

Bu çalışmada öncelikle FTS fikrinin temel gerekçesi olan denetimin kusurlu pozisyonu ve yol açtığı problemler tartışılmıştır. Daha sonra denetimin problemlerine çözüm arayan düzenlemelerin sınırlı yönleri ve neden oldukları paradokslar incelenmiştir. Sonraki bölümde FTS tanıtılmıştır. Son bölümde ise, FTS modelinin faydaları, taraflar açısından farklı yönleriyle ele alınmıştır.

2. DENETİMİN MEVCUT POZİSYONU

Etkin Piyasa Teorisine göre, sermaye piyasalarının etkinliği, finansal araçları ihraç eden şirketlere ilişkin doğru ve eksiksiz bilgiye tüm piyasa katılımcılarının erişebilme seviyesine bağlıdır (Fama, 1970)¹. Bilgi asimetrisi, piyasaların etkinliğinin yani bir ekonomide kaynakların rasyonel şekilde tahsis edilmesinin önündeki en önemli engeldir (Jensen & Meckling, 1976). Şirketlerin sözleşmeden doğan veya zımni yükümlülüklerini yerine getireceğinden emin olmayan yatırımcılar, tasarruflarını tahsis etmektan kaçınacaklardır (Mautz & Sharaf, 1961). Bilgi asimetrisi, bir piyasada alıcı ve satıcının bilgi düzeylerinin eşit olmaması durumunda ortaya çıkan problemleri ifade eden limon piyasası adlı piyasa başarısızlığına neden olur (Akerlof, 1970). Bu problemler; hatalı seçim, ahlaki tehlike ve sözleşme maliyetlerinin artması şeklinde özetlenebilir (Fama & Jensen, 1983). Finansal bilginin güvenilirliğini doğrulayan denetim, şirketin adil bir görünümünü sağlar ve piyasadaki bilgi asimetrisinden kaynaklanan problemleri sınırlandırır. Makro açıdan bakıldığında, denetim, ulusal ekonomik kalkınmaya katkı sağlayan bir güvence pozisyonundadır. Şekil 1'de vekalet ilişkisindeki tarafların pozisyonları ve başat sorumlulukları gösterilmiştir (Messier vd., 2016).

1 Eugene Fama'nın temelleri doktora tezine dayanan akademik çalışmalarında ortaya attığı Etkin Piyasa Teorisi, kendisine Nobel Ekonomi Ödülünü kazandırmıştır.



Şekil 1: Vekalet İlişkindeki Taraflar ve Sorumlulukları

Denetim başarısızlıklarının neden olduğu muhasebe skandalları, denetimin pozisyonunun ve denetime ilişkin düzenlemelerin sorgulanmasına sebep olmuştur. Bu tartışmaların odağında denetçilerin bağımsızlığını koruyamaması yer alır. Denetçiler, potansiyel gelir kaynaklarını tehlikeye atmamak için yönetimin eylemlerine göz yummak zorunda kalmışlardır. Toplumun çıkarlarının savunucusu olma sorumluluğunu yüklenen denetçinin, sadakatle hizmet etmesini sağlayan koşullara sahip olması gerekir (Shapiro, 2005). Denetlediği şirketin yönetimiyle istihdam ilişkisi kurmak zorunda olan bir denetçinin sorumluluklarını hangi seviyede üstlenebileceği beklenebilir?

Yönetişim ilkelerine göre, yöneticiler yerine denetçilerin hissedarların vekili olduğu bir yapının oluşturulması gerekir. Buna karşın uygulamada, hissedarlar veya denetim komiteleri, yönetimin hangi denetim firmasını görevlendireceğine dair oy verme hakkına sahip olsalar da nihayetinde denetim firmasının görevlendirilmesi ve ödemesinin yapılmasında söz sahibi olan taraf yöneticilerdir. Yöneticilerin denetim için ödenen ücretlerin kontrolünü elinde bulundurması, denetçileri istedikleri görüşü elde edebilmek için baskı altına alabilmelerinin önünü açacaktır. Yöneticiler ve hissedar arasındaki doğal çıkar çatışması, denetçilere yönelen yönetimin kontrolündeki bir baskıya dönüşür. Bu baskı, ancak çıkarları denetim kalitesinin artmasıyla çatışmayan uygun bir aracının vekalet ilişkisine yerleştirilmesiyle ortadan kaldırılabilir (Dontoh vd., 2013).

3. DENETİMİN POZİSYONUNDAN KAYNAKLANAN PROBLEMLER

Denetçilerin müşteri şirketin yöneticileri tarafından görevlendirildiği ve ücretlerinin ödendiği bir mekânza, önemli bir vekalet problemine yol açmaktadır. Yöneticiler, bir taraftan finansal raporlama

üzerinde belirli sınırlar içinde takdir yetkisine² sahipken, diğer taraftan denetim için istihdam ve ücret ödeme yetkisini elinde bulunduran taraftır. Denetçiler açık bir şekilde yöneticilere bağımlı durumdadır. Bu koşullar altında denetçilerin temel düşüncesi, denetim ve denetim dışı hizmetler karşılığında elde ettikleri gelirleri kaybetmemek için çaba göstermek olacaktır (Gavious, 2007).

Denetimin pozisyonuna ilişkin teorik tartışmaların odak noktasında, bağımsızlığı yer alır. Deangelo, teknik yeterlilik ile birlikte bağımsızlığın denetim kalitesini etkileyen iki başat nitelikten biri olduğunu savunmaktadır. Deangelo'ya göre, bağımsızlık olmadan teknik yeterliliğin yüksek seviyede olması bile kaliteli bir denetim için yeterli olmayacaktır (DeAngelo, 1981). Ancak Antle'ye göre, bağımsızlığın üzerinde uzlaşmış kesin sınırları yoktur ve standartlar yoruma açıktır. Antle, finansal raporlama sürecinde ahlaki tehlike problemine maruz kalan denetimin bağımsızlığına yönelik endişeleri ortadan kaldıran makul bir çözümün olmadığını öne sürmüştür (Antle, 1984). Denetçinin bağımsızlığı, yöneticilerle kurulan müşteri ilişkileri nedeniyle psikolojik açıdan mümkün değildir (Bazerman vd., 1997).

Muhasebe skandalları sonrasında yürürlüğe konulan düzenlemelerin odak noktasında, denetimin karşılaştığı problemler yer alır. Ancak bu düzenlemeler, denetimin yönetimle olan doğrudan ilişkisini ortadan kaldırmak yerine, sınırlı düzeyde çözümler sunmaktadır. Bir dizi şirketin adının karıştığı muhasebe usulsüzlükleri, denetçilerin uzun süreli müşteri ilişkisine girdiklerinde ve özellikle yüksek bir ücret söz konusu olduğunda, sonraki dönemlerin denetim ücretlerini yasal sorumluluklarından çok daha fazla önemsediklerini göstermiştir. Denetçilerin yöneticilere sadakati, manipülatif eylemlerden zarar gören hissedarlar tarafından dava edildiklerinde, zararın şirketin kaynaklarından karşılanmasının gizli bir gerekçesidir (Gavious, 2007: 464).

Denetçilerin problemlerini, yasal sorumluluklarını artırarak sınırlandırmanın verimli bir önlem olup olmadığı tartışmalıdır. Düzenlemelerin, ekonomik kaynakların tahsisini veya riskin paylaşılması problemi ni dikkate almadığı için finansal manipülasyonu kesin bir şekilde engelleyemeyeceği savunulmaktadır. Denetçilere sonradan ağır yaptırımlarda bulunulması, yatırımcıların, yüksek getirili şirketlerle finansal göstergelerini kullanarak kendisini olduğundan farklı gösteren şirketleri ayırmalarını sağlamayacaktır. Ek olarak, denetçilerin yasal sorumluluklarının artırılması ve yaptırımlarla tehdit edilmeleri, mesleğin cazibesini yitirmesine neden olacağı için uzun vadede denetimin kalitesinin düşmesine yol açan derin problemlerin ortaya çıkmasıyla sonuçlanabilir. Diğer taraftan doğası gereği bir finansal manipülasyonun tespit edilmesinin ve kanıtlanmasının zorluğu, kontrol ve izleme mekanizmalarının sorgulanmasına neden olabilir. Bu tür önlemler, kötüye kullanımı beklediği ölçüde engelleyemediğinde, kaynakların fayda maliyet açısından verimsiz kullanıldığı eleştirisini alabilir. Vekalet tartışmaları, sınırlı çözümlerin yerine, mevzuata ve düzenlemelere dayanmayan alternatif bir kesin çözüme ihtiyaç olduğunu göstermektedir (Ronen, 2002: 48).

4. DENETİM DÜZENLEMELERİNİN NEDEN OLDUĞU PARADOKSLAR

Denetimin kalitesini artırmaya ve bağımsızlığını korumaya yönelik düzenlemelerin üç başlıkta özetlenebileceği söylenebilir. Bunlar; denetçi ile müşterisi arasındaki ilişkiyi düzenleyen denetim komitesinin

2 Bu yetkinin kötüye kullanımı kazanç yönetimi olarak tanımlanır. Ayrıntılı bilgi için: Benligiray, S., Onay, A. (2020). Finansal Bilgi Manipülasyonu Bağlamında Bağımsız Denetçi Raporlarının ve SPK Bültenlerinin İncelenmesi, *Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 2, s. 13-42.

sorumluluklarının artırılması, denetçinin müşterisinden elde edebileceği gelirleri sınırlandıran denetim dışı hizmetlerin yasaklanması ve denetçinin müşterisiyle olan ilişkisine süre kısıtlaması getiren zorunlu rotasyon uygulamasıdır. Ancak bu düzenlemelerin, yöneticiler denetçileri işe almaya ve ücretlerini ödemeye devam ettiği sürece, çıkar çatışmalarının neden olduğu problemlere çözüm olacağı tartışmalıdır.

Denetime ilişkin düzenlemeler, denetim-yönetim ilişkisinin kontrol altına alınması için denetim komitelerini yetkilendirmektedir. Bu düzenlemelerde, üyelerin bağımsızlığı, problemlerin çözümünde uygulamaları gereken yordamlar ve şirket dışından tarafların istihdamında üstlenilen sorumluluklar üzerinde durulmuştur. Denetim komiteleri, problemlerin ortadan kaldırılması için denetim ve yönetim arasında bir aracı pozisyonuna getirilmiştir. Ancak bu düzenlemelerin ne kadar etkili olacağı şüphelidir. Denetim komitesi üyelerinin motivasyon ve beklentileri incelendiğinde, yöneticiler ve hissedarlar arasındaki ilişkiye benzer bir vekalet problemine maruz kaldıkları anlaşılacaktır. Komite üyeleri için yöneticiler ile iyi ilişkilere sahip olmak, parasal menfaatler, sosyal bağlantılar ve prestij elde etmek anlamına gelir. Bir üyenin denetim komitesindeki görevinden sonra mevcut veya başka bir şirketin yönetim kurulundaki uygun bir pozisyonu elde edebilmesi, yönetiminin referans ve tavsiyelerine bağlıdır (Dipietra vd., 2013).

Düzenlemeler, denetim komitesinin oluşturulmasında belirli koşullar aranmasını dayatan hükümlere sahiptir. Ancak bu hükümler, denetim komitesi seçimlerinde yönetimin istediği adayların seçilmesini engellemeyecektir. Seçim süreci, muhalif bir listenin aday gösterilmesine izin vermeyen bir statükoya sahiptir. Bu nedenle, yönetimin aday belirleme sürecini kontrol altında tuttuğunu ve üyelerin her türlü ücret yapısını kabul etmek zorunda olduğunu iddia etmek yanlış olmayacaktır. Yöneticilerin üyelere ödenen maddi çıkarlar üzerindeki kontrolü, bağımsızlığa aykırı koşullar yaratan ciddi bir ikileme neden olur. Yüksek ücretler ödenen üyeler, fiilen yönetime bağımlı durumdadırlar ve politikalarına karşı çıkma konusunda doğal olarak isteksiz olabilirler. Tersisi durumda ise, kendilerine yönetime karşı çıkmayı göze alacakları bir ücret ödenmediği için yönetimin politikalarına ilişkin bağımsız bir bakış açısına sahip olmaları beklenemez.

Denetim komitelerinin problemleri istenilen seviyede engelleyemeyeceği iddiasını destekleyen başka bir argüman, üyelerin yöneticilerle uyumlu çıkarlara sahip olabileceğidir. Denetim komitesi üyeleri, genellikle şirketin hisse senetlerine sahiplerdir. Hisse senetlerini elden çıkarmakta özgür oldukları sürece, yönetimin kazancı artırıcı yönde manipülatif girişimlerini veya hisse senetlerini daha yüksek fiyatla satmalarına olanak tanıyan muhasebe usulsüzlüklerini görmezden gelmeye istekli olacaklardır. Bu problemi ortadan kaldırmak için üyelerin hisse senetlerini belirli bir tarihten önce satmasını engelleyen bir mekanizma tasarlanabilir. Ancak bu sınırlama, yöneticileri, sürenin sona ermesinden hemen önce fiyatları yükseltmeye yönelik bir manipülasyon yapmaya yönlendiren olumsuz bir motivasyon kaynağına dönüşebilir (Dipietra vd., 2013).

Denetimin kalitesini ve bağımsızlığını artırmaya yönelik düzenlemelerden biri de denetçinin müşterisinden elde edebileceği gelirleri sınırlandıran hizmet yasağıdır. Buna göre bir denetim firmasının, denetim ile eşzamanlı olarak başka hizmetleri sunması yasaktır (Özkul, 2003). Bu sınırlama, iki farklı endişeyi gidermek üzere tasarlanmıştır. Bunlardan biri, bu tür hizmetlerden elde edilen gelirlerin, denetçinin belirli bir müşteriye olan bağımlılığını artırabilmesi ve diğeri ise, müşteri şirketin finansal bilgi sisteminin

tasarımı gibi hizmetlerden bazılarının, finansal tabloların denetçinin kısmen kendi çalışmasını yansıtmamasına neden olacağı için görüşünü etkileyebilecek bir çıkar çatışmasına yol açabilmesidir. Ancak bu yasağın çıkar çatışmasını etkin bir şekilde ortadan kaldırıp kaldırmayacağı şüphelidir. Yönetimin inisiyatifinde olan gelecek dönemlerin denetim ücretleri, denetçinin kontrol altına alınabilmesi için yeterlidir ve ilk endişenin gereksizliğini gösterir. Muhasebe skandalları incelendiğinde, çoğu zaman denetimin danışmanlık hizmetlerine göre daha yüksek ücret karşılığında yapıldığı ve en azından zorunlu rotasyona kadar sürdürülebilir bir gelir sağladığı görülecektir. İkinci endişe ise, bağımsızlığı koruyan önemli bir faydanın paradoksal olarak feda edilmesine neden olur. Aslında yasaklanan hizmetlerden bazılarının sunulması, denetçinin denetim sürecinde şirket hakkında ulaşması gereken yansız bilgi için yönetime daha az bağımlı olmasını sağlar. Bu nedenle, denetim dışı hizmetlerin engellenmesi, denetçinin bağımsızlığını geliştirmekten çok zayıflatma potansiyeline sahiptir (Ronen, 2006: 132).

Denetçinin yöneticilerle ilişkisini sınırlandıran başka bir düzenleme, zorunlu rotasyondur. Bu uygulamanın temel felsefesine göre, denetçinin müşterisine karşı objektifliği zamanla azalacağı için uzun süren ilişkiler bağımsızlığı üzerinde zararlı bir etkiye sahiptir (Myers vd., 2003). Müşteriyi memnun etme isteği, zorunlu rotasyonun en güçlü argümanıdır. Denetim firmaları, gelecek dönemlerin denetim ücretlerini kaybetmemek isteyeceklerinden müşterilerini memnun etmek ve müşteri ilişkisini sürdürmek için çaba göstereceklerdir (Arel vd., 2005). Uzun süreli ilişkiler, denetçilerin yöneticilerin kontrolüne girmesine ve meşru olmayan isteklerini kabul etmek zorunda kalmalarına yol açar. Zorunlu rotasyona karşı ilk eleştiri, yöneticiler tarafından görevlendirilen ve ücreti ödenen bir denetçinin daha en başından veya çok kısa süre sonra objektifliğini yitirebileceğidir. Bu bağlamda, denetçi rotasyonunun arkasında yatan düşüncenin, denetimin yüz yüze olduğu problemlerin farkında olmasına rağmen ne yazık ki sınırlı veya geçici çözümler sunduğu söylenebilir. Ayrıca rotasyonun denetimin bağımsızlığı ve kalitesi üzerindeki etkisine ilişkin ampirik araştırmalarda elde edilen kanıtlar yetersizdir. Birçok farklı ülkede yapılan çalışmada (Geiger & Raghunandan, 2002; Myers vd., 2003; Ruiz-Barbadillo vd., 2009; Dattin, 2017), rotasyonun denetim kalitesini beklenen ölçüde artırmasının pek mümkün olmadığı raporlanmıştır.

5. FİNANSAL TABLOLARIN SİGORTALANMASI

FTS, denetçilerin yöneticiler tarafından istihdam edilmemesi gerektiğini savunur. Denetim, tüm süreci kontrol eden ve yöneten bir üçüncü tarafın aracılığıyla yerine getirilmelidir. Aracı pozisyonuna konumlandırılan sigorta şirketi, denetim firmasının görevlendirilmesi ve ödemelerinin yapılması sorumluluğunu üzerine alır. FTS, finansal tablolardaki yanıltıcı beyanlardan kaynaklanan kayıpların, teminat sınırları içinde olduğu sürece karşılanmasını garanti eder. Yatırımcılar, müşteriler, borç verenler ve diğer şirket paydaşlarının muhasebe usulsüzlüklerinden kaynaklanan kayıpları, şirketin sigorta poliçesi için ödediği prim karşılığında giderilmiş olur. Bu süreçte, denetçilerin motivasyon kaynakları sigorta şirketinin aracı pozisyonu sayesinde yatırımcıların beklentileriyle tutarlı olduğundan, herhangi bir denetim başarısızlığının yatırımcılara maliyeti mevcut düzenden çok daha az olacaktır.

FTS, asil-vekil ilişkisinde güçlü bir değişime yol açar. Yöneticiler, vekalet ilişkisinin ortaya çıkardığı bilgi asimetrisi problemine karşı bir denetçi görevlendirmek ve ödemesini yapmak yerine, yatırımcılara yanıltıcı beyanların neden olduğu zararları karşılığında teminat sağlayan bir sigorta poliçesi satın alacaklardır. Sigorta şirketleri, potansiyel müşterilerinin finansal tablolarının doğruluğunu değerlendirmesi

için denetçileri görevlendirir ve ödemelerini yapar. Poliçenin tüm şartları -özellikle piyasalara gönderilen iki önemli gösterge olarak tasarlanan sigorta teminatı ve primi- kamuoyuna açıklanır (Ronen, 2002: 48).

Bu sürecin sonunda daha yüksek teminat limitleri ve daha düşük primler açıklayan şirketler, yatırımcıların gözünde daha kaliteli finansal tablolara sahip şirketler olarak konumlanacaklardır. Buna karşın, düşük teminatlı ve daha yüksek primli poliçelere sahip olanlar ise, daha düşük kalitede finansal tablolara sahip şirketler olarak ayrılacaklardır. Her şirket yöneticisi, piyasada kaliteli finansal tablolara sahip şirketler olarak sınıflandırılmak için çaba gösterecektir. FTS mekanizmasında bu çabanın karşılığı, finansal raporlama kalitesinin gönüllü olarak artırılmasına eşittir. Böylece bir tür Gresham Yasası³ tersine işleyecek, kaliteli finansal raporlamaya doğru bir eğilim olacak ve kalitesiz finansal tablolar piyasadan çekilecektir (Ronen, 2002: 49).

FTS, finansal göstergelerin olduğundan farklı beyanı halinde yatırımcıların karşı karşıya kaldığı tüm kayıpların telafi edeceğini garanti etmemektedir. FTS'nin asıl öne çıkan noktası, denetim ve finansal raporlama kalitesinin artırılması yönünde motivasyon kaynaklarına sahip olmasıdır. Bunun doğal bir sonucu, tüm tarafların potansiyel kayıplarını azalma eğilimine sokmasıdır. Denetçiler ve sigorta şirketleri arasında geliştirilen çıkar çatışmasından uzak ilişkiler, denetçiler için sigorta şirketlerinin temel beklentisi olan finansal tabloların gerçeğe uygun değerlendirilmesi yönünde denetim kalitesinin artırılmasıyla sonuçlanan güçlü bir motivasyon kaynağına dönüşür. Yöneticileri kaliteli finansal raporlamaya yönlendiren temel motivasyon kaynakları ise, FTS poliçelerinde yer alan teminat ve primin, sermaye piyasaları için önemli göstergeler olması ve finansal göstergeleri olduğundan farklı yansıtmanın eskisine göre çok daha zor olmasıdır.

5.1. FTS Modeli

FTS fikri ilk defa 2002 yılında Joshua Ronen tarafından yazılan kısa bir görüş yazısında ortaya atılmıştır. Bu fikir, aynı yıl içinde Susan Lee tarafından yazılan başka bir görüş yazısında muhasebe usulsüzlüklerine karşı bir piyasa çözümü olarak savunulmuştur. FTS'nin denetçilerin çıkar çatışmalarını ortadan kaldıran alternatif bir mekanizma olarak incelendiği ilk akademik çalışma (Ronen, 2002), Ronen tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada, FTS uygulanabilir bir model olarak tanıtılmıştır. Daha sonraki süreçte bir muhasebe akademisyeni olan Ronen'in yer aldığı bir dizi akademik çalışmada (Cherny & Ronen, 2004; Ronen, 2006; Ronen & Sagat, 2007; Dontoh vd., 2013; Dipietra vd., 2013), yönetim mekanizmasına ve finansal piyasalara etkisi bağlamında tartışılmış ve eksiklikleri giderilmeye çalışılmıştır.

Diğer taraftan Cunningham, FTS modelinin uygulama zorluklarını hukuki açıdan incelemiş ve sınırlılıkların üstesinden nasıl gelinebileceğini açıklamaya çalışmıştır. Bu çalışmalarda (Cunningham, 2004a; Cunningham, 2004b), FTS modelinin uygulanabilmesi için sigorta hukuku ihtilaflarının çözüme ka-

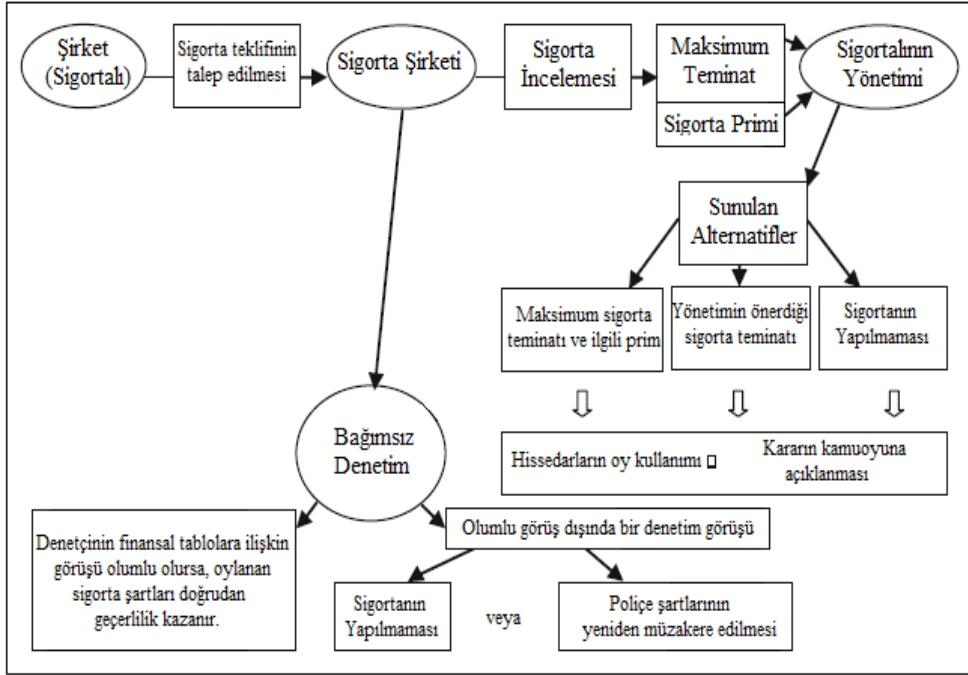
3 Literatürde Gresham Yasası olarak yer alan ekonomik tespitler, Sir Thomas Gresham'ın gözlemlerine dayanır. 'Kötü para iyi parayı piyasadan kovar' şeklinde motto haline gelen bu tespitlere göre; eşit yasal değişim değerine sahip iki madeni paradan biri daha düşük içsel değere sahipse, içsel değeri yüksek olan para dolaşımdan çıkarken diğeri piyasadaki dolaşımına devam edecektir. Buna göre örneğin, aynı yasal değere sahip altın ve bakırdan yapılan iki madeni paradan sadece bakır olanı piyasadaki dolaşımına devam edecektir.

Ayrıntılı bilgi için: Rolnick, A. J., Weber, W. E. (1986). Gresham's Law or Gresham's Fallacy?, *Journal of Political Economy*, Cilt: 94, Sayı: 1, s. 185-199.

vuşturulmasına ilişkin problemler tartışılmış ve modelin sermaye piyasası düzenlemelerinin amaçlarına uygun hale getirilmesine ilişkin öneriler sunulmuştur. Ayrıca FTS modelinin yasal sonuçlarına ilişkin tartışmalar üzerinden modelin uygulanabilirliğini sağlamayı amaçlayan yasal altyapı önerilmiştir.

5.2. Modelin Metodolojisi

Çalışmamızın bu bölümünde, FTS metodolojisinin eksiklikleri giderilmiş güncel versiyonu, başlıklar halinde uygulama adımları olarak ele alınmıştır. Model Şekil 2’de özetlenmiştir (Ronen, 2014).



Şekil 2: FTS'nin Uygulama Adımları

5.2.1. Sigorta Teklifinin Hazırlanması

FTS süreci, müşteri şirketin finansal raporlardaki yanıltıcı beyanlar nedeniyle ortaya çıkan zararlara karşı teminat sağlayan bir poliçe satın almak istemesiyle başlar. Müşteri şirket, sigortacıdan yanıltıcı beyanların mevcut yıl içinde neden olduğu zararları telafi etmek amacıyla önceki yılın finansal tablolarını kapsayan bir teminat talebinde bulunacaktır. Sigortacı, poliçe teklifinin hazırlanması için öncelikle müşterisinin sigorta incelemesini yapmalıdır. Bunun için şirketin iç kontrollerini, yönetiminin ücret sınırlarını, içinde bulunduğu rekabet ortamını, yanıltıcı beyanlara ve usulsüzlüklere ilişkin geçmişini, kazanç yönetimine işaret eden olağandışı durumları ve piyasanın bu tür durumlara karşı tepkisini araştırması için risk değerlendirme uzmanını görevlendirir. Sigorta incelemesi için görevlendirilen uzman, profesyonel bir risk değerlendirme uzmanı olabileceği gibi sonraki aşamada denetim için görevlendirilecek olan denetçi de olabilir. Sigorta incelemesinde şirketin faaliyet gösterdiği sektörlerin genel özellikleri, istikrar düzeyi, rekabet derecesi ve ekonomik koşulları; yönetimin itibarı, dürüstlüğü, faaliyet felsefesi ve ücret poli-

tikası; şirketin iç kontrol ortamı, yönetim çerçevesi ve önemli muhasebe politikaları mutlaka ayrıntılı olarak araştırılmalıdır. Sigorta raporu, sigortacının teminat teklif edip etmeme, eğer edecekse azami teminat ve primin ne kadar olacağı gibi kararlarının en önemli belirleyicisidir. Poliçe teklifinde, asgari olarak, azami sigorta teminatına ve karşılığında ödemesi istenen prime yer verilmelidir. Ayrıca, maksimumun altındaki teminat tutarlarının bir listesinin de primleriyle birlikte teklifte sunulması gerekir.

5.2.2. Sigorta Alternatiflerinin Oylanması ve Denetçinin Görevlendirilmesi

Müşterinin yönetimi, sigortacıdan alınan teklife dayanarak, kendisine sunulan en yüksek teminatı ve karşılığında istenen primi, sigortadan vazgeçilmesi anlamına gelen sıfır teminatı ve bu ikisi arasında kalan kendi önerdiği teminatı ve primi hissedarlarının oylarına sunacaktır. Yönetimin önerdiği teminat, sigorta teklifinde yer alan en yüksek teminat sınırını aşamaz. Oylama sonucunda üzerinde uzlaşılan teminat ve prim kamuoyuna duyurulur. Yönetim, sigorta yapılmaması üzerinde uzlaşılması halinde, sigorta yerine denetim raporunun hazırlaması için bir denetçiyi kendisi görevlendirebilir. Hissedarlar tarafından herhangi bir teminat tutarı ve primin onaylanması halinde ise, yönetim, sigortacı tarafından sunulan listeden bir denetim firması seçecektir. Ancak denetim firmasını görevlendiren ve ücretini ödeyen taraf, bu kez sigorta şirketi olacaktır.

5.2.3. Denetim Süreci ve Sigortanın Geçerlilik Kazanması

Denetçi, eğer ilk inceleme sürecinde kendisi görevlendirilmediyse, denetim planını risk değerlendirme bulgularına uyarlamak için denetimin kapsamını ve derinliğini, sigorta incelemesini yapan uzmanla koordineli bir şekilde belirleyecektir. Denetim sürecinin sonunda denetçi olumlu görüş bildirmeye karar verirse, başlangıçta önerilen teminat ve prim tutarı, sigortacı üzerinde bağlayıcılık kazanır. Denetçi süreç sonunda olumlu görüş dışında bir görüşe ulaşırsa, müşterinin yönetimi, sigortacıyla denetçinin bulgularına ve yeterlilik nedenlerine bağlı olarak ortaya çıkan koşulları yeniden müzakere etmedikçe, sigortacının herhangi bir teminat sağlama sorumluluğu olmayacaktır. Müzakere edildikten sonra üzerinde anlaşmaya varılan yeni poliçe şartları kamuoyuna açıklanacaktır. Ayrıca denetim raporunda, poliçede yer alan nihai teminata ve karşılığında ödenen prime ilişkin özel bir açıklama paragrafına yer verilir.

göstermeleri için motive eden bir teşvik planı tasarlamaya yönlendirir. Böylece denetimin, sigortacıyı zarara uğratan yanıltıcı beyanları ortaya çıkarmak için daha özenli yapılması sağlanmış olur. FTS modelinde, sigortacının çalışanı olarak konumlanan denetçilerin çıkarları ile müşteri şirketin paydaşlarının çıkarları çok daha uyumlu hale getirilmiş olur ve böylece aralarında bir çıkar çatışmasının yaşanması olasılığı ortadan kalkar. Bu durum denetim kalitesinin artmasıyla sonuçlanacaktır (Dontoh vd., 2013).

6.2. FTS Modelinin Denetime Etkisi: Vekalet Problemlerinin Çözümü

FTS modelinde denetçi daha fazla ücret elde etmek için mümkün olduğunca yüksek kalitede hizmet sunmaya çalışacaktır. Denetçi, ücretini sigorta şirketinden aldığı için optimal denetim kalitesine özgürce karar verebilecektir. Kendi menfaatlerini maksimum seviyeye çıkarmayı amaçlayan bir denetçi, sigortacıdan beklediği denetim ücreti ile yanıltıcı beyanlardan kaynaklanan kayıpları arasındaki farkı en yüksek seviyeye çıkarmaya çalışacaktır. Bunun yolu optimal kalitede bir denetim hizmeti sunarak yanıltıcı beyanların tespit edilmesini sağlamaktan geçer (Ronen, 2006).

FTS modelinde, sigortacının elinde denetçiyi istenen kaliteden sapmaktan caydırıcı güçlü cezalar bulunur. Bir denetim başarısızlığı, sigortacının sözleşmesini kaybetmesine ve kendisine karşı açılan davalardan kaynaklanan kayıplara yol açabilir ve bu nedenle denetçinin iki tür cezayla karşı karşıya kalmasına sebep olur. Bunlardan ilki, sigortacı ile kendisi arasındaki akdi ilişkiden doğan haksız fiil sorumluluğudur. İkincisi ise, sigortacının elinde bulunan muhtemelen çok sayıda denetim müşterisinin birden kaybedilmesi tehdididir. FTS modelinde denetçi, sigortacı tarafından kendisine yönlendirilen çok sayıda şirketin finansal tablolarını denetleyeceği için yalnızca biriyle ilgili başarısızlık, denetçi açısından çok güçlü bir ceza olan tüm şirketlerin denetim görevinin kendisinden alınması tehdidini doğurur (Cunningham, 2004a).

6.3. FTS Modelinin Sermaye Piyasalarına Etkisi: Piyasa Göstergeleri

FTS, sermaye piyasalarına şirketin finansal durumuna ve performansına ilişkin bir sinyal gönderebilmek için gerekli olan koşullara sahiptir. Sigorta teminatı ne kadar büyük olursa müşterinin ödemesi gereken prim o kadar büyük olur; ancak herhangi bir teminat düzeyinde finansal tabloların kalitesi ne kadar yüksek olursa prim o kadar düşük olacaktır. Şirketin iç kontrolleri ve yönetim mekanizmasının etkinliği, finansal tablolara ilişkin risk incelemesini ve dolayısıyla sigorta primini doğrudan etkiler. Ayrıca denetimin kalitesi ne kadar iyi olursa, belirlenen prim tutarı o kadar doğru olur. Bu nedenle, finansal tabloların kalitesi ne kadar iyi olursa, belirli bir teminat düzeyi için müşteri şirketin katlandığı maliyet o kadar düşük olacaktır. Başka bir ifadeyle, daha kaliteli finansal tablolara sahip şirketler, sabit bir prim ödemesi karşılığında daha fazla teminat satın alabilecektir (Dontoh vd., 2013).

FTS modeli, poliçe teminatının hissedarlar tarafından onaylanmasını ve finansal raporlar aracılığıyla kamuoyuna açıklanmasını gerektirir. Böylece sermaye piyasalarına şirkete ilişkin güvenilir göstergeler sunan ve dolayısıyla menkul kıymetlerin daha rasyonel fiyatlandırılmasını sağlayan bir yapı oluşur. Piyasa katılımcıları, yanıltıcı beyanlardan kaynaklanan kayıplar için tazminat sınırının farkındadırlar. Şirkete karşı bu sınırın ötesinde tazminat talebinde bulunan bir davanın açılabilmesi teorik olarak mümkün olsa da geçerli bir dava olarak kabul görmesi olasılığı çok azdır. Çünkü poliçede yer alan teminat kamuoyuna açıklanmış ve hissedarlar şirketin hisse senetlerine teminat tutarıyla orantılı bir ödemede

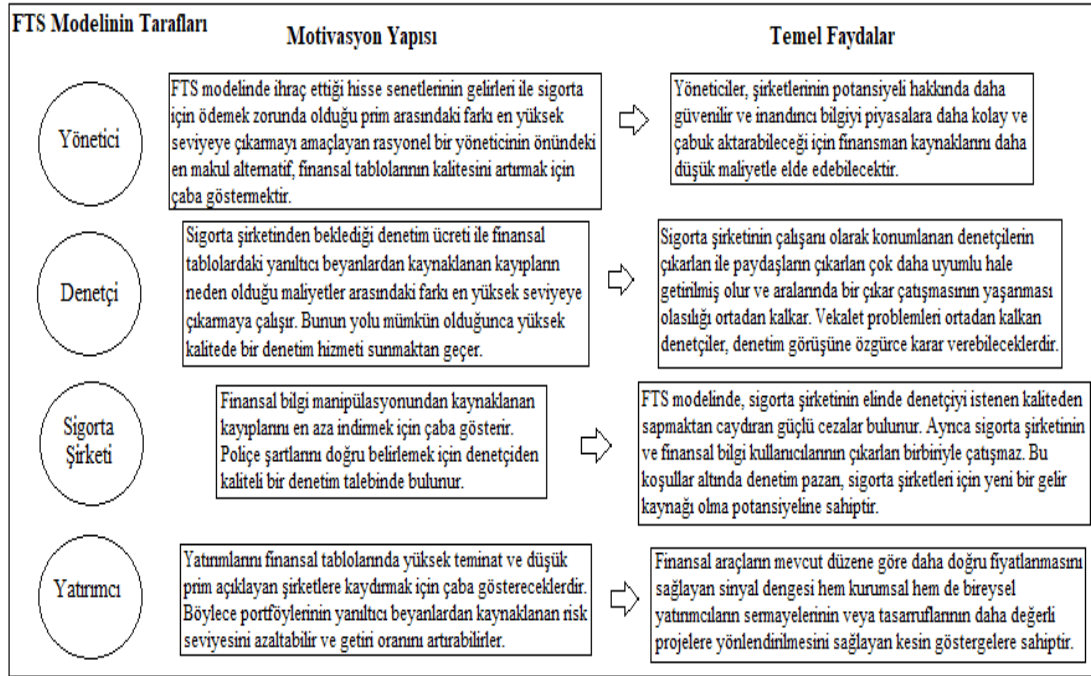
bulunmuş olacaktırlar. Bu noktada, düşük teminatlı bir poliçenin, hisse senetlerinin piyasada düşük fiyatlanmasına yol açacağı için şirketi zarara uğratacağı dikkate alınmalıdır. FTS modelinde bir taraftan sigortacının potansiyel kayıpları teminatla sınırlandırılırken, diğer taraftan yanılıcı beyanlar nedeniyle açılan davaların sayısı mevcut düzene nazaran azalacağı için kamuoyu çok uzun süren davaların olumsuz etkilerinden kurtulmuş olacaktır (Dipietra vd., 2013).

Sigorta poliçesinin iki temel göstergesinin piyasadaki hisse senetlerini fiyatlaması, mevcut düzene göre birincil veya ikincil piyasalarda alım satıma konu olan hisse senetlerinin daha karmaşık finansal araçlar haline gelmesi anlamına gelebilir. Çünkü hisse senetlerinin fiyatı iki ek faktörden etkilenecektir. Yeni modelde hissedarlar, yanılıcı beyanların neden olduğu kayıplara karşı sigorta teminatı ve ödenen primin yansıttığı güvenilirliğin beklentisiyle karar vereceklerdir. Finansal araçların mevcut düzene göre daha doğru fiyatlanmasını sağlayan sinyal dengesi, yatırımcıların sermayelerinin veya tasarruflarının daha değerli projelere yönlendirilmesini sağlayan daha kesin göstergelere sahiptir. Bu mekanizma içinde gelecek vaat eden girişimlerde bulunan şirketler, girişimlerinin potansiyeli hakkında daha güvenilir ve inandırıcı bilgiyi piyasalara daha kolay ve çabuk aktarabileceği için finansman kaynaklarını daha düşük maliyetle elde edebilecektir (Faboyede & Mukoro, 2012).

6.4. FTS Modelinin Finansal Raporlamaya Etkisi: Kalite Motivasyonları

FTS modelinde rakiplerinden daha kaliteli finansal tablolara sahip şirketler, kendi sektöründeki diğer şirketlere kıyasla daha düşük bir prim ödeyerek daha yüksek sigorta teminatına sahip olabilecektir. Bu koşullar, kaliteli finansal tablolara sahip şirketlerin piyasalara üstünlüğünü gösterebilme motivasyonunun ortaya çıkmasına neden olur. Bu motivasyon, yöneticilerin FTS sürecinde elde ettiği teminatın ve ödediği primin kamuoyuna açıklanması ve bu göstergelerin piyasa tarafından finansal tabloların gerçek kalitesini yansıtan güvenilir sinyaller olarak görüleceğinin bilincinde olmasından kaynaklanır. Yöneticiler, kaliteli finansal tablolar sunulması sonucunda hisse senetlerinin daha yüksek bir seviyede fiyatlanacağını ve böylece şirketin sermaye maliyetinin düşeceğini farkındadırlar.

FTS modeli, düşük kaliteli finansal tablolar sunan şirketler için sıkıntılı bir ortam yaratır. Bu tür şirketler, kaliteli finansal tablolar sunan şirketler gibi davranamazlar. Sigortacı, daha işin başında teminatın ve primin belirlenmesi için şirketin yönetim mekanizmalarının ve iç kontrol yapısının gözden geçirilmesini sağlayan metodolojiyi uygulamaya koyar. Ayrıca, sonraki adımda denetçinin görüşü olumlu değilse teminat tutarının artırılması söz konusu olamaz. Denetimden olumlu görüş alamayan bir şirket, yüksek teminatın yer aldığı bir poliçeye sahip olamamanın hisse senetlerinin fiyatında önemli bir düşüşe yol açacağını farkındadır. Buna rağmen şirket, teminat tutarını artırmak için gereken çok yüksek bir prim ödemesini yapma seçeneğini kamuoyuna açıklanacağı için kabul etmeyecektir. Ayrıca, bu durumdaki bir şirket, risk değerlendirme uzmanının olumsuz bulguları nedeniyle daha başlangıç aşamasında yüksek bir primle karşı karşıya kalmak zorunda olacaktır. Bu nedenle şirketler, daha yüksek teminat ve daha düşük prim elde edebilmek için iç kontrolünün güçlendirilmesinin kendi menfaatine olduğunu ve buna ulaşabilmenin yolunun bu yönde çaba harcamak olduğunu anlayacaklardır (Dipietra vd., 2013).



Şekil 4: FTS Modelinin Motivasyon Yapısı ve Temel Faydaları

7. SONUÇ

FTS, denetçi-yönetici ilişkisinin neden olduğu çıkar çatışmalarını ortadan kaldırmayı amaçlayan ve kaliteli finansal tabloların belirlenmesi için önemli göstergeler sunan piyasa tabanlı bir modeldir. FTS, yanlış finansal tabloların sunulmasının önünde etkin bir kontrol fonksiyonuna dönüşür. FTS modelinde poliçe şartlarının kamuoyuna açıklanması, piyasaya finansal tabloların kalitesine işaret eden güçlü göstergeler sunar ve yatırımların daha iyi projelere yönlendirilmesini sağlar. Bu göstergeler, şirketler için finansal raporlama kalitesinin artırılmasını teşvik eden bir motivasyon aracıdır. Mevcut düzende denetim, yönetimle olan ücret ilişkileri yüzünden gerçeğe uygun finansal tabloların sunulmasını sağlayan bir mekanizma haline gelemez. Yeni modelde ise denetçinin yöneticiler yerine sigorta şirketi tarafından istihdam ediliyor oluşu, tüm çıkar çatışmalarını ortadan kaldırır. Denetçinin çıkarları işverenin çıkarlarıyla aynı doğrultudadır ve bu durum, denetimin kalitesi üzerinde güçlü bir olumlu etkiyle sonuçlanacaktır.

FTS, Zimbardo'nun kırık camlar teorisiyle uyumludur. Bu teori, denetimsizlik hissi uyandıran koşulların hemen düzeltilip kontrol altına alınmadığı takdirde suç üreteceğini savunur. Yöneticilerin finansal bilgiyi manipüle ettiğine ilişkin sadece bir kötü örnek, kitle psikolojisi yüzünden bir kırık camın toplumun suça eğilimini artırdığı gibi, yaptırımlarla dahi önüne geçilemeyen manipülatif eylemlerin gizli devam etmesine yol açar. FTS ise, sahip olduğu piyasa göstergeleri sayesinde eylemin bedelinin en kısa zamanda piyasa tarafından ödetilmesini sağlayacaktır.

Bu çalışmada, denetim ve finansal raporlama kalitesinin artırılmasına katkı sağlayan alternatif veya tamamlayıcı bir yaklaşım olarak uygulamaya konulması öngörülen FTS incelenmiştir. Ayrıca FTS'nin piyasa koşulları altında uygulanabilirliğine katkı sağlayan bir model tanıtılmıştır. Çalışmada, FTS modelinin piyasa katılımcıları açısından faydaları tartışılmış ve özellikle denetimin problemlerine odaklanan gelecekteki çalışmalar için teorik bir katkı sunulmuştur.

KAYNAKÇA

- Akerlof, G. A. (1970). The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism, *Quarterly Journal Economics*, 84, 488-500.
- Antle, R. (1984). Auditor Independence, *Journal of Accounting Research*, 22(1), 1-20.
- Arel, B., Brody, R. G., Pany, K. (2005). Audit Firm Rotation and Audit Quality, *The CPA Journal*, 75, 36-39.
- Bazerman, M. H., Morgan, K. P., Loewenstein, G. F. (1997). The Impossibility of Auditor Independence, *Sloan Management Review*, 38(4), 89-94.
- Benligiray, S., Onay, A. (2020). Finansal Bilgi Manipülasyonu Bağlamında Bağımsız Denetçi Raporlarının ve SPK Bültenlerinin İncelenmesi, *Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(2), 13-42.
- Cherny, J., Ronen, J. (2004). Financial Statements Insurance Enhances Corporate Governance in a Sarbanes-Oxley Environment, *International Journal of Disclosure and Governance*, 1(3), 226-237.
- Cunningham, L. A. (2004a) A Model Financial Statement Insurance Act, *Connecticut Insurance Law Journal*, 11(1), 69-106.
- Cunningham, L. A. (2004b). Choosing Gatekeepers: The Financial Statement Insurance Alternative to Auditor Liability, *UCLA Law Review*, 52(2), 413-476.
- Dattin, C. F. (2017). Developments in France Regarding the Mandatory Rotation of Auditors: Do They Enhance Auditors' Independence?, *Accounting History*, 22(1), 44-66.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Dipietra, R., McLeay, S., Ronen, J. (2013). Accounting and Regulation: New Insights on Governance, Markets and Institutions, Amerika: Springer Science & Business Media.
- Dontoh, A., Ronen, J., Sarath, B. (2013). Financial Statements Insurance, *Abacus*, 49(3), 269-307.
- Elshafie, E., Nyadroh, E. (2014). Are Discretionary Accruals a Good Measure of Audit Quality?“, *Journal of Management Policy & Practice*, 15(2), 43-59.
- Faboyede, O. S., Mukoro, D. O. (2012). Financial Statement Insurance: Restoring Investor Confidence in Nigerian Banks, *Research Journal of Finance & Accounting*, 3(4), 140-150.
- Fama E. (1970). Efficient Capital Markets: a Review of Theory and Empirical Work, *Journal of Finance*, 25(2), 383-417.
- Fama, E. F., Jensen, M. C. (1983). Agency problems and residual claims, *The Journal of Law and Economics*, 26(2), 327-349.
- Gavious, I. (2007). Alternative Perspectives to Deal with Auditors' Agency Problem, *Critical Perspectives on Accounting*, 18(4), 451-467.
- Geiger, M., Raghunandan, K. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., Wallage, P. (2005). Principles of Auditing an Introduction to International Standards on Auditing. London: Pearson Prentice Hall.

- Jensen, M. C., Meckling, W. H. (1976). Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The Philosophy of Auditing*, Amerika: American Accounting Association.
- Messier, W., Glover, S., Prawitt, D. (2016). *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach*, Amerika: McGraw-Hill Education.
- Myers, J. N., Myers, L. A., Omer, T. C. (2003). Exploring the Term of the Auditor-client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?, *The Accounting Review*, 78(3), 779-799.
- Özkul, L. (2003) ABD Sermaye Piyasalarında Yaşanan Son Gelişmelerin ve ABD’de Yürürlüğe Giren 2002 Tarihli Sarbanes-Oxley Kanunu’nun Türk sermaye Piyasası Açısından Değerlendirilmesi. (Yeterlilik Etüdü) İstanbul: Sermaye Piyasası Kurulu.
- Rolnick, A. J., Weber, W. E. (1986) Gresham’s Law or Gresham’s Fallacy?, *Journal of Political Economy*, 94(1), 185-199.
- Ronen, J. (2002). Post-Enron Reform: Financial Statement Insurance, and GAAP Re-visited, *Stanford Journal of Law, Business & Finance*, 8(1), 39-67.
- Ronen, J. (2006). A Proposed Corporate Governance Reform: Financial Statements Insurance, *Journal of Engineering and Technology Management*, 23(1-2), 130-146.
- Ronen, J., Sagat, K. A. (2007). The Public Auditor as an Explicit Insurer of Client Restatements: A Proposal to Promote Market Efficiency, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 22(3), 511-526.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., Carrera, N. (2009). Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 113-135.
- Shapiro, A. (2005). Who Pays the Auditor Calls the Tune?: Auditing Regulation and Clients’ Incentives. *Seton Hall Law Review*, 35, 1029-1096.

İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİ İÇİN BİR RAPORLAMA ÖNERİSİ: MALİYET KURTARMA YÖNTEMİ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 17.07.2022
Kabul Tarihi : 31.08. 2022
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : .10.55322/mdbakis.1144739

Prof. Dr. Fatih YILMAZ*
Dr. Havva Nur ÇİFTÇİ**

Bibliyografik Bilgiler

Yılmaz, F. & Çiftçi, H., N. (2023). “İnşaat Taahhüt İşletmeleri İçin Bir Raporlama Önerisi: Maliyet Kurtarma Yöntemi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 85-96)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1144739>

ÖZ

İnşaat taahhüt işletmelerinde esas faaliyet konusunu oluşturan işlerin tamamlanması genellikle bir takvim yılından daha uzun sürmektedir. Bu durumun bir sonucu olarak bir takvim yılını esas alan muhasebe dönemini aşan finansal olayların etkilerinin finansal tablolara alınmasında çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmanın amacı, inşaat taahhüt işletmelerinin faaliyetlerine ilişkin sonuçların finansal tablolarda ne şekilde raporlanacağına açıklanması ve vergi mevzuatı açısından inşaat taahhüt sözleşmelerine ilişkin bir yöntem önerisinin sunulmasıdır. Bu çalışma, ekonomi içerisinde önemli bir paya sahip olan inşaat taahhüt işletmelerinin faaliyetlerinin, özellikle vergi mevzuatına göre raporlama yaptıklarında finansal tablolarında oluşan anomalinin, vergi mevzuatına en yakın olacak şekilde nasıl düzeltileceğine ilişkin bir çözüm önerisi sunması açısından önemlidir. Çalışmada teorik olarak hazırlanmış örnek bir olay üzerinden uzun vadeli inşaat taahhüt işlerine ilişkin raporlama yöntemleri karşılaştırılmış ve bu raporlama şekillerinin etkileri hem vergisel açıdan hem de finansal analiz açısından incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: İnşaat Taahhüt İşletmeleri, Finansal Raporlama, Maliyet Kurtarma Yöntemi

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49

* İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, fatihyil@istanbul.edu.tr,
<https://orcid.org/0000-0001-6112-1883>

** İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, hnciftci@istanbul.edu.tr,
<https://orcid.org/0000-0002-3859-6693>

A REPORTING PROPOSAL FOR CONSTRUCTION COMPANIES: COST RECOVERY METHOD**ABSTRACT**

The main activity in construction companies usually takes longer than one calendar year to complete the works. As a result of this situation, various problems arise in the recognition of the effects of financial events that exceed the accounting period based on a calendar year. The aim of this study is to explain how the results of the activities of construction companies will be reported in the financial statements and to present a method proposal for construction contracts in terms of tax legislation. This study is important to understand how the activities of construction companies, which have an important share in the economy, especially in cases where the results of activities related to construction cannot be measured reliably, to understand how to report them in the financial statements and to create and understand accurate and reliable reporting in terms of tax legislation. In the study, the reporting methods related to long-term construction contracts were compared through a theoretical case study, and the effects of these reporting forms were examined in terms of both taxation and financial analysis.

Keywords: Construction Companies, Financial Reporting, Cost Recovery Method

JEL Classification: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

İnşaat işlerine ilişkin faaliyetler en genel kapsamıyla, barınma amacıyla yapılan konutlar başta olmak üzere, okul, hastane benzeri kamu hizmet binaları, baraj, havaalanı, alışveriş merkezileri, gemi, uzay mekiği inşaatı gibi büyük sermayeli yatırımlar ile karayolu gibi altyapı inşaatları ve bina harici yapım, bakım ve onarım işlerinin tümüdür. İnşaat işletmelerinin faaliyetleri üretim yöntemi itibariyle diğer birçok sektörün faaliyet alanından ayrılmaktadır. İnşaat faaliyetlerini temelde iki grupta toplamak mümkündür. Bunlardan biri satmak amacıyla kendi adına inşaat yapanlar (kat karşılığında inşaat yapanları da bu gruba dahil etmek mümkündür), diğeri ise başka kişi veya kurumlar için inşaat yapanlardır. Birinci gruba giren inşaat firmalarının inşaat yapım süreci ve muhasebeleştirilmesi üretim yapan işletmelerden farklılık göstermez. İkinci gruba giren inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesi ise ayrı bir özellik arz eder. Bu çalışmanın konusunu da bu ikinci gruptaki inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması oluşturmaktadır.

Birçok sektörde üretim seri, üretilen ürünler standart ve üretim süreleri kısayken inşaat işletmelerinde üretim genellikle bir seneden uzundur. Bu durumun bir sonucu olarak bir takvim yılını esas alan muhasebe dönemini aşan finansal olayların etkilerinin finansal tablolara alınmasında çeşitli sorunlar ortaya çıkmaktadır (Yılmaz, 2009, s.10). Özellikle inşaatın tamamlanan kısmına ait gelir ve giderin ne zaman ve ne şekilde finansal tablolara alınacağı, kâr ya da zararın hesaplanmasına önemli derecede etki etmektedir.

Türkiye’de uzun vadeli inşaat taahhüt işlemlerine ilişkin muhasebeleştirme ve raporlama yöntemleri Gelir Vergisi Kanunu, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı”nda (BOBİ FRS) düzenlenmiştir. İlgili düzenlemeler kapsamında incelenen inşaat taahhüt işlemleri bir başka firma ya da kişi olan müşteri adına yüklenici işletme tarafından yürütülen faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablolarda raporlanmasıdır.

Bu çalışmanın amacı, inşaat taahhüt işletmelerinin faaliyetlerine ilişkin sonuçların finansal tablolarda ne şekilde raporlanacağına açıklanması ve vergi mevzuatı açısından inşaat taahhüt sözleşmelerine ilişkin bir yöntem önerisinin sunulmasıdır. Bu çalışma ekonomi içerisinde önemli bir paya sahip olan inşaat işletmelerinin faaliyetlerinin özellikle inşaata ilişkin gerçekleşecek faaliyet sonuçlarının güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda fiili rakamların finansal tablolarda ne şekilde raporlanacağına anlaşılması ve ayrıca vergi mevzuatı açısından daha doğru raporlamanın oluşturulması açısından önemlidir. Çalışmada teorik olarak hazırlanmış örnek bir olay üzerinden uzun vadeli inşaat taahhüt işlerine ilişkin raporlama yöntemleri karşılaştırılmış ve bu raporlama şekillerinin etkileri hem vergisel açıdan hem de finansal analiz açısından incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde inşaat faaliyetlerinin kapsamı ve muhasebeleştirilmesine ilişkin giriş yapıldıktan sonra, ikinci bölümde inşaat taahhüt sözleşmelerine ilişkin faaliyet sonuçlarının finansal tablolarda raporlama yöntemleri anlatılmış; üçüncü bölümde ise vergi mevzuatı açısından inşaat taahhüt sözleşmelerine ilişkin yöntem önerisi yapılmış ve sonuç kısmına yer verilmiştir.

2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBELEŞTİRME ve RAPORLAMA YÖNTEMLERİ

Varlıklar ile yükümlülükler arasındaki fark özkaynaklar olarak adlandırılabilir gibi, aynı zamanda net varlıklar olarak da adlandırılır. Belirli bir dönemde, ortakların işletmeye yaptıkları katkılar haricinde net varlıklarda artış yaratan esas faaliyetle ilgili işlemler hasılatı oluşturmaktadır. Bu nedenle varlıkların ve yükümlülüklerin ne şekilde muhasebeleştirileceği ve hangi değerle raporlanacağı işletmenin kâr zararına doğrudan etki etmektedir. Dolayısıyla ölçme ve değerlendirme yöntemleri seçimi çok önemli bir konudur.

Özel sektörde gelir ve giderin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esası kullanılır. Tahakkuk esasına göre, nakit girişinden bağımsız olarak hasılat, gerçekleştiği ya da kazanıldığı anda ortaya çıkmaktadır. Birçok durumda hasılat mal teslimi veya hizmetin ifasında ortaya çıkmaktadır. Ancak bazı durumlarda hasılat mal veya hizmetin tesliminden önce ortaya çıkar. Bu durumlara en iyi örnek uzun dönemli inşaat taahhüt sözleşmeleridir. Uzun dönemi kapsayan ve genel olarak birbirinden ayrılabilir birimlerden oluşan bu sözleşmelerde hasılatın tanımlanması mal ve hizmetin teslimine dayanan sözleşmelerden farklılık göstermektedir. Bu sözleşmelerde ilişkin yükümlülüklerin kısımlar halinde teslimi söz konusu olmasından dolayı, sözleşmeye ilişkin hasılat da yapılan iş ile bağlantılı olarak kısımlar halinde finansal tablolara alınmalıdır (Kieso vd., 1998, s.974).

İnşaat işletmeleri açısından inşaat taahhüt sözleşmelerine ilişkin finansal olayların muhasebeleştirilmesinde tamamlanmış taahhüt yöntemi, tamamlanma yüzdesi yöntemi olmak üzere temelde iki yöntem bulunmaktadır. İnşaat taahhüt işletmelerinin sözleşmeden doğan gelir ve gideri hangi yöntemle göre

raporlayacağına tercihi inşaat sözleşmelerinin sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülüp ölçülmemesine dayanmaktadır. Bu iki yöntemin haricinde sözleşmeden doğan sonucun güvenilir bir şekilde ölçülmemesi durumunda maliyet kurtarma yöntemi de muhasebe teorisi içerisinde yer alan bir diğer muhasebeleştirme ve raporlama yöntemidir. Bu yöntemlere ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

2.1. Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi

Tamamlanmış taahhüt yönteminde inşaatla ilişkin hasılat ve maliyetlerin gelir tablosuna alınması inşaatın teslim edildiği dönemde kadar ötelenir. Bu yöntemde inşaat yapım sözleşmesine ilişkin maliyetler ve düzenlenen hakedişlere ilişkin fatura bedelleri, inşaat tamamlanana kadar bilançoda sırasıyla varlıklar ve kaynaklar içerisinde raporlanır. İnşaatın tamamlandığı dönemdeyse, bilanço içerisinde takip edilen inşaat maliyetleri satışların maliyetine aktarılırken, hakediş bedeline ilişkin toplamlar da hasılat olarak gelir tablosunda aktararak kapatılmaktadır.

Tamamlanmış taahhüt yöntemi ülkemizde Gelir Vergisi Kanunu 42. ve 44. maddelerinde açıklanmıştır. İlgili kanunun 42. maddesinde bu yöntem; “*birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.*”, şeklinde ifade edilmiştir. Bu ifadeden de anlaşıldığı şekilde; inşaat taahhüt işlemi sürecinde gelir tablosunda herhangi bir gelir veya gider raporlanmazken, inşaat işlemine ilişkin tüm maliyet ve hasılat inşaat işleminin tamamlandığı dönemde raporlanmaktadır. Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesini temel alan (Alagöz, 2009, s.3) bu yöntem inşaat işi yapan yüklenici işletmelerin vergi dairelerine sundukları finansal tabloların hazırlanmasında ve vergiye tabi kârın (vergi matrahının) hesaplanmasında kullanılmaktadır. Ancak tüm maliyet ve hasılatın işlemin bittiği son yılda gelir tablosuna aktarılması işletmenin faaliyetlerinin dönemsel olarak ölçülmemesine ve raporlama döneminde gelir tablosunun, muhasebedeki dönemsel ilkesi açısından hatalı gözükmemesine neden olmaktadır. Ayrıca bu yöntem bilançonun da hatalı gözükmemesine neden olmaktadır. Zira bu yöntem uygulandığında, maliyetler dönen varlıklarda gösterilirken, düzenlenen hakediş faturaları gelir tablosunda değil bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklarda gösterilmektedir. Bu durum hem varlıkların hem de kısa vadeli yabancı kaynakların daha yüksek gözükmemesine neden olmaktadır. Borçların yüksek gözükmemesi, finansal tabloların analizini de güçleştirmektedir. Örneğin finansal tablo analizinde sıklıkla kullanılan Cari Oran ve Borç/Özkaynak Oranı gibi oranların da hatalı sonuç vermesine neden olmaktadır.

Tamamlanmış taahhüt yöntemin özünde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki kârın inşaat bitiminde vergilendirilmesi esası bulunmaktadır. Bu durum inşaat taahhüt firmaları için bir avantaj yaratmış gibi gözüke de durum pek de öyle değildir. Zira hakediş faturaları üzerinden stopaj uygulanmaktadır. Stopaj oranı daha önce yüzde 3 iken, 4 Şubat 2021 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yüzde 5'e çıkarılmıştır. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının Sektör Bilançoları analizinde 2020 yılında bu sektördeki Vergi Öncesi Kâr/Net Satışlar oranı yüzde 6,1'dir (TCMB, 2021). Bu durumda işletmeler, kârları üzerinden ödeyecekleri verginin çok önemli bir kısmını stopaj yoluyla ödemiş olmaktadır. Dolayısıyla bu yöntem vergi erteleme avantajı sağlıyormuş gibi gözüke de stopaj nedeniyle, pek bir fayda da sağlamamaktadır.

2.2. Tamamlanma Oranı Yöntemi

Tamamlanma oranı yönteminde, inşaat sözleşmesinin devam ettiği dönemler boyunca ortaya çıkan hasılat ile maliyetin ilgili dönemin gelir tablosunda gösterilmesi esastır. Bu yöntem tamamlanmış taahhüt yönteminin aksine muhasebenin dönemsellik ilkesine dayanmaktadır. Buna bağlı olarak muhasebenin tahakkuk esasına da uygundur. Bu uygulamada özellikle finansal tablolara yansıtılacak hasılatın belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma oranı temel alınır. Böylece işin tamamlanmasından bağımsız olarak inşaatla ilgili maliyet ve hasılat dönemsel olarak belirlenir ve sonuç hesaplarına yansıtılır (Alagöz, 2009, s.3)

Tamamlanma oranı yöntemi zamana yayılı yükümlülüklerle ilişkin tamamlanma ölçüsünün makul bir şekilde belirlenebildiği durumlarda kullanılan bir yöntemdir (TFRS15, paraf.4). Bu yöntemde işletme tarafından makul bir şekilde belirlenebilir ve gerçekleşmesi mümkün tüm bilgiler (geçmiş dönem, cari dönem ve öngörülen bilgiler) dikkate alınır (TFRS15, paraf.54).

Tamamlanma oranının belirlenmesinde kullanılan yöntemler, girdilere dayalı değerlendirme ve çıktılara dayalı değerlendirme olarak iki grupta sınıflandırılabilir. Girdilere dayalı yöntemde ilgili sözleşmeyle ilişkilendirilen çalışmalar dikkate alınırken (katlanılan maliyetler), çıktılara dayalı yöntemlerde sözleşmeye ilişkin sonuçlar (üretim miktarı) dikkate alınır (Yılmaz, 2009, s. 11).

Sözleşmeye ilişkin hasılatın ve maliyetlerin dönemlere yaygın bir şekilde raporlanmaması finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemesi açısından sakıncalıdır (Gençoğlu ve İşseveroğlu, 2018, s.137). Tamamlanma oranı yönteminin en önemli avantajı muhasebenin dönemsellik ilkesine uygun olmasıdır.

2.3. Maliyet Kurtarma Yöntemi

Maliyet kurtarma yönteminde hasılatın doğan alacakların tahsil edilmesinde veya hasılatın belirlenmesinde önemli belirsizlikler olduğu durumlarda, müşteri işletme tarafından yapılan ödemelerin, işin maliyetini geçene kadar, hasılat tutarı maliyet kadar raporlanır. Diğer bir ifadeyle yapılan ödemeler maliyeti geçene kadar hasılat maliyete eşit tutarda raporlanır ve böylece brüt kâr oluşmaz.

Bir sözleşmenin ilk aşamalarında, bir şirket uzun vadeli bir inşaat sözleşmesinin sonucunu güvenilir bir şekilde tahmin edemeyebilir. Bu yöntem, geliri (hasılatı) yalnızca geri kazanılabilir olması beklenen maliyetler ölçüsünde tanıır. Ancak tüm maliyetler karşılandıktan sonra brüt kâr muhasebeleştirilir (Kieso, Donald, E. et al., 2017, 18-48).

Bu yöntemde, tamamlanmış taahhüt yönteminden farklı olarak sözleşme süresince gerçekleşen sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler gelir tablosunda raporlanır. Ancak toplam hasılat toplam maliyeti kurtarma derecesine ulaşıncaya kadar brüt kârın raporlanması ertelenir (Akgün, 2013, s.88). Ertilenmiş brüt kâr bilançoda raporlanan tutarla mahsup edilir (Kieso&Weygandt, 1998, 992).

Bazı durumlarda yüklenici işletme tarafından yapılan işin sonucu makul bir şekilde ölçülemeyebilir. Ancak yüklenici işletme yükümlüğünü yerine getirirken katlandığı maliyetleri karşılamayı bekler. İşletmenin yükümlülüğünü makul bir şekilde ölçemediği bu durumlarda hasılat o iş için katlandığı maliyet ölçüsünde finansal tablolarda raporlanır (TFRS 15, paraf.45). İnşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek hasılatın tahsil edilebi-

lirliğinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesini gerektirmektedir. Eğer bir inşaat sözleşmesine ilişkin sonuçlar güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa işletme geri kazanmayı beklediği gider tutarı kadar hasılat kayda alır (BOBİ FRS, Modül 5). Bu ifadelerden de açıklandığı gibi TFRS 15’de ve BOBİ FRS’de, maliyet kurtarma yönteminin adı yer almasa da, belirli koşullarda bu yöntemin uygulanacağı belirtilmiştir. TFRS 15 ve BOBİ FRS’de, makul bir şekilde ölçümlemenin yapılamaması durumunda, uygulanması gereken yol olarak tarif edilen yöntem “Maliyet Kurtarma Yöntemi”dir.

Maliyet kurtarma yöntemi muhasebenin ihtiyatlılık ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Alagöz, 2009, 19). Maliyet kurtarma yönteminde tamamlanmış taahhüt yönteminde olduğu gibi yüklenilen iş tamamlanana kadar brüt kâr ortaya çıkmayacaktır. Ancak tamamlanmış taahhüt yönteminde olduğu gibi gelir tablosunda inşaatın bitti yıla kadar hasılat ve satışların maliyeti sıfır olmayacaktır. Ayrıca bilançonun varlık ve borç kısımları da tamamlanmış taahhüt yöntemindeki kadar yüksek gözükmeyecektir. Bir başka ifade ile bu yöntem, tamamlanmış taahhüt yöntemi ile tamamlanma oranı yönteminin bir sentezidir.

2.4. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Raporlama Yöntemlerinin Karşılaştırılması

İnşaat taahhüt işlerine ilişkin yüklenici işletme tarafından sözleşme süresince yapılacak finansal raporlama, teorik olarak hazırlanmış örnek bir olay yardımıyla üç yonteme göre karşılaştırılmalı anlatılmış ve aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Örnek: Köşk İnşaat Şirketi 2020 yılında bir alış-veriş merkezi inşaatı sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmenin bedeli 620.000 TL ve başlangıçtaki tahminlere göre maliyeti 450.000 TL’dir. 2022 yılında bitirilmesi planlanan inşaata ilişkin bilgiler şu şekildedir.

2020 yılında; fiili inşaat maliyeti 72.800 TL olmuş, düzenlenen hakediş faturası 91.200 TL ve tahsil edilen hakediş tutarı 68.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 2020 yılı sonunda inşaatın kalan tahmini tamamlama maliyeti ise 382.200 TL’dir. 2021 yılında; fiili inşaat maliyeti 140.640 TL olmuş, düzenlenen hakediş faturası 248.000 TL ve tahsil edilen hakediş tutarı 125.000 TL olarak gerçekleşmiştir. 2021 yılı sonunda inşaatın kalan tahmini tamamlama maliyeti 250.560 TL’dir. 2022 yılındaysa; fiili inşaat maliyeti 252.000 TL, düzenlenen hakediş faturası 280.800 TL ve tahsil edilen hakediş tutarı 242.500 TL olarak gerçekleşmiştir. Yukarıda yer alan işlemler Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1. Köşk İnşaat Şirketi İnşaat Taahhüt Sözleşmesi Bilgileri

	2020	2021	2022
Gerçekleşen Maliyet	72.800	140.640	252.000
Kümülatif Maliyet	72.800	213.440	465.440
Kalan Tahmini Tamamlama Maliyeti	382.200	250.560	---
Hakediş Faturası	91.200	248.000	280.800
Tahsilat	68.000	125.000	242.500

Tablo 1.'de yer alan bu inşaat taahhüt sözleşmesinin her üç yöntemle göre raporlanması aşağıdaki gibi olacaktır. İşlemlerin muhasebeleştirilmesinde faaliyet giderleri ve vergi dikkate alınmamıştır.

Tablo 2. İnşaat Taahhüt Sözleşmelerine İlişkin Raporlama Yöntemlerinin Yüklenici İşletmenin Gelir Tablosuna Etkileri

	Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi	Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	Maliyet Kurtarma Yöntemi
2020			
Satış Gelirleri	0	99.200	72.800
(-) Satışların Maliyeti	0	(72.800)	(72.800)
Brüt Kâr	0	26.400	0
2021			
Satış Gelirleri	0	186.000	140.640
(-) Satışların Maliyeti	0	(140.640)	(140.640)
Brüt Kâr	0	45.360	0
2022			
Satış Gelirleri	620.000	334.800	406.560
(-) Satışların Maliyeti	465.440	(252.000)	(252.000)
Brüt Kâr	154.560	82.800	154.560
TOPLAM BRÜT KÂR (2020+2021+2022)	154.560	154.560	154.560

Tablo 2'de tamamlanmış taahhüt, tamamlanma oranı ve maliyet kurtarma yöntemlerinin yüklenici işletmenin gelir tablosuna etkileri ayrı ayrı gösterilmiştir. Her üç yöntem de karşılaştırıldığında işletmenin inşaat süresi boyunca elde ettiği toplam brüt kâr değişmemektedir. Ancak kârın raporlandığı dönemler açısından farklılık göstermektedir. Tablo1'deki bilgiler doğrultusunda yüklenici işletme 2020 yılında inşaatın $(72.800/(72.800+382.200))$ yüzde 16'sını; 2021 yılındaysa $((72.800+140.640)/(72.800+140.640+213.440))$ yüzde 46'sını tamamlamıştır. Girdi yöntemi kullanılarak yapılan hesaplama sonucunda işletme 2020 yılında hasılatın $(620.000*0,16)$ 99.200 TL'lik kısmını, 2021 yılında $((620.000*0,46)-99.200)$ 186.000 TL'lik kısmını ve son olarak 2022 yılında $(620.000- (99.200+186.000))$ 334.800 TL kısmını hasılat olarak gelir tablosunda raporlayacaktır. Yapılan hesaplamalardan gelir tablosu üzerindeki etkisinden anlaşıldığı üzere tamamlanma oranı yöntemi işletmenin performansının ölçümüne ilişkin anlamlı bilgiler sunmaktadır. Ancak tamamlanma oranının makul bir şekilde ölçülemediği durumlarda tamamlanmış taahhüt ve maliyet kurtarma yöntemleri kullanılabilir. Tamamlanmış taahhüt yöntemi gelir vergisi kanununa göre işletmelerin vergi matrahının kullanılmasında kullanılan bir yöntemken, maliyet kurtarma yöntemi inşaat işine ilişkin oranların makul bir şekilde kullanılmadığı durumlarda TFRS ve BOBİ FRS uygulayan işletmelerde kullanılan bir yöntemdir. Tablo 2'de görüldüğü gibi her iki yöntemde de son yıla kadar inşaat süresinde raporlanan kâr tutarı sıfırdır. Maliyet kurtarma

yönteminde inşaat süresince (inşaat işinin bittiği son yıla kadar) Gelir Tablosunda gerçekleşen hasılat tutarı katlanılan maliyet tutarına eşit raporlanmaktadır. İnşaatın devam ettiği bu süre içerisinde faturalanan hakediş ile katlanılan maliyet tutarı arasındaki fark bilançoda raporlanacaktır. İnşaatın bittiği yıl olan 2022 yılında bilançoda raporlanan fazla raporlanmış hakediş (Tablo 5'te açıklanmıştır) tutarı ile dönemin faturalanmış hakediş tutarının toplamı (140.640+280.800) 406.560 TL gelir tablosunda hasılat olarak raporlanacaktır. Bu üç yöntemin Bilanço üzerindeki etkileri aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 3. Tamamlanmış Taahhüt Yönteminin Yüklenici İşletmenin Kısmi Bilançolarına Etkisi

	31.12.2020 Tarihli Bilanço	31.12.2021 Tarihli Bilanço	31.12.2022 Tarihli Bilanço
<u>VARLIKLAR</u>			
Ticari Alacaklar	23.200	146.200	184.500
Yıll. Yay. İnşaat ve On. Ma.	72.800	213.440	0
<u>BORÇLAR</u>			
Hakedişler	91.200	339.200	0
<u>ÖZKAYNAKLAR</u>			
Dönem Net Kârı	0	0	154.560

Tablo-2'de görüldüğü gibi, Tamamlanmış Taahhüt Yönteminde işletmenin Gelir Tablosunda ilk iki yıl hasılat ve satışların maliyeti hiç yer almazken, bunların tamamı inşaatın bittiği yıl olan üçüncü yılda raporlanmıştır. Dolayısıyla Gelir Tablosu analiz edildiğinde sanki işletmede ilk iki yıl hiç faaliyet olmamış ve işin tamamı son yılda yapılmış gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Diğer taraftan ilk iki yıl sonundaki Bilançolarda hem Dönen Varlıklar hem de Kısa Vadeli Borçlar çok yüksek tutarda gözükmektedir. Örneğin, ikinci yıl sonunda işletmenin 146.200 TL Ticari Alacağı olduğu halde, hakedişlerin bir borç olarak raporlanması nedeniyle 339.200 TL kısa vadeli borcu, 213.440 TL dönen varlığı varmış gibi gözükmektedir. Bu durum daha önce de belirtildiği gibi özellikle finansal analiz açısından finansal tablo kullanıcılarının yanlış yönlendirilmesine neden olmaktadır.

Tablo 4. Tamamlanma Oranı Yönteminin Yüklenici İşletmenin Kısmi Bilançolarına Etkisi

	31.12.2020 Tarihli Bilanço	31.12.2021 Tarihli Bilanço	31.12.2022 Tarihli Bilanço
<u>VARLIKLAR</u>			
Alacaklar	23.200	146.200	184.500
Faturalanmamış Hakediş	8.000		0
<u>BORÇLAR</u>			
Fazla Faturalanmış Hakediş		54.000	
<u>ÖZKAYNAKLAR</u>			
Dönem Net Kârı	26.400	45.360	82.800

Tamamlanma Oranı Yönteminde, inşaat taahhüt sözleşmesi ile ilgili her dönem katlanılan maliyetler ve bundan doğan hasılatlar ilgili dönemin Gelir Tablosunda yer almaktadır. Her dönem sonundaki Bilanço-da ise işletmenin Ticari Alacakları ile henüz faturalanmamış hakediş bedelleri veya fazla faturalanmış hakediş bedelleri yer almaktadır. “Faturalanmamış Hakediş” bedelleri TFRS-15’e göre uygulamada **“Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Doğan Sözleşme Varlıkları”** ismi ile bilançolarda yer alırken, “Fazla Faturalanmış Hakediş” bedelleri ise **“Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Doğan Sözleşme Yükümlülükleri”** ismi ile bilançolarda yer almaktadır. Tablo 4 ve Tablo 5’te sunumun daha kolay anlaşılabilmesi için kısaca “Faturalanmamış Hakediş” ve “Fazla Faturalanmış Hakediş” hesap grubu isimleri kullanılmıştır. Tablo 4’te görüldüğü üzere 2020 yılı içerisinde faturalanan hakediş (91.200 TL) tutarının, dönemin gerçekleşen hasılat gelirinden (99.200 TL) daha az olması nedeniyle 31.12.2020 tarihi itibarıyla (99.200-91.200) 8.000 TL faturalanmamış hakediş ortaya çıkarken; 2021 yılı içerisinde faturalanan hakediş (248.000 TL) tutarının, dönemin gerçekleşen hasılat gelirinden (186.000 TL) daha fazla olması nedeniyle 31.12.2022 tarihi itibarıyla (248.000-186.000) 54.000 TL fazla raporlanmış hakediş ortaya çıkmaktadır. Tamamlanma Oranı Yöntemi dönemsellik ilkesi açısından daha doğru bir yöntemdir.

Tablo 5. Maliyet Kurtarma Yönteminin Yüklenici İşletmenin Kısmi Bilançolarına Etkisi

	31.12.2020 Tarihli Bilanço	31.12.2021 Tarihli Bilanço	31.12.2022 Tarihli Bilanço
<u>VARLIKLAR</u>			
Alacaklar	23.200	146.200	184.500
Faturalanmamış Hakediş			
<u>BORÇLAR</u>			
Fazla Faturalanmış Hakediş	18.400	125.760	
<u>ÖZKAYNAKLAR</u>			
Dönem Net Kârı	0	0	154.560

Maliyet Kurtarma Yönteminde, ilk iki yıl hasılat ve satışların maliyeti brüt kâr sıfır olacak şekilde Gelir Tablosunda yer alırken, projedeki toplam brüt kâr inşaatın tamamlandığı yıl olan üçüncü yılda Gelir Tablosunda yer almıştır. İlk iki yıl sonundaki bilançolarda ise, Tablo 5’te de gözüktüğü gibi, sadece Ticari Alacaklar ile Faturalanmamış/Fazla Faturalanmış Hakedişler yer almaktadır. Bu yöntemin uygulanması sonucunda 31.12.2020 tarihli bilançoda; 2020 yılı içerisinde faturalanmış hakediş tutarı ile inşaat işi nedeniyle katlanılan maliyet arasındaki fark tutarı (91.200-72.800) 18.400 TL fazla faturalanmış hakediş olarak raporlanacaktır. Diğer bir ifadeyle maliyet kurtarma yöntemi gereği; 2020 yılında katlanılan maliyet kadar hasılat tutarı raporlanacağından maliyeti geçen faturalanmış hakediş tutarı fazla raporlanmış hakediş olarak bilançoda raporlanacaktır. İnşaat işinin devam ettiği 2021 yılı sonuna gelindiğinde hakediş ve maliyet tutarlarının kümülatif toplamları dikkate alınarak raporlama yapılacaktır. 2021 yılı içerisinde kümülatif faturalanmış hakediş tutarı (91.200+248.00=339.200 TL) ile inşaat işi nedeniyle katlanılan kümülatif maliyet (72.800+140.640=213.440 TL) arasındaki fark tutarı (339.200-213.440) 125.760 TL 31.12.2021 tarihli bilanço da fazla faturalanmış hakediş olarak raporlanacaktır. Bu yöntem Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi ile Tamamlanma Oranı Yönteminin adeta bir karması gibidir.

3. VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNŞAAT TAAHHÜT SÖZLEŞMELERİNE İLİŞKİN YÖNTEM ÖNERİSİ ve SONUÇ

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin büyük bir çoğunluğu finansal raporlamalarını vergi düzenlemelerine göre yapmaktadır. Ayrıca gerek TFRS gerekse BOBİ FRS uygulayan işletmeler vergi matrahının bulunması amacıyla muhasebe defterlerine kayıtlarını ve düzenleyecekleri finansal tabloları vergi düzenlemelerine göre yapacaklardır. İnşaat taahhüt işletmeleri vergi idaresine sundukları finansal tablolarda inşaat taahhüt işlemlerine ilişkin değerlemelerini 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 42. ve 44.

maddelerine kapsamında göre düzenlemektedirler.

Sadece vergi mevzuatına göre finansal tablolarını hazırlayan işletmelerde, bir başka ifade ile TFRS ve BOBİ FRS uygulamayan işletmelerde, inşaat taahhüt işlerinin raporlanması hem Gelir Tablosunda hem de Bilançoda bazı hatalı sonuçlara neden olmaktadır. Zira vergi mevzuatına göre inşaat taahhüt işlemleri Tamamlanmış Taahhüt Yöntemine göre raporlanmaktadır. TFRS ve BOBİ FRS'deki Tamamlanma Oranı Yöntemini uygulamak muhasebe açısından daha doğru bir yaklaşım olmakla birlikte, bu yöntemin sadece vergi mevzuatına göre raporlama yapan işletmelerde uygulanması mümkün değildir. Vergi kanunlarında bu yönde bir değişiklik olsa bile Tamamlanma Oranı Yönteminin uygulanmasında bazı vergisel tartışmaların olması yüksek bir ihtimaldir.

Diğer taraftan eğer vergi kanunlarında bir değişiklik yaparak Maliyet Kurtarma Yönteminin uygulanması mümkün hale gelirse bu durum çok daha iyi sonuçlar verecektir. Zira Maliyet Kurtarma Yönteminde kâr inşaat taahhüt işinin tamamlandığı yılda raporlanacağından, vergisel açıdan şu anda uygulanan Tamamlanmış Taahhüt Yönteminden bir farklılık göstermeyecektir. Maliyet Kurtarma Yönteminde, Tamamlanmış Taahhüt Yöntemindeki gibi hakedişler kısa vadeli borçlarda yer almayacak ve bu sayede borçlar olduğundan çok daha fazla gözükmeyecektir. Hasılatın geri kalanı ve brüt kârın tamamı da en son yıla ertelenmemiş olacaktır. Dolayısıyla, Maliyet Kurtarma Yönteminin uygulanması durumunda hem bilançolar daha gerçekçi olacak hem de Gelir Tablosunda her yıl hasılat raporlama imkânı olacaktır.

Sonuç olarak önerimiz, vergi mevzuatımızda bir değişiklik yapılarak, inşaat taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde Maliyet Kurtarma Yönteminin uygulanmasına geçilmesidir. Bu değişikliğin yapılması halinde mevcut yöntemle göre vergisel açıdan bir farklılık olmayacak ama bu sayede Bilanço ve Gelir Tablosu daha doğru bir şekilde sunulmuş olacaktır.

KAYNAKÇA

- Alagöz A. (2009), TMS 11: İnşaat sözleşmeleri Standardı Çerçevesinde İnşaat İşlerinde Sözleşme Maliyet ve Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2(1), ss.1-36.
- Akgün, A.İ. (2013). İnşaat Sözleşmelerinin Finansal Tablolarda Sunuluşuna Yönelik Kullanılan Yöntemlere Bakış, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 58, ss. 77-96.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGG), BOBİ FRS Modül5, https://www.kgg.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Modul5_Hasilat.pdf, 22.06.2022.
- Gençoğlu, Ü.G. ve İşseveroğlu G. (2018), Türkiye’de Vergi Düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları Açısından İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Finansal Raporlama, International Journal of Social Inquiry, 11(2), 135-151.
- Kieso D.E and Weygandt J.J. (1998), Intermediate Accounting, John Wiley&Sons, Inc. New York, USA.
- Kieso, Donald, E. et al. (2017), Intermediate Accounting: IFRS Edition. Available from: VitalSource Bookshelf, (3rd Edition). Wiley Global Education USA.
- Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>, 22.06.2022.
- Şengür, E.D. (2012), İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi, Mali Çözüm, 113, ss.123-153.
- TCMB, Sektör Bilançoları (2021), <https://www3.tcmb.gov.tr/sector/#/tr/F/42/bina-disi-yapilarin-insaati>, 12.07.2022.
- TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerden Hasılat, https://www.kgg.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/TFRS/TFRS%2015.pdf, 22.06.2022.
- Yılmaz F. (2009), TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi, Yönetim, 20(64),ss.8-26.

FİNANSAL OLMAYAN BİLGİLERİN KAMUYA AÇIKLANMASINDA YÖNETİM KURULU YAPISININ ROLÜ: GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELER ÖRNEĞİ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 02.09.2022
Kabul Tarihi : 25.10.2022
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1170341

Doç. Dr. Hüseyin TEMİZ*
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR**

Bibliyografik Bilgiler

Temiz, H. & Özdemir, S.F. (2023). “Finansal Olmayan Bilgilerin Kamuya Açıklanmasında Yönetim Kurulu Yapısının Rolü: Gelişmekte Olan Ülkeler Örneği” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 97-116) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1170341>

ÖZ

Günümüzde işletmeler, finansal bilgilerinin yanı sıra finansal olmayan bilgilerini de paydaşlarına (kamuoyuna) sunarak piyasalardaki etkinliklerini artırmayı hedeflemektedirler. İşletmelerin paydaşlarına sunabileceği ve finansal olmayan başlıca bilgiler çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim (ESG) olmak üzere 3 bileşenden oluşmaktadır. Çalışmanın amacı gelişmekte olan ülkeler özelinde işletmelerin yönetim kurulu yapılarının (yönetim kurulu büyüklüğü, yönetim kurulundaki kadın üye oranı, yönetim kurulundaki bağımsız üye oranı ve CEO’ların aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olup olmadığı) ESG ve bileşenleri (çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim) bakımından kamuyu aydınlatma skorlarına olan etkilerini Morgan Stanley Capital International (MSCI)’ın gelişmekte olan ülkeler sınıflandırmasından hareket ederek irdelemektir. Bu amaçla 21 ülkeden 842 işletmenin 2010-2019 yılları arasındaki toplam 4.973 firma-yıllık veri seti kullanılmış ve panel regresyon analizi yapılmıştır. Buna göre; işletmelerin yönetim kurulu büyüklüğünün, yönetim kurulunda yer alan kadın üye sayısının toplam üye sayısına oranının, yönetim kurulunda yer alan bağımsız üye sayısının toplam üye sayısına oranının ve CEO ve yönetim kurulu başkanı görevlerinin aynı kişi tarafından üstlenilmesinin

* Samsun Üniversitesi, <https://orcid.org/0000-0003-0735-8884>, huseyin.temiz@samsun.edu.tr

** Türkiye Büyük Millet Meclisi, TBMM Başkan Müşaviri, <https://orcid.org/0000-0002-0641-6352>, fsozdemir@gmail.com

işletmelerin finansal olmayan bilgiler kapsamında kamuyu aydınlatma düzeyi üzerinde anlamlı etkisi olduğunu göstermektedir. Bu da işletmelerin yönetim kurulu yapısının, finansal olmayan bilgi raporlama davranışını açıklanmasında anlamlı bir faktör olduğunu doğrulamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Finansal olmayan bilgi, ESG, yönetim kurulu yapısı, gelişmekte olan ülkeler

JEL Kodları: G34, G38.

THE ROLE OF BOARD OF DIRECTORS ON ENVIRONMENTAL, SOCIAL AND GOVERNANCE DISCLOSURE (ESG): EVIDENCE FROM EMERGING MARKETS

ABSTRACT

Companies aim to improve their efficiency in the markets by disclosing their non-financial information as well as their financial information to their stakeholders. Non-financial information consists of three components as environmental, social and governance (ESG) related disclosures. This study aims to investigate the effects of the board structures of companies (such as board size, board gender diversity, ratio of independent members in the board of directors, and whether CEO is also the chairman of the board of directors) on their disclosure scores in terms of both ESG and its components (environmental, social and corporate governance) in developing countries context. Morgan Stanley Capital International (MSCI) classification is followed in the study to determine sample countries. The sample of the study consists of 4,973 firm-year observations of 842 unique companies from 21 countries between the years 2010-2019 and panel regression analysis is utilized. Findings show that board size, gender diversity, board independence, and CEO duality are significant factors in explaining companies' non-financial information disclosure scores. These findings also suggest that companies' board structure has significant impact on their non-financial information disclosure policy.

Keywords: Non-financial information, ESG, board structure, emerging markets

JEL Codes: G34, G38.

1. GİRİŞ

ABD'de yaşanan büyük muhasebe skandalları, sermaye piyasalarına olan güveni zedelemiştir. Borsada işlem gören büyük şirketlerin dahi açıklamış olduğu bilançolar ve kâr rakamları yatırımcılar açısından sorgulanması gereken, doğruluğuna dair şüphe duyulan bir hale gelmiştir. ABD gibi, dünyanın en gelişmiş sermaye piyasalarından birinde skandalların yaşanmış olması sermaye piyasasındaki regülasyon boşluklarını gündeme getirmiştir. Bu bakımdan bahsedilen skandallar, raporlanan bilgilerin kalitesinin yanı sıra işletmelerin kurumsal yönetim mekanizmalarının sorgulanmasına, kaybedilen güven ortamının yeniden tesis edilebilmesi için kurumsal yönetimde yeni ilkelerin benimsenmesine ve yeni uygulamaların doğmasına yol açmıştır. Nitekim ABD'de 25 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes-Oxley Kanunu yürürlüğe girmiş ve hem muhasebe uygulamaları ve hem halka açık şirketlerin

bağımsız denetimine dair önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu açıdan bakıldığında genelde yönetim kurullarının yapısını özelde ise bağımsız yönetim kurulu üyeliği müessesesini kurumsal yönetimin odak noktalarından biri haline getiren olayın yaşanan skandallar ve buna benzer skandalların tekrar yaşanmamasını amaçlayan Sarbanes-Oxley Kanunu olduğu ifade edilebilir.

Yönetim kurullarının etkinliğini artırmak amacıyla, yönetim kurullarındaki üye sayılarında artışa gidilmesi, yönetim kurullarında bağımsız üye ya da üyelerin yer almasının sağlanması, CEO'ların hem icra kurulu başkanı hem de aynı zamanda yönetim kurulunun bir üyesi olmaması gibi uygulamalar benimsenmiştir. Benimsenen yeni uygulamalar ve bu uygulamalara dair ayrıntılar da işletmelerce yayımlanmaya başlanmış ve bir yandan paydaşların ekonomik karar süreçlerine etki edecek bilgi paylaşımı sağlanırken bir yandan da akademik araştırmalar için veri üretilmeye başlanmıştır.

Kurumsal yönetim etkinliğini artıran bu yeni uygulama verileri, finansal olmayan bilgiler olarak işletme paydaşları tarafından da kullanılabilir hale gelmiştir. Öyle ki paydaşlar bu bilgileri yatırım ve karar süreçlerinde her geçen gün daha fazla dikkate alınmaya başlanmıştır (KPMG, 2020). Başka bir ifadeyle, günümüzde, kurumların (işletmelerin) olağan faaliyetlerinin ekonomik etkilerini ortaya koymanın ötesinde çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim anlayışlarının da paydaşlara sunulması, literatürdeki karşılığı ile finansal raporlarına ek olarak finansal olmayan bilgilerinin de raporlanması artık bir gereklilik haline gelmiştir. Buna karşın, finansal olmayan bilgilerin içerik ve formatına dair henüz genel kabul görmüş bir standart seti söz konusu değildir. Şeker (2020) de ESG raporlaması çalışmalarını yapıldığını; kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporlarının ESG raporlarına dönüştüğünü ifade etmektedir.

Esasen bir standart setinin bulunmaması ve henüz işletmeler için zorunlu tutulmamış olması, finansal olmayan raporlama açısından bir boşluk olarak değerlendirilebilir. Fakat bu durum işletmeler için aynı zamanda bir paydaş ve itibar yönetimi olarak da değerlendirildiğinde, hangi bilgilerin, ne ölçüde, nasıl ve ne zaman ifşa edileceğini işletmenin belirlemesi ve yapılan açıklamaların ekonomik etkilerini yönetme kabiliyeti, işletmeler için bir esneklik olarak değerlendirilebilir. Bu bakımdan işletmelerin finansal olmayan bilgi raporlama davranışlarının anlaşılması ve konuya ilişkin faydalı çıkarımların yapılabilmesi giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Mevcut literatür (Liao ve diğerleri, 2015; Torchia and Calabro, 2016; Voinea ve diğerleri, 2022) yönetim kurulu yapısının, işletmelerin kamuyu aydınlatma politikasını belirleyen ve incelenmesi gereken konulardan biri olduğunu değerlendirmektedir. Çünkü asiller tarafından vekil olarak tayin edilen yönetim kurulu, işletmenin stratejik karar vericileridir ve ana görevi sadece hissedarların değil, tüm paydaşların haklarını ve çıkarlarını korumaktır. Finansal olmayan bilgilerin sunumuna dair kararlar da yine yönetim kurulu tarafından verilen kararlardandır (De Silva ve Hewage, 2022: 8).

Jo and Harjoto (2012) yönetim kurulunun stratejik, yönetsel ve finansal kararlar verirken paydaşların beklentilerini dikkate alması gerektiğini belirtmektedir. İyi kurgulanmış bir yönetim kurulu, aynı zamanda paydaşların beklentilerini karşılayan etkin bir raporlamadan ve raporlamanın kalitesinden sorumludur (Liao ve diğerleri, 2018: 212). Ayrıca yönetim kurulu, etkin bilgi paylaşımı (finansal olmayan raporlama) sayesinde işletme faaliyetlerini dizayn etmenin ötesinde paydaş çıkarlarını da dikkate aldığını ve onların çıkarlarını koruduğunu göstermiş olur. Yapılan çalışmalar işletmelerin yönetim kurulu yapısının kamuyu aydınlatma düzeyi üzerinde anlamlı etkiye sahip olduğunu gösterse de (Abeysekera, 2010;

Jizi, 2017; Jizi, Salama, Dixon, ve Stratling, 2014; Liao ve diğerleri, 2018; Liao ve diğerleri, 2015) literatürdeki tüm bulguların birbirini doğrulamadığı görülmektedir (Lagasio and Cucari, 2019). Bunun olası nedeni, yapılan çalışmaların çoğunlukla tek bir ülke özelinde yapılmış olması (Abeysekera, 2010; Said ve diğerleri, 2009) ya da gelişmiş ülke örneklerini (Cerbioni and Parbonetti, 2007; Jizi ve diğerleri, 2014) kullanmaları olabilir. Ayrıca literatürde (Klapper and Love, 2004; Kolk and Perego, 2010) işletmelerin yönetim kurulu yapıları bir kurumsal yönetim mekanizması olarak değerlendirildiğinde, bahse konu mekanizmanın çıktı (bu çalışmada finansal olmayan bilgiler kapsamında işletmelerin kamuyu aydınlatma düzeyi) üzerindeki etkisinin ülke gruplarına göre farklılık göstereceği de belirtilmektedir. Bu çalışmanın amacı da işletmelerin yönetim kurulu yapılarının finansal olmayan bilgi (ESG) kapsamında kamuyu aydınlatma düzeyi üzerindeki etkilerini geliştirmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren finansal olmayan işletmeler açısından irdelemektir. Buna ek olarak, işletmelerin finansal olmayan bilgileri hem genel toplam (ESG) açısından hem de genel toplamı oluşturan alt bileşenler (çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim) açısından inceleyerek yönetim kurulu yapısının ESG ve bileşenleri üzerindeki etkilerini ortaya koymaktır. Bu amaçla 21 ülkeden 842 işletmenin 2010-2019 yıllarını kapsayan döneme ait 4.973 firma-yıl gözlem seti kullanılmış ve veriler panel regresyon yöntemi ile analiz edilmiştir.

Elde edilen bulgular; işletmelerin yönetim kurulu büyüklüğünün, yönetim kurulunda yer alan kadın üye sayısının toplam üye sayısına oranının, yönetim kurulunda yer alan bağımsız üye sayısının toplam üye sayısına oranının ve CEO ve yönetim kurulu başkanı görevlerinin aynı kişi tarafından üstlenilmesinin işletmelerin finansal olmayan bilgiler kapsamında kamuyu aydınlatma düzeyi üzerinde anlamlı etkisi olduğunu göstermektedir. Diğer bir ifadeyle, işletmelerin yönetim kurulu yapısının, işletmelerin finansal olmayan bilgileri raporlama davranışını açıklamada anlamlı bir faktör olduğu saptanmıştır.

Çalışmada giriş kısmının dışında 4 başlık daha yer almaktadır. İzleyen başlıkta işletmelerin yönetim kurulu yapısının finansal olmayan bilginin raporlaması üzerindeki etkisine dair literatür incelenmiş ve çalışmanın hipotezleri geliştirilmiştir. Üçüncü başlık, araştırmanın tasarımına ilişkin bilgilere yer verilen bölüm olup kullanılan veri seti ile verinin analizinde başvurulan model ve yöntem bu başlıkta ele alınmıştır. Elde edilen bulgular ise dördüncü başlıkta raporlanırken, beşinci başlık sonuç ve gelecek çalışmalar için önerileri barındırmaktadır.

2. YÖNETİM KURULU YAPISININ FİNANSAL OLMAYAN BİLGİNİN RAPORLAMASI ÜZERİNDEKİ ETKİSİNE DAİR LİTERATÜR İNCELEMESİ VE HİPOTEZLER

Mevcut literatürde, işletmelerin yönetim kurulu yapılarının finansal olmayan bilgileri raporlama davranışlarına olan etkisinin geliştirmekte olan ülkeler özelinde pek ele alınmadığı gözlenmektedir. Nitekim Khan ve diğerleri (2012) hem kurumsal yönetim hem de finansal olmayan bilgilerin açıklanmasına ilişkin literatürdeki çalışma sayısının geliştirmekte olan ekonomiler özelinde sınırlı olduğunu vurgulamaktadır. Uddin ve Choudhury (2008) ise “geliştirmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelerdeki gibi rasyonel kurumsal yönetim mekanizmalarını benimsemelerinin elverişli olmadığı”ndan söz etmektedir. Claessens ve Yurtoğlu (2013) da geliştirmekte olan piyasaların, gelişmiş piyasalara kıyasla daha zayıf kurumsal yönetim mekanizmalarına sahip olduğunu; geliştirmekte olan ekonomilerde, kurumsal yönetim mekanizmalarının, finansal olmayan bilgilerin kamuya açıklanması üzerindeki etkisinin, geliştirmekte olan ülkelere kıyasla farklı olmasının beklendiğinden bahsetmektedir.

Bu çalışmada da mevcut literatürden yola çıkılarak gelişmekte olan ülkelerde yönetim kurulu yapısının finansal olmayan bilgilerin raporlanması davranışı üzerindeki etkileri incelenmiştir. Bu incelemede; literatürde yönetim kurulu yapısını temsil etmek üzere kullanılan 4 farklı değişkenden hareket edilmiş ve bu değişkenlere ilişkin literatür ve hipotezler aşağıda sunulmuştur.

i) Yönetim Kurulu Üye Sayısı ve Kamuyu Aydınlatma

İşletmelerin artan iş hacimleri ve büyüyen ölçeği karşısında kurucularının donanım olarak yetersiz kalması, yönetimin profesyonelleşmesini gerektirir. Bu bağlamda sahiplik ile yönetimin birbirinden ayrışması, yönetim görevinin vekillere tevdi edilmesi beklenir. Nitekim Fama (1980); Jensen ve Meckling (1976), sahiplik ve yönetimin birbirinden ayrıştırılmasının, vekillere (temsilcilere veya yönetim kurulu) asillerin (sahiplerin veya ortakların) servetlerini, kendi çıkarları doğrultusunda kullanma ve bu suretle güçlerini maksimize etme fırsatı sağladığından söz eder. Ancak asiller ile vekiller arasında amaç uyumsuzlukları söz konusu olabilir ki, bu durum literatürde vekalet teorisi ile açıklanmaktadır.

Ross (1973), asiller ile vekiller arasındaki amaç uyumsuzluğunu vekalet teorisi ile ilişkilendirirken, Jensen ve Meckling (1976) da bu konuda çok sayıda ve öncü araştırma yapmıştır. Vekalet teorisini Şişmanoğlu ve diğerleri (2020), “asil adına iş yapan vekillerin motivasyonlarını, asillerin vekilleri nasıl kontrol altında tutabileceklerini, aralarında nasıl bir bilgi akışı olması gerektiğini ve uyumsuzlukların nasıl çözüme kavuşturulacağını ele alan teori” şeklinde tanımlamaktadır. Öte yandan kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkışı da birçok teori ile ilişkilendirilse de bu teoriler içinde en çok öne çıkan ve kurumsal yönetimin doğmasında en etkili olduğu düşünülen teori de vekalet teorisidir.

Vekalet teorisi bağlamında, yönetim kurulundaki üye sayısındaki artışın işletmelerin finansal olmayan bilgileri raporlama davranışı üzerindeki etkisi, literatürde üzerinde görüş birliği sağlanabilmiş bir husus değildir. Zira başlangıçta artan yönetim kurulu üyesi sayısının önce pozitif etkiye sebep olduğu, akabinde ise azalan marjinal verimler ilkesi çerçevesinde etkinin negatife döndüğü yönünde tespitler vardır. Buna göre yönetim kurullarının genişlemesi, bu kurulların deneyim, beceri, cinsiyet ve uyruk gibi demografik açılardan çeşitlenmesine ve güçlenmesine olanak sağlayabilirse de (Jensen, 1993)’e göre, yönetim kurulu üye sayısının daha da artması bu avantajı sınırlayabilir. Optimal sayının üzerinde yönetim kurulu üyesi sayısına ulaşılması durumunda bir kısım yönetim kurulu üyelerinin kendilerinden beklenen emeği sağlamadan yönetim kurulu üyeliği yapabileceklerinden bahsedilmektedir. Bu bağlamda yönetim kurulundaki üye sayısının ihtiyaç duyulanın daha üzerinde artması koordinasyon sorununu beraberinde getireceğinden, kendisinden beklenen pozitif etkiyi sınırlayabilecek mahiyettedir. Buna karşın, az sayıda üyeden oluşan yönetim kurullarının, daha büyük kurullarda var olabilecek uzman görüşlerinden ve tavsiyelerinden mahrum kalabilmesi ihtimali de göz ardı edilmemelidir.

Literatürde yönetim kurulundaki üye sayısı ile firmanın finansal olmayan bilgi raporlama davranışı arasındaki etkiyi ele alan çalışmalardan Qawqzeh ve diğerleri (2021) yönetim kurulundaki üye sayısındaki artışın, işletmenin finansal raporlama kalitesi üzerinde önemli düzeyde ve negatif yönlü etkiye sebep olacağını ifade etmiştir. Disli ve diğerleri (2022) de daha küçük yönetim kurullarının daha iyi sürdürülebilirlik performansı elde ettiğini; yönetim kurulu büyüklüğü ile kurumsal yönetim performansı arasındaki ilişkinin negatif olduğunu belirtmektedir.

Yönetim kurulu boyutunun finansal olmayan bilgilerin açıklanma düzeyinde olan etkisinin pozitif olduğu yönündeki görüşler de oldukça fazladır. Örneğin Alabdullah ve diğerleri (2019), yönetim kurulu boyutuyla finansal olmayan bilginin açıklanması arasında anlamlı ve pozitif bir ilişkiye işaret etmektedir. Mak ve Rousch (2000) de yönetim kurullarının üst yönetimin eylemlerini izlemede daha deneyimli kişilerin var olmasını sağladığına dikkat çekerek CEO'ların daha geniş kurullara hükmetmesinin de daha zor olduğuna vurgu yapmaktadır. Zahra ve Pearce (1989) da benzer şekilde, yönetim kurulu boyutunun büyük olması halinde, CEO'nun yönetim kuruluna hakim olma yeteneğinin azalacağından bahsetmektedir. Jizi ve diğerleri (2014) de daha büyük yönetim kurullarına sahip firmaların finansal olmayan bilgileri ifşa etme olasılığının yüksek olduğunu ifade etmektedir. Yine Akhtaruddin ve diğerleri (2009) Malezya'da yaptıkları araştırma ile yönetim kurulu büyüklüğünün finansal olmayan bilgi açıklama düzeyini pozitif ve anlamlı etkileyeceğini ifade etmektedir. Sadou ve diğerleri (2017) de yönetim kurulu üye sayısındaki artışın finansal olmayan bilgi açıklama düzeyini artıracığı bulgusuna yer vermektedir.

Literatürdeki bu görüşler doğrultusunda yönetim kurulu üye sayısının işletmelerin kamuyu aydınlatma düzeyini artırması beklenmektedir ve buna ilişkin hipotez aşağıdaki gibi yapılandırılmıştır:

H1: İşletmelerin yönetim kurulu üye sayısının kamuyu aydınlatma düzeyi üzerinde (ESG ve alt bileşenleri) pozitif etkisi vardır.

- Yönetim Kurulundaki Kadın Üye Oranı ve Kamuyu Aydınlatma

Enron ve World.com gibi büyük muhasebe skandallarının yaşanmasının ardından araştırmacılar, bu skandalların arkasındaki nedenleri çok çeşitli yönlerden ele alarak incelemişlerdir. Yönetim kurulu yapısı bağlamında cinsiyet çeşitliliğinin ve yönetim kurulundaki kadın üye sayısı veya oranının şirketin finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkileri de bu araştırmaların konusu olmuştur. Bunlardan Fondas ve Sassalos (2000), kadın yöneticilerin yönetim kurulunun bağımsızlığını artırabileceğini; Konrad ve diğerleri (2008) de yönetim kurulunda üç veya daha fazla kadın bulunması halinde, kadınların yönetici olarak daha katılımcı ve aktif hale geldiklerini bildirmektedir. Bir diğer çalışma olan Terjesen ve diğerleri (2009) de yönetim kurullarındaki cinsiyet çeşitliliğinin, yönetim kurulu süreçleri aracılığıyla kurumsal yönetime daha etkili bir katkı sağladığını bildirirken; Izraeli (2000) kadınların üstlendikleri görevleri ciddiye aldıklarını, yönetim kurulu toplantılarına daha özenli bir biçimde katıldıklarını ifade etmektedir.

Kadınların yönetim kurulu içindeki oranı konusunda pratikte de bazı ülkeler mevzuat içinde düzenlemeye gitmişlerdir. Örneğin Norveç, İspanya ve Malezya'da işletmelerin yönetim kurullarına kadın kotası getiren düzenlemeler yapılmıştır (Terjesen ve diğerleri, 2009: 321; Phua ve Ho, 2017: 1).

Schriberg'in (2017) Forbes'da yayımlanan araştırmasında da yönetim kurulundaki cinsiyet çeşitliliğinin, yönetim kurulu etkinliğini ve performansını artırabileceğinden söz edilirken Disli ve diğerleri (2022) de cinsiyet farklılığı olan yönetim kurulların daha iyi sürdürülebilirlik performansı elde ettiğini bildirmektedir.

Literatürdeki bu görüşler çerçevesinde, yönetim kurulundaki kadın üye oranının işletmelerin kamuyu aydınlatma düzeyini artırması beklenmekte ve buna ilişkin hipotez aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

H2: İşletmelerin yönetim kurulundaki kadın üye oranının kamuyu aydınlatma düzeyi üzerinde (ESG ve alt bileşenleri) pozitif etkisi vardır.

- Yönetim Kurulunda Yer Alan Bağımsız Üye Oranı ve Kamuyu Aydınlatma

Pay (hisse) sahibi olmadığı halde işletmelerin yönetim kuruluna atanan (seçilen) yönetim kurulu üyelerine bağımsız yönetim kurulu üyesi denilmektedir. Ortaklık vasfı bulunmayan bağımsız yönetim kurulu üyeleri, pay sahibi üyelerden farklı olarak, yönetiminde buldukları işletmenin icrasını üstlenemezler. Dravis (2007) de bağımsız yönetim kurulu üyelerinin işletmedeki azınlık paylarının temsilcisi olduklarını, onların çıkarlarına daha uygun hareket edebileceklerinin varsayıldığına vurgu yapmaktadır. Çünkü bu üyeler, işletmenin hâkim ortaklarıyla, işletmeyle ve diğer yönetim kurulu üyeleri ile herhangi bir ilişkisi içinde olmadığından hareketle bu üyelerin karar süreçlerinde daha objektif bir tutum sergilemeleri beklenmektedir. Yine mevcut literatürde (Uwuigbo ve diğerleri, 2018; De Silva ve Hewage, 2022; Weerasinghe ve diğerleri, 2017) yönetim kurulunda bağımsız üyelerin yer almasının yararından söz etmektedir. Bu çalışmalarda yönetim kurulundaki bağımsız üyelerin oransal olarak artmasının vekalet sorununu ve uyuşmazlıklarını sınırlayacağına, daha uyumlu ve adil bir yönetim ortamı tesis edilebilmesine imkân sağlayacağına vurgu yapılmaktadır.

Literatüre bakıldığında, pay sahibi yönetim kurulu üyelerinin işletmenin finansal olmayan raporlama davranışı üzerindeki etkisi, çok uzun zamandır muhasebe araştırmalarının konusu olmuştur. Eng ve Mak (2003), Chau ve Gray (2010) yaptığı araştırmada, gönüllü kamuyu aydınlatma seviyeleri ile pay sahibi yönetim kurulu üyeleri arasındaki ilişkinin negatif yönlü olduğunu ortaya koymuştur. Oh ve diğerleri (2011) ve Ghazali (2007) de bağımsız yönetim kurulu üyesi bulunmayan işletmelerde kamuya açıklanan bilgilerin daha düşük olabileceğini dile getirmektedir. Buna karşın Khan ve diğerleri (2012) yönetim kurulunda bağımsız yönetici bulunmasını, önemli bir kurumsal yönetim mekanizması olarak değerlendirirken; Alves (2014) bir kurumsal yönetim mekanizması olarak bağımsız yönetim kurulu üyelerinin varlığının, yöneticilerin çıkarıcı davranışlarını azaltıcı ve finansal raporlarda manipülasyonu önleyici rolüne işaret etmektedir. Yine Fama ve Jensen (1983) de yönetim kurulunun finansal raporlama sürecindeki kontrol etkinliğinin, yönetim kurulunun bağımsızlığı ile güçlendirilebileceğini ifade ederken; Petra (2005) de yönetim kurulundaki bağımsız üyelerin hem yönetimin faaliyetlerini izleyen hem de yatırımcıların çıkarlarını koruyan bir misyon üstleneceğini ve bu suretle bağımsız üyelerin, yönetim kurulunu güçlendireceğini ifade etmektedir.

Literatürdeki bu çalışmalar ışığında, bağımsız yönetim kurulu üye oranının işletmelerin kamuyu aydınlatma düzeyini artırması beklendiğinden buna ilişkin hipotez aşağıdaki gibi yapılandırılabilir:

H3: İşletmelerin yönetim kurulundaki bağımsız üye oranının kamuyu aydınlatma düzeyi üzerinde (ESG ve alt bileşenleri) pozitif etkisi vardır.

- CEO İkiliği ve Kamuyu Aydınlatma

Literatürde (De Silva ve Hewage, 2022; Uwuigbe ve diğerleri, 2018; Weerasinghe ve diğerleri, 2017) vekalet sorunu ve uyuşmazlıkları bertaraf etmeye yönelik bir önlem olarak, işletmelerin CEO'ları ile yönetim kurulu başkanlığının farklı kişiler elinde bulunmasının yararından söz edilmektedir. Zira CEO ve yönetim kurulu başkanlığı pozisyonlarının bir kişide toplanmasının, liderlik ve yönetim sorunlarına yol açacağı literatürde yer alan görüşler arasındadır. Nitekim Gül ve Leung (2004) CEO ikiliği ile finansal olmayan bilgilerin açıklanma düzeyi arasında negatif ve anlamlı bir ilişki olduğunu; CEO'nun aynı zamanda yönetim kurulu başkanı pozisyonunda olması durumundaki kamuyu aydınlatma düzeyinin, CEO ikiliği sorunu olmayan şirketlere kıyasla daha düşük olduğunu ortaya koymuştur. Khan ve diğerleri (2012) de CEO ikiliğine sahip şirketlerin, bir kişiye daha fazla güç sunacağını, bunun da paydaşların çıkarlarını dikkate almayan kararlar alınmasına imkân sağlayabileceğini ifade etmektedir. Alabdullah ve diğerleri (2019) da CEO ikiliği ile finansal olmayan bilgilerin açıklanması arasında negatif yönlü bir ilişkiye işaret etmektedir.

Literatürdeki bu görüşler doğrultusunda, CEO ikiliğinin işletmelerin kamuyu aydınlatma düzeyini azaltması beklenmektedir ve buna ilişkin hipotez aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

H4: İşletmelerin yönetim kurulu başkanı ile CEO'sunun aynı kişi olmasının kamuyu aydınlatma düzeyi üzerinde (ESG ve alt bileşenleri) negatif etkisi vardır.

3. AMPİRİK ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Örneklemi

İşletmelerin yönetim kurulu yapılarının ESG ve alt bileşenlerine ilişkin kamuyu aydınlatma düzeylerine olan etkisini geliştirmekte olan ülkeler¹ kapsamında incelemeyi amaçlayan bu çalışmanın ana kütesini bahse konu ülkelerde faaliyet gösteren ve finansal kurumlar dışında kalan işletmeler oluşturmaktadır². Çalışmanın örneklemini ise bu işletmeler içinden verisi tedarik edilebilenler oluşturmaktadır. Bu çerçevede 21 ülkeden 842 işletme belirlenmiştir. Analizler de 842 işletmenin 2010-2019 yıllarını kapsayan döneme ait 4.973 firma-yıl gözlem seti kullanılarak gerçekleştirilmiştir.

Veri setinde yer alan ve geliştirmekte olan ülkeler olarak sınıflandırılan ülkeler ile bu ülkelerdeki gözlem sayısı ve kamuyu aydınlatma düzeyleri Tablo 1'deki gibidir:

1 Geliştirmekte olan ülkeler Morgan Stanley Capital International (MSCI) geliştirmekte olan ülkeler sınıflandırması dikkate alınarak belirlenmiştir. İlgili sınıflandırmaya <https://www.msci.com/our-solutions/indexes/emerging-markets> adresinden erişim sağlanabilir.

2 Finansal kurumlar; bankalar, sigorta şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, aracı kurumlar, faktöring şirketleri ve holdingler çalışmanın veri setinde yer almayan işletmelerdir.

Tablo 1. Örneklem Ülkeleri ve Kamuyu Aydınlatma Düzeyleri

Ülke	Gözlem Sayısı ³	ESGd	ENVd	SOCd	GOVd
Arjantin	19	36,382	30,538	48,276	37,218
Brezilya	137	32,008	24,965	44,113	44,669
Çin	1561	25,479	15,112	27,901	47,984
Endonezya	142	27,748	15,916	35,130	51,270
Filipinler	140	27,337	17,846	31,672	51,429
Güney Afrika	625	40,319	29,063	48,514	57,777
Güney Kore	547	36,681	28,429	37,405	54,616
Hindistan	548	32,297	22,560	36,187	52,431
Katar	20	12,314	3,721	17,105	29,643
Kolombiya	19	45,703	41,635	50,693	49,342
Malezya	346	31,897	20,845	37,041	55,042
Meksika	99	27,465	22,136	33,803	40,260
Peru	29	32,744	27,212	47,734	38,608
Polonya	22	28,381	23,749	30,702	36,688
Rusya	119	31,446	23,870	33,458	48,875
Suudi Arabistan	37	25,430	21,433	31,984	37,645
Şili	15	43,609	43,152	47,953	40,238
Tayland	40	36,302	25,562	41,700	56,607
Tayvan	465	39,684	33,143	40,777	53,794
Türkiye	34	38,247	33,447	41,831	48,162
Yunanistan	9	17,631	6,546	18,640	44,246
Toplam/Ortalama	4.973	31,917	22,505	35,871	51,185

Bu tabloda çalışma örneğine dahil olan ülkelere ait gözlem sayıları ve kamuyu aydınlatma düzeylerine ait (ESG ve alt bileşenleri kapsamında) bilgiler sunulmuştur.

Tablo 1’de raporlanan bilgilere göre, inceleme grubunda en çok gözlem bulunduran ülke Çin’dir. Çin’den sağlanan gözlem sayısı 1561 firma-yıldır. Buna karşın en az gözlem sağlanan ülke ise Yunanistan’dır.

3 İnceleme grubunu oluşturan ülkelere ait gözlem sayılarının önemli ölçüde farklılık göstermesi, bazı ülkelerin düşük sayıda gözleme sahip olması ve bu durumun elde edilen bulgular üzerindeki etkisini elimine etmek amacıyla çalışmada gerçekleştirilen analizler gözlem sayısı 20’den az olan ülkeler ve Çin inceleme grubu dışında bırakılarak tekrarlanmıştır. Bu kapsamda yapılan analizlerden elde edilen bulguların çalışmada raporlanan bulgularda anlamlı bir değişime neden olmadığı görülmüştür.

Yunanistan'dan 9 firma-yıl gözlem incelemeye dahil edilmiştir. Bununla birlikte Çevresel, Sosyal ve Kurumsal Yönetim (ESG) toplam skoru ve her bir bileşeni bakımından yapılan değerlendirmelerde en yüksek ortalama ESG skorunun (45,703) ve en yüksek sosyal skorun (50,693) Kolombiya'da yerleşik işletmelere ait olduğu belirlenmiştir. Çevreye ilişkin ortalama kamuyu aydınlatma skorlarında ilk sıra Şili'de yerleşik işletmelerin (43,152) olurken kurumsal yönetime ilişkin ortalama kamuyu aydınlatma skorlarında ilk sıra Güney Afrika'da yerleşik işletmelerin (57,777) olmaktadır. En düşük ortalama kamuyu aydınlatma skorları bakımından ise ESG toplam skoru, çevresel ve sosyal konular bakımından Yunanistan'da yerleşik işletmelerin (ESGd = 17,631; ENVd = 6,546; SOCd = 18,640); kurumsal yönetim bakımından ise Polonya'daki işletmelerin (36,688) en düşük kamuyu aydınlatma skoruna sahip olduğu belirlenmiştir.

3.2. Araştırmada Kullanılan Model

Araştırmada kullanılan veri seti hem zaman hem işletme boyutuna sahip veri setidir. Bu bakımdan araştırmada panel veri regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır. Kullanılan modelde ise mevcut literatürden yararlanarak ve i, t ve j altsimgeleri sırasıyla işletme, yıl ve ülkeyi temsil edecek şekilde, aşağıdaki gibi oluşturulmuştur (Allegrini and Greco, 2013; Eng and Mak, 2003; Fahad and Rahman, 2020; Jizi ve diğerleri, 2014):

$$Kamuyu\ Aydınlatma_{i,t,j} = Yönetim\ Kurulu\ Yapısı_{i,t,j} + FirmaKontrol_{i,t,j} + ÜlkeKontrol_{i,j} + \varepsilon_{i,t}$$

Bouslah, Kryzanowski, and M'zali (2013) işletmelerin ESG performanslarının alt bileşenlerden oluştuğunu ve bu bileşenlerin birbirinden farklılık gösterdiğini belirtmiştir. Ek olarak, yapılacak çalışmalarda ESG toplam ve ESG alt bileşenlerinin ayrı ayrı incelenmesini önermiştir. Bu doğrultuda modelde yer alan *Kamuyu Aydınlatma* değişkeni veri serindeki işletmelerinin kamuyu aydınlatma düzeylerini temsil eden dört değişkeni temsil etmektedir. Bunlar; toplam ESG skoru (*ESGd*) ve ESG skorunun alt bileşenleri olan çevresel (*ENVd*), sosyal (*SOCd*) ve kurumsal yönetim (*GOVd*) konusunda kamuyu aydınlatma düzeylerini gösteren değişkenlerdir.

Geçmiş çalışmalardan (Allegrini and Greco, 2013; Eng and Mak, 2003; Jizi, 2017; Said ve diğerleri, 2009) hareketle, işletmelerin yönetim kurulu yapısına dair değişkenler de yönetim kurulu üye sayısı (*Ybüyüklik*), yönetim kurulunda yer alan kadın üye oranı (*Ykadınıye*), yönetim kurulunda yer alan bağımsız üye oranı (*Ybağımsızlık*) ve CEO'nun aynı zamanda yönetim (icra) kurulu başkanı olması (*CEOikilik*) durumunu dikkate alan değişkenler şeklinde belirlenmiştir.

Modelde ayrıca işletmelerin ESG toplam ve ESG alt bileşenleri kapsamında kamuyu aydınlatma düzeyleri üzerinde etkiye sahip olabilecek kontrol değişkenleri de yer almaktadır. Bunlar; firma (*FirmaKontrol*) ve ülke (*ÜlkeKontrol*) düzeyinde değişkenlerdir. Kontrol değişkenlerinin modele katılması, bu değişkenlerin modeldeki etkisini kontrol altına almak içindir. Bu amaçla işletme düzeyinde *Büyüklik*, *Karlılık* ve *Kaldıraç* değişkenleri modele dahil edilirken, ülke düzeyinde de gayrisafi milli hasıla (*GDP*) ve gayri safi milli hasıladaki yıllık değişim (*GDPbüyüme*) modele eklenmiştir.

Modelde yer alan değişkenlere ait açıklamalar ve veri kaynakları Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. Değişkenlere Ait Tanımlar

Değişkenler	Açıklama	Kaynak
ESGd	İşletmelerin Çevresel, Sosyal ve Kurumsal Yönetim kapsamında kamuyu aydınlatma düzeyleri.	Bloomberg
ENVd	İşletmelerin çevreyle ilgili kamuyu aydınlatma düzeyleri.	Bloomberg
SOCd	İşletmelerin sosyal konularla ilgili kamuyu aydınlatma düzeyleri.	Bloomberg
GOVd	İşletmelerin kurumsal yönetimle ilgili kamuyu aydınlatma düzeyleri.	Bloomberg
Büyüklik	İşletmelerin ilgili yıldaki toplam varlık tutarının doğal logaritması.	Refinitiv
Karlılık	İşletmelerin ilgili yıldaki vergi öncesi karının toplam varlıklara bölünmesi.	Refinitiv
Kaldıraç	İşletmelerin ilgili yıldaki toplam borç tutarının toplam varlıklara bölünmesi.	Refinitiv
Ybüyüklik	İşletmelerin ilgili yıldaki yönetim kurulu üye sayısı.	Refinitiv
Ykadınıye	İşletmelerin ilgili yıldaki yönetim kurulundaki kadın üye sayısının toplam üye sayısına bölünmesi.	Refinitiv
Ybağımsızlık	İşletmelerin ilgili yıldaki yönetim kurulundaki bağımsız üye sayısının toplam üye sayısına bölünmesi.	Refinitiv
CEOikilik	İşletme CEO'sunun aynı zamanda yönetim kurulu başkanı olması durumunda 1 olmaması durumunda 0 değişkenini alan kukla değişken	Refinitiv
GDP	Ülkelerin ilgili yıldaki ABD Doları cinsinden kişi başına düşen gayri safi milli hasıla tutarının doğal logaritması.	Dünya Bankası
GDPbüyüme	Ülkelerin cari yıl ve bir önceki yıl ABD Doları cinsinden gayri safi milli hasıla tutarındaki değişim.	Dünya Bankası

Bu tabloda çalışmada kullanılan değişkenlere ait tanımlar ve veri kaynakları sunulmaktadır.

Modelde yer alan “Karlılık” ve “Kaldıraç” değişkenleri uç değerlerin etkisini kontrol etmek amacıyla %1 ve %99 düzeyinde düzenlenmiş, başka bir ifadeyle “winsorize” edilmiştir. Ayrıca modele yıl, sektör ve ülke açısından sabit etkiler dahil edilmiştir. Bu suretle zaman, sektör ve ülkeye özel gözlemlenemeyen faktörlerin etkisi de kontrol altına alınmıştır. Otokorelasyon sorununa yönelik olarak standart hatalar literatüre uygun olarak (Chen, Han, Li, Megginson, ve Zhang, 2022) firma düzeyinde kümelenebilir ve heterojen varyans sorunu için sağlanmıştır.

4. BULGULARIN RAPORLANMASI

Araştırma kapsamında elde edilen bulgular sırasıyla tanımlayıcı istatistikler, korelasyon analizi bulguları ve regresyon analizi bulguları başlıkları altında ele alınmıştır.

- Tanımlayıcı İstatistikler

Çalışmada kullanılan değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler Tablo 3'te sunulmuştur.

Tablo 3. Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	Gözlem Sayısı	Ortalama	Std. Sapma	En küçük	En büyük
ESGd	4.973	31,917	14,388	3,306	84,297
ENVd	4.973	22,505	17,558	0,000	88,372
SOCd	4.973	35,871	17,104	3,509	91,228
GOVd	4.973	51,185	9,197	0,000	80,357
Büyüklik	4.973	25,286	2,470	19,732	33,567
Karlılık	4.973	5,708	7,189	-33,415	18,681
Kaldıraç	4.973	0,248	0,169	0,000	0,608
Ybüyüklik	4.973	10,046	3,039	1,000	25,000
Ykadınıye	4.973	12,019	12,491	0,000	66,667
Ybağımsızlık	4.973	42,485	16,660	0,000	100,000
CEOikilik	4.973	0,264	0,441	0,000	1,000
GDP	4.973	8,990	0,761	7,004	11,351
GDPbüyüme	4.973	0,027	0,079	-0,339	0,381

Bu tabloda çalışmada kullanılan değişkenlere ait tanımlayıcı istatistikler 2010-2019 dönemini kapsayacak şekilde sunulmuştur. Değişkenlere ait tanımlar Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 3'te raporlandığı gibi, veri setinde yer alan işletmelerin ortalama ESG kamuyu aydınlatma skoru 31,917 düzeyindedir. ESG bileşenleri özelinde değerlendirildiğinde ise en yüksek ortalama kamuyu aydınlatma skorunun kurumsal yönetim alanına ait olduğu ($GOVd = 51,185$), bunu sosyal konulara ilişkin kamuyu aydınlatma skoru ortalamasının izlediği ($SOCd = 35,871$) ve en düşük ortalama kamuyu aydınlatma skorunun da işletmelerin çevresel konularına ilişkin ($GOVd = 22,505$) olduğu belirlenmiştir.

İşletmelerin yönetim kurulu yapılarına ilişkin istatistikler dikkate alındığında ise, yönetim kurulunda yer alan üye sayısının ortalama 10 olduğu ($Ybüyüklik = 10,046$), toplam üye sayısının yaklaşık %12'sinin

kadın üyelerden oluştuğu (*Ykadınıye* = 12,019), yönetim kurulunda yer alan üyelerin yaklaşık %42'sinin (*Ybağımsızlık* = 42,485) bağımsız yönetim kurulu üyesi olduğu ve örneklem grubunda yer alan gözlemlerin %26'sında CEO'nun aynı zamanda yönetim kurulu başkanı rolünü de üstlendiği (*CEOikilik* = 0,264) tespit edilmiştir.

İnceleme döneminde veri setindeki işletmelerinin toplam varlıklarının ortalamasının 25,286 ve varlıklarının yaklaşık %6'sı düzeyinde karlılık oranına sahip oldukları (*Karlılık* = 5,708); toplam borçlarının toplam varlıklarına olan oranının ortalama %25 (*Kaldıraç* = 0,248) düzeyinde olduğu da yapılan ilave tespitlerdir. Bu dönemde incelemeye dahil edilen ülkelerin ABD doları cinsinden kişi başına düşen gayri safi milli hasıla tutarının doğal logaritma ortalaması ise 8,99 iken yıllık değişim ortalaması %2,7 düzeyinde gerçekleşmiştir.

- *Korelasyon Analizi Bulguları*

Çalışmada kullanılan değişkenler arasındaki korelasyon katsayılarına ait bulgular Tablo 4'te raporlanmıştır. Elde edilen bulgular, işletmelerin ESG kamuyu aydınlatma skorları ile alt bileşenler arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı korelasyon katsayılarının olduğunu göstermektedir. Yine çalışmanın amacına yönelik olarak, işletmelerin ESG kamuyu açıklama skorları ile yönetim kurulu yapısı değişkenleri arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu belirlenmiştir (*Ybüyüklik* $r=0,166$ $p<0,01$, *Ykadınıye* $r=0,117$ $p<0,01$, *Ybağımsızlık* $r=0,134$ $p<0,01$, *CEOikilik* $r=-0,049$ $p<0,01$). Buna göre yönetim kurulunda daha fazla üyeye sahip, yönetim kurulunda bulunan kadın üye ve bağımsız üyelerin oranının toplam üye oranı daha yüksek işletmelerin, daha yüksek ESG kamuyu aydınlatma skoruna sahip oldukları ifade edilebilir. Ayrıca CEO'nun aynı zamanda yönetim kurulu başkanı rolünü de üstlendiği işletmelerin, CEO ve yönetim kurulu başkanının farklı kişilerden oluştuğu işletmelere göre daha düşük ESG kamuyu aydınlatma skoruna sahip oldukları görülmektedir.

Tablo 4'te raporlanan bulgular benzer çıkarımların ESG alt bileşenleri için de yapılabileceğini göstermektedir⁴. Ek olarak, Tablo 4'te yer alan bilgilere göre, aynı anda modele dahil edilecek değişkenler arasındaki en yüksek korelasyon katsayısı "*Karlılık*" ve "*Kaldıraç*" değişkenleri arasındadır ($r=-0,411$ $p<0,01$). Gujarati and Porter (2009) aynı modelde yer alan açıklayıcı değişkenler arasındaki yüksek korelasyonun çoklu bağlantı (multicollinearity) problemine neden olabileceğini ve bahse konu sorun için eşik değerin 0,90 olduğunu belirtmiştir. Ayrıca söz konusu problemin tespitinde Varyans Şişirme Faktörü (VIF) değerinin dikkate alınması önerilmiş ve VIF değerinin 10'dan küçük olması gerektiği ifade edilmiştir. Çalışmada kullanılan modellerin en yüksek 2,721 VIF değerine sahip olması ve en yüksek korelasyon katsayısının 0,90 değerinden düşük olması nedenleriyle raporlanan bulguların çoklu bağlantı sorunundan olumsuz etkilenmediği değerlendirilmiştir.

4 Bu çıkarım yalnızca CEOikilik ve GOVd değişkenleri arasındaki korelasyon katsayısı için geçerli değildir.

Tablo 4. Korelasyon Analizi Bulguları

Değişkenler	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
(1) ESGd	1												
(2) ENVd	0.956***	1											
(3) SOCd	0.866***	0.737***	1										
(4) GOVd	0.682***	0.559***	0.545***	1									
(5) Büyüklük	0.194***	0.203***	0.096***	0.182***	1								
(6) Karlılık	-0.019	-0.032**	-0.014	-0.003	-0.049***	1							
(7) Kaldıraç	0.021	0.018	0.034**	0.056***	0.100***	-0.411***	1						
(8) Ybüyüklük	0.166***	0.156***	0.178***	0.109***	0.012	-0.029**	0.089***	1					
(9) Ykadmüye	0.117***	0.080***	0.145***	0.132***	-0.324***	0.018	-0.006	0.022	1				
(10) Ybağımsızlık	0.134***	0.087***	0.149***	0.259***	0.087***	-0.01	-0.033**	-0.062***	0.135***	1			
(11) CEOkiilik	-0.049***	-0.047***	-0.052***	-0.01	0.070***	0.042***	-0.042***	-0.035**	-0.123***	0.013	1		
(12) GDP	0.103***	0.133***	0.019	-0.012	0.148***	-0.127***	-0.005	-0.100***	-0.123***	-0.172***	0.029**	1	
(13) GDPbüyüme	-0.174***	-0.142***	-0.201***	-0.102***	0.065***	0.118***	-0.054***	-0.026*	-0.131***	-0.143***	0.078***	0.016	1

Bu tablo çalışmada kullanılan değişkenler arasındaki korelasyon katsayılarını raporlamaktadır. *** ve ** sırasıyla %1 ve %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı katsayıları göstermektedir. Değişkenlere ait tanımlar Tablo 2'de sunulmuştur.

- Regresyon Analizi Bulguları

İşletmelerin yönetim kurulu yapılarının ESG ve alt bileşenleri kapsamında kamuyu aydınlatma skorları üzerindeki etkilerini inceleyen modele ait bulgular Tablo 5’te raporlanmıştır.

Tablo 5. Regresyon Analizi Bulguları

Değişkenler	(1) ESGd	(2) ENVd	(3) SOCd	(4) GOVd
Büyüklik	1,272*** (0,224)	1,493*** (0,275)	0,895*** (0,251)	0,837*** (0,145)
Karlılık	0,079 (0,057)	0,052 (0,067)	0,098 (0,068)	0,063 (0,039)
Kaldıraç	0,135 (2,825)	-0,744 (3,454)	1,188 (3,498)	3,058 (2,008)
<i>Ybüyüklik</i>	0,262*** <i>(0,143)</i>	0,270*** <i>(0,173)</i>	0,190*** <i>(0,176)</i>	0,172*** <i>(0,094)</i>
<i>Ykadınıye</i>	0,182*** <i>(0,031)</i>	0,202*** <i>(0,038)</i>	0,195*** <i>(0,041)</i>	0,114*** <i>(0,021)</i>
<i>Ybağımsızlık</i>	0,077*** <i>(0,029)</i>	0,056 <i>(0,035)</i>	0,114*** <i>(0,036)</i>	0,117*** <i>(0,019)</i>
<i>CEOikilik</i>	-1,634* <i>(0,952)</i>	-2,906** <i>(1,148)</i>	-0,113 (1,240)	0,173 (0,569)
GDP	0,001** (0,000)	0,001*** (0,000)	0,000 (0,000)	0,000 (0,000)
GDPbüyüme	-3,850*** (0,475)	-4,770*** (0,585)	-5,592*** (0,616)	-1,013*** (0,350)
Sabit	-19,230*** (6,738)	-32,510*** (8,186)	-3,770 (6,855)	14,900*** (4,513)
Gözlem Sayısı	4.973	4.973	4.973	4.973
R ²	0,236	0,216	0,177	0,179
Yıl Sabit	Evet	Evet	Evet	Evet
Sektör Sabit	Evet	Evet	Evet	Evet
Ülke Sabit	Evet	Evet	Evet	Evet

Bu tablo işletmelerin yönetim kurulu özelliklerinin ESG ve alt bileşenleri düzeyinde kamuyu aydınlatma skorları üzerindeki etkisine ait regresyon analizi bulgularını raporlamaktadır. Değişken tanımları Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 5’te dört farklı modele ait bulgular birlikte raporlanmaktadır. Birinci sütunda, işletmelerin ESG kamuyu aydınlatma skorlarının bağımlı değişken olarak yer aldığı ve işletmelerin yönetim kurulu yapılarının ESG kamuyu aydınlatma skoru üzerindeki etkilerine ait modele ilişkin bulgular raporlanmaktadır. ESG alt bileşenlerine ait bulgular ise 2., 3. ve 4. sütunlarda (sırasıyla ENVd, SOCd ve GOVd değişkenleri bağımlı değişken olarak modele dahil edilmiştir) raporlanmaktadır.

Elde edilen bulgular, yönetim kurulu üye sayısının işletmelerin ESG kamuyu aydınlatma skoru üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olduğu göstermektedir (*Ybüyüklik*, $\beta=0,262$, $p<0.01$). Bu etki aynı zamanda ekonomik olarak da anlamlıdır ve H1 hipotezi toplam ESG skoru yönüyle desteklenmiştir. Diğer bir ifadeyle, işletmelerin yönetim kurulu üye sayısında bir standart sapmalık artışın, ESG kamuyu aydınlatma skorunu %2,49 artırdığını ortaya koymaktadır⁵. Benzer şekilde, yönetim kurulunda yer alan kadın üyelerin toplam üye sayısına oranı ve bağımsız üye sayısının toplam üye sayısına oranının işletmelerin ESG kamuyu aydınlatma skoru üzerinde istatistiksel anlamlı bir etkisinin olduğu tespit edilmiştir (*Ykadınıye*, $\beta=0,182$, $p<0.01$, *Ybağımsızlık*, $\beta=0,077$, $p<0.01$). Bahse konu değişkenlerin ekonomik anlamlılıkları ise *Ykadınıye* için %7,12 ve *Ybağımsızlık* için %4,02 düzeyindedir. Buna göre raporlanan bulgular toplam ESG skoru açısından da H2 ve H3 hipotezlerini desteklemektedir. Yönetim kurulu yapısına ilişkin CEOikilik değişkeninin ise negatif ve %10 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı katsayıya sahip olduğu görülmektedir. Elde edilen bu bulgu, işletmelerin CEO ve yönetim kurulu başkanı rolünün aynı kişi tarafından yürütülmesinin ESG kamuyu aydınlatma skoru üzerindeki azaltıcı etkisini ortaya koymaktadır ve bu sonuç H4 hipotezinin de toplam ESG açısından desteklendiğini ortaya koymaktadır.

ESG bileşenlerine ait bulgular değerlendirildiğinde ise, işletmelerin yönetim kurulu yapılarının ESG kamuyu aydınlatma skorları üzerindeki etkilerine benzer değerlendirmelerin yapılabileceği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, işletmelerin yönetim kurulu üye sayısının ve kadın üyelerin toplam üye sayısına oranının ESG kamuyu aydınlatma skoru alt bileşenlerinin tamamında istatistiksel olarak anlamlı pozitif etkisinin bulunduğu tespiti H1 ve H2 hipotezlerinin ESG bileşenleri yönüyle de desteklendiği anlamına gelmektedir. Bağımsız üyelerin toplam üye sayısına oranının ise, işletmelerin sosyal ve kurumsal yönetimle ilgili kamuyu aydınlatma skoruna ilişkin alt bileşenler üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkisinin bulunduğu, buna karşın çevresel kamuyu aydınlatma skoru (ENVd, ikinci sütun) bakımından ise istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı görülmektedir. Buna göre H3 hipotezi işletmelerin sosyal ve kurumsal yönetimle ilgili kamuyu aydınlatma skoru yönüyle desteklenirken, çevresel kamuyu aydınlatma skoru yönüyle reddedilmiştir. CEOikilik değişkeni de yalnızca çevreye ilişkin kamuyu aydınlatma skoru (ENVd, ikinci sütun) üzerinde istatistiksel anlamlı ve negatif bir etkiye sahip olarak belirlenmiştir. Bu nedenle H4 hipotezi de sadece işletmelerin çevreye ilişkin kamuyu aydınlatma skoru yönüyle desteklenmiş; diğer bileşenler (işletmelerin sosyal ve kurumsal yönetimle ilgili kamuyu aydınlatma skoru) yönüyle reddedilmiştir.

5 Ekonomik anlamlılık hesaplaması Ybüyüklik katsayısının standart sapma değeriyle çarpımının ESGd değişkeninin ortalamasına bölünmesiyle elde edilmiştir $((0,262*3,039)/31,917)$ (Jiraporn, Jiraporn, Boeprasert, & Chang, 2014).

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin yönetim kurulu yapıları ve kamuyu aydınlatma düzeyleri üzerine yapılan çalışmalar daha çok tek bir ülkeyi (Abeysekera, 2010; Said ve diğerleri, 2009) veya gelişmiş ülkeleri (Cerbioni ve Parbonetti, 2007; Jizi ve diğerleri, 2014) incelemektedir. Dolayısıyla gelişmekte olan ülkelerde bahse konu ilişkinin incelenmesi önem taşımaktadır. Buna ek olarak, yönetim kurulu yapısının bir kurumsal yönetim mekanizması olduğu dikkate alındığında, bu mekanizmanın gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki etkisinin farklı olduğunu gösteren çalışmalar da mevcuttur (Klapper ve Love, 2004; Kolk ve Perego, 2010). Bu doğrultuda çalışmada, gelişmekte olan ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin yönetim kurulu yapılarının ESG ve alt bileşenleri kapsamında kamuyu aydınlatma skorları üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Elde edilen bulgular, işletmelerin yönetim kurulu yapılarının ESG ve alt bileşenleri kapsamında kamuyu aydınlatma skorları üzerinde anlamlı etkisi olduğunu ortaya koymuştur. Spesifik olarak, yönetim kurulu üye sayısı, kadın üye sayısının toplam üye sayısına oranı ve bağımsız üye sayısının toplam üye sayısına oranının işletmelerin kamuyu aydınlatma skorlarını anlamlı bir şekilde artırdığı, buna karşın CEO ve yönetim kurulu başkanının aynı kişi olmasının ise işletmelerin kamuyu aydınlatma düzeylerini azalttığı sonucuna ulaşılmıştır.

ESG alt bileşenleri kapsamında da elde edilen bulgular, genel itibarıyla benzer bir çıkarımın yapılmasına olanak tanımaktadır. Yönetim kurulu üye sayısı, yönetim kurulunda yer alan kadın ve bağımsız üye oranı ESG alt bileşenleri üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahipken, CEO ve yönetim kurulu başkanının aynı kişi olması yalnızca çevresel konularda kamuyu aydınlatma skorunu azaltmaktadır.

Elde edilen bulgular, konuya ilişkin literatürdeki diğer çalışmaların bulguları ile büyük ölçüde uyumludur. Nitekim geçmiş çalışmalar, yönetim kurulu üye sayısının (Abeysekera, 2010; Jizi ve diğerleri, 2014), kadın üye sayısının toplam üyeye oranının (Jizi, 2017; Liao ve diğerleri, 2015) ve bağımsız üye sayısının toplam üye sayısına oranının (Jizi, 2017; Jizi ve diğerleri, 2014; Liao ve diğerleri, 2015) işletmelerin kamuyu aydınlatma skorlarını artırdığına dair bulgular sunmaktadır. CEO ve yönetim kurulu başkanı görevlerinin aynı kişi tarafından yürütülmesi durumunun işletmelerin kamuyu aydınlatma düzeyleri üzerindeki etkisi kapsamında çalışmada raporlanan bulgular da daha önce yapılmış çalışmalardan elde edilen bulgularla uyumludur (Gul ve Leung, 2004; Voinea ve diğerleri, 2022).

Yönetim kurulu yapısının, işletmelerin ESG ve alt bileşenleri kapsamında kamuyu aydınlatma skorları üzerindeki etkisini geliştirmekte olan ülkeler özelinde inceleyen bu çalışmayı sınırlayan faktörlerden biri örneklemin kapsadığı işletmelerdir. Bu durum gelecek çalışmalar için potansiyel inceleme alanlarını ortaya çıkarmaktadır. Örneğin, gelişmiş ve gelişmekte olan ülke gruplandırmasının yanı sıra finansal olmayan bilginin işletmeler tarafından açıklanma karar ve düzeyleri paydaş/hissedar odaklı ülkeler açısından da incelenerek literatüre katkı sunulabilir. Ek olarak, finans sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden oluşan bir örneklem kapsamında konunun tekrar ele alınması, finans sektörüne özel faydalı bilgiler sağlayabilir. Benzer şekilde, bu çalışma işletmelerin kamuyu aydınlatma düzeyini ESG ve alt bileşenleri kapsamında incelemektedir ve sonraki araştırmaların daha spesifik konularda (örneğin iklim riski açıklamaları, su ve karbon ayakizi gibi) kamuyu aydınlatma uygulamalarını incelemesi konuya ilişkin bilgi birikiminin artmasına katkı sunabilecek mahiyettedir.

KAYNAKÇA

- Abeysekera, I. (2010). The influence of board size on intellectual capital disclosure by Kenyan listed firms. *Journal of Intellectual Capital*, 11(4), 504-518.
- Alabdullah, T. T. Y., Ahmed, E. R., & Muneerali, M. (2019). Effect of Board Size and Duality on Corporate Social Responsibility: What has Improved in Corporate Governance in Asia?. *Journal of Accounting Science*, 3(2), 121-135. <https://doi.org/10.21070/jas.v3i2.2810>
- Allegrini, M., & Greco, G. (2013). Corporate boards, audit committees and voluntary disclosure: Evidence from Italian listed companies. *Journal of Management & Governance*, 17(1), 187-216.
- Alves, S. (2014). The effect of board independence on the earnings quality: Evidence from Portuguese listed companies. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 8(3), 23-44.
- Bouslah, K., Kryzanowski, L., & M'zali, B. (2013). The impact of the dimensions of social performance on firm risk. *Journal of Banking & Finance*, 37(4), 1258-1273.
- Cerbioni, F., & Parbonetti, A. (2007). Exploring the effects of corporate governance on intellectual capital disclosure: an analysis of European biotechnology companies. *European Accounting Review*, 16(4), 791-826.
- Chau, G., & Gray, S. J. (2010). Family ownership, board independence and voluntary disclosure: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19(2), 93-109.
- Chen, L., Han, M., Li, Y., Megginson, W. L., & Zhang, H. (2022). Foreign ownership and corporate excess perks. *Journal of International Business Studies*, 53(1), 72-93.
- Claessens, S., & Yurtoglu, B. B. (2013). Corporate governance in emerging markets: A survey. *Emerging Markets Review*, 15, 1-33. <https://doi.org/10.1016/j.ememar.2012.03.002>
- De Silva, O., & Hewage, Y. M. (2022). The impact of board size and audit committee characteristics on firm's financial performance: evidence from licensed commercial banks in sri lanka. *Global Journal of Accounting and Economy Research*, 3(1), 5-34. <https://doi.org/10.46791/gjaer.2022.v03i01.02>
- Disli, M., Yilmaz, M. K., & Mohamed, F. F. M. (2022). Board characteristics and sustainability performance: Empirical evidence from emerging markets. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- Dravis, B. H. The Role of Independent Directors After Sarbanes-Oxley, 2007, ABA Publications.
- Eng, L. L., & Mak, Y. T. (2003). Corporate governance and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(4), 325-345.
- Fama, E. F. (1980). Agency problems and the theory of the firm. *Journal of Political Economy*, 88(2), 288-307.
- Fama, E. F., ve Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control, *The Journal of Law and Economics*, 2(26), 301-325
- Fahad, P., & Rahman, P. M. (2020). Impact of corporate governance on CSR disclosure. *International Journal of Disclosure and Governance*, 17(2), 155-167.
- Fondas, N., & Salsalos, S. (2000). A different voice in the boardroom: How the presence of women directors affects board influence over management. *Global focus*, 12(2), 13-22.
- Gujarati, D. N., & Porter, D. (2009). *Basic Econometrics*. In (4 th ed.). New York: Mc Graw-Hill.
- Ghazali, N. A. M. (2007). Ownership structure and corporate social responsibility disclosure: some Malaysian evidence. *Corporate Governance: The international journal of business in society*.
- Gul, F. A., & Leung, S. (2004). Board leadership, outside directors' expertise and voluntary corporate disclosures. *Journal of Accounting and Public Policy*, 23(5), 351-379.

- Izraeli, D. (2000). The paradox of affirmative action for women directors in Israel. *In Women on corporate boards of directors* (pp. 75-96). Springer, Dordrecht.
- Jensen, M.C. (1993) The modern industrial revolution, exit the failure of internal control systems. *Journal of Finance*, 48(3), 831-880.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- Jiraporn, P., Jiraporn, N., Boeprasert, A., & Chang, K. (2014). Does corporate social responsibility (CSR) improve credit ratings? Evidence from geographic identification. *Financial Management*, 43(3), 505-531.
- Jizi, M. (2017). The influence of board composition on sustainable development disclosure. *Business Strategy and the Environment*, 26(5), 640-655.
- Jizi, M. I., Salama, A., Dixon, R., & Stratling, R. (2014). Corporate governance and corporate social responsibility disclosure: Evidence from the US banking sector. *Journal of Business Ethics*, 125(4), 601-615.
- Jo, H., & Harjoto, M. A. (2012). The causal effect of corporate governance on corporate social responsibility. *Journal of Business Ethics*, 106(1), 53-72.
- Khan, A., Muttakin, M. B., & Siddiqui, J. (2012). Corporate Governance and Corporate Social Responsibility Disclosures: Evidence from an Emerging Economy. *Journal of Business Ethics*, 114(2), 207-223. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1336-0>
- Klapper, L. F., & Love, I. (2004). Corporate governance, investor protection, and performance in emerging markets. *Journal of Corporate Finance*, 10(5), 703-728.
- Kolk, A., & Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19(3), 182-198.
- KPMG. (2020). *The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020: The time has come*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>
- Lagasio, V., & Cucari, N. (2019). Corporate governance and environmental social governance disclosure: A meta-analytical review. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 26(4), 701-711.
- Liao, L., Lin, T. P., & Zhang, Y. (2018). Corporate board and corporate social responsibility assurance: Evidence from China. *Journal of Business Ethics*, 150(1), 211-225.
- Liao, L., Luo, L., & Tang, Q. (2015). Gender diversity, board independence, environmental committee and greenhouse gas disclosure. *The British Accounting Review*, 47(4), 409-424.
- Mak, Y. T., & Roush, M. L. (2000). Factors affecting the characteristics of boards of directors: An empirical study of New Zealand initial public offering firms. *Journal of Business Research*, 47(2), 147-159.
- Oh, W. Y., Chang, Y. K., & Martynov, A. (2011). The effect of ownership structure on corporate social responsibility: Empirical evidence from Korea. *Journal of business ethics*, 104(2), 283-297.
- Petra, S. T. (2005). Do outside independent directors strengthen corporate boards?. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 5(1), 55-64.
- Phua, M. S. H., & Ho, P. L. (2017). Female Directors on Corporate Boards: Does Female Leadership Drive Corporate Environmental Transparency? *SHS Web of Conferences*, 34, 05002. <https://doi.org/10.1051/shsconf/20173405002>
- Ross, S. A. (1973). The economic theory of agency: The principal's problem. *The American Economic Review*, 63(2), 134-139.

- Qawqzeh, H. K., Endut, W. A., & Rashid, N. (2021). Board Components and Quality of Financial Reporting: Mediating Effect of Audit Quality. *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, 27(02), 178–190. <https://doi.org/10.47750/cibg.2021.27.02.023>
- Said, R., Zainuddin, Y. H., & Haron, H. (2009). The relationship between corporate social responsibility disclosure and corporate governance characteristics in Malaysian public listed companies. *Social Responsibility Journal*, 5(2), 212-226.
- Sadou, A., Alom, F. and Laluddin, H. (2017), «Corporate social responsibility disclosures in Malaysia: evidence from large companies», *Social Responsibility Journal*, 13(1), 177-202. <https://doi.org/10.1108/SRJ-06-2016-0104>
- Schrieberg, D. (2017, February 8). *U.S. Lags Way Behind Europe In Number Of Women In The Boardroom*. Forbes. <https://www.forbes.com/sites/davidschrieberg/2017/02/08/women-in-the-boardroom-u-s-lags-way-behind-europe-report-shows/?sh=3a714f001f1a>
- Şeker, Y. (2020). Finansal Raporlama Kalitesi ile Çevresel Sosyal ve Kurumsal Yönetim (ESG) Performansı Arasındaki İlişkinin İncelenmesine Yönelik Uluslararası Bir Araştırma. Yayınlanmamış doktora tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Şişmanoğlu, E., Karayiğit, D. T., & Karabınar, S. (2020). Vekalet Teorisi Kapsamında Ortaya Çıkan Vekalet Maliyetlerinin Muhasebesi Ve Raporlanması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 975–987. <https://doi.org/10.29067/muvu.655159>
- Terjesen, S., Sealy, R., & Singh, V. (2009). Women directors on corporate boards: A review and research agenda. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3), 320-337.
- Torchia, M., & Calabro, A. (2016). Board of directors and financial transparency and disclosure. Evidence from Italy. *Corporate Governance: An International Review*, 16(3), 593-608.
- Uddin, S., & Choudhury, J. (2008). Rationality, traditionalism and the state of corporate governance mechanisms: Illustration from less-developed country. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(7), 1026–1051.
- Uwuigbe, U., Felix, E. D., Uwuigbe, O. R., Teddy, O., & Falola, I. (2018). Corporate governance and quality of financial statements: a study of listed Nigerian banks. *Banks & Bank Systems*, 13 (3), 12-23.
- Voinea, C. L., Rauf, F., Naveed, K., & Fratostiteanu, C. (2022). The Impact of CEO Duality and Financial Performance on CSR Disclosure: Empirical Evidence from State-Owned Enterprises in China. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(1), 37.
- Weerasinghe, W. A. N. C. M., & Ajward, R. (2017). Issues of corporate governance practices in Sri Lanka: perceptions of professionals. *CA Journal of Applied Research*, 1(1), 1–19.
- Zahra, S. A., & Pearce, J. A. (1989). Boards of directors and corporate financial performance: A review and integrative model. *Journal of management*, 15(2), 291-334.

İŞLETMELERDE SUİSTİMAL FARKINDALIĞI: SİGORTA SEKTÖRÜNE YÖNELİK BİR İNCELEME*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 13.10.2022
Kabul Tarihi : 25.01.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1188828

Dr. Öğr. Üye. N. Gözde BİRCAN**
Prof. Dr. Aslı TÜREL***

Bibliyografik Bilgiler

Bircan, N., G. & Türel, A. (2023). “İşletmelerde Suistimal Farkındalığı: Sigorta Sektörüne Yönelik Bir İnceleme” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 117-134)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1188828>

ÖZ

Günümüzde suistimal, küresel anlamda işletmelerin karşı karşıya kaldığı ve işletmelerin sürekliliğini tehdit eden en yaygın problemlerden biridir. İşletmelerin sürekliliklerini sağlayabilmeleri ve faaliyetlerine devam edebilmeleri için suistimal ile mücadele konusu kritik önem taşımaktadır. İşletmelerde suistimal farkındalığının sağlanması ve korunması ise suistimal ile mücadele konusunun en önemli yapı taşlarından birini oluşturmaktadır. Bunun sebebi, işletmelerde gerçekleştirilecek potansiyel suistimallere karşı mücadele sürecinin, öncelikle o işletmede suistimal farkındalığının geliştirilmesi ile başlamasıdır. Çalışmamızda suistimal farkındalığının suistimal ile mücadele sürecindeki öneminden hareketle, sigorta sektöründe suistimal farkındalığı konusu Türkiye Sigorta Birliği'nin 2021 yılı Prim Üretim Sıralamalı raporunun sonuçlarına göre seçilen ilk on sigorta işletmesinin faaliyet raporları üzerinde yapılan içerik analizi yöntemiyle incelenerek değerlendirilmiştir.

* Bu çalışma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı'nda Prof. Dr. Aslı Türel danışmanlığında N. Gözde Bircan tarafından hazırlanan “Suistimal Denetimi ve Sigorta Şirketlerinde Görülen Suistimal Vak'alarına Yönelik Bir Araştırma” adlı doktora tezinden türetilmiştir.

** Haliç Üniversitesi, İşletme Fakültesi, gozdebircan@halic.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-0217-6339

*** İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, gunduzay@istanbul.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-2658-4636

Anahtar Kelimeler: Suistimal, Suistimal Farkındalığı, Sigorta Sektörü.

Jel Sınıflandırması: M-42.

AWARENESS OF CORRUPTION AND ABUSE IN ORGANIZATIONS: A RESEARCH ON THE INSURANCE INDUSTRY

ABSTRACT

In today's World, corruption and abuse has been one of the most common problems faced by organizations globally and threatening the sustainability of organizations. A matter of fighting against corruption has great importance for organizations to ensure their sustainability and continue their operations. Ensuring and preserving the awareness of corruption is one of the most important elements of the issue of fighting against corruption matters. The reason for this is that the starting point of the process of fighting against potential corruption that may occur in organizations is to develop the awareness of corruption in that organization, primarily. In our study, based on the importance of the awareness of corruption in the process of fighting against corruption, the issue of the awareness of corruption in the insurance industry has been considered by the content analysis method made in the annual reports of top ten insurance companies according to the premium production report issued by Association of the Insurance Companies of Turkey in 2021.

Keywords: Corruption, Abuse, Awareness Of Corruption and Abuse, The Insurance Industry.

Jel Classification: M-42.

1. GİRİŞ

Suistimal, tüm işletmeleri ve ekonomileri olumsuz olarak etkileyen küresel bir sorundur. Bu sorunun çözümünde uluslararası ve ulusal ölçekte alınabilecek önlemler işletmelerdeki suistimal riskini tamamen ortadan kaldırmamakla birlikte suistimal olaylarının önlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. İşletmelerde suistimal olaylarının önlenmesi veya suistimal sebebiyle oluşabilecek zararların azaltılabilmesi için suistimal ile mücadele sürecinin etkin bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Bu noktada suistimal farkındalığının sağlanması, suistimal ile mücadele sürecinin dolayısıyla suistimal denetiminin en önemli yapı taşlarından birini oluşturmaktadır. İşletmelerde suistimal olaylarının denetim mekanizması ile kontrol altına alınabilmesi için öncelikle ülkeler, işletmeler ve çalışanlar bazında suistimal algısının geliştirilmesi ve bu konuda farkındalık sağlanması gerekmektedir. Nitekim 15-21 Kasım haftasının tüm dünyada “*Uluslararası Suistimal Farkındalık Haftası*” olarak kutlanması bu önceliğin en somut göstergelerinden biridir. Benzer şekilde Türkiye’de faaliyet gösteren tüm üye şirketlere iş etiği politikaları oluşturma ve uygulama konusunda rehberlik etmeyi misyon edinen Türkiye Etik ve İtibar Derneği (TEİD) de suistimal farkındalığını suistimalleri önleyici bir panzehir olarak

nitelendirmiş ve çeşitli etkinliklerde işletmelere ağır hasarlar veren iş suistimallerine dikkat çekerek bu konuda farkındalığı arttırmayı amaçlamıştır.

Suistimal vak'alarının görülme sıklığı, sektörel dağılımı, risk dereceleri ile suistimale karşı alınabilecek önlemler ve kullanılan denetim mekanizmaları işletmeden işletmeye değişebiliyor olmakla birlikte suistimal olayları nedeniyle ülkeler, ekonomiler ve işletmelerde meydana gelen olumsuz sonuçlar genellikle birbirine paraleldir. Bu doğrultuda da tüm işletmeler için ortak hedef, bütüncül bir yaklaşımla suistimal farkındalığının sağlanarak potansiyel suistimal vak'alarının dolayısıyla suistimal riskinin önüne geçebilmek veya bu vak'aları azaltabilmektir.

2. SUİSTİMAL KAVRAMI

Suistimal kelimesi farklı disiplinlerde farklı şekillerde kullanılabilen bir kavramdır. Bunun sebebi, suistimal kavramının finansal, hukuksal, sosyal, ahlaki ve teknolojik olmak üzere çok farklı boyutlara sahip kompleks bir kavram olmasıdır. Kelime anlamı olarak suistimal Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde; “görev, yetki vb’ni kötüye kullanma” olarak tanımlanmaktadır. Daha ayrıntılı bir tanımlamaya göre ise suistimal; “*yetkilerin, hak ve olanakların, sistemsal açıkların kişisel bir çıkar sağlamak amacıyla kötüye kullanılmasıdır*” (Durkaya, 2008).

Literatürde suistimal kavramı genellikle yolsuzluk kavramı ile eşdeğer kabul edilmektedir. Buna göre sahtekârlık, yolsuzluk, rüşvet, kara para aklama, dolandırıcılık, usulsüzlük, görevin veya yetkinin kötüye kullanımı, etik kuralların ihlâli vb. gibi olayların tamamı suistimal kavramının kapsamı içerisinde.

Suistimal üçgeni yaklaşımına göre gerçekleşen bir suistimal eyleminin üç temel unsuru bulunmaktadır. Bunlar; *baskı, fırsat ve etik değerlerdir* (Peltier-Rivest, 2018). Buna göre suistimal üçgeninde, hile üçgeni yaklaşımında yer alan haklı gösterme unsuru yerine etik değerler unsurunun ön plana çıktığı söylenebilir. Bunun en önemli sebebi, suistimallerin içerikleri gereği yüz kızartıcı suç niteliğinde olması ve gerçekleşen suistimal eylemlerinin temelde suistimalcinin etik veya uyum tanımının farklılığı ile etik ilke algısının olmamasından veya düşük düzeyde olmasından kaynaklanmasıdır.

Suistimaller, kazan-kaybet stratejisine dayalıdır ve her suistimal olayının en az bir kazananı (suistimalci) ile bir kaybedeni (kurban veya mağdur) bulunmaktadır. Suistimali yapan kişi veya kişiler, suistimal yolu ile aldattıkları kişiler üzerinden haksız kazanç veya menfaat sağlarken suistimal edilen taraf veya taraflar maddi veya manevi zarara uğrarlar. Kişilerin ve/veya kurumların zararına yol açan suistimal eylemleri hukuksal açıdan ekonomik birer suçtur ve görevin kötüye kullanılması suçu kapsamında 5237 sayılı Türk Ceza Kanununa (TCK) tabidir.

3. SUİSTİMAL FARKINDALIĞI

Suistimal farkındalığı temelde, suistimal olaylarının önemli bir sorun olduğunun işletmeler tarafından farkında olunmasını ifade etmektedir. Diğer bir deyişle suistimal farkındalığı, suistimalin önemli ve yaygın bir risk olduğunun kabul edilmesi, bu riskin yönetilmesi ve çözümlenmesi gereken bir sorun olarak algılanmasıdır.

Suistimal farkındalığının yaratılmasının, suistimal riski yönetim sürecindeki en önemli unsuru oluşturduğunu söyleyebiliriz. Nitekim işletmelerde başarılı bir suistimal risk yönetim süreci oluşturma dü-

şüncesi, ancak yüksek bir suistimal farkındalığı ile mümkün olabilecektir. Suistimal farkındalığı, işletmelerin suistimal belirtilerini (kırmızı bayrakları) zamanında algılamasına dolayısıyla suistimallerin önlenmesine ciddi fayda sağlamaktadır. Buna ek olarak suistimal farkındalığı ve suistimal farkındalığının sağlanmasına yönelik eğitimler, gerçekleşen suistimal olaylarının kamuoyuna raporlanıp açıklanmasında da kritik bir rol oynamaktadır (Jaunky et al., 2020).

İşletmeler tarafından organizasyonlar içerisinde suistimal farkındalığının sağlanması ve korunması için uygulamada farklı farklı araçların kullanıldığı görülmektedir. *Etik hatlar veya ihbar hatları, etik kodlar, eğitimler, bağımsız denetim, kırmızı bayrak analizleri, tepe yönetimi mesajları, periyodik suistimal toplantıları ve iç kontroller* işletmelerde suistimal farkındalığının sağlanmasında kullanılabilir önemli araçlar arasında sayılabilir.

Suistimal eyleminin ortaya çıkmasındaki ana faktörün insan olması sebebiyle, insanı merkez alan farkındalık eğitimleri suistimal ile mücadelede önemli bir rol oynamaktadır. İşletmelerin suistimal belirtileri (kırmızı bayraklar), işletmenin etik politika ve prosedürleri, suistimal karşıtı politikaları ve uygulamaları ve ihbar veya etik hatlarının kullanımı hakkında kendi çalışanlarına eğitim vermeleri, işletme çalışanlarında suistimal bilincinin gelişmesine önemli bir katkı sağlamaktadır. Söz konusu eğitimler suistimal karşıtı kurum kültürünün güçlenmesini ve suistimal ile mücadelede işletme çalışanlarının aktif rol oynamasını sağlayarak işletmelerde suistimal olaylarının önlenmesine yardımcı olmaktadır. Eğitimlere ek olarak işletme içi suistimal iletişim sistemlerinin oluşturulması, suistimal ile ilgili iddia, şikâyet veya ihbarların dikkate alınıp dinlenmesi ve gerektiğinde bunların soruşturulması ile tespit edilen suistimallerin cezalandırılması gibi uygulamalar da işletme içi suistimal farkındalığının sağlanması için kullanılabilir. Ayrıca suistimal konusunu gündemde tutabilmek, suistimal bilincini ve algısını dolayısıyla suistimal farkındalığını arttırabilmek için işletmelerde periyodik aralıklarla suistimal toplantıları düzenlenerek suistimal risk değerlendirmeleri de yapılabilir. Söz konusu toplantılar sonucunda suistimal açısından eksik veya yetersiz alanlar tespit edilerek mevcut iç kontrol sistemleri güçlendirilebilir veya yeni iyileştirme önerileri sunulabilir.

4. SUİSTİMAL FARKINDALIĞI VE SUİSTİMAL DENETİMİ İLİŞKİSİ

İşletmelerde suistimalin denetlenmesi gereken bir olgu olduğu gerçeği, suistimal denetimi kavramını ortaya çıkarmıştır. Suistimalin ortaya çıkarılması, önlenmesi, suistimal riskinin ölçülmesi, değerlendirilmesi ve ortadan kaldırılması suistimal denetiminin konusunu oluşturmaktadır. Suistimal farkındalığı ise organizasyonlar tarafından suistimallerin önemli bir risk olarak kabul edilmesini ve bu risklerin denetim mekanizması ile bir ölçüde ortadan kaldırılmasını veya azaltılmasını sağlamaktadır. Buna göre işletmelerde suistimal olaylarının azaltılması ve suistimalin denetim mekanizması ile önlenmesi konusu, işletmelerde geliştirilen suistimal farkındalığı ile yakın ilişkilidir. Nitekim işletmelerde gerçekleştirilecek potansiyel suistimallere yönelik farkındalığın eksik olduğu veya suistimal kurbanlarının suistimal kurbanı olduğunu fark etmediği durumlarda sorun oluşmakta ve bu durum suistimal denetimlerinin başarısını da olumsuz yönde etkilemektedir. (Bakar et al., 2022). Dolayısıyla işletmelerde etkili bir suistimal denetimi için öncelikle organizasyon içerisinde güçlü bir suistimal algısının oluşturulmasının ve suistimal konusunda bütüncül bir farkındalık yaratılmasının şart olduğu söylenebilir.

İşletmeler ve işletmelerin meydana getirdiği toplumlar için suistimal farkındalığı ayrı şekilde ele alınabilir. İşletmelerin organizasyonları içerisindeki suistimal farkındalığı *mesleki şüphencilik kavramı* ile ilişkili iken toplumdaki suistimal farkındalığı *etik hassasiyet* kavramı ile ilişkilendirilebilir (Ashari, Nannere and Trebilcock, 2018). Bununla birlikte işletmelerin organizasyonu içerisinde yer alan bireylerin toplumun bir parçası olduğu düşünüldüğünde toplumun etik algısını meydana getiren bireysel etik hassasiyetlerin de dolaylı olarak işletmelerin suistimal farkındalığını etkilediği söylenebilir.

Yukarıda belirtilen ve suistimal farkındalığına etki eden her iki kavram (etik hassasiyet ve mesleki şüphencilik) da suistimal denetimi ile yakından ilişkilidir. *Etik hassasiyet*, belirgin etik ikilem durumlarını tanımlayabilme ve bir eylemin sonuçlarının tek bir kişinin çerçevesinden değil daha geniş bir çerçevede tüm toplumun gözünden görebilme yeteneğini ifade etmektedir. *Mesleki şüphencilik* ise sürekli sorgulayıcı bir yaklaşıma sahip olmayı ve elde edilen kanıtların eleştirel bir gözle değerlendirilmesini içermektedir. Bu kavramlardan özellikle mesleki şüphencilik kavramı ve suistimal denetimi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bilindiği üzere Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından bağımsız denetim alanında uluslararası standartlara uyumlu olarak yayınlanan Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarında (TDS setleri) mesleki şüphencilik kavramına açıkça yer verilmektedir. Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardında (BDS 200) mesleki şüphencilik denetçilerin taşıması gereken temel özelliklerden biri olarak gösterilmekte ve denetçilerin denetim çalışmaları sırasında mesleki şüphencilik kavramına uygun olarak hareket etmesi zorunlu tutulmaktadır (KGK, 2022). Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardında (BDS 240) ise hile kaynaklı oluşabilecek önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesinde mesleki şüphencilik kavramının önemi vurgulanmaktadır (KGK, 2022). Buna göre finansal içerikli hile kapsamında yer alan suistimal olaylarının denetiminde de mesleki şüphencilik kavramının özel bir öneme ve yere sahip olduğu söylenebilir. Diğer yandan suistimal farkındalığına etki eden etik hassasiyet düzeyinin yüksek olması ise işletmeler açısından organizasyon içerisindeki davranış veya eylemlerin etik açıdan bir ikilem yaratmayacak şekilde sürdürülmesine yardımcı olmakta ve işletmeler tarafından alınan kararların tüm topluma olan etkisi göz önünde bulundurularak bu kararların etik ilke ve kurallara uygun olmasını sağlamaktadır. Bu durumun ise doğası gereği etik dışı bir davranış olan suistimal eylemlerinin ve suistimal içerikli davranış şekillerinin azalmasını sağlayarak suistimal denetimi çalışmalarının başarısına katkı sağlayacağı ve suistimal denetçilerinin işini kolaylaştıracağı açıktır.

Suistimal farkındalığı ve suistimal denetimi kavramlarına ilişkin bilgiler bir bütün olarak değerlendirildiğinde işletmelerdeki suistimal farkındalık düzeyi ve suistimal denetimi arasında karşılıklı bir etki olduğu açıkça görülmektedir. İşletme içerisinde geliştirilen yüksek veya iyi bir suistimal farkındalık düzeyinin suistimal denetimi çalışmalarının etkinliğine ve başarısına olumlu katkı sağlaması beklenirken, düşük veya kötü bir suistimal farkındalık düzeyinin ise suistimal denetimi çalışmalarının etkinliğine ve başarısına olumsuz etki edeceği söylenebilir.

5. İŞLETMELERDE SUİSTİMAL FARKINDALIĞININ ÖNEMİ

Organizasyonlarda suistimal konusunda bir farkındalığın yaratılması ve ortak bir suistimal algısının geliştirilmesi, en etkin suistimal önleme yöntemlerinden biridir. Bu yüzden güçlü işletmeler ve güçlü ekonomiler için işletme içi organizasyonlarda suistimal olaylarının önlenmesi konusundaki bilincin oluşturulmasının dolayısıyla suistimal farkındalığının sağlanmasının, bunun iç kontrol ve çeşitli denetim mekanizmalarıyla desteklenmesinin ve suistimalleri önleme ile ilgili farkındalık düzeyinin artırılmasının aslında bir zorunluluk olduğu söylenebilir (Demir, 2021).

Suistimal ile mücadelede, suistimal farkındalığının sağlanması her işletmenin öncelikli hedefleri arasında bulunması gereken bir kriter olmakla birlikte işletmelerde suistimal farkındalığının sağlanması kolay bir süreç değildir. İşletme çalışanları arasında neyin suistimal neyin suistimal olmadığına dair kişisel ve kültürel algı farklılıklarının bulunması ve işletmenin faaliyette bulunduğu sektöre göre suistimal bilincinin değişkenlik göstermesi konuyu karmaşık hale getirmekte ve işletme içerisinde suistimal farkındalığının sağlanmasını zorlaştırmaktadır. Suistimal kavramına ilişkin kişisel ve kültürel algı farklılıkları bireylerin ve bireylerin toplamından meydana gelen toplumun etik hassasiyetine ilişkin farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Etik hassasiyet kavramına ilişkin bilgilere çalışmamızın *suistimal farkındalığı ve suistimal denetimi* başlıklı bölümünde detaylı olarak yer verilmiştir. Sektörel farklılıklar ise temelde kamu sektörü ve özel sektör şeklindeki ikili ayrımında kendini göstermektedir. Kamu sektöründe suistimallerin fark edilmesinin veya suistimal yapan bir kamu çalışanının yakalanmasının genel olarak özel sektöre göre çok daha kolay olduğu söylenebilir. Bunun en büyük sebebi, kamu sektörü suistimallerinin sürekli olarak devletin odak noktasında olması ve gerek yetkili devlet kuruluşları gerek Uluslararası Şeffaflık Örgütü (TI) tarafından kamu suistimallerine ağırlık verilmesidir (Gopinath, 2008). Benzer şekilde literatürde de kamu sektörü suistimallerine yönelik araştırmalar daha fazladır ve araştırmacıların daha çok ilgisini çekmektedir. Nitekim en önemli suistimal türlerinden biri olan yolsuzluk kavramının literatürde çoğunlukla kamu ağırlıklı tanımı ile ele alındığı görülmektedir. Bu yüzden özel sektörde meydana gelen suistimal olaylarının kamu sektöründeki suistimal olaylarına göre daha az ilgi çektiği söylenebilir. Örneğin; rüşvet alan bir kamu çalışanının davranışı kolayca etik dışı bir davranış olarak nitelendirilirken, rüşvet alan bir özel sektör çalışanının davranışı kamu sektörü çalışanının davranışı kadar ses getiremeye bilmektedir.

Suistimal farkındalığının sağlanması için işletmeler tarafından çok farklı yöntemler kullanılabilir. Etik kurallar, işletme içi yazılı politika ve prosedürler, suistimal farkındalık eğitimleri, ihbar veya etik hatları suistimal farkındalığının sağlanmasında kullanılan başlıca araçlar arasında sayılabilir. Son yıllarda artan dijitalleşme ile birlikte internet de suistimal farkındalığının sağlanmasında işletmeler tarafından etkin olarak kullanılan araçlar arasında yer almaya başlamıştır. İnternet kullanımındaki artış, suistimal farkındalığının sağlanması ve potansiyel suistimal olaylarının azaltılması açısından işletme içerisinde fark edilen veya şüphelenilen suistimal olaylarının nereye raporlanacağı konusundaki bilginin sağlanmasına olumlu katkı sağlamaktadır. Bu durum daha çok suistimal olayının açığa çıkarılmasına dolayısıyla bir ülkede gerçekleşen suistimal olaylarının daha doğru bir şekilde tahmin edilmesine olumlu etki etmektedir. Avrupa'da internet kullanımının suistimal farkındalığına etkisi üzerine yapılan bir araştırmanın sonuçları, interneti daha sık kullanan işletme çalışanlarının suistimal farkındalığının daha yüksek olduğunu, bu çalışanların maruz kaldığı suistimal olaylarını raporlamada daha gönüllü olduğunu

ve söz konusu suistimal olaylarını raporlama ihtimallerinin diğer çalışanlara göre daha yüksek olduğunu göstermiştir (Hunady, 2019). Buna göre günümüz dünyasında internet, önemli bir suistimal önleme aracı olarak nitelendirilebilir.

Suistimal farkındalığı, suistimal ile mücadelede en önemli konulardan biridir. Yüksek dereceli bir suistimal farkındalık düzeyi, güçlü bir suistimal caydırıcısı olarak rol oynamaktadır (Goel et al., 2012). Suistimallerin önlenmesi veya azaltılması için işletmeler tarafından uygulanan bağımsız denetim, iç denetim mekanizmaları ve iç kontrol politika ve prosedürleri suistimallerin azaltılmasına belli bir katkı sağlamakla birlikte yeterli suistimal algısının ve bilincinin oluşmadığı işletme sistemlerinde bu unsurların da yetersiz kaldığı görülmektedir.

6. İŞLETMELERDE SUİSTİMAL FARKINDALIĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde, suistimal olaylarının yaygın olarak görüldüğü sigortacılık sektörüne yönelik olarak suistimal olaylarının engellenmesi için suistimal farkındalığına yönelik önerilerin geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç ile çalışmamızda sigorta işletmelerinin suistimal konusundaki farkındalığı, araştırmaya konu sigorta işletmelerinin faaliyet raporlarında yapılan içerik analizi ile değerlendirilmiştir. Söz konusu içerik analizi ile sigorta işletmelerinin suistimal olaylarının önlenmesi konusunda yaptıkları çalışmalar ve geliştirdikleri projeler incelenmiştir.

6.1. Araştırmanın amacı

İşletmelerde suistimal olaylarının azaltılması ve suistimal olaylarının önlenerek suistimal denetimi çalışmalarının başarılı olabilmesi konusu, işletmelerde geliştirilen suistimal algısı ile yakın ilişkilidir. Bu yüzden çalışmamızda yer verilen bu araştırma ile araştırmaya konu sigorta işletmelerinin suistimal farkındalığının genel kapsamda değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

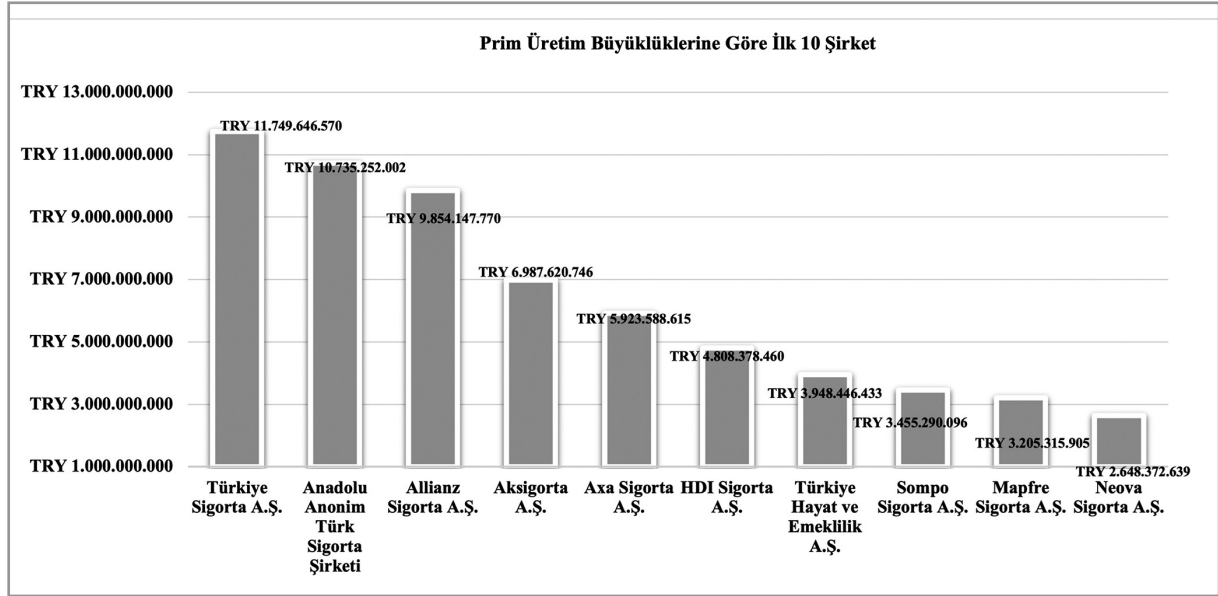
6.2. Araştırmanın kapsamı ve kısıtları

Bu çalışmada, prim üretim büyüklüklerine göre seçilen sigorta işletmelerinin son beş yıla (2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021) ait faaliyet raporlarından yararlanarak içerik analizi yapılmıştır. Çalışmamızda farklı sigorta işletmesine ait toplam 50 adet faaliyet raporu incelenerek, analiz edilmiştir.

Araştırmada, Türkiye Sigorta Birliği (TSB) tarafından yayımlanan Prim Üretimleri Sıralama Raporunun sonuçları dikkate alınarak ve analize konu sigorta işletmelerinin seçiminde toplam prim üretim büyüklükleri esas alınmıştır. Buna göre toplam prim üretim büyüklüklerine göre seçilen ilk on sigorta işletmesinin 2017-2021 dönemine ait yıllık faaliyet raporlarının içerik analizi yapılmıştır. TSB tarafından yayınlanan rapor sonuçlarına göre 2021 yılına ait ilk on şirketin toplam prim üretim büyüklüğü 63.316.059.236 TL'dir (TSB, 2022).

Araştırmamızda prim üretim büyüklüklerinin kriter alınmasının sebebi bilindiği üzere sigorta işletmelerindeki yüksek prim üretimlerinin, suistimal açısından önemli bir motive edici unsur olmasıdır. Buna göre TSB tarafından yayınlanan 2021 yılı Prim Üretimleri Sıralama Raporu'nun sonuçlarına göre en büyük prim üretimine sahip ilk on sigorta işletmesi araştırmaya konu edilmiştir. Bu işletmeler sırasıyla; Türkiye Sigorta A.Ş. (11.749.646.570 TL), Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi (10.735.252.002 TL), Allianz

Sigorta A.Ş. (9.854.147.770 TL), Aksigorta A.Ş. (6.987.620.746 TL), Axa Sigorta A.Ş. (5.923.588.615 TL), HDI Sigorta A.Ş. (4.808.378.460 TL), Türkiye Hayat ve Emeklilik A.Ş. (3.948.446.433 TL), Sompo Sigorta A.Ş. (3.455.290.096 TL), Mapfre Sigorta A.Ş. (3.205.315.905 TL) ve Neova Sigorta A.Ş. (2.648.372.639 TL)'dir (TSB, 2022). Sigorta işletmelerinin prim üretim büyüklüklerini gösteren grafik aşağıda Şekil 1'de sunulmuştur.



Şekil 1. TSB 2021 Yılı Prim Üretim Büyüklükleri Sıralaması

Kaynak: TSB Resmi İstatistikler, <https://www.tsb.org.tr/tr/istatistikler>, 19.07.2022.

Şekil 1 incelendiğinde 2021 yılı için en büyük prim üretiminin Türkiye Sigorta A.Ş. ve en küçük prim üretiminin Neova Sigorta A.Ş.'de gerçekleştiği görülmektedir.

6.3. Araştırmanın yöntemi

Çalışmamızda araştırmamıza konu sigorta işletmelerinin yıllık faaliyet raporları içerik açısından incelenirken işletmelerin suistimalin tespiti ve önlenmesi ile ilgili yaptıkları çalışmaların içerik analizi yöntemiyle ortaya konulması amaçlanmıştır. İçerik analizi yöntemi kapsamında TSB Prim Üretim Sıralamaları Raporunun sonuçlarına göre seçilen prim üretim büyüklüğü en yüksek ilk 10 sigorta işletmesine ait faaliyet raporlarında yer alan arşiv bilgiler kullanılarak manuel veri seti oluşturulmuştur.

Söz konusu veri seti üzerinden işletmelerin faaliyet raporları üzerinden suistimal ile ilgili faaliyetleri, planları, projeleri, çalışmaları, suistimalin tespiti ve önlenmesi konusundaki mevcut sistemleri ve uygulamaları ile suistimal riskine karşı gelecekte uygulamaya koyacakları eylem planları içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Aynı zamanda işletme yönetimlerinin suistimal konusunda kamuoyuna vermiş olduğu mesajlar ve suistimal konusunun işletme gündemine ne şekilde alındığı da faaliyet raporlarında yer verilen kurumsal bilgiler üzerinden incelenmiştir. Tüm bu bilgiler kullanılarak incelenen işletmele-

rin suistimale bakış açısı, suistimal konusuna verdikleri önem ve suistimal konusundaki farkındalıkları değerlendirilmiştir.

6.4. Araştırma sonuçları ve bulgular

Yukarıda Şekil 1’de gösterilen sigorta işletmelerinin faaliyet raporlarının analizi sonucunda ulaşılan bilgiler aşağıdaki gibi özetlenebilir;

-Prim üretim büyüklüğü açısından 1. sırada yer alan Türkiye Sigorta A.Ş.’nin incelenen döneme ait faaliyet raporlarının tamamında suistimal konusuna yer verdiği ve şirket ana hedef, politika ve çalışmaları arasında mutlaka suistimal ile ilgili çalışmaların veya projelerin bulunduğu tespit edilmiştir. Özellikle işletmenin 2017, 2018, 2019 ve 2021 yıllarına ait faaliyet raporlarında spesifik olarak suistimalin tespiti ve önlenmesine yönelik çeşitli birimlerin kurulduğu, projelerin geliştirildiği, süreçler ve sistemlerle ilgili altyapı çalışmalarının yapıldığı bilgisine ulaşılmıştır. Türkiye Sigorta A.Ş.’nin 2017 yılı faaliyet raporunda yer alan bilgilere göre; suistimal olaylarının tespit edilerek önlenmesi amacıyla İç Kontrol ve Risk Yönetimi Müdürlüğü’nün altında ayrı bir birim olarak “Hasar Suistimal Önleme Birimi” kurulmuştur. Türkiye Sigorta A.Ş.’nin 2018 yılı faaliyet raporunda ise Sigorta Suistimalleri Bilgi Paylaşım Sistemi (SİSBİS) verilerine göre en sık suistimal bildirilen branşlardan olan araç (trafik/ kasko) sigortalarında görülen suistimallerin tespiti ve önlenmesi için “Hasar Suistimal Önleme Projesi” adıyla çeşitli çalışmalara yer verdiği görülmüştür. Bu çalışmalar; hasar suistimallerinin tespitine ilişkin hasar ödemelerinin güvenliğini sağlayıcı 3D sistemlerin kurulması, ödemelerin sigorta işletmesinin ana ödeme sistemlerine entegre edilmesi, ödeme ve tahsilat sistemlerine ait çeşitli altyapıların geliştirilmesini içermektedir. 2018 yılına paralel olarak 2019 yılı faaliyet raporunda da suistimal ile mücadele açısından işletmenin 2020 yılı ana hedefleri arasında “Hasar Suistimali Uygulama Projesi” adıyla yeni bir çalışmaya yer verildiği görülmüştür. Söz konusu çalışma temelde suistimallerin önlenmesi için tüm sigorta branşlarında hasar dosyası suistimal skorlarının oluşturulması ve skora göre suistimal eylem planlarının geliştirilmesini içermektedir. Aynı zamanda hasar ihbarlarının mobil uygulamalarla yapılması, uzaktan görüntülü ekspertiz programlarının kullanılması, robotik süreçlere yer verilmesi ve bilgi teknolojilerinin kullanımının artırılması vb. gibi çalışmalar da projenin kapsamı içerisinde bulunmaktadır. 2021 yılı raporu incelendiğinde ise işletmenin suistimallerin önlenmesi amacıyla “Suistimal Denetim Modülü” ve “Suistimal Modülü” adlı iki ayrı modülü hayata geçirdiği bilgisine ulaşılmıştır. Söz konusu modüller temelde şüpheli hasar dosyalarının araştırmada sorumlu olanlara veya bilirkişilere otomatik olarak sistem üzerinden atanmasını içermektedir.

-Prim üretim büyüklüğü açısından 2. sırada yer alan Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi’nin faaliyet raporlarında suistimal konusu ile ilgili olarak; suistimal tespit projesi çalışmalarına, suistimal skorlama sistemi çalışmalarına ve mevzuat değişikliklerine yer verildiği görülmüştür. 2017 yılı faaliyet raporunda suistimal ihbarlarının resmi olarak SİSBİS üzerinden bildirilmesine ilişkin mevzuat değişikliğine, 2018 yılı faaliyet raporunda ise AR-GE çalışmaları kapsamında trafik/ kasko hasar dosyaları ile birlikte araç (trafik/ kasko) dışı hasar dosyalarında da anlık hasar suistimali skorlama sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesine yönelik çalışmalara yer verildiği tespit edilmiştir. Şirketin 2020 yılı faaliyet raporunda ise şirketin çalışmalarına 2016 yılında başlamış olduğu “Sosyal Ağ Analiz ile Organize Suistimal Tespit Projesi” adlı projesinin, 2020 yılı IDC Türkiye Dijital Dönüşüm Ödülleri kapsamında üçüncülük ödülü

kazandığı bilgisine yer verilmiştir. Söz konusu proje temelde araç (trafik/ kasko) hasarı dosyalarındaki suistimallerin ve organize usulsüzlüklerin önlenmesini amaçlayan yazılım temelli bir projedir ve hasar dosyalarının değerlendirilmesi ile karara bağlanması sürecinin otomatikleştirilmesini içermektedir. Şirketin 2021 yılı faaliyet raporunda da 2020 yılındaki proje sayesinde önceden üç aylık sürede manuel olarak yapılan suistimal dosya analizlerinin tamamlanma süresinin iki saate indirildiği bilgisine ulaşılmıştır.

-Prim üretim büyüklüğü açısından 3. sırada yer alan Allianz Sigorta A.Ş.’nin faaliyet raporlarında suistimal konusuna ve suistimal ile ilgili çalışmalara genel olarak “iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri hakkındaki bilgiler ile yönetim görüşü” başlıklı bölümde yer verildiği tespit edilmiştir. İncelenen döneme ait tüm faaliyet raporlarında “iç kontrol sistemi ve iç denetim faaliyetleri hakkındaki bilgiler ile yönetim görüşü” başlığının altında potansiyel suistimal vak’alarının araştırılması ile ilgili çalışmaların ve soruşturmaların iç denetim başkanlığının görev kapsamında yürütülen bir faaliyet olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca gereken durumlarda suistimal olaylarıyla ilgili özel denetim çalışmalarının da yapıldığı belirtilmiştir. Şirketin 2017 yılı faaliyet raporunda ise Allianz Sigorta A.Ş. tarafından trafik ve kasko suistimallerine yönelik olarak geliştirilen “Periskop Projesi” adında bir çalışmaya yer verilmiştir. Söz konusu proje, araç (trafik/ kasko) hasar dosyalarındaki suistimallerin önlenmesine yönelik olarak bu suistimaller üzerindeki kontrollerin otomatikleştirilmesine ilişkin geliştirilmiş bir projedir.

- Prim üretim büyüklüğü açısından 4. sırada yer alan Aksigorta A.Ş.’nin faaliyet raporları incelendiğinde raporlarda genel olarak “risk yönetimi ve iç kontrol sistemi” başlığı altında hata, hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi ve önlenmesi için iç denetim ve risk yönetimini içerecek şekilde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulmasının zorunluluğuna yönelik olan ve suistimal konusu ile ilgili olarak nitelendirilebilecek dolaylı açıklamalara yer verildiği tespit edilmiştir. Şirketin 2021 yılı faaliyet raporunda ise 2017, 2018, 2019 ve 2020 yılı raporlarından farklı olarak doğrudan suistimal konusuna yönelik bir projeye yer verilmiştir. “Motor Dışı Suistimal Projesi” adı ile ifade edilen projenin temel hedefi; trafik sigortaları dışında diğer sigorta alanlarındaki suistimaller ile de mücadele edilmesi ve bu amaçla geliştirilmiş analitik modellerin suistimal tespiti ve inceleme çalışmalarında kullanılmasıdır. İlgili raporda söz konusu projenin, IDC CIO Ödülleri otomasyon kategorisinde üçüncülük, IDC Türkiye Finans Teknoloji Ödülleri güvenlik ve suistimal yönetimi kategorisinde ise birincilik kazandığı da belirtilmiştir.

- Prim üretim büyüklüğü açısından 5. sırada yer alan Axa Sigorta A.Ş.’nin 2019, 2020 ve 2021 yılı faaliyet raporlarında yer alan bilgilere göre “suistimal riski” şirketin operasyonel bir riski kabul edilmektedir. Buna göre risk konusu açısından şirket içi suistimaller yetkisiz işlemlerle, şirket dışı suistimaller ise sistem güvenliği ile ilişkilendirilmiştir. 2019 ve 2020 yılı faaliyet raporlarına göre dört temel kurumsal yönetim ilkesinden biri olan sorumluluk ilkesi kapsamında şirketin suistimal ile ilgili spesifik yönerge ve politikaları bulunmaktadır. Buna göre şirketin “Suistimal ve Yolsuzluğu Önleme Yönergesi” ve “Axa Sigorta Suistimal Kontrol Politikası” adıyla suistimal yönergesi ve politikası mevcuttur. Faaliyet raporundaki bilgilere göre şirket içerisinde yapılan denetim komitesi toplantılarında suistimal ile ilgili değerlendirmeler de yapılmaktadır. Şirketin 2019 yılı faaliyet raporunda suistimal ile ilgili yer verdiği açıklama ise suistimal farkındalığına ilişkin en somut göstergelerden biri olarak kabul edilebilir. Bu açıklama ile suistimal soruşturma ve incelemeleriyle birlikte suistimal göstergelerine yönelik farkındalığın artırılması iç denetim departmanının bir görevi olarak kabul edilmiştir.

- Prim üretim büyüklüğü açısından 6. sırada yer alan HDI Sigorta A.Ş.’nin incelenen dönemdeki faaliyet raporlarında doğrudan ve dolaylı olarak suistimal konusu ile ilgili olabilecek çalışmalara, uygulamalara veya projelere ait bilgilere rastlanmamıştır.

- Prim üretim büyüklüğü açısından 7. sırada yer alan Türkiye Hayat ve Emeklilik A.Ş.’nin incelenen dönemdeki faaliyet raporlarından 2017, 2018 ve 2020 yılı faaliyet raporlarında suistimal önleme, tespit, inceleme, soruşturma çalışmaları ve dolayısıyla suistimal farkındalığına yönelik herhangi bir bilgiye ulaşılamamıştır. Şirketin 2019 yılına ait faaliyet raporunda bilgi teknolojilerine yönelik çalışmalar kapsamında bireysel emeklilik ve sigorta satış işlemlerinde gerçekleştirilecek çeşitli suistimallerin önlenmesi amacıyla yönelik “satış denetim projesi” adı ile bir proje geliştirilmek istendiği bilgisine yer verilmiştir. 2021 yılı faaliyet raporunda ise suistimallerin azaltılması ve önlenmesi iç denetim faaliyetlerinin görevleri arasında gösterilmiş ve suistimal yönetiminin şirketin büyük veri analizi kapsamında yapılan bir çalışma olduğu bilgisine ulaşılmıştır.

- Prim üretim büyüklüğü açısından 8. sırada yer alan Sompso Sigorta A.Ş.’nin incelenen dönemdeki faaliyet raporlarında doğrudan ve dolaylı olarak suistimal konusu ile ilgili olabilecek çalışmalara, uygulamalara veya projelere ait bilgilere rastlanmamıştır.

- Prim üretim büyüklüğü açısından 9. sırada yer alan Mapfre Sigorta A.Ş.’nin incelenen dönemdeki faaliyet raporlarında doğrudan ve dolaylı olarak suistimal konusu ile ilgili olabilecek çalışmalara, uygulamalara veya projelere ait bilgilere rastlanmamıştır.

- Prim üretim büyüklüğü açısından 10. sırada yer alan Neova Sigorta A.Ş.’nin incelenen dönemdeki faaliyet raporlarında 2021 yılı hariç olmak üzere doğrudan ve dolaylı olarak suistimal konusu ile ilgili olabilecek çalışmalara, uygulamalara veya projelere ait bilgilere rastlanmamıştır. Şirketin sadece 2021 yılı faaliyet raporunda yer verilen organizasyon şemasından suistimal ve dijital hasar olaylarının, şirketin hasar gözetim ve lojistik direktörüne bağlı olduğu tespit edilmiştir.

6.5. Araştırma sonuçlarının değerlendirilmesi

Sigorta işletmelerinin faaliyet raporlarından elde edilen bilgiler incelendiğinde; prim büyüklüğü açısından ilk beşte ve 7. sırada yer alan işletmelerin (Türkiye Sigorta A.Ş., Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi, Allianz Sigorta A.Ş., Aksigorta A.Ş., Axa Sigorta A.Ş., Türkiye Hayat ve Emeklilik A.Ş.) faaliyet raporlarında suistimal konusuna farklı başlıklar altında yer verdiği görülmüştür. Prim üretim büyüklüğüne göre 6. sırada yer alan işletme ile son üçte yer alan işletmelerin (HDI Sigorta A.Ş., Sompso Sigorta A.Ş., Mapfre Sigorta A.Ş. ve Neova Sigorta A.Ş.) ise faaliyet raporlarında suistimal konusu ile ilgili hiçbir bilgi ve açıklamaya rastlanamamıştır. Bilindiği üzere faaliyet raporları, işletmelerin faaliyetlerine etki eden tüm unsurlar dikkate alınarak hazırlanması gereken kurumsal rapor türlerinden biridir. İşletmelerin faaliyetlerini dolayısıyla sürekliliğini ve performansını etkileyen çeşitli finansal ve finansal olmayan unsurlara bu rapor kapsamında yer verilmesi gerekmektedir.

İncelememize konu sigorta işletmelerinin hukuki açıdan anonim şirket statüsünde olduğu görülmektedir. Anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler tarafından hazırlanması zorunlu olan yıllık faaliyet raporları 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) düzenlenmiştir. TTK’nın 516.maddesine göre; işletmelerin finansal durumunun finansal tablolara göre değer-

lendirilmesine ek olarak faaliyet raporlarında işletmenin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere açıkça işaret edilmesi gerektiği ve bu konulara ilişkin olarak işletmenin yönetim kurulunun değerlendirilmesine yer verilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Diğer bir deyişle işletmelerin yıllık faaliyet raporlarında karşı karşıya bulunduğu finansal ve finansal olmayan nitelikteki temel risklere ve bu risklerin değerlendirilmesine yer verilmelidir (Gençoğlu ve Aytaç, 2016).

Suistimaller sigorta işletmelerinin faaliyet konuları gereğince karşı karşıya kalabileceği muhtemel risklerin başında gelmektedir. Suistimallerin günümüzde sigorta işletmelerinin sürekliliğini ve performansını tehdit eden en önemli risk faktörlerinden biri olduğu dikkate alındığında faaliyet raporlarında suistimal konusuna yer verilmemesinin, faaliyet raporlarının tanımlanmış yasal içeriği ile de uyumsuzluk oluşturduğu söylenebilir.

Yasal zorunluluklara ek olarak faaliyet raporları, işletmelerin kurumsal yönetim sisteminin önemli parçalarından biridir. Kurumsal yönetimin temel ilkeleri olan şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanmasında faaliyet raporları yardımcı bir rol oynamaktadır. Faaliyet raporları aynı zamanda kurumsal iletişim sisteminin de en önemli araçlarından biridir. Bu yüzden faaliyet raporları işletmeler tarafından sadece yasal bir zorunluluk olarak değil işletmelerin yönetim kurulunun finansal ve finansal olmayan bilgiler ile vermek istediği mesajları paydaşları ile paylaştığı en önemli kurumsal iletişim araçlarından biri olarak da görülmelidir (Cavlak ve Cebeci, 2018). Bu noktada işletmelerin, ortaklarının ve işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarının işletme hakkında doğru karar verebilmesi için faaliyet raporlarında muhtemel riskleri, geleceğe yönelik planları ile alacağı önlemler ve kısa, orta ve uzun vadeli stratejileri ve gerekli tüm bilgilere kamuoyuna vermek istediği mesajlarla birlikte yer vermesi gerektiği söylenebilir.

Suistimal olayları, sadece Türkiye’de değil tüm Dünya’da sigorta işletmelerinin ve sigortacılık sektörünün gelişimini engelleyen en önemli problemlerden biridir. Bu yüzden sigorta paydaşları ve sigorta ile ilgili tüm tarafların doğru karar verebilmek için sigorta işletmelerinin suistimal ile mücadelede alacağı önlemler, yapacağı çalışmalar, geliştireceği stratejiler, eylem planları ve suistimal olayları ile ilgili kamuoyu mesajını faaliyet raporları üzerinden açıkça görebilme beklentisi içerisinde olduğu açıktır. Tüm bunlar dikkate alındığında faaliyet raporlarında suistimal olgusunun gündeme alınmaması, işletmelerin suistimal algısı ve farkındalığı açısından olumsuz olarak değerlendirilebilir.

Faaliyet raporları incelenen sigorta işletmelerinin araştırmanın yapıldığı dönem aralığındaki son beş yıla ait faaliyet raporlarının içerik analizi sonuçları toplu olarak değerlendirildiğinde suistimal konusu ile ilgili çalışmaların genel olarak; suistimalin önlenmesi için geliştirilen proje çalışmaları, süreç, sistem güvenliği ile ödeme ve tahsilatla ilgili altyapı iyileştirme çalışmaları, suistimal skorlama çalışmaları, suistimale yönelik iç denetim ve özel denetim çalışmaları, suistimal önleyici yönerge ve politikaların oluşturulması, suistimal önleme birimlerinin kurulması çalışmalarından oluştuğu görülmektedir. Bu çalışmalara ek olarak faaliyet raporlarında gözlemlenen “mobil hasar ihbarı uygulamaları” ve “uzaktan görüntülü ekspertiz uygulamaları” alışıl gelen suistimal önleme çalışmalarından farklı olması sebebiyle ilgi çekicidir. Türkiye Sigorta A.Ş.’nin “Hasar Suistimali Önleme Projesi” kapsamında faaliyet raporunda yer vermiş olduğu bu uygulamalar, COVID-19 pandemisi ile zorunlu uzaktan çalışmaya geçişin bir sonucu olarak nitelendirilebilir. Uzaktan çalışma sistemi, sigorta işletmelerindeki hasar yönetiminin uzaktan hasar yönetimine dönüşümü ihtiyacını ortaya çıkardığı için ekspertiz süreçleri de uzaktan ve gö-

rüntülü olacak şekilde uygulanmaya başlamıştır. Benzer şekilde hasar ihbarlarının da sigorta işletmesine gelmeden mobil uygulamalar üzerinden yapılmasına olanak tanınmıştır.

Araştırma kapsamında incelenen on işletmenin beşinde özel olarak suistimal ile mücadele konusunda tasarlanmış ve farklı isimlerle adlandırılmış 6 farklı proje çalışması tespit edilmiştir. Bu projeler; “Hasar Suistimali Önleme Projesi”, “Hasar Suistimali Uygulama Projesi”, “Periskop Projesi”, “Sosyal Ağ Analizi ile Organize Suistimal Tespit Projesi”, “Hasar Suistimali Yönetim Projesi” ve “Satış Denetim Projesi” ’nden oluşmaktadır. Söz konusu projelerin içeriği incelendiğinde genellikle araç (trafik/ kasko) hasar suistimallerini önlemeye odaklı olarak tasarlanmış projeler olduğu belirlenmiştir. Bu durum, suistimal olaylarının sigorta branşı bazındaki dağılımı ile ilişkilendirilebilir. Sigorta Sahteciliklerini Engelleme Bürosu (SİSEB) tarafından SİSBİS üzerinden yayınlanan resmi verilere göre 2022 yılı ilk yedi aylık dönem için sigorta işletmelerinde suistimal bildiri en çok (1.687 adet) araç sigortalarında görülmüştür (SİSEB, 2022). Sigorta işletmelerinde en fazla suistimal olayının yaşandığı alanın araç (trafik/ kasko) olması sebebiyle işletmeler tarafından suistimal önleme projelerinde en çok ağırlık verilen sigortalar da araç sigortaları olmuştur. Buna ek olarak söz konusu projelerin iki tanesinde (Sosyal Ağ Analizi ile Organize Suistimal Tespit Projesi ve Hasar Suistimali Yönetim Projesi) hasar suistimali riski sürecinin yönetiminde sosyal ağ analizi ve analitik modellerin kullanıldığı bilgisine ulaşılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda işletmelerin faaliyet raporlarında suistimal ile ilgili çalışmalara farklı farklı bölümlerin altında yer verdiği görülmüştür. Faaliyet raporlarının bölümleri asgari olarak “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik” uyarınca belirlenmiştir. Bununla birlikte faaliyet raporlarının bölümlerine ve faaliyet raporlarında yer verilen içeriklere ilişkin standart bir biçim bulunmamaktadır. Bu yüzden içerik analizi sonucunda sigorta işletmelerinin faaliyet raporlarında yer verilen ana bölüm isimlerinin farklı olduğu ve suistimal konusunun farklı bölümlerin altında kategorize edilerek ele alındığı görülmüştür. Yapılan inceleme sonucunda faaliyet raporlarında suistimal konusuna yer verdiği tespit edilen işletmelerin, faaliyet raporlarında yer verdiği suistimal konuları, faaliyet raporlarının bölümleri ile ilişkilendirilerek aşağıda Tablo 1’de özetlenmiştir;

Tablo 1. Faaliyet Raporu Bölümleri ve Suistimal Konusunun İçeriği

Sigorta Şirketi	Faaliyet Raporu Bölümü	Faaliyet Raporlarında Yer Verilen Suistimal Konusu
Türkiye Sigorta A.Ş.	Finansal bilgiler ve risk yönetimi, kurumsal profil, yönetimin değerlendirilmesi	Suistimal önleme projesi, suistimal tespitine yönelik çalışmalar, suistimalin tespiti ve önlenmesi için kurulan birimler ve suistimal skorlama çalışmaları.
Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi	Genel bilgiler ve yönetimin mesajı, mevzuata ilişkin gelişme ve değişiklikler, AR-GE çalışmaları	Suistimal önleme projesi, suistimal mevzuatı ve suistimal skorlama çalışmaları
Allianz Sigorta A.Ş.	Yönetimin risk değerlendirmesi ve yönetimin mesajı	Suistimal önleme projesi, suistimal ile ilgili iç denetim çalışmaları ve iç denetim kapsamında yapılan suistimal inceleme ve soruşturmaları
Aksigorta A.Ş.	Kurumsal profil	Suistimal önleme projesi ve standart iç kontrol açıklamaları
Axa Sigorta A.Ş.	İç denetim ve risk yönetimi	Suistimal riski, suistimal yönerge ve politikaları, suistimal ile ilgili denetim komitesi toplantıları, suistimal inceleme, araştırma ve soruşturmalarında iç denetim kaynaklarının kullanımı
Türkiye Hayat ve Emeklilik A.Ş.	Bilgi teknolojileri	Suistimal önleme projesi
Neova Sigorta A.Ş.	Kurumsal yönetim	Suistimal ve dijital hasar olaylarının, bağlı olduğu birim bilgisi

Tablo 1 incelendiğinde sigorta işletmelerinin faaliyet raporu bölüm isimlerinin farklı olmasına rağmen suistimal konusunun ağırlıklı olarak “risk yönetimi ve risk değerlendirme” ile “yönetimin değerlendirilmesi ve mesajı” bölümlerinde ele alındığı görülmektedir. Niteliği açısından bu bölümler, faaliyet raporlarının asgari olarak içermesi gereken bölümlerden “riskler ve yönetim organının değerlendirilmesi” başlığına denk gelmektedir. Buna göre söz konusu işletmeler tarafından suistimalin genel olarak bir risk şeklinde algılandığı ve yönetsel olarak değerlendirilmesi gereken bir konu olarak ele alındığı söylenebilir.

Sigorta işletmelerinde görülen suistimallerde, kontrol edilemeyen ve sigorta ile ilgili olabilen pek çok taraf sisteme dolayısıyla suistimal olaylarına dahil olabilmektedir. Buna göre sigorta işletmelerinde suistimal ile mücadelenin bütüncül bir yaklaşımla yönetilmesi ve bu mesajın işletme üst yönetimleri tarafından tüm taraflara açıkça ilan edilmesi halinde başarılı olabileceği dikkate alındığında, işletmelerin

faaliyet raporlarında suistimal konusuna yönetsel bir konu olarak yer vermesi suistimal farkındalığı açısından olumlu olarak değerlendirilebilir.

Yapılan içerik analizi ile işletmelerin suistimal konusunda yaptıkları çalışmalara standart bir düzende olmasa da faaliyet raporları üzerinden ulaşılabilmektedir. Bununla birlikte söz konusu faaliyet raporlarında doğrudan suistimal denetimine yönelik bir açıklama ile karşılaşılması değildir. Faaliyet raporlarından elde edilen bilgilere göre suistimal ile ilgili denetim çalışmalarının ağırlıklı olarak iç denetim çalışmaları kapsamında yürütüldüğü tespit edilmiştir. Suistimal ile ilgili olarak soruşturma yapılması gereken durumlarda ise incelenen bazı işletmelerde özel denetim çalışmalarının da yapıldığı bilgisine ulaşılmıştır.

7. SONUÇ

İşletmelerin muhasebe sistemlerine ciddi zararlar veren suistimal olaylarının önlenmesi, suistimal risk yönetim sürecinin doğru bir şekilde yönetilmesi ile yakından ilişkilidir. Başarılı bir suistimal risk yönetim süreci işletmelerde gerçekleşen suistimal olaylarının önlenmesine veya azaltılmasına önemli katkılar sağlayabilmektedir. Başarılı bir suistimal risk yönetim süreci ise ancak yüksek bir suistimal farkındalığı ile mümkün olabilmektedir.

Çalışmamızda yer verilen araştırmanın sonuçlarına göre, prim üretim büyüklüğüne göre seçilerek suistimal farkındalığı açısından incelenen on sigorta işletmesinden dört tanesinin faaliyet raporlarında suistimal konusu ile ilgili hiçbir bilgi ve açıklamanın bulunmadığı tespit edilmiştir. Faaliyet raporlarında suistimal ile ilgili çeşitli bilgilere ulaşılan ve suistimal farkındalığı konusunda hakkında fikir edinilebilen diğer işletmelerde (Türkiye Sigorta A.Ş., Anadolu Anonim Türk Sigorta Şirketi, Allianz Sigorta A.Ş., Aksigorta A.Ş., Axa Sigorta A.Ş., Türkiye Hayat ve Emeklilik A.Ş.) ise bu konuda herhangi bir standardizasyon bulunmadığı ve açıklamaların yıllar itibarıyla süreklilik göstermediği görülmüştür. Bu işletmelerde suistimal konusunun bir şekilde gündeme alınması suistimal farkındalığı açısından olumlu olarak değerlendirilebilmekle birlikte bu farkındalığın artırılmasına ihtiyaç olduğu da açıktır.

İşletmelerde suistimal farkındalığının yaratılması, suistimal riski yönetim sürecinin en önemli unsurlarından biridir. Nitekim suistimal farkındalığının artırılması, Uluslararası Hile İnceleyicileri Derneği (ACFE) tarafından her işletmenin suistimallere karşı uygulaması gereken beş temel stratejiden biri olarak gösterilmiştir (Moody, 2015). Bu farkındalığın artırılmasında suistimal karşıtı politikalar, şüpheli durumları raporlama yolları ve suistimal olaylarının potansiyel sonuçları hakkında işletme çalışanları ile düzenli olarak görüşülmesi ve bu konularda işletme çalışanlarına bilgi verilmesi büyük önem taşımaktadır.

Suistimal ile mücadele konusu, sadece tek başına işletmelerin değil bireylerin dolayısıyla tüm toplumun topyekûn hareket etmesini gerektiren bir konudur. Bu yüzden suistimal farkındalığının önce bireylere, sonra işletmelere ve sonrasında da tüm topluma kazandırılması tüm işletmelerin sürekliliğinin sağlanması için oldukça önemlidir.

KAYNAKÇA

- Ashari, A., Nanere, M., Trebilcock, P. (2018). Corruption awareness and ethical decision making in Indonesia. *Business and Economic Horizons*, 14(3), 570-586. <http://dx.doi.org/10.15208/beh.2018.41>.
- Bakar, N.A., Rambely, N.A.S., Zohdi, A.I.M., Razali, M.Y.Y.M., Mohammed, E.H.H., Yihui, Wu. and Said, S.M. (2022). Awareness among women in malaysia on the issue of financial abuse. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 17, 1-12. <http://dx.doi.org/10.17576/AJAG-2022-17-06>.
- Cavlak, H. ve Cebeci, Y. (2018). Kurumsal raporların incelenmesi ve karşılaştırılması. *Journal of Research in Business*, 3(1), 53-76.
- Demir, V., (2021). Şirketlerde suistimal: yolsuzluk algı endeksi raporu ve çalışan suistimalleri raporu. *Kobi Girişim*, 36-37.
- Durkaya, İ. (2008). *Türk bankacılık sisteminde suistimallerin engellenmesinde iç denetimin rolü* (Tez No. 261912) [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- Gençoğlu, Ü.G. ve Aytaç, A. (2016). Kurumsal sürdürülebilirlik açısından entegre raporlamanın önemi ve bist uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 72 (4), 51-66.
- Goel, R.K., Nelson, M.A. and Naretta, M.A. (2012). The internet as an indicator of corruption awareness. *European Journal of Political Economy*, 28, 64-75. [doi:10.1016/j.ejpoleco.2011.08.003](https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2011.08.003).
- Gopinath, C. (2008). Recognizing and justifying private corruption. *Journal of Business Ethics*, 82, 747-754. <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-007-9589-8>.
- Hunady, J. (2019). The effect of the internet on corruption awareness and corruption incidence in the eu. *Information Polity*, 24(1), 75-89. <http://dx.doi.org/10.3233/IP-180086>.
- Jaunky, V.C., Jeetoo, J., Bajah, j. and Ramesh, V. (2020). The importance of understanding the anti-corruption legislation to promote corruption reporting: lessons from mauritius, *International Journal of Public Administration*, 43(15), 1282-1292. <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1669049>.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2022). *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı (BDS 200)*. Erişim Tarihi: 25.07.2022, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf)
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2022). *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı (BDS 240)*. Erişim Tarihi: 25.07.2022, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS_240.pdf
- Moody, M. (2015, 18 November). *5 Fraud tips every business leader should act on*. ACFE Insights. <https://www.acfeinsights.com/acfe-insights/2015/11/17/5-fraud-tips-every-business-leader-should-act-on>.
- Peltier-Rivest, D. (2018). A model for preventing corruption. *Journal of Financial Crime*, 25 (2), 545-561.
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu. (2004). Resmi Gazete, Sayı 25611.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (2011). Resmi Gazete, Sayı 27846.
- <https://www.tsb.org.tr/istatistikler> (E.T. 24.07.2022).
- <https://www.turkiyesigorta.com.tr/yatirimci-iliskileri/sigorta/finansal-bilgiler/faaliyet-raporlari> (E.T. 19.07.2022).
- <https://www.anadolusigorta.com.tr/yatirimci-iliskileri/finansal-bilgiler/faaliyet-raporlari> (E.T. 19.07.2022).
- https://www.allianz.com.tr/tr_TR/hakkimizda/bilgilendirme-ve-raporlar/faaliyet-raporlari.html (E.T. 19.07.2022).
- <https://www.aksigorta.com.tr/online-faaliyet-raporu-2021/> (E.T. 19.07.2022).
- <https://www.axasigorta.com.tr/biz-kimiz/finansal-bilgiler> (E.T. 19.07.2022).

<https://www.hdisigorta.com.tr/hdi-hakkinda/finansal-bilgiler> (E.T. 19.07.2022).

<https://www.somposigorta.com.tr/faaliyet-raporlari/yillik-raporlar> (E.T. 19.07.2022).

<https://www.mapfre.com.tr/sigorta-tr/biz-kimiz/mali-bilgiler/faaliyet-raporlari/> (E.T. 19.07.2022).

<https://www.neova.com.tr/hakkimizda/finansal-bilgiler> (E.T. 19.07.2022).

KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ KAPSAMINDA YAP İŞLET DEVRET MODELİNİN DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 11.11.2022
Kabul Tarihi : 27.02.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1203091

Dr. Öğr. Üyesi Zehra HABERAL**
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN***

Bibliyografik Bilgiler

Haberal, Z., & Akdoğan, N., (2023). “Kamu Özel İşbirliği Kapsamında Yap İşlet Devret Modelinin Devlet Muhasebe Standartları Ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi Ve Örnek Bir Uygulama” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 135-168)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1203091>

ÖZ

Dünya nüfusunun artmasıyla birlikte ülkelerin tamamında altyapı, kentleşme, ulaşım, sağlık sorunları da artmaya başlamıştır. Kentsel nüfus genişledikçe hükümetlerin sahip oldukları kaynaklar yetersiz kalarak kamunun bu hizmetlerin tamamını kendi fonları ile sağlaması zorlaşmış ve fon sağlamaya yönelik çözümler üretilmesi gereği doğmuştur. Bu zorluğa bir çözüm olarak 1980’li yıllarda kamu hizmetlerinin yürütülmesinde kamu ve özel sektörün işbirliği yapması fikri ön plana çıkmıştır. Bu fikir de Kamu Özel İşbirliği projelerinin doğmasını sağlamıştır.

* Bu çalışma Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırlanmış olan “Kamu Özel İşbirliği Modelleri ve Yap İşlet Devret Modelinin Devlet Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi ” başlıklı doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

** Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, zhaberal@baskent.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0002-4049-3554>

*** Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü,
nakdoğan@baskent.edu.tr; <https://orcid.org/0000-0001-8168-6152>

Bu çalışma kapsamında yaygın olarak kullanılan modeller arasından YİD sözleşme modeli incelenmiş ve modelin uygulaması bir örnekle açıklanmıştır. Ayrıca çalışmada YİD sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi açısından Devlet Muhasebe Standartları IPSAS 32 (DMS 32) Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri standardı ile özel sektör muhasebe standardındaki IFRIC 12 (TFRS Yorum 12) İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu Özel İşbirliği (KÖİ), DMS 32, IFRIC 12 (TFRS Yorum 12), Yap-İşlet-Devret (YİD)

EVALUATION OF THE BUILD-OPERATE-TRANSFER MODEL IN TERMS OF GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND AN EXAMPLE APPLICATION WITHIN THE SCOPE OF PUBLIC PRIVATE COOPERATION

ABSTRACT

With the increase in the world population, infrastructure, urbanization, transportation and health problems have started to increase in all countries. As the urban population expanded, the resources of the governments were insufficient and it became difficult for the public to provide all these services with their own funds, and it was necessary to find solutions for funding. As a solution to this difficulty, the idea of cooperation between the public and private sectors in the execution of public services emerged in the 1980s. This idea led to the emergence of Public Private Partnership projects.

Within the scope of this study, the BOT contract model, among the commonly used models, was examined and the application of the model was explained with an example. In addition, in terms of accounting for BOT contracts, Government accounting standards IPSAS 32 (DMS 32) Service Concession Agreements standard and IFRIC 12 (TFRS Interpretation 12) Concessionary Service Agreements in private sector accounting standard are examined in detail.

Keywords: Public Private Partnership (PPP), IPSAS 32, IFRIC 12, Build-Operate-Transfer (BOT)

1. GİRİŞ

Küresel ölçekte yaşanan sosyal, politik ve teknolojik değişiklikler altyapı yatırımlarına daha fazla gereksinim duyulmasına neden olmuştur. Nüfus artışıyla birlikte hem altyapı gereksinimlerinde artış meydana gelmiş hem de var olanların revize edilmesi gereği doğmuştur. Bu gereksinimlerin sadece kamu tarafından karşılanabilmesi zorlaşmış bu nedenle, kamu altyapı projelerine ilişkin özel sektör tarafından sunulan uzun süreli sözleşme sayılarında gözle görülür bir artış gözlemlenmiştir (Zairol ve diğerleri 2014).

1980'li yıllarda kamu hizmetlerinin yürütülmesinde kamu ve özel sektörün işbirliği yapması fikri ön plana çıkmış ve bu yıllardan itibaren Yap-İşlet-Devret (YİD), Yap-İşlet (Yİ), Yap-Kirala-Devret (YKD)

ve İşletme Hakkı Devri (İHD) gibi Kamu Özel İşbirliği modelleri günümüzde gelişmiş veya gelişmekte olan ülke ayrımı olmaksızın neredeyse çoğu ülkede, kamu hizmetlerinin sağlanmasında çeşitli projelere (yol, köprü, tünel, hapishane, hastane ve havaalanları gibi tesis ve altyapıların inşa edildiği ve işletildiği) uygulanmış ve uygulanmaya devam etmektedir.

Bu yıllardan sonra yasal düzenlemeler yapılarak Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) modellerinin alt yapısı oluşturularak kullanılmaya çalışılmıştır. Söz konusu yasal düzenlemelerdeki çeşitlilik ve mevzuatta oluşan dağınıklık KÖİ kapsamında yapılacak projelerde farklı uygulamalara yol açmış ve bu nedenle idari süreçlerde belirli bir standart sağlanamamıştır. Ayrıca bu karmaşa KÖİ projelerine ilişkin mevzuat altyapısının anlaşılıp benimsenmesini ve uygulayıcılar tarafından istenildiğinde kolaylıkla ulaşılmasını da zorlaştırmıştır.

Bu çalışma kapsamında YİD sözleşme modeli incelenmiş ve modelin raporlanmasında karşımıza çıkan üç yaklaşım ele alınmıştır. İlk olarak inşaat maliyetlerine ilişkin hak edişlerin devlet tarafından garanti edildiği durumlarda yüklenici firma garanti edilen tutarı bir finansal varlık alacağı olarak raporlar. İkinci yaklaşımda yüklenici firmanın varlığın kullanım hakkını belirli bir süre devir aldığı varsayımı altında ilgili tutar maddi olmayan duran varlıklarda bir hak olarak raporlanır. Üçüncü yaklaşım ise iki koşulun birlikte gerçekleştiği karma modeldir burada da ilgili tutar hem finansal varlık hem de maddi olmayan duran varlık olarak raporlanmaktadır.

Çalışmada, KÖİ modellerinin kamu ve özel sektörde muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri (DMS-32) ve IFRIC 12 (TFRS Yorum 12) İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları kapsam ve standart hükümleri bakımından karşılaştırmalı olarak hem özel sektörde hem de devlette nasıl muhasebeleştirileceği ele alınmıştır. Ayrıca Kamu Özel İşbirliği kapsamında *yap-işlet-devret* modeli uygulamasında ortaya çıkan özellikli durumlar değerlendirilmiş ve ihalelerde devletin garanti verdiği hususlarda dikkat etmesi gereken konuları gerçeğe yakın bir örnek uygulama verilerek devlet muhasebesinde IPSAS 32 (DMS-32) ve özel sektör IFRIC 12 (TFRS Yorum 12) açısından muhasebe kayıtları yapılmıştır. Çalışmada vergi boyutuna girilmemiş sadece standartlar açısından ele alınmıştır.

2. KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ KAVRAMI VE UYGULAMA MODELLERİ

KÖİ, Kamu ve özel sektör aktörlerinin ürünleri, hizmetleri veya politikaları birlikte gerçekleştirdikleri, riskleri paylaştıkları, alt yapı, kapasite geliştirme ve ekonomik kalkınma gibi belirli amaçlara ulaşmakla ilgili özelliklerini inceleyen bir çerçeve oluşturur. Aynı zamanda KÖİ, kamu idaresi ve yüklenici (özel sektör) işletmeler arasında yapılan uzun süreli sözleşmelerle risk ve getirilerin taraflar arasında dağılımını sağlayan bir modeldir.

KÖİ projelerinde sözleşme süreleri ülkeden ülkeye ve projeden projeye değişiklik gösterebilmektedir. Bunun temel nedeni ülkelerin ekonomik yapısı ve politikaları gibi farklılıklarla birlikte projelerin özellikleri olduğu söylenebilir.

KÖİ sözleşmelerinin işletme, hizmet, imtiyaz, yönetim ve kiralama sözleşmelerinden birisi veya birkaçını kapsayacak biçimde hazırlanmaları mümkündür. Bu sözleşmeler hizmet ihtiyacının belirlenmesi, değer biçme, projenin olabirlik incelemesi, projenin geliştirilmesi, ihale süreci, son pazarlık, proje sonucunu tekrar gözden geçirme ve sözleşme yönetimi gibi safhalara ayrılır (Grimsey and Lewis, 2002).

Ayrıca bu sözleşmeler, kamu hizmetinin sunumunda kamu ve özel sektör temsilcilerinin karşılıklı hak ve yükümlülüklerini belirler.

KÖİ yöntemi 1980’li yılından günümüze kadar Dünya’da ve Türkiye’de ulaştırma, sağlık, enerji ve sulama sektörlerindeki altyapı projeleri ile kamu yatırımlarının büyük bir kesimini karşılamak için alternatif finansman modeli olarak sıkça kullanılmaya başlanmıştır.

Kamu hizmetlerinin özel kişilere gördürülmesinde hangi modelin seçileceği hizmetin özellikleri, teknolojik gelişmeler, ülkenin politik hukuki durumu, özel sektörün gelişmişlik düzeyi, projenin teknik ve finansal özellikleri gibi birçok kriterle bağlı olarak değişmektedir.

KÖİ, Yap-İşlet-Devret (YİD), Yap-Kirala-Devret (YKD), Yap-işlet (Yİ) ve İşletme Hakkı Devri (İHD) modelleri olarak 4 grupta uygulanmaktadır.

Yap-İşlet-Devret Modeli (YİD)

Kamunun arazisi üzerinde tesis ve yapı inşa hakkının özel sektöre verilmekte olup, oluşan risklerde kamu ile özel sektör arasında paylaşılmaktadır. Özel sektör belirlenen sürede tesisi işletmekle birlikte bakım ve onarımını da yapmakta, nihayetinde tesisin kamuya devirlerinin yapıldığı bir modeldir. Bu model kapsamında otoyol, havaalanı, liman, köprü, tünel, tabiat parkı ve toptancı haline kadar birçok farklı alanda uygulandığı bilinmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2017: 22).

Bu yöntemin temel amacı, özellikle sermaye sıkıntısı çeken ülkeler açısından büyük sermaye gerektiren bazı hizmetleri yabancı sermayeye açmaktır. Böylece, bu yöntemle yabancı sermayenin ülkeye girişini teşvik etmektir. Bu tür bir düzenleme genellikle altyapı geliştirmede kamu-özel sektör ortaklıkları için kullanılır.

Yap-İşlet Modeli (Yİ)

Yap İşlet (Yİ) modelinde özel sektöre termik santral kurma ve işletme izni verilmekte ve üretilen elektrik, devlet tarafından satın alınmaktadır. Sözleşme sonunda tesis özel sektöre devredilmektedir. Ülkemizde elektrik enerjisi üretiminde bu modelin daha çok kullanıldığı görülmektedir (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2018:21).

Yap-Kirala-Devret Modeli (YKD)

Bu modelde kaynak, devlet garantisi altında çeşitli finans kuruluşları tarafından sağlanmaktadır. Özel sektör tarafından bu model ile tesis yapılır ve bu tesisin fiziki donanımı sağlanarak sözleşmede belirtilen alanların belirlenen süre kadar özel sektör tarafından işletilerek süre sonunda tesisin kamuya devri yapılır. Kamunun belirlenen süre zarfında yıllık olarak özel sektöre kira ödemeleri yaptığı bir modeldir (Kalkınma Bakanlığı, 2017: 22).

İşletme Hakkı Devri

Bu modelde; işletme hakkı özel sektöre devredilir. Ülkemizde, işletme hakkı devri modeli, 04.12.1984 tarihli ve “3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun” da, 28.05.1988 tarihli ve “3465 sayılı Karayol-

ları Genel Müdürlüğü Dışındaki Kuruluşların Erişime Kontrollü Karayolu (Otoyol) Yapımı, Bakımı ve İşletilmesi ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun” da, 24.11.1994 tarihli ve “4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun” da yer verilen bir modeldir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Kamu Özel İşbirliği Projelerinin literatür incelemesi yapıldığında daha çok modelin sözleşme yapısı, proje süreci, risk paylaşımı ve işleyişiyle ilgili çalışmalardan oluştuğu görülmektedir.

Grimsey ve Lewis (2002) KÖİ projelerinin taşıdığı finansal riskleri imtiyaz süresi boyunca, sağlam, uzun vadeli bir gelir akışı varsa uygulanabilir olduğunu öne sürmüşlerdir.

Yanık (2002), çalışmasında Türkiye’deki Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla karşılaştırmalı olarak inceleyerek devletin gelir ve gider yöntemindeki etkinliğini değerlendirilmiştir.

Bovaird (2004) çalışmasında, KÖİ’lerin dünyanın birçok ülkesinde giderek artış gösterdiğini bu artışın nasıl gerçekleştiğini modelin güçlü ve zayıf yönlerinin gelecekteki KÖİ projeler için neler getirilebileceği üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Karahanoğulları (2012) Kamu ile özel kesimin yapısal üstünlüklerinden yararlanmak ve projenin risklerini kamu ile özel kesim arasında paylaştırarak toplamda projenin verimliliğini artırmanın modelden temel bir beklenti olduğuna değinmiştir.

Shaoul, Stafford ve Stapleton (2012) yaptıkları çalışmada kamu özel işbirliği anlaşmalarında yer alan bilgilerin kamu tarafından erişilebilir olması gerektiğini vurgulamışlardır ve özellikle özel sektörde giderek daha fazla harcanan kamu parasının şeffaflık ve hesap verilebilirliği sağlamak için kamu ve özel sektör ortakları arasında bilgi akışının geliştirilmesi ve dağıtılması gerektiğini savunmuşlardır.

Emek (2014) KÖİ’nin Devlet Muhasebe sistemindeki yeri ve önemine yönelik çalışmasında uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde KÖİ sözleşmelerinin raporlama usullerini incelemiş ve Türkiye için politika önerileri sunmuştur. Önerisinde KÖİ sözleşmelerinin devlet ve özel sektör bilançolarında raporlanması ve ulusal hesaplarda gösterilmesi konusunda tahakkuk esaslı sisteme henüz geçilemediğini belirtmiştir.

Kaval ve Vardar (2015) Yap-İşlet-Devret Sözleşmelerinin IFRIC 12 İmtiyazlı Hizmet Sözleşmeleri Kapsamında Muhasebeleştirilmesini esas alan çalışmasında, YİD sözleşmelerinin IFRIC 12’ye göre muhasebeleştirilmesi ve bu sözleşmelerin işletmeciye sağlayacağı faydaların finansal tablolara nasıl yansımaları gerektiği ve finansal bilgi kullanıcılarına karar alma süreçlerinde yardımcı olmak amaçlanmıştır.

Hodge vd. (2017) Kamu Özel İşbirliği projelerinin dünü ve yarınını ele alınarak devletin, sözleşme riskleriyle en iyi nasıl başa çıkılacağı veya daha iyi yönetim sonuçlarına nasıl ulaşılacağı konusunda farklı risk paylaşımı, farklı finansman düzenlemeleri ve şeffaflık rejimleri oluşturarak birkaç farklı sözleşme düzenlemesi benimsemesi konusunda hemfikir olmuşlardır.

Caperchione, Demirağ ve Grossi (2017) tarafından önerilen yenilikçi yöntemler kullanılarak gelecekte araştırmalar yapılabileceğini ve karma organizasyonlarda muhasebe tablolarındaki ve hesap verebilir-

likteki hangi değişikliklerin en iyi şekilde kullanılacağını araştırmak için vaka çalışmaları ve görüşmelerin kullanılacağını belirtmişlerdir.

Akdoğan ve Aydın (2018) çalışmalarında Kamu Özel İşbirliğinin Dünyada ve Türkiye’deki uygulamalarının TFRS 12 Yorum İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları ve Devlet Muhasebe Standardı 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri Kapsamında değerlendirilmiştir.

Kürkcü ve Coşkun Önal (2019) KÖİ projelerinde optimum risk transferi yapılmadığı durumlarda KÖİ, geleneksel yöntemle yapılan kamu yatırımlarına nazaran kamu hizmetlerinin daha pahalıya ve düşük kalitede sunulmasına neden olabileceğini savunmuşlardır.

Matos ve Gonçaves (2020) Kamu-Özel Ortaklıklarının Kamu Sektörü Muhasebesi için sınırlamalar ve beklentiler üzerine yaptığı çalışmada KÖİ’lerin hesap verebilirliğini ve değerlendirme yönlerini geliştirmek için uluslararası araştırmaların işaret ettiği ilerlemeleri, sınırlamaları ve bakış açılarını teorik olarak ele almışlardır.

Parlak vd. (2020) Çalışmalarında KÖİ modelinin başarısının hesap verebilirlik ve saydamlığın geliştirilmesi için Sayıştay’ın kilit öneme sahip olduğunu, TBMM’ye sunulan ve kamuoyu ile paylaşılan denetim raporlarının kamu kesimi bakımından, Sayıştay’ın tespitleri ışığında uygulamanın geliştirilmesi ve temel risklerle mücadele için gerekli önlemlerin alınması öncelikli bir politikaları olması gerektiğinin önemini vurgulamışlardır.

4. KÖİ UYGULAMALARINDA ULUSLARARASI DEVLET MUHASEBE STANDARTLARI MUHASEBELEŞTİRME ESASLARI

Kamu sektörüne tahakkuk esaslı muhasebenin getirilmesinin bir parçası olarak, birçok hükümet kamu sektörünün özel bilgi ihtiyaçlarını daha iyi karşılamak, kamu muhasebe sistemlerinin şeffaflığını ve güvenilirliğini artırmak ve finansal raporlama için Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını (IPSAS) uygulamıştır.

Türkiye’de 2004 yılından itibaren 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte bütün finansal işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını sağlamak amacıyla reform niteliği taşıyan bir adım atılarak devlet muhasebesi alanında uluslararası devlet muhasebe standartlarındaki uygulamaya paralel olarak tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş süreci başlamıştır.

KÖİ sözleşmeleri hem devlete hem de özel sektöre hak ve yükümlülükler getirdiğinden, projeler devlet ve özel sektör açısından muhasebe kayıtlarında ayrı olarak izlenmektedir. KÖİ sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde hangi faaliyetlerin devlet bütçesinde, hangi faaliyetlerin özel sektörün finansal raporlama sisteminde gösterileceği temel bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

KÖİ projelerine ortak olan taraflar açısından bu projelerin devlet veya özel sektörün finansal tablolarında gösterilmesi ile ilgili temel ölçüt bu projelere ilişkin riskin paylaşılmasıdır. Bu amaçla kamu kurumları özelleştirme uygulamalarından farklı olarak hizmet sunumunda bazı riskleri kendileri üstlenmektedir. Bu duruma kamu kurumlarının arzilerinin kullanımı, gerekli mevzuat değişikliklerinin yapılabilmesi, döviz kurundaki değişikliklere ilişkin risklerin üstlenilmesi, girdi tedarikinin sağlanması, talep garantisi verilmesi ve kredi garantisi verilmesi örnek olarak verilebilir.

KÖİ projelerinden kaynaklanan hak ve yükümlülüklerin tahakkuk esasına göre dikkate alınması risklerin tutarlı bir şekilde dağıtılabilmesi açısından önem taşımaktadır. Tahakkuk esasına göre yapılacak değerlendirmeler, maliyetlerin belirlenmesi gelir ve yükümlülüklerin dönemlere tutarlı olarak dağıtılması ve finansal tablolara alınması konusunda bilgi sağlayarak sürecin bütün olarak değerlendirilmesini sağlamaktadır.

4.1. IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri (DMS-32)

IPSAS 32, bir hizmet imtiyaz anlaşmasında imtiyazı tanıyan için muhasebe ve raporlama gerekliliklerini belirler. Bu tür düzenlemelerde imtiyaz veren bir kamu sektörü kuruluşudur. Kamu sektöründeki hizmet imtiyaz düzenlemeleri, kamu hizmetlerini sağlamak için kullanılan varlıkların geliştirilmesi, finansmanı, işletilmesi ve/veya bakımına özel sektör katılımını içeren bağlayıcı düzenlemelerle karakterize edilir.

IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri standardı, 1 Ocak 2014'ten sonraki dönemleri uygulamaya giren kamu sektörüne özel bir standarttır. Türkiye uygulamasında ise 8 Temmuz 2015 tarih ve 45 sıra Numaralı Tebliği ile yürürlüğe girmiştir. IPSAS 32'nin amacı, imtiyazı verenin bakış açısından ilgili muhasebe konularında (yükümlülükler, gelirler ve giderler) IFRIC Yorum 12 Hizmet İmtiyaz Düzenlemelerini ile paralellik oluşturmaktadır.

IPSAS 32 bir imtiyaz düzenlemesinde kamu sektörü kuruluşu tarafından muhasebeleştirme gerekliliklerini ortaya koyarken, IFRIC 12 özel sektör işletmecisi için muhasebe gerekliliklerini belirlemektedir. Burada işletmeci bir özel sektör kuruluşudur.

IPSAS 32, bir hizmet imtiyaz düzenlemesini "... imtiyaz veren ile işletmeci arasında bağlayıcı bir düzenleme olarak tanımlar ve bu anlaşmada: İşletmeci, hizmet imtiyaz varlığını, imtiyaz veren adına bir kamu hizmeti sağlamak için kullanır. Ayrıca işletmecinin inşa ederek, geliştirerek veya üçüncü bir taraftan edinerek temin ettiği ya da hâlihazırda mevcut olan bir varlığını ya da imtiyaz verenin hâlihazırda mevcut olan bir varlığına yapılan iyileştirmeyi" ifade eder.

IPSAS 32 tarafından benimsenen yaklaşım, kontrole dayalıdır. Standart kapsamında, KÖİ varlıkları ve yükümlülükleri, aşağıdaki koşulların sağlanması koşuluyla, hükümetin finansal tablolarında görünür:

- ◆ Hükümet işletmecinin KÖİ ile sağlanması gereken varlıkla ilgili hangi hizmetleri, kime ve hangi fiyatla sunmak zorunda olduğunu kontrol eder veya düzenler.
- ◆ Devlet sözleşme süresi sonunda varlıkta kalan önemli paylarını sahiplik, yararlanma yetkisi ya da farklı bir şekilde kontrol eder. Bu kontrol, genellikle, imtiyazı tanıyanın işi devralma hakkı aracılığıyla yansıtılır.

IPSAS 32 hükümleri uyarınca muhasebeleştirilen yükümlülük başlangıçta hizmet imtiyaz varlığı ile aynı tutarda ve gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Bu yükümlülükler ve hizmet imtiyaz varlığı olarak kaydedilme koşullarını sağladığında hizmet imtiyaz varlığı olarak yeniden sınıflandırılır. Yeniden sınıflandırılmada ilgili varlık maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlıklarla ilgili standart hükümlerine göre ayrı bir varlık grubu olarak sınıflandırılmaktadır.

İmtiyazı tanıyanın, sözleşme kapsamındaki hizmet imtiyaz düzenlemelerine uygun olarak yükümlülüğü muhasebeleştirilmesi durumunda, IPSAS 32 kapsamında, finansal yükümlülük modeli, bir hakkın devredilmesi modeli veya her iki modeli de içeren sözleşmeyi bölme modeli yöntemlerinin bileşimiyle ödeme yapılabilir. IPSAS 32, genel olarak KÖİ düzenlemelerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması için bir çerçeve oluşturmaktadır.

Yap-işlet-devret veya yap-kirala-devret modellerine göre gerçekleştirilen kamu yatırımları ile işletme hakkının devri gibi kamu hizmeti sunumunun devredilmesini içeren idari sözleşmeleri ya da özel hukuk sözleşmeleri ile kanunlarla belirlenmiş bu modeller KÖİ kapsamında değerlendirilmiş ve her bir sözleşme türüne göre bu sözleşmelere ilişkin kayıt esasları belirlenmiştir. Bununla birlikte KÖİ modelini içeren tüm sözleşmelerde, yer alan talep ve alım garantileri kıymet hareketine neden olmadıkları için nazım hesaplarda izlenmektedir. Benzer biçimde ilgili düzenlemelere uygun olarak sözleşmelerde belirlenen şartlar çerçevesinde taahhüt edilen borç üstlenimleri, bunlardan yapılan kullanımlar ve anapara geri ödemeleri nazım hesaplarda izleneceği hükmü yer almaktadır. Bunlara ilişkin ödemeler ile katkı payı ödemeleri bütçe giderleri ile ilişkilendirilerek muhasebeleştirilmektedir.

Devlet muhasebesi uygulamalarında KÖİ modellerine ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaplar Tablo 1’de gösterildiği gibidir.

Tablo 1. Devlet Tarafından KÖİ Modeli Kapsamında Kullanılacak Hesaplar

256- Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabı
307/407- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı
308/408- Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Hesabı (-)
922- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Hesabı
923- Kamu-Özel İş Birliği Modeli Taahhütleri Karşılığı Hesabı
930 – Verilen Garantiler Hesabı
931 – Verilen Garantiler Karşılığı Hesabı
934- Borç Üstlenim Taahhütleri Hesabı
935- Borç Üstlenim Taahhütleri Karşılığı Hesabı

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü

5. IFRIC 12 (TFRS YORUM)’NİN KAPSAMI

KÖİ’ye ilişkin muhasebe konularını kapsayan IFRIC 12 (Service Concession Arrangements) “Hizmet İmtiyaz Düzenlemeleri”, IAS tarafından 1 Ocak 2008 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık hesap dönemleri için geçerli olacak şekilde yayınlamıştır.

IFRIC 12, bir özel sektör kuruluşunun altyapının geliştirilmesi, bakımı veya işletilmesi gibi kamu sektörü hizmetleri için altyapıya katıldığı sözleşmelerle ilgilidir.

Bir imtiyaz sözleşmesinin IFRIC 12 kapsamında değerlendirilmesi için, imtiyazı tanıyanın, imtiyazlı hizmet varlığıyla sağlanacak hizmeti ve varlığının artık değerini kontrol etmesi gerekmektedir. Varlığın kontrolüne ilişkin göstergeler imtiyazı tanıyanın, işletmecinin altyapı ile hangi hizmetleri vermesi gerektiğini, bu hizmetin kimin için ve hangi fiyat üzerinden vermesi gerektiğini denetlemesi veya düzenlemesidir. İmtiyazı tanıyanın sunulacak hizmete ilişkin kontrolü değişik şekillerde olabilmektedir. İmtiyazı tanıyanın; mülkiyet, intifa hakkı ya da başka bir vasıta ile anlaşma döneminin sonunda altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payına ilişkin bir koşul koyması ile kontrol sağlanabilir (KPMG, 2007, 9). Yorum ayrıca aşağıdaki maddeleri de içermektedir:

- ◆ İşletmecinin hizmet anlaşması nedeniyle inşa ettiği veya üçüncü bir taraftan elde ettiği altyapı ile
- ◆ İmtiyazı tanıyanın hizmet anlaşmasının amacı doğrultusunda işletmeciye imtiyaz hakkı tanıdığı mevcut altyapı.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli nokta, yorumun özel olarak kamudan özel sektöre verilen hizmet imtiyazlarına yönelik olduğu ve özel taraflar arasındaki hizmet imtiyaz düzenlemelerine uygulanmadığıdır. Özetle, bir düzenlemenin IFRIC 12 kapsamına girmesi için aşağıdaki kriterlerin tamamının karşılanması gerekmektedir:

- ◆ Düzenleme, kamudan özel sektöre bir hizmet imtiyazıdır.
- ◆ İmtiyaz veren, hizmetleri kontrol etmekte veya düzenlemektedir.
- ◆ İmtiyazı veren, herhangi bir önemli kalan faizi kontrol edilebilir.
- ◆ Altyapı, hizmet imtiyazı amacıyla inşa edilir veya edinilir (veya imtiyazı tanıyan bu altyapıya erişim sağlar).
- ◆ İşletmeci, imtiyazı tanıyandan veya onun talimatıyla nakit almak için sözleşmeye dayalı bir hakka sahiptir veya hizmet kullanıcılarından ücret almak için sözleşmeye dayalı bir haktır.

Hizmet anlaşmasını yapmadan önce işletmeci tarafından maddi duran varlık olarak elde tutulan ve muhasebeleştirilen altyapının muhasebeleştirilmesi bu yorum kapsamında düzenleme. Bu tür bir altyapı için IFRS'lerin finansal durum tablosu dışı bırakmaya ilişkin hükümleri (IAS 16'da belirtilen) uygulanır (IFRIC 12, 8).

IFRIC 12'de imtiyazlı hizmet anlaşmalarındaki yükümlülüklerin ve ilgili hakların ölçümü ve raporlanmasına ilişkin genel ilkeler belirlenmektedir. Bu yorum kapsamına giren altyapı, işletmecinin maddi duran varlığı olarak muhasebeleştirilmez; çünkü sözleşmeye dayalı olarak yapılan hizmet anlaşmaları, işletmeciye kamu hizmeti altyapısının kullanımının kontrol edilmesi hakkını devretmez. İşletmeci, sözleşmede belirlenen şartlar çerçevesinde imtiyazı tanıyan adına kamu hizmetlerini sunmak üzere altyapıyı işletmek için imtiyaz hakkına sahiptir.

IFRIC 12 kapsamında varlıkların muhasebeleştirilmesi sözleşme koşullarına göre farklılık göstermektedir. Sözleşmeye bağlı olarak imtiyaz sahibi, imtiyaz sahibi tarafından sağlanan hizmetleri kontrol ettiği ve imtiyaz süresi sonunda ilgili varlığı aldığı durumlarda bir finansal varlığı, bir maddi olmayan duran varlığı veya bunların bir kombinasyonunu kaydetmekle yükümlüdür. Bu modeller muhasebe açısından farklı uygulamaları gerekli kılmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 2018:3).

Finansal Varlık Modeli

İşletmeci, imtiyazlı hizmet varlığını, inşaat hizmetleri karşılığında imtiyazı tanıyandan veya imtiyazı verenden nakit veya başka bir finansal varlık almak için koşulsuz sözleşmeye dayalı bir hakkı olduğu ölçüde muhasebeleştirir (IFRIC 12.16). İmtiyazı tanıyan, sözleşmeye göre işletmenin nakit akışlarını garanti etmiştir. Ayrıca imtiyazlı hizmet varlığının işletme aşamasında kamu tarafından kullanılmama riski, imtiyaz veren tarafından üstlenilmektedir.

İşletmecinin altyapının belirlenen kalite veya etkinlik gereklerini karşıladığını garanti etmesi koşuluna bağlı olsa da, imtiyazı tanıyan taraf, işletmeciye ödeme aşamasında;

- Belirli veya belirlenebilir tutarı veya

- Kamu hizmeti kullanıcılarından tahsil edilen tutarlar ile belirli veya belirlenebilir tutarlar arasındaki açığı ödemeyi sözleşmeye dayalı olarak garanti ediyorsa, işletmecinin koşulsuz nakit alma hakkı vardır. Ortaya çıkan bu hakkın finansal varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

IFRIC 12'ye göre, KÖİ sözleşmesi kapsamında finansal tablolara alınacak finansal varlığın itfa edilmiş maliyeti ile veya gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak ölçülmesi durumunda, IFRS 9'a göre etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faizin kâr veya zararda raporlanacağı belirtilmektedir.

Maddi Olmayan Duran Varlık Modeli

İşletmeci, kamu hizmeti kullanıcılarından ücret alma hakkını elde ettiği durumda bunu bir maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirir. Kullanıcılarından kamu hizmeti için ücret talep etme hakkı, koşulsuz nakit alma hakkı değildir çünkü tutarlar, kamunun hizmeti kullanma derecesine bağlıdır.

IAS 38 maddi olmayan duran varlığı “fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir ve parasal olmayan varlık” olarak tanımlanmıştır (IAS 38 md.8). Varlığın tanımlanabilir olması için sözleşmeye bağlı haklardan doğması gerektiği standart da ayrıca ifade edilmiştir (IAS 38 md. 11,12).

Standart ayrıca, işletmeci, gelirinin hizmetin kullanımına bağlı olarak farklılaşabileceğini ve nakit akımlarının işletmecinin yaptığı yatırımı karşılamama riskini ifade eden “talep riskini” doğrudan üstleniyorsa, talep düzeyine bağlı olarak varlık maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebileceğine vurgu yapmıştır. Yüklenicinin asgari bir tutarı tahsil etmesini garanti altına almayan bir sözleşmede, belirlenen tutarı nakit olarak tahsil etme olasılığı çok yüksek olsa da, bu durum sözleşmeye dayalı koşulsuz nakit tahsil etme hakkı olarak değerlendirilmemelidir. Bu sözleşme ile yüklenici firmanın gelecekte kamu hizmetinin kullanımına bağlı olarak tahsilât yapma hakkı sağladığı değerlendirilebilir (KPMG 2007,

16). İşletmeci inşaat hizmetleri için maddi olmayan bir duran varlığı gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer ve kayıt altına alır.

Karma Model(Finansal Varlık ve Maddi Olmayan Duran Varlık Modeli)

İşletmecinin doğru nakit akışlarını bir finansal varlık ve bir maddi olmayan duran varlık olarak ayırmasının gerekeceği durumlar olabilir. İşletmeciye, imtiyazı tanıyandan veya imtiyazı tanıyanın talimatıyla sözleşmeye dayalı bir nakit alma hakkı elde ettiği kısım bir finansal varlık olarak, bir lisans hakkı aldığı kısım ise bir maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilir. Böyle bir sözleşmeye taraf olan yüklenici firma, kamu tarafından garanti edilen kısmı finansal varlık olarak değerlendirir.

Karma modelin finansal varlık olarak muhasebeleştirme modelinden temel farkı, eğer kamu tarafından garanti edilen tutardan daha fazla talep gerçekleşirse üstlenici firmaya garanti edilen tutarın üzerinde bir gelir elde etme fırsatı sağlaması ve bu tutarında maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesidir (Kaval ve Vardar, 2015). Karma modelin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirme modelinden farkı ise, kamu hizmetinin kullanımından bağımsız olarak asgari bir getiri tutarını yüklenici firmaya sürekli olarak sağlaması olduğu söylenebilir.

Yüklenici firmaların elde edeceği getiri farklı modellere göre farklı tutarlarda olacaktır. Burada yüklenici firmanın varlığı hangi modele göre muhasebeleştirileceği taraflar arasında yapılan sözleşmenin özü dikkate alınarak belirlenir. Hasılat olarak muhasebeleştirilecek unsur IFRS 15'e, alınan veya gelecekte alınacak tutarlar ise ilgili standart hükümlerine göre hesaplanarak muhasebeleştirilmelidir.

Kamu tarafından yüklenici işletmenin sunduğu inşaat hizmetleri karşılığında kısmen finansal varlık niteliğinde kısmen de hak niteliğinde ödeme yapılması durumunda bu bir karma sözleşme olarak değerlendirilmelidir. İşletmecinin elde edeceği bedelin finansal varlık olarak ödenecek kısmı finansal varlıklarda, hak niteliğinde bir alacak sağlayan kısmı ise maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmeli ve her bir unsur ayrı ayrı muhasebeleştirilmelidir.

KÖİ, özel sektörden gerekli yatırımların kamuya kazandırılması ve kamu kaynaklarının daha etkin yönetilmesi açısından önemlidir. IFRIC 12'nin uygulanması, gelirlerin muhasebeleştirilmesini ve dolayısıyla projenin net kârını önemli ölçüde değiştirir. Bu nedenle, yatırımcının proje iç verim oranını hesaplamak ve proje getirilerini, özellikle de proje kârından alabilecekleri temettüleri planlamak için uygun muhasebe bilgisine sahip olması önemlidir.

Uygulamada sıklıkla kullanılmakta olan model karma modeldir. Çalışmanın araştırma kısmında da buna yönelik bir uygulama örneğine yer verilmiştir.

6. YAP İŞLET DEVRET MODELİNE İLİŞKİN DEVLET VE ÖZEL SEKTÖR MUHASEBE ESASLARININ UYGULAMA ÖRNEĞİ

KÖİ karmaşık ve zorlu bir proje süreci olduğundan ihale sürecinden proje kapanışa kadar uygulamanın nasıl olması gerektiği konusunda araştırmalar yapılmıştır. KÖİ çoklu ortaklıklar içerir ve bu doğrultuda farklı grupların farklı beklentisi oluşur. KÖİ uygulaması zorlu bir işbirliği olması ve çok yüksek yatırımlar gerektirdiği için uzun ihale süreci ile hayata geçer. Bu bakımdan süreç, en başta uzman kesimlerce çalışılmalı, gelecekle ilgili en uygun tahmin yapılmalıdır.

KÖİ'nin dayanağı çıkarılan kanunlar, uygulaması ise sözleşme hükümlerine göredir. Bu yasalar gelecek 20-30 yıl bazen 50 yıl boyunca yürütülecek bir iş birliğinin çerçevesi olacaktır. KÖİ projesinin; başlangıç-fizibilite, ihale, inşaat ve işletme aşamaları şeklinde dört aşaması vardır. KÖİ uygulamasında kamu ve özel sektör olmak üzere iki ana paydaş bulunmaktadır. Bu iki kesimin ayrı ayrı ve ortak sorumlulukları bulunmaktadır. Bu doğrultuda bu bölümde, olanaklar ölçüsünde gerçeği yansıtacak biçimde örnek bir proje geliştirilerek hem Kamu kesimi açısından hem de özel sektör açısından projenin aşamalarının muhasebe kayıtlarına nasıl alınacağı açıklanmıştır.

6.1. Örnek Köprü Projesine İlişkin Bilgiler

Karayolları Genel Müdürlüğü 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında “*yap-işlet-devret*” yöntemiyle bir köprü yapılması ile ilgili ihaleye çıkmıştır. İhaleye çeşitli firmalar katılmış ve bir iş ortaklığı biçiminde kurulan **ZCAH İşletmesi** ihaleyi kazanmıştır. Karayolları genel müdürlüğü ihaleyi 01.01.2018 tarihinde ilgili şirkete vermiş ve bu amaçla Köprü Projesi için borç üstlenim anlaşması yapılmıştır. Bu sözleşmeye göre yüklenici işletmenin yurt dışı ve yurt içi finans kurumlarından alacağı borçlar için Hazine garantisi verilmiştir. İhale sözleşmesine ilişkin hükümler aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. ZCAH İşletmesine Ait Bilgiler

Finansman Bilgileri	
Yatırım Tutarı	10.000.000.000 TL
İnşaat Süresi (yapım aşaması)	01.01.2018 tarihinden itibaren 3 yıl
İşletme Süresi	01.01.2021 tarihinden itibaren 10 yıl
Talep Garantisi	18.000.000 araç/yıl 180.000.000 araç 10 yıl
Araç başına geçiş fiyatı (Ortalama)	500 TL
Yatırımda Kullanılan Özkaynak Oranı	%20
Yatırımda Kullanılan Kredi Oranı	%80
Kredi Vadesi	13 yıl
Geri Ödemesiz Dönem	3 yıl
Kredi Geri Ödeme Süresi	10 yıl
Toplam Talep Garantisi (Yatırımın İşletilme Süresince Elde Edilmesi Öngörülen Gelir)	90.000.000.000 TL

Ortalama araç geçiş ücreti 500 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar 10 yıllık fiyat artışlarını ve farklı ücret tarifelerinin ortalamasını ifade etmektedir:

- ◆ Sözleşme kapsamında proje sözleşme süresi 13 yıl olup bunun 3 yılı yapım, 10 yılı ise işletim süresi olarak belirlenmiştir. Yatırım tutarının % 20'si özkaynak, %80'i ise banka kredisi ile sağlanacaktır. İşletme bu iş için 8.000.000.000 TL (2.160 milyon USD 1 \$=3,703 TL kur anlaşmaya göre kur sabit

olarak hesaplanmıştır.) tutarında 3 yıl geri ödemesiz olmak üzere toplam 13 yıl vadeli kredi kullanılmıştır. Devlet garantisi ile bu kredi alımı için borç yüklenilmiştir. Kredi tutarının yarısı 2018 yılı başında diğer yarısı ise 2019 yılında tahsil edilmiştir.

- ◆ İşletme tahmini yatırım maliyetlere **%10** ilave ederek tahmini satış fiyatını belirlemiştir.
- ◆ İşletme ile imtiyaz tanıyıcı kurum arasındaki finansal işlemlerde uygulanacak faiz oranı yıllık **%10**
- ◆ İşletmenin borçlanma maliyeti **% 12**'dir.
- ◆ Bakım-onarım masrafı ise 9. yılda köprü yatırımının **%2**'si düzeyinde olacaktır. Yenileme maliyetine **%10** ilave ederek tahmini satış fiyatı belirlenmiştir.
- ◆ Sözleşmeye göre köprüden yıllık 18.000.000 aracın altında geçiş olması durumunda aradaki fark devlet tarafından yüklenici işletmeye ödenecektir. Köprüden yıllık 18.000.000 aracın üzerinde bir geçiş olduğunda fark devlete ödenecektir.
- ◆ İşletmenin inşaat tamamlama yüzdeleri üç yıl için aşağıdaki gibidir.

1.Yıl	2.Yıl	3.Yıl
% 30	%40	%30
3.000 Milyar TL	4.000 Milyar TL	3.000 Milyar TL

Bu durumda Devlet açısından IPSAS 32 (DMS 32) İmtiyaz Sözleşmeleri Kapsamında ve Yüklenici İş Ortaklığı açısından IFRIC 12 (TFRS Yorum 12)'ye göre kayıtları yıllar itibariyle aşağıdaki gibi olacaktır.

6.2. Devlet Açısından (IPSAS 32 İmtiyaz Sözleşmeleri Kapsamında) Muhasebe Kayıtları ve Raporlama

6.2.1. İnşaatın İhale Aşaması Muhasebe Kayıtları

İnşaatın ihale aşamasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

1.Taahhütlerin Kaydı (İşletmeci/Görevli Şirket/Yüklenici)

ZCAH işletmesi ile 20.12.2017 tarihinde sözleşme imzalanmış ve ilgili belgeler muhasebe birimine verilerek aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir: (Milyon TL)

922 KAMU ÖZEL İŞ BİRLİĞİ MODELİ TAAHHÜTLERİ HS.	10.000	
923 KAMU ÖZEL İŞ BİRLİĞİ MOD. TAAHHÜT. KARŞ. HS		10.000

2. Talep Garantisi kaydı/ Verilen Garantilerin Kaydı

Sözleşme imzalandıktan sonra verilen talep garantisine ilişkin belge muhasebe birimine gönderilmiştir.

Talep Garantisi	18.000.000 araç/yıl toplamda 180.000.000 araç
Araç başına geçiş fiyatı	500 TL
Toplam Talep Garantisi	90.000.000.000

Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı: (Milyon TL)

930 VERİLEN GARANTİLER HS.	90.000	
931 VERİLEN GARANTİLER KARŞILIĞI HS.		90.000

3. Borç Üstlenimi Kaydı

Bakanlar Kurulu Kararını müteakip Hazine Müsteşarlığı ile kreditor arasında 20.01.2018 tarihinde 8.000.000.000 TL'lik borç üstlenim anlaşması imzalanarak muhasebe kayıtları oluşturulmuştur. (Milyon TL)

934 BORÇ ÜSTLENİM TAAHHÜTLERİ HS. (934.01- Borç Üstlenim Taahhütlerine İlişkin Anlaşmalar Hs.)	8.000	
935 BORÇ ÜSTLENİM TAAHHÜTLERİ KARŞ. HS.		8.000

4. Varlık ve Yükümlülük Kaydı

30.12.2019 tarihinde ilgili kamu idaresi tarafından işin kabulü yapılmış ve onay yazısı muhasebe birimine gönderilmiştir. Bu durumda yapılması gerekli olan kayıt: (Milyon TL)

256 HİZMET İMTİYAZ VARLIKLARI HS.	90.000	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİR HS.		90.000

6.2.2. İnşaatın Yapım Aşaması Muhasebe Kayıtları

1. 2018 Yılı Kayıtları (1.YIL yapım aşaması)

Birinci yılda köprü inşaatının %30'u tamamlandığı muhasebe birimine bildirilmiştir. (Milyon TL)

923 KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAH. KARŞ. HS.	3.000	
922 KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAH. HS.		3.000

2. 2018 Dönemine İlişkin Gelir Kaydı

Yılsonu işlemlerinde 2018 yılı için gelir hesabına aktarılacak gelecek yıllara ait gelirler kısa vadeli hesaplara alınmıştır. (Milyon TL)

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.	3.300	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.		3.300

31.12.2018 tarihinde gelecek aylara ait gelirler hesabının ilgili aya isabet eden kısmı gelirler hesabına alınmıştır. (Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliğinin Geçici 2'nci maddesi gereğince kayıtlar 01.01.2018 tarihinden sonrasını kapsadığı için aylık olarak muhasebeleştirilmiştir.) (Milyon TL)

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	275	
600 GELİRLER HS.		275

Bu kayıt zaman ilerledikçe her ay yapılacaktır.

3. 2019 Yılı Kayıtları (2.YIL yapım aşaması)

2019 yılında ilgili kamu idaresince bir yıllık tamamlanma yüzdesi olarak hesaplanan %40'luk kısma isabet tutar muhasebe birimine bildirmiştir. (Milyon TL)

923 KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAH. KARŞ. HS.	4.000	
922 KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAHH. HS.		4.000
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS.	4.400	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS		4.400
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	367	
600 GELİRLER HS.		367

Sonraki 11 ay boyunca da aynı kayıt ay sonlarında yapılacaktır. Yukarıdaki kayıtlar sonraki 9 yıl süresince tekrar edilecektir. Son yılda 480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı ve 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı bakiye vermeyecektir.

4. 2020 Yılı Kayıtları (3.YIL yapım aşaması)

2020 yılında ilgili kamu idaresince bir yıllık tamamlanma yüzdesi olarak hesaplanan %30'lik kısma isabet tutar muhasebe birimine bildirmiştir. (Milyon TL)

923 KAMU-ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAH. KARŞ. HS	3.000	
922 KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ TAAH. HS		3.000
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS	3.300	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS		3.300
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	275	
600 GELİRLER HS		275

Sonraki 11 ay boyunca da aynı kayıt ay sonlarında yapılacaktır. Yukarıdaki kayıtlar sonraki 9 yıl süresince tekrar edilecektir. Son yılda 480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı ve 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı bakiye vermeyecektir.

6.2.3. İnşaatın İşletme Aşamasında Muhasebe Kayıtları

1.Talep Garantisi kaydı/ Verilen Garantilerin Kaydı

Sözleşme imzalandıktan sonra verilen talep garantisine ilişkin belge muhasebe birimine gönderilmişti. Bununla ilgili kayıt daha önce yapılmıştı.

Talep Garantisi	18.000.000 araç/yıl -toplam 180.000.000 araç
Araç başına geçiş fiyatı	500 TL
Toplam Talep Garantisi	90.000.000.000 TL

Köprünün işletmeye alındığı 2021 yılı için Devlet tarafından 2021 yılında köprüden geçen araç sayısının 15.000.000 otomobil eşdeğeri olduğu hususu tespit edilmiştir. Sözleşmeye dayanarak eksik geçen 3.000.000 araç için Devlet tarafından ZCAH işletmesine ödeme yapılmıştır. İşletmeciye Ödenecek Tutar = (18.000.000-15.000.000) x 500 TL =1.500.000 TL (Milyon TL)

630 GİDERLER HS.	1.500	
103 VERİLEN ÇEKLER HS.		1.500
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS.	1.500	
835 GİDER YANSITMA HS.		1.500
931 VERİLEN GARANTİLER KARŞILIĞI HS.	1.500	
930 VERİLEN GARANTİLER HS.		1.500

İzleyen yıl işletmeye alındığı 2022 yılı köprüden geçen araç sayısının.15.000.000 otomobil eşdeğeri olduğu hususunda mutabakata varılmıştır. İlgili mutabakat metnine sözleşmeye dayanarak talep garantisinden eksik geçen 3.000.000 araç için Devlet tarafından ZCAH işletmesine ödeme yapılmıştır. İşletmeciye Ödenecek Tutar = (18.000.000-15.000.000) x 500TL =1.500.000.000 TL bu işlemle yapılacak kayıtlar: (Milyon TL)

630 GİDERLER HS.	1.500	
103 VERİLEN ÇEKLER HS.		1.500
830 BÜTÇE GİDERLERİ HS.	1.500	
835 GİDER YANSITMA HS.		1.500
931 VERİLEN GARANTİLER KARŞILIĞI HS	1.500	
930 VERİLEN GARANTİLER HS.		1.500

Bu işlemler her yıl köprüden geçen araç sayısına göre devlete gelir ya da gider oluşturacaktır. Köprüden geçen araç sayısının asgari araç sayısından fazla olması durumunda, fazla geçilen araç sayısına isabet eden tutar hazineye ödenecektir.

Son beş yıllık dönemde geçen araç sayısı **yıllık** 21.000 milyon **5 yıllık toplamda 105.000** milyon araçtır. Asgari toplam araç sayısı 18.000 milyon olduğundan **5 yıllık toplamda 90.000** milyon araç sayısı ile fark alındığında toplamda 15.000 milyon fazla olan araç sayısı 500 TL geçiş ücreti ile hesaplandığında 7.500 Milyon TL'nin hazine hesabına yatırılması gerekecektir. Ayrıca sözleşme koşullarına göre hazineye **ödenek tutara %10 faiz de eklenecektir.**

Buna ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.(Örnekte beş yıllık toplam tek kayıta yapılmıştır Aslında her yılın kaydı ayrı ayrı **yapılır**). (Milyon TL)

120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HS. 600 GELİRLER HS. 642 FAİZ GELİRLERİ	8.250	7.500 750
102 BANKALAR HS. 120 GELİRLERDEN ALACAKLAR HS.	8.250	8.250
805 GELİR YANSITMA HS. 800 BÜTÇE GELİRLERİ HS.	8.250	8.250

2.Borç Üstlenimi Kaydı

Bakanlar Kurulu Kararını müteakip Hazine Müsteşarlığı ile kreditor arasında 20.01.2018 tarihinde 8.000 Milyon TL'lik borç üstlenim anlaşması imzalanarak muhasebe kayıtları daha önce aşağıdaki gibi oluşturulmuştu. (Milyon TL)

934 BORÇ ÜSTLENİM TAAHHÜTLERİ HS. (934.01- Borç Üstlenim Taahhütlerine İlişkin Anlaşmalar Hs) 935 BORÇ ÜSTLENİM TAAHHÜTLERİ KARŞ. HS.	8.000	8.000
---	-------	-------

Yüklenici şirket aldığı kredileri zamanında ödemediğinde devletin herhangi bir ödeme yükümlülüğü olmayacağı için kredi ödemelerinde bu yükümlülük tutarında azaltma yapılır.

6.2.4 İşletme Süresi Sonunda Yapılacak Kayıt

İşletme süresi sonunda yapılacak kayıta varlık ilgili kamu idaresine devredileceğinden aşağıdaki kayıt yapılarak hizmet imtiyaz varlıklarına ilişkin işlemler sonuçlanmış olacaktır. (Milyon TL)

251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ HS.	90.000	
256 HİZMET İMTİYAZ VARLIKLARI HS.		90.000

6.3. Özel Sektör Açısından (IFRIC 12 İmtiyaz Anlaşmaları Kapsamında) Muhasebe Kayıtları ve Raporlama

Özel sektör açısından KÖİ modellerine ilişkin muhasebeleştirme ve raporlamaya ilişkin düzenlemeler IFRIC 12 İmtiyaz Anlaşmaları Kapsamında ele alınmaktadır.

6.3.1 Özel Sektör İnşaatın İhale Aşaması

1.Yap- İşlet Devret Sözleşmesinin Kaydı

ZCAH işletmesi 20.12.2017 tarihinde devletle sözleşme imzalanmış ve ihaleyi almıştır ilgili belgeler muhasebe birimine verilmesinde oluşturulan Nazım hesap muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. (Nazım hesaplarda 96. grup yap işlet devret sözleşmelerine ait olarak tarafımızdan kullanılmıştır).(Milyon TL)

962 KAMU-ÖZEL İŞBİRLİĞİ MODELİ -YAP İŞLET DEVRET SÖZLEŞME TAAHHÜTLERİ HS <i>-Köprü inşaatı</i>	10.000	
963 KAMU-ÖZEL İŞ BİRLİĞİ MODELİ TAAHHÜTLERİ KARŞILIĞI HS		10.000

2. Devletten Alınan Talep Garantisi Kaydı

Sözleşme imzalandıktan sonra alınan talep garantisine ilişkin belge muhasebe birimine gönderilmiştir.

Talep Garantisi	18.000.000 araç/yıl, 180.000.000 araç toplam 10 yılda alınan garanti
Araç başına geçiş fiyatı(ortalama)	500 TL
Toplam Talep Garantisi	90.000.000.000

Nazım hesaplarda Talep Garantisi kaydı/ Alınan Garantilerin kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır: (Milyon TL)

964 ALINAN TALEP GARANTİLER HS. <i>-Köprü inşaatı</i>	90.000	
965 ALINAN TALEP GARANTİLER KARŞILIĞI HS.		90.000

3. Alınan Kredilerle İlgili Hazine Garantisinin Alınması

Bakanlar Kurulu Kararını müteakip Hazine Müsteşarlığı ile kreditor arasında 20.01.2018 tarihinde 8.000.000.000 TL'lik borç üstlenim anlaşması imzalanmıştır. Söz konusu kredi borcu için hazine garanti vermiş ve borç üstlenim anlaşmasını imzalamıştır. ZCAH işletmesinin alınan borç garantilerine ilişkin kayıtları Nazım hesaplarda muhasebeleştirilir. (Milyon TL)

966 ALINAN KREDİLERE İLİŞKİN HAZİNE GARANTİLERİ	8.000	
Yap-İşlet-Devret modeli – Köprü inşaatı		
967 ALINAN KREDİ GARANTİLERİ KARŞILIĞI HS.		8.000

-Yurt Dışından Kredinin % 50'sinin Alınması Kaydı (Milyon TL)

102 BANKALAR	4.000	
400 ALINAN KREDİLER		4.000
YİD –köprü inşaatı		

6.3.2 Özel Sektör İnşaat Yapım aşaması**1.Köprü İnşaatının Yapımına Başlanması ve Yapılan Maliyetlerin Kaydı**

2018 yılı harcamaları (inşaat maliyetlerinin % 30 tamamlanmıştır.) (Milyon TL)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	3.000	
YİD- köprü inşaatı		
102 BANKALAR –İLGİLİ HESAPLAR		3.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HS.	3.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS.		3.000

Dönemin 2018 yılı Hasılat kaydı: IFRS 15 göre işin tamamlanma oranına göre hasılat kaydının yapılması gerekir. Köprü inşaatında yapılan sözleşmeye göre yapılan inşaat maliyetinin %10 fazlası geliri oluşturmaktadır. Buna göre birinci yılda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur. Hakedişlerle ilgili şirket herhangi bir tahsilat yapmayacak sadece köprü inşaatının tesliminde köprü geçiş ücreti tahsilat hakkını 10 yıllığına alacaktır. (Milyon TL)

240 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR	3.300	
<i>Köprü inşaatı</i>		
600 YURT İÇİ HASILAT		3.300
<i>Köprü inşaatı</i>		

2. Kredi Tutarının İkinci Diliminin 2019 Yılı Başında Yurt Dışı Bankalarından Tahsili (Milyon TL)

102 BANKALAR-İLGİLİ HESAPLAR	4.000	
400 ALINAN KREDİLER		4.000

2019 Yılı İnşaat Giderleri (İnşaat Maliyetlerinin %40 tamamlanmıştır) (Milyon TL)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. YİD- köprü inşaatı	4.000	
102 BANKALAR –İLGİLİ HESAPLAR		4.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	4.000	4.000

2019 yılı Hasılat kaydı: IFRS 15 göre işin tamamlanma oranına göre hasılat kaydının yapılması gerekir. Köprü inşaatında yapılan sözleşmeye göre yapılan inşaat maliyetinin %10 fazlası geliri oluşturmaktadır. Buna göre ikinci yılda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur. (Milyon TL)

240 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR <i>Köprü inşaatı</i>	4.400	
600 YURT İÇİ HASILAT <i>Köprü inşaatı</i>		4.400

2020 Yılı İnşaat Giderleri (İnşaat Maliyetinin Son %30'luk Kısmı tamamlanmıştır.) (Milyon TL)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS. YİD- köprü inşaatı	3.000	
102 BANKALAR- İLGİLİ HESAPLAR		3.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITMA	3.000	3.000

2020 yılı Hasılat kaydı: IFRS 15 göre işin tamamlanma oranına göre hasılat kaydının yapılması gerekir. Köprü inşaatında yapılan sözleşmeye göre yapılan inşaat maliyetinin %10 fazlası geliri oluşturmaktadır. Buna göre üçüncü yılda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur. (Milyon TL)

240 DEVAM EDEN İNŞA (TAAHHÜT) SÖZLEŞMELERİNDEN VARLIKLAR	3.300	
Köprü inşaatı		
600 YURT İÇİ HASILAT		3.300
<i>Köprü inşaatı</i>		

6.3.3 İşletme Dönemi Kayıtları

İşletme döneminde yüklenici şirkete 2021-2030 yıllarında köprü geçiş ücretleri tahsil hakkı 10 yıl süreyle verilmiştir. Yapılan sözleşmeye göre 10 yıllık sürede yılda 18.000.000 araç olmak üzere toplamda 180.000.000 araç garanti edilmiştir. Araç başına ortalama 500 TL alınacaktır. Yıllık araç sayısının altında kalınması durumunda aradaki fark hazine tarafından yüklenici firmaya ödenecektir. 18.000.000 araç üzerindeki geçişlerde ise yüklenici firma aradaki farkı devlete ödeyecektir. Yıllar itibariyle köprüden geçecek araç sayısı beklentisi aşağıdaki gibidir:

Tablo 3. Sözleşmeye Göre Garanti Edilen Ve Beklenen Araç Sayısı

Yıllar	Sözleşmede Garanti Edilen Araç Sayısı Bin Adet	Beklenen Araç Sayısı Bin Adet	Fark Bin Adet	Garanti Edilmiş Gelir Milyon TL	Gerçekleşmesi Beklenen Gelir Milyon TL	Devletten Tahsil Edilecek Tutar Milyon TL	Devlete Ödenecek Tutar Milyon TL
2021	18.000.	15000.	3.000.	9.000.	7.500.	1.500.	-
2022	18.000.	15.000.	3.000.	9.000.	7.500.	1.500.	-
2023	18.000.	14.000.	4.000.	9.000.	7.000.	2.000.	-
2024	18.000.	16.000.	2.000.	9.000.	8.000.	1.000.	-
2025	18.000.	17.000.	1.000.	9.000.	8.500.	500.	-
Ara Toplam	90.000.	74.000.	(13.000)	45.000.	38.500.	6.500.	-
2026-2030 Yılları Toplamı	90.000.	Ortalama yıllık 21.000 araç 5 yıl 105.000.	15.000.	45.000 (90.000X500)	52.500 (105.000X500)	-	(7.500.)
Genel Toplam	90.000.	105.000.	2.000.	90.000	91.000	6.500.	(7.500.).

Tablo 3'den de görüleceği üzere ilk beş yılda devlet sözleşmedeki 18.000.000 araç geçiş sayısının altında kaldığı durumda garanti kapsamında yüklenici firmaya 6.500 Milyon TL ödeyecektir son beş yılda da yüklenici firma 7.500 Milyon TL'yi hazineye ödeyecektir. Toplam sözleşme geliri 180.000.000 Araç x 500 TL = 90.000 Milyon TL dir.

Yukarıdaki bilgilere göre köprü inşaatının bitirilip hazinece de onaylandıktan sonra araç geçişi ile ilgili ücreti tahsil hakkı ZCAH yüklenici firmaya geçeceğinden Haklar hesabına ve Hazine tarafından garanti edilen alacak toplamı da finansal varlık olarak alacaklara kaydedilecektir. Haklara devredilecek tutar daha önce inşaat maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri olarak devam eden inşaat sözleşmelerinden varlıklar hesabında izlenen tutarlar olup bu tutar haklara aktarılacaktır çünkü sözleşme maddelerine göre devlet söz konusu inşaat harcamaları için ayrı bir bedel ödemeyecek bu tutarlar için hesaplanan hakedişler yüklenici firmaya köprü geçiş ücreti tahsil etme imtiyaz hakkı olarak on yıllığına devredilmektedir. Buna göre devam eden inşaat sözleşmelerinden varlıklar hesabında biriken tutarlar:

1.Yıl inşaat maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri	3.300 Milyon TL
2. Yıl İnşaat maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri	4.400 Milyon TL
3. Yıl inşaat maliyetlerinin gerçeğe uygun değeri	3.300 Milyon TL
Toplam	11.000 Milyon TL

Bu toplam da devlet garantisi bulunmamaktadır Bu tutar Maddi olmayan duran varlık olan Hakların gerçeğe uygun değeri olarak alınacaktır.

İşletme dönemi köprü geçiş ücretleri	90.000 Milyon TL
Genel hasılat Toplam	101.000 Milyon TL
Finansal varlıklara alacak olarak yazılacak Devletten tahsil edilecek garanti araç ücretleri	6.500 Milyon TL
Haklar (YİD köprü geçiş Ücreti tahsil hakları)	11.000 Milyon TL

01.01.2021 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır. Devam eden inşaat sözleşmelerinden varlıklar hesabının kapatılıp ilgili hesaplara aktarımı (Milyon TL)

142 İMTİYAZLI SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR	6.500	
261 HAKLAR	11.000	
240 YİD KÖPRÜ GEÇİŞ ÜCRETİ HAKLARI		11.000
Devam Eden İnşaat (Taahhüt)		
Sözleşmelerinden Varlıklar		6.500
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		
(Devlet Tarafından Garanti Edilen Gelirler)		

- Alınan kredilerin geri ödeme itfa tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.Borç Üstlenim Kredi İtfa Tablosu

DÖNEM (YIL)	FAİZ ORANI	ANAPARA GERİ ÖDEMESİ	FAİZ	TAKSİT	KALAN TUTAR
1	%12	-	-	-	8.000
2	%12	-	-	-	8.000
3	%12	-	-	-	8.000
4	%12	455,87	960,00	1.415,87	7.544
5	%12	510,58	905,30	1.415,87	7.034
6	%12	571,85	844,03	1.415,87	6.462
7	%12	640,47	775,40	1.415,87	5.821
8	%12	717,33	698,55	1.415,87	5.104
9	%12	803,40	612,47	1.415,87	4.301
10	%12	899,81	516,06	1.415,87	3.401
11	%12	1.007,79	408,08	1.415,87	2.393
12	%12	1.128,73	287,15	1.415,87	1.264
13	%12	1.264,17	15196,70	1.415,87	-
	TOPLAM	8.000	6.158,74	14.158,7	59.682,56

Tablodan da görüleceği üzere alınan krediler üç yıl geri ödemesiz olup işletme döneminden itibaren faiz tahakkuku yapıp 10 eşit taksit üzerinden ödenecektir. İşletme faiz giderlerini Maddi Olmayan Duran Varlık -Haklar maliyetine vermemiş işletme dönemi giderleri içinde muhasebeleştirilmiştir.

-2021 Yılı Faiz Giderlerinin Kaydı

Alınan kredilere ait birinci yıla düşen faiz gideri tahakkuku, uzun vadeden kısa vadeli kredilere transfer ve taksit tutarının ödenmesi

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS YİD-Köprü İnşaatı 400 ALINAN KREDİLER HS	960	960
400 ALINAN KREDİLER HS 302 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ	1.415,87	1.415,87
302 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ 102 BANKALAR-İLGİLİ HESAPLAR	1.415,87	1.415,87

-Dönem içinde yapılan faaliyet giderlerinin kayıtları:

Yıllık 600 Milyon TL gider faaliyet gideri olarak yapılacaktır. 9. Yılda yapılacak büyük bakım onarım maliyeti 20.000 Milyon TL tutarı da işletme döneminde gider karşılığı olarak eşit tutarlarda ayrılması muhasebe politikası olarak seçilmiştir. Bu harcamalar cari dönemde tahsil edilecek araç geçiş ücretleri ile finanse edilecektir. Haklar eşit tutarda doğrusal amortisman yöntemine göre kayıt edilecektir. Faydalı ömür 10 yıl olduğundan %10 üzerinden amortisman ayrılacaktır. Yıllık amortisman gideri tutarı 1.100 Milyon TL dir. Bu bilgilere göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir.

Her yıl yapılacak faaliyet giderleri (Milyon TL) (2021 YILI)

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. -Çeşitli giderler 102 BANKALAR-İLGİLİ HESAPLAR	600	600
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. -Yenileme maliyet giderleri karşılık tutarı 474 BÜYÜK BAKIM ONARIM YENİLEME KARŞILIĞI - YİD modeli köprü inşaatı yenileme maliyet karşılığı	2.000	2.000
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ HS. -YİD Haklar itfa gideri 240 MADDİ OLMAYAN D. V. BİRİK. AMORT. -Haklar İtfa. Hs- Köprü İtfa. Hs	1.100	1.100
622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ HS 741 HİZMET ÜRETİM MALİYET YANSITM HS.	3.700	3.700

-2021 yılı gelir kaydı

Devlet garantisi kapsamındaki gelirlerden Daha önce Gelecek yıllara ait gelir hesabına kaydedilen tutar, önce gelecek aylara ait gelir hesabına devredilmiş daha sonra da hasılat hesabına kayıt yapılmıştır. Devletten olan alacak hesabına %10 faiz geliri tahakkuku yapılmıştır. İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal Varlıklar hesabında izlenen alacaklar tahsil edilmiştir. (Milyon TL)

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HS. 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS.	1.500	1.500
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HS. 102 BANKALAR-İLGİLİ HESAPLAR 600 HASILAT HS	1.500 7.500	9.000
142 İMTİYAZLI SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR HS. 642 FAİZ GELİRLERİ HS.	150	150
102 BANKALAR- İLGİLİ HESAPLAR 142 İMTİYAZLI SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN FİNANSAL VARLIKLAR HS.	1.650	1.650

Tablo 5: 2021 yılı Kâr /Zarar Tablosu (Milyon TL)

Hasılat	9.000
Satılan Hizmet Maliyeti	(3.700)
Çeşitli Giderler	600
İtfa Gideri	1.100
Yenileme Karşılık Gideri	2.000
Faaliyet Kârı	5.300
Faiz Gelirleri	150
Faiz Giderleri	(960)
Dönem Kârı	4.490

Bu kayıtlar her yıl geçen araç sayısına göre benzer şekilde yapılacaktır.

2026-2030 yıllarında geçen araç sayısının garanti edilen sayının üzerinde olduğunda, aradaki fark hazineye yatırılacaktır.

2026 yılı kayıtlarına örnek:

Geçen Araç	Garanti Edilen Araç	Fark	Garanti Edilen Geçiş Ücreti	Gerçekleşen Geçiş Ücreti	Hazineye Yatacak Para
21.000.000	18.000.000	3.000.000	9.000 Milyon TL	10.500 Milyon TL	1.500 Milyon TL

Bu verilere göre yapılacak hasılat kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. (Milyon TL)

102 BANKALAR –İLGİLİ HESAPLAR 600 HASILAT HS - Köprü geçiş ücretleri	10.500	10.500
610 HASILAT İADESİ HS. 342 İMTİYAZ SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR HS.	1.500	1.500
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS. 342 İMTİYAZ SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLA HS	150	150
342 İMTİYAZ SÖZLEŞMELER. BORÇLAR HS 102 BANKALAR- İLGİLİ HESAPLAR	1.650	1.650

Yukarıdaki kayıtlarda önce hasılat kaydı yapılmış, daha sonra garanti edilen sayının üzerindeki geçişler hasılattan iade hesabına alınarak Hazineye yatırılmak üzere borçlar hesabına alınmıştır. Sözleşmede her iki tarafın borç ve alacaklarına %10 faiz tahakkuk ettirileceği hükme bağlandığından hesaba 150 Milyon TL faiz tahakkuk ettirilmiş ve daha sonra da yılsonunda tutar Hazine hesabına yatırılmıştır. Aynı işlemler diğer yıllarda da yapılacaktır.

İşletme dönemi sonunda diğer bir deyişle 10 yıl sonunda 2030 yılında bu YİD' le ilgili hesaplar kapatılacaktır. Haklarla birikmiş amortismanlar hesabı ters kayıt olarak kapatılacak, alacak ve borçlar da tahsil ve ödeme yapılarak kapatılacaktır. Bu amaçla açılan nazım hesaplar da ters kayıt olarak kapatılacaktır.

İşletmenin 13 yıllık gelir ve maliyet oluşumları kâr/zararları ve nakit akış hareketleri aşağıdaki tablolar-da gösterilmiştir. (Milyon TL)

Tablo 6. Yüklenici İşletmenin 13 yıllık Hasılat ve Gider Kayıtları

Kalemler	YATIRIM DÖNEMİ			İŞLETME DÖNEMİ					
	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026-2030
HASILAT									
-İnşaat Mal. GUD	3.300	4.400	3.300						
-Araç geliri	-	-	-	7.500	7.500	7.000	8.000	8.500	52.500
-Devletten tahsilat				1.500	1.500	2.000	1.000	500	-
-Devlete ödenen (-)	-	-	-						(7.500)
İnşaat Maliyeti	3.000	4000	3.000	-	-	-	-	-	-
İşletme Gideri				600	600	600	600	600	3.000
Yenileme Karşılık Gideri				2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	10.000
İtfa Gideri				1.100	1.100	1.100	1.100	1.100	5.500
Devlete Verilen Faiz	-								750
Kredi Faizi	-			960	905	844	775	698	2.475
Devletten Alınan Faiz	-			150	150	200	100	50	-
Kâr-zarar	300	400	300	4.490	4.545	4.656	4.625	4652	23.275

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere, İşletmenin Toplam kârı; yatırım döneminde toplam 1.000 Milyon TL, işletme döneminde 46.243 Milyon TL olmak üzere 47.243 Milyon TL dir. Yüklenici işletmenin işletme döneminde ortalama yıllık kârı 4.624,3 Milyon TL olmaktadır. İşletmenin bu projedeki kârlılık katsayısı $47243/10000= 4,7$ 'dir.

ZCAH yüklenici işletmenin 13 yıllık nakit akış tablosu verileri de aşağıdaki gibidir. (Milyon TL)

Tablo 7. Yüklenici İşletmenin 2018-2030 Dönemi Nakit Akış

Kalemler	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026-2030
NAKİT GİRİŞLERİ									
Sermaye Olarak Konan Değer	2.000								
Bankalardan Alınan Kredi	4.000	4.000							
Araç Geçiş Ücretleri				7.500	7.500	7.000	8.000	8.500	52.500
Garanti Kapsamında Devletten Alınan				1500	.1500	2.000	1.000	500	
Alınan Faiz	-	-	-	150	150	200	100	50	
TOPLAM NAKİT GİRİŞİ	6.000	4.000		9.150	9.150	9.200	9.100	9.050	52.500
NAKİT ÇIKIŞLARI									
İnşaat Maliyetleri	3.000	4000	3.000						
İşletme Giderleri				600	600	600	600	600	3.000
Garanti Kapsamında Devlete Verilen Geçiş Ücretleri+Faiz									7,500
									750
Köprü Yenileme Gideri									20.000
Kredi Taksit Ödemeleri (Faiz Dâhil)	-	-	-	1.415,87	1.415,87	1.415,87	1.415,87	1.415,87	7079,35
TOPLAM NAKİT ÇIKIŞLARI	3.000	4.000	3.000	2.015,87	2.015,87	2.015,87	2.015,87	2.015,87	38.329,35
NAKİT FAZLASI (Noksanı)	3.000	-	(3.000)	7.134,13	7.134,13	7.184,13	7084,13	7034,13	14.170,65
DÖNEM SONU NAKİT TUTARI	3.000	3.000	-	7.134,13	14.268,26	21.452,39	28.536,52	35.570,65	49.741,30

Yukarıdaki Nakit akış tablosu değerlendirildiğinde, işletmenin köprü yapım aşamasında nakit çıkışlarını alınan krediler ile finanse ettiğini, nakit fazlasının pek olmadığı hatta üçüncü yılda başabaş olduğunu görüyoruz. Ancak işletme dönemine geçildiğinde, köprü geçiş ücretleri ve devletten garanti edilen ücretler tahsil edildiğinde nakit fazlası oluştuğu ve her yıl bu tutarda artış olduğu görülmüştür. İmtiyaz sözleşmesi bittiğinde, işletmenin nakit mevcudu 49.741,30 Milyon TL olduğu görülmektedir. 13 yıllık dönemde; nakit akışları toplam olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir (Milyon TL)

Tablo 8. Yüklenici İşletmenin Faaliyetlerine Göre Kümülatif Nakit Akış Tablosu

İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri Toplamı	98.150
Araç geçiş ücretleri +Devlet Garantisi geçiş Ücretleri dâhil	
İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları Toplamı	(34.250)
İşletme Dönemi Faaliyetinden Sağlanan Net Nakit Artışı	63.900
Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Çıkışı	(10.000)
Köprü İnşaatı Maliyeti	
Net Nakit Artışı	53.900
Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışları	
Alınan Kredilerden Nakit Girişi	8.000
Sermaye	2.000
Toplam Nakit Girişi	10.000
Borç Taksit Ve Faiz Ödemeleri	(14.158,7)
Net Nakit Kullanımı	(4.158,7)
NET NAKİT MEVCUDU	49.741,3

Tablo verilerinden de görüleceği üzere yüklenici işletme bu projeden hem kârlı çıkmış hem de 2.000 milyon sermaye ve 10.000 milyon TL aldığı kredilerle işi sürdürmüş ve köprü geçiş ücretleri ile de nakit mevcudunu 49.741,3 Milyon TL'ye çıkartmıştır. Bu örnekte kur değişimleri kur sabit tutulduğu için dikkate alınmamıştır. Aynı şekilde vergi boyutu da örnekte dikkate alınmamıştır. Devletin araç geçiş ücretlerini yabancı para üzerinden vermesi ve kuru sabitlememesi durumunda yüklenici işletmenin kârının ve nakit mevcudunun daha da artacağı ve hazineden çıkacak nakit çıkışlarının da daha fazla olacağı kuşkusuzdur.

SONUÇ

Çalışmada IPSAS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri (DMS-32) ve IFRIC 12 (TFRS Yorum 12) İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalarına ilişkin standart hükümleri karşılaştırmalı olarak devlet ve özel sektör uygulamaları açısından irdelenmiştir. Bu karşılaştırma sonucunda iki tarafın muhasebe uygulamalarının aynı mantıksal çıkarımlara dayandığı büyük farklılıkların olmadığı gözlemlenmiştir.

Bu modellerin uygulanması değerlendirildiğinde; devlet bütçesinin yetersizliği veya bu yükümlülükleri beklenen hızda gerçekleştirilmenin zor olduğu durumlarda özel sektörden bu hizmetlerin verilmesiyle ilgili destek alınmaktadır. Bu yapılanmalar da esas hedef hem kamusal hizmetlerin daha etkin ve kaliteli sunulması hem de devlete yeni finansman kaynağı oluşturularak hizmetlerin üretiminde etkinlik sağlanmasıdır.

Farklı uygulama modelleri olan bu sistemde en çok kullanılan modellerden birisi de yap işlet devret modelidir. Bu anlaşmalarda devletin yüklenici firmaya sağladığı garantiler önem taşımaktadır. Devletin söz konusu garantileri fazla tutması durumunda bu tutarlar devlet bütçesine yük olabilmektedir. Bu nedenle risk değerlendirmelerinin iyi yapılması ve bu sözleşmelerden doğabilecek risklerin taraflar arasında uygun dağıtımı bu uygulamaların sürdürülebilirliği açısından da önem taşımaktadır. Yapılan sözleşmelerde bu hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

Devletin alt yapı yatırımının finansmanı için yüklenici firmaların olanaklarını kullanabilmesi önemli bir finansman aracıdır. Ancak yüklenici firmanın borçlarını ödeyememesi durumunda söz konusu borçların ödenmesi devlet garantisi altında olması bu modellerin uygulanmasında üzerinde durulması gereken önemli konulardan birisidir. Dolayısıyla ihalelerde yüklenici firmanın özelliklerinin tarafsızca değerlendirilmesi ve devlete olanaklar ölçüsünde daha az yük getirmesi sağlanmaya çalışılmalıdır. Aksi halde devlet yönetimleri bu ihaleler nedeniyle şeffaf olma ve hesap verme yükümlülüklerini yerine getiremeyecektir.

Çalışmada yapılan tespitlere göre ihaleye giren firmalar az bir öz kaynakla girmekte daha çok yurt dışı fonlardan yararlanarak inşaatı yapmakta ve karşılığında varlığın kullanım hakkını belirli bir süre almaktadır. Burada devletin bu borcu kendi imkânları ile bulup bulamayacağı dikkate alınmalıdır çünkü ilgili varlığın kullanımından vazgeçilen gelirler özel sektöre bırakılmaktadır. Özetle ihale koşullarının iyi planlanması gerekmektedir, özellikle kurla yapılan garantilerde kur farklarının etkisi göz ardı edilmemelidir.

Sonuç olarak bu tür alt yapı yatırımlarında bu finansman modellerinin kullanılmasından devlet açısından fayda sağlanıyorsa da yukarıda açıklandığı üzere garanti koşullarına ihalelerde özen gösterilmesi uygun olacaktır. Eğer devlet finansman imkânını kendisi borçlanarak buluyorsa, yüklenici firmaya inşaat maliyetinin gerçeğe uygun değerini hak ediş olarak vermesi ve iş bitiminde varlığı kendi varlıkları arasına alarak getirisinden yararlanması doğru bir uygulama olacaktır.

Gelecekteki çalışmalarda, KÖİ'nin sektör ve hizmet sunumu özellikleri açısından farklı sektörler ve ülkelerdeki KÖİ başarısızlıklarının arkasındaki nedenler araştırılabilir. Bu nedenle kamu sektörü altyapı ve hizmetlerinin sağlanmasında KÖİ mevzuatına ilişkin düzenlemeler gözden geçirilebilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. ve Aydın, O. (2018). Kamu Özel İşbirliği Uygulamalarının Dünyada ve Türkiye'deki Durumu TFRS 12 Yorum İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları ve Devlet Muhasebe Standardı 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri Kapsamında Değerlendirilmesi ve Örnek Bir Uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (53), 1-38.
- Bovaird T. (2004). Public-Private Partnerships: From Contested Concepts To Prevalent Practice. *International Review of Administrative Sciences*, 70(2), 199-215.
- Caperchione, E. Demirağ, I. ve Grossi, G. (2017). Public sector reforms and public private partnerships: Overview and research agenda. *Accounting Forum*, Vol 41, Issue 1, Pag.1-7.
- Emek, U. (2014). Kamu-Özel İşbirliklerinin Devlet Muhasebe Sistemindeki Yeri ve Önemi. *EconPapers*, 29(337), 09-38.
- Grimsey, D. and Lewis, M. K. (2002). Evaluating The Risk Of Public Private Partnership For Infrastructure Projects. *International Journal Of Project Management*, 107-118.
- Hodge, Graeme, Carsten Greve & Anthony E Boardman. (2017), "Public-Private Partnerships: The Way They Were and What They Can Become", *Australian Journal of Public Administration*, 76(3), 273-282.
- IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı
- IASB. 2006. Near-Final Draft, IFRIC Interpretation Service Concession Arrangements. http://www.drsc.de/docs/press_releases/IFRICX_Service_Concession_nearfinaldraft_1006.pdf (Erişim Tarihi: 14.01.2022)
- IFRIC 12 İmtiyazlı Hizmet Sözleşmeleri Yorumu
- Kalkınma Bakanlığı. (2017). Kamu-Özel İşbirliği Raporu-2016. Yatırım Programlama İzleme ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü.
- Karahanoğulları, Yiğit (2012). "Kamu özel ortaklığı modelinin mali değerlendirmesi". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 67(02), 95-125
- Kaval, H. ve Vardar, Ç.G. (2015). Yap-İşlet-Devret Sözleşmelerinin IFRIC 12 İmtiyazlı Hizmet Sözleşmeleri Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Hesap Planına İlişkin Öneriler ve Örnek Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünya Dergisi*, 17(4), 701-735
- KPMG. 2007. First Impressions: IFRIC 12 Service Concession Arrangements.
- Kürkcü, M. ve Coşkun Önal, H. (2019). Kamu Özel İşbirliği Modellerinin Türk Maliye Politikası Bakımından Değerlendirilmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 8(3), 1688 – 1708.
- Matos, N. B. and Gonçalves, A.O.(2020). Public-Private Partnerships: Emergence, Limitations And Outlook For Public Accounting, *REAd. Rev. Electron. Admin (Porto Alegre)* 26 (01)
- Parlak, N. Köse, H.Ö ve Toprak, M. (2020). Kamu-Özel İşbirliği Modeli ve Türkiye Uygulamaları: Sayıştay Raporları Işığında Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi. *Sayıştay Dergisi*, 31 (119), 9 – 39

Shaoul, J., Stafford, A., & Stapleton, P. (2012). Accountability and corporate governance of public private partnerships. *Critical Perspectives on Accounting*, 213-229.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2019). Kamu Özel İşbirliği Raporu, 2018. Sektörler ve Kamu Yatırımları Genel Müdürlüğü.

TFRS Yorum 12. (2011). İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları Yorumu. Ankara:KGK

Yanık, S.S. (2000). Devlet Muhasebe Sisteminde Tahakkuk Esasının Önemi ve Avustralya Uygulaması. *Möдав Muh. Bilim Dünyası Dergisi*, 2,4.

Zairol A.A, Rizhard P. and Dilanthi A. (2014). 4.th International Conference on Building Resilience, 8-10. Salford Quays, United kingdom.

SERMAYE PİYASASI KURULU'NUN KURUMSAL YÖNETİM TEBLİĞİ ÇERÇEVESİNDE UYULMASI ZORUNLU KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ: TÜRKİYE TARIM KREDİ KOOPERATİFLERİ ÖRNEĞİ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 09.11.2022
Kabul Tarihi : 26.12.2022
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1201378

Seda KARABAŞ*
Prof. Dr. Ali Rıza Zafer SAYAR**

Bibliyografik Bilgiler

Karabaş, S., & Sayar A., R., Z., (2023). "Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kurumsal Yönetim Tebliği Çerçevesinde Uyulması Zorunlu Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uygulanabilirliği: Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri Örneği" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 169-182)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1201378>

ÖZ

Dünya örnekleri ile kıyaslandığında sayıca oldukça fazla kooperatifin mevcut olduğu ülkemizde bu sayısal üstünlüğe rağmen kooperatifçilik ile ilgili bazı problemlerin olduğu görülmektedir. Özellikle yönetsel alanda yaşanan sıkıntıların kooperatiflerin gelişimini olumsuz etkilediğini söylemek mümkündür. Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenen kooperatifçilik konusunda son yıllarda yapılan çalışmalar kurumsal yönetim uygulamalarının yaşanan sorunların giderilmesinde etkili olacağı sonucunu ortaya koymaktadır. Bu çalışmada ülkemizde kurumsal yönetime ilişkin düzenlemeler yapan Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği çerçevesinde uyulması zorunlu kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanabilirliği Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri örneği üzerinden incelenmiştir.

* Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi
0000-0001-9800-1164, sedkrbs@gmail.com

** Atılım Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü Öğretim Üyesi
0000-0002-2731-8209, zafer.sayar@atilim.edu.tr

Çalışma sonucunda ortaya çıkan en çarpıcı eksikler bağımsız üyelik konusunda ve komitelerin mevcut olmamasıdır. Yönetim kurullarında bağımsız üyeler bulunmamaktadır. Bağımsız üyelerin yönetim kurulunda yer almasının şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri açısından olumlu katkı sağlayacağı açıktır. Diğer yandan kurumsal yönetim, riskin erken saptanması, aday gösterme ve ücret komitelerinin tesis edilmesi için anasözleşmelerde çeşitli düzenlemelere gidilmesi hem yönetim hem de denetim açısından faydalı olacaktır. Kar amacı gütmek amacıyla ziyade üçüncü sektör olarak anılan alanlar gibi sosyal amaçlara hizmet eden kooperatifler açısından bakıldığında hesap verebilirlik ve şeffaflığı artıracak her uygulamanın ivedilikle hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim İlkeleri, Kooperatifçilik

Jel Kodları: M14, M40

APPLICABILITY OF CORPORATE GOVERNANCE PRINCIPLES TO BE FOLLOWED WITHIN THE FRAMEWORK OF THE CORPORATE GOVERNANCE COMMUNIQUE OF THE CAPITAL MARKETS BOARD OF TÜRKİYE: AN EXAMPLE OF AGRICULTURAL CREDIT COOPERATIVES OF TÜRKİYE

ABSTRACT

In this study, the applicability of corporate governance principles that must be complied within the framework of the Communiqué on Corporate Governance Principles of the Capital Markets Board, makes regulations on corporate governance in our country, was examined through the example of Agricultural Credit Cooperatives of Türkiye.

The most striking shortcomings revealed as a result of the study are the lack of independent membership and the absence of committees. There are no independent members on the boards of directors. It is clear that the presence of independent members on the board of directors will make a positive contribution in terms of transparency and accountability principles. On the other hand, corporate governance, early detection of risk, nomination and establishment of remuneration committees for the establishment of various arrangements in the articles of association will be beneficial both from the point of view of management and audit. From the point of view of cooperatives that serve social purposes, such as areas referred to as the third sector rather than for profit, every application that will increase accountability and transparency should be implemented as a matter of urgency.

Keywords: Corporate Governance Principles, Cooperatives

Jel Codes: M14, M40

1. GİRİŞ

Küreselleşmenin oldukça ivmelendiği günümüzde öne çıkan en önemli kavramlardan biri iletişimdir. İletişim pek çok alanda olduğu gibi yönetim alanında da kendini göstermektedir. Çalışmada ele alacağımız başlıklardan biri olan kurumsal yönetim pek çok çalışmada karşımıza kurumsal yönetim olarak da çıkmaktadır. Çünkü artık kurumlar tüm paydaşlara karşı sorumlu oldukları bir düzenin parçası olarak varlıklarını sürdürmektedir. Yönetimi ve yönetişimi ayırabileceğimiz temel nokta da burasıdır. Yönetimde hiyerarşik bir yapının daha baskın olduğu gözlenirken, yönetişimde çevre, sosyal sorumluluklar, çalışanlar, hissedarlar, yöneticiler gibi özetle tüm paydaşların sürece dahil olması ve tüm paydaşların çıkarlarının gözetilmesi söz konusudur.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Kurumsal yönetim kavramı

Yakın tarihe baktığımızda 1990lı yıllarda “*corporate governance*” kavramı hayatımıza girmiş ve Türkçe’ye kurumsal yönetim olarak çevrilmiştir. Kurumsal yönetim kavramından da önce aslında “*good governance*” kavramı Dünya Bankası’nın yayımladığı raporda ülkelerin ekonomik ve sosyal kaynaklarının yönetiminde gücün kullanılma şekli olarak yerini almıştır (Bostancı vd., 2018). Good governance kavramının temelinde yer alan (şeffaflık, hesap verebilirlik ve katılımıcılık gibi) ilkelerden hareketle iyi yönetim algısının ülkeler boyutundan çıkarak şirketler boyutunda değerlendirilmesiyle günümüzde mevcut olan kurumsal yönetim kavramının çerçevesi çizilmeye başlanmıştır.

Kurumsal yönetimin hayatımıza girişi yaşanan ekonomik krizler ve çeşitli skandallar vasıtasıyla olduğu için yapılan tanımlamalar genellikle problem doğuran alanlardaki iyileştirmelere yönelik ortaya çıkmaktadır. Pek çok tanımda görebileceğimiz vekalet sorununun altının çizildiğini görmekteyiz. Genel bir bakış açısıyla kurumsal yönetimi tüm paydaşlar arasındaki ilişkinin belirli ilkeler çerçevesinde düzenlemesi olarak ifade edebiliriz. İşletme özelinde değerlendirdiğimizde kurumsal yönetimin amacının işletmenin finansal durumuna ilişkin açıklamaların zamanında ve doğru yapılması, hissedarların çıkarlarının gözetilmesini hedeflediğini söyleyebiliriz (Şen, 2017).

Adam Smith’in Milletlerin Zenginliği (1723) isimli kitabında ifade ettiği üzere yöneticilerin idare ettikleri parayı kendilerinininki gibi gözetmelerini beklemek gerçekçi bir yaklaşım değildir. Nitekim kurumsal yönetimin ortaya çıkması ve önem kazanması da bu bağlamda olmuştur. Büyük Buhran (1929) sonrası yaşanan güvensizlik ortamı, Berthelem Steel skandalı (1929), Kreuger Toll skandalı (1932), Penn Central’ın iflası (1970), daha yakın tarihte yaşanan Enron’un iflası (2001) olayların temelinde kötü yönetim, doğru olmayan finansal tablolar, kamuya açıklanan bilgilerin doğru olmaması, muhasebe hileleri, yönetimin aşırı maaşları gibi başlıklar karşımıza çıkmaktadır.

Yaşanan her bir olumsuz durumun ardından yeniden yapılandırılmak suretiyle bugünkü şekline ulaşan süreçte OECD kurumsal yönetim ilkeleri ülkeler tarafından referans alınmak suretiyle evrensel bir boyuta ulaşmıştır. İlk olarak 1999’da yayımlanan ilkeler 2015 yılında revize edilerek G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri adını almıştır. Kurumsal yönetim adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört ilke ile açıklanmaktadır.

2.2. Sermaye Piyasası Kurulu ve Türkiye’de kurumsal yönetim

Ülkemizde kurumsal yönetim ilkelerine yönelik düzenlemelere baktığımızda ilk harekete geçen kurum TÜSİAD olmuş ve OECD ilkelerini tercüme etmek suretiyle bir çalışma grubu oluşturmuştur. Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu 2003’te kurumsal yönetim ilkelerini açıklayarak “*Uy ya da Açıkla*” prensibini benimsediğini açıklamıştır. Söz konusu ilkelerin yasal bir dayanağa oturtulması için SPK’ya kurumsal yönetim ilkelerinin düzenlenmesi yetkisi verilmiştir. Türk Ticaret Kanunu’nun Kurumsal Yönetim İlkeleri maddesi ile de SPK halka açık şirketler ve anonim şirketlerde kurumsal yönetim ilkeleri ve uyum derecelendirilmesi konusundan tek yetkili kurum haline gelmiştir.

Kooperatifler halka açık şirketler ve anonim şirketleri gibi SPK mevzuatına tabi olmasa da kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin düzenlemelerde SPK’nın tekel bir konumda olması nedeniyle, bu çalışmada ilkelerin uygulanabilirliğinin incelenmesi SPK’nın Kurumsal Yönetim İlkeleri Tebliği çerçevesinde yapılacaktır.

2.3. Kurumsal yönetim ilkeleri

Kurumsal yönetimin üzerine inşa edildiği dört ilkeyi birbirinden ayrı ayrı değil aksine birbirini tamamlayan nitelikleri nedeniyle bir bütün olarak değerlendirmemiz gerekir. Nitekim adillik ya da şeffaflıkla ilgili uygulamalar doğrudan diğer bir ilke olan sorumluluğu da etkilemektedir. Örneğin bir şirket kamuyu bilgilendirerek aynı zamanda hem şeffaflık hem de hesap verebilirlik ilkesini gerçekleştirmiş olmaktadır.

TÜSİAD 2002’de kurumsal yönetim ilkelerini 2015 yılında revize edilen OECD ilkeleri doğrultusunda eşleştirmiştir (Telçeken, 2021).

Tablo 1. Kurumsal Yönetim İlkeleri Çerçevesinde Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu ve OECD Kurumsal Yönetim İlkelerinin Karşılaştırması

Kurumsal Yönetim İlkeleri	Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi	OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri
Şeffaflık	Madde 3, 10, 12, 13, 15	Madde 4: Kamuoyuna Açıklama Yapma ve Şeffaflık
Hesap verebilirlik	Madde 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14	Madde 5: Yönetim Kurulunun Sorumlulukları
Sorumluluk	Madde 1, 4, 13	Madde 3: Kurumsal Yönetimde Doğrudan Çıkar Sahiplerinin Rolü
Adillik	Madde 4, 15	Madde 1: Hissedarların Hakları Madde 2: Hissedarların Adil Muamele Görmesi

Kaynak: TÜSİAD, 2002, s.35

Adillik ilkesi yönetimde tüm hak sahiplerinin eşit davranılması durumudur. Türk Ticaret Kanunu'nda da bu durum karşımıza eşit işlem ilkesi olarak çıkmaktadır. Bu ilke kapsamında tüm paylara eşit muamele edilir, hakkaniyet ile tüm hakların korunması sağlanmaktadır. OECD kurumsal yönetim ilkelerinde de hissedarların hakları ve hissedarların adil muamele görmesi olarak ifade edilmektedir (Tablo 1). SPK adillik kavramını pay sahipleri ifadesine ek olarak menfaat sahipleri ifadesini de dahil ederek tanımlamaktadır.

Kurumsal yönetim menfaat çatışmasının önüne geçmek ve vekalet sorunlarını çözmek için adillik ilkesi kapsamında özellikle halka açık anonim ortaklıklarda yönetim kurulunun pay sahiplerine karşı sorumluluklarında özenli davranmaları beklenmektedir (Eminoğlu, 2014). Bu bağlamda bakıldığında kooperatiflerin pay sahiplerinin menfaatlerinin de korunması açısından adillik ilkesi gereği yapılan uygulamalara hassasiyetle uyulması önem arz etmektedir. Örneğimiz üzerinden baktığımızda bir çiftçi kuruluşu olarak tüm ülke geneline yaygın durumda olan 800.000'den fazla çiftçi ortağının sermayesi ve emeğiyle varlığını sürdüren Tarım Kredi Kooperatifleri'nde adillik ilkesinin ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

İktisadi hayatta sermayenin kullanımında ve dolaşımında en önemli kavramlardan biri güvendir. Finansal piyasalarda güvenin tesis edilebilmesi şeffaflık vasıtasıyla olmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nda şeffaflık kavramı genellikle kamuyu aydınlatma olarak ifade edilmektedir. Ticari sır niteliği taşıyan bilgiler dışında finansal olmayan ve finansal bilgilerin zamanında, doğru ve ulaşılabilir şekilde kamuya duyurulması hem paydaşlar hem de yatırımcılar açısından önemlidir. Açıklanacak finansal bilgilere ilişkin çerçeveler de yine mevzuatla çizilmiştir. Şeffaflık ilkesine yine örneğimiz üzerinden baktığımızda SPK mevzuatına tabi olan işletmeler gibi Tarım Kredi Kooperatifleri de yıllık olarak yayınladığı faaliyet raporlarında finansal ve finansal olmayan bilgileri paydaşları ve kamu ile paylaşmaktadır.

Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu kapsamında yönetim kurulunun sorumlulukları ile eşleştirilen hesap verebilirlik ilkesi işletmenin menfaat sahiplerine hesap verebilmesini, bilgilerin doğrulanabilirliğinin sağlanmasını içermektedir (Dinç & Abdioğlu, 2009). Pay sahipleri ile yönetimin farklı olması durumu hesap verebilirlik ilkesinin önemini daha da artırmaktadır. Vekalet ilişkisi ile yönetim görevini yürütenlerin hesap verme yükümlülükleri vardır. Yapılan işlemlerin gerekçeli olarak açıklanması konusu bir denetim mekanizmasını da zorunlu kılmaktadır. İşletmelerde denetim fonksiyonunu tesis için iç denetim ve bağımsız denetim faaliyetleri yürütülmektedir. Zorunlu ilkeler arasında da yer alan genel kurul esasları bu ilkenin gereklerini sağlamaya yönelik olarak oluşturulmuştur. Yine örneğimiz olan Tarım Kredi Kooperatifleri'ne hesap verebilirlik ilkesi bağlamında baktığımızda denetim faaliyetlerini merkez birliğine bağlı müfettişler ve bölge birliklerine bağlı kontrolörler yürütmektedir (Uysal & Acar, 2020). Kurum, Rehberlik ve Teftiş Kurulu tarafından yapılan iç denetim faaliyetlerinin yanı sıra bağımsız bir denetim firması tarafından da her yıl denetlenmektedir. Ayrıca genel kurul ile seçilen denetim kurulu ile yönetim kurulu faaliyetlerini denetleyen bir mekanizmaya sahiptir.

Kurumsal yönetim ilkelerinden sorumluluk ilkesi daha önce de değindiğimiz tüm paydaşları ilgilendiren, yönetim sürecinde meydana gelen değer toplu kurallarına, kanunlara uygunluğunu kapsamaktadır. Sorumluluk kavramı sadece yönetim kurulunun hissedarlara olan sorumluluğu ile sınırlı tutulmayarak sosyal ve ahlaki bir takım yükümlülükleri de içermektedir. Şeffaflık ilkesinde bahsettiğimiz finansal

olmayan bilgiler sorumluluk kavramıyla da ilişkilidir. Özellikle günümüzde çevresel duyarlılığın artması ile iklim değişikliği, karbon ayak izi, sürdürülebilirlik kavramlarıyla sorumluluk ilkesinin kapsamı genişlemektedir.

2.4. Kooperatifçilik kavramı ve kooperatifçilik ilkeleri

Kelime anlamı itibariyle baktığımızda iş birliğine dayalı, karşılıklı yardımlaşmaya dayalı kurulan ekonomik ve sosyal organizasyon olarak tanımlanan kooperatif kelimesi farklı kültür ve toplumlarda aynı anlamda kullanılan evrensel bir tanıma sahip hale gelmiştir (Yalçın & Çetin, 2021).

Ülkemizde 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu 1969 yılında yürürlüğe girmiş olsa da kooperatif kültürünün temelleri Osmanlı dönemine kadar uzanmaktadır. Ahilik, lonca teşkilatı gibi yapılanmalarla aslında kültürümüz kooperatifçiliğe çok da uzak olmayan uygulamaları içermektedir. Kooperatifler Kanunu'nda "*Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını iş gücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar*" olarak tanımlanmaktadır. Türkiye kooperatif sayısı bakımından Avrupa Birliği içerisinde en yüksek sayıya sahip olan ikinci ülke konumundadır (Gürkan, 2019).

Uluslararası Kooperatifler Birliği (ICA) kooperatifleri tüketici kooperatifleri, üretici kooperatifleri ve işçi kooperatifleri olmak üzere sınıflandırmaktadır. Örneğimizin yer aldığı tarımsal kooperatifler üretici kooperatifler sınıfında yer almaktadır. ICA, kooperatifleri kar elde etme amacını taşıyan diğer işletmelerden ayıran değerler üzerine kurulu yedi kooperatifçilik ilkesi tespit etmiştir. Bu değerleri iş birliği, kendi kendine sorumluluk, demokراسi, eşitlik, adalet, dürüstlük ve dayanışma olarak sıralayabiliriz.

Kooperatifçilik ilkeleri; gönüllü ve herkese açık ortaklık, ortaklar tarafından gerçekleştirilen demokratik denetim, ortakların ekonomik katılımı, özerklik ve bağımsızlık, eğitim öğrenim ve bilgilendirme, kooperatifler arası iş birliği ve topluma karşı sorumlu olmadır. Kooperatifçilik ilkelerine baktığımızda kolaylıkla kurumsal yönetim ilkeleri ile ilişkilendirilebileceği görülmektedir. Dünyada artık "*Üçüncü Sektör*" adı altında kar amacı gütmeyen, gönüllülük esaslı, toplumsal hassasiyetleri bünyesinde barındıran yapılanmaların içerisinde değerlendirebileceğimiz kooperatiflerin gerçekten iyi yönetimi oldukça önemlidir.

Son dönemde Türkiye'deki kooperatiflerde kurumsal yönetimin uygulanabilirliğine ilişkin yapılan çalışmalarda, kurumsal yönetim uygulamalarının kooperatifçiliğin gelişimi, performansının artması ve yönetsel sorunların çözümü açısından olumlu etkiler yaptığı görülmektedir. Gürkan (2019) çalışması ile Kooperatifler Kanununun kurumsal yönetim ilkelerinden eşitlik ilkesi kapsamında yapılan düzenlemelerin yeterli olduğunu tespit ederken, şeffaflık ilkesi kapsamında bir takım eksiklerin olduğundan bahsetmektedir. Kurumsal yönetim uygulamalarındaki artış ülkemizde kooperatifleri sayı, iş hacmi ve üye sayısı açısından yukarılara taşıyacaktır (Gürkan, 2019). Kara ve Genç (2021), kooperatiflerde yaşanan yönetsel sorunların niteliksel büyüme için engel teşkil ettiği ve kurumsal yönetim uygulamalarının bir çözüm olarak değerlendirilebileceğinden bahsetmektedir.

3. BULGULAR VE TARTIŞMA

3.1. Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri

Tarımsal amaçlı kooperatifleşme hareketi ülkemizde bugünkü anlamda 1863 yılında Mithat Paşa tarafından Niş Valiliği sırasında Pirot Kasabası'nda kurulan “*Memleket Sandıkları*” ile başlamıştır. Memleket Sandıkları kuruldukları dönemde yabancı bankaların uyguladıkları yüksek faiz oranlarından etkilenen çiftçilere devlet desteği sağlanması amacıyla milli bankacılığın ilk örneği olarak ortaya çıkmıştır. 29 maddeden oluşan bir nizamname düzenlenerek çiftçilere devlete ait boş arazilerde imece usulü ile ürün ekimi yaptırılarak, elde edilen ürünlerin satılmasıyla memleket sandıklarına sermaye sağlanmıştır. Bu sermaye ile çiftçilerin kredi ihtiyaçlarının giderilmesi amaçlanmıştır. Ancak uygulamada yaşanan çeşitli sorunlar nedeniyle Memleket Sandıkları'nın yerini Menafi Sandıkları almıştır. 1888 Yılında Ziraat Bankası kurularak bu ihtiyacın karşılanması yoluna gidilmiştir.

Cumhuriyet sonrası dönemde kooperatifçiliğe önem verilerek çeşitli yasal düzenlemeler yapılmıştır. Kronolojik sırayla 1924 yılında çıkarılan 498 Sayılı İtibari Zirai Birlikler Kanunu, 1929 yılında yayımlanan 1470 Sayılı Zirai Kredi Kooperatifleri Kanunu, 1935 yılında yürürlüğe konulan 2836 Sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri Kanunu çıkarılmıştır.

1936 Yılında Gazi Mustafa Kemal Atatürk'ün 1 numaralı ortağı olduğu Tekir Çiftliği Tarım Kredi Kooperatifi'nin kurulmasıyla kurumsallaşma adına önemli bir adım atılmıştır. 1972 yılında 1581 Sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu yürürlüğe girmesinin ardından Tarım Kredi Kooperatifleri 1977 yılında Merkez Birliği kurulmasıyla ve Ziraat Bankasından bağımsız hale gelmiştir.

Merkez Birliği'nin kurulmasıyla Tarım Kredi Kooperatifleri dikey yapılanmasını tamamlamıştır. 1581 Sayılı kanuna göre Tarım Kredi Kooperatifleri değişir ortaklı, değişir sermayeli, sınırlı sorumlu, tüzel kişiliği olan süresiz kooperatifler olarak tanımlanmıştır. İlerleyen dönemlerde ülkedeki ekonomik, sosyal koşullar ve genişleyen kurumun ihtiyaçları doğrultusunda bazı düzenlemeler yapılmıştır. Son olarak 2005 yılında 5330 Sayılı Kanun ile 1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu son halini almış ve kooperatifler daha demokratik hale gelmiş, kooperatifler arası dayanışma ilkesi ilk kez yasal düzenleme altına alınmıştır. Bu düzenlemeyle genel kurul süreleri, finansman kaynakları ve denetçi sayısı, merkez birliği yönetim kurulu üyelerinin ücretleri, yönetim kurulu üyeleri ve denetçilerin görevlerine son verilmesi ve denetçiliğe atama yapılması gibi kurumsal yönetim uygulamalarının da temelleri atılmıştır.

3.2. Tarım Kredi Kooperatiflerinde kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanabilirliği

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kurumsal Yönetim Tebliğinde uyulması zorunlu olan ve zorunlu olmayan ancak “*Uy ya da Açıkla*” esasına tabi toplam 97 ilke bulunmaktadır. İlkeler pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri, yönetim kurulu olmak üzere 4 alt başlığa ayrılmaktadır. Bu alt başlıklardan pay sahipliğinde yer alan 24 ilkedен 4 tanesi, yönetim kurulunda yer alan 45 ilkedен 20 tanesi anılan tebliğde uyulması zorunlu tutulan ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tebliğde yer alan 97 ilkeye genel olarak 4 alt başlık bağlamında baktığımızda; Tarım Kredi Kooperatifleri mevzuatının temelini oluşturan 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu ve 1581 Sayılı Tarım Kredi

Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu ve bunların çizdiği çerçeve doğrultusunda hazırlanmış olan Kooperatifler, Bölge Birlikleri ve Merkez Birliği anasözleşmeleri bu ilkelere uygun düzenlemeler içermektedir. Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenen kooperatifçiliğe ilişkin maddeler de kurumsal yönetimin uygulanabilirliğini sağlayacak bir mevzuat oluşmasına zemin hazırlamaktadır.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nun kazanç paylaşımı, gelir gider farklarına ilişkin bilgi edinilmesi, paydaşların bilgi edinme hakkının hiçbir suretle kısıtlanmaması konularını içeren 23. ve 24. maddeleri kurumsal yönetim ilkelerinden eşitlik ilkesi hükümleriyle paralellik göstermektedir. Gelir-gider farklarının dağıtımı, yıllık çalışma raporu, bilanço ile denetçiler raporunu içeren faaliyet raporu genel kuruldan en az iki gün önce, ortak bölge birliklerinde, bilgi edinilmesini teminen temsilcilerin incelemesine sunulur (Merkez Birliği Anasözleşmesi, madde 19). Anasözleşmeler ile hüküm altına alınan her ortağın bir oy hakkı olması, genel kurula katılma ve oy kullanma, yönetim kurulu üyelerini seçme hakları da yine eşitlik ilkesi hükümlerinin uygulanabilirliğinin göstergelerindedir. 1581 Sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri Kanununun 4, 5 ve 6. maddelerinde yönetim kurulu, yönetim ve denetçilerle ilgili aytıntılı düzenlemeler yapılmaktadır. Ayrıca konuya ilişkin düzenlemeler için örnek ana sözleşmenin hazırlanması hususu da yer almaktadır.

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık alt başlığında yer alan kurumsal internet sitesi ve faaliyet raporuna ilişkin uygulamalara baktığımızda Tarım Kredi Kooperatifleri pay sahipleri arasında bilgi asimetrisini azaltmak ve tüm paydaşlara bilgi vermek amacıyla düzenli olarak yıllık faaliyet raporlarını, iştirak şirketlerini de kapsayacak şekilde internet sitesinde paylaşmaktadır.

Kurumsal yapı, faaliyetler, yönetsel hedef ve açıklamalara ilişkin bilgiler kurumun internet sitesinde yer almaktadır. Kooperatifler Kanunu şeffaflık alt başlığının tüm ilkelerini düzenlememiştir. Kanunda yönetim kurulunun ve gelir gider farklarının açıklanması konusuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Tarım Kredi Kooperatifi mevzuatı açısından bakıldığında şeffaflık ilkesi kapsamındaki en önemli uygulamalardan biri bağımsız denetim mekanizmasıdır. Tarım Kredi Kooperatifleri'nde iç denetimin yanında bağımsız denetim uygulaması da yapılmaktadır. Ayrıca üst kuruluş olan Merkez Birliği ilgili bakanlığın denetimine de tabidir.

Menfaat sahipleri alt başlığında yer alan menfaat sahiplerine ilişkin politika, menfaat sahiplerinin yönetime katılımının desteklenmesi, insan kaynakları politikası, müşteri ve tedarikçilerle ilişkiler, etik kurullar ve sosyal sorumluluk konularındaki ilkeler yer almaktadır. İyi ve sürdürülebilir bir yönetimin sağlanmasına yönelik ilkeler bu başlık altında toplanmaktadır. Bu noktayı aynı zamanda kooperatifçilik ilkeleri arasında yer alan eğitim öğrenim ve bilgilendirme, topluma karşı sorumlu olma açılarından değerlendirebiliriz. Tarım Kredi Kooperatifleri bulunduğu bölgelerde yaşayan çiftçilerin sorunlarına eğilerek çeşitli eğitim faaliyetleriyle bilinçli tarım ve üretim sürecine destek vermektedir. Diğer yandan üreticiyi koruyacak üretim modelleri (sözleşmeli üretim, ürün alımı vb.) benimseyerek toplumsal yarar gözeten uygulamaları hayata geçirmektedir. Tarım Kredi Kooperatifleri gibi sayıca fazla ortağın olduğu bir yapıda demokratik yönetim ve hesap verme yükümlülüğü önem arz etmektedir. Hem Tarım Kredi Kooperatifleri'nin ortağı hem de doğrudan hizmet edilen kesimin Türk çiftçilerinden oluşması iyi yönetim uygulamasının önem derecesini artırmaktadır.

3.3. Zorunlu ilkelere uyum düzeyinin değerlendirilmesi

Çalışmada üzerinde duracağımız SPK'nın Kurumsal Yönetim Tebliği çerçevesinde uyulması zorunlu kurumsal yönetim ilkeler; pay sahipliği ve yönetim kurulu alt başlıklarında yer alan 24 ilkeden meydana gelmektedir. Bu 24 ilkenin 4 tanesi pay sahipliği alt başlığında, 20 tanesi de yönetim kurulu alt başlığında yer almaktadır.

Tarım Kredi Kooperatifleri'nin SPK mevzuatına tabi olma zorunluluğu olan bir anonim şirketi olması ve Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmesi nedeniyle çalışmada sadece kavramsal bir uyum düzeyi incelemesi hedeflenmiştir. Bu nedenle ilkeler arasından Kamu Aydınlatma Platformu'na açıklama zorunluluğu içeren ilkeler ilgisiz kabul edilmiştir. Bunun yanı sıra ilgisiz olarak sınıflandırılan ilkelerden birbirleriyle ilintili olanlar da ayıklanarak puanlama yapılmıştır. Pay sahipliği alt başlığında yer alan 1.3.9 sayılı ilke, yönetim kurulu alt başlığında ise 4.2.6, 4.3.4, 4.3.5, 4.3.6, 4.3.7, 4.3.8, 4.5.2, 4.5.4, 4.5.10, 4.5.11, 4.5.12, 4.5.13, 4.6.3 numaralı ilkeler ilgisiz olarak değerlendirilmiştir. Uyumu karşılayan ilkeler 2 puan, kısmi olarak karşılayanlar 1 puan ve karşılamayanlar 0 puan olarak hesaplanmıştır.

Tablo 2. Tarım Kredi Kooperatiflerinin SPK Mevzuatına Tabi Olma Konusundaki Kavramsal Uyum Düzeyi İncelemesi

PAY SAHİPLİĞİ		YÖNETİM KURULU										
1.3 (Maks. Puan 6)		4.2-4.3-4.5-4.6 (Maks. Puan 14)										
1.3.1	2	4.2.6	i	4.3.4	i	4.3.8	i	4.5.4	i	4.5.12	i	
1.3.5	1	4.3.1	2	4.3.5	i	4.5.1	1	4.5.9	2	4.5.13	i	
1.3.6	1	4.3.2	2	4.3.6	i	4.5.2	i	4.5.10	i	4.6.2	1	
1.3.9	i	4.3.3	0	4.3.7	i	4.5.3	1	4.5.11	i	4.6.3	i	
To- plam	4										Toplam	9

i: ilgisiz

Yukarıda açıklanan yöntem doğrultusunda pay sahipliği alt başlığında yer alan zorunlu 4 ilkeden 1 tanesi ilgisiz olarak değerlendirildiğinden kalan 3 ilke üzerinden uyum düzeyi yüzde 67 olarak hesaplanmıştır. Yönetim kurulu alt başlığında yer alan 20 ilkeden 13 tanesi ilgisiz olarak değerlendirildiğinden kalan 7 ilke üzerinden uyum düzeyi yüzde 64 olarak hesaplanmıştır.

Pay sahipliği alt başlığındaki 1.3 genel kurul başlığında yer alan ilkelerin Tarım Kredi Kooperatifleri merkez birliği anasözleşmesi ile ayrıntılı olarak düzenlendiği görülmektedir (madde 16-22 Genel Kurul, madde 23-29 Yönetim Kurulu). Genel kurul toplantı ilanı ve usulleri, hissedarların katılımı başlıkları Türk Ticaret Kanunu ve SPK tebliğine uygun olarak düzenlenmektedir. Üst kurul temsilcilerinin se-

çilme usulü ile hissedarların yönetime katılımı tabandan yukarıya doğru adil ve demokratik şekilde sağlanmaktadır (Şekil 1).



Şekil 1. Üst Kurul Temsilcilerinin Seçilme Usulü ile Hissedarların Yönetime Katılımı

Pay sahipliği alt başlığında yer alan 1.3.5 numaralı ilkede belirtildiği üzere genel kurul toplantısında, gündemde yer alan konuların tarafsız ve ayrıntılı bir şekilde, açık ve anlaşılabilir bir yöntemle aktarılmasına özen gösterilirken, yatırımcı ilişkileri bölümünün mevzuatta karşılığı bulunmadığından bu ilke kısmi olarak değerlendirilmiştir.

Yönetim kurulu alt başlığında yer alan 4.2.6 numaralı ilkede düzenlenen yönetim kurulu başkanı ve icra başkanı/genel müdürün aynı kişi olmasına karar verilmesi durumunun gerekçesi ile birlikte KAP'ta açıklanması ilgisiz olarak değerlendirilmiştir. Ancak Tarım Kredi Kooperatifleri mevzuatında yönetim kurulu başkanı ve genel müdürlüğün ayrı olarak düzenlendiği görülmektedir. Bu durum 1581 Sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri Kanunu madde 5 ile “...Merkez Birliğinde Genel Müdür ve genel müdür yardımcıları, bölge birliklerinde bölge müdürleri ve kooperatiflerde müdürler Merkez Birliği Yönetim Kurulu tarafından atanır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Yönetim kurulu alt başlığında yer alan 4.3 yönetim kurulunun yapısına ilişkin ilkelerdeki bağımsız üyelik kavramının Tarım Kredi Kooperatifleri mevzuatında karşılığı bulunmamaktadır. Bağımsız üye kavramı merkez birliği denetim kurulu üyelerinden birinin ilgili bakanlık tarafından atama yöntemi ile görevlendirilmesinde karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu SPK'nın ilgili maddesinde anılan gereklilikleri sağlamamaktadır. 4.3.3 numaralı ilkede yer alan bağımsız üyelik karşılanmıyor olarak değerlendirildi-

ğinden, diğer ilkelerde bağımsız üyelikle ilişkili olanlar hesaplamada ilgisiz olarak değerlendirilmiştir. 4.5 yönetim kurulu bünyesinde oluşturulan komitelere ilişkin ilkeler en çok eksikliğin bulunduğu kısımdır. 4.5.1 numaralı ilkede sayılan denetimden sorumlu, riskin erken saptanması, kurumsal yönetim, aday gösterme ve ücret komiteleri Tarım Kredi Kooperatifleri mevzuatında düzenlenmemiş olduğundan, komitelerin görevlerini ve amaçlarını açıklayan 4.5.10, 4.5.11, 4.5.12 ve 4.5.13 numaralı ilkeler hesaplamada ilgisiz olarak değerlendirilmiştir.

Tarım Kredi Kooperatifleri'nde denetim mekanizması olarak, denetim kurulu Merkez Birliği Anasözleşmesi madde 30/B'de "*Genel kurul, dört yıl için temsilciler arasından veya dışarıdan, iki asil ve iki yedek denetçi seçer. Dışarıdan seçilecek denetçilerin ortak olması ve denetçiliğe seçilme şartlarını taşıması gerekir. Seçimlerde en çok oyu alan iki kişi asil, diğer iki kişi de yedek denetçi olur. Denetçiler değişik bölgeleri temsil edecek şekilde seçilir. Oyların eşit olması halinde aralarında kur'a çekilir. Ayrıca bir denetçi de ilgili bakanlık tarafından atama yoluyla görevlendirilir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Ancak SPK'nın düzenlediği denetim komitesi Tarım Kredi Kooperatifleri'ndeki denetim kurulundan farklı bir yapıdır. Yönetim kuruluna bağlı olarak görev yapan komitenin amacı şirketin muhasebe sisteminin, finansal bilgilerin denetimi ile kamuya açıklanmasının ve iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini sağlamaktır. Komite ihtiyaç duyulduğundan yılda dört toplantıdan az olmamak üzere toplanarak görevini yerine getirmektedir.

Yönetim kurulu alt başlığında 4.6 yönetim kurulu üyelerine ve idari sorumluluğu bulunan yöneticilere sağlanan mali haklar başlığında yer alan 4.6.2 numaralı ilkede yönetim kurulu üyeleri ve idari sorumluluğu bulunan yöneticilerin ücretlendirmelerine ilişkin esaslarla ilgili bir takım düzenlemeler bulunmaktadır. Bu ilkede ücretlendirme esaslarının yazılı hale getirilerek genel kurulda değerlendirilmesi ve internet sitesinde yer alması gerekliliği mevcuttur. Tarım Kredi Kooperatifleri mevzuatı açısından baktığımızda kısmi bir uyumdan söz konusudur. Merkez Birliği Anasözleşmesi madde 29 yönetim kurulu üyelerinin ücretini düzenlemektedir. Ancak idari sorumluluğu olan yöneticilerin ücretlendirilmesi ile ilgili bir husus bulunmamaktadır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Pay sahipliği alt başlığında yer alan yatırımcı ilişkileri bölümünün tesis edilerek genel kurul toplantısı sırasında sorulan tüm sorular ile bu sorulara verilen cevapların internet sitesinden kamuya duyurulması hissedarlar açısından bilgi asimetrisini azaltırken, aynı zamanda şeffaflığın artmasında olumlu etki yapabilecek bir uygulama olacaktır. Menfaat sahiplerinin haklarının kapsamının genişletilmesi ve çeşitlendirilmesine hizmet eden (Öcal, 2021) yatırımcı ilişkileri bölümü Tarım Kredi Kooperatifi açısından değerlendirilerek bu bölümün tesis edilip edilemeyeceği tespit edilebilir.

Yönetim kuruluna ilişkin ilkelerdeki en önemli eksiklik bağımsız üyelik konusunda karşımıza çıkmaktadır. Tarım Kredi Kooperatifleri'nin yönetim kurullarına baktığımızda birim kooperatiflerde kayıtlı ortakların genel kurullarda yaptıkları seçimlerle göreve gelen 5 yönetim kurulu üyesi arasında bağımsız üye bulunmamaktadır. Aynı durum bölge birlikleri ve merkez birliği için de geçerlidir. Bu noktada gerek birim kooperatiflerin gerekse üst birlik yönetim kurullarına bağımsız üye atanması hususunda çalışma yapılabilir. Kooperatifler için bağımsız üye atamasını üst kuruluş olan bölge birliği, bölge birlikleri için merkez birliği, merkez birliği için ise bakanlığın yapacağı şekilde bir düzenleme yapılabilir. Bağımsız

üyelerin yönetim kurulunda yer almasının şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri açısından olumlu katkı sağlayacağı açıktır. Ayrıca üst kuruluşun atayacağı ve diğer üyelere nazaran daha deneyimli, eğitimli bağımsız üyelerin performans açısından yararlı olabileceği, bağımsız yönetim kurulu üyelerinin varlığının etkin bir izleme danışma mekanizması oluşturacağı (Kadioğlu, 2021) göz önünde bulundurulmalıdır.

Çalışma sonucunda ortaya çıkan en çarpıcı eksiklik yönetim kurulu alt başlığında yer alan komitelerin mevcut olmamasıdır. 4.5.1 numaralı ilkede sayılan kurumsal yönetim, riskin erken saptanması, aday gösterme ve ücret komitelerinin tesis edilmesi için anasözleşmelerde çeşitli düzenlemelere gidilmesi hem yönetim hem de denetim açısından faydalı olacaktır. SPK tarafından 2012 de yazılı hale getirilen kurumsal yönetim komitesi ile şirketlerin Sermaye Piyasası mevzuatına uygun olarak kurumsal yönetim ilkelerine uyulup uyulmadığının kontrolü, uygulanmadığı durumlarda gerekçelerinin tespiti, yönetim kuruluna iyileştirici tavsiyelerde bulunulması ve SPK'nın ilgili Tebliği kapsamında aday gösterme komitesi, riskin erken saptanması komitesi ve ücret komitesinin görevlerini yerine getirmek üzere kurulmuştur (Kurumsal Yönetim Komitesi Çalışma Esasları, 2012). Tarım Kredi Kooperatifleri açısından değerlendirecek olursak iyi yönetimin sağlanması için mevzuatında pek çok çalışmanın zaten mevcut olduğu ve uygulanabilirliğe ilişkin yapılan çalışmalarda elverişli mevzuatın bulunduğu göz önüne alındığında kurumsal yönetim ilkelerine uygunluğun kontrolü için kurulacak komite kurum açısından faydalı olacaktır. Anılan diğer komitelerin tesisi için önemli olan kurumsal yönetim komitesi etkin bir uygulama ile kurumu finansman açısından, hesap verebilirlik ve özellikle şeffaflık açısından daha iyi noktalara taşıyacaktır.

Şirketin uzun vadeli hedeflerini gözeterek yönetim kurulu ve üst düzey yönetimin ücretlendirmesine ilişkin öneriler sunmak ve bir takım performans ölçütleri belirlemek amacıyla tesis edilmesi hedeflenen ücret komitesi günümüz iktisadi hayatında önemli problemlerden biri olan vekalet probleminin çözümünde faydalı olacaktır. Nitekim kurumsal yönetimin ortaya çıkışını sağlayan skandallarda da önemli yer tutan ücret konusu bu komite ile şeffaflık kazanabilecektir. Tarım Kredi Kooperatifleri gibi geniş bir tabana yayılmış bir organizyonda, kurumun sosyal konumu da dikkate alındığında şeffaflığı artırabilecek ücret komitesinin tesis edilmesi önem arz etmektedir.

Tarım Kredi Kooperatifleri'nin yönetim kurulu seçim usulleri (Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Anasözleşmesi 23-24. maddeler) hissedarların tam katılım sağlamasını hedefleyen bir düzenlemedir. Ancak bu usulde yapılan seçimde yönetim kurulu üyelerinin yeterli eğitim ve tecrübeye sahip olmadığını söylemek mümkündür. Yönetim kuruluna uygun adayların saptanması, değerlendirilmesi ve eğitilmesi konularında şeffaf bir sistemin oluşturularak bu hususta strateji ve politikalar belirlenmesi, yönetim kurulunun yapısı ve verimliliği hakkında düzenli bir şekilde değerlendirmeler yaparak, yapılabilecek değişiklikler hakkında yönetim kuruluna tavsiyelerini sunmak, yönetim kurulu üyelerinin ve üst düzey yöneticilerin performans değerlendirilme ve kariyer planlaması konusundaki yaklaşım, ilke ve uygulamalarını belirlemek ve bunların gözetimini yapmak amaçları ile (Kurumsal Yönetim Komitesi Çalışma Esasları, 2012) SPK mevzuatında yer alan aday gösterme komitesi bu bağlamda Tarım Kredi Kooperatifleri'nde uygulanabilir durumda değildir. Ancak en azından en üst kuruluş düzeyinde bir aday belirleme komitesinin tesis edilmesi kurum açısından profesyonellik ve performansın artırılmasında fayda sağlayacaktır.

Son olarak SPK Kurumsal Yönetim Komitesi Çalışma Esasları'nda amaçları şirketin varlığını, gelişimini ve devamını tehlikeye düşürebilecek risklerin erken teşhisini yapmak, teşhis edilen riskler var ise bu risklerle ilgili gerekli önlemleri uygulamak ve riski yönetmek adına ilgili çalışmalar yapmak, risk yönetim sistemlerini yılda en az bir kez olmak üzere gözden geçirmek olarak tanımlanan riskin erken saptanması komitesi kurumun sürdürülebilir yönetimi açısından fayda sağlayacaktır. Diğer yandan risk odaklı bir yaklaşım iç denetim sürecini de daha yararlı hale getirecektir. Gerek denetim komitesi gerekse riskin erken saptanması komitesi özellikle kurum içindeki iç denetimin etkinliğini artıracaktır.

Kurumsal yönetime ilişkin uygulamaları yürütecek organ olan yönetim kurulunun iyi kurumsal yönetim için kritik bir öneme sahip olduğu açıkça görülmektedir. Kar amacı gütmek amacından ziyade üçüncü sektör olarak anılan alanlar gibi sosyal amaçlara hizmet eden kooperatifler açısından bakıldığında hesap verebilirlik ve şeffaflığı artıracak her uygulamanın ivedilikle hayata geçirilmesi gerekmektedir.

Türk tarımını çevreye ve doğaya saygılı, sürdürülebilir en üretken sektör yapmak misyonuyla hareket eden ve Türkiye'nin tarımsal kredi ve girdi lideri, çiftçilerin sosyoekonomik güvencesi olmak vizyonu bulunan Tarım Kredi Kooperatifleri açısından kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması yararlı olacaktır. Halihazırda yüksek sayılabilecek düzeyde bir uyum saptansa da komitelerin eksikliği yönetim kurulu faaliyetlerinin etkinliğini azaltmaktadır.

KAYNAKÇA

- Bostancı, F., Özbay, E., Telçeken, N., Yalçın, B. & Öcal, N. (2018). *Kurumsal yönetim: gelişimi, teorileri ve uygulamaları*. (Ed.) E. Kadioğlu. Gazi Kitabevi.
- Dinç, E. & Abdioğlu, H. (2009). işletmelerde kurumsal yönetim anlayışı ve muhasebe bilgi sistemi ilişkisi: İMKB-100 şirketleri üzerine ampirik bir araştırma, *Balikesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12(21), 157-184. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/baunsobed/issue/50238/647989>
- Gürkan, S. (2019). Türkiye'deki kooperatiflerde kurumsal yönetim uygulamalarının uygulanabilirliği, *BJSS - Balkan Journal of Social Sciences*, 8(16), 157-167. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/bsbd/issue/47296/574131>
- Kara, M. A. & Genç, K. Y. (2021). kooperatiflerde kurumsal yönetişimin uygulanabilirliğinin kurumsal yönetişim teorileri bağlamında tartışılması: teorik bir çerçeve, *R&S - Research Studies Anatolia Journal*, 4(4), 244-254. <https://doi.org/10.33723/rs.982232>
- SPK. (2022). Kurumsal yönetim komitesi çalışma esasları, <https://mevzuat.spk.gov.tr>
- TBMM. (1969). 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu, 10.05.1969 Tarih ve 13195 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.1163.pdf>
- TBMM. (1972). 1581 Sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu, 18.04.1972 Tarih ve 14172 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.1581.pdf>
- T.C. Ticaret Bakanlığı. (2021). Kooperatifçilik ilkeleri, Esnaf Sanatkarlar ve Kooperatifçilik Genel Müdürlüğü, <https://ticaret.gov.tr/kooperatifcilik/kooperatifler-hakkinda-bilgiler/kooperatifcilik-ilkeleri>
- Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri. (1972). Tarım Kredi Kooperatifi Anasözleşmesi, <https://www.tarimkredi.org.tr/media/1w3b33ha/koop-ana-sozlesme.pdf>
- Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri. (1972). Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Anasözleşmesi, <https://www.tarimkredi.org.tr/media/zl5j45cc/turkiye-tarim-kredi-kooperatifleri-merkez-birligi-ana-sozlesmesi.pdf>
- Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri. (1972). Tarım Kredi Kooperatifleri Bölge Birliği Anasözleşmesi, <https://www.tarimkredi.org.tr/media/hupposhl/tarim-kredi-kooperatifleri-bolge-birligi-ana-sozlesmesi.pdf>
- TÜSİAD (2002). Kurumsal yönetim en iyi uygulama kodu: yönetim kurulunun yapısı ve işleyişi, T/2002-12/336.
- Uysal, M. C. & Acar, D. (2020). Türkiye Tarım Kredi Kooperatifleri için kurumsal risk yönetimi ve iç denetim model önerisi, *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, 3(3), 698-708. <https://doi.org/10.33712/mana.736650>
- Yalçın, A. Z. & Çetin, H. (2021). *21. Yüzyılda Türkiye'de kooperatifçilik ve kalkınma üzerine bir değerlendirme*. Nobel Yayıncılık.

FİNANSAL ARAÇLARA İLİŞKİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA UYUM DÜZEYİNİN ÖLÇÜLMESİ: BIST 100 VE FTSE 100 KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 12.12.2022
Kabul Tarihi : 10.03.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1217877

Arş. Gör. Nesil İŞBİL **
Prof. Dr. Figen ZAİF***

Bibliyografik Bilgiler

İşbil, N., & Zaif, F., (2023). “Finansal Araçlara İlişkin Uluslararası Muhasebe Standartları İle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Düzeyinin Ölçülmesi: BIST 100 ve FTSE 100 Karşılaştırmalı Analizi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 183-206)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1217877>

ÖZ

Çalışmanın amacı, finansal araçlara ilişkin Uluslararası Muhasebe Standartlarından (IAS) 32 ve 39 no.lu standartlar ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından (IFRS) 7 ve 9 no.lu standartlara uyum düzeyini ölçmek ve uyum düzeyine etki eden faktörleri belirlemektir. Çalışmada uyum düzeyine etki eden faktörler; işletme büyüklüğü, çok ulusluluk düzeyi, finansal kaldıraç oranı, halka açıklık oranı, dört büyük denetim firması tarafından denetlenmesi ve birden fazla piyasada işlem görmesi olarak ele alınmıştır. Karşılaştırmalı tespitleri de ortaya koyabilmek için Borsa İstanbul (BIST) 100 ve Londra Borsası (FTSE) 100 endeksinde işlem gören halka açık şirketlerin 2018-2019 dönemi finansal tabloları inceleme konusu yapılmıştır. Araştırmaya 2018-2019 döneminin konu edilmesinin nedeni

* Bu makale, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'nde Prof. Dr. Figen Zaif danışmanlığında Nesil İşbil tarafından 2021 yılında hazırlanan “Finansal Araçlara İlişkin Raporlama Esasları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Düzeyinin Ölçülmesi: BIST 100 ve FTSE 100 Reel Sektör Karşılaştırması” başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

** Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, 43100 Kütahya, TÜRKİYE. E-mail: nesil.isbil@dpu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-5455-8902

*** Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, 06500 Ankara, TÜRKİYE. E-mail: figen.zaif@hbv.edu.tr, ORCID ID: 0000-0003-0433-5329

ülkemizde IFRS 9 zorunlu uygulamasının 2018 yılında başlamasıdır. Uyum düzeyi hesaplanırken Cooke (1989)'un toplam açıklama skoru kullanılmıştır. Araştırma sonucunda FTSE 100 endeksinde yer alan işletmelerin uyum düzeyi daha yüksek çıkmış ve her iki ülke borsasında da işletme büyüklüğünün uyum düzeyine etki eden faktör olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: IFRS 9, IAS 32, Finansal Araçlar, Uyum Düzeyi, Uyum Faktörü

JEL Kodları: M41, M40

MEASURING THE LEVEL OF COMPLIANCE WITH INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS REGARDING THE FINANCIAL INSTRUMENTS: COMPARATIVE ANALYSIS OF BIST 100 AND FTSE 100.

ABSTRACT

This study aims to measure the level of compliance with the International Accounting Standards (IAS) 32, 39, International Financial Reporting Standards (IFRS) 7, 9 standards, and determine the factors affecting the level of compliance. The factors affecting the level of compliance as the business size, level of multinationality, financial leverage ratio, free float rate, audited by four big audit firms, and trading in more than one market, are examined in this study. The financial statements of the publicly traded companies indexed in Borsa Istanbul (BIST) 100 and the London Stock Exchange (FTSE) 100 for the periods 2018-2019 were examined comparatively to reveal the effects of the mandatory adoption of IFRS 9. Cooke's (1989) total disclosure score is used to compute the compliance level. The results indicate that the compliance level of the companies in the FTSE 100 index was higher than BIST 100, and the business size factor affected the compliance level in both countries' stock exchanges.

Keywords: IFRS 9, IAS 32 Financial Instruments, Compliance Level, Compliance Factor

JEL Codes: M41, M40

GİRİŞ

Bu çalışmanın amacı finansal araçlara yönelik standartlara (IAS 32, IAS 39, IFRS 7 ve IFRS 9) uyum düzeyini tespit etmek ve uyum düzeyine etki eden faktörleri ortaya koymaktadır. Uyum düzeyinin tespitinde bahsi geçen standartlarda yer alan düzenlemeler çerçevesinde finansal tablolarda ve dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler incelenmiştir. Finansal tablolarda raporlanan bilgilerin yanı sıra dipnotların da araştırmaya konu edilmesinin nedeni, finansal araçların değerlendirilmesine esas gerçeğe uygun değerlerin tespitine ilişkin tahminler ve riskle ilgili açıklamalara dipnotlarda yer verilmesidir.

Bilindiği gibi ülkemizde sermaye piyasası araçları borsa işlem gören, bankalar, sigorta ve emeklilik şirketleri IAS/IFRS'lerin çevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre raporlama yapmak zorundadırlar (Türk Ticaret Kanunu 6102 ve Sermaye Piyasası Kanunu 6362). Bu standartlardan IAS 32, 39 ve IFRS 9 no.lu standartlarda finansal araçların sınıflandırılması, ilk kayıt ve sonraki değerlendirme, IFRS 7 ise riske yönelik açıklamalar hakkında düzenlemeler getirmektedir.

Finansal araçlara yönelik standartlardan IAS 32'de finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç tanımlarına (IAS 32, p. 11), IFRS 9'da ise finansal varlıklar/borçların sınıflandırılması (Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar/Zarara Yansıtılan, Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kapsamlı Kara Yansıtılan ve İtfa Edilmiş Maliyeti ile Değerlenen), değerlemesi ve beklenen kredi zararına ilişkin ölçüm ve raporlama esaslarına yer verilmektedir (IFRS 9, p. 5.1.1-5.2.1). Buna ilave olarak IFRS 9, Riskten Korunma Muhasebesi hakkında da düzenleme getirmekte olup, Gerçeğe Uygun Değer, Nakit Akış ve Net Yatırım risklerinden korunmaya bağlı olarak kullanılan türev araçların ilk kayıt ve sonraki dönemlerde değerlemeye ilişkin düzenlemeler getirmektedir (IFRS 9, p. 6.1.1-6.9.13). IFRS 7'de ise likidite, kredi ve piyasa riski hakkında yapılacak açıklamalar (IFRS 7, p. 1.b) düzenlenmektedir.

Bu çalışmada finansal araçlara ve riskin raporlamasına yönelik standartlarda yer alan esaslara uyum düzeyi hesaplanarak bu düzeye etki eden faktörler tespit edilmiştir. Araştırmada IFRS 9'un 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren zorunlu olması nedeniyle BIST 100 ve FTSE 100'de listelenen işletmelerin 2018-2019 dönemi incelenmiş ve iki farklı ülkenin borsa verilerinin (İstanbul, Londra) karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Bu çerçevede araştırma kapsamındaki işletmelerin finansal tablo ve dipnotları 50 soru çerçevesinde incelenmiş ve her bir sorunun eşit derecede önemli olduğu kabul edilerek ağırlıksız uyum skoru yöntemiyle (Cooke, 1989, s.115) uyum skorları hesaplanmıştır. İşletmelerin her biri için ayrı ayrı hesaplanan uyum skoru tam uyum göstermesi halinde sahip olması gereken skora bölünerek uyum düzeyi hesaplanmıştır.

BIST 100 ve FTSE 100'de listelenen firmaların uyum düzeyi hesaplanarak karşılaştırmalı olarak analiz edilmiş ve uyuma etki eden faktörler; işletme büyüklüğü (Watts ve Zimmerman, 1990), çokulusluluk (Cooke, 1989), borçlanma oranı (finansal kaldıraç) (Abd-Elsalam & Weetman, 2003; Zarzeski, 1996), halka açıklık oranı (Lopes ve Rodrigues, 2007), dört büyük denetim firmaları tarafından denetlenme (Chalmers ve Godfrey, 2004- Dumontier ve Raffournier, 1998) gibi faktörler çerçevesinde ele alınmıştır.

Araştırma sonucunda FTSE 100'de işlem gören şirketlerin uyum düzeyi BIST 100'de işlem görenlere göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte sektörel bazda inceleme yapıldığında Elektrik, Gaz ve Su sektörünün ortalama uyum düzeyi hem BIST 100 hem de FTSE 100'de diğer sektörlerle göre daha yüksek çıkmıştır. Uyum düzeyine etki eden faktörlerin tespitiyle ilgili yapılan incelemede ise hem BIST 100 hem de FTSE 100'de işlem gören şirketler için uyum düzeyini açıklayıcı faktör olarak işletme büyüklüğü tespit edilmiştir.

Araştırma hipotezlerine ve sonuçlarına ayrıntılı olarak yer verilen bu çalışmada öncelikle literatür taraması, araştırma yöntemi ve geliştirilen hipotezler hakkında kısaca bilgi verilmiştir. Daha sonra araştırma sonuçları karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır. Çalışmada son olarak sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Finansal araçlara ilişkin standartlara (IAS 32, IAS 39, IFRS 7 ve IFRS 9) uyumu araştıran çalışmalarda ihtiyari ve/veya zorunlu uygulama dönemleri ele alınırken araştırmaların amacı genelde uyum düzeyi üzerinde etkisi olan faktörlerin belirlenmesi olmuştur. Bu kapsamda yapılan çalışmalardan ilki Chalmers ve Godfrey (2004) tarafından yapılmıştır. Chalmers ve Godfrey (2004), Avustralya’da finans sektörü haricindeki sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin 1992-1996 yıllarına ilişkin finansal tablolarında yer alan türev araçlara özgü açıklamaları irdelemiştir. Yıldan yıla şirketlerin açıklama düzeylerinde artış görmüş ve işletmelerin açıklama düzeylerinin büyük denetim firmaları tarafından denetlenme ile bir ilişkisi olmadığı sonucuna varmışlardır. Türev finansal araçlara ilişkin açıklamaların 1994 yılını takip eden yıllarda Avustralya Kurumsal Muhasebeciler Derneği (ASCT)’ne bağlı olan işletmelerde derneğe bağlı olmayan işletmelere istinaden daha yüksek olduğunu görmüşlerdir. Ayrıca, finansal işler müdürlerinden oluşan G100 isimli grupta olan işletmelerin açıklama düzeylerinin ilgili grupta olmayan işletmelere göre yüksek olduğu sonucuna da ulaşmışlardır.

Bu konuda yapılan bir diğer çalışma ise Lopes ve Rodrigues (2007) tarafından yapılmış olup çalışmada borsada kayıtlı olan Portekizli işletmelerin 2005 yılına ait finansal tablo ve dipnotlarını incelemişlerdir. Çalışmalarında IAS 32 ve IAS 39’da belirtilen finansal araçlara ilişkin açıklama gerekliliklerini göz önünde bulundurarak 54 maddeden oluşan bir açıklama endeksi hazırlamışlar ve bu endekse istinaden işletmelerin finansal tablo ve dipnotlarını inceleyerek uyum düzeylerini belirlemişlerdir. Büyüklük, borsada işlem görme, büyük denetim firmaları tarafından denetlenme ve finansal sektörde faaliyet gösterme faktörlerinin işletmelerin uyum düzeyi üzerinde olumlu yönde etkisi olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca çok uluslu olma, kaldıraç ve bağımsız yönetim kuruluna sahip olma faktörlerinin ise uyum düzeyi ile ilişkili olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Taylor ve diğerleri (2008) ise yaptıkları çalışmada Avustralya’da borsaya kote olan ve faaliyetleri petrol, gaz ve madencilik sektörlerinde yer alan 30 işletmenin 2005 yılına ait mali verilerini, IFRS’in getirdiği gereklilikleri göz önünde bulundurarak hazırladıkları 120 maddeden oluşan finansal araç açıklama endeksine göre inceleyerek çeşitli sonuçlara ulaşmışlardır. Bu sonuçlara göre petrol ve gaz sektöründe faaliyet gören işletmelerin uyum düzeyleri, madencilik şirketlerine göre daha yüksektir. Bununla birlikte çalışmanın sonuçlarına göre finansal kaldıraç, firma büyüklüğü ve endüstri ile uyum düzeyi arasında önemli ve olumlu bir ilişki vardır.

Malezya Borsasına kote olan toplam 484 işletmenin finansal tablo ve dipnot açıklamalarını inceleyen Hassan ve diğerleri (2008), yaptıkları incelemeyi yürürlükte olan finansal araç standartlarının gerektirdiği açıklamalara istinaden oluşturdukları madde seti doğrultusunda yapmışlardır. Yaptıkları bu çalışmanın sonucunda işletmenin boyutu, finansal kaldıraç ve risk yönetimi komitesinin varlığı ile açıklama düzeyi arasında önemli ölçüde ilişki olduğunu görmüşlerdir.

Brezilya ve Amerika borsalarına kote olan ve finans dışı sektörde faaliyet gösteren 24 işletmenin 2002-2006 arası dönemlerine ilişkin finansal tablo ve dipnotlarını finansal araçlar açıklama gerekliliklerine göre inceleyen Malaquias ve Lemes (2013), çalışmalarının sonucunda işletmenin büyüklüğü, tablolarda açıklanan toplam varlıkların değeri ve gelişmiş kurumsal yönetim endekslerinde işlem görme durumlarının uyum düzeyi ile arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu görmüşlerdir. Bununla birlikte, işletme-

lerin Brezilya piyasası için hazırlamış olduğu raporların Amerika piyasaları için hazırlananlara kıyasla daha düşük bir uyum düzeyine sahip olduğunu da görmüşlerdir.

Adznan ve Nelson (2014) ise halka açık olan ve finans dışı sektörlerde faaliyet gösteren 319 işletmenin 2012 yılına ilişkin verilerini IFRS 7’de belirtilen gerekliliklere göre incelemiştir. Çalışmalarının sonucunda denetim komitesinin bağımsızlığı ve dış denetimin işlevleri ile açıklama düzeyi arasında olumlu bir ilişki olduğunu görmüşlerdir. Ayrıca, iç denetime sahip olma durumu ile uyum düzeyi arasında olumsuz bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir.

Bir diğer çalışmada Atanasovski ve diğerleri (2015), Makedonya Borsası’na kote olan 104 işletmenin 2013 mali yılı finansal açıklamalarını incelemiştir. IFRS 7’nin getirdiği riske ilişkin açıklama gerekliliklerine göre hazırladıkları 22 maddelik açıklama endeksine istinaden yapılan bu incelemede işletmelerin gerekli açıklamalara uyum düzeyi belirlenmiştir. Açıklama düzeyini etkileyen faktörlerin denetçi türü ve mülkiyet yoğunluğu olduğunu görmüşlerdir. İşletmenin kârlılığı ile kaldıraçın ise bir etkisi olmadığını görmüşlerdir.

Madencilik sektöründe faaliyet gösteren ve Brezilya, Şili, Peru ve Meksika’da bulunan toplam 72 şirketin finansal araçlara ilişkin açıklama düzeylerini inceleyen Malaquias ve Zambra (2017), Meksika’da bulunan işletmelerin diğerlerine göre daha yüksek açıklama düzeyine sahip olduğunu tespit etmişlerdir. İşletmenin büyüklüğü ve finansal kaldıraç ile açıklama düzeyi arasında pozitif bir ilişki tespit ederken internete erişim düzeyi faktörünün açıklama düzeyi ile ters yönlü ilişkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bununla birlikte denetim firmasının türünün açıklama düzeyi ile herhangi bir ilişkisinin olmadığını tespit etmişlerdir.

Bangladeş’te imalat sektöründe faaliyet göstermekle birlikte halka açık olan 48 işletmenin altı yıllık (2010-2015) finansal tablo ve dipnotlarını inceleyen Dey ve diğerleri (2018), incelemelerini finansal risk açıklama gerekliliklerine istinaden hazırladıkları 30 maddeden oluşan açıklama seti kapsamında gerçekleştirmişlerdir. İşletmenin büyüklüğü, finansal performans ve denetçi türü faktörlerinin açıklama düzeyini olumlu yönde ve önemli ölçüde etkilerken finansal kaldıraç, likidite ve sektör türü faktörlerinin açıklama düzeyi ile herhangi bir ilişkisi olmadığını tespit etmişlerdir.

Ülkemizde ise bu konu kapsamında çalışma yapan Sevim ve Altunal (2015), BIST’e kote olan finansal şirketlerin 2013 yılına ilişkin finansal tablo ve dipnotlarını finansal araç açıklamalarına istinaden hazırlamış oldukları 23 maddelik bir açıklama endeksine göre incelemiştir. Borç/özkaynak oranı ve işletmenin faaliyetleri faktörlerinin açıklama düzeyleri ile arasında anlamlı bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca şirketin büyüklüğü, yabancı borsada kayıtlı olma ve dört büyük denetim firması tarafından denetlenme faktörlerinin açıklama düzeyi üzerinde bir etkisi olmadığını sonucuna ulaşımlardır.

Bu çalışmanın amacı çerçevesinde uyum düzeyi ile faktör arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalar Tablo 1’de özetlenmiştir. Uyum düzeyi ile faktör arasında olumlu bir ilişki tespit edeneler “✓”, tespit edilmeyenler “x” ve etkinin ölçülmediği çalışmalar “-” işareti ile gösterilmiştir.

Tablo 1: Uyum düzeyi üzerindeki etkisi ölçülen faktörler bazında literatürde yer alan sonuçlar

	Chalmers ve Godfrey (2004)	Lopes ve Rodrigues (2007)	Taylor ve diğerleri (2008)	Hassan ve diğerleri (2008)	Malaquias ve Lemes (2013)	Adznan ve Nelson (2014)	Atanasovski ve diğerleri (2015)	Sevim ve Altunal (2015)	Malaquias ve Zambra (2017)	Dey ve diğerleri (2018)
İşletme Büyüklüğü	-	✓	✓	✓	✓	-	-	×	✓	✓
Halka Açıklık Oranı	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Çok Ulusluluk	-	×	-	-	-	-	-	-	-	-
Birden Fazla Piyasada İşlem Görme	-	✓	-	-	-	-	-	×	-	-
Denetçi Türü	×	✓	-	-	-	-	✓	×	×	✓
Finansal Kaldıraç Oranı	-	×	✓	✓	-	-	×	-	✓	×

Tablo 1'e göre halka açıklık oranının uyum düzeyi üzerindeki etkisi literatürde yer alan hiçbir çalışmada incelenmemiştir. Bununla birlikte çok ulusluluk düzeyinin etkisi sadece bir çalışmada incelenmiş ve uyum düzeyi üzerinde etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Birden fazla piyasada işlem görme durumu ise iki çalışmada incelenmiş ve çalışmalarda birbirinden farklı sonuçlar elde edilmiştir. Diğer faktörlerin etkisi daha fazla çalışmaya konu olmuş ve çalışmalarda yine farklı sonuçlarla karşılaşmıştır.

İşletme büyüklüğünün etkisinin inceleyen bir çalışma (Sevim ve Altunal, 2015) haricinde tüm çalışmalarda işletme büyüklüğünün uyum düzeyi ile olumlu yönde bir ilişki tespit edilmiştir. Bu sonuç, çalışmamızda elde ettiğimiz sonuçları destekler niteliktedir.

2. YÖNTEM VE HİPOTEZLERİN GELİŞTİRİLMESİ

Uyum skorunun tespitinde literatürde ağırlıklı ve ağırlıksız olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır (Esen ve Sakin, 2009, s.115). Ağırlıklı uyum skoru tespitinde, açıklama yükümlülüğüne ilişkin maddelerin birbiriyle eşit derecede önemli olmadığı savunulur ve dolayısıyla her bir maddeye keyfi şekilde ağırlık tahsis edilir (Demir ve Bahadır, 2014, s.15). Ağırlıksız uyum skorunun tespitinde ise her bir açıklama yükümlülüğüne ilişkin maddenin eşit derecede önemli olduğu varsayılarak eşit puanlanır (Cooke, 1989, s.115). Bu çalışmada uyum skoru, ağırlıkları belirlemedeki özneliği azaltacağından (Ahmed ve Courtis, 1999, s.36) ağırlıksız yöntemle göre hesaplanmıştır. Buna göre açıklama yapılması durumu 1, yapılmaması durumu ise 0 ile puanlanarak aşağıdaki model (Cooke 1989) çerçevesinde uyum skoru hesaplanmıştır.

$$T = \sum_{i=1}^n d_i \quad (1)$$

d_i : Açıklama varsa 1, yoksa 0 puan

n : Açıklanması gereken maksimum öge sayısı ($n \leq 50$)

Uyum skorunun tespiti için finansal araçlara ilişkin muhasebe politikaları, ölçüm ve güvenilirlik, risk-ten korunma, türev araçların kullanılması, kredi riski ve kredi zararı ve değere ilişkin finansal tablo ve dipnot bilgileri incelenmiştir. Sözü edilen konulara ilişkin Tablo 2’de sunulan alt sorularla toplamda 50 soru belirlenmiştir.

Tablo 2: Dipnot Uyum Unsurları

	Puan
Muhasebe Politikalarına Yönelik Açıklamalar	
Finansal varlık/yükümlülük tanımına ilişkin açıklama var mı?	1
İtfa edilmiş maliyeti ile ölçülen finansal varlık ve yükümlülüklerle ilişkin açıklama var mı?	1
Gerçeğe uygun değeri farkı kâr zarara yansıtılan finansal varlık ve yükümlülüklerle ilişkin açıklama var mı?	1
Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlık ve yükümlülüklerle ilişkin açıklama var mı?	1
Diğer finansal yükümlülüklerle ilişkin açıklama var mı?	1
IFRS 9 ile gelen sınıflandırma değişiklikleri açıklanmış mı?	1
IFRS 9 uygulamasındaki değişikliklerin finansal tablolar üzerindeki etkisi açıklanmış mı?	1
Finansal varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırmasına ilişkin değişikliklerin, ölçüm üzerinde bir etkisinin olup olmadığına dair açıklama var mı?	1
Önemli varsayımlar, muhasebe politikaları ve yönetimi hakkında açıklama var mı?	1
Ölçüm ve Güvenilirlik	
Ölçüm yöntemi hakkında açıklama var mı?	1
Gerçeğe uygun değer ölçümü ve piyasa değeri ile ilgili açıklama var mı?	1
İtfa edilmiş tutarın ölçümüne ilişkin (etkin faiz tutarı hesaplama) açıklama var mı?	1
Defter değerine ilişkin açıklama var mı?	1
• <i>Defter değeri ölçülemediyse neden ölçülemediğine ilişkin açıklama var mı?</i>	
Riskten Korunma	
Riskten korunma muhasebesi uygulanmış mı?	1
Risk yönetim politikasına yönelik açıklama var mı?	1
Risk grupları hakkında açıklama var mı?	1
Finansal araçlardan kaynaklanan risklerin niteliği ve düzeyi hakkında açıklama var mı?	1
Devredilen risk türü hakkında açıklama var mı?	1
Nakit akış riskinden korunma var mı?	1
• <i>Var ise olumlu-olumsuz farklar nerede raporlanmış?</i>	
Korunmanın etkin kısmına ilişkin farklar özkaynaklarda raporlanmıştır.	1
Korunmanın etkin olmayan kısmına ilişkin farklar dönemin kar/zarar sonucunda raporlanmıştır.	1
Net yatırım riskinden korunma var mı?	1
• <i>Var ise olumlu-olumsuz farklar nerede raporlanmış?</i>	

Korunmanın etkin kısmına ilişkin farklar özkaynaklarda raporlanmıştır.	1
Korunmanın etkin olmayan kısmına ilişkin farklar kar/zarara kaydedilmiştir.	1
Gerçeğe uygun değer riskinden korunma var mı?	1
• <i>Var ise olumlu-olumsuz farklar nerede raporlanmış?</i>	
Tüm sonuçlar dönemin kar/zararında raporlanmıştır.	1
GUD farkı diğer kapsamlı kâra yansıtılanlara ilişkin sonuçlar kapsamlı kâra yansıtılmıştır.	1
Riskten korunma aracı olarak tanımlanan finansal varlıkların gerçeğe uygun değerine ilişkin açıklama var mı?	1
Riskten korunma aracı olarak kullanılan finansal varlıkların nominal değer, yazılı değer, türev ürün tutarı (işlem tutarı) hakkında açıklama var mı?	1
Riskten korunma aracı olarak kullanılan finansal varlıkların vadesine ilişkin açıklama var mı?	1
Türev Araçların Kullanılması	
Türev araç kullanılıyor mu?	1
• <i>Türev araç kullanıyor ise;</i>	
Kullanım amacına ilişkin açıklama var mı?	1
Gerçeğe uygun değeri hakkında açıklama var mı?	1
Saklı türev ürünün olup olmadığına ilişkin açıklama var mı?	1
Kredi Riski ve Beklenen Kredi Zararları	
Karşı taraf tanımlaması hakkında açıklama var mı?	1
Kredi riskine maruz kalınacak azami tutar hakkında açıklama var mı?	1
Kredi riskinin öne çıktığı (yoğunlaştığı) kalemler hakkında açıklama var mı?	1
Kredi zarar karşılıklarına ilişkin açıklama var mı?	1
Kredi zarar karşılıklarına ilişkin kullanılan yöntemle ilgili açıklama var mı?	1
Kredi zarar karşılıklarının ölçümüne ilişkin açıklama var mı?	1
Teminat var mı?	1
• <i>Teminat var ise;</i>	
Teminatların hüküm ve koşulları hakkında açıklama var mı?	1
Teminatların kayıtlı değeri ve gerçeğe uygun değeri hakkında açıklama var mı?	1
Duyarlılık analizi ile ilgili açıklama var mı?	1
Değer	
Değer düşüklüğü kayıpları açıklanmış mı?	1

Toplam faiz gelir ve giderleri (ayrı ayrı) açıklanmış mı?	1
Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan varlıklarla ilgili gerçekleşmemiş kazanç/kayıplar hakkında açıklama var mı?	1
Netleştirmeye ilişkin açıklama var mı?	1
Gerçeğe uygun değer hesaplama yöntemi hakkında açıklama var mı?	1
Finansal tablo dışı bırakılan finansal varlık ve yükümlülükler açıklanmış mı?	1
TOPLAM PUAN	50

İşletmelerin finansal araçlara ilişkin tercihlerinin bu konuda yapacağı açıklamaları da etkileyeceğinin göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin türev araç kullanımları, riskten korunma muhasebesini uygulamaları ve teminat kullanımları kendi yönetim politikaları doğrultusunda gerçekleşmekte olup, işletmenin bu hususlardan herhangi birinin kullanılmaması/uygulanmaması durumu, açıklama yapılması gereken kalemleri artıracak veya azaltacaktır. Bu da tam uyum skorunu farklılaştıracaktır. Çalışmamızın soru setinin hazırlanması ve uyum skorlarının hesaplanması sürecinde bu durumlar dikkate alınmıştır.

Tablo 2’de yer alan sorular ve model (1) ile hesaplanan uyum skoru maksimum puana (≤ 50) bölerek uyum düzeyi hesaplanmıştır.

Uyum düzeyine etki eden faktörleri tespiti için **çoklu** doğrusal regresyon analizi¹ uygulanmıştır. Yapılan çoklu regresyon analizinde uyum düzeyi (UD) (bağımlı değişken), halka açıklık oranı (HAO) çok ulusluluk derecesi (ÇUD) finansal kaldıraç oranı (FKO), işletme büyüklüğü (İB), birden fazla piyasada işlem görme durumu (BFPİG) ve dört büyük denetim firması tarafından denetlenme (DB) faktörleri (bağımsız değişkenler) ile açıklanmıştır.

$$UD = \alpha_0 + \beta_1 * HAO + \beta_2 * \text{ÇUD} + \beta_3 * FKO + \beta_4 * \text{İB} + \beta_5 * \text{BFPİG} + \beta_6 * \text{DB} + \varepsilon_i \quad (1)$$

HAO: Halka Açıklık Oranı

FKO: Finansal Kaldıraç Oranı

BFPİG: Birden Fazla Piyasada İşlem Görme Durumu

ÇUD: Çok Ulusluluk Düzeyi

İB: İşletme Büyüklüğü (log)

DB: Dört Büyük Denetim Firması Tarafından Denetlenme Durumu

1 Çoklu doğrusal regresyon analizi, bir bağımlı (amaç ya da hedef) değişken ile birden fazla bağımsız (açıklayıcı) değişken arasındaki ilişkileri esas alır. Böylece bağımlı değişkende meydana gelen değişimleri, bağımsız değişkenlerde meydana gelen değişimlerle açıklamaya çalışır.

BFFİG ve DB değişkenleri kukla değişken olarak (1 ya da 0 değerlerini alan değişkenler) kabul edilirken diğer değişkenler normal değişken olarak kabul edilmiştir. İB değişkeni ise normallığe yaklaşıma imkân verdiği için doğal logaritmik dönüşümü ile analiz edilmiştir.

Bu çalışmada öncelikle ülkeler açısından farklılıkları analiz edebilmek için muhasebe uygulamaları vergi odaklı (Bahadır vd. 2016, Yalkın vd., 2008, Demir & Aktaş, 2015) ve kural bazlı (Bahadır vd., 2016) olan Türkiye (BIST 100) ile İngiltere'nin (FTSE 100) uyum düzeyine ilişkin aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir.

H₁: FTSE100'de işlem gören işletmelerin finansal araç standartlarına uyum düzeyi, BIST100'de işlem gören işletmelerin finansal araç standartlarına uyum düzeyinden yüksektir.

Uyum düzeyine etkileyen faktörleri tespit edebilmek için farklı değişkenler kullanılmıştır. Bu faktörlerden biri olan İB bu çalışmada satış toplamı ile ifade edilmiştir (Watts ve Zimmerman, 1990; Lopes ve Rodrigues, 2007; Sevim ve Altunal, 2015). Satış toplamının İB olarak ele alınmasının nedeni işletmelerin satış hacimleriyle doğru orantılı açıklama yapması beklentisidir (Lopes ve Rodrigues, 2007, s.32). Bu düşüncenin altında yatan etken, işletmelerin büyümeleri ile finansal açıdan gelişen olaylara dahil olması, bu olayları iyi yönetmeyi amaçlaması ve finansal bilgi kullanıcılarına doğru bilgileri aktarması beklentisidir. Bu doğrultuda aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir:

H₂: İB finansal araç standartlarına uyum düzeyi üzerinde etkilidir.

Literatürde dipnot uyum düzeyine etki eden faktörlerden biri olarak ÇUD'nin ele alındığı görülmektedir (Cooke, 1989). Küresel pazarların gelişmesi sonrasında işletmelerin sadece merkez ülkelerinde değil, diğer ülkelerde de faaliyet göstermeye başlaması çok ulusluluğun yaygınlaşmasına sebebiyet vermiştir. İşletmeler, çok uluslu olma özelliğine sahip olmakla birlikte aslında faaliyet gösterdiği bütün ülkelere finansal açıklama yapma yükümlülüğü altına girmiştir. Bu yükümlülük, daha çok izlenmeye başlayan bu şirketlerin bir nevi tam açıklama esaslarına uymalarını daha da zorunlu hale getirmektedir. Dolayısıyla çok uluslu olan şirketlerin finansal açıklamalarını yüksek uyum düzeyi ile yapmaları beklenmektedir. Literatürde çok ulusluluk derecelerinin ölçülmesi için birden fazla yöntem kullanılmaktadır. Ortak bir tanıma olmamakla birlikte, birden fazla ülkede faaliyet gösterme, denetimin işletmenin merkezi tarafından yapılması, ortak politikaların hazırlanarak tüm bölümlerde uygulanması ve diğer ülkelerde faaliyet gösteren yavru şirketlerin faaliyetlerini izleyen bir yapının geliştirilmiş olması gibi özelliklerle tanımlanabilmektedir (Tokol, 2001, p.1). Bu çalışmada ise ÇUD, yurt dışı satışlarının toplam satışlarına oranı ile ölçülmüş ve aşağıdaki hipotez geliştirilmiştir:

H₃: ÇUD, finansal araç standartlarına uyum düzeyi üzerinde etkilidir.

FKO faktörü (Abd-Elsalam & Weetman, 2003; Zarzeski, 1996) açıklama düzeyine etki eden bir diğer faktör olarak çalışmaya konu edilmiştir. Borçlanmanın maliyetinin özkaynak maliyetine oranla daha düşük olduğu durumlarda işletmeler borçlanmayı tercih edeceklerdir. Kaldıraç olarak nitelendirilen borçların aktive oranlanması işletmenin risk düzeyi ile de ilişkilidir. Ayrıca yeni borç kullanabilmek için işletmenin borç ödeme gücünün yeterliliği ve likiditesi önem kazanacaktır. Bu da finansal bilgilerin açıklanma düzeyini arttırabilecektir. Bu etki çalışmaya aşağıdaki hipotezle dahil edilmiştir.

H₄: FKO, finansal araç standartlarına uyum düzeyi üzerinde etkilidir.

Uyum düzeyine etki eden bir diğer faktör olarak halka açıklık oranı (Lopes ve Rodrigues, 2007) ele alınmıştır. İşletmeler, piyasada işlem gören paylarına sahip olan kişilere işletme hakkında edinmek istediği bilgileri finansal tablo ve dipnotlar aracılığıyla sunmaktadır. Halka açık olan kısmın yüksek olması, açıklanan bilgilerle ilgilenme potansiyelini artırmakta ve doğru ve tam bilginin açıklanmasını gerektirmektedir. Bu düşüncenin doğruluğunun test edilmesi amacıyla beşinci alternatif hipotezimiz oluşturulmuştur.

H₅: HAO finansal araç standartlarına uyum düzeyi üzerinde etkilidir.

İşletmelerin kaynak toplama stratejilerinden birisi halka açılmaktır. Piyasaların gelişmesiyle birlikte şirketler, paylarını tek bir piyasada değil birden çok piyasada işleme koyabilmektedir. Birden fazla piyasada işlem görme durumu, şirketlerin aynı çok uluslu şirketler gibi daha çok izlenmeye başladığı düşüncesini akıllara getirmektedir. Literatürde henüz etkisi incelenmemiş olan ‘birden fazla piyasada işlem görme durumu’ faktörünün uyum düzeyi üzerindeki etkisi araştırılmak istenmiş ve altıncı alternatif hipotezimiz oluşturulmuştur.

H₆: BFPİD finansal araç standartlarına uyum düzeyi üzerinde etkilidir (Lopes ve Rodrigues, 2007, s.33).

Bu hipotezin testi için sadece BIST 100 ya da sadece FTSE 100 endeksinde işlem gören işletmelere 0, birden fazla piyasada gören işletmelere ise 1 değerleri verilmiştir.

Araştırmada son olarak DB denetim firması tarafından denetlenme (Chalmers ve Godfrey, 2004- Dumontier ve Raffournier, 1998) faktörü ele alınmıştır. Dört büyük denetim firması olarak nitelendirilen (Deloitte, PricewaterhouseCoopers [PwC], Ernst & Young [E&Y] ve Klynveld Peat Marwick Goerdeler [KPMG]) denetim firmalarının uzun süredir faaliyet gösteriyor olmaları, IFRS konusunda deneyimli çalışanlara sahip olmaları ve dünya çapında faaliyet göstermeleri şirketlerin bu firmalara olan güvenini artırmaktadır. Dört büyüklerin tecrübelerine ve işe olan hâkimiyetlerine istinaden denetledikleri firmaların uyum düzeylerinin yüksek olması beklenmekte olup buna ilişkin hipotez aşağıdaki gibi oluşturulmuştur:

H₇: DB tarafından denetlenme durumu finansal araç standartlarına uyum düzeyi üzerinde etkilidir.

3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Çalışmada işlem hacmi bakımından en yüksek ilk 100 şirketi ölçen endeks olan BIST 100 ve FTSE 100 endeksinde yer alan holdingler, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve finans sektörü kapsam dışı tutularak reel sektör işletmeleri incelenmiştir. Örneklem grubu BIST 100’de yer alan 65 ve FTSE 100’de yer alan 69 işletmeden oluşmaktadır. Örnekleme sadece muhasebe ve finansal raporlama standartlarını uygulayan işletmeler dahil edilmiştir. Araştırma kapsamındaki işletmeler ve sektörel dağılımı Tablo 3’te sunulmuştur.

Tablo 3: Araştırmaya Konu İşletmelerin Sektörel Dağılımları

Sektör	İşletme Sayısı			
	BIST 100	%	FTSE 100	%
Bilişim ve Savunma	4	6	4	6
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1	2	4	6
Elektrik, Gaz ve Su	4	6	4	6
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	0	-	2	3
İmalat	36	55	19	28
İnşaat ve Bayındırlık	1	2	6	9
Madencilik, Taş Ocakçılığı, Petrol ve Doğalgaz	7	11	10	14
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	7	11	13	19
Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	5	8	7	10
TOPLAM	65	100	69	100

Araştırmada IFRS 9'un 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren zorunlu olması nedeniyle 2018 ve sonraki dönemler ele alınmıştır. Ancak iki endekse dahil işletmelerin mali yıl başlangıç-bitiş tarihlerinin birbirinden farklı olması nedeniyle raporlama dönemi 1 Ocak 2018'de başlayıp 31 Aralık 2018'de sona eren işletmeler için 2018 yılı finansal tablo ve dipnotları; raporlama dönemi 1 Ocak 2018 sonrasında başlayıp 2019 yılı içerisinde sona eren işletmeler için ise 2018-2019 mali yılı finansal tablo ve dipnotları esas alınarak inceleme yapılmıştır. İlgili finansal tablo ve dipnotlara BIST 100 için Kamuyu Aydınlatma Platformundan, FTSE 100 için ise işletmelerin resmî web sitelerinden ulaşılmıştır.

4. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI

4.1. Tanımlayıcı istatistikler

Tablo 4'te veri setine ilişkin tanımlayıcı istatistikler karşılaştırmalı olarak sunulmuştur. FTSE 100 işletmeleri, BIST 100 işletmelerinin yaklaşık iki katı oranında ÇUD'ye sahiptir. İşletmelerin ortalama büyüklükleri (İB) bazında kıyaslandığında ise FTSE 100'de yer alan işletmelerin yaklaşık 11,5 kat büyüklüğünde olduğu görülmektedir. Ayrıca BIST 100 ve FTSE 100'de listelenen işletmelerin ortalama borç kullanma oranlarının (FKO) benzerlik gösterdiği anlaşılmaktadır.

Tablo 4: BIST 100 ve FTSE 100 İşletmelerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler^{1,2}

	Endeks	Minimum	Maksimum	Ortalama	Medyan	Standart Sapma
HAO	BIST	,0513	,7875	,343	,310	,157
	FTSE	,0001	,4747	,060	,024	,085
ÇUD	BIST	0	,9214	,309	,256	,274
	FTSE	0	1	,600	,686	,359
FKO	BIST	,0804	,9417	,562	,594	,227
	FTSE	,1524	1,2870	,572	,561	,203
İB (ln)	BIST	19,59	25,21	22,120	22,040	1,358
	FTSE	21,4237	29,9388	24,659	24,723	1,510
İB(TL)	BIST	321.092.099	88.552.170.000	8.199.899.146	3.725.343.576	9.352.835.545
	FTSE	2.014.715.300	10.052.514.514.800	94.642.137.251	54.584.019.000	105.908.689.357

¹ FTSE 100 işletmelerine ait satış rakamları, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının açıkladığı Türk Lirası yükümlülükler için tesis edilen döviz cinsinden zorunlu karşılık tutarlarının hesaplanmasında esas alınacak ortalama USD/TRY döviz alış kurlarına istinaden 28.12.2018 yükümlülük hesaplama tarihine ait olan 5,3414 USD/TRY ve 6,1005 EUR/TRY ortalama döviz alış kurları ile TL'ye çevrilmiştir.

² Verilere ilişkin tanımlayıcı istatistikler, uç değerlere ilişkin düzeltmeler yapıldıktan sonrasına aittir.

Tablo 5'te yer alan genel UD açısından karşılaştırma yapıldığında BIST 100'de yer alan işletmelerin uyum düzeyi ortalaması 0,618; FTSE 100 işletmelerinin ise 0,754'tür. Bir başka ifadeyle FTSE 100 işletmelerinin uyum düzeyi BIST 100 işletmelerine göre yüksektir. Bu nedenle H_1 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 5'te özetlenen sektörel UD'ye bakıldığında hem BIST100 hem de FTSE 100'de UD'nin en yüksek olduğu sektör Elektrik, Gaz ve Su sektörüdür (sırasıyla; 0,7038, 0,8270). BIST 100'de en düşük UD Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller sektöründe iken (0,5203) FTSE 100'de Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler (0,6512) sektörüdür.

Tablo 5: BIST 100-Sektörler Bazında Uyum Düzeylerine İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Endeks	İşletme Sayısı	Min.	Maksi.	Ort.	Standart Sapma
Genel UD	BIST	65	,1290	,8182	,618	,122
	FTSE	68	,3226	,9800	,754	,128
Sektörel UD						
Madencilik, Taş Ocakçılığı, Petrol ve Doğalgaz	BIST	7	,4839	,7826	,6019	,1006
	FTSE	10	,7143	,9800	,8031	,0877
İmalat	BIST	36	,3125	,8182	,6200	,1281
	FTSE	19	,5000	,8800	,7933	,0950
Elektrik, Gaz ve Su	BIST	4	,6279	,7728	,7038	,0614
	FTSE	4	,7446	,8723	,8270	,0565
İnşaat ve Bayındırlık	BIST	1	,6279	,6279	,6279	-
	FTSE	6	,5625	,8800	,6969	,1208
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	BIST	7	,1290	,7727	,5203	,1933
	FTSE	13	,5000	,9574	,7324	,1514
Ulaştırma, Depolama, Haberleşme	BIST	5	,5312	,8182	,7005	,1115
	FTSE	7	,3226	,9000	,7158	,1866
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	BIST	1	,6744	,6744	,6744	-
	FTSE	4	,4130	,8696	,6512	,2353
Bilişim ve Savunma	BIST	4	,4516	,6250	,5471	,0742
	FTSE	4	,4194	,8723	,6834	,2123
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	BIST	0	-	-	-	-
	FTSE	2	,5870	,7209	,6539	,0946

4.2. Normallik testleri ve korelasyon testleri

Veri setlerindeki değişkenlere ait normallik testi sonuçları Tablo 6 Panel A'da yer almaktadır. Gözlem sayısının az olduğu ($n < 30$) durumlarda Kolmogorov-Smirnov normallik testi uygulanmaktadır. Örneklem sayısı 30'dan büyük olmasına rağmen ($n > 30$) normallik hem Kolmogorov-Smirnov hem de Shapiro-Wilk ile test edilmiştir.

Tablo 6: BIST 100 Veri Setindeki Değişkenlere İlişkin Normallik Test İstatistikleri

Panel A: Normallik Testleri	BIST 100				FTSE 100			
	Kolmogorov-Smirnov ^a		Shapiro-Wilk		Kolmogorov-Smirnov ^a		Shapiro-Wilk	
	İstatistik	Anlamlılık	İstatistik	Anlamlılık	İstatistik	Anlamlılık	İstatistik	Anlamlılık
UD	,078	,200*	,965	,059	,133	,004	,914	,000
HAO	,106	,068	,923	,001	,242	,000	,670	,000
ÇUD	,142	,002	,908	,000	,161	,000	,833	,000
FKO	,120	,021	,951	,011	,081	,200*	,982	,403
İB	,090	,200*	,973	,243	,090	,200*	,973	,243

* Anlamlılık düzeyi alt sınırı 0,20'dir.

a. Lilliefors Önem Düzeltmesi

Panel B: Korelasyonlar		BIST 100 Korelasyonlar					FTSE 100 Korelasyonlar				
UD		HAO	ÇUD	FKO	İB	UD	HAO	ÇUD	FKO	İB	
UD	Pearson Korelasyonu	1	-,072	,268*	,253*	,399**	1	,249*	,215	,338**	,506**
	Sig. (2-yönlü)		,569	,031	,042	,001		,039	,076	,005	,000
HAO	Pearson Korelasyonu		1	-,222	-,078	-,133		1	-,084	,265*	,003
	Sig. (2-yönlü)			,075	,539	,291			,494	,028	,981
ÇUD	Pearson Korelasyonu			1	,045	,156			1	,131	,285*
	Sig. (2-yönlü)				,719	,214				,281	,018
FKO	Pearson Korelasyonu				1	,290*				1	,117
	Sig. (2-yönlü)					,019					,340
İB	Pearson Korelasyonu					1					1
	Sig. (2-yönlü)										

*Korelasyon 0,05 derecesinde önemli (2-yönlü) **Korelasyon 0,01 derecesinde önemli (2-yönlü)

Her iki teste göre değişkenlerin tamamında anlamlılık düzeyleri istenilen aralıkta (anlamlılık>0,05) olmadığından verilerin normal dağılım göstermediği anlaşılmaktadır. Ancak büyük veri setlerinde (n>30 durumunda) normallik varsayımına ihtiyaç olmadığı varsayımından (Schmidt ve Finana, 2018) hareketle normal dağılım gösterdiği kabul edilmiştir.

UD'yi açıklayabilmek ve faktörlerle arasındaki ilişkiyi ortaya koymak amacıyla yapılan korelasyon analizi sonuçları Tablo 6 Panel B'de sunulmuştur. Buna göre, BIST 100 veri setinde UD ile ÇUD, FKO ve İB değişkenleri arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif ilişki vardır. Yani işletmelerin ÇUD, FKO ve İB arttıkça uyum düzeyleri de aynı yönde artmaktadır. Uyum düzeyi ile HAO arasındaki ilişki ise istatistiksel bakımdan anlamlı bulunmamıştır. FTSE 100'de ise UD ile HAO, FKO ve İB arasında pozitif yönlü ve istatistiksel anlamda ilişki tespit edilmiştir. Analizlere göre UD ile ÇUD arasındaki ilişki ise istatistiksel bakımdan anlamlı değildir (Tablo 6 Panel B).

4.3. Regresyon Analizi Sonuçları

Uyum düzeyine etki eden faktörlerin tespiti için geliştirilen çoklu regresyon modelinin (Model 1) anlamlılık düzeyi analiz edilmiştir.

$$UD = \alpha_0 + \beta_1 * HAO + \beta_2 * \text{ÇUD} + \beta_3 * FKO + \beta_4 * \text{İB} + \beta_5 * BFPİG + \beta_6 * DB + \varepsilon_i$$

FTSE 100 veri setinde yer alan tüm işletmelerin dört büyükler tarafından denetlenmesi, veri seti içerisinde iki ayrı grup oluşturulamamasına neden olmuştur. Bu sebeple “dört büyükler tarafından denetlenme durumu” analize dahil edilememiştir. Dolayısıyla FTSE 100 için H_7 hipotezi test edilememiştir.

Tablo 7: Model 1 Regresyon Analizi Sonuçları

Panel A: Korelasyon			R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	Durbin-Watson
Model 1	BIST 100		,458	,210	,128	,1220094	2,030
	FTSE 100		,589	,347	,295	,1161467	2,127
Panel B: Anova				Kareler Toplamı	Ortalama Kare	F	Önem Derecesi
Model 1	BIST 100	Regresyon		,229	,038	2,565	,013
		Artık hata		,863	,015		
		Toplam		1,092			
	FTSE 100	Regresyon		,451	,090	6,687	,000
		Artık hata		,850	,013		
		Toplam		1,301			
Panel C: Katsayılar			Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	t	Önem derecesi
			B	Standart Hata	Beta		
Model 1	BIST 100	Sabit	-,055	,275		-,200	,842
		HAO	,000	,001	,015	,125	,920
		ÇUD	,087	,064	,183	1,373	,175
		FKO	,047	,078	,081	,601	,550
		İB	,026	,013	,274	2,083	,042
		BFPİGD	,032	,056	,072	,575	,568
	FTSE 100	DB	,031	,050	,090	,622	,536
		Sabit	-,369	,235		-1,575	,120
		HAO	,003	,002	,202	1,888	,064
		ÇUD	,041	,042	,106	,975	,333
		FKO	,113	,069	,175	1,631	,108
		İB	,040	,009	,449	4,213	,000
	BFPİGD	,027	,085	,033	,316	,753	

Tablo 7 Panel A'da sunulan model istatistiklerine göre Model 1'in BIST 100 için açıklayıcılığı (R²) yüzde 21 FTSE 100 için yüzde 34,7 seviyesinde olup, her iki veri seti için modelde oto korelasyon olmadığı (Durbin-Watson <2,5) görülmektedir.

Modelin istatistiksel bakımdan anlamlılığının sınanması amacıyla yapılmış olan ANOVA testi Tablo 7 Panel B'de sunulmuştur. Buna göre hem BIST 100 hem de FTSE 100 için Model 1'in anlamlı olduğu (önem derecesi<0,05) görülmektedir. Bu da modelde yer alan bağımsız değişkenlerden en az birisinin uyum düzeyini etkilediği anlamına gelmektedir.

Tablo 7 Panel C’de görüldüğü gibi her iki veri seti için bağımlı değişken olan UD’yi etkileyen tek bağımsız değişken İB’dir (önem derecesi<0,05) ve etkileme yönü pozitif olup (B>0) çoklu bağlantı problemi de görülmemektedir (VIF değeri <10; Tolerans> 0,10). Diğer bağımsız değişkenler anlamlı olmamakla birlikte (önem derecesi>0,05) modele katkı sağlamadıkları görülmektedir.

Modele katkı sağlayan değişkenleri belirlemek ve anlamlı bir model elde edebilmek amacıyla yapılan analizler Tablo 9’da sunulmuştur.

Tablo 9: Çoklu doğrusal regresyon model istatistikleri

	Model No	R2	Düzeltilmiş R2	Modelin Önem Derecesi ^a	Modeldeki Anlamlı Değişkenler	Modelden Çıkarılan Değişken	Modelden Çıkarılma Nedeni (değişkenin önem derecesi) ^a
BIST 100	Model 1	,237	,158	,013	İB	HAO	,920
	Model 2 ^{2*}	,237	,172	,006	İB	BFPIGD	,536
	Model 3 ^{3*}	,232	,180	,003	İB	FKO	,416
	Model 4 ^{4*}	,223	,185	,001	İB	DB	,208
	Model 5 ^{5*}	,202	,177	,001	İB	ÇUD	,071
	Model 6 ^{6*}	,159	,146	,000	İB		
FTSE 100	Model 1	,347	,295	,000	FKO, İB	ÇUD	,818
	Model 2 ⁷	,337	,295	,000	İB	BFPIGD	,333
	Model 3 ^{8*}	,336	,306	,000	İB	HAO	,075
	Model 4 ^{9*}	,303	,282	,000	FKO, İB		
	Model 5 ^{10*}	,244	,232	,000	İB		
	Model 6 ^{11*}	,081	,067	,018	FKO		

^aÖnem derecesi (sig.)<0,05

$$2 \text{ Model 2: } UD = \alpha_0 + \beta_1 * \text{ÇUD} + \beta_2 * \text{FKO} + \beta_3 * \text{İB} + \beta_4 * \text{BFPIG} + \beta_5 * \text{DB} + \varepsilon_i$$

$$3 \text{ Model 3: } UD = \alpha_0 + \beta_1 * \text{ÇUD} + \beta_2 * \text{FKO} + \beta_3 * \text{İB} + \beta_4 * \text{DB} + \varepsilon_i$$

$$4 \text{ Model 4: } UD = \alpha_0 + \beta_1 * \text{ÇUD} + \beta_2 * \text{İB} + \beta_3 * \text{DB} + \varepsilon_i$$

$$5 \text{ Model 5: } UD = \alpha_0 + \beta_1 * \text{ÇUD} + \beta_2 * \text{İB} + \varepsilon_i$$

$$6 \text{ Model 6: } UD = \alpha_0 + \beta_1 * \text{İB} + \varepsilon_i \text{ (Basit Regresyon)}$$

$$7 \text{ Model 2: } UD = \alpha_0 + \beta_1 * \text{HAO} + \beta_2 * \text{FKO} + \beta_3 * \text{İB} + \beta_4 * \text{BFPIG} + \varepsilon_i$$

$$8 \text{ Model 3: } UD = \alpha_0 + \beta_1 * \text{HAO} + \beta_2 * \text{FKO} + \beta_3 * \text{İB} + \varepsilon_i$$

$$9 \text{ Model 4: } UD = \alpha_0 + \beta_1 * \text{FKO} + \beta_2 * \text{İB} + \varepsilon_i$$

$$10 \text{ Model 5: } UD = \alpha_0 + \beta_1 * \text{İB} + \varepsilon_i$$

$$11 \text{ Model 6: } UD = \alpha_0 + \beta_1 * \text{FKO} + \varepsilon_i \text{ (Basit Regresyon)}$$

BIST 100’de anlamlılık düzeyi düşük olan değişkenler (önem derecesi>0,05) en düşük anlamlılık düzeyine sahip olan değişkenden başlamak üzere sırasıyla (HAO:0,920; BF:0536; FKO:0,416; DB-DFTDD:0,208; ÇUD:0,071) modelden çıkarılmış ve sırasıyla Model 2-3-4-5 ve 6 elde edilmiştir. FTSE 100 veri setinde de anlamlılık düzeyi düşük olan değişkenler (önem derecesi>0,05) (sırasıyla ÇUD:0,818; BFPİGD:0,333; HAO:0,075) modelden çıkarılmış ve sırasıyla Model 2-3 ve 4 elde edilmiştir (Tablo 10). Her iki veri seti için oluşturulan modellerde oto korelasyon sorunu ve çoklu bağlantı problemi ile karşılaşmamıştır (Durbin-Watson <2,5; VIF değeri <10; Tolerans> 0,10).

Her ne kadar değişkenlerin çıkarılmasıyla modellerin açıklama gücü (R^2) düşüş göstermiş olsa da modellerin anlamlılık düzeyi yükselmiştir.

BIST 100 için oluşturulan modellerde Model 1’de olduğu gibi tek anlamlı değişken İB olmuştur (önem derecesi>0,05). Oluşturulan modeller arasında Model 6’nın açıklama düzeyi (R^2) 0,159 olup anlamlılık düzeyi en yüksek modeldir. Bir başka ifadeyle İB tek başına UD’nin yüzde 15,9’unu açıklamaktadır. Açıklama düzeyinin (yüzde 15,9) düşük çıkmış olması, bu çalışma kapsamında ele alınmayan ve dolayısıyla modele dahil edilmeyen farklı faktörlerin uyum düzeyi üzerinde etkisi olabileceğini göstermektedir.

$$UD = -0,176 + 0,036 (İB) \text{ (Model 6)}$$

Yapılan analizler sonucunda BIST 100 için H_2 hipotezi kabul edilmiştir. H_3, H_4, H_5, H_6, H_7 ve H_8 hipotezleri reddedilmiştir.

BIST 100’de olduğu gibi FTSE 100’de de FKO ile İB değişkenlerinin yer aldığı Model 4 anlamlı olmakla birlikte açıklama düzeyi (R^2) 0,313’tür. Bu modelde iki değişken de anlamlı çıkmıştır. Fakat FKO değişkeni ile kurulan basit regresyon modeli (Model 6) anlamlı çıkmış olmasına rağmen (önem derecesi<0,05) modelin R^2 değeri oldukça düşüktür. İB ile kurulan basit regresyon modeli (Model 5) ise anlamlı çıkmakla birlikte (önem derecesi <0,05) FKO değişkeni ile kurulan basit regresyon modeline göre daha yüksek R^2 değerine sahiptir. Bu durumda İB’nin uyum düzeyini etkilemesi durumunda FKO’nun modele katkıda bulunduğu, fakat FKO’nun tek başına uyum düzeyi üzerinde bir etkisi olmadığı söylenebilir. İB değişkeni ile kurulan basit regresyon modeli şöyledir:

$$UD = -0,332 + 0,044 (İB) \text{ (Model 5)}$$

Yapılan analizler sonucunda FTSE 100 işletmeleri için H_2 hipotezi kabul edilmiştir. H_3, H_4, H_5, H_6 ve H_8 hipotezleri reddedilmiştir.

5. SONUÇ

Çalışmamızda reel sektörde faaliyet gösteren BIST 100 ve FTSE 100 işletmelerinin finansal araç raporlama esaslarına uyum düzeyleri, 50 sorudan oluşan bir soru setine göre incelenerek ölçüldü ve işletmelerin IAS/IFRS’ye uyum düzeylerini etkileyen faktörleri (işletme büyüklüğü, çok ulusluluk düzeyi, finansal kaldıraç oranı, halka açıklık oranı, dört büyük denetim firmaları tarafından denetlenme durumu, birden fazla piyasada işlem görme durumu) belirlemeye yönelik çok sayıda analiz yapıldı. Bu analizlerin ortaya çıkardığı belki de en önemli sonuç hem BIST 100 hem de FTSE 100 işletmeleri için uyum düzeyini açıklayıcı en önemli ortak değişkenin literatürde yer alan çalışmalarda da [Lopes ve Rodrigues

(2007); Taylor ve diğerleri (2008); Hassan ve diğerleri (2008); Malaquias ve Lemes (2013); Malaquias ve Zambra (2017); Dey ve diğerleri (2018)] olduğu gibi *işletme büyüklüğü olarak tespit edilmiş olmasındır*. Bu durum, analiz sonuçlarının birbirini destekler nitelikte olduğunun da bir kanıtıdır. Nitekim çalışmamızın sonucunda FTSE 100 işletmelerinin uyum düzeyinin BIST 100 işletmelerine göre yüksek olduğu görülmüştür. FTSE 100 işletmelerinin büyüklüğü ile BIST 100 işletmelerinin büyüklüğü arasında önemli ölçüde fark olması, iki veri seti arasındaki ortalama uyum düzeyi farkının işletme büyüklüğünden kaynaklı olduğunu da göstermektedir.

Çalışmada ele alınan faktörlerin dışında, uyum düzeyine etki edebilecek olan başka faktörler de ileriki çalışmalarda incelenebilir. Benzer çalışmaların farklı ülke işletmelerinden oluşan veri setleriyle yapılması, literatürde yer alan çalışmalarla kıyaslamayı geliştirecek ve etkili olan farklı faktörlerin belirlenmesine önemli katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Abd-Elsalam, O.H. ve Weetman, P. (2003). Introducing International Accounting Standards to an Emerging Capital Market: Relative Familiarity and Language Effect in Egypt, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 12, 63-84.
- Adznan, S. ve Nelson, S. P. (2014). "Financial Instruments Disclosure Practices: Evidence From Malaysian Listed Firms," *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 62-67. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.051>
- Ahmed, K. ve Courtis, J. K. (1999). Associations Between Corporate Characteristics and Disclosure Levels in Annual Reports: A Meta-Analysis. *The British Accounting Review*, 31(1), 35-61.
- Aksoy, T., 2022. Son Erişim Tarihi: 25.11.2022, çevrimiçi: https://ansiklopedi.tubitak.gov.tr/ansiklopedi/muhasebe_ve_finansal_raporlama_standartlari
- Atanasovski A., Serafimoska M., Jovanovski, K. ve Jovevski D. (2015). Risk Disclosure Practices in Annual Reports of Listed Companies: Evidence from a Developing Country, *Research Journal of Finance and Accounting*, 6 (1), 184-193.
- Bahadir, O., Demir, V. & Öncel, A.G. (2016). IFRS implementation in Turkey: benefits and challenges. *Accounting and Management Information Systems*. 15 (1), 5-26.
- Chalmers, K. ve Godfrey, J. (2004). Reputation Costs: The Impetus for Voluntary Derivative Financial Instrument Reporting, *Accounting, Organizations and Society*, 29, 95-125. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00034-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00034-X)
- Choi, F. D. S. ve Meek, G. (2008). *International Accounting* (6). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Cooke, T. E. (1989). Disclosure in the Corporate Annual Reports of Swedish Companies. *Accounting and Business Research*, (Spring), 113-124.
- Deegan, C. ve Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory* (European Edition). United Kingdom: McGraw-Hill Education.
- Demir, Z. & Aktas, A. (2015). The Development of Financial Reporting and The International Integration Studies in Turkey. *Procedia Economics and Finance*. 23, 1321-1339.
- Dey, R., Hossain, S. ve Rezaee, Z. (2018). Financial Risk Disclosure and Financial Attributes among Publicly Traded Manufacturing Companies: Evidence from Bangladesh, *Journal of Risk and Financial Management*, 50 (11). <https://doi.org/10.3390/jrfm11030050>
- Dumontier, P., ve Raffournier, B. (1998). Why Firms Comply Voluntarily with IAS: an Empirical Analysis with Swiss Data, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 9 (3), 216-245.
- Esen Ö. M. ve Sakin T. (2009). Dipnot Açıklama Yükümlülüklerine Uyum: İMKB 100 Endeksinde Yer Alan Reel Sektör Firmalarının Durumu Üzerine Bir Araştırma, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, (64), 112-124. <https://kutuphane.dogus.edu.tr/mvt/pdf.php?pdf=0006468&lng=1>
- Freeman, R.E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Boston: Pitman.
- Gomoi, B. C. ve Pantea, F. M. (2016). The Impact of Signaling Theory and Agency Theory on the Financial Reporting. *Lucrări Științifice Management Agricol* 18(2), 199-202.
- Hassan, M. S., Saleh, V.M. ve Abd Rahman M.R.C. (2008). Determinant of Financial Instruments Disclosure Quality Among Listed Firms in Malaysia. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1157788>

IAS 32, Financial Instruments Presentation, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-32-financial-instruments-presentation.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ias32/> (Erişim Tarihi: 04.03.2021).

IAS 39, Financial Instruments Recognition and Measurement, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-39-financial-instruments-recognition-and-measurement.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ias39/> (Erişim Tarihi: 04.03.2021).

IFRS 7, Financial Instruments Disclosures, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-7-financial-instruments-disclosures.html/content/dam/ifrs/publications/HTML-standards/english/2021/issued/ifrs7/> (Erişim Tarihi: 04.03.2021).

IFRS 9, Financial Instruments, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ifrs9/> (Erişim Tarihi: 04.03.2021).

Investing, <https://tr.investing.com> (Erişim tarihi: 02.02.2021).

Kartal, M. T. (2019). Finansal Tablolarda Dipnot Okuma ve Yorumlama, Aysel Gündoğdu (Ed.), *Uygulamalı Finansal Tablolar Analizi* (279-308). Ankara: Gazi Kitabevi.

Lopes, P. ve Lima Rodrigues, L. (2007). Accounting For Financial Instruments: An Analysis of The Determinants of Disclosure in The Portuguese Stock Exchange, *The International Journal of Accounting*, 42, 25-56. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2006.12.002>

Malaquias, R. F. ve Lemes, S. (2013). Disclosure of Financial Instruments According To International Accounting Standards: Empirical Evidence From Brazilian Companies, *Brazilian Business Review*, 10(3), 82-107. <https://doi.org/10.15728/bbr.2013.10.3.4>

Malaquias, R. ve Zambra, P. (2018). Disclosure of financial instruments: Practices and challenges of Latin American firms from the mining industry, *Research in International Business and Finance*, 45, 158-167. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2017.07.144>

Schmidt, Amand F. ve C. Finana (2018). Linear Regression And The Normality Assumption, *Journal of Clinical Epidemiology*, 98, 146-151. <https://doi.org/10.1016/j.jclinepi.2017.12.006>

Sevi m, Ş. ve Altunal, I. (2015). Finansal Araçların Muhasebeleştirme Politikalarına Etki Eden Faktörler: Borsa İstanbul (BİST) Mali Sektörde Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17 (4) , 821-844.

Taylor, G., Tower, G., Van der Zahn, M. ve Neilson, J. (2008). Corporate Governance Determinants On Australian Resource Companies' Financial Instrument Disclosure Practices, *Asian Review of Accounting*, 16, 56-73. <https://doi.org/10.1108/13217340810872472>

T.C. Resmi Gazete, 6102 No.lu Türk Ticaret Kanunu. 14.02.2011, Sayı: 27846. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/06/20130613-11.htm> (Erişim tarihi: 28.11.2022).

T.C. Resmî Gazete, 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. 06.12.2012, Sayı: 28513. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121230-1.htm> (Erişim Tarihi: 28.11.2022).

Tokol, A. (2001). Çok Uluslu Şirketler ve Endüstri İlişkilerine Etkileri, http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=63 (Erişim tarihi: 02.01.2021).

Tolga, B. (2014). UFRS Dipnot Açıklama Gerekliliklerine Uyum: Literatür Araştırması, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz-Ağustos, 179-190.

Watts, R.L. ve Zimmerman, J.L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131-156.

Yalkin, Y. K., Demir, V. & Demir, L. D. (2008). International Financial Reporting Standards (IFRS) and the Development of Financial Reporting Standards in Turkey. *Research in Accounting Regulation*. 20 pp. 279-294.

Zarzeski, M. T. (1996). Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices. *Accounting Horizons*, 10(1), 18-38.

ISO 14001 ÇEVRE YÖNETİM SERTİFİKASININ ÇEVRE YÖNETİMİNE ETKİSİ: OTEL İŞLETMELERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 28.04.2022
Kabul Tarihi : 02.05.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1110225

Lütfiye **ALBAYRAK AKSOY****
Doç. Dr. Şuayyip Doğuş **DEMİRCİ*****

Bibliyografik Bilgiler

Albayrak Aksoy L., & Demirci, Ş., D., (2023). "ISO 14001 Çevre Yönetim Sertifikasının Çevre Yönetimine Etkisi: Otel İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 207-228) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1110225>

ÖZ

Küreselleşme ve sanayileşmenin artmasıyla çevre sorunları da artmaktadır. Doğal kaynakların kıt olmadığını düşünen insanlar tarafından plansız tüketilmesi de bir diğer önemli faktördür. Dünya genelinde birçok ülke ve işletme, çevre kirliliği ve çevre sorunlarını geç de olsa fark etmiştir. Geleceği büyük ölçüde çevreye bağlı olan konaklama işletmeleri çevreye karşı daha duyarlı olmalıdır. Muhasebe alanında çevre sorunlarının çözümüne yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Doğal kaynakların kullanımında ve çevresel kaynakların maliyetlerinin kayıt altına alınmasında geleneksel muhasebe yetersiz kalmış ve çevre muhasebesi kavramı ortaya çıkmıştır. Yapılan bu çalışmada konaklama işletmelerinin çevre muhasebesine ne kadar önem verdiği ve çevre muhasebesini ne kadar uyguladığı araştırılmıştır. İşletmelerin ISO 14001 ÇYS'i uygulaması ile çevresel maliyetlerinde olumlu yönde bir azalma olup olmadığı incelenmiş büyük farklılık olmadığı sonucuna varılmıştır. Ancak konaklama işletmelerinin sertifikaya sahip olması ile hizmet kalitesi, müşteri talebi, personelinin niteliği ve

* Bu çalışma 2022 yılında İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde sunulan "ISO 14001 Çevre Yönetim Sertifikasının Çevre Yönetimine Etkisi: Otel İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma" isimli yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

** Bilim Uzmanı, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, ltfy_albayrak@hotmail.com
ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-2316-6102>

*** Sorumlu Yazar, İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, suayyipdogus.demirci@ikcu.edu.tr
ORCID: 0000-0002-7849-275X

satışlarının artması gibi birçok rekabet avantajı elde edeceği konularda avantajlar sağlayacağı ortaya koyulmuştur.

Anahtar kelimeler: Çevre Muhasebesi, Çevresel Maliyetler, ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi Rekabet Gücü

Jel Sınıflandırmaları: M40, P18, Z32

THE EFFECT OF ISO 14001 ENVIRONMENTAL MANAGEMENT CERTIFICATE ON ENVIRONMENTAL MANAGEMENT: A RESEARCH ON HOTEL MANAGERMENTS

ABSTRACT

With the increase of globalization and industrialization, environmental problems are also increasing. The unplanned consumption of natural resources by people who think that they are not scarce is another important factor. Many countries and businesses around the world have noticed environmental pollution and environmental problems, albeit late. Accommodation businesses, whose future depends largely on the environment, should be more sensitive to the environment. Studies are carried out to solve environmental problems in the field of accounting. Traditional accounting has been insufficient in the use of natural resources and recording the costs of environmental resources, and the concept of environmental accounting has emerged. In the study, it was investigated how much the accommodation enterprises attach importance to environmental accounting and how much they apply environmental accounting. The ownership of the ISO 14001 Environmental Management System (EMS) of the accommodation establishments was examined. It has been examined whether there is a positive reduction in environmental costs with the implementation of ISO 14001 EMS and it has been concluded that there is no big difference. However, it has been revealed that accommodating businesses will provide advantages in terms of service quality, customer demand, quality of personnel and increase in sales, with many competitive advantages.

Keywords: Environmental Accounting, Environmental Costs, ISO 14001 Environmental Management System, Competitiveness

Jel Classification: M40, P18, Z32

1. GİRİŞ

Hızlı nüfus artışı, küreselleşme ve sanayileşmenin artması çevre sorunlarının da hızlı bir şekilde artışını beraberinde getirmektedir. Sanayileşmenin etkisiyle çevresel, sosyal ve kültürel olumsuzluklar yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren tartışılır duruma gelmiştir. Doğanın turizm açısından merkezi konumda yer almasından dolayı turizm açısından uzun vadede tehlike oluşturmaktadır. Çevreyi koruma yönünde hazırlanan yasalar, yönetmelikler ve uluslararası antlaşmalar daha çok imalat sektörünü kapsamaktadır. Turizm endüstrisi tarafında ise yasalar gelişme aşamasındadır.

Uluslararası sivil kuruluşlar bu noktadaki açığı kapatmaya yönelik çalışmalarda bulunmakta fakat yetersiz kaldığı gözlemlenmektedir (Gill vd., 2001). Sürdürülebilir turizm içinde doğal varlıkları koruma, kullanma ve dönüştürme de büyük bir hassasiyet gösterilmesi, bilinçli uygulama ve davranış şekillerinin geliştirilmesi önemlidir. Turizm tarafında aktif seyahat eden turistlerin duyarlı davranış geliştirmesi ve aynı şekilde otel işletmelerinin çevreye duyarlı aktif rol oynamalarıyla sürdürülebilir turizm sağlamak mümkündür (Arslan ve Emeksiz, 2016, s. 2). Çevre sorunlarıyla baş etmek ve çevre yönetimi tüm dünyadaki otel işletmeleri gibi Türkiye'deki otel işletmeleri içinde büyük önem arz etmektedir.

Birçok ülkede çevre kirliliğinin ve çevresel sorunların farkına varılmış, her bilim dalında çalışma ve araştırmalar artmıştır. Çevresel sorunları ile baş edebilmek için muhasebe bilim dalında da çalışmalar yapılmaktadır. İşletmelerin doğal kaynakları kullanması ve çevresel kaynakların maliyetlerinin kaydedilmesinde geleneksel muhasebe yetersiz kalmış ve çevre muhasebesi(yeşil muhasebe) kavramı ortaya çıkmıştır. Araştırmada otel işletmelerinin ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi sertifikasına sahip olmasının ve çevre maliyetlerine verdikleri önemin rekabet güçlerine etkisi olup olmadığının incelenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışmada ISO 14001 sertifikasına sahipliğin rekabet gücü, önleme, kullanma ve zarar maliyetleri ile aralarında anlamlı bir ilişki olup olmadığı hipotezler çerçevesinde incelenmiştir. Ayrıca ISO 14001 sertifikasına sahip olan firmalar ile ilgili bilgilere de yer verilmiştir. Çalışma ISO 14001 sertifikasının oteller üzerine etkisini izleyen ilk çalışmalardan biridir. Araştırma kısmından önce çevresel maliyetler ve çevre yönetim sertifikası hakkında bilgi verilmiştir.

2. ÇEVRESEL MALİYET TÜRLERİ

Çevresel maliyetler literatürde genel olarak üçe ayrılmaktadır. Çevresel maliyetler; azaltma, kullanma ve zarar maliyetlerinden oluşmaktadır.

2.1. Azaltma (Önleme) Maliyetleri

İşletmelerin çevreye verdikleri zararları azaltırken katlandıkları maliyetler ve yatırım maliyetleridir. Önleme maliyetleri ölçülebilir nitelikte olduğundan kayda alınarak dönem sonu raporlarında gösterilebilmektedir (Kırılıoğlu ve Erol Fidan, 2011, s. 8). Önleme maliyetlerine örnek olarak işletmelerin enerji tasarrufu sağlamak için son teknolojik ürünler alması, hava kirliliğini azaltma amaçlı baca filtreleri takmaları ve atıkların ayrıştırılarak geri kullanımı verilebilir (Kırılıoğlu ve Fidan, 2011, s. 8 ; Doğan ve Ertay, 2018, s. 219).

2.2. Kullanma (Yararlanma) Maliyetleri

İşletmelerin faaliyetlerinde tükettikleri doğal kaynaklar için ödedikleri bedeldir (Kırılıoğlu ve Erol Fidan, 2011, s. 8). İşletmeler tarafından kaçınılmaz bir şekilde doğal kaynaklarda aşınmalar ve yıpranmalar olmaktadır. Bu doğal kaynak kullanımları yasaların belirlemiş olduğu miktarların altında kalması durumunda genel olarak işletmeler ayrıyeten bir bedel ödemek durumunda kalmazlar (Ergin ve Okumuş, 2007, s. 151). Kullanma maliyetlerine örnek olarak; su tüketimi, enerji tüketimi ve işletmelerin üretimlerini gerçekleştirdikleri alan yani toprak için ödedikleri bedelleri gösterilebilir. Kullanım maliyetlerinde kuruluşun enerji tüketiminin maliyeti ölçülebilirken, kullandığı doğal kaynaklardan hava, su ve toprağın maliyetini ölçmek mümkün olmamaktadır.

2.3. Zarar (Etkileme) Maliyetleri

Önleme maliyetinin tam tersidir. İşletmenin faaliyetlerinden önce çevresel önlemler almaması sonucu çevreye verdikleri tahribatların karşılığı olarak ödedikleri bedellerdir. Bu maliyetlerinde hepsinin ölçülmesi mümkün olmamaktadır. Örneğin bir işletmenin hava kirliliğini azaltmak için son teknoloji baca filtreleri alması, kirliliği azaltacak ve işletmenin kullanma maliyeti ödemesini engelleyecektir. Ancak zararı sifıra çekmek mümkün değildir. Bacadan çıkan zararlı gazlar çevrenin doğal bitki örtüsüne, hayvanlara ve o çevrede yaşayan insanlara zarar vermeye devam edecektir. Bu zararların kayıt altına alınarak parasal ile ifade edilmesi zordur (Ergin ve Okutmuş, 2007, s. 151). Çevresel muhasebe kapsamında kayda alınabilecek zarar maliyetine örnek olarak, işletmelerin atıklarını doğal çevreye rastgele bırakmaları sonucu ödemek zorunda kaldıkları cezalar verilebilir.

3. ÇEVRE YÖNETİM SİSTEMİ

ISO 14001 Çevre Yönetim Sistem standartları serisi Uluslararası Standartlar Örgütü (ISO)'nün 207 numaralı teknik komitesinin çalışmaları ile BS 7750 (British Standard 7750) standardı temel alınarak oluşturulmuş ve 1996 yılında yayımlanmıştır. İşletmelere rehber niteliğinde olan standart işletmelerin üretim sürecinde ortaya çıkan atıkların nasıl azaltılacağı ve atık yönetiminde nasıl bir yol izleyecekleri ile ilgili yol göstermektedir. İşletmelerin ISO 14001 ÇYS'ni uygulamalarının amacı olarak; finansal göstergelerinde iyileşme beklentileri, çevre ile ilgili firma içi süreçlerde tutum ve beklentilere yönelik faktörler, rekabet ile ilgili faktörler ve müşteri baskıları ile paydaşlara yönelik faktörler ele alınmaktadır (Bolat ve Gözlü, 2003, s. 40). Standartların temel amacı; işletmelerin içinde buldukları çevreyi ve kullandıkları doğal kaynakları tahrip etmeyecek yeni teknolojik varlıkların kullanımını teşvik etmektir. Ayrıca firmaların sürdürülebilir kalkınma hedeflerine ulaşmak, nihai kullanıcıları bilinçli ve duyarlı yapmaktır. Son olarak firmaların ürettikleri ürünlerin yaşam seyri süresince çevreye verecekleri zararı gözeterek bu ürünlerin çevreye olan etkilerini elemeyi hedeflemektir (Arıyörük, 1997).

ISO 14001, kuruluşların çevresel performanslarını artırma da kullanacakları çevre yönetim sistemi gereksinimlerini göstermektedir. Kuruluşların türü ve boyutu dikkate alınmaksızın etkileyeceği ve kontrol altına alabileceği tüm faaliyetleri, ürünleri ve hizmetlerinin çevresel yönleri için geçerlidir (ISO, 2020). ISO 14001, 160 ülke üyelerinin yarısından fazlası tarafından benimsenmekte ve hükümetler tarafından teşvik edilmektedir. Standartta uygunluk belgesi zorunluluğu olmamasına rağmen 2021 yılı sonunda yaklaşık 300.000 sertifika alınmıştır (ISO, 2022).

ISO 14001 Çevre Yönetim sistemi, ISO 14000 serisinde tek sertifika verilen ve denetlenen sertifikadır. Standardın amacı işletmenin tüm faaliyetlerini çevresel konularla bütünleştirmek ve çevresel performansını devamlı olarak iyileştirmektir. (Nemli, 2000-2001, s. 215). Otel işletmeleri de çevreyle etkileşim içinde bulunan firmalar olduğu için ISO 14001 sertifikasının sahipliği önem arz etmektedir.

Çalışmada Turizm sektöründe faaliyet gösteren otel işletmelerinin Çevre Yönetim Sertifikasına sahipliğinin firmaya sağlayacağı avantajlar çeşitli hipotezler üzerinden test edilmiştir. Rekabet gücü, çevresel maliyetleri önleme ve kullanma ile sertifikaya sahipliğin arasındaki ilişkiler de çalışmanın uygulama kısmında test edilmiştir.

4. LİTERATÜR TARAMASI

Lazol vd. (2008) Bursa’da KOSGEB’e kayıtlı 258 KOBİ üzerinden yaptıkları çalışmalarında firmaların çevre muhasebesi uygulama düzeyini araştırmışlardır ve sosyal sorumluluğa verilen önem ile çevre muhasebesi uygulamaları arasında anlamlı bir ilişki bulmuşlardır. Türk (2009) ISO 14001 sertifikası sahibi 28 ve sertifika sahibi olmayan 40 inşaat firmasına anket yöntemiyle yaptığı çalışmada firma karakteristiği ile sertifika sahipliği arasında anlamlı bir ilişki bulmuştur. Ayrıca firmaların ISO14001 sertifikası alma sebebinin uluslararası piyasalarda faaliyette bulunmak olduğu sonucuna varılmıştır. Korkoğlu (2011) çalışmasında İzmirde bulunan 60 işletmenin çevre muhasebesine bakış açısını incelemiştir. Çalışma da firmaların borsaya kayıtlı olma durumu, çevresel sertifikaya (ISO 14000, TSE,CE) sahip olma, çalışanlara verilen çevresel eğitim, çevre muhasebe uygulamasında karşılaşılan sorunlar vb. analiz sonuçları açıklanmıştır. Bilen ve Seyitoğulları (2016) çalışmalarında Diyarbakır’da faaliyet gösteren 110 firmanın çevresel konulara ve çevre muhasebesine ilişkin algılarını anket yöntemiyle analiz etmişlerdir. Çalışma da çevresel konuların şeffaflık-hesap verilebilirlik,sorumluluk-imaj faktörlerinde pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki tespit etmişlerdir.

Hatunoğlu ve Aktaş (2020) Gaziantep Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren 120 firmayla anket yoluyla yaptıkları çalışmalarında çevresel yatırım yapma ve çevresel yatırımları gerçekleştirme arasında anlamlı bir farklılık tespit etmişlerdir. Ayrıca sektörler arasında da çevresel etkilerin talebi ve sebep oldukları çevresel sorunlar arasında bir ilişki tespit etmişlerdir.

Bazı çalışmalar otel işletmelerini çevre muhasebe kapsamında incelemiştir. Bunlar; Aslanertik ve Özgen (2007) çalışmalarında maliyetleri çevresel faktörlere göre ayırtmış ve çevre muhasebesinin otel işletmeleri için önemine vurgu yapmıştır. Aktürk vd. (2012) çalışmalarında muhasebe standartları kapsamında otellerde çevre muhasebesi uygulamalarının muhasebeleştirme esaslarını açıklamışlardır. Ayrıca çevre muhasebesi için hesap planı önerilen çalışmada çevre muhasebesinin düzgün işleyebilmesi için önerilerde bulunmuşlardır. Aydın (2012) İngiltere ve Türkiye’de bulunan otellerin çevresel maliyet yaşam döngülerini anket yöntemiyle karşılaştırdığı çalışmasında İngiltere’de bulunan otellerin çevreyle ilgili alınan kararlarda daha duyarlı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Dalğar ve Yıldırım (2016) çalışmalarında ISO 14001 Çevre Yönetim Sertifikasına sahip bir otelin maliyet verilerini kullanma, önleme ve zarar maliyetleri olarak gruplandırarak işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceğini göstermişlerdir. Doğan ve Ertaş (2018) çalışmalarında yeşil yıldız sahipliğinin otellerin rekabet gücüne etkisini incelemişlerdir. 64 tesis üzerinden yapılan çalışmanın sonucunda yeşil yıldız sahibi olmanın otellerin rekabet gücüne olumlu yönde etki ettiği sonucuna varılmıştır. Ertaş ve Doğan (2021) yeşil yıldız sahibi 285 otel ile yapmış oldukları anket çalışmalarında zarar, azaltma ve kullanım maliyetlerini iyileştirme yönünde yapılan maliyetlerin rekabet gücüne pozitif etkisi olduğunu ve çevreye verilen zarar nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerin rekabet gücüne negatif yönde etkisi olduğunu tespit etmişlerdir.

5. ARAŞTIRMA

5.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmada Türkiye’de faaliyet gösteren konaklama işletmelerinin ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi sertifikasına sahipliğinin hizmet sürecinde oluşan çevresel maliyetlere etkisinin olup olmadığının in-

celenmesi amaçlanmıştır. Konaklama işletmelerinin çevresel maliyetleri karşılaştırılarak aralarındaki farklılıklar ve benzerlikler incelenmiştir. İşletmelerin çevresel maliyetlerinde farklılık olup olmamasının yanı sıra çevreye duyarlı ve ISO 14001 (ÇYS) sahip otel işletmelerinin rekabet gücüne etkileri ortaya koyulmuştur.

5.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Bu araştırmanın evreni Türkiye’de bulunan bütün otel işletmelerini kapsamaktadır. Çalışmanın örnekleme 2018-2019 yılında İzmir’de düzenlenen Travel Turkey etkinliğine Türkiye genelinden katılım sağlayan otel işletmeleri ve Muğla ilinin Bodrum ilçesinde bulunan otellerdir. Veri seti otel yöneticiler ile yapılan anketler ile oluşturulmuştur.

5.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada nicel araştırma yöntemlerinden survey (tarama) yöntemi kullanılmıştır. Araştırma teknikleri olarak hazır bilgiden yararlanma ve soru sorma tekniklerinden yararlanılmıştır. Araştırmada niceliksel bir araştırma yöntemi uygulanacak olup veri toplama aracı olarak ilgili ölçeklerden oluşan bir anket uygulanmıştır. Araştırmada otel işletmelerine Öznur Doğan ve Fatih Coşkun Ertaş’ın geliştirdiği 16 sorudan oluşan Çevresel Maliyet Ölçeği, 9 sorudan oluşan Rekabet Gücü Ölçeği ve Ahmet Murat Türk’ün geliştirmiş olduğu ISO 14001 Ölçeği kullanılmıştır (Türk, 2009; Doğan ve Ertaş, 2018). Doğan ve Ertaş çalışmalarında otellerin yeşil yıldız sahipliği üzerinden analiz yapmışlardır. Türk ise çalışmasında ISO 14001 sertifikasının inşaat sektöründeki mevcudiyetini analiz etmiştir. Bu çalışma otellerin ISO 14001 sertifikası sahipliğini analiz etmekte olup diğer çalışmalardan bu yönüyle ayrılmaktadır. Çalışmada elde edilen veriler SPSS istatistik paket programı ile gerçekleştirilmiş olup sonuçlar literatür ışığında yorumlanmıştır.

5.4. Araştırmada Kullanılacak Örneklem Tekniği

Bu çalışmada anketlerle veri toplamada sıklıkla kullanılan Kolayda/Uygun Örneklem Tekniği (Convenience Sampling) kullanılmıştır. Bu teknik araştırmacının kolayca ulaşabileceği bir örneklemden (ör. kampüs ortamındaki öğrenciler, bir alışveriş merkezine gelen tüketiciler, vb.) verilerin toplanması olarak ifade edilmektedir. Burada araştırmacı belirlediği büyüklükteki bir gruba ulaşana en ulaşılabilir ve tesadüfen belirlediği yanıtlayıcılardan başlar ve gönüllü katılımlar ile hedef sayıya ulaşmayı hedefler. Ankete katılım tamamen o anki ankete davet ve katılım arzusu doğrultusunda gerçekleşir. Bu yöntemle göre ankete katılacak kişilerin kimler olacağı kesinlikle önceden belli değildir ve bilinemez. Dolayısıyla bu çalışmada tesadüfi bir yöntem olan kolayda örnekleme yöntemi kullanılacağından bilgilendirilmiş onam formu (uygulanacak deneklerin baştan belli olduğu durumlarda, yani tesadüfi olmayan örnekleme tekniklerine uygun olan) hazırlamak istatistiksel ve bilimsel olarak mümkün değildir (Büyüköztürk, 2007).

Araştırmada kullanılmak için hazırlanan veri seti, SPSS 20 (Statistical Package for the Social Sciences) programı ile analiz edilmiştir. Otellerin büyüklüğü, ömrü, oda sayısı vb. firmaların demografik durumlarını açıklamak için frekans ve yüzde değerleri hesaplanmıştır. Ayrıca çalışmada kullanılan ölçeğin geçerliği için Açıklayıcı Faktör Analizi (AFA)’ne başvurulmuştur. Çalışmada kullanılacak verilerin faktör analizi için uygunluğunu sınamak için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem uygunluğu ve Bartlett’in

Küresellik Testleri yapılmıştır. Çalışmaya konu olacak verilerin faktör analizine uygunluğunun testi için KMO örneklem yeterliliğinin 0,60'dan fazla olması ve Bartlett testi sonuçları istatistiksel olarak anlamlı olmalıdır. Faktör yapısını tespit edebilmek amacıyla Temel Bileşen metodu Varimax rotasyonu ile yapılmıştır. Çalışma neticesinde ortaya çıkan faktörlerin ve tüm ölçek maddelerinin iç tutarlılığı Cronbach Alfa katsayısı ile analiz edilmiştir. Açıklayıcı faktör analizi neticesinde öz değerleri 1,00'in üstünde çıkan faktörler tercih edilmiş ve faktörlerde bulunacak maddeler için ağırlık yükleri olarak (0,40) kesim değeri olarak belirlenmiştir. Son olarak tüm maddelerin sadece bir faktör içinde bulunması ve iki faktörde de bulunan maddelerin arasında 0,10 oranında fark olmasına özen gösterilmiştir. Belirlenen ölçüler dışında kalan maddelerin çalışma ölçeğinden çıkartılması uygun görülmüştür. Çalışma için hazırlanan veriler açıklayıcı faktör analizi ile test edilmesinin ardından çalışmadaki değişkenlerin birbiriyle ilişkisinin mevcudiyeti ve yönünü test etmek için korelasyon analizi ve regresyon analizi yapılmıştır (Büyüköztürk, 2007, s. 134-135; Doğan ve Ertaş, 2018, s. 225).

5.5. Verilerin Analizleri ve Yorumlanması

Araştırmaya katılan otel işletmelerinin çalışanlarının demografik özellikleri aşağıdaki gibidir;

Tablo 1. Araştırmaya Katılan Otellerin Demografik Özellikleri

Faaliyet Yılı	Frekans	Yüzde (Yüzde)
1-5 Yıl	33	32,4
6-10 Yıl	25	24,5
11-16 Yıl	17	16,7
16 ve Üzeri	27	26,5
Toplam	102	100,0
Yıldız Sayısı	Frekans	Yüzde (Yüzde)
2	1	1,0
3	21	20,6
4	30	29,4
5	33	32,4
Butik Otel/ Özel belgeli tesis	17	16,7
Toplam	102	100,0
Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde (Yüzde)
100 ve Altı	59	57,8
101-200	17	16,7
201-300	13	12,7

Faaliyet Yılı	Frekans	Yüzde (Yüzde)
301-400	8	7,8
401 ve Üzeri	5	4,9
Toplam	102	100,0
Oda Sayısı	Frekans	Yüzde (Yüzde)
100 ve Altı	46	45,1
101-200	21	20,6
201-300	13	12,7
301-400	12	11,8
401 ve Üzeri	10	9,8
Toplam	102	100,0
Tesis Türü	Frekans	Yüzde (Yüzde)
Tatil	52	51,0
İş	24	23,5
Her İkisi	26	25,5
Toplam	102	100,0

Tablo 1 incelendiğinde araştırmaya konu olan firmaların faaliyet süresi olarak en çok 1 – 5 yıl aralığında (33 firma) faaliyette bulunduğu görülmektedir. Tablo incelendiğinde 102 otelde en çok (33) ile 5 yıldızlı otel işletmeleri ardından 30 ile 4 yıldızlı otel işletmeleri gelmektedir. En az ise 1 otel işletmesi ile 2 yıldızlı otel bulunmaktadır. 102 otel işletmesinin 59’unda yani yarısından fazlasını (Yüzde 57,8) 100 ve altı çalışan sayısı oluşturmaktadır. Ardından 17 ile 101-200 kişi çalışan sayısı olan otel işletmeleri gelmektedir. 102 otel işletmesinden çoğunluğu (46) 100 ve altı oda sayısına sahiptir. Ardından (21) ile 101-200 oda sayısına sahip oteller gelmektedir. Otel işletmelerinin 52’si (Yüzde51) sadece tatil, 24’ü (Yüzde23,5) sadece iş ve 26’sı (Yüzde25,5) hem tatil hem de iş amaçlı kullanılmaktadır. Tablo incelendiğinde (52) ile otel işletmelerinin yarısından fazlasının tatil amaçlı kullanıldığı görülmektedir

Ankette otellere ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi sertifikasına sahip olup/ olmadıkları sorulmuştur. Tablo 2’de otellerin ISO 14001 Çevre Yönetim Sertifikasına sahiplikleri gösterilmektedir.

Tablo 2. ISO 14001 ÇYS Sahiplik ile İlgili Sorular

Sertifika Sahiplik Durumu	Frekans	Yüzde (Yüzde)
Evet	47	46,1
Hayır	55	53,9
Toplam	102	100,0

Sertifikanın Turizm İçin Uygunluğu	Frekans	Yüzde (Yüzde)
Evet	77	75,5
Hayır	24	23,5
Kayıp veri	1	1,0
Toplam	102	100,0
Sertifikanın Turizm Sektöründe Etkinliği	Frekans	Yüzde (Yüzde)
Evet	78	76,5
Hayır	23	22,5
Kayıp veri	1	1,0
Toplam	102	100,0
Sertifikanın Turizm Sektöründe Zorunluluğu	Frekans	Yüzde (Yüzde)
Evet	63	61,8
Hayır	38	37,3
Kayıp veri	1	1,0
Toplam	102	100,0
Sertifikanın Sektörde Önemliliği	Frekans	Yüzde (Yüzde)
Evet	76	74,5
Hayır	26	25,5
Toplam	102	100,0

Otel işletmelerinden 47'si (Yüzde 46,1) ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi sertifikasına sahip iken 55'i (Yüzde 53,9) sertifikaya sahip olmadığını belirtmiştir. Tablo 2 incelendiğinde 102 otelin çoğunluğu (55) ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi sertifikasına sahip olmayan oteller oluşturmakta fakat ISO 14001 ÇYS sertifikasına sahip olan ve sahip olmayan oteller arasında sayıca büyük farklılık bulunmamaktadır. Otel işletmelerinin 77'si (Yüzde 75,5) ISO 14001 ÇYS sertifikasının otel işletmeleri için uygun bir araç olduğunu belirtirken, 24'ü (Yüzde 23,5) uygun bir araç olmadığını belirtmiştir. 102 otel işletmesinden 47'si (Yüzde 46,1) sertifikaya sahipken sertifikanın işletmeler için uygun araç olduğunu belirten işletme sayısı daha fazladır. Bir otel işletmesi soruya cevap vermemiştir. Otel işletmelerinin 78'i (Yüzde 76,5) ISO 14001 ÇYS sertifikasının turizm sektörüne pozitif etkilerinin olacağını, 23'ü (Yüzde 22,5) turizm sektörü için pozitif etkilerinin olmayacağı yanıtını vermiştir. Sertifikaya sahip olan (47) işletme sayısından daha fazla işletme ISO 14001 ÇYS'nin işletmeler için uygun bir araç olduğunu (77) ve işletmeye pozitif etkilerinin olacağını (78) belirtmiştir. Otel işletmelerinin 63'ü (Yüzde 61,8) ISO 14001 ÇYS sertifikasının işletmeler için zorunlu olmasını, 38'i (Yüzde 37,3) ise zorunlu olmaması yanıtını vermiştir. Sertifikanın pozitif etkilerinin olacağını düşünen 78 işletme bulunurken, zorunlu olmalıdır diyen işletme sayısı 63'dür. Otelere ileri ki süreçte ISO 14001 ÇYS sertifikasının turizm sektörde öneminin daha da artıp artmayacağı sorulmuştur. Otellerin 76 tanesi öneminin artacağı yönünde görüş belirtmiştir.

Faktör Analizi

Çevresel maliyetler, rekabet gücü ve ISO 14001 boyutları ile ilgili 102 gözleme faktör analizinin uygulanıp uygulanamayacağını belirleyebilmek için Kaiser - Meyer - Olkin (KMO) değerinden ve Bartlett Testi Ki Kare değerinden faydalanılmıştır. Tablo 3’de Çevresel Maliyet sorularına yapılan faktör analiz sonuçları yer almaktadır.

Tablo 3. Çevresel Maliyet KMO and Bartlett’in Testi

Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliğinin Ölçüsü	,880
Sig.	,000
Df	120

Tablo 3’de gösterilen analiz sonuçlarına göre KMO değerlerinin 0,60’in üzerinde olması, örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğunu göstermektedir. P (Sig) değeri 0,000 çıkarak 0,01 önem düzeyinde anlamlı olduğu gözlemlenmiştir. Bu sonuçlara göre verilerin faktör analizi için uygun olduğu anlaşılmıştır. Çalışmada kullanılan verilerin faktör analizine uygunluğu test edilmesinin ardından verilere açımlayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Tablo 4’de Kare Yüklerin Çıkarma Toplamları analiz tablosuna bakıldığında Kümülatif Yüzde değeri genelde Yüzde 50’den büyük olması istenmekte, analiz sonucu incelendiğinde 3 faktör varyansın Yüzde 75,007’ini açıklamaktadır

Tablo 4. Çevresel Maliyet Açıklanan Toplam Varyans

Açıklanan Toplam Varyans									
Bileşen	İlk Özdeğerler			Kare Yüklerin Çıkarma Topamları			Kare Yüklemelerin Dönüş Topamları		
	Toplam	Varyans %'si	Kümülatif %	Toplam	Varyans %'si	Kümülatif %	Toplam	Varyans %'si	Kümülatif %
1	9,004	56,275	56,275	9,004	56,275	56,275	7,661	47,882	47,882
2	1,832	11,447	67,722	1,832	11,447	67,722	2,281	14,258	62,139
3	1,166	7,285	75,007	1,166	7,285	75,007	2,059	12,868	75,007
4	0,733	4,581	79,588						
5	0,564	3,524	83,112						
6	0,505	3,155	86,267						
7	0,443	2,771	89,039						
8	0,431	2,695	91,734						
9	0,339	2,117	93,851						
10	0,229	1,432	95,283						
11	0,197	1,233	96,516						
12	0,147	0,921	97,436						
13	0,125	0,779	98,216						
14	0,107	0,669	98,885						
15	0,099	0,618	99,503						
16	0,079	0,497	100						
Çıkarma Yöntemi: Temel Bileşen Analizi.									

Döndürülmüş Bileşen Matrisi^a Tablo 5'de faktör yüklerinin 3 gruba dağılımı görülmektedir. Açıklanan Toplam Varyans analiz tablosu incelendiğinde Özdeğerler sütununda bulunan toplam değerlerinde 1'in üzerinde bulunan 3 değer (9,004- 1,832- 1,166) sayısını faktörlerin kaç grubu ayrıldığını göstermektedir.

Tablo 5. Çevresel Maliyet Döndürülmüş Bileşen Matrisi

Döndürülmüş Bileşen Matrisi ^a			
Faktörler	Bileşen		
	1	2	3
Önleme3: Kullandığımız kimyasal maddelerin izlenmesi çevreye verilen zararın azaltılması açısından önemlidir.	,874		
Kullanma5: Tesisimizde kullanılan enerji tasarruflu aydınlatmalar kaynak kullanımı açısından önemlidir.	,855		
Önleme2: Çevreye duyarlı atık su planımızın olması çevreye verilen zararın azaltılması açısından önemlidir.	,853		
Önleme5: Tesis faaliyetlerinde çevre dostu malzemeler kullanılması çevreyi koruma açısından önemlidir.	,839		
Önleme4: Personelimize çevresel eğitimlerin verilmesi çevresel etkilerin azaltılması açısından önemlidir.	,816		
Kullanma3: Tesisimizde ısı yalıtımının kullanılması (özel cam, çift cam vb.) enerji tasarrufu açısından önemlidir.	,798		
Kullanma6: Tesiste çevre dostu teknolojilerin kullanılması kaynak tasarrufu açısından önemlidir.	,792		
Kullanma4: Tesisimizde fotoselli, ayarlı vb. özel armatörlerin kullanılması su tasarrufu açısından önemlidir.	,789		
ÇmZarar2: Tesis çevresinin (bahçe, plaj, vb.) temizlenmesi toprak kirliliği açısından önemlidir.	,780	,306	
ÇmZarar1: Faaliyetlerimiz sonucunda ortaya çıkan emisyon gazlarından dolayı bakım – onarım faaliyetlerinin sıklığının artırılması hava kirliliği açısından önemlidir.	,770	,325	
Önleme1: Çevre politikamızın olması çevreye verilen zararın önlenmesi açısından önemlidir.	,668		
ÇmZarar3: Faaliyetlerimiz sonucunda ortaya çıkan atıkların bitki örtüsüne verdiği zarara karşı yapılan ağaçlandırma çalışmaları çevre kirliliği açısından önemlidir.	,623	,495	
ÇmZarar4: Çevre yasalarına uyumsuzluk nedeniyle ödenen tazminatlar çevre kirliliği açısından önemlidir.		,908	
ÇmZarar5: Faaliyetlerimiz sonucunda ortaya çıkan atıklar nedeniyle katılan cezalar çevre kirliliği açısından önemlidir.		,840	
Kullanma1: Nevresim ve havluların müşteri isteğine göre değiştirilmesi kaynakların kullanımı açısından önemlidir.			,912
Kullanma2: Tesisimizde anahtar – kart sisteminin kullanılması enerji tasarrufu açısından önemlidir.			,897
Çıkarma Yöntemi: Temel Bileşen Analizi.			
Döndürme Yöntemi: Kaiser Normalleştirilmeli Varimax. ^a			
a. Döndürme 5 yinelemede birleştirildi.			

Çevresel maliyet anket sorularına faktör analizi yapılmış Tablo 5’de yer alan “Döndürülmüş Bileşen Matrisi” tablosundaki dağılım, değerler ve soruların içeriği incelenerek önleme grubu, kullanma grubu ve zarar grubu olarak 3 faktör grubu oluşturulmuştur. Aşağıda bulunan Tablo 6’da önleme, kullanma ve zarar grubu faktörlerine, bu faktörlerin varyansı açıklama oranına ve Crombach’s Alfa değerine yer verilmiştir.

Tablo 6. Faktör Gruplarının Açıklayıcılığı ve Güvenilirliği

	Faktörlerin Açıklayıcılığı	Güvenirlik Analizi Crombach’s Alfa
Önleme Grubu (12 Madde)	56,275	,955
Kullanma Grubu (2 Madde)	11,447	,913
Zarar Grubu (2 Madde)	7,285	,882

Yapılan faktör analizi sonucunda, çevresel maliyetler ölçeği Önleme, Kullanma ve Zarar olmak üzere üç faktörlü bir yapı göstermiştir. Önleme faktörünü on iki madde, Kullanma ve Zarar faktörü ise ikişer madde açıklamıştır. Önleme faktörü varyansın Yüzde 56,275’ini, Kullanma faktörü varyansın Yüzde 11,447 ve Zarar faktörü varyansın Yüzde 7,285’ini açıklamaktadır. Bu üç faktör toplam varyansın Yüzde75’ini açıklamaktadır.

Rekabet Gücü Güvenirlik Analizi

ISO 14001 ÇYS sertifikasının ve çevreye yönelik uygulamaların otellerin rekabet gücüne etkilerini ölçmek amacıyla aşağıdaki toplamda 9 soruya yer verilmiştir. Sorulara cevap verirken 1 değeri “Kesinlikle Katılmıyorum”, 2 değeri “Katılmıyorum”, 3 değeri “Kararsızım”, 4 değeri “Katılıyorum” ve 5 değeri “Kesinlikle Katılıyorum” anlamına gelmektedir.

Tablo 7.Rekabet Gücü Ölçeği Soruları

1.	ISO 14001 sertifikası, aracı firmalarının (Tur operatörleri, seyahat acenteleri, vb.) tesisimizi tercih düzeyini arttırmıştır.
2.	Çevresel stratejilerin belirlenmesi, pazar payını arttırmıştır.
3.	Çevreye duyarlı olmamız satışlarımızı arttırmıştır
4.	Çevresel uygulamalar rakiplerimize göre hizmet çeşitliliğimizi arttırmıştır.
5.	Çevresel uygulamalar tesisimizin imajını arttırmıştır.
6.	ISO 14001 sertifikası müşteri tercihlerini olumlu yönde etkilemiştir.
7.	Tesisimizdeki çevresel uygulamalar hizmet kalitemizi arttırmıştır.
8.	Tesisimizde verilen çevresel eğitimler personelimizin niteliğini arttırmıştır.
9.	Tesis faaliyetlerimizdeki çevresel uygulamalar ürün ve hizmetlerimizin hızlı sunulmasını sağlamıştır.

Rekabet gücü soruları için faktör analizi yapılmış, Rekabet gücü 5 “Çevresel uygulamalar tesisimizin imajını arttırmıştır.” sorusu düzeltilmiş madde-toplam korelasyonu değeri ,237 düşük çıktığı için analizden çıkarılmıştır. 9 sorudan oluşan ölçeğin güvenirlik analizi Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. Rekabet Gücü Ölçeği Güvenirlik Analizi

Crombach's Alfa	Soru sayısı
,725	9

Rekabet Gücü 5 soru analizden çıkarıldıktan sonra Crombach's Alpha değerine tekrar bakıldığında rekabet gücü grubunun güvenilirlik değerinin arttığı gözlemlenmiştir. 8 sorudan oluşan Rekabet Gücü ölçeğinin güvenilirlik analizi Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9. Rekabet Gücü Ölçeği (Rekabet Gücü5 sorusu ölçekten çıkarıldıktan sonra) Güvenirlik Analizi

Crombach's Alfa	Soru sayısı
,946	8

Ölçeğin toplam güvenilirlik düzeyi Crombach's alfa değeri: ,946 'a yükselmiştir. Rekabet gücü ölçeğine faktör analizi uygulanmış tek bir grupta birleştikleri görülmüştür

Korelasyon Analizi

ISO 14001 ölçeğinin ilk bölüm soruları ile çevre maliyetleri aralarındaki ilişkiyi ölçmek için korelasyon analizinden yararlanılmıştır. Tablo 10'da korelasyon analizleri sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 10. Korelasyon Analizleri

	Rekabet Gücü	Korelasyon Testi	Sonuç
ISO 14001 Uygun bir araç mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	-,169 ,043	Kabul
ISO 14001 Pozitif etkileri var mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	-,171 ,041	Kabul
ISO 14001 zorunlu olmalı mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	-,231 ,006	Kabul
ISO 14001 sektörde önemi artacak mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	-,236 ,005	Kabul
	Önleme Grup	Korelasyon Testi	Sonuç

ISO 14001 Uygun bir araç mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	,035 ,691	Red
ISO 14001 Pozitif etkileri var mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	,052 ,557	Red
ISO 14001 zorunlu olmalı mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	-,119 ,179	Red
ISO 14001 sektörde önemi artacak mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	,000 1000	Red
	Kullanma Grubu	Korelasyon Testi	Sonuç
ISO 14001 Uygun bir araç mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	-,049 ,598	Red
ISO 14001 Pozitif etkileri var mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	,004 ,965	Red
ISO 14001 zorunlu olmalı mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	-,223 ,016	Kabul
ISO 14001 sektörde önemi artacak mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	-,046 ,620	Red
	Zarar Grubu	Korelasyon Testi	Sonuç
ISO 14001 Uygun bir araç mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	,031 ,733	Red
ISO 14001 Pozitif etkileri var mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	,114 ,215	Red
ISO 14001 zorunlu olmalı mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	-,184 ,045	Kabul
ISO 14001 sektörde önemi artacak mıdır?	Correlation Coefficient Sig.	,048 ,460	Red

Tablo 11 'de hipotezler ve sonuçları gösterilmiştir. Çalışmada yer alan tüm hipotezler ve sonuçlar tek bir tablo da gösterilmiştir.

Tablo 11. Hipotezler ve Sonuçları

Hipotezler	Hipotez Kabul/Red
Hipotez 0: Otel işletmelerinin ISO 14001 ÇYS sahip olması ve sahip olmaması ile işletmelerin yıldız sayısı arasında ilişki vardır. Hipotez 1: Otel işletmelerinin ISO 14001 ÇYS sahip olması ve sahip olmaması ile işletmelerin yıldız sayısı arasında ilişki yoktur.	Kabul
Hipotez10: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının uygun araç olup olmaması ile işletmelerin rekabet gücü arasında ilişki vardır. Hipotez11: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının uygun araç olup olmaması ile işletmelerin rekabet gücü arasında ilişki yoktur.	Kabul
Hipotez20: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının pozitif etkileri olup olmaması ile işletmelerin rekabet gücü arasında ilişki vardır. Hipotez21: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının pozitif etkileri olup olmaması ile işletmelerin rekabet gücü arasında ilişki yoktur.	Kabul
Hipotez30: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının zorunlu olup olmaması olup olmaması ile işletmelerin rekabet gücü arasında ilişki vardır. Hipotez31: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının zorunlu olup olmaması olup olmaması ile işletmelerin rekabet gücü arasında ilişki yoktur.	Kabul
Hipotez40: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının sektörde öneminin artıp artmaması ile işletmelerin rekabet gücü arasında ilişki vardır. Hipotez41: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının sektörde öneminin artıp artmaması ile işletmelerin rekabet gücü arasında ilişki yoktur.	Kabul
Hipotez50: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının uygun araç olup olmaması ile çevresel maliyetler önleme grubu arasında ilişki vardır. Hipotez51: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının uygun araç olup olmaması ile çevresel maliyetler önleme grubu arasında ilişki yoktur.	Red
Hipotez60: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının pozitif etkileri olup olmaması ile çevresel maliyetler önleme grubu arasında ilişki vardır. Hipotez61: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının pozitif etkileri olup olmaması ile çevresel maliyetler önleme grubu arasında ilişki yoktur.	Red
Hipotez70: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının zorunlu olup olmaması olup olmaması ile çevresel maliyetler önleme grubu arasında ilişki vardır. Hipotez71: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının zorunlu olup olmaması olup olmaması ile çevresel maliyetler önleme grubu arasında ilişki yoktur.	Red
Hipotez80: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının sektörde öneminin artıp artmaması ile çevresel maliyetler önleme grubu arasında ilişki vardır. Hipotez81: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının sektörde öneminin artıp artmaması ile çevresel maliyetler önleme grubu arasında ilişki yoktur.	Red

Hipotezler	Hipotez Kabul/Red
Hipotez90: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının uygun araç olup olmaması ile çevresel maliyetler kullanma grubu arasında ilişki vardır.	Red
Hipotez91: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının uygun araç olup olmaması ile çevresel maliyetler kullanma grubu arasında ilişki yoktur.	
Hipotez110: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının pozitif etkileri olup olmaması ile çevresel maliyetler kullanma grubu arasında ilişki vardır.	Red
Hipotez111: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının pozitif etkileri olup olmaması ile çevresel maliyetler kullanma grubu arasında ilişki yoktur.	
Hipotez120: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının zorunlu olup olmaması ile çevresel maliyetler kullanma grubu arasında ilişki vardır.	Kabul
Hipotez121: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının zorunlu olup olmaması ile çevresel maliyetler kullanma grubu arasında ilişki yoktur.	
Hipotez130: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının sektörde öneminin artıp artmaması ile çevresel maliyetler kullanma grubu arasında ilişki vardır.	Red
Hipotez131: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının sektörde öneminin artıp artmaması ile çevresel maliyetler kullanma grubu arasında ilişki yoktur.	
Hipotez140: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının uygun araç olup olmaması ile çevresel maliyetler zarar grubu arasında ilişki vardır.	Red
Hipotez141: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının uygun araç olup olmaması ile çevresel maliyetler zarar grubu arasında ilişki yoktur.	
Hipotez150: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının pozitif etkileri olup olmaması ile çevresel maliyetler zarar grubu arasında ilişki vardır.	Red
Hipotez151: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının pozitif etkileri olup olmaması ile çevresel maliyetler zarar grubu arasında ilişki yoktur.	
Hipotez160: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının zorunlu olup olmaması olup olmaması ile çevresel maliyetler zarar grubu arasında ilişki vardır.	Kabul
Hipotez161: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının zorunlu olup olmaması olup olmaması ile çevresel maliyetler zarar grubu arasında ilişki yoktur.	
Hipotez170: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının sektörde öneminin artıp artmaması ile çevresel maliyetler zarar grubu arasında ilişki vardır.	Red
Hipotez171: Otel işletmelerinin ISO 14001 sertifikasının sektörde öneminin artıp artmaması ile çevresel maliyetler zarar grubu arasında ilişki yoktur.	
Hipotez180: ISO 14001 sertifikasına sahip olan otel işletmeleri ile sertifikaya sahip olmayan otel işletmelerinin çevresel önleme maliyetleri arasında anlamlı farklılık göstermektedir	Red
Hipotez181: ISO 14001 sertifikasına sahip olan otel işletmeleri ile sertifikaya sahip olmayan otel işletmelerinin çevresel önleme maliyetleri arasında anlamlı farklılık göstermemektedir.	
Hipotez190: ISO 14001 sertifikasına sahip olan otel işletmeleri ile sertifikaya sahip olmayan otel işletmelerinin çevresel kullanma maliyetleri arasında anlamlı farklılık göstermektedir	Red
Hipotez191: ISO 14001 sertifikasına sahip olan otel işletmeleri ile sertifikaya sahip olmayan otel işletmelerinin çevresel kullanma maliyetleri arasında anlamlı farklılık göstermemektedir.	

Hipotezler	Hipotez Kabul/Red
Hipotez200: ISO 14001 sertifikasına sahip olan otel işletmeleri ile sertifikaya sahip olmayan otel işletmelerinin çevresel zarar maliyetleri arasında anlamlı farklılık göstermektedir	Red
Hipotez201: ISO 14001 sertifikasına sahip olan otel işletmeleri ile sertifikaya sahip olmayan otel işletmelerinin çevresel zarar maliyetleri arasında anlamlı farklılık göstermemektedir.	
Hipotez210: ISO 14001 sertifikasına sahip olan otel işletmeleri rekabet gücü ile sertifikaya sahip olmayan otel işletmelerinin rekabet gücü arasında anlamlı farklılık göstermektedir.	Kabul
Hipotez211: ISO 14001 sertifikasına sahip olan otel işletmeleri rekabet gücü ile sertifikaya sahip olmayan otel işletmelerinin rekabet gücü arasında anlamlı farklılık göstermemektedir.	

Pearson Ki-Kare değeri $\text{sig} = 0,000 < 0,05$ çıkmıştır. Otel işletmelerinin ISO 14001 ÇYS sertifikasına sahip olmaları ve sahip olmamaları ile işletmelerin sahip oldukları yıldız sayıları arasında anlamlı bir ilişki bulunmuş H_0 hipotezi kabul edilmiştir. Yapılan analiz sonuçlarına bakıldığında otellerin yıldız sayısı arttıkça ISO 14001 ÇYS sertifikasına sahip olan işletme sayısının da aynı yönde arttığı saptanmıştır.

İşletmelerin rekabet gücü ile ISO 14001 sertifikasının uygun araç olup olmaması ve sertifikanın pozitif etkilerinin olup olmaması (Hipotez 10,11,20,21) arasında negatif yönlü ($\text{sig} < ,05$) ilişki saptanmıştır. Yine işletmelerin rekabet gücü ile ISO 14001 sertifikası zorunlu olup olmaması ve sertifikanın sektörde öneminin artıp artmaması (Hipotez 30,31,40,41) arasında yine negatif yönlü ($\text{sig} < ,01$) ilişki saptanmıştır. Analiz sonucunda ISO 14001 ÇYS'nin uygun araç olup olmaması, pozitif etkilerinin olup olmaması, zorunlu olup olmaması ve sektörde öneminin artıp artmaması (Hipotez 50,51,60,61,70,71,80,81) ile çevresel maliyetler önleme grubu arasında anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır. Analiz sonucunda ISO 14001 ÇYS'nin uygun araç olup olmaması, pozitif etkilerinin olup olmaması ve sektörde öneminin artıp artmaması ile çevresel maliyetler önleme grubu arasında (Hipotez 90,91,110,111,120,121,130,131) anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır. ISO 14001 ÇYS'nin zorunlu olup olmaması ile çevresel maliyetler kullanma grubu arasında anlamlı ilişki saptanmış ve H_{120} hipotezi kabul edilmiştir. Analiz sonucunda ISO 14001 ÇYS'nin uygun araç olup olmaması, pozitif etkilerinin olup olmaması ve sektörde öneminin artıp artmaması ile çevresel maliyetler önleme grubu arasında (Hipotez 140,141,150,151,160,161,170,171) anlamlı bir ilişkiye rastlanmamıştır. ISO 14001 ÇYS'nin zorunlu olup olmaması ile çevresel maliyetler kullanma grubu arasında anlamlı ilişki saptanmış H_{160} hipotezi kabul edilmiştir. ISO 14001 sertifikasının zorunlu olup olmaması ile kullanma grubu ve zarar grubu arasında ($\text{sig} > ,05$) negatif yönlü ilişki olduğu saptanmıştır. Otel işletmelerinin ISO 14001 Çevre Yönetim sistemi sertifikasına sahip olması ile sahip olmaması önleme, kullanma ve zarar maliyetlerinde (Hipotez 180,181,190,191,200,201) arasında anlamlı bir farklılık göstermemektedir. Analizdeki değişkenlerde anlamlı farklılık olduğunu gösteren bir veriye saptanmamıştır. Araştırmada otel işletmelerinin sertifikaya sahip olmaları ya da olmamaları çevresel maliyetlere bakışını değiştirmemektedir. Otellerin ISO 14001 sertifikasına sahip olması ya da sahip olmamasının işletmelerin rekabet gücü arasında farklılığı göstermek için T-Testi yapılmış, analiz sonucu Tablo 12'de verilmiştir.

Tablo 12. ISO14001 Sertifikasına Sahip Olup/Olmaması ile Rekabet Gücü Arasındaki İlişki

Değişkenler	ISO 14001 sertifikasına sahip midir?	N	X	T-Testi		
				t	df	Sig. (2-tailed)
Rekabet Gücü	Evet	47	4,1968	2,928	100	,004
	Hayır	55	3,6659			

Otel işletmelerinin rekabet gücü, işletmelerin ISO 14001 sertifikasına sahip olup olmamasına göre anlamlı bir farklılık göstermektedir (H210 hipotezi kabul). ($t(100)=2,928, sig<0,05$) Sertifikaya sahip olan otel işletmelerinin rekabet gücü ($X=4,1968$) sertifikaya sahip olmayan otel işletmelerine göre ($X=3,6659$) daha fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 13. ISO14001 Sertifikasına Sahip Olup/Olmaması ile Rekabet Gücü Değişkenleri Arasındaki İlişki

Değişkenler	ISO 14001 sertifikasına sahip midir?	N	X	T-Testi		
				t	df	Sig. (2-tailed)
RG1: ISO 14001 sertifikası, aracı firmalarının (Tur operatörleri, seyahat acenteleri, vb.) tesisimizi tercih düzeyini arttırmıştır.	Evet	47	4,34	5,819	100	,000
	Hayır	55	3,20			
RG2: Çevresel stratejilerin belirlenmesi, pazar payını arttırmıştır.	Evet	47	4,19	2,285	97,030	,025
	Hayır	55	3,73			
RG3: Çevreye duyarlı olmamız satışlarımızı arttırmıştır	Evet	47	4,00	,887	100	,377
	Hayır	55	3,78			
RG4: Çevresel uygulamalar rakiplerimize göre hizmet çeşitliliğimizi arttırmıştır.	Evet	47	4,15	1,824	95,504	,071
	Hayır	55	3,76			
RG6: ISO 14001 sertifikası müşteri tercihlerini olumlu yönde etkilemiştir.	Evet	47	4,21	4,324	97,630	,000
	Hayır	55	3,36			
RG7: Tesisimizdeki çevresel uygulamalar hizmet kalitemizi arttırmıştır.	Evet	47	4,30	1,554	100	,123
	Hayır	55	3,98			
RG8: Tesisimizde verilen çevresel eğitimler personelimizin niteliğini arttırmıştır.	Evet	47	4,19	1,716	96,075	,089
	Hayır	55	3,84			
RG9: Tesis faaliyetlerimizdeki çevresel uygulamalar ürün ve hizmetlerimizin hızlı sunulmasını sağlamıştır.	Evet	47	4,19	2,430	97,391	,017
	Hayır	55	3,67			

Sertifikaya sahip olan otel işletmelerinin tur operatörleri, seyahat acenteleri, vb. aracı firmalar tarafından tesisin tercih edilme düzeyinin (X=4,34) sertifikaya sahip olmayan otel işletmelerine göre (X=3,20) daha fazla olduğu saptanmıştır. Sertifikaya sahip olan otel işletmelerinin çevresel stratejiler belirlenmesinin (X=4,19) sertifikaya sahip olmayan otel işletmelerine göre (X=3,73) pazar paylarını arttırdığı saptanmıştır.

Sertifikaya sahip olan otel işletmelerinin (X=4,15) çevresel uygulamaları kullanmasının rakiplerine göre (X=3,76) hizmet eşitliliğini attığı ve ISO 14001 sertifikasının müşteri tercihlerini (X=4,21) olumlu yönde etkilediği görülmektedir. (X=3,36)

Sertifikaya sahip olan otel işletmelerinin (X=4,19) tesis faaliyetlerinde kullandığı çevresel uygulamalar ürün ve hizmetlerinin hızlı sunulmasını sağlamaktadır. (X=3,67)

İşletmelerin sertifikaya sahip olmaları ya da olmamaları ile “Çevreye duyarlı olmamız satışlarımızı arttırmıştır”, “Tesisimizdeki çevresel uygulamalar hizmet kalitemizi arttırmıştır.” ve “Tesisimizde verilen çevresel eğitimler personelimizin niteliğini arttırmıştır.” rekabet gücünü etkileyen değişkenler arasında anlamlı bir farklılık saptanmıştır.

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Çalışmada ISO 14001 sertifikasına sahip olan işletmeler ile sertifikaya sahip olmayan işletmelerin çevresel maliyetleri arasında farklılığa rastlanmamıştır. Fakat sertifikanın zorunlu olup /olmaması ile çevresel maliyetler arasında farklılık saptanmıştır. Bu açıdan analiz sonuçlarına bakıldığında ISO 14001 sertifikasına sahip olmak isteyen işletmelerin uyguladığı planlı çevre yönetimi ile çevresel maliyetlere pozitif etkileri olduğu görülmektedir. Ayrıca araştırmaya göre aşağıda belirtilen konularda sertifikaya sahip olan otel işletmelerinin rakiplerine göre rekabet üstünlüğü sağladığı sonucuna varılmıştır;

- Otel işletmelerini tur operatörü, seyahat acenteleri vb daha fazla tercih etmekte,
- Otel işletmelerinin satışlarının arttığı ve pazar paylarının büyüdüğü,
- Otel işletmelerinin rakiplerine göre hizmet çeşitliliğinin ve hizmet kalitesinin arttığı,
- Otel işletmelerinin müşteri tercihlerini olumlu yönde etkilediği,
- Otel işletmelerinde verilen çevresel eğitimler sayesinde çalışan niteliğinin artırıldığı,
- Otel işletmesindeki çevresel uygulamalar ile ürünlerin ve hizmetlerin sunulmasının hızlandığı görülmektedir.

Çevrenin korunması ve çevreye verilen zararların önlenmesi için konaklama işletmelerinin bir takım çevresel faaliyetleri kontrol altına alırken ve yönetirken belli çevresel maliyetlere katlanması gerekmektedir. Bu maliyetler çalışma da bahsedildiği üzere azaltma, önleme ve kullanma maliyetleri olarak açıklanmıştır. Azaltma maliyetleri çevreye verilen tahribatın azaltılması faaliyetlerinde katlanılan örneğin personele çevresel eğitimlerin verilmesi, atıkların ayrıştırılarak yeniden kullanımı için katlanılan maliyetler, kullanma maliyetleri işletme faaliyetleri sırasında hava, su gibi kullanım sonrası çıkan maliyetler, zarar maliyetleri ise çevreye verilen zarar ile katlanılan ceza ve tazimatlardır. Çevre muhasebesi

ve çevre raporlaması bu maliyetlerin takibi sayesinde karlılık, büyüme, gelişme gibi yönetsel kararların alınmasında büyük önem kazanmaktadır. Araştırma da otel işletmelerine yönlendirilen; personele verilen çevresel eğitimler, tesis faaliyetlerinde çevre dostu malzemeler kullanılması, nevesim ve havluların müşteri isteğine göre değiştirilmesi, tesiste anahtar-kart sisteminin kullanılması, ısı yalıtım sisteminin kullanılması, fotoselli, ayarlı vb. özel armatörlerin kullanılması, enerji tasarruflu aydınlatmaların kullanılması vb çevresel maliyetler sorularına işletmeler yüksek katılıyorum cevabını vermiştir. İşletmeler çevre muhasebesinden ve çevre raporlamasından yararlanmasa da çevresel maliyetlere dikkat ettiği görülmüştür. Çevresel faaliyetler uygulanırken kısa vadede işletmeler için maliyet gibi görülse de uzun vadede hem işletme maliyetlerine hem de rakipleri arasında fark yaratması açısından fayda sağlayacağı öngörülmüştür.

Konaklama işletmelerinin doğal çevreyle sürekli etkileşim halinde olmasından dolayı çevreye çok önem vermeleri gerekmektedir. ISO14001 sertifikasına sahiplik firmaların çevreye olan duyarlılığını gösteren bir araçtır. Konaklama işletmelerinin bu belgeye sahip olması ve sertifikaya sahip olmanın gerekliliklerini yerine getirmeleri sürdürülebilir çevre için önem arz etmektedir. Sürdürülebilir çevre ve işletme için çevre muhasebesi ile çevre maliyetlerinin işletme tarafından dikkate alınması sayısal veriler ile tam olarak muhasebe içerisinde yer almasına da sözel olarak çevresel raporlamaların düzenli aralıklarla yapılması ve ISO 14001 Çevre Yönetim Sistemi standardı ile çevre yönetimlerine yön verilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

- Aktürk, A., Akcanlı, F., Şenol, H., & Akyüz, Y. (2012). Muhasebe Standartları Bağlamında Otel İşletmelerinde Çevre Muhasebesi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(Özel), 87 - 108.
- Anıyörük, M. (1997). Kalite Rekabetin Altın Anahtarıdır. *Türk Standartları Enstitüsü Eki*.
- Arslan, E., & Emeksiz, M. (2016). Konaklama İşletmelerinde Çevre Yönetimi Konusunun Bibliyometrik Profili ve Gelecek Çalışmalar İçin Öneriler. *Disiplinlerarası Akademik Turizm Dergisi*, 1(1), 1-12.
- Aslanertik, B. E., & Özgen, I. (2007). Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe. *DEÜ İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(2), 163 - 179.
- Aydın, S. (2012). Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi Uygulamaları ve Çevresel Maliyetlerin Yaşam Döngüsü Değerlemesi: Türkiye - Birleşik Krallık Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14(4), 99 - 120.
- Bilen, A., & Seyitoğulları, O. (2016). İş Örgütlerinde Çevre Muhasebesi Algısına Yönelik Bir Araştırma: Diyarbakır İli Örneği. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 1743 - 1756.
- Bolat, B., & Gözülü, S. (2003). ISO 14000 Çevre Yönetim Sistemi Uygulamasında Etkin Olan Faktörler. *İTÜ Dergisi*, 2(2), 39 - 48.
- Büyüköztürk, Ş. (2007). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem Akademik Yayıncılık.
- Dalğar, H., & Yıldırım, F. (2016). Konaklama İşletmelerinde Çevre Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), 1-18.
- Doğan, Ö., & Ertaş, F. C. (2018). Çevreye Duyarlılığın Rekabet Gücüne Etkisi: Yeşil Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Uygulama. *Maliye ve Finans Yazıları*(110), 217 - 234. doi:10.33203/mfy.448241
- Ergin, H., & Okutmuş, E. (2007). Çevre Muhasebesi: Çevre Maliyetleri ve Çevre Raporlaması. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 144-169.
- Ertaş, F. C., & Doğan, Ö. (2021). Çevresel Uygulamaların Maliyet ve Rekabet Gücü Açısından İşletmeye Etkisi: Yeşil Yıldızlı Oteller Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(3), 467 – 494. doi:10.31460/mbdd.820649.
- Gill, M., Jimenez, J., & Lorente, J. (2001). An analysis of environmental management, organizational context and performance of Spanish hotels. *Omega*, 29(6), 457-471.
- Hatunoğlu, Z., & Aktaş, F. (2020). Üretim İşletmelerinin Çevre Muhasebesi Yaklaşımları: Bir Alan Çalışması. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, 10(2), 191 - 212. doi:10.47147/ksuiibf.784577
- ISO. (2020, Nisan 10). *ISO*. ISO: <https://www.iso.org/standard/60857.html> adresinden alındı
- ISO. (2022). *CAN AN ORGANIZATION BE ISO 14001 CERTIFIED?* Nisan 9, 2020 tarihinde CAN AN ORGANIZATION BE ISO 14001 CERTIFIED?: <https://www.iso.org/iso-14001-environmental-management.html> adresinden alındı
- Kırlioğlu, H., & Erol Fidan, M. (2011). İşletmelerde Çevresel Maliyetler ve Bir Uygulama. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 2(1), 1-24.
- Korukoğlu, A. (2011). İşletmelerde Çevre Muhasebesi: İzmir İli Uygulaması. *Ege Akademik Bakış*, 11(1), 81 -89.
- Lazol, İ., Muğal, E., & Yücel, Y. (2008). Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(38), 56-69.
- Nemli, E. (2000-2001). Çevreye Duyarlı Yönetim Anlayışı. *I.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 211-224.
- Türk, A. M. (2009). The benefits associated with ISO 14001 certification for construction firms: Turkish case. *Journal of Cleaner Production*, 17(5), 559–569. doi:10.1016/j.jclepro.2008.11.001

MUHASEBE HATALARI: SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARI ÜZERİNDEN İL BELEDİYELERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 28.08.2022
Kabul Tarihi : 14.11.2022
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1167538

Dr. Kaan Ramazan ÇAKALI*
Dr. Gürol BALOĞLU**

Bibliyografik Bilgiler

Çakalı, K.,R, & Baloğlu, G. (2023). “Muhasebe Hataları: Sayıştay Denetim Raporları Üzerinden İl Belediyelerine Yönelik Bir Araştırma” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 229-252) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1167538>

ÖZ

Muhasebe hataları, işletmelerin mali tablolarının ve raporlamaların doğru ve güvenilir olmasını engellemekte ve bu verilerden faydalanan ilgili tarafların karar alma süreçlerini olumsuz yönde etkilemektedir. Muhasebe hatalarından işletmelerin ortak, yönetici ve hissedarlarının yanı sıra finansal tablo kullanıcıları da zarar görmektedir. Türkiye’de en önemli yerel yönetim idarelerinden olan il belediyelerin muhasebe kayıtlarının ve mali tablolarının doğru olması kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımının takibi açısından son derece önemlidir. Bu amaçla, belediyelerde Sayıştay Başkanlığı tarafından denetim çalışmaları yürütülmektedir. Bu çalışmalarda, mali verilerin ve muhasebe kayıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği gözden geçirilmekte ve denetlenen kamu idaresine bir denetim görüşü verilmektedir. Bu çalışmada, Sayıştay Başkanlığı tarafından 2015-2020 yılları arasında gerçekleştirilen denetimler sonucu düzenlenen raporlardan hareketle Türkiye’deki il belediyelerinde karşılaşılan muhasebe hatalarının analizi gerçekleştirilmiştir. Ulaşılan sonuçlar özellikle taşınmazlar, katma değer vergisi, mali duran varlıklar ve kıdem tazminatlarına ilişkin

* Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası, Teftiş Kurulu Başkanı, SMMM, kaanramazanc@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-4186-2291>.

** Süzer Grubu, Denetim Grubu Başkanı, SMMM, gurol@live.com, <https://orcid.org/0000-0003-1093-2664>.

farklı tespitlerin il belediyelerinde yoğun şekilde eleştiri konusu yapılan uygulamalar olduğunu göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Hataları, Belediyeler, Sayıştay Başkanlığı.

JEL Sınıflandırması: M41, M42.

ACCOUNTING ERRORS: A RESEARCH FOR PROVINCIAL MUNICIPALITIES THROUGH THE AUDIT REPORTS OF THE TÜRKİYE COURT OF ACCOUNTS

ABSTRACT

Accounting errors prevent the financial statements and reporting of businesses from being accurate and reliable, and adversely affect the decision-making processes of the relevant parties who benefit from these data. Financial statement users suffer from accounting errors, as well as common managers and shareholders of enterprises. The accuracy of the accounting records and financial statements of the provincial municipalities, which are among the most important local government administrations in our country, is extremely important in terms of monitoring the effective and efficient use of public resources. For this purpose, audit studies are carried out by the Türkiye Court of Accounts in municipalities. In these studies, the accuracy and reliability of financial data and accounting records are reviewed and an audit opinion is given to the audited public administration. In this study, based on the reports prepared as a result of the audits carried out by the Türkiye Court of Accounts between the years 2015-2020, the analysis of the accounting errors encountered in the provincial municipalities in Turkey is carried out. The results show that the different determinations regarding immovables, value added tax, financial fixed assets and severance pay are the practices that are the subject of intense criticism in the provincial municipalities.

Keywords: Accounting, Accounting Errors, Municipalities, Türkiye Court of Accounts.

JEL Classification: M41, M42.

1. GİRİŞ

Mali tablolar ve raporlamalar karar alıcıların karar alma süreçlerinde dikkate aldıkları, işletmeye yönelik en önemli çıktılar olarak değerlendirilmektedir. Bu çıktıların doğru ve güvenilir olması ve işletmenin gerçek finansal durumunu göstermesi, alınan kararların sağlıklı olmasına katkı sağlamaktadır.

Muhasebe kayıt, işlem ve raporlamaları gerçekleştirilirken çeşitli hatalarla karşılaşılabilir. Bu hataların bir kısmı ilgili dönem içerisinde tespit edilip düzeltilebilirken diğer bir kısmı ise tespit edilemeyebilir. Muhasebe hatalarının en temel özelliği bu hataların kasit unsurlarını taşımadan sehven gerçekleştirilen işlemlerden ibaret olmasıdır. Aksi takdirde bu tarz yanlışlıklar muhasebe hilesi olarak nitelendirilmektedir.

Muhasebe işlemlerinde karşılaşılan söz konusu hatalar sebebiyle işletmenin varlıkları olduğundan farklı raporlanabilmekte ve mali veriler işletmenin mevcut durumunu sağlıklı bir şekilde yansıtamayabilmektedir. Bu sebeple, muhtemel hataların önüne geçilmesi ve bu hataların oluşumunun asgari seviyeye indirilmesi doğru ve güvenilir raporlama açısından önem taşımaktadır.

Kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarının doğruluğu diğer işletmelerde olduğu gibi son derece önemlidir. Ancak, kamu idarelerinde işin içine kamu yararının girmesi ve kamuya ait kaynakların etkin ve verimli kullanımının izlenebilmesi açısından finansal verilerin doğruluğu bir kat daha önemli hale gelmektedir.

Türkiye’de öne çıkan yerel yönetim idarelerinden birisi de belediyelerdir. Belediyeler, diğer kamu idarelerinde olduğu gibi Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen denetim çalışmaları ile denetime tâbi tutulmaktadır. Düzenlilik denetimi kapsamında gerçekleştirilen bu çalışmalarda, belediyelerin muhasebe hesap ve işlemleri ile finansal yönetim, faaliyet ve iç kontrol mekanizmaları gözden geçirilmektedir. Ayrıca, bu çalışmalarda, belediyelerin mali tablo ve raporlarının doğruluğu ve güvenilirliğine yönelik olarak bir denetim görüşü verilmektedir.

Çalışmanın temel amacı, Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarının analiz edilmesi suretiyle Türkiye’de il belediyelerinde ortaya çıkan muhasebe hatalarının analizlerinin yapılması olarak belirlenmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde muhasebe hata ve hilelerine yönelik literatürde yer alan çalışmalardan elde edilen bilgilere yer verilmiştir. Sonrasında, muhasebe hatası ve hilesi kavramları açıklanmıştır. Sayıştay Başkanlığı denetimlerine yönelik bilgilerin verilmesinin ardından araştırma ve sonuç bölümleriyle çalışma sonlandırılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe hata ve hilelerine yönelik olarak literatürde yer alan bazı çalışmaların özet bilgilerine aşağıda yer verilmektedir.

Açık (2013), vergi hukuku açısından muhasebe hata ve hilelerinin incelenmesine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, muhasebe hata ve hileleri örneklerle açıklanmış ve vergi hukuku açısından analizine yer verilmiştir.

Hatunoğlu vd. (2013), muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde iç kontrol mekanizmalarının rolüne yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. İç kontrol sistemi mevcut olan 45 kurumda gerçekleştirilen anket çalışması neticesinde, işletmelerde etkin olarak tesis edilmiş iç kontrol mekanizmalarının muhasebe sistemlerinde ortaya çıkabilecek hata ve hilelerin önlenmesinde önemli düzeyde etkili olduğu tespitine varılmıştır.

Laffin & Gomes (2013), muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, muhasebe hata ve hile riskini artıran en önemli etkenlerin iç ve dış denetim çalışmalarının mevcut olmaması, piyasaların istikrarsızlığı ve rekabet sonucu ortaya çıkan baskı ortamının olduğu sonucuna varılmıştır.

Yıldız & Başkan (2014), BİST endeksinde yer alan kurumlar özelinde muhasebe hilelerinin önlenmesi amacıyla yararlanılabilecek araçlar üzerine bir araştırma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, söz konusu araçların en öne çıkanları bağımsız denetim, iç denetim, iç kontrol, bu amaçla oluşturulmuş özel inceleme

birimleri ve ihbar hatları olarak sıralanmış olup inceleme kapsamına alınan işletmelerde bu araçların uygulanma seviyeleri analiz edilmiştir.

Doğan & Nazlı (2015), şirket yöneticilerinin muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi kapsamındaki sorumluluklarını araştırmıştır. Mersin ilindeki işletme yöneticileri ile yapılan anket çalışmasında, kurum yöneticilerinin muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi ve tespit edilmesinde sorumluluklarının bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Othman vd. (2015), kamu sektöründe gerçekleşen muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesi ve tespitinde faydalanılan yöntemlere yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, muhasebe hilelerinin önlenmesinde en fazla etkili olan araçların iç denetim çalışmaları, denetim komiteleri, hile politika ve prosedürleri, adli muhasebeciler, personel rotasyonu ve ihbar hatlarının olduğu tespit edilmiştir.

Karcıoğlu & Öztürk (2016), kontrol öz değerlendirme tekniğinin muhasebe hilelerinin önlenmesi çalışmalarında kullanımına yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. İstanbul Sanayi Odası 500 listesindeki kurumlar özelinde anket yöntemi kullanmak suretiyle gerçekleştirilen çalışmada, kurumların büyük bir çoğunluğunun kontrol öz değerlendirme yöntemine başvurduğu ve bu yöntemden fayda sağladığı tespit edilmiştir.

Halbouni vd. (2016), kurumsal şirketlerin ve bilgi sistemlerinin muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesindeki rolü üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Meslek mensuplarına uygulanan anket yöntemi neticesinde, bilgi sistemlerinin ve kurumsal işletmelerin hata ve hilelerin engellenmesinde orta seviyede etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

Segal (2016), teknolojik gelişmelerin muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilmesi ve önlenmesindeki rolü üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, veri madenciliği ve bilgisayar destekli denetim çalışmalarının bu açıdan önemine vurgu yapılmakla birlikte veri madenciliğinin hileli işlemlerin tespitinde etkili bir araç olduğu sonucuna varılmıştır.

Karabayır & Cengiz (2016), bağımsız denetim elemanlarının muhasebe hata ve hilelerinin tespitindeki rollerine yönelik olarak bağımsız denetçiler üzerinde anket yöntemiyle bir araştırma gerçekleştirmiştir. Araştırma neticesinde, bağımsız denetçilerin, muhasebe hata ve hilelerinden kısmen sorumlu olduklarını düşündükleri ve bu sorumluluğun kendileriyle birlikte denetçiler, çalışanlar ve işletme yöneticileriyle paylaşılması gerektiği kanaatinde oldukları yönünde tespitlere ulaşılmıştır.

İşgüden Kılıç & Anadolu (2018), muhasebesel hilelerin engellenmesinde dijital muhasebe uygulamalarının rolüne yönelik muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Araştırma neticesinde geleneksel araçların yanında, bilgi sistemleri denetim çalışmalarının ve XBRL raporlama dilinin muhasebe hilelerinin engellenmesi ve tespit edilmesi aşamalarında katkı sağlayacağı görüşlerine ulaşılmıştır.

Jafarlı & Gahramanlı (2018), muhasebe hilelerinin amaçları, sebepleri, hileler gerçekleştirilirken başvurulan yöntemler, hileleri tespit etme teknikleri, hilelerin sonuçları ve engellenmesine yönelik alınması gereken aksiyonlar üzerine bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, hilelerin olası etkilerini en düşük

seviyede tutabilmek amacıyla hilelerin ortaya çıkarılmasından ziyade önlenmesi yönünde çalışmalar yapılmasının önemine vurgu yapılmıştır.

Katkat Özçelik (2018), vergi kaçırma maksadıyla gerçekleştirilen muhasebe hilelerini konu alan bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada muhasebe hilelerinin yöntemlerine ve vergi kaçırma maksadıyla yapılan muhasebe hilelerine yer verilmiştir. Ayrıca, Vergi İdaresi'nin bu konuda etkin denetim çalışmaları yürütmek maksadıyla risk odaklı bir bakış açısı uyguladığı, denetim yöntemlerini değiştirdiği ve bu amaçla farklı projelerin gerçekleştirildiği belirtilmiştir.

Ömürbek & Durgunböcü (2018), muhasebe hata ve hilelerine yönelik olarak meslek mensuplarının algılarını araştıran bir anket çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışmada, en önemli muhasebe hatası sebebinin dikkatsizlik olduğu, en sık karşılaşılan hata türünün ise fatura almamak veya vermemek olduğu tespit edilmiştir. En sık rastlanan muhasebe hilelerinin ise bilanço makyajlaması veya vergiyi düşürücü yöntemlere başvurulmasının talep edilmesi olduğu belirlenmiştir.

Uslu & Özbay (2020), muhasebe hata ve hilelerinde vergisel düzenlemelerin etkisine yönelik muhasebe meslek mensupları özelinde bir araştırma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, vergi mevzuatı ve vergi baskısı, hata ve hilelerin tespitindeki en önemli faktörler olduğu ve muhasebe meslek mensuplarının temel anlayışının vergiyi ön planda tutma yönünde olduğu tespitlerine ulaşılmıştır.

Yiğitler vd. (2020), en fazla gerçekleştirilen muhasebe hilesi olan sahte belgelerle yapılan hilelerin olası olumsuz etkileri ve söz konusu hilelerin denetim faaliyetleri kapsamında nasıl tespit edilebileceklerine yönelik yöntemleri araştırmak amacıyla bir örnek olay çalışması gerçekleştirmiştir.

Gökoğlan vd. (2021), muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hatalarına yönelik bakış açılarını analiz eden bir çalışma gerçekleştirmiştir. Ulaşılan sonuçlar, muhasebe hatalarının öne çıkan sebeplerinin meslek mensuplarının iş yükü artışı ve güncel yasal mevzuatın takip edilmemesi olduğunu ortaya koymaktadır.

Kıllı & Kutlu (2021), muhasebe meslek mensuplarının hata ve hilelere yönelik algılarının araştırılması amacıyla bir çalışma gerçekleştirmiştir. Meslek mensuplarına uygulanan anket yöntemi sonucunda, sorulara verilen yanıtların benzer olduğu ve mensupların tecrübe, statü ve demografik özelliklerinin algıları üzerinde etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Özcan & Bilen (2021), farklı konumlarda görev yapan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hilelerine yönelik algılarını ölçmek maksadıyla, meslek mensuplarına anket çalışması uygulamıştır. Yapılan analiz neticesinde, gerçekleştirilen hilenin türü, tutarı, dönemi ve amacı ile meslek mensuplarının algılarının anlamlı bir şekilde farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

3. MUHASEBE HATA VE HİLELERİ VE SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI TARAFINDAN GERÇEKLEŞTİRİLEN ÇALIŞMALAR

Aşağıda, öncelikle muhasebe hata ve hilelerine yönelik bilgilere yer verilecek, ardından Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülen denetim çalışmaları açıklanacaktır.

3.1. Muhasebe Hata ve Hileleri

Hata kavramı “yanlış, yanılma, yanılığ veya istenmeyerek yapılan yanlış” olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr). Muhasebe hataları, muhasebe kayıt, işlem ve hesaplarında meydana gelen ve kasit unsuru taşımayan yanlışlıklar olarak tanımlanabilir (Kepekçi, 1994: 9). Hataların en temel özelliği kasıtlı ve bilinçli bir şekilde yapılmamalarıdır. İlgili hesap dönemi içerisinde yapılan hatalar bazı durumlarda fark edilmeyebilir. Ancak, bu hatalar mali tabloların oluşturulması esnasında ortaya çıkabilmektedir (Karabayır ve Cengiz, 2016: 600). Muhasebe hatalarının en öne çıkan sebepleri, yeterli bilgiye sahip olmama, dikkatsizlik, tecrübesizlik, unutkanlık ve yanılsama olarak sıralanabilir (Durmuş ve Taş, 2008, s.133).

Türkiye Muhasebe Standardı-8’e (TMS-8) göre “*hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS’ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir*” (TMS-8, 2005, s.12).

Bağımsız denetim standartlarında (BDS) hataya yanlışlık kavramı içerisinde yer verilmektedir. Standartlarda, mali tablolarda bulunan bir kalemin raporlanan meblağı, açıklaması, sunumu ve sınıflandırması ile olması gereken arasındaki fark yanlışlık olarak belirtilmiştir. Hile de hataya benzer bir şekilde bir yanlışlığı ifade etmektedir. BDS 450 kapsamında, hata kaynaklı meydana gelen bir yanlışlığın hileden ayırt edilebilmesi için yanlışlığın:

- Mali tabloların düzenlenmesi esnasında faydalanılan verilerin temin edilmesi veya işlenmesi süreçlerindeki bir hatadan,
- Eksik tutar veya açıklamaya yer verilmesi sonucu ve gerekli açıklamaların yapılmamasından,
- Bir durumun dikkate alınmaması veya hatalı yorumlanması neticesinde ortaya çıkan yanlış muhasebe tahmininden,
- İşletme yönetiminin denetçi tarafından makul olarak değerlendirilmeyen muhakemelerinden veya uygun bulunmayan muhasebe politikalarının benimsenip uygulamaya konulmasından,
- Bilgilerin uygun olmayan bir şekilde sınıflandırılması, birleştirilmesi veya belirli alt bölümlere ayrılmasından,
- Mali tabloların gerçeğe uygun sunulmasına yönelik olarak gerçeğe uygun sunum çerçevesinde zorunlu tutulanlar haricinde herhangi bir açıklamaya yer verilmemesinden

kaynaklanabileceği ifade edilmektedir (BDS 450, s.8).

Hile kavramının tanımına bakıldığında ise “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun” anlamına geldiği görülmektedir (www.tdk.gov.tr). Hilenin hatadan en önemli farkı hileyi gerçekleştiren

şahısların bu eylemlerini bilinçli ve kasıtlı bir şekilde gerçekleştiriyor olmalarıdır. Muhasebe açısından değerlendirildiğinde ise muhasebe hileleri, ilgili şahıslar tarafından bilinçli olarak gerçekleştirilen ve bir menfaat elde etmeye yönelik olan aldatıcı kayıt veya işlemler olarak değerlendirilebilir.

Hile eylemi genel olarak aşağıda belirtilen unsurları taşımaktadır (Bozkurt, 2009, s.60):

- Hile, gizli bir şekilde gerçekleştirilen bir faaliyettir.
- Hileyi gerçekleştiren kişi kendisine bir menfaat sağlamaktadır.
- Kasıtlı olarak yapılan bir eylemdir.
- Bir aldatma söz konusudur.
- Hile sonucunda, hilenin gerçekleştirildiği kurumun veya aldatılan kişinin zararı söz konusudur.

Muhasebe hileleri gerçekleştirilirken ilgili kurumun türü ve yapısına bağlı olarak farklı metotlar kullanılabilir. Hile yapanlar, amaçları doğrultusunda bu yöntemlerden faydalanmak suretiyle muhasebe hilelerini gerçekleştirirler. En genel anlamda muhasebe hilelerinde temel amaç ilgili işletmenin mevcut durumundan daha iyi veya daha kötü gösterilmesidir. Muhasebe hilelerinin ülke ekonomilerine, karar alıcıların karar alma süreçlerine, vergi gelirlerine ve işletmenin kendisine olumsuz birçok etkisi bulunmaktadır. Kasti hatalar, bilanço maskeleyme, kayıt dışı işlemler, işlemlerin öncesinde veya sonrasında yapılan kayıtlar, uydurma hesaplar, sahte belgeler muhasebe hilelerine örnek olarak gösterilebilir (Açık, 2013, ss.356-357).

3.2. Sayıştay Başkanlığı Tarafından Gerçekleştirilen Denetim Çalışmaları

Sayıştay Başkanlığı tarafından iki tür denetim gerçekleştirilmektedir. Bunlar, düzenlilik ve performans denetimleridir. Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen bahse konu denetim çalışmalarına yönelik bilgilere aşağıda yer verilmektedir.

3.2.1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetimi olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Mali denetim, Sayıştay Başkanlığı tarafından kamu idarelerinin işlem, hesap, finansal faaliyet, finansal yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ile birlikte finansal tablo ve raporlarının doğruluğuna yönelik güvence verilmesi çalışmasıdır. Uygunluk denetimi ise kamu idarelerinin malları ile gelir ve giderlerine ilişkin hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi maksadıyla gerçekleştirilen denetim çalışmasıdır (Sayıştay Kanunu, 2010, s.10.707).

Düzenlilik denetimlerinin temel amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Sayıştay Başkanlığı, 2018, s.3):

- Denetim çalışmalarının yürütüldüğü kamu idaresinin finansal tablo ve raporlarının ilgili idarenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir bir şekilde yansıttığına yönelik olarak denetim görüşü verilmesi,
- Denetlenen kamu idaresinin hesap, işlem, gelir ve giderlerinin yürürlükteki yasal düzenlemelere uygunluğunun tespiti,

- İlgili kamu idaresinin iç kontrol mekanizmalarının ve finansal yönetiminin değerlendirilmesi,
- Yasal mevzuat hükümleriyle bağdaşmayan işlemler sebebiyle ortaya çıkan kamu zararının belirlenmesi.

Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen düzenlilik denetim çalışmaları sonucunda düzenlenen raporlarda aşağıda belirtilen görüş türlerine yer verilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2018):

a. Olumlu Denetim Görüşü

Denetim kapsamında yer alan ilgili kamu idaresinin finansal rapor ve tablolarının idarenin faaliyet sonuçları ile finansal durumunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde göstermesi durumunda denetçi tarafından verilen denetim görüşüdür. Denetçinin böyle bir görüşe ulaşması durumunda yeterli ve uygun denetim kanıtları ile bu görüşünü destekleyebiliyor olması gerekmektedir.

b. Şartlı Denetim Görüşü

Denetim raporunun “denetim görüşünün dayanakları” bölümünde yer verilen istisnaların hariç tutulması kaydıyla ilgili kamu idaresinin finansal tablo ve raporlarının idarenin faaliyet sonuçları ile finansal durumunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde göstermesi durumunda denetçi tarafından verilen denetim görüşüdür.

c. Olumsuz Denetim Görüşü

Denetim kapsamında yer alan ilgili kamu idaresinin finansal rapor ve tablolarının idarenin faaliyet sonuçları ile finansal durumunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde göstermemesi durumunda denetçi tarafından verilen denetim görüşüdür. Denetim raporunun “denetim görüşünün dayanakları” kısmında denetçinin olumsuz görüş vermesine sebep olan husus ve tespitlere yer verilmelidir.

d. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Kapsam kısıtlaması sebebiyle, denetim kapsamında yer alan kamu idaresinin finansal tablo ve raporları ile bunların dayanağı olan işlem ve hesaplara ilişkin olarak denetçi tarafından uygun ve yeterli denetim kanıtlarının temin edilmemesi durumunda görüş bildirmekten kaçınılabılır.

3.2.2. Performans Denetimi

İdarelerce belirlenen hedeflerle ilgili gerçekleştirmelerin hesap verebilirlik prensibi çerçevesinde ölçülmesi amacıyla gerçekleştirilen denetimlerdir (Sayıştay Kanunu, 2010, s.1). Performans denetimleri hukuki ve mali sorumluluk doğurmamaktadır (Sayıştay Kanunu, 2010, s.10.710).

Performans denetimlerinin temel amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Sayıştay Başkanlığı, 2014, s.6):

- Şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanması amacıyla kamu idareleri tarafından performans verilerinin faaliyet raporlarında yer almasının sağlanması,
- Raporlanan verilerin faydalı ve kaliteli olmalarına destek olmak,

- Kamu idarelerinin performans anlamında gerçekleştirdikleri ilerlemelerin izlenip raporlandığı faaliyet raporlarındaki verilerin güvenilirliği konusunda bilgi vermek.

4. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI DENETİM RAPORLARI ÜZERİNDEN İL BELEDİYELERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Çalışmanın amacı Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarının Türkiye’deki il belediyelerinin denetimlerinde tespit edilen muhasebe hataları açısından analiz edilmesidir. Araştırma kapsamını Sayıştay Başkanlığı tarafından 2015-2020 yılları arasında il belediyelerinde gerçekleştirilen denetim çalışmaları sonucunda düzenlenen denetim raporları oluşturmaktadır. Çalışmada, söz konusu raporlardan hareketle il belediyelerinde karşılaşılan muhasebe hatalarının analizlerinin yapılması, yıllar itibarıyla hataların seyirlerinin belirlenmesi ve il belediyeleri bazında yoğunlaşma alanlarının tespit edilmesi hedeflenmiştir.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışma kapsamında nitel analiz metotlarından içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. 2015-2020 yılları arasında düzenlenen Sayıştay Başkanlığı denetim raporları gözden geçirilmiş ve bu raporlarda yer alan verilerin derlenmesi suretiyle analizler gerçekleştirilmiştir. Çalışmada, Sayıştay Başkanlığı tarafından il belediyeleri özelinde düzenlenen tüm raporlar Sayıştay Başkanlığı’nın web sitesinden temin edilmek suretiyle analiz edilmiştir. Herhangi bir sebepten ötürü çalışma kapsamına dâhil edilmeyen bir rapor bulunmamaktadır. 5 yıllık zaman dilimine toplam 367 adet rapor incelenerek çalışma sonuçlarına ulaşılmıştır.

4.3. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın en önemli kısıtı yalnızca Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarının baz alınması sebebiyle Başkanlık tarafından çalışma döneminin herhangi bir yılında denetlenmeyen il belediyelerinin doğal olarak kapsam dışında bırakılması gerekliliği olmuştur. Ayrıca, seçilen döneme ilişkin denetim raporlarında yer alan bulgulardan yalnızca muhasebe hatalarına yönelik olanlar kapsama dâhil edilmiş olup, diğer bulgulara analizlerde yer verilmemiştir. Bunun yanında erişilebilen raporlar son olarak 2020 yılı denetimlerini içerdiğinden daha güncel bilginin temin edilmesi imkânı bulunmamaktadır. Ayrıca, 2015 yılı öncesinde yayınlanan denetim raporları da çalışma kapsamına alınmamıştır.

4.4. Araştırma Bulguları

İl belediyelerinin 2015-2020 dönemine ilişkin Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarının incelenmesi sonucunda ulaşılan temel hususlara aşağıda yer verilmektedir.

4.4.1. İl Belediyelerine İlişkin Sayıştay Başkanlığı Denetim Raporları ve Muhasebe Hataları Kaynaklı Bulgu Sayıları

Tablo 1, yıllar itibarıyla denetlenen il belediyelerinin ve denetimler sonucunda tespit edilen muhasebe hatası kaynaklı bulguların adetlerini göstermektedir. 2015-2020 yılları arasında gerçekleştirilen 367 adet denetim çalışması sonucunda muhasebe hatası kaynaklı toplam 1.175 bulgu raporlanmıştır. Bu

dönem için denetim başına ortalama bulgu adedi 3,12 olarak gerçekleşmiştir. İlgili dönemdeki tüm yılların ortalamaları değerlendirildiğinde 2015 ve 2019 yılı ortalamalarının genel ortalamanın altında, diğer yılların ortalamalarının ise genel ortalamanın üzerinde olduğu görülmektedir. En düşük ortalama bulgu adedine sahip yıl 2015 iken, ortalamada en yüksek sayıda bulgunun raporlandığı yıl ise 2017 yılı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 1. Yıllar İtibarıyla Denetlenen İl Belediyesi ve Muhasebe Hatası Kaynaklı Bulgu Adetleri

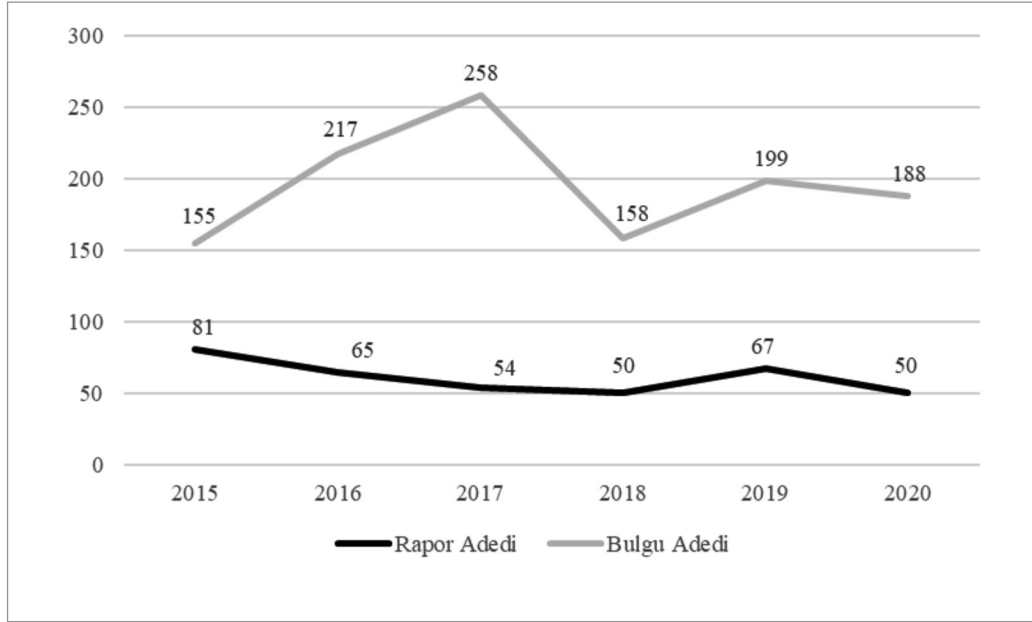
Yıl	Denetlenen İl Belediyesi Sayısı	Toplam Bulgu Adedi	Ortalama Bulgu Adedi
2015	81	155	1,91
2016	65	217	3,33
2017	54	258	4,77
2018	50	158	3,16
2019	67	199	2,97
2020	50	188	3,76
TOPLAM	367	1.175	3,12

Tablo 2’de, muhasebe hatası kaynaklı bulgu adetleri bazında denetim raporlarının sayılarına ilişkin verilere yer verilmektedir. Tabloda yer alan veriler incelendiğinde muhasebe hatası kaynaklı bulgu raporlanmayan toplam 79 raporun mevcut olduğu ve bu raporların toplam içerisindeki payının %21,5 olduğu görülmektedir. En fazla sayıda muhasebe hatası kaynaklı bulgu raporlanan (10 ve üzeri) toplam 14 (%3,8) denetim raporu bulunmaktadır. Tüm raporlar analiz edildiğinde en fazla raporlanan bulgu sayısının 1-3 arası adette raporların %42,9’unda mevcut olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 2. Muhasebe Hatası Kaynaklı Bulgu Adetleri Bazında Denetim Raporu Sayıları

Bulgu Adedi	Rapor Sayısı	Yüzde
0	79	21,53
1-3	158	43,05
4-6	83	22,62
7-9	33	8,99
10 ve üzeri	14	3,81
TOPLAM	367	100,00

Rapor ve bulgu adetleri Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. Yıllar İtibariyle Rapor ve Bulgu Adetleri

İl belediyesi bazında yıllara göre rapor ve bulgu adetleri Tablo 3'te gösterilmiş olup tablodan bazı sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 3: İl Belediyesi Bazında Yıllara Göre Rapor ve Muhasebe Hatası Kaynaklı Bulgu Adetleri

Belediye	2015		2016		2017		2018		2019		2020		Toplam	
	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu
Toplam	81	155	65	217	54	258	50	158	67	199	50	188	367	1.175
Adana B.şehir	1	1	1	4	1	13	1	5	1	2	1	2	6	27
Adıyaman	1	1							1	0	1	1	3	2
Afyonkarahisar	1	2	1	3	1	30					1	9	4	44
Ağrı	1	1	1	7	1	9							3	17
Aksaray	1	0							1	2			2	2
Amasya	1	2											1	2
Ankara B.şehir	1	5	1	4	1	4	1	3	1	9	1	9	6	34
Antalya B.şehir	1	0	1	6	1	9	1	4	1	6	1	2	6	27
Ardahan	1	0	1	6	1	11							3	17
Artvin	1	1							1	1			2	2
Aydın B.şehir	1	0	1	1	1	1	1	2	1	1	1	3	6	8

Belediye	2015		2016		2017		2018		2019		2020		Toplam	
	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu
Toplam	81	155	65	217	54	258	50	158	67	199	50	188	367	1.175
Balıkesir B.şehir	1	0	1	2	1	3	1	3	1	2	1	2	6	12
Bartın	1	0	1	10			1	0	1	4	1	8	5	22
Batman	1	2	1	7	1	2			1	6	1	2	5	19
Bayburt	1	5									1	2	2	7
Bilecik	1	0	1	0			1	0	1	6			4	6
Bingöl	1	0							1	3			2	3
Bitlis	1	2	1	3	1	0			1	0			4	5
Bolu	1	0							1	1	1	3	3	4
Burdur	1	1	1	5					1	2	1	5	4	13
Bursa B.şehir	1	6	1	11	1	9	1	2	1	4	1	0	6	32
Çanakkale	1	0	1	0	1	4	1	0	1	1	1	2	6	7
Çankırı	1	1	1	2					1	3			3	6
Çorum	1	1	1	3			1	8	1	5	1	4	5	21
Denizli B.şehir	1	1	1	3	1	2	1	6	1	4	1	3	6	19
Diyarbakır B.şehir	1	2	1	4	1	2	1	10	1	2	1	3	6	23
Düzce	1	0	1	3	1	3			1	5			4	11
Edirne	1	1					1	3			1	0	3	4
Elazığ	1	1	1	4					1	3	1	5	4	13
Erzincan	1	4	1	7	1	7			1	1			4	19
Erzurum B.şehir	1	0	1	1	1	1	1	5	1	3	1	1	6	11
Eskişehir B.şehir	1	0	1	3	1	9	1	3	1	6	1	4	6	25
Gaziantep B.şehir	1	1	1	3	1	2	1	1	1	0	1	5	6	12
Giresun	1	0	1	3	1	0	1	1	1	1			5	5
Gümüşhane	1	8							1	7			2	15
Hakkari	1	9	1	0	1	2	1	0					4	11
Hatay B.şehir	1	1	1	2	1	11	1	4	1	3	1	7	6	28
Iğdır	1	1	1	1					1	8			3	10
İsparta	1	3	1	1	1	1	1	4	1	4	1	9	6	22
İstanbul B.şehir	1	4	1	7	1	8	1	6	1	6	1	7	6	38

Belediye	2015		2016		2017		2018		2019		2020		Toplam	
	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu
Toplam	81	155	65	217	54	258	50	158	67	199	50	188	367	1.175
İzmir B.şehir	1	0	1	17	1	13	1	5	1	0	1	0	6	35
Kahramanmaraş B.şehir	1	0	1	0	1	3	1	0	1	2	1	3	6	8
Karabük	1	4	1	4	1	0			1	2			4	10
Karaman	1	0	1	3									2	3
Kars	1	8	1	6			1	6	1	3			4	23
Kastamonu	1	6					1	0	1	0			3	6
Kayseri B.şehir	1	0	1	0	1	6	1	6	1	0	1	1	6	13
Kilis	1	0			1	2							2	2
Kırıkkale	1	3							1	5	1	4	3	12
Kırklareli	1	2	1	0	1	1			1	3	1	3	5	9
Kırşehir	1	0	1	1	1	3	1	2	1	9			5	15
Kocaeli B.şehir	1	2	1	4	1	2	1	0	1	1	1	3	6	12
Konya B.şehir	1	2	1	6	1	5	1	5	1	3	1	2	6	23
Kütahya	1	2	1	1	1	4	1	3			1	3	5	13
Malatya B.şehir	1	11	1	1	1	0	1	3	1	1	1	3	6	19
Manisa B.şehir	1	2	1	0	1	3	1	0	1	3	1	7	6	15
Mardin B.şehir	1	1	1	3	1	2	1	1	1	2	1	0	6	9
Mersin B.şehir	1	0	1	11	1	6	1	3	1	2	1	4	6	26
Muğla B.şehir	1	0	1	0	1	3	1	3	1	0	1	1	6	7
Muş	1	7									1	8	2	15
Nevşehir	1	2	1	0	1	2	1	3	1	3			5	10
Niğde	1	0					1	4			1	6	3	10
Ordu B.şehir	1	6	1	2	1	3	1	2	1	6	1	3	6	22
Osmaniye	1	3	1	4	1	0	1	0	1	0			5	7
Rize	1	1	1	2	1	3	1	5	1	0			5	11
Sakarya B.şehir	1	4	1	0	1	5	1	4	1	4	1	5	6	22
Samsun B.şehir	1	4	1	4	1	2	1	6	1	3	1	8	6	27
Şanlıurfa B.şehir	1	0	1	0	1	6	1	1	1	3	1	5	6	15
Siirt	1	4	1	4	1	8			1	4			4	20

Belediye	2015		2016		2017		2018		2019		2020		Toplam	
	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu	Rapor	Bulgu
Toplam	81	155	65	217	54	258	50	158	67	199	50	188	367	1.175
Sinop	1	2	1	9	1	8	1	11	1	5			5	35
Şırnak	1	0	1	0	1	0	1	0	1	5			5	5
Sivas	1	1	1	3					1	3	1	5	4	12
Tekirdağ B.şehir	1	0	1	0	1	3	1	0	1	0	1	0	6	3
Tokat	1	0									1	5	2	5
Trabzon B.şehir	1	2	1	3	1	7	1	2	1	1	1	4	6	19
Tunceli	1	2	1	0	1	6	1	0			1	4	5	12
Uşak	1	0	1	0					1	1			3	1
Van B.şehir	1	4	1	10	1	9	1	2	1	5	1	3	6	33
Yalova	1	2	1	0	1	0	1	11	1	2			5	15
Yozgat	1	1							1	1			2	2
Zonguldak	1	0	1	3					1	6			3	9

Tablodan belediyelerle ilgili elde edilen temel bilgiler şunlardır:

- 81 ilin 32'sine 6 yıllık dönemde her yıl denetim gerçekleştirilmiştir. Bunlardan 30 adedi büyükşehirdir. 6 yılın 14 il için 5'inde, 12 il için 4'ünde, 12 il için 3'ünde, 10 il için 2'sinde, 1 il için 1'inde rapor düzenlenmiştir.
- Muhasebe hatası kaynaklı toplam bulgu adedi olarak bakıldığında en yüksek bulgu sayılarına Afyonkarahisar (44), İstanbul Büyükşehir (38), İzmir Büyükşehir (35) ve Sinop (35) belediyelerinin ulaştığı görülmektedir.
- En fazla denetim başına ortalama muhasebe hatası kaynaklı bulgu sayısına ulaşan il belediyeleri Afyonkarahisar (11), Gümüşhane (7,5) ve Muş (7,5)'tur. En az sayıda denetim başına ortalama bulguya ulaşan belediyeler ise Uşak (0,33), Tekirdağ Büyükşehir (0,5) ve Adıyaman (0,67)'dir.
- Tekirdağ Büyükşehir ve Osmaniye Belediyelerinin son üç yıla ait denetim raporunda muhasebe hatası kaynaklı herhangi bir bulgu raporlanmamıştır. İzmir Büyükşehir, Kastamonu ve Bitlis Belediyelerinin de son iki denetim raporunda muhasebe hatası kaynaklı bulgu yer almamıştır.
- Araştırma döneminin başlangıç yılı olan 2015'te tüm illerde denetim faaliyeti gerçekleştirilmiş ve 81 adet rapor hazırlanmıştır. Takip eden beş yıllık dönemde il bazında raporlara yansıyan muhasebe hatası kaynaklı denetim bulgu adetlerinin gelişimi incelenmiş 138 adet rapordaki bulgu adedinin aynı il belediyesi için düzenlenen bir önceki raporda yer alan bulgu adedinden fazla olduğu görül-

müştür. Aynı dönemde 46 adet raporda muhasebe hatası kaynaklı bulgu sayıları bir önceki rapordaki bulgu sayısı ile aynıyken, 100 adet raporda bulgu sayıları bir önceki rapora göre azalmıştır.

4.4.2. İl Belediyelerine İlişkin Sayıştay Başkanlığı Denetim Raporlarında Yer Alan **Muhasebe Hatası Kaynaklı Bulguların İçerikleri**

Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarında bulgu içerikleri açısından birbirinden farklı çok sayıda kritik konusu mevcut olmakla birlikte il belediyelerinde muhasebe hatası kaynaklı bazı bulguların sıklıkla görüldüğü tespit edilmiştir. Raporlarda sıklıkla tekrarlanan bu hatalar özetle şu şekildedir:

- **Taşınmazların muhasebe kayıtlarında takip edilmemesi:** En yoğun eleştiri konusudur. Raporlar üzerinde yapılan incelemede taşınmaz vasfına haiz olup 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 75/1 maddesi uyarınca kamu kurum ve kuruluşlarına devredilenler ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından belediyelere tahsis edilenlerin mali tablolara kaydedilmesi gerekmektedir kayıtlarına alınma işlemlerinin gerçekleştirilmemesi hususunun eleştiri konusu edildiği görülmüştür. Kayıt için ilgili varlık hesabının altında uygun tali hesapların kullanımının gerektiği ifade edilmektedir. Buna göre tahsis eden ve taşınmazı tahsisli kullanan idarelere ait muhasebe kayıtları şu şekilde gerçekleştirilmelidir:

Tahsis Eden İdarede;

500 – Net Değer Hesabı	XXX	
11. Tahsis Edilen Taşınmazlar		
257 – Birikmiş Amortismanlar	YYY	
25X – İlgili Taşınmaz Hesabı		XXX
02. Kamu İdaresinin Tahsis Ettiği Taşınmazlar		
500 – Net Değer Hesabı		YYY
13. Tahsis Edilen Taşınmazlar İçin Ayrılmış Amortisman		

Tahsisli Taşınmaz Kullanan İdarede;

25X – İlgili Taşınmaz Hesabı	XXX	
03. Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar		
500 – Net Değer Hesabı	YYY	
13. Tahsis Edilen Taşınmazlar İçin Ayrılmış Amortisman		
500 – Net Değer Hesabı		XXX
12. Tahsisli Kullanılan Taşınmazlar		
257 – Birikmiş Amortismanlar		YYY

Denetim tespitlerinden kayıtların yukarıdaki usule göre gerçekleştirilmesinin atlandığı ve bu nedenle taşınmazlar hesabının gerçekte olması gereken bakiyeyi göstermediği anlaşılmaktadır.

Denetim raporlarında tahsisli işlemler kadar yer bulmamakla birlikte belediyelerin bağış yoluyla edindiği taşınmazlar için de kayıt işlemlerinin tamamlanmadığı örnekler olduğu görülmüştür. Belediyelerce bağış yoluyla bir taşınmaz elde edildiğinde, taşınmazın değeri tespit ettirilerek aşağıdaki muhasebe kaydının oluşturulması gerekmektedir.

25X – İlgili Taşınmaz Hesabı	XXX
600 – Gelirler Hesabı	XXX

Denetim tespitleri, yukarıda yer verilen muhasebe kaydının bağış yoluyla taşınmaz edinimi üzerine gerçekleştirilmediğini göstermektedir.

- **Taşınmazların ilk kez muhasebeleştirilmeleri esnasında doğru tutardan kayıt altına alınmaları:** İl belediye denetim raporlarında sıklıkla kritik edilen hususlardan biridir. Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik'in 5. maddesi hükmünce taşınmazların ilk edinimi sırasında maliyet bedelleri ile, maliyet bedelleri belirlenemeyen taşınmazların ise rayiç bedelleri ile kayıt altına alınmaları gerekmektedir. Bu yolla kayıt altına alınan taşınmazlar ilerleyen dönemlerde Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği düzenlemeleri çerçevesinde değerlemeye tabi tutulmalıdır. Buna karşın denetim raporlarından ilk edinimde taşınmazların ancak iz bedelle takibe imkân verecek şekilde mali tablolara kaydedildiği, bu nedenle ilgili taşınmaz hesapları ile buna ilişkin amortisman hesaplarının ve net değer hesabının doğru şekilde bakiye vermediği ifade edilmektedir.
- **Satışı yapılan varlıkların usulüne uygun şekilde kayıtlardan çıkılmaması:** Varlıkların satış yoluyla elden çıkarılmasında özellik arz eden konunun öncelikle bu taşınmazların usulü çerçevesinde kayıtların gerçekleştirilmiş olması olduğu görülmektedir. Bu konuda il belediyelerinin uygulamalarına eleştiriler içeren Sayıştay Başkanlığı denetim raporlarında öncelikle bu taşınmazların edinim bedelleri ya da rayiç değerleri üzerinden ilgili varlık hesabına aktarılmadıkları, ancak satış işleminde varlıklar arasında kaydı olmayan taşınmazlar için çıkış işlemi gerçekleştirilebildiği, bu nedenle de ilgili varlık hesap bakiyesinin olması gerekenden daha düşük bir bakiye verebildiği anlaşılmaktadır. Bu husus daha önce bahsi geçen ilk kayıt esnasında gerekli muhasebe işleminin doğru şekilde yapılmayışının bir uzantısıdır.

Bununla birlikte, ilk kayıt esnasında muhasebe girişi yapılan taşınmazlar için de muhasebe uygulamalarının hatalı olabildiği anlaşılmaktadır. Düzenlemelere göre, alış bedeli üzerinden kaydolun taşınmazlar ileriki bir tarihte satıldıklarında ilgili duran varlık hesabından çıkışları gerçekleşirken satış işlem bedeli kadar bir tutarın da eğer ödeme için bir vade belirlendiyse alacak hesaplarına kaydedilmesi gerekmektedir. Taşınmazın elde tutulduğu süre boyunca amortisman tabi tutulduğu hususu da göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle taşınmazlar hesabı altında izlenen net defter değeri satış bedelinin altındaysa aradaki fark kadar bir geliş olduğu, aksi durumda ise gider olduğu hususları da gerçekleştirilen muhasebe kayıtlarında dikkate alınmalıdır. Buradan yola çıkılarak ilgili hesaplar yoluyla gerçekleştirilecek muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Kayıtlı net defter değerinin üzerinde satış:

127 – Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	XXX	
257 – Birikmiş Amortismanlar Hesabı	YYY	
25X – İlgili Taşınmaz Hesabı		ZZZ
600 – Gelirler Hesabı		WWW

Kayıtlı net defter değerinin altında satış:

127 – Diğer Faaliyet Alacakları Hesabı	XXX	
257 – Birikmiş Amortismanlar Hesabı	YYY	
630 – Giderler Hesabı	WWW	
25X – İlgili Taşınmaz Hesabı		ZZZ

Yukarıdaki işlemler bazı il belediyelerinde belirtilen şekilde yapılmamış, ilgili tutarlar doğrudan ilgili taşınmaz hesabından düşülmüştür. Herhangi bir gelir/gider kaydı yaratmadan gerçekleşen bu işlemler taşınmazın aktiflerden düşümünün kayıtlı değeri üzerinden değil, satış bedeli üzerinden gerçekleşmesine ve bu yolla taşınmazlar bakiyesinin de olması gerekenden düşük raporlanmasına yol açmaktadır.

- **Yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanılmaması, hesap bakiyesinin mevcut durumu yansıtması:** Yoğun şekilde eleştiri konusu yapılan aksaklıklar arasındadır. Farklı eleştiri konularına yer verilmekle birlikte, bu hesapla ilgili en yoğun eleştiriye maruz kalan konu geçici kabulü yapılmakla birlikte ilgili duran varlık hesaplarına aktarılmayan bakiyelerdir. Buna göre yatırım sürecince yapılan harcamalar 258 – Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenecek, geçici kabulün yapılması ile aşağıdaki muhasebe kaydı gerçekleştirilecektir.

25X – İlgili Taşınmaz Hesabı	XXX	
258 – Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		XXX

Sayıştay Başkanlığı raporlarında yer verilen kritiklerde geçici kabul yapılmasına karşın yukarıdaki kayıt yapılmaksızın ilgili bakiyelerin 258 no.'lu hesapta takibe devam edildiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle ilgili bakiyeler hatalı hesap altında raporlanmaktadır.

Bunun dışında yapılmakta olan yatırımlarla ilişkili olarak kritiğe maruz kalan uygulamalar geçici kabulü yapılmadan ilgili duran varlık hesaplarına aktarılan bakiyeler, yapımı devam eden yatırım harcamaları arasında olup yapılmakta olan yatırımlar arasında takip edilmeyen bakiyeler ve yatırım harcaması niteliğinde olmayıp yapılmakta olan yatırımlar hesabının altında takip edilen bakiyelerdir.

- **Mevzuata göre indirim konusu yapılamayacak katma değer vergisinin indirim konusu yapılması:** Yoğun bir şekilde eleştiriye maruz kalmış bir konudur. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin ilgili hükümlerine göre katma değer vergisi indirime tabi olamayacak işlemlere ilişkin gerçekleştirilen indirimler eleştiri konusu

edilmektedir. Buna göre, bedel karşılığı satılmak yerine kamu hizmeti üretiminde kullanmak üzere satın alınmış mal ve hizmetlerde ödenen katma değer vergisinin indirimine konu edilmesi mümkün değildir. Bu tutarlar ancak giderleştirilebilir ya da aktifleştirilmesi halinde maliyet bedeline eklenir. Buna göre mahallî idarelerce hatalı şekilde gerçekleştirilen ve gerçekleştirilmesi gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir:

İlk işlem sırasında yapılan hatalı muhasebe kaydı;

191 – İndirilecek KDV Hesabı	XXX	
İlgili Varlık Hesabı ya da 630 Giderler Hesabı	YYY	
İlgili Ödeme / Borç Hesabı		ZZZ

İlk işlem sırasında yapılması gereken doğru muhasebe kaydı;

İlgili Varlık Hesabı ya da 630 Giderler Hesabı	ZZZ	
İlgili Ödeme / Borç Hesabı		ZZZ

Görüleceği üzere, indirim konusu yapılmaması gereken bir katma değer vergisi tutarının indirimine konu edilerek 191 no.lu hesaba kaydedilmesi neticesinde ilgili varlık hesabının maliyet bedeli ya da ilgili gider hesabı olması gereken daha düşük bir bakiye olarak raporlanacaktır. Ayrıca ay sonunda 191 no.lu hesap 391 Hesaplanan KDV Hesabı ile karşılıklı çalıştırılacağından ve fark 190 Devreden KDV hesabına aktarılacağından 191 no.lu hesaptaki bakiyenin hatalı hesaplanması 190 no.lu hesabın bakiyesinin hatalı raporlanmasına neden olacaktır. Tüm bunların yanında vergi hesaplamaları da hatalı yapılmış olacaktır.

- **Mali duran varlıklar bakiyesinin gerçeği yansıtılmaması:** Farklı şekillerde raporlanmakla birlikte sıklıkla kritiğe maruz kalan bir konudur. 240 - Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermaye Hesabı, 241 - Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı, İller Bankası ortaklık payı, doğal-gaz dağıtım şirketlerindeki ortaklık payları vb. isimlerle raporlarda kendine yer bulmaktadır.

İl belediyelerinin sermayesine iştirak ettiği kuruluşların kayıtlı sermaye tutarları ile ilgili il belediyesinde bu sermaye paylarını temsil eden hesap bakiyelerinin tutarsızlığı eleştirisi konusu yapılmaktadır.

4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu kapsamında belediyelerin sermaye koyma şartı aranmaksızın doğalgaz dağıtım şirketlerinden elde ettikleri %10 oranındaki ortaklık paylarının il belediyesi nezdinde kayıt altına alınmasında yaşanan aksaklıklar da bu tespitler kapsamında yer almaktadır.

Ayrıca, 6107 sayılı İller Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanununun 4/1 maddesi kapsamında banka ortaklarından olan belediyeler Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanuna göre kesilen tutarları banka sermayesine eklemektedirler. Bu tutarların 240 – Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler hesabına kaydedilmesi gerekmekte iken belirtilen kaydın gerçekleştirilmediği anlaşılmıştır.

Buna ilave olarak, sermaye artırımları nedeniyle ödenmesi gereken bedellerin 247 – Sermaye Taahhütleri hesabında muhasebeleştirilmemesi yönünde kritiklere de rastlanmaktadır.

- **Amortisman işlemlerinin usulünce yapılmaması:** İl belediyelerine ait varlık gruplarına uygulanacak amortisman işlemlerine dair hatalar Sayıştay Başkanlığı raporlarında sıklıkla kritik konusu yapılan konuların başındadır. 47 Sıra Numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği uyarınca maliyet bedeli üzerinde yapılacak amortisman ayırma işlemlerinde yine bu tebliğde belirtilen süreler dikkate alınarak normal amortisman yöntemi kullanılacaktır. Bu hesaplama yöntemine göre belirlenecek tutarlar şu şekilde kaydedilecektir:

630 – Giderler Hesabı	XXX
İlgili Birikmiş Amortismanlar Hesabı	XXX

İlişkili olduğu duran varlık sınıfına göre seçilecek birikmiş amortismanlar hesabı 257, 268, 275 ya da 299 hesap kodunu alacaktır.

İl belediyelerinin amortisman uygulamalarına ilişkin Sayıştay Başkanlığı denetimlerinde rastlanan tespitler bazı varlıklara hiç amortisman uygulanmaması, bazı varlıklara deftere kayıtlı değerinin üzerinde amortisman uygulanması ve amortisman tabi olmayan varlıklara amortisman ayrılması şeklindedir. Belirtilen durum il belediyelerinin faaliyet sonuçları tablosunda amortisman giderleri hesabını etkilediği gibi bilançoda duran varlıklar hesapları altında izlenen kıymetlerin net defter değerlerini de etkilemektedir.

- **Kıdem tazminat karşılıklarının muhasebeleştirilmemesi/ hatalı muhasebeleştirilmesi:** İlgili mevzuat hükümleri çerçevesinde kıdem tazminatı hesaplanması gereken personel için aşağıdaki muhasebe kaydı yaratılarak gereğince işlem yapılmalıdır:

630 – Giderler Hesabı	XXX
372/472 – Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	XXX

Buna karşın, Sayıştay Başkanlığı raporlarından kadrolu işçiler için hesaplanan kıdem tazminatlarında hesaplama hataları bulunduğu anlaşılmakla birlikte 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile belediye şirketlerine geçen personel için kıdem tazminatlarının hesaplanmasının atlandığı anlaşılmaktadır.

5. SONUÇ

Muhasebe hataları içerisinde kasıt unsuru bulundurmamakla birlikte finansal tablolarda, bu tablolardan faydalanmak isteyen kullanıcıların kararları üzerinde etkiye sebep olabilecekler de dâhil, sunum yanlışlıklarına neden olabilecek istenmeyen uygulamalardır. Bu hatalar çeşitli türlerde ve çeşitli kök nedenler sonucunda ortaya çıkabilmektedirler.

Bu hataların tespit edilmesine yönelik farklı denetim çalışmaları yürütülebilmektedir. Farklı güvence hizmeti sunanlar tarafından yürütülebilen denetimlerde muhasebe hatalarının tespitine ve düzeltilmesine yönelik amaçlar taşınabilmektedir. Temelde finansal tablo kullanıcıları açısından raporlama risklerinin yönetilebilmesi amacını taşıyan bu denetimler söz konusu kamu görev alanı olduğunda kaynakların verimli kullanımı konusunu da gündeme getirmektedir.

Türkiye’de il belediyelerinin muhasebe uygulamalarına ilişkin denetim çalışmaları Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Denetlenen il belediyesine göre farklı denetim sıklıklarında yürütülen çalışmalarda muhasebe işlemlerine yönelik tespitler raporlanmakta il belediyelerinden bunların düzeltilmesi yönünde aksiyonlar alınması beklenmektedir. Sayıştay Başkanlığı’nın bu yöndeki denetimlerinin son yıllarda pandemi koşullarında hız kesmeden devam ettiği görülmüştür. İlgili denetim yılına ait denetimlerin takip eden yılda yürütüldüğü göz önüne alındığında 2019 ve 2020 yıllarına ait il belediyelerindeki işlemlerin denetimlerinin başarılı bir şekilde tamamlandığı anlaşılmaktadır.

Bu çalışmada Sayıştay Başkanlığı’nın il belediyelerinde 2015-2020 faaliyetleri ile ilişkili olacak şekilde gerçekleştirdiği denetimlere ilişkin raporlar incelenmiş, denetim raporlarının ve bulgularının zaman içerisindeki seyri analiz edilmiştir. Diğer taraftan denetimler sonucu elde edilen muhasebe kökenli konular incelenmiş ve Sayıştay Başkanlığı tarafından çok çeşitli denetim tespitlerinde bulunmakla birlikte bazı kritik konuları uygulamaların farklı il belediyelerinde görüldüğü anlaşılmıştır. Çalışmada bu uygulamalara ilişkin açıklamalarda bulunulmuş, kritik konuları uygulamalara ilişkin doğru muhasebe kayıtlarına da yer verilmiştir.

Sayıştay Başkanlığı tarafından il belediyelerinde 2015-2020 döneminde gerçekleştirilen denetimlerin incelenmesi neticesinde ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

- Bu dönemde gerçekleştirilen 367 adet denetim çalışması sonucunda muhasebe hatası kaynaklı toplam 1.175 bulgu raporlanmıştır. Denetim başına muhasebe hatası kaynaklı ortalama bulgu adedi 3,12 olarak gerçekleşmiştir.
- Muhasebe hatası kaynaklı bulgu sayısı açısından 2015 ve 2019 yılı ortalamalarının genel ortalamasının altında, diğer yılların ortalamalarının ise genel ortalamasının üzerinde olduğu belirlenmiştir.
- En düşük ortalama bulgu adedine sahip yıl 2015, ortalamada en yüksek sayıda bulgunun raporlandığı yıl ise 2017 yılıdır.
- İlgili dönemde en yüksek toplam bulgu sayılarına Afyonkarahisar, İstanbul Büyükşehir, İzmir Büyükşehir ve Sinop belediyelerinde gerçekleştirilen denetimlerde yer verilmiştir.
- Denetim başına ortalama muhasebe hatası kaynaklı bulgu sayısı en yüksek olan il belediyeleri Afyonkarahisar, Gümüşhane ve Muş belediyeleridir. Denetim başına ortalamada en düşük sayıda bulgusu mevcut olan belediyeler ise Uşak, Tekirdağ Büyükşehir ve Adıyaman belediyeleridir.
- Tekirdağ Büyükşehir ve Osmaniye Belediyelerinin son üç yıla ait denetim raporlarında muhasebe hatası kaynaklı bulgu yer almamaktadır. İzmir Büyükşehir, Kastamonu ve Bitlis Belediyelerinin ise son iki denetim raporlarında muhasebe hatası kaynaklı bulgu bulunmamaktadır.
- Muhasebe hatası kaynaklı bulgu raporlanmayan toplam 79 denetim raporu mevcut olup, bu raporların toplam içerisindeki payı %21,5 seviyesindedir.
- Raporlarda yer alan muhasebe hatası kaynaklı bulgular incelendiğinde özellikle taşınmazlar, katma değer vergisi, mali duran varlıklar ve kıdem tazminatlarına ilişkin farklı tespitlerin il belediyelerinde yoğun şekilde eleştiri konusu yapılan uygulamalar olduğu görülmektedir.

Sayıştay Başkanlığı, il belediyeleri açısından bakıldığında Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından oluşturulan Üçlü Hat modeline göre dış güvence sağlayıcı bir kurum olarak hizmet vermektedir. Bunun yanı sıra, belediyelerin bünyesinde iç denetim birimleri bulunmakta ve bu birimler üçüncü hat rolleri kapsamında bağımsız ve tarafsız güvence ve tavsiye verme yükümlülüklerini taşımaktadırlar. Bu açıdan değerlendirildiğinde, gerek muhasebe hatalarının asgari seviyeye indirilmesi gerekse denetim raporları neticesinde Sayıştay Başkanlığı tarafından verilen denetim görüşlerinin olumlu olması amacıyla, muhasebe hatalarına yönelik benzer kapsamda denetim çalışmalarının belediyelerin iç denetim birimlerinde gerçekleştirilip aksiyon alınmasının sağlanmasının önleyici bir etkisinin olacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmayı takip eden diğer çalışmalarda Sayıştay Başkanlığı tarafından ilerleyen yıllarda tespiti yapılan konular incelenerek aksiyonların gelişim sürecinin takip edilebileceği benzer bir çalışma ilçe belediyeleri üzerinde de yapılarak elde edilen sonuçlar çalışmamızın sonuçları ile karşılaştırılabilir. Bulguların konularına göre sınıflandırılarak takip edilmesi alınabilecek aksiyonların verimli bir şekilde hayata geçirilmesine katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Açık, S. (2013). Muhasebede hata ve hilelerin vergi hukuku açısından incelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(3), 351-366.
- BDS 450 (2019). Bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesi. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS_450.pdf. (Erişim Tarihi: 10.07.2022).
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin kara deliği hile: Çalışan hileleri*. 3.Basım, Alfa Basım Yayın Dağıtım.
- Doğan, Z. & Nazlı, E. (2015). Muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde işletme yöneticilerinin sorumluluğunun tespitine yönelik bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(4), 195-212.
- Durmuş, C. N. & Taş, O. (2008). *SPK düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim*. Alfa Yayınları.
- Gökoğlan, K., Kök, M. & Altundağ, S. (2021). Muhasebede hatalar: Muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Dicle Akademi Dergisi*, 1(1), 16-33.
- Halbouni, S.S., Obeid, N. & Garbou, A. (2016). Corporate governance and information technology in fraud prevention and detection: Evidence from the UAE. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 589-628.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. & Kılılı, M. (2013). İç kontrolün muhasebe sistemindeki hata ve hilelerin önlenmesindeki rolü üzerine bir alan çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 169-189.
- İşgüden Kılıç, B. & Anadolu, Z. (2018). Dijital çağın yarattığı muhasebe uygulamalarının muhasebe hilelerinin önlenmesine etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10. Yıl Özel Sayısı, 55-97.
- Jafarlı, R. & Gahramanlı, G. (2018). Hata, yaratıcı muhasebe ve hile ayrımı, muhasebe hilelerine karşı çözüm önerisi: Enron skandalı örneği. *Ünye İİBF Dergisi*, 2(1), 1-15.
- Karabayır, M. E. & Cengiz, S. (2016). Muhasebe hileleri yoluyla yapılan yolsuzluklarda bağımsız denetimin sorumluluğunun araştırılması: Kuzeydoğu Anadolu bölgesi uygulaması. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(14), 701-709.
- Karcıoğlu, R. & Öztürk, S. (2016). Muhasebe hileleri ile mücadelede kontrol öz değerlendirmenin rolü ve İSO 500 işletmelerinde bir uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(48), 21-44.
- Katkat Özçelik, M. (2018). Vergi kaçırma amaçlı muhasebe hileleri üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 493-517.
- Kepekçi, C. (1994). *İç kontrol sistemi*. 2.Baskı, Siyasal Kitapevi.
- BDS 450 (2019). Bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesi. http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS_450.pdf. (Erişim Tarihi: 18.07.2022).
- Kılılı, M. & Kutlu, H. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri hakkında algı ve tutumlarının incelenmesi: Osmaniye ilinde bir araştırma. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(1), 1-16.
- Laffin, M. & Gomes, T. (2013). The prevention of error and fraud in accounting. *International Journal of Advances in Management and Economics*, 2(5), 125-131.
- Othman, R., Aris, N.A., Mardziah, A., Zainan, N. & Amin, N. (2015). Fraud detection and prevention methods in the Malaysian public sector: accountants and internal auditors perceptions, 7th International Conference on Financial Criminology, 28, 59-67.
- Ömürbek, V. & Durgunbücü, Ö. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri ile ilgili algılarının incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(4), 1251-1265.

- Özcan, M. & Bilen, H. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hilelerine yönelik algı farklılıkları. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(1), 177-201.
- Sayıştay Başkanlığı (2014). Performans denetimi rehberi. https://www.sayistay.gov.tr/files/559_Performans%20Denetim%20Rehberi_v2.pdf. (Erişim Tarihi: 01.08.2022).
- Sayıştay Başkanlığı (2018). Düzenlilik denetim rehberi. SDR.1, 2018/4. https://www.sayistay.gov.tr/files/562_Duzenlilik%20Denetim%20Rehberi%20v4.pdf. (Erişim Tarihi: 03.08.2022).
- Sayıştay Kanunu (2010). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf>. (Erişim Tarihi: 05.08.2022).
- Segal, S.Y. (2016). Accounting frauds – Review of advanced technologies to detect and prevent frauds. *Economics and Business Review*, 2(16), 45-64.
- Türkiye Muhasebe Standartları Tebliği - TMS 8 Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar standardı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_8_2017.pdf. (Erişim Tarihi: 11.08.2022).
- Uslu, M. C. & Özbay, D. (2020). Vergi mevzuatı çerçevesinde muhasebe hata ve hilelerine bakış: Muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir araştırma. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (63), 21-32.
- Yıldız, E. & Başkan, T.D. (2014). Muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlar: BİST şirketleri üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (62), 1-18.
- Yiğitler, M., Aktaş, R. & Kayalıdere, K. (2020). Silsile halindeki muhasebe hilelerinin etkileri ve finansal tablolara yansımaları: Bir örnek olay çalışması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2), 401-427.
- www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 12.08.2022).
- www.sayistay.gov.tr (Erişim Tarihi: 24.07.2022).

ŞEFFAFLIK RAPORLARINDA YER ALAN DENETİM KALİTESİ İNCELEME UNSURLARININ DENETİM KALİTESİ GÖSTERGESİ OLARAK KULLANIMI

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 29.07.2022
Kabul Tarihi : 07.12.2022
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1150853

Dr. Öğr. Üyesi Caner ATIŞ*
Öğr. Gör. Dr. Emrah YILDIZ**

Bibliyografik Bilgiler

Atış, C. & Yıldız, E. (2023). “Şeffaflık Raporlarında Yer Alan Denetim Kalitesi İnceleme Unsurlarının Denetim Kalitesi Göstergesi Olarak Kullanımı” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 253-276) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1150853>

ÖZ

Bağımsız denetim firmaları tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sonucunda, bağımsız denetim raporlarının tüm kullanıcılar açısından aynı anlama sahip olabilmesi için denetim raporlarının değerlendirilmesinde belirli bir standardın uygulanması gerekmektedir. Bu açıdan bağımsız denetim firmaları tarafından hazırlanan şeffaflık raporlarında yer alan Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) denetim kalitesi incelemesi hususlarının denetim kalite göstergesi olarak kullanılması, tüm ilgililer tarafından aynı şekilde değerlendirilmesine imkân sağlayacaktır. Araştırmada 94 bağımsız denetim firmasının 2019 yılı şeffaflık raporları incelenmiştir. Bu raporlarda yer alan denetim kalitesi inceleme hususlarına ilişkin faaliyetler sıralanmış ve kullanım oranları yer almıştır. Denetim kalite inceleme hususlarının KKS 1’de yer alması ve firmaların bu standarda uyma zorunluluğu olması nedeniyle şeffaflık raporlarında yer alan bu unsurların, tüm firmalar tarafından yerine getirilmesi beklenmektedir. Ancak ilgili inceleme hususları ile ilgili uygulamaların tüm firmaların raporlarında olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca ABD Kamu Gözetimi Kurulu (PCAOB) Denetim Kalitesi Göstergeleri ile eşleştirilen denetim kalitesi inceleme hususları tespit edilerek, şeffaflık raporu bilgileri ile denetim

* Mersin Üniversitesi İİBF, caneratis@mersin.edu.tr, Mersin – Türkiye, ORCID: 0000-0003-3502-7644

** Mersin Üniversitesi SBMYO, emrahildiz@mersin.edu.tr, Mersin – Türkiye, ORCID: 0000-0003-4675-6332

kalitesi ölçümü için adım atılabileceği görülmektedir. Sonraki aşamada ise kalite göstergesi olarak belirlenen bu unsurlar için nicel ölçütler geliştirilerek kalite ölçümünün yapılması öngörülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, Denetim kalitesi, Şeffaflık raporu, Denetim Kalitesi Göstergesi.

JEL Sınıflaması: M40, M41, M42

THE USE OF AUDIT QUALITY CONTROLS INCLUDED IN TRANSPARENCY REPORTS AS AN AUDIT QUALITY INDICATOR

ABSTRACT

For the independent audit reports to have the same meaning for all users as a result of the audit activities carried out by the independent audit firms, a certain standard should be applied in evaluating the audit reports. In this respect, the use of the Quality Control Standard 1 (KKS 1) audit quality investigation issues included in the transparency reports prepared by independent audit firms as an audit quality indicator will provide the opportunity to be evaluated in the same way by all concerned. In the research, transparency reports of 94 independent audit firms for 2019 were examined. The activities related to the audit quality investigation issues in these reports are listed and their usage rates are included. Since audit quality investigation issues are included in KKS 1 and companies are obliged to comply with this standard, these elements in transparency reports are expected to be fulfilled by all companies. However, it has been determined that the practices related to the relevant investigation issues are not in the reports of all companies. In addition, it is seen that steps can be taken for audit quality measurement based on the transparency report information by matching the USA PCAOB Audit Quality Indicators with the audit quality investigation issues. In the next stage, it is envisaged to measure quality by developing quantitative criteria for these elements determined as quality indicators.

Keywords: Independent Audit, Audit Quality, Transparency Report, Audit Quality Indicators

JEL Classification: M40, M41, M42

1. GİRİŞ

Denetim kalitesini tespit edebileceğimiz hususlar arasında şeffaflık raporları öne çıkmaktadır. Şeffaflık raporlarında yer alan denetim faaliyetine ilişkin bilgilerden, şirketlerin denetim faaliyetlerinin karşılaştırılarak denetim faaliyetine etkisi olduğu düşünülen unsurlar tespit edilebilir. Bu doğrultuda yapılmış olan denetim kalitesi incelemeleri ile denetim kalitesine etkisi olan faktörler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Araştırmanın ilk kısmında denetim kalitesi ile ilgili literatür çalışmalarına yer verilmiştir. Denetim kalitesi ile ilgili yapılan çalışmalardan sonra ise araştırmamızın konusu olan şeffaflık raporları ile denetim

kalitesini ele alan literatür çalışmaları incelenmiş ve araştırma amacımıza benzer olan çalışmalar ve bulguları tespit edilmiştir.

Araştırmanın uygulama bölümünde Kalite Kontrol Standardı 1’de (KKS 1) yer alan denetim kalitesinin gözden geçirilmesinde kullanılan inceleme hususları tespit edilmiştir. Denetim kalitesi incelemeleri (DKİ) ile ilgili KKS 1 yer alan 15 başlık kullanılmış ve incelenen 94 bağımsız denetim firmasının şeffaflık raporlarında yer alan DKİ hususları ortaya konulmuştur.

Tespit edilen denetim kalitesi inceleme hususları ile ilgili öncelikle şeffaflık raporu incelenen bağımsız denetim firmaları arasında, şeffaflık raporlarında yer alan unsurlara göre anlamlı bir farklılık olup olmadığını analiz etmek için hipotezler geliştirilmiştir. Yapılan analizlerde ise araştırmada kullanılan firmaların şeffaflık raporlarına yansıyan uygulamaları açısından anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

Daha sonra denetim kalitesi inceleme hususlarının şeffaflık raporlarında yer almalarına ilişkin istatistiksel sonuçlar tablolar halinde sunulmuştur. Denetim kalitesi inceleme hususlarının KKG tarafından yayımlanan KKS 1’de yer almasına karşın, birçok inceleme hususunun şeffaflık raporlarında yer verilmediği görülmüştür.

Araştırmamızda son olarak ABD Kamu Gözetimi Kurulu (PCAOB) tarafından yayımlanan taslak denetim kalitesi göstergeleri ile DKİ hususları karşılaştırılmıştır. Hangi DKİ hususlarının PCAOB denetim kalitesi göstergeleri ile birlikte değerlendirilebileceği tespit edilmiştir. Buna göre 28 denetim kalitesi göstergesinin sekizinin denetim kalite incelemeleri başlığı altında benzerlikler gösterdiği ve denetim kalitesinin ölçümü için standart bir adım olarak kullanılabileceği ifade edilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

2.1. Denetim Kalitesi ve Önemi Hakkındaki Literatür

Denetim kalitesi, denetçinin yanlış beyanları keşfetme ve rapor etme, yasal ve mesleki gereklilikleri karşılama ve / veya yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılama gibi birçok yolla tanımlanabilmektedir. Denetim kalitesini tanımlamak ve ölçmek zor olsa da yüksek kaliteli denetimlere duyulan ihtiyaç evrensel olarak kabul edilmektedir. Yüksek kaliteli denetimler yatırımcının güvenini artırmakta ve böylece verimli finansal piyasalara katkıda bulunmaktadır (Dickins vd, 2018: 33).

Denetim kalitesi kolayca gözlemlenememekte ve ilgili taraflar denetlenen finansal tabloların ölçülebilir özelliklerine daha fazla güvenmektedir. Bu, finansal tablo verilerinin kalitesinin, yönetim beyanları ile denetim sürecinin ortak bir işlevi olduğu ifade edebilmektedir. Bununla birlikte, önceki birçok çalışmanın daha yüksek kalitede finansal tablo verilerinin ve daha yüksek denetim kalitesinin doğru bir şekilde yansıtılacağı anlamına da gelmektedir (Lee vd, 2006: 183).

Denetçiler kıdemleri açısından karşılaştırıldığında, daha deneyimli konumda bulunan denetçilerin şüpheli muhasebe uygulamalarını tespit etme ve kullanımlarına itiraz etme ya da denetim raporunu nitelendirme olasılığı daha yüksektir (Becker vd, 1998: 17). Behn, Choi ve Kang (2008), daha yüksek denetim kalitesinin daha bilgilendirici finansal bilgilere katkıda bulunduğunu ve analistlerin bir firmanın değeri hakkında daha kesin bir tahmin yapmasına izin verdiğini ileri sürmektedir (Babu 2019: 6).

Rob and Fishman, (2005); Guedhami & Pittman, (2006), Broye & Weil, (2008); Hope et al. (2008); Benh et al. (2008) literatür çalışmalarında, denetim şirketlerinin kalitesini etkileyen değişkenlerin tanımlanmasına odaklanmıştır. Bu değişkenler iki grupta sınıflandırılabilir: (1) denetlenen firmaların spesifik özellikleri ile ilgili değişkenler ve (2) denetim firmaları ile ilişkili ve dış faktörlerle ilişkili değişkenler. Birinci gruba ilişkin olarak, literatürde denetlenen firmaların büyüklüğü, ekonomik faaliyetleri, yasal şekli ve yaşı tanıtılmaktadır (Gulliamon & Sanchez, 2012: 293). Denetim firmaları ile ilişkili değişkenler ile ilgili olarak, en çok analiz edilen değişkenlerden ikisi görev süresi (Lennox, 2000; Francis, 2004) ve denetim raporunda yayınlanan görüşür (Bartov et al. 2001; Wang et al. 2008). Dış faktörler ile ilgili son çalışmalarda denetim firmalarının kalitesinin belirlenmesinde önemli bir rol oynayabilen konumsal bir bileşenin önemini vurgulamıştır (Broye & Weill, 2008; Hope vd. 2008 ve Huang & Li, 2009).

Riyatno (2007), bir denetim firması ayırımının büyüklüğünün, denetim firmasının müşteri sayısına ve üye sayısına dayalı olarak belirleneceğini ifade etmiştir (Yuniarti, 2011: 86).

Yazıcı (2019), şeffaflık raporlarında yer alan bilgiler ile denetim şirketlerinin geliri arasında çoklu regresyon analizi yaparak şirket yaşı, ortak sayısı, denetçi sayısı ve denetim sayısı gibi unsurların denetim gelirini etkilemesi durumunu incelemiştir.

Yi Fu vd. (2013: 904), Avustralya denetim firmalarının ilk şeffaflık raporlarını incelemiştir. Raporların kapsadığı konularla ilgili olarak denetim firmaları arasındaki açıklamalarda çeşitlilik olduğunu tespit etmişlerdir. Bu, tüm denetim firmalarının asgari bilgi gereksinimlerini karşıladığını, ancak firmaların denetim kalitesini etkileyebilecek alanlarda farklı düzeylerde ayrıntılar sağladıklarını ifade etmektedirler.

Denetim kalitesinin sağlanabilmesi adına denetim firmalarının hesap verilebilirliğinin sağlanması ve faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir olması amacıyla Avrupa Birliğinin 2006/43/EC sayılı direktifi şeffaflık raporu hazırlanması zorunlu hale gelmiştir. İngiltere Finansal Raporlama Konseyi 2008 yılında yayımladığı Denetim Kalitesi Çerçevesinde şeffaflık raporlarının hazırlanmasının denetim kalitesini doğrudan etkileyecek bir unsur olduğu ifade edilmektedir (Gürol & Tüysüzöğlü, 2015: 133).

2.2. Şeffaflık Raporları ve Denetim Kalitesi

Bağımsız denetim firmaları her denetim raporunu denetim kalitesi açısından incelememektedir. Bunun için gerek KKS 1’de gerekse denetim şirketleri tarafından belirlenen hususlar doğrultusunda hangi denetim veya müşteri işletmelerin denetim raporlarının kalite kontrol incelemesi yapılacağı belirlenir. Denetim ekibinde yer alan sorumlu denetçi denetim faaliyeti bittikten sonra denetim kalitesi incelemesi için kalite kontrol incelemesi yapacak olan sorumlu denetçiye ulaşır ve kalite kontrol incelemesi bitene kadar denetim raporuna tarih verilmez.

Şeffaflık raporlarına ilişkin hususlar Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde (BDY) belirtilmiştir. BDY madde 36, “Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu Kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar.” şeklinde şeffaflık raporlarının hazırlanması ve yayımlanması gerektiğini bildirir.

Şeffaflık raporu, denetim kuruluşunun hukuki ve organizasyonel yapısı, yönetici, ortakları ve denetçileri hakkında bilgi, denetimi yapılan KAYİK listesi, eğitim faaliyetleri ve süreleri, bağımsızlık, kalite güvence sistemi incelemesi, gelir dağılımı ve ücretlendirme, kalite kontrol sistemi ve etkinliği gibi asgari bilgileri içermesi gerekmektedir. Bu rapor denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanır ve şirketin internet sitesinde en az beş yıl süre ile yayımlanır.

Keskin vd. (2019: 157) yaptıkları çalışmada şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkisini tespit edebilmek adına KAYİK denetimi yapan denetim şirketlerinin 2017 yılına ilişkin şeffaflık raporlarını incelemiştir. Çalışmalarında denetim şirketleri bağımsızlık ilkesine uyum ve müşteri kabulü ve devamlılığına ilişkin belirlenen politika ve prosedürlerin etkinliği, gelirler ve uluslararası ağa üyelikleri açısından analiz edilmiştir.

Gürol & Tüysüzoğlu (2017: 189) yılında yaptıkları çalışmada ABD, Avustralya, İngiltere, Kanada ve Türkiye’de faaliyet gösteren dört büyük denetim kuruluşunun şeffaflık raporları incelenerek kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılama konusunda faydalı olacak iyi uygulama örnekleri sunulmuştur. Çalışmalarında elde ettikleri veriler ülkelerin şeffaflık raporları açısından karşılaştırılmıştır.

Keskin vd. (2020: 195) yaptıkları çalışmada ise Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere’nin muhasebe kültürleri açısından 4 büyük denetim şirketinin şeffaflık raporlarında bir farklılık olup olmadığını incelemiştir. Araştırma sonucunda örgütsel veya kurumsal yapıdan ziyade yerel kültürel özelliklerin şeffaflık raporlarında farklılık yarattığını tespit etmişlerdir.

Yazıcı (2019: 168) yılında yaptığı çalışmada şeffaflık raporu verilerinden yola çıkarak denetim gelirlerini belirleyen etmenleri tespit etmeye çalışmıştır. Şirket yaşı, ortak sayısı, sorumlu denetçi sayısı ve denetim sayısı değişkenleri denetim gelirlerini etkilediğini tespit etmiştir.

Yılmaz (2018: 3082) yaptığı çalışmada KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim şirketlerinin 2017 yılı şeffaflık raporlarını incelenmiş, şeffaflık raporlarının ilk yayımlandığı yıllarda karşılaşılan eksikliklerin azaldığı ifade etmiştir.

Belirtilen çalışmalar dışında şeffaflık raporlarını incelemelerine ilişkin literatür çalışmalarında, raporlarda yer alan eğitim faaliyetleri, gelir gibi unsurların analizleri yapılarak denetim şirketlerinin genel özelliklerinin açıklandığı görülmektedir.

Bu çalışmada ise 2019 yılında KAYİK denetim yapan firmaların şeffaflık raporları, raporlarda yer alan denetim kalitesi kontrol unsurları açısından incelenmiştir. Böylece denetim firmalarının kalite kontrol incelemelerinde ele aldığı unsurlar tespit edilerek, kalite ölçümleri açısından farklılıklar tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca denetim kalitesi kontrolünde kullanılan unsurlarla denetim kalitesi göstergeleri elde edilmeye çalışılarak ortak bir kalite ölçüm rehberi geliştirilmeye çalışılmıştır.

3. METODOLOJİ

3.1. Şeffaflık Raporları ve Denetim Kalite Unsurlarının Karşılaştırılması ile İlgili Veriler

Denetim kalite kontrol incelemesi, KKS 1 hususlarında denetim faaliyetinin yürütülmesi maddeleri arasında yer almaktadır. KKS 1 Denetim Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme ilkelerine ilişkin 35-42 paragraflarda yer alan hususları dikkate alarak denetim firmalarının denetim kalitesine yönelik gözden geçirmeyi sağlayacak politika ve prosedürler oluşturmalarını talep etmektedir. Bu politika ve izlekler asgari olarak aşağıdaki maddelerden oluşmaktadır (KKS 1: prg 35-49):

1. Denetim şirketi, belirli denetimler için denetimin kalitesine yönelik olarak, denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız olarak değerlendirilmesini sağlayıcı nitelikte olan bir gözden geçirmeyi gerekli kılan politika ve izlekler oluşturur (KKS 1: prg 35).
2. Denetim şirketi, bir denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirleyen politika ve prosedürler oluşturur. Bu tür politika ve prosedürler, denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi tamamlanıncaya kadar denetim raporuna tarih verilmemesini gerektirir (KKS 1: prg 36).
3. Denetim kalitesi gözden geçirilirken;
 - a. Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilmesini,
 - b. Finansal tablolar veya denetimin konusunu oluşturan diğer bilgiler ile önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesini,
 - c. Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlarla ilgili seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesini ve
 - d. Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesini zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturmalıdır (KKS 1: prg 37).
4. Denetim kalitesini gözden geçirenin liyakatine ilişkin politika ve prosedürler;
 - a. Gerekli deneyim ve yetki dâhil, görevin yerine getirilmesi için gereken teknik niteliklere sahip olunması ve
 - b. Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını zedelemeksizin, yürütülen denetimle ilgili olarak bu kişiyle ne derecede istişare edilebileceğine göre belirler.
 - c. Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluşturur (KKS 1: prg 40).
5. Denetim kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığı için (KKS 1: A49):
 - a. Mümkün olduğu sürece ilgili sorumlu denetçi tarafından seçilmemesini,
 - b. Gözden geçirme süresince denetimin yürütülmesinde yer almamasını,

- c. Denetim ekibi adına karar almamasını ve
- d. Tarafsızlığını tehdit edecek diğer hususların bulunmamasını, sağlar.
6. Denetim şirketi, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika ve prosedürler oluşturur (KKS 1: prg 42).

Denetim şirketi ayrıca; Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinin kalitesinin gözden geçirilmesinde, aşağıdaki hususların da dikkate alınmasını gerektiren politika ve prosedürleri oluşturur (KKS 1: prg 38):

- a. Denetim şirketinin söz konusu denetimdeki bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi tarafından yapılan değerlendirme,
- b. Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya ihtilafli konularda gerekli istişarelerin yapılıp yapılmadığı ile bu istişareler neticesinde ulaşılan sonuçlar ve
- c. Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtlarının, önemli yargılarla ilişkili olarak yapılan çalışmaları yansıtıp yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği.
- d. Denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacak işler.
- e. Özellikle önemli risklerle ve önemlilikle ilgili olarak varılan yargılar.
- f. Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi
- g. Yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara ve gereken hâllerde düzenleyici kurumlar gibi diğer taraflara iletilecek hususlar.

Kalite Kontrol Standardı 1’de yer alan kalite kontrol unsurlarından denetimin yürütülmesi başlığında yer alan denetim kalitesinin gözden geçirilmesi ile ilgili yapılması gereken ana faaliyetler aşağıdaki tabloda 15 başlık halinde sunulmuş ve Denetim Kalite İncelemesi (DKİ) şeklinde ifadelendirilmiştir.

Tablo 1. Denetim Kalitesi İnceleme Hususları

DKİ	Şeffaflık Raporlarında Yer Alan Denetim Kalitesi İnceleme Hususları
(DKİ 1)	Denetim şirketi, belirli denetimler için denetimin kalitesine yönelik olarak, denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız olarak değerlendirilmesini sağlayıcı nitelikte olan bir gözden geçirmeyi gerekli kılan politika ve prosedürler oluşturulması.
(DKİ 2)	Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirleyen politika ve prosedürler oluşturur. Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme tamamlanıncaya kadar denetim raporuna tarih verilmemesi.
(DKİ 3)	Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilmesine yönelik incelemelerin yapılması.
(DKİ 4)	Denetçi raporunun gözden geçirilmesi.
(DKİ 5)	Seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi.
(DKİ 6)	Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi.

(DKİ 7)	Denetim kalitesini gözden geçirenin liyakatine ilişkin gerekli deneyim ve yetki dâhil, görevin yerine getirilmesi için gereken teknik niteliklere sahip olunması.
(DKİ 8)	Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 9)	Denetim şirketi, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 10)	Denetim şirketinin söz konusu denetimdeki bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi tarafından değerlendirme yapılmasına ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 11)	Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya ihtilaflı konularda gerekli istişarelerin yapılmasına ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 12)	Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtlarının, önemli yargılarla ilişkili olarak yapılan çalışmalarını yansıtmayı yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğine ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 13)	Denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacak işlere ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 14)	Özellikle önemli risklerle ve önemlilikle ilgili olarak varılan yargılara ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 15)	Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı hakkında politika ve prosedürlere sahip olunması.

Şeffaflık raporlarında yer alan denetim kalite kontrolünün gözden geçirilmesi ile ilgili denetim firmalarının yaptıkları uygulamaların standart hale getirilmesi denetim kalitesi sağlanması adına etkili bir uygulamadır. Ancak tüm denetim firmalarında bu incelemelerin gerçekleşip gerçekleşmediği ile ilgili faaliyetlere rastlanılmamaktadır. Şeffaflık raporlarında bu politika ve prosedürlerin yer almasının yanında, bu incelemeler ile ilgili verilerin de paylaşılması denetim kalitesinin tespiti açısından önemli bir adım olabilir. Böylece bu inceleme hususları birer denetim kalitesi göstergesi olarak ifade edilebilir.

Sarıca, Türkiye’de faaliyette bulunan ve Kamu Gözetimi Kurumundan bağımsız denetim yetkisi alan 28 denetim kuruluşunun 2014 yılı şeffaflık raporlarından elde edilen bilgileri değerlendirmiş ve denetim kalite notları belirlemiştir. 80 adet denetim kuruluşundan, denetim gelirleri yüksek olan 28 tanesinin Şeffaflık raporu veri derleme formu esas alınarak derecelendirilmiş ve dereceleme sonucunda alınan notlara göre 18 tanesi <40, 9 tanesi 41-60, 1 tanesi 61-80 puan almış ve 81-100 puan alan çıkmamıştır (Sarıca E. 2016: 1-242, Alınır: Keskin vd, 2019:160).

Keskin, Türkiye’de faaliyet gösteren ve KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarının belirli alanlarının yapısı incelenerek etkinlik düzeyi ortaya koymaya çalışmıştır. İncelenen raporlarda yer alan bilgilere yönelik içerik analizi gerçekleştirilerek, açıklamalardaki bilgilerin uyum düzeyi, asgari ölçüde açıklama gücüne sahip olup olmadığı, açıklamaların yeterli görülüp görülmediğine dair incelemeler neticesinde Güçlü, Orta, Zayıf Var, Yok ve Rapor Yok şeklinde belirli derecelendirmelerle sınıflandırma yapmıştır. Elde ettiği veriler ile frekans analizi yapmıştır (Keskin vd., 2019:163-164).

Benzer yöntemle çalışmamızda ise Denetim Kalite İncelemelerine benzer şekilde değer verilerek, araştırmaya ilişkin analizler yapılmıştır.

3.2. Araştırma Tasarımı

KGK sayfasında yer alan şeffaflık raporları bağlantısı bulunan 139 firmanın şeffaflık raporları incelenerek denetim kalitesi inceleme faktörleri belirlenerek bunlar arasında anlamlı ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. 139 firmadan ise şeffaflık raporu yayınlamayan veya ilgili rapora ulaşamayan firmalar düşüldükten sonra toplam 94 firmanın şeffaflık raporundan elde edilen veriler araştırmada kullanılmıştır.

Araştırmada kullanılan verilerin analize hazır hale getirilebilmesi için ilgili Denetim Kalite İncelemesine ilişkin politika ve prosedürlerin denetim şirketi şeffaflık raporlarında yer alıp almamasına göre gruplandırma yapılmıştır. Verileri/politikaları şeffaflık raporlarında yer alan firmaların ilgili DKİ için “1, Evet”, verileri şeffaflık raporunda yer almayan firmalar için “2, Hayır” olarak istatistik programına tanımlanmıştır.

Verilerin analizi ile ilgili olarak öncelikle tüm denetim kalitesi gözden geçirme politikalarının frekans analizi yapılarak genel durum değerlendirmesi yapılmıştır. Daha sonra ilgili hipotezlerden yola çıkarak karşılaştırma analizleri yapılmıştır.

4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Şeffaflık raporlarından elde edilen, firmaların genel bilgilerine ait verilere göre ortaya çıkan istatistiksel veriler ve frekans dağılımları şu şekildedir:

Tablo 2. Tanımlayıcı İstatistik

Tanımlayıcı İstatistik					
	Firma	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma
Sermaye	92	50.000,00	1.800.000,00	176330,7065	277538,91399
Ortak Sayısı	94	1	26	8,93	5,361
Sorumlu Denetçi Sayısı	94	2	28	6,89	5,096
Denetçi Sayısı	83	6	63	16,00	12,066
KAYİK Denetim Sayısı	94	0	518	20,26	73,489
Eğitim Saati Toplamı	76	20	902	173,71	175,324
Denetim Geliri	93	79.766,00	205.137.920,00	11.602.243,74	34.981.373,65
Denetim Dışı Gelir	92	,00	81.491.027,00	3.970.656,25	12.250.173,67

Ele alınan verilere bakıldığında eğitim saati toplamı ve denetçi sayılarına tüm incelenen raporlarda ulaşamamaktadır.

Tablo 3. Frekans Dağılımları

Sermaye Grupları			KAYİK Denetim Sayı Grupları		
	Sayı	Yüzde		Sayı	Yüzde
50.000	45	47,9	0 KAYİK Denetimi	6	6,4
50.001 ve 100.000	20	21,3	1 KAYİK Denetimi	21	22,3
100.001 ve üstü	27	28,7	2 KAYİK Denetimi	9	9,6
Toplam	92	97,9	3 KAYİK Denetimi	12	12,8
Kayıp Veri	2	2,1	4-10 KAYİK Denetimi	26	27,7
Genel Toplam	94	100,0	11-20 KAYİK Den.	10	10,6
Ortak Sayısı Grup			21-100 KAYİK Den.	6	6,4
	Sayı	Yüzde	101 ve üstü KAYİK Den.	4	4,3
1-5 Ortak	23	24,5	Toplam	94	100,0
6-10 Ortak	42	44,7	Denetçi Sayısı Grupları		
11 ve üstü Ortak	29	30,9		Sayı	Yüzde
Toplam	94	100,0	1-10 Denetçi	22	23,4
Sorumlu Denetçi Sayısı Grup			11-15 Denetçi	35	37,2
	Sayı	Yüzde	16 ve üstü Denetçi	26	27,7
2 Sorumlu Denetçi	4	4,3	Eksik bilgi	11	11,7
3 Sorumlu Denetçi	19	20,2	Toplam	94	100,0
4 Sorumlu Denetçi	12	12,8	Hukuki Yapıları		
5 Sorumlu Denetçi	16	17,0		Sayı	Yüzde
6-9 Sor. Denetçi	22	23,4	Ulusal	37	39,4
10 ve üst Sorumlu Denetçi	21	22,3	Uluslararası Denetim Ağına Dâhil	57	60,6
Toplam	94	100,0	Toplam	94	100,0

Yapılan incelemede verilerin karşılaştırılabilir olabilmesi için ortak sayısı, denetçi sayısı, KAYİK denetimi yapılan işletme sayısı, sorumlu denetçi sayısı ve sermaye tutarları gruplandırılmıştır.

Sermaye grupları açısından %50'ye yakın denetim firmasının asgari sermaye tutarına sahip olduğu, ortak sayılarının çoğunluk olarak 6-10 ortak grubunda olduğu, sorumlu denetçi sayısının büyük çoğunluğunun 9 ve altında olduğu görülmektedir. KAYİK denetimi ile ilgili şeffaflık raporlarından elde edilen bilgilere göre toplam 1904 KAYİK denetimi yapıldığı ve bunların yaklaşık %87'sinin (1650 firma) 94 bağımsız denetim firmasından %21'i tarafından gerçekleştirildiği görülmüştür. Denetim firmalarının gelirleri açısından karşılaştırma yapıldığında denetim faaliyeti gelirlerinin denetim faaliyeti dışındaki faaliyetlerden kaynaklanan gelirlere göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Eğitim saati toplamaları ise farklılık göstermektedir.

Denetim kalitesi inceleme konularının ise değerlendirmeye alınan şeffaflık raporlarında yer alma oranları ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 4. DKİ Sıklık Oranları

		Sıklık	Yüzde
DKİ 1 – Denetim kalitesini gözden geçirecek politikalar vardır.	Evet	46	48,9
	Hayır	48	51,1
	Toplam	94	100,0
DKİ 2 - Gözden geçirmenin niteliği ve zamanlamasına yönelik politikalar vardır.		Sıklık	Yüzde
	Evet	28	29,8
	Hayır	66	70,2
Toplam	94	100,0	
DKİ 3 - Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilir.		Sıklık	Yüzde
	Evet	39	41,5
	Hayır	55	58,5
Toplam	94	100,0	
DKİ 4 - Denetçi raporu gözden geçirilir.		Sıklık	Yüzde
	Evet	39	41,5
	Hayır	55	58,5
Toplam	94	100,0	
DKİ 5 - Seçilen çalışma kâğıtları gözden geçirilir.		Sıklık	Yüzde
	Evet	42	44,7
	Hayır	52	55,3
Toplam	94	100,0	
DKİ 6 - Denetçi raporu sonuçlarının uygunluğunun değerlendirilmesi yapılır.		Sıklık	Yüzde
	Evet	41	43,6
	Hayır	53	56,4
Toplam	94	100,0	
DKİ 7 - Denetim kalitesini gözden geçirenin liyakatine ilişkin yetkinliklere sahip olmasına dair politika ve prosedürler vardır.		Sıklık	Yüzde
	Evet	34	36,2
	Hayır	60	63,8
Toplam	94	100,0	

DKİ 8 - Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika vardır.		Sıklık	Yüzde
	Evet	32	34,0
	Hayır	62	66,0
	Toplam	94	100,0
DKİ 9 - Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika vardır.		Sıklık	Yüzde
	Evet	8	8,5
	Hayır	86	91,5
	Toplam	94	100,0
DKİ 10 - Denetim şirketinin denetimdeki bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi değerlendirme yapar.		Sıklık	Yüzde
	Evet	22	23,4
	Hayır	72	76,6
	Toplam	94	100,0
DKİ 11 - Görüş farklılığı içeren konuların varlığında gerekli istişareler yapılır.		Sıklık	Yüzde
	Evet	38	40,4
	Hayır	56	59,6
	Toplam	94	100,0
DKİ 12 - Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtları, sonuçlarla ilgili olup olmadığı değerlendirilir.		Sıklık	Yüzde
	Evet	22	23,4
	Hayır	72	76,6
	Toplam	94	100,0
DKİ 13 - Denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacak işlere ilişkin politikalar vardır.		Sıklık	Yüzde
	Evet	27	28,7
	Hayır	67	71,3
	Toplam	94	100,0
DKİ 14 - Önemli riskler ve Önemlilikle ilgili değerlendirilir.		Sıklık	Yüzde
	Evet	25	26,6
	Hayır	69	73,4
	Toplam	94	100,0
DKİ 15 - Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı değerlendirilir.		Sıklık	Yüzde
	Evet	28	29,8
	Hayır	66	70,2
	Toplam	94	100,0

Denetim kalitesinin gözden geçirilmesine ilişkin KKS 1’de yer alan politika ve prosedürlerin oluşturulmasına yönelik ilkeler doğrultusunda belirlenen Denetim Kalite İncelemesi maddelerinin, bağımsız denetim firmaları şeffaflık raporlarında yer alması oranlarına bakıldığında büyük çoğunlukla ilgili politika ve prosedürlerin raporlarda belirtilmediği görülmektedir. Özellikle DKİ 2, DKİ 9, DKİ 10, DKİ 12, DKİ 13, DKİ 14 ve DKİ 15 %70 ve üstü oranında ilgili kalite incelemesinin bulunmadığı görülmektedir.

Aynı oranların karşılaştırmalarını kolaylaştırmak için inceleme hususlarının raporlarda yer alma sayılarına göre şirketlerin durumları “1 – Çok Zayıf”, “2 – Zayıf”, “3 – Orta”, “4 – Güçlü” ve “5 – Çok Güçlü” olarak tanımlanmıştır. Toplam 15 DKİ beş gruba bölündüğünde her gruba üç inceleme konusu gelecek şekilde hesaplama yapılmıştır. Buna göre; 0-3 adet inceleme hususu şeffaflık raporunda yer alıyorsa 1-Çok Zayıf, 4-6 inceleme hususu şeffaflık raporunda yer alıyorsa 2-Zayıf, 7-9 inceleme hususu şeffaflık raporlarında yer alıyor ise 3-Orta, 10-12 inceleme hususu şeffaflık raporlarında yer alıyor ise 4-Güçlü ve 13-15 inceleme hususu şeffaflık raporlarında yer alıyor ise 5-Çok Güçlü sonuçlarına ulaşılmıştır. Yapılan analiz ile şu tablo elde edilmiştir.

Tablo 5. DKİ Raporlama Gücü

İnceleme Unsuru Sayısına Göre Rapor Gücü			
	Sıklık	Yüzde	Kümülatif Toplam
Çok Zayıf	40	42,6	42,6
Zayıf	23	24,5	67,0
Orta	15	16,0	83,0
Güçlü	5	5,3	88,3
Çok Güçlü	11	11,7	100,0
Toplam	94	100,0	

Bu tablodan da açıkça görüldüğü üzere incelenen firmaların %67’sinin şeffaflık raporlarında denetim kalitesi inceleme unsurlarının birçoğu yer almamaktadır. Bu oranlar denetim firmalarının denetim kalitesi incelemelerine ilişkin yaptıkları çalışmaların belirlenememesine neden olmaktadır. Ya da bu firmaların ilgili denetim kalitesi incelemesi ilkesini yerine getirmediği anlamına gelmektedir. Denetim firmalarının bu politika ve prosedürlere ilişkin çalışmalarının olması ancak şeffaflık raporlarında yer vermemeleri durumunun olabileceği varsayımı, çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır.

Diğer yandan 15 denetim kalitesi incelemesi hususunun 10 ve üstünü gerçekleştiren ve bunu şeffaflık raporlarında sunan şirket sayısının 16 olduğu görülmektedir. Bu denetim şirketlerinin kalite incelemeleri ve çalışmaları açısından belirgin bir farklılığa sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Denetim kalitesinin gözden geçirilmesine yönelik politikaların yer alması veya uygulanması konusunda hiçbir DKİ, incelenen firmalar arasında %50 ve fazlasını oluşturmamaktadır. Bu doğrultuda incelenen firmaların hangi genel özellikleri doğrultusunda DKİ açısından aralarında anlamlı farklılık olduğunun (gruplar arası farklılık) tespiti için şu hipotezler geliştirilmiştir.

Hipotez 1: Hukuki yapısı (ulusal – uluslararası) ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?

Hipotez 2: Sermaye ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?

Hipotez 3: KAYİK denetimi yapılan şirket sayısı ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?

Farklılık analizlerinin türünü tespit edebilmek için öncelikle normallik testinin yapılması gerekmektedir. Abbott, 2011; Kirk, 2008, verilerin dağılımlarının, aritmetik ortalama, mod, medyan, çarpıklık ve basıklık katsayıları gibi istatistikler üzerinden incelenmesi, betimsel yöntemler olarak belirtilmektedir (Tabachnick & Fidell, 2013; McKillup, 2012; Wilcox, 2012b; Howitt & Cramer, 2011; Lind, vd. 2006). (alınan Demir vd. 2016:133).

Araştırmada kullanılan veriler için yapılan normallik dağılım analizlerinde elde edilen basıklık ve çarpıklık katsayıları (kurtosis ve skewness) -2 ile +2 arasında değişmektedir. Ayrıca toplam kullanılan veri sayısı 94 olduğu için çalışmada kullanılan verilerin normallik dağılımına uygun olduğu varsayılmıştır.

Hipotezlerin test edilmesinde kullanılacak karşılaştırma analizi için ANOVA ve t testi kullanılması planlanmıştır. ANOVA, t testi, regresyon analizi gibi tek değişkenli; MANOVA, faktör analizi, diskriminant analizi gibi çok değişkenli teknikler, parametrik testler arasında normallik varsayımlarına dayalıdır (Howitt & Cramer, 2011; Field, 2009; Thode, 2002). Bu nedenle bu testlerin kullanılabilmesi için normallik varsayımının sağlanması bir önkoşuldur (Mertler & Vannatta, 2005). Normallik varsayımının ihlali, analizin istatistiksel gücünü ve analiz sonuçlarının geçerliğini düşürmektedir (Wells & Hintze, 2007), (alınan Demir vd. 2016:133).

Hipotezlere göre karşılaştırma gruplarının sayısı açısından Hukuki Yapılarına göre t testi, Sermayelerine göre oluşturulan grup ve KAYİK denetimi yaptıkları şirket sayıları açısından oluşturulan gruplara göre ANOVA testi yapılmıştır. Sıfır hipotezlerinde anlamlı bir farklılık bulunmadığı varsayılmaktadır.

Hipotez 1: Hukuki yapısı (ulusal – uluslararası) ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?

H1: Bağımsız denetim şirketlerinin Ulusal yapıda olması ile uluslararası bir denetim ağına dâhil olması açısından denetim kalitesi inceleme politikaları açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Yapılan t testi analizi sonucunda 15 denetim kalitesi inceleme esasları açısından da denetim şirketlerinin hukuki yapısı açısından anlamlı farklılık bulunmamış, H1 hipotezi reddedilmiştir.

Hipotez 2: Sermaye ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?

H2: Bağımsız denetim şirketlerinin sermaye yapıları açısından denetim kalitesi inceleme politikaları açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Şeffaflık raporlarında yer alan sermaye tutarları 50.000 TL, 50.001 ve 100.000 TL ve 100.001 TL ve üstü olarak üç grupta toplanmıştır. Yapılan Anova testi sonucuna göre tüm gruplar açısından denetim kalitesi incelemeleri açısından farklılık bulunmamıştır.

Hipotez 3: KAYİK denetimi yapılan şirket sayısı ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?

H3: Bağımsız denetim şirketlerinin KAYİK denetimi sayıları açısından denetim kalitesi inceleme politikaları açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

KAYİK denetim sayılarına göre yapılan gruplandırmaya göre, KAYİK denetimi yapan şirketlerin denetim kalitesi inceleme hususlarının şeffaflık raporlarında yer almaları incelenmiş ve yine anlamlı bir farklılık bulunmamış, H3 hipotezi reddedilmiştir. Sadece 101 ve üstü KAYİK denetimi yapan firmalarda, birkaç DKİ hususları açısından post hoc (alt grup karşılaştırmaları) analizlerinde farklılık görülmüştür.

5. ŞEFFAFLIK RAPORU DENETİM KALİTE İNCELEMELERİNİN DENETİM KALİTESİ GÖSTERGESİ OLARAK KULLANILMASI

Dünyadaki birçok uygulamada denetim kalitesinin tespiti için nicel ölçütler geliştirilmeye başlanmış ve bu ölçütler ile denetim kalitelerinin objektif olarak karşılaştırılmasına çalışılmaktadır.

Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board/PCAOB) tarafından 2015 yılında taslak olarak 28 adet potansiyel denetim kalitesi göstergesi yayımlanmıştır. Potansiyel denetim kalite göstergeleri üç ana bölüm Denetim Profesyonelleri (Denetçi), Denetim Süreci ve Denetim Sonuçları olmak üzere toplam 28 göstergeden oluşmaktadır. Finansal Raporlama Konseyi (FRC) tarafından ise beş ana kapsamda toplamda 16 tane denetim kalite göstergesi oluşturulmuştur. Kanada Kamu Gözetim Kurulu (CPAB) 2018 yılında Denetim Kalite Göstergeleri Final Raporu'nda 20 adet denetim kalitesi göstergesi yayımlamıştır. Bunlar dışında Hollanda NBA, İsviçre Birleşik Denetim Gözetim Kurumu (FAOA), Avustralya ve Yeni Zelanda'nın Yeminli Mali Müşavirleri Birliği (CAANZ), Singapur Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Otoritesi (ACRA) kurumlarının yayımladığı denetim kalitesi göstergeleri de bulunmaktadır.

Çalışmamızda şeffaflık raporu denetim kalitesi incelemelerinde en çok bahsedilen 15 denetim kalitesi inceleme başlığının denetim kalitesini tespit için kullanılan nicel ölçütler olması planlanan denetim kalitesi göstergeleri gibi kullanımının sağlanabileceği amaçlanmaktadır. Denetim kalite incelemesi başlıklarına göre birçok inceleme başlığının çoğunlukla denetim firmalarının şeffaflık raporlarında olmadığı görülmektedir.

Denetim kalitesi incelemelerinin somut ölçütlere dönüştürülerek denetim kalitesi hakkında fikir sağlanabilmesi için adımlar atılabilir. Çalışmamızın bu aşamasında denetim kalitesi inceleme başlıklarımızın PCAOB potansiyel denetim kalitesi göstergelerinden hangileri ile benzerlik kurduğu ve kullanılma oranlarına göre denetim kalitesi göstergesi olarak önerilebileceği ortaya konacaktır.

Şeffaflık raporlarından elde edilen denetim kalite incelemeleri ile PCAOB denetim kalitesi göstergelerini karşılaştırdığımızda ise aşağıdaki inceleme başlıklarının denetim kalitesi göstergesi (DKG) olarak yayımlandığı ifade edilebilir:

Tablo 6. DKİ – DKG Karşılaştırması

Denetim Kalitesi İncelemesi	Denetim Kalitesi Göstergesi
DKİ 1 – Denetim kalitesini gözden geçirecek politikalar vardır. DKİ 2 - Gözden geçirmenin niteliği ve zamanlamasına yönelik politikalar vardır.	DKG 18 Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları
DKİ 3 - Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilir.	DKG 25 Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması
DKİ 4 - Denetçi raporu gözden geçirilir.	Doğrudan bir gösterge bulunmamaktadır.
DKİ 5 - Seçilen çalışma kâğıtları gözden geçirilir.	Doğrudan bir gösterge bulunmamaktadır.
DKİ 6 - Denetçi raporu sonuçlarının uygunluğunun değerlendirilmesi yapılır.	Doğrudan bir gösterge bulunmamaktadır.
DKİ 7 - Denetim kalitesini gözden geçirenin liyakatine ilişkin yetkinliklere sahip olmasına dair politika ve prosedürler vardır.	DKG 14 Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler DKG 26 Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları
DKİ 8 - Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika vardır. DKİ 9 - Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika vardır. DKİ 10 - Denetim şirketinin denetimdeki bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi değerlendirme yapar.	DKG 16 Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum
DKİ 11 - Görüş farklılığı içeren konuların varlığında gerekli istişareler yapılır.	Doğrudan bir gösterge bulunmamaktadır.
DKİ 12 - Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtları, sonuçlarla ilgili olup olmadığı değerlendirilir.	Doğrudan bir gösterge bulunmamaktadır.
DKİ 13 - Denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacak işlere ilişkin politikalar vardır. DKİ 14 - Önemli riskler ve Önemlilikle ilgili değerlendirme yapılır.	DKG 15 Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski
DKİ 15 - Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı değerlendirilir.	DKG 21 Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı DKG 22 Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlışlıkları

Karşılaştırma sonuçlarına bakıldığında Denetim Kalitesi İncelemelerinin üç ana gruptan daha çok Denetim Sonuçları bölümünde yer alan denetim kalitesi göstergelerine yakın olduğu görülmektedir. Bunun dışında Denetim Süreci bölümünde yer alan Teşvikler, Bağımsızlık ve İzleme ve İyileştirme alt bölümlerinde yer alan denetim kalitesi göstergelerinde yer alan kriterlerin nispeten denetim kalitesi incelemeleri konularını karşıladığı görülmektedir.

Şeffaflık raporlarından elde edilecek veriler ve DKİ 7 ile elde edilecek veriler DKG 26'ya ve DKİ 15'ten elde edilecek veriler ise DKG 22'ye ayrıca katkı sağlayacaktır. Denetim kalitesinin tespiti için gerekli olan nicel ölçütler için de bir adım atılması sağlanmış olacaktır.

Doğrudan bir gösterge bulunmayan inceleme başlıklarına bakıldığında ise, rapor incelemesi, çalışma kâğıtlarının incelenmesi ve rapor sonuçlarının uygunluğunun değerlendirilmesi gibi maddeler bulunmaktadır.

Brown ve Popova (2019) denetim kalitesi göstergeleri kullanımının kamuya açıklanması ile yatırımcıların daha fazla kalite ölçümlerini anlaması ve denetim kalitesi göstergeleri hakkında daha fazla bilgiye zamanında sahip olması olanağının sağlanacağı belirtilmektedir.

5.1. Şeffaflık Raporlarında Yer Alan İnceleme Unsurlarının Denetim Kalitesi Göstergesi Ölçütleri

Kanada Kamu ve Gözetim Kurumu tarafından 2018 yılında yapılan Denetim Kalitesi Göstergeleri Final raporunda, gösterge ölçümleri ile ilgili oluşturulan taslak tablo şu şekilde olup, denetim kalitesi göstergelerinin kullanıma başlanması ile birlikte benzer bir taslak tablo kullanımı uygulanabilir.

Tablo 7. DKG Ölçüm Tablosu

Denetim Kalitesi Göstergesi (DKG) – Denetlenen Firma İsmi			
DKG Adı	Gerçekleşen	Hedeflenen	Farklılık
DKG 1	%	%	%
DKG 2	%	%	%
...			
DKG n	%	%	%

Kaynak: (CPAB, 2018; 6)

DKG 14 Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler: PCAOB ilkelerinde yer alan Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler şu şekildedir (PCAOB, 2015):

- Denetim kalitesinde yüksek performans derecelendirmesi olan yönetici ve ortakların yüzdesi.
- Ücretleri ortalamanın üstünde artış gösteren yüksek performans derecelendirmelerine sahip yönetici ve ortakların yüzdesi.
- Düşük kalite derecelendirmelerine sahip yönetici ve ortakların yüzdesi.
- Düşük kalite derecelendirmelerine sahip yönetici ve ortakların ücretlerindeki ortalama yüzdeler artış veya azalışı

Göstergenin Ölçümü: Kalite derecelendirmesi ve ücretler arasındaki ilişkinin belirlenebilmesi için ortak ve yöneticilere ait kalite değerlendirme çizelgeleri tutulmalıdır. Kalite derecelendirmeleri 0-10 notları arasında belirlenmiştir. Bu çizelgeye göre 8-10 puan aralığında olanlar için öngörülen ücret artışının % 100, kalite derecelendirme notu 6'dan düşük olanların ise hiç zam alamayacağı şeklinde gösterge ölçütü geliştirilebilir. Veya derecelendirme notu ortalamanın üstünde olanlar ile altında olanlar arasında da ücret zam politikası farklılık gösterebilir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017:188).

“DKİ 7 - Denetim kalitesini gözden geçirenin liyakatine ilişkin yetkinliklere sahip olmasına dair politika ve prosedürler vardır” inceleme hususunun denetim kalite göstergesi olarak kullanılabilmesinin benzer örnek ile mümkün olacağı ve derecelendirme notu geliştirilerek denetim kalitesini gözden geçiren kişilere uygulanabileceği görülmektedir. Burada elde edilen derece notu, ücret artışından ziyade, yapılan işin verimliliğinin ölçülmesi için de kullanılabilir.

DKG 15 Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski: PCAOB ilkelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

Ortaklar ve yöneticiler için ücrete tabi saatler ve Yüksek riskli olarak belirlenen denetlenen şirket müşterilerinin önceki yıla göre değişim yüzdesi.

Göstergenin Ölçümü: Gösterge ölçümü için öncelikle müşterilerin risk tanımlamalarının yapılması gerekmektedir. Denetlenen firmaların risk düzeyleri belirlendikten sonra ücretlendirmenin yapılabilmesi ve eğer yıllar itibari ile risk düzeylerinde ve çalışma saatlerinde değişiklik olması durumunda da ücret politikası değişebilir.

DKİ 13 ve DKİ 14'te yer alan riskler ve risklerin belirlenmesi ile ilgili inceleme faaliyetlerinde, risk ölçümünün gerçekleşmesi ile buna uygun çalışma planlaması ile (uygun çalışma saatleri, ücretlendirme politikası vb) denetim kalitesinin artması ya da denetim kalitesinin azalmaması sağlanacaktır.

DKG 16 Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum: PCAOB ilkelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

Zorunlu bağımsızlık eğitimi saati ortalaması, Bağımsızlık ihlalleri yüzünden kaybedilen denetim müşterisi yüzdesi ve Firmanın kişisel bağımsızlık uygunluğunun incelemesine konu olan personelinin yüzdesi.

Göstergenin Ölçümü: Singapur Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Kurumu tarafından yayımlanan denetim kalitesi göstergelerinde, kıdemli denetçilerin denetimde harcadığı zamanı gösteren denetim kalitesi göstergesi için hazırlanan gösterge şablonu aşağıdaki gibidir:

Tablo 8. ACRA DKG Ölçüm Tablosu

Kıdemli Denetçileri için denetim saatleri	2022 yılı		2021 yılı	
	Ülke firmaları	Uluslararası Firmalar	Ülke firmaları	Uluslararası Firmalar
a. Sorumlu Denetçi olarak çalışma saatleri	70		56	
b. Sorumlu Denetçi olmadan çalışma saatleri	18		16	
Diğer Ortakların Saatleri	0	120	0	150
Yönetici Denetçilerin Saatleri	170	300	160	290
Toplam Denetim Saati	1.402	3.052	1.201	2.804
Ortak ve yönetici denetçi saatlerinin toplam denetim saatine oranı				
Ülke firmaları	%18*		%19	
Uluslararası firmalar	%14		%16	

* oran = $70+18+170 / 1.402 = \%18$

[Firmalar ilgili anlatıları/yorumları içerebilir (ör. önemli farkların analizi)]

Not: Denetim sözleşmeleri için, önerilen denetim ekibinin ilk yıl denetimi için bütçelenmiş saatleri sağlanacaktır.

- İlk yıl denetiminin sonunda, fiili saatlerin bütçelenen saatlerle karşılaştırılması sağlanacaktır.
- İkinci ve sonraki yıl denetiminin sonunda, son iki yıla ait fiili saatler sağlanacaktır.

Kaynak: (ACRA, 2016; 3).

Singapur ACRA tarafından belirlenen kalite göstergesi ölçütüne göre kıdemli denetçilerin görev aldığı denetim faaliyetleri gruplandırılarak, planlanan denetim saatleri ve gerçekleşen denetim saatlerinin yıllar itibari ile karşılaştırılması planlanmaktadır (ACRA, 2016:5).

DKİ 8, denetim kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlık politikası uyarınca aynı ölçümler yapılarak, örneğin bağımsızlık eğitim saati ortalaması daha yüksek olan personel bu incelemede görevlendirilebilir. Ayrıca denetim kalitesini gözden geçiren personelden elde edilen oranlar diğer personel oranları ile karşılaştırılarak somut bir ölçüm sağlamaya imkân verebilecektir.

DKG 18 Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları: PCAOB ilkelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

Denetim eksikliklerinin sayısı da dâhil (eğer varsa), denetim sözleşmesi müşterisinin denetimin herhangi bir iç kalite incelemesinin sonuçları ve Denetim eksikliği bulunan denetimlerin bu tür denetimlere yüzdesi.

DKİ 1 ve DKİ 2 ile birlikte ilgili kalite gözden geçirmeleri için de KGK tarafından inceleme hususlarında görülen eksikliklerden yola çıkılarak veya incelenecek önemli hususlar belirlenerek buradaki

işlemlerde denetim esnasında bir eksiklik veya hata olup olmadığı tespit edilerek, kalitenin gözden geçirilmesi adına bir oran elde edilebilir. Örneğin 10 tane kriterin değerlendirilmesinde çalışma kâğıtlarında eksiklikler olması % 10 gibi bir eksiklik oranını verecektir.

DKG 21 Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı: PCAOB ilkelelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

Denetim uygulamasının hatalar nedeniyle yeniden düzenlenme yüzdesi ve sayısı (yıllık) ve Finansal tabloların yeniden düzenlenme büyüklüğü.

DKG 22 Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlışlıkları:

Bu gösterge sözleşme ve firma düzeyinde raporlama hileleri ve diğer finansal suistimallerin (usulsüzlükler) raporlanması ile ilgili olup ölçüt için PCAOB tarafından henüz bir standart belirlenmemiştir.

Göstergenin Ölçümleri: DKG 21 ve DKG 22 için finansal raporlamalarda görülen yanlışlıklar ve yeniden düzenlemelerin denetim bazında, firma bazında ve önceki yıl sayıları belirlenerek ölçüt geliştirilebilir. Ayrıca yanlışlık ve yeniden düzenlenen raporların rakamsal büyüklüklerini oranlanarak da ölçütler geliştirilebilir. DKİ 15 için, DKG 21 ve DKG 22 ile benzer şekilde yapılan hataların tespit edilmesi ve bunların düzeltilmiş olması ile kalite ölçümü açısından bir değerlendirme ölçütü olacağı beklenmektedir.

DKG 25 Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması: PCAOB ilkelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

İflas, sorunlu borç yapılandırma, sorunlu satın alma veya kurtarma gibi önemli konuların yer aldığı, önceki yıl raporlarında süreklilik referansı olmayan denetim raporlarının yüzdesi ve sayısı raporlanarak denetimler ve firma bazında karşılaştırmaları yapılarak denetim kalitesi hakkında fikir elde edilebilecektir.

DKİ 3 - Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilmesi incelemesinde, benzer şekilde önemli konuların sayısı ve niteliği tespit edilerek, toplam incelemelere oranı elde edilebilir. Bu oran ve finansal tabloları etkileme büyüklüğü ile denetim kalitesi açısından bir görüş oluşturabilecektir.

DKG 26 Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları: PCAOB ilkelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

Denetçiler ve müşteriler arasındaki iletişimin kalitesini ve düzeyini değerlendirmek için bir firmanın denetim sözleşmesinde bir veya daha fazla inceleme yapan denetim komitesi üyelerine yapılan anonim bağımsız anketlerden elde edilen sonuçlara göre iletişim etkinliğinin tespit edilmesini sağlayacaktır. Buradaki iletişim etkinliğinin ölçümü için geliştirilen metodun denetim kalitesini gözden geçiren personel ile denetim komitesi arasındaki iletişim etkinliği için de ölçülebilmesine olanak sağlamakta ve tespit edilen iletişim etkinliği ile denetim kalitesi incelemesinin denetim kalitesine etkisi tespit edilebilecektir.

Denetim kalitesi göstergelerini kullanırken; seçilmesi, değerlendirilmesi ve yorumlanması dâhil olmak üzere göstergelerin etkin kullanımı, denetim komiteleri, yönetim ve denetim firmaları tarafından zaman içinde oluşturulacak bir beceri olduğu kabul edilmektedir (CPAB, 2018:2).

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bağımsız denetim kalitesinin sağlanabilmesi adına Türkiye ve dünyada birçok kamu otoritesi, özerk kurumlar ve bağımsız denetim firmaları tarafından çalışmalar sürdürülmektedir. Şeffaflık raporları, bağımsız denetim firmalarının yapmış oldukları KAYİK denetimlerini özetleyen ve denetim politikaları hakkında özellikle kalite kontrol sistemleri hakkında bilgi vermektedir. Dünyada son yıllarda yapılan çalışmalarda öne çıkan denetim kalitesi göstergelerinin kullanımına katkı sağlamak adına şeffaflık raporlarında yer alan verilerin kullanılabilirliği ele alınmıştır.

Çalışmada denetim kalitesinin tespiti açısından şeffaflık raporlarında yer alan denetim kalitesi incelemeleri başlığından yola çıkılarak denetim kalitesinin tespiti açısından bağımsız denetim firmalarının sahip olduğu politika ve çalışmalar özetlenmiştir. Yapılan incelemelerde 2019 yılı şeffaflık raporlarında yer alan KKS 1'e göre bağımsız denetim firmaları tarafından uyulması gereken kalite kontrol incelemeleri başlıkları incelenmiştir. Toplam 94 firmanın şeffaflık raporuna ulaşılabilmiş ve elde edilen sonuçlara göre 48 firmanın şeffaflık raporunda kalite kontrol incelemesine yönelik politikaların varlığından bahsedilmemektedir. Ancak kalite kontrol incelemesi esaslarında yer alan maddelerden bazılarının ise şeffaflık raporlarında yer aldığı görülmüştür.

DKİ 1, şeffaflık raporunda en yüksek oranla yer alan inceleme hususu olmuştur (%49). Çalışmada ele alınan diğer 14 inceleme başlığının (DKİ inceleme başlıklarının tamamı KKS 1 maddelerinden oluşmaktadır) daha düşük oranda şeffaflık raporlarında yer aldığı tespit edilmiştir. "DKİ 9- Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika vardır" başlığı ise şeffaflık raporlarında en düşük oranda görülen kalite inceleme unsuru olmuştur.

KKS 1 Denetim Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme ilkelerine ilişkin 35-42 paragraflarda yer alan hususlardan oluşan inceleme başlıklarının şeffaflık raporlarında yer almaması, bu hususların denetim kalitesi göstergesi olarak kullanılabilmesini engellemektedir. KKS 1'de yer alan hususların denetim firmaları tarafından uygulanma zorunluluğu olması ve şeffaflık raporlarında bu hususların da nicel verilerle birlikte yayımlanıyor hale gelmesi ile denetim kalitesinin tespitini sağlanabileceği ve potansiyel kullanıcılar açısından daha faydalı bilgi elde edileceği kaçınılmazdır.

Denetim kalitesinin tespiti açısından nicel bir oran olmasa da kaliteli bir bağımsız denetim için asgari şartları sunan KKS 1'e göre hareket edilmesi, bağımsız denetçi, bağımsız denetim ve denetim raporu aşamalarında denetim kalitesi hakkında ilgili kullanıcılara gerekli bilgiyi sağlayacaktır. Denetim kalitesinin nicel olarak ölçülebilmesi ve herkes açısından objektif bir kalite sonucu elde edilmesi için tasarlanan denetim kalitesi göstergeleri olarak KKS 1'de yer alan hususların kullanılabilmesi ise denetim kalitesinin tespiti için daha nesnel sonuçlar ortaya koyacaktır.

Şeffaflık raporlarında yer alan inceleme başlıklarının PCAOB kalite göstergelerinden sekiz tanesinin içeriğine yakın olduğu tespit edilmiştir. PCAOB denetim kalitesi göstergeleri ile eşleştirilen denetim kalite inceleme hususları nicel bir ölçüt olarak kullanılabilir. Ayrıca çalışma kâğıtları ve denetim raporu incelemesi ile ilgili bulgular içinde bir denetim kalite göstergesi oluşturulması, şeffaflık raporlarının ve denetimin kalitesine olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

Şeffaflık raporlarından elde edilen sonuçlar ile denetim firmalarının denetim kalitesine sadece denetim faaliyetini yürütülme esnasında sağlayamayacakları, denetim firmasının denetçi, denetimin yürütülmesi ve raporlanması süreçleri ile denetim faaliyeti sonuçlarının incelenmesi ile de denetim kalitesinin sağlanmasına çalıştıkları görülmektedir. Denetim firmalarının yaptıkları bu çalışmaların nicel ölçütlere dönüşmesi ile denetim faaliyetlerinin karşılaştırılabilir olacağı ve böylece denetim kalitesi hakkında karşılaştırılabilir bir oran elde edileceği beklenmektedir.

Sonraki çalışmalarda, denetim kalitesi göstergesi olarak belirlenen potansiyel göstergelerden elde edilen oranlar ile bağımsız denetim firmalarının sonuçlarının karşılaştırılmasının yapılması önerilmektedir. Yapılacak çalışmalar ile elde edilecek oranların standartlaşması, denetim kalitelerinin ölçümü yapılabilmesine olanak sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- ACRA. (2016). Deepening the audit quality conversation. Singapore.
- Babu, K. N. & Al-Fawarah, M. H. Q., (2019). Determinant factors affecting the audit quality: a Jordanian perspective, *International Journal Research in Commerce & Management*, Vol.10, No.7, ss.6-11.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği, KGK
- Bartov, E., Gul, F.A., & Tsui, J.S.L. (2001). Discretionary-accruals models and audit qualifications. *Journal of Accounting and Economics*, 30, 421 – 452.
- Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K.R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*. Vol: 15. No: 1. pp. 1-24.
- Behn, B., Choi, J. & Kang, T. (2008). Audit quality and properties of analyst earnings forecasts. *The Accounting Review*, 83 (3): 327–349.
- Broye, G., & Weill, L. (2008). Does leverage influence audit choice? A cross-country analysis. *Applied Financial Economics*, 18 (9), 715-731
- CPAB - Canadian Public Accountability Board. (2018). Audit Quality Indicators Final Report.
- Demir, E., Saatçioğlu, Ö. & İmrol, F. (2016). Uluslararası dergilerde yayımlanan eğitim araştırmalarının normallik varsayımları açısından incelenmesi. *Current Research in Education*, 2(3), 130-148.
- Dickins, D., Johnson-Synder, A.J., & Reisch, J. T. (2018). Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality, *Journal of Accounting Education*, s.45, ss.32-44.
- Francis, J.R. (2004). What do we know about audit quality. *The British Accounting Review*, 36 (4), 345-368.
- Fu, Y., Carson, E. & Simnett, R., (2015). Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research, *Managerial Auditing Journal*, vol.30, no:8/9, ss. 870-910.
- Gulliamon, A. L. D. & Sanchez, M. M., (2012). The geographical factor in the determination of audit quality, *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, Vol.15, No.2, ss. 287-310.
- Gürol, B. & Tüysüzoğlu T., (2015). Türkiye’de kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar nezdinde bağımsız denetim yapan denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları üzerinde bir inceleme, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s.47, ss. 131-148.
- Gürol, B. & Tüysüzoğlu T., (2017). Şeffaflık raporlarına ilişkin iyi uygulama örnekleri ve ülke uygulamalarının karşılaştırılması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.19, s.1, ss:189-206.
- Hope, O.K., Kang, T., Thomas, W., & Yoo, Y.K. (2008). Culture and audit choice: a test of the secrecy hypothesis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27 (5), 357-73.
- Huang, R.D., & Li, H. (2009). Does the market dole out collective punishment? an empirical analysis of industry, geography, and Arthur Andersen’s reputation. *Journal of banking & finance*, 33 (7), 1255-1265.
- Kalite Kontrol Standardı 1, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Keskin, D. A., Mollaahmetoğlu, E. & Gözüaçık, G., (2019). Kalite güvence mekanizması olarak şeffaflık raporları: Türkiye’deki bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik bir araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s.58, ss. 157-172.
- Keskin, D. A., Tutar, S. & Yazgan, K. F., (2020). Şeffaflık raporlarının hofstede-gray modeliyle muhasebe kültürü açısından karşılaştırılması: Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere örneği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, özel sayı 22, ss.195-213.

Lee, P. J., Taylor, S. J. & Taylor S. L., (2006). Auditor Conservatism and Audit Quality: Evidence from IPO Earnings Forecasts, *International Journal of Auditing*, s.10, ss.183-199.

Lennox, C. (2000). Do companies successfully engage in opinion-shopping? evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*, 29, 321-337.

PCAOB. (2015). Concept release on audit quality indicators

Wang, Q., Wong, T.J., & Xia, L. (2008). State ownership, the institutional environment, and audit choice: evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, 46 (1), 112-134.

Yazıcı, N., (2019). Türkiye’de bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerini etkileyen unsurların şeffaflık raporlarının analizi ile belirlenmesi, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, c.10, no.1, ss.168-180.

Yılmaz, Z., (2018). Denetim Kalitesi ve Şeffaflık, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, c.7, s.4, ss.3059-3087.

Yuniarti, R., (2011). Audit firm size, audit fee and audit quality. *Journal of Global Management*, V.2, N.1, ss. 84-97.

Yükçü, S. & Koçakoğlu, Ö. (2016). Bağımsız denetimde denetim kalitesi genel çerçevesi ve göstergeleri, *Kitapana Yayınevi*.

KAZANÇ KALİTESİNİN GERÇEĞE UYGUN DEĞER MUHASEBESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: KATILIM BANKALARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 21.08.2022
Kabul Tarihi : 20.01.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1165039

Dr. Öğr. Üyesi Yusuf KURT*

Bibliyografik Bilgiler

Kurt, Y. (2023). “Kazanç Kalitesinin Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Üzerindeki Etkisi: Katılım Bankaları Üzerine Bir Araştırma” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 277-290)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1165039>

ÖZ

Bu çalışmada 2018-2021 yılları arasında Borsa İstanbul (BİST)’te işlem gören katılım bankalarının gerçeğe uygun değer muhasebesi ile kazanç kaliteleri arasındaki ilişki test edilmiştir. Katılım bankalarına ilişkin gerçeğe uygun değer muhasebesinin ölçümünde işletmelerin kar veya zarar tablosunda raporladıkları “Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr Zarara Yansıtılanlar” ve “Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılanlar” kalemlerine karşılık dönem kar/zararı ve toplam kapsamlı gelir/gider kalemleri oranlanmıştır. Kazanç kalitesinin ölçümünde ise toplam tahakkuklar nakit akış yaklaşımı kullanılarak hesaplanmış, daha sonra ise “Healy Modeli” kullanılarak ihtiyari olmayan tahakkukların tutarı tespit edilmiştir. Gerçeğe uygun değer muhasebesi ve kazanç kalitesi arasındaki ilişki çoklu regresyon analizi yöntemi ile test edilmiştir. Analiz sonuçlarına göre katılım bankalarının kar/zarar tablosunda raporladıkları gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılanlar/dönem kar zarar ile ihtiyari olmayan tahakkuk tutarları arasında anlamlı bir ilişki olmadığı belirlenmiştir. Fakat kontrol değişkeni olarak modelde kullanılan işletme büyüklüğü değişkeni ile gerçeğe uygun değer muhasebesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

* Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Özalp Meslek Yüksek Okulu, Dış Ticaret Bölümü, yusufkurt@yyu.edu.tr
orcid.org/0000-0002-1071-4205

Anahtar Kelimeler: Gerçeğe Uygun Değer, Kazanç Yönetimi, Healy Model, Toplam Tahakkuklar

Jel Kodları: M40, M41, M49

THE EFFECT OF EARNING QUALITY ON FAIR VALUE ACCOUNTING: A RESEARCH ON PARTICIPATION BANKS

ABSTRACT

This study tested the relationship between fair value accounting and earnings quality of participation banks traded in Borsa Istanbul (BIST) between 2018 and 2021. In measuring the fair value accounting for participation banks, the period profit/loss and total comprehensive income/expense items reported in the profit or loss statement of the enterprises are proportioned against the items “Fair Value Through Profit and Loss (FVTPL)” and “Fair Value Through Other Comprehensive Income (FVTOCI)”. In the measurement of earnings quality, total accruals are calculated using the cash flow approach. Non-discretionary accruals were determined using the Healy Model. The multiple regression analysis methods was used to determine the relationship between fair value accounting and earnings quality. According to the results obtained from the study, it has been determined that there is no significant relationship between “Fair Value Through Profit and Loss (FVTPL)/ Period Profit And Loss” and “non-discretionary accruals”. However, it has been determined that there is a positive and significant relationship between the firm size variable used in the model as a control variable and fair value accounting.

Keywords: Fair Value, Earnings Quality, Healy Model, Total Accruals

Jel Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Genel olarak finansal kurumlar piyasalarda bulunan fon fazlasını toplayarak ihtiyaç duyanlara transfer eden kuruluşlardır. Bu sayede tasarruflar yatırıma dönüştürülerek ülkelerin refah seviyeleri yükselmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde fon aktarımı konusu ülkelerin içerisinde bulunan finansal problemlerin üstesinden gelinmesi açısından önem arz etmektedir. Faizsiz bankacılık sistemi olan katılım bankacılığında da dini olarak faiz hassasiyeti sebebiyle geleneksel bankalara yatırılmayan fonların faizden arındırılmış bir şekilde toplanarak, yine fon ihtiyacı olanlara faizsiz bir şekilde kullanılması esasına dayanmaktadır. Katılım bankacılığının finansal sisteme olan en büyük katkısı, faiz hassasiyeti ile atıl olarak bekleyen fonların ekonomiye kazandırılmasıdır.

İşletmeler tarafından dönem sonlarında yayımlanan finansal tablolar, işletme paydaşları tarafından yakından takip edilmektedir. Bir işletmenin finansal performansının ölçümünde en önemli faktör kazanç

faktörüdür. Bu açıdan yayımlanan finansal tablolaradaki bilgilerin doğru, güvenilir ve kaliteli olması gerekmektedir. Kazanç kalitesi, gelecekte işletmelerin finansal açıdan sürdürülebilir olma durumunu ifade etmektedir. Kazancın sürdürülebilir olması halinde ise kazançların kalitesi artmaktadır.

Gerçeğe uygun değer konusu Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 13’de ele alınmıştır. TFRS 13 Madde 9’da gerçeğe uygun değer; piyasada alıcı ve satıcı arasında belirli bir tarihte bir varlığın satımında veya borcun ödenmesinde dikkate alınacak olan değer olarak tanımlanmıştır. Çoğunlukla gerçeğe uygun değer “piyasa fiyatı” olarak da karşımıza çıkmaktadır. Literatürde gerçeğe uygun değer muhasebesi ölçümü konusu incelendiğinde son zamanlarda önemli ölçüde arttığı gözlemlenmektedir.

Aşağıda ulusal ve uluslararası yazında işletmelerin gerçeğe uygun değer muhasebesi ve kazanç kalitelerine ilişkin yapılan çalışmalara değinilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Gerçeğe uygun değer muhasebesi ve kazanç kalitelerine ilişkin literatür taramasında öncelikle ulusal yazın daha sonra ise uluslararası yazına yer verilecektir.

2.1. Gerçeğe Uygun Değer ve Kazanç Kalitesi Üzerine Yapılan Ulusal Çalışmalar

Özcan ve Kepçe (2021), 2013-2019 yılları arasındaki Türkiye’de faaliyet gösteren 32 banka üzerinde gerçeğe uygun değer muhasebesinin kazanç kalitesinin göstergelerinden birisi olan kazanç kalıcılığına etkisini araştırmışlardır. Çalışmada üç seviye belirlenmiş ve bu seviyelerin kazanç kalıcılığı ile ilişkisi tespit edilmiştir.

Özbay (2021) 2012-2021 yılları arasında gerçeğe uygun değer ile kazanç yönetimi arasındaki ilişkiyi konu edinen çalışmaları literatür analizi ile incelemiştir. Çalışma 25 ampirik araştırma üzerinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmada yapılan çalışmalara ilişkin bulgular, örneklemeler, değişkenler ve kullanılan değişkenlerdeki ilişkinin yönü gibi durumlar incelenmiştir.

2.2. Gerçeğe Uygun Değer ve Kazanç Kalitesi Üzerine Yapılan Uluslararası Çalışmalar

Paoloni vd. (2017) tarafından yapılan çalışmada 2007-2016 yılları arasında Avrupa bankalarının verileri kullanılarak, kazanç kalitesi üzerinde gerçeğe uygun değer muhasebesinin etkisinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre bankaların kazanç kaliteleri ile gerçeğe uygun değer raporlamaları arasında pozitif bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Tutino ve Pompili (2018) bankacılık sektöründe kazanç yönetimi üzerinde yönetim fırsatları ve gerçeğe uygun değeri konu edinen çalışma yapmışlardır. Çalışmada 2011-2016 yılları arasında Amerika ve Avrupa’da borsalarında işlem gören bankaların gerçeğe uygun değer ölçümleri ve kazanç kalitelerine odaklanılmıştır. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre Amerika bankalarının gerçeğe uygun değer ve kazanç kaliteleri arasında negatif yönlü ve güçlü bir ilişki tespit edilirken, Avrupa bankaları açısından ise anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Takacs vd. (2020) gelişmiş ve gelişmekte olan Avrupa bankalarının verilerini kullanarak, bankaların ortalama kazanç kaliteleri üzerinde gerçeğe uygun değer etkisini araştırmayı amaçlamışlardır. Bu amaç-

la 2006-2018 yılları arasında 409 banka üzerinde yapılan araştırmada bilançoda gerçeğe uygun değer enstrümanlarının artmasının daha yüksek kazanç kalitesine yol açtığı gözlemlenmiştir.

Lilien vd. (2019) tarafından 122 firma üzerinde yapılan çalışmada 2009-2012 yılları arasında gerçeğe uygun değer, kazanç yönetimi ve pazarlıklı satın alma kazancı konuları incelenmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre pazarlıklı satın alma kazancının ve özellikle maddi olmayan duran varlıkların Seviye-3 gerçeğe uygun değer tahminlerinin, kazançları düzeltmek amacıyla tutarlı bir şekilde kullanıldığı tespit edilmiştir.

DeFond vd. (2020) kazançların performans değerlendirme rolü üzerinde gerçeğe uygun değer muhasebesinin etkisini araştırmışlardır. Çalışmada net kar ve peşin ödemeler arasındaki bağlantı ile gerçeğe uygun değer muhasebesinin etkisine odaklanılmıştır. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre net kar ve peşin ödemeler ile gerçeğe uygun değer muhasebesi arasında negatif bir ilişki tespit edilmiştir.

Olaoye ve Ibukun-Falayi (2020) Nijerya’da 2012-2016 yılları arasında mevduat toplayan bankaların kazanç kaliteleri üzerinde gerçeğe uygun değer muhasebesinin etkisini araştırmışlardır. On banka üzerinde gerçekleştirilen analizde bağımlı değişken olarak kazanç kalitesi ve kazançların tahmin edilebilirliği kullanılırken, bağımsız değişkenler ise (Fair Value Through Other Comprehensive Income-FVTOCI) GUD farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan, işletme büyüklükleri ve kaldıraç dereceleridir. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre bağımsız değişkenlerin tümünün, kazanç kalitesi ile önemli derecede ilişkili olduğu tespit edilmiştir.

Thesing ve Velte (2021) kazanç kalitesi ve gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin yapılandırılmış bir literatür taraması gerçekleştirmişlerdir. Yapılan araştırmada 48 arşiv bazlı çalışma esas alınmıştır. Araştırmaya dahil edilen işletmelerin gerçeğe uygun değer ölçümlerine ilişkin sanayi kolu, dönem vb. açılarından herhangi bir sınırlandırma yapılmamıştır. Geçmiş çalışmalar beş kategoriye göre sınıflandırılmış ve gelecekte yapılabilecek çalışmalara ilişkin çıkarımlarda bulunulmuştur.

3. KAZANÇ KALİTESİ ÖLÇÜMÜ

Kazanç kalitesi kavramı en genel ifadeyle gelecekteki getirilerin tahmin edilmesindeki kazançların faydası şeklinde açıklanmaktadır (Sakarya ve Koçak, 2016,734). Abdelghany (2005) ve Schipper ve Vincent (2003) kazanç kalitesini karar kullanışlılığı olarak tanımlarken, geçmiş çalışmalar ise kazanç kalitesini üç kategoride tanımlamaktadır. Birinci kategoride yüksek kazanç kalitesinin işletmelerin mevcut performansını yansıttığını, ikinci kategoride yüksek kazanç kalitesi gelecekteki firma karlılığının bir nişanesi olduğunu ve sonuncu kategoride ise yüksek kazanç kalitesinin firma değerinin belirlenmesinde kullanışlı bir ölçüm olduğu vurgulanmıştır. Finansal tablo analistleri ise kazanç kalitesini “kazanç yönetiminin yoksunluğu (yapılmaması)” olarak da tanımlayabilmektedir (Sadıq ve Shafie, 2017,392).

Bu çalışmada kazanç kalitesinin ölçümünde kazanç yönetimine ilişkin ölçüm yöntemi kullanıldığından bu başlık altında yalnızca kazanç yönetimi konusuna değinilecektir.

3.1. Kazanç Yönetimi

Kazanç yönetimi, muhasebe bazlı ölçüm yöntemi içerisinde yer almaktadır. (Bezirgan ve Sakarya, 2022, 47; Çavuş,2018,40). Kazanç yönetimi işletme yöneticilerin finansal raporlar üzerindeki yargı yetkisini kullanması sonucu işletmenin temel ekonomik performansı hakkında bazı paydaşları yanlış yönlendirerek finansal raporlar üzerinde değişiklik yapılması olarak ifade edilebilir (Healy ve Wahlen, 1999,368). Başka bir ifadeyle kazanç yönetimi, işletme yöneticilerinin kendi çıkarları doğrultusunda finansal tablolar üzerinde yapılan kasıtlı müdahaleler olarak da tanımlanabilir. Kazanç yönetiminin kasıtlı yapılan davranışların yanında ayrıca hiç açıklanmayan veya yetersiz açıklanan bilgiler yoluyla da yapılması mümkündür. Kazanç yönetiminin yapılma nedenlerine bakıldığında kar rakamını düşük göstererek vergiden kaçınmak veya işletmeyi ele geçirmek olabileceği gibi, kar rakamının yüksek gösterilerek hisse senetlerinin değerini artırmak veya işletmeyi olduğundan daha iyi bir şekilde yatırımcılara göstermek amacıyla da yapılabilir. Bu tür kazanç yönetimi uygulamaları finansal raporlama kalitesini dolayısıyla da kazanç kalitesini olumsuz olarak etkilemektedir.

Kazanç yönetimi muhasebe politikalarının seçimi ile yapılabileceği gibi, işletme faaliyetlerinin düzeyini değiştirecek kararlar yolu ile veya gider ve gelirlerin sınıflandırılması yolu ile de ortaya çıkabilmektedir (Adıgüzel, 2018, 64).

Literatürdeki çalışmalar incelendiğinde kazanç yönetiminin genellikle tahakkuklar ve finansal oranlar yoluyla hesaplandığı görülmektedir (Sakarya ve Koçak,2016, 734).

3.2. Toplam Tahakkuklar

Kazanç yönetiminin ölçümünde toplam tahakkuk modeline sıkça başvurulduğu görünmektedir. Toplam tahakkuklar, işletme yönetimin inisiyatifinde olan ihtiyari tahakkuklar ve işletme yönetimin inisiyatifinde olmayan ihtiyari olmayan tahakkukların toplamıdır. İhtiyari olmayan tahakkuklar işletmelerin normal faaliyetlerinden hareketle ortaya çıkarken, ihtiyari tahakkuklar ise yöneticilerin takdir yetkisine dayanmaktadır (Bartov, Givoly ve Hayn, 2000, 196). İhtiyari olmayan tahakkuklar işletme yönetiminin karar mekanizmalarına bağımlı olmaksızın işletmelerin performans düzeyi, iş stratejisi, makro-ekonomik olaylar gibi işlemler sonucunda ortaya çıkmaktadır.

Goel (2012)'e göre ihtiyari tahakkukların işletmelerin ekonomik durumlarıyla bir bağı yoktur. İhtiyari tahakkuklar işletmelerde belirli bir düzeyde ortaya çıkması muhtemel olsa bile, işletmenin ve sektörün beklentisinin üzerinde gerçekleşen tahakkuklardır. Finansal tablo kullanıcıları finansal tablolarda tahakkuk tutarlarını rahat bir şekilde görebilmelerine rağmen, ihtiyari tahakkukları görememektedirler (Bayırlı, 2006, 94-95).

Toplam tahakkukların hesaplanma konusuna bakıldığında nakit akışı yaklaşımı veya bilanço yaklaşımları karşımıza çıkmaktadır. Tahakkuk hesaplanmasında bilanço yönteminin kullanılmasının önemli hatalara neden olabileceği belirtilmektedir. Bu nedenle literatürde nakit akış yöntemi daha sık kullanılmaktadır (Önder ve Ağca, 2013, 38). Bu nedenle çalışmamızda nakit akış yaklaşımı tercih edilmiştir.

Nakit akış yöntemi baz alınarak toplam tahakkukların hesaplanması aşağıdaki gibidir (Çavuş, 2018, 43).

Toplam Tahakkuklar = Net Kar- Faaliyetlerinden Elde Edilen Nakit Akışları

Toplam tahakkuk modelinde kazanç yönetimini hesaplamak için öncelikle işletmede olması beklenen tahakkuklar hesaplanır daha sonra gerçekleşen tahakkuklar belirlenir. Gerçekleşen tahakkuklar ile olması beklenen tahakkuklar arasındaki fark ihtiyari tahakkukları göstermektedir. Çalışmada ihtiyari olmayan tahakkuklar literatürde en fazla tercih edilen Healy Modeli ile tespit edilmiştir.

3.3. Healy Modeli

Healy modeline göre ihtiyari olmayan tahakkuklar aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır. (Bartov vd, 2001, 425)

$$NDA_t = 1/n \sum_{\tau} (TA_{\tau} / A_{\tau-1}),$$

NDA= Non-Discretionary Accruals (İhtiyari olmayan tahakkuklar)

TA= Total Accruals (Toplam Tahakkuklar)

NDA_t = t yılındaki ihtiyari olmayan tahakkuklar

TA_t = t yılındaki toplam tahakkuklar

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

n = Tahmin dönemindeki yıl sayısını

t = yıllar için alt indisi (t-n, t-n+1..., t-1) göstermektedir.

Healy Modeline göre işletmelerde kazanç yönetimi yapılıp yapılmadığına karar verilirken modelden elde edilen sonuçların incelenmesi gerekmektedir. Eğer sonuçlar birbirinden farklılık gösteriyor ise işletmelerde kazanç yönetimi söz konusu olmaktadır.

4. GERÇEĞE UYGUN DEĞER (GUD) ÖLÇÜMÜ

Standart koyucular gerçeğe uygun değerlerin birçok durumda kavramsal çerçeve kriterlerini diğer ölçüm esaslarından daha iyi karşıladığına inandıklarından, aldıkları hemen hemen her kararda gerçeğe uygun değeri potansiyel bir ölçüm temeli olarak kabul etmişlerdir (Bratten, Causholli ve Khan, 2012,1). Kavramının muhasebe standartlarına alınması 1980'li yıllara kadar uzamaktadır. ABD'de de 1980'li yıllarda yaşanan Savings & Loans kriziyle birlikte, FASB GUD kavramını daha da geliştirmişlerdir (Senel, Tuncay, Önoğul ve Karşlı, 2011, 60). TFRS 13 Madde 9'da gerçeğe uygun değer; bir varlığın satımında veya borcun devrinde ödenecek fiyat olarak ifade edilmiştir.

Varlık ve borçların ilk muhasebeleştirilmesinde çoğu durumda gerçeğe uygun değer işlem fiyatına eşittir. Finansal varlıklarda gerçeğe uygun değer değişimi ya diğer kapsamlı gelire yansıtılarak raporlanmalı

ya da gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılmak suretiyle muhasebeleştirilmelidir. (Fidan, 2018,1).

Bu doğrultuda gerçeğe uygun değer muhasebesinin ölçümünde toplam dört hesap kalemi kullanılmıştır. Bu kalemler “gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılanlar” ve “gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılanlar” ile dönem kar/zararı ve toplam kapsamlı gelir/gider kalemleridir. Başka bir ifade ile “gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılanlar” ile “dönem kar/zararı”, “gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılanlar” kalemi ile “toplam kapsamlı gelir/gider” kalemleri oranlanmıştır.

5. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışmada 2018-2021 yılları arasında katılım bankalarının uyguladıkları gerçeğe uygun değer muhasebesi ile kazanç kaliteleri arasındaki ilişkinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu anlamda Albaraka Türk, Kuveyt Türk, Türkiye Finans, Ziraat Katılım ve Vakıf Katılım bankaları analiz kapsamına dahil edilmiştir. Diğer katılım bankalarının analize dahil edilmemesinin nedeni ise 2018 yılı sonrasında faaliyete başlamalarından kaynaklanmaktadır. Diğer katılım bankalarının analize dahil edilmesi halinde bir kısım bankalar dört yıllık veriler üzerinden, diğerleri ise dört yıldan daha az yıllık veriler üzerinden analize tabi tutulacağından elde edilen analiz sonuçları sağlıklı olmayacaktır. Ayrıca Türkiye’de TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2018 yılından itibaren uygulanmasından dolayı 2018 yılı başlangıç yılı olarak belirlenmiştir.

6. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmamızda bankacılık sektörü içerisinde faaliyet gösteren katılım bankalarının 2018-2021 yılları arasında yayımladıkları nakit akış tablosu, kar/zarar tablosu, kar/zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ve finansal durum tabloları incelenerek, katılım bankalarının gerçeğe uygun değer muhasebesi ile kazanç kaliteleri arasındaki ilişki test edilmiştir. Türkiye’de TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2018 yılından itibaren uygulanmasından dolayı 2018 yılı başlangıç yılı olarak belirlenmiştir. Ayrıca toplam veri sayısını maksimize edebilmek amacıyla belirtilen yıllarda katılım bankalarına ilişkin çeyrek dönemlik veriler kullanılmıştır. Çalışma kapsamında elde edilen veriler Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)’dan temin edilmiştir.

Katılım bankalarına ilişkin gerçeğe uygun değer muhasebesinin ölçülenmesinde işletmelerin kar veya zarar tablosunda raporladıkları “Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr Zarara Yansıtılanlar” ve “Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılanlar” kalemlerine karşılık dönem kar/zararı ve toplam kapsamlı gelir/gider kalemleri oranlanmıştır. Kazanç kalitesinin ölçümünde ise öncelikle toplam tahakkuklar nakit akış yaklaşımı kullanılarak hesaplanmış daha sonra ise “Healy Modeli” kullanılarak ihtiyari olmayan tahakkukların tutarı tespit edilmiştir. Gerçeğe uygun değer muhasebesi ve kazanç kalitesi arasındaki ilişkinin tespit edilmesinde ise çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır.

6.1. Araştırmada Kullanılan Değişkenler

Çalışmada bağımlı değişken olarak gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılanlar için (FVA1), gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılanlar içinse (FVA2) değişkenleri kullanılmıştır.

Modelde bağımsız değişken olarak kazanç kalitesi (KK) ve kontrol değişkeni olarak ise işletme büyüklüğü (IB) değişkenleri tercih edilmiştir.

Tablo 1: Araştırmada Kullanılan Değişkenler

Değişkenler	Kısaltmalar
GUD Farkı Kar/Zarara Yansıtılanlar	FVA1
GUD Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılanlar	FVA2
Kazanç Kalitesi	KK
İşletme Büyüklüğü	IB

6.2. Araştırma Modeli

Araştırmamızda işletmelerin gerçeğe uygun değer muhasebesi ile kazanç kalitesi arasındaki ilişkinin tespit edilmesinde aşağıdaki regresyon modelleri kullanılmıştır.

$$FVA1 = \beta_0 + \beta_1 KK + \beta_2 IB + \varepsilon \quad (\text{Model 1})$$

$$FVA2 = \beta_0 + \beta_1 KK + \beta_2 IB + \varepsilon \quad (\text{Model 2})$$

6.3. Analiz

Katılım bankalarının 2018-2021 yılları arasında yayımladıkları finansal tablolardan hareketle gerçeğe uygun değer muhasebesi ile kazanç kalitesi arasındaki ilişki analiz edilecektir.

Araştırmaya ilişkin tanımlayıcı istatistikler aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: Özet Bilgiler

Değişkenler	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
FVA1	.102	.194	.00	.919
FVA2	.769	.836	-3.73	3,47
KK	-.028	.062	-.246	.109
IB	60.170.830	36.839.975	14.533.080	187.376.352

Tablo 2’den elde edilen sonuçlara göre katılım bankalarının gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılanlar/dönem karı sonucunu veren FVA1 bağımlı değişkeninin minimum değerinin 0,00, maksimum değerinin ise 0,919 olduğu gözlemlenmiştir. Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılanlar/ toplam kapsamlı gelir-gider kalemlerinin sonucunu veren FVA2 bağımlı değişkeninin ise minimum

değerinin -3,73, maksimum değerinin ise 3,47 olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca analize dahil edilen katılım bankalarının işletme büyüklüklerinin (IB) minimum değeri 14.533.080 TL, maksimum değeri ise 187.376.352 TL olarak belirlenmiştir. Healy modeli ile ölçülen kazanç kalitesinin (KK) minimum değeri -0,246, maksimum değeri ise 0,109 olduğu görülmektedir.

Doğrusal regresyon analizine geçmeden önce normallik analizinin yapılması gerekmektedir. Bu amaçla değişkenlere ilişkin çarpıklık ve basıklık değerleri test edilerek sonuçlar tablo 3’de sunulmuştur.

Tablo 3: Çarpıklık Ve Basıklık Değerleri

Değişkenler	Skewness	Kurtosis
	İstatistik değeri	İstatistik değeri
FVA1	3.188	11.744
FVA2	1.238	1.491
KK	-.832	2.351
IB	1.592	2.822

Tablo 3’ten elde edilen sonuçlara göre en yüksek Kurtosis değeri 11,744 ile FVA1 değişkenine, en düşük Kurtosis değeri ise 1,491 ile FVA2 değişkenine ait olduğu görülmektedir. Skewness istatistik değerlerine bakıldığında ise en yüksek değerin 3,188 ile FVA1 değişkenine, en düşük değerin ise -0,832 ile kazanç kalitesi değişkenine aittir. Tabachnick ve Fidell (2013)’e göre değişkenlere ilişkin Skewness ve Kurtosis değerlerinin -1,5 ile +1,5 arasında olması, George ve Mallery (2010)’e göre ise değişkenlerin -2 ile +2 arasında değerler alması verilerin normal dağılıma sahip olduğunu göstermektedir.

Yukarıdaki sonuçlara göre referans değerler göz önüne alındığında değişkenlerimizin normal dağılıma sahip olmadığı tespit edilmiştir. Bu durumda normallik varsayımının sağlanması amacıyla değişkenlerin karekökleri alınmış ve sonuçlar Tablo 4’te sunulmuştur.

Tablo 4: Karekökleri Alınmış Değişkenlerin Basıklık Ve Çarpıklık Değerleri

Değişkenler	Skewness	Kurtosis
	İstatistik değeri	İstatistik değeri
FVA1	1,130	1.933
FVA2	.461	.268
KK	.427	-.708
IB	.366	-.702

Karekökü alınmış değişkenlere ilişkin basıklık ve çarpıklık değerlerine bakıldığında elde edilen tüm istatistik değerlerinin -2 ile +2 arasında olması bağımlı ve bağımsız değişkenlerin normal dağılıma sahip olduğunu göstermiştir.

Doğrusal regresyon analizinde değişkenlerin otokorelasyona ve çoklu bağlantı sorununa sahip olmaması gerekmektedir. Bu bağlamda değişkenlere ilişkin çoklu bağlantı sorunu VIF analizi ile, değişkenler arasında otokorelasyon ise Durbin-Watson analizi ile test edilmiştir.

Tablo 5: Çoklu Bağlantı ve Otokorelasyon Sonuçları

Değişkenler	VIF	Durbin- Watson
KK	1.084	
IB	1.084	1.609

Tablo 5'ten elde edilen sonuçlara göre; Çoklu bağlantı sorununa ilişkin VIF değerlerinin 10'dan küçük hesaplanması bağımsız değişkenler arasında çoklu bağlantı problemi söz konusu olmadığını ifade etmektedir (Topaloğlu, 2018, 21). Durbin- Watson değerinin ise 1,5 ile 2,5 arasında olması modelde bir otokorelasyon problemi olmadığını göstermektedir (Küçükşille, 2016, 267)

Model özetleri ise Tablo 6'da verilmiştir.

Tablo 6: Model Özetleri

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.661	.437	.362	.16693
2	.444	.197	.090	.23978

Tablo 6'dan hareketle bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişkenleri açıklama gücüne bakıldığında; sırasıyla bağımsız değişkenler, bağımlı değişkenleri birinci modelde yüzde 36, ikinci modelde ise yüzde 9 oranında açıklama gücüne sahip olduğu görülmektedir.

Analiz sonuçlarına geçmeden önce kurulan regresyon modellerin bir bütün olarak anlamlı olup olmadığının test edilmesi gerekmektedir.

Tablo 7: Varyans Analizi Sonuçları

Model		Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.324	.162	5.815	.014
	Residual	.418	.028		
	Total	.742			
2	Regression	.212	.106	1.841	.193
	Residual	.862	.057		
	Total	1.074			

Tablo 7’den hareketle varyans analizi sonuçları incelendiğinde birinci modelin anlamlılık düzeyinin 0,05’ten küçük olması modelin anlamlı olduğunu, ikinci modelde ise anlamlılık düzeyinin 0,05’ten büyük olması kurulan modelin anlamsız olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla kurulan ikinci modelimiz olan gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılanlar ile toplam kapsamlı gelir/gider kalemlerinin kazanç kalitesi ile ilişki kurulmadığı görülmektedir. Başka bir ifade ile ikinci modeldeki bağımsız değişkenler, bağımlı değişkenleri açıklamada yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle kurulan ikinci model kapsam dışına çıkartılmış ve analize birinci modelle devam edilmiştir.

Tablo 8: Gerçeğe Uygun Değer ve Kazanç Kalitesine İlişkin Katsayı Tablosu

Modeller		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		
		B	Std. Error	Beta	t	Sig.
Gud ve Kazanç Kalitesi (Model 1)	(Constant)	-.257	.185		-1.391	.184
	KK	1.377	.905	.311	1.521	.149
	IB	.141	.050	.365	2.845	.006*

*Katsayının yüzde 1 düzeyinde anlamlı olduğunu göstermektedir.

Gerçeğe uygun değer ve kazanç kalitesine ilişkin katsayı tablosu incelendiğinde Kazanç kalitesini ifade eden KK değişkeninin olasılık değerinin $p>0,05$ olması elde edilen sonucun anlamsız olduğunu göstermektedir. Fakat işletme büyüklüğü (IB) değişkenine ilişkin olasılık değerinin $p=0,006$ olması bağımsız değişkenin yüzde 1 düzeyinde anlamlı olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda IB bağımsız değişkeninin FVA1 değişkeni ile pozitif bir ilişki içerisinde olduğu tespit edilmiştir. Francis vd. (2004) ve Gaio (2010)’ya göre değişkenlerin pozitif ilişki içerisinde olması beklenmektedir (Mauro, Guido & Elisa, 2017, 602).

Çalışmadan elde edilen sonuçlar işletme büyüklüğü ile gerçeğe uygun değer muhasebesi açısından Francis vd. (2004) ve Gaio (2010)’nun beklentisi ile uyumlu olduğu fakat Šodan (2015)’in elde ettiği sonuçlar ile farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

7. SONUÇ

Çoklu regresyon yönteminin kullanıldığı bu çalışmada gerçeğe uygun değer muhasebesinin ölçümünde “Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr Zarara Yansıtılanlar” ve “Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılanlar” kalemlerine karşılık dönem kar/zararı ve toplam kapsamlı gelir/gider kalemleri karşılaştırılmıştır. Kazanç kalitesinin ölçümünde ise toplam tahakkuklar nakit akışı yaklaşımı kullanılarak hesaplanmış daha sonra ise “Healy Modeli” kullanılarak ihtiyari olmayan tahakkukların tutarı tespit edilmiştir. Eğer işletme yöneticileri kazanç yönetimine ilişkin uygulamalar benimsememişse ihtiyari olmayan tahakkukların tutarında herhangi bir yön değişimi beklenmemektedir.

Araştırmada gerçeğe uygun değer muhasebesi ile kazanç kalitesi arasındaki ilişkinin belirlenmesinde iki regresyon modeli kurulmuştur. Birinci modelde gerçeğe uygun değer muhasebesinin belirlenmesinde kar/zarar tablosunda raporlanan “gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılanlar” ile dönem kar/zararı rakamları karşılaştırılmıştır. Kazanç kalitesi bağlamında ise ihtiyari olmayan tahakkuk tutarları hesaplanmıştır. İkinci modelde ise gerçeğe uygun değer muhasebesi açısından kar/zarar tablosunda raporlanan “gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılanlar” ile toplam kapsamlı gelir/gider kalemleri karşılaştırılmıştır. Kazanç kalitesi açısından ise ihtiyari olmayan tahakkuk tutarları hesaplanmıştır. Yapılan analizlerde ikinci modelin anlamlı olmadığı belirlenmiş ve analiz kapsamından çıkartılmıştır.

Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre belirtilen yıllarda analize dahil edilen katılım bankalarının gerçeğe uygun değer muhasebesi ile kazanç kaliteleri arasında bir ilişki bulunamamıştır. Başka bir ifade ile katılım bankalarının kar/zarar tablosunda raporladıkları gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılanlar/dönem kar zarar ile ihtiyari olmayan tahakkuk tutarları arasında anlamlı bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Fakat kontrol değişkeni olarak modelde kullanılan işletme büyüklüğü değişkeni ile gerçeğe uygun değer muhasebesi arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu belirlenmiştir. Bu ilişkiye göre katılım bankaları büyüdükçe gerçeğe uygun değer muhasebesi kullanımlarının da arttığı gözlemlenmiştir.

Gelecekte gerçeğe uygun değer veya kazanç kalitesi üzerine çalışacak araştırmacılar; Farklı sektörlerde aynı araştırmayı yapabilecekleri gibi, borçlanma oranları ile kazanç kalitesi arasındaki ilişkiye odaklanmaları daha farklı nitelikte çalışmalar ortaya çıkarılmasına katkı sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Adıgüzel, H. (2018). Muhasebe literatüründe kazanç yönetimi teknikleri, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 11, 63–76.
- Bartov, E., Givoly, D. & Hayn, C. (2000). The Rewards to Meeting or Beating Earnings Expectations, *Journal of Accounting and Economics*, 33, 173–204.
- Bayırlı, R. (2006). Yaratıcı muhasebe, etik, firma değeri ve örnek bir uygulama, (Doktora Tezi), Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Bezirgan, E. & Sakarya, Ş. (2022). Kazanç kalitesinin ölçümünde muhasebe esaslı yaklaşımlar: Türk bankacılık sektöründen bulgular, *Bankacılar Dergisi*, Sayı 120, 43-67
- Bratten, B., Causholli, M., & Khan, U. (2012). Fair value accounting and the predictive ability of earnings: evidence from the banking industry, *SSRN Electronic Journal*.
- Çavuş, G. (2018). Finansal raporlama kalitesini etkileyen faktörler ve finansal raporların kalitesinin ölçümüne ilişkin yaklaşımlar: BIST imalat sektöründe bir uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir
- DeFond, M., Hu, J., Hung & M., Li, S., (2020). The effect of fair value accounting on the performance evaluation role of earnings, *Journal of Accounting and Economics*, 70(2), 1-52
- Fidan, M. M. (2018). IFRS 9 finansal araçlar standardına göre finansal varlıkların sınıflandırılması ve sınıflandırmada kullanılan testler / kriterler, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 1–27.
- Francis J, LaFond R, Olsson P, Schipper K (2004). EQ And The Pricing Effects Of Earnings Patterns. Available at SSRN: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=414142
- Gaio, C. (2010). The Relative Importance Of Firm And Country Characteristics For EQ around the World, *Euro. Accounting Review*, 19(4), 693-738
- George, D. & Mallery, M. (2010). SPSS for windows step by step: a simple guide and reference, 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson
- Goel, S., (2012). Demystifying earnings management through accruals management: an indian corporate study, *Vikalpa*, 37(1), 49–56,
- Healy, P. M. & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting, *Accounting Horizons*, 13(4), 365–383.
- Küçüksille E., (2016). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. Ed. Şeref Kalaycı, Ankara: Asil Yayın
- Lilien, S., Sarath, B. & Yan, Y. (2019). Fair value accounting, earnings management, and the case of bargain purchase gain, *Asian Review of Accounting*, 28(2), 229–253.
- Mauro, P., Guido, P. & Elisa, M. (2017). Fair value accounting and earnings quality (EQ) in banking sector: Evidence from Europe, *African Journal of Business Management*, 11(20), 597–607. H7890*1234567890*213 <
- Olaoye, F.O. & Ibukun-Falayi, O.R (2020). Effect of fair value accounting on earning quality of Nigeria deposit money banks. *KIU Interdisciplinary Journal of Humanities and Social Sciences*, 1(2), 416-428
- Ozbay, D. (2021). Gerçeğe Uygun Değer İle Kazanç Yönetimi Arasındaki İlişkinin Literatür Analizi İle İncelenmesi, *Journal of Economics Finance and Accounting*, 8(4), 174-183.
- Önder, Ş. & Ağca, A. (2013) Toplam Tahakkuk Modelleri İle Türkiye’de Kar Yönetiminin Ölçülmesi: İMKB’de Yer Alan İşletmeler Üzerine Ampirik Bir Araştırma, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi EYİ Özel Sayı*, 35-48

- Özcan İ. & Kepçe, N. Gerçeğe Uygun değer muhasebesinin kazanç kalıcılığına etkisi, *Mali Çözüm Dergisi* 31(167), 13-38.
- Sadiq, M. & Shafie, R. B. (2017). The quality of financial reporting and its measurements. *International Journal of Economic Perspectives*, 11(1). 392-401.
- Sakarya, Ş., & Sünbül Koçak, Z. (2016). Kazanç kalitesi ve yönetiminin işletmelerin finansal performansı üzerine etkisi: ISO 500 işletmeleri üzerine bir araştırma, *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 733-749.
- Senel, S. A., Tuncay, M., Önoğul, Ö., Karlı & C. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer, *E-Journal of New world Sciences Academy*, 6(1), 48-76
- Šodan, S. (2015). The Impact of Fair Value Accounting on Earnings Quality in Eastern European Countries, *Procedia Economics and Finance*, 32, 1769-1786.
- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2013). *Using multivariate statistics* (6th ed.), Boston: Allyn and Bacon
- Takacs, A., Szucs, T., Kehl, D., & Fodor, A. (2020). The effect of fair valuation on banks' earnings quality: empirical evidence from developed and emerging European countries. *Heliyon*, 6(12),
- TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” Standardı 30/12/2012 Tarihli ve 28513 Sayılı Resmî Gazete(Mükerrer)
- Thesing, J., Velte, P. (2021). Do fair value measurements affect accounting-based earnings quality? A literature review with a focus on corporate governance as moderator, *Journal of Business Economics*, 91(7), 965-1004.
- Topaloğlu, E., E., (2018). Bankalarda Finansal Kırılganlığı Etkileyen Faktörlerin Panel Veri Analizi ile Belirlenmesi, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(1), 15-38
- Tutino, M., & Pompili, M. (2018). Fair value accounting and management opportunism on earnings management in banking sector: First evidence, *Corporate Ownership and Control*, 15, 59-69.

OSMANLI ARŞİV BELGELERİ IŞIĞINDA XVII-XVIII. YÜZYILLARDA SİNOP GÜMRÜĞÜ GELİR – GİDER MUHASEBESİ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 22.08.2022
Kabul Tarihi : 25.11.2022
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1165522

Dr. Öğr. Üyesi Hakan ALIUSTA*

Bibliyografik Bilgiler

Aliusta, H. (2023). “Osmanlı Arşiv Belgeleri Işığında XVII-XVIII. Yüzyıllarda Sinop Gümrüğü Gelir –Gider Muhasebesi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 291-320)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1165522>

ÖZ

Günümüzde olduğu gibi Osmanlı Devleti zamanında da gümrükler dış ticaret sürecinin kontrolü için en önemli araçlarından birisi olmuştur. Sinop limanı ve gümrüğü de 19. yüzyıla kadar Karadeniz ticaretinde önemli bir yere sahip olmuştur. Sinop-Trabzon arasındaki kıyıları da dahil olmak üzere Sinop gümrük gelirleri Karadeniz kıyısındaki gümrükler arasında öne çıkmış ve iltizam yöntemiyle işletilmiştir. Çalışmanın amacı, 17. ve 18. yüzyıllarda Sinop gümrüğünün mali yapısını, işleyişini, kayıt yöntemini, gelir - gider kalemleri ve işlem hacimlerini incelemektir. Bu amaçla öncelikle literatür taraması yapılmış sonrasında Cumhurbaşkanlığı Osmanlı Arşivinde yer alan Sinop gümrüklerine ait dönemsel hasılat ve masrafları gösteren üç belge incelenmiştir. Sonuç olarak gümrük gelir ve giderlerinin hangi kalemlerden oluştuğu, işlem hacmi ve kayıt yöntemi belirlenmiş, dönemsel gelir - gider dengesinin sağlanıp sağlanmadığı ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Tarihi, Gümrük Muhasebesi, Osmanlı Devleti, Merdiven Yöntemi

Jel Kodları: M49, N75

* Sinop Üniversitesi, Ayancık MYO, Dış Ticaret Bölümü, e-mail: haliusta@sinop.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6301-6339

IN THE LIGHT OF OTTOMAN ARCHIVE DOCUMENTS SINOP CUSTOMS INCOME AND EXPENSE ACCOUNTING IN XVII-XVIII. CENTURIES**ABSTRACT**

Customs was one of the most important tools of foreign trade during the Ottoman period, as it is today. Sinop pier customs revenues, including the coasts between Sinop and Trabzon, stood out among the customs on the Black Sea coast and were operated with a tax farming method. The port and customs of Sinop had an important place in the Black Sea trade until the 19th century. The aim of the study is to examine the financial structure, functioning, bookkeeping method, income - expense items and transaction volumes of Sinop pier customs in the 17th and 18th centuries. For this purpose, first of all, a literature review was made and then three documents showing the periodical revenues and expenses of Sinop customs in the Presidency Ottoman Archives were examined. As a result, it has been determined which items the customs revenues and expenses consisted of, transaction volume and bookkeeping method and it has been revealed whether the periodic income-expense balance could be achieved or not.

Keywords: Accounting History, Customs Accounting, Ottoman State, Stairs Method

Jel Codes: M49, N75

1. GİRİŞ

Antik çağlardan beri bir ticaret kenti olan (Arıcı, 1994) Sinop şehrinin tam olarak ne zaman kurulduğu ve adının nereden geldiği kesin olarak bilinmemektedir. Adının kökeni hakkında pek çok görüş ve varsayım araştırmacılar tarafından ileri sürülmüştür. Bunlardan en yaygın olarak kabul göreni ise ismini Amazon kraliçesi Sinope'den aldığıdır (Başoğlu, 1978; Yurt Ansiklopedisi, 1982). Osmanlı dönemi arşiv vesikalarında şehrin isminin "Sinob" olarak geçtiği görülmektedir (Cumhurbaşkanlığı DAB, 1332).

Anadolu'nun en kuzeyinde bir yarımada üzerinde yer alan Sinop'un Türkler tarafından ilk fethini 1085¹ yılında Emir Kara Tekin (Turan, 2014; Turan, 1971) gerçekleştirmiştir. Şehir 1214 yılında ise Selçuklular hâkimiyetine girmiştir (Bakır ve Berberoğlu, 2017). Aşıkpaşazade Tarihi'nde Yıldırım Bayezid'in 1395-1396 yıllarında Kastamonu'yu alıp Sinop'u İsfendiyar Bey'e bıraktığı yazmaktadır (Âşıkı, 2013). Candaroğulları Beyliği'nde önemli bir liman şehri olan Sinop, 1461 yılında ise Fatih Sultan Mehmet tarafından Osmanlı topraklarına katılmıştır ve şehir Kastamonu sancağına bağlanmıştır (Uzunçarşılı, 1969).

Sinop'un kuruluşundan günümüze kadar olan kronolojik tarihinde yer alan bazı önemli olaylar Tablo 1'de yer almaktadır.

1 Bazı kaynaklarda 1084 yılı olarak da ifade edilmektedir (Yücel,1991)

Tablo 1: Sinop'un Kronolojik Tarihi

Tarih	Meydana Gelen Olay
M.Ö. 2200-2000	İlk kurucuları sanılan Akaların Sinop'a gelmesi
M.Ö. 1344-1180	Sinop'un Hitit egemenliğine girdiği aralıklar
M.Ö. 676	Friglerin Sinop'a egemen olması
M.Ö. 690	Sinop'un Miletler'in kolonisi olması
M.Ö. 656-546	Sinop'un Lidya'nın Karadeniz 'de en önemli ticaret limanı olması
M.Ö. 480	Sinop'un bağımsızlığı ve ilk para basımı
M.Ö. 169-120	Sinop'un Pontus krallığının başkenti olması
M.Ö. 70	Sinop'un Romalılar egemenliğine geçmesi
M.S. 1214	Sinop'un ilk kez Selçukluların eline geçmesi
M.S. 1326	Sinop'un Candaroğulları Beyliği'ne katılması
M.S. 1461	Candaroğulları Beyliği'nin topraklarının Fatih Sultan Mehmet tarafından Osmanlı'ya katılması
M.S. 1461	Sinop, Ayancık (İstifan), Boyabat, Durağan ve Gerze kadıliklarının Sancak olan Kastamonu'ya bağlanması
M.S. 1844	Sinop'un Kastamonu 'ya bağlı sancak olması
M.S. 1920	Sinop'un bağımsız sancak oluşu

Kaynak: Sinop Valiliği, 2021

Osmanlı Devleti'nin denizcilikle ilk tanışması ise Orhan Bey zamanında olmuştur. Zamanla Ege Denizi, Karadeniz kıyıları ve Akdeniz sahilinde gerçekleşen fetihler sonucunda topraklar genişlemiştir. Bununla birlikte deniz kuvvetlerine ve donanmaya ihtiyaç da büyümüştür (Gencer, 2001; Kol, 2017). Kanuni Sultan Süleyman döneminde ise Osmanlı deniz kuvvetleri zirve noktasına erişmiş ve donanmanın en önemli zaferleri gerçekleştirilmiştir (Bostan, 2006; Kol, 2017). İlerleyen zaman içerisinde denizcilik teknolojilerinde Avrupa'da yaşanan gelişmelerden geri kalan Osmanlı Devleti, denizcilikteki üstünlüğünü de kaybetmiştir.

Osmanlı Devleti hem coğrafi konumu itibariyle hem de ticari ve askeri faaliyetleri nedeniyle olsun denizciliğe önem vermiştir. Deniz araçlarının yapımı için tersaneler kurmuş ve toprakları içerisindeki limanları işler bir vaziyette kullanma gayreti içerisinde olmuştur. Osmanlı topraklarına katılan Sinop şehri de sahip olduğu doğal ve korunaklı liman özelliği nedeniyle uzun süreler Karadeniz bölgesinin ticareti ve askeri güvenliğinde ön planda yer almıştır. Ulusal ve uluslararası ticaret mallarının Anadolu ile bağlantısını sağlayan önemli bir liman şehri olmakla birlikte, deniz taşıtlarının da yapılması sürecinde tersanesiyle de aktif rol almıştır. Ayrıca başta Kırım harbi olmak üzere Rusya ile yaşanan savaşlarda da Sinop limanı bölgenin önemli askeri üslerinden biri olmuştur.

Sinop şehrinden Trabzon'a kadar uzanan bir alanda yer alan Sinop Gümrük sahası ise Osmanlı döneminde Karadeniz kıyılarında yer alan dört gümrük sahasından birisi olarak faaliyet göstermiştir. Sinop'un gümrük gelirleri ise toplam gelirler içinde öne çıkmakla birlikte bunlar mukataa şeklinde, iltizam usulüyle işletilmiştir (Kütükoğlu, 1980; Ünal, 2008; Öz, 2009).

Sinop'un önemli bir liman ve gümrük sahası olmasına karşın literatür incelemesinde Sinop limanı ve gümrüğü ile ilgili çalışmaların yetersiz olduğu görülmüştür. Sinop gümrüğü ile ilgili veya bağlantılı olarak yapılan çalışmaların ulaşılabilenlerinden bazıları ise aşağıda özetlenmiştir.

Kütükoğlu (1980), "Osmanlı Gümrük Kayıtları" başlıklı makale çalışmasında Osmanlı gümrük kayıtlarını içeren defterleri incelemiştir. Fakat bu çalışmada Sinop gümrüğü özelinde bir açıklama yer almamaktadır.

Ünal (2014), "Sinop İskele Mukataasına Ait Bir Temessükât Defteri - XVII. Yüzyıl Başları" başlıklı makale çalışmasında mukataa eminlerinin Sinop iskelesi gümrüğüne ait yaptığı çeşitli ödemeleri gösteren hüccet, temessük ve tezkere belgeleri incelenmiştir. Belgelerde 1019 – 1026 arası yapılan ödemeler yer almaktadır. Belgeler Osmanlı mâlî yapısının önemli bir parçasını oluşturan mukataa usulüne, iltizam işlemine ve Sinop şehri ve limanının sosyo-ekonomik yapısına ışık tutmaktadır.

Sarı (2020), "19. Yüzyılda Sinop Limanı Ve Sinop Tersanesi" başlıklı yüksek lisans çalışmasının bir bölümünde ise Sinop iskelesi gümrüğü ve mali yapısına değinmiş, Sinop gümrüğünün gelir ve giderlerine ilişkin örnekler vermiştir.

Bu çalışmada ise öncelikle Osmanlı dönemi Sinop limanı ve ticareti ile ilgili bilgiler verilmiş sonrasında Sinop gümrüğü ve mali yapısı incelenmiştir. Son olarak ise Sinop gümrüğünün ilgili dönem gelir-gider muhasebesine ilişkin arşiv kayıtları incelemesi yapılarak mali durumu analiz edilmiştir.

2. SİNOP LİMANI VE TİCARETİ

Bir liman şehri olan Sinop'un limanının ilk kuruluşu şehrin kuruluş sürecinde gerçekleşmiştir (Ünal, 2008). Stratejik bir önemi bulunan Sinop Limanı, ticaret açısından da oldukça önemli olup Sinop iskelesinden elde edilen vergiler 18. yüzyılda Sinop'un en önemli gelirleri arasında yer almıştır (Sinop Belediyesi, 2007; Kol, 2017). Sinop, Karadeniz'i güneyden kuzeye, batıdan doğuya, Türkiye'den Kırım'a, İstanbul'dan Trabzon'a giden yolcular ve tüccarların uğrak bir limanı ve ticaret pazarıydı (Turan, 2000; Bakır ve Berberoğlu, 2017). Bununla birlikte Sinop, önemli bir ithalat-ihracat limanı olarak Kastamonu, Ankara, Amasya, Tokat ve Sivas hinterlandına bağlantıyı sağlıyordu ve böylelikle şehirlerin ticari canlılığını arttırıyordu (Turan, 1988; Yaşayanlar, 2015). Ayrıca Selçuklular döneminde kurulan tersanesi ise şehrin Karadeniz'deki en büyük deniz üssü haline gelmesine olanak sağlamıştır, Karadeniz ticaretinde faal aktif bir liman olarak kullanılmıştır (Turan, 1988; Kol, 2017). Sinop'un güvenli ve korunaklı bir doğal liman olma özelliği ile geniş orman varlığının, tersanenin kurulma sürecinde etkisi olduğu söylenebilir.

Osmanlı öncesi dönemde Kefe ve Trabzon'un ardından Karadeniz ticaretinde üçüncü büyük ithalat / ihracat limanı olan Sinop, ticari faaliyetlerini Osmanlı yönetiminde de sürdürmüştür. 15. ve 16. yüzyıllarda Osmanlı yönetimindeki en canlı limanlardan birisine sahip olan Sinop'a uzak yerlerden kervanlar gelmiş, karşılıklı olarak tüccar malları taşınmıştır (Akdağ, 1979; Kol, 2017).

Osmanlı Devleti döneminde Karadeniz'in bir Türk gölü haline gelmesi ve 18. yüzyıl sonlarına kadar yaklaşık üç asır süren bu durum II. Mehmet ve II. Bayezid'in fetihleri sonrasında gerçekleşmiştir. Fakat bu süreçte Osmanlı Devleti, Karadeniz'e yabancı gemilerin girişine ve ticaret yapmasına izin vermemiş, yasaklamıştır. Bu kapalı deniz statüsü 1774 Osmanlı – Rus savaşını sona erdiren Küçük Kaynarca Antlaşması sonrası Rusya'ya tanınan haklarla değişime uğramış, 19. yüzyıl başlarında da Karadeniz yabancı ticaret gemilerine açılmaya başlamıştır (Beydilli, 2011). Bu anlaşma ile 18. yüzyıl sonrasında Osmanlı Devleti Karadeniz ticaretindeki hakimiyetini kaybetmiş, Rus ve Avrupa ülkelerine ait ticaret gemileri bölge ticaretini uluslararası boyuta taşımıştır (Sarı, 2020). 1914 yılına gelindiğinde ise yabancı bandıralı gemilerin Osmanlı deniz ticaretinin % 90'ına sahip olduğu görülmektedir (Ekinci, 2006).

Sinop limanı ise 19. yüzyıldan itibaren Avrupalı tacirlerin buharlı gemilerine karşı yetersiz kalan Karadeniz limanlarından birisidir (Yılmaz, 2015). Yüzyıl sonuna doğru ise mevcut konumunu aşamalı bir şekilde kaybetme sürecine girmiştir. Özellikle Rusların Sinop limanına yaptıkları baskın sonrasında, Karadeniz'deki diğer limanlara göre geride kalan Sinop limanı, ulaşım imkânlarındaki yeniliklerden de olumsuz etkilenerek eski önemini yitirmiştir (İmamoğlu ve Altunsoy, 2018; Yaşayanlar, 2015).

Anadolu'nun en kuzeyinde yer alan ve Karadeniz'e kıyısı olan Sinop limanının deniz ticareti açısından ön plana çıkmasının temel faktörleri iki başlık altında toplanabilir. Birincisi şehrin gemiler için sahil boyundaki en korunaklı ve güvenilir doğal limana sahip olmasıdır. Bir diğeri ise ticari açıdan Anadolu'nun iç bölgelerinin Karadeniz'e ulaştığı bir güzergâhta yer almasıdır. Böylelikle hem Anadolu'da üretilen ürünler bu bağlantı yolları kullanılarak iç ve dış pazarlara açılabilmiş hem de deniz yoluyla gelen ürünlerinin Anadolu'ya girişi sağlanabilmiştir.

Tarih boyunca Karadeniz'in bölgesinin önemli ticaret merkezlerinden biri olan Sinop Limanı'na ihraç edilmek amacıyla hem Sinop'ta üretilen ürünler hem de diğer çeşitli bölgelerden getirilen ürünler limanın büyümesine ve şehrin kalkınmasına önemli katkılar sağlamıştır. Bu ürünlerden en önemlileri arasında meyve, keten ve kereste başta gelmiştir. Liman, Karadeniz ticareti açısından depo vazifesinin yanında bir transfer merkezi özelliğine de sahip olmuştur (Sarı, 2020). Sinop'un ilçesi Gerze limanından 18. Yüzyılda ihraç edilen bazı ürünler Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2: Gerze Limanı'ndan İhraç Edilen Bazı Ürünler (18. Yüzyıl)

Ürün cinsi	Miktarı
Kestane (yaş-kuru)	5-6 yük
Fındık	3 yük
Kiraz-Erik-Armut-Elma-Vişne (kuru)	2-3 yük
Çarşaf	2 top
Su Bardağı	1 kutu
Yün Kemer	500 adet
Hayvan Derisi	150-200 adet
Kahve Kabuğu	400-500 okka
Ahşap Kase-Kaşıklar	5-6 yük
Pekmez (elma, kızılıcık, nar, erik, vişne)	1 yük (8-9 para)
Gri Keten İpliği	
Meşe Tahtalar	
Kestane Tahtalar-Taş	50 yük
Gueudjen Kürk	50-200 adet

Kaynak: Peyasonel, 1787'den aktaran Sarı, 2020

İthal edilen ürünler ise çevre illere ve Anadolu'ya sevk edilmekte ayrıca Sinop'ta da kullanılmaktaydı. Özellikle Kırım, Rusya, Fransa, Mısır, Rumeli ve Anadolu'dan çeşitli ürünler Sinop Limanı'na getirilmekteydi. Sinop tereke kayıtları incelendiğinde ithal edilmiş ve günlük hayatta kullanılan bu ürünlere rastlanılmaktadır (Sarı, 2020).

Tablo 3'de ise 17. yüzyıl sonları ve 18. yüzyıl başlarında Sinop Limanı'na ithali gerçekleştirilen bazı ticari ürünlerin üretim yeri, miktar ve fiyatları yer almaktadır.

Tablo 3: Sinop Limanı'na İthal edilen Bazı Ürünler (17. Yüzyıl Sonları ve 18. Yüzyılın Başları)

Ürünler	Üretim Yeri	Miktarı	Fiyatı
Çizgili-Çizgisiz Çarşafklar	Fransa	50-60 parça	35-36 kuruş
Saten Kumaş	Venedik		4000-5000 kuruş
Kaba-Dolgulu Pamuklu Kumaş	Bursa		Uzun: 90-100 para; kısa: 55-60 para
Şapka	Tunus	2-3 sandık	Büyük; 70-75 para, Küçük; 45-50 para
Örgülü Dantel	Polonya-İstanbul	10.000	
Yün Battaniye	Yanbolu	2000	1 adet 3-5 kuruş
Tuval (Resimlik)	Çanakkale	4000-5000	parçası 70-75 para
Pamuklu Battaniye	İzmir	5000-6000	parçası 4 kuruş
Keçe	Kırım	1000	55-60 para
Keten Tohumu	Kahire	2-3 yük	kilo 80-90 para
Sabunu	Candie	500-600 çanta	okkası 15-16 para
Tütün	Kırcaali	70-80 balya	okkası 22 para
Pirinç	Mısır	4000-5000 kilo	kilosu 55-60 para
Pirinç	Filibe	2000-3000 kilo	kilosu 38-40 para
Koyun Peyniri	Varna-Burgaz	500-600 torba	okkası 9-10 para

Kaynak: Peyasonel, 1787'den aktaran Sarı, 2020

3. SİNOP GÜMRÜĞÜ

3.1. Yapısı ve İşleyişi

Osmanlı Devleti'nde gümrük, sadece devletler arasındaki sınırı değil, deniz ve kara arasındaki ayrımı da ifade etmek için kullanılıyordu. Buna göre, karadan denize giden ve denizden karaya gelen mal, sınırı veya ayrımı geçtiği için hemen hemen her yerde gümrük uygulamasına tâbiydi (Genç, 2000; Bulunur, 2007).

Bununla birlikte Avrupa devletlerinde de olduğu gibi Osmanlı Devleti'nde de harici gümrükler dışında şehir ve bölge sınırları arasında yapılan ticaretten gümrük vergisi alınan dâhili gümrük sistemi de bulunmaktaydı. Fakat bu sistem 20. yüzyıl başlarında kaldırılmıştır. Bu açıdan Osmanlı gümrükleri daha çok iç ticaretin vergilendirildiği kara gümrükleri, hem iç hem de dış ticaretin vergilendirildiği deniz gümrükleri ve Osmanlı Devleti'nde ticaret gerçekleştirecek yabancı tüccarların vergilerini ödeyecekleri yerleri ifade eden sınır gümrükleri şeklinde bir ayrıma tâbi tutulabilir (Kütükoğlu, 1996).

Osmanlı Devleti hâkimiyetinde 1801'de Osmanlı gümrüklerinin sayısı 100'ün üzerindeydi (Kütükoğlu, 1996) ve zamanla değişime uğrasa da Karadeniz kıyılarında müstakil dört ana gümrük bölgesi yer

almaktaydı. Bunlardan ilki Varna'dan Sinop'a kadar uzanan İstanbul gümrük bölgesi, ikincisi Sinop-Trabzon arası kıyıları kapsayan Sinop gümrük bölgesi, üçüncüsü kuzeydoğuda yer alan ve Çerkezistan'a kadar alanı bulunan Kefe Gümrük bölgesi ve son olarak dördüncüsü de Karadeniz'in kuzeybatısındaki Akkırman gümrük bölgesidir (İnalçık, 2000; Işık, 2016). Bu gümrük bölgeleri Karadeniz limanlarını içine almakla birlikte Karadeniz kıyılarını tamamıyla kapsayan tek bir gümrük bölgesi bulunmamaktaydı (Yağcı, 2013). Bu gümrüklerde denizden karaya karadan denize geçiş yapan malların denetimi gerçekleştirilerek üzerinden vergi geliri sağlanmaktaydı. Bu gümrüklerden alınan vergiler ise Rusum-ı gümrük (gümrük resmi-gümrük vergisi) olarak ifade edilmekteydi (Kütükoğlu, 1996).

Sinop İskelesi Gümrüğü mukataa olarak işletilmekteydi. Buna ilişkin ilk kayıt Samsun ve Sinop İskeleleri kanunnamesidir (Ünal, 2008). Sinop İskelesi Gümrüğü, devlet gelirlerinin bir bedel karşılığı kiraya verilmesi (Pakalın, 1993) olarak ifade edilebilen "mukataa" şeklinde belirlenen, "iltizam" usulüyle işletilen ve Karadeniz'in Anadolu yakasındaki çoğu iskeleyi de kapsayan bir işletmeydi. İlgili dönemde Sinop İskelesi Gümrüğü mukataası, Sinop İskelesi Gümrüğü ve ona bağlı olan başka iskele gümrük ve mukataalarından meydana gelmekteydi. Muhtelif kaynaklardan elde edilen bilgilere göre İnebolu İskelesi Gümrüğü, Bartın, Amasra Bendirekli, Çeltik-i Enhar Bafra Mukataası, Koçhisar, Samsun, Mata, Ünye, Ereğli, Giresun, Terme ve bağlı iskelelerinin Sinop İskelesi Gümrüğü Mukataasına bağlı olduğu ihtimaldir. Başka bir kayda göre ise Kedrus Kapusuyu, Bartın iskelesine tabi Kurucaşile, Çakrazu, Bekleşile, Bartın ve Bendirekli'ye tabi Çakalağzı, Çavuşağrı, Akçaşar ile Milet ve Sakariya iskeleleri Sinop İskelesi Gümrüğü mukataasına tabiydiler (Güler, 1992).

Mukataa tek bir gelir kaleminden, bir bölgedeki birçok gelir kalemlerinin hepsinden veya bir kısmından meydana getirilirdi. Maden, daphane, gümrük, tuzla, dalyan gelirleri, arazi ve şahıs vergileri, arazi ve dükkân kiralari mukataanın konusu olabilirdi. Mukataa kapsamındaki vergiler maktu, emanet veya iltizam yöntemlerinden biri ile toplanabilir ve aralarında geçiş de mümkündü. İltizam'da ise (ber vech-i iltizam) bir ile üç yıl arasında (tahvil) süresi olan bir sözleşme yapılarak gelirlerin toplanması işi açık arttırma ile en yüksek tutarı ödemeyi üstlenen girişimci mültezimlere bırakılırdı (Orbay, 2022).

Örnek bir iltizam sözleşmesi:

İltizam 1: 11 Ramazan 973 (1 Nisan 1566) Selanik Gümrük Mukataası

Yer : Selanik

İltizam Konusu: Selanik Gümrük Mukataası

1. İhale

İltizamın Sahibi: David veledi Avraham Yahudi

İltizamın Süresi: 11 Ramazan 973'ten (1 Nisan 1566) itibaren 3 yıl

İltizamın Tutarı: 450. 000 akçe

İhalenin Şartları: Her sene başında hesap görülmek kaydıyla (sene be sene haklaşmak üzere) David'e verildi.

Kaynak: Karademir, 2017

Kadı tarafından öncelikle en uygun talipli mültezimin ödeme gücü araştırılır, arz tezkiresi hazırlanarak merkeze gönderilirdi. Merkezden gerekli inceleme yapılır ve onay beratı gönderilirse mültezim vergilendirmeye başlayabilirdi (Genç, 2000). Gelirleri toplama işini birden çok mültezim birlikte (ber vech-i iştirak) üstlenebilirdi. Mültezim mükelleflerden vergileri kanunlar çerçevesinde toplayabilir, zorla fazla vergi toplanma durumlarının tespiti halinde mültezimin yetkileri geri alınabilirdi. Mültezimin ilgili iltizam süresinde topladığı toplam gelir ile sözleşmeye göre ödeyeceği tutar arasındaki fark kendi kârını veya zararını oluştururdu. Mültezimler mukataa bölgesini bölebilir ve vergilerin toplanması işini başka girişimcilerle alt sözleşmeler yaparak devredebilirdi. Sözleşme metninde (iltizam şartnamesi) sözleşme tutarının peşin veya taksitler halinde ödenebileceği yer alırdı. Mültezim ödeyeceği tutar kadar borç senedi verir ve ödemeleri bittiğinde senet iptal edilirdi. Ödemelerin tarihi, miktarı ve kalan alacaklar mukataa defterlerine kaydedilir, ödemeyi onaylayan bir kadı ise hüccet, müteveli ise tezkire veya temessük denilen belge verilir ve ödenemeyen gelirlerin takibi için de bakaya-i mukataat defterleri tutulurdu (Orbay, 2022). Başlangıçta “vergilerin belirli bir tutar karşılığında iltizama verilmesi olarak ifade edilebilecek olan mukataa kavramı, 15. yüzyıl sonundan 19. yüzyıl ortalarına kadar geçerliliğini koruyarak “hazineye ait bir kısım vergilerden meydana gelen bir mali birim” içeriğini kazanmıştır (Genç, 2006).

Mukataa gelirleri, cizye ve avarız gelirleri ile birlikte devletin üç önemli gelir kaynağından birini oluşturmaktaydı. Mukataalar bütçe gelirlerinin 16. yüzyılda yarıdan biraz fazlasını, 17. yüzyılda ise %66’sına kadar sağlamaktaydı (Genç, 2020). 18. yüzyılda ise %50’nin altında kalmıştır. Düşüş olmasına karşın 17 ve 18. yüzyıllarda bütçe gelirleri içerisinde mukataa gelirleri en büyük gelir türü olma özelliğini korumuştur (Çakır, 2003).

Osmanlı devlet kayıtlarına göre mali bir terim olan mukataanın içerdiği alanlar ve birimler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Şensoy, 2014):

- Devlet gelirlerinin tahsili (deniz ve kara gümrüklerinde olduğu gibi)
- Tekel haline getirilmiş kuruluşların işletme hakkı
- Yer altı zenginliklerinden devlet hissesine düşen kısımların toplanması

Anadolu defterdarına bağlı olan Bursa mukataasında, 16. yüzyılda Bursa, Biga, Bolu, Balıkesir, Kastamonu, Çankırı (Kengri), Sinop, Kocaeli ve Limni ve Bozcaada’daki mukataaların muhasebe kayıtları tutulmaktaydı. 17. Yüzyıl sonlarında mukataa Cedide-i Ula kalemi ile birleştirilerek Ankara, Kütahya, Afyon, Isparta, Uşak illerini de kapsamıştır (Çakır, 2003). Bursa Mukataasının denetlediği gelirler arasında gümrük gelirleri de yer almaktadır (Şensoy, 2014) ve önemli gelir kaynakları arasında Sinop gümrüğü de yer almaktadır (Tabakoğlu, 1985’den aktaran Şensoy, 2014). Yine gümrük ve mukataalardan ödenen maaşların kayıtları ise Anadolu muhasebesi tarafından takip edilirdi (Afyoncu, 2004’den aktaran Apalı, 2017).

Mukataa müzayedelerinde talipli çıkmazsa ücretli bir “emin” vasıtasıyla idare olunurdu. Emanette iken tahvil sonunda belli bir bedel ödeme karşılığında mukataayı iltizamına alan kişilere mültezim ve emin denilmekteydi. Literatürde bu husus ber-vech-i iltizâm emîn ve mültezim olarak ifade edilmektedir (Sahillioğlu, 1963; Ünal, 1991; Sahillioğlu, 1995;). Gümrüklerde denetim ve kontrolü gümrük mukataasını iltizamına alan eminler gerçekleştirirdi Gümrüklerde eminlerden başka muhasebe ve gümrük kayıtlarını

tutan kâtip, gümrüğe gelen malların tartılmasından sorumlu olan vezzan, malların gümrük vermeden geçişine engel olan dideban, farklı para birimlerini geçerli para birimi ile değiştiren sarraf ve huddam gibi görevlilerde bulunmaktaydı (Güler, 1992; Bulunur ve Bozkurt, 2019).

Sinop iskele mukataasına ait bir temessukat defterinde 17. yüzyılın başlarında Sinop iskele mukataasının 6 yıllığına 1.300.000 akçaya (yıllık gelir yaklaşık 215.000 akça) iltizama verildiği tespit edilmiştir. 1689/1101 tarihli bir mukataa defteri kaydına göre ise Sinop ve tevabii iskele gümrük resimlerinin senede 900 bin akçayı geçtiği görülmektedir (Ünal, 2008). Bazı dönemlere ait Sinop eminlerinin isimleri, mukataaları ve gelirleri Tablo 4'deki gibidir.

Tablo 4: Bazı Yıllara Ait Sinop Gümrük Eminleri, Mukataaları ve Gelirleri

Süre (Hicri)	Emin	Mukataası	1 yıllık iltizam malı geliri
1126	İsmail	?	?
1126 - 1129	Ebubekir	Sinop İskelesi Gümrüğü, İnebolu İskelesi Gümrüğü, Amasya, Bendirekli, Bartın ve tevabii	1127 senesi için 61 yük ² 39.970 akçe
1130 - 1136	Mehmet	Sinop İskelesi Gümrüğü, İnebolu İskelesi Gümrüğü, Amasya, Bendirekli, Bartın, Çeltik-, Enhar Bafra, Samsun ve tevabii	1130 senesi için 64 yük 39.970 akçe 1131 senesi 90 yük akçe
1137-1142	?	?	?
1143	El Hac Muhammed	?	?
1144-1145	Ahmet Ağa	Sinop İskelesi Gümrüğü, İnebolu, Amasya, Bendirekli, Ereğli, Çeltik-, Enhar Bafra, Samsun ve tevabi	1144 senesi için 9.090.159 guruş 1145 senesi için 9.090.159 guruş
1169	?	Sinop Gümrüğü Mukataası ve tevabii	40.000 guruş

Kaynak: Güler, 1992'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Emin sorumlu olduğu mukataaya tabi iskelelere getirilen ve buralardan farklı yerlere gönderilen mallar için tüccarlardan gümrük resmi talep etmekteydi. Bu vergi birkaç kalemden oluşmakta olup zarar-ı kasabiye iskeleye gelen hayvanlardan, amediye başka bir yere taşınması yapılan mallardan, reftiyye başka bir yere taşınması yapılan fakat orada tüketilmeyip başka yere nakledilen mallar üzerinden alınmaktaydı (Güler, 1992).

2 Yük malı bir tabir olarak Osmanlı maliye kayıtlarında görülmektedir. Hem hazine rûznâmçe defterlerinde hem de diğer maliye ve para ile alakalı kayıtlarda 1 yük akçe 100.000 akçe karşılığı olarak geçmektedir (İşbilir, 2013).

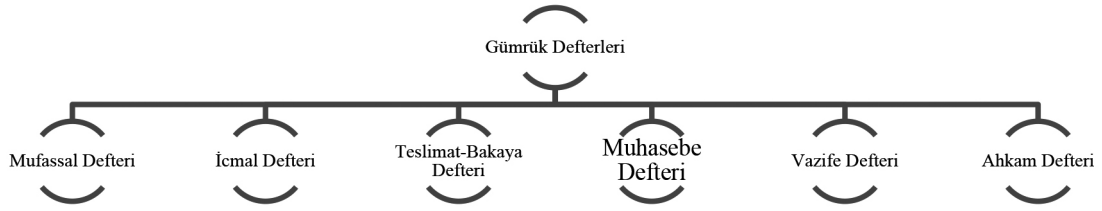
3.2. Mali Sistemi ve Muhasebe Süreci

Osmanlı'da merkezi yönetimde mali örgütlenme, defterdarlık adı altında yapılmıştır (Güvemli, 1998). Baş defterdar maliye bakanı konumunda olup ona bağlı Anadolu Defterdarı, Rumeli Defterdarı gibi defterdarların olduğu görülür. Bu defterdarlara bağlı da muhasebe departmanları vardır. Devlet muhasebesinde ise merdiven yöntemi, siyakat yazısı ve rakamları ile uygulanmıştır (Özerhan vd, 2013).

Gümrük mukataalarının genellikle gümrük vergileri ile diğer birkaç vergi kaleminin (resmi-i kantar, dellaliye, ihtisap, şemhane, selhane vb.) birleştirilmesinden meydana geldiği görülmektedir (Bulunur ve Bozkurt, 2019). Gümrük vergisi oranları bölgeden bölgeye, sancaktan sancağa ve eyaletten eyalete farklılık gösterebilmekteydi (İnalçık, 2000; Bulunur, 2007). Kayıtlarda Sinop iskelesi ve bağlı iskelelerde tahsil edilen gümrük vergisi oranının, bağlı olduğu İstanbul Gümrüğü oranıyla aynı olduğu belirtilmekteydi. Buna göre, deniz yoluyla karaya gelen ve kara yoluyla gelip gemilere yüklenen mallar üzerinden, Müslüman olanlardan %4, gayrimüslim olanlardan %5 oranında akçe vergi alınmaktaydı ve gümrük vergileri yüzde üzerinden tahsil edilmekteydi (Güler, 1992). Vergilerin tespit edilen kıymet üzerinden alındığı, malın kıymetinin tespitinde ise genellikle piyasa fiyatlarının dikkate alındığı görülmektedir (İnalçık, 2000; Bulunur, 2007). Gümrüğe gelen malın vergilendirilmesinde malın özellikleri yanında tüccarın dini ve tabiiyeti gibi özelliklerde dikkate alınmaktaydı. Müslüman olanlar, gayrimüslim ve yabancılardan daha az vergi öderlerdi (Genç, 2000; Bulunur, 2007). Sinop İskelesi Gümrüğü ve ona tabi olan gümrüğünden elde edilen gümrük resimleri tüccarların denizden karaya veya karadan denize çıkardıkları muhteva ve nitelik olarak farklı birçok kalem mal (mekulat, melbusat, meşrubat, hububat, demir çuka, kumaş vb...) üzerinden alınmaktaydı. Bu gelirlerin zeamete, vakfa ve kale asker ile diğer (vaiz, imam hatip, müezzin, kayyım, muallim, mektep halifeliği) maaşlara³ tahsis edildiği görülmektedir (Güler, 1992). Örnek olarak, 1800 senesi Sinop taşra kale muhafızlarının 52.453 akçe olan üç aylık maaşları Sinop gümrüğünden karşılanmıştır (Sarı, 2020). Ayrıca 1123/1711'de Sinop gümrük mukataasından Sinop Sultan Süleyman Han camii imamına günlük 5 akçeden yıllık 1800 akçe ulufe verildiği görülmektedir (Doğan ve Açıkgöz, 2023). 17. yüzyıl başlarında ise Sinop mukataasının yıllık gelirinin 200 bin akçayı geçtiği görülmekte olup bu durum limanın ticari öneminin yüksek olduğunu ve işlek bir liman olduğunu da göstermektedir (Ünal, 2014).

Akkirman, Kili, Kefe, Sinop, Samsun ve Trabzon gibi liman şehirlerine ait gümrük defterleri Osmanlı dönemi Karadeniz ticaretinin aydınlatılmasına ilişkin başvuru alan temel kaynaklardır (Bulunur, 2007). Gümrük görevlileri tarafından gümrükteki ticari faaliyetlere ilişkin tutulan gümrük defterleri içerisinde yer alan bilgilere göre aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Kütükoğlu, 1980).

3 Bir sonraki bölümde yer alan Belge 1'de bu görevliler ve maaş tutarlarına ilişkin bilgiler bulunmaktadır.



Şekil 1: Gümrük Faaliyetlerinde Kullanılan Defterler

Kaynak: Kütükoğlu, 1980

-Mufassal defteri: Gümrükler arasında farklılaşmalar olabilmekte birlikte üzerinden gümrük resmi alınan malların ismi, cinsi, miktarı, kıymeti, sahipleri, malın bulunduğu geminin adı, taşıdığı bayrak, kaptan ismi, nereden geldiği ve alınan gümrük resmi gibi bilgiler ve hesapların yer aldığı defterler olup aylık veya yıllık tanzim edilip günlük tarih atılarak kayıtlar yapılmıştır.

-İcmal defteri: Mufassal defterleri esas alınarak hazırlanan gümrüklerin aylık veya yıllık gelir ve gider kayıtlarını içermektedir. Defterlerde günlük veya aylık gelirler toplanıp giderler çıkarıldıktan sonra net gelir belirlenmiş veya belli bir zaman sürecindeki çeşitli malların her birinin gelirleri veya gümrüklerin gelir toplamı verilmiştir.

-Teslimat-bakaya defteri: Gümrükten hazineye aktarılan tutarların kayıtları yer almakta olup ödemelerin gerçekleşme yöntemi tespit edilebilmektedir.

-Muhasebe defteri: Büyük bir gümrük ve ona bağlı olarak emanetle veya iltizamla yönetilen tüm gümrüklerle diğer vergi hesaplarının kaydedildiği defterlerdir. İcmal defterlerine benzemekle birlikte daha detaylıdır.

-Vazife defteri: Gümrüklerden maaş alan mütekaid (emekli) ve duagûyân'lara (ücretle dua okuyucu)⁴ ödenen tutarların kayıtlarının yer aldığı defterlerdir.

-Ahkâm defteri: Gümrüklerle ilgili diğer çeşitli hükümler kaydedilmektedir (Kütükoğlu, 1996).

Muhasebenin ve defterlerin Osmanlı mukataa sisteminde çok önemli bir işlevi vardır. Mukataalarda muhasebe defteri tutmak bir zorunluluktur. Mültezimin, muhasebe defterlerini teslim etmesi ve kontrol ettirmesi (muhasebe görme) emredilmekteydi. Böylelikle mültezimin borcu alacağı belirlenmekteydi. Mültezim mukataayı iltizama aldığı anda işletmeye başlar ve 'kâtip' denilen muhasebecisi tarafından muhasebe kayıtları tutulurdu (Çakır, 2019). Kâtipler muhasebe defteri yanında gümrük defterlerini (gümrüğe giren çıkan malların günü gününe kaydedildiği defter) ve gümrükten maaş alanların kayıtlarını da tutarlardı (Bulunur ve Bozkurt, 2019). Mukataaların muhasebesi, 'irad-masraf (gelir-gider)' biçiminde

4 Osmanlı İmparatorluğu'nun dört bir yanında, özellikle de sınır kalelerinde mescid ve camilerde binlerce duagûyân, devletin düzenli maaş alan büyük bir grubu oluşturmaktaydı (İnalçık, 2000:84).

muhasebeleştirilen kayıtlardan oluşmaktaydı ve mültezimin yaptığı tüm ödemeleri belgelendirilmesi zorunluydu (Çakır, 2019).

Mukataa sürecinde devlet muhasebesinde tahakkuk esası kullanılmaktaydı. Sene başında ödenecek vergi borcu yükümlüye bildirilir, sene içinde ise tahsil edilen tutarlar borçtan düşülürdü. Mültezim (sözleşmeyi imzalayan ve gelir yerini kiralyan kişi) sözleşme tutarı kadar devlete borçlu durumdaydı ve iltizama aldığı yerin sözleşme süresince elde ettiği gelirden bu borcu öderdi (Şensoy, 2014).

Merkezde yer alan büyük mukataa departmanı coğrafi bölgelerin özelliklerine göre alt departmanlara (Bursa, İstanbul, Rumeli...) ayrılmaktaydı. Yıl bitince departmanlar her bir sözleşmenin tahsil edilen ve edilmeyen tutarlarını belirler, devletin bütün mukataa gelirleri hesaplanırdı. Bu hesaplar ise kesin hesabın belirlenmesinde, geciken mukataa ödemelerinin takibinde ve bir sonraki yılın planlamasındaki toplam tutarı belirlemeye yaramaktaydı. Bu işlemlerin yapılma süreci şöyledir: Mukataa tahsilatları Başdefterdârlık'taki günlük deftere (ruznamçe) kayıt edilirdi. Bu kayıt ile biri hazineye, diğeri tahsilatın ait olduğu mukataa muhasebesine olmak üzere iki yere bilgi aktarılmış olurdu. Hazine gelen parayı hazine defterine, mukataa departmanı da, öncesinde borçlandırdığı mültezimin hesabına kayıt eder mültezimin borcu azaltılırdı. Başdefterdar tarafından bu hareketler takip edilir ve gerektiğinde Sadrazam'a rapor edilirdi. Bilgi aktarma işleminde kullanılan, tutar ve gerekli diğer bilgileri içeren "tahvil belgesi"ne günlük defterin madde numarası yazılır, kayıt sonrası kendi bölümünde saklanırdı (Özerhan vd, 2013).

Mukataalarda muhasebenin görülmesi iki şekilde yapılabilmekteydi (Şensoy, 2014) :

-Deruhte edilen günlere göre (Kısta'l-yevm): İltizamın bir günlük bedelinin, mukataanın deruhte edildiği (üstlenildiği) gün sayısı ile çarpılması sonucu bulunan tutar ile muhasebe görülmesidir. Böyle bir hesap yapısında mukataanın gelir- gider cetvelinin gelir bölümünü genellikle kısta'l yevm üzere hesaplanmış bir meblağ oluşturmaktaydı.

-Ayrıntılı (müfredât) defter gereğince: Hesabın tahsilat belgelerine (makhûz) göre görülmesidir. Bu yöntem, genellikle emanet usulü ile işletilen mukataaların hesaplarının görülmesinde kullanılmıştır. Yıl içinde tahsilatı yapılan gelirler emin tarafından ayrıntı olarak kaydedilir, yerel kadılar tarafından mühürlenilen defteri de imzalar.

Gelir- gider tablosu ise devlet ile mukataayı üstlenen kişi arasındaki hesapları içermekteydi. Her iki yöntemde de gider bölümü ayrıntılı şekilde kaydedilmekteydi. Gelir bölümü mukataadan sağlanan tüm gelirleri kapsamadığı gibi (mültezim kârı gibi), gider bölümü de tüm harcamaları (maliyet vb.) kapsamamaktaydı. Gelir bölümü mukataadan devletin alacağını gösterirken gider bölümü bu gelirden devlet tarafından öngörülen harcama (mahsuplar, emin, katip ve nazır ücretleri...) ve hazineye yapılan teslimatın kayıtlarından oluşmaktaydı. Mukataa gelirlerinden yapılan ödemelere karşılık alınan belgeler (zahriyye) ile muhasebe görülürdü. Bu ödemeler bölgenin kadısı veya mukataa müfettişi aracılığı ile gerçekleştirilirdi. Merkez tarafından gönderilen emrin arka yüzüne hüccet yazılıp emine verilir, o da bunları ibraz ederek muhasebe gördürür ve devlete olan borcuna mahsup ettirirdi. Mukataa alanlar, hazineye ödeyecekleri tutarı (irsâliyye) ödedikten sonra temessükleri ile gelip muhasebe harcını da yatırarak muhasebelerini görmeliydiler. Ayrıntılı belgeler kullanılarak hazırlanan hesap özeti (icmâl-i muhase), mukataacı tarafından mühürlenip mukataa bürosunun bağlı olduğu defterdar tarafından imzalanır ve

İlgili büronun mukataa defterlerinde arşivlenirdi. Muhasebeyi gördüren mültezim ve emirlere onaylanmış muhasebe sureti verildikten sonra bunlar ilişik kesip (kat'-ı alâka) temessük alırlardı (Çakır, 2003).

Mukataaların muhasebelerinin kontrolü ve hesapların incelenmesi ise merkezdeki bürolar, mukataaların bulunduğu mahalde ve eyalet defterdarlıklarında olmak üzere üç mahalde yapılırdı (Şensoy, 2014).

Muhasebe işlemlerinin görülmesi sonrasında mültezimlerin hazineye borçları kalırsa, bu borçlar zimmet defterine kaydedilir ve devlet alacağı olarak izlenirdi. Bu görev Baki Kulluğu tarafından yürütülürdü (Çakır, 2003). Mültezim borçtan şahsı ve mal varlığı ile sorumlu tutulur, ödeyemediğinde malları satılır, alacakları hazine hesabına tahsil edilirdi. Bunlar borcu karşılamadığında kalan kefil olan kişilerden alınırdı. Şayet borç yine kapanmazsa mültezim tutuklanırdı ve bir yolunu bulup ödeyemezse orada vefat ederdi. Mültezim, muhasebesi yapılmadan ve hesapları kapatılmadan vefat eder ve muhalledatı dağıtılsa bile devlet alacağı varislerinden tahsil edilirdi (Şensoy, 2014).

Mültezimin mukataayı iltizamına alırken taahhüt ettiği meblağ, eminin defterlerinin gösterdiği gelir, tahvil sonlarında düzenlenen bilanço mahiyetindeki muhasebe icmalarinde “asl-ı mal” diye gösterilirdi. Mültezimin ödeme, mahsup işlemleri bilançonun aktifini vermekteydi. Bunlar icmalde “minhâ” başlığı altında sıralanırdı. Minhâ, ondan yani iltizam bedelinden ve resimlerden yapılan ödemeler veya düşülen tutarlardır. İcmallerin bu kısmında dört ana kalem bulunurdu (Sahillioğlu, 1963):

-Et-teslimât: Bu kalemde hazineye yapılan nakdi ödemeler yazılırdı. İstanbul’da veya yakın yerlerdeki mukataa mültezimleri bizzat veya adamları vasıtasıyla ödeyecekleri meblağları hazineye teslim ederlerdi.

-El-havâlât: Bu kalemde, hazine adına mukataa malından fermanla ödenen bazı kale “eren” ve “dizdar”ları, diğer çeşitli birliklerin “ulufe” ve “mevâcip” leri; duacı(du’agu) ve sultanlar evkafı cami ve nedrese, imam, müezzin, müderris gibi çalışanların ücretleri bu kalemde yazılırdı.

-El-ihracât: Bu kalemde mukataanın mahsup edilmesi mutad, tamirat gibi giderleri kaydedilirdi.

-El-icârât veya el-mevâcibât: Bu kalemde mukataa personelinin ücret ve mevâcibleri yazılırdı.

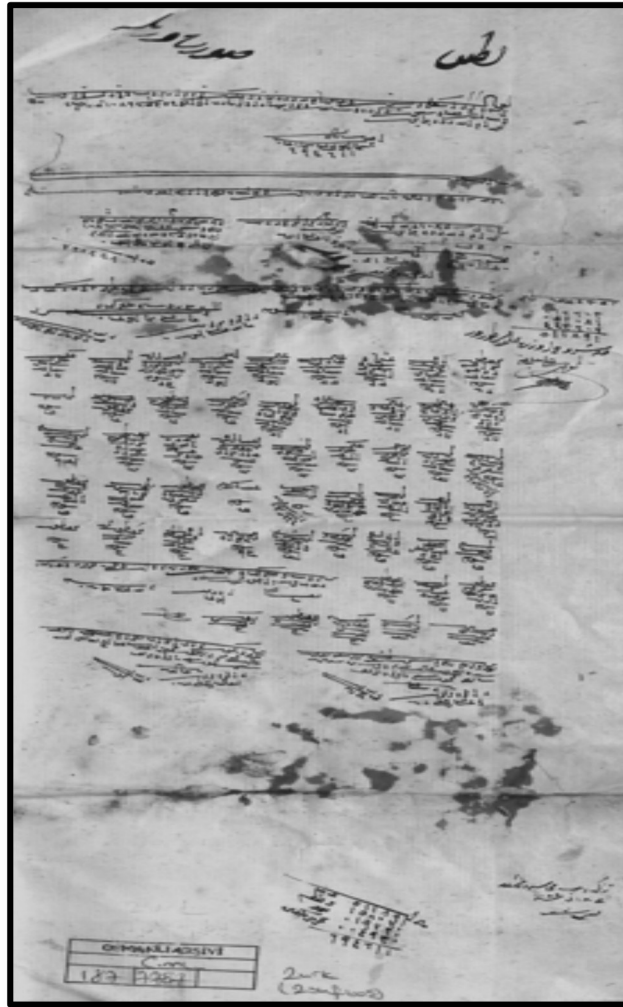
Bu dört kalem aktif, iltizam bedeli ile resimlere denk gelirse mültezimin zimmeti ibra olur, aşarsa mültezim devlet alacaklısı olurdu. Aktif pasifi karşılayamaz ise mültezim mal varlığı ile sorumlu tutulurdu (Sahillioğlu, 1963).

4. SİNOP GÜMRÜĞÜ GELİR - GİDER MUHASEBESİNE İLİŞKİN ARŞİV BELGELERİ İNCELEMESİ

Osmanlı dönemi Sinop gümrük muhasebesine ilişkin arşiv belge incelemesi üç belge üzerinden gerçekleştirilmiştir. Belgelerin öncelikle olarak transkripi gerçekleştirilmiş, sonrasında gümrük gelir gider durumu incelenmiş ve açıklaması yapılmıştır. Çalışmamızda kullanmakta olduğumuz bu arşiv belgeleri 17. ve 18. yüzyıllara ait olup dönemin gümrük gelir ve giderlerini göstermesi ve mali durumu ortaya koyması açısından önemlidir.

Belgelerde Osmanlı muhasebe kayıt yöntemi olan “merdiven” usulü kullanılmıştır. Merdiven yöntemi 1879 yılında başlayan çift taraflı kayıt yöntemine geçiş çalışmaları ve padişahın 9 Safer 1297 (22 Ocak 1880) tarihindeki çift taraflı kayıt yöntemine geçilmesi kararına kadar devlet muhasebesi kayıt yöntemi olarak kullanılmıştır (Güvemli vd., 2017:714-717; Güvemli, 2000:239). Bu yöntem ile gümrük gelir ve giderleri türlerine göre alt alta yazılmak suretiyle hesaplanmıştır. Ayrıca yöntem genellikle siyakat yazı ve rakamları ile kullanılmıştır.

(Belge-1): Sinop iskelesi Gümrüğünün bir senelik muhasebesini ve bu gümrükten tahsis edilmiş olan maaşların kayıtları



Bu belge Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı Osmanlı arşivinde C..ML.._187-7787 yer bilgisi ile kayıtlı olup Hicri 18 Ramazan 1088 tarihlidir.

Belgenin Transkripsiyonu

Hatt-ı hümayûn: Sûret virile

İcmâl-i muhâsebe-i gümrük iskele-i Sinob ve hâshâ-ı Devrekani ve Çeltik? karye-i Arım ve Çend ve Kardı Kavak ve beytü'l-mâl-ı kaza-ı Sinob ve Gerze ve Sahil ve tevâbihâ ve evvel-i Mart el-vâki' fi 25 Zilhicce sene 1086 der 'uhde-i an cânib-i Kethüdâ-ı enderûn-ı hümayûn

Asl-ı mâl

Fi sene 694611

Minhâ

Et-teslîmât

Be-teslîm-i hazîne-i 'âmire bi'd-defa'ât gayr-ı ez tefâvüt ve mevâcibât-ı kılâ'-ı îrâd-ı masraf şude

Be-çihet fi 11 L [Şevval] sene 1085 an yed-i Mehmed Efendi kethüdâ-ı enderûn-ı hümayûn

M [Muharrem] 27 sene minhu

Be-çihet mahsûben 16603/ 61021

Be-çihet fi'l-târihü'l-mezbûr an yed savb 52081

Be-çihet fi 8 S [Safer] sene 1087 nim mevâcib-i beşlüyân kal'a-ı Sinob an vâcib-i masar sene 1086 ile 'âmme-i Z [Zilhicce] sene-i minhu an yed-i Abdülkerim 443207

Der müceb 768888

Be-çihet vazîfe-i mütekâ'idîn vech-i çeltükciyân ve huddâm-ı câmi' ve gayrihu ber-müceb-i sûret-i berevât ve hüccet-i zahriye ve der-kenâr ve halâ muhâsebe-i Anadolu'ya mahsûb şude bâ fermân-ı şerf

neferan 48

fi yevm 401

el-mukarrer ma'a rüesâ-ı Çeltükciyân

fi sene 160342

an akçe-i mezbûre 159070 an yed-i hazine 2244

Teslim-i hazine-i 'amire

16603

52081

443207

511891 toplam

Vech-i meşrûh üzere mahallinde mestûrdur

Bi- ma'rifet-i Ali Halife

Tezkire-i sûret muhâsebe verilmişdir

Fi 18 Ramazan sene 88

Kayd şüd

Mustafa Hoca ber-vech-i mütekâid yevm 20	Ahmed Yusuf yeniçeri sipâhi-i mütekâid yevm 20	Osman Şaban mutasarrıfı'l- mütekâid yevm 20	Ali Hayrullah sipahi-i mütekâid yevm 20	Ali Halife Sinop sipahi-i mütekâid yevm 14	İsmail Hasan silahdar-ı mütekâid yevm 14	Abdullah Mehmed fetih- han-ı câmi'-i Alaeddîn fî yevm 13	Mehmed Bosna cebeci-i mütekâid yevm 12	Hikmet Yeniçeri Sipâhi-i sipahi-i mütekâid 12
Şâhin Küçük Oda-i bütürğ mütekâid yevm 12	Ali Kastamonu Oda-i küçük sipahi-i mütekâid yevm 12	Ali Oda-i küçük sipahi-i mütekâid 12	Süleyman sefer Kırkkilise cebeci-i mütekâid yevm 11	Mehmed Müslî Boyabad ulufeciyan-ı yemîn mütekâid yevm 11	Ali Mehmed yeniçeri-i mütekâid yevm 10	Mustafa Kastamonu sipahi-i mütekâid yevm 10	Seyyid Hasan veled-i Mustafa yevm 10	Mehmed Şamî yevm 10
Mehmed Abdullah Bostâni müteferrika yevm 10 berât-ı şude fî 7 Ramazan sene 86	Mehmed Abdullah silahdar-ı mütekâid yevm 9	Musa Mehmed piri el-mütekâid yevm 8	Ali yeniçeri'ü'l- mütekâid yevm 8	Mehmed Ali İstanbul cebeci-i mütekâid yevm 8	Abdurrahman Mehmed hızır teberdâr-ı saray-ı atik yevm 8	Receb Edirne bağçe-i hassa çavuş yevm 8	Receb Kastamonu saray-ı meydan silahdar-ı mütekâid yevm 8	Şeyh Mehmed veled-i Şeyh Ali yevm 7
Ahmed Abdullah Sarı? saray-ı İbrahimPaşa yevm 7	Mahmud veled-i Hacı Ahmed çırağı yevm 6	Mehmed Himmet? cebeci'ü'l- mütekâid yevm 6	Mehmed Abdi hatîb-i câmi'-i sultan Alaeddîn yevm 6	Mevlâna Mehmed yevm 6 berât şude fî 22 Rebiulahir sene 86	Abdülkerim yevm 5	Mustafa veled-i Şa'bân müteferrika yevm 5	Mehmed Hasan Kütahiyye cebeci'ü'l- mütekâid yevm 5	Mustafa Veli yeniçeri'ü'l- mütekâid yevm 5
Şeyh Mehmed Ali yevm 5	Mevlana Abdülcelil imam yevm 5	İbrahim veled-i Şeyh Ali yevm 5	Mehmed Halife-i mekteb yevm 5	Şeyh Mehmed Ali vaiz yevm 4	Hüseyin fetih- han yevm 2	Ahmed Konstantiniyye yeniçeri-i mütekâid yevm 2	Mehmed Mustaa yeniçeri-i mütekâid yevm 2	Mustafa yevm 2
Mustafa marifet-i câmi'-i Alaaddin yevm 2	Mehmed Halife Abdi müezzin yevm 2	Mustafa müezzin-i câmi-i Alaaddin yevm 2						

Be-cihet-i rüesâ-ı çeltükciyân ber-müceb sûret-i berevât ve hüccet-i zahriye ve derkenâr an cânib-i muhâsebe-i Anadolu mahsûb şude

Neferan 6

Evzân 17

Fi sene 20660

Hüseyin Reis .. 4

Mehmed Reis ..4

Hüsam Ataullah Reis .. 3

Mustafa Reis .. 3

Receb Reis ...3

Be-cihet ta'mir ve termim kal'a-ı Sinob taşra beher sene ta'mir şude ber müceb-i âdet-i kadîme ve muhasebeden sinnîn-i sâbika mahsûb sen bâ fermân-ı şerîf

Minhu 20000

An akçe-i mezbûrin 19720

An tefâvüt-i hazîne 280

Be-cihet tahrîr ve yekûn sükûnet-i berây-ı emvâl-ı fukarâ-ı müslimin ber-muceb 'âdet-i kadîme ve ber-müceb-i ücret-i Mevlânâ Salih be-kâdı-ı Sinob mahsûb şüd bâ fermân-ı şerîf

Minhu 5000

An akçe-i mezbûrin 4930

An tefâvüt-i hazîne 70

Mizân

511891 hazîne

158070 vazîfe

19720 ta'mir

_____4930 tahrîr yekûnu

694611 toplam

Sinop İskelesi Gümrüğü 11 Şevval 1085 - 8 Safer 1087⁵

Gelir - Gider Tablosu (Akçe)

Gelir		Gider	
Gümrük geliri	694.611	Hazineye teslim edilen	511.891
		Emekliler, reisler, cami görevlileri ve diğerleri vazife bedeli	158.070
		Sinop kalesi tamir bedeli	19.720
		Fakir müslümanlar için harcanan ve Sinop kadı maaşları	4.930
Toplam	694.611	Toplam	694.611

Belge 1, transkriptinden sonra sadeleştirme işlemine tabi tutulmuştur. Belgenin Sinop gümrüğüne ilişkin tam olarak anlaşılammış olmakla birlikte 11 Şevval 1085 - 8 Safer 1087 tarihleri arasında ait gelir ve giderleri gösterdiği düşünülmektedir. Gelirler incelendiğinde 694.611 akçe olduğu tespit edilmiştir. Giderler ise emekliler, reisler, cami ve diğer görevliler için vazife bedelleri, Sinop kalesi tamir bedeli, fakir Müslümanlar için harcanan ile Sinop kadı maaşları ve hazineye teslim edilen olmak üzere dört ana bölüme ayrılarak gösterilmiştir. Ayrıca gelir ve giderin eşit olduğu görülmektedir. Gelir ve gider toplamları merdiven yöntemine göre alt alta yazılarak hesaplanmıştır. Merdiven Yöntemi mali işlemle ilgili ana tutarın yazılması ve onu oluşturan tutarların alt alta merdiven basamağı biçiminde sıralanması esasına dayanmaktadır (Aydemir ve Erkan, 2011; Elitaş vd., 2008; Can ve Esen, 2010). Toplam tutar genelde üst kısmında yer alır fakat bazen altta da yer aldığı görülmektedir (Karabulut vd, 2018). Başka bir ifade ile merdiven yönteminde bir ana hesap ve bu hesabın detaylarını (gelir veya giderlerin) içeren alt hesaplar bulunmakta, bu alt hesaplar ana hesabın toplamını vermektedir. Eğer alttaki bir hesap, birden fazla alt hesaptan oluşacaksa bu hesabın altında bu toplamı oluşturan alt hesaplar tutarlarıyla birlikte yer almaktadır.

5 Sinop iskelesi gümrüğünün gelir ve giderlere ilişkin tarih aralığı metinden tam olarak anlaşılammış olup, 11 Şevval 1085 - 8 safer 1087 aralığı olduğu düşünülmektedir.

(Belge-2): Sinob Gümrüğü'nün altı aylık hasılat ve masraflarını gösteren defter

The document is a handwritten ledger in Ottoman Turkish, detailing the six-month revenue and expenses of the Sinop customs. It is organized into several sections, each with a heading and a list of entries. The entries are written in a cursive script, and the document includes various numerical values and dates. The text is written in a cursive script and includes various entries and totals.

Key sections and entries include:

- Top Section:** "برای حساب کردن در این سنه" (For accounting in this year), "تاریخ علی و دعوت معروف" (Date of Ali and the famous call), "۱۱۸۶" (1186), "الخطاب" (The address), "اسم" (Name), "جواز صادره" (Issued license), "۱۱۸۶" (1186).
- Middle Section:** "سوا المسارقات" (Sea routes), "بازار حلی و باغی" (Halı market and garden), "۱۱۸۶" (1186), "موسوقه" (Musique), "۱۱۸۶" (1186).
- Bottom Section:** "۱۱۸۶" (1186), "۱۱۸۶" (1186), "۱۱۸۶" (1186).

Belge Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı Osmanlı arşivinde AE_SMST_III_00183_14469_001 yer bilgisi ile kayıtlı olup Hicri 01 Muharrem 1186 tarihlidir.

Belge girişinde yer alan açıklamaya göre belgenin, Sinop gümrük gelirleri müteveffa(vefat etmiş) El-hac Ahmed Ağa tarafından ve sonradan mektuplaşmalar ile Koç Ali tarafından ve sonra Molla Mustafa tarafından tutulduğu anlaşılmıştır.

Belgenin Transkripsiyonu

Bera-yı hasılât-ı Gümrük-i Sinop bi-ma'rifet-i Gümrükçü El-Hac Ahmed el-müteveffa ve ba'dehu bâ-mürasele-i şer'iyye bi-ma'rifet-i Koç Ali ve ba'dehu bi-marifet-i Molla Mustafa ber-mantuk-ı defter katib-i gümrük-i mezû bur 'an gurre-i Muharrem Sene 1186 ilâ gayet-i Cemaziye'l-ahir Sene minhu Eşhür: 6

Ba'de'l-mesarif-i Gümrük-i mezkûr

Guruş: 1973,5

Hâsılât-ı ze'âmet-i Sinop nam diğêr Şehir Ağalığı 15 Cemaziye'l-evvel sene 185

Guruş: 551,5

Yekûn:

Guruş: 2525

Minhü'l-mesârifât bâ-fermân-ı 'âli ve bâ-hüçet-i şer'iyye

Peksimet

Kantar Guruş

112 672 'an miyane-i Yeniçeriyân-ı Dergâh-ı 'Ali orta:9 me'mur-ı Kal'a-i Kaş

060 360 'an miyane-i Yeniçeriyân-ı Dergâh-ı 'Ali orta:4 me'mur-ı Kal'a-i Trabzon

172 1032 [Toplam]

6 Kıyye esedi.

Bera-yı Ücret-i Navl-ı Sefain

Guruş

375: 'An miyane-i Yeniçeriyân-ı Dergâh-ı 'Ali beher: 4 'an Sinob ile Trabzon

525: 'An miyane-i Yeniçeriyân-ı Dergâh-ı 'Ali beher: 9 'an Sinob ile Kal'a-i Kaş

250: 'An miyane-i Yeniçeriyân-ı Dergâh-ı 'Ali beher: 25 'an Sinob ile Kal'a-i Kaş

075: 'An miyane-i Yeniçeriyân-ı Dergâh-ı 'Ali beher: 24 'an Sinob ile Varna

1225 [Toplam]

Üç Kit'a zahriye mantuku ashab-ı vazâife teslim olunan

Guruş: 81 [+] 17: 99 İskele icaresi seneliği

Receb-i Şerif Gurreinden Gümrükçü ta'yin kılınan Osman'ın nakden kabz eylediğini Sinob Hakimi kaimesinde tahrir eder.

Guruş: 169

Yekün

Guruş: 2525

Sinop Gümrüğü 1 Muharrem 1186- 29 Cemaziye'l-ahir 1186 (6 ay)

Gelir - Gider Tablosu (Guruş)

Gelir		Gider	
Gümrük geliri	2.525	Peksimet	1.032
		Navlun bedeli	1.225
		İskele kirası senelik	99
		Gümrükçü tarafından tahsil olunan	169
Toplam	2.525	Toplam	2.525

Belge 2, transkribe edildikten sonra sadeleştirme işlemine tabi tutulmuştur. Belgenin Sinop gümrüğü 1 Muharrem 1186- 29 Cemaziye'l-ahir 1186 (6 ay) tarihleri arasına ait gelir ve giderleri gösterdiği ifade edilmektedir. Gelirler incelendiğinde 2.525 guruş olarak hesaplandığı görülmüştür. Giderler ise peksimet, navlun, iskele kirası ve gümrükçü tarafından tahsil olunan olarak dört temel bölüme ayrılarak gösterilmiştir. Ayrıca gelir ve giderin eşit olduğu görülmektedir. Gelir ve gider toplamları merdiven yöntemine göre alt alta yazılarak hesaplanmıştır.

(Belge-3): Samsun ve Sinob gümrükleri gelir ve masraflarını gösterir defter

Belge Cumhurbaşkanlığı Devlet Arşivleri Başkanlığı Osmanlı arşivinde Bâb-ı defteri, Başmuhasebe Bursa Mukataası Kalemî defteri olarak D..BRM.d..._24360 yer bilgisi ile kayıtlı olup tarih bilgisi yer almamaktadır. Fakat belge sol üst köşesinde 1180 yazılıdır. Bununla birlikte belge ilk satırında “bin yüz seksen senesi” ibaresi yer almaktadır. Bu nedenlerle Rumi (veya Hicri) 1180 tarihli olduğu düşünülmektedir.

Belgenin Transkripsiyonu

Bin Yüz Seksen senesine mahsuben mart-ı ibtidâsından rûz-ı kasma gelinceye değin Samsun ve Sinob Gümrükleri irâdîdir ki zikrolunur.

Berâ-yı irâd-ı Samsun

Guruş:

28848,5

02185 ; avâ'ide-i nâzır

31033,5 [Toplam]

Berâ-yı Irâd-ı Sinob

Guruş: 7729

Berâ-yı İnebolu Gümrüğü mâlmdan

Yedimde geçen Guruş: 722

Yekün

Guruş: 39484,5

Minhâ

Guruş:

17170: Mukaddem irsâl olunan poliçe

00679: Bir kıt'a sebeb-i tahrîr rençber cemâ'atına isticâr olunan navl-i sefine

00800: Beşliyan Samsun bâ-fermân-ı 'âli

00030: Seyyid Mehmed Efendiye vezâif

00004: Ladikli Efendiye vezâif

18683 [Toplam]

00045: Seyyid Mehmed Efendiye vezâif

06355,5: Bâ-fermân-ı ‘âli kereste kıt’a için

00774: Sinop Gümrük malından Hâcı Memiş iki def’a poliçe

00500: Bâ-mektûb-ı Sinan Kapudana poliçe

03352,5: Beşliyan-ı Sinob bâ-sebeb-i tahrîr

29710 [Toplam]

00492: Sinop İskelesinde ahali-i vezaif

00100: Bâ-mektûb Mollâ Feyzullah’a verilen

00064: Bâ-mektûb-ı Sandık Emîni-i Sâbık İbrahim Ağaya verilen

00436: Bâ-mektûb-ı Süleyman Kapudana verilen

30802 [Toplam]

Minhü el-mesârifât-ı Gümrük-i Samsun gerek Sinop-ı Gümrüklerinde

Guruş:

4113,5: Bir senede me’kûlât ve meşrûbât harcırâh ve kâne? ve huddâm Ve on iki nefer adamlara aylık ve mesarif-i saire

0759: Sinop Gümrüğünde harç-ı matbah ve huddam ve kâne vesair

2185: Gümrük-i mezkûrlarda nâzırlara a’id olan avâ’ide

7057,5 [Toplam]

Yekün:

Guruş:

30802: irsâliye ve ocaklık ve vezâif

07057,5: Mesârifât ve nâzır avâ’ide

Mizan

Guruş:

39484,5: Makbûzât

37859,5: Mesârifât

1625

Samsun ve Sinop Gümrüğü 1 Mart- 9 Kasım 1767 (R/H1180)⁶

Gelir - Gider Tablosu (Guruş)

Gelir		Gider	
Gümrük geliri	39.484,5	Arpalık ve ocaklık ve vazife	30.802
Samsun	31.033,5	Diğer masraflar	7.057,5
Sinop	7.729		
İnebolu	722		
Toplam	39.484,5	Toplam	37859,5
		Fark	1.625

Belge 3, transkribe edildikten sonra sadeleştirme işlemine tabi tutulmuştur. Belgede yer alan metinde Sinop gümrüğü 1 Mart- 9 Kasım 1767 (yaklaşık 8 ay) tarihleri arasına ait gelir ve giderleri gösterdiği ifade edilmektedir. Gelirler incelendiğinde 39.484,5 gurus olarak hesaplandığı görülmüştür. Giderler ise arpalık, ocaklık, vazife ve diğer giderler olarak dört ana bölüme ayrılarak gösterilmiştir. Ayrıca gelirlerin giderlerden 1.625 gurus fazla olduğu görülmektedir. Gelir ve gider toplamları merdiven yöntemine göre alt alta yazılarak hesaplanmıştır.

5. SONUÇ

Sinop, tarihi antik çağlara kadar uzanan bir ticaret ve doğal bir liman kentidir. Tarih boyunca Karadeniz ticaretinde ve askeri güvenliğinde önemli bir yere sahip olmuştur. 19. yüzyıl sonrasında ise Avrupa'daki denizcilik alanındaki gelişmeler ve Rusların Sinop limanına baskınının da etkisiyle eski önemini kaybetmeye başlamıştır. Günümüzde ise Samsun ve Trabzon limanlarının gelişmesi ve ulaşımdaki avantajları nedeniyle Sinop limanı ve ticareti geri planda kalmıştır.

Bu çalışmada Osmanlılar döneminde önemli bir gümrük bölgesi olan Sinop gümrüğünün mali yapısı, işleyişi, gelir ve gider kalemleri, tutarları, kayıt yöntemi araştırılmıştır. Bu amaçla Sinop gümrüğünün 17. ve 18. yüzyılın belli dönemlerindeki hasılatlarını ve masraflarını gösteren üç adet Osmanlı arşiv belgesi incelenmiştir. İnceleme sonucunda gümrük gelirlerinin ve giderlerinin hangi kalemlerden oluştuğu, bu kalemlerin hangi tutarlarda bir işlem hacmine sahip olduğu belirlenmiş, hangi kayıt yönteminin kullanıldığı ile gelir - gider dengesinin sağlanıp sağlanmadığı ortaya konulmuştur.

6 Osmanlılarda mali sene hicrî 1205 (1790) senesinden itibaren kullanılmaya başlanmıştır. Bundan başka milâdî sene kânun-ı sani (Ocak) ayından başladığı halde malî sene mart iptidasından başlardı. Resmî vesikalarda «Sene-i Maliye» suretinde geçer. Şemsi aylar hesabı yürütüldüğü ve mart yılbaşı kabul edildiği için «Rumi tarih» de denilirdi. Ruz-ı Kasım Kasım günü yerinde kullanılan bir tâbirdir. Şemsî senesinin kabulünden evvel kamerî seneye tâbi olmayan malî muamelelerde teşrin-i evvelin yirmi altısına (Milâdî teşrin-i sani «kasım'ın dokuzu» na rastlayan kasım günüdür (Pakalın, 1993a; Pakalın, 1993b). Orijinal belge metninde 1180 tarihi yer almış olmakla birlikte yine belge metninin girişinde Ruz-ı Kasım ve Mart ibtidası ifadeleri geçmektedir. Osmanlılar'da arşiv belgelerinde zaman zaman hicri, rumi ve miladi takvimlerin birlikte kullanılabilmesine de rastlanmaktadır.

KAYNAKÇA**A-Arşiv Kaynakları**

- Cumhurbaşkanlığı DAB Osmanlı Arşivi, 1332, DH.EUM.1.Şb, 1-6
Cumhurbaşkanlığı DAB Osmanlı Arşivi, 1186,AE_SMST_III_00183_14469_001
Cumhurbaşkanlığı DAB Osmanlı Arşivi, 1088, C..ML.._187-7787
Cumhurbaşkanlığı DAB Osmanlı Arşivi, D..BRM.d..._24360

B-Diğer Kaynaklar

- Akdağ, M. (1979). *Türkiye'nin iktisadi ve içtimai tarihi II*. Cem Yayınevi
- Apalı, A. (2017). Osmanlı Devleti'nde mevacic defterleri ve bazı doğu kalelerindeki cebeciyanların mevacic muhasebe kayıtları. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 21(2): 587-599
- Arıcı, H. (1994). *71 nolu şer'iyye sicillerine göre sinop ve çevresinde sosyal hayat*. (Tez Numarası. 36790) [Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- Aşıkı, D. A. (2013). *Tevarihi al-i osman aşıkpaşazade tarihi*. (Haz. A. Kala), Kamer Yayınları
- Aydemir, O ve Erkan, M. (2011). Merdiven kayıt yöntemi ve günümüz muhasebe sistemi. *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 110-128
- Bakır, A. & Berberoğlu M. (2017). Beylikler dönemi öncesinde Karadeniz'de uluslararası ticaret. *Oğuz-Türkmen Araştırmaları Dergisi* 1(1), 153-177.
- Başoğlu, B. (1978). *Sinop ili tarihi*. Ayyıldız Matbaası
- Beydilli, K. (2011). Karadeniz'in kapalılığı karşısında Avrupa küçük devletleri ve "mîrî ticâret" teşebbüsü. *Belleten*,. 55(214).
- Bostan, İ.(2006).*Beylikten imparatorluğa Osmanlı denizciliği*. Kitap Yayınevi
- Bulunur, K.İ. ve Bozkurt, F. (2019). *Klasik dönem Osmanlı gümrük sisteminin kurumsal yapısı ve işleyişi 1500-1620*. Proje no:116K297, Sakarya
- Bulunur, K.İ. (2007). *Osmanlı dönemi Karadeniz ticaret tarihine katkı: Akkirman gümrüğü (1505)*. Omeljan Pritsak Armağanı, (Ed. M. Alpargu-Y. Öztürk), Sakarya: Sakarya Üniversitesi Yayınları
- Can, A. V. ve Esen, S. (2010). *Osmanlı muhasebe sistemi ve 1530 yılına ilişkin yapılan kayıtların ışığında bir Osmanlı livası: prizren*. 2. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi: 1-16
- Çakır, B. (2019). *Mukataa mültezimlerinin muhasebe süreci*. 1st Balkan Accounting and Management History Congress, 129-132
- Çakır, B. (2003). *Osmanlı mukataa sistemi (XV-XVIII. yüzyıl)*. Kitabevi
- Doğan, H. ve Açıkgöz, F.Ü. (2023). Osmanlı devleti'nde ulufelerini gümrük mukataalarından alan cami görevlileri (H. 1099-1182 / M. 1688-1769). *Karadeniz Araştırmaları*. XX/77: 83-109.
- Elitaş, C., Aydemir, O., Güvemli, O., Erkan, M., Oğuz, M. ve Özcan, U. (2008). *Osmanlı İmparatorluğu'nda 500 yıl boyunca kullanılan muhasebe yöntemi: merdiven yöntemi*. Ümit Matbaacılık.
- Ekici, İ. (2006). *Son dönem Osmanlı deniz ticaretini kurtarma çareleri*. Karadeniz Araştırmaları,10(10),25-26.
- Gencer, A.İ. (2001). *Bahriye'de yapılan ıslahat hareketleri ve bahriye nezaretinin kuruluşu (1789- 1867)*. TTK

- Genç, M. (2000). *Osmanlı İmparatorluğunda devlet ve ekonomi*, Ötüken
- Genç, M. (2020). *Mukataa*. Türkiye Diyanet Vakfı İslâm Ansiklopedisi, 31, 129-132.
- Genç, M. (2000). İltizam. Türkiye Diyanet Vakfı İslâm Ansiklopedisi, 22, 154-158
- Güler, İ. (1992). *18. yüzyılın ilk yarısında Sinop: idari taksimat ve ekonomik tarihi*. (Tez Numarası. 24186) [Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- Güvemli, O., Oran, J., Güvemli, B. ve Aslan, M. (2018). *Orta doğu muhasebe tarihinde batılılaşma süreci: Osmanlı ve cumhuriyet uygulamaları (1839-2011)*, (Eds. M. Aslan ve H.C. KÖTERİN) Ortadoğu Muhasebe Tarihi 3. Cilt, Sayıştay Başkanlığı, Başak Matbaa Basım Yayın
- Güvemli, O. (1998). Türk devletleri muhasebe tarihi, Osmanlı İmparatorluğu – *tanzimat'a kadar*, (2. Cilt). Avcıol Basım Yayın, İstanbul
- Güvemli, O. (2000). *Türk devletleri muhasebe tarihi tanzimattan-cumhuriyet'e* (3. Cilt). Avcıol Basım Yayın, İstanbul
- Işık, M. (2016). 25452 numaralı gümrük defterine göre kili nezareti gümrüğü. *Osmanlı Mirası Araştırmaları Dergisi (OMAD)*, 3(6), 60-72.
- İmamoğlu, H.V.& Altınsoy, E. (2018). *Tarihsel süreçte Sinop liman şehir hinterlandı*. Uluslararası Geçmişten Günümüze Sinop'ta Türk-İslam Kültürü Sempozyumu, 975-984.
- İnalçık, H. (2000). *Osmanlı İmparatorluğu'nun ekonomik ve sosyal tarihi- I 1300-1600, C. I*, (Ed. H. İnalçık & D. Quataert, Çev. H. Berktaş), Eren Yayıncılık
- İşbilir, Ö. (2013). *Yük*. TDV İslam Ansiklopedisi, 44, 46-48
- Karabulut, R, Apak, S. ve Erol, M. (2018). *Orta doğu muhasebe tarihinde İslami dönem (750-1839)*, (Eds. M. Aslan ve H.C. KÖTERİN) Ortadoğu Muhasebe Tarihi 2. Cilt, Sayıştay Başkanlığı, Başak Matbaa Basım Yayın
- Karademir, Z. (2017). Osmanlı iltizam sözleşmelerine yansıyan yönleriyle Yahudi girişimciler (1560-1630). *Osmanlı Araştırmaları*, 73-116
- Kol, D. (2017). *XVIII. yüzyılda Sinop limanı*. (Tez Numarası. 472286) [Yüksek Lisans Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- Kütükoğlu, M. (1996). *Gümrük*. DİA, C. 14.
- Kütükoğlu, M.S. (1980). Osmanlı gümrük kayıtları. *Osmanlı Araştırmaları* 1. 1(1).
- Orbay, K. (2022). İltizam sistemi. TUBİTAK, https://ansiklopedi.tubitak.gov.tr/ansiklopedi/iltizam_sistemi
- Öz, M. (2009). *Sinop*. TDV İslam Ansiklopedisi, 37, 252-256
- Özerhan, Y., Erkan, M. & Nazlıoğlu, B. (2013). Osmanlı Arşivinde merdiven yöntemi ile yazılmış muhasebe defter ve raporları. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 5, 89-120.
- Pakalın, M. Z. (1993a). *Osmanlı tarih deyimleri ve terimleri sözlüğü II*. MEB
- Pakalın, M. Z. (1993b). *Osmanlı tarih deyimleri ve terimleri sözlüğü III*. MEB
- Sahillioğlu, H. (1995). *Emin*. TDV İslam Ansiklopedisi, 11, 111-112
- Sahillioğlu, H. (1963). Bir mültezim zimem defterine göre XV. yüzyıl sonunda Osmanlı darphane mukataaları. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 3 (1-2),
- Sarı, A. (2020). 19. yüzyılda Sinop limanı ve Sinop tersanesi. (Tez Numarası. 654237) [Yüksek Lisans Tezi, Sinop Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi.
- Sinop Belediyesi (2007). *Geçmişin fotoğraflarıyla sinop tarihi*. ABC Matbaacılık

- Sinop Valiliği (2021). *Sinop şehri tarihi*. <http://www.sinop.gov.tr/tarih>
- Şensoy , F. (2014). Mukataalarda muhasebe kayıtları ve XVII. yüzyıl başında Bursa mukataası örneği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 7, 200-247.
- Tabakoğlu, A. (1985). *Gerileme dönemine girerken osmanlı maliyesi*. Dergah Yayınları
- Turan, O. (1971). *Selçuklular zamanında türkiye*. TTK Yayınları
- Turan, O. (2014). *Selçuklu tarihi araştırmaları*. TTK Yayınları
- Turan, Ş. (1988). *Karadeniz ticaretinde Anadolu şehrinin yeri*. Ondokuz Mayıs Üniversitesi Eğitim Fakültesi (OMÜEF) Birinci Tarih Boyunca Karadeniz Kongresi Bildirileri, 147-158.
- Turan, Ş. (2000). *Türkiye-İtalya ilişkileri –I*. Metis Yayınları
- Uzunçarşılı, İ.H. (1969). *Anadolu beylikleri Ve Akkoyunlu, Karakoyunlu devletleri*. TTK Yayınları
- Ünal, M.A. (1991). XVI. yüzyıl sonlarında bir iltizam sözleşmesi. *Tarih İncelemeleri Dergisi*, 6(1), 59-77.
- Ünal, M. A. (2014). Sinop iskele mukâtaasına ait bir temessükât defteri- XVII. yüzyıl başları. *19 Mayıs Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 4(1).
- Ünal, M.A (2008). *Osmanlı devrinde Sinop: XV. yüzyıldan XVIII. yüzyıla Sinop kazâstı*. Fakülte Yayınları
- Yağcı, Z.G. (2013). H. 1015/1016 (M. 1606-1607) tarihli İstanbul gümrük defteri. *History Studies*, 5(2), 510.
- Yaşayanlar, İ. (2015). Tanzimat döneminde Sinop limanını hinterlanda bağlayan modern yol ağının tesisi. *OÜS-BAD*, 196-212.
- Yılmaz, Ö. (2015). Buharlı gemi çağında Karadeniz’de Avrupa denizciliği. *Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergisi*, 1 (25) , 46-65.
- Yurt Ansiklopedisi (1982-1983). *Sinop*. Yurt Ansiklopedisi (Türkiye il il: Dünyü, Bugünü, Yarını), C. 9, Anadolu Yayıncılık
- Yücel, Y. (1991). *Anadolu beylikleri hakkında araştırmalar -I*. TTK

MUHASEBE MANİPÜLASYONLARININ TESPİT EDİLMESİNDE BENEİŞ TR MODELİ: BORSA İSTANBUL ÜZERİNE SEKTÖREL BAZDA BİR UYGULAMA

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 16.12.2022
Kabul Tarihi : 07.02.2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1220209

Öğr. Gör. Dr. Ali Aykut PEKER*

Bibliyografik Bilgiler

Peker, A., A. (2023). "Muhasebe Manipülasyonlarının Tespit Edilmesinde Beneish Tr Modeli: Borsa İstanbul Üzerine Sektörel Bazda Bir Uygulama" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 321-346) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1220209>

ÖZ

Araştırmanın amacı, Beneish modelinin Türkiye'ye uyarlanması ile geliştirilen Beneish TR modeli vasıtasıyla, BIST'te faaliyetlerini sürdüren şirketlerin muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesi ve Beneish TR Mi değerini etkileyen endekslerin belirlenmesidir. Bu amaç kapsamında BIST'te faaliyetlerini sürdüren imalat sektörü şirketleri ile toptan ve perakende ticaret sektörü şirketleri üzerine uygulamalar gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın sonucunda, Beneish TR modelinin her iki sektörde de uygulanabileceği belirlenmiştir. Muhasebe manipülasyonu gerçekleştirme yüzdeleri bakımından sektörler arasında önemli bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir. İmalat işletmelerinde ilişkisi belirlenen endekslerin, ticaret işletmelerine nazaran daha güçlü ve sayıca daha fazla olduğu belirlenmiştir. Elde edilen bulgular ışığında, muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesinde kullanılan Beneish TR modelinin, imalat işletmelerinde daha etkili sonuçlara ulaştığı söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Manipülasyon, Muhasebe Manipülasyonu, Beneish TR

Jel Kodları: M40, M41, M49

* Aksaray Üniversitesi, aykutpeker@aksaray.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4894-7434

BENEISH TR MODEL IN DETERMINING ACCOUNTING MANIPULATIONS: AN APPLICATION ON BORSA ISTANBUL A SECTORAL BASIS**ABSTRACT**

The aim of the research is to determine the accounting manipulations of companies operating in BIST and to determine the indices that affect the Beneish TR Mi value through the Beneish TR model developed by adapting the Beneish model to Turkey. Within the scope of this purpose, applications were carried out on manufacturing sector companies and wholesale and retail trade sector companies operating in BIST. As a result of the research, It has been determined that the Beneish TR model can be applied in both sectors. It has been determined that there is no significant difference between the sectors in terms of the percentages of performing accounting manipulation. It has been determined that the indices related to the manufacturing enterprises are stronger and more numerous than the commercial enterprises. In the light of the findings, it can be said that the Beneish TR model, which is used to detect accounting manipulations, achieves more effective results in manufacturing businesses.

Keywords: Manipulation, Accounting Manipulation, Beneish TR

Jel Codes: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

Bilgi kullanıcıları, işletmeler hakkında finansal bilgileri mali tablolar vasıtasıyla elde edebilmektedir. Ülkemizde TMS 1 Finansal Tabloların Sunuşu Standardı ile finansal raporlama sunumlarında dikkat edilecek hususların belirlenmesi amacıyla çeşitli kriterler belirlenmiştir. Standarda göre finansal tablolar; tam, hatasız, tarafsız, gerçeğe uygun ve tutarlı bir şekilde sunulması gerekmektedir. Bu bağlamda işletmelerin finansal durumunu ortaya koyan finansal bilgilerin, bilgi kullanıcılarını yanlış bilgilendiren, makyajlanmış, hileli veya kasıtlı olarak değiştirilmiş olmaması gerekmektedir. Muhasebe manipülasyonlarının temelinde hile ve kasıtlı olarak gerçek durumu gizleme söz konusudur. İşletme yöneticileri çeşitli nedenlerle bilerek ve/veya isteyerek bu faaliyetleri gerçekleştirebilmektedir. Borsada işlem gören ve halka açık olarak faaliyetini sürdüren işletmelerde durum biraz daha farklıdır. Şöyle ki halka açık şirketler mali tablolarını bağımsız denetime tabii tutmak zorundadır ve bu durum bilgi kullanıcılarına makul seviyede güvence sağlamaktadır. Olumlu bağımsız denetim raporları, bilgi kullanıcılarına finansal bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunulduğu hususunda çeşitli bilgiler sunmasıyla birlikte bu rapora sahip olan bir çok finansal tabloda da manipülasyon yapılma ihtimali bulunmaktadır. 2000’li yılların başında ortaya çıkan ve tüm dünyayı finansal açıdan etkileyen Enron vakasında olduğu gibi bağımsız denetim şirketleri ile işletmeler arasında çeşitli antlaşmalar yapılabilme ihtimali ve ilgilere sunulan mali tablolarda çeşitli manipülasyonların gerçekleşme ihtimali bulunmaktadır. Bu bağlamda bilgi kullanıcıları açısından bağımsız denetim raporlarından ziyade manipülasyonların tespit

edilmesinde kullanılacak farklı yöntemlerin geliştirilmesi hususunda çeşitli talepler ortaya çıkmıştır. Bu yöntemler arasında literatürde geniş kabul gören, popülerliğe sahip olan ve güvenilirliği test edilmiş Beneish modeli araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

Messod D. Beneish tarafından geliştirilen Beneish modeli (Beneish, 1997; Beneish, 1999), mali tablolarındaki çeşitli oranların kullanılması ile muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesini amaçlamıştır. Bu modelde çeşitli endeksler ile manipülasyon ihtimali bulunan işletmelerin finansal bilgileri arasında sistematik bir ilişki kurulmuş ve bulgular elde edilmiştir. Bu çalışmada Beneish modelinin bir türevi olarak nitelendirilebilen Küçüksözen (2004) tarafından öne sürülen Beneish TR modeli uygulanmıştır. Beneish TR modeli, Beneish modelinde yer alan değişkenlerin Türkiye’de faaliyetini sürdüren işletmeler üzerine uyarlanması sonucunda elde edilmiştir. Orijinal modelde yer alan bazı değişkenler çeşitli nedenlerle devre dışı bırakılırken (satışlardaki büyüme oranı, enflasyonist ortamlarda gerçekçi bilgi sağlamayacağı düşüncesi ile), bazı değişkenler (stokların ve finansman giderlerin satışlara oranı) modele eklenmiştir.

Araştırmanın amacı, Beneish TR modeli vasıtasıyla BIST’te faaliyetlerini sürdüren şirketlerin muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesi ve Beneish TR M_1 değerini etkileyen endekslerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç kapsamında BIST’te yer alan imalat sektörü ile toptan ve perakende ticaret sektörü üzerine uygulama gerçekleştirilmiştir. Farklı sektörlerde faaliyetlerini sürdüren şirketlere yönelik gerçekleştirilen bu araştırma sayesinde sektörel bazda bir değerlendirme yapılmış ve araştırmanın bu yönüyle ilgili alana katkı sağlayacağı ve literatürde yer alana boşluğu dolduracağı düşünülmektedir.

Araştırmanın bundan sonraki bölümlerinde ulusal ve uluslararası yayınlara yönelik literatür taraması gerçekleştirilmiş, BIST’te imalat ve ticaret sektöründe faaliyetlerini sürdüren işletmeler üzerine uygulamalar gerçekleştirilmiş ve bulgular elde edilmiştir. Araştırmanın son bölümünde ise elde edilen bulgular ışığında çeşitli sonuçlara ulaşılmış ve birtakım öneriler sunulmuştur.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Beneish modeline yönelik ulusal ve uluslararası alanlarda gerçekleştirilen yayınlar Tablo 1’de gösterilmiştir. Tablo 1’de sırasıyla künye, çalışmanın amacı, çalışmanın sonucu ve çalışmanın uygulandığı sektör ile kullanılan istatistikî yöntemler hakkında bilgiler sunulmuştur.

Tablo 1. Literatür Taraması

KÜNYE	ÇALIŞMANIN AMACI	ÇALIŞMANIN SONUCU	UYGULAMA
(Benligiray & Onay, 2021)	ABD örnekleminde geliştirilen Beneish modelinin model katsayılarının Türkiye'ye uyarlanması amaçlanmıştır.	Muhasebe manipülasyonlarında orijinal Beneish modeline kıyasla Türkçeye uyarlanan Beneish TR modelinin daha başarılı sonuçlar elde ettiği tespit edilmiştir.	Probit regresyon yöntemi kullanılarak Beneish modeli yeniden çalıştırılmış ve Türkiye'ye özgü katsayılar tespit edilmiştir.
(Elkhaldi, Flayyih, Ali, & Mohammd, 2021)	Irak Menkul Kıymet Borsası'nda işlem gören şirketler örneğinde, finansal bilgi manipülasyonlarının Beneish modeli ile tespit edilmesi amaçlanmıştır.	8 şirketten yalnızca 2 şirketin muhasebe manipülasyonuna başvurduğuna yönelik güçlü ihtimaller tespit edilmiştir.	Turizm sektöründe yer alan 8 şirketin verileri incelenmiştir. Beneish modeline göre M_1 ve Z_1 değerleri tespit edilmiştir.
(Toplu, Calayoğlu, & Azaltun, 2021)	Finansal bilgi manipülasyonunda Beneish modelinin nasıl kullanılabileceğinin açıklanması amaçlanmıştır.	Beneish modeli uygulaması gerçekleştirilmiş ve şirketlerin 94'ünün çeşitli seviyelerde finansal bilgi manipülasyonuna başvurduğu tespit edilmiştir.	BIST'te işlem gören SPK tarafından manipülasyon ihtimali yüksek olarak belirlenen 104 şirket incelemeye alınmıştır. M_1 değerleri çerçevesinde analiz gerçekleştirilmiştir.
(Comporek, 2020)	Beneish modelinin Varşova Menkul Kıymet Borsası'nda uygulanabilirliğinin test edilmesi amaçlanmıştır.	Polonya'ya uyarlanmış 8 faktörlü Beneish modelinin finansal bilgi manipülasyonlarının tespitinde geleneksel Beneish modeline göre daha kullanışlı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.	Varşova borsasında işlem gören 27 halka açık şirket üzerinden uygulama gerçekleştirilmiştir. 5 faktörlü Beneish modeli ile 8 faktörlü Beneish modeli, M_1 skorları çerçevesinde karşılaştırılmıştır.
(Güner & Kurnaz, 2020)	Beneish TR modeli yardımıyla BIST işlem gören şirketlerin muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Türkiye'de BIST Kimya, Petrol, Plastik Endeksi şirketlerinin muhasebe manipülasyonuna başvurma olasılıklarının yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.	BIST Kimya, Petrol, Plastik Endeksi şirketleri üzerine uygulama gerçekleştirilmiştir. 24 şirket analizlere tabii tutulmuştur. Beneish TR modeline göre M_1 ve Z_1 değerleri tespit edilmiştir.

(Hoşda, 2020)	Polonya- Varşova Borsasında işlem gören şirketler (30) zerinde Beneish modelinin uygulanabilirliğinin test edilmesi amaçlanmıştır.	Beneish modelinin finansal tablo manipülasyonlarının tespit edilmesinde oldukça etkili bir model olduğu tespit edilmiştir. 8 faktörlü Beneish modelinin 5 faktörlü Beneish modeline nazaran daha gerçekçi sonuçlara ulaştığı belirlenmiştir.	Varşova borsasına kayıtlı küçük şirketler üzerinden çalışma gerçekleştirilmiştir. 5 faktörlü Beneish modeli ile 8 faktörlü Beneish modeli, M_i skorları gerevesinde karşılaştırılmıştır.
(Mollah & Sakib, 2020)	Bangladeş'teki ilaç firmaları zerine Beneish modeli uygulanarak finansal manipülasyonların tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Bangladeş'teki ilaç şirketlerinin finansal manipülasyona başvurdukları ve bu durumu süreklilik haline getirdikleri tespit edilmiştir.	2014-2018 yılları arasında 14 ilaç şirketi üzerine uygulama gerçekleşmiştir. Beneish modeline göre M_i değerleri tespit edilmiştir.
(zcan, 2018)	Adli muhasebe uygulamalarında Beneish modelinin kullanılabilirliğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Beneish modelinin tahrif edilmiş mali tabloların niceliksel analizinde etkin bir Şekilde kullanılabileceği tespit edilmiştir.	174 şirket üzerine çalışma gerçekleştirilmek istenmiş fakat analize tabii olabilecek nitelikte olan 87 şirket üzerine çalışma gerçekleştirilmiştir.
(MacCarthy, 2017)	Altman Z skoru ile Beneish M modelinin finansal manipülasyonların tespitinde kullanılabilirliğinin test edilmesi amaçlanmıştır.	Finansal manipülasyonların tespit edilmesinde, Altman Z skoru ile Beneish M modelinin birlikte kullanılması gerektiği ve ayrılmaz bir ikili oldukları sonuçlarına ulaşılmıştır.	Enron şirketi üzerine 1996-2000 yılları arasındaki finansal tablolar yer alan finansal bilgiler analize tabii tutulmuştur.
(Lotfi & Chadegani, 2017)	Tahran borsasında işlem gören şirketler üzerine finansal manipülasyonların tespit edilmesinde Beneish M skor modelinin kullanılabilirliğinin test edilmesi amaçlanmıştır.	Beneish modelinin finansal manipülasyonların tespit edilmesinde yetersiz kaldığı, manipülasyonların tespiti için başka modellerin geliştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.	Tahran borsasına kote olan 137 şirket üzerine uygulama gerçekleştirilmiştir. Beneish modeline göre M_i değerleri tespit edilmiştir.
(Fındık & ztrk, 2016)	BIST İmalat sektöründe faaliyetlerini sürdüren işletmelerin Beneish modeli vasıtasıyla muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Finansal bilgi manipülasyonlarının tahakkuk esaslı uygulamalardan kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır.	BIST İmalat sektöründe faaliyetlerini sürdüren 91 firma üzerine uygulama gerçekleştirilmiştir. Verilerin analizinde lojistik regresyon yöntemi kullanılmıştır.

(Tepeli & Kayıhan, 2016)	Borsada işlem gören şirketlerin muhasebe manipülasyonu yapma ihtimalinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.	25 şirketin 7 tanesinin muhasebe manipülasyonu yaptığına dair herhangi bir kanıt bulunmadığı, 4 işletmenin manipülasyon yapma ihtimalinin bulunduğu, 5 işletmenin manipülasyon ihtimaline yönelik güçlü bulguların olduğu, 9 işletme hakkında ise çok güçlü bulgular bulunduğu tespit edilmiştir.	BIST Gıda maddeleri sanayi şirketleri üzerine uygulama gerçekleştirilmiştir. 25 şirket analizlere tabii tutulmuştur. Beneish TR modeline göre M_i ve Z_i değerleri tespit edilmiştir.
(Kara, Uğurlu, & Körpi, 2015)	BIST İmalat sektöründe faaliyetlerini sürdüren işletmelerin Beneish modeli vasıtasıyla muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.	2010-2012 yılları arasında borsada imalat sektöründe işlem gören şirketlerden 66 tanesinin muhasebe manipülasyonu yapma ihtimalinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.	BIST imalat sektöründe uygulamalar gerçekleştirilmiştir. Beneish modeline göre M_i değerleri tespit edilmiştir.
(Er & Varıcı, 2013)	BIST 100'de işlem gören İmalat şirketlerinin, Beneish modeli vasıtasıyla muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.	39 şirketin 20'sinde muhasebe manipülasyonu tespit edilmiştir. Muhasebe manipülasyonunu etkileyen değişkenler incelendiğinde ise; aktif devir hızı, finansman oranı ve faaliyet kar marjının muhasebe manipülasyonunu etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.	BIST 100'de işlem gören imalat şirketlerine uygulama gerçekleştirilmiştir. Beneish modeline göre M_i değerleri tespit edilmiştir.
(Franceschetti & Koschtial, 2013)	Beneish modeli kullanılarak muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesinde, Beneish modelinin yararlı bir model olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Muhasebe manipülasyonlarında; satış büyüme endeksi, brüt kar marjı endeksi, aktif kalite endeksinin etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.	30 iflas etmiş ve 30 iflas etmemiş firma üzerinden çalışma gerçekleştirilmiştir. Beneish modeline göre M_i değerleri tespit edilmiştir.
(Doğan, 2009)	Beneish modeli kullanılarak borsadaki firmaların muhasebe manipülasyonu yapma risklerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Analize tabii tutulan 132 şirketten 2005 yılında 47'si, 2006 yılında 39'unun muhasebe manipülasyonuna başvurduğunu tespit etmiştir.	2005-2006 yıllarında borsada (İMKB) işlem gören 132 şirket üzerine uygulama gerçekleştirilmiştir. Beneish modeli M_i değerleri tespit edilmiştir.

(Mahama, 2005)	Altman ve Beneish modelleri kullanılarak Enron vakasındaki muhasebe manipülasyonlarının tespit edilip edilemeyeceğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	2001 yılındaki fiili iflas başvurusundan önce 1997 yılı gibi nispeten erken bir tarihte muhasebe manipülasyonlarının tespit edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.	Enron şirketi finansal tabloları üzerine uygulama gerçekleştirilmiştir. Beneish modeline göre M_1 ve Altman yöntemine göre Z_1 değerleri tespit edilmiştir.
(Küçüksözen, 2004)	Türkiye’deki muhasebe manipülasyonlarına yönelik bir model geliştirmesi amaçlanmıştır.	Beneish modeli revize edilerek yeni model oluşturulmuş, bu modeldeki 9 açıklayıcı değişkenin 6 tanesinin, finansal manipülasyonların ortaya çıkarılmasında ve tahmin edilmesinde anlamlı ve yararlı olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.	İMKB’de işlem gören şirketlerin manipülasyonu tespit edilmesi amacıyla Beneish modeli revize edilmiştir. 126 şirket üzerine uygulama gerçekleştirilmiştir.

Tablo 1’de yer alan literatür taraması incelendiğinde, Beneish modelinin muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesinde oldukça etkili bir yöntem olduğu tespit edilmiştir. Beneish TR modeline yönelik gerçekleştirilen ulusal yayınlarının sonuçları incelendiğinde ise Küçüksözen (2004) tarafından öne sürülen model ile Türkiye’de çeşitli uygulamalarının gerçekleştirildiği ve muhasebe manipülasyonların bu model ile tespit edilebileceği belirlenmiştir. Literatür taramasında yer alan çalışmaların çoğunluğunda, muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesinde genellikle Beneish M değeri ve Z değerlerinin tercih edildiği belirlenmiştir. Çalışmaların uygulama alanları incelendiğinde çoğu çalışmanın imalat sektöründe faaliyetlerini sürdüren işletmeler üzerine gerçekleştirildiği söylenebilir. Ulusal ve uluslararası alanda sektörel bazda karşılaştırmalı bir uygulama gerçekleştiren çalışmanın olmaması çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

3. YÖNTEM

Araştırmanın amacı kapsamında BIST’te işlem gören şirketler üzerinde sektörel bazda bir değerlendirme yapılmıştır. BIST şirketleri içerisinde imalat ve toptan perakende ticaret şirketleri çalışmanın örneğini oluşturmaktadır. Araştırmaya katılan şirketlerin finansal raporları içerik analizi tekniği ile incelenmiştir. İçerik analizi, var olan verileri özetleyerek sistemli bir hale getiren, standardize eden, karşılaştırma ihtimali sunan ve verilere nesnel bir boyut kazandıran yöntemdir (Tosunoğlu & Öztürkci, 2021).

3.1. Veri Toplama Aracı

Araştırma kapsamında, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) sayesinde şirketlerin 2020 ve 2021 yıllarına ait yıllık finansal raporlarına ulaşılmıştır. Finansal tablolar vasıtasıyla Beneish TR modeli uygulanmış ve bu model vasıtasıyla modelin içeriğinde yer alan çeşitli endeksler tespit edilerek M_1 değerlerine ulaşılmıştır.

3.2. Verilerin Analizi

Küçüksözen (2004) gerçekleştirdiği çalışmasında, Beneish'in orijinal model değişkenlerinin Türkiye'ye uyarlanması ve muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesinde etkili olan iki değişkenin orijinal modele eklenmesi ile oluşturulan Beneish TR modelini önermiştir. Orijinal modele eklenen değişkenler, stoklar ve finansman giderleri kalemlerinin satışlara oranının tespit edilmesini sağlayan değişkenlerdir. Ayrıca orijinal modelde yer alan satışlardaki büyüme endeksi, ülkemiz gibi yüksek enflasyonlu ekonomilerde muhasebe manipülasyonların tespit edilmesinde gerçekçi sonuçların elde edilmesini engelleyeceği düşüncesi (yüksek enflasyonlu ekonomilerde yıllar itibari ile satış rakamları arasında büyük farklılıklar oluşabilme ihtimali gözönünde bulundurularak) ile modelden çıkarılmıştır. Küçüksözen'in önerdiği Beneish TR modeli aşağıdaki gibidir (Küçüksözen, 2004):

$$Mi = -1,547 + (1,276 * TAE) + (-1,770 * BKM) + (0,082 * AKE) + (0,225 * AME) + (-0,488 * PSE) + (-0,514 * TVE) + (-0,341 * BYE) + (0,972 * SSE) + (0,060 * FSE)$$

Beneish TR modelinde yer alan değişkenler şu şekilde formülize edilmiştir:

$$\checkmark \text{ Ticari Alacaklar Endeksi (TAE)} = \frac{(\text{Ticari Alacaklar } t / \text{Brüt Satışlar } t)}{(\text{Ticari Alacaklar } t-1 / \text{Brüt Satışlar } t-1)}$$

$$\checkmark \text{ Brüt Kar Marjı Endeksi (BKM)} = \frac{(\text{Brüt Satışlar } t-1 - \text{Satılan Mamul Maliyeti } t-1) / \text{Brüt Satış } t-1}{(\text{Brüt Satışlar } t - \text{Satılan Mamul Maliyeti } t) / \text{Brüt Satış } t}$$

$$\checkmark \text{ Aktif Kalitesi Endeksi (AKE)} = \frac{(1 - \text{Dönen Varlıklar } t + \text{Maddi Duran Varlıklar } t) / \text{Toplam Varlıklar } t}{(1 - \text{Dönen Varlıklar } t-1 + \text{Maddi Duran Varlıklar } t-1) / \text{Toplam Varlıklar } t-1}$$

$$\checkmark \text{ Amortisman Giderleri Endeksi (AME)} = \frac{\text{Amortisman Gid. } t-1 / (\text{Amortisman Gid. } t-1 + \text{Maddi Dur. Var. } t-1)}{\text{Amortisman Gid. } t / (\text{Amortisman Gid. } t + \text{Maddi Dur. Var. } t)}$$

$$\checkmark \text{ PSDG ve GYG Endeksi (PSE)} = \frac{\text{SDG } t + \text{GYG } t}{\text{PSDG } t-1 + \text{GYG } t-1}$$

$$\checkmark \text{ Top. Tahakkukların Top. Varlıklara Oranı (TVE)} = \frac{\text{Dönen Var.} - \text{Kasa-KVYK} - \text{UVYK} - \text{Anapara Taksit-Ödenecek Vergi} - \text{YK} - \text{Amortisman Gid.}}{\text{Toplam Varlıklar } t}$$

$$\checkmark \text{ Borç Yapısındaki Değişim Endeksi (BYE)} = \frac{(\text{UVYK } t + \text{KVYK } t) / \text{Toplam Varlık } t}{(\text{UVYK } t-1 + \text{KVYK } t-1) / \text{Toplam Varlık } t-1}$$

$$\checkmark \text{ Satışların Brüt Satışlara Oranı (SSE)} = \frac{\text{Stoklar } t / \text{Brüt Satışlar } t}{\text{Stoklar } t-1 / \text{Brüt Satışlar } t-1}$$

$$\checkmark \text{ Finansman Giderlerinin Brüt Satışlara Oranı (FSE)} = \frac{\text{Finansman Giderleri } t / \text{Brüt Satışlar } t}{\text{Finansman Giderleri } t-1 / \text{Brüt Satışlar } t-1}$$

Beneish TR modeli vasıtasıyla tespit edilen M_i değerleri, standartlaştırılmış normal değişkenlere çevrilerek Z_i değerleri tespit edilmiş ve bu değerler vasıtasıyla şirketlerin muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadığı belirlenmiştir. Z_i değerleri vasıtasıyla manipülasyon eşik değerlerinin tespit edilmesi sağlanmaktadır (Tepeli & Kayıhan, 2016). M_i değerlerinin Z_i değerlerine dönüştürülmesinde kullanılacak formül şu şekildedir (Küçüksözen, 2004; Bekçi & Avşarlıgil, 2011): $Z_i = \frac{X_i - \mu}{\sigma}$ formülde yer alan semboller şu şekilde tanımlanmaktadır:

- ✓ Z_i : i 'inci değişkenin Z değeri
- ✓ X_i : i 'inci değişkenin değeri (M_i değeri)
- ✓ μ : Ortalama (M_i değeri ortalaması)
- ✓ σ : Standart sapma (M_i değeri standart sapması)

Verilerin analizinde son aşama ise tespit edilen Z_i değerlerinin yorumlanmasıdır. Z_i değerlerine göre muhasebe manipülasyonları şu şekilde tespit edilmektedir (Bekçi & Avşarlıgil, 2011):

- ✓ **1. Bölge:** $Z_i \leq 0,15$ ise şirketin muhasebe manipülasyonuna başvurduğuna ait herhangi bir kanıt olmadığı,
- ✓ **2. Bölge:** $0,15 \leq Z_i \leq 0,35$ ise şirketin muhasebe manipülasyonu yapma ihtimalinin olduğu,
- ✓ **3. Bölge:** $0,35 \leq Z_i \leq 0,82$ ise şirketin muhasebe manipülasyonu yapması hakkında ciddi bulguların var olduğu,
- ✓ **4. Bölge:** $0,82 \leq Z_i$ ise şirketin muhasebe manipülasyonu yaptığına dair çok güçlü bulguların olduğu tespit edilmiştir.

Ayrıca sayısallaştırılan veriler SPSS 22,0 paket programı vasıtasıyla analiz edilerek çeşitli bulgular elde edilmiştir.

4. BULGULAR

Araştırmanın amacı ve önemi kapsamında imalat sektörü ile toptan ve perakende ticaret sektörlerinde uygulama gerçekleştirilmiştir. İmalat sektörü ve toptan-perakende ticaret sektörü uygulamaları ayrı başlıklar halinde ele alınmıştır.

4.1. İmalat Sektörü

Araştırma BIST İmalat Endeksi sektöründe gerçekleştirilmiştir. BIST imalat sektöründe faaliyet gösteren 198 şirket analizlere tabii tutulmuştur. Şirketlerin 2020 ve 2021 yıllarına ait yıllık finansal tablolarına ulaşılarak araştırma gerçekleştirilmiştir. Yıllık finansal tablolarına ulaşamayan 18 şirket analiz dışında tutulmuştur. Geriye kalan 180 şirket üzerine gerçekleştirilen analizlerde 29 şirketin Beneish M değerlerinin uç skorlara sahip olduğu tespit edilmiştir (M_i :247,60, M_i :136,38, M_i :-76,32 vb.). Araştırmanın güvenilirliği açısından bu şirketler de analiz dışında bırakılmış ve araştırma 151 şirket üzerinden gerçekleştirilmiştir. Analize katılan şirketlere yönelik tanımlayıcı istatistiki bilgileri Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2.İmalat Sektörü Tanımlayıcı İstatistiki Bilgiler

Tanımlayıcı İstatistikler			
Mi		İstatistik	Standart Hata
Ortalama		-1,3351	,06865
Ortalama için yüzde 95 Güven Aralığı	Alt Sınır	-1,4708	
	Üst Sınır	-1,1995	
Yüzde 5 Kesilmiş Ortalama		-1,3460	
Medyan		-1,4486	
Varyans		,712	
Standart Sapma		,84357	
En Düşük		-3,40	
En Yüksek		,83	
Aralık		4,23	
Çeyrekler Arası Aralık		1,11	
Çarpıklık		,291	,197
Basıklık		,009	,392

Tablo 2 incelendiğinde analize tabii olan şirketlerin M_i değeri ortalamasının -1,3351 olduğu belirlenmiştir. Standart sapması ise 0,84357 olduğu belirlenmiştir. M_i değerinin ortalaması ve standart sapması muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesinde kullanılan Z değerinin belirlenmesinde kullanılacaktır. Ayrıca araştırmaya katılan şirketlerin finansal tablolarından elde edilen verilerinin normal dağılıp dağılmadığını tespit etmek amacıyla çarpıklık ve basıklık değerleri belirlenmiştir. Çarpıklık ve basıklık değerinin hangi aralıkta olacağına dair literatürde tam bir fikir birliğine varılamamıştır. Bazı kaynaklarda bu değerlerin -2,00 ile +2,00 arasında olması gerektiği (Eraslan, Karafil, Mehmet, & Korkmaz, 2017), bazı kaynaklarda ise bu değerlerin -1,50 ile +1,50 arasında olması gerektiği (Cevahir, 2020) belirtilmiştir. Tablo 2 incelendiğinde verilere yönelik çarpıklık değeri 0,291, basıklık değeri 0,009 olduğu dolayısıyla verilerin normal dağıldığı söylenebilir. Fakat tek başına çarpıklık ve basıklık değeri normal dağılımın

tespiti için yeterli değildir. Çarpıklık ve basıklık değerleriyle birlikte normallik testinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Tablo 3’de normallik testi sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 3. Normallik Testi

Normallik Testi						
	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
M_i	,062	151	,200*	,987	151	,184

Literatürde örneklem sayısına göre yukarıdaki testlerden hangisinin tercih edileceğine yönelik çeşitli bilgiler yer almakta fakat bu konuda tam bir fikir birliğine varılamamıştır. Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testlerinin Sig. değerlerinin 0,05’den yüksek çıkması nedeniyle testler arasında ayırma yapma zorunluluğu ortadan kalkmıştır. Özetle Sig değerlerinin 0,05’den yüksek çıkması nedeniyle verilerin normal dağılıma sahip olduğu söylenebilir. Normal dağılım, Beneish TR modeli vasıtasıyla tespit edilen M_i değerlerinin standart normal değişkenlere çevrilmesi (Z_i) aşamasında kullanılan önemli bir kriterdir.

Analize tabii olan BIST İmalat endeksi şirketlerinin Beneish TR modeline yönelik hesaplanan M_i değerleri, M_i değerinin tespitinde kullanılan rasyolar ve şirketlerin manipülasyon yapıp yapma durumunun tespit edilmesinde kullanılacak Z_i değerleri ve yorumları Tablo 4’de gösterilmektedir.

Tablo 4. İmalat Sektörü Şirketlerinin M_i ve Z_i Değerleri ve Yorumları

	TAE	BKM	AKE	AME	PSE	BYE	TVE	SSE	FSE	M_i	Z_i	Zi Bölge	Manipülasyona Yönelik Yorum
1	1,44	1,22	2,04	1,12	1,27	1,99	,20	1,31	1,62	-1,48	-0,17	1	Bulgu yok.
2	1,25	1,20	1,07	1,01	1,03	1,06	-,72	,66	1,36	-1,54	-0,24	1	Bulgu yok.
3	1,08	,48	,79	1,02	1,53	,96	-,12	2,20	,40	,41	2,07	4	Çok önemli bulgular var.
4	,87	1,15	3,37	,99	1,13	1,11	-,12	2,94	1,26	,09	1,69	4	Çok önemli bulgular var.
5	1,40	1,02	1,44	1,81	1,19	1,17	-,02	1,15	1,25	-,81	0,62	3	Önemli bulgular var.
6	,68	1,07	1,92	1,17	1,63	1,13	-,33	1,22	,88	-1,92	-0,69	1	Bulgu yok.
7	1,04	1,17	1,03	,92	1,41	1,54	,15	,99	2,56	-2,16	-0,98	1	Bulgu yok.
8	1,16	1,22	1,07	1,49	1,24	1,27	,05	1,11	,85	-1,75	-0,49	1	Bulgu yok.
9	1,14	1,13	1,11	,96	1,12	1,38	,02	1,04	,05	-1,79	-0,54	1	Bulgu yok.
10	1,27	1,03	,64	1,40	1,39	1,06	-,20	1,48	,96	-,83	0,60	3	Önemli bulgular var.
11	,82	,96	,77	1,75	1,52	,87	-,12	,56	,76	-2,14	-0,95	1	Bulgu yok.
12	1,16	1,12	,99	1,16	1,56	1,08	-,02	1,42	1,65	-1,36	-0,03	1	Bulgu yok.
13	1,99	,62	,99	,99	1,32	,77	-,02	,84	1,65	,23	1,86	4	Çok önemli bulgular var.
14	1,06	,77	1,12	1,33	2,26	1,07	-,10	1,56	1,77	-,95	0,46	3	Önemli bulgular var.
15	1,01	,99	1,67	,95	1,40	1,25	-,26	2,28	,96	-,36	1,16	4	Çok önemli bulgular var.
16	1,77	1,22	1,68	1,34	1,37	1,17	-,16	1,35	1,19	-,61	0,86	4	Çok önemli bulgular var.
17	,80	1,10	-2,84	1,32	1,12	,74	-,09	,12	,17	-3,04	-2,02	1	Bulgu yok.

	TAE	BKM	AKE	AME	PSE	BYE	TVE	SSE	FSE	Mi	Zi	Zi Bölge	Manipülasyona Yönelik Yorum
18	1,93	,81	1,67	1,00	1,15	,69	,18	1,51	,41	,44	2,10	4	Çok önemli bulgular var.
19	1,08	,48	1,26	,92	1,20	1,09	-,17	1,56	1,97	,06	1,65	4	Çok önemli bulgular var.
20	1,23	,88	1,33	2,00	1,10	,95	-,53	1,08	1,15	-,45	1,05	4	Çok önemli bulgular var.
21	1,73	,83	1,01	1,81	1,19	,95	-,73	,94	1,34	,15	1,76	4	Çok önemli bulgular var.
22	,53	1,02	1,08	,71	1,62	1,24	,08	,99	1,34	-2,62	-1,52	1	Bulgu yok.
23	1,09	1,09	1,62	1,06	1,81	1,09	-,01	1,12	,77	-1,82	-0,57	1	Bulgu yok.
24	1,71	1,00	1,37	1,02	,81	1,09	-2,38	1,09	,28	,74	2,46	4	Çok önemli bulgular var.
25	,95	1,40	,84	1,44	1,39	,56	-,22	1,18	,80	-1,99	-0,78	1	Bulgu yok.
26	1,21	1,17	,14	1,37	1,36	1,07	-,21	1,30	,76	-1,35	-0,02	1	Bulgu yok.
27	,83	,98	1,05	1,01	1,28	,95	,00	1,24	,41	-1,63	-0,35	1	Bulgu yok.
28	1,04	1,04	1,76	1,34	1,51	,87	-,04	1,05	,88	-1,55	-0,25	1	Bulgu yok.
29	,92	,99	2,04	1,04	1,39	1,02	-,43	1,15	1,13	-1,35	-0,02	1	Bulgu yok.
30	1,23	,68	,67	,93	1,14	1,04	-,15	,89	,60	-,86	0,56	3	Önemli bulgular var.
31	,80	,63	1,03	1,42	1,51	,79	,22	1,10	,21	-1,28	0,07	1	Bulgu yok.
32	1,12	1,00	-2,02	1,32	1,47	1,00	-,11	1,58	,92	-1,17	0,20	2	Yapma olasılığı var.
33	1,03	,85	1,50	1,15	1,72	1,01	-,19	1,36	,48	-1,10	0,28	2	Yapma olasılığı var.
34	1,05	1,18	2,74	1,58	1,56	,45	,10	,96	,80	-1,70	-0,43	1	Bulgu yok.
35	,85	,61	1,27	1,05	1,60	1,18	,38	1,11	,05	-1,50	-0,20	1	Bulgu yok.
36	,82	,30	1,16	,93	1,22	1,05	-,31	,68	,85	-,79	0,65	3	Önemli bulgular var.
37	,88	,55	2,04	1,08	1,20	1,22	-,11	1,38	1,21	-,52	0,97	4	Çok önemli bulgular var.
38	1,55	1,18	,79	1,00	1,19	,74	-,07	1,69	,70	-,48	1,01	4	Çok önemli bulgular var.
39	,59	1,03	1,40	1,14	1,45	1,24	,11	,96	1,62	-2,40	-1,26	1	Bulgu yok.
40	1,64	1,08	-1,17	,76	2,19	1,04	,01	,88	,82	-1,81	-0,56	1	Bulgu yok.
41	1,07	1,28	1,00	1,33	1,58	1,07	,03	,92	,95	-2,26	-1,10	1	Bulgu yok.
42	,57	,56	1,00	,93	1,34	1,05	,04	1,82	,93	-,73	0,72	3	Önemli bulgular var.
43	1,85	1,12	,81	1,53	1,50	,92	-,11	,57	1,20	-1,11	0,27	2	Yapma olasılığı var.
44	1,13	,93	1,18	1,03	1,50	,98	,00	1,35	1,47	-1,10	0,28	2	Yapma olasılığı var.
45	1,07	1,13	,10	3,64	1,57	,75	,12	,63	,70	-1,78	-0,53	1	Bulgu yok.
46	1,25	,91	,95	1,58	1,64	1,08	-,08	2,33	,38	,02	1,61	4	Çok önemli bulgular var.
47	,81	1,00	1,00	1,24	1,81	,92	-,28	,90	,70	-2,06	-0,86	1	Bulgu yok.
48	,09	,59	,58	1,13	1,37	,57	,09	1,39	,85	-1,69	-0,42	1	Bulgu yok.
49	,98	1,24	,66	1,10	1,58	,87	-,09	1,30	,69	-1,90	-0,67	1	Bulgu yok.
50	1,19	,75	1,36	1,17	2,38	1,09	-,27	1,31	1,09	-1,03	0,36	3	Önemli bulgular var.
51	1,01	1,27	,69	1,95	1,38	,96	-,17	1,20	,80	-1,71	-0,44	1	Bulgu yok.
52	1,34	1,03	1,01	,94	1,73	,61	,27	1,58	,43	-,99	0,41	3	Önemli bulgular var.
53	1,52	1,17	1,51	1,43	1,62	1,15	-,12	1,13	1,07	-1,19	0,17	2	Yapma olasılığı var.
54	1,20	,90	1,44	,90	1,50	1,11	,13	,84	,61	-1,60	-0,31	1	Bulgu yok.
55	1,59	,80	1,17	1,05	2,00	,82	,19	,73	1,02	-1,18	0,18	2	Yapma olasılığı var.
56	,70	1,29	,96	1,48	1,16	,74	,07	,58	,29	-2,80	-1,74	1	Bulgu yok.
57	1,47	,81	-,62	,80	1,15	,95	,19	,88	1,42	-1,03	0,36	3	Önemli bulgular var.

	TAE	BKM	AKE	AME	PSE	BYE	TVE	SSE	FSE	Mi	Zi	Zi Bölge	Manipülasyona Yönelik Yorum
58	,89	,80	1,58	,97	2,45	1,49	,26	1,09	1,34	-2,16	-0,98	1	Bulgu yok.
59	,81	1,17	,22	1,63	,93	,91	-,06	1,44	1,57	-1,43	-0,11	1	Bulgu yok.
60	1,40	,49	2,75	1,43	1,39	1,14	,05	1,35	1,45	,22	1,84	4	Çok önemli bulgular var.
61	1,26	1,18	1,53	,95	1,86	1,34	,02	,92	1,03	-2,11	-0,92	1	Bulgu yok.
62	,80	1,31	1,27	,83	1,32	1,14	,11	1,22	,39	-2,42	-1,29	1	Bulgu yok.
63	1,37	1,09	,97	1,48	1,88	,92	,17	,72	,50	-1,90	-0,67	1	Bulgu yok.
64	1,38	,80	1,19	1,01	1,52	1,07	-,17	1,50	1,78	-,33	1,19	4	Çok önemli bulgular var.
65	,86	,88	,84	2,82	1,59	,50	,30	1,57	,95	-,83	0,60	3	Önemli bulgular var.
66	,84	,90	,87	1,69	1,50	,69	,12	1,33	1,89	-1,24	0,11	1	Bulgu yok.
67	,72	1,46	1,05	1,40	1,38	1,57	,11	1,00	1,15	-3,02	-2,00	1	Bulgu yok.
68	1,46	1,06	1,27	1,75	1,23	1,12	-,14	,98	1,38	-,95	0,46	3	Önemli bulgular var.
69	1,23	,76	1,21	1,01	1,53	1,30	,20	1,63	1,39	-,63	0,84	4	Çok önemli bulgular var.
70	1,17	,99	1,66	1,14	,94	1,05	-,07	1,82	,74	-,39	1,12	4	Çok önemli bulgular var.
71	1,28	,75	,11	1,66	1,10	1,25	,04	1,73	,81	-,12	1,44	4	Çok önemli bulgular var.
72	1,10	,99	,98	1,34	1,71	1,09	,00	1,38	1,19	-1,30	0,04	1	Bulgu yok.
73	1,70	1,27	-,15	,73	1,31	,73	,00	2,08	,72	-,29	1,24	4	Çok önemli bulgular var.
74	1,06	1,23	,90	1,30	1,84	,74	-,03	1,08	1,05	-2,03	-0,82	1	Bulgu yok.
75	1,44	,61	-,51	,81	1,45	,99	-,68	,93	1,50	-,34	1,18	4	Çok önemli bulgular var.
76	,93	,67	,71	2,65	1,49	1,07	,06	,85	1,89	-1,05	0,34	2	Yapma olasılığı var.
77	1,30	,87	,43	3,34	2,13	1,12	,14	1,92	,96	-,20	1,35	4	Çok önemli bulgular var.
78	1,08	1,03	1,56	1,12	1,48	,70	-,07	1,39	,75	-1,15	0,22	2	Yapma olasılığı var.
79	1,08	1,04	1,98	,76	1,66	1,03	-,02	1,11	,76	-1,71	-0,44	1	Bulgu yok.
80	,67	,47	-1,64	1,46	1,16	,85	-,20	,89	,48	-1,18	0,18	2	Yapma olasılığı var.
81	,76	1,02	,83	1,26	1,64	1,00	-,23	1,33	1,16	-1,69	-0,42	1	Bulgu yok.
82	1,15	,86	2,82	1,02	1,57	,97	-,12	1,43	,52	-,76	0,68	3	Önemli bulgular var.
83	1,07	,84	1,63	1,02	1,30	1,40	,00	,75	1,23	-1,62	-0,34	1	Bulgu yok.
84	1,56	1,13	1,12	,83	1,64	,82	,51	1,10	1,12	-1,47	-0,16	1	Bulgu yok.
85	1,11	1,19	3,70	,75	1,20	1,12	,15	1,27	1,06	-1,50	-0,20	1	Bulgu yok.
86	1,04	1,22	1,14	1,06	1,34	1,13	,14	,88	3,17	-2,10	-0,91	1	Bulgu yok.
87	1,02	1,18	1,08	,66	2,39	1,45	-,10	1,53	1,70	-2,12	-0,93	1	Bulgu yok.
88	1,72	1,07	,76	2,05	1,39	1,05	-,29	1,18	1,19	-,40	1,11	4	Çok önemli bulgular var.
89	1,22	1,01	,39	,52	1,48	1,03	-,29	,99	1,03	-1,54	-0,24	1	Bulgu yok.
90	,78	1,05	2,47	1,07	1,13	2,19	-,04	1,60	1,05	-1,63	-0,35	1	Bulgu yok.
91	1,04	,83	1,88	1,34	1,43	,96	-,01	,47	,83	-1,76	-0,50	1	Bulgu yok.
92	1,35	,81	3,12	1,22	1,68	,94	-,05	1,40	,89	-,42	1,08	4	Çok önemli bulgular var.
93	1,03	1,49	,57	2,51	2,54	1,02	,25	1,22	,45	-2,76	-1,69	1	Bulgu yok.
94	,99	,97	1,46	1,00	1,58	1,52	,21	,97	,81	-2,05	-0,85	1	Bulgu yok.
95	,00	1,16	,57	,23	1,36	1,03	-,09	1,11	2,19	-3,26	-2,28	1	Bulgu yok.

	TAE	BKM	AKE	AME	PSE	BYE	TVE	SSE	FSE	Mi	Zi	Zi Bölge	Manipülasyona Yönelik Yorum
96	,93	1,02	,84	1,62	1,54	1,09	-,12	1,30	1,20	-1,45	-0,14	1	Bulgu yok.
97	,44	,69	,81	2,09	1,59	1,49	,54	1,09	1,31	-2,09	-0,89	1	Bulgu yok.
98	,99	1,49	1,25	,93	1,43	1,26	-,33	3,17	1,93	-,36	1,16	4	Çok önemli bulgular var.
99	1,17	1,04	1,65	,98	1,06	,57	,22	1,29	,88	-1,06	0,33	2	Yapma olasılığı var.
100	1,05	1,14	1,14	,53	1,06	1,00	-,28	1,12	1,90	-1,52	-0,22	1	Bulgu yok.
101	,00	,96	1,15	1,44	1,50	,63	,15	1,15	,95	-2,68	-1,59	1	Bulgu yok.
102	1,08	,83	1,45	,96	1,24	1,07	,16	1,23	,86	-1,11	0,27	2	Yapma olasılığı var.
103	1,09	,71	2,03	,84	1,63	,98	,05	1,32	1,98	-,81	0,62	3	Önemli bulgular var
104	,94	1,18	2,61	1,06	1,29	1,55	-,01	2,05	1,00	-1,10	0,28	2	Yapma olasılığı var.
105	1,61	1,12	2,77	,33	1,59	,86	,10	,93	,60	-1,35	-0,02	1	Bulgu yok.
106	,75	1,03	,76	1,15	1,96	,93	-,33	1,25	1,06	-1,91	-0,68	1	Bulgu yok.
107	,96	1,08	,87	1,43	1,50	,98	-,05	,69	1,58	-2,12	-0,93	1	Bulgu yok.
108	,97	1,33	1,91	,92	1,54	1,16	-,11	1,46	,78	-1,93	-0,71	1	Bulgu yok.
109	1,15	,83	1,28	1,22	1,23	,87	-,06	,78	,97	-1,21	0,15	1	Bulgu yok.
110	,85	,66	1,13	1,18	1,47	,91	-,12	1,07	1,42	-1,11	0,27	2	Yapma olasılığı var.
111	,93	1,17	1,02	1,07	1,30	1,03	-,38	,88	1,52	-1,94	-0,72	1	Bulgu yok.
112	1,26	,68	1,26	1,05	1,86	,94	,18	1,56	1,17	-,54	0,94	4	Çok önemli bulgular var.
113	,97	1,05	2,88	1,74	2,03	,77	-,05	,96	2,20	-1,70	-0,43	1	Bulgu yok.
114	,98	1,24	1,09	1,41	1,32	,82	-,43	1,17	1,04	-1,60	-0,31	1	Bulgu yok.
115	,52	,68	1,09	,63	,80	1,22	,15	,66	1,93	-1,97	-0,75	1	Bulgu yok.
116	1,73	,76	,48	3,00	3,01	1,18	,04	1,34	4,61	-,29	1,24	4	Çok önemli bulgular var.
117	,81	,72	1,08	,48	3,66	,61	,18	2,80	1,28	-,88	0,54	3	Önemli bulgular var.
118	,17	,97	,98	2,28	1,64	,83	,04	1,19	,77	-2,35	-1,20	1	Bulgu yok.
119	,84	1,18	1,33	,72	1,39	1,09	-,02	,76	1,37	-2,52	-1,40	1	Bulgu yok.
120	,91	1,04	,31	2,26	1,36	,84	,02	,91	,95	-1,71	-0,44	1	Bulgu yok.
121	,96	,94	1,01	,68	1,45	,88	-,30	1,83	1,46	-,74	0,71	3	Önemli bulgular var.
122	1,03	1,08	1,10	1,27	1,46	1,04	,08	,94	1,56	-1,87	-0,63	1	Bulgu yok.
123	1,09	,85	-,04	,87	2,98	1,11	-,18	1,00	,97	-2,18	-1,00	1	Bulgu yok.
124	,69	,96	,98	1,32	2,17	,65	,24	,43	1,60	-2,87	-1,82	1	Bulgu yok.
125	1,22	,80	1,16	1,73	1,50	1,12	-,13	2,28	2,46	,40	2,06	4	Çok önemli bulgular var.
126	,85	,92	1,00	,90	1,69	,71	,41	1,53	,99	-1,55	-0,25	1	Bulgu yok.
127	,80	,77	1,30	,84	1,49	1,11	-,19	1,42	,55	-1,18	0,18	2	Yapma olasılığı var.
128	2,14	,89	1,04	1,73	1,13	,81	-,15	,79	1,53	,19	1,81	4	Çok önemli bulgular var.
129	1,08	,73	1,15	1,17	1,30	,82	-,33	1,28	,85	-,55	0,93	4	Çok önemli bulgular var.
130	,99	1,02	-,89	,99	,93	,65	,04	,78	,42	-1,86	-0,62	1	Bulgu yok.
131	1,16	,55	,86	1,66	1,24	,82	-,14	,71	,80	-,68	0,78	3	Önemli bulgular var.
132	,78	1,08	,83	2,76	1,40	1,00	,31	1,28	1,81	-1,61	-0,33	1	Bulgu yok.
133	,76	1,60	1,68	,72	1,61	,99	-,23	,70	,47	-3,40	-2,45	1	Bulgu yok.

	TAE	BKM	AKE	AME	PSE	BYE	TVE	SSE	FSE	Mi	Zi	Zi Bölge	Manipülasyona Yönelik Yorum
134	,65	,74	1,37	1,69	2,14	,12	,38	,93	,23	-1,90	-0,67	1	Bulgu yok.
135	1,03	,70	1,10	,70	1,27	,98	-,30	1,24	1,75	-,71	0,74	3	Önemli bulgular var.
136	1,40	1,02	1,42	1,00	1,47	,93	,07	,86	1,04	-1,40	-0,08	1	Bulgu yok.
137	,96	,95	1,09	1,04	1,94	1,30	-,10	1,03	,96	-1,97	-0,75	1	Bulgu yok.
138	,85	1,14	1,04	,93	1,49	,97	-,15	1,07	,92	-2,08	-0,88	1	Bulgu yok.
139	1,04	1,02	1,14	,95	1,36	,82	-,12	1,24	,62	-1,35	-0,02	1	Bulgu yok.
140	1,12	2,02	,93	1,26	,82	1,92	-,02	2,05	1,02	-2,32	-1,17	1	Bulgu yok.
141	1,25	,83	1,04	1,98	2,02	1,04	-,10	,87	1,04	-1,27	0,08	1	Bulgu yok.
142	,85	1,13	,50	2,24	1,27	1,00	,05	,83	,65	-2,05	-0,85	1	Bulgu yok.
143	1,17	1,05	,82	1,10	1,24	1,22	,96	1,47	2,59	-1,52	-0,22	1	Bulgu yok.
144	,41	,04	,65	1,55	1,11	1,03	,12	,12	,15	-1,51	-0,21	1	Bulgu yok.
145	,91	1,21	1,16	1,15	1,74	1,11	,05	1,62	1,94	-1,74	-0,48	1	Bulgu yok.
146	,82	1,01	,94	1,22	1,43	1,05	-,44	1,56	1,60	-1,16	0,21	2	Yapma olasılığı var.
147	,99	1,68	1,55	1,85	1,25	,89	-,71	1,26	1,60	-1,95	-0,73	1	Bulgu yok.
148	,98	1,13	,63	1,66	1,51	,87	-,02	1,15	1,08	-1,71	-0,44	1	Bulgu yok.
149	2,55	,80	3,15	,82	1,52	1,09	,00	1,13	,99	,77	2,50	4	Çok önemli bulgular var.
150	,93	,70	1,03	1,37	2,16	1,80	,41	,44	1,29	-2,57	-1,46	1	Bulgu yok.
151	2,35	,75	1,15	,85	,89	1,07	,06	1,21	1,49	,83	2,57	4	Çok önemli bulgular var.

Tablo 4 incelendiğinde araştırmaya katılan şirketlerden 88 şirketin muhasebe manipülasyonuna başvurduğuna yönelik herhangi bir bulgunun bulunmadığı, 15 şirketin muhasebe manipülasyonu yapma olasılığının bulunduğu, 17 şirketin muhasebe manipülasyonu yapmaya yönelik önemli bulgulara sahip olduğu, 31 şirketin ise muhasebe manipülasyonu yapmaya yönelik çok önemli bulgulara sahip olduğu tespit edilmiştir.

Manipülatör olarak tespit edilen 63 şirketin endeksler arasındaki ilişkisini ve M_i değeriyle olan ilişkilerini tespit edebilmek amacıyla Pearson Korelasyon analizi gerçekleştirilmiştir. Köklü, vd. (2021) çalışmalarında belirttiği gibi r değeri 0,00 ise değişken arasında ilişki olmadığı, 0,01 ile 0,29 arasında ise düşük düzeyde ilişki, 0,30 ile 0,70 arasında orta düzey bir ilişki, 0,71 ile 0,99 yüksek düzeyde ilişki, 1,00 ise mükemmel bir ilişki olduğu tespit edilir. Elde edilen bulgular Tablo 5’de gösterilmiştir.

Tablo 5. İmalat Sektörü Manipülâtör Şirket Endeksleri ve Mi Değerine Yönelik Korelasyon Analizi

		Korelasyon Analizi									
		TAE	BKM	AKE	AME	PSE	BYE	TVE	SSE	FSE	M _i
TAE	r	1	,204	,072	,074	-,124	-,064	-,067	-,343**	,109	,562**
	p		,109	,575	,563	,335	,620	,599	,006	,394	,000
BKM	r		1	,105	,032	-,093	,064	-,070	,357**	-,075	-,123
	p			,414	,804	,466	,621	,583	,004	,557	,336
AKE	r			1	-,182	-,021	,205	,035	,177	-,032	,225
	p				,153	,868	,107	,785	,165	,805	,077
AME	r				1	,170	,081	,080	-,150	,312*	,024
	p					,184	,530	,532	,240	,013	,854
PSE	r					1	-,106	,281*	,256*	,360**	-,225
	p						,409	,026	,043	,004	,076
BYE	r						1	-,183	,169	,254*	,105
	p							,151	,185	,045	,413
TVE	r							1	,131	,109	-,279*
	p								,306	,394	,027
SSE	r								1	,007	,196
	p									,954	,124
FSE	r									1	,088
	p										,495
M _i	r										1

Tablo 5 incelendiğinde; Ticari Alacaklar Endeksi (TAE) ile Stokların Satışa Oranı (SSE) arasında negatif yönlü orta düzey bir ilişki ve Beneish M değeri ile pozitif yönlü orta düzey bir ilişki tespit edilmiştir ($p<0,05$). Brüt Kar Marjı Endeksi (BKM) ile Stokların Satışa Oranı (SSE) arasında pozitif yönlü orta düzey bir ilişki tespit edilmiştir ($p<0,05$). Amortisman Giderleri Endeksi (AME) ile Finansman Giderlerinin Satışlara Oranı (FSE) arasında pozitif yönlü orta düzey bir ilişki tespit edilmiştir ($p<0,05$). Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi (PSE) ile Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı (TVE) ve Stokların Satışa Oranı (SSE) arasında pozitif yönlü zayıf düzeyde bir ilişki, Finansman Giderlerinin Satışlara Oranı (FSE) ile pozitif yönlü orta düzeyde anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir ($p<0,05$). Kaynak Yapısındaki Değişim Endeksi (BYE) ile Finansman Giderlerinin Satışlara Oranı (FSE) arasında pozitif yönlü zayıf düzeyde bir ilişki tespit edilmiştir ($p<0,05$). Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı (TVE) ile Beneish M değeri arasında negatif yönlü zayıf düzeyde bir ilişki tespit edilmiştir ($p<0,05$).

Araştırmanın amacı kapsamında Beneish modeli değişkenlerinin M_i değerine etkisini tespit edebilmek amacıyla Çoklu Doğrusal Regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 6'da gösterilmektedir.

Tablo 6. İmalat Sektörü Manipülatör Şirketler Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçları

R²	,656	
Düzeltilmiş R²	,603	
ANOVA (Sig.)	,000	
F	12,297	
Bağımsız Değişkenler	M_i	
	Sig.(p)	B
TAE	,000	,910
AKE	,139	,078
AME	,203	,113
PSE	,005	-,342
BYE	,319	-,273
TVE	,003	-,423
SSE	,000	,555
FSE	,170	,116
BKM	,336	-,305

Tablo 6 incelendiğinde, düzeltilmiş R² değeri 0,603 olarak tespit edilmiştir. Bu oran bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişkeni % 60,3 oranında açıkladığını ifade etmektedir. Anova katsayısı incelendiğinde Sig. değerinin 0,05'den düşük çıkması nedeniyle bağımsız değişkenlerden en az bir tanesinin bağımlı değişkeni yani M_i değerini etkilediği tespit edilmiştir. Hangi değişkenin ya da değişkenlerin M_i değerini etkilediği tespit edebilmek amacıyla regresyon katsayıları incelenmiş ve Sig. değeri 0,05'den düşük çıkan Ticari Alacaklar Endeksi (TAE), Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi (PSE), Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı (TVE) ve Stokların Satışlara Oranı (SSE) değişkenlerinin M_i değerini anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir. Bu anlamlı etkinin pozitif yönlü olup olmadığını tespit edebilmek amacıyla Beta katsayıları incelenmiş, Ticari Alacaklar Endeksi (TAE) ve Stokların Satışlara Oranı (SSE) değişkenlerinin katsayılarının pozitif olması nedeniyle bu değişkenler M_i değerini pozitif yönlü anlamlı düzeyde etkilediği belirlenmiştir. Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi (PSE) ve Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı endekslerinin beta katsayılarının negatif çıkması nedeniyle bu değişkenlerin M_i değerini negatif yönlü anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir.

4.2. Toptan ve Perakende Ticaret Sektörü

Araştırma BIST Toptan ve Perakende Ticaret Endeksi sektöründe gerçekleştirilmiştir. BIST Toptan ve Perakende Ticaret sektöründe faaliyet gösteren 24 şirket analizlere tabii tutulmuştur. Şirketlerin 2020 ve 2021 yıllarına ait yıllık finansal tablolarına ulaşılarak araştırma gerçekleştirilmiştir. 2 şirketin Beneish M

değerlerinin uç skorlara sahip olduğu tespit edilmiştir. Araştırmanın güvenilirliği açısından bu şirketler analiz dışında bırakılmış ve araştırma 22 şirket üzerinden gerçekleştirilmiştir. Analize katılan şirketlere yönelik tanımlayıcı istatistik bilgileri Tablo 7’de gösterilmektedir.

Tablo 7. Toptan ve Perakende Ticaret Sektörü Tanımlayıcı İstatistik Bilgileri

Tanımlayıcı İstatistikler			
M _i		İstatistik	Standart Hata
Ortalama		-1,3914	,17143
Ortalama için yüzde 95 Güven Aralığı	Alt Sınır	-1,7479	
	Üst Sınır	-1,0349	
Yüzde5 Kesilmiş Ortalama		-1,3692	
Medyan		-1,5479	
Varyans		,647	
Standart Sapma		,80407	
En Düşük		-3,60	
En Yüksek		,35	
Aralık		3,96	
Çeyrekler Arası Aralık		,92	
Çarpıklık		-,392	,491
Basıklık		1,041	,953

Tablo 7 incelendiğinde, analize tabii olan şirketlerin M_i değeri ortalamasının -1,3914, standart sapmasının ise 0,80407 olduğu belirlenmiştir. Ayrıca verilere yönelik çarpıklık değeri -0,392, basıklık değeri 1,041 olduğu dolayısıyla verilerin normal dağıldığı söylenebilir. Fakat tek başına çarpıklık ve basıklık değeri normal dağılımın tespiti için yeterli değildir. Çarpıklık ve basıklık değerleriyle birlikte normalliğin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Tablo 8’de normallik testi sonuçları gösterilmiştir.

Tablo 8. Normallik Testi

Normallik Testi						
M _i	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	İstatistik	df	Sig.	İstatistik	df	Sig.
M _i	,135	22	,200*	,945	22	,250

Tablo 8 incelendiğinde, Sig değerlerinin 0,05’den yüksek çıkması nedeniyle verilerin normal dağılıma sahip olduğu söylenebilir.

Analize tabii olan BIST Toptan ve Perakende Ticaret şirketlerinin Beneish TR modeline yönelik hesaplanan M_i değerleri, M_i değerinin tespitinde kullanılan rasyolar ve şirketlerin manipülasyon yapıp yapma durumunun tespit edilmesinde kullanılacak Z_i değerleri ve yorumları Tablo 9'da gösterilmektedir.

Tablo 9. Toptan ve Perakende Ticaret Sektörü Şirketlerinin M_i ve Z_i Değerleri ve Yorumları

	TAE	BKM	AKE	AME	PSE	BYE	TVE	SSE	FSE	M_i	Z_i	Zi Bölge	Manipülasyona Yönelik Yorum
1	,81	,99	1,00	1,07	1,30	1,02	,00	1,20	2,28	-1,62	-0,2786	1	Bulgu yok.
2	1,14	,96	,96	,97	1,36	1,07	-,20	1,25	,95	-1,16	0,292873	2	Yapma olasılığı var.
3	1,35	,88	1,09	1,00	1,42	1,00	-,42	1,25	1,02	-,61	0,972244	4	Çok önemli bulgular var.
4	1,53	,97	1,52	,77	1,17	1,08	-,64	1,18	1,00	-,41	1,221695	4	Çok önemli bulgular var.
5	,75	,90	1,08	,89	1,36	,82	-,30	,56	1,08	-2,08	-5,90944	1	Bulgu yok.
6	,63	,86	1,34	,77	1,39	,77	-,03	,98	1,86	-1,84	-0,85419	1	Bulgu yok.
7	1,30	,85	1,70	,58	1,69	,82	,02	1,58	1,37	-,62	-0,55583	1	Bulgu yok.
8	,20	,76	,64	,89	1,34	1,33	,17	1,40	1,52	-2,13	0,964856	4	Çok önemli bulgular var.
9	,94	,91	1,06	1,12	1,23	,95	-,02	,97	,44	-1,57	-0,91272	1	Bulgu yok.
10	,89	,94	1,08	1,05	1,58	,88	-,47	,70	,69	-1,87	-0,22519	1	Bulgu yok.
11	,91	,67	1,03	1,38	1,20	,78	-,25	1,47	,21	-,46	9,34145	4	Çok önemli bulgular var.
12	,81	,97	,92	1,20	1,26	,97	-,58	1,11	,56	-1,43	-0,59032	1	Bulgu yok.
13	,02	-,62	,79	,67	1,28	1,16	-,05	,06	2,21	-1,02	1,159019	4	Çok önemli bulgular var.
14	1,29	,98	1,00	1,06	1,34	1,01	-,04	1,08	3,14	-1,05	-0,04537	1	Bulgu yok.
15	1,16	1,03	6,35	,44	1,54	4,17	,23	1,98	,85	-1,59	0,457093	3	Önemli bulgular var.
16	1,14	,88	1,03	1,01	1,23	1,02	,13	,85	,15	-1,52	0,421386	3	Önemli bulgular var.
17	,32	1,02	1,17	,83	2,40	1,03	-,19	,45	,81	-3,60	-0,25002	1	Bulgu yok.
18	,71	1,01	1,00	1,09	1,34	,98	-,60	1,02	1,04	-1,72	-0,16409	1	Bulgu yok.
19	1,13	,99	1,10	1,06	1,26	,85	-,32	1,21	,92	-1,03	-2,74762	1	Bulgu yok.
20	,75	1,01	1,00	,71	1,21	1,00	,02	1,52	,37	-1,59	-0,41126	1	Bulgu yok.
21	2,07	,78	1,41	,75	1,06	,77	-,28	,97	,80	,35	0,44814	3	Önemli bulgular var.
22	,77	,89	1,31	,93	1,43	,94	-,23	,64	,76	-2,05	-0,24978	1	Bulgu yok.

Tablo 9 incelendiğinde araştırmaya katılan şirketlerden 13 şirketin muhasebe manipülasyonuna başvurduğuna yönelik herhangi bir bulgunun bulunmadığı, 1 şirketin muhasebe manipülasyonu yapma olasılığının bulunduğu, 3 şirketin muhasebe manipülasyonu yapmaya yönelik önemli bulgulara sahip olduğu, 5 şirketin ise muhasebe manipülasyonu yapmaya yönelik çok önemli bulgulara sahip olduğu tespit edilmiştir.

Manipülator olarak tespit edilen 9 şirketin endeksler arasındaki ilişkisini ve M_i değeriyle olan ilişkilerini tespit edebilmek amacıyla Pearson Korelasyon analizi gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 10'da gösterilmiştir.

Tablo 10. Toptan ve Perakende Ticaret Sektörü Manipülator Şirket Endeksleri ve Mi Değerine Yönelik Korelasyon Analizi

Korelasyon Analizi											
		TAE	BKM	AKE	AME	PSE	BYE	TVE	SSE	FSE	M _i
TAE	r	1	,643	,197	-,027	-,331	-,050	-,508	,304	-,589	,673*
	p		,062	,612	,945	,384	,899	,163	,427	,095	,047
BKM	r		1	,305	,135	,137	,208	-,116	,802**	-,693*	-,016
	p			,424	,729	,725	,591	,765	,009	,038	,967
AKE	r			1	-,628	,571	,860**	,370	,600	-,132	-,200
	p				,070	,108	,000	,326	,088	,735	,605
AME	r				1	-,326	-,665	-,272	,028	-,510	,165
	p					,391	,051	,478	,944	,161	,671
PSE	r					1	,715*	,442	,455	,207	-,643
	p						,030	,233	,219	,593	,062
BYE	r						1	,534	,561	,036	-,443
	p							,138	,116	,927	,232
TVE	r							1	,118	,066	-,771*
	p								,763	,865	,015
SSE	r								1	-,489	-,199
	p									,182	,608
FSE	r									1	-,200
	p										,606
M _i	r										1

Tablo 10 incelendiğinde; Ticari Alacaklar Endeksi (TAE) ile Beneish M değeri arasında ile pozitif yönlü orta düzey bir ilişki tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Brüt Kar Marjı Endeksi (BKM) ile Stokların Satışa Oranı (SSE) arasında pozitif yönlü güçlü bir ilişki, Finansman Giderlerinin Satışlara Oranı (FSE) ile ise negatif yönlü orta düzey bir ilişki tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Aktif Kalitesi Endeksi ile Kaynak Yapısındaki Değişim Endeksi (BYE) arasında pozitif yönlü güçlü düzeyde bir ilişki tespit edilmiştir ($p < 0,05$).

Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi (PSE) ile Kaynak Yapısındaki Değişim Endeksi (BYE) arasında pozitif yönlü güçlü düzeyde bir ilişki tespit edilmiştir ($p < 0,05$). Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı (TVE) ile Beneish M değeri arasında negatif yönlü güçlü düzeyde bir ilişki tespit edilmiştir ($p < 0,05$).

Araştırmanın amacı kapsamında Beneish modeli değişkenlerinin M_i değerine etkisini tespit edebilmek amacıyla Çoklu Doğrusal Regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular Tablo 11'de gösterilmektedir.

Tablo 11. Toptan ve Perakende Ticaret Sektörü Manipülator Şirket Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçları

R²	,757	
Düzeltilmiş R²	,607	
ANOVA (Sig.)	,000	
F	5,057	
Bağımsız Değişken	M_i	
Bağımsız Değişkenler	Sig.(p)	B
TAE	,043	,842
AKE	,928	,036
AME	,370	-,174
PSE	,009	-,502
BYE	,713	-,224
TVE	,518	-,365
SSE	,494	,247
FSE	,399	,143
BKM	,356	,158

Tablo 11 incelendiğinde, düzeltilmiş R² değeri 0,607 olarak tespit edilmiştir. Bu oran bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni yüzde 60,7 oranında açıkladığını ifade etmektedir. Anova katsayısı incelendiğinde Sig. değerinin 0,05'den düşük çıkması ve Sig. değeri 0,05'den düşük çıkan Ticari Alacaklar Endeksi (TAE) ve Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi (PSE) değişkenlerinin M_i değerini anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir. Beta katsayıları incelendiğinde, Ticari Alacaklar Endeksi (TAE) değişkeninin katsayı değerinin pozitif olması nedeniyle bu değişkenin M_i değerini pozitif yönlü anlamlı düzeyde etkilediği belirlenmiştir. Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi (PSE) beta katsayısının negatif çıkması nedeniyle bu değişkenin M_i değerini negatif yönlü anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir.

4.3. Sektörel Bazda Karşılaştırma

Araştırmanın amacı çerçevesinde gerçekleştirilen sektörel bazda karşılaştırma Tablo 12’de gösterilmektedir.

Tablo 12. Sektörel Bazda Karşılaştırma

Sektör	İmalat Sektörü Şirketleri		Toptan ve Perakende Ticaret Sektörü Şirketleri	
	N	Yüzde	N	Yüzde
Manipülasyona ait bulgu tespit edilemeyen şirketler	88	58,28	13	59,09
Manipülasyon şirketler	63	41,72	9	40,91
Toplam	151	100	22	100
Beneish TR-M _i değeri ile ilişki tespit edilen endeksler	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ticari Alacaklar Endeksi (TAE), ✓ Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı (TVE) 		<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ticari Alacaklar Endeksi (TAE), ✓ Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı (TVE) 	
Beneish TR-M _i değerine anlamlı düzeyde etki eden endeksler	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ticari Alacaklar Endeksi (TAE), ✓ Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi (PSE), ✓ Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı (TVE), ✓ Stokların Satışlara Oranı (SSE) 		<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ticari Alacaklar Endeksi (TAE), ✓ Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi (PSE) 	
Beneish TR-M _i değerine pozitif yönlü anlamlı düzeyde etki eden endeksler	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ticari Alacaklar Endeksi (TAE), ✓ Stokların Satışlara Oranı (SSE) 		<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ticari Alacaklar Endeksi (TAE) 	

Endeksler arası ilişki	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Ticari Alacaklar Endeksi (TAE) ile Stokların Satışa Oranı (SSE) arasında negatif yönlü orta düzey ilişki, ✓ Brüt Kar Marjı Endeksi (BKM) ile Stokların Satışa Oranı (SSE) arasında pozitif yönlü orta düzey bir ilişki, ✓ Amortisman Giderleri Endeksi (AME) ile Finansman Giderlerinin Satışlara Oranı (FSE) arasında pozitif yönlü orta düzey bir ilişki, ✓ Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi (PSE) ile Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı (TVE) ve Stokların Satışa Oranı (SSE) arasında pozitif yönlü zayıf düzeyde bir ilişki, ✓ Kaynak Yapısındaki Değişim Endeksi (BYE) ile Finansman Giderlerinin Satışlara Oranı (FSE) arasında pozitif yönlü zayıf düzeyde bir ilişki tespit edilmiştir. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Brüt Kar Marjı Endeksi (BKM) ile Stokların Satışa Oranı (SSE) arasında pozitif yönlü güçlü bir ilişki, ✓ Finansman Giderlerinin Satışlara Oranı (FSE) ile ise negatif yönlü orta düzey bir ilişki, ✓ Aktif Kalitesi Endeksi (AKE) ile Kaynak Yapısındaki Değişim Endeksi (BYE) arasında pozitif yönlü güçlü düzeyde bir ilişki, ✓ Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi (PSE) ile Kaynak Yapısındaki Değişim Endeksi (BYE) arasında pozitif yönlü güçlü düzeyde bir ilişki tespit edilmiştir.
------------------------	---	---

Tablo 12 incelendiğinde imalat sektöründe faaliyetlerini sürdüren işletmelerin yüzde 41,72'si, ticaret sektöründe faaliyetlerini sürdüren işletmelerin yüzde 40,91'i muhasebe manipülasyonuna çeşitli seviyelerde başvurduğu tespit edilmiştir. Beneish TR M_i değerleri çerçevesinde gerçekleştirilen analizler sonucunda; imalat ve ticaret işletmelerinde M_i değeri ile TAE ve TVE endeksleri arasında bir ilişki olduğu tespit edilmiş ve sektörel bazda bir farklılık belirlenmemiştir. İmalat işletmelerinde M_i değerlerine anlamlı düzeyde etki eden endekslerin TAE, PSE, TVE ve SSE olduğu, ticaret işletmelerinde ise sadece TAE ve PSE olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda imalat işletmelerinde muhasebe manipülasyonuna etki eden değişkenlerin ticaret işletmelerine nazaran daha fazla olduğu belirlenmiştir. Pozitif yönlü anlamlı düzeyde etki incelendiğinde ise imalat işletmesinde TAE ve SSE endekslerinin, ticaret işletmelerinde sadece TAE endeksinin muhasebe manipülasyonunu pozitif yönlü anlamlı düzeyde etkilediği tespit edilmiştir.

5. SONUÇ

Muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesi amacıyla geliştirilen Beneish modeli, ABD şirketlerinin verilerini kullanarak bir model önerisinde bulunmaktadır. Şüphesiz ki ABD dünyadaki en güçlü teknolojik ekonomilerden birisidir. Dolayısıyla ABD ekonomisi şartları çerçevesinde geliştirilen bu model ile Türkiye gibi gelişmekte olan ekonomilerin finansal bilgilerini analiz etmek çok mantıklı değildir. Bu bağlamda ABD özelinde geliştirilen Beneish modelinin Türkiye'ye uyarlama çalışmaları sonucunda Beneish TR modeli geliştirilmiştir (Küçüksözen, 2004). Beneish TR modeli ile orijinal modelde yer alan bazı değişkenler modelden çıkartılırken, bazı değişkenler de modele eklenmiştir. Bu çalışma ile Beneish

TR modeli ile BIST’te faaliyetlerini sürdüren imalat ve ticaret şirketlerinin muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesi ve farklı sektörlerde uygulamalar gerçekleştirilerek sektörel bazda bir değerlendirme yapılması amaçlanmıştır.

BIST imalat ve ticaret şirketleri üzerine gerçekleştirilen uygulamalar neticesinde elde edilen bulgular ışığında, her iki sektörde de muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesinde elde edilen M_i ve Z_i değerlerinin anlamlı sonuçları ifade etmesi, Beneish TR modelinin her iki sektörde de uygulanabileceğini ifade etmektedir. Çalışma bu yönüyle literatürdeki çoğu çalışmayı desteklemektedir. Sektörel bazda bir değerlendirme yapılırsa, imalat ve ticaret sektöründe faaliyet sürdüren şirketlerin muhasebe manipülasyonu yapma yüzdeleri bakımından önemli bir farklılık tespit edilememiştir (İmalat: yüzde 41,72, Ticaret: yüzde 40,91). Beneish TR M_i değerini etkileyen endeksler bakımından inceleme yapılırsa, imalat işletmelerinde ilişkisi belirlenen endekslerin ticaret işletmelerine nazaran daha güçlü olduğu ve sayıca daha fazla olduğu belirlenmiştir. Elde edilen bulgular ışığında, muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesinde kullanılan Beneish TR modelinin, imalat işletmelerinde daha etkili sonuçlara ulaştığı söylenebilir.

BIST’te faaliyetlerini sürdüren ve sunduğu finansal bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği bakımından ilgililere makul seviyede güvence sağlamak amacıyla bağımsız denetim raporuna başvurmak zorunda olan işletmelerin, bağımsız denetim raporları ile Beneish TR modeli sonucunda elde edilen M_i ve Z_i değerlerinin karşılaştırılması ve incelenmesi gelecek akademik çalışmalar için öneri olarak sunulabilir. Ayrıca Beneish TR modelinin farklı sektörlerde (mali kuruluşlar vb.) uygulanabilirliğinin tespit edilmesi ve eğer anlamlı sonuçlar elde edilememesi durumunda Beneish TR modeline farklı endekslerin dâhil edilip bazı endekslerin elimine edilmesi gibi güncelleme çalışmaları gerçekleştirilebilir.

KAYNAKÇA

- Bekçi, İ., & Avşarlıgil, N. (2011). Finansal Bilgi Manipülasyonu Yöntemlerinden Yaratıcı Muhasebe ve Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 13(2), 131-162.
- Beneish, M. D. (1997). Detecting GAAP Violation: Implications for Assessing Earnings Management among Firms with Extreme Financial Performance. *Journal of Accounting and Public Policy*(16), 271-309.
- Beneish, M. D. (1999). The Detection of Earnings Manipulation. *Financial Analysts Journal*, 55(5), 24-36.
- Benligiray, S., & Onay, A. (2021). Beneish Modelinin Türkiye'ye Uyarlanması: Tespit Başarımını Geliştiren Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(Ağustos 2021 Özel Sayı), 511-528.
- Cevahir, E. (2020). *SPSS ile Nicel Veri Analizi Rehberi* (1. b.). İstanbul: Kıbele Yayınları.
- Comporek, M. (2020). The Effectiveness of the Beneish Model in the Detection of Accounting Violations – The Example of Companies Sanctioned By The Polish Financial Supervision Authority. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu Research Papers of Wrocław University of Economics and Business*, 64(10), 18-29.
- Doğan, E. (2009). *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Finansal Bilgi Manipülasyonunun Belirlenmesine Yönelik Modeller: İMKB'de Bir Uygulama*. Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Elkhalidi, A. H., Flayyih, H. H., Ali, S. I., & Mohammd, Y. N. (2021). The Role of the Beneish Model as a Tool for Forensic Accounting in Fraud Detection in Tourism Industry. *Ishtar Journal of Economics and Business Studies (IJEBS)*, 2(4), 124-135.
- Er, B., & Varıcı, İ. (2013). Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İMKB Uygulaması. *Ege Akademik Bakış (Ege Academic Review)*, 13(1), 43-52.
- Eraslan, M., Karafil, A. Y., M. H., & Korkmaz, S. (2017). Üniversiteler Arası Spor Müسابakalarına Katılan Muay Thai Sporcularının Şiddet Eğilimlerinin Değerlendirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(22), 404-412.
- Fındık, H., & Öztürk, E. (2016). Finansal Bilgi Manipülasyonun Beneish Modeli Yardımıyla Ölçülmesi: BİST İmalat Sanayi Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Business Research Turk*, 8(1), 483-499.
- Franceschetti, B. M., & Koschtial, C. (2013). Do Bankrupt Companies Manipulate Earnings More Than The Non-bankrupt Ones? *Journal of Finance and Accountancy*, 12(1), 1-23.
- Güner, M., & Kurnaz, E. (2020). Muhasebe Manipülasyonun Beneish Modeli Yardımıyla Ölçülmesi: BİST Kimya, Petrol, Plastik Endeksi Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2), 195-214.
- Hołda, A. (2020). Using the Beneish M-score model: Evidence from non-financial companies listed on the Warsaw Stock Exchange. *Investment Management and Financial Innovations*, 17(4), 389-401.
- Kara, E., Uğurlu, M., & Körpi, M. (2015). Using Beneish Model in Identifying Accounting Manipulation: An Empirical Study in BIST Manufacturing Industry Sector. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(1), 21-39.
- Köklü, N., Büyüköztürk, Ş., & Çokluk, Ö. (2021). *Sosyal Bilimler İçin İstatistik* (25 b.). Ankara: Pegem Akademi.
- Küçüksözen, C. (2004). Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi*.
- Lotfi, N., & Chadegani, A. A. (2017). Detecting Corporate Financial Fraud using Beneish M-Score Model. *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, 2(8), 29-34.

- MacCarthy, J. (2017). Using Altman Z-score and Beneish M-score Models to Detect Financial Fraud and Corporate Failure: A Case Study of Enron Corporation. *International Journal of Finance and Accounting*, 6(6), 159-166.
- Mahama, M. (2005). Detecting Corporate Fraud and Financial Distress Using The Altman and Beneish Models: The Case of Enron Corp. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 3(1), 1-18.
- Mollah, M. T., & Sakib, I. A. (2020). Detection of Financial Statement Frauds Using Beneish Model: Empirical Evidence from Listed Pharmaceutical Companies in Bangladesh. *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 7(9), 506-521.
- Özcan, A. (2018). The Use of Beneish Model in Forensic Accounting: Evidence from Turkey. *Journal of Applied Economics and Business Research*, 8(1), 57-67.
- Tepeli, Y., & Kayıhan, B. (2016). Muhasebe Manipülasyonunun Beneish Modeli ile Tespit Edilmesi: BİST Gıda Maddeler Sanayi Sektörü'nde Bir Uygulama. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi / Journal of Management and Economics Research*, 14(4), 245-264.
- Toplu, N., Calayoğlu, İ., & Azaltun, M. (2021). Finansal Bilgi Manipülasyonu Ortaya Çıkarmaya Yönelik Bir Araştırma (Beneish Modeli). *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4(1), 16-25.
- Tosunoğlu, B., & Öztürkci, N. (2021). İnsan Kaynakları Muhasebesi Aktivitelerinin İncelenmesi: BİST Mali Kuruluşlar Sektöründe Bir Uygulama. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 12(1), 97-109.

ZEKÂ TÜRLERİNİN MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN KAVRAMSAL BAĞLAMDA İNCELENMESİ

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 07.10.2022
Kabul Tarihi : 26.12.2022
Türü : Derleme Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1185605

Öğr. Gör. Dr. Kürşad ÇAVUŞOĞLU*

Bibliyografik Bilgiler

Çavuşoğlu, K. (2023). “Zekâ Türlerinin Muhasebe Uygulamaları Açısından Kavramsal Bağlamda İncelenmesi” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 347-364)
<https://doi.org/10.55322/mbakis.1185605>

ÖZ

Muhasebe işlevinin sorunsuz işleminde insan faktörü göz ardı edilmemelidir. Bu çalışmanın amacı zekâyı muhasebe açısından ele almak ve kavramsal bağlamda entelektüel, duygusal ile uyumsal zekânın muhasebe uygulamalarını nasıl etkileyebileceğini, muhasebe uygulamalarıyla ilişkilerini incelemektir. Beş bölümden oluşan bu çalışmanın ilk bölümünde entelektüel zekâ, duygusal zekâ ve uyumsal zekâ açıklanmaya çalışılmıştır. Ardından literatürde bu zekâlar ile muhasebeyi ele alan çalışmalar incelenmiştir. Yapılan literatür incelemesinin sonuçlarına göre entelektüel zekâ ile muhasebenin kaydetme, sınıflandırma, özetleme, raporlama, analiz, yorumlama gibi temel ve geleneksel işlevlerinin daha kolay anlaşılabilir ve yerine getirilebileceği; duygusal zekânın muhasebeyi anlama, kavrama açısından entelektüel zekâyı yardımcı olarak kolaylaştırıcı bir rol üstlenebileceği düşünülmektedir. Duygusal zekâdan muhasebenin yönetilmesinde daha fazla yararlanılabilmektedir. Uyumsal zekâ muhasebede her an yaşanabilecek her türlü değişime esnek, yaratıcı, meraklı olarak, stratejik düşünerek, müzakereye girerek, etkili iletişime geçerek, dayanma gücü göstererek uyum sağlama çabası içerisindedir. Entelektüel zekânın, duygusal zekânın ve uyumsal zekânın birbiriyle

* Mersin Üniversitesi, Anamur MYO, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, kursatcavusoglu@mersin.edu.tr,
<https://orcid.org/0000-0002-6820-3790>

rekabet halinde değil, birbirini tamamlayıcı olduğu ifade edilebilir. Muhasebe mesleği için gelecekte hem duygusal zekânın hem de uyumsal zekânın daha fazla önem arz edebileceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Entelektüel zekâ, duygusal zekâ, uyumsal zekâ, muhasebe.

Jel Sınıflandırması: M40, M41.

A CONCEPTUAL EXAMINATION OF INTELLIGENCE TYPES IN TERMS OF ACCOUNTING APPLICATIONS

ABSTRACT

The human factor should not be ignored in the smooth functioning of the accounting function. The aim of this study is to consider intelligence in terms of accounting and to examine how intellectual, emotional and adaptability quotient can affect accounting practices and their relations with accounting practices in a conceptual context. In the first part of this study, which consists of five parts, intellectual, emotional and adaptive quotient were tried to be explained. Then, studies dealing with these quotients and accounting in the literature were examined. According to the results of the literature review, it is thought that the basic and traditional functions of accounting such as recording, classification, summarization, reporting, analysis and interpretation can be performed more easily with intellectual quotient; It is thought that emotional quotient can play a facilitating role by helping intellectual quotient in terms of understanding and comprehension of accounting. Emotional quotient can be used more in the management of accounting. Adaptability quotient is in an effort to adapt to any change that may occur in accounting at any time, by being flexible, creative, curious, thinking strategically, negotiating, communicating effectively, and having resilience. It can be stated that intellectual quotient, emotional quotient and adaptability quotient are not in competition with each other, but complement each other. It is thought that both emotional quotient and adaptive quotient may be more important for the accounting profession in the future.

Keywords: Intellectual quotient, emotional quotient, adaptability quotient, accounting.

Jel Classification: M40, M41.

1. GİRİŞ

Zekâ, insanoğlunun hayatta kalması için yararlandığı önemli araçlardan biridir. Modern zekâ testleri 1950'lerin ortalarından itibaren yer almaktadır (Pickren, 2020). Yıllarca entelektüel zekâ bir kişinin yaşamdaki başarısını belirleyen tek gösterge olarak düşünülmüştür (Alhattab, 2020). 1990'lardan itibaren duygusal zekâ iş yerlerinde daha önemli olmuştur (Pickren, 2020). 90'lar ve 2000'ler boyunca duygusal zekânın önemi artsa da bazı çalışanların iş yerlerinde diğer çalışanlardan neden daha başarılı olduğunu anlamada bazı noktalar eksik kalmıştır (Alhattab, 2020). Bireyler ve organizasyonlar son yıllarda yeni teknolojiler, artan otomasyon, işlerin değişen hızı, aşırı hava koşulları

larından küresel pandemiye kadar uzanan işletmeleri ilgilendiren çeşitli aksaklıklar baş etmek zorunda kalmışlardır (Marr, 2022: 143). Tüm bu değişimler karşısında başarılı olmak için uyumsallık ön plana çıkmıştır (Marr, 2022: 143).

Bu çalışmanın amacı zekâyı muhasebe açısından ele almak ve kavramsal bağlamda entelektüel zekânın, duygusal zekânın ve uyumsal zekânın muhasebe uygulamalarına etkisini, muhasebe uygulamalarıyla ilişkisini incelemektir.

Gede & Ketut (2018), Wahyuningsih & Suryadi (2018), Kallunki, Kallunki, Niemi, Nilsson & Aobdia (2019), Andreana & Putri (2020), Majid, Suwandi, Bulutoding, Sumarlin & Wawo (2020), Hossein, Khanmohammadi & Dastnaee (2022) ile Winitasari & Witono (2022) entelektüel zekâ ile muhasebeyi inceleyen çalışmalar yapmışlardır.

Özcan, Geçici & Günlük (2016), Zulhawati & Ariani (2016), Widhiyani, Ratnadi, Ariyanto & Risdhar-yanti (2017), Savcı & Acaray (2018), Andreana & Putri (2020), Brody, Gupta & Salter (2020), Harwat-hy (2021), Gusnardi, Suarman, Johan & Muda (2021), Wicaksono & Mispiyanti (2021), Prianthara, Darmawan, Adriati & Munidewi (2021), Sulastrı & Kasanah (2021), Pasek, Julianto & Dharmayasa (2021), Ardiansyah (2022) ile Winitasari & Witono (2022) duygusal zekâ ile muhasebeyi inceleyen araştırmalar gerçekleştirmişlerdir.

Bu çalışmada diğer çalışmalardan farklı olarak entelektüel zekâ, duygusal zekâ ve uyumsal zekâ birlikte ele alınmış, bu üç zekâ türünün muhasebe uygulamaları karşısındaki durumları bütüncül bir yaklaşımla irdelenmeye çalışılmıştır. Görüldüğü gibi entelektüel zekâ ile muhasebeyi, duygusal zekâ ile muhasebeyi inceleyen çalışmalar bulunmakla birlikte, yeni bir kavram olan uyumsal zekâ ile muhasebeyi doğrudan araştıran pek bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışma kavramsal bağlamda uyumsal zekâ ile muhasebeyi inceleyerek de bu boşluğu doldurmayı hedeflemektedir. Böylece ileride uyumsal zekâ ile muhasebeyi inceleyecek nicel araştırmalar için de bir kavramsal çerçeve sunulmaya çalışılmaktadır.

Öncelikle entelektüel zekâ, duygusal zekâ ve uyumsal zekâ açıklanmaya çalışılmıştır. Ardından literatürde bu zekâlar ile muhasebeyi ele alan çalışmalar incelenmiştir.

2. ENTELEKTÜEL ZEKÂ

2.1 Entelektüel Zekâ Kavramı

En karmaşık sistemlerden biri olan zekâ ile ilgili akademisyenler tarafından yapılan birçok tanım, zekâyı tanımlama da yetersiz kalabilmektedir. (Soysub & Jarinto, 2018: 3). Platon zekâyı öğrenme aşkı, gerçeğe duyulan aşk, Aristo olaylar arasında nedensel ilişkiler bulabilme yeteneği olarak tanımlarken; Thomas Hobbes üstün zekâlı kişilerin hızlı bir zekâ kıvraklığına sahip olduğunu ve farklı şeyler arasında benzerlikler görme yeteneği ile benzerlikler arasında farklılıklar görme yeteneğine sahip olduğunu ileri sürmüştür (Mackintosh, 2011: 1).

Modern psikolojide zekâ ağırlıklı biçimde; problem çözmeye, hatırlamaya, öğrenmeye ilişkin etkinliği/ yeteneği belirleyen, karışık matematik ve mantık problemlerinden basit tepki vermeye kadar uzanan tüm görevlerin performansını belirleyen tek bütünsel bir yapı olarak tanımlanmaktadır (Lynn & Vanhanen, 2002: 19). Zekânın büyük ölçüde münferit (ayrı bağımsız) bir varlık olduğuna ilişkin teori ilk

olarak 20. yüzyılın ilk on yılında Charles Spearman tarafından formüle edilmiş olup, tüm bilişsel yeteneklerin birbiriyle pozitif ilişkili olduğunu (yani bazı bilişsel görevleri iyi yapanlar diğerlerini de iyi yapmaya eğilimlidirler) ve tüm bilişsel görevlerdeki performansın etkinliğinin kısmen genel zekâ, 'g' olarak adlandırdığı ortak bir faktör tarafından belirlendiğini ifade etmiştir (Lynn & Vanhanen, 2002: 20). Sonrasında hiyerarşik zekâ modeli ileri sürülmüş olup, bu modelde tabanda özel beceriler, ortada sözel anlamadan, akıl yürütmeden, hafızadan, uzamsal, algısal, matematiksel yeteneklerden, kültürel bilgiden ve bilişsel hızdan oluşan ikinci derece sekiz faktör ve tepede ise 'g' faktörü yer almaktadır (Lynn & Vanhanen, 2002: 20–21).

Entelektüel zekâ (IQ) kavramı William Stern tarafından insan beynindeki neo-korteks katman keşfedildiğinde ortaya çıkmıştır (Priantara, Darmawan, Adriati & Munidewi, 2021: 2). Basitçe ifade edilirse entelektüel zekâ, belirli bir soruyu cevaplama bilgini rasyonel kullanımına ilişkin bireyin sahip olduğu akademik yeteneğini kontrol etmeye yönelik bir ölçüttür (Murtza, Gill, Aslam & Noor, 2021: 1). Entelektüel zekâ, bilinçli entelektüel kapasite olarak veya bir kişinin mantıksal ve teorik problemleri düşünmesini, anlamasını, analiz etmesini sağlayan yatkınlığı olarak ifade edilebilir (Gondal & Husain, 2013: 154). Entelektüel zekâ, bir kişinin analiz etme, mantık kurma ve akıl yürütme yeteneğidir (Priantara, Darmawan, Adriati & Munidewi, 2021: 2). Entelektüel zekâ, bir kişinin ölçülebilen ve sayılarla ifade edilebilen bilişsel yeteneği olup, mantıksal ve varsayımsal problemleri anlamasını, incelemesini sağlayan bilinçli beyin gücüdür (Murtza, Gill, Aslam & Noor, 2021: 2). Entelektüel zekâ hemen hemen her kategorideki bilginin elde edilmesine, işlenmesine ve kullanılmasına ilişkin genel bir kapasiteyi gösterir (Gondal & Husain, 2013: 154).

Zekâ, zekâ testleri ile ölçülür ve bu testler genellikle sözel akıl yürütme, sözel olmayan akıl yürütme, zihin aritmetiği, kelime bilgisi, sözel kavrama ile algısal, uzamsal, hafıza yetenekleri şeklindeki farklı çeşitte testleri içermektedir (Lynn & Vanhanen, 2002: 21). Zekâ testlerinden elde edilen puanlar, ana kütleyi temsil eden örneğin ortalama IQ'sunun 100 ve standart sapmasının 15 olarak belirlendiği ölçü kullanılarak ifade edilir (Lynn & Vanhanen, 2002: 21).

IQ uzmanlık bilgisi, ezber, kelime bilgisi yetenekleri, görselleri anlama, algı yetenekleri gibi birçok faktör tarafından belirlenmekte olup; iyi bir bilgiye, akıl yürütme yeteneğine, grafiksel görselleri anlamaya ve hatırlama gücüne sahip olan bireyler IQ testlerinde daha yüksek puan alabilirler (Murtza, Gill, Aslam & Noor, 2021: 2). IQ konuşma yeteneği, uzam zekâsı, görsel farkındalık ve matematik yeteneği ile ilişkilidir (Priantara, Darmawan, Adriati & Munidewi, 2021: 2). Genel olarak entelektüel zekâ, bireylerin düşünme araçları aracılığıyla bir şeyler öğrenmek için sahip oldukları potansiyeli gösterir (Priantara, Darmawan, Adriati & Munidewi, 2021: 2).

Genler IQ'yü etkilemekte olup; ön loplara büyüklüğü ile şekli, ön loplardaki kan ve kimyasal aktivite miktarı, beyindeki toplam gri madde miktarı, genel korteks kalınlığı, glukozmetabolik oranı gibi belirli özellikler IQ'yü etkileyebilir (Oommen, 2014: 2). Ayrıca eğitim, beslenme, hastalık gibi çevresel faktörler de IQ üzerinde etkiye sahip olabilmektedir (Murtza, Gill, Aslam & Noor, 2021: 2).

2.2 Entelektüel Zekâ ve Muhasebe

Winitasari & Witono (2022), entelektüel zekânın muhasebeyi anlama düzeyi üzerinde anlamlı pozitif etkisinin olduğunu, yani iyi bir entelektüel zekâyâ sahip öğrencinin muhasebeyi daha kolay anlayabileceğini, daha iyi çalışabileceğini ve muhasebeye ilgi gösterebileceğini belirtmişlerdir. Gede & Ketut (2018) da entelektüel zekânın muhasebeyi anlama üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu belirtmişler, bunun nedenini entelektüel zekânın muhasebeyi anlamak ve çalışmak için öğrencinin rasyonel düşünmesini sağlayan öncelikli zekâ olmasına bağlamışlardır.

Hossein, Khanmohammadi & Dastnaee (2022), entelektüel zekâ ile tahakkuk ve gerçek kar yönetimi arasında anlamlı pozitif ilişki olduğunu ifade etmişler bu ilişkinin, kar yönetimin bir çeşit manipülasyon ve hile olması nedeniyle ortalamadan daha yüksek bir zekâyı gerektirmesinden kaynaklandığını söylemişlerdir.

Wahyuningsih & Suryadi (2018), muhasebe öğrencilerinin etik tutumları üzerinde entelektüel zekânın anlamlı pozitif bir etkiye sahip olduğunu belirtmişlerdir. Andreana & Putri (2020), entelektüel zekânın denetçilerin etik davranışı üzerinde anlamlı pozitif etkisi olduğunu belirtmişlerdir.

Majid, Suwandi, Bulutoding, Sumarlin & Wawo (2020), muhasebe bilgi sistemleri kullanımının mali tabloların kalitesiyle ilişkisinde entelektüel zekânın düzenleyici etkisi olduğunu belirtmişler, bu çerçevede araştırmaya katılanların genel olarak entelektüel zekâyâ yeterli bir muhasebe bilgi sisteminin eşlik etmesi gerektiğinin farkında olduklarını ifade etmişlerdir.

Kallunki, Kallunki, Niemi, Nilsson & Aobdia (2019), denetim ortaklarının IQ puanlarının denetim raporu doğruluğu ve denetim ücreti primleri, yani müşterilerin daha akıllı denetim ortaklarından aldıkları denetim hizmetleri için prim ödemeye istekli olmaları ile pozitif ilişkili olduğunu ifade etmişlerdir. Denetim hizmetleri çeşitli kontrol mekanizmaları aracılığıyla standartlaştırılmış olsa ve denetim bireyden ziyade ekip tarafından gerçekleştirilen bir iş olsa bile, denetimden sorumlu denetim ortaklarının bilişsel yeteneğinin, yüksek kaliteli denetim hizmetleri sunmada önemli olduğu sonucuna varmışlardır.

Muhasebe ile entelektüel zekânın birlikte araştırıldığı çalışmalara bakıldığında entelektüel zekânın muhasebeyi anlamadaki etkisine, entelektüel zekâ ile muhasebedeki etik davranışlar arasındaki ilişkiye ve entelektüel zekâ ile muhasebe ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiye odaklanıldığı görülmektedir. Bununla birlikte muhasebenin önemli fonksiyonlarından biri olan kaydetme işleminde ve mali tabloları hazırlama işleminde de entelektüel zekânın önemi ortaya çıkabilir. Ayrıca muhasebenin çıktıları olan mali tabloların yorumlanmasında entelektüel zekâ devreye girebilmektedir. Bu çerçevede entelektüel zekânın muhasebe uygulamalarına etkisi ve ilişkisi şu başlıklar altında toplanabilir:

- **Entelektüel Zekâ ve Muhasebeyi Anlama:** Daha yüksek bir entelektüel zekâyâ sahip öğrenciler, örneğin muhasebede hesapların borçlandırılma ya da alacaklandırılma işlemlerini akıllı yürütme, mantık kurabilme becerileri daha fazla olduğu için daha kolay ve hızlı kavrayabilirler.
- **Entelektüel Zekâ ve Muhasebede Etik Davranışlar:** Etik olmayan bir şekilde işletmenin piyasa değerini yüksek göstermek, kârı istikrarlı şekilde yansıtmak, daha fazla prim elde etmek gibi nedenlerle gerçekleştirilebilecek hileli finansal raporlama uygulamalarında, hileyi gerçekleştirebilecek

teknîği bulmak, hileyi saklamaya yönelik karmaşık işlemleri kurgulamak, muhasebe mevzuatındaki esneklikleri, açıklıkları bulmak gibi hileye yönelik işlemleri gerçekleştirmede entelektüel zekânın rolü yadsınamaz. Hossein, Khanmohammadi & Dastnaee'nin (2022) belirttiği gibi zekileştikçe birey için yasaları, mevzuatı çiğnemek daha kolaylaşmakta ve birey (yasalara, standartlara) karşı stratejileri daha iyi öğrenmektedir (ve geliştirmektedir).

- **Entelektüel Zekâ ve Muhasebe-Denetim Kalitesi:** Muhasebede kaliteyi sağlamak için yüksek düzeyde bilgi-bilişim sistemlerinden faydalanılsa ve kaliteli denetim hizmetleri için standartlaştırılmış prosedürler bulunsa da, bilgi-bilişim sistemlerinden daha etkin yararlanmada ve standartlaştırılmış prosedürleri daha doğru uygulamada entelektüel zekânın katkısı kaçınılmaz olabilmektedir.
- **Entelektüel Zekâ ve Muhasebede Kaydetme İşlemi:** Hangi hesapların ne kadar tutarda alacak mı ya da borç mu kaydedileceğini belirlemek, belli bir akıl yürütmeyi, mantıksal düşünmeyi gerektirdiğinden entelektüel zekâ düzeyi yükseldikçe muhasebeyle ilgili işlemler daha doğru ve kolay bir biçimde kaydedilebilecektir.
- **Entelektüel Zekâ ve Mali Tabloları Hazırlama:** Yasalarda, mevzuatta, standartlarda ya da yönetmeliklerde ifade edilen kurallara, talimatlara göre mali tablolar hazırlanacağından; daha yüksek bir entelektüel zekâ ile bu kurallarda, talimatlarda ifade edilenler sözel olarak daha iyi kavranarak mali tablolar daha doğru ve kolay bir biçimde hazırlanabilir.
- **Entelektüel Zekâ ve Mali Tabloları Yorumlama:** Muhasebenin çıktıları olan mali tabloların yorumlanması analiz becerisi gerektirdiğinden entelektüel zekânın artışı mali tabloların analizini daha etkin kılabilir.

3. DUYGUSAL ZEKÂ

3.1. Duygusal Zekâ Kavramı

Duygusal zekâ terimi 1966 yılında Leuner tarafından türetilmiş olmasına rağmen, genel kavram ilk kez 1920 yılında Thorndike tarafından tanımlanmıştır ve başlangıç çalışmaları Darwin'e kadar uzanmaktadır (Bar-On, Handley & Fund, 2006: 4). Duygusal zeka terimi, Salovey ve Mayer tarafından 1990'da ilk formel tanımı ve yapı modeli önerilmeden önce birçok defa literatürde tartışılmıştır (Petrides, Furnham & Frederickson, 2004: 574).

Genel olarak duygusal zekâ, duygu ile zekânın kesişmesi, yani kısaca duyguların zekice kullanımı olarak tanımlanabilir (Seal & Andrews-Brown, 2010: 144). Salovey & Mayer (1990: 189), duygusal zekâyı bir kişinin kendinin ve başkalarının duyguları ile hislerini gözleme, bunlar arasında ayırım yapma, bu bilgiyi düşüncelerine ve davranışlarına rehberlik etmesi için kullanma yeteneğini içeren sosyal zekânın bir alt kümesi olarak tanımlamışlardır. Salovey ve Mayer'in 1990 yılındaki duygusal zekâyı ilişkin orijinal modellerinden sonra 1997 yılında Mayer ve Salovey, revize ettikleri duygusal zekâyı tam anlamıyla zihinsel yetenek kavramına bağlayan ve duygusal zekâyı sosyal-duygusal kişilik özelliklerinden ayıran yetenek modelini (revize edilmiş duygusal zekâ yetenek modeli) sunmuşlardır (Neubauer & Freudenthaler, 2005). Yetenek modeli çerçevesinde duygusal zekâ, bilişsel yeteneğe yakın bir yetenek olarak kavramsallaştırılır ve zekânın başka bir geçerli türü olarak görülür (Lievens & Chan, 2017: 343).

Revize edilmiş duygusal zekâ yetenek modelinde duygusal zekâ, dört sınıfa ayrılabilen duygusal yeteneklerin toplamı olarak görülmektedir (Neubauer & Freudenthaler, 2005: 36). Bu dört sınıf duyguları algılama, değerlendirme ve ifade etme (birinci sınıf), düşünmeyi duygusal olarak kolaylaştırma (ikinci sınıf), duyguları anlama ve analiz etme (üçüncü sınıf) duyguları yönetme (dördüncü sınıf) olarak adlandırılmaktadır (Neubauer & Freudenthaler, 2005: 36).

Duyguları algılama, değerlendirme ve ifade etme sınıfında bir kişinin kendi duyguları ile başka insanlardaki, tasarımlardaki, sanat eserlerindeki vb. duyguları dil, ses, görünüş, davranışlar aracılığıyla tanıyabilme yeteneği, duyguları doğru ifade edebilme yeteneği, dürüst ve dürüst olmayan duygu ifadeleri arasında ayırım yapabilme yeteneği bulunmaktadır (Neubauer & Freudenthaler, 2005: 37). Duyguları algılama, diğer tüm duygusal bilginin işleme süreçlerini olanaklı kıldığından duygusal zekânın en temel yönünü yansıtabilir (Salovey & Grewal, 2005: 281).

Düşünmeyi duygusal olarak kolaylaştırma sınıfında düşünme, problem çözme gibi çeşitli bilişsel aktiviteleri kolaylaştırmak için duygulardan yararlanabilme yeteneği söz konusudur (Salovey & Grewal, 2005: 281). Bu çerçevede duygular dikkati önemli bilgiye yönlendirerek düşünmeyi ön planda tutarlar ve farklı ruh hallerini (örneğin mutluluk ya da üzgün olma gibi), farklı akıl yürütme formlarını (tümdengelim veya tümevarım gibi) kolaylaştırabilirler (Neubauer & Freudenthaler, 2005: 36–37).

Duyguları anlama ve analiz etme sınıfında duyguların bilişsel işlenmesi söz konusu olup, duyguları nitelendirebilme yeteneği, kelimeler ile duyguların kendileri arasındaki ilişkiyi anlayabilme yeteneği ve duygular arasındaki geçişin farkına varabilme yeteneği (örneğin öfkeden utanca geçiş gibi) bulunmaktadır (Neubauer & Freudenthaler, 2005: 36–37).

Duyguları yönetme sınıfında hoş ve hoş olmayan duygulara açık olabilme yeteneği, kişinin hoş duyguları geliştirerek ve negatif duyguları düzenleyerek kendi duyguları ile başkalarının duygularını yönetebilme yeteneği bulunmaktadır (Neubauer & Freudenthaler, 2005: 36). Örneğin duygusal açıdan zeki bir politikacı diğer insanlarda da öfkeyi canlandırmak için kendi öfkesini yükseltebilir ve bunu güçlü bir konuşma yapmak için kullanabilir (Salovey & Grewal, 2005: 281). Duygusal açıdan zeki olan kişiler, negatif olanları da dahil olmak üzere, duygulardan yararlanabilirler ve belirlenen hedeflere ulaşmak için bu duyguları yönetebilirler (Salovey & Grewal, 2005: 281).

Mayer ve Salovey'in yetenek modeline karşı karma modellere göre duygusal zekâ genellikle günlük ve profesyonel yaşamda başarıyı öngörebilecek çeşitli kişilik özellikleri grubuna ilişkin bir etiket (üst kavram) olarak kullanılır (Neubauer & Freudenthaler, 2005: 40). Bu karma modeller içerisinde dikkat çekenlerden biri olan Bar-On'un duygusal zekâ modelinde, Bar-On bilişsel zekânın ötesinde yaşam başarısını belirleyeceği düşünülen kişilik özelliklerini incelemiş ve beş genel boyut ile bu boyutların ayrıldığı on beş alt boyut belirlemiştir (Neubauer & Freudenthaler, 2005: 41):

- İçsel Yetenekler Genel Boyutu: Özsaygı (kişinin kendinin farkında olması, kendisini anlaması ve kabul etmesi), duygusal öz farkındalık (kişinin duygularının farkında olması ve duygularını anlaması), girişkenlik (kişinin duygularını, düşüncelerini, arzularını, ihtiyaçlarını ifade etmesi), kendini gerçekleştirme (kişinin potansiyel kapasitesini fark etmesi) ve bağımsızlık (kendi kendini yöneten olma, öz denetimli olma) alt boyutlarından oluşur.

- **Kişilerarası Yetenekler Genel Boyutu:** Empati, sosyal sorumluluk (kişinin bir sosyal grubun yapıcı, yararlı üyesi olduğunu göstermesi), kişilerarası ilişkiler (yakın ilişkiler oluşturma ve kurma) alt boyutlarından oluşur.
- **Uyum Yeteneği Genel Boyutu:** Problem çözme (kişisel ve sosyal problemleri yapıcı bir şekilde çözmeye), gerçeği değerlendirme yetisi (kişinin düşüncelerini ve duygularını doğrulaması, geçerliliğini denetlemesi) ve esneklik (kişinin duygularını, düşüncelerini ve davranışlarını değişen koşullara göre uyarlaması) alt boyutlarından oluşur.
- **Stres Yönetimi Genel Boyutu:** Stres toleransı (stresle etkin ve pozitif baş etme) ve dürtü kontrolü (dürtülere karşı direnme ya da dürtüleri erteleme, kişinin duyguları kontrol etme) alt boyutlarından oluşur.
- **Genel Ruh Hali Genel Boyutu:** Mutluluk ve optimizm alt boyutlarında oluşur.

Bar-On, Handley & Fund (2006: 4), Darwin'den günümüze değin duygusal zekâ ile ilgili yapılan tanımlamaların kişinin kendini anlayabilme ve ifade edebilme yeteneği, başkalarını anlayabilme ve başkaları ile ilişki kurabilme yeteneği, duyguları kontrol edebilme ve yönetebilme yeteneği, kişisel - kişilerarası problemleri çözebilme, değişimi yönetebilme, uyum sağlayabilme yeteneği, pozitif ruh hali üretebilme ve kendi kendini motive edebilme yeteneği şeklinde ifade edilen anahtar bileşenlerden bir veya birkaçını içerdiğini belirtmişlerdir.

1995 yılında çok satan kitabı 'Duygusal Zekâ: Neden IQ'dan Daha Önemlidir? (Emotional Intelligence: Why It Can Matter More than IQ)' ile Daniel Goleman duygusal zekâ kavramını popüler hale getirmiştir (Seal & Andrews-Brown, 2010: 146). Goleman modelinde duygusal zekâ, öğrenilmiş yetenekler (yeterlilikler) kümesi olarak ifade edilmiş olup, çeşitli alt yeteneklerle (yeterliliklerle) beraber özfarkındalık, özdüzenleme, motivasyon, empati ve sosyal yetenekler şeklinde beş ana yetenek (yeterlilik) kümesi tanımlanmıştır (Lievens & Chan, 2017: 344).

3.2. Duygusal Zekâ ve Muhasebe

Duygular, örgüt yaşamında büyük bir rol oynamaktadırlar ve duygusal zekâ muhasebecilere liderlik, takım oluşturma, müşteri ilişkileri, karar verme gibi birçok alanda daha iyi performans göstermelerini sağlayabilecek bir yetenektir (Cook, Bay, Visser, Myburgh & Njoroge, 2011: 267).

Akers & Porter (2003: 66), (Goleman modeline dayanarak) muhasebeciler için önemli olan beş ana duygusal zekâ yetenek kategorisi belirtmişlerdir:

- **Özfarkındalık:** Duygular ortaya çıktığında onları tanıyabilme yeteneği olan özfarkındalığın ana öğeleri duygusal farkındalık (kendi duygularını tanıyabilme yeteneği) ve özgüvendir.
- **Özdüzenleme:** Duyguları yaşarken genellikle onlar üzerinde az kontrole sahip olunmakla beraber yürüyüş, meditasyon gibi tekniklerle öfke, kaygı benzeri negatif duygular yatıştırılabilmekte olup, özdüzenleme özdenetim, güvenilirlik (doğruluk, dürüstlük gösterme), sorumluluk duygusu ile hareket etme, uyum yeteneği ve inovasyon öğelerini içerir.

- **Motivasyon:** Başarıya ulaşmada motivasyon için açık hedefler ve pozitif tutum gerekmele birlikte, doğal yatkınlık olarak negatif tutumlara sahip olduğunda çabayla ve uygulamalarla negatif düşünceleri fark edip onları pozitif hale dönüştürerek başarıya ulaşılabilir. Motivasyon başarı itkisi, bağlılık (örgütsel hedeflere), girişkenlik ve optimizm öğelerinden oluşur.
- **Empati:** Başkalarının nasıl hissettiğini anlayabilme olan empati yeteneğinden ne kadar fazla bulunursa başkaları o kadar daha iyi kontrol edilebilmekte olup, empati hizmete yönelik olma (müşteri ihtiyaçlarını karşılama, tanıma), başkalarını geliştirme (başkalarının yeteneklerini geliştirmek için neye ihtiyaç duyduklarını hissetme), çeşitliliği geliştirme, politik farkındalık (bir grubun duygusal durumunu ve güç ilişkilerini okuyabilme), başkalarını anlama (başkalarının ihtiyaçları ile isteklerinin arkasındaki duyguları fark etme) öğelerini kapsar.
- **Sosyal Yetenekler:** Günümüzün teknoloji ortamında muhasebeciler teknik bilgiye bilgisayar aracılığıyla hızla erişebilmekte olup, insani yetenekler daha önem kazanmaktadır. Etkileme, iletişim, liderlik, çatışma yönetimi, ilişki kurma, işbirliği ve takım yetenekleri (ortak hedeflere ilerlerken grup sinerjisi yaratma) sosyal yetenekler arasında yer alır.

Zulhawati & Ariani (2016), kendini tanıma hariç özdenetim, motivasyon, empati ve sosyal beceriler olarak duygusal zekanın muhasebeyi anlama düzeyini anlamlı ve pozitif etkilediğini belirtmişlerdir. Özdenetimin duygusal stresten kurtulmaya olanak sağlayabilmesini, motivasyonun girişkenliğe, daha etkin davranmaya, başarısızlıkla ve hüsrarla baş etmeye yardımcı olabileceğini, empatinin karşılıklı güven geliştirmeyi, başka insanlarla aynı fikirde olmayı olanaklı kılabilmesini ve sosyal yeteneklerle grup içerisinde problem çözerken müzakere yapılabilmesini, bu anlamlı-pozitif etkinin nedenleri arasında olabileceğini ifade etmişlerdir. Ardiansyah (2022), duygusal zekânın muhasebeyi anlama üzerinde anlamlı ve pozitif etkisi olduğunu ifade etmiştir. Widhiyani, Ratnadi, Ariyanto & Risdharyanti (2017) duygusal zekâ arttıkça muhasebeyi anlama düzeyinin yükseldiğini çünkü duyguları yönetme yeteneğinin entelektüel zekânın işlevini optimize etmeye yardımcı olabileceğini ifade etmişlerdir. Buna karşılık Harwathy (2021), Winitasari & Witono (2022) ile Gusnardi, Suarman, Johan & Muda (2021) muhasebeyi anlama üzerinde duygusal zekânın anlamlı bir etkisinin bulunmadığını belirtmişlerdir.

Wicaksono & Mispiyanti (2021), duygusal zekânın denetim kalitesi üzerinde anlamlı pozitif bir etkisi olduğunu, duygusal zekâyâ sahip birinin toplumdaki rolünü anlayabileceğini, onu çevreleyen normlarla değerleri takip etmesi gerektiğini kavrayabileceğini belirtmişlerdir. Prianthara, Darmawan, Adriati & Munidewi (2021), muhasebecilerin duygusal zekâsı geliştikçe meslek kalitelerinin artacağını ifade etmişlerdir. Savcı & Acaray (2018), öz farkındalık olarak duygusal zekânın profesyonelliğine ait etik kodları, kişisel üstünlüğü ve yakından denetimi, yine özyönetim olarak duygusal zekânın profesyonelliğine ait bilgi tabanını, görev bağımsızlığını, kişisel üstünlüğü ve toplumsal önemi anlamlı ve pozitif etkilediğini dile getirmişlerdir. Özcan, Geçici & Günlük (2016), duygusal zekâsı yüksek olan muhasebecilerin örgüte duygusal, devam ve normatif bağlılıklarının yükseldiğini belirtmişlerdir. Buna karşılık Brody, Gupta & Salter (2020), duygusal zekâ ile denetçi görev performansı arasında anlamlı bir ilişki bulamamışlardır.

Sulastri & Kasanah (2021), muhasebe öğrencilerinin duygusal zekâları arttıkça etiksel yargılarının artacağını çünkü yüksek duygusal zekâlı bireylerin hem kendilerinin hem de etraflarındaki insanların duy-

gularına karşı duyarlı olduklarını ve bunu düşünceleri ile eylemlerine yansıtabileceklerini belirtmişlerdir. Pasek, Julianto & Dharmayasa (2021), duygusal zekânın muhasebe öğrencilerinin etiksel davranışı üzerinde anlamlı ve pozitif etkisi olduğunu, duygusal zekâsı yüksek öğrencilerin özgüven duygusuna, verilen görevler için sorumluluk duygusuna ve duygularını kontrol etme yeteneğine sahip olacaklarını ifade etmişlerdir. Andreana & Putri (2020), duygusal zekânın denetçilerin etik davranışı üzerinde anlamlı pozitif etkisi olduğunu belirtmişlerdir.

Furnham (2012: 18), duygusal zekânın iş yerinde nasıl işlediğine ve duygusal zekâsı daha yüksek insanların neden daha fazla başarılı sanıldığına ilişkin literatürde yapılan açıklamaları yedi başlık altında toplamıştır:

- Yüksek duygusal zekâyâ sahip insanlar fikirlerini, niyetlerini ve hedefleri daha iyi iletebilmektedirler.
- Duygusal zekâ, işte çok önemli olan takım çalışması sosyal yetenekleri ile yakından ilişkilidir.
- Duygusal zekâsı yüksek iş liderleri, başarıya götürecek olan örgütsel bağlılığı artıran iş ortamı oluştururlar.
- Yüksek duygusal zekâlı liderler hem kendilerinin hem de ekiplerinin güçlü ve zayıf yönlerini bilirler, güçlü yönlerini kullanarak zayıf yönlerini telafi etmeye çalışırlar.
- Duygusal zekâ, taleplerle, baskıyla, stresle daha iyi baş etme yetenekleri ile ilişkilidir.
- Yüksek duygusal zekâlı liderler, takipçilerinin ne hissettiğini, neye ihtiyaç duyduklarını daha doğru tanımlayabilir ve daha fazla ilham verici, destekleyici olabilir, daha fazla tutku, optimizm üretebilirler.
- Yüksek duygusal zekâlı yöneticiler, negatif, savunmaya geçen ve yıkıcı baş etme ve karar verme stillerine daha az eğilimlidir.

Literatürdeki bilgiler incelendiğinde duygusal zekânın muhasebeciler açısından özellikle iletişim, liderlik, çatışma yönetimi, ilişki kurma, işbirliği ve takım yetenekleri gibi sosyal yetenekler üzerinden yönetme eylemine etkisi ve ilişkisi görülmektedir. Ayrıca muhasebeyi anlama, denetim-meslek kalitesi, etiksel davranışlar yönünden duygusal zekâ ile muhasebe arasındaki etkilerin ve ilişkilerin ortaya konulduğu görülmektedir. Bu çerçevede duygusal zekânın muhasebe uygulamalarına etkisi ve ilişkisi şu başlıklar altında toplanabilir:

- **Duygusal Zekâ ve Muhasebede Yönetim:** Muhasebe hizmetleri, vergi hizmetleri, denetim hizmetleri, danışmanlık hizmetleri gibi çeşitli hizmetleri sunan muhasebe-denetim firmalarının daha başarılı ve sağlıklı yönetilebilmesi için duygusal zekâsı yüksek yöneticilere ya da liderlere ihtiyaç duyulabilir. Furnham'ın (2012) da belirttiği gibi duygusal zekâsı yüksek yöneticiler ya da liderler, çalışanlara hedefleri daha iyi anlatabilirler, örgütsel bağlılığı çoğaltabilirler, SWOT (güçlü yönler, zayıf yönler, fırsatlar ve tehditler) analizini başarıyla uygulayabilirler, çalışanlarının hislerini, ihtiyaçlarını daha iyi anlayıp ona göre çalışanlarını daha uygun şekilde motive edebilirler, destekleyebilirler, çalışanları arasında iyimserlik duyguları yaratabilirler. Ayrıca herhangi bir organizasyonun,

şirketin ya da kurumun muhasebeyle ilişkili departmanında yöneticilik yapanlar da duygusal zekânın bu olumlu yanlarını kullanarak departmanlarını başarıyla yönetebilirler. Genel olarak duygusal zekâ kişinin hem kendi hem de başkalarının duygularını anlayabilme ve yönetebilme gücünü ifade eder. Muhasebe alanındaki yöneticilerde bu güç ne kadar fazla olursa yönetme eylemlerinin etkinliği ve başarı ihtimali artabilir.

- **Duygusal Zekâ ve Muhasebeyi Anlama:** 1997 yılındaki Mayer ve Salovey'in revize edilmiş duygusal zekâ yetenek modelinde belirtildiği gibi duygulardan bilişsel aktiviteleri kolaylaştırma da yararlanılabileceğinden ve Widhiyani, Ratnadi, Ariyanto & Risdharyanti (2017) belirttiği gibi entelektüel zekânın işleyişinin optimize edilmesine duygusal zekânın katkı sunabilmesinden dolayı duygusal zekânın muhasebeyi anlamayı kolaylaştırması beklenebilir. Bununla birlikte kaydetme, mali tabloları hazırlama ve yorumlama gibi muhasebede bilişsel aktivite gerektiren işlemlerde de duygusal zekâ kolaylaştırıcı bir rol üstelenebilir.
- **Duygusal Zekâ ve Muhasebe-Denetim Kalitesi:** Bar-On duygusal zekâ modelinde ileri sürüldüğü özsaygı ve kendini gerçekleştirme gibi içsel yetenekler ile sosyal sorumluluk, empati ve kişilerarası ilişkiler gibi kişilerarası yetenekler muhasebe-denetim kalitesi üzerinde belirleyici olabilir. Duygusal zekâsı yüksek olan muhasebeciler-denetçiler kendi potansiyellerini, kapasitelerini daha iyi tanıyabilme fırsatı yakalayabilirler ve böylece potansiyellerini en verimli ve en üst düzeyde kullanarak işlerinin kalitesini artırabilirler. Muhasebeciler-denetçiler empati yeteneği ile toplumun kendilerinden ne beklediğinin (örneğin mali tabloların doğru, dürüst, güvenilir bilgiler sunması) daha iyi farkına vararak ve sosyal sorumluluk bilinciyle (topluma yararlı biri olduğunu gösterme bilinciyle) işlerini daha kaliteli ve titiz gerçekleştirebilirler. Bir denetim ekibi içerisinde yakın ilişkilerin, samimi ilişkilerin kurulması denetim ekibinin takım çalışmasını ve dolayısıyla denetim kalitesini etkileyebilir. Özcan, Geçici & Günlük'ün (2016) ifade ettiği gibi duygusal zekânın örgüte bağlılığı artırması, yapılan işlerini kalitesi artırabilir. Savcı & Acaray'ın (2018) belirttikleri duygusal zekânın profesyonelliğe belli yönlerden pozitif etkisi de muhasebe-denetim kalitesini yükseltebilir.
- **Duygusal Zekâ ve Muhasebede Etik Davranışlar:** Akers & Porter'ın (2003) muhasebeciler için önemli olarak belirttiği duygusal zekâ yeteneklerinden biri olan özdüzenleme çerçevesinde güvenilirlik (doğruluk, dürüstlük gösterme), sorumluluk duygusu ile hareket etme muhasebedeki etik yargılamalara, etik davranışlara yön verebilir. Bar-On duygusal zekâ modelinde ileri sürülen sosyal sorumluluk, empati gibi kişilerarası yetenekler muhasebecilerin verecekleri etik kararlarda rol oynayabilir. Muhasebedeki etik davranışlarda duygusal zekânın rolü, Sulastrı & Kasanah'ın (2021) ifade ettiği gibi yüksek duygusal zekâlı bireylerin hem kendilerinin hem de etraflarındaki insanların duygularına karşı duyarlı olmalarından kaynaklanabilir.

4. UYUMSAL ZEKÂ

4.1. Uyumsal Zekâ Kavramı

Uyumsallık ve onun insanlar ile diğer türlerdeki görünüşü bin yıllarca tartışma konusu olmuş olup, Aristo ve Empedokles uyumlu tanıştıran iki Yunan filozof olmuştur (Jackson 2021). Uyumsallık yeni koşullara uyum gösterme yeteneği olup, Tony Alessandra ve Michael O'Connor 'Başarıya Giden Yolda

Platin Kural (The Platinum Rule)' kitaplarında uyumsallığın, değişime istekli olmayı ifade eden esneklik ile değişebilmeyi becerabilmek anlamında beceriklilik bileşenlerinden oluştuğunu ifade etmişlerdir (Marr, 2022: 144).

Silicon Valley Bank – Silikon Vadisi Bankası'nda üst düzey yönetici olan Natalie Fratto uyumsal zekâ terimini türetmiştir (Hamilton & Nelson, 2022: 101). Bir zekâ formu olarak düşünülen uyumsal zekâ, entelektüel ve duygusal zekâdan farklılaşmaktadır (Alhattab, 2020). Uyumsal zekâ, bir kişinin değişime tepki gösterme yeteneğinin ölçüsüdür (Marr, 2022: 146). Başka bir deyişle ayrı bir zekâ düzeyi olarak uyumsal zekâ, bir kişinin uyum sağlama yeteneğinin ölçüsüdür (Jackson 202). Advantage Media, işletme açısından uyumsal zekâyı izlenen yolu, ürünü, hizmeti ve stratejiyi piyasadaki beklenmeyen değişikliklere göre uyarlama yeteneği olarak ifade etmiştir (Cerone, 2019). Natalie Fratto, uyumsal zekânın yalnızca yeni bilgileri öğrenme kapasitesi olmadığını, aynı zamanda ilişkili olanları anlamaya çalışma, kullanılmayan eski bilgileri unutma, zorlukların üstesinden gelme, değişim için bilinçli çaba gösterme yeteneği olduğunu söylemiştir (Murray, 2019).

'The Creative Thinking Institute' yaptığı araştırmaya göre uyumsal zekâ duygusal zekâ alanından ortaya çıkmış olup, her iki zekânın da öz farkındalık, kişisel yönetim, diğerlerini yönetme gibi benzer kök bileşenlere sahip olmakla birlikte duygusal zekânın merkezi ilkesinin duygularda dolaşmak, sosyal becerileri uygulamak olduğu, uyumsal zekânın ise daha olumlu sonuçlar elde etmek için bu öğeleri temel alarak esnek düşünce yapısı ve yetenekleri ile ilerlediği ifade edilmektedir (Panozza, 2020). 'The Creative Thinking Institute' liderlik bağlamında uyumsal zekâyı değişimle başa çıkma ve gelişme, kendine ve başkalarına esneklik gösterme, açık ve meraklı olma, unutma ve yeniden öğrenme, zorlukları yenme gücüne yeniden odaklanma, daha büyük kazanç için kişisel mükâfatı erteleme, problem çözme yeteneklerini uygulama, başarısızlık için tolerans gösterme kapasitesi olarak tanımlamıştır (Panozza, 2020).

Jackson (2021), yüksek uyumsal zekâsı olan bireylerin sahip olduğu yetenekleri şu şekilde belirtmiştir:

- **Merak:** Bir şeyi bilmeye ya da öğrenmeye yönelik güçlü arzu
- **Etkili İletişim:** Fikirlerin, düşüncelerin, bilginin konuşma, yazma ve başka araçlarla başarılı bir şekilde karşılıklı değişimi
- **Yenilik:** Yeni veya geliştirilmiş ürün, süreç ya da hizmetin ortaya çıkarılması veya uygulanması
- **(Zihinsel) Kıvraklığı Öğrenme:** Deneyimlerden öğrenme ve unutma yeteneği ile yeni öğrenmeyi yeni durumlara uygulama yeteneği
- **Motivasyon:** Bir şeyi yapmaya istekli, hevesli olma yeteneği
- **Müzakere:** Bir sorunu çözmek ya da anlaşmaya varmak için tartışma, konuşma
- **Problem çözme**
- **Zorlukları Yenme Gücü (Dayanıklılık):** Değişime ayak uydurma ve yenilgilerden sonra kendini toplama yeteneği
- **Stratejik Düşünme:** Geniş bir perspektiften problemleri analiz etme

Eaton (2022), güçlü uyumsal zekâ için dört örgütsel yetenek önermiştir:

- **Proaktif Dinleme:** Tüketici davranışlarını anlamak uyumsallık için çok önemli olup, örneğin İngiliz süpermarket zinciri Tesco sadakat programındaki müşterilerinin satın alma davranışlarını gerçek zamanlı veri analizi ile izlemekte, yapay zekâ sistemleri tarafından satın alma davranışlarındaki bir değişiklik fark edilebilip, mağaza bazında müşterilere uygun teklifler sunulabilmektedir.
- **Deneme:** Uyumsal zekâsı yüksek şirketler dijital dönüşümü benimsediklerinden daha fazla deneme yapmaya meyillidirler, örneğin Procter & Gamble yeni bir ürün geliştirmeye başladığında teknik sorunları çözmek için kitle kaynaklı çalışma platformlarından faydalanmakta, sanal mağazalarda denemeler yapmakta, geri bildirim sağlamak için çevrimiçi toplulukları kullanmaktadır.
- **Çok Şirketli Ekosistem:** Güçlü bir uyumsal zekâ için dinamik bir ekosistem geliştirilebilir, örneğin Apple kendilerini piyasa lideri yapan cihazları yapmak için birbirini tamamlayan tedarikçilerden, üreticilerden, telekom şirketlerinden, uygulama geliştiricilerden oluşan ekosistemine güvenirken çekirdek yetkinliklerinden yeniliğe ve tasarıma odaklanabilmektedir.
- **Merkezi Olmayan Karar Verme:** Uyumsal zekâsı yüksek şirketler katı hiyerarşilerden ziyade yetenekli insanlardan oluşan stratejik ekiplere daha fazla bağımlı olmaya eğilimlidirler, örneğin Whole Foods'ta stratejik ve önemli kararlar yöneticiler yerine ekipler tarafından bildirilir.

Jackson (2021), uyumsallığa ilişkin şu kişilik özelliklerini belirtmiştir:

- **Yaratıcı Olma:** Yeni bir şey yaratmak için kişinin hayal gücünü kullanabilme yeteneği
- **Girişimci Olma:** İş girişimini organize etme ve riskleri üstlenme
- **Esnek Olma:** Kolayca değişme veya değiştirilebilme yeteneği
- **Optimist Olma:** Olumlu sonuçların olacağını bekleme
- **Pozitif Olma:** Cesaret verici olma niteliği
- **Her Şeye Çare Bulabilir Olma:** Zorluklarla başa çıkabilme yeteneği
- **Riske Girme:** Kazanç umuduyla olası zararları göze alma
- **Başlatıcı Olma:** Bir işi başlatma ya da kendi inisiyatifinde projeyi üstlenme
- **Çok Yönlü Olma:** Çeşitli yeteneklere sahip olma

4.2. Uyumsal Zekâ ve Muhasebe

Kavramsal olarak incelendiğinde uyumsal zekâ duygusal zekâ ile ilişkili olmakla birlikte, genel olarak ayrı bir zekâ türü olarak kabul edildiği ifade edilebilir. Uyumsal zekâ hem örgütsel yönden hem de bireysel yönden tarif edilmiş ve uyumsal zekâ ile ilişkili yetenekler ifade edilmiştir. Bu çerçevede muhasebe ile uyumsal zekânın ilişkisi hem bireysel hem de örgütsel yönden incelenebilir:

- **Uyumsal Zekâ ve Muhasebe-Bağımsız Denetim Şirketleri:** Son yıllarda meydana gelen teknolojideki değişimler, dijital dönüşüm, küresel ısınma, iletişim biçimlerinin değişmesi, küresel salgın gibi olayların iş hayatına yansımaları olmaktadır. İş hayatında yer alan muhasebe-denetim firmalarının bu değişimlerle baş etmeleri, bu değişimlerden fayda sağlayarak varlıklarını sürdürebilmeleri için örgüt olarak uyumsal zekâya ihtiyaç duyabilirler. Örneğin son yıllarda giderek önem kazanan teknolojilerden biri olan blok zincir teknolojisinin muhasebe ve denetime etkilerini fark edip, muhasebe-denetim firmaları bu teknolojinin gerek teknik alt yapısını anlayabilmeleri gerek bu teknoloji temelli muhasebe-denetim uygulamalarını müşterileri sunabilecek uyumsallığı gösterebilmeleri gerekebilmektedir. Aynı şekilde hizmetlerini dijital dönüşüme uyarlayabilmeleri gerekli olabilmektedir. Küresel salgın gibi bir durumda işlerinin uzaktan verimli çalışılarak gerçekleştirilmesi için gerekli ayarlamaları yapmaları beklenebilir. Küresel ısınma son yıllarda çeşitli toplum kesimlerinde çevre konularında hassasiyeti artırmış bu bağlamda çevre muhasebesi, sürdürülebilirlik muhasebesi öne çıkmaya başlamış olup, muhasebe-denetim firmalarının muhasebe hizmetlerini bu muhasebe raporlama türlerini de içine alacak şekilde genişletmeleri gerekebilir. Bu gelişmelere ayak uydurmak için muhasebe-denetim firmaları deneme (dijital hizmetler geliştirme, bunları çevrimiçi ortamlarda test etme), proaktif dinleme (muhasebe-denetim hizmeti alan müşterilerden gelecek farklı talepleri anlama), çok şirketli ekosistem (örneğin blok zincir teknolojisi için bir bilişim şirketiyle işbirliğine girme) gibi uyumsal zekâya ilişkin örgütsel yeteneklerden faydalanabilirler.
- **Uyumsal Zekâ ve Muhasebe Çalışanları-Yöneticileri:** Natalie Fratto entelektüel zekânın bir işe girmek için gerekli olan asgari düzeyi, uyumsal zekânın ise zaman içerisinde nasıl başarılı olacağını belirttiğini ifade etmiştir (Murray, 2019). Bu nedenle muhasebe alanında başarılı ve uzun dönemli kariyer yapmak isteyenler açısından uyumsal zekâ önem arz edebilmektedir. Muhasebe alanında teknolojiye yaşanan değişimlere uyum sağlayabilmek için öncelikle merak duygusu ile hareket edilebilir ve arzusuyla değişime esneklik gösterilebilir. Gerektiğinde eski bilgileri unutarak yeni teknolojik bilgileri öğrenmek için bilinçli çaba gösterilebilir. Mevzuattaki, standartlardaki gelişmeler yeniden öğrenme çerçevesinde takip edilebilir. Muhasebe alanında liderlik eden yöneticiler başarısızlıklara tolerans gösterebilirler, zorluklara dayanma gücü sergileyebilirler. Stratejik düşünme ile ekiplerini değişime hazırlayabilirler. Ekipleriyle etkili iletişime geçerek örneğin yeni bir muhasebe yazılımının nasıl uygulanacağı, yeni mevzuatın nasıl uygulanacağı, ne gibi farklılıklar getirdiği, daha önceden sunulmayan sürdürülebilirlik raporlamasıyla ilgili bir danışmanlık hizmetinin nasıl verileceği, uzaktan çalışmanın nasıl verimli gerçekleştirileceği, dijital dönüşümün ne şekilde yerine getirileceği gibi değişim karşısında yaşanabilecek sorunları ve zorlukları anlamaya çalışabilirler. Daha sonrasında ekipleri ile bu sorunları ve zorlukları müzakere ederek yenilikçi çözümler bulabilirler.

5. SONUÇ

Entelektüel zekâ ile kaydetme, sınıflandırma, özetleme, raporlama, analiz, yorumlama gibi muhasebenin temel ve geleneksel işlevleri daha kolay anlaşılabilir ve yerine getirilebilir. Hatta entelektüel zekânın ustalıklı kullanımı ile fark edilmesi zor olan hileli finansal raporlama işlemleri bile kurgulanabilir.

Duyusal zekâ muhasebeyi anlama, kavrama açısından entelektüel zekâya yardımcı olarak kolaylaştırıcı bir rol üstlenebilir. Ancak bunun ötesinde duygusal zekâdan muhasebenin yönetilmesinde daha

fazla yararlanılabilmektedir. Bu bağlamda duygusal zekâ muhasebe faaliyetlerinin başarılı ve verimli yürütülmesi için insanlar arasında güçlü, iyimser, motive edici, takım çalışmasını ön plana çıkan ve örgütsel bağlılığı artıran bağların kurulmasına olanak sağlayabilir. Duygusal zekânın güçlü kullanımı ile muhasebeye ilişkin hedefler çalışanlara daha anlaşılır, doğru bir şekilde iletilebilir. Muhasebe açısından duygusal zekânın hem çalışanlara hem de yöneticilere sunduğu avantajlardan biri muhasebeyle ilgili güçlü ve zayıf yönlerini tanımalarına imkân vermesidir. Duyguları yönetebilme sayesinde zorluklarla başa çıkma kapasitesi güçlendirilebilir.

Uyumsal zekâ duygusal zekâ ile ilişkili olsa da, son yıllarda ayrı bir zekâ türü olarak kabul görmeye başlamıştır. Uyumsal zekânın ayırt edici özelliği değişime tepki verebilme, değişime ayak uydurabilme bir anlamda değişimi yönetebilme becerisidir. Entelektüel zekâ ile muhasebenin temel işleyişi başarılı bir şekilde kavranılabilir, duygusal zekâ ile muhasebe süreci başarılı bir şekilde yönetilebilir, ancak hem örgütsel olarak hem de bireysel olarak muhasebedeki bu başarının devamlılığının sağlanması için uyumsal zekâyâ gereksinim duyulabilmektedir. Çünkü uyumsal zekâ her an muhasebede yaşanabilecek her türlü değişime esnek, yaratıcı, meraklı olarak, stratejik düşünerek, müzakereye girerek, etkili iletişime geçerek, dayanma gücü göstererek uyum sağlama çabası içerisindedir.

Muhasebe işleyişinin, muhasebenin geleneksel işlevlerinin idrak edilmesindeki temel dayanak ya da başlangıç noktası entelektüel zekâ olarak ifade edilebilir. Duygusal zekâ çalışanların birbirleri ile yardımlaşmasını, işbirliğini, muhasebenin ve organizasyonun amaçları doğrultusunda birlikte hareket etmelerini, yöneticilerin çalışanlarını tanıyıp ona göre davranışlarını düzenlemelerini, kısacası muhasebe sürecinin yönetilmesini sağlayan bir güç olarak düşünülebilir. Uyumsal zekâ ise teknoloji, iklim, ekonomi, tüketici davranışları, iş yaşamı gibi alanlarda yaşanan değişimler karşısında muhasebe uygulamalarının ve sürecinin değişimlere uyumunu sağlayan, gelecek trendlere göre muhasebe uygulamalarını ve sürecini dizayn eden tepki verici bir güç olarak söylenebilir. Bu çerçevede entelektüel zekânın, duygusal zekânın ve uyumsal zekânın birbiriyle rekabet halinde değil, birbirini tamamlayıcı olduğu ifade edilebilir.

Modern dünyada muhasebe trendlerini araştırdıkları çalışmada Melnyk, Trachova, Kolesnikova, Demchuk & Golub (2020: 2414), dünya ekonomisindeki gelişmelere, küreselleşmeye, iş hayatındaki teknolojik gelişmelere, yeniliklere ve trendlere göre muhasebe meslek mensuplarının önceki statik işlevlerini uyarlamaya zorlandıklarını, muhasebe şirketleri ile kişisel mesleki gelişim stratejisinin ana ögesinin yeni teknolojilerdeki gelişmelere, sosyal becerilere ve mesleki esnekliğe odaklanacağını belirtmişlerdir. Bu ifadelerden anlaşılacağı üzere muhasebe mesleği için gelecekte hem duygusal zekânın hem de uyumsal zekânın daha fazla önem arz edebileceği söylenebilir.

KAYNAKÇA

- Akers, M. D., & Porter, G. L. (2003). Your EQ skills: Got what it takes? *Journal of Accountancy*, 195(3), 65-69.
- Alhattab, F. (2020, 27 Ağustos). What's the adaptability quotient and why is it important? <https://www.unicornlabs.ca/blog/whats-the-adaptability-quotient-and-why-is-it-important> adresinden 20 Eylül 2022 tarihinde alınmıştır.
- Andreana, M. O. C., & Putri, I.G.A.M.A.D. (2020). The effect of intellectual intelligence, emotional intelligence, spiritual intelligence and gender on ethical behavior. *Accounting*, 6(7), 1411-1418. <http://doi.org/10.5267/j.ac.2020.8.008>
- Ardiansyah, E. (2022). From a gender perspective, the effect of emotional intelligence on accounting students' level of understanding. *Iconic Research And Engineering Journals*, 5(7), 125-130.
- Bar-On, R., Handley, R., & Fund, S. (2006). The impact of emotional intelligence on performance. V. U. Druskat, F. Sala, & G. Mount (Ed.), *Linking emotional intelligence and performance at work current research evidence with individuals and groups* (s. 3-20) içinde. Lawrence Erlbaum Associates.
- Brody, R. G., Gupta, G., & Salter, S. B. (2020). The influence of emotional intelligence on auditor performance. *Accounting and Management Information Systems*, 19(3), 543-565. <http://dx.doi.org/10.24818/jamis.2020.03005>
- Cerone, R. (2019, 20 Aralık). How (and why) to boost your adaptability quotient. <https://www.forbes.com/sites/robertcerone/2019/12/20/how-and-why-to-boost-your-adaptability-quotient/?sh=31ff78165728> adresinden 20 Eylül 2022 tarihinde alınmıştır.
- Cook, G. L., Bay, D., Visser, B., Myburgh, J. E., & Njoroge, J. (2011). Emotional intelligence: The role of accounting education and work experience. *Issues in Accounting Education*, 26(2), 267-286. <http://doi.org/10.2308/iace-10001>
- Eaton, T. (2022). A guide to AQ: How to strengthen your company's ability to manage change. <https://www.hello-sign.com/blog/how-to-strengthen-your-companys-ability-to-manage-change> adresinden 20 Eylül 2022 tarihinde alınmıştır.
- Furnham, A. (2012). Emotional intelligence. A. Di Fabio (Ed.), *Emotional intelligence – new perspectives and applications* (s. 3-28) içinde. InTech.
- Gede, B. L., & Ketut, Y. (2018). The effect of intelligence quotient on the level of understanding of accounting with spiritual quotient and adversity quotient as a moderating variables. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research (IJSBAR)*, 41(1), 148-157.
- Gondal, U. H., & Husain, T. (2013). A comparative study of intelligence quotient and emotional intelligence: Effect on employees' performance. *Asian Journal of Business Management*, 5(1), 153-162.
- Gusnardi, Suarman, Johan, R. S., & Muda, I. (2021). Synchronization of emotional intelligence on accounting education to support and develop localized socio-cultural entrepreneurship. *Junior Scientific Researcher*, 7(1), 10-24.
- Hamilton, A., & Nelson, R. L. (2022). *It's about damn time: How to turn being underestimated into your greatest advantage*. Currency.
- Harwathy, T. I. (2021). The effect of gender, learning behavior, emotional intelligence, and spiritual intelligence on the level of accounting understanding in accounting department students in private college in Denpasar city. *International Journal of Sustainability, Education, and Global Creative Economic (IJSEGCE)*, 4(2), 163-173. <https://doi.org/10.1234/ijsegce.v4i2.186>
- Hosseini, S. S., Khanmohammadi, M., & Dastnaee, T. M. (2022). Explaining the relationship between IQ and a variety of earnings management emphasizing managers' narcissism. *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, 7(24), 45-57.
- Jackson, E. (2021). *Adaptability in talent development*. ATD Press.

- Kallunki, J., Kallunki, J.-P., Niemi, L., Nilsson, H., & Aobdia, D. (2019). IQ and audit quality: Do smarter auditors deliver better audits? *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1373–1416 <http://doi.org/10.1111/1911-3846.12485>
- Lievens, F., & Chan, D. (2017). Practical intelligence, emotional intelligence, and social intelligence. J. L. Farr, & N. T. Tippins (Ed.), *Handbook of employee selection* (2. Baskı, s. 342-364) içinde. Routledge.
- Lynn, R., & Vanhanen, T. (2002). *IQ and the wealth of nations*. Praeger Publishers.
- Mackintosh, N. J. (2011). *IQ and human intelligence* (2. Baskı). Oxford University Press.
- Majid, J., Suwandi, M., Bulutoding, L., Sumarlin, & Wawo, A. (2020). The influence of accounting information systems and internal control on the quality of financial statement with intellectual intelligence as a moderating variable (a study on coffee shops in Makassar city). *International Journal of Research Science & Management*, 7(3), 1-19.
- Marr, B. (2022). *Future skills: The 20 skills and competencies everyone needs to succeed in a digital world*. John Wiley & Sons.
- Melnyk, N., Trachova, D., Kolesnikova, O., Demchuk, O., & Golub, N. (2020). Accounting trends in the modern world. *Independent Journal of Management & Production (IJM&P)*, 11(9), 2403-2416. <http://doi.org/10.14807/ijmp.v11i9.1430>
- Murray, S. (2019, 6 Kasım). As workplaces change, is it enough to be smart? Enter AQ, the capacity to adapt that may well determine your future career success. <https://www.bbc.com/worklife/article/20191106-is-aq-more-important-than-intelligence> adresinden 20 Eylül 2022 tarihinde alınmıştır.
- Murtza, M. H., Gill, S. A., Aslam, H. D., & Noor, A. (2021). Intelligence quotient, job satisfaction, and job performance: The moderating role of personality type. *Journal of Public Affairs*, 21(3), 1-12. <http://doi.org/10.1002/pa.2318>
- Neubauer, A. C., & Freudenthaler, H. H. (2005). Models of emotional intelligence. R. Schulze, & R. D. Roberts (Ed.), *Emotional intelligence an international handbook* (s. 31-50) içinde. Hogrefe & Huber Publishers.
- Oommen, A. (2014). Factors influencing intelligence quotient. *Journal of Neurology & Stroke*, 1(4), 1-5. <http://doi.org/10.15406/jnsk.2014.01.00023>
- Özcan, M., Geçici, E., & Günlük, M. (2016). Muhasebecilerin duygusal zeka düzeylerinin örgütsel bağlılıkları üzerindeki etkisi. *Ege Akademik Bakış*, 16(2), 287-302.
- Panozza, D. (2020, 27 Temmuz). Leadership and adaptability quotient (AQ): Moving from EQ to AQ. <https://creativethinkinginstitute.com/blog/leadership-and-adaptability-quotient-aq-moving-from-eq-to-aq/> adresinden 20 Eylül 2022 tarihinde alınmıştır.
- Pasek, N. S., Julianto, I. P., & Dharmayasa, I. A. (2021). The effect of business and professional ethics education, spiritual and emotional intelligence on accounting students' ethical behavior. G. A. Yuniarta, I. A. Purnamawati, M. A. Prayudi, & M. R. Irwansyah (Ed.), *Proceedings of the 6th international conference on tourism, economics, accounting, management, and social science (TEAMS 2021)* (s. 328-334) içinde. Atlantis Press International B.V.
- Petrides, K. V., Furnham, A., & Frederickson, N. (2004). Emotional intelligence. *The Psychologist*, 17(10), 574-577.
- Pickren, M. (2020, 20 Ocak). What's your adaptability quotient (AQ)? <https://community.thriveglobal.com/whats-your-adaptability-quotient-aq/> adresinden 20 Eylül 2022 tarihinde alınmıştır.
- Priantara, I. B., Darmawan, N., Adriati, I. G., & Munidewi, I. A. (2021). Emotional intelligence, intellectual intelligence, and spiritual intelligence towards professional quality of accountant development artificial intelligence as a moderating variable in the era of industrial revolution 4.0. *Academy of Strategic Management Journal*, 20(Special Issue 2), 1-15.

- Salovey, P., & Grewal, D. (2005). The science of emotional intelligence. *Current Directions in Psychological Science*, 14(6), 281–285.
- Salovey, P., & Mayer, J. D. (1990). Emotional intelligence. *Imagination, Cognition and Personality*, 9(3), 185–211.
- Savcı, M., & Acaray, A. (2018). Duygusal zekanın profesyonelleşme üzerine etkisi: Muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7(2), 353-371.
- Seal, C. R., & Andrews-Brown, A. (2010). An integrative model of emotional intelligence: Emotional ability as a moderator of the mediated relationship of emotional quotient and emotional competence. *Organization Management Journal*, 7(2), 143–152.
- Soysub, A., & Jarinto, K. (2018). The effects of multiple intelligent (IQ, EQ, and AQ) on employee performance: A case of ABC Automotive Co., Ltd. *RMUTT Global Business Accounting and Finance Review*, 2(1), 1-12.
- Sulastri, S., & Kasanah, I. U. (2021). Does emotional intelligence and religiosity affect the ethical judgment of accounting students? *Journal of Accounting and Business Education*, 5(2), 21-30. <http://dx.doi.org/10.26675/jabe.v5i2.15506>
- Wahyuningsih, E., & Suryadi, N. (2018). The effect of intelligence quotient, emotional quotient, and spiritual quotient on the ethical attitude of accounting students at Islamic Universities in Pekanbaru (empirical study on Riau Islamic University and State Islamic University Sultan Syarif Kasim. *International Journal of Engineering & Technology*, 7(2.29), 446-450.
- Wicaksono, R., & Mispiyanti. (2021). Influence of competence, independence, spiritual quotient, emotional quotient, and audit tenure on audit quality. *Jurnal Akuntansi*, 11(2), 137-148.
- Widhiyani, N. S., Ratnadi, N. D., Ariyanto, D., & Risdharyanti, G. M. (2017). The influence of emotional quotient and internal locus of control on the level of accounting understanding. *European Journal of Business and Management*, 9(9), 86-92.
- Winitasari, N. A., & Witono, B. (2022). The effect of learning behavior, learning motivation, intellectual intelligence (IQ) and emotional intelligence on accounting understanding. A. Z. Abidin, M. Sholahuddin, M. M. Anas, & D. Zulfikar (Ed.), *Proceedings of the international conference on economics and business studies (ICOEBS 2022)* (s. 404-410) içinde. Atlantis Press International B.V.
- Zulhawati, & Ariani, M. (2016). Effect of learning behavior, emotional intelligence and thinking ability towards accounting understanding level. *International Journal of Bio-Science and Bio-Technology*, 8(5), 289-300. <http://dx.doi.org/10.14257/ijbsbt.2016.8.5.26>

MUHASEBE MANİPÜLASYONLARININ BENEİŞH MODELİ İLE TESPİT EDİLMESİ: BORSA İSTANBUL (BİST) GIDA, İÇECEK VE TÜTÜN ALT SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA*

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 26.11.2022
Kabul Tarihi : 28.03. 2023
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1210331

Mehmet GÜNLÜK**

Bibliyografik Bilgiler

Günlük, M., (2023). “Muhasebe Manipülasyonlarının Beneish Modeli İle Tespit Edilmesi: Borsa İstanbul (BİST) Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir Uygulama” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 365-386) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1210331>

ÖZ

Bu araştırmanın amacı Borsa İstanbul (BİST) Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe yer alan şirketlerin 2017-2020 dönemini kapsayan finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadıklarını Beneish Modeli kullanarak tespit etmektir. Araştırmanın analiz kısmında kullanılan veri seti BİST Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründeki verileri süreklilik gösteren 25 şirketin 2017-2020 dönemine ait finansal tablolarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Analizlerin bulguları 2017-2020 döneminde manipülasyon yapma olasılığı olmayan 5, en az bir kere manipülasyon yapma olasılığı olan 11, en az iki kere manipülasyon yapma olasılığı olan 3, en az üç kere manipülasyon yapma olasılığı olan 4 ve tüm dönemlerde manipülasyon yapma olasılığı olan 2 şirket olduğunu; manipülasyon yapmış olma olasılığını açıklama gücü en yüksek olan değişkenlerin sırasıyla Satışların Büyüme Endeksi, Amortisman Gideri Endeksi, Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Gideri Endeksi ile Ticari Alacaklar Endeksi olduğunu göstermektedir.

* Bu makale 12-13 Mart 2022 tarihleri arasında Mersin’de düzenlenen AKDENİZ SUMMIT 7th INTERNATIONAL SOCIAL SCIENCES CONGRESS’de sunulan “Muhasebe Manipülasyonlarının Beneish Modeli ile Tespit Edilmesi: Borsa İstanbul (BİST) Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir Uygulama” başlıklı bildirinin genişletilmiş halidir.

** Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Milas Meslek Yüksekokulu, Yönetim ve Organizasyon Bölümü,
e-posta: mehmetgunluk@mu.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-9665-7557>

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Manipülasyonu, Beneish Modeli, BIST Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektörü.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42

DETERMINING ACCOUNTING MANIPULATIONS WITH THE BENEISH MODEL: AN APPLICATION IN İSTANBUL STOCK EXCHANGE (BIST) FOOD, BEVERAGE AND TOBACCO SUB-INDUSTRY

ABSTRACT

The purpose of this research is to determine whether the companies in the Food, Beverage and Tobacco sub-sector of Borsa Istanbul (BIST) have made accounting manipulation in their financial statements covering the period of 2017-2020 by using the Beneish Model. The data set used in the analysis part of the research was created by using the financial statements of 25 companies in the BIST Food, Beverage and Tobacco sector for the period of 2017-2020.

The findings of the analyzes are 5 companies that are not likely to manipulate in the 2017-2020 period, 11 companies that are likely to manipulate at least once, 3 companies that are likely to manipulate at least twice, 4 companies that are likely to manipulate at least three times, and 2 companies that are likely to manipulate in all periods. Findings also show that the variables with the highest explanatory power of manipulation are Sales Growth Index, Depreciation Expense Index, Marketing Sales Distribution Expenses and General Administrative Expenses Index and Trade Receivables Index, respectively.

Keywords: Accounting manipulations, Beneish model, BIST food, beverage and tobacco sub-industry.

JEL Classification: M40, M41, M42

1. GİRİŞ

Bilgi kullanıcılarının işletmelerin mali durumlarına, faaliyet sonuçlarına ve nakit akışlarına ilişkin ihtiyaç duydukları bilgiler finansal tablolar aracılığıyla sunulmaktadır (Özcan ve Günlük, 2021b: 78). Bilgi kullanıcılarının sağlıklı karar verebilmeleri için finansal tablolarda yer alan bilgilerin kalitesi önem taşımaktadır (Ayyıldız vd., 2006: 86; Elitaş, 2013: 42; Özer vd., 2018: 590). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), birden fazla boyut ve ölçütten oluşan *muhasebe bilgisinin kalitesini*, muhasebe bilgilerinin bilgi kullanıcılarına karar alma aşamasında sağladığı *fayda* ile ifade etmektedir. Muhasebe bilgilerinin faydalı olarak kabul edilebilmesi için sahip olması gereken niteliksel özellikler ise Kavramsal Çerçeve *temel* (ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum) ve *destekleyici* (karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum, anlaşılabilirlik) özellikler olarak iki grupta ele alınmaktadır (Arıcı ve Karğın, 2017: 265). Finansal tablolarda gerçekleştirilen muhasebe manipülasyonları muhasebe bilgilerinin kalitesini önemli ölçüde etkilemektedir (Elitaş, 2013: 42).

21. yüzyılın ilk çeyreğinde Enron, Adelphia Communications, Tyco, Bristol Myers Squibb, CMS Energy, World Com, Merrill Lynch (ML), Qwest ve Xerox gibi sermaye şirketlerinin yöneticilerinin çıkar çatışmaları doğrultusunda gerçekleştirdikleri muhasebe manipülasyonlarının denetim şirketleri tarafından meslek etiğine aykırı davranılarak göz ardı edilmesi, sonuçları tüm dünyayı etkileyen ve krizlere sebep olan muhasebe ve denetim skandallarının yaşanmasına sebep olmuştur (Günlük ve Özcan, 2020: 181). Literatürde *finansal bilgi manipülasyonu* olarak da adlandırılan *muhasebe manipülasyonları*, sermaye şirketlerindeki finansal tablo düzenleyicilerine olan güveni ve finansal tabloların güvenilirliğini olumsuz yönde etkilemiş, yatırımcılar tarafından gerek denetçilerin gerekse düzenleyici kuruluşların yanlı ve/veya yanıltıcı raporlamayı nasıl belirlemedikleri sorgulanmaya başlanmıştır (Özcan ve Günlük, 2021a: 291-292). Bu durum ise araştırmacıları muhasebe manipülasyonlarının yapıp yapılmadığını tespit etmeye yönelik çalışmalar yapmaya yönlendirmiştir.

Muhasebe manipülasyonu; işletmelerin finansal tablolarında sunulan bilgiler üzerinde, yöneticilerin istekleriyle uyumlu olması amacıyla, finansal tabloların hazırlanma sürecine muhasebe standartları çerçevesinde veya muhasebe standartları dışında müdahalede bulunarak değişiklik yapması (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005: 2) ve alternatif muhasebe politikaları arasında yapılan seçimlerle raporlanan dönem karını isteğe göre artırabilme ya da azaltabilme kabiliyeti olarak tanımlanmaktadır (Demir ve Bahadır, 2007: 104). Muhasebe manipülasyonunda, işletmenin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının olması gerektiğinden farklı gösterilerek *işletme-toplum*, *işletme-kaynak sağlayıcılar* ve *işletme-yöneticiler* arasındaki refah transferinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır (Stolowy ve Breton, 2004: 7).

Literatür incelendiğinde muhasebe manipülasyonlarının yapıp yapılmadığının tespit edilmesinde Healy Modeli, DeAngelo Modeli, Jones Modeli, Düzeltilmiş Jones Modeli, Endüstri Modeli, Barton-Simko Modeli, Beneish Modeli ve Spathis Modelinin kullanıldığı çalışmalara rastlanılmakta, ancak bu çalışmaların içinde en çok Beneish Modelinin kullanıldığı görülmektedir (Tarjo ve Herewati, 2015; Koshti ve Scholar, 2019; Omar vd., 2014; Anh ve Linh, 2016; Küçüksözen, 2004; Doğan, 2009; Varıcı ve Er, 2013; Fındık ve Öztürk, 2016; Tepeli ve Kayıhan, 2016; Öcal vd., 2017, Uzunoğlu ve Karacaer, 2019; Toplu vd., 2021).

Bu çalışmada Beneish modeli kullanılarak, farklı alt sektörlerden oluşması ve bu alt sektörlerde yer alan şirketlerin farklı kazanç yönetimine başvurma ihtimalinden hareketle Borsa İstanbul (BIST) imalat sektörünün yatırım, üretim ve istihdam yapısı ile en dinamik sektörü olan Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe yer alan şirketlerde 2017-2020 yılları arasında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığı, yapıldıysa olası manipülasyonların hangi değişkenler üzerinden gerçekleştirildiği tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada ayrıca manipülasyon yapan şirketler için bu dört yılı kapsayan dönemde manipülasyonun süreklilik oluşturup oluşturmadığının ve eğer manipülasyon süreklilik oluşturuyorsa da manipülasyon yöntemlerinin aynı olup olmadığının ortaya konması amaçlanmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Muhasebe Manipülasyonu

Muhasebe manipülasyonu, şirket yöneticilerinin şirketin finansal durumunu olduğundan daha iyi, finansal performansını ise daha başarılı göstermek amacıyla finansal bilgileri bilerek gerçeğe aykırı beyan

etmesidir (Trussel, 2003: 616). Muhasebe manipülasyonları, finansal bilgilerin, finansal bilgi kullanıcılarına doğru ve eksiksiz olarak aktarılmasını engellemek üzere şirket yöneticileri tarafından bilinçli olarak (Gacar, 2012: 75) alternatif muhasebe politikaları arasında yapılan seçimlerle rapor edilen dönem kârını, artırma veya azaltma yoluyla gerçekleştirilmektedir (Demir ve Bahadır, 2007: 104).

Genel olarak şirket yöneticileri, özellikle yatırımcıların şirketin riskleri ile ilgili algılarını değiştirmek ve şirketin performansının iyi olduğu izlenimi oluşturmak için muhasebede kullanılan yöntem ve politikalar ile muhasebe ilkelerinin ve standartlarının esnekliklerden yararlanarak, genellikle açıklanacak kar rakamlarını istedikleri yönde değiştirmek suretiyle muhasebe manipülasyonuna başvurmaktadırlar (Bayırlı, 2006: 28; Stolowy ve Breton, 2000: 2).

Muhasebe manipülasyonuna başvuran şirketlerde yöneticileri, yatırımcıları, kredi verenleri ve devleti etkileyebilecek çeşitli amaçlar öngörülmektedir. Yatırımcılarda şirket ile ilgili olumlu algıların oluşmasını sağlamak (Varıcı ve Er, 2013: 44), şirketin hisse senedi fiyatını etkileyerek hisselerin ve dolayısıyla şirketin piyasa değerini arttırmak, şirket ile ilgili taraflarla iyi ilişkiler kurmak, yöneticilerin primlerini maksimize etmek ve maaşlarında artış sağlamak, şirketin kredibilitesini arttırarak düşük maliyetli fon sağlamak, sermaye maliyetini azaltılmak, şirkete vergi avantajı sağlamak, temettü dağıtımlarında süreklilik sağlamak, şirkete politik ve hukuki açıdan risk oluşturabilecek bazı durumlardan kaçınmak gibi amaçlar şirket yöneticilerini muhasebe manipülasyonlarına başvurmaya teşvik etmektedir (Küçüksözen ve Küçükkocaoğlu, 2005, 8; Dafinescu ve Pășcoi, 2011, s.764).

Tahakkuk etmeyen gelirlerin muhasebeleştirilmesi, konsinye satışlarının satış geliri olarak kaydedilmesi ve fiktif gelir kaydı gibi *varlıkların ve hasılatın olduğundan yüksek gösterilmesini* sağlayan uygulamalar (Mengi, 2013: 35-50) ile giderlerin aktifleştirilmesi, amortisman yönteminin veya döneminin değiştirilmesi, şerefiyenin itfa süresi, kârı gelecek yıllara aktarmak üzere karşılıkların yüksek gösterilmesi gibi *borçların ve giderlerin olduğundan düşük gösterilmesini* sağlayan uygulamalar şirketlerin finansal durum ve performansının olduğundan daha iyi gösterilmesine yönelik kullanılan manipülasyon tekniklerine; hasılatın tanınmaması veya dönem kaydırma, tamamlanma oranının değiştirilmesi gibi *varlıkların ve hasılatın olduğundan daha az gösterilmesini* sağlayan uygulamalar ile giderlerin artırılması için belge toplamak, amortisman yönteminin veya döneminin değiştirilmesi, borçların ve giderlerin dönemlerini değiştirmek gibi *borçların ve giderlerin olduğundan yüksek gösterilmesini* sağlayan uygulamalar şirketlerin finansal durum ve performansının olduğundan daha kötü gösterilmesine yönelik kullanılan manipülasyon tekniklerine örnek olarak verilebilir (Toplu vd., 2021, s.17). Muhasebe manipülasyonu yöntemleri ile ilgili açıklamalar Tablo 1'deki gibidir:

Tablo 1: Muhasebe Manipülasyon Yöntemleri

YÖNTEM	TANIM
Agresif Muhasebe (Agressive Accounting)	Hedeflenen daha yüksek cari kazançlara ulaşmayı sağlayacak uygulamalarının, muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığına bakılmaksızın bilinçli bir şekilde seçilmesi ve uygulanmasıdır.
Kar Yönetimi (Earnings Management)	Kârın, yöneticiler tarafından önceden belirlenmiş bir hedefe ya da finansal analistler tarafından önceden yapılmış olan bir tahmine yönelik olarak manipüle edilmesidir.
Karın İstikrarlı Hale Getirilmesi (Income Smoothing)	Normal kâr serilerindeki iniş ve çıkışları ortadan kaldırmak için iyi yıllardaki kârları kötü yıllardaki kârlara aktarma şeklinde gerçekleştirilen özel bir kar yönetimi türüdür.
Hileli Finansal Raporlama (Fraud)	Finansal tablo kullanıcılarını aldatmak için finansal tablolardaki tutarların veya açıklamaların kasıtlı olarak yanlış beyan edilmesi veya ihmal edilmesidir.
Yaratıcı Muhasebe (Creative Accounting)	Muhasebe ilkelerinin agresif seçimi ve uygulanması, hileli finansal raporlama ve kar yönetimi veya karın istikrarlı hale getirilmesi yönünde atılan adımlar dahil olmak üzere muhasebe manipülasyonu için kullanılan tüm adımlardır.

Kaynak: Charles W. Mulford; Eugene E. Comiskey, “The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices”, John Wiley & Sons, INC., New York, 2002, s.3

2.2. Muhasebe Manipülasyonunun Tespitinde Kullanılan Modeller

Literatür incelendiğinde muhasebe manipülasyonunun tespitine yönelik olarak geliştirilmiş olan farklı yaklaşımları içeren modellerin ortaya konulduğu görülmektedir. *Tahakkuk esaslı modeller*, *karma modeller* ve *alternatif modeller* olarak gruplandırılmış olan bu modeller Tablo 2’de sunulmuştur (Spathis, 2002: 188).

Tablo 2: Muhasebe Manipülasyonunun Tespitinde Kullanılan Modeller

Tahakkuk Esaslı Modeller	Karma Modeller	Alternatif Modeller
- Healy Modeli (1985) - De Angelo Modeli (1986) - Jones Modeli (1991) - Endüstri Modeli	-Beneish Modeli (1999) -Spathis Modeli (2002) - Spathis, Doumpos ve Zopounidis Modeli (2004)	-Yapay Sinir Ağları -Regresyon Modeli -Karar Ağacı Modeli -Genetik Algoritma -Diskriminant Analiz

Kaynak: Spathis, C. (2002), Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence From Greece, *Managerial Auditing Journal*, 17(4), s.179-191.

Bu çalışmanın uygulama kısmında literatürde önemli ölçüde kabul görmüş olan Beneish Modeli kullanılmıştır.

2.3. Beneish Modeli

Probit regresyon modelinin kullanıldığı bir yöntem olan Beneish Modeli ile finansal tablolardan elde edilen değişkenler aracılığıyla şirketlerin muhasebe manipülasyonu yapmış olma olasılığını hesaplanmaktadır. $M_i = \beta X_i + \epsilon_i$ formülüyle ifade edilen bu modelde M_i , dikotom bağımlı değişkeni; X_i , bağımsız değişkenlerin oluşturduğu matrisi; ϵ_i , hata terimini ifade eder. Modeldeki değişkenlere ait bilgiler ile bu değişkenlerin hesaplanmasında kullanılan formüllere aşağıda yer verilmiştir:

a) Satışlardaki Büyüme Endeksi (SGI)

Bu endeks satışlardaki büyümeyi ölçer. Satışlardaki büyüme, tek başına muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığının bir göstergesi olmamakla birlikte borç ve/veya öz kaynak yapılarının ve kaynak ihtiyacının yöneticiler üzerinde satışları arttırmak yönünde büyük bir baskı oluşturması sebebiyle satışları büyüyen şirketlerin, finans profesyonelleri tarafından muhasebe manipülasyonuna daha yatkın olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte, büyümesi yavaşlayan ve buna bağlı olarak hisse senedi fiyatlarında düşmenin söz konusu olduğu şirketlerde ise yöneticiler üzerinde manipülasyon yapma baskısı artmaktadır. Satışlardaki büyüme endeksi aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır (Beneish, 1999, 27-28):

$$\text{Satışlardaki Büyüme Endeksi (SGI)} = \frac{\text{Brüt Satışlar}_t}{\text{Brüt Satışlar}_{(t-1)}}$$

b) Ticari Alacaklar Endeksi (DSRI)

Satışların artışından kaynaklanabilecek alacaklardaki tutarsızlıkları tespit eden bu endeks, satışlara göre şirketin ticari alacaklarında t ve t-1 yıllarında meydana gelen değişimi göstermektedir. Şirketin kredili satış politikasında çok önemli bir değişiklik olmadığı sürece doğrusal bir trend izlemesi beklenen bu endekte önemli bir artışın meydana gelmesi, şirketin gelirlerinin, dolayısıyla karının artırılmasına yönelik bir muhasebe manipülasyonunun göstergesi olarak değerlendirilmektedir. Ticari alacaklar endeksi aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır (Beneish, 1999, 27-28):

$$\text{Ticari Alacaklar Endeksi (DSRI)} = \frac{\text{Ticari Alacaklar}_t / \text{Brüt Satışlar}_t}{\text{Ticari Alacaklar}_{t-1} / \text{Brüt Satışlar}_{t-1}}$$

c) Brüt Kar Marjı Endeksi (GMI)

Brüt kâr marjı endeksi, şirketlerin kar marjlarındaki azalmalardan yola çıkarak kazançlarında manipülasyon olup olmadığını tespit eder. Brüt kâr marjı endeksinin 1'den büyük olması şirketin brüt kâr marjının azaldığını gösterdiği için şirketin geleceğine ilişkin beklentilerde bir olumsuzluk olarak algılanmaktadır. Bu durumda olan şirketlerin yöneticilerinin brüt kâr marjını düzeltmek amacıyla, brüt satışlardaki artış ya da satışların maliyetlerinde azalış izlenimi (ya da her ikisini birden) yaratmak amacıyla muhasebe manipülasyonuna başvuracakları düşünülmektedir. Brüt kâr marjı endeksi aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır (Beneish, 1999: 27-28):

$$\text{Brüt Kar Marjı Endeksi (GMI)} = \frac{(\text{Brüt Satışlar}_{t-1} - \text{Satışların Maliyeti}_{t-1}) / \text{Brüt Satışlar}_{t-1}}{(\text{Brüt Satışlar}_t - \text{Satışların Maliyeti}_t) / \text{Brüt Satışlar}_t}$$

d) Aktif Kalitesi Endeksi (AQI):

Aktif Kalitesi Endeksi, toplam aktif içerisinde, dönen varlıklar ve maddi duran varlıklar dışında kalan diğer duran varlıklarda, bir önceki yıla göre meydana gelen değişimi gösterir. Aktif kalitesi endeksi, varlık kalitesinde, gelir tablosuna yansıtılmayarak maddi olmayan varlıklarda aktifleştirilen giderler yoluyla oluşan bozulmayı tespit eder. Bu endeksin 1'den büyük olması, giderlerin cari dönem gideri olarak gelir tablosuna yansıtılması yerine aktifleştirildiğini göstermekte, bu durum da muhasebe manipülasyonunun yapıldığının göstergesi olarak kabul edilmektedir. Brüt kâr marjı endeksi aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır (Beneish, 1999: 27-28):

$$\text{Aktif Kalitesi Endeksi (AQI)} = \frac{1 - (\text{Dönen Varlıklar}_t + \text{MDV}_t) / \text{Toplam Aktifler}_t}{1 - (\text{Dönen Varlıklar}_{t-1} + \text{MDV}_{t-1}) / \text{Toplam Aktifler}_{t-1}}$$

e) Tahakkukların Aktife Oranı (ACR)

Tahakkukların aktife oranı, tahakkuk esas çerçevesinde şirketin borç-alacak ile gelir-gider kalemlerinde, şirket yönetiminin kararı doğrultusunda meydana gelen değişimi göstermektedir. Bu değişken, şirket yönetiminin tahakkuk esas çerçevesinde gelirlerini artırmak ya da giderlerini azaltmak (ya da tersi) suretiyle muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadığını göstergesi olduğu için modele dahil edilmektedir. Nakit dışı işletme sermayesinde gerçekleşen yüksek düzeydeki bir artış ya da azalış, bir muhasebe manipülasyonunun varlığına dikkat çekmektedir. Tahakkukların aktife oranı aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır (Beneish, 1999, 27-28):

$$\text{Tahakkukların Aktife Oranı (ACR)} = \frac{(\text{Faaliyet Karı}_t - \text{Faaliyetlerden Sağlanan Nakit}_t)}{\text{Toplam Aktifler}_{t-1}}$$

f) Amortisman Gideri Endeksi (DEPI)

Amortisman gideri endeksi, bir muhasebe manipülasyonu yöntemi olan amortisman tutarlarındaki azalmayı tespit eder. Bu endeksin 1'den büyük olması şirket karının yüksek gösterilmesi için maddi duran varlıkların faydalı ömrüne ilişkin tahmini süreyi daha uzun olarak belirlemek veya gideri azaltacak şekilde amortisman yönteminde değişikliğe gitmek suretiyle amortisman giderlerinin azaltılmış olabileceğini işaret etmektedir. Amortisman gideri endeksi aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır (Beneish, 1999: 27-28):

$$\text{Amortisman Gideri Endeksi (DEPI)} = \frac{\text{Amortisman Gideri}_{t-1} / (\text{Amortisman Gideri}_{t-1} + \text{MDV}_{t-1})}{1 - (\text{Dönen Varlıklar}_{t-1} + \text{MDV}_{t-1}) / \text{Toplam Aktifler}_{t-1}}$$

g) Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi (SGAI)

Pazarlama, satış, dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri endeksi, yönetim ve pazarlama giderlerindeki verimsizliği tespit eder. Pazarlama, satış, dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri şirketlerin esas faaliyetlerinin sonucuna bağlı olarak ortaya çıkan değişken giderler olduklarından dolayı şirketlerin satışları ile pozitif yönlü doğrusal bir ilişki gösterirler. Ancak satışlar ile pazarlama, satış, dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri arasında negatif yönlü bir ilişkinin ortaya çıkması durumunda, verimlilikte önemli bir artış olmadığı sürece, satışların manipüle edildiği ya da giderlerin eksik kaydedildiği şeklindeki muhasebe manipülasyonunun olduğunu düşündürebilir. Pazarlama, satış, dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri endeksi aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır (Beneish, 1999: 27-28):

$$\text{Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi} = \frac{(\text{PSDG}_t + \text{GYG}_t) / \text{Brüt Satışlar}_t}{(\text{PSDG}_{t-1} + \text{GYG}_{t-1}) / \text{Brüt Satışlar}_{t-1}}$$

h) Borçlanma Endeksi (LEVI)

Borçlanma endeksi, şirketleri kazançlarını manipüle etmeye itme potansiyeli olan borç yapısındaki değişimi ölçer. Bu endeksin 1'den büyük olması şirketin kaldıraç oranının arttığını göstermektedir. Bu değişken, şirket yönetiminin borçlanma koşullarını yerine getirememesi durumundan kaçınmak amacıyla

yapacağı muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadığını göstergesi olduğu için modele dahil edilmektedir. Borçlanma endeksi aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır (Beneish, 1999: 27-28):

$$\text{Borçlanma Endeksi} = \frac{(UVYK_t + KVK_t) / \text{Toplam Aktifler}_t}{(UVYK_{t-1} + KVK_{t-1}) / \text{Toplam Aktifler}_{t-1}}$$

Beneish tarafından probit regresyon analize tabi tutularak geliştirilen model aşağıdaki gibidir:

$$M_i = -4,84 + 0,920 DSRI + 0,528 GMI + 0,404 AQI + 0,892 SGI + 0,115 DEPI - 0,172 SGAI + 4,67ACR - 0,327 LEVI$$

Yukarıdaki regresyon modeli aracılığıyla hesaplanan M_i değeri, normal dağılım fonksiyonuna göre şirketin manipülasyon yapıp yapmadığını tahmin etmekte kullanılır. Beneish (1999)'e göre probit regresyonu ile hesaplanan M_i değerinin 0 (sıfır)'a yakın çıkması manipülasyon yapılmadığını gösterirken, M_i değerinin 1 (bir)'e yakın çıkması ise manipülasyon yapılmış olma olasılığının bulunduğunu işaret etmektedir. Tablo 3'de M_i değerlerinin hangi değer aralıklarında nasıl yorumlanacağı gösterilmiştir.

Tablo 3: M_i Değerinin Yorumlanması

M_i Değeri	Muhasebe Manipülasyonu Yapılıp Yapılmadığı
$M_i < \% 2,94$	Manipülasyon yapıldığına yönelik bulgu yoktur.
$\% 2,94 < M_i < \% 5,99$	Manipülasyon yapıldığına yönelik olasılık bulunmaktadır.
$\% 5,99 < M_i < \% 11,32$	Manipülasyon yapıldığına yönelik yüksek olasılık bulunmaktadır.
$\% 11,32 < M_i$	Manipülasyon yapıldığına yönelik çok önemli bulgular bulunmaktadır.

Kaynak: Küçüközen, (2005):156-157)

Beneish (1999) elde etmiş olduğu probit regresyon sonuçlarını standart bir karşılaştırma parametresi haline getirebilmek için Z testi yaparak eşik değerlerini bulmuştur. Beneish (1997) ve Beneish (1999) yıllarındaki -2,22 olan eşik değeri Beneish vd. (2013) tarafından -1,78'e yükseltmiştir (Öcal vd., 2017: 5).

3. LİTERATÜR

Küçüksözen (2004), İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'nda işlem gören şirketlerin finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını tespit etmek için Beneish Modelini esas alarak yaptığı çalışmada Beneish Modelini Türkiye'ye şartlarına uyarlayarak revize etmiş ve oluşturduğu modelde yer alan 9 değişkenden 6 tanesinin, İMKB'de işlem gören şirketler tarafından yapılabilecek muhasebe manipülasyonlarının tespit edilmesinde anlamlı ve önemli olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Doğan (2009), İMKB'de işlem gören şirketlerin finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını tahmin etmek için Beneish (1999) modeli ile Küçüksözen (2004)'in çalışmada revize etmiş olduğu Beneish Modelinden yararlanılarak, 2005 yılı itibarı ile SPK tarafından muhasebe manipülasyonu yaptıkları için finansal tabloları düzeltilen 37 şirket ile finansal tablolarında muhasebe manipülasyonuna başvurduğuna dair herhangi bir kanıt bulunamayan 95 şirket üzerinde yapmış olduğu çalışmada, modelde yer alan 9 değişkenden (Ticari Alacaklar Endeksi, Aktif Kalite Endeksi, Amortisman Endeksi, Stokların Satışlara Oranı, Brüt Kâr Marjı Endeksi, Borçlanma Yapısındaki Değişim Endeksi, Finansman Giderlerinin Brüt Satışlara Oranı, Pazarlama Satış Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi ve Toplam Tahakkukların Toplam Varlıklara Oranı) 4 tanesinin (Ticari Alacaklar Endeksi, Aktif Kalite Endeksi, Amortisman Endeksi ve Stokların Satışlara Oranı) İMKB'de işlem gören şirketler tarafından başvurulması olası muhasebe manipülasyonlarının tahmininde kullanılabileceğini tespit etmiştir.

Varıcı ve Er (2013)'in İMKB 100 Endeksinde yer alan 39 imalat şirketinin 2010 yılı finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını Beneish Modeli ile araştırdıkları çalışmalarının bulgularında; 39 şirketin 20 tanesinde muhasebe manipülasyonu yapılmış olma olasılığının olduğu ve söz konusu şirketlerin muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadıklarının belirlenmesinde aktif devir hızı, finansman oranı ve faaliyet kâr marjı değişkenlerinin etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Omar vd. (2014)'nin Kuala Lumpur Borsası İmalat Sektöründe işlem gören MMHB isimli bir şirketin 2005-2007 dönemine ait finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını Beneish modeli ve oran analizini birlikte kullanarak araştırdıkları çalışmalarının bulgularında; Beneish modeli ve oran analizinin birlikte kullanılmasının şirketlerin muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadıklarının belirlenmesinde önemli olduğunu tespit etmişlerdir.

Tarjo ve Herewati (2015)'nin Financial Services Agency tarafından yayınlanan muhasebe manipülasyonu yapmış olan 35 şirket ile muhasebe manipülasyonu yapmamış olan 35 şirketin 2001-2014 dönemine ait finansal raporlarına Beneish modeli uyguladıkları çalışmalarında brüt kar marjı endeksi, amortisman endeksi, satış ve genel yönetim giderleri endeksi ve toplam tahakkuk değişkenlerinin muhasebe manipülasyonların tespitinde önemli olduğu, buna karşın satış endeksi, varlık kalite endeksi ve kaldıraç endeksi değişkenlerinin istatistiki açıdan muhasebe manipülasyonlarının tespitinde önemli olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Kamal vd., (2016)'in Malezya Borsasında işlem gören ve daha önce muhasebe manipülasyonu yaptıkları gerekçesiyle haklarında hukuki işlem yapılan 17 şirketin 1996-2014 yıllarına ait finansal tabloları üzerinde Beneish Modelinin sınıflandırmasını test ettikleri çalışmalarında Beneish Modelinin, muhasebe manipülasyonu yaptığı belirlenmiş olan 17 şirketin 14 tanesini manipülasyon yapmış olarak sınıflandırdığı sonucuna ulaşmışlardır.

Anh ve Linh (2016)'in Vietnam Hochiminh Menkul Kıymetler Borsası (HOSE)'nda işlem gören 229 şirketin 2013-2014 dönemine ait finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını Beneish Modeli ile araştırdıkları çalışmalarının bulgularında; söz konusu şirketlerin 100 tanesinin muhasebe manipülasyonunu yapmış olabilecekleri sonucuna ulaşmışlardır.

Fındık ve Öztürk (2016)'ün Borsa İstanbul (BİST) İmalat sektöründe yer alan 91 şirketin 2013 ve 2014 yıllarına ait finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadıklarını Beneish Modelini kullanarak tespit etmeyi amaçladıkları çalışmalarında, muhasebe manipülasyonu yapıldığını tespit ettikleri şirketlerin tahakkuk esasına dayalı yöntemleri kullandıklarına yönelik güçlü kanıtlar bulmuşlardır.

Tepeli ve Kayıhan (2016)'ın BİST Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründe yer alan 25 şirketin finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını Beneish Modeli kullanarak araştırdıkları çalışmalarında, 9 şirkette muhasebe manipülasyonunun yapıldığı, 5 şirkette muhasebe manipülasyonu yapılmış olma ihtimalinin yüksek, 4 işletmede ise muhasebe manipülasyonu yapılmış olma ihtimalinin düşük olduğu, geri kalan 7 şirkette ise muhasebe manipülasyonu yapılmadığını belirlemiştir.

Öcal vd. (2017)'nin, Beneish Modelini test etmek amacıyla BİST'da işlem gören ve 2007-2017 yılları arasında muhasebe manipülasyonu yaptıkları tespit edilen 31 şirketin 2008-2016 dönemine ait 63 adet finansal tabloları ile muhasebe manipülasyonu yapılmadığı kabul edilen Borsa İstanbul Ulusal 50 endeksinde yer alan 30 şirketin aynı yıllara ait 78 adet yıllık finansal tablolarını kullanarak yaptıkları çalışmalarının bulguları, manipülasyon yapıldığı tespit edilmiş 63 adet finansal tablonun 32 adetinin, manipülasyon yapılmadığı kabul edilen 78 adet finansal tablonun 56 adedinin Beneish Modeli ile tespit edilebildiğini göstermektedir.

Tekin (2017)'in BİST'te işlem gören 73 şirketin 2010-2014 dönemine ait finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını Beneish Modeli kullanarak araştırdıkları çalışmasının bulguları 18 şirketin finansal tablolarında muhasebe manipülasyonunun yapılmış olma olasılığının yüksek olduğunu göstermiştir.

Marfuah (2018), Beneish Modelini test etmek amacıyla Endonezya'daki bankacılık sektöründe faaliyet gösteren bankaların 2008-2016 dönemine ait finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadıklarını incelediği çalışmasının bulgularında, muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını tahmin etmede kullanılacak önemli değişkenlerin *Aktif Kalitesi Endeksi*, *Satışlardaki Büyüme Endeksi* ve *Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi* olduğunu, yalnızca *Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi* değişkeninin tek başına bağımlı değişken üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu bulgularına ulaşmıştır.

Koshti ve Scholar (2019), Hindistan'da faaliyet gösteren Arvind Ltd, Raymond Ltd ve Grasim Ltd isimli tekstil şirketlerinin 2009-2018 yıllarına ait finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığının belirlenmesinde Altman Z Skoru ile Beneish Modelini birlikte kullanarak yaptıkları çalışmalarının sonucunda paydaşların haklarının daha iyi korunması için Altman Z skoru Modeli ve Beneish Modelinin birlikte kullanılması gerektiğini önermektedir.

Uzunoğlu ve Karacaer (2019)'in BİST İmalat sektöründe yer alan 98 şirketin 2013- 2015 dönemine ait finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını tespit etmek amacıyla “Sürdü-

riilen Faaliyetler Vergi Öncesi Karının Hasıllata Oranı” değişkenini de Beneish Modeline ekledikleri çalışmalarının bulguları; finansal tablolarda muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını belirlemede *Ticari Alacaklar Endeksi, Brüt Kar Marjı Endeksi, Amortisman Endeksi, Pazarlama Satış ve Genel Yönetim Giderleri Endeksi ile Sürdürülen Faaliyetler Vergi Öncesi Karının Hasıllata Oranının* istatistiki olarak anlamlı olduğunu göstermektedir.

Güner ve Kurnaz (2020)’in BIST Kimya, Petrol, Plastik sektöründe yer alan 26 şirketin 2017 ve 2018 yıllarına ait finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını belirlemek için Beneish Modelini kullandıkları çalışmalarında 6 şirketin muhasebe manipülasyonu yapma eğiliminde olduğunu, 8 şirketin muhasebe manipülasyonu yaptığını ve 7 şirketin ise muhasebe manipülasyonu yapmadığı belirlenmiştir.

Özevin (2020)’in BIST İmalat sektöründe yer alan 184 şirketin 2008-2017 dönemine ait finansal tablolarında muhasebe manipülasyonlarının varlığını tespit etmek için Altman, Beneish ve Spathis modellerinden oluşan karma modeli kullandığı çalışmasında modelde yer alan değişkenlerin istatistiki olarak anlamlı olduğu ve bu değişkenlerin muhasebe manipülasyonlarını %16,7 oranında doğru bir şekilde tahmin ettiğini ortaya koymuştur.

Toplu vd. (2021)’nin BİST’te 2015 yılında işlem gören ve SPK tarafından daha önce muhasebe manipülasyonu yapmış oldukları bildirilen 26 şirketin finansal tablolarından yola çıkarak, bu şirketlerin yer aldıkları endekslerde yer alan ve kontrol şirketi olarak kullanılan 104 şirketin finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadıklarını Beneish Modeli kullanılarak tespit etmeyi amaçladıkları çalışmalarında, 104 kontrol şirketinin yaklaşık %94’ünde çeşitli seviyelerde muhasebe manipülasyonu yapılmış olma olasılığının olduğunu tespit etmişlerdir.

Savsar vd. (2021)’in BIST Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe yer alan 23 adet şirketin 2017-2019 yıllarına ait finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapılmadığını belirlemek için Beneish Modelini kullandıkları çalışmalarında 2017 yılında 9 şirketin, 2018 ve 2019 yıllarında 6’şar şirketin finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapılmış olma olasılığı olduğunu tespit etmişlerdir. Çalışmanın bulguları aynı zamanda tespit edilen muhasebe manipülasyonlarının, üç yıllık dönem baz alındığında *Ticari Alacaklar Endeksi ve Toplam Tahakkuklar Endeksi* değişkenleri; 2017 yılında *Ticari Alacaklar Endeksi ve Toplam Tahakkuklar Endeksi*, 2018 yılında *Satış Büyüme Endeksi, Ticari Alacaklar Endeksi, Brüt Kar Marjı Endeksi, Aktif Kalitesi Endeksi ve Toplam Tahakkuklar Endeksi* ve 2019 yılında ise *Ticari Alacaklar Endeksi* değişkenleri ile gerçekleştirildiğini göstermiştir.

4. METODOLOJİ

4.1. Araştırmanın Amacı

İnsan sağlığıyla doğrudan ilgili olması, temel ihtiyaçlar listesinin en başında gelmesi, üretim ve arz süreçlerinde kalite standartlarına en üst seviyede uyulmasını gerektirmesi, gıda ve içecek maddelerine yönelik ihtiyaçların ertelenemez olması ile ekonomideki geri ve ileri bağlantı etkisinin yüksek olması sebebiyle Gıda, İçecek ve Tütün alt sektörünün diğer sektörlerle göre önemi daha fazladır (Akın, 2012:

66). Bu sebeplerden dolayı bu çalışmanın kapsamını Borsa İstanbul (BİST)'un 204 şirketten oluşan imalat sektörünün yatırım, üretim ve istihdam yapısı ile en dinamik alt sektörü olan Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe yer alan şirketler oluşturmaktadır. İmalat sektörünün farklı alt sektörlerden oluşması ve bu alt sektörlerde yer alan şirketlerin farklı kazanç yönetimine başvurma ihtimalinden hareketle bu çalışmada Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe yer alan ve verileri süreklilik gösteren 25 şirketin 2017-2020 dönemine ait finansal tablolarından yararlanılmıştır.

Bu araştırmanın amacı, hisse senetleri Borsa İstanbul (BİST) imalat sektörünün yatırım, üretim ve istihdam yapısı ile en dinamik sektörü olan BİST Gıda, İçecek ve Tütün Sektörü Endeksinde işlem gören şirketlerin 2017-2020 dönemini kapsayan finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadıklarını Beneish vd. (2013) Modeli kullanarak tespit etmektir. Araştırmada aynı zamanda olası manipülasyonların hangi değişkenler üzerinden gerçekleştirildiğinin tespit edilmesine çalışılmıştır.

4.2. Araştırmanın Veri Seti

Araştırma kapsamında kullanılan veri setinin oluşturulması amacıyla Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'ın kurumsal web sitesinde (www.kap.org.tr) yer alan Gıda, İçecek ve Tütün sektöründeki 32 adet şirketin 2017-2020 dönemine ait Finansal Durum Tabloları (Bilanço), Kar veya Zarar Tabloları, Kapsamlı Gelir Tabloları ile Nakit Akış Tablolarından oluşan finansal tabloları incelenmiş, bu şirketlerin içinde verileri süreklilik gösteren 25 şirket araştırma kapsamına alınmıştır.

4.3. Araştırmanın Önemi ve Yöntemi

Finansal raporlardan elde edilen değişkenler aracılığıyla muhasebe manipülasyonu olasılığını hesaplamak için probit regresyon modelini temel alan Beneish Modeli kullanılarak şirketlerin birbirini izleyen herhangi iki yıla ait dönemde manipülasyon yapıp yapılmadığına yönelik bir sonuca ulaşılabilir. BİST Gıda, İçecek ve Tütün Sektörü Endeksinde işlem gören şirketlerin 2017-2020 dönemini kapsayan finansal tablolarında muhasebe manipülasyonu yapıp yapmadıklarını Beneish vd. (2013) Modeli kullanarak tespit eden bu araştırma a) manipülasyon yapan şirketler için bu dört yılı kapsayan dönemde manipülasyonun süreklilik oluşturup oluşturmadığını ve b) eğer manipülasyon süreklilik oluşturuyorsa da manipülasyon yöntemlerinin aynı olup olmadığını ortaya koyması, söz konusu sektöre ait finansal bilgi kullanıcıları açısından önem taşımaktadır.

5. BULGULAR

Araştırma kapsamındaki şirketlerin 2017-2020 dönemlerine ait finansal tablolarından elde edilen verilerin Beneish vd. (2013) tarafından geliştirilen probit regresyon modeline yerleştirilmesiyle hesaplanan M_i eşik değerleri Tablo 4'te karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Tablo 4: Beneish vd. (2013) Modeli M_i Eşik Değerlerinin Karşılaştırılması

Sıra	Şirket Kodu	2020		2019		2018		2017	
		M_i	Sonuç	M_i	Sonuç	M_i	Sonuç	M_i	Sonuç
1	Şirket ₁	-2,42	Yok	-2,08	Yok	-2,34	Yok	-0,33	Var
2	Şirket ₂	-2,71	Yok	-2,52	Yok	-2,13	Yok	-4,09	Yok
3	Şirket ₃	-2,27	Yok	-2,94	Yok	-2,34	Yok	-2,06	Yok
4	Şirket ₄	-2,57	Yok	-2,45	Yok	-2,37	Yok	-4,05	Yok
5	Şirket ₅	-0,40	Var	1,35	Var	-2,92	Yok	-2,57	Yok
6	Şirket ₆	-1,46	Var	23,92	Var	-3,28	Yok	-2,42	Yok
7	Şirket ₇	-1,36	Var	-2,21	Yok	-1,07	Var	3,24	Var
8	Şirket ₈	-3,40	Yok	5,90	Var	-1,02	Var	-2,46	Yok
9	Şirket ₉	-2,15	Yok	-2,30	Yok	-2,49	Yok	-0,38	Var
10	Şirket ₁₀	-2,05	Yok	-2,66	Yok	-2,99	Yok	-3,57	Yok
11	Şirket ₁₁	-1,06	Var	-0,73	Var	-1,48	Var	-1,73	Var
12	Şirket ₁₂	-2,06	Yok	-1,93	Yok	-5,17	Yok	-1,48	Var
13	Şirket ₁₃	-2,26	Yok	-0,95	Var	-2,59	Yok	-1,81	Yok
14	Şirket ₁₄	-0,85	Var	-2,36	Yok	-1,58	Var	0,32	Var
15	Şirket ₁₅	-2,08	Yok	-2,35	Yok	-2,41	Yok	-2,27	Yok
16	Şirket ₁₆	-2,71	Yok	-1,95	Yok	-2,39	Yok	-1,12	Var
17	Şirket ₁₇	-1,74	Var	-2,06	Yok	-2,56	Yok	-16,79	Yok
18	Şirket ₁₈	-0,41	Var	-1,25	Var	-0,90	Var	-0,78	Var
19	Şirket ₁₉	-2,23	Yok	-1,57	Var	-2,13	Yok	-25,02	Yok
20	Şirket ₂₀	-4,86	Yok	-3,32	Yok	-2,11	Yok	-0,65	Var
21	Şirket ₂₁	-2,10	Yok	-0,53	Var	-0,29	Var	11,66	Var
22	Şirket ₂₂	-2,90	Yok	-2,30	Yok	-1,45	Var	-1,90	Yok
23	Şirket ₂₃	-1,32	Var	-1,82	Yok	-0,62	Var	0,12	Var
24	Şirket ₂₄	-2,12	Yok	-2,23	Yok	-1,03	Var	-102,01	Yok
25	Şirket ₂₅	-13,38	Yok	-1,10	Var	-53,42	Yok	-5,24	Yok
	Toplam	8		9		9		11	

Tablo 4 incelendiğinde 2017-2020 yılları arasındaki dört faaliyet döneminde de manipülasyon yapma eğilimi olmayan 5 (Şirket₂, Şirket₃, Şirket₄, Şirket₁₀ ve Şirket₁₅), en az bir kere manipülasyon yapma eğilimi olan 11 (Şirket₁, Şirket₉, Şirket₁₂, Şirket₁₃, Şirket₁₆, Şirket₁₇, Şirket₁₉, Şirket₂₀, Şirket₂₂, Şirket₂₄ ve Şirket₂₅), en az iki kere manipülasyon yapma eğilimi olan 3 (Şirket₅, Şirket₆ ve Şirket₈), en az üç kere manipülasyon yapma eğilimi olan 4 (Şirket₇, Şirket₁₄, Şirket₂₁ ve Şirket₂₃) ve tüm dönemlere manipülasyon yapma eğilimi olan 2 (Şirket₁₁ ve Şirket₁₈) şirket olduğu görülmektedir.

M_i değeri -1,78'den büyük olan şirketlerin finansal tablolarında manipülasyon yapmış olma eğilimlerinin olduğu varsayımından hareketle araştırmaya konu olan şirketlerin yıllar bazında M_i değerleri incelendiğinde 2017 yılında 11 (Şirket₁, Şirket₇, Şirket₉, Şirket₁₁, Şirket₁₃, Şirket₁₄, Şirket₁₆, Şirket₁₈, Şirket₂₀, Şirket₂₁ ve Şirket₂₃); 2018 yılında 9 (Şirket₇, Şirket₈, Şirket₁₁, Şirket₁₄, Şirket₁₈, Şirket₂₁, Şirket₂₂, Şirket₂₃ ve Şirket₂₄); 2019 yılında 9 (Şirket₅, Şirket₆, Şirket₈, Şirket₁₁, Şirket₁₃, Şirket₁₈, Şirket₁₉, Şirket₂₁ ve Şirket₂₅) ve 2020 yılında ise 8 (Şirket₅, Şirket₆, Şirket₇, Şirket₁₁, Şirket₁₄, Şirket₁₇, Şirket₁₈ ve Şirket₂₃) şirketin sundukları finansal tablolarda manipülasyon yapma eğilimlerinin olduğu görülmektedir.

Tablo 4 incelendiğinde en fazla manipülasyonun 11 şirket (Şirket₁, Şirket₇, Şirket₉, Şirket₁₁, Şirket₁₂, Şirket₁₄, Şirket₁₆, Şirket₁₈, Şirket₂₀, Şirket₂₁ ve Şirket₂₃) tarafından 2017 yılında sunulan finansal tablolarda yapıldığı görülmektedir. Araştırma kapsamındaki şirketlerin 2017-2020 dönemlerine ait finansal tablolarının hangi kalemlerinde manipülasyon yaptıklarını analiz etmeye yönelik yapılan normallik testi sonuçları Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: Normallik Testi Sonuçları

Değişkenlerin		Normallik Testi Sonuçları	
Kısaltması	Açıklaması	Kolmogorov-Smirnov	Shapiro-Wilk
SGI	Satışların Büyüme Endeksi	0,000	0,000
DSRI	Ticari Alacaklar Endeksi	0,000	0,000
GMI	Brüt Kar Marjı Endeksi	0,000	0,000
AQI	Aktif Kalitesi Endeksi	0,000	0,000
ACR	Tahakkukların Aktife Oranı	0,001	0,000
DEPI	Amortisman Gideri Endeksi	0,000	0,000
SGAI	PSDG ve GYG Endeksi	0,000	0,000
LEVI	Borçlanma Endeksi	0,000	0,000

Tablo 5 incelendiğinde Beneish vd. (2013) Modeli'nde yer alan değişkenlerin normallik testi sonuçlarının 0,05'den küçük olduğu görülmektedir. Modelde yer alan değişkenlere ilişkin verilerin normal dağılım sergilemediğini gösteren bu sonuçlar ayrıca parametrik testlerin yapılmasının gerekli olmadığını göstermektedir. Bu açıdan araştırma kapsamındaki şirketler için hesaplanan değerler baz alınarak “manipülasyon yapma olasılığı olmayanlar (0)” ve “manipülasyon yapma olasılığı olanlar (1)” olarak oluşturulan iki grup Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6: Yıllar Bazında Parametrik Olmayan Test Grupları

Yıllar	Gruplar	
	Manipülasyon Yapma Olasılığı Olmayanlar (0)	Manipülasyon Yapma Olasılığı Olanlar (1)
2017	14	11
2018	16	9
2019	16	9
2020	17	8
Toplam	63	38

Her iki grup için yıl bazında hesaplanmış endekslerin ortalamaları Tablo 7’de verilmiştir.

Tablo 7: Beneish Modelindeki Değişkenlerin Yıllar Bazındaki Ortalamaları

Değişkenler	MANİPÜLASYON YAPMA OLASILIĞI							
	VAR				YOK			
	2017	2018	2019	2020	2017	2018	2019	2020
SGI	1,2613	1,4021	1,3402	1,4231	1,1774	1,4918	1,1242	1,2392
DSRI	1,0650	1,4046	1,5552	1,1542	1,0210	1,1239	1,0329	0,9861
GMI	0,9403	1,1538	6,6370	0,9925	0,8459	-6,0400	0,8603	-0,5441
AQI	1,1097	1,0738	3,4794	1,0961	1,0518	0,9455	1,0436	0,9063
ACR	0,0645	0,1179	0,0996	0,1347	0,0785	-0,0392	0,0180	-0,0161
DEPI	23,2364	1,3733	0,8341	2,1757	0,9549	0,8617	0,8504	0,9736
SGAI	0,2375	0,8810	0,9326	0,8558	62,6082	0,8943	1,0421	0,9392
LEVI	1,0281	1,0769	0,9617	0,8106	0,9776	1,0113	1,0215	0,9725

SGI: Satışların Büyüme Endeksini, DSRI: Ticari Alacaklar Endeksini, GMI: Brüt Kar Marjı Endeksini, AQI: Aktif Kalitesi Endeksini, ACR: Tahakkukların Aktife Oranını, DEPI: Amortisman Gideri Endeksini, SGAI: PSDG ve GYG Endeksini, LEVI: Borçlanma Endeksini ifade etmektedir.

Beneish modeli temelinde değişkenlerin yıllar bazındaki endekslerinin ortalaması alındıktan sonra söz konusu hesaplanan ortalamalar arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen Mann Whitney U Testinin sonuçları Tablo 8’de verilmiştir.

Tablo 8: Beneish Modelindeki Değişkenlerin Yıl Bazında Mann Whitney U Testi Sonuçları

Yıllar	Değerler	DEĞİŞKENLER							
		SGI	DSRI	GMI	AQI	ACR	DEPI	SGAI	LEVI
2017	Z	-0,657	-0,383	-0,328	-0,219	-1,204	-3,996	-3,066	-1,916
	(p)	0,511	0,702	0,743	0,827	0,228	0,000**	0,002**	0,055
2018	Z	-1,359	-2,151	-0,679	-0,623	-3,623	-0,962	-0,057	-0,170
	(p)	0,174	0,031*	0,497	0,533	0,000**	0,336	0,955	0,865
2019	Z	-2,491	-1,868	-0,623	-1,925	-0,793	-0,396	-1,076	-0,849
	(p)	0,013*	0,062	0,533	0,054	0,428	0,692	0,282	0,396
2020	Z	-2,097	-0,699	-0,816	-0,874	-3,262	-0,058	-0,291	-1,049
	(p)	0,036*	0,485	0,415	0,382	0,001**	0,954	0,771	0,294
2017-2020	Z	-3,009	-2,545	-1,232	-0,882	-4,708	-3,245	-3,088	-0,189
	(p)	0,003**	0,011*	0,218	0,378	0,000**	0,001**	0,002**	0,850

* $p < 0,05$ ve ** $p < 0,01$ hata payı düzeyinde anlamlıdır.

SGI: Satışların Büyüme Endeksini, DSRI: Ticari Alacaklar Endeksini, GMI: Brüt Kar Marjı Endeksini, AQI: Aktif Kalitesi Endeksini, ACR: Tahakkukların Aktife Oranını, DEPI: Amortisman Gideri Endeksini, SGAI: PSDG ve GYG Endeksini, LEVI: Borçlanma Endeksini ifade etmektedir.

Tablo 8 incelendiğinde 2017 yılında yapılmış olasılığı bulunan muhasebe manipülasyonlarının *Amortisman Gideri Endeksi (DEPI)* ve *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Gideri Endeksi (SGAI)* değişkenleri ile açıklanabileceği görülmektedir. Tablo 7 incelendiğinde ise 2017 yılına ait “manipülasyon yapma olasılığı bulunan” olarak sınıflandırılan işletmelerin ortalama *Amortisman Gideri Endeksi (DEPI)* değerinin 23,2364 ve *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Gideri Endeksi (SGAI)* değerinin 0,2375; “manipülasyon yapma olasılığı bulunmayan” işletmelerin ortalama *Amortisman Gideri Endeksi (DEPI)* değerinin 0,9549 ve *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Gideri Endeksi (SGAI)* değerinin 62,6082 olduğu gözlemlenmektedir. Tablo 8 incelendiğinde Mann Whitney U testi sonuçlarına göre iki grup arasında *Amortisman Gideri Endeksi (DEPI)*’nde istatistiksel olarak (-3,996; ** $p < 0,01$) ve *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Gideri Endeksi (SGAI)* ise istatistiksel olarak (-3,066; ** $p < 0,01$) anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 8 incelendiğinde 2018 yılında yapılmış olasılığı bulunan muhasebe manipülasyonlarının *Ticari Alacaklar Endeksi (DSRI)* ve *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksini (ACR)* değişkenleri ile açıklanabileceği görülmektedir. Tablo 7 incelendiğinde ise 2018 yılına ait “manipülasyon yapma olasılığı bulunan” olarak sınıflandırılan işletmelerin ortalama *Ticari Alacaklar Endeksi (DSRI)* değerinin 1,4046 ve *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksini (ACR)* değerinin 0,1179; “manipülasyon yapma olasılığı bu-

lunmayan” işletmelerin ortalama *Ticari Alacaklar Endeksi (DSRI)* değerinin 1,1239 ve *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksinin (ACR)* değerinin -0,0392 olduğu gözlemlenmektedir. Tablo 8 incelendiğinde Mann Whitney U testi sonuçlarına göre iki grup arasında *Ticari Alacaklar Endeksi (DSRI)*’nde istatistiki olarak (-2,151; * $p<0,05$) ve *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksinin (ACR)* ise istatistiki olarak (-3,623; ** $p<0,01$) anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 8 incelendiğinde 2019 yılında yapılmış olasılığı bulunan muhasebe manipülasyonlarının sadece *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)* değişkeni ile açıklanabileceği görülmektedir. Tablo 7 incelendiğinde ise 2019 yılına ait “manipülasyon yapma olasılığı bulunan” olarak sınıflandırılan işletmelerin ortalama *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)* değerinin 1,3402; “manipülasyon yapma olasılığı bulunmayan” işletmelerin ortalama *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)* değerinin 1 olduğu gözlemlenmektedir. Tablo 8 incelendiğinde Mann Whitney U testi sonuçlarına göre iki grup arasında *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)*’nde istatistiki olarak (-2,491; * $p<0,05$) anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 8 incelendiğinde 2020 yılında yapılmış olasılığı bulunan muhasebe manipülasyonlarının *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)* ve *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksinin (ACR)* değişkenleri ile açıklanabileceği görülmektedir. Tablo 7 incelendiğinde ise 2020 yılına ait “manipülasyon yapma olasılığı bulunan” olarak sınıflandırılan işletmelerin ortalama *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)* değerinin 1,4231 ve *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksinin (ACR)* değerinin 0,1347; “manipülasyon yapma olasılığı bulunmayan” işletmelerin ortalama *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)* değerinin 1,2392 ve *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksinin (ACR)* değerinin -0,0161 olduğu gözlemlenmektedir. Tablo 8 incelendiğinde Mann Whitney U testi sonuçlarına göre iki grup arasında *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)*’nde istatistiki olarak (-2,097; * $p<0,05$) ve *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksinin (ACR)* ise istatistiki olarak (-3,262; ** $p<0,01$) anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 8 incelendiğinde 2017-2020 döneminde yapılmış olma olasılığı bulunan muhasebe manipülasyonlarını en çok açıklayan değişkenlerin *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)*, *Amortisman Gideri Endeksi (DEPI)*, *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Gideri Endeksi (SGAI)*, *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksinin (ACR)* ile *Ticari Alacaklar Endeksi (DSRI)* olduğu görülmektedir. Tablo 8’de yer alan Mann Whitney U testi sonuçlarına göre iki grup arasında *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)*’nde istatistiki olarak (-3,009; ** $p<0,01$), *Amortisman Gideri Endeksi (DEPI)*’nde istatistiki olarak (-3,245; ** $p<0,01$), *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Gideri Endeksi (SGAI)*’nde istatistiki olarak (-3,088; ** $p<0,01$), *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksi (ACR)*’nde istatistiki olarak (-4,708; ** $p<0,01$) ve *Ticari Alacaklar Endeksi (DSRI)*’nde ise istatistiki olarak (-2,545; * $p<0,05$) anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

6. SONUÇ

Türk ekonomisinin önemli yapı taşlarından biri olan Gıda, İçecek ve Tütün alt sektörü insan sağlığıyla doğrudan ilgili olması, temel ihtiyaçlar listesinin en başında gelmesi, üretim ve arz süreçlerinde kalite standartlarına en üst seviyede uyulmasını gerektirmesi, gıda ve içecek maddelerine yönelik ihtiyaçların ertelenemez olması ile ekonomideki geri ve ileri bağlantı etkisinin yüksek olması sebebiyle diğer sektörlerle göre daha önemli bir sektördür.

Bunun yanında BIST imalat sektörü içinde yer alan alt sektörler içinde yatırım ve üretim değeri, istihdama sağladığı katkısı ve ihracat ve dış ticareti karşılama oranı ile ülke ekonomisinin en büyük ve en dinamik sektörü olan Gıda, İçecek ve Tütün alt sektörü Türkiye için stratejik öneme sahiptir. Bu sebeple bu çalışmada, BIST Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe faaliyet gösteren 25 şirketin 2017-2020 dönemine ait finansal tablolarında muhasebe manipülasyonlarının yapılıp yapılmadığı araştırılmış, ortaya çıkan sonuçlar yıl bazında ve 2017-2020 dönemi olmak üzere değerlendirilmiştir. Araştırma kapsamındaki şirketlere ait finansal tablolar Beneish vd. (2013) tarafından tespit edilen M_1 eşik değerine göre “Manipülasyon yapma olasılığı olmayanlar (0)” ve “Manipülasyon yapma olasılığı olanlar (1)” şeklinde iki gruba ayrılmıştır. Elde edilen bulgular 2017 yılında 11 şirketin finansal tablolarında *Amortisman Gideri Endeksi (DEPI)* ve *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Gideri Endeksi (SGAI)* değişkenleri, 2018 yılına ait bulgular 9 şirketin finansal tablolarında *Ticari Alacaklar Endeksi (DSRI)* ve *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksinin (ACR)* değişkenleri, 2019 yılına ait bulgular 9 şirketin finansal tablolarında sadece *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)* değişkeni ve 2020 yılına ait bulgular 8 şirketin finansal tablolarında *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)* ve *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksinin (ACR)* değişkenleri üzerinden manipülasyon yapmış olma olasılığının bulunduğunu göstermektedir.

2017-2020 dönemi ele alındığında muhasebe manipülasyonlarının yapılmış olma olasılığının *Satışların Büyüme Endeksi (SGI)*, *Amortisman Gideri Endeksi (DEPI)*, *Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Gideri Endeksi (SGAI)*, *Tahakkukların Aktife Oranı Endeksinin (ACR)* ile *Ticari Alacaklar Endeksi (DSRI)* değişkenleri ile açıklanabilmesi mümkündür.

Yapılan analizlerin bulguları 2017-2020 yıllarını kapsayan dört faaliyet döneminde de manipülasyon yapma olasılığı olmayan 5, en az bir kere manipülasyon yapma olasılığı olan 11, en az iki kere manipülasyon yapma olasılığı olan 3, en az üç kere manipülasyon yapma olasılığı olan 4 ve tüm dönemlerde manipülasyon yapma olasılığı olan 2 şirket olduğunu; 2017 yılında 11 şirketin, 2018 ve 2019 yıllarında 9’ar şirketin ve 2020 yılında ise 8 şirketin hazırladıkları finansal tablolarda manipülasyon yapmış olma olasılığının olduğunu göstermektedir. Bulgular aynı zamanda, manipülasyon yapmış olma olasılığını açıklama gücü en yüksek olan değişkenlerin sırasıyla *Satışların Büyüme Endeksi*, *Amortisman Gideri Endeksi*, *Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Gideri Endeksi* ile *Ticari Alacaklar Endeksi* olduğunu göstermektedir. Çalışmanın bu bulguları Tarjo ve Herewati (2015), Kamal vd., (2016) Anh ve Linh (2016), Fındık ve Öztürk (2016), Tepeli ve Kayıhan (2016), Öcal vd. (2017), Tekin (2017), Marfuah (2018), Koshti ve Scholar (2019), Uzunoglu ve Karacaer (2019), Güner ve Kurnaz (2020), Özevin (2020), Toplu vd. (2021) ve Savsar vd. (2021) tarafından yapılan çalışmaların bulgularını desteklemektedir.

Çalışma ile elde edilen sonuçlar temelinde gelecekte yapılacak çalışmalara yol göstermek amacıyla farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin muhasebe manipülasyonu yapma eğilimleri ile başvurdukları manipülasyon yöntemleri arasında farklılık bulunup bulunmadığı araştırılabilir. Ayrıca iki farklı sektörde faaliyetlerini sürdüren işletmelerde muhasebe manipülasyonunu tespit etmeye yönelik geliştirilen birden fazla modelin uygulanması ile sektör bazında hangi yöntemin daha iyi sonuçlar verdiği tespit edilebilir.

KAYNAKÇA

- Akın, F. (2012). Gıda Ürünleri ve İçecek Sanayinin Ekonomik Özellikleri. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (3), 17-70.
- Anh, N., H. ve Linh, N., H. (2016). Using The M-Score Model in Detecting Earnings Management: Evidence from Non-Financial Vietnamese Listed Companies. *VNU Journal of Science: Economics and Business*, 32 (2), 14-23.
- Arıcı Demirel, N. ve Karğın, M. (2017). Muhasebe Bilgilerinin Kalitesini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Literatür İncelemesi. *Yönetim ve Ekonomi*, 24 (1), 217-232.
- Ayyıldız Ülker, M. S., Günlük, M. ve Erbey, S. N. (2006). Muhasebe Öğretim Elemanlarının Uzaktan Eğitim ve Uzaktan Muhasebe Eğitime Yönelik Tutumları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1 (32), 1-14.
- Bayırlı R. (2006). Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri ve Örnek Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Beneish, M. D. (1997). Detecting GAAP Violation: Implications for Assessing Earnings Management among Firms with Extreme Financial Performance. *Journal of Accounting and Public Policy*, 16 (3), 271-309.
- Beneish M. D. (1999). The Detection of Earnings Manipulation. *Association for Investment Management and Research*, September-October, 24-36.
- Beneish, M. D., Lee, C. M.C. ve Nichols, D. C. (2013). Earnings Manipulation and Expected Returns. *Financial Analysts Journal*, 69 (2), 57-82.
- Dafinescu, V. ve Pășcoi, C. (2011). Accounts Manipulation. *Anale Seria Științe Economice*, 17, 761-765.
- De Angelo, L. E. (1986). Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stockholders. *The Accounting Review*, 61 (3), 400-420.
- Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). Muhasebe Manipülasyonu Yöntemleri ve Teknikleri. *Mali Çözüm*, 84, 103-119.
- Doğan, E. (2009). *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Finansal Bilgi Manipülasyonunun Belirlenmesine Yönelik Modeller: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Bir Uygulama*, Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi SBE Yüksek Lisans Tezi.
- Elitaş, B. L. (2013). Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, 41-53.
- Fındık, H. ve Öztürk, E. (2016). Finansal Bilgi Manipülasyonunun Beneish Modeli Yardımıyla Ölçülmesi: BIST İmalat Sanayi Üzerine Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 8 (1), 483-483.
- Gacar, A. (2012). Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi. *Mali Çözüm*, 111, 73-83.
- Güner, M. ve Kurnaz, E. (2020). Muhasebe Manipülasyonunun Beneish Modeli Yardımıyla Ölçülmesi: BIST Kimya, Petrol, Plastik Endeksi Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13, 195-214.
- Günlük, M. ve Özcan, M. (2020). İç Denetim ve İç Denetim Etkinliği Olgusu: Literatür Üzerine Bir İnceleme, (Ed.: A. Alagöz ve S. Çil Koçyiğit), *Denetimde Seçme Konular-6 İç Denetim İç Kontrol Sektörel Uygulamalar*, s.181-217, Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.
- Healy, P. (1985). The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7, 85-107.
- Jones, J. (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29, 193-228.

- Kamal, M., E., M., Salleh, M., F., M. ve Ahmad, A. (2016). Detecting Financial Statement Fraud by Malaysian Public Listed Companies: The Reliability of The Beneish M-Score Model. *Journal Pengurusan*, 46, 1-15.
- Koshti, J., R. ve Scholar, R. (2019). An Application of Altman Z-Score and Beneish M-Score Model on Selected Textiles Companies. *IJESC*, 9 (11), 24097-24102.
- Küçüksözen, C. (2005). *Finansal Bilgi Manipülasyonu, Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Yayınları.
- Küçüksözen, C. ve Küçükkocaoğlu, G. (2005). Finansal Bilgi Manipülasyonu: İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma, Muhasebe Bilim Dünyası (MÖDAV), 1st International Accounting Conference On The Way To Convergence.
- Marfuah, K., P., A. (2018). Model Beneish M-Score Untuk Mendeteksi Kecurangan Pada Perusahaan Perbankan Di Indonesia. *Journal Optimum*, 8, 135-149.
- Mengi, B. T. (2013). *Hileli Finansal Raporlama*, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Mulford, C. W. ve Comiskey, E. E. (2002). *The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices*, New York, USA: John Wiley & Sons, INC.
- Omar, N., Koya, R., K., Sanusi, Z., M. ve Shafie, N., A. (2014). Financial Statement Fraud: A Case Examination Using Beneish Model and Ratio Analysis. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 5 (2), 184-186.
- Öcal, N., Atasoy, Y. ve Öcal, Ö. (2017). *Muhasebe Bazlı Kazanç Manipülasyonunun Tespitinde Kullanılan Beneish Modelinin Test Edilmesi*. 21. Finans Sempozyumu, Balıkesir, 549-562.
- Özcan, M. ve Günlük, M. (2021a). Coso İç Kontrol Modelinin Finansal Raporlamanın Doğruluğunu ve Güvenirliğini Sağlamadaki Rolü, (Ed.: S. Karabınar, R. Güneş ve M. Saban), *Denetimde Seçme Konular-7 Bağımsız Denetim-İç Kontrol İç Denetim*, 291-329, Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.
- Özcan, M. ve Günlük, M. (2021b). Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını Kabullerinin Teknoloji Kabul Modeli Çerçevesinde İncelenmesi. *İşletme Akademisi Dergisi*, 2 (1), 76-93.
- Özer, G., Günlük, M. ve Okutan, K. (2018). İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişkilerin, Üst Yönetim Desteğinin ve İç Denetimin Bağımsızlığının İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 590-613.
- Özevin, O. (2020) A Model Recommendation on Determination of Manipulation Risk in Financial Statements: BİST Application. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 87, 281-300.
- Savsar, C., Vargün, H. ve Başcı, E. S. (2021). Muhasebe Manipülasyonlarının Beneish Modeli ile Tespit Edilmesi: BİST İmalat Alt Sektöründe Bir Uygulama. *Vergi Sorunları Dergisi*, 391, 70-83.
- Spathis, C. (2002). Detecting False Financial Statements Using Published Data: Some Evidence From Greece. *Managerial Auditing Journal*, 17 (4), 179-191.
- Spathis, C. T., Doumpos, M. ve Zopounidis, C. (2004). Detecting Falsified Financial Statements: A Comparative Study Using Multicriteria Analysis and Multivariate Statistical Techniques. *The European Accounting Review*, 11 (3), 509-535.

- Stolowy, H. ve Breton, G. (2004). Accounts Manipulation: A Literature Review and Proposed Conceptual Framework. *Review of Accounting & Finance*, 3 (1), 5-92.
- Stolowy, H., ve Breton, G. (2000). A framework for the classification of accounts manipulations. 708, 1-94. Groupe HEC.
- Tarjo, T. ve Herawati, N. (2015). Application of Beneish M-Score Models and Data Mining to Detect Financial Fraud. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 2 (11), 924-930.
- Tekin, E. (2017). *2010-2014 Yılları Arasında Türkiye’de Halka Açık Şirketlerde Manipülasyon Üzerine Beneish Modeli İle Ampirik Çalışma*, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara
- Tepeli, Y. ve Kayıhan, B. (2016). Muhasebe Manipülasyonunun Beneish Modeli ile Tespit Edilmesi: BİST Gıda Maddeler Sanayi Sektöründe Bir Uygulama. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14 (4), 245-264.
- Toplu, N., Calayoğlu, İ. ve Azaltun, M. (2021). Finansal Bilgi Manipülasyonu Ortaya Çıkarmaya Yönelik Bir Araştırma (Beneish Model). *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4 (1), 16-25.
- Trussel, J. (2003). Assessing Potential Accounting Manipulation: The Financial Characteristics of Charitable Organizations with Higher than Expected Program-Spending Ratios. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 32 (4), 616-634.
- Uzunoğlu, H. ve Karacaer, S. (2019). Finansal Bilgi Manipülasyonu: BIST Sınai Endeksi Üzerine Bir Çalışma. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37 (3), 547-563.
- Varıcı, İ. ve Er, B. (2013). Muhasebe Manipülasyonu ve Firma Performansı İlişkisi: İMKB Uygulaması. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 13 (1), 43-52.

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.

