PROF. DR. FEHMİ YILDIZ ANISINA

MUHASEBE FİNANS VE DENETİMDE GÜNCEL KONULAR 2017

Prof. Dr. Kıymet Tunca ÇALIYURT

Doç. Dr. Süleyman Gökhan GÜNAY

Aralık 2017, Edirne

TELİF HAKLARI

Bu kitabın ve yayınlanan tüm kitap bölümlerinin telif hakları Trakya Üniversitesi' ne aittir. Kitaptan alıntı ancak bilimsel şekilde kaynak gösterme şartı ile yapılabilir. Kitap, Trakya Üniversitesi ilgili kurullarının izni ile çoğaltılabilir. Kitap, Trakya Üniversitesi Vakfına bağış yapılarak satınalınabilir.

REFERANS GÖSTERME NOTU

Çalıyurt, Kıymet Tunca ve Süleyman Gökhan Günay: Prof. Dr. Fehmi Yıldız Anısına Muhasebe Finans Ve Denetimde Güncel Konular 2017, Trakya Üniversitesi Matbaası, Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi 2017/174, Trakya Üniversitesi Yayın No:191, Edirne, Aralık 2017.

ISBN: 978-975-374-216-0

Trakya Üniversitesi Yayın No:191

Bu kitap, Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi Başkanlığı tarafından desteklenen 2017/174 no' lu 2.ULUSLARARASI TRAKYA MUHASEBE FİNANS VE DENETİM SEMPOZYUMU başlıklı proje kapsamında hazırlanmıştır. Destekleri için Komisyon Başkan ve üyelerine teşekkür ederiz.

İÇİNDEKİLER

	SAYFA
Önsöz	6
Bilimsel Komite	7
Muhasebe ile İlgili Bölümler	**8**
TFRS Tam Set İle Bobi FRS' larına Genel Bakış Ve Değerlendirme	
Başak Ataman	9
Üniversitelerimizde Okutulan Muhasebe Derslerinin İçeriklerinin,	
TFRS ve BOBİ FRS' lerdeki Gelişmeler Doğrultusunda Yeniden Ele Alınması	
Gürbüz Gökçen	24
BOBİ Finansal Raporlama Standartlarının Değerlendirilmesi	
İlknur Eskin	34
Kaizen Maliyetleme Ve Hedef Maliyetleme Yaklaşımlarının Birlikte	
Uygulanması Üzerine Bir Örnek Uygulama	
Tuğdem Saygın Yücel	43
Türkiye'de BIST' te Kayıtlı GRI İlkelerine Uygun Sürdürülebilirlik Raporlaması	
Yayınlayan İşletmelerde Muhasebe Algısı	
Tuğdem Saygın Yücel	64
Türkiye'de Yürürlükte Olan Muhasebe Sistemlerinde Özkaynak	
Unsurlarının Sunumu Ve Karşılaştırılması	
Engin Dinç, Esra Atabay	77

SAYFA

Türk Muhasebe Düşünce Tarihinin Gelişimi

Ayten Çetin, Emrah Keleş 125

Finans İle İlgili Bölümler **138**

Factors Influencing Sustainability Reporting: Evidence From Turkey

Merve Kılıç , Cemil Kuzey 139

Borsa İstanbul Ticaret Endeksinde İşlem Gören Firmaların Finansal Performanslarının Topsis Yöntemi İle Belirlenmesi

Seda Karagöz Zeren, Süleyman Gökhan Günay 176

Investment Behavior: An Applicatıon of The Theory of Planned Behavior

Fatma Hilal Ergen Keleş , Emrah Keles , Ayten Çetin 187

Blok Zinciri Teknolojilerinin Finansal Piyasalara Olası Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme

Sezer Bozkuş Kahyaoğlu 204

Dieselgate And Its Impacts On Consumers, Regulators And The Company

Iffet Kesimli 229

Denetim ile İlgili Bölümler **250**

Borsa İstanbul'da Yer Alan Finansal Kiralama Şirketlerinin Konsolide Bilançolarına Benford Yasasının Uygulanması

Seda Karagöz Zeren, Kıymet Tunca Çalıyurt 251

SAYFA

Uyuşmazlık (Dava) Riski Ve Denetçinin Muhafazakârlığı Yaklaşımı

Özgür Özkan 268

Bir Suistimal Tespit Ve Önleme Aracı Olarak Etik Bildirim Hatları Ve Bankacılık Açısından Bir Değerlendirme

Bülent Balkan *284*

İç Denetim Faaliyetlerinde Kamu İç Denetim Yazılımı Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli İle Araştırılması

Halis Kıral, Ersin Kurnaz, Murat Serçemeli *311*

Kurumsal Sürdürülebilirliğin Sağlanmasında İç Denetimin Önemi Ve Risk Yönetimi

Ayşe Pamukçu, Fatma Pamukçu, Neşe Pamukçu 336

Çeltik İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Ve Özellikleri

Oral Levender, Kıymet Çalıyurt 352

3.ULUSLARARASI MUHASEBE FİNANS VE DENETİM SEMPOZYUMU DUYURUSU 372

Önsöz

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı olarak, Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projesi kapsamında her yıl Aralık ayında rahmet ile andığımız değerli hocamız Prof.Dr.Fehmi YILDIZ anısına yayınlamaya başladığımız kitap serimize emek veren ve değerli çalışmalarını bizimle paylaşan tüm akademisyenlere teşekkürlerimizi ve saygılarımızı sunarız.

Trakya Üniversitesi Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı akademisyenleri olarak, hızla değişen iş dünyasının en hızla değişen alanı olan muhasebe-finans-denetim ve ilgili bilişim alanında Avrupa' ya açılan kapı olan serhat şehri Edirne' de lisans, yüksek lisans ve çok planlanan doktora programı düzeyinde hem Edirne hem Trakya hem de Balkan bölgesinde, ihtiyaç duyulan kaliteli muhasebe ve finans elemanı ve akademisyen yetiştirmek amacı ile yolumuza devam ediyoruz. Bunun için eğitim dışında; etkinlikler, öğrenci topluluğu çalışmaları, Springer Yayınevinde kitap serisi çalışmaları ve Sürdürülebilirlik ve Risk Merkezi çalışmaları anabilimdalımız tarafından yürütülmektedir.

PROF. DR. FEHMİ YILDIZ ANISINA MUHASEBE FİNANS VE DENETİMDE GÜNCEL KONULAR 2018 kitabında buluşmak dileğiyle,

14.12.2017, Edirne

Prof. Dr. Kıymet Tunca ÇALIYURT

Doç. Dr. Süleyman Gökhan GÜNAY

Editörler

Bilimsel Komite

Prof.Dr.Mehmet Erkan, Istanbul Universitesi

Prof.Dr.Oktay Güvemli, em.Marmara Universitesi

Prof.Dr.Osman Altug, (Em.) Marmara Universitesi

Prof.Dr.Umit Ataman, Arel Universitesi

Prof.Dr.Emre Burckin, (Em.) Marmara Universitesi

Prof.Dr.Gulumser Unkaya, Aydın Universitesi

Prof.Dr.Recep Pekdemir,Istanbul Universitesi

Prof.Dr. Mehmet Erkan, Istanbul Universitesi

Prof.Dr.Salih Durer, Yildiz Teknik Universitesi

Prof.Dr.Murat Kıyılar, Istanbul Universitesi

Prof.Dr. Seval Kardeş Selimoğlu, Anadolu Universitesi

Prof.Dr. Oğuzhan Aydemir, Namık Kemal Universitesi

Prof.Dr. Selahattin Karabınar, İstanbul Universitesi

Prof.Dr.Asli Yuksel Mermod, Marmara Universitesi

Prof.Dr.Fikret Cankaya, Karadeniz Teknik Universitesi

Muhasebe ile İlgili Konular

TFRS TAM SET İLE BOBİ FRS' LARINA GENEL BAKIŞ VE DEĞERLENDİRME

Prof. Dr. Başak ATAMAN

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi

0. Giriş

1990'lardan günümüze kadarki dilim olarak tanımlanan bilgi çağı sürecinde, işletmelerin bilgi teknolojilerine dayalı faaliyet gösterdikleri ve pek çok ürün ve hizmetin bu teknoloji ile iç içe bulunduğu gözlemlenmektedir. İnternet ağı sayesinde, bugün dünyanın her yerindeki bilgiye ulaşabilmek mümkündür.

Bu sürecin olumsuz etkileri olarak da, nükleer silahlanma, küresel ısınma, insan gücünden otomasyona geçiş sonucu artan işsizlik, bilgisayar başında geçirilen pasif yaşama bağlı sağlık problemleri sıralanabilir.

Bilginin öneminin giderek artması, teknolojik gelişmelerin hizmeti tüketicinin evine ulaştırabilmesi, makro boyutta ülke ekonomilerinin sınırlarını, mikro boyutta ise ekonominin aktörleri olan işletmelerin önlerindeki engelleri kaldırmaktadır.

Sonuç olarak, bugün dünyada, ülkelerarası sınırlar ortadan kalkmakta ve işletmelerin uluslararası faaliyetleri gün geçtikçe artmaktadır.

Bütün bu gelişmeler, işletmeler açısından değerlendirildiğinde globalleşen işletmelerin ortak bir dil konuşması yani ortak bir raporlama dili kullanması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

1. Dünyada Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kullanımı

Finansal raporlama düzenlerinin uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) gelmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 1973 yılında Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur. Komitenin temel amacı, denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmaktır (Gökçen vd., 2016, s.4).

Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız organizasyon niteliğindeki komitenin, 150 ülkeden 2.000.000'u aşkın muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyesi bulunmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanmakta ve yayınlanmaktadır (Demir, 1998, s.21). Bu girişimin amacı kurulun

çıkardığı muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde kabulünü sağlamak üzere etkin ve verimli bir çalışma ortamı yaratmaktır (Saltoğlu, 2005, s.106). IASB ve Mütevelli Heyeti (Trustees), IASC Vakfı (IASC Foundation) olarak anılan bağımsız örgütün iki temel koludur. Standart Tavsiye Komisyonu (SAC) ile Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC) ise diğer kollarıdır. Mütevelli Heyetinin görevi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu'nun üyelerini atamak, kontrol etmek ve gerektiğinde mali destek sağlamaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun sorumluluğu ise standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin yorumlarını onaylamaktır. Kurul, daha önce IASC tarafından çıkartılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-IFRS"leri oluşturacaktır (Gökçen vd., 2016, s.6).

Kurul tarafından yayınlanan standartlar aşağıdadır (IFRS, 2017):

IFRS 1- Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (First-time Adoption of International Financial Reporting Standards)

IFRS 2- Hisse Bazlı Ödemeler (Share-based Payment)

IFRS 3- İşletme Birleşmeleri (Business Combinations)

IFRS 4- Sigorta Sözleşmeleri (Insurance Contracts)

IFRS 5- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (Non-Current Assets Held For Sale And Discontinued Operations)

IFRS 6- Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (Exploration for and Evaluation of Mineral Resources)

IFRS 7- Finansal Araçlar: Açıklamalar (Financial Instruments: Disclosures)

IFRS 8- Faaliyet Bölümleri (Operating Segments)

IFRS 9- Finansal Araçlar (Financial Instruments)

IFRS 10- Konsolide Finansal Tablolar (Consolidated Financial Statements)

IFRS 11- Müşterek Anlaşmalar (Joint Arrangements)

IFRS 12- Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar (Disclosure of Interests in Other Entities)

IFRS 13- Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü (Fair Value Measurement)

IFRS 14- Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları (Regulatory Deferral Accounts)

IFRS 15- Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (Revenue from Contracts with Customers)

IFRS 16- Kiralama İşlemeleri (Leases)

IFRS 17- Sigorta Sözleşmeleri(Insurance Contracts) - 1 Ocak 2021 den itibaren geçerli olacaktır.

IAS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Financial Statements)

IAS 2- Stoklar (Inventories)

IAS 3- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 27 ve IAS 28 aldı.

IAS 4- Geri çekildi.

IAS 5- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı.

IAS 6- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 15 aldı.

IAS 7- Nakit Akış Tablosu (Statement of Cash Flows)

IAS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors)

IAS 9- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 38 aldı.

IAS 10- Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar (Events after the Reporting Period)

IAS 11- İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts)

IAS 12- Gelir Vergileri (Income Taxes)

IAS 13- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 1 aldı.

IAS 14- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IFRS 8 aldı.

IAS 15- Geri çekildi.

IAS 16- Maddi Duran Varlıklar (Property, Plant and Equipment)

IAS 17- Kiralama İşlemleri (Leases). 1 Ocak 2019'da yürürlükten kalkacak, yerini IFRS 16 alacaktır.

IAS 18- Hasılat (Revenue). 1 Ocak 2018'de yürürlükten kalkacak, yerini IFRS 15 alacaktır.

IAS 19- Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Employee Benefits)

IAS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Asistance)

IAS 21- Kur Değişiminin Etkileri (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)

IAS 22- İşletme Birleşmeleri (Business Combination) Yürürlükten kalktı, bunun yerini IFRS 3 aldı.

IAS 23- Borçlanma Maliyetleri (Borrowing Costs)

IAS 24- İlişkili Taraf Açıklamaları (Related Party Disclosures)

IAS 25- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IAS 39 ve IAS 40 aldı.

IAS 26- Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama (Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans)

IAS 27- Bireysel Finansal Tablolar (Separate Financial Statements)

IAS 28- İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (Investments in Associates and Joint Ventures)

IAS 29- Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (Financial Reporting in Hyperinflationary Economics)

IAS 30- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IFRS 7 aldı.

IAS 31- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IFRS 11 ve IFRS 12 aldı.

IAS 32- Finansal Araçlar: Sunum (Financial Instruments: Presentation)

IAS 33- Hisse Başına Kazanç (Earnings per Share)

IAS 34- Ara Dönem Finansal Raporlama (Interim Financial Reporting)

IAS 35- Yürürlükten kalktı, bunun yerini IFRS 5 aldı.

IAS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Impairment of Assets)

IAS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets)

IAS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Intangible Assets)

IAS39-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Financial Instruments:Recognition and Measurement)

IAS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Investments Property)

IAS 41- Tarımsal Faaliyetler (Agriculture)

Dünyada finansal raporlamaya yön veren standartlar seti olan, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS tek otorite olma yolunda emin adımlarla ilerlemektedir.

-Avrupa Birliği'nde, halka açık işletmelerin, 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören işletmelerin konsolide finansal tablolarını UFRS'lere uygun olarak hazırlamaları kararı,

- ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan (US-GAAP)'lerin UFRS'lerle uyumlu hale getirilmesi kararı,

- Basel Komitesinin 2000 yılında, G20 ve diğer uluslararası örgütlerinde UFRS 'leri desteklediğini açıklaması bu olgunun bir kanıtıdır.

IASB'nin 2017 Şubat ayında yayınladığı analize göre; dünya genelindeki belli başlı 88 menkul kıymet borsasında işlem gören 49.000 adet işletmeden 27.000'i UFRS'leri kullanmaktadır. UFRS'leri kullanmayan işletmelerin yaklaşık % 90'ının ise Çin, Hindistan, Japonya ve ABD'den olduğu aynı analizde belirtilmektedir.

Dünyada UFRS'lerin ülke genelinde kullanımı incelendiğinde, standartların halka açık işletmelerin nezdinde yoğunluklu olarak kullanıldığı görülmektedir. Diğer işletmeler ise ülkelerin ulusal standartlarını kullanmakta veya ülkede ulusal standartlar oluşturma çalışmaları yapılmaktadır.

UFRS'lere genel olarak bakıldığında, standartların bir ülkedeki tüm işletmeler boyutunda kullanımının önündeki en önemli engelin, bu standartların kullanımıyla ortaya çıkacak vergisel farklılıklar ve standartlarda yoğunluklu olarak benimsenen gerçeğe uygun değer ve kullanımının yaratacağı sübjektif durumlardır.

2. Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Kullanımı

26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile birlikte, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yaparak bağımsız denetimde gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak üzere, mesleki alandan bağımsız, idari olarak özerk, düzenleme, denetleme ve yaptırım yetkilerini haiz teknik bir üst kurul olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur (KGK, 2015, s.12).

Kurum tarafından yayınlanan standartlar aşağıdadır (KGK, 2017):

TFRS 1- Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

TFRS 2- Hisse Bazlı Ödemeler

TFRS 3- İşletme Birleşmeleri

TFRS 4- Sigorta Sözleşmeleri

TFRS 5- Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TFRS 6- Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

TFRS 7- Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS 8- Faaliyet Bölümleri

TFRS 9- (2010 Versiyonu) Finansal Araçlar

TFRS 9- (2011 Versiyonu) Finansal Araçlar

TFRS 9- (2017 Versiyonu) Finansal Araçlar

TFRS 10- Konsolide Finansal Tablolar

TFRS 11- Müşterek Anlaşmalar

TFRS 12- Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

TFRS 13- Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

TFRS 14- Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları

TFRS 15- Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

TMS 1- Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS 2- Stoklar

TMS 7- Nakit Akış Tablosu

TMS 8- Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

TMS 10- Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar

TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri

TMS 12- Gelir Vergileri

TMS 16- Maddi Duran Varlıklar

TMS 17- Kiralama İşlemleri

TMS 18- Hasılat

TMS 19- Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

TMS 21- Kur Değişiminin Etkileri

TMS 23- Borçlanma Maliyetleri

TMS 24- İlişkili Taraf Açıklamaları

TMS 26- Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 27- Bireysel Finansal Tablolar

TMS 28- İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar

TMS 29- Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 32- Finansal Araçlar: Sunum

TMS 33- Hisse Başına Kazanç

TMS 34- Ara Dönem Finansal Raporlama

TMS 36- Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 37- Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 39- Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

TMS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 41- Tarımsal Faaliyetler

Bilindiği üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), TMS/TFRS'lere göre raporlama yapacak olan işletmelerin kapsamını genişletmiştir. Bunu takiben, KGK'nın 17 Kasım 2012 tarihli 28470 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan kararına göre;

- 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK'ler),

- 6102 sayılı Kanunun 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve

- 6102 sayılı Kanunun 1534. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına,

Yukarıdaki kapsama dahil olmayanların bir belirleme yapılıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulanmasının devamına karar verilmiştir. Böylelikle bu karar ile bağımsız denetime tabi olan tüm şirketler, TMS/TFRS'leri uygulamak zorunda bırakılmışlardır.

Ancak KGK'nın 17 Kasım 2012'de yayınladığı bu karardan sonra 26 Ağustos 2014 tarihinde 29100 sayılı Resmi Gazete' de bir karar daha yayınlayarak bağımsız denetime tabi olan tüm şirketlerin TMS/TFRS uygulama zorunluluğunu ortadan kaldırmıştır. İlgili kararın ekli listesinde yer alan ve özü itibariyle Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına; ekli listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin de münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulayabileceğine değinilmiştir. Ayrıca kapsama dâhil olmayanlar için de kurum tarafından bir belirleme yapılıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına karar verilmiştir (Gökçen vd., 2016, s.20).

Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin ilk Bakanlar Kurulu Kararı 23 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanmıştır. Daha sonra 14 Mart 2014 ve 01 Şubat 2015 tarihinde kararda değişikliğe gidilmiştir. Son olarak da 19 Mart 2016 tarihinde Resmi Gazete' de yayınlanan düzenleme ile kriterlerde bir değişiklik daha yapılmıştır. AB müktesebatında öngörülen kriterlere paralel olarak hazırlanan Bakanlar Kurulu Kararına göre, denetime tabi olacak şirketler için genel kriterler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Kriter / Yıl	2013	2014	2015	2016
Aktif Toplamı	150 milyon ve üstü TL	75 milyon ve üstü TL	50 milyon ve üstü TL	40 milyon ve üstü TL
Yıllık Net Satış Hasılatı	200 milyon ve üstü TL	150 milyon ve üstü TL	100 milyon ve üstü TL	80 milyon ve üstü TL
Çalışan Sayısı	500 ve üstü	250 ve üstü	200 ve üstü	200 ve üstü

İşletmeler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte tablodaki üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olmaktadır. Genel kriterlere bakılmaksızın, ilgili Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen ve özel alanlarda faaliyet gösteren şirketler de bağımsız denetime tabidir.

Buna göre, Türk Ticaret Kanunu'na göre finansal raporlama yapacak şirketler, genel olarak "bağımsız denetime tabi olanlar" ve "bağımsız denetime tabi olmayanlar" olarak ikiye ayrılmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS/TFRS' leri uygulaması zorunlu kılınmış,

diğer işletmelerin ise isteğe bağlı olarak TMS/TFRS' yi uygulamasına izin verilmiştir. Bu karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir düzenleme yapılıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulayarak finansal tablolarını hazırlaması öngörülmüştür. TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları geçerli finansal raporlama çerçevesi, Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih, 21447 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve ekindeki Tek Düzen Hesap Planı olarak belirlenmiştir.

Ayrıca bunlara ek olarak Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi yürürlüğe girinceye kadar meydana gelebilecek aksaklıkların geçici bir süre için giderilebilmesi amacıyla bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS' leri uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT' lara ek olarak 29.12.2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul kararıyla "*TMS' leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar*" yayımlanmıştır. "İlave Hususlar", YFRÇ yürürlüğe girinceye kadar KGK tarafından geçici bir çözüm olarak tasarlanmış, bu çerçevede ayrıntılı düzenlemelere yer verilmesinden ziyade MSUGT'larda yer almayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili temel düzenlemelerin (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayılmasının zorunlu hale gelmesi gibi) yapılması uygun görülmüştür.

Türkiye'de bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin uyguladığı yürürlükteki mevzuat hükümlerine bakıldığında, bunların AB Direktifinin hükümleriyle tam uyumlu olmadığı ve temel muhasebe esasları açısından uygulamada çeşitli eksikliklerin bulunduğu KGK tarafından tespit edilmiştir. Kurum, uygulamada görülen eksikliklerin giderilmesi amacıyla bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin yürürlükteki mevzuata ilave olarak uygulamaları gereken hususları belirlemiştir. Ancak bu konuda kalıcı bir çözüm sağlanması için özellikle AB üyesi ülkelerde olduğu gibi AB Direktifi ile uyumlu yerel bir finansal raporlama çerçevesinin oluşturulması gerektiği değerlendirilmiştir. Bu amaç doğrultusunda KGK tarafından bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında da doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu temin etmek ve AB mevzuatına tam bir uyum sağlamak üzere Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi çalışmalarına başlanmıştır (Gökçen vd., 2016, s.23).

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi, bağımsız denetime tabi olup tam set Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında uygulayacakları finansal raporlama çerçevesidir. Çerçeve'nin amacı, işletmelerin büyüklüğü ile finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına uygun olarak, gerçeğe uygun sunum sağlayan kaliteli ve anlaşılabilir finansal tabloların oluşturulmasıdır.

29.07.2017 tarihinde yapılan çalışmalar tamamlanmış ve 30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede BOBİ FRS Hakkında Sıra No:56 Tebliği ile 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe girmesiyle BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TMS/TFRS uygulamayan işletmelerin genel kurullarına sundukları finansal tablolar açısından MSUGT ve İlave Hususlar yerine Türkiye'de uygulanacak olan geçerli finansal raporlama çerçevesi hâline gelecektir.

3. Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)

30138 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede BOBİ FRS Hakkında Sıra No:56 Tebliğin amacı, bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve

karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) yürürlüğe konulmasıdır.

Tebliğ, 13.1.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 88 inci maddesi ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 26. maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

BOBİ FRS'ler bağımsız denetime tabi olup TFRS'yi uygulamayan işletmelerin genel kurullarına sundukları finansal tablolar açısından geçerli finansal raporlama çerçevesidir.

BOBİ FRS 2013/34/EU sayılı AB Muhasebe Direktifiyle uyumlu olarak, sade, anlaşılabilir bir dille yazılmıştır.

- **BOBİ FRS'yi Uygulayacak İşletmeler**

Tebliğ ve Eki BOBİ FRS'nin, 19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup, 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurul Kararı kapsamında TFRS uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunlu tutulmuştur.

- **Büyük İşletme**

Tebliğe göre, BOBİ FRS'nin uygulanması açısından, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler izleyen raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilmiştir (Resmi Gazete, Sayı: 30138 Mükerrer);

a) Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası.

c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında işletmenin ve bağlı ortaklıklarının BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları dikkate alınmaktadır. Bununla birlikte işletmenin BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlamayan bağlı ortaklıkları varsa bu bağlı ortaklıkların vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanıp vergi dairelerine sunulan finansal tabloları esas alınmaktadır.

Büyük işletme tanımını karşılayan bir işletme, birinci fıkradaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerinin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda büyük işletme olarak değerlendirilmemektedir.

Standart, 27 Bölüm ve Finansal Tablolar ile Tanımları içeren 9 Ek'den oluşmaktadır.

Genel hatları ile BOBİ'ler değerlendirildiğinde setin en önemli noktasının Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeleri birbirinden belirlenen kriterlerle ayırması olduğu görülmektedir.

Buna göre büyük ölçekli işletme kapsamına girmeyen işletmelerin yani orta ölçekli işletmelerin ertelenmiş vergi tutarlarını hesaplama ve konsolide finansal tablo hazırlama kapsamı dışında tutulması bu setin getirdiği en önemli kolaylıktır.

4. BOBİ FRS ile Tam Set TFRS'lerin Karşılaştırılması

Bölüm-1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar

TMS 1 ve kavramsal çerçevenin birleşiminden oluşmaktadır. Küçük farklar dışında (BOBİ'de ihtiyatlılık kavramının vurgulanması gibi) kavramsal çerçeve uyumludur. Finansal Tablolardan Kar Zarar Tablosu basitleştirilmiştir. Kapsamlı Gelir sunumu içermemektedir.

Kar Zarar Tablosunda esas ve diğer faaliyet gelir giderleri gruplamaları daha netleşmiştir. Durdurulan faaliyet ve sürdürülen faaliyet ayırımı kaldırılmıştır.

Finansal Durum Tablosunda satış amaçlı duran varlıklar kalemi yer almamaktadır.

Bölüm-2 Nakit Akış Tablosu

TMS 7 ile uyumludur. Dili sadedir.

Bölüm-3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar

TMS 8 ile uyumludur. Dili sadedir.

Bölüm-4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

TMS 10 ile uyumludur. Dili sadedir.

Bölüm-5 Hasılat

TMS 18 e benzemektedir.

Ancak, TMS 18 de hasılat tutarından tüm vade farkları süreye bakılmaksızın ayrıştırılmakta iken, BOBİ'de hasılat tutarının bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda vade farkları ayrıştırmamaktadır.(1 yıldan uzun vade farkları etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılmaktadır.)

TMS 18'in yerini alacak TFRS 15 ile farklıdır. TFRS 15 standardında yer alan 'sözleşmenin tanınması aşamaları' uygulamada güçlük yaratabileceği için tartışmalıdır.

Bölüm-6 Stoklar

TMS 2 ile benzemektedir.

Ancak vadeli stok alımında vade farkı bir yıldan kısa ise vade farkı ayrıştırılmamaktadır. Stok maliyeti yöntemlerinden normal maliyet yöntemi öne çıkarılmıştır. Üretim Maliyeti ve Satışların maliyetinin hesaplanmasında farklılıklar getirmiştir.

Bölüm-7 Tarımsal Faaliyetler

TMS 41 ile benzemektedir. Tarımsal Faaliyetler örneklerle, anlaşılır bir şekilde gruplandırılmıştır. Ayrıca, canlı varlık sınıfının değerleme ölçüsü TMS 41 de sadece gerçeğe uygun değer iken BOBİ de gerçeğe uygun değerin yanında maliyet ile ölçüm alternatifi de getirilmiştir.

Bölüm-8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi

TRFS 6 ile uyumludur.

Bölüm-9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar

Karışıklığı dünyada tartışılan bir olgu olan TFRS'9 a göre sadeleşmiştir. TFRS 9'a göre yapılan sınıflamada, finansal varlıklar; itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zararda sınıflandırılarak ölçülen ve gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelirde sınıflandırılarak ölçülen finansal varlıklar olmak üzere, finansal borçlarda; itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zararda sınıflandırılarak ölçülen borçlar olmak üzere sınıflandırılmaktadır. BOBİ FRS'de finansal araçlar; ticari ve diğer alacaklar, borçlanma araçları, özkaynak araçlarındaki yatırımlar ve diğer finansal varlıklar olarak sınıflandırılmış ve TFRS 9'dan farklı olarak finansal varlıklarla ilgili ölçülen gerçeğe uygun değer farklarının diğer kapsamlı gelire yansıtılma durumu ortadan kalkmıştır. Bir başka deyişle tüm ölçüm farkları kar zarara yansıtılmaktadır.

Bundan başka finansal varlıklardaki değer düşüklüğü için TFRS 9'da belirtilen beklenen kredi zararı yaklaşımı BOBİ FRS'de yer almamaktadır. Bunun yerine, BOBİ'de değer düşüklüğüne ilişkin gözlemlenebilir kanıtların bulunması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.

BOBİ'de, ticari ve diğer alacak ve borçlardan vadesi bir yıldan kısa olanlar itibari değerleri üzerinden, vadesi bir yıldan uzun olanlar, itfa edilmiş değerden ölçülecektir. TFRS'lerde ise vadesine bakılmaksızın tüm alacak ve borçlar itfa edilmiş değerleri üzerinden izlenmektedir.

TFRS'lerde, hisse senetlerinin tamamı borsada işlem görmesi ayırımı olmaksızın gerçeğe uygun değeri ile BOBİ'de ise borsada işlem görmeyen hisse senetleri maliyet bedeli üzerinden, borsada işlem görenler gerçeğe uygun değer üzerinden izlenmektedir.

Bölüm-10 İştiraklerdeki Yatırımlar

TMS 28 ile benzemektedir.

Sadece, TFRS'de iştirak yatırımının ölçülmesinde, münferit finansal tablolarda, maliyet bedeli, özkaynak yöntemi ve gerçeğe uygun değer sayılmışken, BOBİ 'de sadece maliyet bedeli ve özkaynak yöntemi sayılmıştır.

Bölüm-11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar

TFRS 11 ile benzemektedir.

Sadece, TFRS'de müşterek kontrol edilen işletmelerin muhasebeleştirilmesinde, münferit finansal tablolarda, maliyet bedeli, özkaynak yöntemi ve gerçeğe uygun değer sayılmışken, BOBİ 'de sadece maliyet bedeli ve özkaynak yöntemi sayılmıştır.

Bölüm-12 Maddi Duran Varlıklar

TMS 16 ile benzemektedir. Ancak vadesi bir yıldan kısa vadeli ödeme karşılığında alınan duran varlıklarda vade farkı ayrıştırılmamaktadır. TFRS'lerde vade farkı vade süresine bakılmaksızın ayrıştırılmaktadır.

Bölüm-13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 40 ile uyumludur.

Bölüm-14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 38 ile benzemektedir.

BOBİ'de, Maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedelleri ile değerlenmektedir. (Gerçeğe uygun değer ölçümü yoktur). Sınırsız faydalı ömürlü varlıklarda en az 5 en çok 10 yıl olmak üzere itfa edilecektir.

Şerefiye, ölçülebiliyorsa itfa ömrü boyunca, ölçülemiyorsa 10 yılda itfa edilecek, değer düşüklüğü testine tabi tutulmayacaktır.

TMS 38'de,maddi olmayan duran varlıklar maliyet veya gerçeğe uygun değer üzerinden değerlenmekte ve sınırsız faydalı ömrü olanlar itfa edilmemektedir. Şerefiye ise itfa edilmemekte ve değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır.

Bölüm-15 Kiralamalar

TMS 17 ile uyumludur. Faaliyet Kiralaması, 'Geleneksel Kiralama' olarak adlandırılmıştır.

Bölüm-16 Devlet Teşvikleri

TMS 20 ile benzemektedir.

TMS 20'de devlet teşvikleri, teşviğin kar ya da zarar dışında yer aldığı, sermaye yaklaşımı veya teşviğin bir veya daha fazla dönemde kar veya zararda yer aldığı gelir yaklaşımından biri ile muhasebeleştirilmektedir.

Ancak, BOBİ'de, devlet teşvikleri tahsil edildiklerinde kâr veya zarara yansıtılmaktadır.

Bölüm-17 Borçlanma Maliyetleri

TMS 23 ile uyumludur. Sadece, özellikli varlık tabiri kullanılmadan 'inşası normal şartlar altında bir yıldan uzun süren varlıkların doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri maliyete eklenir' ifadesi kullanılmıştır.

Bölüm-18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 36 ile benzemektedir. Sadece TMS 36'da şerefiye değer düşüklüğü testine tabi tutulurken, BOBİ'de tutulmamaktadır.

Bölüm-19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

TMS 37 ile benzemektedir.

TMS 37'de karşılık hesaplamasında bugünkü değer esas alınmakta iken, BOBİ'de karşılık hesaplamalarında bugünkü değerin yanı sıra beklenen harcama tutarı dikkate alınabilmektedir.

TMS 37'de kıdem tazminatı hesabında aktüeryal hesaplama kullanılırken BOBİ'de, aktüeryal hesaplamanın yerine cari dönemde ortaya çıkan kıdem tazminatı artışları hesaplanarak finansal tablolara yansıtılabilmektedir.

Bölüm-20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri

TMS 21 ile uyumludur. Dili sadedir.

Bölüm-21 İş Birleşmeleri

TFRS 3 ile benzemektedir.

Ancak BOBİ'de, şerefiye, iş birleşmesinin maliyeti ile edinilen varlık ve yükümlülüklerin defter değeri veya gerçeğe uygun değeri arasındaki fark olarak tanımlanmıştır.

TFRS 3'de ise, şerefiye iş birleşmesinin maliyeti ile edinilen varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri arasındaki farktır.

Bölüm-22 Konsolide Finansal Tablolar

TFRS 10 ile benzemektedir.

En önemli fark, TFRS 10'a göre tam seti kullanan tüm işletmelerin konsolide finansal tablo hazırlamalarının zorunlu, BOBİ'ye göre ise konsolide finansal tablo hazırlamanın sadece büyük işletmelerde zorunlu olup, orta ölçekli işletmelerde isteğe bağlı olmasıdır.

Ayrıca, TFRS 10'da bağlı ortaklıkların muhasebeleştirilmesinde, münferit finansal tablolarda, maliyet bedeli, özkaynak yöntemi ve gerçeğe uygun değer sayılmışken, BOBİ 'de sadece maliyet bedeli ve özkaynak yöntemi sayılmıştır.

Bölüm-23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

TMS 12 ile uyumludur.

En önemli fark, TMS 21'e göre tam seti kullanan tüm işletmelerin finansal tablolarında, ertelenmiş verginin sunmaları zorunlu iken, BOBİ'ye göre ise sadece büyük işletmelerde ertelenmiş vergi zorunlu olup, orta ölçekli işletmelerde zorunlu olmamasıdır.

Bölüm-24 Ara Dönem Finansal Raporlama

TMS 34 ile uyumludur.

Ancak TMS 34'e göre tam seti kullanan işletmeler ara dönem finansal tablo hazırlamak zorunda iken, BOBİ'de işletmelere ara dönem finansal tablo hazırlama yükümlülüğü getirilmemektedir. Tabi oldukları mevzuat uyarınca zorunlu ya da isteğe bağlı olarak ara dönem finansal tablo hazırlayan işletmeler tarafından uygulanacaktır.

Bölüm-25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 29 ile uyumludur. Ancak BOBİ'de ulusal para birimi olarak TL belirtilmiş, yüksek enflasyonlu ekonomi kavramı Türkiye'deki enflasyon düzeltmesi kanunu kapsamında açıklanmış ve ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmelerin genel fiyat endeksi olarak Türkiye İstatistik Kurumunun Türkiye geneli için hesapladığı Yİ-ÜFE'yi kullanacağı netleştirilmiştir.

Bölüm-26 Dipnotlar

TFRS'lerde dipnotlar için ayrıca bir bölüm açılmamış ve her standardın altında verilmesi gereken dipnotlar açıklanmıştır. BOBİ 'de tüm dipnot açıklamaları bu bölümde verilmiştir.

Bölüm-27 Geçiş Hükümleri

BOBİ'ye geçiş hükümleri bu bölümde açıklanmıştır.

Ek 1 - Finansal durum tablosu

Ek 2 - Kâr veya zarar tablosu

Ek 3 - Özkaynak değişim tablosu

Ek 4 - Nakit akış tablosu

Ek 5 - Konsolide finansal durum tablosu

Ek 6 - Konsolide kâr veya zarar tablosu

Ek 7 - Konsolide özkaynak değişim tablosu

Ek 8 - Konsolide nakit akış tablosu

Ek 9 - Tanımlar

Bunlardan başka BOBİ'lerde her bölümde düzenlemelere ilişkin muhasebeleştirme esasları ve finansal tablolarda hangi kalemlerde gösterilecekleri açıkça belirtilmiştir.

BOBİ'lerde, TFRS Tam Sette bulunan,28 TMS ve 15 TFRS'den; Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler, Sigorta İşletmeleri, Hisse Bazlı Ödemeler, Faaliyet Bölümleri, Gerçeğe Uygun Değer, Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları, İnşaat Sözleşmeleri, Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, Bireysel Finansal Tablolar, Hisse Başına Kazanç, Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar, İlişkili Taraf Açıklamaları bölümlerine yer verilmemiştir.

5. Sonuç

Türkiye'de vergi odaklı muhasebe düzenlemeleri standartların gündeme gelmesiyle daha fazla sorgulanır hale gelmiştir

Finansal tabloların gerçeğe uygun ve şeffaf hazırlanması ve oluşturulan BOBİ FRS'ler doğrultusunda, işletmelerin ticari kar ile mali kar farklılıklarının belki de vergi kanunlarına yapılacak ilave düzenlemelerle daha aza indirgenmesi sonucunu doğuracaktır.

Kuşkusuz Maliyenin bu tür düzenlemeler yapabilmesi işletmelerin sosyal sorumluluk kavramı doğrultusunda, vergi ahlakını en üst düzeyde tutması ile gerçekleşecektir.

Türkiye Muhasebe ve Denetim alanında, dünyada yaşanan gelişmelere hızla adapte olmaktadır. Bu durum Türkiye'yi ekonomik alanda işletmeleri global dünyanın aktörü yapmaya yardımcı olacaktır.

Dünyada gelişmiş ülkelerde finansal tablo ve muhasebe uygulamaları salt vergi düzenlemeleri için değil, ticari karın doğru dürüst bir şekilde gösterimi amaçlı yapılmaktadır.

Türkiye'nin 1992 yılından THP, MSUGT ile başlayan denetim alanındaki önemli adımları bugün KGK tarafından düzenlenen BOBİ FRS'ler ile büyük ilerleme kazanmıştır.

İşletmelerin, Türkiye'nin bu muhasebe ve denetim alanında ki atağını sosyal sorumluluk içerisinde, vergi etiğini esas olarak gerçekleştireceği ümit edilmektedir.

Kaynakça

Demir, Ş. (1998). Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bir Bakış, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 113. ss.21-27.

Gökçen, G., Ataman, B. ve Çakıcı, C. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları. 2. Baskı. İstanbul: Beta Basım.

IFRS. (2016). *www.ifrs.org* [erişim: 15.10.2017].

KGK. (2015). *Faaliyet Raporu 2014*, Ankara.

KGK. (2017). *www.kgk.gov.tr* [erişim: 04.10.2017].

Resmi Gazete. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ. *Resmi Gazete Sayısı: 30138 Mükerrer (29.07.2017)*.

Saltoğlu, M. (2005). Uluslararası Finansal Raporlamanın Geleceğine Yön Veren Gelişmeler, *MÖDAV*, Sayı: 1, Cilt: 7. ss.99-113.

ÜNİVERSİTELERİMİZDE OKUTULAN MUHASEBE DERSLERİNİN İÇERİKLERİNİN, TFRS VE BOBİ FRS'LERDEKİ GELİŞMELER DOĞRULTUSUNDA YENİDEN ELE ALINMASI

Prof. Dr. Gürbüz Gökçen

Marmara Üniversitesi

İşletme Fakültesi

Muhasebe Finansman Anabilim Dalı

0. GİRİŞ

Uluslararası ticari ilişkilerin gelişmesi, uluslararası sermaye hareketlerinin ülke sınırlarını ortadan kaldırması, işletmelerin yerel düzenlemeler ile hazırladıkları finansal raporların, finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyacına cevap verememesine neden olmaktadır.

İşletmeler tarafından finansal tablo kullanıcılarına sunulan finansal bilginin faydalı olabilmesi için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı konuları gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekmektedir. Ayrıca finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir olma ve zamanında sunulmuş olma niteliklerine sahip olmalıdır.

Bu nedenlerle finansal raporlarda sunulacak bilgilerin farklı ülkelerdeki finansal tablo kullanıcıları tarafından değerlendirilmesinde ortak bir dile ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebede ve finansal raporlamadaki ortak dil ihtiyacı Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları'nın oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu amaçla, muhasebe ve finansal raporlama standartlarını belirlemek üzere, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) kurulmuş ve bu komite daha sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) olarak yeniden yapılandırılmıştır.

Ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlama standartları çalışmaları da uluslararası gelişmeler doğrultusunda, 1987 yılında Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi'nin hazırladığı 43 adet standart ile başlamıştır. Yayıma hazır hale gelen standartlar aşağıdadır:

a) Raporlama- Bilanço Formu Standardı,
b) Raporlama- Kar veya Zarar Tablosu Formu Standardı,
c) Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
d) Denetim- Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı (Gökçen vd., 2015a, s.11).

1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) kurulmasıyla Türk Standartları Enstitüsü çalışmalarına ara vermiştir. Ardından, 1999

yılında bu kurul yerine Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. 2011 yılında da Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurularak TMSK'nın görevi sona ermiştir.

2011 yılında yayınlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile ülkemizde finansal tabloların düzenlenmesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan TMS'lere, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve yorumlarına uyma ve bunları uygulama zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca, KGK, kanundan aldığı yetkiye dayanarak 29 Temmuz 2017 tarihinde BOBİ FRS'yi yayınlamıştır. Bu standart, 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemlerinde uygulanmak üzere, TFRS uygulamayan Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Finansal Tablo hazırlamalarına ilişkin kuralları düzenlemektedir.

Finansal raporlamaya ilişkin standartların oluşturulma amaçları aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

a) Borç verenlere, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, işletmeye kaynak sağlamak için alacakları kararlarda yararlı bilgiler sağlamak (Palea, 2013, s.21),
b) Yurt dışı yatırımların ülkeye gelmesinde ve ülkedeki işletmelerin yurt dışında yatırım yapmasında ihtiyaç duyulan ortak bir muhasebe dilinin oluşmasını sağlamak (Akdoğan, 2012, s.30),
c) Finansal nitelikteki benzer olayların, ifade edilme yönteminin benzerliğini sağlamak (Fidan ve Cinit, 2014, s.72),
d) Finansal tabloların anlaşılabilirliği, karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliği arttırılarak uluslararası yatırımcıların, ülkelerin sermaye piyasalarına yatırım yapmalarını kolaylaştırmak (Terzi vd., 2013, s.2),
e) Denetim maliyetlerinin azaltılmasını sağlamak (Dalğar vd., 2011, s.218),
f) Çokuluslu işletmelerin anlaşılması zor ve yabancı muhasebe uygulamalarının arkasına gizleyebilecekleri transfer fiyatlarının tespit edilebilmesini sağlamak (Dalğar vd., 2011, s.218).

Bu gelişmeler doğrultusunda, muhasebe mesleğinin uygulamasında, muhasebe denetiminde muhasebe ve finansal raporlama standartlarının önemi her geçen gün daha da artmış, muhasebe meslek mensuplarının ve muhasebe meslek mensubu adayı olan üniversitelerin ilgili fakülte öğrencilerinin, muhasebe ve finansal raporlama standartlarını uygulayabilecek şekilde eğitim almaları ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

1. MUHASEBE EĞİTİMİNDE MUHASEBE STANDARTLARININ ÖNEMİ

Muhasebe standartları uygulamasını düzenleyen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 88. uyarınca, gerçek ve tüzel kişiler, gerek münferit gerekse konsolide finansal tablolarını

düzenlerken Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan TMS' lere, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve yorumlarına uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar.

Kanun gereğince, muhasebe meslek mensuplarının yapacakları muhasebe uygulamalarının KGK tarafından yayınlanan muhasebe standartlarına uyumlu olması gerekmektedir.

Muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan araştırmalar, muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe standartlarının ülkemizdeki finansal tablo hazırlama ilkeleri ve kurallarına göre birtakım farklılıklar getirmesi nedeniyle özellikle uygulamanın ilk yıllarında zorluklarla karşılaşabileceğini göstermektedir.

Bu konuda yapılan araştırmaların sonuçlarına göre;

a) Türk Ticaret Kanunu ile birlikte Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) uygulamaya geçirilmiş olması muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini doğrudan etkilemektedir (Erol vd., 2011, s.227).

b) **TMS/TFRS'ler vergi tabanlı muhasebe anlayışı** yerine **bilgi tabanlı muhasebe anlayışını** öne çıkarmakta ve bunun sonucunda mevcut uygulamalara önemli farklılıklar getirmektedir (Dalğar vd., 2011, s.228).

c) Muhasebedeki alışkanlıkların standartlara uyumu zorlaştıracağı veya mevcut alışkanlıkların, standartların uygulanmasında dirence sebep olacağını göstermektedir (Çankaya ve Dinç, 2012, s.98).

d) Söz konusu direncin diğer sebepleri arasında standartların yazılış şekli, çevirisi gibi öz yapısından kaynaklanan bir takım standart kaynaklı sorunların yanı sıra **standartlara ilişkin eğitim yetersizliği** de belirtilmektedir (Çankaya ve Hatipoğlu, 2011, s.83).

Diğer araştırmaların sonuçlarına göre; muhasebe meslek mensupları **TMS uygulamalarından sonra denetim mekanizmasının daha kolay işleyeceğini, muhasebe mesleğine verilen önemin artacağını düşünmekte** (Elitaş vd., 2011, s.11), **ancak aldıkları eğitimleri yeterli görmediklerinden, çoğunlukla** beş yıl gibi uzun sayılabilecek bir sürede muhasebe standartlarını öğrenip uygulayabileceğini beyan etmektedirler Aktürk, 2014, s.81).

Muhasebe meslek mensuplarının getirilen muhasebe standartlarına uyum sağlayabilmeleri ve muhasebe standartlarını uygulayabilmeleri, ancak muhasebe standartları ile ilgili eğitim almaları ve kendilerini bu alanda geliştirmeleri ile mümkün olacaktır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca, muhasebe meslek mensubu olabilmek için; hukuk, iktisat, maliye, işletme,

muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler 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 kanunda belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak gerekmektedir. Kanunda belirtilen İşletme, İktisat gibi fakülte ve bölümlerde halen öğrenimine devam edip önümüzdeki yıllarda muhasebe mesleğinin uygulamacısı olacak öğrencilerin gelecekte kendilerini bekleyen bu yeni sürece uyumları da oldukça büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle de muhasebe eğitimi veren üniversitelerin ilgili fakülte ve yüksekokullarına büyük görevler düşmektedir. Muhasebe meslek mensubu adaylarını yetiştiren bu okulların ders planlarını ve içeriklerini muhasebe standartlarını kapsayacak şekilde geliştirmeleri oldukça önemlidir.

Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki en büyük sorunun eğitim eksikliği olması nedeniyle muhasebe meslek mensubu adayı yetiştiren üniversitelerde muhasebe standartlarına ilişkin dersler okutulması, mevcut ders içeriklerinin TMS/TFRS ve BOBİ FRS'yi kapsayacak şekilde genişletilmesi ve güncelleştirilmesi gerekmektedir.

2. TÜRKİYE'DEKİ DEVLET ÜNİVERSİTELERİNDE MUHASEBE STANDARTLARI DERSLERİNİN LİSANS EĞİTİMİNDE VERİLME DÜZEYİ ÜZERİNE ARAŞTIRMA

Ülkemizdeki durumu tespit edebilmek için; "Türkiye'deki devlet üniversitelerinin ilgili fakültelerindeki işletme bölümlerinde muhasebe standartları eğitiminin hangi düzeyde verildiğine ilişkin" yapılan araştırmada, öncelikle devlet üniversitelerindeki işletme bölümleri belirlenmiştir. Bu bölümlerin ders planlarında muhasebe standartlarına ilişkin derslerin yer alıp almadığı, ders planında yer alıyor ise hangi tür (seçimlik/zorunlu) dersler arasında yer aldığı, haftada kaç ders saati okutulduğu belirlenerek üniversitelerde muhasebe standartları eğitiminin düzeyi incelenmiştir (Gökçen vd., 2015b, s.128).

Ayrıca, muhasebe standartları eğitimi verilen işletme bölümlerindeki ilgili derslerin içerikleri analiz edilerek, TMS/TFRS Tam Seti'nde yer alan standartların hangi ölçüde yer aldığı araştırılmıştır.

2.1.Araştırmanın Ana Kütlesinin Özellikleri

Ülkemizde, Ocak 2015 tarihi itibariyle Yükseköğretim Kurulu'na bağlı olarak faaliyet gösteren 104 devlet üniversitesi bulunmaktadır. Söz konusu üniversitelerin 98'inde bazılarında birden fazla olmak üzere toplam 123 adet işletme bölümü olduğu tespit edilmiştir. Bunlardan Adana Bilim ve Teknoloji Üniversitesi işletme Fakültesi işletme bölümünde lisans eğitimi verilmediğinden, lisans eğitimi verilen 122 işletme bölümü araştırma kapsamına alınmıştır.

Türkiye'deki devlet üniversitelerinde lisans eğitimi verilen 122 adet işletme bölümünün 95'i iktisadi ve idari bilimler fakültelerinin, 20'si işletme fakültelerinin, 1'i açık öğretim fakültesinin, 4'ü siyasal bilgiler fakültelerinin, 1'i iktisat fakültesinin ve 1'i de sosyal ve beşeri bilimler fakültesinin bünyesinde yer almaktadır. İşletme bölümlerinin eğitim dili incelendiğinde ise, 110 adet Türkçe işletme bölümü, 10 adet İngilizce işletme bölümü ve 2 adet Almanca işletme bölümü bulunduğu tespit edilmiştir.

2.2. Araştırmada Elde Edilen Sonuçlar

Araştırmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

a) Bu bölümlerin ders planları incelenmiş; muhasebe standartları, finansal raporlama standartları ve finansal raporlama kavramlarını içeren farklı isimler altında okutulmakla birlikte ders planlarında muhasebe standartlarına ilişkin **ders bulunan 46 adet işletme bölümüne karşılık, 62 adet işletme bölümünün ders planlarında muhasebe standartlarına ilişkin ders bulunmadığı saptanmıştır.** 14 adet işletme bölümünün ise ders planları internet sitelerinde yer almadığından (veya ders planlarının tamamına ulaşılamadığından) dolayı muhasebe standartlarına ilişkin ders olup olmadığına ilişkin bilgiye ulaşılamamıştır.

b) Ders planlarında muhasebe standartlarına ilişkin ders bulunan işletme bölümü sayısı 46 olmasına rağmen, bu bölümlerde toplam 54 adet muhasebe standartlarına ilişkin ders okutulmaktadır. Bazı bölümlerin ders planlarında birden fazla sayıda muhasebe standardına ilişkin ders bulunmaktadır.

c) Muhasebe standartlarına ilişkin olarak en çok kullanılan ders ismi "Muhasebe Standartları" dır.

d) Muhasebe standartlarına ilişkin okutulan derslerin 46'sı seçmeli, 8'i ise zorunlu ders olarak ders planlarında yer almaktadır.

e) Muhasebe standartlarına ilişkin derslerden, 6 dersin 2 saat, 46 dersin 3 saat ve 2 dersin 4 saat olarak verildiği tespit edilmiştir.

f) Ders planlarında muhasebe standartlarına ilişkin ders yer alan 48 adet işletme bölümünden 30'unda ders içeriklerine ulaşılabilmiş, bölümlerin 20'sinde kapsamlı ders içerikleri bulunduğu tespit edilmiştir. Kapsamlı ders içeriği bulunan bölümlerin ders içerikleri incelendiğinde;

TMS/TFRS Tam Setinde yer alan standartların 8 adet işletme bölümünde %25 oranına kadar, 11 adet işletme bölümünde %26 - %50 oranları arasında, 1 adet işletme bölümünde ise %51'nin üzerinde bir ağırlıkla ders içeriklerinde yer aldığı tespit edilmiştir.

Araştırma sonuçları, lisans programlarında muhasebe eğitimi verilen **işletme bölümlerinde, muhasebe standartları eğitimine yeterince önem verilmediğini ortaya çıkarmıştır.** Muhasebe standartlarına ilişkin derslerin verildiği bölümlerde de bu derslerin genellikle bir adet ve haftada 3 saat seçmeli ders olarak okutulduğu, derslerin içeriklerinin de TMS/TFRS Tam Setini kapsamadığı tespit edilmiştir.

Uluslararası gelişmeler doğrultusunda, muhasebe uygulamalarında ve muhasebe eğitiminde muhasebe standartlarının önemi her geçen gün artmaktadır. Muhasebe meslek mensubu adayı yetiştiren Üniversitelerin lisans programlarında verilen muhasebe eğitiminin de, muhasebe standartlarını içerecek şekilde yeniden yapılandırılması, ders planlarında muhasebe standartlarına ilişkin derslere yer verilmesi gerekmektedir.

KGK tarafından yayınlanan BOBİ FRS ile daha çok işletmenin standartlara uygun finansal tablo hazırlaması ve bağımsız denetimde bu finansal tabloların kullanılması amaçlanmaktadır. Bundan böyle BOBİ FRS'nin de ders programlarına dahil edilmesi ihtiyacı doğmaktadır. BOBİ FRS, TFRS'ye göre daha basitleştirilmiş bir yerel düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

TFRS ve BOBİ FRS'nin İşletme Bölümlerinin bazılarında halihazırda verildiği gibi; bir tek derste okutulması yeterli olmayacaktır. Bu nedenle üniversitelerimizde verilen muhasebe derslerinin müfredatlarında da standartların getirdiği düzenlemelere yer verilmelidir.

Bilindiği üzere; muhasebe derslerinin içeriğinde genellikle Muhasebe Sistemi Genel Tebliğlerindeki düzenlemeler esas almaktadır. Getirilen Standartlara göre ilgili muhasebe ders içeriklerinin de standartları kapsayacak şekilde yeniden ele alınması gerekmektedir.

3.LİSANS DÜZEYİNDE VERİLEN MUHASEBE DERS İÇERİKLERİNİN YENİDEN ELE ALINMASI

TFRS'de tam set finansal tabloların düzenlenmesi istenmektedir. Bu finansal tablolar aşağıdadır (www. kgk. gov.tr);

Finansal Durum Tablosu

Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

Nakit Akış Tablosu

Özkaynak Değişim Tablosu.

Ayrıca, önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı dipnotlar, tam finansal tablolar setini tamamlamaktadır.

BOBİ FRS'de de küçük faklılıklar içermesine rağmen tam set finansal tabloların düzenlenmesi istenmektedir. (Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu yerine Kar veya Zarar Tablosu)

Ancak, muhasebe eğitimi kapsamındaki finansal tablolar; MSUGT'deki Bilanço ve Gelir Tablosu ile sınırlı kalmaktadır.

Muhasebe eğitimi verilen İşletme Bölümlerinin müfredatlarında genellikle aşağıdaki temel muhasebe derslerinin yer aldığı görülmektedir:

Genel Muhasebe (I-II)

Envanter ve Bilanço (Envanter ve Finansal Tablolar) (I-II)

Maliyet Muhasebesi (I-II)

Muhasebe Denetimi (Muhasebe Denetimi Uygulamaları)

Muhasebe Standartları (I-II)

Finansal Tablolar Analizi

Yönetim Muhasebesi

Bu derslerin içeriklerinin muhasebe standartlarının (TFRS, BOBİ FRS) ilgili kısımlarını verecek şekilde düzenlenmesi faydalı ve gerekli olacaktır.

Genel Muhasebe derslerinde; en azından Muhasebe Politikaları, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar konuları işlenirken standartlardaki düzenlemeler de dahil edilmelidir. Amortisman hesaplama yöntemlerinde Vergi Usul Kanunu'ndaki yöntemlerin yanı sıra standartta yer alan diğer yöntem ve uygulamalara da verilmelidir (üretim miktarı yöntemi/kıst amortisman uygulaması gibi.)

Envanter ve Bilanço (Envanter ve Finansal Tablolar) derslerinde; VUK ve TTK'da yer alanların yanı sıra, standartlardaki değerleme ölçüleri ve standartlardaki finansal tabloların düzenlenmesine de yer verilmelidir. Bu derslerde alışılagelmiş şekliyle Bilanço ve Gelir Tablosu düzenlenmesi öğretilmektedir. Bunların yanında; Kar veya Zarar Tablosu (Gelir Tablosu yerine), Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu'nun da düzenlenmesi öğretilmelidir.

Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi (bazı bölümlerin müfredatlarında birlikte verilmektedir.) derslerinde; özellikle standartların önerdiği, önem verdiği Normal Maliyet Yöntemi ve Standart Maliyet Yöntemi ayrıntılı olarak ele alınmalıdır. TMS 2 Stoklar Standardı ve BOBİ FRS (Bölüm 6) Stoklar bölümünün ilgili kısımları bu dersin kapsamında verilmelidir.

Muhasebe Denetimi (Muhasebe Denetimi Uygulamaları) derslerinin içeriği yeni gelişmeler doğrultusunda oldukça önem kazanmıştır. Bu dersin kapsamında verilen teorik denetim bilgileri yanında, standartların getirdiği düzenlemeler doğrultusunda hazırlanan finansal tabloların denetimine ilişkin uygulamalar yapılmalıdır. Bağımsız denetimde; TTK'nın verdiği yetkiyle KGK tarafından yayınlanan (TFRS, BOBİ FRS) standartlara uygun finansal tablolar denetlenmektedir. Bu nedenle; dersin içeriğinde standartlara uygun düzenlenmiş tam set finansal tablolar ve bu finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüler ve ilkeler, dersin içeriğine dahil edilmelidir.

Bilindiği üzere muhasebenin tanımını yaparken özellikle vurguladığımız; özet raporların (finansal tabloların) analiz edilerek yorumlanması faaliyeti **Finansal Tablolar Analizi** dersinin temelini oluşturmaktadır. Bu dersin kapsamında; analize tabi tutulacak finansal tablolara; bundan böyle standartlara göre oluşturulmuş Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu (ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu), Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosunun dahil edilmesi uygun olacaktır.

Yaptığımız araştırma sonuçlarında ortaya çıktığı gibi işletme bölümlerimizin önemli bir kısmında **Muhasebe Standartlarına** ilişkin dersler bulunmamaktadır. İlgili bölümlerin ders müfredatlarına bu dersi/dersleri dahil etmeleri ve yukarıda açıkladığımız derslerin içeriğinde yer almayan standart konularının bu dersin kapsamında verilmesi faydalı ve gereklidir.

4.SONUÇ

TFRS ve BOBİ FRS' deki gelişmeler doğrultusunda muhasebe mesleğini, Muhasebeci gibi, Denetçi gibi, farklı alanlarında uygulayacak olan meslek mensuplarını yetiştiren üniversitelerimize önemli görevler düşmektedir. Öğrencilerimizin, bu gelişmelerin gerisinde kalmamasını sağlamak üzere, başlangıç olarak da ders içeriklerinin yeniden ele alınarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Muhasebe derslerinde Vergi kanunlarında yer alan değerleme ölçüleri yanında TFRS ve BOBİ FRS'de yer alan değerleme ölçülerinin de öğretilmesi faydalı olacaktır. Halen verilmekte olan Genel Muhasebe, Envanter ve Bilanço, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Denetimi, Finansal Tablolar Analizi dersleri gibi temel muhasebe derslerinde TFRS ve BOBİ FRS'nin getirmiş olduğu bilgi amaçlı finansal tablo hazırlamaya ilişkin ilkeler, kurallar ve finansal tablo formları da öğretilmelidir.

5.KAYNAKLAR

Akdoğan, N. (2012). Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye Bakanlığı'nın Tarihi Sorumluluğu. *Muhasebe ve Denetime (38)*, 29-39.

Aktürk, A. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Standartlarına Uyumu Sürecinde Eğitim Faktörü Üzerine Antalya İlinde Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi, 24 (122)*, 63-84.

Çankaya, F., & Dinç, E. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Başarısını etkileyen Faktörler: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17 (1)*, 81-102.

Çankaya, F., & Hatipoğlu, O. (2011). Türkiye'de uluslararası Muhasebe Standartları'nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 4 (7)*, 61-89.

Dalğar, H., Çelik, İ., & Mortaş, M. (2011). Muhasebe Öğrenimi Gören Öğrencilerin TMS/TFRS Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 16 (1)*, 217-230.

Elitaş, C., Karakoç, M., & Özdemir, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları. *World Of IFRS-UFRS Dünyası Dergisi, (5)*, 1-13.

Erol, M., Atmaca, M., & Öztürk, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma. *MÖDAV, 13 (3)*, 225-267.

Gökçen, G., Ataman, B., & Çakıcı, C. (2015a). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Uygulamaları, 2. Baskı.* İstanbul: Beta Yayınları.

Gökçen, G., Ataman, B., Cebeci, Y., & Cavlak, H. (2015b). Türkiye'deki Devlet Üniversitelerinin Lisans Programlarındaki Muhasebe Standartları Eğitimi Üzerine Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 2 (44)*, 121-145.

KGK. (2017, 10 20). www. kgk. gov.tr adresinden alındı

Meral Erol, F., & Cinit, H. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri ile Muhasebe Standartlarına Yönelik Algıları Arasındaki İlişki Üzerine Bir Araştırma: Marmara Bölgesi Örneği. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 16 (26)*, 72-85.

Palea, V. (2013). *Financial Reporting Under IAS/IFRS: Theoretical Background and Capital Market Evidence - A European Perspective* . Bern: Peter Lang.

Terzi, S., Kıymetli Şen, İ., & Üçoğlu, D. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişin Etkilerinin Sermayenin Korunması Açısından

Değerlendirilmesi: İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında Bir Araştırma. *MÖDAV, 15 (3)*, 1-16.

BOBİ FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd.Doç.Dr. İlknur ESKİN*

ÖZET

BOBİ Finansal Raporlama Standartları'nın (BOBİ FRS) yer aldığı tebliğ, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 sayılı mükerrer Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır. Buna göre, bağımsız denetime tabi olan işletmeler, finansal tablolarını gerçeğe uygun sunumunu sağlamak amacıyla Büyük ve Orta boy işletmeler için BOBİ FRS'yi 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap döneminde uygulamaya başlayacaktır. Çalışmanın amacı, BOBİ FRS'nin uygulama sürecine ilişkin tespit ve değerlendirmeler yapmaktır.

Anahtar kelimeler: Finansal raporlama standartları, 6102 sayılı TTK, BOBİ FRS

GİRİŞ

ABD ile Avrupa'da ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları sonucunda gerçeği yansıtan güvenilir finansal raporlama ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak üzere 2000 yıllardan itibaren muhasebe denetim alanında dönüşüm başlamıştır. 2008 yılındaki küresel finansal krizle birlikte finansal raporların kalitesinin arttırılması amaçlanmıştır. Bunun sağlanması amacıyla denetim kalitesinin arttırılmasına yönelik olarak mevcut mevzuat revize edilerek, yeni mevzuat çalışmaları başlanmıştır. Bu bağlamda yapılan düzenlemelerde temel olarak finansal raporlama ve denetim standartları ile denetimin gözetimi alanlarına yoğunlaşılmıştır (Karataş ve Bölükbaş, 2015: 34-35).

Küresel düzeyde yaşanan bu gelişmeler ülkemizde de mevzuatın revize edilmesine sebep olmuştur. 6102 sayılı yeni TTK ile hem ticari hayatın kuralları yeniden revize edilmiş, hem de finansal raporlama standartlar ile denetim standartlarının uygulanması için yasal zemin oluşturulmuştur. Yeni TTK'nın 2012 yılından yayımlanmasından bugüne kadar finansal raporlama standartları ile denetim standartlarına ilişkin birçok yasal düzenleme yapılmıştır. 2017 yılının Temmuz ayında denetime tabi olan işletmelerin finansal tablolarını gerçeğe uygun sunum yapabilmeleri amacıyla uluslararası finansal raporlama standartlarla uyumlu BOBİ FRS yayımlanmıştır. Çalışmada, ülkemizdeki uluslararası finansal raporlama standartlarının süreci açıklandıktan sonra BOBİ FRS açıklanacaktır.

1.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GEREKSİNİMİ

Muhasebe standartları, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla muhasebenin evrensel ilke, kural, terim, yasa, kuram ve yöntemlerine uygun olarak

* Trakya Üniversitesi, Uzunköprü Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe Bölümü

belirlenmiş tekdüzen mal oluş ve envanter yönergeleri, tekdüzen hesap çerçevesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı olan, muhasebesel bütünlük sağlayan, mali tabloları belli amaçlar için düzenleme, sunma ve değerleme bildirileri gibi uyulması şart olan kurallar bütünüdür (Yazıcı, 2003: 35.

Küreselleşmenin ve sınır ötesi finansal faaliyetlerin hızı arttıkça, sermaye piyasalarının birbirine bağımlılığı artmış ve bu durum uluslararası kabul görmüş finansal standartların geliştirilmesine daha fazla ihtiyaç haline getirmiştir. Uluslararası finansal standartların gelişimi ile hem muhasebenin bugünkü bilgilendirme işlevini yerine getiriyor, hem de küresel finansal raporların şeffaflaşmasına katkıda bulunuyor. Etkili finansal raporlama ve iyi kurumsal yönetişim, yatırımcı güveninin temelini oluşturmakta ve bu da değişen ve gelişen piyasa koşullarında yatırımcının bilgi ihtiyacına cevap vermektedir (Toth & Darabos, 2016:835).

Küresel ekonomik koşullardaki işletmelerde beklenen en önemli unsur finansal bilgilerin uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olmasıdır. Bu da ancak aynı muhasebe dilinin kullanılmasıyla mümkün olmaktadır. Diğer ifadeyle, işletmelerde gerçekleşen finansal olay ve işlemlerin kaydedilmesinde, varlık ve kaynakların değerlendirilmesinde, gelir ve giderlerin eşleştirilmesinde aynı esas, usul, ilke ve kuralların uygulanmasını ifade etmektedir (Karakaya, 2010:14). Finansal standartların küresel olarak uygulanması ile iş dünyasında ortak bir oluşturulacak ve herkesin anlayabileceği, yalın, mukayese edilebilir ve şeffaf finansal tabloların üretilmesi ve farklı raporlamadan doğan karmaşanın önüne geçilmesi sağlanacaktır (Kocamaz, 2012 :107).

2.BOBİ FRS'NİN OLUŞUM SÜRECİ

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), Londra merkezli Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanmaktadır. AB direktiflerinin bir sonucu olarak, 2005 yılında AB'deki halka açık şirketler finansal tablolarını UFRS'ye göre düzenlemeye başladılar (O'Farrell & Liu, 2015: 105). UFRS'nin uluslararası tekdüzeliği açısından oldukça önemli olan bu gelişme sayesinde, Avrupa Birliği'nin 25 ülkesinde yaklaşık 7.000 şirketi aynı zamanda ulusal kabul görmüş muhasebe ilkelerinden UFRS'ye geçiş sağlandı (Ward & Lowe, 2017 :46).

Ülkemizde uluslararası muhasebe standartları ile ilgili bir kuruluş olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 15.12.1999 tarih ve 23910 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 4487 sayılı Kanunla Sermaye Piyasası Kanununa eklenen bir madde ile kurulmuş, 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir. TMSK, UFRS'yi set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararı almıştır. TMSK, UMSK ile yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında UFRS'nin Türkçe çevirilerini Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) - Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak Resmi Gazetede yayımlamamıştır (Ağca ve Aktaş, 2007:6-7). TMSK, 2.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) olarak ismi değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile TMSK'nın tüm görevleri KGK'ye devredilmiştir (Resmi Gazete, 2 Kasım 2011, Sayı:2813).

AB mevzuatına uyum çerçevesinde, Şirketler Hukuku ile ilgili uyum çalışmaları, önceliği şirketlerle ilgili mevzuat uyumu ile muhasebe ve denetim olmak üzere iki ana unsurdan oluşmaktadır. Avrupa Birliği'nin 2005 yılından itibaren sermaye piyasalarında UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarının uygulanmasını öngörmesi nedeniyle Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'da Seri: XI, No: 25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'i yürürlüğe koymuştur. Bu tebliğ, 31.12.2003 tarihinden itibaren ihtiyari, 31.12.2004 tarihinden itibaren ise zorunlu olacak şekilde yürürlüğe girmiştir (Altıntaş, 2011: 168). Daha sonra Sermaye Piyasası Kurulu 09.04.2008 tarihinde "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" (Seri: XI, No: 29) yayımlamıştır. Bu Tebliğ ile Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25) yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu Tebliğ'in finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak standartlar başlıklı 5. maddesinde "İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygularlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UFRS'ye göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, KGK, tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) esas alınır." hükmü yer almaktadır. Bu Tebliğ ile sermaye piyasasında işlem gören işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında da KGK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarının uygulanmasına başlanılmıştır (Toroslu, 2009:9).

KGK, dünyada ve ülkemizde hem sayısal hem de ekonomiye katkısı bağlamında özellikli yapıya sahip olan KOBİ'ler için uluslararası muhasebe standartları baz alınarak, finansal raporlama standartlarını oluşturmuştur. KOBİ TFRS olarak ifade edilen uluslararası finansal raporlama standartları, 1 Kasım 2010 tarih 27746 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanarak ülkemiz mevzuatına dâhil edilmiş, ancak uygulamaya konulmamıştır.

14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan, 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 88'nci maddesinin 1'nci bendinde gerçek ve tüzel kişilerin defterlerini tutarlarken ve finansal tablolarını düzenlerken KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'ye uymak zorunda olduğu belirtilmiştir. Ancak, 30 Haziran 2012 tarihinde 28339 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6335 sayılı "Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanunu Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'u ile yeni Türk Ticaret Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, gerçek ve tüzel kişilerin finansal tabloları düzenlerken KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'ye uymak zorunda olduğu şeklinde değiştirilmiştir. Aynı Kanunun 8'inci maddesinin 5'inci bendinde gerçek ve tüzel kişilerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlere uyması gerektiği yer almaktadır. Diğer ifadeyle, gerçek ve tüzel kişiler, ticari defterleri tutarken Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen hükümleri, finansal tablolarını hazırlarken ise, Finansal Raporlama Standartları'nı dikkate alacakları ifade edilmektedir. Bu düzenlemeler ile standartların tüm işletmelerde uygulanması hususunda yasal zemin oluşturulmuştur

KGK, 2013 tarihinde, TFRS'yi uygulamakla yükümlü olan şirketler için, "Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi" yayımladı. Bu rehberde TFRS'yi uygulayacak

şirketlere Standart çerçevesinde hazırlanması gereken finansal tablo örnekleri yer almaktadır. KGK, 2014 yılında aldığı karar ile Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KYK) olarak ifade edilen işletmelerin finansal tabloları düzenlerken TMS/ TFRS uygulama zorunluluğu getirmiştir (Öztürk, 2017: 595). KGK, 2014 yılında aldığı bir başka karar ile bağımsız denetim yaptıran, ancak finansal tablolarını TFRS/ TMS göre düzenlemeyen işletmeler için standartlar oluşturuluncaya kadar " Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri" ile " TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tabloların Hazırlamasında Uygulanacak İlave Hususlar" ile birlikte uygulayarak raporlama yapması istenmiştir. Bu durum TMS/TFRS' ler ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri uyumlu olmadığından finansal tabloların denetiminde bazı sakıncalar ortaya çıkarmış (Gücenme, 2017:2). Bunlara paralel olarak KGK tarafından BOBİ FRS hazırlanarak, 2017 yılında yayımlanmıştır. Böylece, bağımsız denetime tabi tüm işletmeler, finansal tablolarını 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap döneminde uygulamaya başlayacak şekilde BOBİ FRS'ye göre hazırlamak zorundadırlar.

"Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları Hakkında Tebliğ "de büyük işletme ölçütleri açıklanmıştır. Tebliğe göre;

- aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası,
- yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası,
- ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü olan

ve bu ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler büyük işletme olarak değerlendirilmektedir (Madde, 6) .

Tebliğde BOBİ FRS ve TFRS arasında geçiş şartı da açıklanmıştır. Buna göre, BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayamazlar. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS'yi uygulamış olması zorunludur.

3.BOBİ FRS'nin Niteliği ve Kapsamı

BOBİ FRS incelendiğinde iki grupta oluştuğunu söyleyebiliriz. Birinci grupta finansal tabloların hazırlanmasına yönelik standartlar, ikinci grupta ise bu tabloların hazırlanmasında kullanılan kalemlere yönelik standartlardır. Finansal tabloların hazırlanmasına yönelik standartlarda; finansal tabloların amacı ve nitelikleri, finansal tablolarda yer alması gereken bilgiler ve bu bilgilerin nasıl sunulacağı konuları açıklanmıştır. Finansal tabloların hazırlamasında kullanılan kalemlere yönelik standartlarda ise bu kalemlerin muhasebe ilkeleri açıklanmıştır. Örneğin Bölüm 6 Stoklar Standardında, stokların ilk kayda alınması, maliyetlerin belirlenmesi, stok değer düşüklüğüne uğradığında ve stoklarla ilgili hasılat elde edilmesinde maliyetlerin ne şekilde gider yazılacağı belirtilmiştir.

KGK, BOBİ FRS'nin özelliklerini açıklamıştır. Buna göre (www.kgk.gov.tr):

- Standartlar 27 bölümden oluşmakta ve işletmelerin genel olarak karşılaşabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarını belirlemektedir. Bu yönüyle başka bir standart setine ihtiyaç duyulmadan finansal tabloların hazırlanmasına imkân vermektedir.
- Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.
- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumludur.
- AB Muhasebe Direktifindeki "önce küçükleri düşün" yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir.
- Ekinde münferit ve konsolide finansal tablo örneklerine yer verilmiştir.
- Ekinde ayrıca Terimler Sözlüğüne yer verilmiştir.
- Konular sade ve anlaşılabilir bir dille kaleme alınmıştır.

BOBİ FRS'de yer alan standartlar ve açıklamalar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 1: BOBİ FRS

Bölümler	**Açıklamalar**
Bölüm 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin genel hükümler açıklanmıştır. Finansal Tablolar; finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ile dipnotlardan oluşur.
Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu	Nakit akış tablosunda yer alması gereken bilgiler ve tablonun ne şekilde sunulacağı açıklanmıştır.
Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar	Muhasebe politikalarının seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi ile muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ve yanlışlıkların düzeltilmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir.
Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	Finansal durum tablosu tarihinden sonraki düzeltme gerektiren veya gerektirmeyen olaylar açıklanarak, bu olaylara ilişkin muhasebe ilkeleri açıklanmıştır.
Bölüm 5 Hasılat	Hasılatın ortaya çıkması, kayda alınma zamanı ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir.

Bölüm 6 Stoklar	Stokların ilk kayda alınması, maliyetlerin belirlenmesi ve stok değer düşüklüğünün tespiti, ölçümü ve stok satıldığında, bu stokların ne şekilde maliyete yansıtılacağına ilişkin muhasebe ilkeleri açıklanmıştır.
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler	Tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelerin canlı varlıklarının ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerinin kayda alınmasını ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri açıklanmıştır.
Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	Maden, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilemeyen kaynakların aranması ve değerlendirilmesine ilişkin ölçüm ve kayda alma esasları açıklanmıştır.
Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Finansal varlık ve finansal yükümlüklere ilişkin muhasebe ilkeleri ve işletmenin ihraç ettiği özkaynak araçlarının muhasebeleştirme esasları açıklanmıştır.
Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar	İştirak düzeyinde yatırımların kayda alınması ve ölçümüne ilkin muhasebe ilkeleri açıklamıştır.
Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	Müşterek girişimlerdeki yatırımlara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir.
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar	Maddi duran varlıkların ilk kayda alınması, defter değerlerinin belirlenmesi ve bu varlıklarla ilgili amortisman ve değer düşüklüğü konuları açıklanmıştır.
Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve açıklama ilkeleri yer almaktadır.
Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alınması, defter değerlerinin belirlenmesi, bu varlıklarla ilgili itfa payların hesaplanması ve değer düşüklüğü konuları açıklanmaktadır.

Bölüm 15 Kiralamalar	Kiracı ve kiraya veren açısından kiralama işlemlerinin kayda alınması ve ölçümüyle ilgili muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
Bölüm 16 Devlet Teşvikleri	Devlet ve devlet dışındaki taraflarca sağlanan teşviklerle ilgili muhasebe ilkeleri açıklanmaktadır.
Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma maliyetlerinin (finansal araçlar ve özkaynaklardan doğan faiz giderleri, kiralamalardan doğan finansal kiralamalara ilişkin faiz giderleri ve yabancı para ile borçlanmasından ortaya çıkan kur fakları) finansal kayda alınması ile ilgili hükümler yer almaktadır.
Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle finansal tablolarda yer almamasını sağlamak amacıyla, değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe ilkeleri açıklanmıştır.
Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şartta Bağlı Varlıklar	Karşılıkların kayda alma ve ölçümü ile şarta bağlı varlık ve şarta bağlı yükümlülüklerin finansal tablolara nasıl yansıtılacağı açıklanmıştır.
Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	İşletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri ve işletmelerin finansal tablolarını ağırlıklı kullandıkları para birimi dışındaki başka bir para birimi cinsinden sunmaları halinde yapılması gereken işlemler açıklanmıştır.
Bölüm 21 İş Birleşmeleri	İş birleşmesinde edinilen varlıkların, üstlenilen yükümlülüklerin ve kontrol gücü olmayan payların ölçümü ve kayda alınmasına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmiştir.
Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	Bağlı ortaklık yatırımlarına ilişkin muhasebe ilkeleri ile konsolide finansal tablolar hazırlanmasına ilişkin ilkeler düzenlenmektedir.

Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Gelir üzerinden alınan vergilerin kayda alınmasına ilişkin ilkeler düzenlenmektedir.
Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama	Ara dönem raporlama dönemlerinde hazırlanan finansal raporların asgari içeriği ve bu raporlamada uygulanacak ölçüm ve kayda alma ilkeleri düzenlenmektedir.
Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	Yüksek enflasyon döneminde finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin muhasebe ilkeleri açıklanmıştır.
Bölüm 26 Dipnotlar	Finansal tablo dipnotlarının sunumuna ilişkin genel ilkler açıklanmaktadır.
Bölüm 27 Geçiş Hükümleri	TFRS'ye veya Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre finansal raporlama yapan işletmelerin ilk kez BOBİ FRS'ye göre finansal raporlama yapacağı zaman uygulanacak esaslar açıklanmıştır.

SONUÇ

Denetime tabi olan, ancak finansal raporlamayı uluslararası muhasebe dili ile finansal raporlama yapmayan büyük ve orta ölçekli işletmelerin BOBİ FRS'ye göre 1 Ocak 2018 tarihi ve sonraki hesap döneminde finansal raporlama yapması, bu işletmelerin küresel piyasalarda rekabet gücünü artıracaktır. Ayrıca denetime tabi olan bu işletmelerin vergi için muhasebe anlayışından bilgi için muhasebe anlayışına geçişini sağlayacaktır. BOBİ FRS'nin tam set TFRS 'ye göre daha sade ve anlaşılabilir dille yazılması bu standarttın doğru uygulanmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Ağca, Ahmet ve Aktaş Rafet, " Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 18, 2007, s.6-7.

Gücenme, Ümit," Temel Koşullarda BOBİ FRS ve TMS/ TFRS Karşılaştırılması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 2017,s.2

Karataş, Muharrem ve Bölükbaş, Tarık," Son Düzenlemeler ve Gelişmeler Işığında Ülkemizde Finansal Raporlama Uygulamaları ve Şirketlerin Denetimi", *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan 2015, s.34-35

Karakaya, Mevlüt, "KOBİ'lerin Küresel Ekonomik İklime Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları", *Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi,* Sayı:2, 2010,s.14-15.

Kocamaz, Hilal, " Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:2, Sayı:2, 2012, s.107

O'Farell, Grace & Liu, Chunhui, " Impact of Differnces Between International Financial Reporting Standards and Us Generally Accepted Accounting Principles on Perceived Company Performance", *International Journal of Business*, Accounting, & Finance 9 (2) 2015,p.105

Öztürk, Erkan, " Finansal Varlıkların Ölçme ve Muhasebeleştirme Esaslarının Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları Açısından Karşılaştırılması", *Journal of Business Research Turk,* 2017, s.595

Toroslu, M. Vefa, "Dünyada ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi", *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 197, 2009.

http://www.yaklasim.com.tr/makaleler, (01.11.2017), s.6-9.

Toth, Kornel & Darabos, Eva " The Growing Importance of International Financial Reporting Standards", Annals of the University of Oradea, Economic Science Series. 2016, Vol. 25 Issue 1, p.835

Ward, Cassandra &Lowe, Keith," Cultural Impact of International Financial Reporting Standards on the Comparability of Financial Statements", 2017, p.46. http://www.iabpad.com/cultural-impact-of-international-financial-reporting-standards-on-the-comparability-of-financial-statements (01.11.2017)

Yazıcı, Mehmet. "Muhasebe Standardının Tanımı". *MUFAD Muhasebe ve Finansman*
Dergisi, Sayı:18, s.35

6102 sayılı Türk Ticaret Kanun (14.01.2011). T.C. Resmi Gazete, 27846.

6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (30.06.2012). T.C. Resmi Gazete, 2839.

T.C. Resmi Gazete (15.12.1999) Sayı: 23910.

T.C. Resmi Gazete (15.11.2003) Sayı: 25290.

T.C. Resmi Gazete (01.11.2010) Sayı: 27746.

T.C. Resmi Gazete (02.11.2011) Sayı: 28103.

T.C. Resmi Gazete (29.08.2017) Sayı: 30138

http://www.kgk.gov.tr (05.11.2017)

KAİZEN MALİYETLEME ve HEDEF MALİYETLEME YAKLAŞIMLARININ BİRLİKTE UYGULANMASI ÜZERİNE BİR ÖRNEK UYGULAMA

Tuğdem SAYGIN YÜCEL[†]

ÖZET

Hedef Maliyetleme ürünün geliştirilmesi ve dizayn aşamasında etkin bir maliyet yönetimi sağlamaktadır. Kaizen Maliyetleme ise üretim aşamasında maliyetleri düşürmek amacıyla kullanılmaktadır. Kaizen Maliyetleme, hedef bir maliyetin belirlenmesi ve bu maliyetin başarılması için üretim işlemlerinin sürekli iyileştirilmesi sürecini ifade etmektedir. Birlikte ele alındığında bu iki teknik, mamül yaşam döngüsü boyunca maliyetleri yöneten bir toplam maliyet yönetim sisteminin temelini oluşturmaktadırlar.

Bu çalışmada ürünün geliştirilmesi aşamasında başlayan Hedef Maliyetleme sürecinin üretim aşamasında Kaizen Maliyetleme ile devam etmesini ve böylelikle maliyetlerin sürekli olarak iyileştirilmesine olan katkılarını ortaya koymak açısından X Üniversitesi'nin Y Yerleşkesi'nde ki Z Restourant' ında uygulanabilirliğini araştırmak ve her iki yaklaşımın birarada maliyetlerin yönetimine olan etkilerinin gözlenmesini sağlamak amacıyla 2008 yılında gerçekleştirilen örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme, Kaizen Maliyetleme

GİRİŞ

Maliyet azaltımı çalışmaları mamül yaşam döngüsünün ilk aşaması olan planlama ve dizayn aşamalarında diğer aşamalara göre daha etkili olmaktadır. Bu nedenle üretim maliyetlerini bu aşamalarda sistemli bir şekilde azaltımını sağlamayı hedefleyen Hedef Maliyetleme ön plana çıkmaktadır. Kaizen Maliyetleme, hedef bir maliyetin belirlenmesi ve bu maliyetin başarılması için üretim işlemlerinin sürekli iyileştirilmesi sürecini ifade etmektedir (Türk, 1999: 208).

Hedef Maliyetleme, 1960-1970'li yıllarda ortaya çıkmış ve ilk kez 1963 yılında Toyota'da uygulama alanı bulmuş, ancak Japon literatürüne girişi 1978 yılında gerçekleşmiştir. İlk başlarda Japonca'da "Genka Kikaku" olarak ifade edilirken daha sonraları Hedef Maliyetleme olarak anılmaya başlanmıştır (Feil vd., 2004: 10).

Hedef Maliyetleme'nin literatürümüze girişi ise 1994 yılında Bursal ve Ercan'ın kavrama "Maliyet Muhasebesi" isimli kitaplarında yer vermesiyle başlamış ve daha sonra 1995 yılında Bilginoğlu'nun makalesiyle giriş yapmıştır. 2000'li yılların başlarına doğru ise birkaç makale ile sempozyum bildirisi olmuş ve "Target Costing" teriminin

[†]Öğr. Gör. Dr., Trakya Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Bölümü.

karşılığı olarak "Hedef Maliyetleme" ifadesi yerleşmiştir (Bahşi ve Can 2001: 50; Can, 2004: 23).

Hedef Maliyetleme, ürün yaşam döngüsünün erken safhalarında daha kolaylıkla uygulanabilirken, varolan ürünlere uygulanamayacağına dair herhangi bir kavramsal neden yoktur. Bazı yöneticiler Hedef Maliyetleme'yi çok dar tanımlayarak bu yöntemin varolan ürünlerde uygulanamayacağı sonucuna varabilir ve etkisiz maliyet yönetimi sistemleriyle yola devam edebilirler. Üretim maliyetlerinde düşük esneklik ve kısa ürün yaşam döngüsü profillerine uymayan pek çok endüstri vardır. Bu endüstriler için bile ürün yaşam döngüsünün ilerleyen aşamalarında Hedef Maliyetleme yöntemini uygulamak bir katma değer olabilmektedir. Bunun yanında diğer araştırmacılar, Hedef Maliyetleme yöntemine geniş bir açıdan yaklaşır ve bu yöntemin ürün yaşam döngüsünün tamamı boyunca uygulanabileceğini öne sürerler (Shank ve Fisher, 1999: 73-74).

Kaizen Maliyetleme, hem yeni hem de önceki ürünlerin üretim aşamasındaki değer ve karlılığına odaklanmaktadır (Williamson, 1997: 22). Kaizen Maliyetleme, "bir mamulün yaşam seyrinin üretim safhasında maliyet azaltımı için uygulanan sürekli iyileştirme" olarak da tanımlanabilmektedir (Altınbay, 2006: 104).

Maliyet düşürme ürün yaşamı boyu planlandığı için, bir dizi kaizen aktivitesine ihtiyaç duyulur. Kaizen aktiviteleri ve hedefleri maliyetin tipine göre değişebilir; örneğin işçi maliyetleri, işçilerin daha verimli kullanımı, daha iyi çalışma, planlama ve çalışma egzersizleri ile düşürülebilir. Sürekli maliyet düşürmeyi açıklamak, halka uyarlamak ve hedefleri gözetlemek personeli talep edilen maliyet hedeflerine yönelik olarak motive edebilir. Hammadde maliyetleri, parça alımları ve genel giderler genellikle önemli maliyetlerdir ve maliyet düşürme programının parçası olmak zorundadır. Hammadde maliyetleri, daha verimli üretim süreci tasarımı, ürün tasarımı ve işlem kalitesi ile azaltılabilir. Satın alınan parçalar genelde kaizen maliyet düşürme hedefleri arasında değildir ancak önemli tedarikçiler üzerinde maliyet düşürme ve değer analiz programı yaparak maliyetler aşamalı olarak düşürülebilir (Williamson, 1997: 23).

Hedef ve Kaizen Maliyetleme birbirleriyle ilişkilendirildiklerinde Japon şirketlerinin toplam maliyet yönetim sistemini oluştururlar. Bu bağlamda toplam maliyet yönetimi ürün yaşamının tüm safhalarının maliyet yönetimi anlamında kullanılır. Toplam maliyet yönetimi düşüncesi, şirketteki tüm bölümlerden insanların katılımından gelmektedir (Monden ve Hamada, 1991: 17).

Birlikte ele alındığında bu iki teknik, maliyetleri ürün yaşamıyla yöneten bir toplam maliyet yönetim sisteminin temelini oluştururlar. Hedef ve Kaizen Maliyetleme, otomobil endüstrisindeki gelişmelere kadar Japon firmaları tarafından başarılı bir şekilde kullanılmıştır. Bu metotlar daha sonra elektrikli ve hassas ekipman ve makine şirketlerinde kullanılmış ve temel prensibi Japonlardan batı firmalarına aktarılmıştır. Temelde bu düşünce, müşteri isteklerini karşılayacak ürünler üretirken, bir yandan da kar elde etmek isteyen her firma tarafından kullanılabilir. Her üretim firması Hedef ve Kaizen Maliyetleme'den bir şeyler öğrenebilmektedir (Williamson, 1997: 22).

1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Araştırmanın konusu; stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetleme'nin birlikte uygulanabilirliğinin incelenmesi ve her iki yaklaşımın işletmelerin karar alma süreçlerinde etkinliğinin dahası maliyet yönetim sistemlerinde sağladığı değişimlerin gözlenmesine yönelik bir uygulama yapılmasıdır. Bu araştırmanın amacı; yaşanan ekonomik durgunluk ve takibinde ortaya çıkan yoğun küresel rekabetin işletmelerin kar marjlarını düşürerek yönetim kararlarında doğru mamul maliyetlemesinin ve maliyet kontrolünün önemini artırması buna karşılık geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinin değişen yönetim anlayışının ihtiyaç duyduğu bilgileri üretmede yetersiz kalması nedeniyle ortaya çıkan maliyet yönetimi yaklaşımı ve bu yaklaşımın, firma stratejisinin ön planda tutulması düşüncesiyle bütünleşerek stratejik maliyet yönetimi yaklaşımını gündeme getirmesi sonucunda karşımıza çıkan stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından ikisi olan Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetleme yaklaşımlarının birlikte uygulanabilirliğinin incelenmesidir.

2. Araştırmanın Önemi

Bu araştırmanın önemi uygulama yeri olarak X Üniversitesi bünyesinde bulunan Y Yerleşkesi'nin Z Restourant' ının seçilmesi ve genellikle bu tarz çalışmaların üretim işletmelerinde yapılmış olması ve hizmet işletmelerinde 2008 yılına kadar pek uygulanmamış olmasıdır. Bu nedenle bu uygulamanın olumlu katkılar sağlaması amaçlanmıştır.

3. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Çalışmada stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetleme' nin hizmet sektöründe birlikte uygulanabilirliği incelenmiştir. Buna bağlı olarak da her iki yaklaşımın ayrıntılı olarak teorik anlamda irdelenmesine ve birlikte uyumlarına yönelik bir uygulamaya yer verilmiştir. Teorik çatının oluşturulmasında konu ile ilgili tanımlayıcı ve tamamlayıcı bilgi, belge ve kaynaklar, yerli ve yabancı literatürden yararlanılmıştır. Bu bağlamda çalışmanın varsayımı aşağıdaki gibidir:

- Bu çalışmanın uygulaması için tesisin vermiş olduğu maliyet verilerinin gerçeği yansıttığı varsayılmıştır.

Araştırmanın sınırlılıkları aşağıda belirtildiği gibidir:

- Araştırmanın sınırlılıkları içerisinde ilk sırada uygulamanın sadece Y Tesisleri'yle sınırlı olması gelmektedir.
- Bunun yanısıra uygulama dönem itibariyle en yoğun dönem olan yaz sezonuna girilmeden önce 2008 yılında gerçekleştirilmiştir. Bu durumda uygulamanın

sınırlılıkları arasında yer almaktadır. Nitekim uygulama yaz aylarına girildikten sonra ve 2008 yılından bu yana yaşanan değişimlerin belirlenmesi adına tekrar gözden geçirilebilir ve aradaki maliyet farklarının tekrar ortaya konması daha da sağlıklı irdelenmesi açısından yardımcı olabilir.

- Ayrıca tesis de kullanılan geleneksel maliyetleme yöntemlerinin kullanılmasında bazı aksaklıklar mevcut olup, bu yüzden tesis de var olması gerektiği halde var olmayan hesapların bu çalışmanın yazarı tarafından yapılmış olması bir sınırlılıktır.
- 2008 yılında hizmet sektöründe bu tarz çalışmaların yetersiz olması nedeniyle karşılaştırmalara gidilememesi de bir sınırlılıktır.

4. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın yöntemi olarak örnek olay yöntemi tercih edilmiştir. Bu yöntem; "güncel bir olguyu kendi gerçek yaşam çerçevesi içinde çalışan, olgu ve içinde bulunduğu içerik arasındaki sınırların kesin hatlarıyla belirgin olmadığı ve birden fazla kanıt veya veri kaynağının mevcut olduğu durumlarda kullanılan görgül bir araştırma yöntemi"dir (Yıldırım ve Şimşek, 2005: 277).

5. Araştırmanın Teknikleri

Araştırma ile ilgili öncelikle literatür taraması yapılmış ve buradan hareketle görüşme tekniğinden yararlanılmıştır.

5.1. Literatür Taraması

Çalışmanın kuramsal bölümlerinin geliştirilmesi amacıyla, yerli ve yabancı pek çok kaynak kullanılarak literatür taraması yapılmıştır. Bu konuda yayınlanmış olan değişik kitap, makale, tez ve diğer dokümanlar incelenmiştir. Bu amaçla, ülkemizdeki çeşitli üniversite kütüphaneleri ile veri tabanlarından, Yüksek Öğretim Kurumu Dokümantasyon Merkezi; yurtdışındaki birçok üniversitenin de veri tabanlarından yararlanılmıştır.

Çalışmanın uygulama bölümü oluşturulurken, bu alanda yapılan çalışmaların süreçleri, akış şemaları incelenerek, uygulama yapılacak işletme ile yapılacak olan görüşmelerde kullanılan görüşme formu oluşturulmuştur.

5.2. Görüşme Formu

Çalışmada, veri toplamayı sistematik bir şekilde gerçekleştirmek için periyodik aralıklarla görüşme tekniği kullanılmıştır. Uygulama için seçilen tesisin müdürü ve muhasebe sorumlusundan randevu alınarak tesis ziyaretleri başlatılmıştır. Öncelikle, çalışma ile ilgili bilgi verilmiş, tesisde yapılmak istenen araştırmanın amacı, kapsamı, yöntemi ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Yapılan görüşmelerin verimli olması ve incelenen konu hakkında bilgiler elde edilebilmesi için bir görüşme formu hazırlanmış ancak

sadece hazırlanan sorulara bağlı olarak değil, görüşme yapılan kişilerin yönlendirmelerinden de yararlanılarak gerçekleştirilmiştir.

6. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmada X Üniversitesi'nin Y Yerleşkesi'nin Z Restourant' ında uygulanan menüde yer alan ürünlerin Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme'nin birlikte kullanılması sonucunda maliyet azaltımının sağlanıp sağlanamayacağına yönelik hipotezin araştırılmasıdır.

7. Analiz ve Bulgular

Analiz ve bulgular başlığı altında hedef maliyetlemenin uygulama aşaması ve bu aşamada yapılan analizler, hedef maliyetin gerçekleştirilmesi aşaması ve bu aşamada yapılan analizler, hedef maliyetlerin gerçekleştirilmesi aşamasında kaizen maliyetlemenin kullanılması aşamasında yapılan analizlere ve sonuçlarına yer verilmiştir.

7.1. Hedef Maliyetlemenin Uygulama Aşaması

Restourant da alakart ve tabldot yemek hizmeti verilmektedir. Günlük uygulanan bu menü dışında ayrıca özel gruplar içinde menüler hazırlanmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki Tablo 1'de ki gibidir:

Tablo 1: Özel Gruplara Uygulanan Menü Örnekleri

1. GRUP	2. GRUP
Ordövr Tabağı Ara Sıcak (Köfte, Karides, Patates Kroket, Sigara Böreği) Balık (Lüfer) Salata Meyve İçki (Limitli)	Tavuk Pilav Patates Kızartması Sebze Sütlü Tatlı Kişi Başı 1 Kola

3. GRUP	4. GRUP
Mevsim Balığı	Küçük Ordövr Tabağı Salata
Püreli Kebap	Piliç Sote
Meyva	Pilav
Salata	Cips
	Meyve

Hedef Maliyetleme süreciyle ilgili birkaç yaklaşım bulunmaktadır ve bu yaklaşımlar birbirinden çokta farklı olmayan ve temelinde ortak özelliklere sahip olan bu yöntemlerden her işletme kendine göre bir yaklaşım geliştirmektedir. Uygulama olarak seçilen Y Yerleşkesi'nde ki Z Restoran'da Hedef Maliyetleme sürecini gerçekleştirmek için bu yaklaşımlardan üç aşamalı bir süreci ifade eden Hedef Maliyetleme süreci seçilmiştir. Bu süreç aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır (Can, 2004: 66,69):

1. Hedef maliyetin saptanması,
2. Hedef maliyetin ayrımlanması,
3. Hedef maliyetin gerçekleştirilmesidir.

Uygulama bu süreçler baz alınmak suretiyle gerçekleştirilmiştir. Buna bağlı olarak ilk yapılması gereken hedef maliyetin saptanması aşaması olacaktır.

7.1.1. Hedef Maliyetin Saptanması Aşaması

Hedef Maliyetleme süreci, firmanın spesifik bir hedef satış fiyatı belirlemesini gerektirir. Fiyat koyma sürecinin merkezinde 'algılanan değer' kavramı vardır. Tüketicilerin yeni piyasaya sürülen bir ürüne daha önceki versiyonundan daha fazla ödemeye razı olmaları için tek şart; bu yeni ürünün 'algılanan değer'inin daha yüksek olmasıdır. Artan 'algılanan değer' sonucu yükselen fiyatlar aynı zamanda rakip ürünlerin varlığına ve onların 'algılanan değer'ine de bağlıdır. Bir firmanın satış fiyatlarını artırabilmesi için, yeni ürünün 'algılanan değer'inin sadece bir önceki modelin 'algılanan değer'inden yüksek olması yetmez, aynı zamanda rakip ürünlerin 'algılanan değer'inden de yüksek olması gerekir. Sürecin bütünü için hedef satış fiyatının önemi göz önüne alındığında, firmaların mümkün olan en gerçekçi satış fiyatını hedeflemeye itinayla çalışmaları şaşırtıcı değildir. Firmalar ürünü piyasaya sürecekleri andaki piyasa koşullarını ön görerek ürünü fiyatlandırırlar. Örneğin, Nissan yeni piyasaya süreceği bir ürünün fiyatını belirlerken bir miktar içsel ve dışsal faktörü göz önünde bulundurur. İçsel faktörler; ürün matrisinde yeni modelin pozisyonu ve üst yönetimin bu ürün üzerindeki stratejik ve karlılık hedefleridir. Dışsal faktörler ise; şirketin imajı, bu modelin nişindeki müşteri bağlılığının seviyesi, rakip ürünlerle karşılaştırıldığında bu yeni modelin

beklenen kalitesi ve fonksiyonelliği, modelin beklenen pazar payı ve rakip ürünlerin ön görülen fiyat seviyeleridir (Cooper ve Slagmulder, 1999: 26).

Tesis grubun kişi sayısı ve o tarihteki tesisin doluluk oranını da dikkate alarak menünün kişi başı fiyatını 10 ₺ olarak belirlenmiştir. Bu fiyatın belirlenmesinde kişi sayısının fazla olması nedeniyle dışarıdan ek garson çağrılması nedeniyle bu garsonlara ödenecek ücretle mevcut garsonlara ödenecek fazla mesai ücretlerinin fiyatlara yansıtılması da rol oynamaktadır.

Hedef kar marjları oluşturulurken dikkate alınması gereken iki önemli husus; bu kar marjlarının gerçekçi olması ve ürünün yaşam döngüsü maliyetlerini karşılayabilecek seviyede olmasıdır (Cooper ve Slagmulder, 1999: 26). Tesis bu gruba uygulanacak menüden %35 bir kar marjı elde etmeyi planlamaktadır.

Bu aşamada öncelikle işletmede üretilen ürünlerin hangilerinin Hedef Maliyetleme uygulamasına dahil edileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Anahtar ürünlerin belirlenmesinin ardından her bir ürün için toplam hedef maliyet belirlenmelidir. Tesiste uygulanacak Hedef Maliyetleme sürecinde gruplar için uygulanan özel menülerden oluşan bir ürün grubu seçilmiştir. Bu ürün üzerinde gidilmesi suretiyle tesisin hedeflediği satış fiyatı ve hedef kar marjının belirlenmesi suretiyle hedef maliyetin saptanmasında çıkarma metodu (Acar, 1998: 22) tercih edilmiştir. Bu bilgiler dikkate alınmak suretiyle menünün hedef maliyeti Şekil 1'de hesaplanmıştır:

Şekil 1: Hedef Maliyetin Hesaplanması

Hedef Maliyet = Hedef Satış Fiyatı- Hedef Kar
HM = 10- 3,50

Hedef maliyet 6,50 ₺ olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Hedef maliyetin belirlenmesi aşamasından sonra diğer bir aşama olan hedef maliyetin ayrımlanması aşamasına geçilmelidir.

7.1.2. Hedef Maliyetin Ayrımlanması Aşaması

Bu aşamada tüm üretim için belirlenen hedef maliyetler müşteri talepleri doğrultusunda ürünün bileşenlerine yani ürünün her bir parça ve fonksiyonlarına indirgenerek ayrımlanır. Toplam hedef maliyetin en küçük parçalarına kadar ayrılmasını sağlayan yaklaşımlarda iki metot ön plana çıkmaktadır. Bunlar; parça metodu ve fonksiyon metodudur (Can, 2004: 90-96) . Uygulamada fonksiyon esası metodu tercih edilmiştir. Bu metod yedi aşamalı bir süreçten oluşmaktadır. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir (Bahşi ve Can, 2001: 56):

- Yeni ürünün fonksiyon yapısının saptanması,
- Fonksiyonlarının ağırlıklarının belirlenmesi,

- Ürünü oluşturan parçaların belirlenmesi,
- Parçaların maliyetlerinin tahmin edilmesi,
- Parçaların ağırlıklarının belirlenmesi,
- Hedef maliyet endeksinin oluşturulması,
- Hedef maliyet endeksinin optimizasyonudur.

Bu aşamalara bağlı kalınarak öncelikle hedef maliyetin ayrımlanması aşamasına ürünün fonksiyonların belirlenmesiyle başlanmıştır.

7.1.2.1. Ürünün Fonksiyonlarının Belirlenmesi

Hedef maliyetin başarısını müşterinin beklentilerini karşılama derecesi oluşturmaktadır. Bu nedenle öncelikle tesisin yapması gereken grubun istekleri doğrultusunda oluşturulacak menünün fonksiyonların belirlenmesi olacaktır. Tesis grubun özelliklerini dikkate almak suretiyle hem grubu temsil eden kişiyle yapmış olduğu görüşmelerden elde ettiği bilgilerle hem de geçmiş deneyimlerinden de yararlanarak yapılmış olan anketler doğrultusunda menünün fonksiyonlarını aşağıdaki Tablo 2'deki gibi belirlemiştir:

Tablo 2: Menünün Fonksiyonları

Lezzet	Servis Süresi	Servis Kalitesi	Grup Üyelerinin Özelliklerine Uygunluk

Menünün fonksiyonlarının belirlenmesi sürecini takiben tesis belirlenen fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesi süreciyle devam etmektedir.

7.1.2.2. Fonksiyonların Ağırlıklarının Belirlenmesi

Bu aşamada yapılması gereken belirlenen bu fonksiyonların grubu oluşturan üyelerin gözündeki değerlerinin belirlenmesi sürecidir. Bu sayede belirlenen her bir fonksiyonun göreceli önemini belirlemek için, her bir fonksiyonun ağırlıkları saptanmıştır. Bu ağırlıklar ise aşağıdaki Tablo 3'de ki şekilde belirlenmiştir:

Tablo 3: Fonksiyonların Ağırlıkları

Menünün Fonksiyonları	Lezzet	Servis Süresi	Servis Kalitesi	Grup Üyelerinin Özelliklerine Uygunluk
Önem Dereceleri	% 43	% 18	% 17	% 22

Menünün fonksiyonlarının ve bu fonksiyonların ağırlıklarının belirlenmesinin ardından diğer aşama olan ürünü oluşturan parçaların belirlenmesi aşamasına geçilmektedir.

7.1.2.3. Ürünün Parçalarının Belirlenmesi

Bu aşamada tesis, ürün olarak dikkate alınacak menünün belirlenmesi açısından grubun isteklerini göz önünde bulundurarak gruba özel yemeklerden oluşan bir menü hazırlamıştır. İlgili menüde yer alan yemeklerin listesi aşağıdaki Tablo 4'de gösterilmiştir:

Tablo 4: Menüyü Oluşturan Yemeklerin Listesi

Domates Çorbası
Piliç Izgara
Pilav
Patates Tava
Cacık
Çoban Salata

Yukarıda belirlenen yemekler özellikle grubun talepleri dikkate alınarak belirlenmiştir. Bu noktada grubun kişi sayısı ve fiyat aralığında istedikleri yemeklerden en uygun olanları grubu temsil eden kişi ile görüşülmek suretiyle karara bağlanmıştır. Tesis ayrıca menünün fiyatının belirlenmesinde daha önceki gruplara uygulanan fiyatları da baz almakla beraber yemeğe katılacak kişi sayısı ve yemeğin düzenleneceği tarihi ve bu tarih itibariyle tesisin doluluk oranlarını da dikkate almıştır. Seçilen menüyü oluşturan yemeklerin alt parçaları olarak kullanılan hammaddeler aşağıdaki Tablo 5'de verilmiştir.

Tablo 5: Yemekleri Oluşturan Hammaddeler

Yemekler	Hammaddeler
Domates Çorbası	Domates 0,02 kg Tuz 0,02 gr Sıvı Yağ 0,15 gr Maydanoz 0,02 kg Salça 15 gr Pul Biber 0,01 gr
Piliç Izgara	Tavuk 200 gr Domates 50 gr Biber Çarliston 10 gr
Pilav	Pirinç 70 gr Sıvı yağ 0,01 lt Tereyağ 10 gr
Patates Tava	Patates 200 gr

	Mayonez 20 gr Ketçap 20 gr Sıvı Yağ 0,60 lt.
Cacık	Yoğurt 150 gr Salatalık 50 gr
Çoban Salata	Domates 0,04 kg Salatalık 0,03 kg Zeytinyağ 0,005 kg Yeşil Zeytin 0,005 kg Maydanoz 0,015 kg Limon 0,015 kg Tuz 7,5 gr Biber Çarliston 0,005 kg Soğan 0,005 kg Taze Soğan 0,005 kg

Parçaların belirlenmesinden sonra sıra bu parçaların maliyetlerinin saptanması aşamasına gelmiştir.

7.1.2.4. Parçaların Maliyetlerinin Tahmin Edilmesi

Bu bölüm tesisin mevcut durumda menüye ilişkin maliyetlerinin oluşum ve analizini içermektedir. Buna bağlı olarak uygulamaya esas alınan X Üniversitesi'ne bağlı bulunan Y Yerleşkesi Sosyal Tesislerinde geleneksel maliyetleme yöntemleri kullanılmakta olup, satış fiyatları maliyet artı yöntemine bağlı olarak belirlenmektedir. Uygulama için baz alınan Z Restoran'da ki yemeklerden oluşan gruba özel menünün maliyetleri direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Direkt hammadde ve malzeme menüyü oluşturan yemeklerin maliyetinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Tesis hammadde ve malzeme temininde çeşitli firmalardan toplu alımlarda bulunmakta, bu işletmelerin seçiminde ise uyguladıkları iskonto oranları büyük önem taşımaktadır. İkinci üretim maliyeti kalemi olan direkt işçilik maliyetlerinde ise aşçılara ödenen ücret yer almaktadır. Tesiste 3 aşçı bulunmasına rağmen bunlardan sadece bir tanesinin ücretinin tesis tarafından karşılanması nedeniyle sadece bir tek aşçının ücreti maliyet olarak baz alınmış ve bu maliyetin yemeklere yüklenmesinde aşçının her bir yemeğin hazırlanmasında kaç işçilik saati harcadığı dikkate alınmıştır. Tesisin genel üretim giderleri içerisinde ise; elektrik giderleri, su, haberleşme, bakım-onarım, yakacak ve diğer giderler yer almaktadır. Bu giderlerden restoran kısmına düşen payın hesaplanması hususunda özellikle elektrik ve su giderlerin aylık olarak tesis genelinde toplam olarak bilinmesinden ötürü hem restorantın payına düşen işçilik saatleri hem de adisyonlardan takip edilmek suretiyle o ayda tüketilen yemekler baz alınarak yükleme yapılmıştır. Tablo 6'da belirlenen menüye ait yemeklerin direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri ayrı ayrı gösterilmiştir:

Tablo 6: Menüyü Oluşturan Yemeklerin Üretim Maliyetleri

Menüyü Oluşturan Yemekler	Direkt Hammadde ve Malzeme	Direkt İşçilik	Genel Üretim Giderleri	TOPLAM
Domates Çorbası	0,784₺	0,156 ₺	0,295₺	1,235₺
Piliç Izgara	1,625₺	0,520 ₺	0,302₺	2,447₺
Pilav	0,680₺	0,158 ₺	0,297₺	1,135₺
Patates Tava	0,255₺	0,261 ₺	0,298₺	0,814₺
Cacık	0,413₺	0,052 ₺	0,290₺	0,755₺
Çoban Salata	0,235₺	0,261 ₺	0,283₺	0,779₺
TOPLAM	**3,992₺**	**1,408₺**	**1,765₺**	**7,141₺**

Menüyü oluşturan yemeklerin üretim maliyetleri belirlendikten sonra bu yemeklerin toplam maliyet içerisindeki yüzdelik paylarının belirlenmesi gerekmektedir. Bu paylar aşağıda ki Tablo 7'de gösterilmektedir:

Tablo 7: Menüyü Oluşturan Yemeklerin Toplam Maliyet İçerisindeki Payları

Yemekler	Maliyet Tutarı	Toplam Maliyet İçindeki Yüzdelik Payı
Domates Çorbası	1,235 ₺	% 17.29
Piliç Izgara	2,447 ₺	% 34.26
Pilav	1,135 ₺	% 15,91
Patates Tava	0,814 ₺	% 11.37
Cacık	0,725 ₺	% 10.28
Çoban Salata	0,765 ₺	% 11.01
TOPLAM	**7,141 ₺**	**% 100**

Bu bilgiler ışığında belirlenen menünün maliyeti 7,141 ₺ olarak belirlenmiştir ve bu toplam maliyet içersinde her bir yemeğin maliyetinin yüzdelik payları da yukarıda ki

gibidir. Bundan sonraki aşamada yapılması gereken parçaların ağırlıklarının belirlenmesi sürecidir.

7.1.2.5. Yemeklerin Ağırlıklarının Belirlenmesi

Ağırlıkların belirlenmesinde belirlenen fonksiyonun ağırlığı ile bu fonksiyonu yemeğin ne oranda karşıladığı çarpılmış ve sonuçta o yemeğin ağırlığı belirlenmiştir. Örneğin domates çorbasının ağırlığı belirlenirken lezzet fonksiyonunun ağırlığı olan % 43 ile çorbanın bu fonksiyonu karşılama derecesi olan % 18 çarpılmış ve çorbanın ağırlığı 0,08 olarak belirlenmiştir. Buna bağlı olarak aşağıda Tablo 8'de fonksiyonların maliyet matrisi verilmiştir:

Tablo 8: Fonksiyonların Maliyet Matrisi ve Parçaların Ağırlıkları

Ağırlık	**Fonksiyon**	**Yemekler**											
		Domates Çorbası		**Piliç Izgara**		**Pilav**		**Patates Tava**		**Cacık**		**Çoban Salata**	
% 43	Lezzet	%18	0,08	%30	0,13	%15	0,06	%12	0,05	%13	0,06	%12	0.05
% 18	Servis Süresi	%21	0,04	%28	0,05	%14	0,03	%9	0,02	%10	0,02	%18	0,03
% 17	Servis Kalitesi	%16	0,03	%35	0,06	%14	0,02	%12	0,02	%10	0,02	%13	0,02
% 22	Grup Üyelerinin Özelliklerine Uygunluk	%15	0,03	%33	0,07	%19	0,04	%5	0,01	%11	0,02	%17	0,04
Toplam			**%18**		**%31**		**%15**		**%10**		**%12**		**%14**

Bu sayede artık her bir yemeğin belirlenen fonksiyonları yerine getirmede göreceli önemleri belirlenmiştir. Bu aşamadan sonra artık hedef maliyet endeksinin oluşturulması gerekmektedir.

7.1.2.6. Hedef Maliyet Endeksinin Oluşturulması

Hedef maliyet endeksinin oluşturulmasında önceki aşamada belirlenen yemeklerin göreceli önemi ve bunların menü içindeki maliyet payları dikkate alınmalıdır. Endeksin belirlenmesinde kullanılan formül aşağıdaki Şekil 2'de ki gibidir (Ergun, 2002: 40-42):

Şekil 2: Değer Endeksi Hesaplaması

Değer Endeksi = Yemeğin Ağırlığı/ Yemeğin Maliyet Payı

Bu bilgiler ışığında her bir yemeğin hedef maliyet endeksi aşağıdaki Tablo 9'da verilmiştir:

Tablo 9: Yemeklerin Hedef Maliyet Endeksi

Yemekler	Yemeklerin Menü İçindeki Ağırlıkları	Maliyet Payları	Hedef Maliyet Endeksi
Domates Çorbası	% 18	% 17,29	1,04
Piliç Izgara	% 31	% 34,26	0,90
Pilav	% 15	% 15,91	0,94
Patates Tava	% 10	% 11,37	0,88
Cacık	% 12	% 10,28	1,16
Çoban Salata	% 14	% 11,01	1,27

7.1.2.7. Hedef Maliyet Endeksinin Optimizasyonu

Hedef maliyet endeksi, parçaların maliyetleri ile göreceli önemlerinin birbirleriyle uyum içerisinde olup olmadığının bir göstergesidir. Hedef maliyet endeksi sayesinde bir ürünün "pahalı" mı yada "ucuz" mu olduğunu belirlemek mümkündür. Söz konusu endeks 1'den büyükse parça ucuz, 1'den küçük ise parça pahalı kabul edilmektedir. İstenen durum bu endeksin 1'e eşit olmasıdır. Buna bağlı olarak aşağıdaki Tablo 10'da hedef maliyet endeksinin sonuçları verilmiştir:

Tablo 10: Hedef Maliyet Endeksi Sonuçları

Hedef Maliyet Endeksi	Yemek	Sonuç	Alternatif
1,04	Domates Çorbası	Ucuz	Araştırılır
0,90	Piliç Izgara	Pahalı	Araştırılır
0,94	Pilav	Pahalı	Araştırılır
0,88	Patates Tava	Pahalı	Araştırılır
1,16	Cacık	Ucuz	Araştırılır
1,27	Çoban Salata	Ucuz	Araştırılır

Tablo 10'da da görüldüğü gibi menüyü oluşturan her bir yemeğin hedef maliyet endeksi ve bu endekslere bağlı olarak sonuçlar ortaya konmuştur. Bu aşamayla birlikte hedef maliyetin ayrımlanması aşaması sonuçlandırılmıştır. Bundan sonraki aşama ise hedef maliyetin gerçekleştirilmesi aşamasıdır.

7.2. Hedef Maliyetin Gerçekleştirilmesi Aşaması

Bu aşama hedef maliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli tüm önlemlerin alındığı, alternatiflerin araştırılıp tartışıldığı aşamayı oluşturur. Bu aşamada hedef maliyetlerin gerçekleştirilmesi için kullanılabilecek teknik ve araçlardan bir tanesi de Kaizen Maliyetleme tekniğidir. Hedef Maliyetleme yöntemi kullanılarak grup için hazırlanan menünün maliyeti istenen kar marjı ve satış fiyatı da dikkate alınmak suretiyle 6,50 ₺ olarak hesaplanmış ancak tesisin kullandığı geleneksel maliyetleme yöntemine göre menünün maliyeti 7,141₺ olarak tespit edilmiştir. Hedeflenen maliyetle arasındaki fark ise 0,641 ₺'dır. Tablo 9'da yemeklerin hedef maliyet endeksleri hesaplanmış ve buna göre; piliç ızgara, pilav ve patates tavanın pahalı olduğu tespit edilmiştir. Aradaki farkı bu 3 yemeğin maliyetlerini indirme yoluyla azaltma hedeflenecek olursa ve ucuz olarak belirlenen yemeklerin maliyetlerinin aynı kaldığı kabul edilirse yemeklerin menü içindeki maliyet payları ve yemeklerin menü içindeki

ağırlıkları dikkate alınarak yapılacak hesaplama sonucunda hedeflenen maliyet azaltımları aşağıdaki Tablo 11'deki gibidir:

Tablo 11: Yemekler ve Hedef Maliyet Azaltımı

Yemekler	**Maliyet Azaltımı**
Piliç Izgara	0,35 ₺
Pilav	0,17 ₺
Patates Tava	0,11 ₺

Bundan sonraki aşamada hedef maliyet ile tesisin şuan da uyguladığı geleneksel maliyetleme yöntemine göre belirlediği maliyetler arasındaki farklılığın giderilmesi için Kaizen Maliyetleme yönteminin uygulanması süreci gelmektedir.

7.3. Hedef Maliyetlerin Gerçekleştirilmesi Aşamasında Kaizen Maliyetlemenin Kullanılması

Kaizen Maliyetleme ve Hedef Maliyetleme kavramları iç içe geçmiş kavramlar olmasına rağmen aralarındaki fark; Hedef Maliyetleme'nin stratejik bir maliyet yönetim tekniği olarak maliyet kontrolünden daha çok maliyet planlamasıdır. Buna karşın Kaizen Maliyetleme ise bir ürünün üretim sürecinde maliyetleri düşürmek amacıyla uygulanmaktadır. Bu nedenle Kaizen Maliyetleme, Hedef Maliyetleme'yi özellikle hedef maliyetlerin gerçekleştirilmesi aşamasında tamamlayıcı niteliktedir (Can 2004: 165). Bu aşamada öncelikle Kaizen Maliyetleme'nin belirlenmesi için kullanılan bir dizi formülden yararlanılmaktadır. Bu formüller aracılığıyla bu dönem için toplam kaizen maliyet hedefi belirlenecektir. Hesaplama aşağıda ki Tablo 12'de verilmiştir.

Tablo 12: Kaizen Maliyet Hedefinin Belirlenmesi

Menünün son dönemdeki fiili maliyeti (A) =	Son dönemdeki fiili maliyet tutarı Son dönemdeki fiili üretim miktarı
Menünün son dönemdeki fiili maliyeti (A)	7,141 ₺
Bu dönem için tahmin edilen toplam maliyet tutarı (B)=	Bir mamulün son dönemdeki fiili maliyeti (A) X Bu dönem için tahmin edilen üretim miktarı (C)
Bu dönem için tahmin edilen toplam maliyet tutarı (B)=	7,141 ₺ X 400= 2856,4 ₺

Bu dönem için toplam kaizen maliyet hedefi (D)=	Bu dönem için tahmin edilen toplam maliyet tutarı (B) X Tahmini maliyete göre hedef maliyet azaltma oranı (E)
Bu dönem için toplam kaizen maliyet hedefi (D)=	2856,4₺ X % 9= 257,076₺
Menü başına kaizen maliyet hedefi=	257,076 ₺/ 400= 0,642₺

Bu dönem gereken maliyet azaltım çalışmaları yerine getirildiğinde kaizen maliyet hedefine ulaşılabilecek ve bu şekilde aradaki maliyet farkı kapatılabilecektir. Bunu gerçekleştirebilmek için ise hedef maliyet endekslerinin sonuçlarına göre pahalı olarak tespit edilen ve maliyet payları ve yemeklerin menü içindeki ağırlıkları da dikkate alınarak piliç ızgara, pilav ve patetes tava üzerinde tekrar Hedef Maliyetleme uygulanabilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma neticesinde tesisin mevcut yapısına ilişkin tespit ve öneriler şu şekilde sıralanabilmektedir.

- Tesiste maliyet hesaplamalarının geleneksel yöntemlere bağlı kalınarak yapıldığı tespit edilmiştir. Ancak tesis maliyetlerin kontrolü ve yönetiminde daha kapsamlı bilgiler elde edebilmek için kullandığı yöntemlerde bazı iyileştirmeler yapması gerekmektedir. Nitekim çalışma esnasında bazı maliyetler tekrar hesaplanmak zorunda kalmıştır.
- Restoran'da yapılan Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme uygulaması esnasında toplam üretim maliyetlerinin tespiti noktasında direkt işçilik saatlerini hesaplarken ilgili aşçılarla görüşme yapılarak her bir ürüne harcadıkları direkt işçilik saatleri sorularak bilgi edinilmiştir. Bu noktada tesisin buna yönelik bir uygulamayı sık aralıklarla tekrar etmesi maliyetlerini sürekli kontrol etme noktasında yararlı olacaktır.
- Tesiste yemeklerin yapımında sorumlu 3 aşçı bulunmasına rağmen bunlardan yalnızca birine ödenen maaş tesis tarafından karşılanmaktadır. Buna bağlı olarak üretim maliyetleri içerisindeki direkt işçilik saatlerinin hesaplanması sırasında diğer iki aşçının maliyetleri dikkate alınmamıştır. Oysa bu durumda tesisin kar marjı olduğundan daha yüksek görünebilmektedir.
- Tesiste bulunan garsonların ve grupların sayısına bağlı olarak dışarıdan ek olarak getirilen garsonların maliyetlerinde de aşçılarda olduğu gibi bir durum yaşanmakta bu nedenle genel üretim giderleri daha düşük görünebilmektedir. Hem direkt işçilik maliyetlerinin hem de genel üretim giderlerinin daha yüksek olabileceği varsayımı altında tesisin toplam üretim maliyetlerinin daha fazla ve kar marjının daha da düşük çıkabileceğini göz önünde bulundurması gerekmektedir.
- Tesis tedarikçilerin seçiminde tedarikçilerin uyguladığı iskonto oranlarını dikkate almaktadır. Bazı durumlarda bu tedarikçiler değiştirilmekte ve daha sonra tekrar aynı tedarikçilere geri dönüşler yaşanmaktadır. Bu durum karşısında tedarikçilerle olan ilişkilerde sorunlar yaşanmakta ve bazı hammaddeler daha yüksek fiyatlarla temin

edilmektedir. Tesis bu noktada tedarikçi seçiminde daha istikrarlı davranarak her iki tarafın çıkarlarını göz önünde bulundurmalı ve tedarikçileri bir stratejik ortak konumuna getirmelidir.

- Gruplara özel menüler belirlenirken grup üyelerini temsilen bir yada birkaç kişiyle yapılan görüşmeler ve geçmişte uygulanan anketlerle bu grubun istekleri doğrultusunda menüler belirlenmektedir. Tesis gelen her gruba ayrı anketler uygulayarak memnuniyet seviyesinin ölçümüne yönelik bazı çalışmalarda bulunabilir dahası bazı menülerin farklı gruplara farklı fiyatlarla uygulanması konusunda dikkate aldığı kriterleri tekrar gözden geçirebilir ve bu sayede çok beğenilen bazı menüleri belirlemek suretiyle bunların maliyetlerinin iyileştirilmesine yönelik çalışmalarda bulunabilir. Bu sayede maliyetlerin yönetimi daha anlamlı sonuçlar verebilecektir.
- Yaz aylarının gelmesiyle birlikte tesisin doluluk oranları artmakta ve yapılan etkinliklerde bir artış yaşanmaktadır. Yapılan bu çalışma tam olarak bu döneme girilmeden nisan ayında gerçekleştirilmiştir. Dönemler itibariyle maliyetlerin hesaplanmasında üretim miktarlarında yaşanacak artışlar neticesinde farklılıklar olabilecektir. Tesisin bu çalışmayı dönemler itibariyle yeniden gözden geçirmesi gerekmektedir.
- Ayrıca tesiste çalışan garsonlara ödenen fazla mesai ücretleri ile dışarıdan getirilen ek garsonlara ödenen ücretler arasında bazen dengesizlikler yaşanabilmekte ve bu durum her iki tarafın birbiriyle sürtüşme içerisinde olmasına neden olabilmektedir. Bu konuda tesisin ödenecek ücretleri tekrar gözden geçirip her iki tarafa da ödenecek belli bir ücret tespit etmesi gerekmektedir.
- İçinde bulunduğumuz dönemde tarımsal ürünlerde yaşanan azalmalar nedeniyle hammadde girdi fiyatlarında artışlar söz konusu olabilmekte ve bu noktada tesis hedeflenen maliyetleri yakalamada sorunlar yaşabilecek ve kar marjlarında düşüşler olabilecektir. Buna bağlı olarak tesisin bu olumsuz durumları maliyetlere yansıtması ve dikkate alması gerekmektedir.

Çalışmada Hedef Maliyetleme yöntemi uygulanırken tasarım sürecinin tesiste pek fazla söz konusu olmadığı gözlenmiştir. Bu konuyla ilgili olarak aşçılarla görüşülebilir ve bazı yemeklerde iyileştirmeler söz konusu olabilir. En önemlisi de harcanan direkt işçilik saatlerinde tekrar düzenlemeler yapılması gerektiğidir.

Tedarikçilere siparişler verilirken aşçıların istekleri dikkate alınmakta ancak bazen hammaddelerin fazla üretim olmamasına rağmen tüketiminin hızlı gerçekleşmesi yaşanmaktadır. Bu durumla ilgili olarak stok kontrollerinin artırılması tesise girdi maliyetlerinin kontrolünde büyük avantajlar sağlayabilecektir.

Çalışma esnasında özel gruplara uygulanan tek bir menü tercih edilmiş ve menü üzerinde Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetleme uygulanmıştır. Tesisin tüm ürünlerine bu yöntemleri uygulaması maliyet-kalite-zaman açısından büyük yatırımlar gerektirmektedir. Ancak tesis bu çalışmayı bir başlangıç olarak kabul edebilir ve elde edilen sonuçlar neticesinde hedeflenen maliyetlere ulaşmaya çalışabilir ve bu tarz çalışmaları tesiste dönemler itibariyle yerleşik hale getirebilir.

Hedef ve Kaizen Maliyetleme birbirleriyle ilişkilendirildiklerinde Japon şirketlerinin toplam maliyet yönetim sistemini oluştururlar. Bu bağlamda toplam

maliyet yönetimi ürün yaşamının tüm safhalarının maliyet yönetimi anlamında kullanılır. Toplam maliyet yönetimi düşüncesi, şirketteki tüm bölümlerden insanların katılımından gelmektedir. Bu nedenle tesiste çalışan her bir kişiye bu yöntemlerin avantajları anlatılabilir ve istenen sonuçların elde edilmesinde olumlu katkılarına yönelik çalışmalar gerçekleştirilebilir.

KAYNAKÇA

Acar, D., 1998. "İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme". *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi. S.3, ss.81-95.*

Altınbay, A., 2006. "Kaizen Maliyetleme Sistemi: Dinamik Bir Maliyet Yönetim Sistemi". *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi; C. 8 S.1.*

Bahşi, C. G. ve A. V. Can, 2001. "Hedef Maliyetleme". *Muhasebe ve Denetime Bakış. Mayıs 2001.*

Can, Ahmet V., 2004. Hedef Maliyetleme: Kuram ve Uygulama. Sakarya Kitabevi: Adapazarı.

Cooper, R. ve R. Slagmulder, 1999. "Develop Profitable New Products with Target Costing". *Sloan Management Review, Summer, 1999.*

Ergun, Ü., 2002. "Ürünün Tasarım Aşamasında Uygulanan Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri". *Muhasebe ve Denetime Bakış, Şubat 2002.*

Feil, P.; Yook, Keun-Hyo ve Il-Woon Kim, 2004. "Japanese Target Costing: A Historical Perspective". *International Journal of Strategic Cost Management, Vol. 2, s.4, 2004.*

Monden, Y. ve K. Hamada, 1991. "Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies". *Journal of Management Accounting Research. V.3.*

Shank, John K. ve J. Fisher, 1999. "Case Study: Target Costing as a Strategic Tool". *Sloan Management Review.*

Türk, Z., 1999. "Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme". *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, c.14, s.1.*

Yıldırım, A. ve H. Şimşek, 2005. Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Seçkin Yayıncılık: Ankara.

Williamson, A., 1997. "Target and Kaizen Costing". *Manufacturing Engineer. Şubat, 1997*

TÜRKİYE'DE BİST'TE KAYITLI GRI İLKELERİNE UYGUN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI YAYINLAYAN İŞLETMELERDE MUHASEBE ALGISI[3]

Tuğdem SAYGIN YÜCEL[4]

ÖZET

Sürdürülebilirlik raporlaması; sürdürülebilir kalkınma hedefi doğrultusunda işletmenin iç ve dış paydaşlarına işletmenin performansının ölçülmesi, ifşa edilmesi ve hesap verilebilir olması için bir uygulamadır. Bu çalışmada Türkiye'de 2013 yılında BİST'te kayıtlı 416 halka açık A.Ş. içerisinden 2010-2013 yılları arasında GRI raporlama sistemine göre sürdürülebilirlik raporlaması yayınlayan ve raporlarına internet kanalıyla ulaşılabilen 21 anonim şirketin raporları incelenmiş ve rapor yayınlayan şirketlerin bu rapordan sorumlu kişilerine bir anket çalışması düzenlenerek sürdürülebilirlik çalışmalarında muhase ve muhasebe departmanına verilen önem açısından algıları ölçümlenmeye çalışılmıştır. 15 şirketten gelen geri dönüşler SPSS programında Mann-Whitney U testi, Kruskal Wallis testi ve frekans dağılımları kullanılarak analiz edilmiş ve yorumlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik, Kurumsal Sürdürülebilirlik, Sürdürülebilirlik Raporlaması, GRI, Muhasebe

Jel Kodları: M41, Q56

GİRİŞ

Sürdürülebilirlik raporu "ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetişim performans bilgilerinin açıklandığı bir rapordur" (www.globalreporting.org).

"Sürdürülebilirlik raporlaması üçlü performans ölçütleri temel alınarak, kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının geliştirilmiş halidir. Sürdürülebilirlik raporlarında; kurumsal sosyal sorumluluk raporlarında yer alan çevresel, sosyal ve ekonomik performanslarına yer verildikten sonra ek olarak bu performansların birbirileri ile etkileşimlerine de yer verilir. Başka bir ifade ile işletmelerin çevresel ve sosyal performanslarının ekonomik performansa etkilerini veya ekonomik performanstan hangi şekillerde ve ne derecede etkilendiklerini de kapsayacak bir şekilde düzenlenir" (Akarçay, 2014: 3).

Küresel Raporlama Girişimi, dünyada kullanılan ismiyle "Global Reporting Initiative", sürdürülebilir gelişme ve uygulama alanında öncü olan ve dünya çapında en geniş kullanım oranı olan ağ-tabanlı bir organizasyondur. Teknik kalite ve kredi verilebilirlik konularında en yüksek dereceyi ulaşmayı hedefleyen GRI, raporlama sistemini, küresel düzeyde faaliyet gösteren iş kolları, sosyal örgütler ve profesyonel enstitülerle birlikte oluşturmaktadır **(**www.globalreporting.org**).**

[3]Bu çalışmanın bir bölümü "GRI Reporting, Accounting Perception in Public Enterprises that Publish Sustainability Reports in Turkey " başlığıyla, 3. Uluslararası Kurumsal Yönetim ve Hesapverilebilirlik Konferansı & 5.Uluslararası Kurumsal Yönetim Yolsuzluk Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı, Eylül, 2014, Edirne'de ingilizce bildiri olarak sunulmuş, konferans kitabında özet olarak basılmıştır.

[4]Öğr. Gör. Dr., Trakya Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Bölümü.

Türkiye'de faaliyet gösteren işletmeler yaptıkları sürdürülebilirlik çalışmalarını hem halka duyurmak hem de belgelemek adına çeşitli raporlar yayınlamaktadırlar. Bu raporlamaların birçoğu GRI raporlama sistemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Hatta dünya genelinde yayınlanan sürdürülebilirlik raporlarının büyük çoğunluğu GRI raporlarıdır (www.database.globalreporting.org).

GRI ilkeleri içerisinde yer alan performans göstergeleri kurumun çevresel, ekonomik ve sosyal performansı konusunda bilgi vermektedir. Literatürde bu üçlü performans açıklamalarında muhasebenin büyük önem taşıdığı ve muhasebenin sağlamış olduğu verilerin hem kurumsal sürdürülebilirlik çalışmalarında hem de sürdürülebilirlik raporlarında önem arz ettiği ortaya konmuştur (AICPA, CICA ve CIMA, 2010; ACCA, 2009; Burritt ve Schaltegger, 2010; Lamberton, 2005; Gray, 2002; Ussahawanitchakit ve Intakhan, 2011).

Kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik faaliyetleri, son yıllarda sermaye piyasalarıyla ilişkili tüm kurum ve kuruluşların gündeminde önemli yer tutmaya başlamıştır. Kurumsal yönetim kapsamına sosyal sorumluluk ve çevresel konuların da eklenmesiyle, pek çok kuruluş kurumsal sosyal sorumluluk raporları yayınlamaya başlamışlardır. Borsaların sosyal sorumluluk çalışmaları kapsamında daha fazla rol aldığı ve giderek daha fazla borsanın sosyal hayata ve çevreye duyarlı projeler geliştirdiği görülmektedir. Ayrıca, Dünya Borsalar Federasyonu (World Federation of Exchanges-WFE) nezdinde oluşturulan çalışma grubu aracılığıyla borsaların sürdürülebilir bir toplum yaratmadaki rolünü belirlemeye dönük çalışmalar yürütülmektedir. Borsa İstanbul'da (BİST) UN Global Compact (UNGC) ve UN Principles of Responsible Investment (UNPRI) girişimlerine üye olmuş ve sürdürülebilirlik konusunda yürütülen çalışmaları daha yakından takip etme imkanına kavuşmuştur (www.imkb.gov.tr).

Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırma örneklemi 2013 yılında BİST'te kayıtlı 416 halka açık A.Ş.'lerden GRI ilkelerine uygun olarak 2010-2013 yılları arasında sürdürülebilirlik raporu yayınlanan ve raporlarına internet kanalıyla ulaşılabilen 21 şirketten oluşmaktadır. Bu şirketlerin yayınladıkları sürdürülebilirlik raporları incelenerek rapordan sorumlu ilgili kişilerin bir kısmına telefon aracılığıyla bir kısmına da mail aracılığıyla ulaşılmıştır. Rapordan sorumlu kişilerin kendilerinden alınan mail adreslerine anket formları gönderilmiştir. Anketlerin 15 tanesine geri dönüş yapılmıştır, bu da örneklemin %71.43'ünü temsil etmektedir.

Araştırmanın Veri Toplama ve Analiz Yöntemi

Araştırma formu oluşturulmadan önce bu konuda literatür taraması yapılmış ve hem Türkiye'de hem de yurtdışında yapılan bazı çalışmalar incelenmiştir (Kee ve Haan, 2004; Lamberton, 2005; Ussahawanitchakit ve Intakhan, 2011; The Sustainability Professional: 2010 Competency Survey Report; CIMA (Chartered Institute of Management Accountants), 2010; ACCA, Sustainability Briefing Paper 5, 2005; ACCA, Accountability and KPMG, 2009; Türk İş Dünyası'nda Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme Raporu, 2011; AICPA, CICA and CIMA Research Study, 2010; IFAC, 2006a; Roth, 2008; IFAC Sustainability Framework 2.0, 2011; Jasch ve Stasiškiene, 2005; CIMA, 2006; CIMA, Accounting for Climate Change, 2010; IFAC,

2006b). Muhasebenin ve muhasebe departmanın sürdürülebilirlik raporlamasındaki önemine ilişkin olarak GRI ilkelerine uygun olarak rapor yayınlayan halka açık A.Ş'lerden birinin rapordan sorumlu yöneticisiyle yüz yüze görüşme yapılmış ve bu konuda ki düşünceleri de alınarak literatür ile desteklenmek suretiyle bir anket formu hazırlanmıştır. Kullanılan anket, belirlenen değişkenleri içeren önermelerden oluşan 5'li Likert Ölçeği formundadır. Anketin birinci bölümü cevaplayıcıya ait genel bilgileri, ikinci bölümü işletmeye ait genel bilgileri, üçüncü bölümü işletmelerin sürdürülebilirliğe yönelik uygulamaları, raporlama ilkeleri, kullanılan muhasebe bilgisi ve sürdürülebilirliğe yönelik stratejileri ve muhasebe departmanı ilişkisi, dördüncü bölümde ise sürdürülebilirlik raporlamasında muhasebenin rolünün belirlenmesine yönelik 35 soruyu içermektedir.

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde SPSS 13.0 for Windows paket programı kullanılmıştır. Araştırmaya dahil olan işletme sayısının çok küçük olması nedeniyle parametrik olmayan testler kullanılmıştır. Bu testlerden Mann-Whitney U testi, Kruskal Wallis testi ve frekans analizlerinden faydalanılmıştır.

Araştırmanın Hipotezleri ve Analizler

Çalışmada öncelikle sürdürülebilirlik raporlaması yayınlayan ve sürdürülebilirlik konusunda çalışmaları olan BİST'te kayıtlı halka açık A.Ş'lerde rapordan sorumlu kişilerin kurumsal sürdürülebilirlikte muhasebenin önemini ne denli algıladıklarının ölçülmesine çalışılmaktadır. Araştırmada; BİST'te kayıtlı halka açık GRI ilkelerine uygun olarak sürdürülebilirlik raporlaması yayınlayan A.Ş.'ler arasında muhasebe ve muhasebe departmanının önemine yönelik algıları açısından fark olup olmadığına yönelik hipotez araştırılacaktır.

Araştırmanın Bulguları

1. Katılımcıların Genel Özellikleri

Ankete katılan sürdürülebilirlik raporlamasından sorumlu kişilerin %66,7'sinin kadınlar oluştururken, yaşları açısından değerlendirildiğinde %66,7'sinin 31-40 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Eğitim durumları incelendiğinde % 53,3'nün yüksek lisans mezunu olduğu ve geri kalan % 46,7'sinin ise lisans mezunu oldukları belirlenmiştir. Katılımcıların % 33,3'ü sektörde 11-15 yıl arası çalışmış kişilerden oluşmakta ve işletmedeki çalışma sürelerinin % 33,3 olarak en fazla 1-5 yıl arası olduğu gözlenmektedir. Ankete katılan sorumluların genel özellikleri aşağıdaki Tablo1'de verilmiştir.

Tablo1: Katılımcıların Genel Özellikleri

Cinsiyet	Frekans	%
Kadın	10	66,7
Erkek	5	33,3

Yaş	Frekans	%
20-30 arası	2	13,3
31-40 arası	10	66,7
41-50 arası	2	13,3
51-60 arası	1	6,7
Eğitim Durumu	**Frekans**	**%**
Lisans	7	46,7
Yüksek Lisans	8	53,3
Cevaplayıcının Sektörde Çalışma Süresi	**Frekans**	**%**
1 yıldan az	1	6,7
1-5 yıl arası	1	6,7
6-10 yıl arası	4	26,7
11-15 yıl arası	5	33,3
16 yıl ve üstü	4	26,7
Cevaplayıcının İşletmede Çalışma Süresi	**Frekans**	**%**
1 yıldan az	1	6,7
1-5 yıl arası	5	33,3
6-10 yıl arası	4	26,7
11-15 yıl arası	2	13,3
16 yıl ve üstü	3	20

2. Araştırmaya Katılan İşletmelerin Genel Özellikleri

Toplam 21 A.Ş. içerisinden ankete yanıt veren 15 işletmeye ait genel bilgiler aşağıdaki Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2: İşletmeye Ait Genel Bilgiler

Yabancı Ortak Durumu	Frekans	%

Evet	11	73,3
Hayır	4	26,7

Ankete katılan işletmeler incelendiğinde %73,3'ünün yabancı ortaklarının olduğu görülmektedir. Yabancı ortaklarının olması GRI raporlama çerçevesi ile ulaslararası standartlarda sürdürülebilirlik beyanlarının karşılaştırılabilirliğine verdikleri önem açısından sürdürülebilirlik konusunda yapılan çalışmaları yakından takip etmeleri açısından da önemlidir. Nitekim raporlamadan sorumlu kişilerle yapılan görüşmeler dikkate alındığında bu işletmelerde sürdürülebilir iş yapma usulü üzerine kurulu bir anlayışın hakim olduğunun izlenimi alınmıştır. Ayrıca bu işletmelerin sürdürülebilirlik raporlamasından sorumlu kişilerin uluslaraarası gelişmeleri yakından takip ettikleri de gözlenmiştir.

3. İşletmelerin Sürdürülebilirliğe Yönelik Uygulamaları ve Muhasebe Kullanımı

Ankete katılan işletmelerin sürdürülebilirliğe yönelik uygulamaları, raporlama ilkeleri, kullanılan muhasebe bilgisi ve sürdürülebilirliğe yönelik stratejileri ve muhasebe departmanı ilişkisi aşağıda Tablo 3'de verilmiştir.

Tablo 3: İşletmelerin Sürdürülebilirliğe Yönelik Uygulamaları, Raporlama İlkeleri, Kullanılan Muhasebe Bilgisi ve Sürdürülebilirliğe Yönelik Stratejileri ve Muhasebe Departmanı İlişkisi

İşletmede muhasebe departmanında çalışanlara sürdürülebilirlik raporlaması eğitimi verilmesi durumu	**Frekans**	**%**
Evet	6	40,0
Hayır	9	60,0
İşletmede sürdürülebilirlik stratejisinin ana sorumlusu olan bir üst yöneticinin varlığı	**Frekans**	**%**
Evet	14	93,3
Hayır	1	6,7
İşletmede sürdürülebilirlik stratejisinin uygulanmasında muhasebe departmanın katkısının varlığı	**Frekans**	**%**
Evet	11	73,3
Hayır	4	26,7
Sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılması için atılması gereken adımların muhasebe departmanı ile yöneticilerin kişisel performans hedefleri ile uyumu	**Frekans**	**%**

Evet	9	60,0
Hayır	6	40,0
Sürdürülebilirlik raporunun bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi	**Frekans**	**%**
Evet	7	46,7
Hayır	8	53,3
Sürdürülebilirlik raporlamasında kullanılan raporlama ilkeleri	**Frekans**	**%**
GRI	8	53,3
GRI ve Küresel İlkeler Sözleşmesi	6	40,0
GRI, Küresel İlkeler Sözleşmesi vd.	1	6,7
Global Compact Onayı Durumu	**Frekans**	**%**
Evet	12	80,0
Hayır	3	20,0
İşletmede kullanılan muhasebe türleri	**Frekans**	**%**
Çevresel Maliyet Muhasebesi	2	13,3
Sosyal Sorumluluk Muhasebesi	2	13,3
Tam Maliyet Çevre Muhasebesi	1	6,7
Sera Gazı Muhasebesi	1	6,7
İklim Muhasebesi	1	6,7
Çevresel Maliyet Muhasebesi ve Sosyal Sorumluluk Muhasebesi	1	6,7
Diğer	4	26,7
Hiçbiri	3	20,0

Tablo 3 incelendiğinde işletmelerin %60'nın muhasebe departmanına sürdürülebilirlik raporlaması eğitim vermediği görülmektedir. Buna karşılık işletmelerin %73,3'ü sürdürülebilirlik stratejilerinin uygulanmasında muhasebe departmanının katkısı olduğuna inanmaktadır. İşletmelerin %53,3'ünün raporları bağımsız bir denetim şirketi tarafından denetlenmektedir. Global compact onayı alan işletmeler ise toplam işletmelerin %80'ini oluşturmaktadır.

4. Diğer Analiz ve Bulgular

Katılımcıların ve işletmelerin genel özellikleri, işletmelerin sürdürülebilirliğe yönelik uygulamaları, raporlama ilkeleri, kullanılan muhasebe bilgisi ve sürdürülebilirliğe yönelik stratejileri ve muhasebe departmanı ilişkisi ile sürdürülebilirlik çalışmalarında muhasebeye verilen önemin algılanmasında farklılık olup olmadığı istatistik yöntemleri ile incelenmiştir.

Analizde kullanılan bağımsız değişkenler cinsiyet, yabancı ortak durumu, işletmede muhasebe departmanında çalışanlara sürdürülebilirlik raporlaması eğitimi verilmesi durumu, işletmede sürdürülebilirlik stratejisinin ana sorumlusu olan bir üst yöneticinin varlığı, işletmede sürdürülebilirlik stratejisinin uygulanmasında muhasebe departmanın katkısının varlığı, sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılması için atılması gereken adımların muhasebe departmanı ile yöneticilerin kişisel performans hedefleri ile uyumu, sürdürülebilirlik raporunun bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi, global compact onayı durumunun muhasebenin öneminin algılanmasına etkisi olup olmadığı parametrik olmayan, bağımsız iki grup arasındaki farklılıkların testi Mann-Whitney U ile $p<0,05$ anlamlılık düzeyinde araştırılmıştır.

Elde edilen istatistiksel bulgulara göre; cinsiyet, yabancı ortak durumu, sürdürülebilirlik raporunun bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi bağımsız değişkenleri açısından sürdürülebilirlik raporlaması yayınlayan şirketlerin raporlarından sorumlu kişilerin sürdürülebilirlik çalışmalarında ve raporlamasında muhasebeye verdikleri öneme yönelik olarak hiçbir farklılık göstermedikleri belirlenmiştir. İşletmede muhasebe departmanında çalışanlara sürdürülebilirlik raporlaması eğitimi verilmesi durumu ile işletmenin sürdürülebilirlik uygulamalarının başarısı konusunda karar almada destek sağlayacak yorumlarının sağlanmasında muhasebenin önemi konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

İşletmede sürdürülebilirlik stratejisinin ana sorumlusu olan bir üst yöneticinin varlığı ile çevresel sürdürülebilirlik uygulamalarında ekonomik ve ekolojik sürdürülebilirlik arasındaki ilişkiyi gösterebilmede muhasebenin önemi konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

İşletmede sürdürülebilirlik stratejisinin uygulanmasında muhasebe departmanın katkısının varlığı ile sürdürülebilirlik uygulamalarıyla etik yatırımcılara ulaşmanın kolaylaşmasında muhasebe önemi konusunda istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılması için atılması gereken adımların muhasebe departmanı ile yöneticilerin kişisel performans hedefleri ile uyumu ile sürdürülebilirlik ile ilgili uygulamaları belirlemek ve işletme genelinde bunları izleyerek oluşabilecek risklerin yönetilmesinde politikalar geliştirmek konusunda muhasebenin etkin rollerinin olması konusunda ve sosyal ve çevresel konular hakkında işletmenin ilgililerine zamanında bilgi sağlama konusunda muhasebenin rolünün önemi ile ilgili olarak istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.

Analiz sonucunda elde edilen farklılıklara ilişkin elde edilen bulgular Tablo 4'de gösterilmiştir.

Tablo 4: Mann-Withney U Test Sonuçları

Değişkenler	**Anlamlılık Düzeyi**

Bağımsız Bağımlı	Muhasebe departmanında çalışanlara sürdürülebilirlik raporlaması eğitimi verilmesi durumu Sürdürülebilirlik uygulamalarının başarısı konusunda karar almada destek sağlayacak yorumlarının sağlanmasında muhasebenin önemi	0,023
Bağımsız Bağımlı	Sürdürülebilirlik stratejisinin ana sorumlusu olan bir üst yöneticinin varlığı Çevresel sürdürülebilirlik uygulamalarında ekonomik ve ekolojik sürdürülebilirlik arasındaki ilişkiyi gösterebilmede muhasebenin önemi	0,037
Bağımsız Bağımlı	Sürdürülebilirlik stratejisinin uygulanmasında muhasebe departmanın katkısının varlığı Sürdürülebilirlik uygulamalarıyla etik yatırımcılara ulaşmanın kolaylaşmasında muhasebe önemi	0,021
Bağımsız Bağımlı	Sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılması için atılması gereken adımların muhasebe departmanı ile yöneticilerin kişisel performans hedefleri ile uyumu Sürdürülebilirlik ile ilgili uygulamaları belirlemek ve işletme genelinde bunları izleyerek oluşabilecek risklerin yönetilmesinde politikalar geliştirmek konusunda muhasebenin etkin rollerinin olması	0,022
Bağımsız Bağımlı	Sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşılması için atılması gereken adımların muhasebe departmanı ile yöneticilerin kişisel performans hedefleri ile uyumu Sosyal ve çevresel konular hakkında işletmenin ilgililerine zamanında bilgi sağlama konusunda muhasebenin rolünün önemi	0,039

Yaş, eğitim durumu, sektörde çalışma süresi, işletmede çalışma süresi, işlem görülen piyasa, faaliyet gösterilen sektör, raporlama ilkeleri, kullanılan muhasebe türlerinin muhasebenin öneminin algılanması açısından herhangi bir farklılık yaratıp yaratmadığı gruplararası tek yönlü varyans analizinin parametrik olmayan karşılığı Kruskal-Wallis testi ile $p < 0,05$ anlamlılık düzeyinde araştırılmıştır.

Elde edilen istatistiksel bulgulara göre; yaş, işletmede çalışma süresi, işlem görülen piyasa, faaliyet gösterilen sektör, kullanılan muhasebe türleri bağımsız değişkenleri açısından sürdürülebilirlik raporlaması yayınlayan şirketlerin raporlarından sorumlu kişilerin sürdürülebilirlik çalışmalarında ve raporlamasında muhasebeye verdikleri öneme yönelik olarak hiçbir farklılık göstermedikleri belirlenmiştir.

Analiz sonucunda farklılıklara ilişkin elde edilen bulgular Tablo 5'de verilmiştir.

Tablo 5: Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken	N	Ki-kare	Sig.	Açıklama
Sürdürülebilirlik uygulamalarıyla maliyet tasarrufu sağlamada muhasebenin önemi	Eğitim Durumu	15	4,455	0,035	Katılımcıların eğitim durumları açısından sürdürülebilirlik uygulamalarıyla maliyet tasarrufu sağlamada muhasebenin önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	Lisans	7			
	Yüksek Lisans	8			
Sürdürülebilirlik raporlamasında paydaşların ihtiyaçlarının anlaşılmasında muhasebenin rolünün önemi	Eğitim Durumu	15	4,004	0,045	Katılımcıların eğitim durumları açısından sürdürülebilirlik raporlamasında paydaşların ihtiyaçlarının anlaşılmasında muhasebenin rolünün önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	Lisans	7			
	Yüksek Lisans	8			
Sürdürülebilirlik uygulamaları ile ilgili standartlar ve rehberlerin anlaşılmasında muhasebenin önemi	Sektörde Çalışma Süresi	15	11,184	0,025	Katılımcıların sektörde çalışma süreleri açısından sürdürülebilirlik uygulamaları ile ilgili standartlar ve rehberlerin anlaşılmasında muhasebenin önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	1 yıldan az	1			
	1-5 yıl arası	1			
	6-10 yıl arası	4			
	11-15 yıl arası	5			
	16 yıl ve üstü	4			
Sürdürülebilirlik uygulamalarıyla etik yatırımcılara ulaşmanın kolaylaşmasında muhasebenin önemi	Raporlama İlkeleri	15	6,902	0,032	İşletmelerin raporlama ilkeleri açısından sürdürülebilirlik uygulamalarıyla etik yatırımcılara ulaşmanın kolaylaşmasında muhasebenin önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	GRI	8			
	GRI+KİS	6			
	GRI+KİS+vd.	1			
Çevresel sürdürülebilirlik	Raporlama İlkeleri	15			İşletmelerin raporlama ilkeleri açısından çevresel sürdürülebilirlik

uygulamalarında ekonomik ve ekolojik sürdürülebilirlik arasındaki ilişkiyi gösterebilmek açısından muhasebenin önemi	GRI	8	6,252	0,044	uygulamalarında ekonomik ve ekolojik sürdürülebilirlik arasındaki ilişkiyi gösterebilmek açısından muhasebenin önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	GRI+KİS	6			
	GRI+KİS+vd.	1			
Çevresel sürdürülebilirlik uygulamalarında doğal kaynak stoku ve değişimini esas alarak, ekonomik kalkınma ve ekolojik değişimi inceleyebilmek konusunda muhasebenin önemi	Raporlama İlkeleri	15	6,271	0,043	İşletmelerin raporlama ilkeleri açısından çevresel sürdürülebilirlik uygulamalarında doğal kaynak stoku ve değişimini esas alarak, ekonomik kalkınma ve ekolojik değişimi inceleyebilmek konusunda muhasebenin önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	GRI	8			
	GRI+KİS	6			
	GRI+KİS+vd.	1			
Çevresel sürdürülebilirlik uygulamalarında doğal kaynakların kullanımının gelecekteki insan refahına olan etkisini, faydalarını ve zararlarını inceleyebilmede muhasebenin önemi	Raporlama İlkeleri	15	6,271	0,043	İşletmelerin raporlama ilkeleri açısından çevresel sürdürülebilirlik uygulamalarında doğal kaynakların kullanımının gelecekteki insan refahına olan etkisini, faydalarını ve zararlarını inceleyebilmede muhasebenin önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	GRI	8			
	GRI+KİS	6			
	GRI+KİS+vd.	1			
Sürdürülebilirlik raporlamasında paydaşların ihtiyaçlarının anlaşılmasında muhasebenin önemi	Raporlama İlkeleri	15	8,251	0,016	İşletmelerin raporlama ilkeleri açısından sürdürülebilirlik raporlamasında paydaşların ihtiyaçlarının anlaşılmasında muhasebenin önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	GRI	8			
	GRI+KİS	6			
	GRI+KİS+vd.	1			

İşletmelerin sürdürülebilirlik ile ilgili düzenlemelere uyumunda muhasebenin önemi	Raporlama İlkeleri	15	6,550	0,038	İşletmelerin raporlama ilkeleri açısından işletmelerin sürdürülebilirlik ile ilgili düzenlemelere uyumunda muhasebenin önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	GRI	8			
	GRI+KİS	6			
	GRI+KİS+vd.	1			
Emisyon ticareti planlarından etkilenecek işletmeler için bilgi toplayarak, pazar faaliyetlerini kontrol ederek ve izleyerek destek sağlamak konusunda muhasebenin önemi	Raporlama İlkeleri	15	8,234	0,016	İşletmelerin raporlama ilkeleri açısından emisyon ticareti planlarından etkilenecek işletmeler için bilgi toplayarak, pazar faaliyetlerini kontrol ederek ve izleyerek destek sağlamak konusunda muhasebenin önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	GRI	8			
	GRI+KİS	6			
	GRI+KİS+vd.	1			
Sürdürülebilirlik girişiminin faktörlerinden devlete yapılacak raporlamada muhasebe uygulamalarının önemi	Raporlama İlkeleri	15	6,028	0,048	İşletmelerin raporlama ilkeleri açısından sürdürülebilirlik girişiminin faktörlerinden devlete yapılacak raporlamada muhasebe uygulamalarının önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	GRI	8			
	GRI+KİS	6			
	GRI+KİS+vd.	1			
Sürdürülebilirlik girişiminin faktörlerinden risk yönetiminde muhasebe uygulamalarının önemi	Raporlama İlkeleri	15	6,749	0,034	İşletmelerin raporlama ilkeleri açısından sürdürülebilirlik girişiminin faktörlerinden risk yönetiminde muhasebe uygulamalarının önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	GRI	8			
	GRI+KİS	6			
	GRI+KİS+vd.	1			
Sürdürülebilirlik girişiminin faktörlerinden rekabet avantajı açısından kaynak	Raporlama İlkeleri	15			İşletmelerin raporlama ilkeleri açısından sürdürülebilirlik girişiminin faktörlerinden rekabet avantajı açısından kaynak bulmada muhasebenin uygulamalarının önemine yönelik
	GRI	8			
	GRI+KİS	6			

bulmada muhasebenin uygulamalarının önemi	GRI+KİS+vd.	1	8,310	0,016	algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
Yatırım amaçlı sürdürülebilirlik ile ilgili risklerin yönetilmesinde muhasebenin önemi	Raporlama İlkeleri	15	8,913	0,012	İşletmelerin raporlama ilkeleri açısından yatırım amaçlı sürdürülebilirlik ile ilgili risklerin yönetilmesinde muhasebenin önemine yönelik algılarında anlamlı bir farklılık bulunmaktadır.
	GRI	8			
	GRI+KİS	6			
	GRI+KİS+vd.	1			

SONUÇ

Türkiye'de sürdürülebilirlik raporlamasının yasal bir zorunluluk olmaması, çok fazla işletmenin rapor yayınlama gereği duymamasına da sebep olmaktadır. Bununla beraber ülkemizde henüz sürdürülebilirlik konusunda işletmelerin çok fazla çalışma içinde olmamaları da raporlama konusunda sıkıntı yaratmaktadır. Çalışmamız esnasında birçok işletmenin sürdürülebilirlik raporlamasında ve çalışmalarından sorumlu sürekli bir departmanları olmadığı da belirlenmiştir. Dolayısıyla rapor konusunda dışarıdan destek alan birçok işletme mevcuttur. İşletme bünyesinde sürdürülebilirlik çalışmalarından sorumlu olan sürekli bir departmanın varlığının olmaması ve olan işletmelerde de bu departmanlara sürekli eğitim verilmemesi sonuçlara negatif olarak yansımaktadır.

Anketlerin uygulanması esnasında yapılan görüşmeler ve anket sonuçları incelendiğinde muhasebenin sürdürülebilirlik raporlaması içerisindeki öneminin algılanması ile uygulamada muhasebeye verilen önem açısından farklılıklar ortaya çıkmıştır. Anketi yanıtlayan kişilerle yapılan telefon ve mail görüşmeleri sonucunda alınan bilgiler çerçevesinde anketi yanıtlayan kişilerin muhasebenin önemine yönelik farkındalıklarının olduğu gözlenmiş ve bu da anketin istatistiksel analiz sonuçlarına da yansımıştır ancak şuan ülkemizde ki uygulamalara bakıldığında durumun bu şekilde olmadığı görülmektedir. Sürdürülebilirlik raporlamasından sorumlu kişiler muhasebe departmanlarının raporlamada etkin bir rol almadığını belirtmiştir. Dünyada konuyla ilgili yaşanan gelişmeleri takip eden raporlamadan sorumlu kişilerin sayısının az olması anketlerin yanıtlanması esnasında teorik çalışmalarda da belirtilen muhasebenin önem arz ettiği konuların algılanmasında sorun yaratmıştır. Bu bakımdan bazen yanıt verenlerin soruları anlaması konusunda kendilerine açıklama yapılması gereği duyulmuştur. Güncel gelişmeleri takip eden yanıtlayanlar ise muhasebenin etkinliğinin anlaşılmasının ancak bütünleşik raporlamaya geçilmesiyle sağlanabileceğini de vurgulamışlardır.

KAYNAKÇA

ACCA, Accountability and KPMG, 2009. *Accounting Sustainability Briefing Paper 5.*

AICPA, CICA and CIMA, 2010. Evolution of Corporate Sustainability Practices Perspectives from the UK, US and Canada.

Akarçay, Ç., 2014. "Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu". *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 11, Sayı 42.*

Burritt, R. L. ve S. Schaltegger, 2010. Sustainability Accounting and Reporting: Fad or Trend?". *Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 23 No. 7, 2010, pp. 829-846.*

CIMA, 2006. "Accounting for Sustainable Development Performance", Research Executive Summaries Series Vol.2,No.15.

CIMA, 2010. "Accounting for Climate Change, How Management Accountants Can Help Organisations Mitigate And Adapt To Climate Change", Chartered Institute of Management Accountants.

Gray, R., 2002. "Sustainability Reporting: Who's Kidding Whom?". *Centre of Social and Enviromental Accounting Research.*

Jasch, C., ve Stasiškienė, Z., 2005. "From Environmental Management Accounting to Sustainability Management Accounting", *Environmental Research, Engineering and Management, 2005.No.4(34),* pp.77-88.

IFAC, 2006a, Professional Accountants in Business—At the Heart of Sustainability?.

IFAC, 2006b, Why Sustainability Counts for Professional Accountants in Business?.

IFAC, 2011. Sustainability Framework 2.0: Professional Accountants as Integrators.

İş Dünyası ve Sürdürülebilir Kalkınma Derneği, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve PWC, 2011. "Türk İş Dünyası'nda Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme Raporu". Ekim, 2011.

Kee P. ve M. Hann, 2004. "Accounting for Sustainable Development". Statistics Netherlands.

Lamberton, G., 2005. "Sustainability Accounting—A Brief History and Conceptual Framework", *Accounting Forum 29 (2005),* pp. 7–26.

The Sustainability Professional: 2010 Competency Survey Report, *Environmental Quality Management, 2010.*

https://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri history/Pages/GRI's%20history.aspx

https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/press-resources/Pages/default.aspx.

https://www.database.globalreporting.org

http://www.imkb.gov.tr/socialresponsibility.aspx

TÜRKİYE'DE YÜRÜRLÜKTE OLAN MUHASEBE SİSTEMLERİNDE ÖZKAYNAK UNSURLARININ SUNUMU VE KARŞILAŞTIRILMASI

Prof. Dr. Engin DİNÇ[5]
Yrd. Doç. Dr. Esra ATABAY[6]

Özet

İşletmelerin mali durumlarının değerlendirilmesinde, özkaynaklar önemli bir finansal kalemdir. Özkaynakların finansal durum tablosunda sunumu ile ilgili çeşitli ve farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Türkiye'de 2018 yılından itibaren üç farklı muhasebe sistemi kullanılmaya başlanacaktır. Bu durum, hem eğitimde hemde uygulamada özkaynakların sunumu ile ilgili sorunlar yaşanmasına neden olma ihtimali yüksektir. Bu çalışmanın amacı, üç farklı muhasebe sisteminde yer alan özkaynak sunum kriterlerini karşılaştırmalı bir şekilde ele almak, özellikli durumları açıklamak, eğitim ve uygulamaya yönelik olarak özkaynakların sunumu ile ilgili bir farkındalık yaratmaktır.

Anahtar Kelimeler: BOBİ FRS, TMS/TFRS, Amortisman, Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği

1.Giriş

Türkiye'de 01.01.2018'den itibaren üç farklı muhasebe sistemi uygulanmaya başlanacaktır. Bu sistemler, Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'dir. Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddeleri gereği kurulan, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun aldığı karar gereğince, Tam Set TFRS'leri sadece KAYİK'ler (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar) kullanacaklardır. KAYİK'ler, Bakanlar Kurulu tarafından, Bankalar, Sigorta şirketleri, Aracı Kurumlar, Halka açık şirketler, Borsalarda işlem gören şirketler, emeklilik şirketleri, finansal kiralama şirketleri vb. şirketlerdir.

BOBİ FRS, KAYİK'ler dışında kalan ve bağımsız denetimi zorunlu olan şirketler tarafından finansal durum tablosu hazırlanırken kullanılacak standartları ve hesap çerçevesini

[5] Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, edinc@ktu.edu.tr
[6] Karadeniz Teknik Üniversitesi, Vakfıkebir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, eatabay@ktu.edu.tr

içermektedir. Bağımsız denetim şartları ise Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmiştir. Buna göre, net aktif toplamı 40 milyon TL, net satışları 80 milyon TL ve çalışan sayısı 200 kişi olarak olan belirlenen kriterlerden herhangi ikisini üst üste iki yıl sağlayan sermaye şirketleri bağımsız denetim yaptırmak zorundalar.

Bağımsız denetimi zorunlu olmayan ve TMS/TFRS'leri ve BOBİ FRS'leri kullanmak istemeyen küçük ve mikro işletmeler ise 1992 yılında yürürlüğe girmiş olan ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini kullanmaya devam edeceklerdir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, isteğe bağlılık altında bir uygulama da getirmiştir. Buna göre, MSUGT'ini kullanan işletmeler istedikleri takdirde BOBİ FRS'yi, BOBİ FRS'yi kullananlar ise Tam set TFRS'yi isteğe bağlı olarak kullanabileceklerdir.

Türkiye'deki bu üçlü sistem, finansal tablo kullanıcılarının işini daha da zorlaştırmakta ve aynı zamanda muhasebe eğitimini daha da karmaşık hale getirmektedir. Finansal durum tablosu hazırlarken ya da yorumlarken, kafa karışıklığına neden olan ya da olması beklenen hesap sınıflarından biri, özkaynaklardır. Aşağıda özkaynaklar kısaca tanıtıldıktan sonra, her bir muhasebe sisteminde özkaynak unsurlarının sunumu ve dikkat edilmesi gereken hususlar karşılaştırmalı olarak anlatılmıştır.

2.Özkaynaklar

Temel set TFRS'de kavramsal çerçevenin 49. paragrafında özkaynaklar; "işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır' şeklinde tanımlanmıştır. BOBİ FRS'nin 9.57 nolu paragrafında ise özkaynaklar "işletmeye ait tüm yükümlülüklerin işletme varlıklarından indirilmesi durumunda geriye kalan varlıklar üzerindeki haklardır" şeklinde tanımlanmıştır. MSUGT'in ise, "işletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları"ı şeklinde tanımlanmıştır.

Özkaynaklar, genelde üç unsurdan oluşur. Bunlar, ödenmiş sermaye, varlık değer artışları ve kar/zarar'dır. Ödenmiş sermaye, işletme sahipleri tarafından taahhüt edilen ve yerine getirilen paylardan ve bu paylarla ilgili hareketlerden oluşur. Varlık değer artışları ise, işletmenin duran varlıklarının piyasa değerlerinde meydana gelen artışlardan oluşur. Kar/Zarar ise işletmenin faaliyetleri sonucunda oluşmuş gelirler ile giderler arasındaki olumlu ya da olumsuz farktır.

Özkaynaklar, işletmenin finansal durum tablosunun pasif tarafında ayrıntılı olarak gösterilir. Her ülke kendi şartlarına göre asgari gösterilmesi gereken unsurları belirlemiştir.

Türkiye'de uygulanan muhasebe sistemlerine göre finansal durum tablosunda sunulacak özkaynak unsurları asgari olarak belirlenmiştir. Türkiye'de uygulanan muhasebe sistemleri aşağıda kısaca açıklanmıştır.

1.Tekdüzen Muhasebe Sistemi: 1992'de yürürlüğe girmiş, 1994 yılında uygulanması zorunlu olmuştur. Halen daha mikro ve küçük boy işletmeler tarafından uygulanmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın öncülüğünde Vergi Usul Kanunu'nun yetkilendirmesi ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile finansal tabloların genel çerçevesi belirlenmiştir.

2.Türkiye Finansal Raporlama Standartları: İlk defa 2004 yılında Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan bir tebliğ ile SPK'ya tabi işletmelere uygulatılmıştır. Daha sonra 2012 yılında değiştirilen Türk Ticaret Kanunu ile kurulun TMSK ve daha sonra TMSK yerine kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından TMS ve TFRS'ler tam set olarak yayınlanmıştır. Halen daha bu standartlar KAYİK'ler (Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar) tarafından zorunlu olarak uygulanmaktadır. KGK, yayınladığı Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi ile KAYİK'lerin hazırlayacakları finansal tabloların genel çerçevesini açıklamıştır.

3.Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları: KGK, Temmuz 2017'de 01.01.2018 den itibaren KAYİK'ler hariç bağımsız denetimi zorunlu işletmeler için bu standartları yayınlamıştır. Yayınlanan bu standartların eklerinde Büyük ve Orta Boy İşletmelerin finansal tablo hazırlarken kullanacakları genel şablon da verilmiştir.

Yukarıdaki üç düzenlemeye göre hazırlanacak finansal durum tablolarında özkaynakların sunumu Tablo 1'de karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Tablo 1.Muhasebe Sistemlerine Göre Karşılaştırmalı Özkaynak Sunumları

MSUGT-Tekdüzen Muh. Sis.	**BOBİ FRS**	**TMS/TFRS**
Küçük İşletmeler İçin	**Orta ve Büyük İşletmeler İçin**	**KAYİK'ler için**
50 Ödenmiş Sermaye, 52 Sermaye yedekleri, 54 Kar Yedekleri, 57 Geçmiş Yıl Karları, 58 Geçmiş Yıl zararları, 59 Dönem Net Kar ya da Zararı	Ödenmiş Sermaye Sermaye Ödenmemiş Sermaye (-) Sermaye Düzeltme Farkları (+/-) Geri Alınmış Paylar (-) Paylara İlişkin Primler Yeniden Değerleme Yedeği Yabancı Para Çevrim Farkları Korunma Yedeği Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarındaki Paylar Kar Yedekleri Yasal Yedekler Statü Yedekleri Olağanüstü Yedekler Diğer Kar Yedekleri Geçmiş Yıl Kar/Zararları Dönem Net Kar/Zararı	Ödenmiş sermaye, Geri Alınmış Paylar (-), Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-), Paylara ilişkin Primler, Kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş diğer kapsamlı gelir veya giderler, Kar / Zararda yeniden sınıflandırılacak birikmiş diğer kapsamlı gelir ve giderler, Kardan ayrılmış kısıtlanmış yedekler, Geçmiş yıl karları, Geçmiş yıl zararları Dönem net kar ya da zararı

Tekdüzen muhasebe sistemi haricinde, diğer muhasebe sistemlerinde kodlamaya yer verilmemiştir. İşletmeler, istedikleri gibi kodlama sistemi oluşturabilmektedirler.

3.Özkaynak Unsurlarının İncelenmesi ve Karşılaştırılması

3.1.Ödenmiş Sermaye

Ödenmiş sermaye, tescil edilmiş olan sermaye tutarının fiilen ne kadarının ödenmiş olduğunu ifade eder. Örneğin, 50.000.-TL sermaye taahhüdü ile kurulmuş olan işletmede, sermaye taahhüdünün 30.000.-TL'si nakit olarak yerine getirilmiş ise, işletmenin bilançosunda bu bilgiler Ödenmiş sermayesi 20.000.-TL olarak özetlenir. Böylece, özkaynakları inceleyen kişi, ortakların taahhüt ettikleri sermayenin ne kadar olduğunu, bunun ne kadarını yerine getirdiklerini ve kalan sermaye borçlarını görme imkânı bulur.

Ödenmiş sermaye ile ilgili aşağıda anlatılanlar, tüm muhasebe sistemleri (Tekdüzen Muhasebe Sistemi, TMS/TFRS ve BOBİ FRS) için geçerlidir.

Tablo 2. Ödenmiş Sermaye Hesap Grubunun Muhasebe Sistemlerine göre Karşılaştırılması

MSUGT-Tekdüzen Muh. Sis.	**BOBİ FRS**	**TMS/TFRS**
Ödenmiş Sermaye Hesap Grubu	Ödenmiş Sermaye Hesap Grubu	Ödenmiş Sermaye Hesap Grubu

Sermaye Ödenmemiş Sermaye (-) Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	Sermaye Ödenmemiş Sermaye (-) Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	Sermaye Ödenmemiş Sermaye (-) Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)

a) Sermaye Hesabı

Sermaye hesabı, işletmenin kuruluşu aşamasında faaliyetlerin yürütülebilmesi ve ortak amaca ulaşabilmek için ortaklar tarafından şirkete konulması taahhüt edilmiş nakit ve nakde dönüştürülebilir değerlerin para cinsinden karşılığıdır. Eski Türkçede "başmaya" anlamına gelen sermaye, ticaret şirketlerinde ana sözleşmeye yazılmış ve ticaret siciline tescil edilmiş tutardır. Tüm muhasebe sistemlerinde, şirket ortaklarının taahhüt etmiş oldukları sermaye tutarı Sermaye Hesabı adı altında izlenmektedir.

b) Ödenmemiş Sermaye Hesabı (-)

Şirket ortaklarının taahhüt ettikleri sermaye tutarının ne kadarlık kısmını halen daha ödemediklerini izlemek için kullanılan bir hesaptır. Bu hesap, ortakların sermaye taahhütlerinden kalan sermaye borçlarını gösterir. Tüm muhasebe sistemlerinde, şirketin bu sermaye alacağını göstermek için Ödenmemiş Sermaye Hesabı(-) kullanılır. Bu hesap, aktif karakterli pasif düzenleyici hesap niteliğindedir. Sermaye hesabı ile ödenmemiş sermaye hesabı her zaman alt alta yazılır. Böylece, ödenmemiş sermaye hesabı bir üstteki hesap olan Sermaye hesabını düzeltir. Bir başka ifadeyle sermaye hesabının ne kadarlık kısmının ödendiğinin görünmesini sağlar.

Şirket kuruluş ve sermaye artırımı esnasında bu iki hesap karşılıklı olarak çalışır.

Örnek: Şirket 60.000.-TL sermaye ile kurulmuş ve ortaklar sermaye borçları karşılığında 40.000.-TL'yi şirket kasasına koymuşlardır.

Burada, önce sermaye taahhüt kaydı yapılacak (Ödenmemiş Sermaye Hesabı 60.000.-TL borçlandırılır, Sermaye Hesabı 60.000.-TL alacaklandırılır), daha sonra sermaye taahhütlerinin yerine getirilme kaydı gerçekleştirilir (Kasa Hesabı 40.000.-TL borçlandırılır, Ödenmemiş Sermaye Hesabı 40.000.-TL alacaklandırılır). Bu iki kayıt sonucunda, finansal durum tablosunda özkaynaklar altında sermaye 60.000.-TL, ödenmemiş sermaye 20.000.-TL görünür, bu iki kalem arasındaki fark ise Ödenmiş Sermaye olarak (40.000.-TL) gösterilir.

Bu sunum hem Tekdüzen Muhasebe Sisteminde, hem TMS/TFRS'de, hem de BOBİ FRS'de aynıdır.

c) Sermaye Düzeltme Farkları

Tüm muhasebe sistemlerinde, yüksek enflasyonun olduğu dönemlerde, sermayenin korunması amacıyla enflasyon muhasebesi uygulamasına izin verilmektedir. Ancak bunun için bazı şartlar konulmuştur.

Tekdüzen muhasebe sisteminde, bu şartlar, 213 Sayılı VUK Mükerrer 298. Maddede belirtilmiştir. Buna göre, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından açıklanan Yİ-ÜFE artışının, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması şartları birlikte sağlanana kadar enflasyon düzeltmesi uygulanmayacaktır.

KAYİK'lerde ise TMS 29 nolu standardın 3.paragrafı devreye girmektedir. Bu paragrafa göre, enflasyon muhasebesi uygulamasının şartları şöyle belirlenmiştir.

(a) Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih eder. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb. suretiyle değerlendirilir; (b) Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilir; (c) Kredili satış ve satın almalardaki fiyatlar; süre kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenir; (d) Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir 'fiyat endeksi'ne bağlıdır ve (e) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.

BOBİ FRS enflasyon muhasebesinin uygulanıp uygulanmayacağının belirlenmesinde ikili yaklaşım benimsemiştir. Bu yaklaşımlar, kullanılan para biriminin Türk Lirası ve Yabancı para birimi olmasına göre değişmektedir.

BOBİ FRS'nin 25.2 nolu paragrafında, "Ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler, Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç raporlama döneminde %100'den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10'dan fazla olması halinde finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar" denmektedir. Yukarıdaki paragrafa göre, BOBİ FRS'yi kullanan ve finansal raporlamada Türk Lirasını kullanan işletmeler, enflasyon muhasebesi uygulamak için iki şartın aynı anda yerine gelmesini bekleyeceklerdir. Bu açıdan, BOBİ FRS'nin tekdüzeni esas aldığı görülmektedir.

BOBİ FRS'nin 25.4 nolu paragrafında ise Türk Lirası dışındaki para birimlerini kullanan işletmeler için şartlar ayrı belirlenmiştir. Bu paragrafa göre, yabancı para birimi kullanan işletmeler, enflasyon muhasebesi uygulayıp uygulamayacaklarını aşağıdaki şartlara bakarak belirleyeceklerdir.

a) Nüfusun çoğunluğunun servetini parasal olmayan varlıklarda veya nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmesi. Elde tutulan yerel paranın satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürülmesi b) Nüfusun çoğunluğunun parasal tutarları yerel para birimi üzerinden değil, nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminden

dikkate alması, c) Vadeli satışların ve alışların, vadesi kısa olsa dahi vade süresi boyunca satın alma gücünde beklenen düşüşün etkisini gideren fiyatlarla geçekleşmesi, d) Faiz oranlarının, cüretlerin ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması, e) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşması veya bu oranı aşması.

Bu açıdan bakıldığında BOBİ FRS'nin tam set TMS'yi benimsemiş olduğu görülmektedir.

BOBİ FRS'nin 25.6 nolu paragrafına göre, finansal tablolarını Türk lirası üzerinden hazırlayan işletmeler, finansal tabloların düzeltilmesinde genel fiyat endekslerini kullanmaları gerekmektedir. Bunun için, Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Yİ-ÜFE'yi kullanmaları önerilmektedir.

BOBİ FRS'ye göre, finansal tablolarını Türk Lirası dışında bir para birimi üzerinden hazırlayan işletmeler genel satın alma gücüne ilişkin değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksini kullanabilirler. Bu durum, TMS 29'un 37. paragrafında aynıdır. Buna göre, aynı ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmelerin aynı endeksi kullanması zorunludur.

Tüm muhasebe sistemlerinde, yüksek enflasyonlu dönemlerde, cari değerleriyle gösterilmemiş tüm kalemlerin genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmesi esas alınmıştır. Buna göre, enflasyon muhasebesinin ilk uygulandığı raporlama döneminin başında "Geçmiş Yıl Kar/Zararları" ile "Yeniden Değerleme Yedeği" artışları dışındaki özkaynak unsurlarının genel fiyat endeksi yardımı ile düzeltilmesi istenmektedir. Yeniden değerleme yedeği elimine edilir. Geçmiş yıl kar/zararı ise tüm düzeltmelerden sonra tekrar hesaplanır.

Enflasyon düzeltmesi sonucunda ödenmiş sermaye tutarına ilişkin olarak ortaya çıkan düzeltme tutarlarının finansal durum tablosunda "Sermaye Düzeltme Olumlu/Olumsuz Farkları" adı altında sunulması istenmektedir.

Sermaye tutarının genel fiyat endeksinden yararlanılarak düzeltilmesi sonucunda, olumlu ya da olumsuz farklar ortaya çıkabilmektedir. Sermaye hesabının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu farklar "Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları Hesabı"na, olumsuz farklar ise "Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları Hesabı (-)"na kaydedilirler. Sermaye düzeltmesi olumlu farkları hesabı pasif karakterli bir hesap iken, sermaye düzeltmesi olumsuz farkları hesabı (-) aktif karakterli bir hesap olup aynı zamanda pasifi düzeltici hesap şeklinde kullanılır. Bu hesaplar her üç muhasebe sisteminde de aynı şekilde kullanılır.

Düzeltme yapılırken sermayenin tamamının ödenip ödenmediğine dikkat edilmelidir. Sermaye tamamen ödenmemiş ise düzeltilmesi gereken kısım sadece ödenmiş kısım olacaktır. Yine, yıl içinde ödenmiş sermaye var ise düzeltme faktörü ödeme tarihinden itibaren hesaplanacaktır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.539.).

Örnek; 01.01.2017 itibariyle genel fiyat endeksi 10.000, 31.12.2017 itibariyle genel fiyat endeksi 15.800'dür. Şirkette, 01.01.2016 itibariyle sermaye 150.000.-TL, ödenmemiş sermaye sıfır, 31.12.2016 itibariyle sermaye 150.000.-TL, ödenmemiş sermaye sıfır gözükmektedir. Bu durumda, yıl içinde herhangi bir sermaye değişimi olmaması nedeniyle dönem başındaki sermaye için bir yıllık bir düzeltme gerekecektir.

DB değeri	Düzeltme Faktörü	Yeni Değer	Fark
150.000.-	1,58 (15.800/10.000)	237.000.-	87.000.- (olumlu)

_____/_____

6xx Enflasyon Düzeltme Hesabı(G.T.) 87.000.-

5xx Sermaye Düzeltmesi 87.000.-

Olumlu Farkları Hesabı (Özk)

_____/_____

Örnek: 01.01.2017 tarihinde sermaye 100.000.-TL, Ödenmemiş sermaye sıfır, 31.12.2017 tarihinde sermaye 150.000.-TL, ödenmemiş sermaye 30.000.-TL gözükmektedir. Aradaki fark, 01.07.2017 tarihinde yapılan nakit sermaye artırımından kaynaklanmaktadır. Genel fiyat endeksi, yılbaşında 8000, Temmuz başında 11.000, yılsonunda 15.000 olarak açıklanmıştır.

	Dönem başı	Dönem içi	Dönem sonu
a.Ödenmiş sermaye	100.000.-TL	20.000.-TL	120.000.-
b.Düzeltme Faktörü	1,875 (15000/8000)	1,363 (15000/11000)	
c.Yeni Değer	187.500.-TL (a x b)	27.260.-TL (a x b)	214.760.-
d.Fark	87.500.-TL (olumlu)	7.260.-TL (olumlu)	94.760.-TL(olumlu)

_____/_____

6xx Enflasyon Düzeltme Hesabı (GT) 94.760.-

5xx Sermaye Düzeltmesi 94.760.-

Olumlu Farkları Hesabı (Özk)

_____/_____

Örnek: 01.01.2017'de sermaye 150.000.-TL, ödenmemiş sermaye 30.000.-TL, genel fiyat endeksi 11.200'dür. 31.12.2017 tarihinde sermaye 150.000.TL-, ödenmemiş sermaye 20.000.-TL, genel fiyat endeksi 8200'dür. Yıl içinde 01.07.2017 tarihinde endeks 9400 olup, 10.000.-TL sermaye alacağı nakit tahsil edilmiştir.

	Dönem başı	**Dönem içi**	**Dönem sonu**
Ödenmiş sermaye	120.000.-TL	10.000.-TL	130.000.-
Düzeltme Faktörü	0,732 (8200/11200)	0,872(8200/9400)	
Yeni Değer	87.840.-TL	8.720.-TL	96.560.-
Fark	32.160.-TL (olumsuz)	1.280.-TL (olumsuz)	33.440.-TL (olumsuz)

_____/_____

5xxSermaye Düzeltmesi Olumsuz 33.440.-

Farkları Hesabı(-) (Özk) 33.440.-

6xxEnflasyon Düzeltme Hesabı(GT)

_____/_____

3.2.Geri Alınmış Paylar

İşletmelerin, halka arz ettikleri hisse senetlerini sonradan geri satın alması durumunda ortaya çıkan bir konudur. Tekdüzen muhasebe sisteminde, bu konuda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Tam set TFRS ve BOBİ FRS'de özkaynak sunumu içinde özellikle açıklanması istenmektedir. Ödenmiş sermayenin, hileli işlemlerle gizli olarak düşürülmesi uygulamasına karşı önlem olarak ortaya çıkmıştır. Tekdüzen muhasebe sisteminde (MSUGT) geri alınmış paylar adı altında bir konu yoktur. Bu nedenle, geri alınmış paylar normal hisse senedi alımı olarak kaydedilmektedir.

Geri alınmış hisse senetleri konusu TMS 32 Finansal Araçlar Standardının 33.paragrafında ve BOBİ FRS'nin 9.68 nolu paragrafında ele alınmıştır. Her iki uygulamada da geri alınmış paylar ile ilgili aynı kurallar benimsenmiştir. Buna göre, işletmenin kendi paylarını satın alması durumunda, bu paylara ilişkin alım bedellerinin gerçeğe uygun değerinin özkaynaktan düşülecek şekilde "Geri Alınmış Paylar (-)" kaleminde gösterilmesi benimsenmiştir. Yine aynı paragrafta, geri alınmış payların alımı ve satımı neticesinde doğan farkların kâr veya zararda gösterilmemesi genel kural olarak benimsenmiştir. Diğer taraftan, finansal tablo dipnotlarında elde bulundurulan geri alınmış payların alım bedelleri ve ilgili dönemde yapılan alım satım işlemlerine ilişkin alım ve satım bedellerinin açıklanması istenmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 520. Maddesinde ise geri alınan paylar karşılığında yedek akçe ayrılması zorunluluğu getirilmiştir. Ayrılan bu yedek akçeleri BOBİ FRS'yi kullanan işletmeler "Diğer Kar Yedekleri" adı altında, Tam set TFRS'leri kullan işletmeler "Kardan Ayrılmış Kısıtlanmış Yedekler" adı altında özkaynaklar içinde takip edeceklerdir. Kısıtlanmış bu yedek akçeler ancak geri alınmış payların tekrar satılması ya da itfa edilmesi durumunda çözülebilmektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre finansal tablolarını hazırlayan işletmeler ise, TTK gereğince geri alınmış paylar var ise bunlar için ayıracakları yedek akçeleri "Kar Yedekleri" grubu altında "Özel Fonlar" hesabında izleyebilirler.

Sermaye piyasası kurulu, bu konu ile ilgili olarak, 03.01.2014 tarih ve 28871 sayılı Resmî Gazetede, Geri Alınan Paylar Tebliği yayınlamıştır. Bu tebliğe göre, geri alımın genel kurul tarafından onaylanmış olması gerekmektedir. Borsada işlem gören şirketlerde ise yakın ve ciddi bir kayıptan kaçınmak amacıyla genel kurul kararı olmadan yönetim kurulu kararı ile geri alım yapabilmektedirler. Tebliğe göre, geri alınan paylar şirketin ödenmiş ya da çıkarılmış sermayesinin %10'nu geçemez. Ayrıca, geri alınmış paylar tutarı kar dağıtımına konu edilebilecek toplam kaynakları aşamaz. Bu şartları yerine getiren şirketler, geri aldıkları payları süresiz olarak elde tutabilirler. Bu tebliğ hükümlerine aykırı olarak geri alınan paylar en geç bir yıl içinde elden çıkarılmak zorundadır. Bu süre zarfında satılamayan paylar, sermaye azaltımı ile itfa edilir.

Geri alınmış payların muhasebeleştirilmesi için geliştirilmiş üç metot bulunmaktadır. Bunlar, maliyet yöntemi, nominal değer yöntemi ve geri çekilmiş sayma yöntemidir. Bu yöntemlerin kullanılış şekilleri aşağıda açıklanmıştır.

Maliyet Yöntemi (Cost Method)

Bu yöntemde geri alınan paylar, alış maliyeti ile özkaynaktan indirim mahiyetinde "Geri Alınmış Paylar hesabında" izlenir. Hisse senedinin ilk ihracında kullanılan hesaplar kesinlikle

kullanılmaz. Geri alınan payların, daha sonra tekrar satılması durumunda "Geri Alınmış Paylar Hesabı" azaltılır. Satış tutarı alış maliyetinin üzerinde ise aradaki fark "Geri Alınan Paylar Satış Karları Hesabına" yazılabilir. Satış tutarı alış maliyetinin altında ise aradaki olumsuz fark "Geçmiş yıl zararları hesabına" aktarılır. (Pirgaip ve Karacaer, 2015:105-128).

Nominal Değer Yöntemi (Nominal Value Method)

Bu yöntemde, payların ilk arzında kullanılan hesaplar kullanılmaktadır. Geri alınmış paylar, nominal değeri ile "510. Geri Alınmış Paylar Hesabına" alınmakta, alış maliyeti ile nominal değer arasındaki fark "520 Menkul Kıymet İhraç Primleri Hesabını" düzeltecek şekilde kullanılmaktadır. Payların alış maliyeti, ilk halka arzdaki satış fiyatından yüksek ise, satış fiyatı üzerindeki kısım "Geçmiş Yıl Zararlarında" muhasebeleştirilecektir. Diğer taraftan, geri alınan paylar elden çıkarıldığında, bu paylar ilk defa ihraç edildiği gibi muhasebeleştirme yapılmaktadır. Yöntem bu yönüyle de maliyet yönteminden ayrılmaktadır (Pirgaip ve Karacaer, 2015:105-128).

Geri Çekilmiş Sayma Yöntemi (Constructive Retirement Method)

Geri çekilmiş sayma yönteminin nominal değer yönteminden tek farkı geri alınan payların nominal değerinin, öz kaynakta yeni açılan bir hesap kullanılmak yerine, paylar iptal ediliyormuş gibi doğrudan sermaye hesabından indirilmek suretiyle düşülmesidir. Bu yöntem, şirket yönetiminin geri alınan payları makul bir süre zarfında elden çıkarma niyetinin olmadığı veya geri alınan payların itfasının/iptalinin zorunlu kılındığı durumlara yönelik bir yaklaşım olarak algılanmaktadır (Pirgaip ve Karacaer, 2015:105-128).

TMS 32'nin 33 paragrafında "geri alınmış paylar, özkaynaktan düşülür" denmekte iken, BOBİ FRS'nin 9.68.paragrafında, geri alınan paylar için verilen değerlerin gerçeğe uygun değerlerinin özkaynaktan düşüleceği belirtilmektedir. Bu durumda, her iki standardın da yukarıda belirtilen yöntemlerden "maliyet yöntemini" benimsediği anlaşılmaktadır.

Örnek: *(Halka arz fiyatından daha düşük fiyata geri alınması)*

X Anonim Şirketi, daha önce 2,5 TL'den halka arz ettiği 1 milyon adet hisse senedinden 250.000 adedini 2 TL'den geri almış, bedelini bankadan EFT ile ödemiştir. Hisse senetlerinin nominal değeri 1 TL'dir.

_____/_____

5xxGeri Alınmış Paylar Hesabı (-) 500.000.-

1xx Bankalar Hesabı 500.000.-

_____/_____

3.3.Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi

Karşılıklı iştirak sermaye düzeltmesi ile ilgili Tekdüzen Muhasebe Sisteminde bir düzenleme bulunmamaktadır. Tam set TFRS'de doğrudan konuyla ilgili açıklama bulunmamakla birlikte, TMS 32'nin 33. paragrafında işletmenin geri satın alınan kendi hisselerinin, işletme tarafından ya da konsolide edilmiş şirketler grubunun diğer üyeleri tarafından geri alınabileceği veya elde tutulabileceği belirtilmiş ve bunlar için ödenen veya alınan tutarların doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. 2004 yılından itibaren TMS/TFRS'lere göre finansal tablo düzenleme zorunluluğu bulunan sigorta şirketlerinin hesap planına Hazine Müsteşarlığı tarafından 04.03.2011 tarihinde yapılan "Azınlık paylarının ve karşılıklı iştirak sermaye düzeltmesinin izlenmesi amacıyla sigortacılık hesap planında yeni hesap kodu açılmasına dair sektör duyurusu (2011/ 2)" ile özsermayenin altında 510 kodlu Karşılıklı Sermaye İştirak Düzeltmesi (-) hesabının eklenmesi uygun görülmüştür. Ayrıca, SPK 10.08.2011 tarih ve 26/27 sayılı "Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda İşlem Gören Şirketlerin Kendi Paylarını Satın Almaları Sırasında Uyacakları İlke ve Esaslar" başlıklı bir ilke kararı yayınlayarak, bu şirketlerin uymaları gereken finansal tablo formatında grubun kendi hisselerini satın alabileceklerini belirtmiş ve bu durumda "karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi" kalemine yer vermiştir (Terzi, 2011:267).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 2013 yılında kurul kararı alarak bu konuda açıklama yapmıştır. Bu kurul kararına göre, üç ayrı başlık altında konuyu açıklamıştır: a) Bağlı ortaklığın, ana ortaklığın özkaynağa dayalı finansal araçlarına sahip olması, b) iştiraklerin ana ortaklığın paylarına sahip olması c) İş ortaklıklarının ana ortaklığın payına sahip olması.

İlke kararına göre, bağlı ortaklığın ana ortaklığın paylarına sahip olması durumunda, tam konsolidasyon esnasında tüm bu paylar elimine edilecek ve karşılığında özkaynak tutarı azaltılacaktır. İştirak ya da iş ortaklığı olması halinde ise özkaynak yöntemi kullanılarak eliminasyon ve özkaynaktan düşürme işlemi yapılacaktır. Özkaynak yönteminin kullanılması, BOBİ FRS'de ayrıntılı olarak açıklanmıştır. BOBİ FRS'nin 9.70 nolu paragrafında özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştiraklerin, ana işletmenin paylarına sahip olması durumunun da 9.68 nolu paragrafta anlatılan payların geri alınması konusuna benzer olduğu ve benzer

şekilde değerlendirileceği belirtilmiştir. İştirakin elinde bulundurduğu ana işletmenin payları, özkaynak yönteminin uygulanması sırasında elimine edilir ve karşılığında özkaynak azaltılır. Ayrıca, işletmenin, iştirakin elde ettiği kardan, iştirakin elde tuttuğu işletmenin payları nedeniyle elde edilen karı düşmesi ve bulunan bu tutardan kendi payına düşen kısmı gelir olarak kayda alması gerekir (BOBİ FRS 9.70).

Örnek: A İşletmesi B işletmesinin %25'ine, B işletmesi de A işletmesinin %20'sine yatırım yapmıştır. Her iki işletme de, özkaynak yöntemini kullanmaktadır.

A İşletmesi			
Nakitler	15.000.-	Sermaye	15.000.-
İştirak(%25B)	2.500.-	Net Kar	2.500.-
Aktif toplam	17.500	Pasif toplam	17.500

B işletmesi			
Kasa	9.000.-	Sermaye	10.000.-
İştirak(%20A)	3.000.-	Net Kar	2.000.-
Aktif toplam	12.000	Pasif toplam	12.000

A işletmesinin kaydı: A işletmesi B'nin kendi hisselerine yatırım yaptığını öğrendiği anda, B işletmesinin bilançosunda yer alan iştiraklerin kendi payı olması nedeniyle sanki kendi paylarını geri almış gibi olacaktır. Bu nedenle, B işletmesinin bilançosunda yer alan iştiraklerin %25'i olan 750.-TL'lik bir düzeltme yapılması zorunlu olacaktır. A işletmesinin yapması gereken düzeltme kaydı şöyle olmalıdır.

_____/_____

5xxKarşılıklı İştirak 750.-

Sermaye Düzeltmesi(-) (özk) 750.-

2xx İştirakler (Dur. V.)

_____/_____

B işletmesi de A işletmesine %20 oranında yatırım yapmıştır. Aynı durum B işletmesi içinde geçerlidir. B İşletmesinin yapması gereken düzeltme kaydı şu şekildedir:

_____/_____

5xx Karşılıklı İştirak 500.-

Sermaye Düzeltmesi (-) (özk) 500.-

2xx İştirakler (Dur.V)

_____/_____

Yukarıdaki işletmelerin net karları içinde de temettü geliri varsa, bu temettü gelirlerinin de karşılıklı olarak elimine edilmesi gerekir.

Kurulun ilke kararında, bağlı ortaklığın ana ortaklığın payına sahip olması halinde tam konsolidasyonun uygulanacağı belirtilmektedir. Aynı durum, BOBİ FRS'de de açıklanmaktadır. BOBİ FRS'nin 9.69 nolu paragrafında "konsolide finansal tablo hazırlayan bir işletmenin bağlı ortaklığının, ana işletmenin paylarına sahip olması, ana işletme açısından kendi paylarının geri satın alınması olarak değerlendirilir" denmektedir. Bu kapsamda, bağlı ortaklığın elinde bulundurduğu işletmenin payları konsolidasyon sırasında elimine edilir ve karşılığında özkaynak tutarı azaltılır. Söz konusu payların, alımından, satışından, ihracından ve iptalinden dolayı kar veya zarara herhangi bir kazanç ya da kayıp yazılamaz. Bu açıdan yapılacak uygulamanın hem tam set TFRS hem de BOBİ FRS açısından aynı olduğu görülmektedir.

Örnek: X işletmesi, B işletmesinin %75'ine sahiptir. B işletmesi de, X işletmesinin %20 payına sahiptir. Bu nedenle, B işletmesi, hiçbir işletmeye kar dağıtmamıştır. İşletmelerin bilançoları şöyledir.

X İşletmesi (Ana Ortaklık)	
Kasa 10.000.- B. Ort.(B) 7.500.-	Sermaye 15.000.- Net Kar 2.500.-
Aktifler 17.500	Pasifler 17.500

B işletmesi	
Kasa 9.000.- İştirakler(X) 3.000.-	Sermaye 10.000.- Net Kar 2.000.-
Aktif toplam 12.000	Pasif toplam 12.000

Yukarıda B işletmesinin yapacağı herhangi bir işlem yoktur. Ancak, X işletmesi ana ortaklık niteliğinde olduğundan konsolide bilanço hazırlamak zorundadır.

Yukarıdaki bilançolar yılsonunda oransal olarak birleştirildiğinde (B işletmesinin %75'i X işletmesinin bilançosu ile birleştirildiğinde), aşağıdaki gibi bir sonuç ortaya çıkar.

Konsolide Bilanço	
Kasa 16.750.- İştirakler 2.250.- B. Ortaklıklar 7.500.-	Sermaye 22.500.- Net Kar 4.000.-
Aktif Toplam 26.500.-	Pasif Toplam 26.500.-

Yukarıdaki birleştirilmiş tabloda, İştirakler adı altında yer alan 2.250.-TL'lik pay, B. İşletmesinin kendi payıdır. Bu nedenle, "karşılıklı bağlı ortaklık sermaye düzeltmesi" hesabı kullanılarak özkaynaklar düzeltilmelidir. Buna göre, hazırlanacak konsolide bilanço aşağıdaki gibi olmalıdır.

Konsolide Bilanço	
Kasa 16.750.- B. Ortaklıklar 7.500.-	Sermaye 22.500.- Kar. B.O.Ser. Düz. (-) (2.250).- Net Kar 4.000.-
Aktif Toplam 24.250.-	Pasif Toplam 24.250.-

3.4.Paylara İlişkin Primler

Paylara ilişkin primler, payların nominal değerin (itibari değerin) üstünde ihraç edilmesi halinde, itibari değer ile satış fiyatı arasındaki farklardan oluşmaktadır. Bu fark, AGİO, emisyon primi, primli pay ya da ihraç pirimi gibi isimlerle adlandırılır. Paylara ilişkin primler, payların halka ihracında, iptal edilen payların ve geri alınmış payların yeniden satışında ortaya çıkarlar. Paylara ilişkin primler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, TFRS ve BOBİ FRS'de aynı mantıkla ele alınmaktadır. Muhasebe sistemlerine göre "paylara ilişkin primlerin" sunum şekli karşılaştırmalı olarak Tablo 3'te verilmiştir.

Tablo 3: Paylara İlişkin Primlerin Muhasebe Sistemlerine göre Karşılaştırılması

BOBİ FRS	**TFRS**	**MSUGT**
Paylara İlişkin Primler	***Paylara İlişkin Primler***	***Sermaye Yedekleri***

Hisse Senedi İhraç Primleri	Hisse Senedi İhraç Primleri	Hisse Senedi İhraç Primleri
Hisse Senedi İptal Karları	Hisse Senedi İptal Karları	Hisse Senedi İptal Karları
Geri Alınmış Pay İhraç Primi	Geri Alınmış Pay İhraç Primi	
Kontrol Gücü Devam Eden ortaklıkların pay satış kazançları	Kontrol Gücü Devam Eden ortaklıkların pay satış kazançları	
İştirak Emisyon Primleri	İştirak Emisyon Primleri	

Hisse senetleri ile ilgili primler, BOBİ FRS ve TFRS'de paylara ilişkin primler adı altında sunulurken, MSUGT'inde Sermaye Yedekleri adı altında sunulmaktadır.

BOBİ FRS'nin 9.63 nolu paragrafına göre, özkaynak araçları, ihraca ilişkin doğrudan maliyetler çıkarıldıktan sonra, tahsil edilen ya da tahsil edilecek nakdin itibari değeri üzerinden, elde edilen ya da edilecek nakit dışı kaynakların ise kayda alındıkları tarih itibariyle belirlenen gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmektedir. Yine, 9.64 nolu paragrafa göre, özkaynak ihracında katlanılan doğrudan maliyetlerin "paylara ilişkin primler" kaleminde özkaynaklardan indirim şeklinde kayda alınması gerekmektedir.

KAYİK'ler tarafından kullanılacak olan ve KGK tarafından yayınlanan finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberine göre *paylara ilişkin ihraç primleri;* iptal edilen ortaklık payları, kontrol gücü devam eden ortaklıkların pay satış kârları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve sermayenin bir parçası sayılan tutarların izlendiği kalem olarak tanımlanmaktadır. Bu konuda, TMS ve TFRS'lerde herhangi bir açıklayıcı bilgi bulunmamaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin, tekdüzen hesap planında *sermaye yedekleri*; hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları ve yeniden değerleme değer artışları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve işletmede bırakılan tutarların izlendiği hesap grubu şeklinde tanımlanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 519'uncu maddesine göre, emisyon primleri (ihraç primleri) genel kanuni yedek akçe olarak kabul edilmiştir. Ancak, bu primlerin kar yedekleri ile karışmaması için ayrı bir grupta ele alınması daha doğrudur. Türk Ticaret Kanunu'na göre bu grupta yer alan hesapların, zararların ortadan kaldırılması, işsizliğin önüne geçilmesi, işlerin kötü gittiği dönemlerde işletmenin sürekliliğinin sağlanması amacı dışında kullanılmaları mümkün değildir.

a. Hisse Senetleri İhraç Primleri

Anonim şirketlerin kuruluşta ya da sermaye artırımında çıkardıkları hisse senetlerini, nominal değerin üzerinde bir fiyattan halka arz etmeleri durumunda aradaki fark ihraç primi, AGİO ya da emisyon primi olarak tanımlanır. Bu fark, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu nedenle, hisse senetlerinin nominal değerin üzerinde halka arz edilmesi nedeniyle elde edilen kazançların, TTK'nın da bunları genel kanuni yedek akçe olarak tanımlaması nedeniyle özkaynakta izlenmesi gerekir.

Örnek: A işletmesi, sermaye artırımı nedeniyle bastırılmış 1.-TL nominal değerli 100.000 adet hisse senedini 2,50 TL'den halka arz etmiş ve hisse senetlerinin tamamını satmıştır.

1xxBankalar Hesabı (Dön.V)	250.000.-	
5xx Ödenmemiş Sermaye Hs (-) (özk)		100.000.-
5xxHisse Senetleri İhraç Primleri Hs. (Özk)		150.000.-

BOBİ FRS'ye göre, pay ihracında katlanılan maliyetlerin doğrudan özkaynaktan indirilmesi söz konusudur. Buna göre, BOBİ FRS'de şöyle kayıtlar yapılır.

Örnek: A işletmesi, sermaye artırımı nedeniyle bastırmış olduğu 1.-TL itibari değerli 100.000 adet hisse senedini 2.-TL'den halka arz etmiştir. Halka arz edilen hisse senetlerinin ihraç masrafları için 1.000.-TL ödeme yapılmıştır.

1xxBankalar Hesabı (Dön.V)	200.000.-	
5xx Ödenmemiş Sermaye Hs(-)		100.000.-
5xx Hisse Senetleri İhraç Primleri Hesabı(Özk)		100.000.-
5xxHisse Senetleri İhraç Primleri Hs	1.000.-	
1xx Kasa Hesabı		1.000.-

TFRS ve MSUGT'inde ise böyle bir açıklama söz konusu değildir. Bu nedenle, 1000 TL'lik harcama doğrudan gider kaydedilebilir.

b. Hisse Senetleri İptal Karları

MSUGT'inde tekdüzen hesap planında sermaye yedekleri grubunda yer alan ve "kullanılmayan rüçhan hakları nedeniyle iptal edilmek zorunda kalınan hisse senetlerinin nominal değerin üzerinde bir fiyattan halka satılmaları durumunda ortaya çıkan olumlu fark" olarak tanımlanmış olan hisse senetleri iptal karları, BOBİ FRS ve TFRS'de açıkça tanımlanmamıştır. Hisse senedi iptal karları da AGİO, ihraç primi, emisyon primi olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle, iptal karları, ihraç primleri gibi özkaynakta izlenirler.

BOBİ FRS ve TFRS'de açıkça belirtilmemesine rağmen tam açıklama ilkesi gereğince bu tür bir hesabın kullanımı gerekli kabul edilebilir.

Örnek: Bedelsiz sermaye artırımı nedeniyle bastırılan hisse senetlerinden rüçhan haklarının kullanılmaması nedeniyle itibari değeri 1 TL olan 100.000 adet hisse senedi elde kalmıştır. Bu hisse senetleri, genel kurul kararı ile iptal edilerek yerlerine yeni hisse senetleri bastırılmış ve bu yeni hisse senetleri 1,80 TL'den ortaklara satılmıştır. Bu iptal ve ihraç işlemleri için 1000.-TL nakit masraf yapılmıştır. Tüm hisseler satılmıştır.

1xxBankalar Hesabı (Dön.V)	180.000.-	
5xxÖdenmemiş Sermaye Hs(-)		100.000.-
5xxHisse Senetleri İptal Karları H		80.000.-
5xxHisse Senetleri İptal Karları Hs	1.000.-	
1xx Kasa Hesabı		1.000.-

Yukarıdaki kayıt BOBİ FRS'ye göre yapılmıştır. Eğer TFRS ve MSUGT'ine göre bu kayıt yapılırsa 1000.-TL'lik masraf kaydı doğrudan gider kaydedilebilir.

c. Geri Alınmış Pay Emisyon Primi

Anonim şirketler, halka arz etmiş oldukları hisse senetlerini, borsadan geri satın alarak tekrar daha yüksek bir fiyattan satabilirler. Bu durumda, geri alınan payların tekrar satışından elde edilen primin tam açıklama ilkesi gereğince yukarıdaki hesaplardan farklı bir hesaba kaydedilmesi mümkündür. Bu hesaba "Geri Alınmış Pay İhraç Primi Hesabı" adı verilebilir.

BOBİ FRS'de 9.68 nolu paragrafın dördüncü cümlesinde "işletmenin kendi paylarının satın alımından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kar ve zarara herhangi bir kazanç ya da kayıp yansıtılamaz" denmektedir. Bu ifade gereğince, geri alınan payların satışından elde edilen primlerin özkaynakta izlenmesi gerektiği açıkça anlaşılmaktadır. TMS 32 nolu standardın

33. paragrafında da aynı konu ele alınmakta ve BOBİ FRS ile aynı paralellikte olduğu görülmektedir. Bu durumda, TFRS ve BOBİ FRS'de geri alınmış payların tekrar satışı esnasında ortaya çıkan primlerin özkaynaklar altında "Geri Alınmış Paylar İhraç Primi" olarak gösterilmesi mümkündür.

Tekdüzen muhasebe sisteminde (MSUGT) ise böyle bir konu mevzuu bahis değildir. Ancak, Türk Ticaret Kanunu'nun 512.maddesinde emisyon primleri kanuni yedek akçe olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle, geri alınan payların tekrar satışından kaynaklanan primlerin sermaye yedekleri altında izlenmesi doğru bir uygulama olacaktır. Bunun için, önemlilik kavramı gereğince Geri Alınmış Paylar İhraç Primleri adı altında bir yeni hesap ilave etmek gerekecektir.

Örnek: Borsadan 250.000 TL bedel ödenerek satın alınan, işletmenin kendisine ait 250.000 adet hisse senedi, borsada 400.000.-TL'ye tekrar satılmıştır. Nominal değeri 1 TL'dir.

1xx Bankalar	400.000.-	
5xxGeri Alınmış Hisse Senetleri (-) (Özk)		250.000.-
5xx Geri Alınmış Pay Emisyon Primi (Özk)		150.000.-

3.5.Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Değer Artış/Azalışları

İşletmeler, maddi duran varlıklarını piyasa değerlerine göre yeniden değerleyerek finansal durum tablosundaki defter değerlerini güncelleyebilmektedir. TMS 16'nın 29.maddesi, maddi duran varlıklar grubunun yeniden değerleme yöntemine göre izlenebilmesine müsaade etmektedir. TMS 16'ya göre maddi duran varlıklardaki yeniden değerleme değer artışlarının, Kar/Zararda yeniden sınıflandırılmayacak kapsamlı gelir niteliğinde olduğu belirtilmiştir. KAYİK'ler için hazırlanmış finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberinde de MDV Yeniden Değerleme Değer Artışlarının Özkaynaklar içinde Kar/Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Kapsamlı Gelirler veya Giderler Grubu altında yer alacağı belirtilmiştir.

BOBİ FRS'nin 12.15 nolu paragrafında maddi duran varlıkların yeniden değerleme yöntemi ile değerlenebileceği belirtilmektedir. Buradaki uygulama tam set TFRS ile aynıdır. BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıkların yeniden değerlenmesinden doğan değer artışları finansal durum tablosunda "Yeniden Değerleme Yedeği" adı altında MDV Yeniden Değer Artışları olarak yer alacaktır.

Tekdüzen muhasebe sistemi incelendiğinde ise, özkaynaklar altında sermaye yedekleri içinde MDV Yeniden Değer Artışları Hesabı bulunmaktadır. Ancak, sistemin işleyişi TFRS ve BOBİ FRS'de olduğu gibi gerçeğe uygun değer üzerinden değil, Maliye Bakanlığının açıkladığı genel satın alma endeksleri üzerinden yürütülmektedir. Bu yöntemin VUK tarafından uygulanması hariç yasaklanmıştır.

3.6.Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Değer Artış/Azalışları

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardına göre, işletmeler tercihen maddi olmayan duran varlıklarını "Yeniden Değerleme Yöntemini" kullanarak değerleyebilmektedirler. Yeniden değerleme yöntemine göre değerlenen maddi olmayan duran varlıkların değerinde oluşacak artış ve azalışların kapsamlı gelir olarak özkaynakta izlenmesi gerekmektedir. Bu konu TMS 38'de 85, 86 ve 87. paragraflarında ele alınmış ve açıklanmıştır. KAYİK'lerin uyguladığı finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberine göre maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan değer artışlarının, Kar/Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Kapsamlı Gelir niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Bu rehbere göre MODV Yeniden Değerleme Artışlarının, Özkaynaklar içinde **Kar/Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Kapsamlı Gelirler Hesap Grubu** altında yer alması gerekmektedir.

BOBİ FRS'nin 14.bölümü incelendiğinde, yeniden değerleme yönteminin bulunmadığı görülmektedir. Yani, BOBİ FRS'ye göre maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerleme yöntemine göre izlenememektedir. Dolayısı ile BOBİ FRS'de MODV yeniden değerleme artışı ya da azalışı diye bir durum söz konusu değildir.

Tekdüzen muhasebe sistemine bakıldığında, burada da BOBİ FRS'ye benzer bir durumun bulunduğu görülmektedir. Tekdüzen muhasebe sistemine göre yeniden değerleme sadece MDV'lere uygulanabilmektedir.

3.7.Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardı gereğince, işletme, bir veya birden fazla çalışanına, iş ilişkisi sonrasında resmi veya gayri resmi fayda sağlayan planlar geliştirebilir. Bu fayda planları; katkı planları ve fayda planları olarak ikiye ayrılabilmektedir. Katkı planları, işletmenin herhangi bir şekilde ek yükümlülüğe girmediği planlardır. Fayda planları ise işletmenin ek yükümlülüğü kabul ettiği planlardır.

Bu fayda planlarıyla, işletme tarafından çalışanına iş ilişkisi bittikten sonra (devletin emeklilik sistemi dışında) ikinci bir ikramiye ya da emeklilik aylığı kazandırmak için işçinin çalıştığı yıllar boyunca işçinin maaşından yapılan kesintilerin işletme tarafından ya da bir sigorta şirketi tarafından işletilmesi sonucu biriken paranın iş ilişkisi bittiğinde işçiye verilmesi taahhüt edilmektedir.

TMS 19'a göre, işletme bir ya da birkaç çalışanına iş ilişkisi bittikten sonra ikinci bir ikramiye olması için fayda planı kurabilir. Bu durumda, işletmenin işçinin ne zaman emekli olacağını ya da işten ayrılacağını tahmin etmesi ve işten ayrılışın gerçekleştiği tarihte işçiye ne kadar fayda planı gereği ödeme yapılacağını tahmin etmesi gerekir. Daha sonra, tahmin ettiği tutarın her yılsonundaki bugünkü değerini hesaplayarak döneme düşen cari hizmet maliyetlerini, geçmiş hizmet maliyetlerini, yerine getirme sırasında ortaya çıkan kayıp ve kazançları ve tanımlanmış net fayda borcuna ilişkin net faizi belirleyerek kayıt altına almak zorundadır. Bunun için, aktüeryal hesaplamaların yapılması gerekir. Aktüeryal hesaplamalar için devlet tahvillerinin yıllık ıskonto oranı kullanılır (TMS 19, paragraf 83). Aktüeryal hesaplamalar yapılırken, daha önce tahmin edilen ıskonto oranlarının ya da enflasyon oranlarının değişmesi sonucunda aktüearyal hesaplamalar yeniden yapılır. İskonto oranları ya da enflasyon oranlarındaki tahmin değişmelerinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar aktüeryal kazanç ve kayıp olarak tanımlanmaktadır. TMS 19'a göre bu aktüeryal kazanç ve kayıplar finansal durum tablosunda kapsamlı gelirler arasında gösterilir (TMS 12, Prag.120/c). Kapsamlı gelirde izlenen bu kayıp ve kazançlar kar/zararda yeniden sınıflandırılmazlar (TMS 19,

Prag.122). Bu kayıp ve kazançlar özkaynaklar içinde kalmak şartı ile farklı şekillerde kullanılabilirler (Sermayeye ilave etmek gibi).

Aktüeryal hesaplamalardaki tahminlerin değişmesi durumunda ortaya çıkan aktüeryal kayıp ve kazançlar bilançoda **Kar ve Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Kapsamlı Gelirler Hesap Grubu** altında izlenir. Kayıtlarda ve dipnotlarda ise **Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları hesabı** ile takip edilebilirler**.**

BOBİ FRS incelendiğinde fayda planları ile ilgili bir konunun bulunmadığı görülmektedir.

Tekdüzen muhasebe sistemi incelendiğinde de fayda planları ile ilgili bir konunun bulunmadığı görülmektedir.

3.8.Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar

Tam set Muhasebe standartlarına göre, satın alınan hisse senetlerinin İştirakler Hesabında izlenebilmesi için satın alınan paylar gereği önemli etkiye sahip olunması gerekmektedir. Bu konu TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardında detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bu standardın, 6. ve 7. paragraflarında önemli etki kavramı açıklanmıştır. Buna göre, iştirak payının %20'nin üzerinde olması önemli etki olduğunun en önemli göstergesi sayılmaktadır. Ayrıca, iştirak payının %20'nin altında olması halinde; (a) Yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme; (b) Temettüler ya da diğer dağıtım kararları dâhil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma; (c) Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi, (d) İşletmeler arasında yönetici personel değişimi veya (e) İşletme için gerekli teknik bilginin sağlanması, hallerinden bir ya da bir kaçının mevcut olması halinde önemli etkinin var olduğu kabul edilecektir.

İşletmeler, hisse senetlerini satın alarak yatırım yaptıkları şirketlerin özkaynaklarında meydana gelen hareketleri takip etmek isteyebilirler. Bu durumda, işletmeler özkaynak yöntemini kullanarak bu isteklerini yerine getirirler. TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardına göre, iştiraklerin özkaynak yöntemi ile izlenmesi zorunludur. Buna göre, özkaynak yöntemiyle değerlenen yatırımların (iştiraklerin), özkaynaklarında yer alan yeniden değerleme artışlarının(MDV Yeniden Değerleme Farkları, MODV Yeniden Değerleme Farkları) ortaklık oranı karşılığına denk düşen kısmının, ana şirketin finansal durum tablosunda **Kar Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Kapsamlı Gelirler Hesap Grubu** altında "Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kapsamlı Gelirinden Kar Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar Hesabı" ile özkaynakta izlenmesi gerekmektedir.

BOBİ FRS incelendiğinde, 10.bölümde iştiraklerdeki yatırımlara değinildiği görülmektedir. 10.19 nolu paragrafta ise özkaynak yönteminden bahsedilmektedir. 10.20 nolu paragrafta, iştiraklerin özkaynaklarda meydana gelen ve net kar dışındaki nedenlerle artışlardan işletmeye düşen pay, finansal durum tablosunda özkaynak içinde "**Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar"** olarak gösterilecektir. Yine, BOBİ FRS'nin 11.bölümü gereğince müşterek girişimlerin de özkaynak yöntemi ile izlenebileceği ve özkaynaklarında yer alan net kar dışındaki artışların, "**Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar**" adı altında yer alacağı belirtilmektedir. Yine, BOBİ FRS'nin 22. Bölümünde orta boy işletmelerin bağlı ortaklıklarını özkaynak yöntemi ile izleyebileceği ve özkaynaktaki net kar dışında kalan artışları "**Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Kazanç ve Kayıplarından Paylar**" adı altında kendi finansal durum tablosunda özkaynak içinde gösterebileceği belirtilmektedir.

Tekdüzen muhasebe sistemi incelendiğinde, iştiraklerin ve bağlı ortaklıkların özkaynak yöntemine göre izlenebileceği görülmektedir. Bunun için kullanılan hesap ise "İştirakler Yeniden Değerleme Artışları Hesabı" dır. Ancak, tekdüzen hesap planında, özkaynak yöntemine göre izlenen payların elden çıkarılması halinde kâr zararla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

3.9.Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler

TMS 12 Gelir Vergileri standardı, vergi mevzuatının dikkate alınmasını ve vergi mevzuatına göre hesaplanacak kar (vergi karı) ile muhasebe kurallarına göre hesaplanacak kar (ticari kar) arasındaki farkın özel olarak izlenmesi gerektiği belirtmektedir. Bu standarda göre, vergi karı ile ticari kar arasındaki farka neden olan unsurlar, sürekli ve geçici olarak ikiye ayrılmaktadır. Sürekli farka neden olanlar vergi mevzuatının hiçbir zaman vergi hesabında dikkate aldırmayacağı kayıp ve kazançlardan oluşmaktadır. Gecikme faizleri, anormal fireler, çalıntılar, iştirak kazançları gibi unsurlar sürekli farka örnek olarak verilebilir. Geçici farklar ise, vergi mevzuatının sadece geçici olarak kabul etmediği sonraki dönemlerde kabul edeceği ya da gerçekte gelecek dönemlere ait olmasına rağmen vergisinin erkenden tahsil edildiği durumlardan oluşmaktadır. Kıdem tazminat karşılıkları, yeniden değerleme artışları, gerçeğe uygun değer artışları gibi unsurlar ise geçici farklara örnek olarak gösterilebilir.

Geçici farka neden olan kayıp ve kazançlar, duruma göre kar veya zararda ya da özkaynaklarda izlenebilir. Kar veya Zarar hesaplarında izlenen geçici farka neden olan kayıp ya da kazançlara ait vergi gideri/geliri, kar/zarar tablosunda ertelenmiş vergi gideri/geliri olarak takip edilir. Özkaynaklarda kapsamlı gelir olarak gösterilen geçici farka neden olan kayıp ya da

kazançlara ait vergi gideri/geliri ise yine özkaynaklarda ertelenmiş vergi gideri/geliri olarak izlenir.

Özkaynaklarda izlenen ertelenmiş vergi giderleri/gelirleri, ait oldukları kapsamlı gelirin daha sonra kar ya da zarar hesaplarına yeniden devredilip devredilmeyeceğine göre iki grupta toplanır. Kâr zararda yeniden sınıflandırılmayacak olan kapsamlı gelirlere ait ertelenmiş vergi gideri/gelirleri bu başlık altında özkaynaklarda izlenir. Kayıtlarda, Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler hesabı ile izlenirler.

BOBİ FRS'ye bakıldığında 23 nolu bölümde gelir vergilerinin incelendiği görülmektedir. 23.3 nolu paragrafta, bu konunun orta boy işletmeler için zorunlu olmadığı ve fakat büyük boy işletmeler için zorunlu olduğu belirtilmektedir. Büyük boy işletmeler için uygulama TMS 12 ile benzerdir. Ancak, ertelenmiş vergi geliri ya da gideri hangi özkaynak kalemi ile ilgili ise o kelemin içinde indirim ya da artış olarak yansıtılacaktır (BOBİ FRS 23.40). İlgili özkaynak kalemi içinde ertelenmiş vergi geliri ya da gideri adı altında bir hesapla takip edilebilecektir.

Tekdüzen muhasebe sisteminde ise böyle bir konu bulunmamaktadır.

3.10.Yabancı Para Çevirim Farkları

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı, konuyu iki açıdan ele almıştır. Birincisi, yurt içindeki işlemler ikincisi mali tabloların çevrimidir. Yurt içinde gerçekleşen her türlü yabancı paralı işlemler üzerinden hesaplanan kur farkları, kar ya da zarar tablosu ile ilişkilendirilmektedir (TMS 21, paragraf 28). Yabancı para ile düzenlenmiş mali tabloların yerli para birimine çevrilmesi ya da yerli para birimi üzerinden düzenlenmiş mali tabloların yabancı para birimlerine çevrilmesi ya da yabancı para birimi ile düzenlenmiş mali tabloların bir başka yabancı para birimine çevrilmesi esnasında ortaya çıkan çevrim farkları ise geçici olarak özkaynakta kapsamlı gelirler kısmında sınıflandırılmalıdır. Bunun için çevrime tabi tutulacak mali tabloların bir iştirak, iş ortaklığı ya da bağlı ortaklığa ait olması gerekir (TMS 21, paragraf 34).

TMS 21'in 30. paragrafına göre, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kar ya da zarar kapsamlı gelirde izleniyorsa, bu kar ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kapsamlı gelirde takip edilir.

Mali tabloların çevriminde, finansal durum tablosundaki varlık ve yabancı kaynaklarla ilgili kalemler kapanış kuru üzerinden, kar ya da zarar tablosundaki ve özkaynaklardaki kalemler işlem tarihindeki kurlar üzerinden çevrilir ancak işlem tarihindeki kurların tespit edilmesinin zor olduğu durumlarda çevrim için ortalama kurlar kullanılır (TMS 21, paragraf 39). Ortalama kurların kullanımı kurların aşırı oynak olduğu dönemlerde mümkün değildir (TMS 21, Paragraf 40).

TMS 21'e göre, mali tabloların geçerli para birimine çevrilmesi esnasında ortaya çıkacak olan kur farkları kar/zararda yeniden sınıflandırılabilecek kapsamlı gelir ya da kapsamlı gider olarak kabul edilmiştir (paragraf 39/c).

Çevrim farklarının muhasebeleştirilmesinde olağan faaliyetler esnasında ortaya çıkan kur farkları kâr/zararda takip edilmektedir. Mali tabloların çevriminden doğacak çevrim farklarının ise **"Yabancı Para Çevirim Farkları"** olarak **Kar/Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir veya Giderler Hesap Grubu** adı altında özkaynakta izlenmesi gerekmektedir. Bu hesap kuralsız olarak kullanılabilir. Böyle bir durumda, pozitif nitelikli olduğunda borç bakiyesi, negatif nitelikli olduğunda alacak bakiyesi verecektir. Aşağıda konuyu anlatan basit bir örnek verilmiştir.

Örnek: X Anonim Şirketi'nin yurt dışındaki bağlı ortaklığına ait (AB AŞ) mali tabloları aşağıdaki gibidir.

01.01.2017-31.12.2017 Dönemi K/Z Tablosu			**31.12.2017 Tarihli Finansal Durum Tablosu**	
Satışlar	10.000 $		Nakit Benzerleri	10.000 $
Satışların maliyeti	7.000 $		Stoklar	20.000 $
Satış Karı	3.000 $		Ticari Alacaklar	10.000 $
Faaliyet Gideri	2.000 $		MDV	5.000 $
Faaliyet Karı	1.000 $		MDOV	5.000 $
			Aktif Toplam	50.000 $
Diğer Faaliyetlerden gelirler	1.000 $		Ticari Borçlar	10.000 $
			Mali Borçlar	20.000 $
Finansman giderleri	800 $		Ödenecek Vergiler	5.000 $
Sürdürülen Faaliyetlerden Karlar	1.200 $		D.K. Vergi Karşılıkları	200 $
Durdurulan faaliyetlerden giderler	500 $		Ödenmiş sermaye	5.000 $
			Kanuni Yedekler	5.000 $
Vergi gideri	200 $		Geçmiş Yıl Karları	4.300 $
Dönem Net Karı	500 $		Dönem Net Karı	500 $
			Pasif Toplam	50.000 $

2017 Yılının dönem kapanış kuru 3,50; 2017 yılının ortalama kuru 3,10 dur. Yıl içinde döviz kurlarının aşırı oynaklık göstermediği varsayılmıştır.

Bu durumda, yukarıdaki mali tablolar Türk Lirasına aşağıdaki gibi çevrilir.

01.01.2017-31.12.2017 Dönemi K/Z Tablosu			
	Çevrim Öncesi	Ortalama Kur	Çevrim Sonrası
Satışlar	10.000 $	3,10	31.000 TL
-Satışların maliyeti	7.000 $		21.700 TL
Satış Karı	3.000 $		9.300 TL
-Faaliyet Gideri	2.000 $	3,10	6.200 TL
Faaliyet Karı	1.000 $		3.100 TL
+Diğer Faaliyetlerden gelirler	1.000 $	3,10	3.100 TL
-Finansman giderleri	800 $		2.480 TL
Sürdürülen Faaliyetlerden Karlar	1.200 $		3.720 TL
-Durdurulan faaliyetlerden giderler	500 $	3,10	1.550 TL
Dönem Karı	700 $		2.170 TL
-Vergi gideri	200 $	3,10	620 TL
Dönem Net Karı	500 $		1.550 TL

31.12.2017 Tarihli Finansal Durum Tablosu			
	Çevrim Öncesi	Kapanış kuru	Çevrim Sonrası
Nakit Benzerleri	10.000 $	3,50	35.000 TL
Stoklar	20.000 $		70.000 TL
Ticari Alacaklar	10.000 $		35.000 TL
MDV	5.000 $	3,50	17.500 TL
MDOV	5.000 $		17.500 TL
Aktif Toplam	50.000 $		175.000 TL
Ticari Borçlar	10.000 $	3,50	35.000 TL
Mali Borçlar	20.000 $		70.000 TL
Ödenecek Vergiler	5.000 $		17.500 TL
D.K.Vergi Karşılıkları	200 $		700 TL
Ödenmiş sermaye	5.000 $	3,10	15.500 TL
Kanuni Yedekler	5.000 $		15.500 TL
Geçmiş Yıl Karları	4.300 $		13.330 TL
Dönem Net Karı	500 $		1.550 TL

Çevrim Farkları			5.920 TL
Pasif Toplam	50.000 $		175.000 TL

Finansal durum tablosu kapanış kurları ile çevrildiğinde aktif toplam 175.000.-TL olarak hesaplanmıştır. Yabancı kaynaklar kapanış kuru ile çevrildiğinde yeni tutar 123.200 TL tutmaktadır. Özkaynaklar ortalama kur ile çevrildiğinde 45.880 TL çıkmaktadır. Buna göre pasif toplam 169.080 TL olmaktadır. Aktif toplam ile pasif toplam arasındaki fark olan 5.920 TL ise çevrim farkı olarak özkaynaklar içinde gösterilir.

BOBİ FRS'de ise bu konu 20.bölümde ele alınmıştır. BOBİ FRS'nin 20.19 nolu paragrafında mali tabloların çevriminde dikkate alınacak hususlar açıklanmıştır. Buna göre, finansal durum tablosundaki varlıklar ve yükümlülüklerin raporlama tarihindeki spot kur üzerinden çevrilmesi, gelir, gider ve özkaynakların ise işlem tarihindeki kur üzerinden çevrilmesi istenmektedir. Uygulama kolaylığı olması açısından gelir, gider ve özkaynak unsurlarının ortalama kur kullanılarak çevrilmesine müsaade edilmektedir. Ancak döviz kurlarının fazla oynak olduğu dönemlerde ortalama kurun kullanılması yasaklanmıştır. Bu durumda, Tam set TFRS ile BOBİ FRS'in yabancı para çevrim farkları ile ilgili aynı uygulamayı benimsemiş olduğu görülmektedir. BOBİ FRS'ye göre hazırlanacak finansal durum tablosunda bu çevrim farklarının özkaynaklar altında "**Yabancı Para Çevrim Farkları**" hesap grubu olarak yer alması istenmektedir. BOBİ'lerde kapsamlı gelir veya gider şeklinde bir sınıflandırma bulunmamaktadır.

Tekdüzen muhasebe sisteminde ise böyle özel bir hesap yoktur. Tekdüzen hesap planını küçük ve mikro işletmeler kullandıkları için bu işletmelerde mali tabloların çevrimi şeklinde bir konunun ortaya çıkması çok uzak bir ihtimaldir.

3.11.Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları

KAYİK'ler tarafından kullanılan TMS 39'da finansal araçlar dört grup altında sınıflandırılmıştır. Bunlar, 1) alım satım amaçlı finansal araçlar, 2) vadeye kadar elde tutulacak finansal araçlar, 3) Krediler ve alacaklar ve 4) satışa hazır finansal araçlardır.

TMS 39'un 67-70. Paragrafları arasında satışa hazır finansal araçlar ele alınmıştır. TMS 39'a göre satışa hazır finansal varlıklar özkaynağa dayalı olabileceği gibi, bir borçlanma aracına da dayalı olabilir. 67.paragrafa göre satışa hazır finansal varlıkların TMS 39'un 55/b paragrafına göre satılmaya hazır finansal varlığa ilişkin olarak ortaya çıkan değer artış kazançları veya değer azalış zararları, (değer düşüklüğü zararları ve kur farkı kazanç ve kayıpları hariç olmak üzere,) söz konusu finansal varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılıncaya kadar diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilir.

Örnek: A işletmesinin adedi 10 TL'den 1000 adet satın aldığı ve satışa hazır finansal varlık olarak sınıflandırdığı hisse senetlerinin 31.12.2017'deki borsa fiyatı 12 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda yapılacak işlem şöyledir.

1xxSatılmaya Hazır Finansal Varlıklar (Dön.V)	2.000.-	
5xx Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Artışları (Özk.)		2.000.-

TMS 39'a göre, satılmaya hazır finansal varlık olarak izlenen yatırımların, elden çıkarılmaları durumunda, kapsamlı gelir yok edilerek kar zararla ilişkilendirilir. TMS 39'un 67.paragrafına göre satışa hazır finansal varlığın sakata düşmesi durumunda, bunlar için özkaynakta kapsamlı gelirler içinde izlenmekte olan gerçeğe uygun değer artış ya da azalışları, varlığın elden çıkarılması beklenmeden kapatılarak gelir tablosu ile ilişkilendirilebilir.

BOBİ FRS'yi kullanan orta ve büyük ölçekli işletmeler ise, borçlanma araçları ile borsada işlem gören özkaynağa dayalı finansal araçlarını değerlediklerinde, aradaki farkı kar ya da zarar tablosunda "Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları" olarak ya da "Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları" kaleminde göstereceklerdir.

Küçük ve mikro ölçekli işletmelerin kullanacağı, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise bu tür borçlanma araçları ile özkaynağa dayalı finansal araçlar maliyet bedeli ile takip edilmektedir. Bu nedenle, borçlanma araçları için tahakkuk eden faizler doğrudan gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmektedir. Özkaynağa dayalı finansal araçlar ise elden çıkarıldıklarında gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilir.

3.12.Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları

KAYİK'lerin kullandığı TMS 39, 86.paragrafa göre finansal riskten korunma türleri üç tanedir. Bunlar, a) Gerçeğe uygun değer riskinden korunma b) Nakit akış riskinden korunma c) Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım riskinden korunmadır. Bunlardan sadece son iki riskten ötürü alınan korunma aracı nedeniyle ortaya çıkan kazanç ve kayıplar özkaynakta kapsamlı gelirler içinde gösterilebilmektedir. TMS 39'un 95-101 paragrafları arasında nakit akış riskinden korunma konusu açıklanmıştır.

TMS 39' a göre nakit akış riskinden korunma, muhasebeleştirilmiş bir varlık veya borca ilişkin belirli bir riskle ilişkilendirilebilen ve kâr/zararı etkileyebilen nitelikteki nakış akışı

değişikliklerinden korunmak için gerçekleştirilen bir işlemdir. Nakit akışının riskten korunması, net kâr veya zararı etkileyerek, kayıtlara alınmış bir varlık ya da yükümlülük ile ya da gelecekte beklenen bir işlem ile ilişkilendirilebilen nakit akımlarındaki değişiklik riskine karşı korunmayı ifade etmektedir (Olca, 2001: 28).

Korunma; faiz oranı riski, kur riski ve emtia fiyat risklerinden kaynaklanan sermaye kaybına uğrama olasılığını azaltan finansal stratejiler biçiminde tanımlanabilir. Korunma işlemlerinde başvurulan araçlar ise türev ürünler olarak bilinir. Sözü edilen türev ürünler arasında son yıllarda en çok kullanılanlar forward sözleşmeler, futures sözleşmeler, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmeleridir.

İşletmeler ticari faaliyetleri esnasında üç tür risk ile karşı karşıyadırlar. Bunlar; kur riski, faiz oranı riski ve emtia fiyat riskidir. Bu tür risklerden korunmak için, forward sözleşmeler, swap sözleşmeler gibi sözleşmeler yapılabilmekte ve piyasada bu tür sözleşmeler alınıp satılabilmektedir. Örneğin, işletmenin döviz ile borçlanmasında kurun yükselme riski ya da dövizli alacaklarda kurun düşme riski mevcuttur. İşletmeler bu tür risklerden korunmak için forward sözleşmesi satın alabilmektedirler. Forward sözleşmeler, ihtiyaç duyulan dövizi gelecekteki bir tarihte sabitlenmiş kur üzerinden satın alma hakkı sunmaktadır.

Nakit akış riskinden korunma işlemi, dönem boyunca riskten korunma muhasebesinin uygulanması için gerekli koşulları sağladığı sürece aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir (TMS 39, md: 95):

-Riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kayıpların etkin olduğu tespit edilen kısmı diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilir,

-Riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kaybın etkin olamayan kısmı kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Nakit akış riskinden korunma muhasebesi uygulayan firma, işlemin sonlanması durumunda, aşağıdaki iki seçenekten birini yapabilir (TMS 39, md: 98):

-Diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş olan kazanç veya kayıpları, elde edilen varlığın veya üstlenilen borcun kâr veya zararı etkilediği dönem veya dönemlerde (amortisman gideri veya satılan malların maliyetinin muhasebeleştirildiği dönemler gibi) yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak kâr veya zarar içerisinde yeniden sınıflandırılabilir,

-Diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmiş bulunan kazanç veya kayıplar iptal edilerek varlık veya borcun ilk maliyetine veya defter değerine dahil edilebilir.

Nakit akış riskinden korunma işlemi için, riskten korunma işleminin konusunu oluşturan tahmini işlemin gerçekleşme olasılığının yüksek olması ve aynı zamanda nakit akışlarındaki değişikliklerin kâr veya zararı etkileyebilecek nitelikte olması gerekmektedir.

KAYİK'lerin kullandığı Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberine göre nakit akış riskinden korunmak amacıyla alınan korunma araçlarından kaynaklanan kazanç ve kayıplar "Kar Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir veya Giderler" başlığı altında "Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları veya Kayıpları" olarak özkaynaklarda izlenecektir.

Örnek: A firması C firmasından mal almak üzere anlaşmışlardır. Anlaşma, Mart 2017 tarihinde yapılmıştır. Anlaşmaya göre, C firması Ocak 2018 içerisinde ton fiyatı 100 $'dan 10.000 tonluk kömür teslim edecektir. Anlaşma tarihinde dolar kuru 3, 50 TL'dir.

A firmasının yetkilileri doların Ocak 2018'de 4.00 TL'nin üzerine çıkacağını düşünmektedir. Bu nedenle, A firması yetkilileri bir finans şirketi ile forward sözleşme imzalamışlardır. Sözleşmeye göre, finans şirketi Ocak 2018'de 3,70 TL'lik dolar kuru üzerinden 1.000.000 $ vermeyi taahhüt etmiştir. Bu işlem için, finans şirketine 10.000 TL komisyon ödenmiştir.

_____/_____

9xxForward Sözleşmelerden Borçlular (Naz.H)	3.700.000.-	
9xxForward Sözleşmeden Alacaklılar (Naz.H)		3.700.000.-

_____/_____

Komisyon Giderleri (K/Z)	10.000.-	
Bankalar Hesabı (Dön.V)		10.000.-

_____/_____

31.12.2017 tarihinde dolar kurunun 3,80 TL olduğunu varsayalım.

Bu durumda, forward sözleşmenin değeri 0,10 * 1.000.000 $ = 100.000 TL dir. Bu durum, işletmenin kur artışı nedeniyle kara geçtiği anlamına gelecektir. Bu değer artışı geçici olarak özkaynaklarda kapsamlı gelirler arasında gösterilecektir. Sözleşmenin vadesi geldiğinde özkaynaktaki bu kapsamlı gelirler çözülecektir. Bu nedenle, aşağıdaki gibi bir kayıt yapılacaktır.

_____/_____

1xxTürev Araçlar Hesabı (Dön.V)	100.000.-	
01.Forward Sözleşmeler		
5xx Nakit Akış Riskinden		
Korunma Kazançları/Kayıpları (Özk)		100.000.-

_____/_____

Ocak 2018 'de kur 3,85 TL'ye çıkmış olsun ve A firması forward sözleşmeden doğan hakkı gereği 3,70 TL'den 1000.000 $ almış olsun. Bu durumda aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

_____/_____

1xxTürev Araçlar (Dön.V)	50.000.-	
01 Forwardözleşmeler		
5xxNakit Akış Riskinden		
Korunma Kazançları/Kayıpları(Özk)		50.000.-

_____/_____

1xxBankalar	3.700.000.-	
01.Dolar Hesabı		3.700.000.-
1xx Bankalar Hesabı		
00. TL Mevduat Hs		

_____/_____

A firması Ocak 2018'de dolar kuru 3,85 TL'den 10.000 ton kömürü teslim almış ve karşılığında 1000.000$'ı C firmasının hesabına havale etmiş olsun.

_____/_____

1xxTicari Mallar Hesabı (Dön.V)	3.850.000	
1xx Bankalar Hesabı (Dön.V)		3.700.000.-
01. Dolar Hesabı		
1xx Türev Araçlar (Dön.V)		150.000.-
00.Forward Sözleşmeler		

_____/_____

9xxForward Sözleşmelerden Alacaklılar	3.700.000.-	
9xxForword Sözleşmeden Borçlular		3.700.000.-

_____/_____

Yukarıda satın alınan varlığın, satılarak elden çıkarılması durumunda, Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları hesabının da kapatılması gerekir. Bu hesap, satılan malların maliyetini azaltacak şekilde kapatılır. Ya da alınan varlık amortismana tabi bir varlık ise amortisman tutarından düşülebilir.

Yukarıdaki işlemin tamamlanmış ve riskin sona ermiş olması nedeniyle aşağıdaki kayıt yapılabilir.

_____/_____

5xxNakit Akış Riskinden	150.000.-	
Korunma Kazançları/Kayıpları (özk)		
1xx Ticari Mallar		150.000.-

_____/_____

BOBİ FRS'yi kullanan işletmeler için nakit akış riskinden korunma ile ilgili muhasebe kayıtları isteğe bırakılmıştır. Bu konu BOBİ FRS'nin 9.45 nolu paragrafında açıklanmıştır. Türev ürün satın almış olan BOBİ'ler bunu muhasebeleştirmek istediklerinde uygulama Tam set TFRS'ler ile aynıdır. Ancak, BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlayacak işletmeler özkaynaklarda kapsamlı gelir adı altında bir sunum yapmayacaklardır. Nakit akış riskinden korunma amacıyla alının türev ürünlerin etkin kazanç ve kayıpları özkaynaklarda "Korunma Yedeği Hesap Grubu" adı altında sunulacaktır. İşletmeler bu hesap grubu altında, risk türlerine göre özel hesaplar tanımlayarak kullanabileceklerdir. Örneğin, Değişken Faiz Oranı Riski Korunma Yedeği, Kur Riski Korunma Yedeği, Emtia Fiyatı Riski Korunma Yedeği, Yurt Dışındaki Net Yatırıma İlişkin Kur Riski Korunma Yedeği gibi...

Korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki toplam değişimin, korunan kalemin beklenen nakit akışlarının gerçeğe uygun değerindeki toplam değişimi aşan kısmı kar veya zarara yansıtılır.

Küçük işletmelerin kullandığı Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise böyle bir sunum yoktur. Türev ürün alınması durumunda ise elde edilecek kayıp ve kazançlar türev ürünün elden çıkarıldığı tarih itibariyle kar veya zararda takip edilirler. Uygulama, tam set TFRS baz alınarak uyarlanabilir.

3.12.Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları

İşletmeler, yurt dışında bir işletmenin tamamını ya da bir kısmını satın almak amacıyla anlaşma yapabilmektedirler. Anlaşma yapıldığı tarihten, yatırım bedelinin ödeneceği tarihe kadar işletme kur riski üstlenmiş olacaktır. Bu gibi durumlarda, işletmeler kur riskinden korunmak için türev ürün alabilmektedirler.

Yurtdışındaki firmada bulunan net yatırım riskinden korunma amaçlı işlemler, net yatırımın bir parçası olarak muhasebeleştirilen parasal kalemlere ilişkin riskten korunma işlemleri de dahil olmak üzere, nakit akış riskinden korunma işlemlerine benzer şekilde muhasebeleştirilmektedir (TMS 39, md: 102):

Bu işlemler esnasında oluşan yatırım riskinden korunma kayıp ve kazançları, (Finansal riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kaybın etkin olduğu tespit edilen kısmı) diğer kapsamlı gelir içerisinde özkaynak unsuru olarak muhasebeleştirilmektedir. Finansal

riskten korunma aracından kaynaklanan kazanç veya kaybın etkin olmayan kısmı kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir.

Kapsamlı gelirler içinde gösterilecek bu tür yatırım riskinden korunma kayıp ve kazançları, finansal durum tablosunda özkaynaklar içinde "Kar/Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Kapsamlı Gelir veya Giderler" grubu altında "Yurt Dışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazanç/Kayıpları" hesabında izlenir. Yatırım sona erdiğinde bu hesap kapatılarak kar ya da zarar hesapları ile ilişkilendirilmek zorundadır.

Örnek: A firması yetkilileri, Mart 2017'de Almanya'da faaliyet gösteren C firmasının %75'ini 1.000.000 Euro'ya satın alma anlaşmasını imzalamışlardır. Anlaşmaya göre, bedel Ocak 2018'de ödenecektir. Anlaşma imzalandığı tarihte Euro kuru 3,80 TL'dir. Ancak A firması yetkilileri Euro kurunun Ocak 2018'de 4,50 TL'ye çıkacağını düşünmektedirler. A firması yetkilileri muhtemel kur artışından etkilenmemek için bir finans şirketi ile forward sözleşmesi imzalamışlardır. Forward sözleşmesine göre Ocak 2018'de 4,10 TL'den 1.000.000 Euro satın alma hakkı elde edilmiştir. Bu sözleşme karşılığında finans şirketine 20.000.-TL komisyon ödenmiştir.

_____/_____

9xxForward Sözleşmelerden Borçlular	4.100.000.-	
9xxForword Sözleşmeden Alacaklılar		4.100.000.-

_____/_____

6xxKomisyon Giderleri	20.000.-	
1xxBankalar		20.000.-

_____/_____

Anlaşma imzalandığı anda artık C firmasının bağlı ortaklığı durumuna gelir. Bu durumda aşağıdaki kayıt yapılır.

_____/_____

2xxBağlı Ortaklıklar	4.100.000.-	
2xxBağlı ortaklık Sermaye Taahhütleri (-)		4.100.000.-

_____/_____

31.12.2017 tarihinde Euro kurunun 4.15TL'ye çıktığını varsayalım.

Bu durumda, forward sözleşmenin değeri 0,05 * 1000.000 $ = 50.000 TL artmıştır. Bu durum, işletmenin kur artışı nedeniyle kara geçtiği anlamına gelecektir. Bu değer artışı geçici olarak özkaynaklarda kapsamlı gelirler arasında gösterilecektir. Sözleşmenin vadesi geldiğinde özkaynaktaki bu kapsamlı gelirler çözülecektir. Bu nedenle, aşağıdaki gibi bir kayıt yapılacaktır.

_____/_____

1xxTürev Araçlar 50.000.-

00.Forward Sözleşmeler

5xx Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin

Yatırım Riskinden Korunma

Kazançları/Kayıpları(Özk) 50.000.-

_____/_____

Ocak 2018 'de kur 4,25 TL'ye çıkmış olsun ve A firması forward sözleşmeden doğan hakkı gereği 4.10 TL'den 1.000.000 $ almış olsun. Bu durumda forward sözleşmesinin değeri 0,10 * 1.000.000 Euro = 100.000 TL artacağından, aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

_____/_____

1xxTürev Araçlar 100.000.-

00.Forward Sözleşmeler

5xxYurtdışındaki İşletmeye

İlişkin Yatırım Riskinden

Korunma Kazançları/Kayıpları (özk) 100.000.-

_____/_____

1xxBankalar 4.100.000.-

01.Dolar Hesabı

1xx Bankalar Hesabı 4.100.000.-

00. TL Mevduat Hs

_____/_____

A firması Ocak 2018'de dolar kuru 4,25 TL'den 1.000.000 Euro'yu C firması yetkililerinin hesabına aktarmıştır.

_____/_____

2xxBağlı Ortaklık Sermaye Taahhütleri (-) 4.100.000.-

2xxBağlı Ortaklıklar 150.000.-

1xx Bankalar Hesabı

01. Dolar Hesabı 4.100.000.-

1xx Türev Araçlar

00.Forward Sözleşmeler 150.000.-

_____/_____

9xxForward Sözleşmelerden Alacaklılar 4.100.000.-

9xxForword Sözleşmeden Borçlular 4.100.000.-

_____/_____

Yukarıda bağlı ortaklık alım işlemleri ile ilgili risk sona erdiğinde *K/Z'da Yeniden Sınıflandırılacak Olan Kapsamlı Gelir* olarak özkaynaklarda izlenen **5xxYurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları Hesabının** da satın alınan varlığın maliyetini azaltacak şekilde kapatılması gerekir.

_____/_____

5xxYurtdışındaki İşletmeye 150.000.-

İlişkin Yatırım Riskinden

Korunma Kazançları/Kayıpları(Özk)

2xx Bağlı Ortaklıklar 150.000.-

_____/_____

BOBİ'ler için yukarıdaki uygulamayı yapmak isteğe bağlıdır (BOBİ FRS 9.45). Ancak isteyen işletmeler yukarıdaki uygulamaya benzer muhasebe kayıtları yapabilir. Ancak, finansal durum tablosu hazırlanırken, özkaynaklar içinde "Korunma Yedeği" grubu altında sunumunun yapılması gerekmektedir. Muhasebeleştirmede ise hesap adı olarak "**Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazanç veya Kayıpları Hesabı**" kullanılabilir. Ya da bu hesap kazanç ve kayıp olarak iki farklı hesap haline de getirilebilir.

Küçük işletmelerin kullandığı Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ise böyle bir sunum yoktur. Türev ürün alınması durumunda ise elde edilecek kayıp ve kazançlar türev ürünün elden çıkarıldığı tarih itibariyle kar veya zararda takip edilirler. İstenirse tam set TFRS'ye göre uyarlama yapılabilir.

3.13.Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar

KAYİK'ler, yatırım yaptıkları iştiraklerin finansal tablolarında "Kar/Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Kapsamlı Gelir ya da Giderler" olarak yer alan kazanç ve kayıpların hisseye düşen pay kadarlık kısmını özkaynak yöntemini kullanarak kendi finansal tablolarında göstermek durumundadır. Bu kazanç ve kayıplar, yabancı para çevrim farkları, satışa hazır

finansal varlık gerçeğe uygun değer artış ya da azalışları, nakit akış riskinden korunma kazanç ve kayıpları, yurt dışındaki işletmeye ilişkin yatırım riskinden korunma kazançları ya da kayıpları gibi isimlerden oluşmaktadır. Bu durumda, bu hesaplardan ana işletmeye düşen paylar ana işletmenin finansal durum tablosunda "Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar" Hesabı ile izlenebilir. Bu hesap, finansal durum tablosunda özkaynaklar altında, "Kar/Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir veya Giderler" grubu altında sunulur.

Örnek: A işletmesi, B işletmesinin paylarının%20'sine sahiptir. B işletmesinin 2017 yılı sonu itibariyle karşılaştırmalı bilançosunda özkaynaklar aşağıdaki gibi gözükmektedir. A işletmesi özkaynak yöntemini kullanmaktadır.

Özkaynaklar	**2016**	**2017**
Ödenmiş Sermaye	5.000	5.000
Kanuni Yedekler	500	500
Kapsamlı Gelirler	0	2.000
Dönem Net Karı	1.000	1.000
Özkaynak Toplamı	6.500	8.500

Buna göre, B işletmesinin geçen yıla göre özkaynakları 2.000 TL artmıştır. Bu artışın nedeni, kapsamlı gelir olarak kaydedilmiş 2.000.-TL'lik yabancı para çevrim farkları olduğu öğrenilmiştir. Bu durumda A işletmesinin yapması gereken kayıt şöyle olmalıdır.

_____/_____

2xx İştirakler	400.-	
5xx Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar		400.-

_____/_____

KAYİK'ler ve büyük boy işletmeler özkaynak yöntemini sadece iştirakler için uygulayabilmektedirler. Oysa orta boy işletmeler, özkaynak yöntemini hem iştirakler hem müşterek ortaklıklar hem de bağlı ortaklıklar için kullanabilmektedir.

BOBİ FRS'nin 10.20 nolu paragrafının ikinci cümlesinde, iştirak ve müşterek girişimlerin cari dönemde özkaynakta kaydettiği kazanç veya kayıplarındaki payı finansal durum

tablosunda "**Bağlı Ortaklık, İştirak, Müşterek Girişim Kazanç ve Kayıplarından Paylar**" kaleminde gösterilir demektedir.

Yine 22.12 nolu paragrafta, orta boy işletmelerin isterlerse konsolidasyon yapmayarak bağlı ortaklıklarını, iştirak gibi muhasebeleştirebileceği belirtilmektedir. Bu durumda, bağlı ortaklıklar özkaynak yöntemine göre izlenecek ve 10.20 nolu paragrafa göre aynen bağlı ortaklıklara da uygulanabilecektir.

Bu durumda, bu grubu özkaynak yöntemini kullanan BOBİ'lerin kullanacakları anlaşılmaktadır. Bu grup aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

a) Bağlı Ortaklık Özkaynaklarından Paylar
b) İştirak Özkaynaklarından Paylar
c) Müşterek Girişim Özkaynaklarından Paylar

Tekdüzen muhasebe sistemi incelendiğinde, iştiraklerin ve bağlı ortaklıkların özkaynak yöntemine göre izlenebileceği görülmektedir. Bunun için kullanılan hesap ise "İştirakler Yeniden Değerleme Artışları Hesabı" dır. Tekdüzen hesap planında, özkaynak yöntemine göre izlenen paylar elden çıkarıldığında kâr/zararla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

3.14.Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Kapsamlı Gelire İlişkin Vergileri

TMS 12 Gelir Vergileri standardı, vergi mevzuatının dikkate alınmasını ve vergi mevzuatına göre hesaplanacak kar (vergi karı) ile muhasebe kurallarına göre hesaplanacak kar (ticari kar) arasındaki farkın özel olarak izlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu standarda göre, vergi karı ile ticari kar arasındaki farka neden olan unsurlar, sürekli ve geçici olarak ikiye ayrılmaktadır. Sürekli farka neden olanlar vergi mevzuatının hiçbir zaman vergi hesabında dikkate aldırmayacağı kayıp ve kazançlardan oluşmaktadır. Gecikme faizleri, anormal fireler, çalıntılar, iştirak kazançları, gibi unsurlar sürekli farka örnek olarak verilebilir. Geçici farklar ise, vergi mevzuatının sadece geçici olarak kabul etmediği sonraki dönemlerde kabul edeceği ya da gerçekte gelecek dönemlere ait olmasına rağmen vergisinin erkenden tahsil edildiği durumlardan oluşmaktadır. Kıdem tazminat karşılıkları, yeniden değerleme artışları, gerçeğe uygun değer artışları gibi unsurlar ise geçici farka örnek olarak gösterilebilir.

Geçici farka neden olan kayıp ve kazançlar, duruma göre kar veya zararda ya da özkaynaklarda izlenebilir. Kar veya Zarar hesaplarında izlenen geçici farka neden olan kayıp ya da kazançlara ait vergi gideri/geliri, kar/zarar tablosunda ertelenmiş vergi gideri/geliri olarak izlenir. Özkaynaklarda kapsamlı gelir olarak izlenen geçici farka neden olan kayıp ya da kazançlara ait vergi gideri/geliri ise yine özkaynaklarda ertelenmiş vergi gideri/geliri olarak takip edilir.

Özkaynaklarda izlenen ertelenmiş vergi giderleri/gelirleri, ait oldukları kapsamlı gelirin daha sonra kar ya da zarar hesaplarına yeniden devredilip devredilmeyeceğine göre iki grupta toplanır. Kâr/zararda yeniden sınıflandırılacak olan kapsamlı gelirlere ait ertelenmiş vergi gideri/gelirleri bu başlık altında özkaynaklarda gösterilir.

Örnek: X Ticaret işletmesinin gelirleri arasında 10.000.-TL tutarında nakit akış riskinden korunma kazancı bulunmaktadır. Yıl sonu itibariyle yapılması gereken kayıtlar arasında, bu kazancın vergi etkisi ile ilgili kayıt da yer almalıdır. Bu kazanç, vergilendirilebilir geçici fark yaratır. Bu nedenle, bu tutarın %20'sinin ertelenmiş vergi gideri olarak mali tablolara yansıtılması gerekir.

_____/_____

5xxKâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak	2.000.-	
Kapsamlı Gelire ait Vergileri (Özk)		
4xxErtelenmiş Vergi Yükümlülüğü (UVYK)		2.000.-

_____/_____

BOBİ FRS'ye göre, sadece büyük işletmeler finansal durum tablolarında ertelenmiş vergi etkisini sunmak zorundadırlar. Orta boy işletmeler için böyle bir zorunluluk yoktur (BOBİ FRS 23.3). Büyük boy işletmeler için, ertelenmiş vergi etkisi uygulaması KAYİK'ler ile aynıdır bir başka deyişle tam set TFRS ile aynıdır.

Tekdüzen muhasebe sisteminde ise böyle bir uygulama yoktur.

3.15.Kardan Ayrılmış Kısıtlanmış Yedekler

Yedekler, dönem net karından ayrılan ve dağıtılmayan karlardır. Dağıtılmayan bu karlar, kısıtlanmış ve kısıtlanmamış yedekler olarak ikiye ayrılır. Kısıtlanmış yedekler, önceki dönemlerin karından, kanun veya sözleşme kaynaklı zorunluluklar nedeniyle veya kar dağıtımı dışındaki belli amaçlar (örneğin iştirak satış kazançlarından vergi avantajı elde edebilmek) için ayrılmış yedeklerdir. Kısıtlanmamış yedekler ise genel kurul kararı gereği belli bir amaca yönelik olmayan yedeklerdir.

Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler, Tekdüzen Hesap Planında ve BOBİ FRS'de kar yedekleri olarak tanımlanmıştır. Ancak, TMS/TFRS'ye göre kısıtlanmış yedekler, kar yedeklerine göre daha dar kapsamlıdır. TMS/TFRS'ye göre kısıtlanmış yedekler olağanüstü yedekler ile genel kurul kararıyla ayrılmış yedekleri kapsamamaktadır. Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler, genelde kanuni yedekler ile statü yedeklerinden oluşur.

Kardan Ayrılmış Kısıtlanmış Yedekleri aşağıdaki gibi bölümlemek mümkündür.

- Yasal Yedekler
- Statü Yedekleri
- Geri Alınmış Paylar Karşılığı Yedekler
- Yardım Akçeleri
- Yenileme Fonları

Bu yedekler ancak, zararların ortadan kaldırılması, işsizliğin önüne geçilmesi, işlerin kötü gittiği dönemlerde işletmenin sürekliliğinin sağlanması amacıyla kullanılabilir. Sermayenin yarısını geçen kısım ihtiyari yedek olarak kabul edilmektedir.

Yasal Yedekler: Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kardan ayrılması zorunlu olan yedeklerdir. Türk Ticaret Kanunu'nun 519'uncu maddesinde yer alan hükümlere göre yıllık kârın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır. Bu sınıra ulaşıldıktan ve pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı ödendikten sonra, kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın yüzde onu, genel kanunî yedek akçeye eklenir. Kardan ayrılan bu yedeklerin zararların ortadan kaldırılması, işsizliğin önüne geçilmesi, işlerin kötü gittiği dönemlerde işletmenin sürekliliğinin sağlanması dışında kullanılması mümkün değildir.

Statü Yedekleri: Ana sözleşme gereği ayrılan yedeklerdir. Türk Ticaret Kanunun 521.maddesine göre ana sözleşmeye 519.maddede belirtilen oranlardan daha yüksek oranlarda yedek akçe ayrılacağına dair hükümler yazabilmek mümkündür. Bu durumda, 519.maddede belirtilen oranların üstündeki kısım Statü Yedekleri olarak izlenir.

Geri Alınmış Paylar Karşılığı Yedekler: Türk Ticaret Kanunu'nun 520. Maddesi gereğince şirket, satın aldığı kendi payları için, satın alım bedelini karşılayan tutarda yedek akçe ayırmak zorundadır. Bu yedek akçeler, şirketin satın aldığı kendi paylarını elden çıkarmaları ya da yok etmeleri durumunda çözülebilirler.

Yardım Akçeleri: Türk Ticaret Kanunu'nun 522.maddesi gereğince şirketin yöneticileri, çalışanları ve işçileri için yardım kuruluşları kurulması veya bunların sürekliliklerinin sağlanması amacıyla veya bu amacı taşıyan kamu tüzel kişiliklerine verilmek üzere yedek akçe ayrılabilir. Bu amaca yönelik olarak ayrılan yedek akçelerin şirketten ayrılması için bir vakıf ya da kooperatif kurulması zorunludur.

Yenileme Fonları: Maddi duran varlıkların yenilenmesi amacıyla satılması durumunda ortaya çıkan satış karlarıdır. Bu tür satış karları 3 yıl boyunca bu hesapta bekletilir ve yeni satın alınan maddi duran varlığın amortismanları ile yok edilir. 3.yıl sonunda yok edilemeyen yenileme fonu tekrar gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

BOBİ FRS'yi kullanan işletmelerin finansal durum tablosunda, kar yedekleri adı altında kanun, ana sözleşme ve genel kurul kararı gereği ayrılan olağanüstü yedekler yer almaktadır. BOBİ FRS'de yedekler kısıtlanmış ve kısıtlanmamış olarak ayrılmaz. Tüm yedekler, kar yedekleri altında gösterilir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemini kullanan işletmeler ise aynı şekilde hazırladıkları bilançolarda, kanun, ana sözleşme ve genel kurul kararı gereğince ayırdıkları yedek akçeleri kar yedekleri adı altında sunarlar. Bu açıdan, BOBİ FRS'ye benzerlik gösterir.

Kısıtlanmamış yedekler ise şöyle açıklanmaktadır.

Olağanüstü Yedekler: Genel kurul kararları gereğince herhangi bir amaca yönelik olarak kardan ayrılmasına karar verdiği yedeklerdir. Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine, kar yedeği olarak tanımlanmış olan bu yedekler, standartlarda kısıtlanmamış yedek olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle, yedekler üzerinde genel kurulun her türlü tasarruf hakkı bulunması nedeniyle geçmiş yıl karları grubu altında sunulmaktadır.

3.16.Geçmiş Yıl Kar/Zararları

Geçmiş yıllara ait kar ve zararların özkaynakta açık bir şekilde gösterilmesi zorunludur. Ancak, muhasebe sistemleri arasında bu konuda farklılıklar bulunmaktadır. Tam set TMS/TFRS'leri kullanan KAYİK'ler, geçmiş yıl karları ile geçmiş yıl zararları hesabının ayrı ayrı değil birbirinden mahsup ederek -net dönem kârı dışındaki birikmiş kâr/zararları netleştirerek- tek bir kalem altında özkaynaklarda göstermektedirler. Özleri itibarıyla birikmiş kâr/zarar niteliğinde olan -dolayısıyla kısıtlanmamış olan- olağanüstü yedekler de birikmiş kâr sayılmakta ve geçmiş yıl kar/zararları kalemi altında gösterilmektedir. Ancak geçmiş yıllar kâr/zararı içindeki olağanüstü yedek tutarlarının dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. TMS'ye ilk geçiş dolayısıyla ortaya çıkan kâr veya zararlar da bu kalem altında gösterilir.

BOBİ FRS'deki birikmiş kar ya da zararlarla ilgili uygulama tam set TMS/TFRS'lerle aynıdır. Birikmiş kar/zarar, netleştirerek gösterilir. Ancak, olağanüstü yedekler, tam sette olduğu gibi geçmiş yıl karları içinde değil, kar yedekleri altında gösterilmektedir.

Tekdüzen muhasebe sistemini kullanan işletmeler de ise, geçmiş yıl karları ile geçmiş yıl zararları ayrı ayrı gösterilmektedir. Olağanüstü yedekler de kar yedekleri adı altında gösterilmektedir.

3.17.Dönem Net Kar/Zararı

Bu kalemde işletmenin raporlanan döneme ilişkin nihai faaliyet sonucu gösterilir. Bunun için, ticari kardan vergi matrahı üzerinden hesaplanmış cari dönem vergi giderlerinin düşülmesi gerekir. Ticari kardan düşülecek vergi gideri, vergi mevzuatı dikkate alınarak hesaplanmış vergi matrahı üzerinden hesaplanır. Vergi matrahı ise şöyle bulunur.

Dönem karı + Kanunen kabul edilmeyen giderler – istisna ve indirimler = Kurumlar vergisi matrahı

Kanunen kabul edilmeyen giderler; vergi mevzuatı gereğince vergi matrahından düşülmesi yasaklanmış giderlerdir. Gecikme cezaları, temerrüt faizleri, trafik cezaları, anormal fireler vb.

İstisnalar ve muafiyetler; vergi mevzuatı gereğince vergiden istisna tutulmuş gelirlerdir. İştirak kazançları, gayrimenkul satış kazançları vb.

İndirimler; vergi mevzuatı gereğince vergi matrahından indirim konusu yapılabilecek tutarlardır. Geçmiş yıl zararları, yatırım indirimleri vb.

Dönem net karının hesaplanması, tüm muhasebe sistemlerinde aynıdır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *TMS Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması* (3. Baskı), İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Çakır, N. M., Sabuncu, B (2016). Riskten Korunma Amaçlı Türev Araçların Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Muhasebeleştirilmesi, *Pamukkale Üniversitesi SBE Dergisi*, 25, 121-137

Demir, V. (2015). *TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar* (2.baskı), Nobel Akademik Yayıncılık.

Demir, V., Oğuzhan, B. (2011). *KOBİ'lerde Finansal Raporlama*, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:426.

Demiral, N. (2014). *TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve Finansal Tablolar İlişkisi* (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi). Galatasaray Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Gökgöz, A. (2013, Nisan). İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2013.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2013). KGK İlke Kararları: Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmeleri, İntifa Senetleri ve Karşılıklı İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi Hakkında, Resmi Gazete Tarih ve No: 21 Temmuz 2013 – 28714.

Karapınar, A., Eflatun, A.O. (2016, Mayıs). *Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi.

KGK, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları", KGK Yayınları, 2017.

Pirgaip, B., Karacaer, S. (2015, Nisan). Borsa Şirketlerinin Pay Geri Alım İşlemlerine Yönelik TMS/TFRS Uygulamaları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 109-128.

Sabuncu, B. (2016). "TMS/TFRS Kapsamında Türev Araçlar" Ekin Yayınevi, 2016.

SPK, "Geri Alınmış Paylar Tebliği", 28871 nolu Resmî Gazete, 3 Ocak 2014.

Tuncay, F. E., Cengiz, H. (2016). Faiz Swap Sözleşmeleri ve Muhasebeleştirilmesi, *UİİD-IJEAS*, 2016 (16), 1-22.

TÜRK MUHASEBE DÜŞÜNCE TARİHİNİN GELİŞİMİ

Ayten Çetin , Emrah Keleş

ÖZET

Çalışmada Türkiye'de Cumhuriyetin ilanından sonraki iktisadi gelişmeler ve buna paralel olarak muhasebe düşüncesindeki ve eğitimdeki değişmelerden bahsedilmiştir. Uygulanan her yeni iktisat politikası, ülke ekonomisinin ihtiyaçlarını farklı bakış açıları ile çözmeyi hedeflemiş ve bu doğrultuda kararlar alınmasına neden olmuştur. Muhasebe eğitimi de uygulanan bu iktisat politikalarından etkilenmiştir. Bu sebeple çalışma 1923-1950 Yılları Arasındaki İktisadi Gelişmeler ve 1950-2000 Yılları Arasındaki İktisadi Gelişmeler başlıkları altında yapılmıştır. Daha sonra muhasebe uygulamaları ve eğitimini etkileyen gelişmeler irdelenmiş ve günümüzdeki durum tespit edilmeye çalışılmıştır. Muhasebe kavram ve ilkeleri ilk olarak 1984 yılında SPK tebliği ile düzenlenmiş, 1989 yılındaki tebliğ ile de yenilenmiştir. Ancak bu tebliğlere sadece kamu işletmeleri tabi olmuştur. 1994 yılında uygulamaya konulan Maliye bakanlığı tarafından hazırlanan, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ ile Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına geçilmiştir. Bu dönemde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde TÜRMOB tarafından kurulmuştur ve 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Ardından 18 Aralık 1999 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. TMUDESK tarafından yayınlanan ancak, yürürlükten kalkan 19 adet standart TMSK tarafından yapılan çalışmalara önemli bir altyapı oluşturmuştur. 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması 26/9/2011 tarihinde kararlaştırılmış, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturma ve yayımlama, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirleme, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirme ve bunların faaliyetlerini denetleme ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisi bu kuruma verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye'de Muhasebe, Türkiye'de Muhasebe Mesleği, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları

1. GİRİŞ

Çalışmada Türkiye'de Cumhuriyetin ilanından sonraki iktisadi gelişmeler ve buna paralel olarak muhasebe düşüncesindeki ve eğitimdeki değişmelerden bahsedilmiştir.

2. TÜRKİYE'DE MUHASEBE DÜŞÜNCE SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

2.1. İktisat Politikalarının Muhasebe Düşünce Sistemi ve Muhasebe Eğitimine Etkileri

Cumhuriyetten günümüze muhasebe eğitimindeki ilerlemeyi ve gelişmeyi ortaya koyabilmek için bu bölümde 1923'den günümüze kadar uygulanan iktisat politikalarının neler olduğun açıklanmıştır. Çünkü uygulanan her yeni iktisat politikası, ülke ekonomisinin ihtiyaçlarını farklı bakış açıları ile çözmeyi hedeflemiş ve bu doğrultuda kararlar alınmasına neden olmuştur. Muhasebe eğitimi de uygulanan bu iktisat politikalarından etkilenmiştir (Banar ve Aslan, 2009:91-92).

2.1.1. 1923-1950 Yılları Arasındaki İktisadi Gelişmeler

Bu dönemi iktisat tarihçisi Korkut Boratav aşağıdaki gibi bölümlere ayırmaktadır (Güvemli, 2001:7-8):

1923-1929 Açık ekonomi koşullarında yeniden yapılanma

1930-1939 Korumacı – devletçi sanayileşme

1940-1945 Kesinti-İkinci Dünya Savaşı

1946-1953 Dünya ekonomisi ile eklemlenme denemesi

Cumhuriyetin ilanı ile başlayıp, büyük buhran ile biten 1923-1929 yıllarının özelliği olarak muhasebe uygulamalarını belirli ölçüde etkileyen millileştirmeler ile muhasebenin hukuki çevresini büyük ölçüde etkileyen Ticaret Kanunu ve vergi yasalarının yürürlüğe girmeleri gösterilebilir (Güvemli, 2001:8).

Muhasebe düşüncesini ve muhasebe mesleğini bütün yüz yıl boyunca etkileyecek asıl yasal düzenlemeler 1926-1930 yılları arasında yayınlanan üç vergi yasası olmuştur.

Vergi-muhasebe birlikteliğini gündeme getiren ve muhasebe mesleğinin gelişme sürecini Maliye Vekâleti'ne yönlendiren bu vergi yasaları olmuştur (Arıkan ve Güvemli:43).

Kapitalizmin merkezinde meydana gelen ekonomik bunalım, Türkiye'deki kapitalist ekonomik anlayışın yön değiştirme-sine ve dışa kapalı, devletçi ve korumacı ekonomik anlayışın benimsenmesine neden olmuş ve 1930–1939 yıllarını kapsayan döneme Korumacı-Devletçi Sanayileşme Dönemi denmiştir. Bu dönemde İthal ikameci sınaî yatırımlar hamlesi başlamış ve tamamı devlet sermayeli İktisadi Devlet Teşekkülleri kurulmaya başlamıştır (Banar ve Aslan, 2009:93).

1930 yılında Merkez Bankasının kurulmasından sonra 1. Sanayi Planının da katkılarıyla demir çelik, kağıt, kimya sanayilerinde ve inşaat malzemesi ile çimento üretiminde önemli artış sağlayacak yatırımlar gerçekleştirilmiştir. Bu dönemde yeterli sermaye birikimine sahip olmayan özel kesimin devlet eliyle kurulan fabrikaları çalıştıracak ve yan sanayi oluşturacak kapasiteye o dönem itibariyle ulaşamamışlardır (Güvemli, 2001:10).

Türkiye'de yeni bir dönemin başlamasına neden olan fabrikaların kuruluşlarında görev alan muhasebeciler, genel muhasebe, maloluş muhasebesi yanında işletme bütçesi hazırlanmasında, dönem arası, dönem sonu mali tablolarını ve raporlarını düzenlemede önemli ölçüde deneyim sahibi olmuşlardır. Bu muhasebeciler, 1950 sonrasında özel kesimde de görev almışlardır (Güvemli, 2001:10).

Bu yıllarda Avrupa'da muhasebenin gelişimi, genelde bir "hesap planı disiplini" tarzında olmuştur. Genç Türkiye Cumhuriyeti'nde yabancılardan yararlanma eğilimi muhasebe alanında da kendini göstermiştir. Bu dönemde ülkede çok değerli muhasebe uzmanları bulunmasına rağmen yabancı uzmanların muhasebeye büyük katkılarının olduğu görülmektedir. Örneğin; Sümerbank işletmelerinin muhasebe düzeni Prof. Sachenberg tarafından kurulmuştur. Muhasebedeki masraf nevileri, maliyet yerleri, maliyet dağıtım tabloları, standart maliyet ve fiili maliyet kavramları ile o günün çağdaş uygulamaları muhasebe uygulama alanına girmiştir (Banar ve Aslan, 2009:93-94).

Bu dönemde muhasebenin teorik yanına önem verilmiş ve özellikle Türk akademisyenler ve uzmanlar tarafından muhasebe kitapları yazılmıştır. Bu kitaplarda muhasebenin teorik yanı ile pratiğinin birlikte verildiğini görülmektedir. Bu dönemde yazılan muhasebe kitaplarına örnek olarak aşağıdaki kitaplar verilebilir (Banar ve Aslan, 2009:94):

- Kirkor Kömürcüyan'ın 1931 tarihli "İhtisas Muhasebeleri"
- Rasim Hilmi'nin 1933 tarihli "Envanter ve Bilanço Tetkikleri"
- Prof. Dr. Cevat Yücesoy'un 1938 "Şirketler Muhasebesi" ,
- Prof. Osman F.Arkun'un "Muhasebe Teorisi ve Pratiği"

Bu dönemde muhasebenin teorisi üzerine yayınlanan eserlere rastlanmaktadır. Özellikle Hitler yönetiminin baskısından kurtulmak amacı ile Türkiye'ye gelen Musevi kökenli öğretim üyelerinin bu dönemde yazdıkları kitaplar yükseköğretimde okutulmuştur. Bunlardan en önemlisi, Prof. Dr. Alfred Isaac'ın 1940 yılında yayımladığı "Muhasebe Nazariyesi" adlı kitabı Türkiye için önemli bir kaynak olmuştur. Yine Alfred Isaac'ın 1945 yılında Aziz Tahsin Balkanlı ile birlikte kaleme aldığı "Muhasebe Tatbikatı" adlı kitapta sanayi muhasebesi ve kambiyo muhasebesi ile bilanço tanzimine ilişkin örnekler verilmiştir. Muhasebe alanına aktarılan bu bilgiler uzun yıllar Türk muhasebe uygulamalarına rehber olmuştur. Bu sürede çok değerli bilim adamlarının yetiştiği de görülmektedir (Banar ve Aslan, 2009:94).

Bu dönemin savaş yıllarına denk gelen 1940-1950 arasındaki bölümünde ise gayrı Müslim halktan alınan varlık vergisi ve toprak mahsülleri vergisi ön plana çıkmıştır. Varlık Vergisi'nden elde edilen gelir milli gelirin yalnızca %3,5'ni oluşturmuştur. Bu dönemde ayrıca savaş sonrası oluşan yeni dengeler karşısında ülkemiz yeni oluşumlara da katılmıştır. 1944yılında kurulan Uluslararası Para Fonu (IMF), Uluslararası imar ve Kalkınma Bankasına (Dünya Bankası) 3 yıl sonra üye olmuştur. Önce Truman Doktrini, sonra Marshall planı çerçevesinde dış yardım almaya başlamasıyla ABD ile yakınlaşan Türkiye bu ülkede çeşitli kurumlarda ve üniversitelerde okumak üzere gençler göndermiştir. Amerikalı sistemlerin Türkiye'ye bu yollarla gelmesiyle Türkiye bu tarihe

kadar Batı Avrupa ülkelerinden alınan muhasebe düşüncesini ABD'deki uygulamalar etkilemeye başlamıştır (Güvemli, 2001:11).

2.1.2. 1950-2000 Yılları Arasındaki İktisadi Gelişmeler

Bu dönem de kendi arasındaki aşağıdaki gibi çeşitli dönemlere ayrılabilmektedir (Banar ve Aslan, 2009:95):

- Dış Sermayeye Açılma ve Serbest Piyasa Ekonomisine Geçiş Dönemi (1950–1960)
- Planlı Ekonomi Dönemi (1963–1974)
- Serbest Ekonomiye Geçiş Dönemi (1980–1989)
- Yeni Dünya Düzeni-Küresel Ekonomi Dönemi

İthal ikamesi politikasının güdüldüğü 1950-1960 yılları arasında dış ticaret açıklarının kronikleşmeye başladığı, devletin yatırımlara devam ettiği, bunun yanında da özel kesimin sermaye birikimi sağlayarak yatırımlara başladığı görülmektedir. Yabancı Sermaye Yasası ve Türkiye Sınai Kalkınma Bankasının kurulması özel sektörün sanayileşmesine katkı sağlamıştır. Bu banka sanayi tesislerinin kurulmasına ve genişlemesine yardımcı olurken, bir yandan da yabancı ortakların sanayi yatırımlarına, yabancı ve pay senetlerinin halka satılmasına öncülük etmişlerdir. Hem devlet hem de özel kesimdeki sanayi, ticaret ve hizmet sektörlerindeki gelişmelerin sonucu hem sayısal hem de hacim büyüyen kuruluşlarda muhasebeci talebi de hızlı bir şekilde artmıştır (Güvemli, 2001:12-13).

Muhasebe ve finansal tablolarla ilgili hükümlerin yer aldığı ilk temel yasa Alman Ticaret Kanunundan alınan 1937 tarihli "Türk Ticaret Kanunu" dur. Bu kanun 1956 yılında revize edilmiştir (Banar ve Aslan, 2009:98).

1960 sonrasında Türkiye 1974-176 yıllarına kadar içe dönük, dışa bağımlı ve beş yıllık kalkınma planları ile milli gelirini diğer dönemlere oranla önemli bir miktarda arttırmıştır. Planlı ekonominin ilk kez başladığı bu dönemde, özel sektör yatırımları ile muhasebeci talebi artmış, SMMM ve YMM 'lere iş alanı yaratılmıştır. Ancak bu dönemin muhasebe açısından temel özelliği muhasebe uygulama alanındaki genişlemedir.

Muhasebe eğitimi de bu dönemde, talep artışına uygun bir gelişme göstermiştir (Güvemli, 2001:13-14; Banar ve Aslan, 2009:95-96).

Petrol krizi ve 12 Eylül askeri darbeleri akabinde dış ticaret açığı, yüksek enflasyon, döviz yokluğu ortaya çıkmıştır (Güvemli, 2001:14).

Bu dönemde yükseköğretim seviyesinde muhasebe ve ticaret eğitimi veren İktisadi ve Ticari İlimler Akademilerinden Bursa İTİA 1970 yılında açılmıştır (Banar ve Aslan, 2009:96).

1970'li yılların sonunda yaşanan tüm bu kargaşalar 12 Eylül müdahalesi ile demokrasinin bir süre kesintiye uğramasına neden olmuştur. 12 Eylül 1980 tarihinde yapılan askeri müdahaleden önce 24 Ocak 1980 tarihinde alınan bir dizi ekonomik önlemler paketi, serbest piyasa ekonomisine geçişi sağlamaya yönelik kararlar içermektedir. Paket, mal ithalatı serbestisi, TL'nin konvertibilitesi ve mali piyasaların serbestleşmesi, özelleştirme ve küreselleşmeyi içeren tipik bir istikrar programıdır.

Tüm kamu kuruluşlarını kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi 1972 yılından itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bunu tamamlayıcı olarak, 1977 yılında maliyet muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Önemli bir boşluğu dolduran ve özel sektör işletmeleri açısından da yol gösterici nitelikte olan söz konusu düzenlemeler, büyük ölçüde Amerikan muhasebe teori ve uygulamalarına dayandırılmıştır. Türkiye Bankalar Birliği'nin (TBB) 1962 yılında, kredi talep edenlerin düzenleyecekleri tek tip bilanço ve gelir tablosu formatlarını yayınlaması bu dönemde muhasebe uygulamaları adına yapılan bir diğer düzenlemedir.

Muhasebe eğitimi açısından bu dönemde yapılan en önemli değişim, liberal ekonomiye geçiş ile önemli bir görev üstlenen ve ticari alanda yetişmiş eleman eksiğini gidermek amacı ile eğitim veren İktisadi Ticari ilimler Akademileri'nin kurulan üniversite bünyelerinde fakülteye dönüştürülmesi ile kendisi göstermiştir. Akademiler, ilgili üniversite bünyesinde İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri olarak faaliyetlerine devam etmişlerdir. 1982-1983 eğitim-öğretim yılında İşletme eğitimi yapan fakülte sayısı 18, bu fakültelerde eğitim gören öğrenci sayısı 44.000, ders veren öğretim elemanı sayısı ise 1.600 kadardı (Banar ve Aslan, 2009:96) .

Bu dönemdeki bir diğer önemli gelişme, muhasebe mesleğinin yasal bir yapıya kavuşturulmasıdır. Serbest piyasa ekonomisi ve gelişen özel kesim girişimlerin muhasebeye olan ihtiyaçlarının artması ve muhasebecilik yapacak bireylerin yasal bir dayanaktan yoksun olması, bu yasanın kabul edilmesinin temel gerekçelerinden biridir (Banar ve Aslan, 2009:96) .

1989 sonrasında sermaye kaçışlarını yönelik kambiyo kontrollerinin kaldırılması, Türk Lirasının konvertibiliteye geçişi, ülkenin Gümrük Birliği'ne katılması ve neoliberal politikalar uygulaması göze çarpmaktadır. Ancak iç borçlanmanın artması, ücret ve maaş artışları ile iç borçlanmanın yanında dış borçlanma da artmış ve bu süreç 1994 krizine ülkeyi götürmüştür. Develüasyon ve sonrasındaki yüksek enflasyona rağmen mali disiplin sağlanamamış, borç yükü giderek artmıştır. Yine 1998 yılında Asya ekonomilerinde meydana gelen ekonomik kriz ve sonrasında Rusya'daki ekonomik bunalım ile ticaret ve turizm gelirlerinde azalma yaşanmıştır. 1999 depremi ve sonrasındaki 2001 bankacılık krizi ile ülke ekonomisi derin yapısal sorunlar yaşamıştır.

2.2. Muhasebe Uygulamaları ve Eğitimini Etkileyen Gelişmeler

Yükseköğretim ile ilgili ilk düzenleme Cumhuriyetin kurulmasını takiben 1924 yılında yapılmış ve İstanbul Üniversitesi bu düzenleme ile kurulmuştur. Daha sonra 1933 yılında Ekonomi Bakanlığına bağlı bir Yüksek Ticaret Okulu kurulmuş, 1936 yılında İ.Ü. İktisat Fakültesi (40 sene sonra da İşletme Fakültesi) kurulmuştur. 1949 yılı öncesinde Üniversite reformları ile üniversitelere mali ve idari yetki verilmiştir. 1946'da İstanbul Üniversitesi, İstanbul Teknik Üniversitesi ve Ankara Üniversitesi olarak üç üniversite mevcuttur. 1950 yılında ise müfredatlarında muhasebe eğitimi veren üç eğitim kurumu bulunmaktaydı: İstanbul'daki Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, İzmir'deki Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi ve Ankara Üniversitesi Siyasi Bilimler Fakültesi (Gücenme ve Arsoy, 2006:2) .

Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren kamu girişimlerine göre yetersiz kalan özel sektör girişimleri ülkedeki gelişmelerle büyümeye başlamıştır. Bununla birlikte özle teşebbüsün önceleri mali bilgilerin iç kullanıcılara yönelik hazırlandığı aile şirketleri şeklinde kurulduğu görülmektedir. 1979 yılında anlaşılır ve okunabilir mali tablo sunan

anonim şirketlerin sayısı 100'ü geçmemiştir. Bu sayıda 10.300 adet olan toplam anonim şirket sayısının yaklaşık %1 'ine denk gelmiştir (Gücenme ve Arsoy, 2006:2).

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını ve eğitimini etkileyen gelişmelerin süreci aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir (Gücenme ve Arsoy, 2006:3-6):

- Muhasebe kavram ve ilkelerinin belirlenmesi
- Muhasebe uygulamalarındaki tekdüzelik
- Muhasebe mesleğinin gelişimi
- Uluslararası Muhasebe Standartlarına yakınsama
- Bağımsız muhasebe denetimi ve denetim standartları

1940'lı yılların sonuna kadar önce Truman Doktrini, sonra Marshall planı çerçevesinde dış yardım almaya başlamasıyla ABD ile yakınlaşan Türkiye bu ülkede çeşitli kurumlarda ve üniversitelerde okumak üzere gençler göndermiştir. Amerikalı sistemlerin Türkiye'ye bu yollarla gelmesiyle Türkiye bu tarihe kadar Batı Avrupa ülkelerinden alınan muhasebe düşüncesini ABD'deki uygulamalar etkilemeye başlamıştır. Bu dönemde liberal iktisat politikaları ile vergi yasaları değişmiş, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu 1949 yılında kabul edilmiştir (Güvemli, 2001:11). 1949 vergi reformu, o döneme kadar olan Cumhuriyet tarihinin en önemli vergi reformu olup, defter tutma ve bilanço/gelir tablolarını etkileyerek muhasebeyi biçimlendiren üç önemli yasa ile bunu gerçekleştirmiştir: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu (VUK). Bu vergi reformu Türkiye'deki vergi muhasebesi yaklaşımının başlangıcı olmuştur. Gelir Vergisi ve Kurumsal Vergi, devletin gelirlerini arttırmak için yürürlüğe konulmuştur. VUK, muhasebede belge, kayıt sistemi ve mali tablolar yoluyla hem içerik hem de şekil bakımından muhasebe uygulamalarını etkilemiştir (Gücenme ve Arsoy, 2006:1). Bu dönemde muhasebe sistem ve uygulamalarında önemli bir gelişme yaşanmamış, devlet vergilemeye önem vermiş ve bu yüzden denetimci, gelir kontrolörü ve vergi müfettişlerinin sayısında artış olmuştur (Gücenme ve Arsoy, 2006:2; Güvemli, 2001:11).

Muhasebe kavram ve ilkeleri ilk olarak 1984 yılında SPK tebliği ile düzenlenmiş, 1989 yılındaki tebliğ ile de yenilenmiştir. Ancak bu tebliğlere sadece kamu işletmeleri tabiydi. Bu tebliğlerden sonra Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebe kavramları, ilkeleri ve tek düzen hesap sistemi oluşturulmuştur. Muhasebe kavram ve ilkeleri aynı zamanda Sermaye Piyasası Muhasebe Tebliği (XI/25, 2003) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından da Türkiye Muhasebe Standartları yayınlanmıştır (Gücenme ve Arsoy, 2006:3).

Tüm kamu kuruluşlarını kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi 1972 yılından itibaren zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bunu tamamlayıcı olarak, 1977 yılında maliyet muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Önemli bir boşluğu dolduran ve özel sektör işletmeleri açısından da yol gösterici nitelikte olan söz konusu düzenlemeler, büyük ölçüde Amerikan muhasebe teori ve uygulamalarına dayandırılmıştır. Türkiye Bankalar Birliği'nin (TBB) 1962 yılında, kredi talep edenlerin düzenleyecekleri tek tip bilanço ve gelir tablosu formatlarını yayınlaması bu dönemde muhasebe uygulamaları adına yapılan bir diğer düzenlemedir (Banar ve Aslan, 2009:99).

Bu dönemde serbest piyasa ekonomisine geçiş ile özel kesim girişimlerin sayısı artmış ve dışa açılma başlamıştır. Bu dönemin önemli gelişmelerinden birisi 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun kabul edilmesi (bu kanunun kabulü ile Sermaye Piyasası Kurulunun oluşturulmuştur) ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının Kurulmasıdır (1984) Bu gelişmeler muhasebe uygulama ve eğitimini de yakından etkilemiştir. Halka açılan işletmelerin finansal tablolarında açıklanan bilgilerin tekdüzen hesap planı çerçevesinde yapılması önem kazanmıştır ve bu doğrultuda "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları" günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirilerek 1987 yılında yeniden yayınlanmıştır. Ayrıca 1986 yılında TBB tarafından bankalar için hazırlanan tekdüzen hesap planı bu dönemde uygulamaya konulmuştur (Banar ve Aslan, 2009:99-100).

Muhasebe uygulamaları ve muhasebe eğitimi açısından bu dönemin önemli yasal düzenlemelerinden bir diğeri 1989 yılında muhasebe meslek yasasının çıkarılmış olmasıdır. Cumhuriyetin ilan edilmesinden sonraki süreçte muhasebe mesleğinin

yasallaşması için bazı girişimlerde bulunulmuş olmasına rağmen, başarılı olamamıştır. Ancak meslek örgütlenmesinin kaçınılmaz hale gelmiş, 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir yasası yürürlüğe girerek mesleğin örgütlenmesi sağlanmıştır (Güvemli, 2001:15; Banar ve Aslan, 2009:99-100).

Muhasebe mesleğinin organizasyonu ve bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelere kadar Türkiye'de denetim sadece anonim şirket işletmelerde devlet tarafından yapılmaktaydı. 1972 yılında denetim ile ilgili düzenlemeler Türk Ticaret Kanununda ve anonim şirket şirketlerin denetimi ile ilgili kanunda bahsedilmiştir. Bu düzenlemeye göre denetim görevi Ticaret Bakanlığı tarafından yapılmaktaydı. Ancak anonim şirket işletmelerin yapısında görev alan denetim komitesi üyelerinin tarafsızlığı tartışmalı bir konu olmuştur. Daha sonra meslek yasası ile bağımsız denetçilere SMMM olma zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca SPK da bağımsız denetimi, kendisine tabi olan işletmelerde X/16 tebliğiyle zorunlu tutmuştur. Dünyada patlak veren muhasebe skandalları ve iflaslar neticesinde bağımsız denetimin önemi artmış ve buna paralel olarak da SPK, 2006 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) yayınladığı Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları tebliğini yayınlamıştır (Gücenme ve Arsoy, 2006:5).

1990-2000 döneminin bir diğer önemli yasal düzenlemesi yine muhasebe uygulamalarını ve eğitimini yakından ilgilendiren, 1992 yılında kabul edilen ve 1994 yılında uygulamaya konulan Maliye bakanlığı tarafından hazırlanan, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ ile Tekdüzen Hesap Planı uygulamasına geçilmesidir. Bu dönemde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde TÜRMOB tarafından kurulmuştur ve 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Ardından 18 Aralık 1999 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. TMUDESK tarafından yayınlanan ancak, yürürlükten kalkan 19 adet standart TMSK tarafından yapılan çalışmalara önemli bir altyapı oluşturmuştur.

6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması 26/9/2011 tarihinde kararlaştırılmış, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe

Standartlarını oluşturma ve yayımlama, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlama, denetim standartlarını belirleme, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirme ve bunların faaliyetlerini denetleme ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapma yetkisi bu kuruma verilmiştir (Resmi Gazete, 2011).

Ülkemizde halen Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunları, Sermaye Piyasası Kanunu, Bankalar Kanunu, Sigorta Mevzuatı gibi muhtelif mevzuat içinde muhasebe ve raporlamaya ilişkin birbirinden farklı hükümler yer almaktadır. Bu yüzden halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri aynı dönem için birbirinden farklı finansal tablo düzenlemek durumunda kalmaktadırlar. İşte, ülkedeki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin bu çok başlı uygulamaya son vermek amacıyla, 4487 sayılı Kanunla muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul 2002 yılında faaliyete geçmiştir (Banar ve Aslan, 2009:100) .

2000'den sonraki döneminde ise AB topluluğunda Halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketlerine 2005 yılından itibaren finansal tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlemeleri zorunluluğunun getirilmesi, topluluğa aday bir ülke olarak Türkiye'nin diğer AB ülkelerinde olduğu gibi Uluslararası Finansal Raporlamayı (UFRS) kabul etmesine neden olmuştur.

Halka açık işletmelerde işletmeler ile SPK ve BDDK'ya bağlı işletmeler ile Hazine Müsteşarlığına bağlı sigorta şirketleri Uluslararası Finansal Raporlamaya göre raporlama yapmakta iken 6012 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile bunun kapsamı genişletilmiş ve belirli şartları sağlayan her işletme için UFRS'ye göre raporlama yapma zorunluluğu gelmiştir. Yine muhasebe defterlerinin tutuluşunda da yeni TTK'da Türkiye Muhasebe Standartları ve UFRS'nin emredici nitelikte olduğu belirtilmiştir (İnanç, 2011:227). 1850-1926 ve 1957 Ticaret Kanunları Batı Avrupa kültüründen alınmışlar ve ticarette, muhasebede Batı Avrupa kültürü ile uyumu ön görmüşlerdi. Oysa 2011 Ticaret Kanunu, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına dayanıyor ve dünya ile bütünleşmeyi öngörüyordu (Güvemli, 200X:11)

3. SONUÇ

Tanzimat dönemiyle birlikte eğitimdeki ikiliği çağdaş eğitim yönüne kaydığı Osmanlıda eğitimde dönüşüm için gerekli çabalar gösterilmiş ancak bütçe yetersizlikleri nedeniyle bu çabalar sınırlı kalmıştır. Yabancı milletlerdeki okullar örnek alınarak çeşitli mektepler açılmış, özellikle ticaret okullarında ülkenin gelişimi için önemli görevlerde yer alacak öğrenciler mezun etme amacı güdülmüştür. Bunun için muhasebe dersleri de bu okullarda büyük önem arz etmiştir.

Cumhuriyetin ilanından sonra ise yükseköğretimde gelişmeler yaşanmış ve ticaret mektepleri İktisadi ve Ticari Bilimler Akademilerine dönüştürülmüştür. Ülkedeki iktisadi gelişmeler de eğitimi ve muhasebe düşüncesini haliyle etkilemiştir. Özellikle 1950'li yıllarla birlikte özel sektör yatırımlarının oluşmasıyla muhasebe meslek mensuplarına talep artmıştır. Bu ihtiyacı karşılamak üzere ticaret okullarında muhasebe dersleri yoğun olarak verilmiştir. Ülkede vergi kanunları öncelikli bir durum almış, askeri darbelerle ülke ekonomisinde akademilerde yaşanan sıkıntılarla genel bir muhasebe sisteminin hazırlanması gecikmiştir. 1989 yılında Meslek yasasının çıkması muhasebeyi önemli bir yasal zemine oturtmuştur. Tekdüzen hesap planının oluşturulmasından sonra, Borç ve enflasyon sarmalının oluştuğu 1990'lı yılların sonunda TMSK kurulmuştur. 2001 krizi ve çeştili muhasebe skandalları akabinde mali bilgilerin önemi artmış, paralelinde de UFRS ve bağımsız denetim ön plana çıkmıştır.

KAYNAKÇA

Banar, K., & Aslan, Ü. (2009). İktisat Politikalarının, Yasal Düzenlemelerin ve Teknolojik Gelişmelerin Yüksek Öğretimde Muhasebe Eğitimine Olan Etkisi: EİTİA ve Anadolu Üniversitesi İİBF Örneği – I. Muhasebe Finansman Dergisi (42).

Resmi Gazete, (2011). http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm.

Gücenme, Ü., & Arsoy, A. P. (2006). Accounting Education in the History of Turkish Republic. Journal of Fınancial Analyze Special Issue Published By Istanbul Chamber Of Certified Public Accountants For 17th World Congress Of Accountants.

Güvemli, O. (2001). Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Cilt 1). Avcıol Basım-Yayın.

İnanç, M. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama Ve İbraz Yükümlülüğü. İSMMMO Mali Çözüm, Mayıs-Haziran 2011, s.227.

Arıkan, Y. & Güvemli, B. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı:5

Güvemli, O. (2016). Türk Muhasebe Düşüncesinde Tanzimat (1839) ile Başlayan Büyük Değişim. Muhasebe ve Finansman Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı:10

Finans ile İlgili Konular

FACTORS INFLUENCING SUSTAINABILITY REPORTING: EVIDENCE FROM TURKEY

Merve Kiliç, And Cemil Kuzey

Abstract

Sustainability reporting has become a mainstream practice for companies around the world in recent years. Companies release sustainability reports to provide information on non-financial aspects of their performance, in addition to financial aspects. The purpose of this research is to investigate the sustainability reporting practices of Turkish non-financial companies listed on Borsa Istanbul (BIST) during the years 2004 to 2015. This paper also aims to examine the factors that influenced the decisions to publish sustainability reports. The findings of the research indicate that a growing number of companies publish stand-alone sustainability reports, ranging from 1 report in 2004 to 27 reports in 2015. This finding implies that companies in Turkey are becoming increasingly aware of sustainability reporting. However, the percentage of companies which did not produce a separate sustainability is still relatively high. The results also indicated that the most common framework for sustainability reporting is the Global Reporting Initiative (GRI). The findings revealed that listing on the Corporate Governance Index (CGI), having a sustainability committee, the type of industry, the size of the company and profitability are significant determinants of stand-alone sustainability reporting, whereas leverage is not. This research contributes to the literature by investigating the sustainability reporting practices of companies using longitudinal data from Turkey. This study also adds to the literature by examining the factors impacting sustainability reporting.

Keywords: Sustainability reporting, Global Reporting Initiative (GRI), corporate governance, sustainability, Turkey

Introduction

Every company listed on a stock exchange has long been required to issue financial reports which are prepared in compliance with local generally accepted accounting principles or international financial reporting standards (Eccles & Saltzman, 2011). Accounting scandals (i.e., Lehman Brothers, Parmalat, and WorldCom), environmental accidents and unethical practices over the years have broadened awareness of responsible business behavior (Skouloudis, Jones, Malesios, & Evangelinos, 2014). Several issues, such as pollution, climate change, global warming, resource depletion, poverty, product safety, and worker rights are also increasingly attracting public interest (Gray, Owen, & Maunders, 1987). Financial reports are therefore no

longer sufficient for stakeholders, since they do not contain information regarding the social and environmental aspects of company operations (Martínez-Ferrero, Garcia-Sanchez, & Cuadrado-Ballesteros, 2013). Consequently, there have been calls for reporting on corporate social responsibility (CSR), as well as any additional information that may impact company performance (Bernardi & Stark, 2016). Companies generally publish disclosures relating to social and environmental issues through their traditional annual reports. However, stand-alone sustainability reports (CSR reports or environmental reports) have become increasingly important channels to communicate sustainability issues and initiatives.

Sustainability reporting by Turkish companies is on the rise because of increasing awareness of sustainability issues. Sustainability reporting is particularly important for Turkey, which is similar to other emerging countries, since transparency through corporate reporting is attracting foreign capital (Uyar, 2016). Recently, the European Union (EU) approved a new directive related to the mandatory disclosure of non-financial information. This directive requires listed companies with more than 500 employees to provide a non-financial statement that includes relevant and material social and environmental information (Dienes, Sassen, & Fischer, 2016). Accordingly, in Turkey, as an EU candidate, reporting of sustainability issues seems to have become ever more crucial, and will be more so in the foreseeable future.

The objective of this paper is twofold. First, it aims to investigate the sustainability reporting practices of Turkish non-financial companies listed on Borsa Istanbul (BIST) during the years 2004 to 2015. Second, it seeks to ascertain the factors influencing decisions to publish sustainability reports.

We determined that there was a significant increase in the number of sustainability reports in Turkey (from 1 report in 2004 to 27 reports in 2015). However, the percentage of companies producing sustainability reports is still very low (11.79% in 2015), indicating that stand-alone sustainability reports are not common communication vehicles for Turkish listed companies. Almost all of the sustainability reports were prepared in compliance with the Global Reporting Initiative (GRI) guidelines. Our findings suggest that being listed in the Corporate Governance Index (CGI) as well as the existence of a sustainability committee, type of industry, and firm size have a positive relationship with the decision to produce a stand-alone sustainability report, whereas profitability has a negative relationship. Further, our results failed to determine a significant association between leverage and the decision to publish a stand-alone sustainability report.

This paper contributes to the literature in several ways. Prior literature mainly focused on social and environmental reporting practices in developed countries, compared to developing countries (Ali, Frynas, & Mahmood, 2017). Since developed countries have different legal or institutional backgrounds, it is not possible to generalize the findings of these countries to developing ones (Kuzey & Uyar, 2017). Therefore, our research contributes to the literature by investigating the sustainability reporting practices of companies, using longitudinal data from Turkey. In addition, our study contributes to the literature by providing evidence regarding the determining factors of decision to publish a sustainability report. The role played by corporate governance structure in sustainability reporting is unclear. As opposed to existing studies, we employed listing in CGI as a proxy for evaluating corporate governance structure, so as to clearly understand the association between corporate governance and sustainability reporting. The CGI includes BIST companies that have high corporate governance ratings based upon the Corporate Governance Principles issued by the Capital Markets Board (CMB). Further, few studies have examined the impact of internal organizational structure as a factor in the decision to publish a sustainability report (see, for example, Kend, 2015). Therefore this study contributes to the literature investigating the role of sustainability committees in this regard.

The remainder of this paper is structured as follows: The following section provides a summary of stand-alone sustainability reporting. This is followed by an explanation of the theoretical framework and a review of the literature. This paper then continues with the presentation of hypotheses and research methodology. Findings and discussions are presented in the penultimate section. Finally, the last section concludes the paper.

Stand-alone sustainability reporting

The Brundtland Report defines sustainable development as "development that meets the needs of the present generation without compromising the needs of future generations to meet their needs" (World Commission on Environment and Development, 1987, p. 8). Concerns about sustainable development has increased public attention on recent pressing global problems such as poverty, human rights violations, pollution, global warming, climate change, and resource depletion (Reverte, 2009; Yadava & Sinha, 2016). In this respect, firms are expected to behave in a socially and environmentally responsible manner, while at the same time focusing on financial initiatives (Kiliç, Kuzey, & Uyar, 2015). Corporate sustainability performance has changed traditional management processes by focusing not only on the financial aspects of business performance, but also on social and environmental dimensions (Laskar & Maji, 2016). Therefore, financial reporting alone no longer satisfies the needs of

shareholders, customers, communities, and other stakeholders for information about overall organizational performance (Siregar & Bachtiar, 2010). Accordingly, companies have started presenting their social and environmental initiatives through traditional annual reports or discrete reports (i.e., sustainability reports, CSR reports, and environmental reports) (Kılıç & Uyar, 2014).

In recent years, the framework of the GRI has devised a worldwide standard for sustainability reports (Ruhnke & Gabriel, 2013). The first version of GRI guidelines was issued in June 2000, followed by second-generation guidelines (G2) in 2002 (Laskar & Maji, 2016). The GRI issued third generation guidelines (G3) in 2006 and its revised version (G3.1) in 2011 (Einwiller, Ruppel, & Schnauber, 2016). The latest generation of GRI guidelines, G4, was released in 2013 (Idowu, Dragu, Tiron-Tudor, & Farcas, 2016). The aim of the GRI is to promote transparency and to improve comparability in CSR reporting over time as well as between companies (Einwiller et al., 2016). Therefore, the adoption of GRI guidelines is expected to provide a more relevant presentation of social and environmental disclosures (Raar, 2002; Al Farooque & Ahulu, 2017). The GRI has become the most widely accepted framework from which to designate the structure of sustainability reports (Legendre & Coderre, 2013; Al Farooque & Ahulu, 2017). This shows that the GRI has become very successful in attempting to respond to the growing demand for information about the environmental and social performances of companies (Nikolaeva & Bicho, 2011).

Theoretical Framework

Agency, legitimacy, and stakeholder theories are the most dominant theories employed to understand the reasons behind information disclosures relating to economic, social, and environmental issues. Agency theory elucidates conflicting relations between managers and stakeholders, due to the presence of information asymmetry and the opportunistic behaviors of agents (Hussain, Rigoni, & Orij, 2016). According to this theory, managers, as self-interested agents, obtain more information relating to the current and future performance of the companies than the shareholders and other stakeholders (Ho & Taylor, 2013). To reduce information asymmetries, companies disseminate value-relevant information to a variety of interested outside groups (Brammer & Pavelin, 2008). Accordingly, mitigation of information asymmetry enables the same information and the same conditions for all stakeholders in order to make proper decisions (Martínez-Ferrero et al., 2013). Agency theory also purports that companies enhance voluntary disclosures to avoid potential pressures from regulatory bodies (Akhtaruddin, Hossain, Hossain, & Yao, 2009). Thus, from the agency theory perspective,

companies voluntarily publish sustainability reports to mitigate information asymmetries, to reduce agency costs, and to avoid pressure from external agents.

Legitimacy theory considers an organization as a social contract, which links societal expectations with business interests (Martínez-Ferrero et al., 2013). According to this theory, organizations can only survive if their actions are considered legitimate by external stakeholders (Rossi & Tarquinio, 2017). The main argument behind the association between legitimacy theory and CSR disclosures is that company disclosure strategies almost always react to social expectation or environmental events (Momin & Parker, 2013). In this sense, companies provide sustainability reporting to seek legitimacy for corporate activities (Kent & Monem, 2008; Pérez-López, Moreno-Romero, & Barkemeyer, 2015; Ching & Gerab, 2017).

While legitimacy theory argues the expectations of society in general, stakeholder theory focuses on particular groups within society, such as employees, shareholders, investors, consumers, and nongovernmental organizations (Reverte, 2009). Stakeholder theory posits that an organization strives to harmonize its activities with stakeholder expectations through corporate social reporting (Barako & Brown, 2008). From this perspective, communication of CSR activities provides an opportunity to maintain healthy relationships with stakeholders by demonstrating the companies' adherence to responsible business practices (Jain & Winner, 2016). Therefore, stakeholder theory views communication of corporate social responsibilities as a means to respond to significant pressures from company stakeholders (Al Farooque & Ahulu, 2017; Odriozola & Baraibar-Diez, 2017).

Literature Review

Over the last 20 years there has been an unprecedented increase in the adoption of sustainability reporting (Pérez-López et al., 2015). Together with this trend, sustainability reporting has also drawn the growing attention of researchers.

Many prior studies have investigated factors impacting the extent and level of CSR disclosures of companies (see, for example, Gao, Heravi, & Xiao, 2005; Ho & Taylor, 2007; Brammer & Pavelin, 2008; Siregar & Bachtiar, 2010; Uyar, Kilic, & Bayyurt, 2013; Kansal, Joshi, & Batra, 2014). However, comparably few studies have explored the factors influencing the decisions of companies when publishing stand-alone sustainability reports. For instance, Kend (2015) investigated the impact of corporate governance and firm-level characteristics on the corporate sustainability reporting behavior of the top 200 listed companies from Australia and the UK. He concluded that corporate governance characteristics and audit client size are

significant determinants of decisions to produce a stand-alone sustainability report. By analyzing the sustainability reports of the world's 500 largest companies (Fortune Global 500), Legendre and Coderre (2013) discovered that company size, profitability, the business culture of a country, and type of industry significantly influence adoption of the GRI G3 guidelines. Wang (2017) examined the relationship between firm characteristics and sustainability reporting for a sample of Taiwan listed companies. The results indicated that several corporate governance and business characteristics, including board size, the percentage of independent directors, the existence of an audit committee, export sales percentage, foreign shareholdings, firm growth, and the average age of assets are positively related to publishing a sustainability report, while director shareholdings and share prices are negatively related. Kuzey and Uyar (2017) analyzed the factors influencing separate sustainability reporting in Turkey. Their sample included the 100 largest companies, based upon market capitalization, which were listed in BIST. They found that industry and firm size have a significant and positive influence on sustainability reporting, whereas leverage and current ratio have a negative influence.

Hypotheses

Corporate Governance Index

Enhanced corporate governance structures provide higher levels of voluntary disclosures (Ho & Taylor, 2013). On the other hand, a weak corporate governance structure diminishes company disclosures since the managements of companies with such a governance structure are unlikely to provide information to stakeholders (Kent & Monem, 2008).

Corporate Governance Principles issued by the CMB maintain the basis of the CGI (Poroy Arsoy & Crowther, 2008). In 2007, the CGI was launched. Companies listed in the CGI implement the best practices of corporate governance principles, including public disclosure and transparency (Poroy Arsoy & Crowther, 2008; Uyar, 2012). With respect to this variable, Uyar (2012) determined that there is a significant association between listing in the CGI and the level of voluntary disclosures on corporate websites. Uyar et al. (2013) also found that listing in the CGI positively influences the level of voluntary company disclosures. It is therefore expected that companies listed in the CGI have a greater tendency to publish stand-alone sustainability reports. Accordingly, we suggest the following hypothesis:

H 1. Listing in the CGI has a significant and positive association with publishing a separate sustainability report.

Sustainability Committee

Companies are developing sustainability or CSR committees as an element of their corporate governance structures in order to address sustainability risks and opportunities (Rossi & Tarquinio, 2017). The presence of such committees improves sustainability reporting since these committees will attach emphasis to sustainability issues (Dienes et al., 2016). Consistent with stakeholder theory, establishing a sustainability (or CSR) committee demonstrates the CSR orientation and commitment of companies to their stakeholders (Amran, Lee, & Devi, 2014; Hussain et al., 2016). Thus, the presence of such a committee can be a proxy for better integration of sustainability matters, which in turn attaches a higher importance to sustainability reports (Ruhnke & Gabriel, 2013).

Regarding this variable, Amran et al. (2014) and Nazari, Herremans, and Warsame (2015) found that the existence of a CSR committee enhances the quality of sustainability reporting. Further, Hussain et al. (2016) reported that establishment of a committee enhances a company's social and environmental performance. Similarly, Kent and Monem (2008) documented that companies with a sustainability committee are more likely to adopt triple bottom line (TBL) reporting. In addition, Ruhnke and Gabriel (2013) determined that the existence of a sustainability department significantly impacts demand for voluntary external assurance. In particular, Kend (2015) documented that having a sustainability committee has a significant and positive impact when explaining a decision to publish a stand-alone sustainability report. From the above discussions and empirical findings, the following hypothesis is developed:

H 2. The existence of a sustainability committee has a significant and positive association with publishing a separate sustainability report.

Industry

Different industries have different characteristics due to potential growth, employment opportunities, competition, and government interference (Gao et al., 2005). Brammer and Pavelin (2008), for instance, provided evidence of a link between the industry, the nature of business activities, and the quality of company disclosures. Skouloudis et al. (2014) also emphasized a strong association between industry and sustainability reporting. Similarly, Ho and Taylor (2007), Kansal et al. (2014), and Al Farooque and Ahulu (2017) concluded that the industry is a significant determinant of social and economic disclosures. In a similar vein, Alsaeed (2006) indicated that manufacturing companies disclose more information than non-

manufacturing companies. Further, Reverte (2009) and Bhatia and Tuli (2017) found that companies belonging to environmentally sensitive industries have higher CSR ratings. In particular, Legendre and Coderre (2013) and Kuzey and Uyar (2017) documented that firms in high-risk industries are more prone to publish sustainability reports using the GRI framework. In this regard, we propose the following hypothesis.

H 3. Operating in a high-risk industry has a significant and positive association with publishing a separate sustainability report.

Firm Size

Firm size is one of the most frequently used factors to understand the disclosure behaviors of companies. A considerable number of empirical studies have suggested a positive association between firm size and corporate social and environmental disclosures (see, for example, Gao et al., 2005; Aksu & Kosedag, 2006; Ho & Taylor, 2007; Brammer & Pavelin, 2008; Kent & Monem, 2008; Artiach, Lee, Nelson, & Walker, 2010; Rahman, Zain, & Al-Haj, 2011; Uyar, 2012; Ho & Taylor, 2013; Uyar et al., 2013; Kılıç & Uyar, 2014; Skouloudis et al., 2014). The explanation for this positive association has many factors. First, larger companies face tremendous pressure to disclose their social activities from wider stakeholder groups due to their high public visibility (Siregar & Bachtiar, 2010). To mitigate this pressure, they tend to disclose additional information on social and environmental issues. Another reason to expect a positive association between firm size and company disclosures is provided by agency theory, proposing that larger companies have higher agency costs due to higher information asymmetry between managers and shareholders (Ho & Taylor, 2007). In order to avoid agency costs, large companies are more likely to present more information by publishing stand-alone sustainability reports. In addition, large companies have a higher tendency to disclose CSR information, since they are more concerned with legitimacy (Amran & Haniffa, 2011). Further, large companies are prone to disclose more information since they have stronger financial, organizational and human resources that enable the ability to collect, analyze, and report data at minimal cost (Alsaeed, 2006; Naser, Al-Hussaini, Al-Kwari, & Nuseibeh, 2006; Oliveira, Rodrigues, & Craig, 2010). Larger companies also have better organizational structures and more developed information systems (Uyar et al., 2013). This may make it easier for them to prepare and publish sustainability reports.

Regarding this variable, Legendre and Coderre (2013) documented that larger companies publish more sustainability reports using the GRI guidelines. Similarly, Kend (2015) and Kuzey

and Uyar (2017) determined that larger companies are more likely to produce a voluntary stand-alone sustainability report. In particular, Jain and Winner (2016) determined that larger companies comply more easily with the GRI reporting standards. On the basis of the above discussions and empirical research findings, we expect a positive association between firm size and the likelihood of publishing a separate sustainability reporting. Thus, we suggest the following hypothesis:

H 4. Firm size has a significant and positive association with publishing a separate sustainability report.

Profitability

There are a number of arguments suggesting a positive association between profitability and sustainability reporting. For instance, Siregar and Bachtiar (2010) point out that a profitable company has more resources with which to engage in social activities. The financial resources of the company provide the means to counterbalance costs related to the disclosure of voluntary information (Brammer & Pavelin, 2008). In addition, profitable companies are subject to higher public scrutiny than their counterparts, and this leads them to engage in activities contributing to sustainable development (Branco, Delgado, Gomes, & Eugénio, 2014). Further, profitable companies tend to publish additional information to signal success to the capital market (Dienes et al., 2016).

Gray, Javad, Power, and Sinclair (2001) and Kansal et al. (2014) found that profitable companies tend to disclose a greater volume of social and environmental information. Similarly, Martínez-Ferrero et al. (2013) reported that highly profitable companies tend to disclose high quality CSR information. Artiach et al. (2010) indicated that profitability has a significant and positive influence on the decisions by firms to invest in corporate social performance. Further, Ruhnke and Gabriel (2013) and Branco et al. (2014) determined that profitable companies are more likely to have their sustainability reports assured. Hussain et al. (2016) found that highly profitable companies perform better on social issues. In particular, Legendre and Coderre (2013) concluded that companies with high profit margins are more likely to publish sustainability reporting using the GRI guidelines. In line with the above arguments and results, we expect a positive influence of profitability involved in the decision to publish a separate sustainability report. Thus, we predict the following hypothesis.

H 5. Profitability has a significant and positive association with publishing a separate sustainability report.

Leverage

Lenders, as primary stakeholders, have concerns regarding the payment of loans and interest (Kuzey & Uyar, 2017). Companies are more likely to address the concerns of debt holders than less powerful stakeholder groups such as employees or the community at large (Artiach et al., 2010). Therefore, in order to assure investors and lenders, a high leverage company tends to disclose more information to demonstrate it's ability to pay it's obligations (Naser et al., 2006; Ho & Taylor, 2007). In addition, companies with higher debt in their capital structure are prone to higher agency costs (Alsaeed, 2006). To mitigate agency costs, a high leverage company may be more likely to provide voluntary information through sustainability reports. On the basis of the above discussions, we hypothesize the following association:

H 6. Leverage has a significant and positive association with publishing a separate sustainability report.

Research Methodology

Sample

The primary sample for the study consisted of the companies listed in BIST as of 31 December 2015. We excluded financial, insurance, and sports companies from the sample due to their significantly different financial reporting practices. Further, companies that were not continuously listed in BIST between 2013 and 2015 were also rejected from the sample. Therefore, the final sample was comprised of 229 companies for a period of three years from 2013 to 2015. Thus, our final panel consisted of 687 firm-year observations. The analysis period is limited to three years because most of the companies started issuing sustainability reports from 2013-2015 and onwards.

Dependent Variables

With a binary coding technique, a value of 1 is assigned if a company publishes a separate sustainability report, 0 otherwise. This approach is consistent with prior research (see, for example, Kolk & Perego, 2010; Legendre & Coderre, 2013; Branco et al., 2014; Kend, 2015; Kuzey & Uyar, 2017; Wang, 2017)

Independent Variables

Corporate governance index listing (CGIL) is expressed as a binary variable where 1 is assigned if a company listed in the CGI and 0 otherwise. Similarly, a sustainability committee

(SCOMMITTEE) is measured as a dummy variable equal to 1 if a sustainability committee (or CSR) exists and 0 otherwise. The variable of industry (INDUSTRY) is operationalized through classification into high-risk industries and low-risk industries. If a firm belonged to a high-risk industry, a value of 1 was assigned, and 0 otherwise. In this study, the industries of chemicals, cement, glass, energy, machinery, metals, mining, pulp and paper, oil and gas, and transportation were all categorized as high-risk industries, and all others as low-risk industries. Firm size (SIZE) was measured as a natural logarithm of total assets. This research used return on equity (ROE) as a proxy of profitability. ROE is measured as the ratio of net income to total equity. Leverage (LEV) was measured as the ratio of total liabilities to total assets. Table 1 presents the operational definitions of dependent and independent variables.

Table 1. The operationalization of dependent and independent variables

	Operational definition
Dependent variables	
Sustainability reporting (SR)	1 if a firm published a separate sustainability report, 0 otherwise
Independent variables	
Corporate governance index listing (CGIL)	1 if a firm listed on the corporate governance index, 0 otherwise
Sustainability committee (SCOMMITTEE)	1 if a firm had a sustainability committee, 0 otherwise
Industry (INDUSTRY)	1 if a firm operated in a high-risk industry, 0 otherwise
Firm size (SIZE)	The natural logarithm of total assets
Return on equity (ROE)	The percentage of net income to total equity
Leverage (LEV)	The percentage of total liabilities to total assets

Regression Model

To examine the association between the dependent variable with independent variables, a panel logistic regression model was constructed and performed. The data was a panel-based

data on 229 firms for 3 consecutive years between 2013 and 2015. We proposed the following model that aims to fit random-effects and fixed-effects logit models for sustainable reporting (a binary dependent variable) in which the probability of positive result is assessed by the logistic cumulative distribution function.

$$P(SR_{it})=\frac{1}{1+e^{-(b_0+b_1\ CGIL_{it}+b_2\ SCOMMITTEE_{it}+b_3\ INDUSTRY_{it}+b_4\ SIZE_{it}+b_5\ ROE_{it}+b_6\ LEV_{it}+\varepsilon_{it})}}$$

i=1, 2, . . . ,229; t=2013, 2014, and 2015

Findings and Discussion

Trend Analysis

The findings revealed that the number of companies publishing sustainability reports increased significantly, from 1 (0.44%) report in 2004 to 27 (11.79%) reports in 2015. However, whilst there was a continuous growth in the number of organizations publishing separate sustainability reports throughout the years, the percentage of companies producing sustainability reports is still very low in Turkey.

A noteworthy finding is that the majority of sustainability reports were prepared in compliance with the GRI standards. For instance, of the 27 companies that provided sustainability reports in 2015, 26 were consistent with the GRI guidelines.

The findings also revealed that external assurance of stand-alone sustainability reports is uncommon among Turkish companies. Between 2004 and 2009, the number of organizations relying upon an assurance engagement was zero. In the subsequent year, 2010, only one company published a sustainability report with an assurance statement. The percentage of sustainability reports with external assurance increased from 2010 to 2014 (from 0.44% to 3.05%). However, in 2015, there were still only 6(2.62%) firms that had sustainability reports externally assured by an auditing firm.

Table 2. Sustainability reporting among BIST companies (2004-2015)

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Sustainability reports												
N	1	1	1	3	5	7	10	10	14	18	26	27
%	0.44	0.44	0.44	1.31	2.18	3.05	4.37	4.37	6.11	7.86	11.35	11.79
Sustainability report using GRI												
N	1	1	1	2	5	7	10	9	13	16	23	26
%	0.44	0.44	0.44	0.87	2.18	3.05	4.37	3.93	5.68	6.97	10.04	11.35
Sustainability reports with external assurance												
N	0	0	0	0	0	0	1	3	3	3	7	6
%	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.44	1.31	1.31	1.31	3.05	2.62

Under G3 and G3.1, the gradation of the application level of GRI guidelines is designated as C, C+, B, B+, A and A+. The three levels (C, B, and A) distinguish the extent of application level from the lowest to highest, respectively (Oliveira et al., 2010). The plus sign (+) in a firm's respective application level indicates the external assurance of the sustainability report (Laskar & Maji, 2016). The choice of a specific application level (i.e., C, B, and A) demonstrates the extent of GRI framework adoption by a company (Rossi & Tarquinio, 2017). Further, the application level of "undeclared" refers to companies which take the GRI guidelines into consideration to structure their sustainability reports, but do not declare an application level (Ruhnke & Gabriel, 2013). According to the findings, in years prior to this research period, most companies prepared their sustainability reports at the application level of C. In the following years, the number of sustainability reports at the application levels of B and B+ increased, indicating a moderate application and better quality of the sustainability reports. On the other hand, very few sustainability reports complied with the high application levels of the GRI guidelines (A and A+).

After the issuance of G4, companies began following this last version of the GRI guidelines. The G4 offers a core option and a comprehensive option based upon "in accordance" criterion (Jones, Comfort, & Hillier, 2016). According to the G4 guidelines, the "core option includes the essential elements of a sustainability report" (GRI, 2015, p. 11). The "comprehensive option builds on the core option by requiring additional standard disclosures of the organization's strategy and analysis, governance, and ethics and integrity. In addition, the organization is required to communicate its performance more extensively by reporting all indicators related to identified material aspects" (GRI, 2015, pp. 11). These options replaced the gradation of application level (C, B, and A) of G3 and G3.1. Our findings revealed that almost all companies prepared their sustainability reports in accordance with the core option following the release of G4. On the other hand, in 2015, there was only one company that published its sustainability report in line with the comprehensive option. We therefore concluded that the sustainability reports of Turkish companies include the essential elements of the G4 framework.

Table 3. GRI reporting among BIST companies (2004-2015)

Panel A: GRI type	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
Undeclared	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0
G3	0	0	0	1	5	7	7	5	4	2	0	0
G3.1	0	0	0	0	0	0	3	4	8	7	0	0
G4	0	0	0	0	0	0	0	0	1	7	23	26
Panel B: GRI level	**2004**	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
Undeclared	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	1
C (self declared)	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
C	0	0	0	0	5	6	3	1	2	0	0	0
C+	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B (self declared)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	0	0	0	0	0	1	6	4	4	6	0	0
B+	0	0	0	0	0	0	1	2	1	0	0	0
A	0	0	0	0	0	0	0	1	3	2	0	0
A+	0	0	0	0	0	0	0	1	2	1	0	0
Core	0	0	0	0	0	0	0	0	1	7	22	23
Core (self declared)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Comprehensive	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1

Descriptive Statistics

The summary statistics results of the variables are shown in Table 4. The SIZE is the natural logarithm of total assets, which ranges between 6.55 and 1.68, with an average of 8.46. With regard to profitability, ROE ranges from -17.97 to 12.00 with a mean of -0.02. Accordingly, LEV ranges from 0.01 to 5.66 with a mean of 0.51. The findings showed that only 71 companies (10.33%) published stand-alone sustainability reports, while 616 companies (89.67%) did not. 12.3% of the sample companies are listed on the corporate governance index. 7.42% of the sample companies had a separate sustainability committee which was responsible for sustainability issues. Almost 76% of the firms belonged to high-risk industries, while the remaining 24% belonged to low-risk industries.

Table 4. Descriptive statistics

Variable		**N**	**Min-Max**	**Mean ± SD**
SIZE		687	6.55-10.68	8.46 ± 0.80
ROE		687	-17.97-12.00	-0.02 ± 1.16
LEV		687	0.01-5.26	0.51 ± 0.36
SR			**n**	**%**
	If a firm published a separate sustainability report		71	10.33
	Otherwise		616	89.67
	Total		687	100
CGIL				
	If a firm listed on the corporate governance index		84	12.23
	Otherwise		603	87.77
	Total		687	100
SCOMMITTEE				
	If a firm had a sustainability committee		51	7.42
	Otherwise		636	92.58
	Total		687	100
INDUSTRY				

	If a firm operates in a high-risk industry	522	75.98
	If a firm operates in a low-risk industry	165	24.02
	Total	687	100

Correlation Analysis

The Pearson Correlation coefficients are provided in Table 5. The results revealed that SR has positive, low, and significant linear associations with CGIL (r = 41%, p<.05) as well as with INDUSTRY (r = 13%, p<.01), while it has a moderate, positive, and significant association with SCOMMITTEE (r = 65%, p<.05) as well as with the SIZE (r = 54%, p<.01). ROE and LEV had no significant linear association with SR at 5% significance level. The results also showed that there were no high correlations among the independent variables, which revealed that there is no multicollinearity issue.

Table 5. Pearson correlation coefficients

Variables	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**
1 SR	1						
2 CGIL	0.41**	1					
3 SCOMMITTEE	0.65**	0.20***	1				
4 INDUSTRY	0.13***	0.02	0.13***	1			
5 SIZE	0.54***	0.47***	0.39***	0.13**	1		
6 ROE	-0.04	0.04	0.03	-0.01	0.04	1	
7 LEV	0.04	0.02	0.03	0.02	0.10**	-0.11***	1

***p<0.01, **p<0.05; SR: sustainability reporting; CGIL: corporate governance index listing; SCOMMITTEE: sustainability committee; SIZE: firm size, ROE: return on equity; LEV: leverage

Multivariate Analysis

Panel logistic regression analysis has three estimators, being random-effects, fixed-effects, and population-averaged estimators for a binary dependent variable. The panel logistics analysis results are provided in Table 6. However, we reported the pooled logistic analysis results as well as the random-effect logistic analysis results. The fixed-effect model was not converged due to all positive or all negative outcomes, multiple positive results within groups, and lack of within-group variance. For instance, 218 groups with 654 cases were dropped because they had all positive or all negative outcomes. As well, CGIL and INDUSTRY were omitted because of no within-group variance. Thus, the results of fixed-effect model are not reported here. Moreover,

the results of the population-averaged model were similar to the random-effect model, therefore they are not reported as well.

We needed to determine whether the panel logistic regression or the regular logistic regression was needed for interpretation of the hypothetical associations. The proportion of total variance contributed by the panel-level variance component which is represented by *P* needed to be investigated. The panel-level variance was similar to the pooled estimator when *P* = 0. The likelihood-ratio test (LR) test revealed that the null hypothesis of *P* = 0 was rejected (p-value = 0.000). Therefore, the panel-level variance component was significantly important, and different from the pooled estimator. We needed to provide the one of the panel-estimator model.

The pooled logistics regression model, as well as the random effect model was provided. However, the hypothesized associations were interpreted based on the random-effect model since the panel-estimator model was significant, based on the LR test. Even though the LR test showed that the random effect estimator should be employed for hypothesis testing, the pooled logistic regression analysis results were similar to that of the random effect logit model in terms of significant levels of the betas.

Table 6. Logistic regression analysis (dependent variable: SR=1 if a firm publishes separate sustainability report)

Variables	**Pooled-Logit**	**RE-Logit**
CGIL	1.27**	19.8*
	(2.50)	(1.91)
SCOMMITTEE	3.44***	42.5**
	(6.51)	(2.10)
INDUSTRY	1.44**	35.7**
	(1.98)	(1.99)
SIZE	2.99***	54.5**
	(6.66)	(2.09)

ROE	-0.39**	-8.31**
	(-2.34)	(-2.04)
LEV	-1.61	8.09
	(-1.47)	(1.01)
Constant	-31.0***	-593.8**
	(-7.22)	(-2.08)
N	687	687
Log likelihood	-75.22	-43.72
Chi-Square (df)	306.24 (6)	25.15(6)
PseudoR^2	.67	-

The beta coefficients are reported; Z-statistics in parentheses; * p < 0.10, ** p < 0.05, *** p < 0.01; SR: sustainability reporting; CGIL: corporate governance index listing; SCOMMITTEE: sustainability committee; SIZE: firm size, ROE: return on equity; LEV: leverage; LR test of P = 0: chibar2 (01) = 63.01; p-value = 0.000

The random effect logistic regression model results indicated that CGIL has a positive and significant impact on SR (β = 19.8, p<0.10). This finding thus corroborates H1, indicating that listing in CGI is associated with a strong orientation toward publishing sustainability report. This result is consistent with Uyar (2012), who concluded that listing in the CGI is a significant determinant of company disclosures published on corporate websites. Similarly, Uyar et al. (2013) reported that listing in the CGI influences significantly the extent of voluntary company disclosures.

In addition, SCOMMITTEE is positively and significantly associated with SR (β = 42.5, p<0.05). Thus, H 2 is accepted, suggesting that companies with sustainability committees are more likely to produce stand-alone sustainability reports. We confirm the results reported by Kend (2015), which discovered the positive role of a sustainability committee upon the decisions of companies publishing a stand-alone sustainability report.

Moreover, the results also revealed that there is a positive and significant relationship between INDUSTRY and SR (β = 35.7, p<0.05). Therefore, H 3 is accepted. This finding confirms the results of Legendre and Coderre (2013) and Kuzey and Uyar (2017), who determined that companies which operate in high-risk industries are more likely to publish sustainability reports.

This result is also consistent with discussions of legitimacy theory, suggesting that companies in high-risk industries are more likely to publish sustainability reports to seek legitimacy (Kuzey & Uyar, 2017).

SIZE has a positive and significant effect on SR (β = 54.5.8, $p<0.05$). We can therefore accept H 4, suggesting that the probability of issuing a sustainability report is positively associated with firm size. This result is also in compliance with Kend (2015) and Kuzey and Uyar (2017), who reported that larger companies are more likely to produce separate sustainability reports. Our finding confirms that highly visible companies are more likely to issue stand-alone sustainability reports in response to pressures from their wider groups of stakeholders, including media, nongovernmental organizations, and regulators (Kend, 2015; Ali et al., 2017).

Additionally, ROE has a negative and significant association with SR (β = -8.31, $p<0.05$). Therefore, H 5 is rejected. This finding rejects the assumption that profitability can positively influence the decision of companies publishing a separate sustainability report. This result is consistent with Ho and Taylor (2007) who determined that the extent of CSR disclosures decreases with profitability. One possible explanation for this negative association is that companies with low profitability may tend to disclose more information to alleviate the concerns of their shareholders about their unfavorable financial performance (Ho & Taylor, 2007).

Finally, the results indicated that LEV had no significant effect on SR at the 5% significance level. H 6 is rejected. Our finding is in compliance with Aksu and Kosedag (2006), Alsaeed (2006), Ho and Taylor (2007), Reverte (2009), Artiach et al. (2010), Rahman et al. (2011), Martínez-Ferrero et al. (2013), Kansal et al. (2014), and Kılıç and Uyar (2014) who reported an insignificant association between leverage and CSR disclosures. A plausible explanation for this insignificant relationship is that the conflict between managers and creditors is not a major agency problem for Turkish companies (Aksu & Kosedag, 2006).

Conclusion

Sustainability reporting is receiving more attention by companies across the globe, including Turkey. The main objective of this study was to investigate the sustainability reporting practices of Turkish companies from the year 2013 to 2015. This research also aimed to ascertain the determining factors for publishing separate sustainability reports.

In 2015, the percentage of companies that provided sustainability reports was 11.79%, suggesting that a sustainability report remains an underutilized channel of sustainability communication in Turkey. Another noteworthy finding is that 27 companies provided sustainability reports in 2015, with 26 of them using GRI guidelines. A further noteworthy finding is that most companies prepared their sustainability reports at the moderate application level of B or B+ prior to the issuance of G4 guidelines. On the other hand, there were very few sustainability reports in accordance with the high application level of A or A+. Following the release of G4, almost all sustainability reports were prepared in accordance with the core option. Our findings suggested that the decision to produce a sustainability report is positively influenced by listing in the CGI and the presence of a sustainability committee. Our results also indicated that operating in a high-risk industry as well as firm size has a significant and positive association with publishing a separate sustainability report. Therefore, it seems that variables related to public visibility are significant determinants of sustainability reporting decisions of Turkish companies.

This study presents various practical implications for companies and regulatory bodies. The adoption of a framework, i.e. the GRI, enables the standardization or uniformity in terms of disclosed items and ways of reporting (Reverte, 2009; Einwiller et al., 2016). Almost all the sample firms used the GRI framework, showing that the GRI has became the most widely accepted framework among Turkish companies to structure their sustainability reports. However, the number of companies producing a separate sustainability report is very low in Turkey, indicating room for improvement in separate sustainability reporting practice for Turkish companies. Therefore, with regard to enabling comparability between sustainability disclosures, companies may be urged to publish sustainability reports and to present their sustainability initiatives consistent with the GRI standards.

Our findings also indicated that very few companies obtained external assurance for their sustainability reports. This may due to the lack of regulatory obligations (Martínez-Ferrero & García-Sánchez, 2017), absence of clear standards (Martínez-Ferrero & García-Sánchez, 2017), lack of coercive pressures from regulatory bodies (Darus, Sawani, Zain, & Janggu, 2014), or the high cost of assurance services in emerging countries (Darus et al., 2014). A significant number of prior studies highlighted the importance of external verification of sustainability reports to enhance their credibility and reliability (see, for example, Darus et al., 2014; Diouf & Boiral, 2017; Fuhrmann, Ott, Looks, & Guenther, 2017). Therefore, to develop non-financial assurance

practice, regulatory institutions and policy makers should address the lack of clear standards and obligatory regulations for the assurance of sustainability reports.

The evidence presented by this research highlights significant associations between company characteristics and sustainability reporting which may be useful for corporate practice. First, we determined that the companies listed in the CGI are more likely to publish sustainability reports, suggesting that there is a positive association between corporate governance structure and sustainability reporting. The CGI includes the BIST companies, all of which have the best corporate governance ratings based on a set of principles. Therefore, having a strong corporate governance structure helps firms to foster their sustainability reporting practices. Our findings also revealed that the existence of a sustainability committee is a significant determinant of publishing a sustainability report. A sustainability committee encourages a company to engage in socially responsible actions (Amran et al., 2014) and reflects a company's strong CSR commitment to stakeholders (Kent & Monem, 2008). We therefore suggest that companies may establish a particular committee to focus on social and environmental issues and thereby to improve sustainability reporting practices.

Our study is not without limitations. First, this research focused only on Turkish context which limits the *generalizability of the findings. This research examined the factors impacting the decision to publish sustainability reports, rather than the quality of those sustainability reports. Future research may extend the findings of this study by exploring the factors impacting the quality of company reports.*

References

Akhtaruddin, M., Hossain, M. A., Hossain, M., & Yao, L. (2009). Corporate governance and voluntary disclosure in corporate annual reports of Malaysian listed firms. *Journal of Applied Management Accounting Research, 7*(1), 1-21.

Aksu, M., & Kosedag, A. (2006). Transparency and disclosure scores and their determinants in the Istanbul Stock Exchange. *Corporate Governance: An International Review*, *14*(4), 277-296. doi: 10.1111/j.1467-8683.2006.00507.x

Al Farooque, O., & Ahulu, H. (2017). Determinants of social and economic reportings: evidence from Australia, the UK and South African multinational enterprises. *International Journal of Accounting & Information Management*, *25*(2), 177-200. doi: 10.1108/ijaim-01-2016-0003

Ali, W., Frynas, J. G., & Mahmood, Z. (2017). Determinants of corporate social responsibility (CSR) disclosure in developed and developing countries: a literature review. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *24*(4), 273-294. doi: 10.1002/csr.1410

Alsaeed, K. (2006). The association between firm–specific characteristics and disclosure: the case of Saudi Arabia. *Managerial Auditing Journal*, *21*(5), 476-496. doi: 10.1108/02686900610667256

Amran, A., & Haniffa, R. (2011). Evidence in development of sustainability reporting: a case of a developing country. *Business Strategy and the Environment*, *20*(3), 141-156. doi: 10.1002/bse.672

Amran, A., Lee, S. P., & Devi, S. S. (2014). The influence of governance structure and strategic corporate social responsibility toward sustainability reporting quality. *Business Strategy and the Environment, 23*(4), 217-235. doi: 10.1002/bse.1767

Artiach, T., Lee, D., Nelson, D., & Walker, J. (2010). The determinants of corporate sustainability performance. *Accounting & Finance*, *50*(1), 31-51. doi: 10.1111/j.1467-629x.2009.00315.x

Barako, D. G., & Brown, A. M. (2008). Corporate social reporting and board representation: evidence from the Kenyan banking sector. *Journal of Management & Governance, 12*(4), 309-324. doi: 10.1007/s10997-008-9053-x

Bhatia, A., & Tuli, S. (2017). Sustainability reporting under G3 guidelines: a study on constituents of Bovespa Index. *Vision: The Journal of Business Perspective*, *21*(2), 204-213. doi:10.1177/0972262917701031

Bernardi, C., & Stark, A. W. (2016). Environmental, social and governance disclosure, integrated reporting, and the accuracy of analyst forecasts. *The British Accounting Review*. doi: 10.1016/j.bar.2016.10.001

Brammer, S., & Pavelin, S. (2008). Factors influencing the quality of corporate environmental disclosure. *Business Strategy and the Environment, 17*(2), 120-136. doi: 10.1002/bse.506

Branco, M. C., Delgado, C., Gomes, S. F., & Eugénio, T. C. P. (2014). Factors influencing the assurance of sustainability reports in the context of the economic crisis in Portugal. *Managerial Auditing Journal*, *29*(3), 237-252. doi: 10.1108/MAJ-07-2013-0905

Ching, H. Y., & Gerab, F. (2017). Sustainability reports in Brazil through the lens of signaling, legitimacy and stakeholder theories. *Social Responsibility Journal*, *13*(1), 95-110. doi: 10.1108/srj-10-2015-0147

Darus, F., Sawani, Y., Zain, M. M., & Janggu, T. (2014). Impediments to CSR assurance in an emerging economy. *Managerial Auditing Journal*, *29*(3), 253-267. doi: 10.1108/maj-04-2013-0846

Dienes, D., Sassen, R., & Fischer, J. (2016). What are the drivers of sustainability reporting? A systematic review. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, *7*(2), 154-189. doi: 10.1108/sampj-08-2014-0050

Diouf, D., & Boiral, O. (2017). The quality of sustainability reports and impression management: a stakeholder perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *30*(3), 643-667. doi: 10.1108/aaaj-04-2015-2044

Eccles, R. G., & Saltzman, D. (2011). Achieving sustainability through integrated reporting. *Stanford Social Innovation Review*, *9*(3), 56-61.

Einwiller, S., Ruppel, C., & Schnauber, A. (2016). Harmonization and differences in CSR reporting of US and German companies: analyzing the role of global reporting standards and country-of-origin. *Corporate Communications: An International Journal*, *21*(2), 230-245. doi: 10.1108/ccij-09-2014-0062

Fuhrmann, S., Ott, C., Looks, E., & Guenther, T. W. (2017). The contents of assurance statements for sustainability reports and information asymmetry. *Accounting and Business Research*, *47*(4), 369-400. doi: 10.1080/00014788.2016.1263550

Gao, S. S., Heravi, S., & Xiao, J. Z. (2005). Determinants of corporate social and environmental reporting in Hong Kong: a research note. *Accounting Forum, 29*(2), 233-242. doi: 10.1016/j.accfor.2005.01.002

Gray, R., Javad, M., Power, D. M., & Sinclair, C. D. (2001). Social and environmental disclosure and corporate characteristics: a research note and extension. *Journal of Business Finance & Accounting, 28*(3-4), 327-356. doi: 10.1111/1468-5957.00376

Gray, R., Owen, D., & Maunders, K. (1987). *Corporate social reporting: accounting & accountability*. Prentice-Hall, Hemel Hempstead.

GRI. (2015). G4 sustainability reporting guidelines. Retrieved from https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf

Ho, L. – C. J., & Taylor, M. E. (2007). An empirical analysis of triple bottom-line reporting and its determinants: evidence from the United States and Japan. *Journal of International Financial Management & Accounting*, *18*(2), 123-150. doi: 10.1111/j.1467-646x.2007.01010.x

Ho, P. – H., & Taylor, G. (2013). Corporate governance and different types of voluntary disclosure. *Pacific Accounting Review, 25*(1), 4-29. doi: 10.1108/01140581311318940

Hussain, N., Rigoni, U., & Orij, R. P. (2016). Corporate governance and sustainability performance: analysis of triple bottom line performance. *Journal of Business Ethics*. doi: 10.1007/s10551-016-3099-5

Idowu, S. O., Dragu, I. M., Tiron-Tudor, A., & Farcas, T. V. (2016). From CSR and sustainability to integrated reporting. *International Journal of Social Entrepreneurship and Innovation, 4*(2), 134-151. doi: 10.1504/ijsei.2016.076687

Jain, R., & Winner, L. H. (2016). CSR and sustainability reporting practices of top companies in India. *Corporate Communications: An International Journal*, *21*(1), 36-55. doi: 10.1108/ccij-09-2014-0061

Jones, P., Comfort, D., & Hillier, D. (2016). Managing materiality: a preliminary examination of the adoption of the new GRI G4 guidelines on materiality within the business community. *Journal of Public Affairs*, *16*(3), 222-230. doi: 10.1002/pa.1586

Kansal, M., Joshi, M., & Batra, G. S. (2014). Determinants of corporate social responsibility disclosures: evidence from India. *Advances in Accounting*, *30*(1), 217-229. doi: 10.1016/j.adiac.2014.03.009

Kend, M. (2015). Governance, firm–level characteristics and their impact on the client's voluntary sustainability disclosures and assurance decisions. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, *6*(1), 54-78. doi: 10.1108/sampj-12-2013-0061

Kent, P., & Monem, R. (2008). What drives TBL reporting: good governance or threat to legitimacy? *Australian Accounting Review*, *18*(4), 297-309. doi: 10.1111/j.1835-2561.2008.0036.x

Kılıç, M., & Uyar, A. (2014). The impact of corporate characteristics on social responsibility and environmental disclosures in Turkish listed companies. In: Idowu, S. O. & Çaliyurt, K. T. (Eds.), *Corporate governance: an international perspective* (pp. 253-276). Springer-Verlag, Berlin Heidelberg. doi:10.1007/978-3-642-45167-6_14

Kiliç, M., Kuzey, C., & Uyar, A. (2015). The impact of ownership and board structure on corporate social responsibility (CSR) reporting in the Turkish banking industry. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, *15*(3), 357-374. doi: 10.1108/cg-02-2014-0022

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. doi: 10.1002/bse.643

Kuzey, C., & Uyar, A. (2017). Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: evidence from the emerging market of Turkey. *Journal of Cleaner Production*, *143*, 27-39. doi: 10.1016/j.jclepro.2016.12.153

Laskar, N., & Maji, S. G. (2016). Corporate sustainability reporting practices in India: myth or reality? *Social Responsibility Journal*, *12*(4), 625-641. doi: 10.1108/srj-05-2015-0065

Legendre, S., & Coderre, F. (2013). Determinants of GRI G3 application levels: the case of the Fortune Global 500. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *20*(3), 182-192. doi: 10.1002/csr.1285

Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I. M. (2017). Coercive, normative and mimetic isomorphism as determinants of the voluntary assurance of sustainability reports. *International Business Review*, *26*(1), 102-118. doi: 10.1016/j.ibusrev.2016.05.009

Martínez-Ferrero, J., Garcia-Sanchez, I. M., & Cuadrado-Ballesteros, B. (2013). Effect of financial reporting quality on sustainability information disclosure. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *22*(1), 45-64. doi: 10.1002/csr.1330

Momin, M. A., & Parker, L. D. (2013). Motivations for corporate social responsibility reporting by MNC subsidiaries in an emerging country: the case of Bangladesh. *The British Accounting Review*, *45*(3), 215-228. doi: 10.1016/j.bar.2013.06.007

Naser, K., Al-Hussaini, A., Al-Kwari, D., & Nuseibeh, R. (2006). Determinants of corporate social disclosure in developing countries: the case of Qatar. *Advances in International Accounting, 19*, 1-23. doi: 10.1016/s0897-3660(06)19001-7

Nazari, J. A., Herremans, I. M., & Warsame, H. A. (2015). Sustainability reporting: external motivators and internal facilitators. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, *15*(3), 375-390. doi: 10.1108/cg-01-2014-0003

Nikolaeva, R., & Bicho, M. (2011). The role of institutional and reputational factors in the voluntary adoption of corporate social responsibility reporting standards. *Journal of the Academy of Marketing Science*, *39*(1), 136-157. doi: 10.1007/s11747-010-0214-5

Odriozola, M. D., & Baraibar-Diez, E. (2017). Is corporate reputation associated with quality of CSR reporting? Evidence from Spain. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, *24*(2), 121-132. doi: 10.1002/csr.1399

Oliveira, L., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2010). Intellectual capital reporting in sustainability reports. *Journal of Intellectual Capital, 11*(4), 575-594. doi: 10.1108/14691931011085696

Pérez-López, D., Moreno-Romero, A., & Barkemeyer, R. (2015). Exploring the relationship between sustainability reporting and sustainability management practices. *Business Strategy and the Environment*, *24*(8), 720-734. doi: 10.1002/bse.1841

Poroy Arsoy, A., & Crowther, D. (2008). Corporate governance in Turkey: reform and convergence. *Social Responsibility Journal*, *4*(3), 407-421. doi: 10.1108/17471110810892893

Raar, J. (2002). Environmental initiatives: towards triple-bottom line reporting. *Corporate Communications: An International Journal*, *7*(3), 169-183. doi: 10.1108/13563280210436781

Rahman, N. H. W. A., Zain, M. M., & Al-Haj, N. H. Y. Y. (2011). CSR disclosures and its determinants: evidence from Malaysian government link companies. *Social Responsibility Journal*, *7*(2), 181-201. doi: 10.1108/17471111111141486

Reverte, C. (2009). Determinants of corporate social responsibility disclosure ratings by Spanish listed firms. *Journal of Business Ethics*, *88*(2), 351-366. doi: 10.1007/s10551-008-9968-9

Rossi, A., & Tarquinio, L. (2017). An analysis of sustainability report assurance statements: evidence from Italian listed companies. *Managerial Auditing Journal*, *32*(6), 578-602. doi: 10.1108/maj-07-2016-1408

Ruhnke, K., & Gabriel, A. (2013). Determinants of voluntary assurance on sustainability reports: an empirical analysis. *Journal of Business Economics*, *83*(9), 1063-1091. doi: 10.1007/s11573-013-0686-0

Siregar, S. V., & Bachtiar, Y. (2010). Corporate social reporting: empirical evidence from Indonesia Stock Exchange. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management, 3*(3), 241-252. doi: 10.1108/17538391011072435

Skouloudis, A., Jones, N., Malesios, C., & Evangelinos, K. (2014). Trends and determinants of corporate non-financial disclosure in Greece. *Journal of Cleaner Production, 68*, 174-188. doi: 10.1016/j.jclepro.2013.12.048

Uyar, A. (2012). Determinants of corporate reporting on the internet. *Managerial Auditing Journal*, *27*(1), 87-104. doi: 10.1108/02686901211186117

Uyar, A. (2016). Evolution of corporate reporting and emerging trends. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, *27*(4), 27-30. doi: 10.1002/jcaf.22157

Uyar, A., Kilic, M., & Bayyurt, N. (2013). Association between firm characteristics and corporate voluntary disclosure: evidence from Turkish listed companies. *Intangible Capital*, *9*(4), 1080-1112. doi: 10.3926/ic.439

Wang, M. (2017). The relationship between firm characteristics and the disclosure of sustainability reporting. *Sustainability*, *9*(4), 624. doi: 10.3390/su9040624

World Commission on Environment and Development (1987). *Our common future*. Oxford University Press, New York, NY.

Yadava, R. N., & Sinha, B. (2016). Scoring sustainability reports using GRI 2011 guidelines for assessing environmental, economic, and social dimensions of leading public and private Indian companies. *Journal of Business Ethics*, *138*(3), 549-558. doi: 10.1007/s10551-015-2597-1

BORSA İSTANBUL TİCARET ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN FİRMALARIN FİNANSAL PERFORMANSLARININ TOPSİS YÖNTEMİ İLE BELİRLENMESİ

Seda Karagöz ZEREN

Süleyman Gökhan GÜNAY

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

Özet

Bu çalışmada, Borsa İstanbul (BIST) Ticaret endeksinde (XTCRT) *"en yüksek finansal performanslı"* şirketin belirlenmesi amacıyla BIST Ticaret endeksinde (XTCRT) işlem gören 18 şirketin finansal performans sıralaması TOPSIS (Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution) yöntemi kullanılarak incelenmektedir. İşletmelerin 2011-2016 yıllarını kapsayan 10 adet finansal orana dayalı olarak performans sıralamaları elde edilip karşılaştırılmaktadır. İşletmelerin son 6 yıllık ortalama performans sıralaması hesaplanarak finansal performans dereceleri ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Ticaret, BIST XTCRT, TOPSIS, Finansal Performans Analizi

Jel Kod: M2

Giriş

İşletmelerin temel amaçlarından birisi sürdürülebilirlik sağlama ve git gide artan rekabet ortamına uyum sağlayabilme olarak görülmektedir. İşletmelerin sürdürülebilir olması ise rakipleri ile baş edebilme yeteneğine bağlı olmaktadır. İşletmelerin rakipleri ile rekabet gücünün sağlıklı şekilde belirlenebilmesi, finansal performansının ölçülebilmesi ve analiz edilebilmesine dayanmaktadır. İşletmelerin iktisadi hayatlarını başarılı bir şekilde sürdürebilmeleri amacıyla sürekli olarak geleceğe yönelik finansal planları ve stratejik planlamaları dahilinde performanslarını değerlendirmeleri gerekmektedir. Performans analizleri sonucunda işletme yöneticileri ileriye dönük daha etkin kararlar alabilmekte ve daha etkili planlar yapabilmektedir.

Finansal performans analizi işletmelerin iktisadi amaçlarının gerçekleştirilme düzeyini göstermektedir (Ecer v.d., 2011). İşletmelerin finansal performans analizleri ile bütüncül bir bakış açısı sağlanabilmektedir (Coşkun, 2007; Aydeniz, 2009). Artan rekabet koşullarının etkisi ile işletmelerin değerlendirilmesinde yalnızca finansal tablolardan elde edilen oranların kullanılması yeterli olmamakla birlikte finansal performans analizlerinin sağlanabilmesi amacıyla çok kriterli karar verme yöntemlerinden yararlanılmaktadır. Bu yöntemler farklı ağırlıklara ve kriterlere sahip alternatif karar birimleri içerisinden optimum sonucun belirlenebilmesi için kullanılmaktadır (Sakarya ve Aytekin, 2013

Amaç ve Kapsam

Bu çalışmada, Borsa İstanbul (BİST) Ticaret endeksinde (XTCRT) işlem gören 18 firmanın, 2011-2016 yıllarına ait finansal performanslarının belirlenebilmesi ve "en yüksek finansal performanslı" şirketin belirlenebilmesi amacıyla 10 adet finansal oran işletmeler için TOPSİS yöntemi ile değerlendirilmiştir.

Çalışma kapsamında BIST Ticaret (XTXRT) endeksinde işlem gören 18 adet firmanın 2011-2016 yılları arasındaki mali tablo ve verileri Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) ve BİST' in internet sitesinden elde edilmiştir (KAP, 2017; BİST,2017). Tablo 1'de çalışmada kullanılan BİST Ticaret endeksinde işlem gören firmaların bilgileri gösterilmektedir.

Tablo 1. Çalışma Kapsamında Kullanılan BİST Ticaret Endeksinde İşlem Gören Firmalar

İşletme Adı	**BİST İşlem Kodu**
Adese Alışveriş Merkezleri Ticaret A.Ş.	ADESE
Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	BIMAS
Bimeks Bilgi İşlem ve Dış Ticaret A.Ş.	BMEKS
Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	BIZIM
Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş.	CRFSA
Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.	DOAS
İntema İnşaat ve Tesisat Malzemeleri Yatırım ve Pazarlama A.Ş.	INTEM

Tablo 1. (Devam) Çalışma Kapsamında Kullanılan BİST Ticaret Endeksinde İşlem Gören Firmalar

İşletme Adı	BİST İşlem Kodu
Meper Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş.	MEPET
Migros Ticaret A.Ş.	MGROS
Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.	MIPAZ
Pergamon Status Dış Ticaret A.Ş.	PSDTC
Pimaş Plastik İnşaat Malzemeleri A.Ş.	PIMAS
Sanko Pazarlama İthalat İhracat A.Ş.	SANKO
Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş.	SELEC
Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.	TKNSA
Tesco Kipa Kitle Pazarlama Ticaret Lojistik ve Gıda Sanayi A.Ş.	KIPA
Tgs Dış Ticaret A.Ş.	TGSAS
Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş.	VAKKO

Araştırma Yöntemi

Çalışmada, (BIST) Ticaret endeksinde (XTCRT) işlem gören işletmelerin 2011-2016 yıllarını kapsayan 10 adet finansal orana dayalı olarak performans sıralamaları elde edilip TOPSIS (Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution) yöntemi kullanılarak karşılaştırılmaktadır. Her işletme TOPSIS yöntemi için karar birimleri olarak tanımlanmış ve işletmelere ait finansal oran karar kriterleri Tablo 2'de görülmektedir.

Tablo 2. BIST Ticaret Endeksi Şirketlerinin Değerlendirilmesi Amacıyla Kullanılan Finansal Oran Karar Kriterleri

Oranlar	Semboller
CARİ ORAN = Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Yükümlülükler	0_1
ASİT-TEST ORANI = (Nakit ve nakit benzerleri+ Finansal varlıklar+ Ticari alacaklar) / Kısa Vadeli Yükümlülükler	0_2
NAKİT ORANI = (Nakit ve nakit benzerleri+ Finansal varlıklar) / Kısa Vadeli Yükümlülükler	0_3
TOPLAM BORÇ ORANI = (Kısa vadeli yükümlülükler+ Uzun vadeli Yükümlülükler) / Toplam Aktif	0_4
ÖZSERMAYE ORANI = Öz kaynaklar / Toplam Varlıklar	0_5
ÖZSERMAYE KARLILIĞI ORANI (ROE) = Net Kar / Öz kaynaklar	0_6
FVÖK/ TOPLAM VARLIKLAR	0_7
VARLIK DEVİR HIZI = Satış Geliri / Toplam Varlıklar	0_8
ALACAK DEVİR HIZI = Satış Geliri/ Ticari Alacaklar	0_9
BRÜT ESAS FAALİYET KAR MARJI = Brüt Kar / Satış Geliri	0_{10}

Çok Kriterli Karar Verme TOPSIS Yöntemi

TOPSIS yöntemi 1981 yılında Hwang ve Yoon tarafından geliştirilmiştir ve birden fazla kriterin aynı anda değerlendirmeye alınarak çok sayıda karar birimi arasından seçim yapılmasına, bir karar ve etkinlik sıralaması elde edilmesine olanak veren çoklu kriter karar analizi yaklaşımıdır (Wang, Jing, Zhang ve Zhao, 2009). TOPSIS yöntemi temelinde pozitif ideal çözüme yakın en kısa mesafedeki kararın seçilmesi ve negatif ideal çözümlere göre en uzak mesafedeki kararın seçilmesi bulunmaktadır (Ergül, 2014). TOPSIS yöntemi temel olarak, ele alınan kriterlerin algoritma içerisinde çeşitli standardizasyon işlemlerinden geçirilmesi sonucu Euclidian Uzaklık Yaklaşımı'ndan faydalanarak hesaplanan ideal çözümlere olan uzaklıkların hesaplanmasına dayanmaktadır (Temizel vd., 2016).

TOPSIS yönteminin aşamaları şu şekilde ifade edilebilir (Triantaphyllou vd., 1998);

1. Aşama: Başlangıç Matrisi (Karar Matrisinin (A)) Oluşturulması

A matrisinin satırlarında karar noktaları üstünlükleri sıralanan (Her bir işletme için 2011-2016 yıl aralığı), sütunlarında ise karar vermede kullanılan karar kriterleri (finansal oranlar) yer alır. Başlangıç matrisi (A) karar vericiler tarafından oluşturulmaktadır.

$$A_{ij} = \begin{bmatrix} a_{11} & \cdots & a_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ a_{m1} & \cdots & a_{mn} \end{bmatrix}_{mxn}$$

2. Aşama: Başlangıç Matrisinden Yararlanarak Normalize Edilmiş Karar Matrisinin (R) Oluşturulması

A matrisinin elemanları kullanılarak

$$r_{ij} = \frac{a_{ij}}{\sqrt{\sum_{k=1}^{m} a_{kj}^2}} \qquad (i = 1, \dots, m, j = 1, \dots, n)$$

elemanları r_{ij}'lerden oluşan R matrisi elde edilmektedir.

$$R_{ij} = \begin{bmatrix} r_{11} & \cdots & r_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ r_{m1} & \cdots & r_{mn} \end{bmatrix}_{mxn}$$

3. Aşama: Normalize Edilmiş Karar Matrisi Yardımıyla Ağırlıklı Standart Karar Matrisinin (V) Oluşturulması

Her bir karar kriterine karşılık gelen ağırlık değerleri (w_i) belirlenerek V matrisi elde edilir. ($\sum_{i=1}^{n} w_i = 1$). R matrisi w_i ile çarpılarak ağırlıklı standart karar matrisi (V) elde edilir.

$$V_{ij} = \begin{bmatrix} w_1 r_{11} & \cdots & w_N r_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ w_1 r_{m1} & \cdots & w_N r_{mn} \end{bmatrix}_{mxn}$$

4. Aşama: İdeal (A^+) ve Negatif İdeal (A^-) Çözümlerinin Oluşturulması

Bu yöntem karar kriterlerinin monoton artan veya azalan eğilime sahip olduğumu varsaymaktadır. İdeal çözüm setinin oluşturulmasından ağırlıklı standart karar matrisi V matrisinden en büyük ağırlıklandırılmış karar kriterleri seçilir.

$$A^+ = \left\{\left(\max_i v_{ij} |\ j \epsilon J\right), \left(\min_i v_{ij} |\ j \epsilon J'\right)\right\}$$

bu formül ile hesaplanacak veri seti $A^+ = \{v_1^+, v_2^+, \dots, v_n^+\}$ile gösterilebilir. Negatif ideal çözüm seti V matrisindeki en küçük ağırlıklandırılmış karar kriterleri seçilerek oluşturulmaktadır.

$$A^- = \left\{\left(\min_i v_{ij} |\ j \epsilon J\right), \left(\max_i v_{ij} |\ j \epsilon J'\right)\right\}$$

bu formül ile hesaplanacak veri seti $A^- = \{v_1^-, v_2^-, \dots, v_n^-\}$ile gösterilebilir. Burada maksimizasyon-fayda olarak J, minimizasyon-kayıp olarak J' değeri kullanılmaktadır.

5. Aşama: Ayırım Ölçülerinin Hesaplanması

Euclidian Uzaklık Yaklaşımı, tüm karar noktalarına ait karar kriterlerinin İdeal ve Negatif İdeal çözüm setinden sapmalarının belirlenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Karar noktalarının belirlenmesinde elde edilen sapma değerleri İdeal Ayırım (S_i^+) ölçüsü ve Negatif İdeal Ayırım (S_i^-) ölçüsü şeklinde ifade edilmektedir.

$$S_i^+ = \sqrt{\sum_{j=1}^{n} (v_{ij} - v_j^+)^2}$$

$$S_i^- = \sqrt{\sum_{j=1}^{n} (v_{ij} - v_j^-)^2}$$

formülleri ile hesaplanmaktadır.

6. Aşama: İdeal Çözüme Göreli Yakınlığın Hesaplanması

İdeal ve negatif ideal ayırım ölçümlerinden yararlanarak tüm karar noktalarının ideal çözüme göreli yakınlığı (C_i^*) hesaplanmaktadır. İdeal Çözüme göreli yakınlık değeri

$$C_i^* = \frac{S_i^-}{S_i^- + S_i^+}$$

formülü ile hesaplanmaktadır. Kullanılan ideal çözüme göreli yakınlık değeri, negatif ideal ayırım ölçüsünün ayırım ölçüleri toplamına bölünmesi ile gösterilmektedir. Burada ideal çözüme göreli yakınlık (C_i^*) değerinin $0 \leq C_i^* \leq 1$ aralığında değer aldığı görülmektedir. Eğer C_i^*=1 değeri elde edilirse ideal çözüme, C_i^* =0 değeri elde edilirse negatif ideal çözüme karar noktalarının mutlak yakınlığı görülmektedir. Bu adımların ardından, ideal çözüme göreli yakınlık değerleri büyükten küçüğe göre sıralanarak karar noktalarının önem sırası belirlenmiş ve en iyi finansal performans görülmüş olmaktadır.

Araştırma Bulguları

Çalışmanın ilk aşamasında, BIST Ticaret endeksinde yer alan işletmelerin mali tabloları incelenerek 2011-2016 yılları arasında elde edilen finansal oranları belirlenmiştir. Ardından satırlarda karar noktaları (18 adet işletme 2011-2016 yıl aralığı) ve sütunlarında 10 adet karar kriteri (işletmelerin finansal oranları) yer alan A karar matrisleri oluşturulmuş ve TOPSIS analizi için aşamaların her biri bu matrislere uygulanmıştır. Tablo 3'te ideal çözüme göreli yakınlığın yıllara göre değerleri gösterilmektedir. Tablo 4'te ise işletmelerin 6 yıllık finansal performans sıralamaları gösterilmektedir.

Tablo 3. Yıl Bazlı İdeal Çözüme Göreli Yakınlık Değerleri (C_i^*)

Şirketler	**Yıllar**	S_i^+	S_i^-	C_i^*
	2011	3082383.68238	5612.47918	0.00182
	2012	3083962.09815	2334.34969	0.00076
	2013	3084673.62949	976.49688	0.00032
	2014	3083962.09815	2334.34992	0.00076
	2015	3085005.40485	440.02439	0.00014
Adese Alışveriş Merkezleri Ticaret A.Ş. ADESE	2016	3083962.09814	2334.35065	0.00076
	2011	3085209.75207	26.50215	0.00001
	2012	3085206.75690	28.56260	0.00001
	2013	3085204.74721	32.34819	0.00001
	2014	3085206.75690	28.63510	0.00001
Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	2015	3085192.17748	59.45234	0.00002
BIMAS	2016	3085206.75690	28.63749	0.00001
	2011	3083337.60076	2167.19215	0.00070
	2012	3079631.29903	8598.59984	0.00278
	2013	3084592.30687	684.98024	0.00022
	2014	3079631.29903	8598.59989	0.00278
	2015	3079980.91563	5503.80019	0.00178
Bimeks Bilgi İşlem ve Dış Ticaret A.Ş. BMEKS	2016	3079631.29902	8598.60065	0.00278
	2011	3085161.33942	118.82022	0.00004
Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	2012	3085092.26098	225.95235	0.00007
BIZIM	2013	3085158.67744	94.00758	0.00003

	2014	3085092.26098	225.95428	0.00007
	2015	3084680.12786	578.39451	0.00019
	2016	3085092.26098	225.95105	0.00007

Kaynak: Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), www.kap.gov.tr, Erişim Tarihi: 12.05.2017

Tablo 3. (Devam) Yıl Bazlı İdeal Çözüme Göreli Yakınlık Değerleri (C_i^*)

Şirketler	**Yıllar**	S_i^+	S_i^-	C_i^*
Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş. CRFSA	2011	3084344.97619	1503.61107	0.00049
	2012	3075364.60112	17149.12776	0.00555
	2013	3085138.48522	144.26428	0.00005
	2014	3075364.60112	17149.12830	0.00555
	2015	3080884.21545	4664.03293	0.00151
	2016	3075364.60110	17149.13184	0.00555
Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş. DOAS	2011	3085050.91481	393.85839	0.00013
	2012	3084994.16622	664.03008	0.00022
	2013	3085127.43258	196.41452	0.00006
	2014	3084994.16621	664.03431	0.00022
	2015	3084824.28746	1116.57543	0.00036
	2016	3084994.16621	664.03869	0.00022
İntema İnşaat ve Tesisat Malzemeleri Yatırım ve Pazarlama A.Ş. INTEM	2011	3041688.40567	45101.18709	0.01461
	2012	3080238.85402	5050.36701	0.00164
	2013	3080497.55205	5901.49795	0.00191
	2014	3080238.85402	5050.36708	0.00164
	2015	2932774.82304	949124.65488	0.24450
	2016	3080238.85401	5050.36741	0.00164
Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş. MEPET	2011	3084654.37193	1257.20093	0.00041
	2012	3084303.25680	2624.89097	0.00085
	2013	3073188.38399	106752.47067	0.03357
	2014	3084303.25679	2624.89265	0.00085
	2015	3080408.73755	31354.64268	0.01008
	2016	3084303.25680	2624.89093	0.00085
Migros Ticaret A.Ş. MGROS	2011	3085079.73668	180.93040	0.00006
	2012	3084332.44141	995.86256	0.00032
	2013	3085115.77081	149.43698	0.00005
	2014	3084332.44140	995.89000	0.00032
	2015	3085092.02972	326.42915	0.00011
	2016	3084332.44140	995.87350	0.00032
Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş. MIPAZ	2011	3085162.32113	2486.40384	0.00081
	2012	3083622.03988	5227.36006	0.00169
	2013	3085127.66083	1214.81427	0.00039
	2014	3083622.03990	5227.35762	0.00169

	2015	3085220.64294	212.04364	0.00007
	2016	3083622.03990	5227.35773	0.00169

Kaynak: Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), www.kap.gov.tr, Erişim Tarihi: 12.05.2017

Tablo 3. (Devam) Yıl Bazlı İdeal Çözüme Göreli Yakınlık Değerleri (C_i^*)

Şirketler	**Yıllar**	S_i^+	S_i^-	C_i^*
	2011	3058707.85887	28381.77618	0.00919
	2012	3082339.03752	4829.37649	0.00156
	2013	3082935.38393	12470.81810	0.00403
	2014	3082339.03752	4829.37637	0.00156
	2015	3081529.13630	16593.98908	0.00536
Pergamon Status Dış Ticaret A.Ş. PSDTC	2016	3082339.03752	4829.37635	0.00156
	2011	3085027.08915	253.11332	0.00008
	2012	3084848.91595	466.86363	0.00015
	2013	3081427.54661	5363.68856	0.00174
	2014	3084848.91595	466.86209	0.00015
	2015	3082313.98858	3213.21033	0.00104
Pimaş Plastik İnşaat Malzemeleri A.Ş. PIMAS	2016	3084848.91595	466.86332	0.00015
	2011	3085068.94103	531.55242	0.00017
	2012	3083036.42763	4743.12460	0.00154
	2013	3084956.63248	798.21748	0.00026
	2014	3083036.42763	4743.12462	0.00154
	2015	3085092.16805	630.45218	0.00020
Sanko Pazarlama İthalat İhracat A.Ş. SANKO	2016	3083036.42763	4743.12456	0.00154
	2011	3085093.11821	198.45735	0.00006
	2012	3085043.00307	238.22439	0.00008
	2013	3085081.28452	220.15519	0.00007
	2014	3085043.00307	238.22283	0.00008
Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş.	2015	3085050.08258	255.58896	0.00008
SELEC	2016	3085043.00307	238.22354	0.00008
	2011	3085172.77225	64.04236	0.00002
	2012	3085107.85770	133.23039	0.00004
	2013	3085116.13549	120.82527	0.00004
	2014	3085107.85770	133.23983	0.00004
	2015	3085170.85352	377.59169	0.00012
Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş. TKNSA	2016	3085107.85769	133.35009	0.00004
	2011	961788.06850	2930184.57953	0.75288

Tesco Kipa Kitle Pazarlama Ticaret Lojistik ve Gıda Sanayi A.Ş. KIPA	2012	3084232.33453	3145.20655	0.00102
	2013	3084797.36496	5500.64149	0.00178
	2014	3084232.33453	3145.21076	0.00102
	2015	3084480.65515	2456.02077	0.00080
	2016	3084232.33451	3145.24819	0.00102

Kaynak: Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), www.kap.gov.tr, Erişim Tarihi: 12.05.2017

Tablo 3. (Devam) Yıl Bazlı İdeal Çözüme Göreli Yakınlık Değerleri (C_i^*)

Şirketler	**Yıllar**	S_i^+	S_i^-	C_i^*
TGS Dış Ticaret A.Ş. TGSAS	2011	3061079.01166	139407.20008	0.04356
	2012	3066022.60819	77541.18367	0.02467
	2013	2800059.63059	330207.48521	0.10549
	2014	3066022.60819	77541.18367	0.02467
	2015	2898830.69065	876531.54629	0.23217
	2016	3066022.60819	77541.18368	0.02467
Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş. VAKKO	2011	3084973.81163	470.68852	0.00015
	2012	3083637.39289	3504.56154	0.00114
	2013	3084341.84684	1443.72754	0.00047
	2014	3083637.39288	3504.56190	0.00114
	2015	3082526.66274	4681.93906	0.00152
	2016	3083637.39288	3504.56185	0.00114

Kaynak: Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), www.kap.gov.tr, Erişim Tarihi: 12.05.2017

Tablo 4. İşletmelerin 6 Yıllık (2011-2016) Finansal Performans Sıralamaları

İşletme Adı	**Sıralama Ortalamaları**	**6 Yıllık Finansal Performans Sırası**
TGS Dış Ticaret A.Ş.	0.05020	1
İntema İnşaat ve Tesisat Malzemeleri Yatırım ve Pazarlama A.Ş.	0.00557	2
Tesco Kipa Kitle Pazarlama Ticaret Lojistik ve Gıda Sanayi A.Ş.	0.00323	3
Pergamon Status Dış Ticaret A.Ş.	0.00302	4
Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş.	0.00210	5
Bimeks Bilgi İşlem ve Dış Ticaret A.Ş.	0.00135	6
Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş.	0.00134	7
Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş.	0.00074	8
Milpa Ticari ve Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.	0.00069	9
Sanko Pazarlama İthalat İhracat A.Ş.	0.00057	10
Adese Alışveriş Merkezleri Ticaret A.Ş.	0.00057	11

Pimaş Plastik İnşaat Malzemeleri A.Ş.	0.00028	12
Doğuş Otomotiv Servis ve Ticaret A.Ş.	0.00018	13
Migros Ticaret A.Ş.	0.00015	14
Selçuk Ecza Deposu Ticaret ve Sanayi A.Ş.	0.00007	15
Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	0.00007	16
Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.	0.00004	17
Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	0.00001	18

Sonuç

Çalışma kapsamında elde edilen bulgular ışığında 2011-2016 yılları arasında işletmelerin finansal performans oranları TOPSIS yöntemi ile değerlendirilerek yıl bazlı değişimler olduğu görülmektedir. Ortalamaların alınmasının ardından 6 yıllık finansal performans sıralamasında en yüksek finansal performanslı şirketin "TGS Dış Ticaret A.Ş." olduğu görülmekte iken, en düşük finansal performanslı şirket ise "BİM Birleşik Mağazalar A.Ş." olduğu görülmektedir.

TOPSIS yönteminde ele alınan ideal çözüme göreli yakınlık değerinin pozitif alınmasının nedeni çalışmada kullanılan oranların finansal performansı yüksek olan işletmelerde yüksek olması beklenen oranlar olmasıdır. Bundan dolayı ideal çözüm için maksimizasyon yönlü seçimler kullanılmıştır. Fakat bazı oranların aşırı yüksekliğinin de karlılığa olumsuz etki yapacağı düşünülebilir. TOPSIS yöntemi gereği analiz kapsamındaki işletmeler tarafından oranların alt ve üst limitleri belirlenebileceğinden dolayı çalışma da optimum çözümün belirlenmesinde maksimum ideal değerlerin kullanılması ile finansal performans sıralamasının belirlenmesi hedeflenmektedir.

Kaynaklar

Aydeniz, A. S. (2009). "Makroekonomik Göstergelerin Firmaların Finansal Performans Ölçütleri Üzerindeki Etkisinin Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma*:* IMKB'ye Kote Gıda ve İçecek Şirketleri Üzerine Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 27 (2), 263-277.

Coşkun, A. (2007). Stratejik Performans Yönetimi ve Performans Karnesi. İstanbul: Literatür Yayıncılık.

Ecer, F., Ulutagay, G. ve Nasiboglu, E. (2011) "Does Foreign Ownership Affect Financial Performance?", An Industrial Approach, Middle Eastern Finance and Economics, 14: 152-166.

Ergül, N. (2014). "BİST- Turizm Sektöründeki Şirketlerin Finansal Performans Analizi". Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4(1), 325-340.

Sakarya, Ş.ve Aytekin, S. (2013). "İMKB'de İşlem Gören Mevduat Bankalarının Performansları İle Hisse Senedi Getirileri Arasındaki İlişkinin Ölçülmesi: Promethee Çok Kriterli Karar Verme Yöntemiyle Bir Uygulama". Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, 99- 109.

Temizel, F., Doğan, H., Bayçelebi, B.E. (2016). “Kurumsal Yönetim Endeksi Kapsamındaki İşletmelerin Finansal Performans Analizi”. Business and Management Studies: An International Journal, 4 (2), 185-202.

Triantaphyllou, E., Shu, B., Sanchez, S. N. and Ray, T. (1998), “Multi-Criteria Decision Making: An Operations Research Approach”. Encyclopedia of Electrical and Electronics Engineering, 15, 175-186.

Wang, J.J., Jing, Y.Y., Zhang, C.F., Zhao, J.H. (2009). “Review on multi-criteria decision analysis aid in sustainable energy decision-making”. Renewable and Sustainable Energy Reviews, 13, 2263–2278.

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), www.kap.gov.tr, Erişim Tarihi: 12.05.2017.

Borsa İstanbul (BİST), www.borsaistanbul.com, Erişim Tarihi: 12.05.2017.

INVESTMENT BEHAVIOR: AN APPLICATION OF THE THEORY OF PLANNED BEHAVIOR

Fatma Hilal ERGEN KELES

PhD Candidate, Research Assistant at Istanbul Technical University, Istanbul, Turkey, hilal.ergen@itu.edu.tr

Emrah KELES

Assistant Professor at Marmara University, Istanbul, Turkey, emrah.keles@marmara.edu.tr

Ayten ÇETİN

Associate Professor at Marmara University, Istanbul, Turkey, acetin@marmara.edu.tr

ABSTRACT

The aim of this study is to model the investment behavior based on the two general behavior theories: (i) the theory of reasoned action (Ajzen & Fishbein, 1977, 1980; Fishbein, 1980; Fishbein & Ajzen, 1975) and (ii) the theory of planned behavior (Ajzen, 1988, 1991; Ajzen & Driver, 1991; Ajzen & Madden, 1986; Schifter & Ajzen, 1985). Despite both models were adopted to predict diverse consumer behaviors and have been successful, to best of our knowledge no one investigated the investment decision behavior by using these models and integrating investor sentiment. Behavioral finance is a field of finance arguing that investors can have common judgment errors rather than doing rational choices. These sentiment-sensitive investors can lead the value of the investment to diverge from their fundamental level. Based on the behavioral approach, this study is the first study to evaluate the success of the theories of reasoned action and planned behavior, and investor sentiment as predictors of future investment decisions. Analyzing the survey data from 292 college students as potential investors and using Structural Equation Model, we find that intention and investor sentiment have direct effect over investment behavior while we do not find any significant impact of perceived control of investment on investment decision. We document indirect effect of attitude and subjective norms through intention to investment behavior. However, we do not find evidence of indirect impact of sentiment and perceived control through intention on investment behavior. These results show that potential investors are subject to sentiment when they decide for future investment rather than they intend to invest. The study

contributes to consumer and investment behavior literatures by applying the theory of reasoned action and the theory of planned behavior to explain investment decision.

Keywords: Investment Behavior, Theory of Planned Behavior, Investor Sentiment

1. INTRODUCTION

Understanding investment behavior is a difficult task. Human nature varies among individuals and this produces continious variation of behaviors that display themselves in interesting ways as individuals compete against the markets (Beal et al., 2005). In this study, we investigate how individuals give an investment decision by employing a consumer behavior perspective and aim to gain insight into the investment decision process. We assume that investment decision relies on specific factors which is specified by the Theory of Reasoned Action (TRA) and Theory of Planned Behavior (TPB). We base our research on the TRA and TPB assumptions that an investment behavior is driven by subjective norm, attitude, perceived control and intention, and additionally integrate investor sentiment to the behavior theories.

There are studies that explain different behaviors with the help of the theory. Among them, internet banking behavior (Nasri & Charfeddine, 2012), consumer adoption intentions (Taylor & Todd, 1995), credit behavior (Xiao, Tang, Serido & Shim, 2011), financial decision making, etc. However, to our knowledge no one investigates the investment decision patterns by adopting these behavioral theories. In this study we incorporate the TPB to capture investment behavior patterns, because one of the main findings of business cycle literature is that investments peak during periods of positive sentiment. Therefore, sentiment is accepted as an important determinant of future investment behavior. Furthermore, we expand the model of the TPB since sentiment is likely to affect the behavior.

This paper is organized as follows. In the next section, we briefly review the literature pertaining to the traditional and behavioral foundations of investment behavior, the concept and measures of investor sentiment, and finally drivers of TRA and TPB. In Section 3, we develop research framework and hypotheses. Then, we introduce data, sample, method used and design of the research in Section 4. We present empirical findings and discuss the results in subsequent two sections. Finally we conclude in Section 7.

2. LITERATURE REVIEW

2.1. Investment Behavior

Finance has grounded on rationality concept for some decades. Rational investors prefer more to less and maximize their utilities. Modern Portfolio Theory of Markowitz (1959) introduces mean-variance portfolio which is based on strict rationality assumptions. It only focuses on the risk and the expected returns around their portfolios neglecting the psychological factors. However, in the last three decades researches show that investors do not conform strict rationality assumptions.

There are not only empirical evidences showing that markets make systematic mistakes and lead misvaluations but also theoretical foundations related to unforeseeable human nature. Therefore, finance needs psychological foundations beside rational approaches. Currently, many theories related to essential fields such as investor behavior, cross-sectional returns, corporate investment and money management are derived from many psychological factors (Hirshleifer, 2014, s.4).

Contrary to arbitrageurs, irrational investors, namely noise traders, form their beliefs with some psychological biases whereas they make their preferences in accordance with Prospect Theory (Kahneman and Tversky, 1979). The prospect theory that is proposed to define investors and their investment behavior argues that investors choose a reference point to asses their investments performances. The theory suggests different investment behaviors when facing investment gains or investment losses (Lee, Yen and Chan, 2014). Findings of the studies of Odeon (1998) and Statman (2005) show that investors do not choose more rather than in loss realization despite tax advantage.

Advocates of behavioral finance that is an emerging field of finance benefit from psychology literature to explain financial problems. For example decision makers over estimate their abilities that leads them to be over optimistic and over-confident (Beal, et al., 2005). Wang, Keller, and Siegrist (2011) state that people rely highly on their feelings and simple heuristics to judge risk in financial investments.

Having psychological foundations, behavioral models are mainly based on two concepts. First, investors are subject to sentiment. Second, betting with sentiment is highly costly and risky (Baker and Wurgler, 2007). The latter is known also as limit to arbitrage in finance literature.

2.2. Investor Sentiment

Psychological evidence of Kahneman and Tversky (1979), Tversky and Kahneman (1974) studies reveals that people do not deviate randomly from rationality randomly, instead they do mostly in the same way. Demand formation of investors leads to highly correlated buying and selling among investors, and buying or selling of the same security at the same time. When irrational investors act as a social living being and follow others' mistakes, this co-movement strengthens. Investor sentiment explains these common judgment mistakes of investors rather than uncorrelated common mistakes as classical theories suggest (Shleifer, 2000). Investor sentiment is also used to describe beliefs and preferences that conform the psychological evidences. These heuristics-based beliefs of investors about future cash flows that are not explained with information at hand are known as investor sentiment (Shleifer, 2000; Baker and Wurgler, 2007). Baker and Wurgler (2006) define sentiment as speculation tendency of investors. Sentiment effects attract many scholars for that reason.

Researches show that investments reach their highest levels during positive sentiment periods and lower equity returns follow these periods. Therefore, sentiment is accepted and important determinant of future investment behavior.

There are many proxies as measure of investor sentiment. While these proxies are in large numbers, it is possible to categorize them in some ways. Some group these studies in two main categories as direct and indirect measures (i.e., Brown and Cliff, 2004). However, it is possible to divide those four main categories (Keleş and Arat, 2016):

- Indirect Measures: Closed-end fund discounts, composite sentiment index, put/call ratio, odd-lot sales to purchases, IPO returns, micro trade data
- Confidence and Sentiment Surveys: Michigan Consumer Sentiment Index, Conference Board Confidence Index, UBS/Gallup Index, Baron's Confidence Index
- News and Social Media: Negative words or pessimism in media, articles
- Message Board Comments: Millions of messages about stocks in financial data providers.

Among those Baker and Wurgler (2006) and consumer confidence and sentiment indexes are most used in sentiment researches. We used consumer confidence as a proxy for investor sentiment for

some reasons. First, consumer confidence is accepted as a measure of investor optimism in behavioral finance literature (Lemmon& Portniaguina, 2006). Furthermore, some studies show that direct sentiment measures correlate with each other (Fisher&Statman, 2002), whereas some argues that they do behave similarly with others like closed-end fund discount (Qiu&Welch, 2006; Lemmon&Portniagunia, 2006) and BW composite measure (Lemmon&Portniagunia, 2006). Second, sentiment data through confidence surveys and indexes are known as direct measure of investor sentiment. Lemmon&Ni (2010) consider consumer confidence index as individual investor sentiment since it grounds the current and future financial condition-related perception of household on a survey. As the most cited measures, The University of Michigan Consumer Sentiment Index (UM CSI) and The Conference Board Consumer Confidence Index (CB CSI) are important sentiment indicators since they measure the health of US economy. The surveys that form indexes are sorted by according to what financial conditions individuals have, what they expect from US economy and how they are prone to consume basic needs (Lemmon&Portniaguina, 2006, s.1500). As shown in Table 1, both surveys ask for the views about current and expected economic condition (Dominitz&Manski, 2003). CB CSI[7] and UM CSI[8] consist of five basic questions. Three questions in each survey ask about consumer expectations whereas two are related to present conditions with three response possibilities. Two indexes are then averaged with indexes derived differently from current condition and expectation questions. As difference, CB CSI seeks answers for shorter period of time and it seems more job availability oriented.

Table 1: The University of Michigan and Conference Board Survey Questions

The University of Michigan Survey	**Conference Board Survey**
Present Conditions Questions	

[7] Founded in 1916, The Conference Board is a global, independent business membership and research association working in the public interest. It aims to present objective and independent market-based and economic data to the member companies. CB CSI is used since 1967 and launched monthly since 1977. (To see more, please visit http://www.conference-board.org/about/index.cfm?id=24423).

[8] UM CSI was developed first in University of Michigan Survey Research Center half century ago. The survey involve nearly fifty questions but all derived from five basic ones.

1	Do you think now is a good time for people to buy major household items? {good time to buy/uncertain, depends/bad time to buy}	How would you rate present general business conditions in your area? {good/normal/bad}
2	Would you say that you (and your family living there) are better off or worse off financially than you were a year ago? {better/same/worse}	What would you say about available jobs in your area right now? {plentiful/not so many/hard to get}

Expectations Questions

3	Now turning to business conditions in the country as a whole-do you think that during the next twelve months, we'll have good times financially or bad times or what? {good times/uncertain/bad times}	Six months from now, do you think business conditions in your area will be {better/same/worse}?
4	Looking ahead, which would you say is more likely-that in the country as a whole we'll have continuous good times during the next five years or so or that we'll have periods of widespread unemployment or depression, or what? {good times/uncertain/bad times}	Six months from now, do you think there will be {more/same/fewer} jobs available in your area?
5	Now looking ahead-do you think that a year from now, you (and your family living there) will be better off financially, or worse off, or just about the same as now? {better/same/worse}	How would you guess your total family income to be six months from now? {higher/same/lower}

CB and MU surveys correlate, not surprisingly, in many empirical studies (i.e., 0.54 for Fisher&Statman, 2002) but opposite also exists. Hilsenrath (2001) argues for divergence between the surveys and considers the opinion that CB index concentrates much on consumer perceptions of the job market as a possible explanation (Hilsenrath, 2001).

2.3. The Theory of Reasoned Action and Planned Behavior

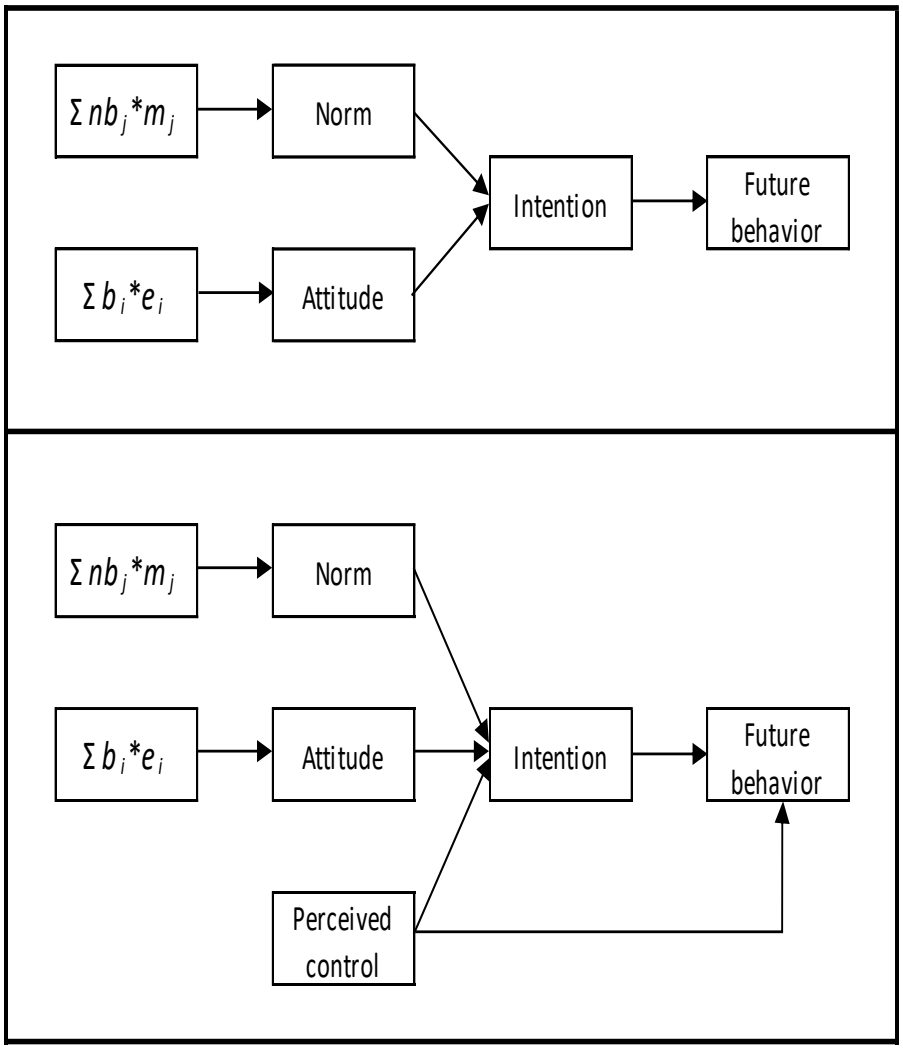
TRA and TPB are two theories that explain behavior with some psychological variables. The first theory, shortly TRA, is developed by Fishbein and Ajzen (1975). According to this theory, behavioral intentions are combination of information and beliefs about the results of the behavior, and affect the behavior therefore. Fishbein and Ajzen (1975) assume that intention is comprised of behavioral and normative beliefs. The authors suggest that these beliefs have impact on individual's attitude toward and subjective norm about acting behavior. Therefore, as Figure 1 depicts, intention affects the behavior through attitude and subjective norm related to the behavior.

The TPB, shortly TPB, is a comprehensive version of TRA. According to the theory, when individuals think that they have more opportunities they believe that they have much control over the behavior. Hence, Ajzen (1985) include the previous model perceived control over the behavior. TRA assume that human behavior is leaded by behavioral, normative and control beliefs. Behavioral beliefs cause favorable or unfavorable attitude toward the behavior whereas normative beliefs mean subjective norms and perceived behavioral controls are considered as control beliefs.

Generally, intention of the person to behave increase with higher perceived control and more favorable attitude and subjective norm. Finally, people tend to realize their intentions accompanied by an acceptable level of behavioral control when they have chance. Hence, intention is accepted as the direct antecedent of behavior (Ajzen, 1985). Figure 1 represents the theory. In the figure, sum notations reflects interaction of normative beliefs and motivation to comply, and beliefs and evaluations, respectively.

$\Sigma\, nb_j * m_j$ = sum of Normative Beliefs × Motivation to Comply (indirect norm)

$\Sigma\, b_i * e_i$ = sum of Beliefs × Evaluations (indirect attitude)



Source: Fishbein and Ajzen 1975; Ajzen, 1985.

Figure 2: Models of the Theories

TPB was used in diverse contexts, such as customers' green hotel visit intention (Han & Kim, 2010; Chen & Tung, 2014), halal food purchasing behavior (Lada, Harvey Tanakinjal & Amin, 2009; Shah Alam & Mohamed Sayuti, 2011), internet banking behavior (Yousafzai, Foxall & Pallister, 2010; Nasri & Charfeddine, 2012), consumer adoption intentions (Taylor & Todd, 1995), switching behavior (Bansal & Taylor, 2002), credit behavior (Xiao, Tang, Serido & Shim, 2011), financial decision making in family firms (Koropp, et al., 2014) . But to best of our knowledge investor decision giving was not analyzed by adopting these theories. This paper aims to contribute to the literature by examining this gap. At the same time, TPB is in this study extended with the investor

sentiment concept, because it is a decisive variable in the behavioral finance concept (Baker and Wurgler, 2006; Daniel, Hirshleifer and Teoh, 2002; Nofsinger, 2005).

3. Research Framework and Hypotheses

Theory of reasoned action and the TPB are models which are widely used to understand individual's intentions and behavior decisions (REFERENCE). Although TRA and TPB have been widely applied in divers areas, neither TRA nor TPB has been found to provide explanations or predictions of investment decision behavior. Additionally this study integrates investor sentiment with the model to predict investment behavior more accurate. Since the focus of this study is investment behavior, the integration of the TRA / TPB and sentiment variable constructs for our research model should provide strong empirical support to investment decision behavior research and account for the social and sentiment factors influencing the intention/behavior to invest.

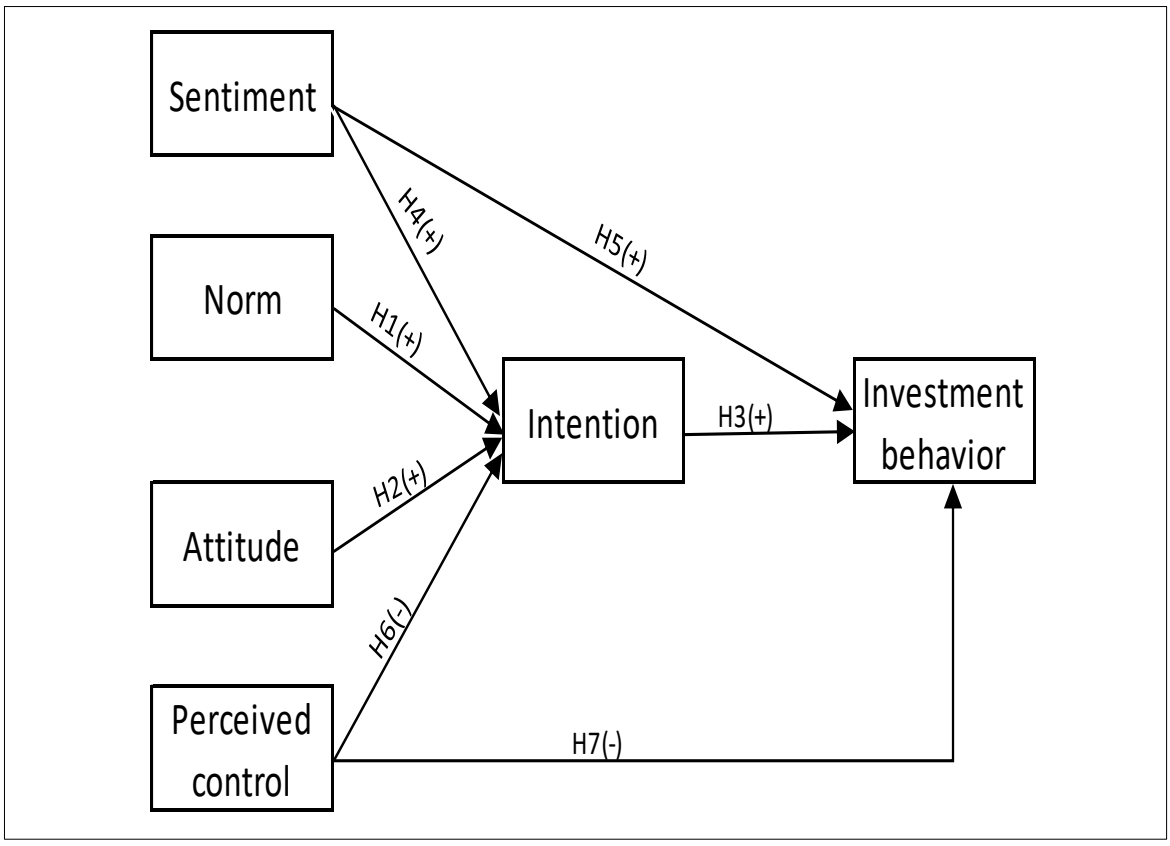


Figure 2: Research Model

H1. Subjective norm will positively influence intention.

H2. Attitude will positively influence intention.

H3. Intention will positively influence investment decision.

H4. Sentiment will positively influence intention.

H5. Sentiment will positively influence investment decision.

H6. Perceived control will negatively influence intention.

H7. Perceived control will negatively influence investment decision.

4. RESEARCH METHOD AND DESIGN

4.1. Data Collection and Sample Demographics

292 undergraduate students from a state university participate in the current study. For the purpose of this study, only the students who took classes of accounting and finance were asked to fill the online survey. Students from Financial Statement Analysis (N =) and Financial Accounting (N =) courses were selected as future investors. In order to reduce the effect of reluctant answers, students were rewarded with extra points for their final exams. 58.2% of the participants are male and 35.5% have already made an investment. In the questionnaire, investment was described as investing in gold, foreign exchange, interest, etc. Majority of the pants are 25 years old or below (95.6%).

Collected data through the questionnaires serves to measure the variables and to test the suggested model. The model consists of six variables: investment sentiment, attitude, subjective norm and perceived control and as exogenous variables; behavior as endogenous variable and intention mediating exogenous and endogenous variables. In Figure 2, the model is shown.

4.2. Structural Equation Analysis

We adopt structural equation model to investigate the casual relationship between perceived control, subjective norms, attitude, investor sentiment and intention. R Sem package is used to identify the significant influence of the variables used in the study. The equations are shown below:

(1) INTEN = C(1) + C(2)*PERCON + C(3)*SENT + C(4)*SNORM + C(5)*ATTIT

(2) BEHAV = C(6) + C(7)*INTEN + C(8)*PERCON + C(9)*SENT

5. RESEARCH FINDINGS

5.1. Reliability Analysis

We adopt the Cronbach alpha coefficient in our study to measure the internal consistency of the applied questionnaire. The Cronbach alpha coefficients of the six subscales; sentiment, attitude, subjective norm, perceived control, intention and behavior in this study are respectively 0.86, 0.91, 0.77, 0.66, 0.85, and 0.79. The literature suggests exceeding the minimum of 0.70 (Cronbach and Meehl, 1955; Fornell and Larcker, 1981), all subscales are above these value excluding perceived control, which is near to 0.7 (0.66) and therefore considered as acceptable.

5.2. Hypothesis Testing

Table 2 presents the regression estimates and the standardized weights of each latent variable to behavioral intention to invest. The results shows that subjective norm positively affects intention of investment behavior, with weight $\beta = 0.577$, $p < 0.001$, supporting H1. Attitude has impact on intention with $\beta = 0.227$ in %1 significance level and this supports H2. However, we do not find any significant effect of sentiment and perceived control over intention to invest, not supporting H4 and H6, respectively.

Table 2: Regression Results

	Estimate	Std. error	p value
Indirect effect: intention			
SENT	0.009	0.061	0.878
SNORM	0.577	0.073	0.000
ATTIT	0.227	0.055	0.000
PERCON	0.066	0.055	0.229
R^2	0.32		
Observation	292		
Direct effect: investment behavior			
INTEN	0.448	0.039	0.000

SENT	0.111	0.049	0.024
PERCON	0.042	0.044	0.345
R^2	0.33		
Observation	292		

On the other hand, investment behavior are affected by intention with weight β = 0.448 and its impact is statistically significant in %1 level, supporting H3. On the other hand, perceived control with β = 0.138 weight with p value > 0.05 shows no significant effect on behavior. We also find sentiment effect on behavior through the model which is significant at %5 significance level.

6. DISCUSSION

The regression results show good fit with behavioral theories in general. We find positive and significant effect of subjective norm about and attitude toward investment behavior on intention in %1 significance level. Sentiment which is proxied by optimistic expectations of investors displays no significant effect over investment intention. As another finding, subjective norm seems most important determinant of the investment intention with high coefficient. However, we do not find any significant effect of perceived control on behavior. In addition, sentiment, subjective norms and perceived control explain 32% of the variation in intention.

We document that direct effect of sentiment on behavior is slightly higher than its indirect effect via intention. Another finding is that intention explains investment behavior much better than sentiment and perceived control. Potential investors are also subject to sentiment or optimism with other words according to results showing that sentiment has positive effect on investment behavior. Contrary to the theory we find that perception of behavioral control is not an antecedent of investment behavior in our study. We can explain this finding that potential investors may not consider the perception of behavioral control during financial decision making, since they are young and unexperienced. Furthermore, we find that intention, sentiment and perceived control explain 33% of the variation in subsequent investment behavior in our sample.

7. CONCLUSION AND FUTURE RESEARCH

This study uses TRA and TPB that are two behavioral theories to examine the investment decisions of potential investors in the future. Since financial decision making is affected by the psychology of the investors, we add optimism as sentiment indicator to the model. Analyzing survey data from 292 respondents yielded significant findings that in large support the research hypotheses.

We find that subjective norms and attitude towards investment are determinant of investment intention, and intention is the main driver of the future investment decision itself. The study suggests potential investors are subject to sentiment and sentiment affects future investment decisions while their sense of control is not an issue they take into account in such decisions which is possibly due to their low level of financial experience.

First, since the study adopts behavioral theories to future investment decision and uses optimism as another antecedent of behavior, it contributes to the literature. Behavioral finance suggests that pain level of a loss is more than the pleasure level after a gain. Hence, integrating pessimism or fear measures can be also interesting for further studies.

Second, the sample consists of undergraduate students which should be taken into consideration when generalizing the study results. Selection bias could be a bias, which also limited the age and experience range. Therefore, future research is open to conduct data from different respondents at different ages, with different background and experiences. This will help to overcome the bias and help researchers to understand investment decision in a better way.

Third, findings of the research are based on cross-sectional data that offers a limited view and reduce the ability to reflect the changes. In further studies adopting longitudinal research could provide a comparative insights to investment decisions. In this instance the environmental (political, economic, etc.) factors could also be taken into consideration, to understand how (potential) investors behave in different conditions. Finally, future research may take different countries into consideration and draw differences between emerging and developed countries.

In summary, the study proposes a model that helps to conceptualize investment decision through the integration of sentiment and TPB. The findings of the study highly support the literature and contribute to the literature with it significant findings.

REFERENCES

Ajzen, I. (1985). From intentions to actions: A theory of planned behavior. In Action control (pp. 11-39). Springer Berlin Heidelberg.

Ajzen, I. (1988). Attitudes, personality and behavior. Chicago: Dorsey.

Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. Organizational behavior and human decision processes, 50(2), 179-211.

Ajzen, I., & Driver, B. L. (1991). Prediction of leisure participation from behavioral, normative, and control beliefs: An application of the theory of planned behavior. Leisure sciences, 13(3), 185-204.

Ajzen, I., & Fishbein, M. (1977). Attitude-behavior relations: A theoretical analysis and review of empirical research. Psychological bulletin, 84(5), 888.

Ajzen, I., & Fishbein, M. (1980). Understanding attitudes and predicting social behavior: Attitudes, intentions, and perceived behavioral control. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

Ajzen, I., & Madden, T. J. (1986). Prediction of goal-directed behavior: Attitudes, intentions, and perceived behavioral control. Journal of experimental social psychology, 22(5), 453-474.

Baker, M., & Wurgler, J. (2006). Investor sentiment and the cross-section of stock returns. The Journal of Finance, 61(4), 1645-1680.

Baker, M., & Wurgler, J. (2007). Investor sentiment in the stock market. The Journal of Economic Perspectives, 21(2), 129-151.

Bansal, H. S., & Taylor, S. F. (2002). Investigating interactive effects in the theory of planned behavior in a service-provider switching context. Psychology & Marketing, 19(5), 407-425.

Beal, D. J., Goyen, M., & Philips, P. (2005). Why do we invest ethically?. The Journal of Investing, 14(3), 66-78.

Brown, G. W., & Cliff, M. T. (2004). Investor sentiment and the near-term stock market. Journal of Empirical Finance, 11(1), 1-27.

Chen, M. F., & Tung, P. J. (2014). Developing an extended theory of planned behavior model to predict consumers' intention to visit green hotels. International journal of hospitality management, 36, 221-230.

Cronbach, L. J., & Meehl, P. E. (1955). Construct validity in psychological tests. Psychological bulletin, 52(4), 281.

Dominitz, J. and Manski, C. F. (2003). How Should We Measure Consumer Confidence (Sentiment)? Evidence from Michigan Survey of Consumers, National Bureau of Economic Research (NBER) Working Paper No. 9926.

Fishbein, M. (1980). A theory of reasoned action: Some applications and implications. In: Howe, HE., Jr; Page, M. M., editors. Nebraska Symposium on Motivation, 1979. Vol. 27. Lincoln: University of Nebraska Press. p. 65-116.

Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). Belief. Attitude, Intention and Behavior: An Introduction to Theory and Research Reading, MA: Addison-Wesley, 6.

Fisher, K. & Statman, M. (2002). Consumer Confidence and Stock Returns. Working paper, Santa Clara University.

Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. Journal of marketing research, 39-50.

Han, H., & Kim, Y. (2010). An investigation of green hotel customers' decision formation: Developing an extended model of the theory of planned behavior. International Journal of Hospitality Management, 29(4), 659-668.

Hilsenrath, J. (2001). Confidence index plunges to lowest level since 1994 Amid Job Market Uncertainty. The Wall Street Journal, October 31 (A2).

Hirshleifer, D. (2014). Behavioral finance. MPRA Paper No. 59028. 1-69

Kahneman, D. ve Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. Econometrica: Journal of the Econometric Society, 263-291.

Keleş, E., & Arat, M. E. (2016). Yatırımcı duyarlılığı temsilcileri ve sermaye getirilerinin tahmini.

Koropp, C., Kellermanns, F. W., Grichnik, D., & Stanley, L. (2014). Financial decision making in family firms: An adaptation of the theory of planned behavior. Family Business Review, 27(4), 307-327.

Lada, S., Harvey Tanakinjal, G., & Amin, H. (2009). Predicting intention to choose halal products using theory of reasoned action. International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management, 2(1), 66-76.

Lee, J. S., Yen, P. H., & Chan, K. C. (2014). Investor sentiment and investment behavior in the Chinese mutual fund market. Chinese Economy, 47(1), 38-52.

Lemmon, M. L., & Ni, S. X. (2008). The effects of investor sentiment on speculative trading and prices of stock and index options.

Lemmon, M. ve Portniaguina, E. (2006). Consumer confidence and asset prices: Some empirical evidence. Review of Financial Studies, 19(4), 1499-1529.

Markowitz, H. (1952). Portfolio selection. The journal of finance, 7(1), 77-91.

Nasri, W., & Charfeddine, L. (2012). Factors affecting the adoption of Internet banking in Tunisia: An integration theory of acceptance model and theory of planned behavior. The Journal of High Technology Management Research, 23(1), 1-14.

Odean, T. (1998). Are investors reluctant to realize their losses? The Journal of finance, 53(5), 1775-1798.

Qiu, L., & Welch, I. (2004). Investor sentiment measures (No. w10794). National Bureau of Economic Research.

Schifter, D. E., & Ajzen, I. (1985). Intention, perceived control, and weight loss: an application of the theory of planned behavior. Journal of personality and social psychology, 49(3), 843.

Shleifer, A. (2000). Inefficient markets: An introduction to behavioural finance. OUP Oxford.

Shah Alam, S., & Mohamed Sayuti, N. (2011). Applying the Theory of Planned Behavior (TPB) in halal food purchasing. International Journal of Commerce and Management, 21(1), 8-20.

Statman, M. (2005). Martha Stewart's lessons in behavioral finance. The Journal of Investment Consulting, 7 (2), 1-9.

Taylor, S., & Todd, P. (1995). Decomposition and crossover effects in the theory of planned behavior: A study of consumer adoption intentions. International journal of research in marketing, 12(2), 137-155.

Tversky, A. & Kahneman, D. (1974). Judgment under uncertainty: Heuristics and biases. Science, 185(4157), 1124-1131.

Wang, M., Keller, C., & Siegrist, M. (2011). The less you know, the more you are afraid of-a survey on risk perceptions of investment products. The Journal of Behavioral Finance, 12, 9-19.

Xiao, J. J., Tang, C., Serido, J., & Shim, S. (2011). Antecedents and consequences of risky credit behavior among college students: Application and extension of the theory of planned behavior. Journal of Public Policy & Marketing, 30(2), 239-245.

Yousafzai, S. Y., Foxall, G. R., & Pallister, J. G. (2010). Explaining internet banking behavior: Theory of reasoned action, theory of planned behavior, or technology acceptance model?. Journal of applied social psychology, 40(5), 1172-1202.

BLOK ZİNCİRİ TEKNOLOJİLERİNİN FİNANSAL PİYASALARA OLASI ETKİLERİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

Dr. Sezer Bozkuş Kahyaoğlu
Gazi Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü Yarı Zamanlı Öğretim Görevlisi,
sezerbozkus@gazi.edu.tr, CIA, CFE, CFSA, CRMA, CICP, SMMM, BD-KGK.

ÖZET

Yeni nesil teknolojilerin hızlı gelişimine bağlı olarak küresel finansal piyasaların yapı, sistem ve süreçlerinin derinden etkileneceği bir döneme girilmiştir. Bu gelişmeler arasında blok zinciri teknolojilerinin kullanıldığı alanlar oldukça önemlidir. Özellikle dünyada 2008 küresel finansal krizinin ardından finansal piyasalarda yatırımcı tercihleri değişmeye başlamıştır. Bu çalışmanın amacı, son dönemde blok zinciri teknolojilerinin yaygınlaşması sonucunda finansal piyasalarda ortaya çıkan olası etkileri incelemektir. Blok zinciri teknolojilerinin gelişim alanları ve kripto para olarak ifade edilen Bitcoin'in işleyişi hakkında bilgiler verilerek literatüre katkıda bulunulmaktadır. Blok zinciri teknolojilerinin kullanımına bağlı olarak uyumlaşmayı gerekli kılan durumlar ele alınarak dünyada ve Türkiye'de finansal piyasalara yönelik politika önerileri sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Blok Zinciri, Hash Fonksiyonu, Kripto-Para
Jel Kodu: M21, M41

AN EVALUATION ON THE EFFECTS OF BLOCK CHAIN TECHNOLOGY IN FINANCIAL MARKETS

ABSTRACT

There has been a turning point in the global economy with the rapid development of new generation technologies which affects the structure, systems and processes of global financial markets. Among these developments, the areas where block-chain technologies are used are very important. Especially after the 2008 global financial crisis, investor preferences started to change in the financial markets. The purpose of this study is to examine the effects that have emerged as a result of the widespread use of block-chain technologies. We contribute to the relevant literature by giving information about the development areas of block-chain technologies and the

functioning of Bitcoin, which is expressed as crypto currency. Policy recommendations are presented for financial markets in the world and Turkey by taking into consideration the situations that need to be harmonized depending on the use of block-chain technologies.

Key Words: Block Chain, Hash Function, Bitcoin
Jel Code: M21, M41

1. GİRİŞ

Genel olarak, yirmi birinci yüzyılın en belirgin özelliği gelişen yeni teknolojilerin Schumpeter'in (1947) tanımlaması olan "yaratıcı yıkımın" yaşandığı bir dönem olmasıdır. Bunlar arasında internet aracılığıyla gelişen ve kişilerin ve kurumların kullandığı yaygın bir iletişim platformuna dönüşen sosyal medya günlük yaşamın bir parçası haline gelmiştir. Bununla birlikte, daha önceleri rekabetin olmadığı ve giriş çıkış serbestisi için kısıtların olduğu sektörlere girişin kolaylaşması bölüşüm ilişkilerinin değişmesine yol açmıştır. Bu kapsamda bu çalışmanın konusunu oluşturan blok zinciri yukarıda tanımlanan anlamda yıkıcı teknolojiler arasında ön sıralarda yerini almaktadır.

Blok zinciri uygulamaları ile birlikte, finansal piyasalarda gerçekleşen transfer ve takas işlemlerinde, kayıt ve mutabakat süreçlerinde ve varlık yönetiminde önemli değişimlerin ortaya çıkması beklenmektedir. Blok zinciri teknolojileri alt yapısının kullanılması ile birlikte "kripto para[9]- crypto-currency" ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda özellikle mevcut küresel finansal mimarinin yapısı, işleyişi ve temel aktörleri sorgulanmaya başlamıştır. Bu bağlamda geleneksel finansal yapıların varlıklarının "mevcut haliyle" sürdürülebilir olup olmadığı üzerine oldukça fazla sayıda çalışma ve araştırma yapılmaya başlanmıştır. Mevcut yapıda ve süreçlerdeki uygulamaların yerini almak üzere anonimlik, dağıtık yapılar ve maliyetlerin azaltılmasına yönelik öneriler geliştirilmektedir.

[9] Nakamoto (2008) tarafından ilk olarak geliştirilen ve merkezi olmayan kripto para uygulaması genel olarak Bitcoin olarak tanımlanmaktadır. Bitcoin kısa bir zaman aralığında anonim bir şekilde küresel işlem hacmine ulaşmış bulunmaktadır. Bu yönüyle pek çok akademisyenin ilgisini çekmekte ve kişisel bilgilerin güvenliği, siber güvenlik, yasal düzenlemeler ve para politikalarına olan etkileri bağlamında çeşitli çalışmalara konu edildiği gözlenmektedir. Ancak blok zinciri Bitcoin'in çok ötesinde daha geniş bir uygulama alanına sahip bulmaktadır.

Bu çalışmada amacımız bahse konu yeni yaklaşımların ve önerilerin tüm yönleriyle anlatılması ve uygulanabilirliğine yönelik avantaj ve dezavantajların tartışılması yoluyla literatüre katkıda bulunmaktır. Çalışmada blok zinciri teknolojilerinin tanımı, işleyişi ve temel kullanım alanları açıklanmaktadır. Bu bağlamda blok zinciri teknolojilerinin sağladığı kolaylıklar ortaya konmakla birlikte, pratikte karşılaşılan zorluklar tartışmaya açılmaktadır.

Blok zinciri teknolojilerinin geliştirilmesi ile birlikte, Bitcoin işlemleri de hızla artmaktadır. Bu kapsamda Bitcoin ile ilgili gerçekleşen piyasa göstergeleri ele alınarak finansal piyasalara olan etkileri değerlendirilmektedir. Çalışmanın son bölümünde ise dünyada ortaya çıkan gelişmeler çerçevesinde; Türkiye'deki finansal piyasalar üzerine değerlendirmeler yapılarak uygulamacılara yönelik politika önerileri sunulmaktadır.

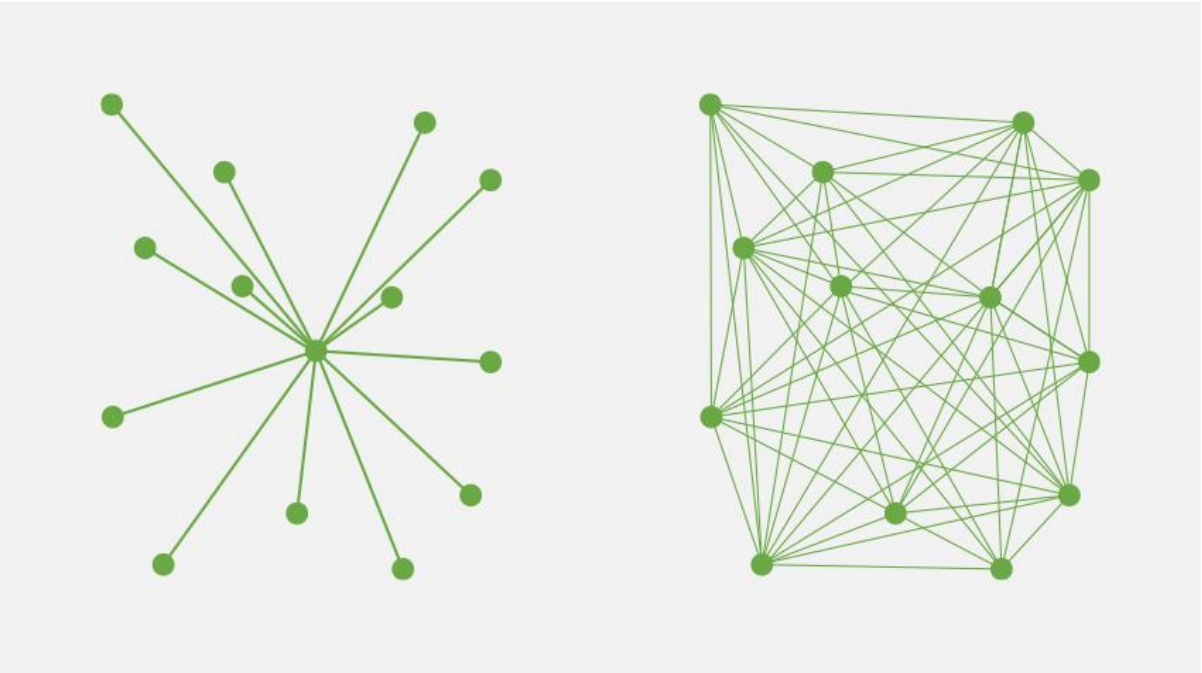
2. BLOK ZİNCİRİ TEKNOLOJİLERİ

Blok zincirini tanımlamak gerekirse; networke bağlı bilgisayarlar üzerinde kaydedilen işlemlerden oluşan bir veri tabanı olarak değerlendirilebilir. Blok zinciri tanımlaması sistem üzerinde ilgili tüm işlemlerin bir birine bağlantısını ve bu şekilde gruplandırılmasını ifade etmek üzere yapılmıştır. Blok zincirinde yer alan tüm işlemlerin doğrulanarak zincire dahil edilmesi ve geri dönülemez silinemez ve değiştirilemez nitelikte zincirde kaydedilmesi sağlanmaktadır. Bir önceki blok üzerinde bir sonraki işlemin bilgileri doğrulanarak tek tek zincirler sıralı bir şekilde blok haline dönüştürülmektedir. Böylece bir blok zinciri protokolü üzerinde yer alan tüm işlemlerin doğrulaması sağlanarak güvence verilmektedir. Merkezi olmayan (dağıtık) bir yaklaşımla bu işlemler gerçekleştirildiğinden, mutabakat işlemleri için herhangi bir onay makamına / resmi otoriteye ihtiyaç bulunmamaktadır (Şekil 1). Perez-Marco (2016) blok zincirinin mükerrer işlem ortaya çıkmasını önlemek amacıyla geliştirilen dağıtık defter yapısının olmasını analiz ederken, aynı zamanda bunun kamusal alanda şeffaflığı sağladığını ve sisteme bir güven unsuru olarak değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Şekil 1: Merkezi ve Dağıtık Sistem Gösterimi

a. Merkezi Yapı
Mevcut Ödeme Sistemlerinin İşleyişi

b. Dağıtık Yapı
Blok Zinciri Teknolojisinin İşleyişi



Kaynak: Evans (2015)

Nakamoto (2008) tarafından ortaya konan açıklamalar çerçevesinde blok zincirinin literatürde "Bizans Generali Problemi[10]" olarak tanımlanan sorunun çözümü için önerildiği ifade edilebilir. Kısaca açıklamak gerekirse, Bizans Generali Problemi blok zinciri yapısının ortaya çıkardığı dağıtık yapıda genele açık bir iletişim ortamında ortak görüş (konsensus) sağlamaya çalışan madencilerin yol açabileceği problemleri ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Buna göre; Bizans ordusunun bir generalinin bir şehri kuşatmakta olduğunu varsayalım. Yalnızca elçi (messenger) ile iletişim kuran generaller, ortak bir savaş planını kabul etmelidirler. Bununla birlikte, içlerinden biri veya daha fazlası, diğer generalleri yanıltmaya çalışan hainler olabilir. Sorun, sadık generallerin bir anlaşmaya varmalarını sağlamak için bir algoritma bulmaktır. Buradan hareketle; Nakamoto'nun (2008) önerdiği fikir, sonraki işlem bloklarını doğrulayan kimseleri ("madenci"- miner) rastgele seçmektir. Bu doğrulama işlemini yapan her bir madenci ise, bir sonraki yaratılan Bitcoin üzerinden ödüllendirilmektedir. Yukarıda açıklanan Bizans Generali Problemi çözümüne göre, blok zinciri teknolojisi ile sistem üzerinde kullanıcıların kimlik tespit ve doğrulaması yoluyla güvenilir işlem

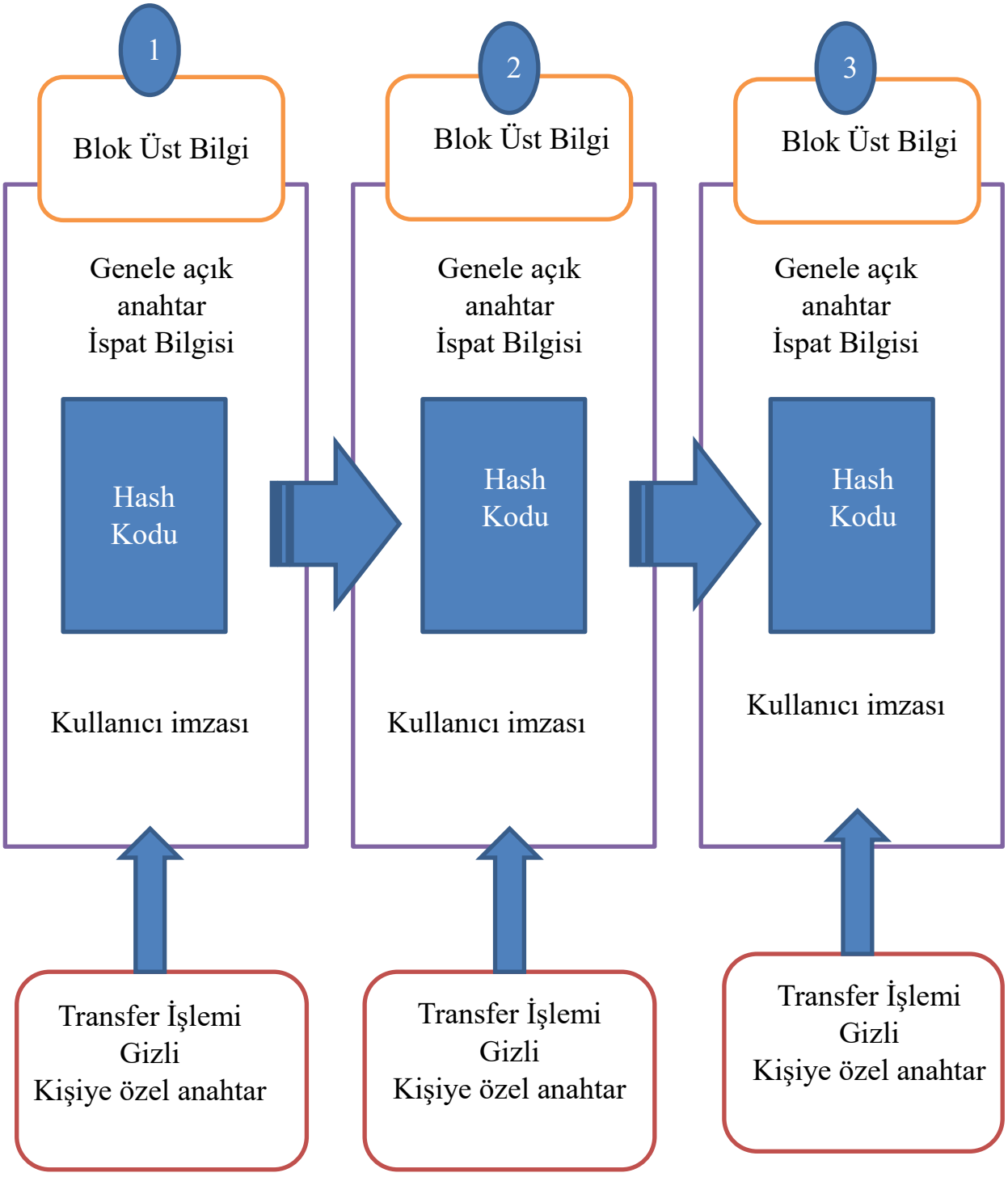
[10] Miller, A., and LaViola Jr, J. J. 2014. "Anonymous Byzantine consensus from moderately-hard puzzles: A model for bitcoin". http://nakamotoinstitute.org/ static/docs/anonymous-byzantine-consensus.pdf

onay alt yapısının sağlanabildiği savunulmaktadır. Bu yaklaşımla işleyen ve hızla artan blok zinciri teknolojilerine yönelik yatırımlar 2014 yılında 10 milyar USD iken, 2015 yılında 19.7 milyar USD olarak gerçekleşmiş olup, 2020 yılı için 46.1 milyar USD olması beklenmektedir.

Internet üzerinde pek çok işlem türünde olduğu gibi, blok zinciri işlemlerinde de genele açık anahtar kripto altyapısı (public key cryptography) kullanılarak yetkisiz erişimler engellenmekte ve güvenlik sağlanmaktadır. Genele açık anahtar ile gizli-kişiye özel anahtar (private key) eşleştiğinde bilgi akışı gerçekleştirilmektedir. Bilgi akışında işlemin ve yetkisi olan kişinin doğrulaması yapılarak işlemin orijinal kayıt olup olmadığı teyit edilmektedir. Bu aşamada işlem onaylanarak blok zincirine eklenene kadar işlem askıda beklemektedir. Nakamoto (2008) anlatımına dayalı olarak aşağıda Şekil 2'de basitleştirilmiş blok zinciri işleyişinin gösterimine yer verilmiştir.

Blok zincirinin işlem alt yapısı "hash fonksiyonu" ile kurulmuştur. Carter ve Wegman (1977) geliştirilen hash fonksiyon türlerinin işlevi özellikle farklı büyüklükteki verilerin haritalama yapılarak standart büyüklükte bir çıktıya dönüştürmesidir. Bunun sonucunda hash değeri, hash kodu ve hash toplamı elde edilmektedir. Bu değerler hash tablosunda tutulmakta ve etkin bir endeksleme alt yapısı oluşturulmaktadır. Hash fonksiyonu kullanılarak hash tablosu oluşturulmaktadır. Bu tablo kriptografi teknolojisi desteğiyle gizlilik protokolüne sahip ve güvenli bir blok zinciri kayıt defterine dönüşmektedir. Bunun ön koşulu sisteme veri girişinin hash fonksiyonu aracılığıyla gerçekleşmiş olmasıdır. Knuth (1998), hash fonksiyonlarını veri tabanında genellikle tabloda aranan bir veriyi hızlı bir şekilde bulmak veya veri karşılaştırma işlemlerini hızlandırmak, büyük bir dosyada aynı veya benzer kayıtları tespit etmek gibi işlemler için kullanıldığını ifade etmektedir.

Şekil 2: Blok Zinciri İşleyişi-Basitleştirilmiş Gösterim



Kaynak: Nakamoto, 2008.

2.1. Blok Zinciri Teknolojilerinin Temel Kullanım Alanları

Blok zinciri teknolojileri bankacılık, tedarik zinciri ve diğer işlem ağlarını kökten iyileştirebilen, maliyet ve riski düşürürken onlara yenilik ve büyüme için yeni fırsatlar sunan bir yaklaşımdır. Literatürde ileri sürülen ve araştırmalarla ortaya konan verilere göre, blok zinciri teknolojileri diğer hiç bir teknolojinin başaramayacağını gerçekleştirebilir. Buna yönelik bazı örnekler aşağıdaki gibidir:

1. Blok zinciri teknolojileri aracılığıyla transfer işlemi sürelerinin kısalması ve neredeyse gerçek zamanlı hale gelmesi mümkün olmaktadır. Blok zinciri teknolojilerinin kullanımı önemli maliyet avantajı sağlamakta ve aracı kurumların yol açtığı maliyet unsurlarını ortadan kaldırmaktadır. Aracı kurumlara ihtiyaç olmadan para transfer imkanı olabileceğinden, dünyada ortalama 2 Milyar insanın bir gecede yoksulluktan kurtulmasını sağlayabilecek bir parasal aktarım mekanizması mümkün olabilir[11]. IOSCO (2017) tarafından yapılan Fintech Araştırma Raporu bulgularına göre, dünyada 2 milyar akıllı telefon kullanıcısı olan 6 milyar mobil abone bulunmaktadır ve bu rakamın 2020'ye kadar iki katına çıkması beklenmektedir[12]. IOSCO (2017) Fintech Araştırma Raporu'na göre abone sayısı 3 milyar kişiye ulaştığında bunların çok farklı iletişim kurması ve dijital ortamlarda araştırma yapıyor olması beklenmektedir. Özellikle yeni neslin dijital ortamlarda benzeri olmayan ölçekte topluluklar oluşturması, paylaşımlarda bulunması, çeşitli topluluklar kurarak işbirliği yapacağı tahmin edilmektedir. Bu durum aynı zamanda yeni neslin dijital ortamda hızlı iletişime dayalı, rekabetçi bir yaklaşımla ticaret yapacakları anlamına gelmektedir.
2. Bilgi işlem gücünün artması, verilerin depolanması, işlenmesi ve toplanması maliyetinin düşmesi, erişilebilir veri ve veri kaynaklarının üssel olarak artması beklenmektedir. Bunun

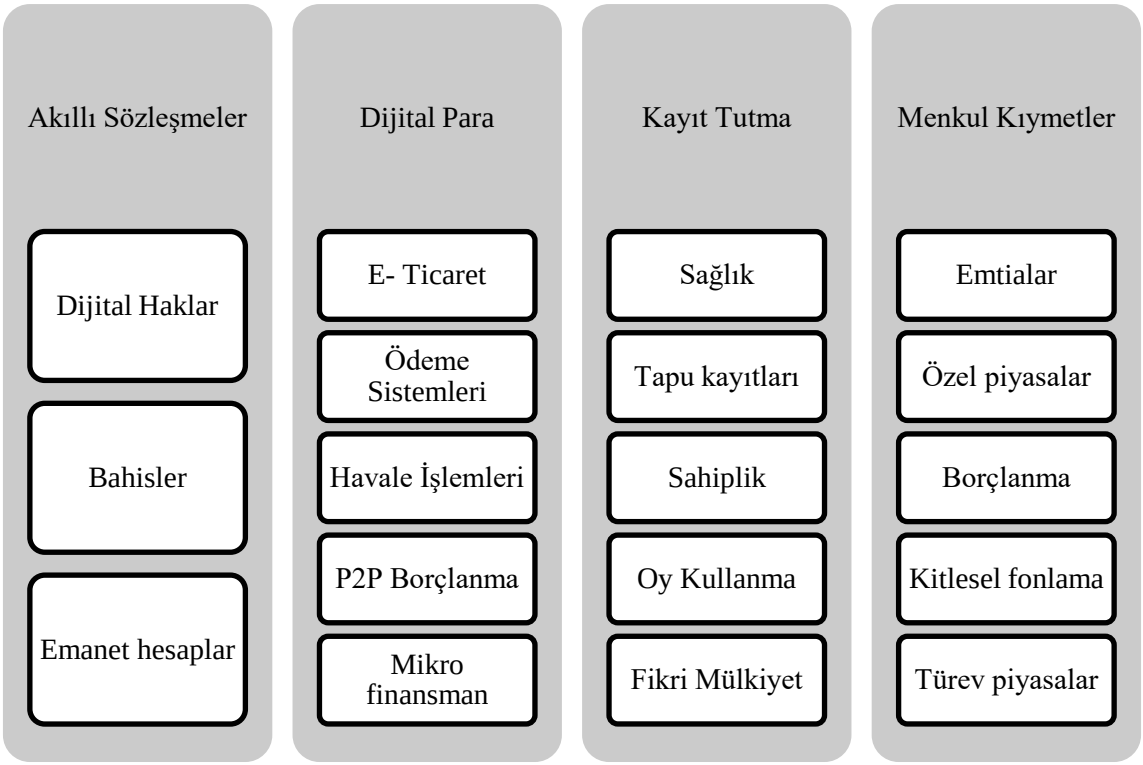
[11] Bu kapsamda eşitler arası kredilendirme (P2P- peer to peer) ve toplu özsermaye kredilendirme (ECF- equity crowfunding) yaklaşımlarını içeren İş Modeline dayalı doğrudan finansman imkanları geliştirilmiştir. IOSCO Fintech Araştırma Raporu (2017) bu iş modelinin yaygınlaşmasına yönelik ön görülerde bulunmaktadır. P2P ve ECF konusunda hızla yaygınlaşmanın yanında bazı zorlukların ve risklerin de bulunduğu açıklanmaktadır. Buna göre siber riskler ve bireysel yatırımcıların bilinçlendirilmesine yönelik eğitim ihtiyacı öncelikli konular arasında sıralanmaktadır. P2P ve ECF hacim olarak henüz fazla büyük olmadığından, bugün için bir sistemik risk kaynağı olarak görülmemekle birlikte, finansal piyasaların istikrarını ve standardını etkileyeceği yönünde araştırmalar yapılmaktadır.

[12] IOSCO (2017). Research Report on Financial Technologies (Fintech). https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD554.pdf

sonucunda verilerin paylaşılabileceği ve uygulamaların geliştirilebileceği altyapı ve platformların ortaya çıkmasıyla birlikte, insan ve makine işbirliği artabilir.

3. Mevcut piyasa koşulları ile kıyaslandığında, blok zinciri teknolojileri daha güvenli bir işlem onay ve doğrulama mekanizması önerdiğinden, hile ve siber risklere karşı güvence unsuru olmaktadır. Kurumlara güvenmek yerine sisteme güvenerek hızlı, etkin ve anonim bir yaklaşımla güven düzeyinin artırılması beklenmektedir.
4. Son zamanlarda blok zinciri teknolojileri Bitcoin- kripto paranın (crypto currency) ötesinde daha geniş kapsamlı olarak ele alınmaya başlamıştır. Buna sistem kayıtları, toplulukları fonlama, piyasa tahmini ve hatta kumar tahmini örnek olarak verilebilir. İkinci nesil blok zinciri teknolojisinin basit iş akışları ve işlemlerin gerçekleştirilmesinin yanında, türev işlemlerde olduğu gibi daha karmaşık içsel ve dışsal finansal araçlar ile ilgili de kullanım alanı bulabildiği gözlenmektedir. Bu kullanım şeklini genel olarak "akıllı sözleşme- smart contracts" kategorisinde ele almak mümkündür. Bu kapsamda literatürde Devanbu ve diğerleri (2001), Halevi ve diğerleri (2011) ve Kosba ve diğerleri (2015) tarafından üçüncü taraf defter (ledger) kayıt yapısını etkileyen akıllı sözleşmeler ile bağlantılı olarak e-sözleşme, sanal sözleşme, e-varlık yönetimi gibi kavramlar geliştirilmiştir. Buna göre IBM (2015) tarafından hazırlanan bir raporda blok zinciri teknolojilerinin genel olarak işlem temelli tüm sektörleri derinden etkileyebileceği ön görülmektedir. Blok zinciri teknolojilerinin etki edeceği ve değişmesi beklenen uygulamalar özet olarak Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1: Blok Zinciri Teknolojileri ile Değişmesi Beklenen Uygulama Alanı Örnekleri



Kaynak: IBM, 2015

Blok zincirine dayalı "dağıtık defter teknolojileri-distributed ledger technologies (DLT)) konusunda giderek artan bilincin bir göstergesi olarak, Ağustos 2016'da Dünya Ekonomik Forumu tarafından yayınlanan veriler dikkate alınmalıdır[13]. Şöyle ki;

- DLT'ye 2013 tarihinden beri 1,4 milyar ABD doları yatırım sermayesi yatırımları yapılması;
- DLT patenti sayısının artış eğiliminde olması ve Finansal kuruluşlar başta olmak üzere 2013 tarihinden bu yana 2.500'den fazla patent başvurusu yapılması;
- Rapor tarihi itibariyle (2016) DLT'ye yatırım yapan 24 ülke bulunması;
- DLT tartışmalarına katılan 90'dan fazla merkez bankası olması;
- DLT konsorsiyumuna 90'dan fazla şirketin katılması;
- Bankaların% 80'inin yakın zamanda bir DLT projesi başlatması beklenmektedir.

2.2. Blok Zinciri Teknolojilerinin Gelişimine Etki Eden Faktörler

[13] World Economic Forum 2016. "The future of financial infrastructure - An ambitious look at how blockchain can reshape financial services". www3.weforum.org/docs/WEF_The_future_of_financial_infrastructure.pdf .

Literatürde akıllı sözleşmelerin blok zinciri teknolojileri üzerinde uygulanmasının önemli potansiyeli olduğu ortaya konmakla birlikte; zorluklarının da bulunacağını dikkate almak gereklidir. Özellikle mevcut blok zinciri teknolojisi alt yapısı değerlendirildiğinde, network yapısı üzerinde yaygınlaşmayı desteklemek amacıyla ölçeklendirme konusunu irdelemek önemlidir. Blok zinciri teknolojisinin akıllı sözleşme yönetiminde kullanılması ile birlikte; ilişkili olan yasal düzenlemelerin gözden geçirilmesi, güncellenmesi ve insan faktörünün hangi aşamalarda gerekli olacağının netleştirilmesi gereklidir. Otomatize edilen akıllı sözleşmelerin tarafları iş dünyasında gerçek ve/veya tüzel kişilerden oluşmaktadır. Bundan dolayı özellikle sözleşme koşullarında uyuşmazlık hali oluştuğunda bu işin hukuki ve teknik boyutunun nasıl işleyeceğinin karara bağlanması önemlidir. Bu süreç netleştirildiğinde uygulamanın hızla yaygınlaşması söz konusu olabilir.

Akıllı sözleşmeler kadar önemli etki alanı oluşturan diğer blok zinciri uygulamaları ise vergileme ve düzenlemeler alanında karşımıza çıkmaktadır. Bankacılık ve sigortacılık işlemlerinde blok zinciri dağıtık defter kayıtlarında ve veri tabanı yönetiminde kullanılmaktadır. Bu kapsamda blok zinciri üzerinde gerçekleşen bankacılık ve sigortacılık işlemlerinin Basel III/IV, Solvency II ve IFRS 9 ile de uyumlu olması önem taşımaktadır.

Diğer taraftan; blok zinciri teknolojilerinin internet çağına hala ayak uyduramayan iki önemli alanın değişim sürecini başlatabileceği tartışılmaktadır. Bunlar sırasıyla ekonominin işleyişinde etkin rol oynayan finansal kurumlar (yapısı, işleyişi ve süreçleri) ile kurumsal yönetim uygulamalarıdır[14].

Blok zinciri teknolojilerinin belki de bir çığır açması ön görülen kullanım alanı kurumsal yönetim sistemleri kapsamında beklenmektedir. Yeni nesil blok zinciri uygulamaları özellikle yönetim kurulu ve genel kurul işleyişini, karar alma ve oylama mekanizmasını yönetmek üzere tasarlanmıştır. Böylece hızlı, şeffaf ve hesap verebilirlik özelliklerinin garanti edildiği ve merkezi olmayan yapının mümkün hale geldiği bir kurumsal yönetim anlayışı sağlanabilecektir. Merkezi olmayan kavramının kurumsal yönetim açısından anlamı, şirket yönetiminde /hissedarları arasında yer alan kişi sayısı çok fazla olsa bile, ahenkli karar alma ve etkin çalışma koşullarının sağlanabileceği, dolayısıyla kişi sayısının önemsiz hale geleceği ifade edilmektedir. Çünkü söz konusu kişilerin sisteme erişimi için mekansal ortamların bir önemi kalmamaktadır.

[14] Swan, M. (2015). Blockchain Thinking. https://ieet.org/index.php/IEET2/more/swan20150402 . Blockchainstudies.org.

Blok zinciri teknolojileri ile değişim beklenen diğer bir alan ise, finansal piyasalardaki temel faaliyetlerden birisi olan takas işlemlerini kapsamaktadır. Blok zinciri uygulamaları ile birlikte zaman kaybının ortadan kaldırılması, 2 veya 3 gün süren takas ve mutabakat işlemlerinin sadeleştirilerek eş anlı bir şekilde gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Bu hedef, blok zinciri uygulamasının doğrulama alt yapısının güçlü ve sağlam oluşuna bağlı olarak kolaylıkla gerçekleştirilebilir olarak değerlendirilmektedir.

2.3. Blok Zinciri Teknolojisinin Güvenliği ve Bitcoin

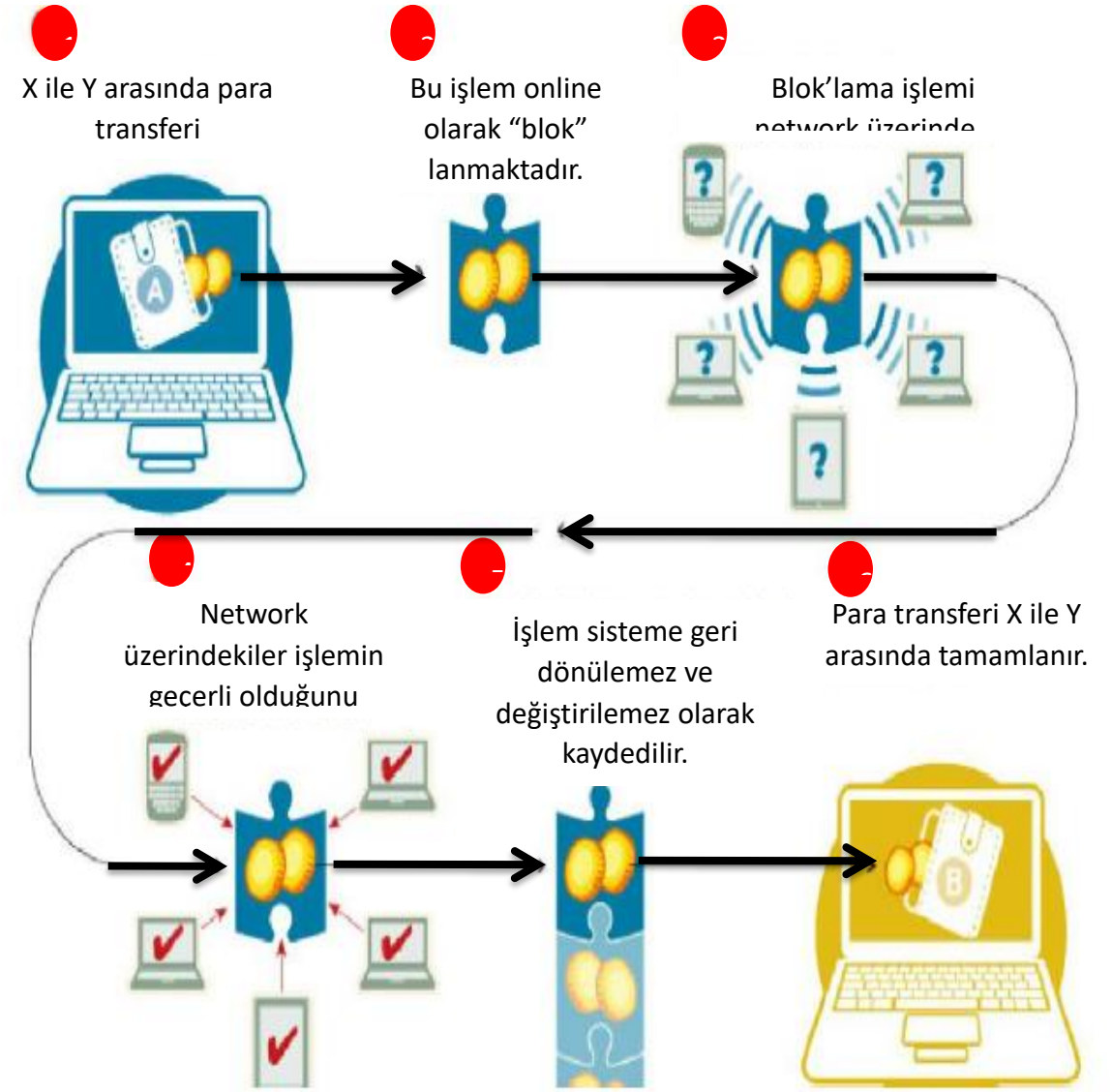
Bitcoin, ilk olarak 1990'larda denenmeye başlanmış ve bu güne kadar çeşitli isimler altında (DigiCash, e-gold gibi.) daha önce başarısız olsa bile elde edilen bilgi ve deneyimlerle 2009'da başarıya ulaşmış bir kripto para olarak bilinmektedir. Bununla birlikte, 2009 yılından bu yana, Bitcoin'e alternatif olan pek çok altcoin tanımlanmıştır[15]. Kripto-paraların en temel özelliği, merkezi elektronik paraların ve bankacılık sistemlerindekinin tersine, merkezi olmayan yapıya sahip olmasıdır. Merkezi olmayan bu yapının kontrolü ise yukarıda açıklanan blok zinciri teknolojisi yardımıyla oluşturulan işlem veritabanları tarafından gerçekleştirilmektedir.

Bitcoin ile mevcut parasal işlemleri kıyasladığımızda; geleneksel elektronik para saklama ve transfer işlemlerinde güven duyulan üçüncü bir kurum/kuruluş vardır. Örneğin; Wild ve diğerleri (2015) tarafından açıklanan blok zinciri aracılığıyla transfer işlemlerinin akışı aşağıdaki gibi özetlenmiş ve Şekil 3'de gösterilmiştir. Buna göre, X kişisi, Y kişisine para transfer etmek istediğini varsayalım. Bu amaçla X kişisi, bahse konu transfer işlemini üçüncü bir taraf olan Z bankasına ve/veya aracı kuruluşuna iletir. Burada önemli olan ve farklılığı getiren nokta, Z kurumu transfer işlemini gerçekleştirir ve bu transferin güvenliğinden ve doğruluğundan genel olarak Z sorumlu tutulmaktadır. Diğer bir deyişle, X ve Y kişisi, aracı konumundaki Z'ye güvenerek transfer işlemini gerçekleştirmektedir. Blok zinciri teknolojisi kullanıldığında üçüncü bir taraf/aracıya hiç ihtiyaç yoktur ve kimseye güvenmek de gereksizdir. Çünkü, blok zinciri teknolojisi yaklaşımında güvenlik, bütünlük ve dağıtık hesap defterinin doğrulaması, karşılıklı birbirine güvenmeyen madenciler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Blok zinciri teknolojisinde genel olarak sistem güvenilir kabul edilirken tarafların birbirine güvenmesine gerek duyulmamaktadır (Şekil 3).

[15] Carter Graydon 2014. "What is an Altcoin?" https://www.cryptocoinsnews.com/cryptocurrency/

Bir kripto-paranın güvenliği, blok zinciri teknolojisinde rol alan madenciler ile sağlanmaktadır. Madenciler, blok zinciri teknolojisinde dağıtık yapıdaki hesap defterini tutmaktadır ve bahse konu defter kayıtlarının doğrulamasını yaptıkça bundan finansal teşvik elde etmektedir.

Şekil 3: Blok Zinciri Aracılıyla Gerçekleşen Transfer İşlemleri



Kaynak: Wild ve diğerleri, 2015

Geleneksel yaklaşımda ülkelerin bastıkları banknot paralar, itibari paralar (fiat money) olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda bu banknotları ihraç eden, denetleyen, düzenleyen bir otoritenin

güvencesi altındadırlar. Buna karşılık, blok zinciri teknolojisinde güven, sanal para ihraç ve dolaşım sistemine ve sistem kullanıcılarının (madencilerin) çoğunluğunun yanlış yapmayacağına olan inanç ile sağlanmaktadır.

Blok zinciri teknolojisi, merkezi bir kayıt ve kontrol mekanizması olmadan değer üretilmesini, transfer edilmesini ve saklanmasını sağlamaktadır. Bu işlemler deftere kaydedilir ve aynı zamanda isteyen herkes (madenciler) defter tutabilir, inceleyebilir, işlemlerin doğruluğunu kontrol edebilir. Piyasanın büyümesinin ortaya çıkaracağı başta ahlaki risk ile ters seçim sorunlarına önlem alınması gerekmektedir. Şu an işleyen süreçte bu sorunlar şeffaflaşmayla aşılmaktadır.

3. BITCOIN'İN İŞLEYİŞİ VE TEMEL ÖZELLİKLERİ

Son dönemde Bitcoin'in oldukça ilgi gördüğü ve her geçen gün artış trendini devam ettirdiği izlenmektedir. Farklı kurum ve ülke temsilcilerinin zaman zaman olumsuz görüş beyan etmelerine ve engel olmaya çalışmalarına rağmen, Bitcoin'in ivme kazanmaya devam ettiği piyasa verilerinden anlaşılmaktadır. Bitcoin işlem hacminin ulaştığı nokta çalışma tarihi itibariyle aşağıda grafiklerde piyasa verilerine dayalı olarak gösterilmektedir.

Bitcoin genel olarak geleneksel piyasa ortamı ve ekonomik koşullar dikkate alındığında itibari paradan, mali sistem ve işlem yapma açısından farklılıklar içerdiği ifade edilebilir. Bunlar aşağıda özet olarak sunulmaktadır:

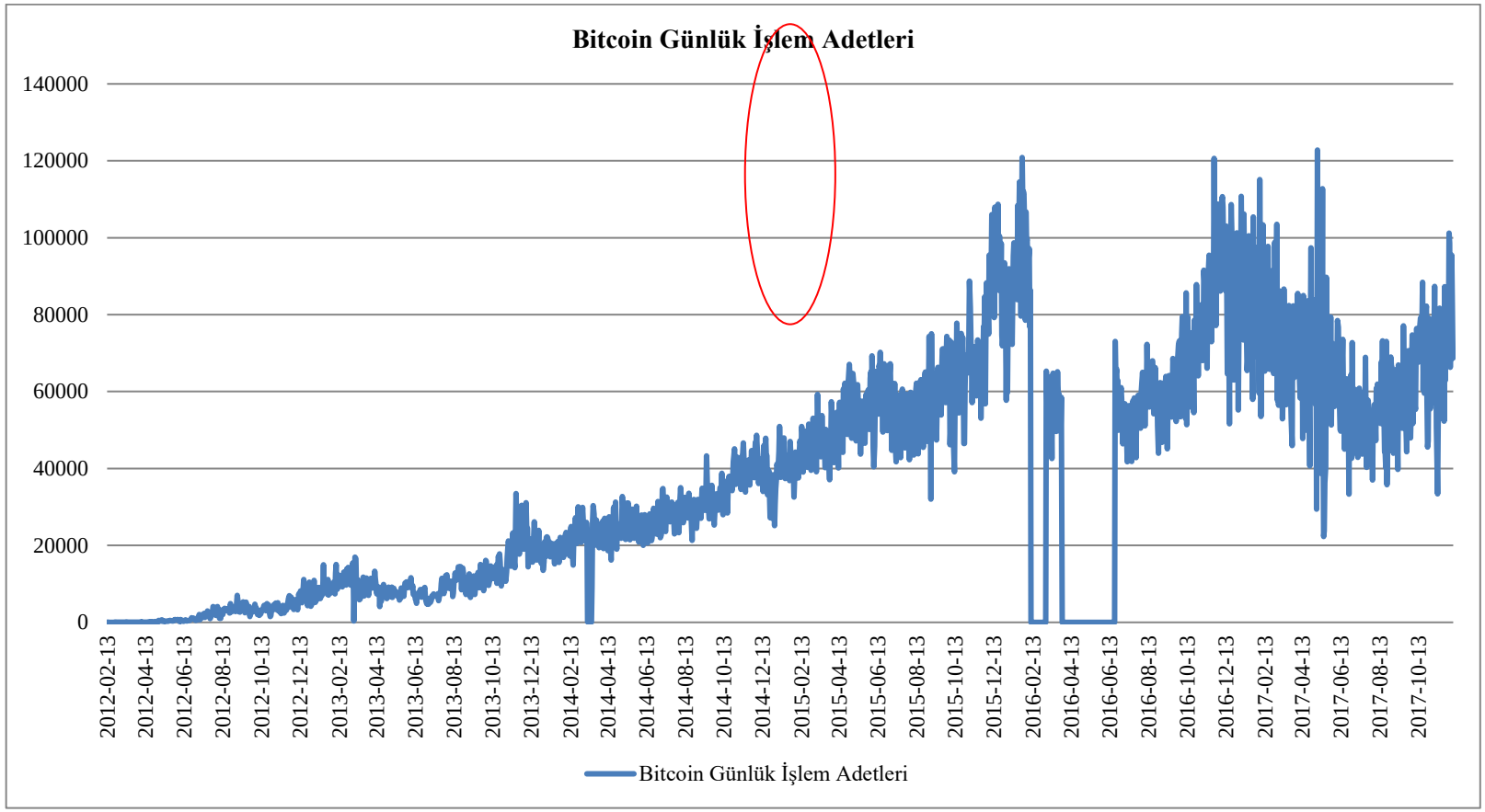
1. Bitcoin ağı merkezi olmayan bir yapıya sahiptir. Bunun anlamı, herhangi bir aracıya, sistem yöneticisine ve/ veya sistem gözetimine ihtiyaç bulunmamaktadır. En önemli özelliği, Bitcoin işlemlerinin uçtan uca birbirine bağlı, gönüllü katılım sağlayan bilgisayarlar üzerinde oluşmasıdır. Uçtan uca birbirine bağlı olan bahse konu tüm bilgisayarlar, açık kaynak kodlu olan aynı programı çalıştırmaktadır. Böylece sistemde yer alanların tamamı, tüm işlemleri görebilir. Aynı zamanda, hepsi tüm işlemlerin geçmişe dönük kayıtlarına erişebilir, inceleme hakkına sahip olurlar. İşlemler tam olarak şeffaflık özelliği taşımaktadır ve bununla birlikte oldukça hızlı ve küreseldir. Burada önemli olan nokta, 2009 yılındaki ilk Bitcoin arzından bu yana, gerçekleşen tüm işlemler, neredeyse anında tüm dünyadaki Bitcoin ağına dağıtılır, makul süre içerisinde de madenciler tarafından onaylanmaktadır.

2. Antonopoulos'a[16] (2017) göre Bitcoin bir borç olarak değerlendirilmeyip sadece sanal ortamda bir değer taşıyıcıdır. Bunun anlamı, bir bankada hesap açıldığında söz konusu banka hesaplarındaki paralar, bir tür borç senedi olarak tanımlanmaktadır. Kısaca, bir mevduat hesabı, bir bankanın müşterisine olan borcunu temsil etmektedir. Ancak, ortada bir aracı kurum bulunmadığı için Bitcoin bir borcu temsil etmemektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, banka ve/veya ülkelerin, banka hesapları üzerindeki kontrol güçleri, Bitcoin için geçerli değildir. Diğer bir ifadeyle, hiçbir otorite Bitcoin'in kullanılmasını engelleyebilecek konumda değildir ve aynı zamanda gerçekleşen işlemlerin geri alınması mümkün değildir.
3. Yukarıdaki açıklamadan hareketle Bitcoin türü paraların bir rezerv para olma özelliği yoktur. Bunun temel nedeni, bu tür sanal değişim araçlarının, bugün kullandığımız paralar gibi devletlere duyulan güveni temsil eden likit değişim araçları olmamalarıdır. Bununla birlikte, ne kadar değerli olursa olsun Bitcoin'in satın alma gücü için paraya çevrilmesi gereklidir. Bu tür paraların likiditesinin ve satın alma gücünün olması bankaların, hane halkının ve devletler ile firmaların harcamalarında bu paraları bir birim olarak kullanması gereklidir. Bununla birlikte bu paraların değerli olması veya herhangi bir para cinsinden fiyatının olmasının nedeni, bu parayı elinde bulunduranlara bir kullanım değeri kazandırmasıdır. Ancak ekonomik olarak bu tür araçların paralar gibi kabul görmesi değişim değerinin olmasına bağlı olacaktır. Bugün ABD bu piyasanın büyümesini engellemiyorsa, bunun nedeni Bitcoin'in Dolar talebini artırıyor olmasıdır. Çünkü hala uluslararası düzeyde değişime konu olan ve değerini belirleyen rezerv para birimi ABD dolarıdır. Bundan dolayı Bitcoin piyasası anomalik fiyat hareketlerinin olduğu bir piyasa olarak ifade edilebilir. Hacim, madencilerin gelirleri ve Bitcoin değerleri arasında olması gereken ilişkinin bu piyasada olmadığı görülmektedir.
4. IMF Yönetici Direktörü Lagarde (2017) Bitcoin'in gelecekte çok önemli olacağını ifade etmektedir[17]. Pek çok banka ve teknoloji devi şirketler Bitcoin ve blok zinciri üzerine kapsamlı araştırma ve testler yapmaktadır. Kripto Para Piyasa Kapitalizasyonu 179 Milyar Dolara ulaşmıştır. Bu ölçek büyüklüğü diğer küresel finansal kurumların piyasa kapitalizasyonu ile kıyaslandığında Citigroup 198 Milyar Dolar, Bank of America 270 Milyar

[16] Andreas M. Antonopoulos 2017. “Mastering Bitcoin”. O'Reilly Media. 2 edition 330 s.
[17]Shen, Lucinda 2017. "Bitcoin Is Now Bigger Than Goldman Sachs and Morgan Stanley". https://bitcoinreport.com/fortune-bitcoin-is-now-bigger-than-goldman-sachs-and-morgan-stanley/

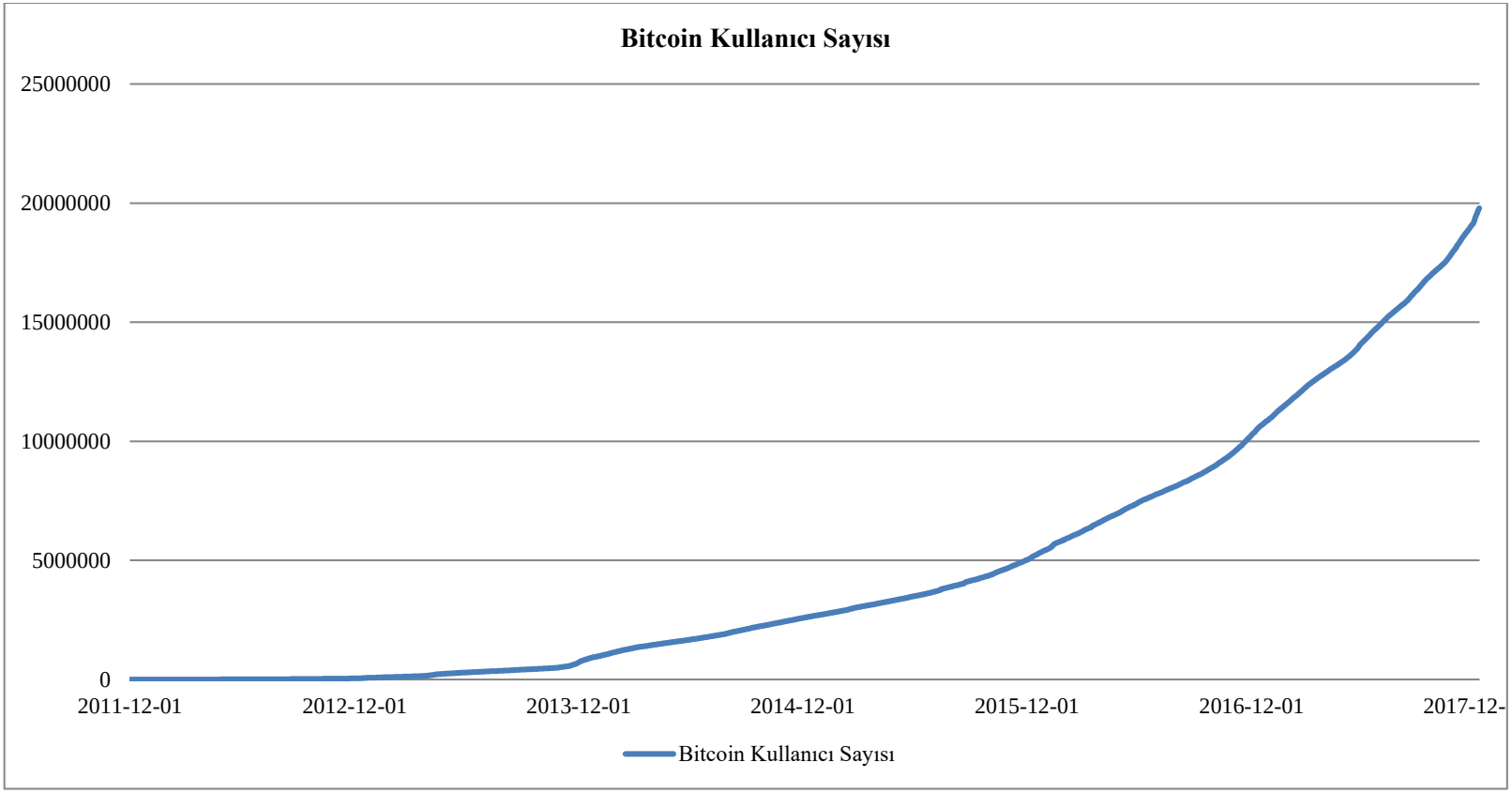
Dolar, Wells Fargo 275 Milyar Dolar ve bunlar arasında en büyük olan, J.P. Morgan Chase ise 340 Milyar Dolardır. Bitcoin ile ilgili günlük işlem adetleri (Şekil 4), kullanıcı sayısı (Şekil 5), işlem hacmi (Şekil 6), ortalama blok uzunluğu (Şekil 7), ile madencilerin gelirlerini (Şekil 8), içeren grafikler sırasıyla aşağıda gösterilmektedir. Şekillerde izlendiği gibi Bitcoin ile ilgili tüm değerler artış eğiliminde olup, bu trendin devam edeceği yönünde beklentiler bulunmaktadır. Şekil 4'de Çin'in işlemleri durdurduğu bir dönem dışında (2016) Bitcoin'in tarihi verileri bu durumu desteklemektedir.

Şekil 4: Bitcoin Günlük İşlem Adetleri



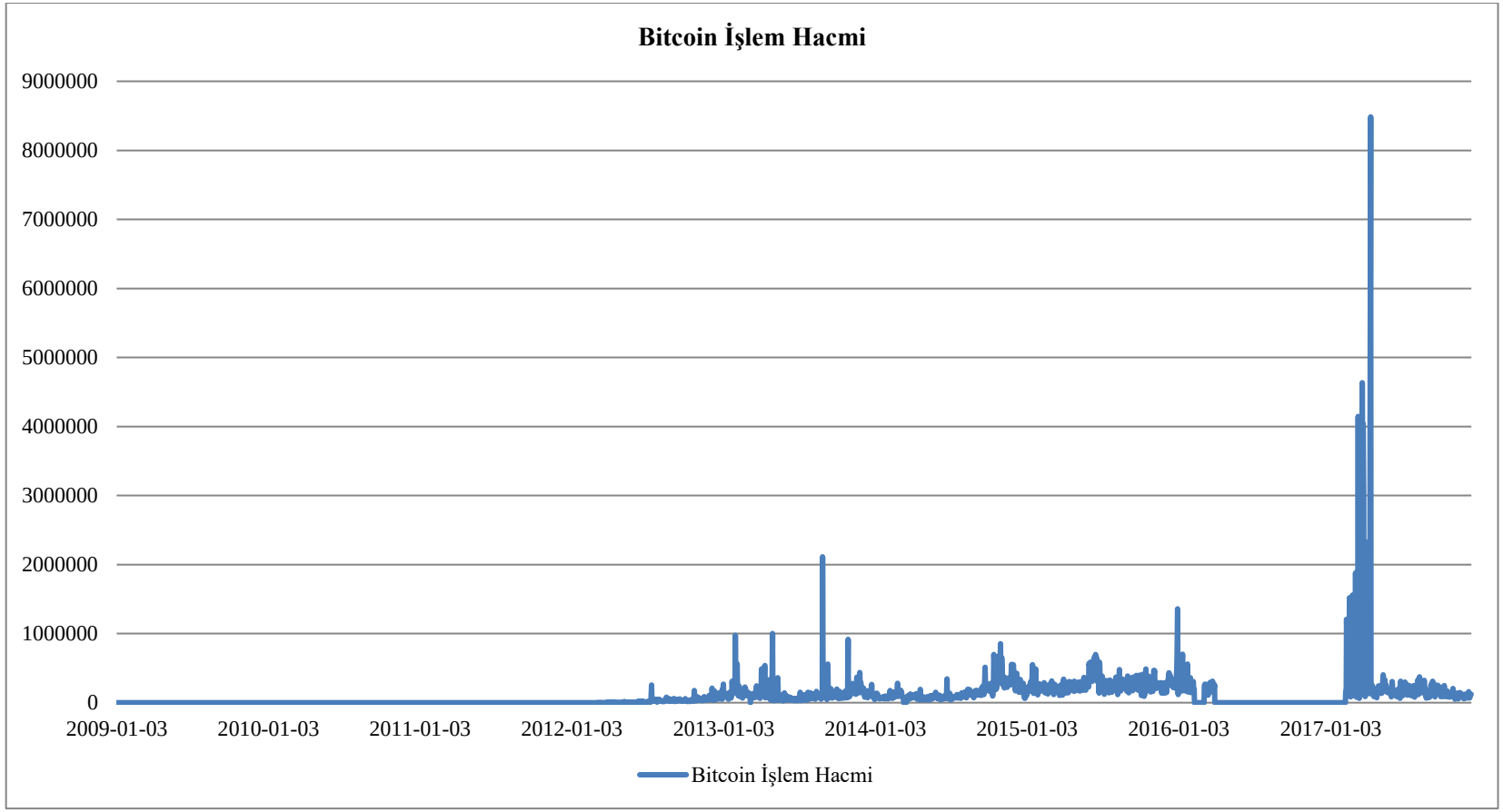
Kaynak: Quandl.

Şekil 5: Bitcoin Kullanıcı Sayısı



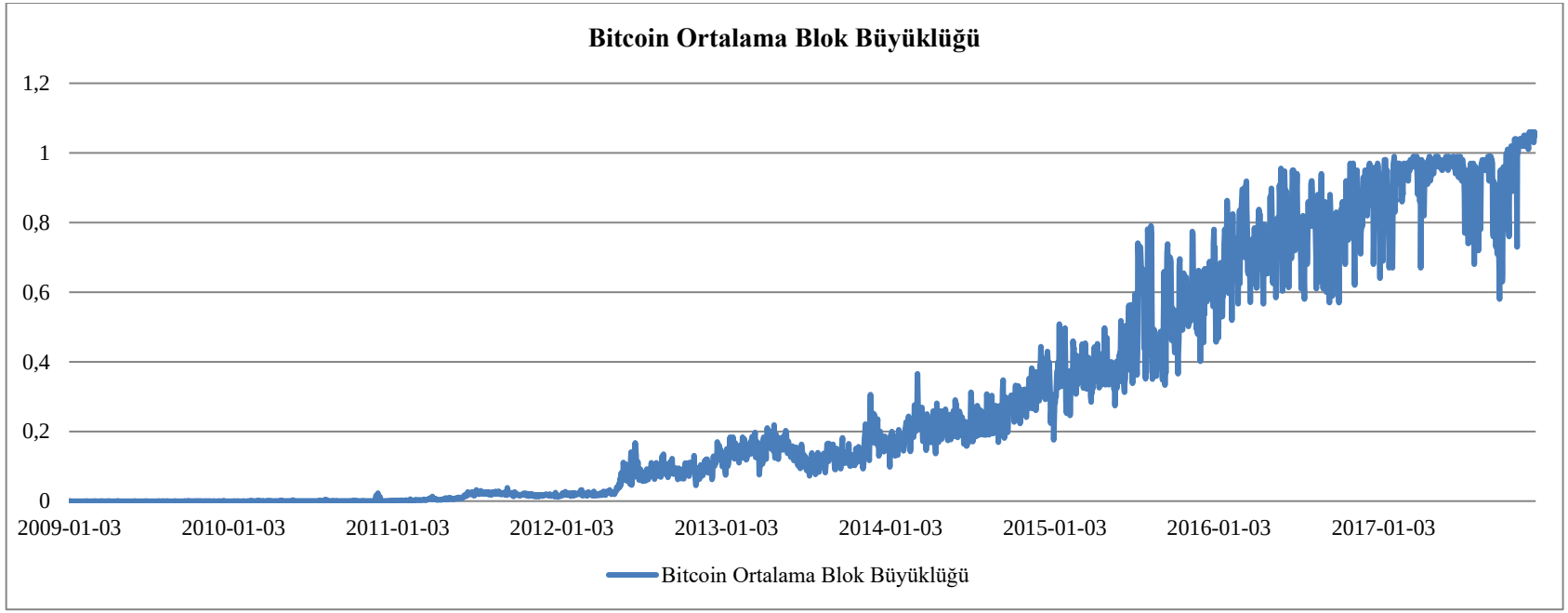
Kaynak: Quandl.

Şekil 6: Bitcoin İşlem Hacmi (ABD Doları)



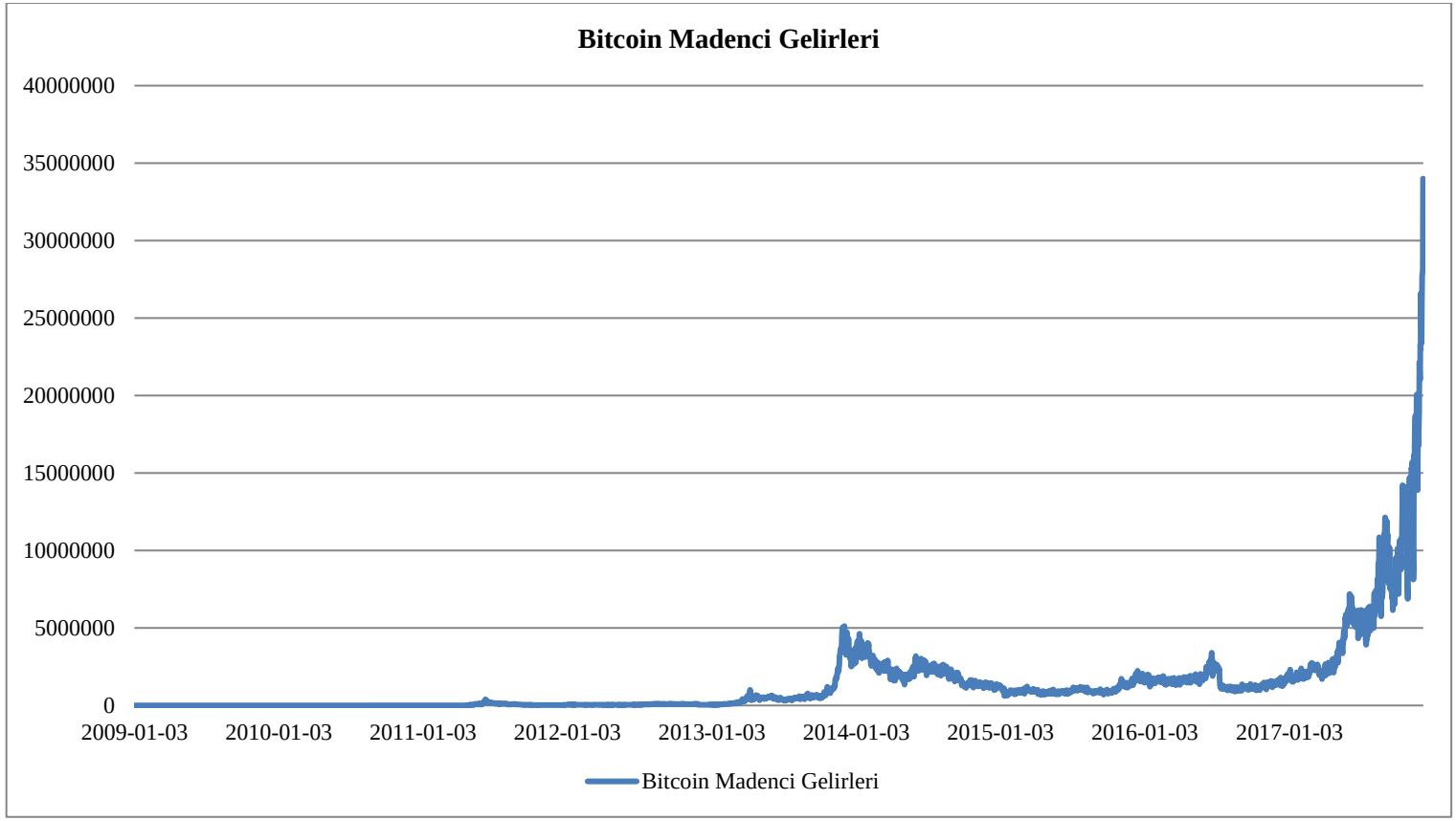
Kaynak: Quandl.

Şekil 7: Bitcoin Ortalama Blok Büyüklüğü



Kaynak: Quandl.

Şekil 8: Bitcoin Madenci Gelirleri



Kaynak: Quandl.

5. Finans teorisi açısından her para bir finansal araç olmakla birlikte, her finansal araç bir para değildir. Paralar merkez banklarının borcudur. Bu açıdan bireyler merkez bankalarının emisyonlarını taşıdıklarında kredi açmış olmaktadır. Bununla birlikte, devletler para basma gücüne sahip olduklarından "senyoraj" gelirleri de elde ederler. Ancak her borçlanma aracı bir para olmamakla birlikte, bir finansal araçtır. Kısaca ifade etmek gerekirse; finans açısından borç alacak ilişkisi belirleyici bir ilişkidir. Bitcoin'de bir borç alacak ilişkisi ya da varlık yükümlülük ilişkisi olmadığından dolayı, bir finansal araç olarak tanımlamak doğru değildir.

6. Blok zincirinde varlık ve yükümlülük ya da aktif pasif ilişkisi yoktur. Bundan dolayı da Bitcoin'in kullanımında finansal yapı, sermaye yapısı gibi kavramlar kullanılamamaktadır. Bu nedenle de itibari fiziksel parasal işlemlerin bir özelliği olan "işlem hafızası" yoktur. Bitcoin'in işlem hafızası ise küresel platformda dağıtık hesap defteri olan blok zinciri veri tabanlarında tutulur. Bitcoin kullanacak birinin, Bitcoin sahibi olup olmadığına, daha önceki kayıtlarına bakılarak karar verilir. Bu şeffaflık sanal para sistemine yönelik talebin ana nedenidir. Bu açıdan değerlendirildiğinde; bu sanal paralarının değeri, şeffaflığı tarafından belirlenmektedir. Kurumların özellikle bankaların, bu piyasada var olmaya başlamaları sisteme hem güvenilirlik hem de derinlik kazandırabilecektir. Bu çerçevede Bitcoin yeni bir tasarruf aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu tasarruf aracının ekonomide karşılığının bir yatırım olarak olup olmayacağı, deneyimler çerçevesinde zaman içinde görülebilecektir.

4. BLOK ZİNCİRİ VE BITCOIN'İN TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMASI

Blok zinciri teknolojilerinin dünyada öne çıkması 2008'de olmasına rağmen, Türkiye'deki sürecin göreceli olarak geriden geldiği gözlenmektedir. Bununla birlikte, Türk Bankacılık Sektöründe blok zinciri teknolojilerinin kullanımı ve hizmetleri arasında yer verilmesine yönelik girişimler olduğu belirlenmiştir. Son dönemde Türkiye'den Bitcoin işlemlerine yönelik merak ve işlem yapmak üzere başvuruların arttığı, bu amaçla web siteleri kurulduğu izlenmektedir (örneğin, www.btcturk.com ve www.coin-turk.com vb). Özellikle genç nüfusun ve teknolojiye yatkınlığı olan kesimlerin ilgisinin artış trendinde olduğu gözlenmektedir.

Türkiye'de Bitcoin ile ilgili olarak resmi kurumların yaklaşımları incelendiğinde; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından 2013 yılında bir basın açıklaması yapıldığı görülmektedir. 2013/32 sayılı BDDK Basın Açıklaması çerçevesinde Bitcoin üzerinde bir gözetim ve denetimin mümkün olmadığı ifade edilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 2016 yılında bir Araştırma Raporu hazırlanarak özellikle dünyada Bitcoin üzerine yapılan uyarıların bir benzerinin Türkiye'de yatırımcılara yönelik yapılması ve piyasada farkındalık sağlanması amacıyla kamuoyu ile paylaşıldığı görülmektedir. Söz konusu SPK Araştırma Raporu (2016) kapsamında "...Dünyada pek çok hükümet Bitcoin'e karşı olumlu bakarken, vatandaşlarını fiyat oynaklığı, Bitcoin'in arkasında bir merkezi otorite olmaması ve Bitcoin'in herhangi bir fiziki varlık ile ilişkili olmaması hususlarında uyarmaktadır." denmektedir.

Borsa İstanbul ile NASDAQ arasında Ocak 2014 döneminde imzalanan stratejik işbirliği anlaşması dolayısıyla yeni teknolojik gelişmelerin yakından izlendiği bir döneme girilmiştir. NASDAQ[18] Avrupa Birliği üye ülkelerinden Estonya'da 2016 yılında blok zinciri teknolojisine dayalı olarak Tallinn Menkul Kıymetler Borsası'nda elektronik oylama yapısını uygulamaya koymuştur. Bu bağlamda söz konusu uygulamaların başarısı ve yaygınlaşmasına dayalı olarak yakın gelecekte Türkiye'de de benzer çalışmaların olabileceği düşünülmektedir.

5. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yeni dijital sisteme uyum sürecinin yakından izlenmesi ve gerekli alt yapı ile kapasitenin oluşturulması önem taşımaktadır. Mevcut hesap mutabakat ve takas sistemlerinin gelecekte değişim göstereceği açıktır. Bu doğrultuda insan kaynağımızın yetiştirilmesi gereklidir. Özellikle yatırımcı profili ve tercihleri yeni nesil ile orta ve üstü yaş gruplarında oldukça önemli farklılıklar göstermektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, geniş kitlelerin farkındalığını artırmak önemli olup; sosyal medya platformları ile mobil cihazlar vasıtasıyla yatırımcıları yönlendiren yeni dağıtım ve pazarlama kanalları hakkında yeterli bilgiye sahip olmadan kararlar alan yatırımcıların risk altında olacağı unutulmamalıdır. Risk yönetimine ve teknoloji okur yazarlığına öncelik verilmeli ve bu kapsamda projeler üretilmelidir.

[18] NASDAQ 2016. "NASDAQ'S Block chain Technology To Transform The Republic Of Estonia's E-Residency Shareholder Participation". Press Release. February. http://ir.nasdaq.com/releasedetail.cfm?releaseid=954654

Dünyada Blok Zinciri Enstitüsü kurulmuş ve araştırmalar sistematik hale getirilmiştir. Türkiye'de de araştırma üniversiteleri başta olmak üzere herkese önemli görevler düşmektedir. Gelecek dönemde blok zincirinin siyasi olarak ortaya çıkaracağı en önemli etki, temsili demokrasi yerine doğrudan katılım olacaktır. Yani herkes siyasi karar alma süreçlerine blok zinciri yoluyla katılabilecektir. Uluslararası alanda ise sanal paraların etkisi yeni bir küresel para sisteminin kurulması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

KAYNAKÇA

Andreas M. Antonopoulos. 2017. "Mastering Bitcoin", O'Reilly Media; 2 edition.

Buterin, Vitalik. 2014. A next-generation smart contract and decentralized application platform. White Paper. https://www.ethereum.org/

Coron, Jean-Sebastien, Dodis, Yevgeniy, Malinaud, Cecile, ve Puniya, Prashant. 2005. Merkle-Damg_ard revisited: How to construct a hash function. Pages 430{448 of: Advances in Cryptology{CRYPTO 2005. Springer.

Carter, J Lawrence, and Wegman, Mark N. 1977. Universal classes of hash functions. Pages 106{112 of: Proceedings of the ninth annual ACM symposium on Theory of computing. ACM.

Devanbu, Premkumar, Gertz, Michael, Martel, Charles, and Stubblebine, Stuart G. 2001. Authentic third-party data publication. Pages 101{112 of: Data and Application Security. Springer.

Evans John 2015. " Decentralize All The Things!". https://techcrunch.com/2015/01/10/decentralize-all-the-things/

Graydon, Carter. 2014. "What is an Altcoin?", https://www.cryptocoinsnews.com/cryptocurrency/

IBM. 2015. Making Blockchain Real for Business. https://www-03.ibm.com/systems/data/flash/it/technicalday/pdf/Making%20blockchain%20real%20for%20business.pdf.

IOSCO. 2017. Research Report on Financial Technologies (Fintech), https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD554.pdf.

Knuth Donald E. 1998. Digital Typography. University of Chicago Press: 1427 E. 60th Street Chicago, IL.

Kosba, Ahmed, Miller, Andrew, Shi, Elaine, Wen, Zikai, and Papamanthou, Charalampos. 2015. Hawk: The blockchain model of cryptography and privacy-preserving smart contracts. Tech. rept. Cryptology ePrint Archive, Report 2015/675, 2015. http://eprint. iacr. org.

Miller, A., and LaViola Jr, J. J. 2014. "Anonymous Byzantine consensus from moderately-hard puzzles: A model for bitcoin". http://nakamotoinstitute.org/ static/docs/anonymous-byzantine-consensus.pdf

Nakamoto, S. 2008. "Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System". http://ecee.colorado.edu/~ekeller/classes/fall2014_advsec/papers/bitcoin.pdf

National Institute of Standards and Technology. 2002. Secure Hash Standard (SHS). FIPS 180-2.

NASDAQ 2016. "NASDAQ's Block chain Technology To Transform The Republic Of Estonia's E-Residency Shareholder Participation". Press Release. February. http://ir.nasdaq.com/releasedetail.cfm?releaseid=954654

Perez-Marco Ricardo 2016. "Bitcoin and Decentralized Trust Protocols", Newsletter of the European Math. Soc., 100, June 2016. ArXiv 1601.05254. https://webusers.imj-prg.fr/~ricardo.perez-marco/publications/talks/bitcoin3.pdf

Schumpeter, Joseph A. 1947. "The Creative Response in Economic History". The Journal of Economic History. Vol. 7, No: 2. pp.149-159.

Shen Lucinda. 2017. "Bitcoin Is Now Bigger Than Goldman Sachs and Morgan Stanley", https://bitcoinreport.com/fortune-bitcoin-is-now-bigger-than-goldman-sachs-and-morgan-stanley/

Swan, M. 2015. Blockchain Thinking. https://ieet.org/index.php/IEET2/more/swan20150402 . Blockchainstudies.org.

Tripunitara, Mahesh V, and Li, Ninghui. 2013. The foundational work of Harrison-Ruzzo-Ullman revisited. Dependable and Secure Computing, IEEE Transactions on, 10(1), 28{39.

Quandl. 2017. Bitcoin Mining Statistics. https://www.quandl.com/

Wild Jane, Martin Arnold and Philip Stafford. 2015. Technology: Banks seek the key to blockchain. https://www.ft.com/content/eb1f8256-7b4b-11e5-a1fe-567b37f80b64#axzz3qe4rV5dH

World Economic Forum. 2016. "The future of financial infrastructure - An ambitious look at how blockchain can reshape financial services". www3.weforum.org/docs/WEF_The_future_of_financial_infrastructure.pdf.

DIESELGATE AND ITS IMPACTS ON CONSUMERS, REGULATORS AND THE COMPANY

Iffet Kesimli

Assistant Professor

Lüleburgaz Vocational School, Kırklareli University

ifkesimli@gmail.com, iffet.kesimli@klu.edu.tr

Abstract: *The aim of this study is to discuss one of the world's biggest automobile manufacturing company's systematic emission test cheating and the impacts of this scandal—Dieselgate. The method comprises the assessment of American, British, and Turkish car forum comments, and analyses of relevant data collected from stock exchange and other statistical sources. It is found out that; on the average, around 40 percent of Volkswagen owners doesn't believe that there will be any negative change in the company's reputation in United Kingdom and Turkey. US data is somehow mixed. Members of one of two forums with a higher member profile by 28.95 percent believe VW brand will be damaged, and 14 percent find the matter a serious one. The members of the other forum where 24, 571 messages are analyzed, only 554 messages are mentioning the terms fraud, ethics and moral. While stock exchanges market data backs the hypothesis that VW is no more a socially responsible group, and investors avoid it, sales data in United States do not absolutely support it. Further analyses on financial data, and comparison among more countries would be helpful.*

Keywords: *Dieselgate, Consumers, Regulators, Social responsibility, Volkswagen*

Introduction

'Everyone who buys a Lamborghini can pronounce the name just as he likes, but those who can't afford one should say it properly.'
Ferdinand Piëch, Volkswagen's chairman (2008)

The scope of the paper is the Volkswagen (VW) Scandal; which was unfolded in 2013 with researchers finding abnormalities between the nitrogen oxide (NOx) emitted by VW vehicles in lab tests and on the road, and the impacts of the scandal. NOx is a smog-forming pollutant linked to lung cancer up to 40 times higher than the federal limit. The Environmental Protection Agency (EPA) investigation followed in May 2014. VW admitted tricks in early September of 2015, and the deception went public in mid September. This paper questions whether this scandal will hurt the reputation of VW, and/or change the attitude of the consumers towards VW.

The fact that VW committed a crime and broke all kinds of ethical rules is apparent to academics interested in corporate governance, social responsibility, and fraud. The main objective of academics is dealing with issues for the sake of the society and the environment. But… Is the society ready to embrace good things? Another point is… Conception of ethics is not uniform among members of the society, let there be any universal understanding of morality issues. Therefore…The researcher became curious about the stance of consumers from different countries. These countries are the ones where approaches toward fraud are quite different.

"Culture starts at the top, but it doesn't start at the top with pretty statements. Employees will see through empty rhetoric and will emulate the nature of top-management decision making … A robust 'code of conduct' can be emasculated by one action of the CEO or CFO."

Andrew Fastow, the former CFO of Enron said in an interview with the Association of Certified Fraud Examiners.

Literature

VW scandal is manifold. The case is a good example for poor crises management. Almost all stakeholders of VW are affected, and will be affected in the future, as well. As Schultz reports; "Our company was dishonest with the EPA, and the California Air Resources Board and with all of you," says Michael Horn, the head of the VW brand in the US (2015). The car dealers are impacted very badly; same for the insurance companies. The consumers are put under a heavy burden, and their losses seem to be unrecoverable. First, second-hand value of their cars diminished. Secondly, the relatively high price they paid will be no more backed up by the performance of the vehicle they own. Third, VW will call the vehicles in the future for technical adjustments. The alteration which will be made on the vehicle will shift the vehicle in a new emission segment, and this will cause the car owner to pay higher taxes. In Dieselgate the public and the governments in general are the stakeholders who had been systematically cheated. The highest-level person charged by the US is Heinz-Jakob Neusser, who led development of the Volkswagen brand from July 2013 until September 2015 and engine development from October 2011 until July 2013 (Bomey, 2017). A documents cache seen by the Guardian show that the commission's in-house science service told it in 2010 that tests had uncovered what researchers suspected to be a "defeat device" that could cheat emissions tests (Neslen and Harmsen, 2016). This might be an evidence of VW cheating systematically since long. As reported by the Trefis Team, at first, it was only the 482,000 units in the United States (US) that were reported to have been fitted with a defeat device, which would help in cutting emissions while being tested, as compared to normal road conditions. Since then, Volkswagen reported that 11 million cars worldwide used this software, a significant portion of which could be in Europe (Forbes, 2015). Hypothetically, Dieselgate is expected to harm the reputation of VW.

According to Connolly (2008) Europe's biggest automobile company, and the leading symbol of corporate Germany, was embroiled in a widespread scandal involving sex, bribery and pleasure trips, the scale of which the continent has not seen before. According to Trefis Team's estimates, the net present value of the cost of the entire Dieselgate scandal for VW, including government fines and settlements, private settlements, recall expense, and future loss of sales, could be up to $34.5 billion (Forbes, 2015). VW reported its biggest annual loss in almost eight decades of history as the growing cost of provisions for the global emissions scandal pushed Europe's largest carmaker into the red (McGee and Campbell, 2016). According to Holloway, there are some bright spots; between January and March in 2016, vehicle deliveries across the whole VW Group crept up to 2,508,000 units, a rise of 0.8 percent on the same period in 2015. As of May 2016 the VW Group has a handy £19.8 billion in cash in the bank, a massive 25 percent jump on the same time last year (2016).

VW Case did not pop up suddenly; it seems that the seeds of fraud had been sowed then. As of January 2017 Volkswagen has negotiated a conclusive plan with the U.S. Department of Justice for a criminal and civil settlement worth $4.3 billion. As part of a settlement, Volkswagen is required to comply with significant reforms and face monitoring from an independent overseer. The automaker recently agreed to separate civil settlements totaling roughly $17 billion — compensating US consumers and dealers who owned diesel vehicles affected by the scandal while also offering buybacks and software fixes (Posky, 2015). As two members of academia state; when corporations proclaiming social and ethical leadership violate their own stated standards, they are liable to charges of hypocrisy and will suffer disproportionately (Osegowitsch and Trenholm, 2015).

Methodology

Whether Dieselgate will harm the reputation of VW or not is the research question of the study. This scandal may be a path-breaking one to business world. In case the scandal doesn't harm VW reputation, and the company doesn't record losses in the next few years, the socially responsible groups will be upset, and the case will be a discouraging one from environmental aspect. Thus, the study will enlighten the ethics question for car makers for countries chosen. These are US, United Kingdom (United Kingdom), and Turkey. The research has two stages. At the first stage, the emphasis is given to the opinion of consumers and/or prospective customers. Than follows data gathered from several web sites, to present the facts related to sales.

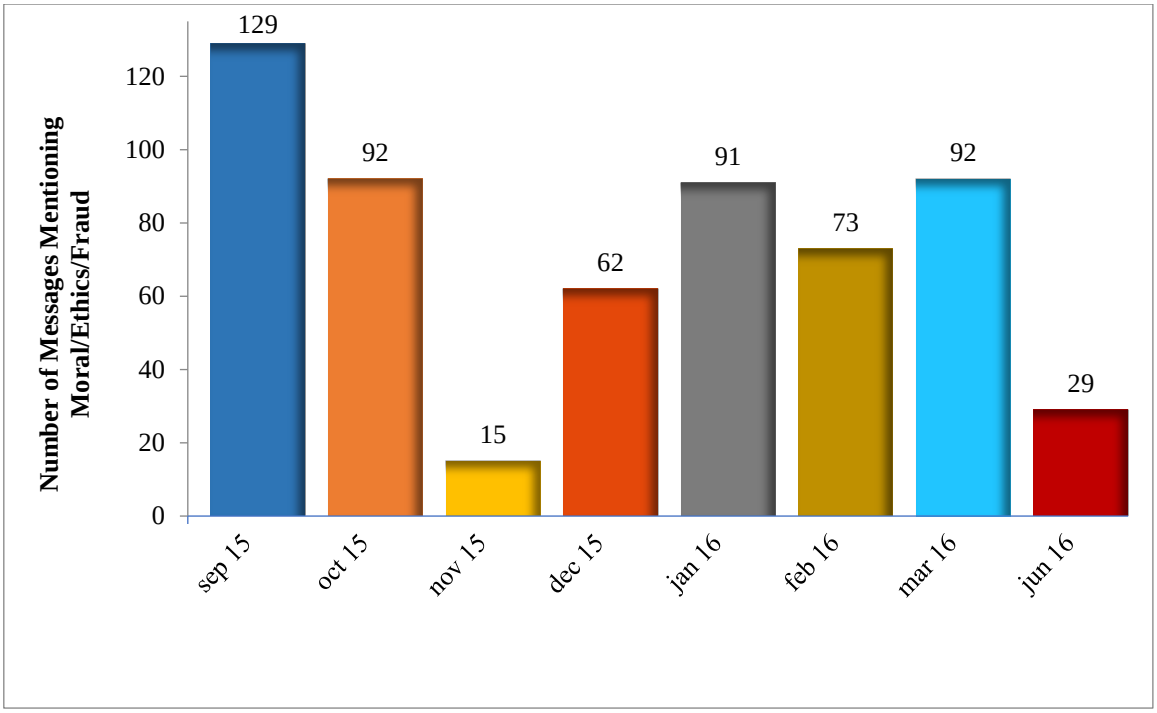
In order to visualize the opinions of car owners, forums about cars had been searched. By googling forums about Volkswagen Scandal, a data set of 10.087 consumer comments in forum threads chosen randomly had been printed [US forum assessment will follow later on, for the time the extended summary is prepared, data from UK and Turkey are examined], and each comment had been categorized as (1) the issue bothers them, (2) the issue doesn't bother them, (3) don't care, and (4) not really is an issue. Some additional comments aroused from Turkish forum, as well.

The topic of Turkish Forum is "What about your opinions about Volkswagen emission scandal?" The forum belongs to TurboFSI Audi Club Türkiye (http://www.turbofsi.net). The Forum Thread starts on 25th Sep 2015 and closed now. The data downloaded ends on 23 Feb 2016. There aren't any replies between 15 Nov 2015 – 23 Feb 2016. It has six Pages and 40 replies on each page. There are 224 messages. The Forum has 11,590 members.

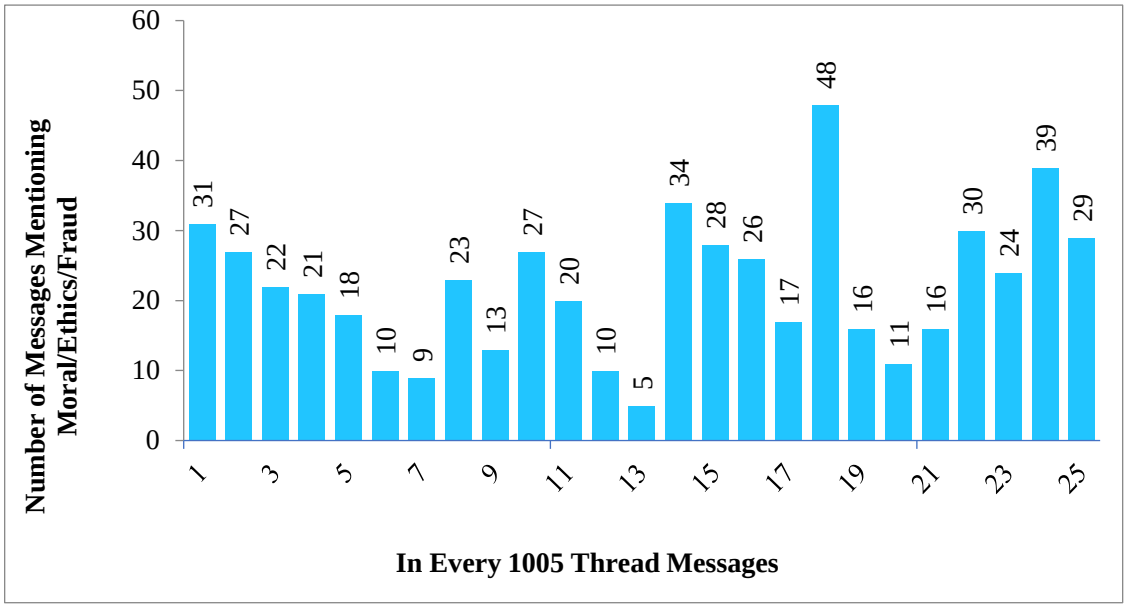
One of the US Forums has the topic: "VW TDI EPA Recall (2.0L and 3.0L)". The Forum Thread starts on 18th Sep 2015, as of July 2017 it still continues. Data downloaded ends on 25 Feb 2017. It has 97 Pages and 100 replies on each page. There are 9,700 replies. Club Touareg Forums

have 61,805 members. For the analysis of the Forum Thread; 819 thread messages read. Out of these, there are 114 Dieselgate related opinions, where 51 different members posted these messages. Opinions are categorized.

The second US Forum has the topic: "Volkswagen's Clean Air Act violations on 2009+ TDIs spark huge recall, investigations." The forum belongs to TDIClub. TDIClub is a website dedicated to the VW TDI (Turbo Direct Injection Diesel) engine (www.tdiclub.com). The Forum starts on 20th Sep 2015, ends on 16 Jun 2016. It has 2,483 pages, 15 replies on each page. There are 37,232 replies. The thread is viewed 6,292,419 times. TDIClub has 104,985 members, and there are 13,479 active members. In this research 25,125 messages are evaluated. Specifically, the terms "moral", "ethics", and "fraud" are searched. Hypothetically the more these terms are spoken, the more will be the consumers evaluated as conscious. The thread messages show the stance of consumers towards these kinds of fraud, and ethical issues. Monthly sent messages of this forum are displayed in Graphic 1. In fact the messages are grouped in 1005 and multiples of 1005. In order to follow whether the forum members keep in touch with the issue, these groups are analyzed as well.

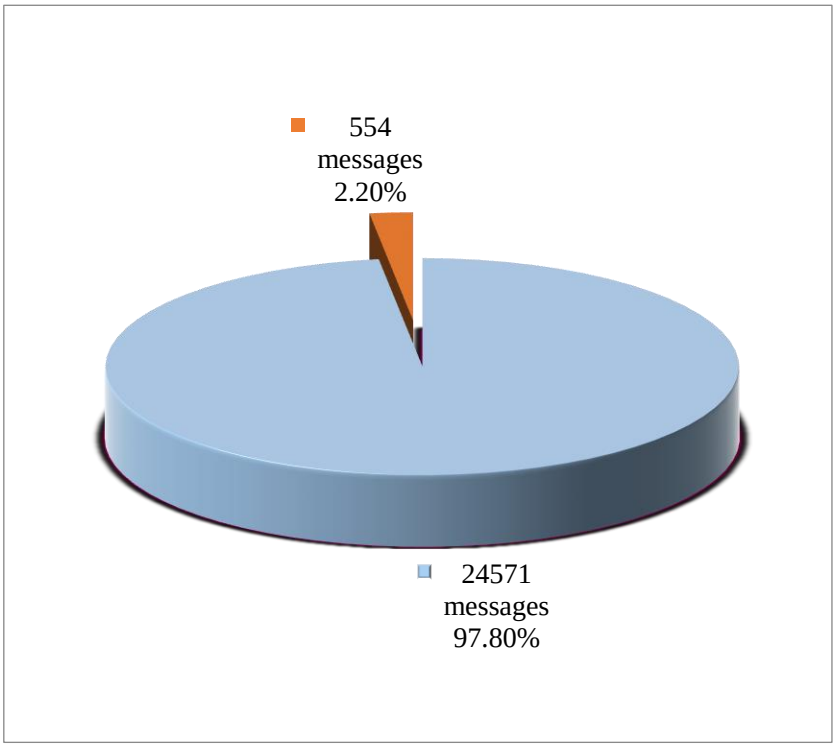


Graphic 1: Number of Messages Mentioning the Terms Searched for



Graphic 2: Number of Messages Mentioning the Terms Searched for in Every 1005 Message

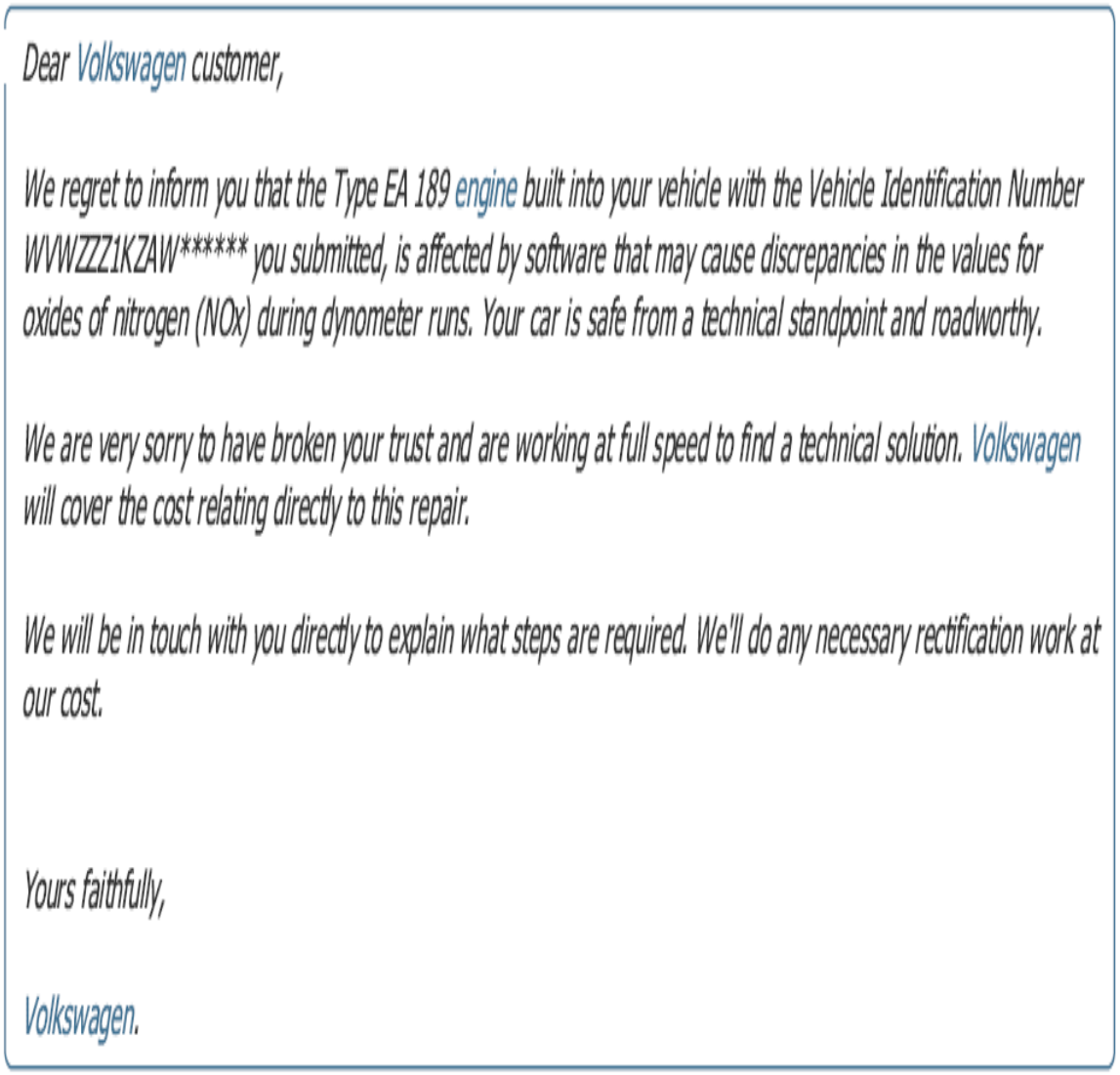
In regard to the second US Forum, out of 24,571 messages, as seen from Graphic 3, only 554 messages have either one of these terms "moral-ethics-fraud".



Graphic 3: Number of Messages Mentioning the Terms Searched for

As mentioned in the introduction, the third country is United Kingdom. The data are dug from volkswagenforum.co.uk. It is apparent that each country has its own and unique legislation and regulations. US and UK make up the core of the Anglo-Saxon business world. Since the second half of 20th century Turkey started adopting the rules and the way of executing business of the Anglo-Saxon world. VW is a German car manufacturer, and is a very important source for employment in Europe. Therefore, in order to eliminate biased opinions, EU countries are skipped, and for this study the focus became US, UK, and Turkey.

http://www.volkswagen.co.uk/owners/dieselinfo



Dear Volkswagen customer,

We regret to inform you that the Type EA 189 engine built into your vehicle with the Vehicle Identification Number WVWZZZ1KZAW****** you submitted, is affected by software that may cause discrepancies in the values for oxides of nitrogen (NOx) during dynometer runs. Your car is safe from a technical standpoint and roadworthy.

We are very sorry to have broken your trust and are working at full speed to find a technical solution. Volkswagen will cover the cost relating directly to this repair.

We will be in touch with you directly to explain what steps are required. We'll do any necessary rectification work at our cost.

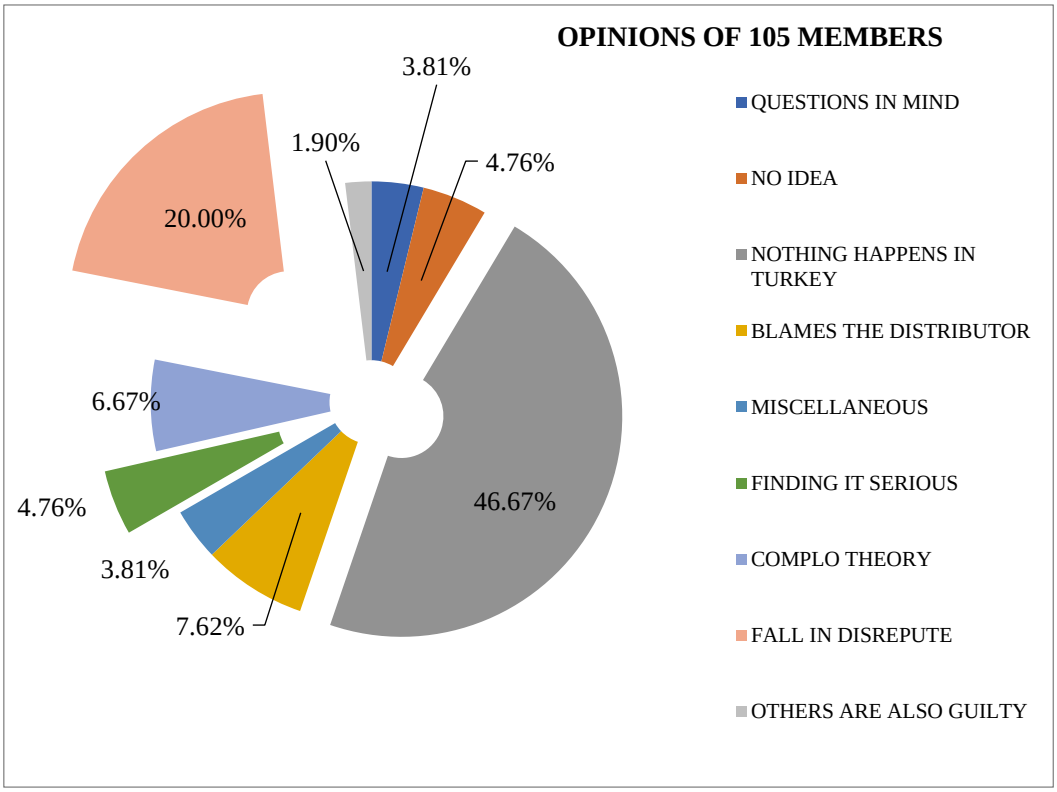
Yours faithfully,

Volkswagen.

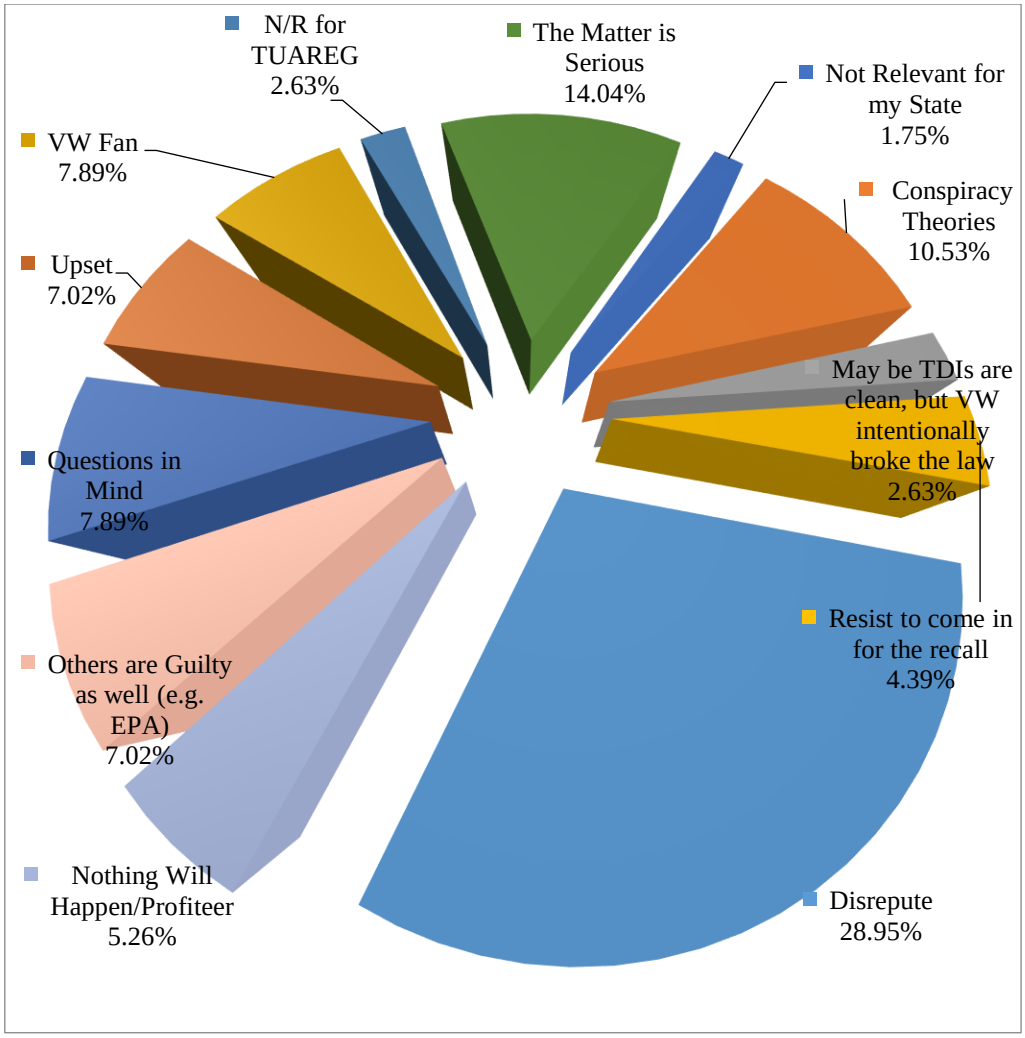
Letter 1: Letter sent to VW owners living in United Kingdom

Findings

The results of UK forum show that more than 41 percent of comments state "the issue doesn't bother". Roughly 17 percent doesn't even realize it as an issue, and almost nine percent conclude that the issue doesn't bother them. The remaining comment givers (33.33%) state that the issue bothers them, but this depends on the country where the consumer lives. Turkish forum comments are distributed as such: 47 percent of comment owners doesn't think that there will be any damage to VW brand image; however 20 percent admits a severe damage to brand and are apparently aware of the ethical issue in the case. Comment owners, who view the issue as *one which matters* make up 4.76 percent; 6.67 percent view the case as a complot against VW.



Graphic 4: Categorized Opinions of TurboFSI Audi Club Turkish Forum Thread



Graphic 5: Categorized Opinions of VW TDI EPA Recall (2.0L and 3.0L) Forum Thread

In the below given table, there are some of the interesting opinions of thread members.

Table 1: Compilation of Interesting Opinions of Thread Members*

will not consider purchasing another VW product for a long time or at least until some good faith is restored.
Engineers tend to be much more rational and "rule following" than the average bear.
they cheated the EPA, not the consumer

So many apologists for VW's fraud on this site. There love of VW blinds them to the facts or they have no integrity in their own life so they see that behavior as acceptable.
What? You mean that there is a course in ethics in business school? For many years I have assumed that no such thing exists in the curriculum for an MBA. This assumption is totally unrelated to (and predates) the current VW situation. Aside from some smaller family owned businesses (and maybe a few exceptions) there has long appeared to be a complete absence of ethics in most corporate cultures. If it doesn't positively effect the quarterly numbers, it is dismissed. If it does positively effect the quarterly numbers, it is embraced. Often, in my experience, that is the only rule in business.
Yup. Ethics courses are a standard part of the curriculum. However, some people are just not burdened with a conscience. That and a LOT of business leaders are sociopaths. They simply do not give a **** about anyone or anything but themselves.
It's politics; ethics have no place in the discussion. A pathetic thing to say, in the face of VW's fraud.
. . . . I've got a GMC with the ignition switch that kills you and the airbags that kill you and resale value remains shockingly good. & But the good part is that when the ignition switch causes the accident, it shuts off the airbags, so at least you can't get killed by both.

* **(no grammatical editing)**

Table 2: Summary

Turkish forum: 40 Opinion holders, 105 opinions	Nothing will happen: 46.67% Severe damage to VW brand: 20%
British forum:	The issue doesn't bother: 41% The issue bothers them, but this depends on the country: 33.33%

US Tuareg forum: 51 Opinion holders, 114 opinions.	Damage to VW brand : 28.95% The matter is serious: 14.04%
US TDI forum: 24571 messages	554 messages mentioning Fraud - Ethics - Moral

Opinion does not necessarily always reflect consumer behavior. Therefore, there is need for numerical data and analysis in order to better visualize the effects of Dieselgate. There is a serial of sales of VW in US and Canada. This allows a comparative analysis. From year 2010 through 2017 there are monthly data available. Table 3 displays monthly sales data for US, and Table 4 sales data for Canada. Yearly total and average sales are calculated. Then, last three months' sales are summarized, and the shares of the last quarters are also calculated. This assisted the research in monitoring the yearly changes in sales, if there is any. Same is done regarding sales in Canada.

In US, the average of the share of the last quarters from 2010 to 2016 is 25.77 percent. The share of the last quarter in 2015, following the month when the scandal burst is 24.39 percent—5,36 percent below the average; and next year it is 28.39 percent—10.16 percent above the average. The average of these specific years is 26.39 percent, which is well above the average of last quarter shares throughout the years. In Canada, the average of the share of the last quarters from 2010 to 2016 is 22.97 percent. The share of the last quarter in 2015, following the month when the scandal burst is 21.04 percent—8,43 percent below the average; and next year it is 20.56 percent—10.49 percent below the average. The average of these specific years is 20.80 percent, which is below the average of last quarter shares throughout the years. These analyses let us conclude, that the US market does not bother for ethical issues, whereas Canadians care for. This supports the US TDI forum data.



Graphic 6: VW Stock Prices (2015-2017)

Source: Börse Frankfurt. Stocks. Volkswagen. http://en.boerse-frankfurt.de/stock/Volkswagen-share/ETR, 13.11.2017.

Graphic 6 displays the statue of VW in Börse Frankfurt. As of 16 Mar 2015 VW stock price is euros. 247.5500, which is the peak seen for the last three years until Nov 2017. Following the scandal becoming public the price of the shares dropped drastically to 101.1500 euros, and it does not seem to have recovered until 2017. It is to be recalled that VW is a stock, the price of which once reached 499.5000 euros on 28 Oct 2008.

Table 3: Volkswagen US Sales (2010-2017)

Month	Volkswagen U.S. Sales 2010	Volkswagen U.S. Sales 2011	Volkswagen U.S. Sales 2012	Volkswagen U.S. Sales 2013	Volkswagen U.S. Sales 2014	Volkswagen U.S. Sales 2015	Volkswagen U.S. Sales 2016	Volkswagen U.S. Sales 2017
January	18,019	18,401	27,209	29,018	23,494	23,504	20,079	23,510
February	18,116	21,461	30,577	31,456	27,112	25,710	22,321	25,145
March	22,148	27,176	36,588	37,704	36,717	30,025	26,914	27,635
April	23,135	28,542	37,525	33,644	30,831	30,009	27,112	27,557
May	23,543	30,100	38,657	38,013	32,163	34,758	28,779	30,014
June	21,051	28,444	38,170	36,957	28,827	30,436	23,809	27,377
July	23,880	29,066	37,014	35,779	30,553	31,300	28,758	27,091
August	22,855	25,232	41,011	40,342	35,181	32,332	29,384	32,015
September	19,943	27,036	36,339	31,920	25,996	26,141	24,112	32,122
October	20,084	28,028	34,311	28,129	30,313	30,387	24,779	27,732
November	20,189	28,412	36,728	30,727	31,725	23,882	29,672	
December	23,867	32,502	44,005	34,015	34,058	30,956	37,229	
Share of last 3 months	24.97%	27.42%	26.26%	22.78%	26.19%	24.39%	28.39%	n/a
Last 3 Months	64,140	88,942	115,044	92,871	96,096	85,225	91,680	0
Change from last year (Last 3 months)	n/a	38.67%	29.35%	-19.27%	3.47%	-11.31%	7.57%	n/a
Total	256,830	324,400	438,134	407,704	366,970	349,440	322,948	193,253
Average	21,403	27,033	36,511	33,975	30,581	29,120	26,912	27,608

Source: Data gathered from http://www.goodcarbadcar.net/2012/10/volkswagen-brand-sales-figures-usa-canada/ as of 12 Nov 2017.

Table 4: Volkswagen Canadian Sales (2010-2017)

Month	Volkswagen Canadian Sales 2010	Volkswagen Canadian Sales 2011	Volkswagen Canadian Sales 2012	Volkswagen Canadian Sales 2013	Volkswagen Canadian Sales 2014	Volkswagen Canadian Sales 2015	Volkswagen Canadian Sales 2016	Volkswagen Canadian Sales 2017
January	2,332	2,861	3,109	3,373	3,683	4,134	3,408	3,031
February	2,821	3,237	3,539	3,911	3,733	4,711	3,408	3,104
March	4,272	4,536	5,064	5,884	4,026	6,950	5,380	4,176
April	4,394	5,526	5,620	6,248	6,483	7,358	7,845	5,486
May	4,587	5,776	6,030	6,315	6,465	7,367	6,596	5,945
June	4,479	5,006	5,500	5,606	6,226	6,454	5,085	6,624
July	3,881	4,522	4,807	5,107	7,706	6,618	5,675	7,823
August	3,369	4,302	5,782	5,804	6,464	6,826	5,253	9,032
September	3,276	4,630	5,468	5,701	6,381	5,128	5,026	7,564
October	4,306	4,628	5,777	5,809	5,276	5,715	5,079	6,681
November	3,937	4,015	4,659	4,832	4,840	4,575	4,553	n/a
December	3,734	3,565	3,777	4,078	4,394	4,508	2,709	n/a
Share of last 3 months	26.39%	23.21%	24.04%	23.49%	22.09%	21.04%	20.56%	n/a
Last 3 Months	11,977	12,208	14,213	14,719	14,510	14,798	12,341	0
Change from last year	n/a	1.93%	16.42%	3.56%	-1.42%	1.98%	-16.60%	n/a
Total	45,388	52,604	59,132	62,668	65,677	70,344	60,017	37,398
Average	3,782	4,384	4,928	5,222	5,473	5,862	5,001	5,343

Source: Data gathered from http://www.goodcarbadcar.net/2012/10/volkswagen-brand-sales-figures-usa-canada/ as of 12 Nov 2017. A more detailed analysis on brand basis regarding VW sales in US is displayed in the below given table. Among VW brands, leaving aside the brand Eos, the highest fall in sales is observed in sales of VW CC—52.20 percent, Touareg follows with a drop of 17.80 percent, and e-Golf, and Passat follow with nine and eight percent shrinkage.

Table 5: VW Detailed Sales Analysis

United States Sales	Oct 2017	Oct 2016	Change from last year %	Sales Year to Date	Last Year's US Year to Date Sales	The Year on Year Growth Rate %
Volkswagen Jetta	9,217	8,068	14.20	100,213	97,816	2.50
Volkswagen Tiguan	5,111	3,322	53.90	31,975	31,975	0.00
Volkswagen Golf	4,697	5,137	-8.60	60,173	46,235	30.10
Volkswagen Passat	3,937	6,234	-36.80	54,567	59,320	**-8.00**
Volkswagen Atlas	3,664	0	0.00	15,895	0	0.00
Volkswagen Beetle	796	1,507	-47.20	13,265	12,668	4.70
Volkswagen Touareg	252	271	-7.00	2,860	3,479	**-17.80**
Volkswagen e-Golf *	203	407	-50.10	2,902	3,189	**-9.00**
Volkswagen CC	58	240	-75.80	1,240	2,595	**-52.20**
Volkswagen Eos	0	0	0.00	1	387	**-99.70**
Total	27,935	25,186		283,091	257,664	
Average	2,794	2,519	-15.74	28,309	25,766	-14.94

Source: Data gathered from http://www.goodcarbadcar.net/2017/11/october-2017-ytd-u-s-vehicle-sales-rankings-top-302-best-selling-vehicles-in-america-every-vehicle-ranked/ as of 13 Nov 2017.

In the American market there are 36 automakers, where Ford ranks number one with sales around 2.5 million cars; Toyota is number two with almost 2.15 million cars, and Chevrolet ranks third by selling more than 2 million cars. The average share of Ford for 2015 and 2016 is 14.25 percent; 12.20 percent for Toyota and 12.10 percent for Chevrolet. The share of VW is two percent in 2015 and 1.80 percent in 2016, the year following the scandal. This share makes VW the 15th automaker in US. It might be the case that by wishing to increase its market share, VW cheated. However, such a poor explanation does not bring an answer to the question why VW cheated at home as well.

Conclusion

Comments of UK VW owners and VW owners in Turkey almost overlap; 43.5 percent on the average believe that the scandal will not hurt VW in their countries. Only 10 percent of UK VW owners consider the case as an important ethical problem, whereas 20 percent of comments givers of Turkish forums perceive the case as a significant and brand harming one.

Since regulations differ, VW vehicle models which are affected changes from country to country, and from year to year. The mostly affected ones are in US. German market is excluded from research in the study, because VW is a huge employer in Germany, and the pride of Germans. This may impair objectiveness of German car owners. Even though forums are very cozy settings for opinion holders, to express their feelings, it may also be a constriction of the study.

As stated by Useem (2016) a "defeat device" cannot unconsciously be installed into hundreds of thousands of cars. One needs to be sneaky, and thus deliberate. In order to understand VW's behavior he advises to turn to a more select subset of examples. Indeed, there are numerous examples of misconduct; which led the sociologist Diane Vaughan to coin the

phrase the normalization of deviance to describe a cultural drift in which circumstances classified as "not okay" are slowly reclassified as "okay."

The results of the study may help academia to make alterations in ethics related courses' contents, the number of courses related to social responsibility, and it also points to importance of ethics courses existence not only in business administration related classes, but also engineering sciences and disciplines.

Next step of this research will be comparative analyses of data which is already mined. This way the stance of consumers from different countries with non-resembling cultural attitudes will be pictured. Later on, literature will enlighten the findings of the research, and conclusions and recommendations will follow.

BIBLIOGRAPHY

Bomey, Nathan (08.02.2017). "Volkswagen attacks exchairman for scandal accusations against exCEO." USA Today. http://www.usatoday.com/story/money/cars/2017/02/08/volkswagen-scandal-ferdinand-piech-martin-winterkorn/97650684/, 24.02.2017.

Börse Frankfurt. Stocks. Volkswagen. http://en.boerse-frankfurt.de/stock/Volkswagen-share/ETR, 26.02.2017.

Connolly, Kate (13.01.2008). "Bribery, brothels, free Viagra: VW trial scandalises Germany." The Observer. https://www.theguardian.com/world/2008/jan/13/germany.automotive, 12.11.2017.

GoodCarBadCar. Auto Sales Data and Stats. Rankings. http://www.goodcarbadcar.net/2012/10/volkswagen-brand-sales-figures-usa-canada/, 12 Nov

2017. http://www.goodcarbadcar.net/2017/11/october-2017-ytd-u-s-vehicle-sales-rankings-top-302-best-selling-vehicles-in-america-every-vehicle-ranked/, 13.11.2017.

Holloway, Hilton (31.05.2016). "Volkswagen is in big trouble and the emissions scandal is yet to seriously impact." http://www.autocar.co.uk/opinion/industry/volkswagen-big-trouble-and-emissions-scandal-yet-seriously-impact, 24.02.2017.

McGee, P. and Campbell, P. (April 22, 2016). "VW reports biggest annual loss in almost eight decades." Financial Times. https://www.ft.com/content/d777afa0-0893-11e6-b6d3-746f8e9cdd33, 26.02.2017.

Neslen, Arthur and Harmsen, Vincent. "European Commission Warned Car-Maker Suspected Cheating Five Years before VW Scandal." https://www.theguardian.com/environment/2016/jun/20/european-commission-warned-car-maker-suspected-cheating-five-years-vw-scandal, 24.02.2017.

Osegowitsch, Tom and Trenholm, Susan (08.10.2015). "Volkswagen fallout shows how not to manage a crisis." http://theconversation.com/volkswagen-fallout-shows-how-not-to-manage-a-crisis-48590, 24.02.2017.

Posky, Matt (10.01.2017). "Volkswagen Expected to Plead Guilty, Reach $4,3 Billion Criminal Settlement." The Truth About Cars. http://www.thetruthaboutcars.com/2017/01/vw-4-billion-settlement/#more-1488361, 24.02.2017.

Schultz, E.J. (22.09.2015). "Volkswagen Brand Takes Image Hit as Emissions Scandal Grows: VW Brand Perception Scores Plummet." http://adage.com/article/cmo-strategy/volkswagen-brand-takes-image-hit-emissions-scandal-grows/300486/, 24.02.2017.

Trefis Team. Forbes. (28.09.2015). "The Domino Effect of Volkswagen's Emissions Scandal." https://www.forbes.com/sites/greatspeculations/2015/09/28/the-domino-effect-of-volkswagens-emissions-scandal/print/, 24.02.2017.

Useem, Jerry (Jan/Feb 2016). "What was Volkswagen Thinking." The Atlantic Magazine. https://www.theatlantic.com/magazine/archive/2016/01/what-was-volkswagen-thinking/419127/, 24.02.2017.

Wikipedia. https://en.wikipedia.org/wiki/Volkswagen_emissions_scandal, 24.02.2017.

Denetim ile İlgili Konular

BORSA İSTANBUL'DA YER ALAN FİNANSAL KİRALAMA ŞİRKETLERİNİN KONSOLİDE BİLANÇOLARINA BENFORD YASASININ UYGULANMASI

Seda KARAGÖZ ZEREN

Kıymet TUNCA ÇALIYURT

Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

ÖZET

Bu çalışma sayısal analiz ve Amerikan sertifikalı muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından kabul görmüş denetim standardı SAS No:56 ve AU 329. Bölüm ile Türkiye Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından oluşturulan Türkiye bağımsız denetim standardı BDS 520 analitik prosedürlerin nasıl kullanılabileceğine değinmektedir.

Dijital analiz Benford kanunu olarak bilinen matematiksel bir fenomen olan sayı desenleri ve basamakları üzerine yoğunlaşmaktadır. Analitik prosedürler finansal ve finansal olmayan veriler arasında mantıklı ilişkilerden oluşan çalışmalardan elde edilen finansal bilgilerin değerlendirilmesini içermektedir. Analitik prosedürler denetimin tamamlanması aşaması boyunca finansal tabloların bir bütün olarak yapılmasını ve kontrollerin planlı bir şekilde olmasını gerektirir. Bu kapsamda Benford Kanunu finansal bilgilerin analitik olarak denetlenmesinde yaygın şekilde kullanılmaktadır.

Çalışmanın amacı Borsa İstanbul'da (BİST) yer alan finansal kiralama şirketlerinin konsolide bilançolarının Benford Kanununa uygunluğunun incelenmesidir. İlgili finansal kiralama şirketlerinin konsolide bilançolarındaki tutarların Benford Kanunu dijital analiz testi olan ilk basamak testine tabi tutulması ile dağılımın büyük bir kısmının Benford Kanununa uygun olduğu birkaç değerin ilk basamak dağılımlarının ise farklı olduğu görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Borsa İstanbul, Benford Kanunu, Analitik Prosedürler, Dijital Analiz, İlk Basamak Testi, Ki-Kare Test

Jel Kodlar: M0, M42.

ABSTRACT

This study is based on numerical analysis and how can be used the auditing standards SAS No. 56 and AU 329 approved by the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) with the Turkish independent audit standard BDS 520 analytical procedures, which was established by the Turkish Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Institution.

Digital analysis focuses on number patterns and steps, a mathematical phenomenon known as Benford's law. Analytical procedures involve the evaluation of financial information obtained from studies involving logical relationships between financial and non-financial data. Analytical procedures require the financial statements to be made as a whole during the completion phase of the audit and that the controls are planned. In this context, the Benford's Law is widely used under the analytical control of financial information.

The aim of the study is to examine the compliance of the financial leasing companies in Istanbul Stock Exchange (BİST) with the Benford Law. As the financial leasing companies' benchmark amounts are subjected to the first step test of Benford's Law, which is a digital analysis test, it is seen that the majority of the distribution is in accordance with the Benford Law and the first step spreads are different.

Key Words: Stock Exchange Istanbul, Benford Law, Analytical Procedures, Digital Analysis, First Step Test, Chi-Square Test

Jel Codes: M0, M42.

GİRİŞ

Sayı dizilerinde basamakların beklenen frekansları Benford kanunu olarak bilinmektedir. General Electric'in New York'taki araştırma laboratuarlarında fizikçi olan Albert Frank Benford, tablo verilerinde basamak frekansları ile ilgili kapsamlı bir çalışma yürütmüştür (Nigrini ve Mittermaier, 1997: 53).

"Evrenin hakimi sayıdır, sayılar evreni yönetiyor (Pisagor, M.Ö.596-500)" sözünün gereği herşeyin matematiksel ifadeler ile yorumlanarak açıklanabileceği düşüncesini savunan matematiğin temellerini oluşturan Samos'lu Pisagor ile Amerikalı astronom ve matematikçi olan ve gezegenlerin hareketlerini inceleyen Simon Newcomb'un gözlemleri GE laboratuarlarında fizikçi olarak çalışan Benford'un yapmış olduğu araştırmaların kaynağını oluşturmaktadır.

"Newcomb 1881 yılında sezgisel olarak logaritma kitaplarının ilk sayfalarının diğer sayfalara göre daha eksi ve kullanılmış olduğunu fark ederek sayıların basamak değerleri ile ilgili çalışmasını *American Journal of Mathematics* adlı dergide yayınlanan *"Note on the frequency of use of the different digits in natural numbers"* isimli bir makalede belirtmiştir" (Newcomb, 1881: 39).

Newcomb, sayının ilk basamağının sıfırdan farklı bir sayı olma olasılığını Formül 1' de verilen ifade ile göstermiştir (Boztepe, 2013: 74);

$$P(d=\text{ilk basamaktaki sayı}) = \log_{10}(1+1/d), \quad d=1,2,\ldots,9$$

Formül 1

Newcomb'un ardından 57 yıl sonra 1938 yılında Benford, logaritma kitaplarına benzer gözlemi yaparak "Benford Kanunu" olarak bilinen logaritmik kanunu ifade etmiştir. Benford Kanunu ile isimlendirilen bu yasa aynı zamanda "ilk basamak yasasına dayalı dijital analiz" ve "Lider basamak matematiksel teorisi" olarak da isimlendirilmektedir (Yanık ve Samancı, 2013: 336).

1. BENFORD KANUNU

Frank Benford, 1938 yılında 20.229 sayısal veri üzerinde yaptığı çalışmalarını "Proceeding of the American Philosophical Society" dergisinde "kural dışı sayıların kanunu" adlı makalesi ile yayınlamıştır (Uzuner, 2014: 75). Tablo 1'de Benford'un yayımlamış olduğu bilgiler gösterilmiştir.

Bir veri kümesinde sayıların ilk basamağının 1 rakamı ile başlama olasılığı P(d)= (1/9)=0,111 iken Benford Kanunu'na göre bu olasılık 0,306' dır. Benford'un gözlemlediği 20.229 veriden

$P(d)= \log_{10}(1+1/1)=0,3010299956=\%30,1$'i 1 rakamı ile başlarken,

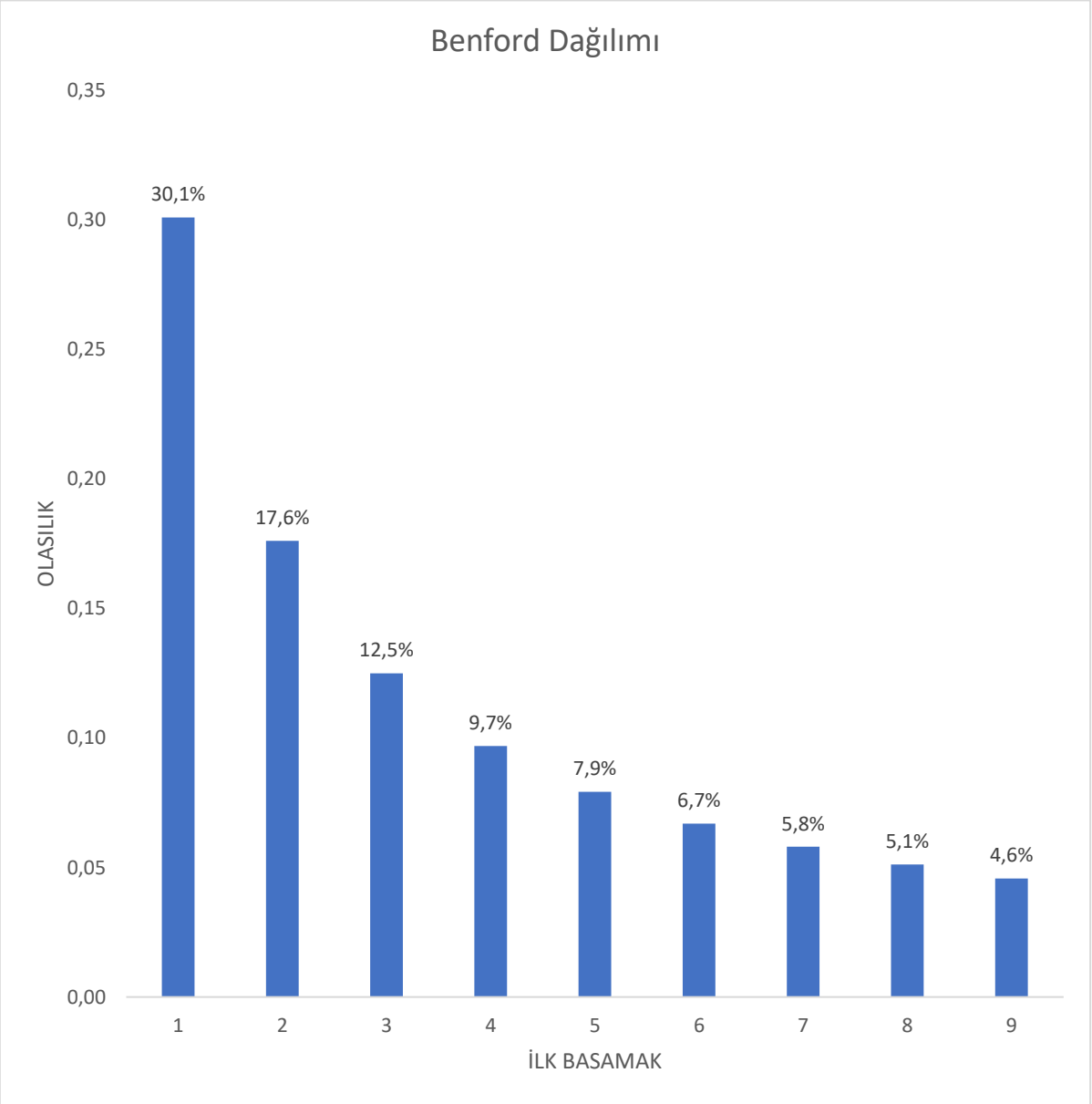
$P(d)= \log_{10}(1+1/7)=0,057991946=\%5,8$'inin 7 rakamı ile başladığı görülmektedir.

Homojen dağılım göstereceği düşünülen sayıların logaritmik bir dağılım gösterdiği görülmektedir (Akkaş, 2007: 193).

Tablo 1. Benford'un Gözlem Alanı

Sütun	Başlık	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Örneklem
A	Nehirler, Alan	31.0	16.4	10.7	11.3	7.2	8.6	5.5	4.2	5.1	335
B	Nüfus	33.9	20.4	14.2	8.1	7.2	6.2	4.1	3.7	2.2	3259
C	Sabiteler	41.3	14.4	4.8	8.6	10.6	5.8	1.0	2.9	10.6	104
D	Gazeteler	30.0	18.0	12.0	10.0	8.0	6.0	6.0	5.0	5.0	100
E	Özgül Isı	24.0	18.4	16.2	14.6	10.6	4.1	3.2	4.8	4.1	1389
F	Basınç	29.6	18.3	12.8	9.8	8.3	6.4	5.7	4.4	4.7	703
G	Beygir Gücü	30.0	18.4	11.9	10.8	8.1	7.0	5.1	5.1	3.6	690
H	Molekül Ağırlığı	26.7	25.2	15.4	10.8	6.7	5.1	4.1	2.8	3.2	1800
I	Drenaj	27.1	23.9	13.8	12.6	8.2	5.0	5.0	2.5	1.9	159
J	Atom Ağırlığı	47.2	18.7	5.5	4.4	6.6	4.4	3.3	4.4	5.5	91
K	n^{-1}, $\sqrt{n}$	25.7	20.3	9.7	6.8	6.6	6.8	7.2	8.0	8.9	5000
L	Motif	26.8	14.8	14.3	7.5	8.3	8.4	7.0	7.3	5.6	560
M	Amerikan Magazini	33.4	18.5	12.4	7.5	7.1	6.5	5.5	4.9	4.2	308
N	Maliyet Verileri	32.4	18.8	10.1	10.1	9.8	5.5	4.7	5.5	3.1	741
O	X-Ray Cihazı Voltu	27.9	17.5	14.4	9.0	8.1	7.4	5.1	5.8	4.8	707
P	Beyzbol Ligi	32.7	17.6	12.6	9.8	7.4	6.4	4.9	5.6	3.0	1458
Q	Siyah Irk	31.0	17.3	14.1	8.7	6.6	7.0	5.2	4.7	5.4	1165
R	Adresler	28.9	19.2	12.6	8.8	8.5	6.4	5.6	5.0	5.0	342
S	n^1, n^2... n!	25.3	16.0	12.0	10.0	8.5	8.8	6.8	7.1	5.5	900
T	Ölüm Oranları	27.0	18.6	15.7	9.4	6.7	6.5	7.2	4.8	4.1	418
Ortalama		30.6	18.5	12.4	9.4	8.0	6.4	5.1	4.9	4.7	1011
Toplam veri											20229

Kaynak: Demir, M., Benford Yasası ve Hile Denetiminde Kullanılması (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sayfa: 73, İstanbul, 2014 ve http://mathworld.wolfram.com/BenfordsLaw.html, 14.11.2016



Şekil 1. Benford Kanunu'na Göre Sayıların İlk Rakamlarının Olasılık Dağılımları

Kaynak: Yanık, R. ve Samancı, T. H., "Benford Kanunu ve Muhasebe Verilerinde Uygulanmasına Ait Kamu Sektöründe Bir Uygulama", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 1, 2013: 337.

Tablo 2. Benford Kanunu Gereği Rakamların Birinci ve İkinci Basamakta Olma Olasılıkları

Birinci Basamaktaki Rakam		İkinci Basamaktaki Rakam									
		0	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**
	1	0.041	0.037	0.034	0.032	0.030	0.028	0.026	0.024	0.023	0.022
	2	0.021	0.020	0.019	0.018	0.017	0.017	0.016	0.015	0.015	0.014
	3	0.014	0.013	0.013	0.013	0.012	0.012	0.011	0.011	0.011	0.011
	4	0.010	0.010	0.010	0.010	0.009	0.009	0.009	0.009	0.09	0.008
	5	0.008	0.008	0.008	0.008	0.008	0.007	0.007	0.007	0.007	0.007
	6	0.007	0.007	0.006	0.006	0.006	0.006	0.006	0.006	0.006	0.006
	7	0.006	0.006	0.006	0.005	0.005	0.005	0.005	0.005	0.005	0.005
	8	0.005	0.005	0.005	0.005	0.005	0.005	0.005	0.005	0.004	0.004
	9	0.004	0.004	0.004	0.004	0.004	0.004	0.004	0.004	0.004	0.004

Kaynak: Yanık, R. ve Samancı, T. H., "Benford Kanunu ve Muhasebe Verilerinde Uygulanmasına Ait Kamu Sektöründe Bir Uygulama", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 1, 2013: 339.

Benford Kanununa göre sayıların ilk beş basamağına göre oluşacak olasılıkları Tablo 3'te gösterilmiştir (Kocameşe, 2006: 40).

Tablo 3. Benford Kanunu Gereği Rakamların Sayı Basamaklarının İlk Beş Hanesinde Beklenen Olasılıkları

Rakamlar	Rakamların Sayı İçerisindeki Yeri				
	1. Hane	**2. Hane**	**3. Hane**	**4. Hane**	**5. Hane**
0		0.11968	0.10178	0.1002	0.1000
1	0.30103	0.11389	0.10138	0.1001	0.1000

2	0.17609	0.10882	0.10097	0.1001	0.1000
3	0.12494	0.10432	0.10057	0.1001	0.1000
4	0.09691	0.10031	0.10018	0.1000	0.1000
5	0.07928	0.09668	0.09979	0.1000	0.1000
6	0.06695	0.09337	0.09940	0.0999	0.1000
7	0.05799	0.09035	0.09902	0.0999	0.1000
8	0.05115	0.08757	0.09864	0.0999	0.1000
9	0.04576	0.08499	0.09827	0.0998	0.1000

Kaynak: Kocameşe, M., Benford Kanunu ve Vergi Denetiminde Kullanılabilirliğinin İncelenmesi (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006: 40.

Tablo 3'e göre "ikinci basamak analizinin dağılımın değerlerinin ilk rakam analizi dağılımındakilerden daha yakın olduğu görülmektedir. Üçüncü rakam frekanslarında görülen olasılıklar ise birbirine çok daha yakın olmaktadır. Bu durumda Benford Kanunu gereği soldan başlandığında ilk rakamın 1 olma frekansı, 2'de daha yüksekse, 9'a doğru gidildikçe azalmaktadır" (Yanık ve Samancı, 2013: 340). Rakamların sayı içerisindeki pozisyonlarına bakıldığında 5. Hanedeki olasılıklar eşit görülmektedir (Kocameşe, 2006: 40).

Carlaw (1988: 325) işletme yöneticilerinin gelirlerini daha fazla göstermek istedikleri amacıyla değerleri yukarı yuvarlama eğiliminde olduğunu bu şekilde de ikinci basamakta sıfır değerinin yer alma sıklığını yükseltmekte ve dokuz rakamının olma sıklığını düşürmekte olduğunu göstermekle Benford kanununun muhasebe verilerindeki ilk uygulamasını göstermiştir (Cinko, 2014: 186).

1996 yılında Statistic Science dergisinde yayımlanan makalesi ile Atlanta Georgia Teknoloji Enstitüsü'nde görev alan matematik Profesörü Ted Hill, Benford Kanununu matematiksel olarak kanıtlamıştır. "Ted Hill, Newcomb'un denklemini basamak kombinasyonlarını da içerecek şekilde Formül 2'de gösterildiği şekilde genişletmiştir" (Boztepe, 2013: 76):

$$P(d_1, d_2, d_3,\ldots d_k)= \log_{10}(1+(d_1, d_2, d_3,\ldots d_k)^{-1}),\quad d=1,2,\ldots,k \qquad \textbf{Formül 2}$$

Rutgers Üniversitesin'de matematikçi olan Roger Pinkham (1961: 1225) Benford verilerinin sıfırdan farklı bir sayı ile çarpılarak elde edilecek yeni verilerde de Benford Kanununun

geçerli olduğunu gösteren ilk kişi olarak Benford Kanunu'nun ölçekten bağımsız olduğunu göstermiştir (Akkaş, 2007: 197).

Whittaker (1983: 258) ve Hill (1995: 890) ise yaptıkları çalışmaları ile Benford Kanununun farklı tabanlı logaritmalar kullanılarak da geçerli olduğunu göstererek kanunun ölçekten de ve tabandan da bağımsız olduğunu göstermişlerdir (Cinko, 2014: 188).

1.1. Benford Kanunu'nun Koşulları

Her veri kümesi Benford Kanunu'na uygun dağılım göstermemektedir. Bir veri setinin Benford Kanununa uygun olabilmesi için şu şartları sağlaması gerekmektedir (Nigrini, 1998; 2000: 11-12):

- Benford Kanununa göre uygulanacak veri kümesi benzer dağılım göstermelidir. Buna nüfus yoğunluğu, hisse senetleri değerleri, nehirlerin uzunlukları vb. örnek gösterilebilmektedir. Bu kanun tekdüze dağılımlar ve rastgele oluşturulan sayılar ile şans oyunlarına uygulanmamaktadır.
- Veri kümesindeki değerlerin alt ve üst sınırları bulunmamalıdır. Günlük çalışma saatlerinde bir günün 24 saat olması dolayısıyla bu kanuna uygulanmamaktadır.
- Bu kanuna uygun olmayan bir diğer veri kümesi ise insan düşüncesinden etkilenen belirli sayılardan oluşan kümelerdir. Bu koşula örnek olarak vergi numaraları, telefon numaraları, kart numaraları vb. gösterilebilmektedir.
- Kırılma noktaları bulunan veri setine bu kanun uygulanmamaktadır.
- Analizde çok sayıda hatalı verinin tespit edildiği durumlarda Benford Kanunu uygulanmamaktadır.

Yapılan bir çalışmada 1-999, 1-99.999 ve 1-999.999 sayıları arasında simülasyon programı ile rastgele seçilen 500'er sayının Benford Kanununa uygunluk göstermediğine, eşit dağılım gösterdiğine rastlanmıştır (Bassam, 2002: 41-43).

1.2. Benford Kanunu ve Denetim İlişkisi

Benford Kanunu'nun muhasebe verileri ile kullanılması sonucu denetim ve matematik arasında güçlü bir bağ oluşmuştur (Türkyener, 2007: 118). BDS 320 ve SAS No:56 denetim standartları gereği analitik prosedürlerin uygulanmasında analitik tekniklere başvurulmaktadır.

Benford Kanunu'da bu analitik teknikler arasında yer almaktadır. Bu teknikler (Yanık ve Samancı, 2013: 341):

- Trend Analizi,
- Dikey Analiz,
- Karşılaştırmalı Tablolar Analizi,
- Oran Analizleri,
- Ussallık Analizi,
- Regresyon Analizi,
- Benford Analizi,
- Yapay Sinir Ağları,
- Zaman Serileri Analizi' dir.

Denetimde dijital analizin kullanılmasına örnek olarak eski hesap uzmanı ve yeminli mali müşavir Hasan Yalçın (2011) bazı ülkelerin Nigrini tarafından muhasebede Benford Kanununun kullanılmasını belirtmesi ile vergi denetimlerinde bu kanunun başarılı olup olmayacağını test ettiklerini ifade etmiştir. Vergi açısından ülkemizde kayıt dışılık sorununun olması ve mükelleflerin bilinçli olarak çift kayıt yöntemi ile vergi kaçırması sorunu bulunmasından dolayı Benford Kanununun bu aşamada verimli yanıt vermeyeceğini ancak işletme içi denetimlerde etkili olacağını savunmaktadır (Yanık ve Samancı, 2013: 342).

Benford Kanunu analizleri pek çok kaynakta farklı şekilde sınıflandırmalar ile ifade edilmektedir. Bu ifadelerden birisi özel ve genel analiz teknikleridir. Genel analiz teknikleri veri kümesi üzerinde genel bilgi sahibi olunduğunda kullanılan birinci basamak, ikinci basamak testi ile özel analiz teknikleri daha detaylı bilgilere ulaşılabilecek ilk iki basamak, ilk üç basamak ve son iki basamak testinden oluşmaktadır. Başka bir sınıflandırma şekli ise, birinci basamak, ikinci basamak, ilk iki basamak, ilk üç basamak, mükerrer basamak testleri ile yuvarlama testi ve son iki basamak testinden oluşmaktadır (Akkaş, 2007: 199).

2. Benford Kanunu Dijital Analiz Testleri ve Yorumlanması

Benford Kanunu'na göre hazırlanan dijital analiz testleri şu şekilde ifade edilmektedir;

- **Birinci Basamak Testi:** Bu test dijital analizin temel uygunluk testidir. Denetimde örnekleme için kullanılmayan testtir. Test sonuçları verilerin Benford Kanunu'na göre dağılıma uyup uymadığını belirtmede kullanılmaktadır (Yanık ve Samancı, 2013: 343).

- **İkinci Basamak Testi:** Bu testte genel uygunluk testi olmaktadır (Nigrini, 2001: 5). Birinci basamak testine benzer şekilde bu testte denetimde örnekleme olarak kullanılamamaktadır.
- **İlk İki Basamak Testi:** Birinci ve İkinci Basamak testlerinin devamı niteliğinde olup veri setinin Benford Yasası'ndan sapmalarını detaylı şekilde belirleyen testtir. Bu testte denetçi örnek seçimi yapabilmektedir (Akkaş, 2007: 199). Bu test genellikle veri tabanı sayısının 10.000'den az olduğu durumlarda kullanılmaktadır (Yanık ve Samancı, 2013: 343).
- **İlk Üç Basamak Testi:** Bu test İlk Basamak, İkinci Basamak ve İlk İki Basamak testlerine göre daha kapsamlı bir testtir. Denetçiler ilk iki basamak testi sonuçlarından daha detaylı sonuçlar elde etmektedirler (Petucci, 2005: 5). Bu test genellikle veri tabanı sayısının 10.000'den fazla olduğu durumlarda kullanılmaktadır (Yanık ve Samancı, 2013: 343). Bir veri setindeki sayılara birinci, ikinci ve ilk iki basamak testleri yapıldıktan sonra veri kümesi büyüklüğünün uygun olması ile alt kümeler oluşturulup veri setine ilk üç basamak testi de yapılabilmektedir (Smith, 2002: 3).
- **Mükerrer Sayılar Testi:** Frekansları fazla olan sayıların belirlenmesinde kullanılan testtir ve ilk iki basamak testi sonuçları ile birlikte kullanılmaktadır (Akkaş, 2007: 199). Bu test veri tabanlarındaki tekrarlanan tutarların araştırılmasıdır ve testin avantajı muhasebe ödemelerindeki tekrarlamalara dikkat etmesidir (Yanık ve Samancı, 2013: 344).
- **Son İki Basamak Testi: "***Teorik açıdan tüm son iki basamak sayıları, 0,01'lik beklenen değere sahiptir. Bu nedenle bu test yuvarlanan rakamlar testi ile birlikte uygulanmaktadır ve fazla satış yapan satıcıların tanımlanmasına yardımcı olmaktadır*" (Ay, 2007: 161-162).
- **Yuvarlanan Rakamlar Testi:** Bu test 5, 10, 25, 50, 100 ve 1000'in katları olan sayıların hesaplanmasında kullanılmaktadır. "*Bu test satıcıların tanımlanmasında tahmini gereksiz miktardaki faturalar ve ödemeler için kullanılmaktadır*" (Ay, 2007: 162).
- **Özelleştirilmiş Benford Testleri:** Bu testlerde karşılaştırma yapılarak önceki dönem nümerik değer dağılımları oluşturularak cari dönem nümerik dağılımları ile karşılaştırılmaktadır. Bu amaçla veri kümesi üzerinde sınıflandırmalar yapılmaktadır (Yanık ve Samancı, 2013: 344).

Dijital analiz testlerinin yorumlanması aşaması beklenen dağılımdan sapmaların ortaya koyularak yorumlanması sürecini içermektedir. Bu aşamada sapmaların yorumlanması

sürecinde istatistiksel yöntemlerden yararlanılmaktadır. Benford Kanunu'na dayalı analizlerin sonuçlarının değerlendirilmesinde kullanılan istatistiksel yöntemler şu şekilde sıralanabilir (Gönen ve Rasgen, 2016: 93);

- Z-İstatistiği Testi
- Ki-Kare Testi
- Kolmogorov- Smirnoff Testi
- Ortalama Mutlak Sapma Yöntemi

Z-İstatistiği Testi: Z-İstatistiği, Ki-Kare sınamasından farklı olarak belirli bir rakam veya kombinasyonun gözlemlenen rastlanma oranının Benford Kanunu'na göre beklenen orandan sapma derecesini ölçmekte kullanılmaktadır. Z-istatistiğinin hesaplanması Formül 3'te gösterilmektedir.

$$Z = \frac{|P_o - P_e| - \left(\frac{1}{2n}\right)}{\sqrt{P_e \times \frac{1-P_e}{n}}} \qquad \textbf{Formül 3}$$

Formülde yer alan p_o değeri veri setinde gözlemlenen oranı, p_e değeri Benford Kanunu'na göre beklenen oranı ifade etmektedir. n ise gözlem sayısını temsil eder (Hickman ve Rice, 2010: 337).

Ki-Kare Testi: "*Aritmetik ortalaması o ve varyansı 1 olan normal dağılımlı bir ana kütleden her biri diğerinden bağımsız olarak seçilen n birimli bir örnekleme ait değerlerin karelerinin toplamına ki-kare denmektedir*" (Gönen ve Rasgen, 2016: 101). Uygunluk testi ki-kare istatistiği Formül 4'te gösterilmektedir.

$$X^2 = \sum_{i=1}^{K} \frac{(AC-EC)^2}{EC} \qquad \textbf{Formül 4}$$

Formülde AC gerçek sayı değerlerini, EC ise beklenen sayı değerlerini göstermektedir (Gönen ve Rasgen, 2016: 101).

Kolmogorov-Smirnoff Testi: Veri setinin normal olup olmadığını belirtmede kullanılan Kolmogorov- Smirnoff Uygunluk test (K-S) hipotezi Formül 5'te gösterilmektedir (Yenice ve Dölen, 2013: 207).

$$H_0 = F(x) = F_0(x) \qquad \textbf{Formül 5}$$

"*Elde edilen test istatistiği belirli bir örneklem büyüklüğü ve seçilen anlamlılık düzeyinde tablo değerinden daha büyük ise H_0 reddedilir ve dağılım normal dağılım olmamaktadır*" (Gönen ve Rasgen, 2016: 101).

Ortalama Mutlak Sapma Yöntemi: Bu yöntem veri setinin büyüklüğünden etkilenmemektedir. Ölçümü kolay olmaktadır. Denetim açısından en iyi uyum derecesi testi olarak görünmektedir. Bu test üç adımdan oluşur. Öncelikle beklenen oran ile gerçekleşen oran arasındaki farklar hesaplanır. Bu farkların mutlak değerleri alınarak genel toplamı hesaplanır ve basamak sayısına bölünür (Gönen ve Rasgen, 2016: 101). Bu ifade formül 6'da gösterilmektedir.

$$\text{Ortalama Mutlak Sapma (OMS)} = \sum_{i=1}^{K} \frac{|AP-EP|}{K} \quad \textbf{Formül 6}$$

AP değeri veri setinde gözlemlenen oranı, EP ise Benford Kanunu'na göre beklenen oranı ifade ederken K basamak sayısını göstermektedir (Gönen ve Rasgen, 2016: 101).

3. Uygulama

Bu bölümde BİST'te yer alan finansal kiralama şirketlerinin konsolide bilançolarının Benford Kanununa uygunluğu incelenmektedir. Bu incelemede kap.gov.tr sitesinde yayınlanan 2016 yılı ikinci çeyrek konsolide bilançolardan elde edilen veri setine Benford Kanunu dijital analiz testlerinden birisi olan birinci basamak testi uygulanarak sonuçları Ki-Kare uygunluk testi ile yorumlanmaktadır. Bunun için öncelikle Benford modelinin kurulması gerekmektedir. Benford modelini kurmak için şu adımlar izlenmelidir (Uzuner, 2014: 77):

- İstatistiki verilerden rassal olarak seçilen birimler ile örneklem oluşturulması aşaması,
- Veri setinden elde edilen frekansların test edilmesi aşaması,
- Gözlenen frekanslar ile Benford kuramsal frekanslarının karşılaştırılması,
- Kanıtlayıcı veriler ile yargıya varılması.

Bu çalışmada öncelikle BİST' te yer alan finansal kiralama şirketlerinin konsolide bilançoları veri seti oluşturulmuş ve veri setine göre uygulanacak Benford testine karar verilmiştir. Seçilen örneklem içinden elde edilen sayılar birinci basamak testine göre belirlenerek bu sayıların frekansları hesaplanarak "*Gözlenen Mutlak Frekanslar*" adı ile sıklık tablosu oluşturulmuştur. Ardından örneklemin belirlendiği kurumsal dağılım için hipotez kurularak Benford dağılımıyla arasındaki anlamlı farklar mevcut ise diğer bir ifade ile örneklemede beklenmeyen dalgalanmalar bulunuyorsa bunlar saptanarak karşılaştırma yapılmaktadır.

Belirlilik düzeyi α=0.05 ile test hipotezleri aşağıdaki şekilde kurulmaktadır;

$\mathbf{H_0}$: Gözlemlenen sayılarla Benford Kanunu gereği beklenen sayıları arasında anlamlı bir fark yoktur.

$\mathbf{H_1}$: Gözlemlenen sayılarla Benford Kanunu gereği beklenen sayıları arasında anlamlı bir fark vardır.

Tablo 4. Gözlemlenen Frekanslar ile Benford Yasasının Uygulandığı Sonuçlar

Gruplar	Gözlenen Sayılar	Beklenen Sayılar	Benford Kanunu Beklenen Yüzde %	Belirlilik Düzeyi	Frekans Kademeleri	Serbestlik Düzeyi	Kikare Ters	Kikare Testi Sonucu
1	86	85.484	0.301	0.05	9	8	**15.51**	**0.4438678**
2	42	50.0124	0.176					
3	33	35.4716	0.125					
4	36	27.5196	0.097					
5	27	22.4928	0.079					
6	22	18.9996	0.067					
7	14	16.472	0.058					
8	16	14.5408	0.051					
9	8	13.0072	0.046					
Genel Sayı	**284**	**283.9964**	**100**					

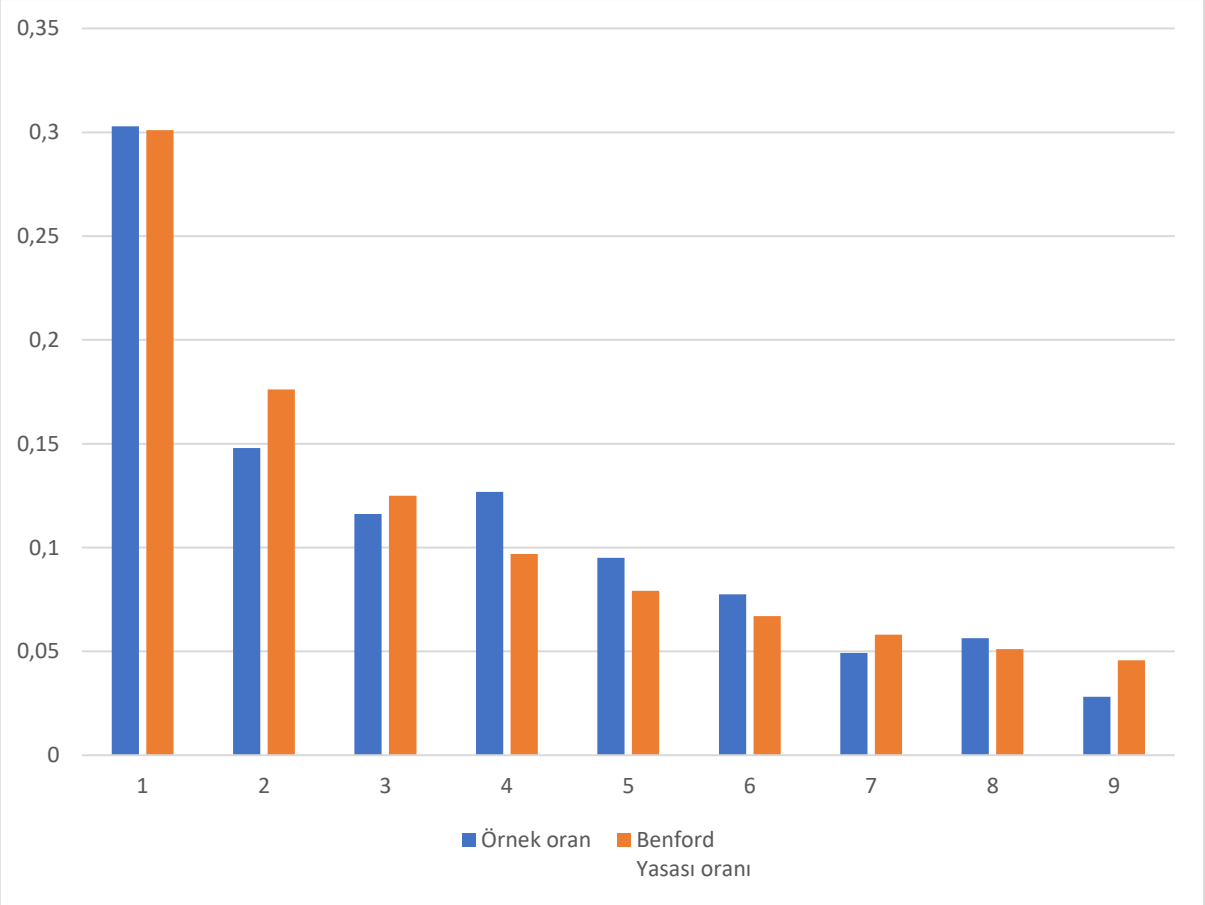
Tablo 4'de Ki-Kare uygunluk testi ile α=0.05 anlamlılık düzeyinde 0.44 > 0.05 olmasından dolayı $\mathbf{H_0}$ hipotezi kabul edilmiştir. Başka bir ifadeyle gözlemlenen frekanslar ile Benford kanununun uygulandığı sonuçlar arasından anlamlı bir fark yoktur. Ayrıca Ki-Kare uygunluk testi yanında bu değerlere excel formülasyonu uygulanarak Tablo 5'te gösterilen değerler elde edilmiştir.

Tablo 5. Örnek Oranlar ve Benford Kanunu Oranları

Gruplar	Frekanslar	Örnek Oran (Sample Rate)	Benford Kanunu oranı (Benford Rate)
1	86	0.302816901	0.301029996

2	42	0.147887324	0.176091258
3	33	0.116197183	0.124938737
4	36	0.126760563	0.096910013
5	27	0.095070423	0.079181246
6	22	0.077464789	0.066946790
7	14	0.049295775	0.057991947
8	16	0.056338028	0.051152522
9	8	0.028169014	0.045757491
Genel Sayı	**284**	**1**	**1**

Tablo 5'te birinci, dördüncü, beşinci, altıncı ve sekizinci gruplarda gözlenen mutlak frekanslarla (Sample Rate) Benford kuramsal frekansları (Benford Rate) arasında farklılıkların olduğu görülmektedir. Bu durum Şekil 2'de de gösterilmektedir.



Şekil 2. Gözlemlenen Mutlak Frekanslar ile Benford Kuramsal Frekansları

Sonuç

Etkin denetimin varlığı işletmelerin belirli gruplar tarafından hile yolu ile işletme kaynaklarının kendi çıkarları gereği kullanmalarını önlemektedir. Bağımsız denetçilerin etkin bir denetim gerçekleştirebilmesi ve hile riskini değerlendirmesi ve hileler ile ilgili iç denetçi ile işbirliği sağlayabilmesi hilelerin önlenmesi ve belirlenmesi aşamasında etkili olmaktadır. İşletmelere ait finansal tablolar o işletmelerin gerçek durumlarını yansıttığı sürece anlamlı görülmektedir. İşletmelerdeki hilelerin finansal tablolara yansıması sonucu işletmenin kendisi ve paydaşları zarar görmektedir.

Gelişen teknoloji ve bilgisayar altyapıları ile hilelerin önlenmesi ve proaktif önlemlerin alınması daha kolay olmaktadır. Matematiksel formüllerin denetim sürecinde etkin kullanılması sonucu pek çok hile ortaya çıkmakta ve önlemler alınmaktadır. Bu süreçlerden birisini oluşturan Benford Kanunu da günümüzde etkin şekilde kullanılmakta ve olumlu sonuçlar vermektedir.

Çalışmada Borsa İstanbul'da işlem gören finansal kiralama şirketlerinin 2016 ikinci çeyrek konsolide bilançolarından elde edilen frekanslar ile Benford Kanunu gereği oluşan frekansların anlamlı olarak farklı olmadıkları görülmekte fakat sayı değerlerinden bazılarının incelemeye tabii tutulması gerektiği görülmektedir. Benford Kanunu'nun farklı alanlarda kullanılarak denetim sürecinde etkili olduğu görülmekte ve finansal verilerdeki hilelerin ortaya çıkarılmasında incelemeler yapılmaktadır. Bu çalışma bundan sonra yapılacak olan çalışmalar için ön değerlendirme sunmakla birlikte Benford Kanunu dijital testlerinden birinci basamak testi dışında diğer testlerin uygulanması ile genişletilebilir.

KAYNAKLAR

Akkaş, M. E, (2007) "Denetimde Benford Kanunu'nun Uygulanması", Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1, Sayfa: 191-206.

Ay, M., (2007), Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe denetiminde Kullanılması ve Türkiye'de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım düzeyi Üzerine Bir Araştırma (Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Bassam, H.,(2002), "Assessing Data Authenticity with Benford's Law", Information Systems Control Journal, Cilt: 6, Sayfa: 41-43.

Boztepe, E., (2013), "Benford Kanunu ve Muhasebe Denetiminde Kullanılabilirliği", EUL Journal of Social Sciences LAÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 1, Sayfa: 73-83, Haziran.

Carslaw, C. , (1988), "Anomalies in income numbers: evidence of goal oriented behavior", The Accounting Review, Cilt: 63, Sayfa: 321-327.

Cinko, M., (2014),"BIST-100 Getirileri Dağılımının Benford Kanunu İle Testi", Journal of Economics, Finance and Accounting- JEFA, Cilt: 3, Sayı: 1, Sayfa: 184-191.

Demir, M., (2014), Benford Yasası ve Hile Denetiminde Kullanılması (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Gönen, S. ve Rasgen, M., (2016),"Hile Denetiminde Benford Yasası: Borsa İstanbul Örneği", Journal of International Trade, Finance and Logistics,- JOTEFİLO, Cilt: 1, Sayı: 1, Sayfa: 93-113.

Hickman, M. J. ve Rice, S. K., (2010), "Digital Analysis of Crime Statistics: Does Crime Conform to Benford's Law?", J Quant Criminol 26, Sayfa: 333-349.

Hill, T. P., (1995), "Base Invariance Implies Benford's Law", Proceedings of the American Mathematical Society, Cilt: 123, Sayı: 3, Sayfa: 887-895.

Kocameşe, M., (2006), Benford Kanunu ve Vergi Denetiminde Kullanılabilirliğinin İncelenmesi (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Newcomb, S., (1881), "Note on the frequency of use of the different digits in natural numbers", American Journal of Mathematics, Cilt: 4, Sayfa: 39-40.

Nigrini, M. J., (1998), "Digital Analysis: A Computer-Assisted Data Analysis Technology For Internal Auditors", IT Audit, Cilt: 1, http://www.theiia.org/ITAuditarchive/index.cfm?act=itaudit.archive&fid=95, (Erişim Tarihi: 14.11.2016).

Nigrini, M. J., (2000), "Digital Analysis Using Benford's Law Tests&Statistics for Auditors", Second Edition, Global Audit Publications, Canada.

Nigrini, M. J., (2001), "Continuous Auditing", American Accounting Association Auditing Section, Mid-Year Meeting, Houston, Texas, Sayfa: 5, Haziran.

Nigrini, M. J. ve Mittermainer, L., (2007), "The Use of Benford's Law As An Aid in Analytical Prosedures", A Journal of Practice and Theory, Cilt: 16, Sayı: 2, Sayfa: 52-67, Sonbahar.

Petucci,, S. D., (2005), "Benford's Law: Can it Be Used to Detect Irregularities in First Party Automobile Insurance Claims?", Journal ofEconomic Crime Management, Sayfa: 5, Kış.

Pinkham, R., (1961), "On the Distribution of the First Significant Digits," Annals of Mathematical Statistic, Cilt: 32, Sayfa: 1223-1230.

Smith, C. A., (2002), "Detecting Anomalies in Your Data Using Benford's Law," SUGI 27, Orlando, Florida, Sayfa: 1-6.

Türkyener, C. M., (2007), "Benford Yasası ve Mali Denetimde Kullanımı", Sayıştay Dergisi, Sayı: 64, Sayfa: 111-122.

Uzuner, M. T., (2014), "Benford Yasasının Borsa İstanbul'da İşlem Gören Bankaların Konsolide Bilançolarına Uygulanması", Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt: 5, Sayı: 10, Sayfa: 73-82, Ocak.

Whittaker, J. V., (1983),"On Scale Invariant Distributions", SIAM Journal on Applied Mathematics, Cilt: 43, Sayı: 2, Sayfa: 257-267, Nisan.

Yanık, R. ve Samancı, T. H., (2013), "Benford Kanunu ve Muhasebe Verilerinde Uygulanmasına Ait Kamu Sektöründe Bir Uygulama", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 1, Sayfa: 335-348.

Yenice, S. ve Dölen, T., (2013), "İMKB'de İşlem Gören Firmaların Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyumunun Firma Değeri Üzerindeki Etkisi", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt : 9, Sayı: 19, Sayfa: 200-214.

http://mathworld.wolfram.com/BenfordsLaw.html, (Erişim Tarihi, 14.11.2016).

UYUŞMAZLIK (DAVA) RİSKİ VE DENETÇİNİNMUHAFAZAKÂRLIĞI YAKLAŞIMI

Dr. Özgür ÖZKAN

ÖZET

Geleceğe ilişkin belirsizdurumların ortaya çıkması halinde yatırımcının, ekonomik anlamda riskli bir durumda olduğunu varsayması ve rasyonel hareket etmesi beklenir. Bu şekilde yatırımcı temkinli davranmış ve sermayesini korumuş olacaktır. Denetçinin muhafazakârlığı, denetimi yapılan şirketin finansal tablo beyanları içinyüksek denetim riski öngörerek daha tutucudenetimyapılmasını, böylelikle sermayenin, alacaklıların ve yatırımcıların korunmasını hedefleyen bir yaklaşımdır. Denetçinin, görüş bildireceği finansal tablolar için, bu tabloları kullanacak üçüncü kişilerin yatırım kararlarını olumsuz etkileyebilecek ve yaşanılabilecek gelir kayıplarının olası varlığından dolayıuyuşmazlık davası ilekarşılaşması muhtemel bir sonuçtur. Bu nedenle denetçi olası tutarsızlık durumu içinyüksek bir tetkik derecesi belirlemek isteyecek ve muhafazakâr bir yaklaşım sergileyerek denetimin başarısızlığı olasılığına karşın kendisini ve denetim şirketininitibarını korumak amacıyladava riskine karşıgüvenli olan seçeneği tercih etme yoluna gidecektir.Bu çalışmada uyuşmazlık riski ve denetçinin muhafazakâr yaklaşımı arasındaki ilişki incelenecek ve bu kavramların muhasebe denetimi işlemleri açısından karşılaştırmalı olarak değerlendirmesi yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Uyuşmazlık (Dava) Riski, Denetçinin Muhafazakârlığı, İhtiyatlılık Kavramı.

LITIGATION (CASE) RISK AND AUDITOR CONSERVATISM APPROACH

ABSTRACT

In case of the occurrence of uncertain situations regarding the future, the investor is expected to assume that he is in a risky situation and act in a rational way. In this way, the investor will have been prudent and protected his capital. Auditor Conservatism is an approach that aims to make a more conservative audit by foreseeing a high audit risk for the financial statement disclosures of the company audited and thus protect the capital, creditors and investors. It is a likely outcome for the investor to encounter with the litigation case due to the possible

presence of revenue losses that may be experienced and negatively affect the investment decisions of the third parties who will use the tables on which the auditor will express an opinion.Therefore, auditors will want to set a high degree of audit for possible inconsistencies and choose the secure option against the case risk in order to protect the reputation of himself and the audit company against the possibility of audit failure by displaying a conservative approach. In this study, the relationship between the litigation risk and the auditor's conservative approach will be examined and these concepts will be comparatively assessed in terms of the accounting audit procedures.

Keywords: Auditing, Risk of Discrepancy, Litigation Risk, Auditor Conservatism, Precautionary Concept.

1. GİRİŞ

Uyuşmazlığa düşen kişiler, uyuşmazlığın çözümü sırasında bazı kararlar vermek zorunda kalırlar. Bu kararlardan belki de en önemlisi uyuşmazlığı, uzlaşmayla çözüp çözemeyecekleridir. Taraflar, uzlaşmak amacıyla ister doğrudan ister bir arabulucunun yardımıyla müzakere etsinler, tercih edebilecekleri seçenekleri doğruanladıkları takdirde, kendi menfaatlerine en uygun kararı vereceklerdir. Karar analizi veya risk analizien doğru karar verme konusunda sistematikyaklaşım gösteren bir yöntemdir. Bu yöntemsorunlara en uygun çözümün ne olacağına ilişkin öngörüde bulunulmasını ve ortaya çıkacak sonuçların önceden anlaşılmasını sağlar. Söz konusu bu durum aslında basiretli hareket etmenin bir gereği olarak da değerlendirilebilir.

İşletme yönetimi tarafından çeşitli kararların alınmasısürecinde karşılaştıkları karmaşıklıkları sadeleştirmek ve belirsizlikleri gidermek amacıyla da kullanılan karar analizi, son zamanlarda karmaşık davalarda karar vermeyi kolaylaştıran bir seçenek olarak kullanılmaktadır. Karar analizi terimi, alınabilecek kararların neler olduğunu ve bunların bünyesinde bulunan belirsizlikleri, ağaç şeklindeki modellerle gösteren karar ağacı analizini ifade eder. Dolayısıyla söz konusu yöntem, verilebilecek en doğru kararı bulmaya yarayan sistematik düşünce yöntemidir. Bu yöntem mali konularda özellikle uyuşmazlık davalarında arabuluculuk müessesi olarak muhasebe ve maliye mesleğinde de kullanılmaktadır.

Kuzey Amerika ve Avrupa'nın gelişmiş olan ülkelerinde ileri kapitalizmle alakalı olarak ortaya çıkmış olan risk toplumu teorisi kavramı özellikle ekonomik kriz dönemlerinde insanların refah içerisinde yaşamayı sürdüremeyeceğinden dolayı gelecek neslin daha da kötü durumda olacağı varsayımını esas almaktadır. Modern bir risk toplumunda, riskler artık kişisel olmaktan

çıkarak, daha çok küresel bir boyut kazanabilmektedir. Bugünün muhasebe ve denetim meslek mensupları, artık sadece kendi özel işlemlerinden değil, ülkenin diğer bir tarafında ve dünyada başka bir meslek mensubunun yapmış olduğu iş ve işlemlerden dolayı yaşanılan bir başarısızlık olasılığıyla da karşı karşıya kalabilmektedir.

Bu yüzden, muhasebe artık sadece içsel kaynaklırisklerden değil, dışsal kaynaklı riskler ve gelişmelerden etkilenmekte aynı zamanda risk toplumunun aldığı kararlar ve vermiş olduğu tepkilerle de yüzleşebilmektedirler. Bu durumların varlığı, muhasebenin ürettiği bilgilerin denetim risklerini artırabilir ve işletme varlık/kaynaklarının değer tespitinde geleneksel denetimlerin yetersiz kalmasına neden olabilir.Geleceğe ilişkin belirsiz durumların ortaya çıkması halinde yatırımcı, ekonomik anlamda riskli bir durumda olduğunu varsayarak rasyonel karar vermeli ve buna göre hareket etmelidir. Bu şekilde yatırımcı temkinli davranmış ve sermayesini korumuş olacaktır.

Denetçinin muhafazakârlığı kavramı, denetimi yapılan şirketin finansal tablo beyanları için yüksek denetim riski öngörerek daha tutucu denetim yapılmasını, böylelikle söz konusu finansal bilgi kullanıcılarının korunmasını hedefleyen bir yaklaşımdır. Ancak bu finansal bilgi kullanıcılarının, verecekleri yatırım kararlarından dolayı zarar görmesi durumundadenetçinin görüşüne yönelik aleyhtedava açılmasımuhtemel bir sonuçtur. Bu nedenle denetçi olası bir tutarsızlık durumu için yüksek denetim riski belirleyecek ve daha muhafazakârbir yaklaşım göstererek denetimin başarısızlığı olasılığına karşın hem şirketin hem de finansal bilgi kullanıcılarının zarar görmemesi ayrıca kendiitibarını korumak amacıyla dava riskine karşı güvenli olan seçeneği tercih etme yoluna gidecektir. Bu çalışmada uyuşmazlık riski ve denetçilerin muhafazakâr yaklaşımı arasındaki ilişki incelenecek ve bu kavramların muhasebe denetimi faaliyetleri açısından değerlendirmesi yapılacaktır.

2. UYUŞMAZLIK (DAVA) RİSKİ ve MODERN RİSK TOPLUMUNDA DENETİM

Denetim başarısızlığı, denetim şirketi çalışanlarının ve denetimi yapılan firma ile ilgili koşulların karşılıklı etkileşimine bağlı olarak karmaşık bir yapıya sahip olabilir. Şüpheli muhasebe kayıtları ve denetim kararlarının varlığı durumunda denetim şirketi yasal bir çözüm bulmak zorunda kalacaktır. Burada denetim şirketinin en önemli dayanağı *"makul güvence"*dir. Şayet şüpheli muhasebe kayıtlarının tespiti, makul güvence sınırları dahilinde kalıyorsa denetim şirketi kendini güvence altına alacaktır. Palmrose (1988) çalışmasında, denetim hizmetleri hakkındaki anlaşmazlıkların çözümü için 4 aşamanın takip edilmesini önermiştir.

- Birinci Aşama: Kayba Neden Olan Olaylar

- İkinci Aşama: Ön Araştırmaların Yapılması
- Üçüncü Aşama: Yasal İşlemler
- Dördüncü Aşama: Nihai Karar

Latham ve Linville (1998) ile Kinney (1993) tarafından yapılan araştırmalar belirli bir denetim görevinde kullanılabilecek dava riskini yansıtan genel bir model önermiştir. Bu modele göre; *Uyuşmazlık (Dava) Riski=f (Denetim-Firma katkısı, Denetim-Müşteri Katkısı, Diğerleri)* şeklinde ifade etmek mümkündür. Bu model, dava riski nihai kararı ne olursa olsun, denetim şirketlerinin, müşterisi ile olan ilişkisinin bir sonucu olarak yasal birtakım haklara sahip olacağı olasılığını ifade eder. Watts (2003)"*Conservatism in Accounting Part I: ExplanationsandImplications"* isimli çalışmasında denetim şirketinin, hizmeti karşılığında belirlenen ücret ile uyuşmazlık riski arasında da bir ilişki olduğunu saptayabilmiştir. Diğer taraftan denetim şirketinde çalışan denetçilerin sayısı, denetçi yapısı ve denetim endüstrisinin özellikleri ile uyuşmazlık riski arasında bir ilişki bulamamıştır.

Denetim faaliyetini finansal kullanıcıların riskini azaltma süreci olarak tanımlamak mümkündür. Denetçilik ise riske dayalı bir yaklaşım olarak algılanabilir. Denetçiliğin başlangıç aşaması boyunca tüm firmaların iş riski ölçülerek, organizasyon yapılarını içeren tüm iş yerleri ve günümüz ekonomik çevresi değerlendirmeye katılır. Kullanılacak metotların firmadan firmaya değişiklik gösterebilmesine rağmen tüm risk model kullanımı yalnızca kontrol riskini değil kendinde olan risklerin değerlendirmesini de içerir. Bu özde olan riskin değerlendirilmesi çeşitli endüstri kollarında yaygın olarak uygulanır. Özde olan riskin daha az olduğu yerde denetçi o özel alanda uygulanan çözümsel ve diğer önemli prosedürlerin miktarını azaltmak için öz güvencenin varlığını kullanacaktır (Schmidt, 2012:1036).

Önde gelen denetimşirketleri tarafından yapılan büyük çaptakidenetimlerin modern şekilde denetlenmesi gittikçe karmaşık ve teknolojik unsurlara bağımlı hale gelmektedir. Denetim faaliyeti sürecinde teknoloji iki yolla kullanılabilmektedir. Denetim şirketi ile müşteri arasında sağlanan bilgi aktarımı, iletişim ve belge kullanımı çoğunlukla elektronik ortamda sağlanmaktadır. İkinci olarak teknoloji müşteriye risk faktörleri, iş süreçleri ve stratejik analizler üzerinde daha fazla bilgi sağlar. Sonunda kanıtın nesnel değerlendirmesi hala gereklidir. Denetçiler hala profesyonel yargısını kullanmalıdır ancak bu bazen yetersizdir. Denetçinin sorumluluğu, denetim metotlarında ne değişiklik yapılırsa yapılsın önemli bir konu olmaya devam edecektir. Denetçiler sorumluluktan kaçmak için denetleme riskini yeterince tahmin edemeyebilirler (Green, 1999:343).

Denetçilerin sorumluluklarınıazaltmak istemesi durumunda, finansal bilgi kullanıcılarının riskleri artabilecektir. Denetçiler, sorumluluklarını sınırlayarak, kullanıcıları daha büyük bir bilgi riskine maruz bırakabilirler. Denetim faaliyetinin ilkeleri yeniden görüşülmelidir. Denetçiler daha az sorumluluk alacaksa, denetimlerin ve denetçilerin şirketler için neden zorunlu olduğu sorgulanacaktır. Denetçiler yalnızca daha küçük denetimler için görüşmeler boyunca tekliflerini azaltmak isterse ayrıcalıklı haklar yeniden düşünülebilir. Denetçiler, müşterilerin geleceğine ilişkin bazı garantiler sağlayamazsa ya da sağlamak istemezlerse, bu hizmeti sağlayan diğer birimlerin olasılığı düşünülmelidir. Minimum olarak, belirsiz yan etkilerin daha fazla tartışılmasını ve mesleklerin iyi ayarlanmış küresel stratejilerinin yararıyla ilgili bazı çatışmaları bekleyebiliriz (Green, 1999:344).

Denetim sorumluluğu yeni bir sorun değildir ve uzun zamandır tartışılmaktadır. Ancak uyuşmazlık (dava açma) riski 1990'lı yıllar boyunca artan bir öneme sahip olmuş ve belirgin bir hal almıştır. Büyük denetim şirketlerinin küresel boyutta iş yapması nedeniyle uluslararası platformda *"sorumluluk güvence piyasası"* oluşmuştur. Denetim stratejisi birçok yerde benzerdir. Tüm durumlarda denetçi tarafından kullanılan dokümanların eleştirisi birkaç defa tekrarlanan örneklere bağımlı olan tartışmaların tutarlı modelini ispat eder. Sermaye piyasası fiyatlama kuralı firmaların denetim talebinde ve firmaların denetçi ücret kararlarında etkili olur. Diğer taraftan, denetçi ücretlerini denetçinin dava riski karşısındaki tutumu denetçinin denetim arzını belirler. Sonuçta, denetim arz ve talebi; denetçi muhafazakârlığını ve denetim kalitesini belirler. Bu ilişkinin sonucunda aşağıdaki saptamalar yapılabilir (Lu ve Haresh, 2009:4)

- Düşük işletme riski denetçinin agresif davranmasına neden olurken, yüksek işletme riski denetçinin muhafazakâr davranmasına neden olur. Firma iş riski ile muhafazakârlık arasında pozitif bir ilişki vardır.
- Eğer muhafazakârlık uygulanırsa denetçi üzerindeki artan müşteri baskısı denetim kalitesini etkiler. Şayet denetçi agresif davranırsa, denetçi üzerindeki artan müşteri baskısı denetimin kalitesine zarar verir.
- Denetçinin, müşteri üzerindeki baskısı yaygın olarak bilinen kanaatlerin tersine her zaman kötüdür. Denetçinin konzervatif olması durumunda müşteri baskısının olduğu tespit edilmiştir.

Bu koşullarda, denetçiliğin daha fazla riskli olduğunu iddia etmek, denetleme endüstrisi için uygundur. Fakat denetim şirketlerinin problemlerini yönlendirmek için bir şeyler yapılmasıgerekmektedir.Ekonomi ve kullanıcıların beklentileri değiştiği için denetçi

beklentilerinin de değişeceğini beklemeliyiz. Tüm sosyo-ekonomik değişimlere rağmen denetçiler daha erken zamanlarda daha az değiştirilen mali durumlardan standart bir görüş sağlamaya devam ediyorlar. Bu bağlamda finansal bilgi kullanıcıları için denetimin ve denetçinin bağımsızlığı büyük önem taşımaktadır.

Denetim sürecinde bağımsızlık denetçiliğin esas prensiplerinden biri olmuştur. Denetim bağımsızlığının tanımlandığı iki düzey vardır. İlk olarak; sürecin bağımsızlığı ya da yaklaşımın bağımsızlığıdır. Denetçinin bağımsızlığı, denetçinin bir hesaba ilişkin gerçek durumu açıklarken tarafsız hareket etmek için gerekli uzmanlığa sahip olduğunu ve müşteriden etkilenmeden bu işlemi yapacağını ifade eder. Genelliklegörünüşün bağımsızlığı olarak atıfta bulunulan ikinci düzeyde ise finansal bilgi kullanıcılarının vereceği kararlar, denetçinin muhtemelen bağımsız olup olmadığı kanısına bağlıdır.Finansal bilgi kullanıcıları denetçinin hareketlerini gözlemleyemedikleri için, bağımsızlık konusuna olan itimat denetçi-müşteri ilişkisine dayanır.(Green, 1999:345).

3. MUHASEBEDE MUHAFAZAKÂR YAKLAŞIM VE İHTİYATLILIK İLKESİ

Muhasebede muhafazakârlık veya ihtiyatlılık, muhasebenin üretmiş olduğu finansal bilgilerin temelini oluşturan önemli bir kavramdır. Bu kavram gereği işletmelerin gelir ve giderlerini belirlerken temkinli bir yaklaşımı tercih ederek, muhtemel giderler ve zararlar için karşılık ayırması, ancak muhtemel gelir ve karlar için kesinleşme zamanına kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmaması gerekir. Mümkün olan en kısa sürede, işletme bilançosunun pasif yanını oluşturan kalemler için önlem almayı önerir. Muhasebenin bu önemli özelliği yöneticiler, hissedarlar ve bankalar arasındaki anlaşmalar yapılırken taraflara faydalı bilgiler sunar. Denetçiler, müşterilerine finansal tablolarda yanlış beyanların olmaması hususunu şart koşar. Bu nedenle denetçilerin,müşterilerinden denetimi yapılacak olan finansal tablolarınuygun bir muhafazakârlık düzeyi taşımaları yönündeönemli bir beklentileri söz konusudur.

İhtiyatlılık ilkesi muhasebede esas olan muhafazakârlık yaklaşımından türetilmiştir. Muhafazakârlık yaklaşımı sermayenin korunması ve alacaklıların korunması hedeflerini de içerir. Çünkü şüpheli durumlarda tacir kendini daha yoksul varsayarak kararlarını vermeli ve bu varsayıma göre hareket etmelidir. Bu şekilde tacir temkinli ve basiretli davranacak ve sermayesini koruyacaktır. Sermayesinin korunması da hem sürekliğin sağlanmasını, hem de alacaklıların haklarının korunmasını beraberinde getirecektir. Bu bağlamda ihtiyatlılık ilkesi hem iç hem dış kullanıcıların beklentilerini dengeli bir şekilde tatmin etmeye çalışmakta, hem de işletmenin sürekliliği ilkesi ile örtüşmektedir. Muhafazakârlık yaklaşımı sonucunda ortaya

çıkan, alacaklıların ve sermayenin korunması hedeflerine ihtiyatlılık ilkesi kullanılarak varılacaktır. İhtiyatlılık ilkesi dört alt ilkeden oluşmaktadır: (Kutlan, 2003;2)

İLKE	Gerçekleşme İlkesi	Basiret İlkesi	En düşük Değerle Değerleme İlkesi	En Yüksek Değerle Değerleme İlkesi
ÖĞRETİ	Gelir tablosuna sadece gerçekleşmiş gelirlerin alınmasını emreder ve olası gelirlerin ihtiyatlılık açısından işlenmesini yasaklar.	Olası giderlerin karşılık ayırmak suretiyle dikkate alınmasını şart koşar.	Bilançonun aktifi, değerlenecek pozisyon için farklı değerler varsa bunlardan en düşüğü ile değerlendirilecektir.	Bilançonun pasifleri, değerlenecek pozisyon için farklı değerlerin bulunması halinde değerlerden en yükseği ile değerlenecektir.

Son dönemde denetim muhafazakârlığı ve ihtiyatlılığının ön plana çıkarıldığı denetim faaliyeti süreçlerinde, şirket itibarının ya da dava baskısının rolüne yönelik çeşitli bilimsel araştırmalar yapılmaktadır. Bu araştırmalardan biri olan *"Litigation Risk andAuditorConservatism: A UK-US Camparison"* isimli, çalışmada;Li, BeekesvePeasnell (2009),öncelikli olarak tutarlılık dikkate alındığında, büyük denetim şirketlerinin diğerlerinden daha muhafazakâr olduğu tespitini yapmışlardır. Çalışmadayazarlar, iki ülkedeki (İngiltere ve ABD) muhafazakârlık düzeylerini incelemiş ve bu düzeylerin farklılık gösterdiğine ilişkin tespitte bulunmuşlardır. ABD'de yüksek miktarda, İngiltere'de ise düşük miktarda uyuşmazlık (dava) riski ortamının varlığını belirlemişlerdir. İngiltere ve ABD gibi ülkelerdehukuk sistemi gelişmişlik gösterdiğinden kanunlar düşük paylı hissedarların haklarını şirketlerin yöneticileri yüzünden meydana gelen kamu baskısına karşı korumaktadır. Buna ilaveten çalışmada, denetçiler için hukuk davası baskısının ABD'de, İngiltere'ye göre daha fazla olduğu belirlenmiştir.Çalışmada konuya ilişkin ortaya çıkan önemli sonuçlardan bazıları şu şekildedir (Li, Beekes, Peasnell, 2009:3)

- ABD'deki ve İngiltere'deki muhafazakârlık düzeylerinin karşılaştırmalı bir analizi yapılmış, denetçi muhafazakârlığı ile şirketin elde ettiği kar arasındaki ilişki test edildiğinde İngiltere'nin, ABD kadar iyi olduğubelirlenmiştir.
- Denetim şirketlerinin tanınırlığı ve etkinliği dışarıda tutulmasına karşın, denetçinin uygun muhafazakârlık düzeyini belirlerken, denetim şirketlerinin karşılaşabilecekleri dava risklerinin önemine değinilmiş ve bu konunun altı çizilmiştir.
- İncelemeler sonucunda, denetçinin hâkimiyet alanı ve muhafazakârlık getirileri arasındaki pozitif ilişki, markalaşmış denetim şirketlerinin sahip olduğu denetçilerin, muhafazakârlığa ilave olarak müşterilerinin sahip olduğu şirketlerin niteliklerinden kaynaklı olarak her iki ülke arasında farklılık olduğu tespitini yapmışlardır.

Çalışmada, denetim işlemlerindeki finansal stres seviyeleri kontrol edildikten sonra büyük denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin, her iki ülkede birinin diğerinden daha muhafazakâr olduğunu öne süren bir kanıt bulamamışlardır. Bununla birlikte, müşteri baskısı ile hazırlanan beyanlarda, İngiltere ve ABD arasında kurumsal bir farklılığın olduğu göz önüne alınmıştır. Bu durum İngiltere'de gözle görülebilen bir farklılık yaratmıyorken, ABD'li büyük denetim şirketlerinin denetçileri son dönemde, yüksek derecede borçlanmış olan müşterileri için daha fazla kar gösterme imkânı sağlayacak muhafazakârlığı seçmekte olunduğuna dair görüş belirtmişlerdir.

3.1. Denetçi ve Muhasebenin Niteliği

Finansal duruma ilişkin beyanlar, hissedarlara ve potansiyel yatırımcılara, şirketin gelecekteki beklentileri ve yönetiminin performansı hakkında bilgi verir. Denetçiler bu yüzden finansal beyanları denetlerken hissedarların yanılmasına neden olacak eksiklikleri ve materyal beyan hatalarını ortaya çıkarır. Ayrıca bu beyanlar; bankalarla, yönetici ile yapılacak performans primi sözleşmelerinde kullanılır. Bu nedenle yöneticilerin performans primini yüksek tutmak için şirketin kazançlarını, işlerine geldiği gibi raporlandırdıkları ve borç anlaşmalarındaki kısıtlamaları düşürecek aktiviteler üzerine koşullanmaları beklenebilir.Bir denetçinin rolü hissedarların ve bankaların çıkarlarının korunması için teminat sağlamak ve finansal beyanların samimi olarak hazırlanmasını temin etmektir. Firmalar, denetçileriyle beraber, finansal beyanların muhasebe hesabı politikalarının yönünü ya da kesin öğeleri ele alış tarzlarını

mantıklıca değiştirebildiğinden beri, belki de artık müşterilerin kazançlarının niteliği direkt olarak denetçi etkisinde düzenlenmektedir (Li, Beekes, Peasnell, 2009:3).

Markalaşmış denetim şirketleri sahip oldukları tanınmışlığın koruduğu çok daha iyi bir denetim niteliği ile özdeşleştirilmişlerdir. Tanınmış denetim şirketleri, risk altında, daha küçük denetim şirketlerine göre yine kurumsal kimliğinden dolayı daha fazla krediye sahip olmakta ve daha az zor duruma düşmektedir. Bu nedenle büyük denetim şirketlerinin, işlerini yürütürken çok titiz olduklarını ve müşterilerine sorunların yapılandırılmasındaki fikirlerini beyan ederken küçük denetim şirketlerine göre daha düşük bir baskı eşiğine maruz kaldığını vurgulamak gerekir. Konuya ilişkin literatürdeyapılan çalışmalardan elde edilen bulgular, büyük denetim şirketlerinin daha az hoşgörülü olduklarını ve bu sayede daha iyi muhasebe ve denetim kalitesi sunmuş olduklarını kanıtlamaktadır.

Mesela Becker, DeFond, Jiambalvo ve Subramanyam (1998) isimli çalışmasındabüyük denetim şirketlerinin denetçilerini isteğe bağlı düşük faiz geciktirmeleri ile ilişkilendirmiştir. Ayrıca büyük denetim şirketleri, denetim risk seviyesinin yüksek olduğu bir anda denetim raporlarının yenilenmesi için eşik düzeyini düşürmektedir. Örneğin, büyük denetim şirketleri, yüksek seviyeli muhasebe tahakkuklarıylaşirketler için bir kez daha yenilenmiş denetim raporları düzenlemeyi tercih ediyor. Bu nedenle şirketlerin kazançlarında performanstan kaynaklanan bir belirsizlik varsa büyük denetim şirketleri tarafından daha yüksek bir tetkik derecesi arzu ediliyor. Benzer hareketler, kötü haberlerin zamanlamasının iyi haberlere göre değiştirdiği taleplerle muhafazakârlığı artırmaya riayet edecek denetçilerden beklenebilir.

3.2. Kar Zamanlaması ve Muhasebede Muhafazakârlık

İşletmelerin dönem sonunda elde etmiş olduğu kar bilgisinin finansal kullanıcılara raporlanmasında, zamanlama ve nitelik yönünden büyük önem taşıyacağından bu durum denetçinin düzenleyeceği raporunun muhafazakârlığı ve tutarlılığı yönü ile önem arz etmektedir. Eğer firmalar finansal raporlamayıtam zamanında yaparlarsa, bu hissedarlar tarafından alınacak yatırım kararlarının iyileşmesini sağlayabilir. Böylelikle yönetici ve denetçilerin zaman kaybına uğramadan şirketin finansal durumu hakkında etkili bir inceleme ortamı oluşur (Ball, Kothari, Robin, 2000:5).

İşletmelerin karlılık durumu ile işletme hakkında oluşan iyi ve kötü haberler arasında bir bağıntı olması beklenir. Kötü haberler muhasebe ihtiyatlılığı altında belirtilen zaman içerisinde derinlemesine incelenir. Bu işleyiş iyi haberlerin kötülere göre karı arttırıcı etkisi olduğunu gösterir.Yöneticiler için kendilerini gelecekteki potansiyel bir davaya karşı korumak maksadıyla

belirtilen zaman içinde kötü haberleri ortaya çıkarmak için çaba sarf etmektedir.Öte yandan, söz konusu şirketin ödediği teşvik edici ikramiyeler, yöneticinin kişisel yararı için performans primlerini yükseltmeye yarayacak böylelikle yöneticilerin iyi haberleri hızlandırma ve kötü haberleri geciktirme olgularınınortaya çıkmasını sağlayacaktır. Bununla beraber, denetim işlemi esnasında şirketin denetçisinden gelen baskının olası önemli bir etkisi yayınlanan finansal tablolardaki muhafazakârlığın, işletmenin kar seviyesini aşmasıdır (Skinner, 1994:5).

3.3. Müşteri-Denetçi Müzakereleri

Müşteri ile denetim şirketi arasında finansal tabloların denetimi ile ilgili görüşmelerde müşteri karın yüksek olduğu finansal tabloları, düşük karı içeren finansal tablolara tercih edecektir. Denetim şirketi ise mümkün olduğunca gerçek durumu doğru bir biçimde yansıtmayı tercih edecektir. Görüşmeler düzenli bir denetim içinde yapılandırılmış karşılıklı anlaşmalarüzerine kurulur. Denetçiler, şirketin finansal tablolarını inceler, finansal tablolardaki sunumlarıdoğrulayacak kanıtları arar veya yönetimin finansal tablolarla ilgili iddialarını çürütür.Geleneksel görüş denetçinin yönetim beyanları üzerinde konuya yönelik olumlu bir görüşe istekli ya da isteksiz olabilmesidir. Ancak denetçi olumlu bir görüşe isteksiz ise nedenlerini açıklayacak ve eğer yönetimin ortaya koymuş olduğu sunumları uygun bulduysa olumlu bir görüş önerecektir. Sonuçta, şirket önerilmiş revizyonların her ikisini de kabul edebilir. Aynı fikirde olup olmama (ve şartlı görüş raporu), müşteri ile denetim şirketi finansal tablolar üzerinde anlaşamazlar ise müşteri ya yeni bir denetim şirketine işi teslim eder ya da denetim şirketinin denetimdeki ilk izlenimlerini kurallar dahilinde düzelterek işe başlamasını talep edebilir (Lu ve Haresh, 2009:4).

Müşteri ve denetçinin masraf paylaşım düzenlemesini kabul etmesi durumunda taraflar arasında bazı anlaşmazlıklar görülebilir. Bunların en önemlisi olan denetim ücreti, masraf ve incelemenin detaylarına ilişkindir. Bunun çözümü için denetçi müşteriye yaptığı teklifi bir yere kadar iyileştirmeyi arzu eder. Bunu başarıya götürecek en faydalı yol genişletilmiş bir denetimin masraflarının bütün ayrıntılarıyla taraflara paylaşımıdır.Böylece optimal masraf paylaşımı, hem denetçiye hem de müşteriye faydaları ve masrafları arasında denge kurulması ile sağlanır.Anlaşmaya varılması ile birlikte sözleşmenin bir tarafının diğerinin avantajını almasıyla yapılandırılacak olması önemli değildir.Süresi uzatılmış denetime müşteri ödeme yaparken denetçi fazlasıyla muhafazakârdır. Müşteri ödeme yaparken denetçi birçok şey talep eder. Masraf paylaşımı sözleşmesinde denetçi-müşteri ihtiyatlılığıen üst seviyededir (Lu ve Haresh, 2009:6).

Bir denetçinin, işletmenin muhasebe bilgilerinin niteliğinin gösteriminde hayati bir rolü vardır ve markalaşmış denetim şirketleri daha kaliteli denetim niteliği ile ilişkilendirilmiş olmayı isterler. Denetim konusunda yaşanılabilecek bir fiyasko, denetim şirketini büyük bir itibar kaybına uğratacak ve kaybedecekleri çok şey olduğundan bu durumun sonuçlarını veya kendilerine olan maliyetini bilmek isteyeceklerdir (Palmrose, 1988:57).Bundan dolayı şöhret teorisi, tanınmış büyük denetim şirketlerinin piyasadaki itibarlarını korumak ve denetim başarısızlığı olasılığını azaltmak için müşteri finansal tablolarına ilişkin beyanların iyi bir şekilde hesaplaması ve denetiminin yapılması sürecinde muhafazakâr olmalarını tavsiye eder. Dolayısıyla denetçilerşirket raporlarındaki olası kötü haberlerin, zamanında raporlara yansıtılmış olmasını beklerler, bunun aksi bir durumdadenetim şirketleri, müşteri kabulünde vedenetim ücreti konusunda buişletmelerin finansal tablolarının denetimi için daha duyarlı ve hassas politikalar izlemek ihtiyacı hissederler (Li, Beekes, Peasnell, 2009:5).

Li, Beekes ve Peasnell (2009) tarafından yapılan çalışmada, diğer tüm değişkenler sabitken, tanınmış denetim şirketleri tarafından denetlenmiş firmalarda muhafazakârlık karının daha yüksek olduğunu tespit etmişler. Büyük denetim şirketleri, denetçilerineitibara değer kurumlar olmaları salık vererek denetimlerde daha fazla muhafazakâr olmaları yönünde teşvikte bulunurlar. Bununla beraber denetçi muhafazakârlığının yüksek seviyede tutulması konusundaki ısrar, denetim başarısızlığından kaynaklanabilen potansiyel uyuşmazlık riskini içeren hukuk davalarından etkilenmiş olabilir. Daha öncede belirtmiş olduğumuz gibi büyük denetim şirketleri, kurumsal itibar kaygıları için müşterilerinin daha muhafazakâr olmasını bekleyebilir. Ancak denetçi muhafazakârlığı dahi, denetim yetersizliği sonucu ortaya çıkabilecek potansiyel dava açılması ile bu aşamada da etkilenme durumu söz konusu olabilir.

Büyük denetim şirketlerine yönelik yapılan söz konusu araştırmada, ABD-İngiltere'de yatırımcıların denetim hatalarından doğan kayıpları için dava açılmasına karşı daha hassas oldukları tespiti yapılmıştır. Açılan davalardakiodak nokta;olduğundan farklı gösterilen veya kurgulanmış kazançlar ya daihtiyaca göre olduğundan az/fazla gösterilen giderler için denetimi yapılan işletmeye verilen temiz bir denetim raporudur. Dolayısıyla, yatırımcılar ve finansal bilgi kullanıcıları, denetlenmiş finansal tablolar ve verilen olumlu denetim raporları için yanlış yönlendirildiklerini iddia edebilmektedirler (Huijgen ve Lubberink, 2005:1277). Bu gibi durumların önlenmesi için oluşan beklenti denetçilerin seçeceği yaklaşımın muhafazakâr olmasıdır. Dolayısıyla önde gelen denetim şirketleri, güçlü yanlarını kullanarak bu durum için ihtiyacın farkında olarak riskli görmüş oldukları müşterilerine finansal bilgi ve tabloları için daha muhafazakâr muhasebe politikaları kullanmaları yönünde tavsiyede bulunduklarına yönelik

eğilim söz konusudur. Yapılan bilimsel çalışma ve araştırmalar, potansiyel denetim raporu ve finansal tablolar arasındaki uyuşmazlık riski nedeniyle ABD'de yüksek dava oranı olduğundan bu ülkedeki denetim şirketlerinin, İngiltere'ye göredaha muhafazakâr yaklaşıma sahip olduğunu göstermektedir. (Coffee, 1999:12).

ABD ve İngiltere arasındaki diğer bir farklılık ise, finansal raporlama yönetmeliğine yönelikABD'nin sahip olduğu bazı kurum ve komiteler sayesinde İngiltere'den ayrı bir tavır sergileme ve şirketleri kar manipülasyonu yaptıklarında cezalandırabilme kabiliyetidir. İngiltereise, bu konuya ilişkin karşılaşılan şikâyetleri ve medya yorumlarını yanıtlamada, ABD'ye göre daha esnek bir tavır sergileyebilmektedir.Li, Beekes ve Peasnell tarafından yapılan araştırma, iki ülkedeki dava seviyelerinin birbirinden farklı olduklarını göstermektedir, ABD'nin kesinlikle İngiltere'den daha fazla dava açma tutumu sergileyen bir yapıya sahip olduğunu dile getirmektedirler (Li, Beekes, Peasnell, 2009:7).

İngiltere'de denetçilere karşı açılan dava sıklığı ve riski ABD'den az olmasına yönelik sorulara getirilen yanıt ise bu ülkenin sahip olduğu geleneksel borç yapısından kaynaklanmaktadır. İngiliz firmaları bankalardan özel borç almaya eğilimli olup aynı zamanda borç yapıları yönü ile ABD'de tipik görülen geniş kamu borç piyasasına göre daha çok karmaşık bir görünüm ortaya koymaktadırlar. Geleneksel olarak, bankalar kamu borcunun hamilleri üzerinde bilgisel avantajlara sahip olduklarını ve mahkemeye gitmeden faizlerini koruyabildiklerini varsayarlar. Ayrıca banka borçlarının kamusal borçlara göre vade tarihi daha kısadır. Banka kendisi, borçlu olan kişilerin durumunun daha da kötüleşmesi durumunda kredi sözleşmesinin yenilenmesi veya yatırımın bir kurumdan başka bir kuruma aktarılmasısayesinde kredi kullanıcısının korunabilme imkânı oluşmaktadır (Casterella, Jensen, Knechel, 2007:6).

Bu farklılıkların finansman örnekleri içinde iki ülke arasında kar muhafazakârlığının derecesine etkilerinin olup olmadığı ya da oluyorsa nasıl olduğu hususu sürüncemede kalmış bir sorundur. Dava cezaları olduğundan az gösterilen karlara oranla şişirilmiş karlar söz konusu olduğunda meydana gelir, Bu nedenle denetçiler muhasebe muhafazakârlığına doğal olarak yatkındırlar. Bununla birlikte, denetçi ile muhafazakârlık arasındaki ilişkinin dava riski seviyesine duyarlı olması beklenmektedir. ABD ile İngiltere arasındaki diğer bir karşılaştırma kar muhafazakârlığı ve denetçi niteliği arasındaki ilişkiye muktedir olarak dava riskinin olup olmaması hususunda ilginç testlerin şart koşulmasıdır. ABD ve İngiltere arasındaki benzerliklerin ve büyük denetim şirketlerinin küresel boyutta tanınırlıklarının verdiği izlenimden yola çıkarak İngiltere'de daha düşük kar muhafazakârlığı ve içinde bulunulan şartlarda daha az davanın olduğunu öngörmek mümkündür (Li, Beekes, Peasnell, 2009:7).

3.4. Türkiye'de Uyuşmazlık Riski ve Konuya İlişkin Yasal Düzenlemeler

Türkiye'de sermaye piyasalarının denetiminde, Sermaye Piyasası Kurulu, Kamu Gözetim Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gibi kurum ve kuruluşlar piyasaların denetimi ve düzenlenmesi konusunda görevli ve yetkili kurum ve kuruluşlardır. Bağımsız denetim düzenleyici ve denetleyici kurum ve kuruluşlara akredite olan denetim firmaları tarafından yerine getirilmektedir. Düzenleyici ve denetleyici kurum ve kuruluşlar bağımsız denetim yapan firmaların denetimlerini de kontrol etmektedir. Bu kurum ve kuruluşlar hatalı ve hileli finansal raporlama ile karşılaşılması durumunda denetim yapan firmalara parasal cezalar verebilmekte, hatta denetim lisanslarını iptal etmektedirler. Yatırımcıların doğrudan denetim firmalarına karşı uyuşmazlık durumunda dava açamamaları nedeniyle denetçinin muhafazakârlığı konusunda, denetçiler ile düzenleyici ve denetleyici kuruluşların yaptırımları arasında bir ilişki kurmak mümkündür. Ancak, İngiltere ve Amerika örneklerinde olduğu gibi yatırımcıların hatalı ve hileli finansal raporlamalar ve denetimler dolayısıyla dava açabilecekleri İhtisas Mahkemeleri ülkemizde bulunmamakla birlikte Avrupa Birliği İlerleme Raporlarında çeşitli alanlarda İhtisas Mahkemelerinin arttırılması konusunda çalışmalar yürütülmektedir.

4. SONUÇ

Denetçinin muhafazakârlığı yaklaşımı muhasebede esas olan ihtiyatlılık kavramından türetilmiştir. Muhafazakârlık yaklaşımı yatırımcının doğal olarak sermayenin korunması ve alacaklıların korunması hedeflerini içerir. Çünkü yapılacak yatırıma ilişkin verilecek kararlarda finansal bilgilerin doğru olması ve gerçeği tam olarak yansıtması son derece önemlidir. Ancak bilindiği gibi söz konusu bilgilerin her zaman tam olarak doğruyu yansıtıp yansıtmadığına ilişkin soru işaretleriher zaman mevcuttur.Dolayısıyla finansal bilgileri esas alan tüm ekonomik birimler temkinli davranacak ve bu varsayımdan hareketle sermayesini korumaya çalışacaktır.

İşte finansal tabloların güvenirliliği ve nitelikli denetiminin önemi bu noktada ortaya çıkmaktadır. Denetim faaliyetinin kalitesi, hem yatırımcının korunması hem de yatırım yapılacak şirketlerin güvenirliği açısından önem arz etmektedir. Kamuoyuna sağlıklı bilgi aktararak bu güvenirliliğin sağlanmasındakien etkin faktör denetim sürecinin nasıl yürütüldüğü konusudur. Bilindiği gibi denetim sürecindemüşterilerin, denetim şirketini seçerken temel aldıkları en önemli kriterlerden birisi talep edilen ücrettir. Dolayısıyla bazı müşteriler sadece fiyatı değerlendirerek denetçiyi seçebilmektedirler. Hatta bazı firmalarda söz konusu husus muhasebe ve denetim ile ilgisi bulunmayan satın alma departmanları veya komisyonları aracılığı ile dahi yürütülebilmektedir.

Doğal olarak her bir denetim şirketinin teknik ve pratik tecrübesi ile yerel ve uluslararası piyasadaki itibarları aynı değildir. Bu sebeple sadece ücret faktörünün göz önünde tutulması suretiyle yapılacak bir seçim hatalı olabilir. Denetlenecek olan firmanın beklentileri ile denetim şirketinin sunabilecekleri uyuşmayacak ve denetimin güvenilirliği konusunda şüpheler uyanabilecektir. Ayrıca denetim şirketinin tanınırlığı talep edilecek ücrete ve uygulanacak denetim prosedürlerinin kalitesine ve denetçinin muhafazakârlığına etki edebilmektedir. Denetçi müşteri ilişkilerinde denetimin bağımsızlığını olumsuz etkileyecek olan ücret anlaşmalarının bir üst kurul tarafından belirlenmesi ve tahsil edilmesinin gerekliliği öteden beri hem uygulayıcılar hem de teorisyenler tarafından dile getirilmektedir.

Diğer bir konu ise markalaşmış denetim şirketleri sahip oldukları itibarın koruma kalkanı ile çok daha iyi bir denetim niteliği ile özdeşleştirilmişlerdir. Büyük denetim şirketleri, kötü koşullar altındadahiküçük denetim şirketlerine göre kurumsal kimlikleri sayesinde daha fazla krediye sahip olmakta ve daha az zor duruma düşmektedir. Ayrıca önde gelen denetim şirketlerinin,faaliyetlerini sürdürürken titiz olduklarını ve sorunların yapılandırılmasına yönelik müşterilerine, fikirlerini beyan ederken küçük denetim şirketlerine göre daha düşük bir baskı eşiğine maruz kaldıklarının altını çizmek gerekir. Diğer yandan literatürdeki çalışmalar, önemli tutarlarda kazanç elde eden büyük denetim şirketlerinin daha az hoşgörülü olduklarını böylelikle daha iyi muhasebe ve denetim hizmeti kalitesi sunduklarını kanıtlamaktadır.

Çalışmanın ana odak noktası olan uyuşmazlık riski; aslında denetçinin raporu ile finansal bilgilerin gerçekte tutarlı olmaması diğer bir ifade ile fiili durumu ne kadar yansıtıp yansıtmadığıdır. Böyle bir duruma ilişkin iz veya belirtilerin ortaya çıkması olasılığı ise finansal bilgi kullanıcılarını dava açma yoluna teşvik edebilmektedir. Bugün ülkemizde bu konuya ilişkin açılan dava sayısı İngiltere, ABD vb. gelişmiş ülkeleregöre çok gerilerde yer almaktadır. Gelişmiş bu ülkelerde çok sayıda uyuşmazlık davası açılmasının neticesindebu ülkelerdeki, denetim şirketleri finansal bilgilerin güvenirliliği ve denetimin kalitesi adına,aynı zamanda şirketin uluslararası itibarını da dikkate alıp daha muhafazakâr tavır sergileyerek daha nitelikli bir denetim süreci oluşturma yoluna gitmektedirler. Bu şekildeki bir tutum ister istemez yapılan denetim için talep edilen ücretlere de aynı yönde yansımaktadır.

Denetçinin muhafazakârlığı yaklaşımından anlaşılması beklenen diğer bir konu ise, muhasebede yer alan ihtiyatlılık kavramı ile de alakalı olarak muhasebenin ürettiği bilgilerin gerçekte var olan ile aynı olup olmadığını belirlerken, –daha önce yaşanan muhasebe denetimi skandallarından çıkarılan derslerinde etkisiyle– özverili ve daha yüksek risk eşiği ile denetim faaliyetlerinin sürdürülmesinin gerekliliğidir.

Bağımsız denetimden geçmiş finansal raporlamalardan olumsuz etkilenen küçük yatırımcıların da denetim firmalarına doğrudan dava açabilecekleri ihtisas mahkemelerinin ülkemizde de kurulması durumunda hem denetimin kalitesini artmasına hem de denetim firmalarının daha titiz çalışmalar yapmasına öncülük edeceği görüşündeyiz.

KAYNAKÇA

Ball, R.,Kothari, S.P. ve Robin, A. (2000). "The Effectof International InstitutionalFactorson Propertiesof Accounting Earnings', Journal of Accounting andEconomics, 29(1):1-51.

Becker, C.L.,DeFond, M.L.,Jiambalvo, J. veSubramanyam, K.R. (1998). "The Effect of AuditQuality on Earnings Management", Contemporary Accounting Research, 15(1):1-24.

Casterella, J.R.,JensenK.L.veKnechelW.R. (2010). "Litigation Risk andAuditFirmCharacteristic", Auditing A Journal of Practice&Theory, 29(2):71-82.

Coffee, J.C. (1999). "PrivatizationandCorporateGovernance: The LessonsFromSecurities Market Failure". Journal of Corporation Law, 25(1):1-39.

Green, D.L. (1999). "Litigation Risk forAuditorsand The Risk Society", Critical Perspectives on Accounting, 10(3): 339-353.

Huijgen, C.veLubberink, M. (2005). "Earnings Conservatism, Litigation and Contracting: The Case of Cross-Listed Firms", Journal of Business Finance&Accounting, 32(7-8): 1275–1309.

Kinney, W.R. (1993). "Auditors' Liability: OpportunitiesforResearch, Journal of Economics& Management Strategy", Vol.2:349-360.

Kutlan, S. (2003)."Muhafazakârlık Yaklaşımı ve İhtiyatlılık İlkesinin Kıta Avrupası ve IAS-1 (IFRS-1)-US-GAAP Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Ekim 2003 Sayı:130, Ankara

Latham, C.K.,ve Linville, M. (1998). "A Review of theLiterature in AuditLitigation, Journal of Accounting Literature", Vol.17:175-213.

Li, S. Beekes, W.vePeasnell K. (2009). "Litigation Risk andAuditorConservatism (A UK-US Camparison), LancesterUniversity Management School WorkingPaper No:32, http://eprints.lancs.ac.uk/48974/1/Document.pdf, (Erişim Tarihi: 17.06.2016)

Lu, T.veSapra H. (2009). "AuditorConservatismandInvestmentEffiency, Forthcoming in The Accounting Review",WorkingPaper, No.08-03,http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1161272,(ErişimTarihi:21.06.2016)

Palmrose, Z.V. (1988). "An Analysis of AuditorLitigationandAudit Service Quality." The Accounting Review, Vol.63 (January):55–73.

Schmidt, J.J. (2012). "PerceivedAuditorIndependenceandAuditLitigation: The Role of Nonaudit Services Fees". The Accounting Review, 87(3):1033-1065.

Skinner, D.J. (1994). "WhyFirmsVoluntarilyDiscloseBad News". Journal of Accounting Research, 32(1): 38-60.

Watts, R.L. (2003). "Conservatism in Accounting Part I: ExplanationsandImplications". Accounting Horizons, 17(3): 207-221.

BİR SUİSTİMAL TESPİT VE ÖNLEME ARACI OLARAK ETİK BİLDİRİM HATLARI VE BANKACILIK AÇISINDAN BİR DEĞERLENDİRME

BÜLENT BALKAN

Özet

Suistimal riskinin yönetilmesinde; suistimalin önlenmesi, suistimalin tespiti ve suistimale tepki şeklinde üç temel strateji bulunur. Sorun bildirme (Whistleblowing) içinde içsel sorun bildirme başlığı altında tanımladığımız Etik Bildirim Hatları, hem suistimalin tespiti yöntemleri içinde yer almakta hem de iyi yapılanmış bir etik bildirim hattının olması suistimalcinin yakalanma ihtimalini arttıracağından, suistimali önleyici araçlar içine de girmektedir. Yapılan araştırmalara göre suistimal vakalarının tespitinde birinci yöntem bildirim olmaktadır. Etik bildirim hattı olan kurumlarda bildirim hattının bulunmasının ihbarları önemli oranda etkileyerek artırdığı bulgulanmıştır. Ancak, bildirim hatları bu açık önem ve etkisine karşın hak ettiği etkinlikte kullanılmamakla birlikte suistimalle mücadelede bildirim hatlarının kullanılması gittikçe artmaktadır

Etik hatların en önemli özelliklerinden birisi kurumlarda iç denetimi ve iç kontrolü sağlamaya hizmet etmesidir. Sorun bildirme birçok yolsuzluğun ortaya çıkarılmasında kritik öneme sahiptir. Sorun bildirme iç kontrol, iç denetim, dış denetim ve suistimal denetimine bilgi sağlayarak denetim yapılanmasına son derece önemli faydalar sağlamaktadır. Etik hat içsel sorun bildirme sistemi olarak iyi bir şekilde organize edildiğinde kurumun imaj ve itibarını koruyan, sorunların dışarıya yansımadan çözülmesini sağlayan bir mekanizma olarak değerlendirilmelidir. Çalışmada etkin etik hatların sahip olması gereken nitelikler üzerinde durularak bunların belirlenmesi amaçlanmıştır.

Bankacılık sektöründeki suistimaller önemli bir maddi kayba neden olur iken, ayrıca bir güven kurumu olan bankalar için itibar riski de taşımaktadır. Türkiye'de bankaların yalnızca beşte biri etik bildirim hatları konusunda bir düzenlemeye sahiptir. Çalışmamızın sonunda stratejik bir sektör olan bankalar için etik bildirim hattı kurma zorunluluğunun getirilmesi gerektiği yanında, bankaların suistimalle mücadele için etkin bir etik hattı kurmakta dikkat edeceği hususlar konusunda önerilerimize yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik Hatlar, Sorun Bildirme, Bankacılık, İç Denetim, Suistimal Denetimi, İş Etiği

JEL Sınıflaması: G10 G21 M20 M42 A13

Abstract

There are three strategies, namely, prevention of fraud, fraud detection and response to fraud, as to fraud risk management. Ethics Whistleblower Hotlines, which we defined under the head of internal whistleblowing before Whistleblowing, have been included both in the fraud detection methods and in the fraud prevention instrumentation in face of the fact that presence of a well- structured ethics whistleblower hotline would increase the probability of revealing fraudster. According to the researches done, the very first method applied in detecting fraud cases, is whistleblowing. It has been found out that presence of a hotline resulted in an increase in the number of whistleblowing conducts significantly in organizations with hotlines. However, use of whistleblower hotlines have been on the increase in the struggle against fraud even though whistleblower hotlines have not been used due-effectively in spite of having such significance and impact.

One of the most important qualities of ethics hotlines is that they serve for ensuring internal audit and internal control in organizations. Whistleblowing is of prime importance in revealing many fraud cases. Whistleblowing brings vital benefits to audit structuring by providing information to internal control, internal audit, external audit and fraud audit. Ethics hotline should be considered as a mechanism protecting image and reputation of organization and ensuring the resolution of problems without letting get out if it should be well-organized in the form of internal whistleblowing system. The study has been intended for addressing and determining the qualities, that effective ethics hotlines should have.

Fraud cases in banking sector, while causing financial loss substantially, do involve risk towards reputation of banks, which are bodies of trust. Only one fifth of the banks have regulation regarding ethical whistleblowing lines in Turkey. At the end of our study, our recommendations with regard to the points to be considered by banks in the course of setting up of an effective ethical line in struggling against fraud, have coverage, along with the fact that the obligation of setting an ethical whistleblowing line up should be imposed about banks, which are in a strategic sector.

Key Words: Hotlines, Whistleblowing, Banking, İnternal Audit, Fraud Audit, Business ethics

JEL Classification: G10 G21 M20 M42 A13

Giriş

Suistimaller tespiti zor eylemlerdir. Bu nedenle çoğu zaman suistimalin tespiti yanında suistimalin önlenmesine yönelik düzenlemeler büyük önem taşır. İçsel sorun bildirmenin aktif bir türü olan etik bildirim hatları bir yandan suistimal tespit yöntemi olarak belirir iken öte yandan iyi düzenlenmeleri halinde suistimali önleyici düzenlemeler arasında da yer alırlar. Araştırmalara göre sorun bildirme (ihbar) en başarılı suistimal tespit yöntemi olarak belirmektedir. Etik hatlar ise hem bildirimleri arttıran hem de bildirimlerin etkinliğini arttıran düzenlemelerdir. İyi yapılanmış etik hatları suistimalci için yakalanma korkusu yaratacağından suistimalin önlenmesi işlevini de görmektedir.

Etik hatlar içsel bildirim mekanizmaları olduklarından kurum içindeki sorunların dışarıya yansımadan çözülmesi imkânını da yaratırlar, bu da sorunların büyümeden ve kurum itibarını zedelemeden çözme imkânını sağlar. Çalışanlar, genellikle etik bildirim hatlarına kurumun çıkarını korumak, ahlaki ve etik değerleri veya mesleki etik değerleri söz konusu olduğunda başvururlar. Çalışmamızda Suistimalin tespitinde ihbarın (bildirimin) yeri, kaynağı, bildirim hatlarının etkisi, kullanılan mekanizmalar değerlendirildi, ayrıca sorun bildirmenin hukuki boyutuna da eğildik ve sorun bildirmenin anayasa, ceza hukuku, medeni hukuk ve iş hukuku açısından dayandığı hükümler üzerinde durduk. Etkin bir etik hattının hangi nitelikleri taşıması gerektiği de çalışmamızın önemli bir boyutunu oluşturdu.

Sorun bildirme ile denetim ilişkisi son derece önemli bir konu olarak incelmemizde yer aldı, etik hatlar iç denetim ve iç kontrole bilgi sağlayan önemli bir kaynak olarak incelendi, Bildirimde bulunanlar bir nevi gönüllü denetçi olarak denetçi tabanını genişleten bir yapı olarak incelememizde yer aldı. İhbar bildirim sistemlerinin sahipliği iç denetim bölümü ve denetim komitesi ile ilişkileri de çalışmada değerlendirildi.

Suistimal Tespit ve Önleme Yöntemleri ve Etik Bildirim Hatları

Suistimal kurum değerlerinin kasıtlı uygulamalarla sahiplenilerek, doğrudan ya da dolaylı yöntemlerle haksız kazanç elde edilmesi olarak tanımlanabilir. Hile, sahtekârlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir. (The Institute of Internal Auditors, 2010)

Suistimal riskinin yönetilmesinde kurumlar temel olarak üç temel strateji kullanırlar; Suistimali önleme, Suistimali tespit etme (ortaya çıkarma) ve Suistimale Tepki.

Suistimali Önleme ile kastedilen Suistimal riskini azaltmak amacıyla, risk gerçekleşmeden önce kontrollerin oluşturulmasıdır. Belli başlı önleme stratejileri; yolsuzluk ve suistimal risklerinin belirlenmesi, şirket davranış kuralları ve ilgili standartların oluşturulması, çalışan ve üçüncü şahıslar ile ilgili değerlendirmeler, kurum içi iletişim ve eğitim, süreçlere özel yolsuzluk kontrolleridir.

Suistimalin Tespiti (ortaya çıkarılması) ile kastedilen, suistimal oluştuktan sonra onu ortaya çıkarmak için gerekli yapı ve sistemlerin oluşturulmasıdır. Kurumlar suistimal riskini tamamen ortadan kaldıramazlar, her zaman suistimal girişiminde bulunacak kişiler olacaktır. Yardım ve bildirim hattı mekanizmalarının kurulması ve etkin çalışmasının sağlanması, denetleme ve izleme, süreç kontrolleri ve öngörüye dayalı (proaktif) suistimal veri analizleri ve tespit teknikleri bu bağlamda bahsedilmesi gereken alanlardır.

Suistimale Tepki ise, suistimalin neden olduğu zararları azaltan ve durumu düzelten sonuçlar sağlamak için yapı ve sistemlerin oluşturulmasıdır. İç soruşturma düzenlemeleri, Uygulama ve güvenilirlik düzenlemeleri, bilgilendirme düzenlemeleri ve iyileştirmeye yönelik çalışmalar tepki başlığı altında yer alan konulardır.

Kurumlarda yukarıda bahsedilen stratejiler kapsamında suistimalin tespiti ve önlenmesi için birçok yöntem kullanılır. Kullanılan yöntemlerin bir kısmı kurumda etkin bir denetim komitesi ve güçlü bir iç denetim sistemi ile etkin bir iç kontrol sistemi ve kültürü oluşturmak, kurumu dış denetime tabi tutmak gibi genel denetim yapılanmaları oluşturmaya odaklanır.

Bir diğer grup önlem doğrudan suistimale odaklanır; suistimali önleyici ve ortaya çıkarıcı kontroller oluşturmak, Yaptırım baskısı oluşturmak, risk envanteri oluşturmak, suistimal bilincini oluşturmak, suistimalin nerelerden tespit edilebileceği, nasıl ölçülebileceği konusunda çalışma yapmak bu grup önlemlerin başlıcalarıdır. Ayrıca, sürpriz hile denetimleri gerçekleştirmek, işyeri için risk ikaz işaretleri (kırmızı bayraklar) oluşturmak, analitik inceleme, sözleşmeleri yeniden gözden geçirme, suistimal politikası oluşturmak bu grup tespit ve önleme yöntemlerine örnektir.

Bir diğer grup önlem ise etkin personel izleme mekanizmaları kurmak, rotasyon ve zorunlu tatiller uygulamak, referans kontrolleri ve bilgi sistemlerini koruyucu düzenlemeler

yapmak, koruyucu şifre uygulamaları gerçekleştirmek, ayrıntılı iş tanımları ile kimin hangi işi nasıl yapacağı kurala bağlamak, ödüllendirme ve cezalandırma düzenlemeleri gerçekleştirmek gibi iş düzenlemeleridir.

Son grup tespit ve önleme yöntemi ise kurumda adil ve dürüst bir çalışma ortamı yaratmak, kurumda etik program uygulamak, etik yardım hattı oluşturmak, etik bildirim hatları oluşturmak ve etik bildirimleri ödüllendirmeyi de kapsayan etik program uygulamaya ilişkin düzenlemelerdir.

Etik bildirim hatları yukarıda bahsettiğimiz çerçeve içinde her ne kadar suistimalin tespiti yöntemleri içinde sayılsa da kurumda iyi yapılanmış bir etik bildirim hattının olması suistimali önleyici bir işlev de taşımaktadır. Suistimal yapanları suistimal yapma kararından vazgeçirebilecek en önemli husus yakalanma korkusudur. İyi yapılanmış bir etik bildirim hattı suistimalcinin yakalanma ihtimalini arttıracağından bu anlamda suistimali, önleyici araçlar içine de girmektedir. İhbarlar genelde pasif karakterli suistimal tespit yöntemleridir, Fakat, ihbarların değerlendirilmesi için bildirim hatları sistemleri oluşturulmuş ve işletiliyorsa artık aktif karakterli olarak değerlendirmek gerekir, Bir diğer husus ta aktif karakterli tespit yöntemleri ile bulunan suistimaller genelde daha kısa sürede yakalanmakta olup kayıp tutarları da daha düşük olmaktadır. (ACFE Association of Certified Fraud Examiners, 2017, s. 25).

Sorun bildirme mekanizması etkili bir iç kontrol mekanizma süreci işler ise kurum içinde olabilecek hileleri olmadan önleyebilir veya olabilecek hileli durumların önüne geçebilir. (Hooks Kaplan ve Schultz 1994 ten aktaran (Yıldız & Baskan, 2014)

Sorun bildirime (whistleblowing) kavramı ve etik hatlar

Sorun bildirme kavramının üzerinde anlaşılmış bir Türkçe karşılığı yoktur. Sorun bildirme kavramını yasa dışı ve etik dışı olay davranış ve faaliyetlerin düzeltilmesi amacı ile kurum yönetimine veya kamuoyuna ve yasal mercilere bildirilmesi olarak tanımlayabiliriz. Kurumlar tarafından desteklenen etik bildirim hatları kurum içi etik uygulamaları denetlemenin de bir yöntemidir. Etik bildirim hatlarının oluşturulması ve bildirimcilerin korunması ve desteklenmesi ve etik sorun bildirimi konusunda kurum kültürü oluşturularak gammazlamaktan farkının kurum kültürüne yerleştirilmesi kurumdaki etik uygulamaları iyileştirecektir.

Yabancı yazında Whistleblowing olarak geçen kavram ıslık çalmak anlamına gelmektedir. Bu kavram spor müsabakalarında hakemin hatalı davranış karşısında oyunu durdurmak için faul düdüğünü çalması, yanlışlığa müdahale etmesi, izleyicilerin dikkatini çekmesi anlamını taşımaktadır. (Qusqas ve Kleiner 2001s 97 den aktaran (Esen & Kaplan, 2012) Yine pek çok kaynakta da kavramın bir suç işlendiğinde polisin düdük çalarak suçu işleyeni uyarması, vazgeçmesini sağlaması yatmakta olduğu belirtilmektedir . (Baltacı, 2017) Türkiye'de de eski mahalle bekçileri sokakta devriye gezer iken suç işlendiğini görünce düdük çalarak suçun işlenmesini engellerlerdi. (Berkman & Arslan, 2009, s. 104)

Sorun bildirme kavramı Türkçede ''bilgi uçurma'', ''sorun bildirme'', ''ihbar sistemleri'' gibi kelimelerle karşılanmaktadır. Whistleblower yani yasalara ve etik kurallara aykırı olayı açığa vuran kişi ''Whistleblower'' ''sorun bildiren'' olarak adlandırılır Bu kavram için Türkçede ispiyoncu, gammaz, ihbarcı, ele veren, ele verici, muhbir, jurnalci, ajan gibi ifadeler kullanılmaktadır. Etik yazınında örneğin Peter F. Drucker ihbarcılığı teşvik eden uygulamaları eski roma imparatoru, Tiberus ve Nero, II. Philip'in ispanyasındaki engizisyon mahkemeleri ve Rusya'daki Stalin dönemine atıf yaparak, yaygın ve yıkıcı sonuçları nedeni ile eleştirmektedir. Ancak, bu olumsuz anlamlara karşın sorun bildirme Whistleblowing ile ihbarcılığı birbirinden ayırmak gerekir.

İspiyonculukla (Whistleblowing) sorun bildirmenin farkı şu noktalarda yatmaktadır; Sorun bildirmede çalışanlar kişisel bir düşmanlıkla değil, iyi niyetle ve mantıklı sebeplerle hareket etmekte, kişisel kazanç elde etme çabası içinde olmamakta, işyerinde işlenen suçla ilgi cezadan kurtulmayı arzulamakta, diğer insanların zarar görmesini engelleme amacı ile hareket etmektedir. (Çiğdem, 2013)

Sorun bildirme kavramı ve etik bildirim hattı için kullanılan isimlendirmeler son derece önemli bir konuyu oluşturur. İhbar kelimesinin çağrıştırdığı; gammazcılık, ispiyonculuk temelindeki olumsuz anlamları telafi edecek isimlendirmeler doğru olacaktır. Bu çağrışımlar bildirimcilerin kurum içinde ve dışında zor durumda kalmasına neden olmaktadır. Biz bu açıdan ''sorun bildirme'' ve ''etik bildirim hatları'' kavramlarını kullanmayı tercih ediyoruz. Türkçede etik hat için bildirim hatları, etik hat, kırmızı hat, gibi isimlendirmeler kullanılmaktadır, Yardım hatları için ise Beyaz masa, Etik Yardım hattı, danışma hattı gibi isimler kullanılmaya başlanmıştır.

Konuyu Türkiye açısından inceleyen Berkman ve Aslan'a göre "ihbar" yerine "ifşa etme" ya da "sorun bildirme" sözcüklerinin kullanılmasının daha uygun olacağı önerilmektedir. "Etik muhbirlik" sözcüğünün de daha az olumsuz bir anlam taşıdığına vurgu yapılmaktadır. Şikayet ya da ihbar hattı yerine "Diyalog" adının verilmesi. "Haberleşme Hattı", "Açık Hat", "Danışma Hattı" gibi isimlendirmeler de kullanıldığı aktarılmaktadır (Trevinove Nelson, 2007, 342 den aktaran (Berkman & Arslan, 2009)) Ayrıca, "Etik Güvenlik Ağı" ve "yardım masası" terimleri de önerilmiştir (Kaptein, 2002'den aktaran (Berkman & Arslan, 2009)) Literatürde de "ihbarcı" yerine, "bilinçli muhalif", "gönüllü denetçi" gibi yeni terimler geliştirilmeye çalışılmıştır (Beardshaw, 1981; Winfield, 1990den aktaran). (Berkman & Arslan, 2009)

Sorun bildirme eylemini, eylemlerin nereye kime bildirildiğine bakarak içsel sorun bildirme ve dışsal sorun bildirme olarak ikiye ayırabiliriz.

İçsel sorun bildirmede yasa dışı ve etik değerlere aykırı davranış ve eylemler kurumun üst yönetimine sözlü veya yazılı olarak bildirilir, İçsel sorun bildirmede Whistleblower, formel iletişim yapısı içinde, etik sorunu çözme gücüne sahip kurumdaki üst düzey yönetici ya da yetkili amire hiyerarşik yapı dâhilinde ulaşır ve formel iletişim araçları (resmi yazışmalar, raporlar, toplantılar, vs.) ile sorunu açıklar. Araştırmalar, içsel ifşa mekanizması sayesinde kurumun, problemlerini daha düşük maliyetle çözme imkânı elde ettiğini, hem toplumun güvenliğini sağlama, hem de kurumun itibarını koruma açısından da önemli bir işleve sahip olduğunu ortaya koymaktadır. (Yılmaz, 2015, s. 66)

Dışsal sorun bildirmede yasa dışı ve etik değerlere aykırı davranış ve eylemler kurumun dışında sorunu ortaya çıkaracak ve veya çözecek polis, yargı makamları, medya, siyasal otorite gibi kişi ve kuruluşlara yapılır. Dışsal sorun bildirme organizasyonun itibarını zedeler ve kurumsal imajına zarar verir, Ancak, kurum iyi bir sorun bildirme sistemi ile bunu kurum kültürünün bir parçası yapmış ise kurum içindeki yanlış uygulamalar azalacağı gibi, orunlar dışarıya yansımdan kurum içinde çözülecektir. (Aktan, 2016) Whistleblower'ın paylaştığı bilgi, medya aracılığıyla kamuoyu oluşturacağından, kurum, kurumsal güven, kurumsal imaj ve kurumsal itibar kaybına uğrayabilir. (Yılmaz, Emel G. Kurumsal İletişim Ve Prensiplere Dayalı Kurumla Uyuşmazlık Davranışı: Whistleblowing' den aktaran) (Bakar, 2012)

Sorun bildirme eylemine yöntemi açısından baktığımızda, sorun bildiren,(Bilgiyi uçuran), ifşa eylemi sırasında gerçek adını kullanıyor veya kimliğini açıklayıcı bilgi ekliyorsa 'kimliği belirli bilgi uçurma'(aleni) ; takma ad kullanıyor veya kimliğini gizliyorsa 'anonim bilgi

uçurma' (zımni / gizli) adı verilir (Gökçe, 2014a; Gökçe, 2014b; Aktan, 2006; Sayğan, 2011 den aktaran). (Güvercin, 2016)

Etik hat içsel sorun bildirme sistemi olarak iyi bir şekilde organize edildiğinde kurumun imaj ve itibarını koruyan, sorunların dışarıya yansımadan çözülmesini sağlayan bir mekanizma olarak değerlendirilmelidir.

Kurumlarda yasa ve etik dışı davranışlara karşı çalışanlar başlıca üç çeşit tepki verirler; Susma (sesini çıkarmama): yanlış davranışı görüp bilmelerine karşın yetkili makamlara bildirmemektedirler. Kaçıp gitme; Psikolojik terör ya da mobbing sonucu mücadeleden kaçıp kurumdan ayrılma Karşı çıkma ve mücadele; kurumdaki yasa ve etik dışı uygulamaları önce kurum içindeki yetkili kişilere bildirme sonuç alamaması halinde dışındaki yetkili kişi ve makamlara bildirme tepkisi. Sorun bildirme arkasında karşı çıkma ve mücadele olan kişisel erdem ve kurumsal vatandaşlığa dayanan bir tavırdır. (Kolarska ve Aldrich 1980 den aktaran Aktan, 2016)

Konuyla ilgili yazında dedikoduyu da sorun bildirme (Whistleblowing) içinde değerlendirenler de vardır. Biçimsel olmayan söylenti, dedikodu olarak tanımlanan bu iletişim şekli biçimsel örgüt yapısının bir parçasıdır ve etkin iletişimi gerçekleştirmek için bir araç olarak kullanılmalıdır görüşünü savunanlar bulunmaktadır. (Tikici 2005 s 236 dan aktaran (Esen & Kaplan, 2012)) Kanımızca sağlıklı bir sorun bildirme mekanizmasının olması ve düzenli iyi çalışan bir etik hattın bulunması yıkıcı etkileri olan dedikoduyu da önleyici bir etki yaratacak, bu hatların bulunması dedikoduyu engelleyici işlev görecektir.

Sorun bildirmede kurumun kültürü, ortamı ve sorun bildirenin özellikleri arasında da bazı ilişkiler gözlenmektedir. Örneğin daha yüksek düzeyde örgütsel adalet daha yüksek düzeyde içsel bildirime yol açmaktadır. Yönetimin veya üst yönetimin desteğine yönelik algılamalar ihbar kararının verilmesinde ve hangi kanalın kullanılacağına etki eder. Üst düzey yöneticilerin ve iş arkadaşlarının desteği var ise içsel bildirim kanalları tercih edilmektedir. Algılanan yönetici desteği ile bildirim arasında güçlü ve pozitif yönlü bir ilişki vardır. Cinsiyet ile dışsal bildirim arasında da ilişki olduğu bulgulanmış olup, erkekler kadınlara göre dışsal bildirim mekanizmalarını daha çok tercih etmektedirler. Sendikalaşan örgütlerde de bildirim potansiyelinin daha yüksek olduğu görülmektedir. (Candan & Kaya, 2015) Türkiye'de yapılan bir araştırmada da ahlaki olmayan davranışın duyurulması ile ''yardımsever etik iklim'' arasında yüksek derecede olmasa da anlamlı bir ilişki belirlenmiştir. (Bedük, 2013)

İhbar etmede bulunan unsurlar şunlardır; (Vanderkerckhove 2006 ss 23-25 ten aktaran (Atak, 2014)

1. İhbar etme davranışı
2. İhbar eden kişi için bir motive (kamu yararı)
3. Konusu yasa dışı eylemler, etik dışı davranışlar
4. Hedef; bir kurum olabileceği gibi kurumdaki kişinin kamusal ya da özel hayatı
5. İhbarın yapıldığı merci; kurum içinden ya da dışından olabileceği gibi medya da olabilir

Etik bildirim hatları en başarılı hile tespit yöntemi olarak belirir iken, ayrıca çalışanlar aktif bir bildirim hattının varlığını biliyorlarsa suistimalin fark edilerek bildirileceği korkusu ile suistimali gerçekleştirmekten kaçınacaklardır.

Bildirim Hatları ve Yardım hatları ayrımı; Üzerinde durulması gereken bir diğer konu da Bildirim hatları ve Yardım hatları ayrımıdır. Destek hattı, Yardım hattı gibi isimler altında oluşturulan yardım hatlarında amaç bildirimleri almak değildir. Bu hatlar, kurumun kültürünü ve etik kodunu iyi bilen kişilerce çalışanların tereddüt ettiği hususlarda bilgi ve danışmanlık vermek amacı ile kurulurlar. Kurumun etik kodu, politikaları, çıkar çatışması kuralları gibi konularda oluşan tereddütleri gidermek amacını taşırlar. Yardım hatları genellikle Kurum içi Etik Yöneticisi adı taşıyan konu hakkında eğitim almış etik yönderler tarafından yönetilir.

Hukuki boyutu ile sorun bildirme

Genel olarak sorun bildirme için temel dayanak olarak Anayasamızın 74. maddesindeki dilekçe hakkını gösterebiliriz. (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası) Bu maddeye dayanarak düzenlenen dilekçe hakkının kullanılmasına dair düzenlemeler de bu konudaki temel düzenlemelerdir. Türk Ceza Kanunun TCK 278 ve 279 da yer alan suçu bildirmeme ve Kamu görevlisinin suçu bildirmemesi hakkındaki düzenleme de bu konudaki bir diğer kaynaktır. (Türk Ceza Kanunu, 2004)

İş hukuku açısından ise konu işçinin sadakat yükümlülüğü kapsamında değerlendirilmektedir. İş sözleşmesinin tanımında yer aldığı üzere bağımlı olarak iş gören işçi ahlak ve iyi niyet kurallarına aykırı, doğruluk ve bağlılığa uymayan davranışları nedeniyle iş sözleşmesinin feshi için haklı nedendir. (İş Kanunu) Medeni Kanunumuzun 2. Maddesinde yer

alan dürüstlük kuralı da işçinin sadakat yükümünün bir dayanağı olarak karşımıza çıkmaktadır. (Medeni Kanun, 2011) Sadakat yükümü işçinin çalıştığı kurumun ve işverenin çıkarlarını koruması bu çıkarları zedeleyecek davranışlardan kaçınmasını emreder. Buna aykırı davranışlar sadakat yükümlülüğünün ihlali olarak değerlendirilir.

Suistimalin tespitinde ihbarın (bildirimin) yeri, kaynağı, bildirim hatlarının etkisi, kullanılan mekanizmalar

ACFE'nin 2016 Küresel Suistimal çalışmasına göre suistimal vakalarının tespitinde birinci yöntem % 39,1 ile ihbar (bildirim) olmuştur. Özellikle büyük şirketlerde suistimallerin % 43,5 i bildirim yolu ile tespit edilirken küçük şirketlerde bildirim yine açık ara önde olmakla birlikte payı % 29,6 olarak gerçekleşmiştir. Bu farklılığın nedeni yine araştırma bulgularında yer aldığı üzere küçük işletmelerin % 26 sı büyük kurumların ise % 74 ünün bildirim hattına sahip olmasıdır. Raporun bir diğer bulgusu ihbarın tüm dünyada en sık kullanılan belirleme yöntemi olmakla birlikte coğrafi bölgelere göre farklılıklar gösterdiğidir. Güney Asya'da bu oran % 53 lerde, Doğu Avrupa ve batı orta Asya da % 47 lerde, Asya Pasifikte % 45 iken, ABD de % 37 ve Kanada da ise % 32 ile en düşük seviyede kalmıştır. Araştırmaya göre ihbar yolu ile bulunan suistimaller ortalama 17 ay sürmüş ve medyan kayıp tutarı 147.000 USD olmuştur. İhbarların en büyük kaynağı çalışanlar olup, sıralama, müşteri, anonim, diğer, tedarikçi ortak ve rakipler olarak devam etmektedir. Bildirimlerin % 40 tan çoğu müşteri ve tedarikçi gibi şirket dışı unsurlardan gelmektedir. Etik bildirim hattının olmasının etkisinin olup olmadığına baktığımızda etik bildirim hattı var ise bildirim yolu ile tespit edilen olayların tüm olaylara oranı % 47'lerde iken, bulunmayanlarda bu oran % 28'lerde kalmıştır. En önemli bildirim kanalı % 39,5 ile telefon olur iken e-posta % 34, web tabanlı çevrimiçi formlar % 23,5tir. Web tabanlı bildirimlerin toplamı ise % 58 e ulaşmıştır. Posta ve mektupların oranı % 17 olarak gerçekleşmiştir. (ACFE Association of Certified Fraud Examiners, 2017, s. 21-28) .

Etik bildirim hattı olan kurumlarda bildirim yolu ile tespit edilen olayların tüm olaylara oranı % 47 lerde, bulunmayanlarda ise % 28'lerde olmasından hareketle bildirim hattının bulunmasının ihbarları % 40 oranında etkileyerek artırdığını söyleyebiliriz. Ancak, bildirim hatlarının bu açık önem ve etkisine karşın bildirim hatları hak ettiği etkinlikte kullanılmamaktadır.

ACFE 2016 çalışmasına göre ihbarlar en önemli suistimal tespit yöntemi iken suistimalle mücadelede aynı yoğunlukta kullanılmamaktadır. Örneğin, bağımsız denetim firmalarının

denetimleri ile yakalanan suistimal olaylarının toplam içindeki payı % 4 iken kurumların % 81,7 sinde kullanılmaktadır. Bildirim hatları toplam olayların % 39,1 ile en önemli tespit yöntemi iken kurumların % 60 ında kullanılırken % 40'ında kullanılmamaktadır. Büyük işletmelerde bu oran % 74,1 iken küçük işletmelerde% 25,7' lerde kalmaktadır. Ancak Suistimalle mücadelede bildirim hatlarının kullanılması gittikçe artmaktadır. ACFE'nin 2010 raporunda bildirim hatlarının suistimalle mücadelede kullanım oranı % 51,2 iken bu oran 2016 da %8,9 artarak % 60,1 e ulaşmıştır. Benzer şekilde bildirimciler ödül verme yöntemi de %3,5 artarak % 8,6 dan % 12,1 e çıkmıştır. (ACFE Association of Certified Fraud Examiners, 2017, s. 38,39,40)

Bir suistimalcinin profili 2016 araştırması da suistimallerin tespitinde Resmi bildirim hatları dışındaki bildirimler % 24 ve resmi bildirimler ve ihbar hatları % 20 olmak üzere bildirimlerin suistimal tespitinde payı % 44 olmuştur. Bu araştırmadaki bir diğer ilginç bulgu ihbar hatlarının özellikle başkalarıyla birlikte hareket eden suistimalcilerin yakalanmasında daha etkili olduğudur.(KPMG, 2016, s. 16)

Etkin Etik Hatlarının özellikleri

Bir bildirim hattını etkin kılan özellik nedir diye baktığımızda bu özellikler iki soruya verilebilecek cevaplarla ortaya çıkabilir? Bildirim hattının şirkete nasıl bir faydası olabilir? Ve Suistimale tanık olan çalışanlar bildirimde bulunmaya nasıl teşvik edilebilir? Sadece caydırıcı nitelikte bir hattın uygulanması elde edilecek fayda açısından anlamsızdır. Öte yandan hattın aşırı kullanımı, bildirim hattı personelini ve soruşturma yapan personeli gayri ciddi bildirimleri değerlendirmekle meşgul edecektir. Bildirim hattı kurulmasında amaç, suistimal eylemlerini teşhis etmek ve caydırmaktır: Suistimali erken aşamada, sorun derinleşmeden teşhis etmek ve potansiyel suistimal girişimcilerini etik dışı davranışlardan caydırmaktır. Bu amaçları gerçekleştirmek için, bildirim hattı, önemsiz ve gayri ciddi bildirimler yapmaktan caydıran işlev göstermeli ve aynı zamanda çalışanların misilleme korkusu olmadan bildirim yapmalarını teşvik etmelidir. Bildirimler makul kanıtlara dayanarak ve iyi niyetle yapılmalıdır. Aksi durumda şirket içinde korku atmosferi hâkim olarak şantajlar için elverişli bir kültür oluşabilir. Soruşturmalar adil, dengeli ve eksiksiz biçimde yapılmalıdır. (Waldron, 2012)

Bildirim yapan açısından, güvenilirlik en önemli faktördür: birkaç çalışanın bildirim yaptıktan sonra olumsuz bir durumla karşılaşması halinde güven duygusunun anında sarsılacağı göz önüne alınmalıdır. Bu nedenle, politikaların ve süreçlerin güvenilirliği, bildirim kaynağının belirsizliği (anonimlik), gizliliğin ve (kurumsal politikaya bağlı olarak) anonimliğin sürekli

gözetilmesi gerekir. Bildirimin kapsamlı değerlendirmesinin yapılarak gerekli adımların atılması, bildirimin misillemeye neden olmaması hususlarında önlemler almak önemlidir. Unutmamalıyız ki, çalışanların güvenini kazanmak uzun zaman alabilir. Bildirim hatları güvenli olmalıdır, ancak çalışanlar Nolan Komitesinin raporuna göre her zaman bu güveni duyamamaktadırlar. Etik araştırma merkezinin 4000 kişi ile yaptığı ankete göre % 54 misilleme ile karşılaşma korkusu ile tanık oldukları bir suistimali bildirmediklerini belirtmektedirler. (Waldron, 2012)

Bildirimciler bir konuyu etik hatta götürürken en büyük endişeleri bildirimci olarak kendilerinin korunmasıdır. Bu kavram bildirimcinin isminin, bildirim kaynağının korunması yanında, bildirim konusunun anonim kalmasının sağlanmasını da içerir. Bildirimciler ayrıca bildirimlerinin doğru kanallarla doğru kişilere ulaştığını ve mutlaka işlem görmesini ve kendilerinin bilgilendirilmesini de ister. Eğer bildirimciler bir şekilde bildirimlerinin içerden sızacağı, işlem görmeyeceği veya anonim kalmayacağı konusunda en küçük bir endişe duyarlar ise sistemi kullanmazlar. Sonuç olarak sistemin kullanılması sistemin kuruluşuna olan güvene bağlıdır.

Bildirim hattının etkinliğini belirleyen bir diğer unsur Kurumun bildirim hattı konusunu ciddiye alması ve hattın işletilmesinde profesyonel yeterliliği olan personeli görevlendirmesidir.

Bildirim hattına gelen bildirimlerin değerlendirilerek gerekli adımların atılması bildirim hatlarının etkinliği etkileyen en önemli unsurlardan biridir. Olayların çözümlenmemesi halinde çalışanlar başvuru yapmaktan vazgeçeceklerdir. Ayrıca, zamanında veya hiç yanıt alamayan bildirimciler dış bildirime yöneleceklerdir. Bu kurum için itibar kaybını da getirecektir.

Bildirim hattının başarısında bildirimcinin korunması da kritik önemdedir. 2007 yılında Ernest&Young tarafından Avrupa'da çalışanların yolsuzlukla mücadele araçları hakkındaki algıları üzerine bir anket (13 Avrupa Ülkesinde Suistimal Riskinin Dağıtımı) yapılmıştır. Bildirim hattının kullanılmamasının temel nedeni, misillemeyle karşılaşma korkusudur. Ankete katılanların % 94'ü bildirimcilerin korunması gereğini belirtmiş. Bununla birlikte ankete Batı Avrupa'dan cevap verenlerin sadece %76'sı ve Doğu Avrupa'dan %55'i çalıştıkları kurumun kendilerini koruyacağını düşünmektedir. Açıkça görülüyor ki, misillemeye karşı yasal düzenlemeyle koruma sağlanmasına ek olarak kurumsal dâhili korumanın da sağlanması gerekmektedir. (Waldron, 2012)

Bildirimleri teşvik edecek politikaların uygulanması da bildirim hatlarının etkinliğini artıracaktır. Bu teşvik bildirimin ödüllendirmesi ile yapılabileceği gibi bildirimi yüreklendirici yayın ve programlarla da yapılabilir.

İş yerinde iş etiğini güçlendirici uygulamalar ve iş etiği eğitimleri de etik hat bildirimlerini ve etkinliğini artıracaktır. İş etiği formasyonu olan bir kişinin etik dışı veya yasadışı eylemleri bildirmesi beklenebilir. İş idaresi etiği formasyonu olan kişilerin bildirim yapmaya gönüllü ve istekli olacaklarını düşünmek de makuldür. Bu nedenle, bildirimin, etiğin üç temel alanını oluşturan iş etiğiyle, profesyonel etikle ve iş idaresi etiğiyle sıkı ilişkisi olduğu söylenebilir. Finn ve Lampe (1992) tarafından yapılan bir çalışmada, ahlaki davranışla bildirim arasında doğru orantılı bir ilişki olduğu sonucuna varıldı. Bouville (2008) bildirimin etik davranış olup olmamasını belirleyen hususun bildirimcinin hedefine ulaşmak için izlediği yol olduğunu vurgular. Arnold ve Ponemon (1991) ahlak düzeyi düşük çalışanların bildirime sebep olduğu sonucuna varmışlar. (Seifert, 2006: 6; Özler ve diğerleri, 2010: 176-178 Bouville, 2008: 1-12den aktaran). (Kızıloğlu & Çelik, 2015)

Bildirimi cezalandırmanın yanında suç konusu eyleme ve sorunun kökenine odaklanmak bildirim hattının etkinliğini arttırır. Heard ve Miller bu konuda şu önerileri getirmektedirler; Soruşturma süreçleri, soruşturmayı yürütenlerin sorumlulukları açık ve net olmalı. Soruşturmalar hızlı yapılmalı. Bildirimi yapana değil, bildirimin içeriğine odaklanılmalı. Dâhili iletişimler (örnek olarak denetçi heyeti, insan kaynakları ve etik bölümü kendi aralarında) tam olarak gerçekleşmeli. Misilleme bildirimleri ciddiye alınmalı ve izlenmeli. Suistimali yapanlar hakkında disiplin süreci uygulanmalı. Bildirim yapana geri bildirim yapılmalı. (Waldron, 2012)

Bildirim süreçlerinin sürekli gözden geçirilmesi, diğer şirketlerle karşılaştırılmalı olarak değerlendirilmesi ve süreçlerin iyileştirilmesi etik bildirim hatlarının etkinliğini arttıracak bir uygulamadır.

IBE İş etiği Enstitüsünün hazırladığı kılavuza göre yapılan bildirim sayısı, tek bir bildirimin bile şirketin itibarını sarsabileceği gerçeği karşısında bildirim hattının başarı performansının ölçümünde etkili bir ölçüt değildir. Price Waterhouse Cooper 2011 yılında yayımladığı "Avrupa'daki Kurumlarda Yolsuzluk ve Çıkar Çatışması: Bildirim Hatlarının Etkinliği" raporunda bu saptamayı destekleyici ifadelere yer vermiştir. Raporda, Yapılan bir bildirimin soruşturmaya değer olması ve soruşturmada bu bildirimi güçlendiren olguların bulgulanması, bildirimin kısmen de olsa doğrulanmış olması veya olmaması hususları, yapılan

bildirim sayısından daha çok anlamlıdır. Birkaç yıllık süre zarfında yapılan tek bir ciddi bildirim dürüstlük politikası kapsamında suistimal bildirimi programının maliyetini karşılar denilmektedir. (Waldron, 2012)

Suistimal tespitinde bildirim hattının etkinliği konusu, Roberta Johnson tarafından 'Sorun Bildirme: ne zaman ve neden işe yarar? (2002)' başlıklı çalışmayla tekrar gündeme getirilmiştir. Johnson'un açıklamalarından, Amerika Birleşik Devletleri'nin resmi kurumlarının bildirim hatlarına "yüksek hacimli bildirim" yapıldığı, 1991-1997 döneminde Savunma Bakanlığı'nın hattına toplam 30.208 adet bildirim yapıldığı ve Savunma Bakanlığına göre 1997 yılı itibariyle sağlanan toplam tasarruf meblağının 1993 Mart ayına göre yaklaşık %140 artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Johson, Ulusal Performans Değerlendirme Hattının sadece suistimali ve yolsuzluğu azaltmak için değil, verimliliği, müşteri memnuniyetini ve bürokratik toparlanmayı sağlamak amacı ile de tasarlandığını ifade etmiş. Johnson'un çalışması harici bildirim hatlarına odaklanmış olmakla birlikte genelde bildirim hatlarının suistimal tespitinde etkili araç olduğunu göstermektedir. (Waldron, 2012)

İdeal etik hatları çoklu dil desteği sunar ve 365 gün 24 saat temas kurma imkânı sağlar, bildirim yapanların kimliğinin gizli tutulması raporlamayı tevsik etmede son derece önemlidir. Bu kurumsal politikanın da bir bileşeni olmalıdır. En etkin etik hatları bildiricinin gizliliğini sağlar ve bildirimcilerin üstlerinden şüphelenerek yapacakları bildirimler de dâhil olmak üzere bu bildirimleri nedeni ile misillemeye uğramayacakları güvencesini verir. Süregelen analiz, şirketin risklerin gelişimini ele alacak biçimde hile risk yönetim programını yeniden şekillendirmesine imkân sağlar. Etkin bir bildirim hattı alınan veriyi analiz ederek sonuçları benzer şirketlerin tabi olduğu normlarla karşılaştırmalıdır. Bildirim hattı süreci etkinlik açısından periyodik olarak bağımsız denetime tabi tutulmalıdır. (Managing The Business Risk of Fraud : A Practical Guide)

Etik bildirim hatlarının etkinliğinde önemli bir husus ta ilk temasın sağlandığı telefon hatlarında yanıt veren kişilerin konuyla ilgili eğitim almış, deneyimli ve mümkünse etik konusunda sertifikaya sahip bir kişi olmasıdır. Bir bildirim ulaştığında, olaydaki etik sorunun teşhis edilmesi, doğru soruların sorulması, olayın çözümü için gerekli bilgilerin hızlı ve doğru şekilde alınması büyük önem arz etmektedir.

Etkin bir etik hattında en önemli hususlardan biri gelen konuların hızlı bir şekilde ele alınıp çözümlenerek yanıtlanmasıdır. İletilen bir şikâyette hangi bölümlerin görüş ve yardımının alınacağı, soruşturma süreçleri belirli olmalı şikâyetlerin çözüm süreleri sürekli takip edilmelidir.

Etkin bir etik bildirim hattı yalnızca çalışanlarla sınırlı olmamalıdır ACFE bulgularına göre bildirimcilerin % 51'i çalışan iken, müşteriler % 17, tedarikçiler % 10, ortaklar % 2,7 ve rakipler % 1,8 pay almışlardır. (ACFE Association of Certified Fraud Examiners, 2017), bu nedenle bildirim hatlarının çalışanlara ek olarak bu kesimler tarafından da ulaşılabilecek şekilde yapılandırılması ve bu kesimlerle de iletişiminin sağlanması önem taşımaktadır.

İyi ve etkin bir etik bildirim hattı çalışanlara anonim bildirim imkânı da sunmalıdır. Yine ACFE'nin çalışmasına göre bildirimlerin % 14 ü anonimdir. (ACFE Association of Certified Fraud Examiners, 2017)

Çalışanları bildirimde bulunmaya teşvik etmenin yolu öncelik ile bunun doğru bir iş olduğunu bilmelerini sağlamaktan geçer. Kurumun çıkarlarına aykırı bir durumu bildirmek sadakatin bir gereği olduğu gibi haksız bir durumu engellemek yapılması gereken iyi ve doğru bir şeydir. Bunu sağlamak için güvenli bir bildirim sistemi kurulması gerekir. Bildirime yapan olayın sağlıklı ve doğru bir şekilde araştırılacağından, kendisine bir zarara gelmeyeceğinden konunun anonim kalacağından ve kendisinin deşifre olmayacağından emin olmak ister. Öncelikle kurduğumuz sistem ile bu konular tam güvence altına alınmalıdır. Kurumun çıkarına aykırı uygunsuz durumlar olduğunda bunların bildirim hattı yolu ile bildirilmesinin bir kural olarak etik koda konulması yine bu sistemin çalışmasını sağlayıcı bir uygulama olacaktır.

Bildirimin sağlanmasında asıl önemli adım etik farkındalık eğitimlerinin düzenlenmesidir. Çalışanlar; etik, çıkar çatışması, etik farklılık, etik standart, gri alan, etik karar alma gibi kavramları öğrenip konu ile ilgili olan farkındalıkları arttığında uygunsuz davranışların bildirimi artacaktır. Bir diğer konu da bildirime toplumda yüklenen ihbar, gammazlama gibi olumsuz anlamların yenilmesidir. Bunun için sistemin adlandırılmasından (örneğin ihbar yerine bildirim veya etik hat denmesi gibi) sistemin konumlandırılmasına kadar bu hususlara dikkat etmek gereklidir.

Etkin bir etik hattın bir diğer özelliği kurum içinde yer alan denetim komitesi ile doğrudan bir iletişime sahip olması ve önemli bulguları hemen diğer bulguları dönemsel olarak denetim komitesine raporlamasıdır. Halka açık şirketlerde denetim komitesi bir zorunluluk olmakla birlikte diğer kurumlar için iç denetim ve kontrol birimleri ile bu ilişkinin kurulması önem taşınmaktadır.

Bildirim hatlarının içeriden mi yönetileceği, yoksa dış bir sağlayıcıdan mı alınacağı da önemli bir konu olup, her iki yöntemin de avantaj ve dezavantajlarına bakmak gerekir. ERC

Ethics Resource Center'in baş danışmanı Frank Navran bu hizmetin kurum içinden veya dışından alınmasının avantajlarını şöyle tasnif etmektedir. (Navran)

Dış sağlayıcıların getireceği başlıca avantajlar şunlardır; 1-Dış sağlayıcılar yılın 365 günü haftanın 7 günü 24 saat hizmet imkânı sunabilirler, 2- Ek koruma imkânı sunabilirler, özellikle gizlilik olanağı yanında adlarını gizli tutma seçeneği de sunuyorlarsa bu ek bir imkândır. Ayrıca arayanların sesini telefonda tanıyacağından arayanlar endişe etmeyecektir. 3-Daha fazla nesnellik sağlayabilirler, dış sistemde dinleyen kişinin tek işi odur ve başka kaygıları yoktur. Kendisi için tehdit oluşturmaz ve konuyu yanlış bir şekilde yansıtması için bir nedeni yoktur.

İç bildirim hatlarının avantajları ise şöyle sıralanabilir; 1- Yanıt verme konusunda daha iyi olabilirler, genellikle şirketin etik kural ve politikalarını gayet iyi biliyordurlar ve cevap verecek bilgi ve yetkiye sahiptirler. 2- Daha maliyet etkinlerdir 3- iç bildirim hatlarında yanıt verenler kurum kültürünü iyi bilirler bu nedenle ayrıntıya inip, arayan kişinin değinmeyi düşünmediği konularda da bilgi alabilirler ve böylece konuyu daha kolay çözebilirler.

Frank Navrana göre organizasyonun hedef ve kültürünün bilinmesinden bağımsız tek bir ideal yaklaşım olduğunu söylemek doğru değildir. Güvensizliğin ve şüpheciliğin hâkim olduğu bir ortamda yardım hattının kullanılması için ek koruma kaygısı önem taşıyor ise maliyet göz ardı edilip dış kaynak seçilebilir

Kanımızca sistemin kurum içinde olması özellikle inceleme süreci konusunda da avantaj sağlar, konuları, sistemi ve kurumu iyi bilen araştırmacılar etkin ve hızlı bir araştırma süreci ile konuyu sonlandırabilirler. Ancak sistemin kullanılması sistemin kuruluşuna olan güvene bağlıdır. Dış ve bağımsız bir kuruluş tarafından kurulan sistemlerin avantajı bu noktadadır. Bildirimciler dışarıda kurulu bir sistemin öncelikle bildirim yapmak için doğru yer olduğunu düşünürler, çünkü onlar iç işleyişte yetki ve sorumluluk sahibi olmadıkları için bildirimler ile çıkar çatışmasına girecekleri bir durum söz konusu olmayacaktır. Ayrıca kurum içine bilgi sızma olasılığı karşılaştırılamayacak kadar az olacaktır.

Son olarak, belirtilmek gerekir ki etkili bir suistimal bildirim sisteminin uygulanıp, uygulanmadığını belirlemek açısından ACFE'nin kullandığı soru seti yol gösterici niteliktedir. Acfe'nin ''Fraud Risk Assesment Tool''soru setine göre sorulması gereken sorular şunlardır. (ACFE)

- Bilinen veya olası görev istismarları hakkında endişelerini nasıl bildirecekleri çalışanlara öğretildi mi?

- Çalışanların kullanabileceği anonim bir bildirim kanalı (örneğin üçüncü bir tarafın sağladığı ihbar hattı hizmeti) var mı?

- Çalışanlar şüpheli faaliyetleri isim vermeden ve/ya gizli bir şekilde ve misilleme korkusu yasamadan bildirebileceklerinden eminler mi?

- Şüpheli faaliyet raporlarının hızlıca ve eksiksiz şekilde değerlendirileceği çalışanlara açıklandı mı? Bildirim politikaları ve mekanizmaları bayilere, müşterilere ve diğer dış taraflara uzanıyor mu?

Sorun bildirme (Whistleblowing) ve denetim ilişkisi

Sorun bildirme birçok yolsuzluğun ortaya çıkarılmasında kritik öneme sahiptir. Sorun bildirme iç kontrol, iç denetim, dış denetim ve suiistimal denetimine bilgi sağlayarak denetim yapılanmasına son derece önemli faydalar sağlamaktadır. Bildirimler denetçiler tarafından bir kırmızı bayrak ciddi bir suistimal uyarı işareti olarak değerlendirilerek sorunların ortaya çıkarılmasını sağlarlar.

Suistimalin ortaya çıkarılmasında sorun bildirme (Whistleblowing) çok önemli bir araçtır. Kurumların iç denetim ve iç kontrol sistemleri açısından ve özellikle suistimal denetimi açısından denetçilerin hareket noktası olmaktadır. Bilgi uçurma hem devlet hem de özel sektör kuruluşlarında örgüt içi kültürün geliştirilmesinde, hataların ortaya çıkarılmasında ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasında bir araç olarak kullanılabilir. İç kontroller hilelerin ortaya çıkarılmasında ihbarlardan sonra en etkili araçlardan biridir. İç denetim de keza hileye karşı en çok kullanılan araçlardan biridir. İç denetim iç kontrol unsurlarından biri olan izleme ve gözetim ile birlikte değerlendirilmekte ve işletmelerde erken uyarı rolü üstlenmektedir. Şirketlerde bilgi ifşası mekanizmalarının etkinliğini en iyi değerlendirebilecek bölüm iç denetim bölümüdür. Bağımsız denetimlerin hilelerin ortaya çıkarılmasında etkisi az da olsa hilenin önlenmesi ve tespiti çalışmalarının ayrılmaz bir parçasıdır. Bağımsız denetçilerin bilgi, ifşası açısından durumu daha karmaşık olup hem müşteriye hem kamuoyuna çifte sadakat sorunu ile karşı karşıyadır. Ayrıca bağımsız denetçiler birçok mesleki ve yasal sınırlama ile karşı karşıyadırlar. (Uyar & Yelgen , 2015)

Whistleblowingin işletmeye etkisi bir yandan işletmenin iç denetim uygulamasına, işyerindeki uygulama ve stratejilerini gözden geçirmesine ve böylece mal veya hizmet kalitesini arttırmasına olanak sağlayacaktır. Diğer yandan, işletmenin kendi hakkındaki etik dışı veya yanlış uygulamanın oluşturabileceği olumsuz havayı engellemek için daha dikkatli ve daha düzenli çalışması söz konusu olacaktır. (Mercan, Altınay, & Aksanyar, 2012)

''Whistleblowing'' Sorun bildirmede açığa çıkarma ve raporlama münhasıran denetim ve kontrol için görevlendirilmiş kişiler dışında '' gönüllü denetçiler'' tarafından yapılmaktadır. Kurumla yakın bağ içinde olan, aidiyet duygusu gelişmiş çalışanlar kurum içindeki yanlış uygulamalara müsamaha göstermezler ve yetkili makamlara raporlayarak ifşa ederler ve bir tür gönüllü denetçilik yaparlar. (Aktan, 2016).

Ponemon (aktaran Read ve Rama, 2003), içsel ifşanın hem koruyucu hem de dedektif rolü oynayan esas bir kontrol mekanizması olduğunu belirtmiştir. Kurumların kendi içlerinde açıkça yanlış olayları açığa çıkaran bir mekanizma kurmaları gerektiğini ifade etmiştir. (Yılmaz, 2015, s. 66)

Bu nedenle sorun bildirmeyi denetçi tabanını gönüllü denetçilerle genişleten bir uygulama olarak ta değerlendirebiliriz. Sorun bildirme için gerekli düzenlemeleri yaparak bunu etkin bir şekilde kullanan kurumlar gönüllü denetçilerle denetçi tabanını da genişletmiş olurlar.

Sorun bildirme '' Bilgi Uçurma'' Tompkins ve Cheney'nin (1985) Gizil Kontrol Kuramında örgüt psikolojisinde örgüt içi iletişimin bir biçimi ve kontrol aracı olarak değerlendirilmektedir. Gizil kontrol kuramında örgüt, çalışanları belirli denetleme düzenekleri ile kontrol altında tutmaktadır. Kurama göre örgüt yöneticileri basit, teknolojik ve bürokratik (hiyerarşik) kontrol mekanizmaları kurarlar. Basit kontrol mekanizmaları arasında etik dışı uygulamaları belirlemek amacı ile olası bilgi uçurma durumlarında ilk elden hâkim olmaları da söz konusudur. (Bullis, 1991 ve Ailon 2006 den aktaran (Baltacı, 2017))

İç denetçiler kurumun hemen tüm bölümleri ve iş süreçleri hakkında bilgi sahibi olduklarından ve bağımsız olduklarından ihbar bilgisini yetkinlik ve tarafsızlıkla ele almak için en uygun konumdadırlar. Birçok kurumda ihbar süreçlerini doğrudan iç denetim birimleri yönetir iken bir kısmında ise bu iş için görevlendirilen bölümler bu süreçleri yönetmekte, iç denetim birimleri ise ihbar faaliyetlerini inceleyerek değerlendirmektedir. (IIA The İnstitute of İnternal Auditors, 2015)

Kişisel gözlemlerimize göre çalışan sayısı yüze kadar olan küçük işletmelerde iç denetim birimi bildirim sisteminin sahipliğini yaparak, hem bildirimlerin alınması raporlanması ve takibini yapabileceği gibi araştırılarak sonuçlandırılmasını da gerçekleştirebilir ve bu sistemi yönetebilir. Çalışan sayısının yüzü aştığı büyük şirketlerde ise sistemin ayrı bir yapı tarafından yönetilmesi daha uygun olur. Ancak bildirimlere ilişkin araştırmanın iç denetim ve teftiş birimleri tarafından yapılması daha sağlıklı sonuçlar verecektir.

Etik hatlarına bildirilebilecek eylemleri genel olarak yasalara ve etik kurallara aykırı eylemler olarak tanımlamış idik, özellikle yasalara aykırı konular başta olmak üzere tüm bu konular temelde denetim iç denetim ve suiistimal denetiminin konusunu oluşturmaktadır; Yasalara aykırı eylemler olarak; başta her türlü yasaya aykırılık olmak üzere, kurumun varlıklarına yönelik eylemler, çalma, rüşvet alma ve verme, komisyon kabul etme, kara para aklama ve terörün finansmanı, güvenli olmayan çalışma koşulları sayılabilir. Genel olarak iç düzenlemelere ve etiğe aykırı konular olarak; hediye alma, içeriden bilgilenenlerin ticareti, bazı taraflara adil olmayan avantaj sağlama, kurum kaynaklarının israfı, ırk din cinsiyet ayrımcılıkları, harcama suistimalleri, mali tablo suiistimalleri, mobbing, taciz, cinsel taciz, kurum kaynaklarını amaç dışı ve gereksiz kullanmak gibi konuları sayabiliriz.

Sorun bildirmenin denetim ile ilişkili en önemli boyutlarından birisi Enron olayından sonra Amerika'da Sarbanes-Oxley yasasının çıkarılması ve örgütlerde kurallara uyum yani Mevzuat uyum konusunda bir denetim oluşturulması ve bilgi uçuran çalışanların korunmasına öncülük etmesidir. Şirket muhasebesindeki uyumsuzlukları tespit eden ve bunu üst yönetime bildiren Sharon Watkins in durumu şirket CEO su ve Yönetim Kurulu Başkanı olan kişiye bildirmesine karşın işlem yapılmaması, işten çıkarılmaya çalışılması ancak şikâyet etmesinden korkulduğu için daha düşük bir pozisyona atanması, Watkins in haksız yaptırımlara maruz kaldığı için bu olayı yetkili makamlara bildirmemesi nedeniyle bu olaydan bir yıl sonra 2002 yılında Enron'un iflas başvurusunda bulunması uyum denetiminin geliştirilmesine kaynaklık etmiştir. (Poitras, 2014; Lindblom, 2007 den aktaran (Baltacı, 2017)

Son olarak denetim komiteleri veya yok ise iç denetim, teftiş veya iç kontrol yapılanmaları ile sorun bildirme ve etik hatlar ile sürekli temas halinde olmalı önemli konuların hemen, diğer konuların dönemsel olarak kendilerine raporlanmalarını sağlamalıdırlar.

Etik Bildirim Hatlarının Bankacılık Açısından Değerlendirilmesi

Bankacılık sektöründeki suistimaller bir yandan önemli bir maddi kayba neden olur iken, öte yandan bir güven kurumu olan bankalar için itibar riski de taşımaktadır. ACFE'nin 2016 araştırmasına göre suistimal mağduru kurumların sektörlere göre dağılımına bakıldığında vakalara en çok konu olan sektör % 16,8 ile bankacılık ve finansal hizmetler sektörü olduğu görülmektedir. (ACFE Association of Certified Fraud Examiners, 2017, s. 34) Suistimallere medyan kayıp tutarı açısından baktığımızda ise, tüm suistimallerin medyan kayıp tutarının 150.000 USD olduğunu (ACFE Association of Certified Fraud Examiners, 2017, s. 9) medyan kayıp sıralamasında birinciliğin 500.000 USD kayıpla madencilik sektöründe olduğunu, bankacılık ve finansal hizmetler sektörünün ise 192.000 USD medyan kayıp ile 23 sektör arasında 12. Sırada yer aldığını görmekteyiz. (ACFE Association of Certified Fraud Examiners, 2017, s. 35)

Öte yandan, belirtmek gerekir ki, ACFE'nin de raporunda belirttiği gibi bu tespitler bir yandan suistimallerin sektörlere göre nasıl dağıldığını göstermekle birlikte, bazı sektörlerin diğerlerine kıyasla daha fazla risk altında olduğu yönünde bir tespit içerdiğini söylemek de mümkün değildir, Çünkü ACFE'nin verileri Suistimal İnceleme Uzmanlarının (CFE) katıldığı bir anket aracılığıyla toplandığından, bu dağılım temelde CFE'lerin sıklıkla çalıştığı sektörleri yansıtmaktadır. (ACFE Association of Certified Fraud Examiners, 2017, s. 34) Ancak yine de bu kısıtlılığına karşın bu veriler bankacılık ve finans sektöründe suistimalin çok yoğun olduğunu ve tüm sektörlerdeki medyan kayıp tutarı üzerinde bir suistimalin gerçekleştiğini söyleyebiliriz.

Bankacılığın bir diğer özelliği de sektördeki kuruluşların ortalamaya göre büyük kuruluşlar olmaları, genellikle yaygın şube ağı ile çalışmaları nedeni ile çalışan sayılarının yüksek olması ve yine çok sayıda mevduat sahibi ve müşteri ve paydaş ile çalışmalarıdır. Çok sayıda personel, çok sayıda müşteri ve paydaş ile çalışmak ta bankacılık sektöründe suistimali arttıran etkinlerden biri olarak değerlendirilebilir.

Bankaların internet sitelerindeki adreslerinden (Türkiye Bankalar Birliği) (Türkiye Katılım Bankaları Birliği) hareketle ulaştığımız etik kodları üzerinden yaptığımız incelemede 2017 Aralık ayı itibari ile 51 bankadan yalnızca 10 tanesinin Etik bildirim hattına etik kodunda yer verdiğini, yani bankaların yalnızca beşte birinde etik bildirim hatları konusunda bir düzenleme olduğunu belirledik, Bu düzenlemelerin bir kısmı nelerin bildirim konusu olacağını açık ve ayrıntılı olarak açıklayıp başvuru kanallarını belirtmiş iken bir kısmında da genel ifadeler yer almıştır. Etik kodlarda başvuru makamı olarak sektörde tam bir birliktelik yoktur, bazı bankalar bildirim noktası olarak teftiş kurullarını bazı bankalar iç denetimi adres olarak gösterir iken, bazı

bankalar da insan kaynakları, mevzuat uyum veya yöneticileri başvuru makamı olarak belirlenmiştir, bir banka da ihlal halinde Türkiye Bankalar Birliğine başvurulmasını önermektedir.

Etik kodlar üzerinde yapılan çalışmada bildirim düzenlemelerin daha çok çalışanlara yönelik olarak kurgulandıkları, müşteri, mudi ve diğer paydaşlara yönelik bir yapılanmanın bulunmadığı gözlenmiştir. ACFE'nin raporlarında da belirtildiği üzere bildirimlerin % 51,5 i çalışanlar, % 17,8 i müşteriler, % 14 ü anonim, % 12 si diğer, % 9,9 u tedarikçiler, % 2,7 si hisse sahipleri ortaklar ve % 1,6 sı rakipler tarafından yapılmaktadır (ACFE Association of Certified Fraud Examiners, 2017, s. 26) başka bir deyişle bildirim konusunda çalışanların hedef kitle alınması bildirimcilerin yaklaşık yarısını oluşturan kısmın bildirimlerini zorlaştırıcı bir yapı olduğu söylenebilir.

Daha önce etik bildirim hattı olan kurumlarda bildirim hattının bulunmasının ihbarları % 40 oranında etkileyerek artırdığını belirtmiş idik, etik bildirim hatları genelde suistimalin tespiti yöntemleri içinde sayılsa da bankalarda iyi yapılanmış bir etik bildirim hattının olması suistimali önleyici bir işlev de taşımaktadır.

Yukarıdaki bulgularımız, bankacılıktaki iyi uygulama örneklerini dikkate alarak ve bankacılık sektör deneyimimiz ile birleştirilerek etik bildirim hatları konusundaki önerilerimiz aşağıda belirtilmiştir.

- Bankalar suistimalle mücadelenin etkin bir yöntemi olarak iyi yapılandırılmış bir etik bildirim hattı mekanizması kurmak zorundadırlar. Amerika'da halka açık şirketlerin etik bildirim hattı kurma zorunluluğundan hareketle stratejik bir sektör olan bankalar için de halka açık olsunlar ya da olmasınlar etik bildirim hattı kurma zorunluluğunun getirilmesi gerektiği görüşündeyiz.
- Etik bildirimlerinin teftiş kurulları, iç denetim, mevzuat uyum gibi farklı bölümler yerine tek bir bildirim kanalından yürütülmesi bunun da etik yardım hattı olarak yapılandırılması önerilmektedir,
- Bankalar bildirim hattı konusunu ciddiye almalı ve hattın işletilmesini profesyonel yeterliliği olan, etik yönetimi konusunda özel etik eğitiminden geçmiş deneyimli bir kurum içi etik yöneticisi aracılığı ile sağlamalıdır.

- Etkin bir uygulama için, etik kod konusundaki tereddüt edilen hususların yanıtlandığı etik yardım hattı ise etik bildirim hattından farklı olarak yapılandırılmalıdır.

- Banka denetim komitesine bildirimler dönemsel olarak özetlenmeli, önemli bildirimler anında aktarılmalı ve denetim komitesi bildirimleri ve sonuçlarını takip etmeli, bunu çalışma esasları içinde belirtmelidir.

- Bankalar bildirim hatlarını banka içinde kurabilecekleri gibi banka dışından profesyonel hizmet olarak ta alabilirler, banka yönetim kurulu denetim komitesinin fikrini de alarak iç ve diş bildirimin avantajlarını ve dezavantajlarını göz önüne alarak bu yöntemlerden birine karar vermelidir.

- Bildirim konusunda hazırlanacak bir prosedür ile bildirimin amacı ve kapsamı hangi davranışların kabul edilemez davranışlar olduğunun ve bildirime tabi olması gerektiği tanımlanmalıdır.

- Bildirimcilerin korunması bildirim sistemin etkinliği için kilit kavram olup, bildirimcinin ismi, bildirim kaynağı korunmalı bildirimlerin anonim kalması sağlanmalıdır.

- Bildirim proseründe bildirimde bulunanların korunması için açık ve net güvence verilmeli kendilerine disiplin cezası uygulanması ve işten çıkarma gibi olumsuz davranışlar ile karşı karşıya kalmayacakları, dezavantajlı duruma düşürülmeyecekleri güvencesi verilmelidir.

- Banka gizliliği de korumayı taahhüt etmelidir ancak yasalar gereği banka bazen ilgili makamlara açıklama yapmak zorunda kalabilecektir, bu husus ta prosedür de belirtilmelidir. Yine bazen kişilerin güvenliğini sağlamak önemli tehditleri önlemek açısından açıklama yapmak gerekebilir bu hususlar da baştan hazırlanan prosedür ile bildirimcilere açıklanmalıdır.

- Bildirim prosedüründe çalışanlara kabul edilemez davranışlar için bildirim zorunluluğu getirilerek bu konuda bir taahhütname alınabilir.

- Etik bildirim hattı hem çalışanlara hem müşterilere hem de diğer paydaşlara (mal ve hizmet sağlayacılar gibi) ayrı ayrı bir iletişim planı ile duyurulmalıdır.

- Etik bildirimi için farklı iletişim kanalları kullanılmalıdır. Başta telefon hattı olmak üzere e-posta, web tabanlı çevrimiçi formlar, posta, mektup, form, faks gibi tüm iletişim kanallarının kullanılması etkinliği arttıracaktır. Bu iletişim kanalları çalışanlar, müşteriler ve diğer paydaşlar için farklılaştırılabilir.

- Bildirim hattının güvenliği, gizliliği, müşteri çalışan veya paydaş şikâyetleri ilgili kişi, şube, birim bilgisi olmaksızın doğrudan etik hattına ulaşacak şekilde kurulmalıdır.

- İnceleme ve soruşturma prosedürleri oluşturulmalı, hangi şikâyetlerin hangi şartlarda nasıl soruşturulacağı önceden belirlenmelidir. Soruşturmalar hızla yapılıp, disiplin süreci adil ve tekdüze uygulanmalıdır.

- Bildirimcilere geribildirim vermek son derece önemli olup, bildirimin alındığı ve daha sonraki aşamada ise sonucundan bildirimciyi haberdar etmek uygun olacaktır. Yine burada olayların çözülüp sonuca bağlanması önemli olup, sorunların giderilmemesi halinde bildirim siteminin itibarı zarar görecektir.

- Bildirimleri teşvik etmek için eğitim, tanıtım ve gerektiğinde ödüllendirme sistemleri de planlanarak hayata geçirilmelidir.

- Bankacılık etiği ve iş etiği konusundaki eğitimlerin artırılması, bu eğitimlerin oryantasyon programlarının içinde olması bildirim hatlarının kullanılmasını ve etkinliğini arttıracaktır.

- Banka bildirim hattı diğer hatlarla karşılaştırılmalı ve dış denetimden geçirilmelidir.

- Bankaların yaygın müşteri yapısı dikkate alınarak yaygın dil desteği ve 7/24 hizmet verilmesi esas olmalıdır.

Sonuç

Etik Bildirim Hatları, en etkin suistimal tespit ve önemli bir suistimal önleme aracı olmasına rağmen hak ettikleri oranda suistimal tespit ve önlemede kullanılmamaktadırlar, Ancak, anlaşılan önemleri nedeni ile kullanım oranları her yıl artmaktadır. Etik hatlar, iç denetim, iç kontrol ve suistimal denetiminin en önemli kaynaklarından biridir, gerek sağladığı girdiler ile gerek gönüllü denetçilerle denetçi tabanını da geliştirici bir işlev görmektedir. Denetimin aktörleri etkin bir etik hattı ile içsel bildirimi güçlendirerek muhtemel dışsal

bildirimleri ve onun neden olacağı itibar kaybını önleyebilirler. Kurumun çıkarlarına aykırı bir durumu bildirmek sadakatin bir gereği olduğu gibi haksız bir durumu engellemek yapılması gereken iyi ve doğru bir şeydir. Bunu sağlamak için güvenli, iyi çalışan bir bildirim sistemi kurulması gerekir. Bu sistem kurum içinde olabileceği gibi kurum dışından hizmet olarak ta alınabilir, her iki sistemin de avantajları olsa da organizasyonun hedef ve kültürünün bilinmesinden bağımsız tek bir ideal yaklaşım olduğunu söylemek doğru değildir.

Etkin etik hatları bazı özellikleri taşımalıdır. Etkin hatlar; güvenilirdir, bildirimciler korunur, gizlilik sağlanır, anonim bildirim imkânı sunulur, sonuç alıcıdır, gelen sorunlar çözülür, profesyonel yeterliliği olan çalışanlarca işletilir, bildirimler teşvik edilir. Etik program ve farkındalık eğitimleri ile desteklenir, çoklu dil desteği sunar, 365 gün 24 saat temas kurma imkânı sağlar, sorunun kökenine odaklanılır, soruşturma süreçleri bellidir. Hızla sorun çözülür yalnızca çalışanları değil, müşteri, tedarikçi gibi diğer paydaşlar da hedef alınır, , bildirimcilerin misillemeye uğramayacakları güvencesi verilir, veriler analiz edilerek benzer şirketlerle karşılaştırılır, periyodik olarak bağımsız denetime tabi tutulmalıdır, son olarak ta denetim komitesi ile doğrudan iletişim sağlanır.

Bankacılık sektöründeki suistimaller önemli bir maddi kayba neden olur iken ayrıca bir güven kurumu olan bankalar için itibar riski de taşımaktadır. Araştırmalara göre suistimal vakalarına en çok konu olan sektörün bankacılık ve finansal hizmetler sektörü olduğu görülmektedir. Bu yapının oluşmasında sektördeki kuruluşların ortalamaya göre büyük kuruluşlar olmaları ve bankaların yaygın şube ağı ile çalışmaları nedeni ile çalışan sayılarının yüksek olması ve yine çok sayıda mevduat sahibi ve müşteri ve paydaş ile çalışmaları etkili olmaktadır. Bankaların etik kodları üzerinden yaptığımız incelemede bankaların yalnızca beşte birinde etik bildirim hatları konusunda bir düzenleme olduğunu belirledik, Çalışmamızın sonunda Bankaların suistimalle mücadelenin etkin bir yöntemi olarak iyi yapılandırılmış bir etik bildirim hattı mekanizması kurmaları gerektiği, stratejik bir sektör olan bankalar için etik bildirim hattı kurma zorunluluğunun getirilmesi gerektiği, Etik bildirimlerinin teftiş kurulları, iç denetim, mevzuat uyum gibi farklı bölümler yerine tek bir etik yardım hattından yürütülmesi gerektiği başta olmak üzere bankalarda etkin bir etik hattın hayata geçirilmesi için faydalı olacak önerilere yer verilmiştir.

Kaynakça

ACFE Association of Certified Fraud Examiners. (2017). İş Suistimali ve İstismar üzerine Uluslara rapor 2016 küresel suistimal çalışması. İstanbul: ACFE Türkiye USİUD.

ACFE. Fraud Risk Assesment Tool. Fraud Risk Assesment Tool Check List .

Aktan, C. C. (2016). Organizasyonlarda yanlış uygulamalara karşı bir sivil erdem ahlaki tepki ve vijdanı red davranışı: Whistleblowing. Mercek Dergisi .

Atak, S. (2014). Kamu Yönetimi Etiği. S. Atak, & S. K. Gül içinde, Meslek Etiği Kavramları (s. 311-342). Ankara: Adalet Yayınevi.

Bakar, Ş. (2012). Çalışanların, iş yerlerinde karşılaştıkları etik olamyan durumları raporlama eğilimleri ve bir uygulama. T.C. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Emnstitüsü Yüksek Lisans Tezi . Bursa.

Baltacı, A. (2017). Bilgi Uçurma, Kavram ve Kuramsal Temeller. Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler dergisi , 397-423.

Bedük, A. (2013). Ahlaki olmayan Davranışın duyurulması (Whistleblowing) ve Etik iklimi ilşkisi üzerine bir uygulama. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari bilimler fakültesi dergisi , 1-23.

Berkman, A., & Arslan, M. (2009). DÜnyada ve Türkiyede iş etiği ve etik yönetimi. istanbul: Tüsiad Türk Sanayici ve İşadamları derneği.

Candan, H., & Kaya, T. P. (2015). İhbarcılık (Whistleblowing) ve algılanan örgütsel destek arasındaki ilşkinin incelenmesine yönelik bir kamu kurumunda araştırma. 13. Kamu Yönetimi Kongresi KAYFOR 13, (s. 305-330). Konya.

Çiğdem, S. (2013). Büro Yönetiminde Whistleblowing ve etik ilişkisi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi , 93-109.

Esen, E., & Kaplan, H. A. (2012). İşletmelerde ahlaki olmayan davranışların duyurulması (whistleblowing). Dokuz eylül üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü dergisi , 33-52.

Güvercin, D. (2016). Ortaöğretim kurumlarında görülen bilgi uçurma süreci ve bilgi uçurma nedenlerine ilşkin öğretmen ve yönetici görüşleri. Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi .

IIA The İnstitute of İnternal Auditors. (2015). İhbar programları : Yönetim Kurulunun neleri bilmeye ihtiyacı var. IIA.

İş Kanunu. (tarih yok). 10 1, 2017 tarihinde http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Aspx?MevzuatKod=1.5.4857&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch&Tur=1&Tertip=5&No=4857 adresinden alındı

Kızıloğlu, E., & Çelik, A. (2015). Whistleblowing behavior in organizations and work morality interaction. International Journal of Social Sciences and Education research , 329-341.

KPMG. (2016). Bir Suistimalcinin profili 2016. İstanbul: KPMG Türkiye.

Managing The Business Risk of Fraud : A Practical Guide.

Medeni Kanun. (2011). Ankara: Seçkin.

Mercan, N., Altınay, A., & Aksanyar, Y. (2012). Whistleblowing (Bilgi ifşası, ihbar) ve yolsuzlukla mücadelede iç denetimin değişen ve gelişen rolü. Orgnizasyon ve yönetim Bilimleri Dergisi , 167-176.

Navran, F. (tarih yok). Uzmana Danışınız Acil Hatlar. Tedmer Türkiye Etik Değerler Merkezi tarafından düzenlenen Kurumiçi Etik yönetmeni dertifika programı notları .

Sayğan, S. (2011). Whistleblowing ve örgütsel etik iklimi üzerine bir uygulama. T.C. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi . Konya.

Taş, F. (2015). Özel ve Kamu Hastanelerinde çalışan hemşirelerin izharcılık (Whistleblowing) tutumları üzerine bir araştırma. T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi . Isparta.

The Institute of Internal Auditors. (2010). Uluslararası iç denetim Standartları Uluslararası mesleki uygulama çerçevesi (UMUÇ). İstanbul: Türkiye İç denetim Enstitüsü.

Türk Ceza Kanunu. (2004). İstanbul: Türkiye Barolar Birliği.

Türkiye Bankalar Birliği. (tarih yok). Bankalar internet adresleri. Erişim tarihi: 1 Kasım 2017 https://www.tbb.org.tr/tr/bankacilik/banka-ve-sektor-bilgileri/banka-bilgileri/internet-adresleri/67

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (tarih yok). Erişim Tarihi: 1 Ekim 2017, https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa82.htm

Türkiye Katılım Bankaları Birliği. (tarih yok). Banka genel bilgileri. Erişim 1 Kasım 2017, http://www.tkbb.org.tr/banka-genel-bilgileri adresinden alındı

Uyar, S., & Yelgen , E. (2015). Bilgi İfşası (Whistleblowing) ve Denetim. Yönetim ve Ekonomi araştırmaları dergisi , 85-106.

Waldron, N. (2012, september). The efectiveness of Hotlines in Detecting and Deterring Malpractice in Organisations. 10 01, 2017 tarihinde http://www.ibe.org.uk: http://www.ibe.org.uk/userimages/effectiveness_of_hotlines.pdf adresinden alındı

Yıldız, E., & Baskan, T. D. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST şirketleri Üzerine bir araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi .

Yılmaz, N. (2015). Kadın Girişimciliğinde Yönetsel etik değerler ve ifşa (Whistleblowing) Mersin ilinde uygulamalı bir araştırma . T.C. Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi . Mersin.

İÇ DENETİM FAALİYETLERİNDE KAMU İÇ DENETİM YAZILIMI KULLANIMININ TEKNOLOJİ KABUL MODELİ İLE ARAŞTIRILMASI[19]

Yrd. Doç. Dr. Halis KIRAL, CIA, CCSA, CGAP[**]

Yrd. Doç. Dr. Ersin KURNAZ[***]

Yrd. Doç. Dr. Murat SERÇEMELİ[****]

ÖZET

Bu çalışmada, iç denetim faaliyetlerinde Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) kullanımına yönelik eğilim sebepleri Teknoloji Kabul Modeli (TKM) aracılığıyla analiz edilmektedir. Bu amaçla, Türkiye'deki kamu kurumlarında İçDen yazılımını kullanan iç denetçilere TKM'de algılanan fayda, algılanan kullanım kolaylığı, kullanıma yönelik tutum, davranışa yönelik niyet ve gerçekleşen davranış değişkenleri arasındaki ilişkileri analiz edebilmek için bir anket çalışması yaptık. Anket sonucunda, iç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik algıladıkları faydanın, tutum ve niyetlerini etkilediğini tespit ettik. İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşmasında algılanan kullanım kolaylığının ise davranışa yönelik tutumu etkilemediği sonucuna ulaştık. Ayrıca, cinsiyet, eğitim durumu ve kurum türü değişkenleri dikkate alındığında, iç denetçilerin TKM bileşenlerine ilişkin algılarında farklılık oluşabileceğini tespit ettik.

Anahtar Sözcükler: Kamu İç Denetimi, Kamu İç Denetim Yazılımı, Teknoloji Kabul Modeli

INVESTIGATION OF USING OF PUBLIC INTERNAL AUDIT SOFTWARE IN INTERNAL AUDIT ACTIVITIES THROUGH TECHNOLOGY ACCEPTANCE MODEL

[19]Bu çalışma 13-17 Aralık 2017 tarihlerinde Erzurum'da düzenlenen 4. Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde özet bildiri olarak sunulmuştur.

[**]Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, halis.kiral@asbu.edu.tr

[***]Bayburt Üniversitesi, ersinkurnaz@bayburt.edu.tr

[****]Giresun Üniversitesi, muratsercemeli@gmail.com

ABSTRACT

In this study, reasons of tendency towards using of the public internal audit software (İçDen) in internal audit activities are analyzed through the Technology Acceptance Model (TAM). For this purpose, we conduct a survey for internal auditors in Turkey who are using İçDen in order to analyze the relationship between perceived usefulness, perceived ease of use, attitude of the use, intention of behavior and actual behavior in the TAM. We find that internal auditors' perceived usefulness impact their attitudes and intentions to use of İçDen. We also find that the perceived ease of use does not affect behavioral attitudes of internal auditors using İçDen. Moreover, given gender, educational status and type of institution, we find that there might be differences in the perceptions of internal auditors regarding TAM components.

Keywords: Public Internal Audit, Public Internal Audit Software, Technology Acceptance Model

1- GİRİŞ

Son yıllarda iletişim ve bilişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler, özellikle de internet kullanımının yaygınlaşması, gerek özel sektörü gerekse de kamu sektörünü önemli bir biçimde etkilemiştir. Bu gelişmeler, kurumların sundukları hizmetlerin yapısını ve şeklini değiştirmelerini zorunlu kılmıştır. Bu kapsamda kamu yönetiminin yeniden şekillendirilmesi çalışmaları çerçevesinde kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması, kurumların hesap verebilirliğinin ve şeffaflığının artırılması gibi amaçlara hizmet eden çeşitli yapısal değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Kamu sektöründe yapılan bu değişikliklerden biri kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Yazılımı (İçDen) aracılığıyla yapılmaya başlanmasıdır.

İçDen yazılımı ilk olarak 01/01/2014 tarihi itibariyle 45 kamu idaresinin iç denetim birim başkanlığında uygulanmaya başlanmıştır. 2015 yılsonu itibariyle İçDen kullanan kamu idaresi sayısı 113'e çıkmış ve araştırmanın yapıldığı dönem itibariyle İçDen yazılımını kullanan idare sayısı 123'e ve kullanan toplam kamu iç denetçi sayısı ise 710'a yükselmiştir.

Kamu İç Denetim Rehberiyle (İDKK, 2013) uyumlu bir şekilde hazırlanan İçDen yazılımı iç denetim faaliyetlerinin planlanma, yürütülme, raporlanma ve izlenmesi

aşamalarının yazılım üzerinden yapılmasını sağlayacak şekilde tasarlanmıştır. Bu yazılımın geliştirilmesindeki temel amaç, kurumlarda iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde belli bir standardı yakalamak ve iç denetim birimlerinin kamu iç denetim standartlarına uyumunu artırmaktır. Bu kapsamda İçDen yazılımın başlıca faydaları;

- Denetim faaliyetlerinin, denetim standartlarına ve Kamu İç Denetim Rehberine uygun yürütülmesine katkı sağlaması,
- Denetimin zorunlu unsuru olan dokümantasyonu kolaylaştırması,
- Kurumsal hafızanın oluşturulmasına katkı sağlaması,
- Denetime ilişkin istatistikler üreterek denetim planlama kalitesini artırması,
- Risk odaklı denetim yaklaşımının gelişmesine katkı sağlaması,
- Raporlamayı kolaylaştırması

olarak sıralanabilir.

Aynı zamanda iç denetim faaliyetlerinde İçDen yazılımının kullanımı sayesinde, iç denetim başkanı ve iç denetçi denetim sürecinde ihtiyaç duyduğu doğru, tam ve güvenilir bilgiyi zamanında elde edebilecektir. Diğer bir ifadeyle denetim sürecinde kullanılan İçDen yazılımı, bilginin güvenilirliğini ve etkinliğini artırdığı gibi denetim sonucunda elde edilen bulguların doğruluk derecesini de yükseltecektir.

Bilgi teknolojisi ürünlerin hızlı bir şekilde çeşitlenmesi ve gelişmesi kullanıcıların da kendilerini bu gelişmelere hazırlamalarını gerektirmektedir. Bunun için de bireylerin teknolojiyi kabullenmesi, sağlayacağı faydaları bilmesi ve teknolojik ürünlere karşı önyargısız bir tutum sergilemesi gerekmektedir.

Kullanıcıların yeni bilgi teknoloji ürünlerini ve sistemlerini kabullenmede ve kullanmada sergiledikleri isteksiz tutumları, bu sistemlerden beklenen verimin istenilen seviyede olmasını engellemektedir. Bu düşünceden hareketle, kullanıcıların bilgi teknoloji ürünlerini neden benimsedikleri veya benimsemediklerini açıklayan psikolojik itici güç ve etkenlerin araştırılmasını temel alan bazı modeller geliştirilmiştir (Bağlıbel vd., 2010:333). Bu modellerden biri de, Davis tarafından literatüre kazandırılan Teknoloji Kabul Modeli (TKM)'dir. (Davis vd. 1989: 985).

Çalışmada, kamu kurumlarının iç denetim faaliyetlerinde İçDen yazılımını kullanma nedenlerinin TKM kullanılarak ortaya konulması ve TKM aracılığıyla algılanan

fayda, algılanan kullanım kolaylığı, kullanıma yönelik tutum, davranışa yönelik niyet ve gerçekleşen davranış değişkenleri arasındaki ilişkilerin test edilmesi amaçlanmıştır. Kim vd. (2009) tarafından belirtildiği gibi TKM ile ilgili birçok çalışma yapılmasına rağmen belirli profesyonel gruplara yönelik çalışmaların sınırlı olduğu dikkate alındığında, kamu iç denetçilerine yönelik yapılan bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Bu doğrultuda çalışma temel olarak dört bölümden oluşmakta olup, giriş bölümünün ardından ikinci bölümde, denetim alanında bilgi teknolojileri kullanım nedenlerini TKM aracılığı ile analiz eden çalışmalara yer verilecektir. Üçüncü bölümde ise, çalışmanın amacı, kapsamı ve yöntemi, hipotezleri, güvenilirlik analizi ve normallik testi ve bulguların değerlendirilmesi alt başlıklar halinde incelenecektir. Son bölümde ise, sonuç ve değerlendirmelere yer verilecektir.

2- LİTERATÜR TARAMASI

Bilgi teknolojisi ürünleriyle ilgili yapılan çalışmalarda, bireylerin yeni bilgi teknolojisi ürünlerini benimseme(me) sebepleri en çok araştırılan hususlardan biridir. Ayrıca kullanım davranışına yol açan içsel ve dışsal faktörler de birçok araştırmaya konu olmuştur. Söz konusu çalışmalarda bireylerin kullanım davranışlarını hangi faktörlerin belirlediği, sosyo-psikoloji alanından niyet modelleri ile açıklanmaya çalışılmıştır. Fishbein ve Ajzen (1975) Sebepli Davranış Teorisi (Theory of Reasoned Action - SDT) ile davranışsal niyetlerin tutum ve sübjektif normlardan etkilendiğini ifade etmişlerdir. SDT genel olarak bireylerin davranışlarını açıklamak için tasarlanmış bir model olmakla beraber yeni teknoloji ürünlerinin kullanımına yönelik davranışların belirlenmesinde de kullanılan bir yöntemdir (Davis, Bagozzi ve Warshaw, 1989: 982- 983).

Yeni teknolojilere karşı bireylerin davranışlarını incelemek üzere geliştirilen bir diğer yöntem ise Teknoloji Kabul Modeli'dir (TKM). TKM, SDT'nin teknolojik ürünlerin nihai kullanıcılar tarafından benimsenmesinde etkili olan faktörleri açıklamak için geliştirilmiş bir modeldir (Davis vd., 1989: 985). İlk olarak Davis (1986) tarafından önerilen TKM zaman içerisinde bireylerin bilgi teknolojisi ürünlerinin kabulünü açıklamada en etkili modellerden birisi haline gelmiştir (Lee vd., 2003: 752). TKM, SDT

kadar genel bir model değildir. Ancak özellikle teknolojik ürünlerin kullanım nedenlerine odaklandığı için açıklama gücü daha yüksek sonuçlar sunmaktadır (Pikkarainen vd., 2004: 226).

Çalışmanın konusu ile ilişkili olarak denetim alanında bilgi teknolojileri kullanım nedenlerini TKM aracılığı ile analiz eden birçok çalışma yapılmıştır. Bu kapsamda, Fischer (1996) literatürdeki çalışmaların genel olarak yeni teknolojilerin denetimin etkinliğini ve verimliliğini ne kadar artırdığına yönelik yapıldığını, buna karşın bu teknolojiyi kullanan denetçilere odaklanan bir çalışma olmadığını belirtmiştir. Bu amaçla, altı büyük denetim firmasında çalışan denetçilere yönelik denetim teknolojileri hakkında bir saha araştırması yapmıştır. Sonuç olarak, yeni denetim teknolojileri kullanımın önceki denetim prosedürlerini azaltarak veya tamamen ortadan kaldırarak denetimin etkinliğini artırdığını tespit etmiştir.

Schafer ve Eining (2002) çalışmalarında, denetçilerin teknoloji yazılım araçlarını kabul nedenlerini araştırmışlardır. Denetçilerin, firmaları tarafından sağlanan yazılım araçlarını kullanıp kullanmayacaklarını açıklayan ve tahmin eden belirli faktörler tanımlamışlardır. Sonuç olarak Planlı Davranış Teorisinin ana bileşenlerinin davranışsal niyetin oluşumunu sağlamada önemli bir gösterge olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca denetim faaliyetlerinde kullanılmak üzere, teknolojik ürünlere yatırım yapan firmaların, bu ürünlere yatırım yaparken tutum, öznel norm ve algılanan davranış kontrolü gibi bilişsel ve duygusal bileşenleri dikkate almaları gerektiğini ifade etmişlerdir.

Curtis ve Payne (2008) çalışmalarında bilgisayar destekli denetim tekniklerinin denetimin etkinliğini ve verimliliğini artırmada çok önemli olduğunun bilinmesine rağmen, kamu sektöründe bu teknolojilerin kullanımının oldukça az olduğunu ve bunun sebebinin ise performans değerlendirme baskıları ve bütçe kısıtlılığıyla ilgili olduğunu ifade etmişlerdir. Araştırma sonucunda risk alan denetçilerin bütçe baskılarına aldırmaksızın teknolojilere daha fazla uyum sağladıkları tespit edilmiştir.

Kim vd., (2009) çalışmalarında teknoloji kabulüyle ilgili farklı profesyonel gruplar üzerinde çalışmalar yapılmasına rağmen, iç denetçilere yönelik sınırlı sayıda araştırmanın olduğuna dikkat çekmişlerdir. Bu sebeple çalışmalarında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsüne üye olan iç denetçilerin teknoloji kabul nedenlerini araştırmayı amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda veri tabanı sorguları, rasyo analizleri, denetim

için örneklemeler yapılması gibi yöntemlerin iç denetçiler tarafından daha fazla kabul gördüğü ancak dijital analiz, regresyon/ANOVA ve sınıflandırma gibi yöntemlerin ise daha az kabul gördüğünü belirlemişlerdir. Kullanılan sistem karmaşıklaştıkça algılanan kullanım kolaylığının azaldığı ve buna bağlı olarak kullanımının da azaldığını tespit etmişlerdir. Ayrıca, algılanan faydanın teknolojinin kabulü üzerinde daha fazla etkiye sahip olduğu ve algılanan kullanım kolaylığının gelişmiş özellikteki yöntemleri kullanmada daha fazla etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Mahzan ve Lymer (2014) çalışmalarında iç denetçilerin bilgisayar destekli denetim teknik ve araçlarını kullanmalarına neden olan faktörleri belirlemeyi amaçlamışlardır. Birleştirilmiş teknoloji kabul ve kullanım modeli kullanılarak gerçekleştirdikleri çalışmaları sonucunda kullanılan teknolojilerin benimsenmesinde performans beklentisi ve kullanım kolaylığının etkili olduğunu tespit etmişlerdir.

Mansour (2016) çalışmasında, çağdaş denetim teknolojilerinin denetim firmalarına, bilgi teknolojisi alanındaki hızlı gelişmelere karşı baş edebilecek imkânlar sağlamasına rağmen, Ürdün'de bu denetim olanaklarının oldukça az kullanıldığını ifade etmiştir. Bu amaçla çalışmasında söz konusu teknolojilerin kullanımında hangi unsurların etkili olduğunu belirlemek için TKM kullanarak 200 denetçiye anket çalışması yapılmıştır. Sonuç olarak denetçilerin bilgisayar destekli teknoloji araçlarını kullanma niyetlerinde, hem denetçiden beklenen performansın hem de firmaların çalışma koşullarının etkili olduğunu tespit etmiştir.

Rosli vd. (2016) çalışmasında, teknoloji, örgüt ve çevre kapsamını kullanarak denetim firmalarındaki denetim teknolojisinin benimsenmesini analiz etmişlerdir. Bu kapsamda, Malezya Muhasebe Enstitüsü'nde kayıtlı denetim firmalarına yönelik bir anket uygulamışlardır. Araştırma sonucu, firmaların genellikle denetim teknolojisinin uygulanmasının avantajlarının olduğunu ve faydalarının maliyeti aştığını kabul ettiklerini tespit etmişlerdir. Ayrıca mesleki kuruluşların desteklerinin de teknolojiyi kabulde önemli rol oynadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Serçemeli ve Kurnaz (2016) ise, denetimde bilgi teknolojileri kullanım nedenlerini TKM aracılığı ile belirlemek amacıyla vergi müfettiş ve yardımcılarına yönelik bir araştırma yapmışlardır. Sonuç olarak vergi müfettiş ve yardımcılarının bilgi teknolojileri ürünlerini kullanımına yönelik algılanan fayda ve niyet eğilimlerinin oldukça yüksek

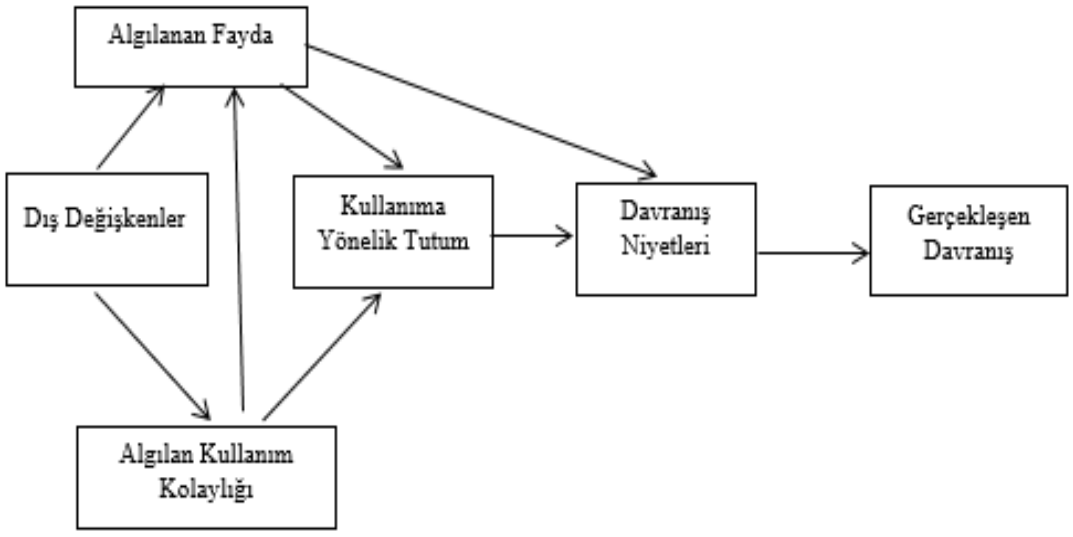
olduğu yönünde bulgulara ulaşmışlardır. Bu kapsamda, vergi müfettişlerinin denetim sürecinde bilgi teknolojisi kullanımına yönelik davranışının oluşmasında algılanan kullanım kolaylığı, davranışa yönelik tutumu pozitif yönde etkilediğini tespit etmişlerdir. Ayrıca vergi müfettişlerinin denetim sürecinde bilgi teknolojisi kullanımına yönelik davranışının oluşumunda algılanan faydanın kullanıma yönelik niyeti pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır.

3- ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Çalışmada, kamu iç denetçilerinin iç denetim faaliyetlerinde İçDen yazılımını kullanma eğilimlerinin TKM kullanılarak ortaya koyulması ve TKM aracılığıyla algılanan fayda, algılanan kullanım kolaylığı, kullanıma yönelik tutum, davranışa yönelik niyet ve gerçekleşen davranış değişkenleri arasındaki ilişkilerin test edilmesi amaçlanmıştır.

Araştırma, Türkiye'deki kamu kurumlarında İçDen yazılımını kullanan iç denetçileri kapsamaktadır. Araştırmanın ana kütlesini çalışmanın yapıldığı dönem itibariyle İçDen yazılımının kullanıldığı 123 iç denetim birim başkanlığında görev yapan 710 kamu iç denetçisi oluşturmaktadır. Çalışmada örneklem seçimi yapılmayıp, ana kütlenin tamamına ulaşılması hedeflenmiştir.

Şekil 1. Teknoloji Kabul Modeli



Kaynak: Davis vd., 1989: 985.

TKM, algılanan kullanım kolaylığı ve algılanan fayda gibi iki önemli kişisel inancın bireylerin bilgi teknolojisi ürünlerini kabul ve kullanımı konusundaki niyetlerinin şekillenmesinde etkili olduğunu ileri sürmektedir. Şekil 1'de görüldüğü üzere TKM; dışsal değişkenler, algılanan fayda, algılanan kullanım kolaylığı, kullanıma yönelik tutum, davranışa yönelik niyet ve gerçekleşen davranış değişkenlerinden oluşmaktadır. Söz konusu değişkenler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Dışsal değişkenler; bireylerin demografik özellikleri, kurumsal faktörler, kullanılan sistemin teknik özellikleri ve kullanıcıların teknik becerileri gibi değişkenlerdir (Aras vd., 2015: 344).

Algılanan fayda; bireyin belirli bir sistemi kullandığında, onun iş performansını iyileştirmeye yardımcı olacağına dair inanç düzeyidir (Davis, 1989: 320).

Algılanan kullanım kolaylığı; bireyin belirli bir sistemi kullanmasının fazla çaba gerektirmeyeceği yönündeki inanç derecesidir. Diğer bir ifadeyle, yeni bir teknolojinin kullanımının kolay olmasıdır. Davis'e göre (1989) algılanan kullanım kolaylığının tutum ve algılanan fayda üzerinde güçlü bir etkisi vardır (Davis, 1989: 320).

Tutum; belirli bir nesneye karşı, devamlı bir şekilde olumlu veya olumsuz bir tavır ile karşılık verme eğilimidir (Fishbein ve Ajzen, 1975: 10). Taylor ve Todd (1995: 147) çalışmalarında, bireylerin bilgi teknolojileri ürünlerini kullanma niyetini tahmin etmede, tutumun güçlü bir motive edici etken olduğunu ileri sürmüşlerdir.

Niyet ve Davranış; bireyin belirli bir davranışı gerçekleştirirken ortaya koyduğu istek ve çabanın ölçüsüdür. Diğer bir ifadeyle, bireyin bir davranışı yerine getirmeye hazır olmasıdır. TKM bireyin bilgi teknoloji ürünlerini benimseme durumunu belirleyen, en önemli faktörün bireyin niyeti olduğunu savunur. Davranış ise, bireyin bilgi teknoloji ürünlerini kullanım sıklığının ve yoğunluğunun ölçüsüdür (Çivici ve Kale, 2007: 120-121).

Buna göre, araştırma kapsamında hazırlanan anket formunda demografik özellikleri ölçmeye yönelik sorulara ek olarak İçDen yazılımının kullanımına yönelik algılanan fayda, algılanan kullanım kolaylığı, tutum, niyet ve gerçekleşen davranış değişkenini ölçmeye yönelik sorulara yer verilmiştir. Araştırmanın amacı doğrultusunda anket soruları hazırlanırken yararlanılan kaynaklar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1: Ölçeklerin Oluşturulmasında Yararlanılan Çalışmalar

Değişkenler	Yararlanılan kaynaklar
Algılanan Fayda	Shih, 2004, Yang ve Yoo, 2004, Lee vd., 2005, Lai ve Li, 2005
Algılanan Kullanım Kolaylığı	Yang ve Yoo, 2004, Lee vd., 2005
Tutum	Shih, 2004, Yang ve Yoo, 2004, Lee vd., 2005
Niyet	Lee vd., 2005, Cheng vd., 2006
Gerçekleşen Davranış	Yang ve Yoo, 2004

Verilerin toplanmasında kullanılan anket formları, iç denetçilere, Maliye Bakanlığı tarafından 2016 yılında Antalya'da düzenlenen bir eğitim esnasında dağıtılmıştır. Araştırmanın ana kütlesini oluşturan 710 iç denetçinin 400'ünden geçerli geri dönüş alınabilmiştir. Bu oran yaklaşık olarak %56'lık bir geri dönüş oranına tekabül etmektedir.

Anketlerden elde edilen veriler, *SPSS* programı kullanılarak bilgisayar ortamına aktarılmış, verilerin analizi ve hipotezlerin test edilmesinde bu programdan yararlanılmıştır. Bu program yardımıyla frekans, yüzde, ortalama gibi tanımlayıcı istatistiklerin yanı sıra Regresyon Analizi, Mann-Whitney U Testi ve Kruskal Wallis Testi yapılmıştır.

3.1. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın amaçları çerçevesinde aşağıda belirtilen alternatif hipotezler belirlenmiş ve bu hipotezler istatistiksel analizler sonucunda test edilmiştir. Söz konusu hipotezler Özer vd. (2010) çalışmasından yararlanılarak oluşturulmuştur.

H_1: İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşumunda algılanan fayda, davranışa yönelik tutumu pozitif yönde etkiler.

H_2: İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşumunda algılanan kullanım kolaylığı, davranışa yönelik tutumu pozitif yönde etkiler.

H_3: İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşumunda algılanan fayda, kullanıma yönelik niyeti pozitif yönde etkiler.

H_4: İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşumunda davranışa yönelik tutum, davranışa yönelik niyeti pozitif bir yönde etkiler.

H_5: İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşumunda davranışa yönelik niyet, davranışın oluşmasını pozitif yönde etkiler.

Ayrıca denetçilerin, TKM bileşenlerini algılama farklılıklarını ölçmeye yönelik aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir.

H_6: İç denetçilerin cinsiyetleri bakımından, TKM bileşenlerini algıları arasında farklılık vardır.

H_7: İç denetçilerin yaşları bakımından, TKM bileşenlerini algıları arasında farklılık vardır.

H_8: İç denetçilerin eğitim durumu bakımından TKM bileşenlerini algıları arasında farklılık vardır.

H_9: İç denetçilerin çalıştıkları kurum türü bakımından TKM bileşenlerini algıları arasında farklılık vardır.

H_{10}: İç denetçilerin memuriyette çalışma süreleri bakımından TKM bileşenlerini algıları arasında farklılık vardır.

H_{11}: İç denetçilerin kamu iç denetçisi olarak çalışma süreleri bakımından TKM bileşenlerini algıları arasında farklılık vardır.

3.2. Güvenilirlik Analizi ve Normallik Testi

Güvenilirlik, ankette yer alan soruların birbirleriyle olan tutarlılığının ve söz konusu sorunu ölçmede homojenliğinin rakamsal olarak ifade edilmesidir. İstatistikte güvenilirlik ölçülürken genellikle Cronbach Alfa katsayısı tercih edilmektedir (Akgül ve Çevik, 2003: 435). Bu kapsamda İçDen yazılımını kullanma eğilimlerinin TKM kullanılarak belirlenmesine yönelik geliştirilen ölçeğin güvenilirliğini ölçmek amacıyla Cronbach Alpha katsayısı hesaplanmış ve α değeri 0,842 olarak bulunmuştur. Bu sonuçla ölçeğin sosyal bilimler alanı için yüksek derecede güvenilirlik düzeyine sahip olduğu söylenebilir.

İstatistiksel analizlerde parametrik hipotez testlerinin mi yoksa parametrik olmayan hipotez testlerinin mi kullanılacağına karar verilirken, verilerin normal dağılıp dağılmadığına bakılması gerekir. Verilerin normal dağılımı analiz edilirken gözlem sayısı dikkate alınmalıdır. Eğer gözlem sayısı 29'dan az ise Shapiro-Wilk testi, 29 ve daha büyük olduğunda ise Kolmogorov-Smirnov testi kullanılabilir (Karaatlı, 2010: 10). Bu çalışmada veri sayısı 400 olduğu için Kolmogorov-Smirnov testi tercih edilmiştir.

Tablo 2: Normallik Testi

Kolmogorov-Smirnov			
	İstatistik	Serbestlik derecesi	Anlamlılık Düzeyi
Algılanan Fayda	0,106	400	0,000
Algılanan Kullanım Kolaylığı	0,102	400	0,000
Tutum	0,111	400	0,000
Niyet	0,157	400	0,000
Gerçekleşen Davranış	0,205	400	0,000

Verilerin dağılımları Kolmogorov-Smirnov testi sonucunda anlamlılık düzeyi %5 ten küçük olduğu için normal olmadığı saptanmıştır. Dolayısı ile verilerin analizinde parametrik olmayan hipotez testleri kullanılmıştır.

3.2. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Araştırmaya katılan iç denetçilere ait demografik veriler Tablo 3'te verilmiştir. Tablo incelendiğinde, katılımcıların %85,8'inin erkek, % 28,2'sinin 35 - 39 arası yaş aralığında, % 62,7'sinin lisans mezunu, % 44,5'inin 21 yıl ve üzeri tecrübeye sahip oldukları, % 53,3'ünün 7 yıldan fazla kamu iç denetçisi oldukları ve son olarak % 41,0'inin de genel bütçeli kamu kurumlarında çalıştıkları görülmektedir.

Tablo 3: Katılımcılara İlişkin Demografik Bilgiler

	Demografik Özellik	Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	57	14,2
	Erkek	343	85,8
	Toplam	**400**	**100**
Yaş	30'dan az	-	-
	30 - 34 arası	25	6,3
	35 - 39 arası	113	28,2
	40 - 44 arası	83	20,8
	45 - 49 arası	67	16,8
	50 ve üzeri	112	28,0
	Toplam	**400**	**100**
Eğitim Durumu	Lisans	251	62,7
	Yüksek lisans	133	33,3
	Doktora	16	4,0
	Toplam	**400**	**100**
Memuriyette Çalışma Süresi	5-10 yıl	29	7,2
	11 - 15 yıl arası	102	25,5
	16 - 20 yıl arası	91	22,8
	21 ve üzeri	178	44,5
	Toplam	**400**	**100**
İç Denetçi Olarak Çalışma Süresi	1 yıldan az	10	2,5
	1 - 3 yıl arası	111	27,8
	4 - 6 yıl arası	66	16,5
	7 yıl ve üzeri	213	53,3
	Toplam	**400**	**100**
Kurum Türü	Genel Bütçeli Kamu Kurumu	164	41,0
	Özel Bütçeli Kamu Kurumu	143	35,8
	Mahalli İdare	84	21,0
	Sosyal Güvenlik Kurumları	9	2,3
	Toplam	**400**	**100**

Tablo 4'te ise TKM bileşenlerine ait aritmetik ortalama ve standart sapma değerleri verilmiştir. Tablo 4'e algılanan fayda açısından bakıldığında, genel olarak ortalamaların 3 ve üzerinde olduğu görülmektedir. En yüksek aritmetik ortalamaya sahip (3,55 ve 3,51) ifadelere bakıldığında ise, katılımcılar İçDen yazılımını kullanmanın işlerini kolaylaştırdığını ve işleri için faydalı bir uygulama olduğunu ifade etmişlerdir. Ancak İçDen kullanımının işlerini daha hızlı yapmaları ve iç denetçilere zaman

kazandırma konusunda verilen olumlu cevapların diğerlerine göre bir miktar düşük olduğu görülmektedir. Bunun başlıca iki sebebi olabilir. Birincisi İçDen yazılımı henüz yeni geliştirilen bir yazılım olduğu için kullanıcı dostu yönlerinin daha da geliştirilmesi bekleniyor olabilir. İkinci olarak iç denetçiler yazılımı henüz birkaç yıldır kullanmaya başladıkları için alışageldikleri iş düzeninin dışında işlerini yazılım aracılığıyla yapmalarının ilk etapta biraz zaman alması muhtemeldir. Ancak zaman geçtikçe yazılımı kullanma kolaylıklarının artarak işlerini daha hızlı yapabilecekleri düşünülmektedir.

Tablo 4: TKM Bileşenlerine Ait Aritmetik Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Değişkenler	İfadeler	Ortalama	Standart Sapma
Algılanan Fayda	İçDen yazılımını kullanmak işimi kolaylaştırır	3,55	1,273
	İçDen yazılımını kullanmak işim ile ilgili hâkimiyetimi artırmaktadır	3,47	1,161
	İçDen yazılımını kullanmak işimdeki performansımı artırmaktadır.	3,32	1,201
	İçDen yazılımı işimle ilgili ihtiyaçlarımı karşılamaktadır	3,32	1,120
	İçDen yazılımını kullanmak bana zaman kazandırmaktadır	3,15	1,277
	İçDen yazılımını kullanmak görevleri daha hızlı bir şekilde yapmamı sağlar	3,15	1,218
	İçDen yazılımı işimdeki önemli hususlarda destek sağlar	3,42	1,105
	İçDen yazılımını kullanarak daha fazla iş yapabilirim	3,09	1,176
	İçDen yazılımın gereksiz işler üzerinde harcadığım zamanı azaltır	3,17	1,169
	İçDen yazılımını kullanmak işimdeki verimliliğimi artırır	3,25	1,159
	İçDen yazılımını kullanmak yaptığım işin niteliğini artırır	3,34	1,141
	İçDen yazılımını kullanmak işimin etkinliğini artırır	3,31	1,119
	Genel olarak İçDen yazılımını kullanmak işim için faydalıdır	3,51	1,142
Algılanan Kullanım Kolaylığı	İçDen yazılımını kullanmak işlerimi daha karmaşık hale getirir.	2,57	1,164
	İçDen yazılımını kullanırken sık sık hata yaparım	2,52	1,059
	İçDen yazılımını kullanırken daha çok kılavuza ihtiyaç duyarım	2,84	1,086
	İçDen yazılımını kullanırken daha çok zihinsel çaba göstermem gerekmektedir	2,73	1,121
	İçDen yazılımı sayesinde hatalarımı daha kolay bulurum	3,12	1,039
	İçDen yazılımı sayesinde işimle ilgili yapmak istediklerimi kolaylıkla yapabiliyorum	3,07	1,094
	İçDen yazılımı beklenmeyen sonuçlara neden olabilir	2,76	1,027
	İçDen yazılımı kullanmak beni hantallaştırır	2,60	1,122
	İçDen yazılımının kullanımı benim için anlaşılması kolaydır	3,47	1,085
	İçDen yazılımı görevlerimi hatırlatmada bana yardımcı olur	3,62	1,028
	İçDen yazılımı görevlerimi yaparken bana rehberlik eder	3,53	1,055
	Genel olarak İçDen yazılımı kullanımını kolay buluyorum	3,29	1,114
Tutu	İçDen yazılımını kullanmak beni mutlu eder	3,20	1,149

	İçden yazılımını kullanmayı sıkıcı buluyorum	2,72	1,175
	İçDen yazılımını kullanmak beni gerginleştirmektedir	2,68	1,148
	İçDen yazılımı kullanımının bezdirici olduğunu düşünüyorum	2,64	1,160
	İçDen yazılımı kullanımını gereksiz buluyorum	2,51	1,189
Niyet	Mesleğim söz konusu olduğunda gelecekte de İçDen yazılımını kullanmaya niyetliyim	3,53	1,167
	İçDen yazılımında meydana gelecek değişiklikleri mesleğime uygulamaya çalışacağım	3,64	1,063
	İçDen yazılımını gelecekte de kullanacağım	3,66	1,083
	İçDen yazılımını yakın bir gelecekte düzenli olarak kullanmayı düşünüyorum	3,79	1,017
	IçDen yazılımında meydana gelecek yenilikleri takip etmeye çalışacağım	3,72	1,092
	Gelecekte İçDen yazılımı kullanımımın artacağını düşünüyorum	3,32	1,229
	İçDen yazılımı kullanımını, meslektaşlarıma ısrarla tavsiye edeceğim	2,21	1,139
Davranış	Mesleğimde İçDen yazılımını kullanacağımı pek sanmıyorum	2,15	1,122
	İçDen yazılımını nadiren kullanırım	2,11	1,158
	İçDen yazılımını pek kullanmam	3,46	1,282
	İçDen yazılımını sık kullanırım	3,35	1,281

Algılanan kullanım kolaylığı açısından bakıldığında ortalamaların 3 değerine yakın ve üzerinde olduğu görülmektedir. En yüksek aritmetik ortalamalı (3,62) "*İçDen yazılımı görevlerimi hatırlatmada bana yardımcı olur*" ifadesi öne çıkmaktadır. Ayrıca, bu ifadeden sonra en yüksek ortalamaya sahip "*İçDen yazılımı görevlerimi yaparken bana rehberlik eder"* ifadesi de İçDen yazılımının iç denetçilere görevlerini yaparken sağladığı katkıyı göstermektedir. Genel olarak tüm ortalamalar dikkate alındığında ise, katılımcılar İçDen yazılımı kullanımının kolay olduğu yönünde düşünce belirtmişlerdir.

Tablo 4 tutum değişkeni açısından bakıldığında, katılımcılar İçDen yazılımını sıkıcı, bezdirici ve gereksiz bulmadıklarını ifade etmişlerdir. Aynı zamanda en yüksek aritmetik ortalamalı (3,20) ifade "*İçDen yazılımını kullanmak beni mutlu eder"* olarak öne çıkmaktadır. Buna göre katılımcıların İçDen yazılımı kullanımına yönelik tutumlarının olumlu yönde olduğu söylenebilir.

Yine aynı şekilde niyet değişkeni açısından bakıldığında, genel olarak ortalamaların 3 ve üzerinde olduğu görülmektedir. Buna göre katılımcılar İçDen yazılımını gelecekte düzenli olarak kullanmayı düşündüklerini ve yazılımla ilgili yenilikleri takip edeceklerini ifade etmişlerdir. Diğer bir ifadeyle katılımcıların kamu

kurumlarında İçDen yazılımı kullanımına yönelik niyetlerinin olumlu yönde olduğu söylenebilir.

Son olarak gerçekleşen davranış açısından bakıldığında ise, "*İçDen yazılımını sık kullanırım"* ile "*İçDen yazılımını pek kullanmam"* ifadelerine verilen cevabın oranlarının birbirine yakın olduğu görülmektedir. Anketin yapıldığı tarih itibariyle bazı birimlerin iki yıldan az ve kalan birimlerin de bir yıldan az süredir İçDen kullanmaya başladıkları dikkate alındığında bu sonuçlar makul gözükmektedir.

Hipotezlerin Test Edilmesi

İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşmasında etkili olan boyutların irdelendiği hipotezler basit doğrusal regresyon analiziyle test edilmiştir. Bu doğrultuda ilk beş hipotezin test edilmesine ilişkin regresyon analiz sonuçları Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5: Regresyon Analizi Sonuçları

	Bağımlı Değişken Bilgi Teknolojileri Kullanımına Yönelik Niyet				Bağımlı Değişken Bilgi Teknolojileri Kullanımına Yönelik Tutum				Bağımlı Değişken Bilgi Teknolojileri Kullanımına Yönelik Gerçekleşen Davranış			
Bağımsız Değişkenler	β	P	F	R^2	B	P	F	R^2	B	P	F	R^2
Algılanan Fayda	0,585	0,000*	206,813	0,342	0,576	0,000*	197,720	0,332				
Algılanan Kullanım Kolaylığı					0,084	0,092	2,849	0,007				
Tutum	0,350	0,000*	55,439	0,122								
Niyet									0,208	0,000*	18,018	0,043

"H_1: İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşumunda algılanan fayda, davranışa yönelik tutumu pozitif yönde etkiler" hipotezinin irdelendiği regresyon modeli istatistiki olarak anlamlı bulunmuştur (F=197,720, P=0,000). Buna göre, iç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşumunda algılanan faydanın, davranışa yönelik tutumu pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Algılanan fayda değişkeni İçDen yazılımına yönelik tutumu %33,2 oranında açıklama gücüne sahiptir.

"H_2: İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşumunda algılanan kullanım kolaylığı, davranışa yönelik tutumu pozitif yönde etkiler." hipotezinin test edildiği regresyon modeli istatistiki olarak anlamsız bulunmuştur (F=2,849, P=0,092). Böylece, iç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşmasında algılanan kullanım kolaylığının, davranışa yönelik tutumu etkilemediği sonucuna ulaşılmıştır.

"H_3: İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşumunda algılanan fayda, kullanıma yönelik niyeti pozitif yönde etkiler." hipotezinin irdelendiği regresyon modeli istatistiki olarak anlamlı bulunmuştur (F=206,813, P=0,000). İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşmasında algılanan faydanın, kullanıma yönelik niyeti pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Algılanan fayda değişkeni, İçDen yazılımına yönelik niyeti %34,2 oranında açıklama gücüne sahiptir.

"H_4: İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşumunda davranışa yönelik tutum, davranışa yönelik niyeti pozitif bir yönde etkiler." hipotezinin irdelendiği regresyon modeli istatistiki olarak anlamlı bulunmuştur (F=55,439, P=0,000). İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşmasında davranışa yönelik tutumun, davranışa yönelik niyeti etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Tutum değişkeni, İçDen yazılımına yönelik niyeti %12,2 oranında açıklama gücüne sahiptir.

"H_5: İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik davranışlarının oluşumunda davranışa yönelik niyet, davranışın oluşmasını pozitif yönde etkiler." hipotezinin irdelendiği regresyon modeli istatistiki olarak anlamlı bulunmuştur (F=18,018, P=0,000). İç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik niyetleri, davranışın

oluşmasını etkilemektedir. Niyet değişkeni, İçDen yazılımına yönelik davranışı %4,3 oranında açıklama gücüne sahiptir.

Öte yandan, kamu iç denetçilerinin yaş, cinsiyet ve mesleki tecrübelerine göre TKM bileşenlerine verdikleri cevaplar arasında farklılık olup olmadığı ölçülmeye çalışılmıştır. Veriler normal dağılıma sahip olmadığı için gruplar arasındaki farklılıklar, parametrik olmayan testler (Mann-Whitney U testi ve Kruskal Wallis testi) ile ortaya konulmuştur.

"H_6: İç denetçilerin cinsiyetleri ile TKM bileşenlerini algılamaları arasında anlamlı bir fark vardır." Test sonuçlarına göre TKM bileşenlerinden gerçekleşen davranış değişkeni bakımından, katılımcıların cinsiyetleri arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. İç denetçilerin cinsiyetlerinin sıra ortalamalarına bakıldığında, erkek katılımcıların İçDen yazılımının kullanımına yönelik gerçekleşen davranış algılarının daha fazla olduğu görülmektedir.

Tablo 6: Cinsiyet - Farkındalık İlişkisine Yönelik Mann-Whitney U Testi Özet Tablosu

TKM Bileşenleri	Cinsiyet	N	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı	U	p
Algılanan Fayda	Erkek	343	200,72	68848,50	9698,500	0,924
	Kadın	57	199,15	11351,50		
Algılanan Kullanım Kolaylığı	Erkek	343	200,05	68618,00	9622,000	0,849
	Kadın	57	203,19	11582,00		
Tutum	Erkek	343	200,72	68741,00	9745,000	0,970
	Kadın	57	199,15	11459,00		
Niyet	Erkek	343	200,72	68032,50	9036,500	0,358
	Kadın	57	199,15	12167,50		
Gerçekleşen Davranış	Erkek	343	200,72	70361,50	8185,500	0,044
	Kadın	57	199,15	9838,50		

"H_8: İç denetçilerin eğitim durumu ile TKM bileşenlerini algılamaları arasında anlamlı bir fark vardır." Tablo 7 incelendiğinde, test sonuçlarına göre TKM bileşenlerinden algılanan fayda ve tutum değişkenleri bakımından, katılımcıların eğitim durumları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu görülmektedir. İç denetçilerin eğitim durumlarının sıra ortalamalarına bakıldığında, doktora mezunu olan iç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik algıladıkları faydanın ve yüksek lisans mezunu olanların da söz konusu yazılıma yönelik tutumlarının daha yüksek olduğu anlaşılmaktadır. Ancak yazılımı kullanmaya yönelik davranışta ise eğitim düzeyine göre bir ayrışma söz konusu değildir.

Tablo 7: Eğitim Durumu - Farkındalık İlişkisine Yönelik Kruskal Wallis Testi Özet Tablosu

TKM Bileşenleri	Eğitim Durumu	N	Sıra Ortalaması	P
Algılanan Fayda	Lisans	251	211,25	0,015
	Yüksek Lisans	133	177,13	
	Doktora	16	226,16	
Algılanan Kullanım Kolaylığı	Lisans	251	201,74	0,511
	Yüksek Lisans	133	194,72	
	Doktora	16	229,03	
Tutum	Lisans	251	191,41	0,032
	Yüksek Lisans	133	221,15	
	Doktora	16	171,44	
Niyet	Lisans	251	205,24	0,299
	Yüksek Lisans	133	188,85	
	Doktora	16	223,09	
Gerçekleşen Davranış	Lisans	251	199,30	0,960
	Yüksek Lisans	133	202,74	

	Doktora	16	200,72	

"H_9: İç denetçilerin çalıştıkları kurum türü ile TKM bileşenlerini algılamaları arasında anlamlı bir fark vardır." Test sonuçlarına göre TKM bileşenlerinden algılanan fayda, tutum ve niyet değişkenleri bakımından iç denetçilerin çalıştıkları kurum türleri arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuştur. İç denetçilerin çalıştıkları kurum türlerinin sıra ortalamalarına bakıldığında, özel bütçeli kamu kurumlarında çalışan iç denetçilerin İçDen yazılımının kullanımına yönelik algıladıkları faydanın ve söz konusu yazılımın kullanımına yönelik niyetlerinin daha yüksek olduğu görülmektedir.

Tablo 8: Kurum Türü - Farkındalık İlişkisine Yönelik Kruskal Wallis Testi Özet Tablosu

TKM Bileşenleri	Kurum Türü	N	Sıra Ortalaması	P
Algılanan Fayda	Genel Bütçeli Kamu İdaresi	164	164,05	0,000
	Özel Bütçeli Kamu İdaresi	143	232,73	
	Mahalli İdare	84	225,31	
	Sosyal Güvenlik Kurumları	9	120,94	
Algılanan Kullanım Kolaylığı	Genel Bütçeli Kamu İdaresi	164	195,93	0,753
	Özel Bütçeli Kamu İdaresi	143	208,71	
	Mahalli İdare	84	196,98	
	Sosyal Güvenlik Kurumları	9	186,22	
Tutum	Genel Bütçeli Kamu İdaresi	164	224,67	0,000
	Özel Bütçeli Kamu İdaresi	143	183,43	
	Mahalli İdare	84	173,59	
	Sosyal Güvenlik Kurumları	9	282,50	
	Genel Bütçeli Kamu İdaresi	164	173,18	

Niyet	Özel Bütçeli Kamu İdaresi	143	226,59	0,001
	Mahalli İdare	84	211,09	
	Sosyal Güvenlik Kurumları	9	184,89	
Gerçekleşen Davranış	Genel Bütçeli Kamu İdaresi	164	190,83	0,275
	Özel Bütçeli Kamu İdaresi	143	214,17	
	Mahalli İdare	84	193,92	
	Sosyal Güvenlik Kurumları	9	220,94	

H_7, H_{10} ve H_{11} hipotezleri için yapılan Kruskal Wallis testleri sonuçları istatistiksel olarak anlamsız çıkmıştır. Buna göre;

"H_7: İç denetçilerin yaşları bakımından, TKM bileşenlerini algıları arasında farklılık vardır." Hipotezi reddedilmiştir (Her bir TKM bileşeni için P değerleri P=0,671, P=0,686, P=0,200, P=0,720, P=0,338).

"H_{10}: İç denetçilerin memuriyette çalışma süreleri bakımından TKM bileşenlerini algıları arasında farklılık vardır." Hipotezi reddedilmiştir (Her bir TKM bileşeni için P değerleri P=0,141, P=0,716, P=0,076, P=0,184, P=0,553).

"H_{11}: İç denetçilerin kamu iç denetçisi olarak çalışma süreleri bakımından TKM bileşenlerini algıları arasında farklılık vardır." Hipotezi reddedilmiştir (Her bir TKM bileşeni için P değerleri P=0,596, P=0,124, P=0,962, P=0,897, P=0,944).

4- SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Son yıllarda iletişim ağının gelişmesi ve genişlemesiyle birlikte, hem bireylerin hem de kurumların bilgi teknoloji ürünlerine yaptıkları yatırımlar önemli derecede artış göstermiştir. Dolayısıyla kullanıcıların bu teknolojik ürünlere karşı olumlu veya olumsuz yöndeki tutum ve davranışlarına neden olan faktörlerin bilinmesi ve bunların iyileştirilmesi yönünde çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bu amaçla yapılmış

çalışmalardan birisi de literatürde en çok kabul gören Davis'in (1989) güçlü sosyo-psikolojik teorilere dayanarak geliştirdiği Teknoloji Kabul Modeli (TKM)'dir.

Bilgi teknolojisi ürünlerinin kullanımı birçok alanda olduğu gibi kamu iç denetim alanında da kendine yer bulmuştur. Bu ürünlerin kullanımına karşı kamu iç denetçileri de olumlu ya da olumsuz yönde tutum sergileyebilirler. Bu çalışmada, kamu kurumlarının iç denetim faaliyetlerinde İçDen yazılımını kullanma nedenlerinin TKM aracılığıyla ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaçla, Türkiye'deki kamu kurumlarında iç denetim faaliyetlerinde İçDen adlı yazılımı kullanan iç denetçilere yönelik bir saha araştırması yapılmıştır.

Araştırma sonucunda, iç denetçilerin İçDen yazılımına ilişkin algıladıkları faydanın, İçDen kullanımına yönelik tutumlarını olumlu yönde etkilediği tespit edilmiştir. Dolayısıyla, iç denetçilerin İçDen yazılımı kullanarak iş performansının iyileşeceğine olan inancı İçDen kullanma konusundaki tutumları üzerinde belirleyici olmaktadır. Bu sonuç TKM literatürü ile uyumludur. Öte yandan, algılanan kullanım kolaylığı ya da bir diğer deyişle iç denetçilerin İçDen kullanımının fazla çaba gerektirmediği yönündeki inanç derecesinin İçDen kullanımına yönelik tutumlarını etkilemediği tespit edilmiştir. Bu sonucun, İçDen yazılımının uygulamaya başlamasının yeni olması sebebiyle yazılımın kullanıcı dostu yönlerinin daha da geliştirilmesi bekleniyor olmasının yanı sıra iç denetçilerin yazılımı birkaç yıldır kullanmaya başlamaları sebebiyle yazılım aracılığıyla yapılan işlere alışmalarının zaman almasından kaynaklanıyor olabileceği düşünülmektedir.

İç denetçilerin İçDen yazılımını kullanmalarının ötesinde, yazılımı benimseme, gelecekte de kullanma ve meslektaşlarına tavsiye etme isteğini ölçen "yazılımı kullanma niyeti" açısından değerlendirildiğinde ise; algılanan faydanın niyeti olumlu yönde etkilediği görülmüştür. Diğer bir deyişle, kamu iç denetçileri, İçDen yazılımının işlerinde kendilerine faydalı olduğunu düşünüyorlarsa, yazılımı kullanma niyeti göstererek gelecekte de kullanmaya devam edeceklerini ve meslektaşlarına tavsiye edeceklerini belirtmişlerdir. Bu sonuç TKM literatürü ile uyumludur.

Yazılımı kullanma niyetini etkileyen bir diğer unsur ise tutumdur. Araştırma sonucunda, iç denetçilerin İçDen kullanımına yönelik tutumlarının, onların yazılım kullanma niyeti üzerinde pozitif etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başka bir

ifadeyle, kamu iç denetçileri, İçDen yazılımını işlerinde kullanmanın kendilerini mutlu ettiğini düşünüyorlarsa, bu yazılımı kullanma niyeti göstererek hem meslektaşlarına tavsiye edecekleri hem de gelecekte de kullanmaya devam etme yönünde eğilim gösterecekleri ifade edilebilir. Bu sonuç da TKM literatürü ile uyumludur.

İç denetçilerin yaşları, memuriyette çalışma süresi ve kamu iç denetçisi olarak çalışma süresi değişkenleri hariç, cinsiyet, eğitim durumu ve çalışılan kurum türü değişkenleri ile TKM bileşenlerini algılamaları arasında istatistiki anlamda bir farklılığın olduğu tespit edilmiştir. Erkek iç denetçilerin İçDen yazılımının kullanımına yönelik gerçekleşen davranış algılarının ve lisansüstü eğitim mezunu olanların da algıladıkları faydanın ve tutumlarının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Öte yandan, özel bütçeli kamu kurumlarında görev yapan iç denetçilerin İçDen yazılımı kullanımına yönelik algıladıkları fayda ve yazılımı kullanma niyetlerinin daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmanın yapıldığı dönem itibariyle İçDen kullanımının bazı kurumlarda bir yıl bazılarında ise iki yıl öncesinde başlandığı dikkate alındığında, gelecekte bu araştırmanın aynı meslek grubuna yönelik tekrarlanmasının önemli olduğu değerlendirilmektedir. Bu sayede özellikle "algılanan kullanım kolaylığı" bileşeninin yazılım kullanıldıkça ne yönde bir değişim sergileyeceği ve bu değişimin yazılım kullanma niyet, tutum ve davranış üzerindeki muhtemel etkileri tespit edilebilecektir.

KAYNAKÇA

Ajzen, I., Fishbein, M. (1977). Attitude-behavior relations: A theoretical analysis an review of empirical research. Psychological Bulletin, 84(5), 888-918.

Akgül, Aziz, Çevik, Osman, (2003), *İstatistiksel Analiz Teknikleri*, Emek Ofset, Ankara.

Aras, M., Özdemir, Y., Bayraktaroğlu, S., (2015). "İnsan Kaynakları Bilgi Sistemlerine Yönelik Algıların Teknoloji Kabul Modeli İle İncelenmesi", *Ege Akademik Bakış*, 15(3), 343-351.

Bağlıbel, M., Samancıoğlu, M. ve Summak, S. (2010). Okul Yöneticileri Tarafından Okul Uygulamasının Genişletilmiş Teknoloji Kabul Modeline Göre Değerlendirilmesi. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 7(13), 331-348.

Cheng, J. M. S., Sheen, G. J. & Lou, G. C. (2006). Consumer Acceptance of The Internet as a Channel of Distribution in Taiwan - A Channel Function Perspective. *Technovation, 26*(7), 856- 864.

Curtis, M. B., & Payne, E. A. (2008). An Examination of Contextual Factors and Individual Characteristics Affecting Technology Implementation Decisions in Auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, *9*(2), 104-121.

Çivici, T., Kale, S., (2007). "Mimari Tasarım Bürolarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanımını Etkileyen Faktörler: Bir Yapısal Denklem Modeli", *İnşaat Yönetimi Kongresi Bildiriler Kitabı*.

Davis, F. D. (1986). *A Technology Acceptance Model for Emprically Testing New End-User Information Systems: Theory and Results*, Doktora Tezi, Sloan School of Management, Massachusetts Institute of Technology.

Davis, F. D. (1989). "Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology", *MIS Quarterly*, 13(3), 319 - 340.

Davis, F. D., Bagozzi, R. P., Warshaw, P. R. (1989). "User Acceptance of Computer Technology: A Comparison of Two Theoretical Models", *Management Science*, 35(8), 982-1003.

Fischer, M. J. (1996). "Realizing" the Benefits of New Technologies as a Source of Audit Evidence: An Interpretive Field Study. *Accounting, Organizations and Society*, *21*(2-3), 219-242.

Fishbein, M., & Ajzen, I. (1975). Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research, Reading, *MA: Addison-Wesley*.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (İDKK, 2013). Kamu İç Denetim Rehberi, Ankara.

Karaatlı, Meltem, (2010), "Verilerin Düzenlenmesi ve Gösterimi", Şeref Kalaycı (Ed.), SPSS *Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, (5.Baskı), (3-42), Detay Yayıncılık, Ankara.

Kim, H. J., Mannino, M., & Nieschwietz, R. J. (2009). Information Technology Acceptance in the Internal Audit Profession: Impact of Technology Features and Complexity. *International Journal of Accounting Information Systems*, *10*(4), 214-228.

Lai, V. S. & Li, H. (2005). Technology Acceptance Model for Internet Banking: An Invariance Analysis. *Information & Management, 42*, 373-386.

Lee, M. K., Cheung, C. M., & Chen, Z. (2005). Acceptance of Internet-based Learning Medium: the Role of Extrinsic and Intrinsic Motivation. *Information & Management*, *42*(8), 1095-1104.

Lee, Y., Kozar, K. A., Larsen, K. R. (2003). The Technology Acceptance Model: Past, Present, and Future, *Communications of the Association for Information Systems*, 12(50), 752-780.

Ma, W. W. K., Andersson, R. ve Streith, K. O. (2005). "Examining User Acceptance of Computer Technology: An Empirical Study of Student Teachers", *Journal of Computer Assisted Learning,* 21(6), 387-395.

Mahzan, N., & Lymer, A. (2014). "Examining the Adoption of Computer-Assisted Audit Tools and Techniques: Cases of Generalized Audit Software Use by Internal Auditors", *Managerial Auditing Journal*, *29*(4), 327-349.

Mansour, E. M. (2016). "Factors Affecting the Adoption of Computer Assisted Audit Techniques in Audit Process: Findings from Jordan", *Business and Economic Research*, *6*(1), 248-271.

Özer, G., Özcan, M., Aktaş, S. (2010). Muhasebecilerin Bilgi Teknolojisi Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli (TKM) İle İncelenmesi. Journal of Yaşar University, ss. 3278: 3293.

Pikkarainen, T., Pikkarainen, K., Karljaluoto, H., Pahnila, S. (2004). Consumer Acceptance of Online Banking: An Extension of the Technology Acceptance Model. Internet Research, 14 (3), 224-235.

Rosli, K., Siew, E. G., & Yeow, P. H. (2016). Technological, Organisational and Environmental Aspects of Audit Technology Acceptance. *International Journal of Business and Management*, *11*(5), 140.

Schafer, B. A., & Eining, M. M. (2002). Auditor's Adoption of Technology: A Study of Domain Experts. In *American Accounting Association 2002 Meeting*.

Serçemeli, M., & Kurnaz, E. (2016). "Denetimde Bilgi Teknoloji Ürünleri Kullanımının Teknoloji Kabul Modeli (TKM) ile Araştırılması", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, *45*(1), 43.

Shih, H. P. (2004). An Empirical Study on Predicting User Acceptance of E-Shopping on the Web. *Information & Management*, 41, 351-368.

Taylor, S., and Todd, P. A. (1995). "Understanding Information Technology Usage: A Test of Competing Models," Information Systems Research (6:4), 144-176.

Yang, H. D., & Yoo, Y. (2004). It's All About Attitude: Revisiting the Technology Acceptance Model. *Decision Support Systems*, 38(1), 19-31.

KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİN SAĞLANMASINDA İÇ DENETİMİN ÖNEMİ VE RİSK YÖNETİMİ

Doç.Dr. Ayşe PAMUKÇU

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi

Doç.Dr. Fatma PAMUKÇU

Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi

Dr. Neşe PAMUKÇU

Yılport Holding

ÖZET

Kurumsal sürdürülebilirlik temelde bir yönetim anlayışıdır. Bu anlayışın içeriğinde işletmenin mali ve operasyonel faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutta değerlendirilmesi ve analiz edilmesi yer almaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusunda faaliyetlerini yürüten işletmeler sürdürülebilirlik amaçlarına katkı sağlayarak aynı zamanda ekonomik, çevresel ve sosyal sermaye tabanlarını da genişletmiş olurlar. Bu bağlamda işletmelerde iç denetim biriminin kurulması kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanması açısından çok önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Sürdürülebilirlik, İç Denetim, Risk Yönetimi

ABSTRACT

Corporate sustainability can be expressed as a management understanding that assesses the economic, social and environmental dimensions of business activities within the various theoretical perspectives. Enterprises moving towards corporate sustainability goals contribute to the sustainability goal at global level and broaden their economic, social and environmental capital bases.

In this context, the establishment of the internal audit unit in the enterprises is very important in terms of ensuring corporate sustainability.

Key Words: Corporate Sustainability, Intermal Audit, Risk Management

1. Giriş

Kurumsal sürdürülebilirlik yeni bir yönetim anlayışıdır. İşletme faaliyetleri kapsamında sosyal ve fiziksel anlamda olumsuz etkiler söz konusu olduğunda olumlu toplumsal ve ekonomşk etkilerle olumsuzlukları asgariye indirme amaçlanmaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışında kurumsal büyüme ve karlılık önemli faktörlerdir. Bu yaklaşım çerçevesinde işletmelerin eşitlik, sosyal adaleti çevreyi koruma ve geliştirme gibi sürdürülebilir kalkınmaya daha yakın ve ilişkili toplumsal hedeflere yönelmesi amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada işletmelerde kurumsal sürdürülebilirlik anlayışına katkı sağlaması anlamında önemli bir etken olan iç denetim konusu kuramsal bir çerçevede ele alınmıştır. Bu amaç doğrultusunda çalışmada; kurumsal sürdürülebilirlik kavramının ne anlama geldiği, hangi ihtiyaca karşılık olarak ortaya çıktığı, kurumsal sürdürülebilirlik olgusuna risk tabanlı iç denetimin katkısı konularına değinilmiştir.

2. Kurumsallık ve Sürdürülebilirlik Kavramları

2.1. Sürdürülebilirlik Kavramı

Sürdürülebilirlik kavramı genel anlamıyla belirsiz bir süre boyunca bir durum veya sürecin sürdürülebilme kapasitesini ifade eder. Bu genel anlamıyla sürdürülebilirlik birçok farklı şekillerde algılanabilmekte ve tanımlanabilmektedir. Sürdürülebilirlik, temelde ekoloji ve ekolojik sistemlerin fonksiyonlarını, süreçlerini ve üretkenliğini gelecekte de devam ettirebilme yeteneği olarak algılanmaktadır. Dünya kaynaklarının ve çevrenin insan faaliyetleri sonucu tükenme sınırına doğru ilerlediği konusunda artık genel bir görüş birliği bulunmaktadır. Bu açıdan ele alındığında sürdürülebilirlik ancak doğanın sunduğu kaynakların kendiliğinden yenilenebilmelerine olanak tanıyacak hızda kullanılmasıyla sağlanabilir. Sosyal açıdan sürdürülebilirlik, bugünkü insan neslinin ihtiyaçlarını gelecek kuşakların ihtiyaç karşılama olanaklarını zedelemeden karşılamak olarak ifade edilebilir. Kavram, ekonomi açısından değerlendirildiğinde, sürdürülebilir kalkınma kavramıyla birlikte ele alınarak, üretim sürecinde yenilenebilir kaynaklara yönelmek ve üretim faaliyetinin çevreye olan etkilerinden sorumlu olmak olarak tanımlanabilir (Yavuz, 2010, s.64-65).

Yaşanan gelişmeler yönetim kuramlarına ve uygulamalarına temel oluşturan kavramların ve değerlerin çok yönlü değişimine yol açmaktadır. Son yıllarda gelişmekte olan bir yönetim paradigması, şirketlerin tüm iş süreçlerinde ve işletme kararlarında yeni bir unsuru göz

önünde bulundurmaları gerektiğine işaret etmektedir. Bu yeni unsurun adı "sürdürülebilirlik"tir. Sürdürülebilirlik, en yalın haliyle, süresiz olarak belirli bir düzeyde devam ettirilebilecek bir durumun veya bir sürecin özelliğini ifade eder. Kavram yeni olmamakla birlikte, yeni olan, bu kavramın mevcut yönetim anlayışlarına yön vermede kuvvetli bir alternatif olmasıdır. İşletmeler açısından sürdürülebilirlik, bir şirketin uzun dönemde gerçekten refah mı yarattığı yoksa sadece onu tahrip mi ettiğinin test edilmesi olarak değerlendirilmektedir (Tokgöz, Önce, 2009, s. 249-250).

Şirketlerin uzun yıllar sürdürülebilirliklerini sağlayabilmeleri ülkelerin yasalarından da kaynaklanmaktadır. Bazı düzenlemeler şehirlere, bölgeye, devlete veya ülkelere göre bile değişkenlik gösterebilmektedir (Nidumolu, Prahalad, Rangaswami, 2009, s.4).

Sürdürülebilir kalkınma, sadece hükümetleri ve devlet kurumlarını, kar amacı gütmeyen toplum yararına çalışan kuruluşları ve uluslararası girişimlere sorumluluklar yükleyen ve sadece onları ilgilendiren bir anlayış değildir. Bunun ötesinde sürdürülebilir bir kalkınma ivmesinin kazanılmasında sayılan kurum ve kuruluşlar kadar hatta belki de daha fazla olarak işletmelere görevler ve sorumluluklar düşmektedir. Bir ülkede sürdürülebilir bir kalkınmanın sağlanmasında büyük ölçüde o ülkedeki işletmelerin girdi olarak kullandıkları sosyal, ekonomik ve çevresel kaynakları bilinçli tüketmeleri ve bu kaynaklara zarar veren bir iş yapma şeklinde bulunmamaları gerekir. Sürdürülebilirlik, işletmelerin sadece ekonomik değil, sosyal ve çevresel konuları da üretim biçimlerine dahil etmelerini zorunlu kılmaktadır (Onay, 2015, s.110).

Sürdürülebilir kalkınma ve kurumsal sürdürülebilirlik gibi kavramların, kurum yöneticilerinin sadece kendi çıkarları ya da pay sahiplerinin çıkarlarına uygun davranmakla sınırlı olmadığı, yöneticilerin toplumun ihtiyaçlarına ve taleplerine duyarlı olmasının ahlaki bir zorunluluk olarak kabul edilmesinden sonra ortaya çıktığı ve genel olarak kurumun toplum içindeki rolüyle ilgili olduğu belirtilmektedir. Kurumsal sürdürülebilirlik, sürdürülebilir kalkınma kavramının şirketler düzeyinde kullanılan, fikir olarak aynı düşünce yapısında olduğu kabul edilen bir kavramdır. Kar maksimizasyonunu hedefleyen geleneksel yaklaşıma alternatif olarak yeni bir yönetim konsepti olarak görülmektedir. Kurumsal sürdürülebilirlik pek çok şirket için iş stratejilerinin bütünleşik bir parçası ve kurumsal bir değer haline gelmektedir (Engin, Akgöz, 2013, s.89).

Çoğu şirket aktif olarak sürdürülebilirliği yönetemiyor olsa da, sürdürülebilirliğin kurumsal bir yöntem olduğunu ve önemliliğini savunmaktadır (Bonini, Görner, Jones, 2015, s.1).

Birçok yönetici rekabeti ve şirketlerini etkilebilecek olan sürdürülebilirlik ile nasıl başa çıkacağını biliiyor olmalarına rağmen bunun aksine önce yol haritalarını belirlerken sürdürülebilirliği göz önüne almadan yola çıkmayı tercih etmektedirler (Lubin, Esty, 2010, s.1).

2.2. Kurumsal Sürdürülebilirliğin Boyutları

Geleneksel yönetim anlayışında işletmelerde büyüme ve kar maksimizasyonu temel hedeflerdir. Bu hedefler doğrultusunda işletme faaliyetleri büyük ölçüde hisse değerinin arttırılması veya maliyetlerin azaltılması gibi daha ekonomik tabanlı konular öne çıkmaktadır. Sürdürülebilirlik konusu sadece muhasebenin süreklilik kavramı kapsamında değerlendirilmektedir. Bunun dışında ortakların kar yapı beklentilerinin karşılanması, likidite anlamında sorunların yaşanmaması konuları öncelikli olarak değerlendirilmektedir. Fakat kurumsal sürdürülebilirlik ilkelerini göz önünde bulundurarak yönetim anlayışını oluşturan işletmeler, ekonomik sürdürülebilirlik yanında sosyal ve çevresel anlamda da sürdürülebilirlikleri arttırmak ve bunu geliştirmek zorunda olduklarının farkındadırlar. Bu kapsamda düşünüldüğünde kurumsal sürdürülebilirlik; ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliği kapsamaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirlik anlayışının ilk ve en önemli boyutu ekonomik sürdürülebilirliktir. Ekonomik sürdürülebilirlik işletmelerin finansal, maddi ve maddi olmayan sermayesi ile ilgilidir. Söz konusu sermaye türlerinin sürdürülebilirlik çerçevesinde etkin bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir. Bir başka şekilde ifade edilecek olursa; ekonomik sürdürülebilirlikte finansal, maddi ve maddi olmayan sermaye unsurları arasında optimum bir dengenin kurulması gerekmektedir. Bu dengenin içeriğinde; işletmelerde nakit akış sıkıntısının yaşanmaması, ortakların genellikle ortalamanın üzerinde kar payı ve kazanç sağlaması yer almaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirlikte ikinci boyut işletmeler açısından sosyal sürdürülebilirliktir. Sosyal sürdürülebilirliğin kapsamında toplumsal ve beşeri sermayenin geliştirilmesinin gerekliliği konusu vurgulanmaktadır. Beşeri sermaye, işletme ortaklarının ve çalışanlarının bireysel yönleri ile ilgilidir. Bireysel yönlerden anlaşılması gereken; motivasyon, yetenek, sadakat gibi kişisel özelliklerin öne çıkarılmasıdır. Toplumsal sermaye kavramından anlaşılması gereken ise kamu hizmetlerinin kalitesine odaklanma anlamında alt yapı ve girişimciliğin desteklenmesi, iyi bir eğitim sisteminin oluşturulması gibi etkenlerdir. Sosyal sürdürülebilirlik konusuna önem veren işletmelerde; sosyal hedefler desteklenir, ortakların beşeri sermayeleri geliştirilir ve böylelikle

toplumsal sermayenin gelişimine katkıda bulunulur. Böylelikle hissedarlar işletmenin hedeflerini daha iyi anlayarak işletmenin değer yaratma fonksiyonunu daha iyi algılayacaktır. Bu anlayışı yönetim anlayışına adapte eden işletmelerde yasallık ve toplumsal kabul edilebilirlik daha da güçlenecektir.

Çevresel sürdürülebilirlik ise kurumsal sürdürülebilirliğin son boyutudur. Doğal kaynakların sürekliliğin sağlanması çevresel sürdürülebilirliğin temelidir. Bu temel anlayışta, doğal kaynakların kendini yenileme hızını; salınan kirleticilerin oranının, doğal kaynakların bu kirleticileri işleme tabi tutma hızını aşmaması gerekmektedir. Çevresel sürdürülebilirlik hedefleri arasında; insan sağlığının, biyo-çeşitliliğinin, hava-su-toprak kalitesinin, hayvan ve bitki yaşamlarının korunması da yer almaktadır. Bu hedefler doğrultusunda bakıldığında, işletme faaliyetlerinin oluşturduğu çevre kirletici etkileri en alt düzeye işletmeler, çevresel sürdürülebilirliği gerçekleştiren işletmelerdir. Çevresel sürdürülebilir işletmeler, doğal kaynakları ve bu kaynakların yenilenme kapasitelerini göz önünde bulundurmaktadır. Aynı zamanda faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde ekolojik sistemin insanlara verdiği hizmetlere zarar vermeyen işletmelerdir.

Yukarıda üç farklı boyutta açıklanan sürdürülebilirlik anlayışının işletmelerde uygulanması ile ancak bütün olarak kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanması mümkündür. Ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirliğin eş zamanlı olarak birbiri ile uyum içerisinde olması gerekir. Bu uyumun gerçekleştirilmesi ancak metodolojik yöntemlerle mümkün olabilir (Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 2014, s. 63-64).

3. Şirketlerde Kurumsal Sürdürülebilirlik

3.1. Şirketlerde Kurumsal Sürdürülebilirliğin Gerekliliği

Kurumsal yönetim tüm işletmelere aynı şekilde uygulanan standart bir yaklaşım değildir. Bu yüzdendir ki, OECD kurumsal yönetim için "kuralları" değil "ilkeleri" belirlemiştir. Bir başka değişle usul ve esas belirlemek yerine ilkeler belirlenmiş ve bu ilkelerin yol göstericiliğinde her işletmenin kendi bünyesine uygun bir yapı oluşturması hedeflenmiştir.

Şirketlerin kurumsallaşmasına yardımcı olacak faaliyetler şu şekilde sıralanabilir.

- Örgüt yapısının tamamlanması ve her bir düzey için görev tanımlarının açıkça belirlenmesi,

- Şirketlerin durum analizlerinin yapılarak örgütsel ve buna bağlı olarak fonksiyonel stratejilerin belirlenmesi,

- Bölüm ve işletme düzeyinde stratejik planların yapılarak amaç ve hedeflerin belirlenmesi,

- Aile anayasasının oluşturularak birinci ve ikinci nesil aile bireylerinin tanımlamalarının yapılmasının sağlanması,

- Stratejik planlar doğrultusunda profesyonel yöneticilerin bölümlerin yönetiminin sorumluluğunu almasının sağlanması,

- İşletme ve bölüm bütçelerinin oluşturularak yıllık planların yapılması ve uygulanması,

olarak ifade edilebilir.

Kurumsal yönetim genellikle borsaya kote şirketlere ait gereklilik olarak algılansa da bunların dışındaki şirketler içinde büyük önem taşıdığı inkar edilemez.

3.2. Şirketlerin Sürdürülebilirliği Sağlayabilmesi

Sürdürülebilir bir organizasyon, uzun vadeli ekonomik sosyal ve çevresel performans ilişkisini esas alır. Sürdürülebilir bir organizasyon, öncelikle çevreye zararlı uygulamalardan kaçınarak toplum yaşamının sürdürülmesini, daha sonra sosyal yönleri dikkate alma ve nihayet, günümüzden geleceğe aktarılan sürdürülebilirliğin sağlanmasını amaçlamaktadır. Şirketler için sürdürülebilirliğin anlamlı olabilmesi, piyasada rekabet avantajı elde etme ve paydaşların pay değerini artıracak raporlama ile mümkündür. Bir sonraki adım da sürdürülebilir şirketler, paydaşların endişelerini gidermek için finansal raporlarında ekonomik sosyal ve çevresel konuları birleştirmeleri gerekir. Şirketler bunu yaparken, sürdürülebilir kalkınma uygulamalarını gerçekleştirmenin yanında sürdürülebilirlik hedeflerini de karşılarlar. Böylece, sürdürülebilir bir organizasyon oluşturmak ve pazarda önemli bir rekabet avantajı elde etme organizasyon için çok değerli bir strateji olacaktır.

Sürdürülebilir kalkınma, organizasyonları zorlayıcı operasyonel sonuçlar ve "yeşil' pazarlarda artan rekabet avantajıyla gelen iş fırsatlarına yönlendirebilir. Bu durum sürdürülebilirlik, çevresel ve sosyal performans gelişimi ile eko-verimliliğin birlikte oluşturulması ile mümkün olabilir. Bu bağlamda, piyasayı kontrol edenler ve rekabetçi

farklılaşmalar, şirketlerin dikkate alması gereken önemli çevresel ve sosyal konulardır. Şirketlerin sorumlulukları, ekolojik ve çevresel sorunların iyileştirilmesi ve çalışanların yaşam kalitesinin arttırılması ile ilgili olan faaliyetleri içine almalıdır (Kaya, 2016, s.21).

Bu sebeple, sürdürülebilirliğin sağlanamaması şirketlerin karşılaştığı en büyük sorunlardan biri olarak ön plana çıkmaktadır. Günümüzde şirketlerin sürdürülebilirliğine engel teşkil eden önemli derecede kurumsal ve yönetimsel sorunları bulunmaktadır. Sürdürülebilirlik ile ilgili literatür incelendiğinde şirketlerde sürdürülebilirlik paradigmasına temel teşkil eden bazı kavramların ortak amaç etrafında toplandığı görülmektedir.

- Sürdürülebilir gelişme
- Kurumsal sosyal sorumluluk
- Paydaş kuramı
- Hesap verebilirlik kuramı

Bu kuram ve kavramların anlaşılması ve uygulanması sürdürülebilirlik konusunda şirketlerin başarı sağlamasında en önemli etken olmaktadır.

Şirketlerin sürdürülebilirliklerini sağlayabilmek için önlerindeki en önemli engel olan yönetimsel ve kurumsal olan sorunlarını çözmeleri ve gelişen dünyaya ayak uydurmak amacı ile tüm yenilikleri takip etmeleri gerekmektedir.

4. İç Denetim ve Şirketlerde Risk Yönetimi

4.1. İç Denetim

4.1.1. İç Denetim Kavramı

Kurumsal yönetim anlayışında iç denetim; "organizasyonun katma değerini artırmak ve operasyonel verimliliği geliştirmek amacıyla yapılan bağımsız, tarafsız güvence ve danışmanlık hizmetleri" olarak tanımlanmaktadır . (Active Academy, 2003, s. 5).

Benzer şekilde, iç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin değerlendirilmesini ve iyileştirilmesini kapsayan, bağımsız ve tarafsızca yürütülmesi gereken güvence ve danışmanlık faaliyetidir

İşletmede iç denetimin rolü, karşı karşıya olunan riskleri belirlemek, bunlara karşı geliştirilen kontrollerin yeterliliği ve yerindeliği hakkında güvence vermektir (Scott, 1996, s. 5.)

İç denetim faaliyeti, işletme içinde oluşturulan bir birim tarafından yürütülmekte ve denetim sonuçları kamuya değil de işletme yönetimine sunulmaktadır. İç denetçilerle ilgili kuralların işletme yönetimi tarafından belirlenecek olması ve iç denetçilerin üçüncü kişilere karşı yasal sorumluluklarının olmaması, üçüncü kişileri iç denetimin sonuçlarına güven konusunda tatmin etmeyecektir (Özer, 1997, s. 101.)

İç denetim, disiplinli ve sistematik değerlendirme yaklaşımıyla, organizasyonun hedeflerine ulaşmasına, daha etkin bir kurumsal yönetimin sağlanmasına ve risk yönetimine katkıda bulunmaktadır (Active Academy, 2003, s. 6).

4.1.2. İç Denetimin Özellikleri

İç denetim faaliyetinin en önemli ayırt edici özelliği, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olmasına rağmen, fonksiyonel olarak bağımsız faaliyette bulunmakta ve kurumda yönetsel hesap verebilirlik anlayışının yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır.

İç denetimin temel özelliklerini şöyle sıralamak mümkündür (Aslan, 2010, s. 72):

- Fonksiyonel bağımsızlık
- Kuruma değer katma
- Güvence sağlama
- Risk yönetimi ve yönetişim süreçlerine katkı sağlama
- Danışmanlık
- Standartlara göre yürütülme

4.1.3. İç Denetim ve Kurumsal Sürdürülebilirlik

İşletmeler, kurumsal yönetim kalitesinin sürdürülebilirliği için, iç denetime gereksinim duymaktadırlar (Güneş ve Teker, 2010, s. 65). İç denetim, "işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu değerlendirir, şirket

kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlar". Bu açıdan bakıldığında, iç denetim kurumsal yönetimin güvencesi olarak değerlendirilmektedir. İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışının hâkim kılınması ve ilkelerinin sürdürülebilir olması amacıyla iç denetim, etkili bir araç durumundadır. Kurumsal yönetim anlayışı kapsamında iç denetim, işletmelerde şeffaf, adil, sorumlu ve hesap verebilir bir yapının oluşmasına katkı sağlamaktadır.

İç denetim ve bağımsız denetim faaliyetlerinin risk odaklı olarak gerçekleşmesi ile birlikte işletme içerisinde oluşabilecek hata, hile ve yolsuzluklar engellenebilecek ve bu yolla kurumda kurumsal yönetimin hesap verilebilirlik ve şeffaflık ilkeleri güçlendirilecektir.

İşletmelerin kurumsallaşmalarında en temel öğe, iç kontrol sistemidir. İç denetim faaliyeti, işin doğru yapılmasının yanı sıra doğru işin yapılmasını öneren süreç odaklı bir yaklaşımla, işletme iç kontrollerinin kalitesi ve doğru konumlandırılmasını sağlamakta, işletme için stratejik akıl ortağı rolü üstlenmektedir (Günal, 2010, s. 11).

4.2. Risk Odaklı İç Denetim

Basel komitesince, Risk Odaklı İç Denetimin kapsamı şöyle sıralanmıştır:

- İç kontrol sisteminin yeterliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi
- Risk yönetimi yöntemlerinin ve risk değerlendirme metodolojilerinin uygulanmasının ve etkinliğinin incelenmesi
- Elektronik bilgi sistemi ile elektronik hizmetler de dâhil olmak üzere yönetim ve mali bilgi sistemlerinin gözden geçirilmesi
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin incelenmesi
- İşletmenin risk tahmini ile bağlantılı olarak kendi sermayesini değerlendirme sisteminin incelenmesi
- Hem işlemlerin hem de belirli iç kontrol sistemi işleyişinin denetlenmesi
- Yasal ve düzenleyici otoritelerin koşullarına, etik kurallara, politika ve yöntemlerin uygulanmasına riayetin incelenmesi
- Düzenleyici raporlamanın doğruluk, güvenilirlik ve zamanındalığının kontrolü

Risk Odaklı İç Denetim "düzenlemeler, kanunlar, iç kontrol ve risk yönetimi ve iç denetim sistemleri ile yönetim uygulamalarının analiz edilmesinde kullanılan denetim yöntemleriyle desteklenmelidir" (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010, s. 79).

Risk Odaklı İç Denetim uygulamaları, bankacılık sektörü, çokuluslu şirketler, yabancı ortaklı şirketler ve bazı holding kuruluşları ile büyük ölçekli bazı işletmeler tarafından uygulanmaktadır.

Risk odaklı iç denetimin olumlu yönleri şöyle sıralanabilir (Köse ve Döş, 2014, s. 53):

- Risk denetimi, genel olarak denetlenen kurumların yönetimleri ve sistemleri üzerinde olumlu etki yapmaktadır.

- Daha gelişmiş sistemler ile yönetim, sağlıklı ve güvenilir bilgi akışını sağlayarak, kurumların yeterli mali bilgiler vermesine yardımcı olmak suretiyle mali sorumluluğu geliştirmektedir.

- Kaynak kullanımı ile sorumlu olanların bu kaynakları ne kadar iyi kullandıklarını sergilemelerine olanak sağlayarak performans sorumluluğunu geliştirmeye katkıda bulunmaktadır.

- Denetimde incelenen konulara ait yetersizlikler ve iyi uygulama örnekleri belirtilerek, yetersizliklerin ortadan kaldırılmasına yönelik yapıcı öneriler geliştirilmektedir.

Risk Odaklı İç Denetim sürecinin etkin bir şekilde uygulanabilmesinde ilk adım denetim amaçlarının ve bu amaçlara karşı olan risklerin açıkça tanımlanmasıdır. Risk odaklı denetim; kanunlar, düzenlemeler, risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemleri ile yönetim uygulamalarının değerlendirilmesinde kullanılan denetim yöntemleri ile desteklenmelidir (Ergüden, <http://tokkder.org/tokkder-dergi/1080>, (06.09.2017)

Risk Odaklı İç Denetim, "işletmelerde etkin bir risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulmasını, yönetim bilgi sistemlerinin güçlendirilmesini ve uygunluk değerlendirme birimlerinin oluşturularak örgütsel yapının yeniden düzenlenmesini gerektirir". Bu süreçte işletmenin karşı karşıya olduğu riskler tanımlanır, önem derecesine göre sıralanır ve risk seviyesi belirlenir. Riskleri azaltmaya yönelik önlemler alınır ve uygulanır. Risk denetimine ilişkin raporlama yapılır.

Denetim faaliyeti genel olarak aşağıdaki sıralama çerçevesinde gerçekleştirilmelidir (Pehlivanlı, 2008, s. 111):

- Denetim ekiplerinin görevlendirilmesi
- Görev planının hazırlanması
- Denetim konusunun araştırılması
- Çalışma kâğıtlarının tasarlanması
- Kapsam ve hedeflerin belirlenmesi
- Denetimlerin gerçekleştirilmesi
- Denetim tekniklerinin belirlenmesi ve uygulanması
- Denetim programları ve teknikleri
- Denetim araçları
- Denetim bulgularının değerlendirilmesi

Risk Odaklı İç Denetim, mevzuat uygulama eksikliklerinin giderilmesi, iç kontrollerin güçlendirilmesi ve yönetim standartlarına uygun davranışların geliştirilmesi konularına odaklanmaktadır. Risk odaklı iç denetim türünde, denetimi şekilde görülen "dört bileşen" meydana getirmektedir:

Risk Odaklı İç Denetimin yönetim süreci sırasıyla şöyledir (Kurnaz, 2007, s. 87):

- İşletmenin faaliyette bulunduğu alan hakkında bilgi edinme
- Ayrıntılı bir risk değerlendirmesinin yapılması
- Risk Odaklı İç Denetim planı oluşturma
- Kurumun risk değerlendirmesinin yenilenmesi
- Risk Odaklı İç Denetim programının yeniden gözden geçirilmesi
- Denetim işlemlerinin ve belge bulgularının incelenmesi

- Denetim raporundaki sonuçların açıklanması
- Bitirme toplantısındaki sonuçların açıklanması
- Denetim komitesine denetim bulgularının sunulması

5. Kurumsal Sürdürülebilirliğin Sağlanmasında Risk Odaklı İç Denetim

İç denetim, firma değerinin maksimum kılınmasını hedefleyen, başka bir ifade ile firmaya değer atmayı amaçlayan bir işletme fonksiyonudur. Firma değerini maksimum kılan tek faktörün kar olmadığı artık bilindiğine göre firmanın karlılığını da etkileyen tüm diğer faaliyetlerinin izlenmesi ve denetimi iç denetimin konusunu oluşturmaktadır. İç denetim çevresi, risk yönetimini, işletme faaliyetlerinin kontrolünü ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesini ve gerekli müdahalelelerin yapılmasını kapsar. İç denetim sürecinin sistemli ve başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi ve sürekliliği bu sürecin işletme faaliyet sonucuna yansımasını ve firma değerinin maksimum kılınmasını sağlayacaktır.

İyi yapılandırılmış bir iç denetim işletme süreçlerinin sürdürülebilirliğinin teminatıdır. Buradan hareketle iyi bir iç denetim sürecinin hem firmanın yönetim ve uygulama performansının hem de finansal ve operasyonel risklerinin denetimini içermesi gerektiği söylenebilir. Bu nedenle iç denetim aynı zamanda firma faaliyetlerinin başarılı bir şekilde sürdürülebilmesinde firmanın elinde bulunan son derece önemli bir araçtır. Önemli olan bu aracın gerektiği gibi ve etkin bir şekilde kullanılarak sonuçların firma faaliyetlerine yansıtılabilmesidir.

Günümüzde iç denetimin öneminin artık daha çok fark edilmesi ve risk yönetimi ile bir arada düşünülmesi, bunun kaçınılmazlığının son yıllarda çok daha iyi anlaşılması nedeniyledir. İç denetim işletme faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini sağlamakta ve yatırımcı değerini maksimize etmek amacına da ulaşılmasını kolaylaştırmaktadır. Yönetsel ve operasyonel risklerin doğru yönetilmesinin güvencesi olan iç denetim, temel bir risk yönetim aracı olarak da önemli bir fonksiyonu yerine getirmektedir. Zira risk yönetimi sadece finansal anlamda anlaşılmamalıdır. Firmanın karşı karşıya kaldığı yönetim, operasyon ve süreç riskleri de risk yönetiminin kapsamındadır. Günümüzde risk yönetiminin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesi işletme başarısının temel kriteri olarak gösterilmektedir. Süreçlerin uygunluğunun denetimi işletmenin mevcut işleyişinin denetimini içerdiği gibi gelecekteki başarısının da güvencesini oluşturmaktadır. Son yıllarda globalleşme ile birlikte artan rekabet faaliyetlerin etkinliğinin

denetimini kaçınılmaz hale getirmiştir. Etkinlik ve verimlilik ise firmaların büyüklükleri ile doğru oranda artan öneme sahiptir.

İç denetimin öneminin artmasındaki temel faktörlerden birisi de işletmelerin giderek büyümesi ve belli bir ölçekten sonra temsilcilik sorununun önem kazanmasıdır. Yatırımcısının ve firma ortaklarının haklarının temsili ve sermayelerinin kullanımının denetimi günümüzde daha fazla önem kazanmıştır. Özellikle çok ortaklı halka açık şirketlerde iç denetim fonksiyonu artık doğrudan yönetim kuruluna bağlı denetim komiteleri tarafından en önemli yönetim fonksiyonu olarak sürdürülmektedir. Halka açık şirketlerin en önemli sorunu yatırımcılarının sermayelerini ve haklarını temsilen yönettikleri firmadaki temsil yetkilerinin doğru kullanılmasıdır. Bu konuda yatırımcının güvencesi yine firmada iyi bir iç denetim sisteminin varlığı olmaktadır.

Denetim bir uygunluk araştırması ve bunun ilgililere raporlanmasıdır. Denetimin temel unsurları; denetimin bir süreç olması, firmanın faaliyetlerinin bütününü içermesi, belirli ölçütlerle kıyasın sözkonusu olması, tarafsız olması ve son aşamada da ilgililere raporlanmasıdır. Denetimde standardizasyonun sağlanmasının temel yolu olarak da uluslararası denetim standartlarının uygulanmasını öngörülmektedir. Ancak burada önemli olan denetçinin denetim standart ve ilkelerini uygulaması olması ve tarafsızlığıdır.

İç denetimin objektif olması firma performansının uzun dönemli sürdürülebilirliğinin vazgeçilmez koşuludur. Her ne kadar tarafsızlık denetimin temel unsuru da olsa son yıllarda yaşanan firma skandalları ve bunların önemli bir kısmının denetimin objektif olmaması ya da hileli raporlama nedeniyle yaşanmış olması denetimde tarafsız raporlamayı çok daha fazla ön plana çıkarmıştır. Özellikle 80'li yıllarda yaşanan bu alandaki gelişmeler iç denetim fonksiyonunun firma içerisinde daha kapsamlı bir şekilde ele alınmasının da nedenidir. İç denetim son yıllarda süreç odaklı ve firma faaliyetlerinin etkinliğinin arttırılmasına yönelik olarak algılanmakta ve uygulanmaktadır. İç denetimin değişen çevresi ve işletme içindeki fonksiyonu göz önüne alındığında firma performansı üzerindeki etkisi de daha kolay anlaşılabilmektedir.

Günümüzde işletmelerin sürdürülebilir değer yaratmalarındaki en temel faktörlerden birisi olan iç denetim fonksiyonunun firma değerine ve performansına katkısının tam olarak görülebilmesi için gerektiği gibi uygulanması ve sürdürülebilir olması önemlidir. Bu çerçevede

işletmelerde iç denetim fonksiyonunun icrasına gereken önem verilmeli ve sürdürülebilir denetim sistemi oluşturmaya özen gösterilmelidir.

6. Sonuç

Şirketlerin toplumsal koşullara ve ihtiyaçlara hızlı bir şekilde adapte olabilmesi ve ekonomik, sosyal, çevresel ve kurumsal yönetime ilişkin riskleri etkin bir şekilde yöneterek sermaye maliyetini azaltmaları gerekir. Sürdürülebilirliği iş modellerine entegre etmiş şirketler söz konusu riskleri pro-aktif ve etkin bir şekilde yönetirler ve böylelikle değişen koşullara daha kolay ve hızlı adapte olurlar. Şirketlerin iş planlarını günümüzde sosyal ve çevresel etkileri yadsınamayacak birer risk faktörü olarak karşımıza çıkan iklim değişikliğini, su ve ham madde kıtlığını, zehirli atıkları, tükenen kömür, petrol, doğal gaz kaynaklarını göz önünde bulundurarak yapmaları ise risk yönetiminin etkinliğini artıracak ve şirketlerin diğer firmaların bir adım önüne geçmesini sağlayacaktır.

Kurum ve işletmelerde tüm faaliyet ve işlemlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediği iç denetimin konusunu oluşturmaktadır. İç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim faaliyetlerinin planlandığı şekilde uygulanıp uygulanmadığını belirlemek, risklere karşı hangi önlemlerin alınabileceğine karar vermek için makul bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri iç denetim kapsamında ele alınması gereken konulardır. Eğer bir işletmede iç kontrol sistemi etkin ve verimli bir şekilde çalışıyorsa, faaliyetler kapsamında işletme içindeki risklere odaklanılır ve böylelikle hata ve hilelerin önlenmesi noktasında çeşitli tedbirler daha önceden alınabilir. Bütün bunları işletme içinde gerçekleştirmek ancak risk odaklı iç denetim ile mümkün olabilir.

Risk odaklı iç denetim anlayışını uygulayan işletmelerde, riskler daha önceden öngörülerek tedbirler alınır. Tedbirlerin önceden alınması ve risklerin doğru analiz edilerek işletmelerin gelecek ile ilgili kararlarını buna göre alması kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanmasına büyük ölçüde katkı sağlayacaktır.

Yararlanılan Kaynaklar

- Active Academy, "Sürdürülebilir Kurumsal Yönetimin Şartı "Etkinlik"", Activeline Dergisi, Vol.Aralık, No.2, 2003.
- Ahmet Onay, "Sürdürülebilir Kalkınma, Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Sürdürülebilirlik Raporlaması", IWCEA 2015, Özel Sayı, Cilt 3.

- Akademik Yaklaşımlar Dergisi, "Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi", 2014 Bahar, Cilt 5, Sayı 1.
- Akif Köse ve İzzet Döş, "Risk Tabanlı Denetimin Eğitim Alanında Uygulanabilirliğinin Maarif Müfettişlerinin Görüşlerine Göre İncelenmesi", İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, Vol.15, No.2, 2014.
- Ali Alper Günal, İç Kontrol Sistemi ve Üretim İşletmelerinde Bir Uygulama, Basım: Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2010.
- Alpagut Yavuz, "Sürdürülebilirlik Kavramı ve İşletmeler Açısından Sürdürülebilir Üretim Stratejileri", Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.7, Sayı.14 (2010).
- Bayram Aslan, "Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim", Sayıştay Dergisi, Vol.77, 2010.
- Christopher Scott, Internal Audit in a Central Bank, Basım: London, Centre For Central Banking Studies Bank Of England, 1996.
- David Lubin, Daniel Esty, "The Sustainability Imperative", Mayıs 2010.
- Davut Pehlivanlı, "Kurumsal Risk Yönetimi Temelli İç Denetim ve Türkiye Uygulamaları" (Doktora Tezi, Kocaeli Üniversitesi, 2008.
- Elif Engin, Burcu Eker Akgöz; "Sürdürülebilir Kalkınma ve Kurumsal Sürdürülebilirlik Çerçevesinde Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Değerlendirilmesi", Bahçeşehir Üniversitesi, İletişim Fakültesi, Selçuk İletişim, 2013.
- Engin Ergüden, Risk Odaklı İç Denetim Modellemesi, <http://tokkder.org/tokkder-dergi/1080>, (06.13.2016)
- Mevlüt Özer, Denetim 1, 1. Basım: Ankara, Özkan Matbaacılık, 1997.
- Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Basım: Umuttepe Yayınları, 2010.
- Niyazi Kurnaz, "Kurumsal Yönetim Ekseninde Risk Odaklı İç Denetim: Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi İşletmesinde Risk Odaklı İç Denetim Uygulama Analizi" (Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, 2007).

- Nuray Tokgöz, Saime Önce, "Şirket Sürdürülebilirliği"; Geleneksel Yönetim Anlayışına Alternatif", Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı: 11-1 (2009).

- Ram Nidumolu, C.K. Prahalad, and M.R. Rangaswami, "Why Sustainability Is Now the Key Driver", Distruptive Innovations, Harvard Business Review, Eylül 2009.

- Sheila Bonini, Stephan Görner, Alissa Jones, "How Companies Manage Sustainability", Mc Kinsey Global Survey Result, 2015.

ÇELTİK İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ

Em. Defterdar, Mali Müşavir Oral Levender

Prof.Dr.Kıymet ÇALIYURT



Özet

Bileşiminde az miktarda protein bulundurmasına karşın beslenme için gerekli amino asitlerce zengin olması nedeniyle çeltik, insan beslenmesinde buğdaydan sonra en çok kullanılan tahıl ürünüdür. Aynı zamanda dünyadaki insanların yarıdan fazlasının da ana besin kaynağıdır.Su içerisinde çimlenebilen tek tahıl cinsi olan ve suda erimiş oksijeni kullanarak gelişen çeltik, tuzlu ve alkali arazilerde yetişebilmesi, bu arazilerin ıslahında etkili olması ve bu topraklardan ekonomik verim alınması açısından, Türkiye dahil birçok ülkenin tarımında önemli bir yere sahiptir. (Ziraat Mühendisleri Odası, 2015) Yurtiçi ve yurtdışı rekabetin sağlanabilmesi açısından çeltikte birim maliyetin doğru hesaplanması son derece önemlidir. İpsala Çeltik Üreticileri Birliği, İpsala Ticaret Borsası, İpsala Ziraat Odası ve Hamzadere Sulama Birliği Başkanlığı' nın hazırladığı rapora göre 2017 yılında ortalama çeltik verimi dekar başına 750 kilogram olursa, bir kilogram çeltik üreticiye 1 lira 76 kuruşa mal olacaktır. Bu rapor uygulamacıların önerisi doğrultusunda hazırlandığından maliyet muhasebesi açısından önem arzetmektedir.

Bu çalışmada ülkemiz ve özellikle Trakya Bölgesi için son derece önemli bir sektör olan çeltik sektöründe maliyetlerin nasıl hesaplandığı uygulamalı olarak incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: pirinç, maliyet, muhasebe, Türkiye

Giriş

Türkiye, uygun coğrafik yapısı ve iklim özellikleri yanında, tarımsal üretimde sahip olduğu çeşit ve üretim potansiyeli ile dünya tarımında önemli bir paya sahiptir. (Peşkircioğlu, 2013, 20) Bileşiminde az miktarda protein bulundurmasına karşın beslenme için gerekli amino asitlerce zengin olması nedeniyle çeltik, insan beslenmesinde buğdaydan sonra en çok kullanılan tahıl ürünüdür. Aynı zamanda dünyadaki insanların yarıdan fazlasının da ana besin kaynağıdır.

Dünya nüfusunun hızla artmasına paralel olarak tarım ürünlerine ve dolayısıyla tahıllara olan talepte artmaktadır. Çeltik, besin kaynağı olarak tahıllar içinde buğdayla beraber en önemli kültür bitkisidir. Çeltik ve çeltiğin işlenmiş hali olan pirinç insan beslenmesinin temel gıda maddelerindendir. (Oğuzhan ve Ozalp, 2005, 1)

Türkiye' de çeltik üretimi rakamları 2003-2013 yılları arasında aşağıdaki gibidir. (Ziraat Mühendisleri Odası, 2015)

TÜRKİYE ÇELTİK EKİLİŞ ÜRETİM TÜKETİM VERİM

YILLAR	Ekiliş (ha)	Üretim (ton)	Pirinç Karşılığı (ton)*	Tüketim (ton)	Verim (kg/da)
2003	65.000	372.000	223.000	300.000	572
2004	70.000	490.000	294.000	565.000	681
2005	85.000	600.000	360.000	535.000	706
2006	99.100	696.000	418.000	555.000	702
2007	93.900	648.000	390.000	613.000	690
2008	99.500	753.325	452.000	557.000	757
2009	96.754	750.000	450.000	703.000	775
2010	99.000	860.000	516.000	527.000	869
2011	99.400	900.000	540.000	697.000	906
2012	119.725	880.000	528.000	570.000	735
2013	110.592	900.000	540.000	600.000	814
(*) Çeltiğin pirince işlenmesinde elde edilen sağlam pirinç oranı %60 olarak dikkate alınmıştır.					

Çeltik Nedir?

Çeltik, kabuğu çıkarılmamış pirinçtir.

Çeltik Çeşitleri Nelerdir?



MALİYET MUHASEBESİNİN ÖNEMİ:

Genellikle, bölgeden bölgeye çeşit, ekim zamanı, tohum miktarı ve hasat yöntemleri gibi uygulamalar değişse de, geleneksel ve organik çeltik üretim sistemlerinde ayrıcalıklı konular, toprak verimliliği (ekim nöbeti, gübreleme vb.), yabancı ot kontrolü, hastalık ve zararlı yönetimi, hasatharman, işleme, depolama ve ambalajlama gibi konular farklılık göstermektedir. Hangi çeşit çeltik üretilirse üretilsin, çeltik işletmesinin hesapverebilirlik zorunluluğu nedeni ile muhasebe verilerinin gerçeği yansıtacak şekilde hesaplanması gerekir.

Muhasebe, işletmelerde oluşan ve para ile ifade edilen faaliyetleri sınıflandırırak kayıtlara geçirmek, bu kayıtlar yardımı ile işletme faaliyetlerinin sonuçlarını hesaplayarak belirlemek ve kayıtlardaki bilgileri karşılaştırarak yorumlamak suretiyle, yönetici için gerekli bilgilerden oluşan bir rapor hazırlayıp ilgililere sunma işlemlerinin bütünüdür. (Ataman, 2005, 9)

Üretilen mamul malların maliyetini oluşturan maliyet unsurlarını ve bu maliyet unsurlarının oluştuğu gider yerlerini ve ilgili oldukları mamul malların türleri bakımından birim maliyetlerinin izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt sistemidir.

MALİYET MUHASEBESİNİN İŞLETMELERE SAĞLADIĞI FAYDALAR:

- Üretilen mamulün birim maliyet fiyatını belirler
- Stokların belirlenen birim maliyet fiyatı üzerinden değerlemesini sağlar
- Satış fiyatlarının belirlenmesine esas teşkil eder
- Maliyet unsurlarının denetimini sağlar
- İleriye dönük bütçeleme yapılmasına yardımcı olur.

İMAL EDİLEN EMTİANIN MALİYET BEDELİNİ OLUŞTURAN UNSURLAR:

213 - VERGİ USUL KANUNU (İmal Edilen Emtia, Madde 275)

İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

- ✓ Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
- ✓ Mamule isabet eden işçilik;
- ✓ Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
- ✓ Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);
- ✓ Ambalajlı olarak piyasaya arzedilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartiyle diledikleri usulde tayin edebilirler.

MALİYET MUHASEBESİ KAYIT SİSTEMİNDE KULLANILAN ÜRETİMLE İLGİLİ HESAPLAR:

150 Kod. No.lu Hesap: İlk Madde ve Malzeme

151 Kod. No.lu Hesap: Yarı Mamuller

152 Kod. No.lu Hesap: Mamuller

620 Kod. No.lu Hesap: Satılan Mamul Maliyeti

710 Kod. No.lu Hesap: Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

720 Kod. No.lu Hesap: Direkt İşçilik Giderleri

730 Kod. No.lu Hesap: Genel Üretim Giderleri

ÇELTİK İŞLETMELERİNDE BİRİM MALİYETLERİN TESPİTİNDE DİKKATE ALINMASI GEREKEN UNSURLAR:

1) Randıman: Pirincin kaç kilo çeltikten imal edileceğinin ölçüsüdür.

Uzunköprü Ticaret ve Sanayi Odasının 27.12.2016 tarih 2 no lu kararı ile 2016 yılına göre çeltik mahsulünün pirince dönüşümündeki randımanların oranları aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

100 Kg. ÇELTİK	Pirinç	Kırık Pirinç	Kepek	Kabuk
Aşağı	% 44	% 22.0	% 13.25	% 20.75
Yukarı	% 58	% 11.5	% 10.5	% 20.0

AŞAĞI ÇELTİK ? YUKARI ÇELTİK?

Çeltik işleme konulmadan önce;

- Depolamadaki rutubet veya nem firesi % 1-2 (İlk Madde Ve Malzeme tablosunda bu fire uygulanmamıştır.)
- Yabancı madde firesi % 1

ÇELTİK İŞLETMELERİNDE BİRİM MALİYETLERİN TESPİTİNDE DİKKATE ALINMASI GEREKEN UNSURLAR:

2) Fire Oranları: Fire oranlarının birincisi çeltikte meydana gelen fireler, ikincisi de Mamulde meydana gelen firelerdir.

Çeltikteki fireler: Çeltiğin üreticiden toplanması, taşıma - muhafaza aşamasında; çeltiğin işlenmesinin, üretimde kullanılan makine - ekipmanın ve çalışan işçilerin özelliklerine göre ve çeltiğin içerisinde bulunan yabancı maddeler sebebiyle toplamda % 2 – 3 arasında fire oluşmaktadır.

Mamuldeki fireler: Pirinç ambalajın delinmesi, pirinç halinde uzun süre beklerse rutubet kaybı sebebiyle 1-2 arasında fire vermesi normaldir.

MALİYET MUHASEBESİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA HESAPLAMADA İZLENECEK ADIMLAR:

1. İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI VE İMALATA SEVK MALİYETLERİ
2. GİDER DAĞITIM TABLOSU
3. DÖNEM SONU STOK MALİYETLERİ
4. SATILAN MAMUL MALİYETLERİ

I-) HAMMADDE (ÇELTİK)

Devir (2016)	:	141.553	İmalata Sevk	:	1.741.553
Dönemde Alınan	:	2.000.000	Fire	1%	17.416
İade Gelen	:	0			1.724.138
Toplam	:	2.141.553			
Satılan	:	0			
Tohumluk Ayrılan	:	0			
İmalata Sevk	:	1.741.553			
Kalan ÇELTİK	:	400.000			

1- İMALAT

Çeltik : 1.724.138 KG.

MAMULLER	RANDIMAN(%)	KG.	25/1ÇV.	
Pirinç	58	1.000.000	40.000	
Kırık Pirinç	11,5	198.276		0,1150
Kepek	10,5	181.034		0,1050
Kabuk	20	344.828		0,2000
Toplam	100	1.724.138		0,4200

II- ÇUVALLI MAMUL AMBARI

	25 Kg.lık Pirinç	Kırık Pirinç	Çeltik Kepeği
Devir :	0	0	0
Uretim :	40.000	198.276	181.034
Yıliçi Ticari :	0	0	0
Toplam :	40.000	198.276	181.034
Satılan :	30.000	128.250	91.134
Kalan :	10.000	70.026	89.900
Satış Iadesi :	0	0	0
Stok :	10.000	70.026	89.900

KW HESABI

İmalat (KW)	:	75.000	**100 KG BAŞINA 4,5 KW'YI AŞMAMALI!**
Toplam(KW)	:	75.000	

75.000 KW X 100 / 1.741.553 KG.ÇELTİK : 4,31 KW

I) İLK MADDE VE MALZEME STOKLARI VE İMALATA SEVK MALİYETLERİ

ÇELTİK				
DEVİR + ALIŞ	=	2.141.553	2,10000 TL	4.497.261,30
SATILAN	=	-		0,00
KALAN	=	2.141.553		4.497.261,30
HAM.MAD.TOP.GİD.	=			0,00
TOPLAM	=	2.141.553		4.497.261,30
FİRE	=	-		0,00
KALAN	=	2.141.553	2,10000 TL	4.497.261,30
STOK	=	400.000	2,05103 TL	820.411,30
İMALATA SEVK	=	1.741.553	2,11125 TL	3.676.850,00
				3.676.850,00

ÇUVAL (25 kg.lık)					
DEVİR + ALIŞ	=	50.000	TL	0,45000	22.500,00
FİRE	=	-			0,00
KALAN	=	50.000	TL	0,45000	22.500,00
STOK	=	4.870	TL	0,45000	2.191,50
İMALATA SEVK	=	45.130	TL	0,45000	20.308,50
					20.308,50

PİRİNÇ ÇUVALI ETİKETİ					
DEVİR + ALIŞ	=	60.000	TL	0,0700	4.200,00
FİRE	=	-			
KALAN	=	60.000	TL	0,0700	4.200,00
STOK	=	14.870	TL	0,0700	1.040,90
İMALATA SEVK	=	45.130	TL	0,0700	3.159,10
					3.159,10

18 KG.LIK AYÇİÇEK YAĞI					
DEVİR + ALIŞ	=	275	TL	89,09	24.500,00
FİRE	=	-			
KALAN	=	275	TL	89,09	24.500,00
STOK	=	50	TL	90,00	4.500,00
İMALATA SEVK	=	225	TL	88,89	20.000,00
					20.000,00

SATIŞ ORTALAMALARI

MAMÜL TÜRÜ		SATIŞ TUTARI	SATIŞ (Çv.)	MİKTAR (Kg.)	SATIŞ ORT. BİRİM FİYATI
25 Kg. Pirinç	:	3.050.000,00	30.000	750.000	4,0667
Kırık Pirinç	:	109.034,60	128.250	128.250	0,8502
Çeltik Kepeği	:	63.793,80	91.134	91.134	0,7000
TOPLAM		3.222.828,40		TOPLAM	5,6168

MAMÜL TÜRÜ		SATIŞ ORT. BİRİM FİYATI	ÜRETİM MİKTARI (KG)	SATIŞ ORT.%	KATSAYI
25Kg. Pirinç	:	4,0667	1.000.000	72,40	724.013
Kırık Pirinç	:	0,8502	198.276	15,14	30.011
Çeltik Kepeği	:	0,7000	181.034	12,46	22.561
ORT.TOPLAMI		5,6168		100	776.586

GİDER PAYLARI

ÇELTİK	:	3.676.850,00					
MAMÜL TÜRÜ		KATSAYI		TUTAR		KATSAYI TOP.	GİDER PAYI
25Kg. Pirinç	:	724.013	x	3.676.850,00	/	776.586 :	3.427.937,26
Kırık Pirinç	:	30.011	x	3.676.850,00	/	776.586 :	142.092,48
Çeltik Kepeği	:	22.561	x	3.676.850,00	/	776.586 :	106.820,26
TOPLAM		776.586					3.676.850,00

25KG. PİRİNÇ ÇUVALI	:	20.308,50			
MAMÜL TÜRÜ		ÜRETİM MİK.		BR. FİYATI	GİDER PAYI
25Kg Pirinç	:	40.000	x	0,42370	16.948,10
Kırık Pirinç	:	7.931	x	0,42370	3.360,40
TOPLAM		47.931			20.308,50

PİRİNÇ ÇUVALI ETİKETLERİ	:	3.159,10			
MAMÜL TÜRÜ		ÜRETİM MİK.		BR. FİYATI	GİDER PAYI
25Kg. Pirinç	:	40.000	x	0,06591	2.636,37
Kırık Pirinç	:	7.931	x	0,06591	522,73
TOPLAM		47.931			3.159,10

18 KG.LIK AYÇİÇEK YAĞI	:	20.000,00			
MAMÜL TÜRÜ		ÜRETİM MİK.		BR. FİYATI	GİDER PAYI
25Kg. Pirinç	:	1.000.000	x	0,01669	16.690,65
Kırık Pirinç	:	198.276	x	0,01669	3.309,35
TOPLAM		1.198.276			20.000,00

GİDER PAYLARI

DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	:	70.000,00						
MAMÜL TÜRÜ	:	KATSAYI		TUTAR		KATSAYI TOP.		GİDER PAYI
25Kg. Pirinç	:	724.013	x	70.000,00	/	776.586	:	65.261,19
Kırık Pirinç	:	30.011	x	70.000,00	/	776.586	:	2.705,16
Çeltik Kepeği	:	22.561	x	70.000,00	/	776.586	:	2.033,65
TOPLAM		776.586						70.000,00
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	:	50.000,00						
MAMÜL TÜRÜ		KATSAYI		TUTAR		KATSAYI TOP.		GİDER PAYI
25Kg. Pirinç	:	724.013	x	50.000,00	/	776.586	:	46.615,14
Kırık Pirinç	:	30.011	x	50.000,00	/	776.586	:	1.932,26
Çeltik Kepeği	:	22.561	x	50.000,00	/	776.586	:	1.452,61
TOPLAM		776.586						50.000,00
GENEL ÜR.GİD. AMORTİSMAN	:	20.000,00						
MAMÜL TÜRÜ		KATSAYI		TUTAR		KATSAYI TOP.		GİDER PAYI
25Kg. Pirinç	:	724.013	x	20.000,00	/	776.586	:	18.646,05
Kırık Pirinç	:	30.011	x	20.000,00	/	776.586	:	772,90
Çeltik Kepeği	:	22.561	x	20.000,00	/	776.586	:	581,04
TOPLAM		776.586						20.000,00

GİDER DAĞITIM TABLOSU

GİDER YERLERİ / GİRDİ VE GİDER TÜR.	GİRDİLER VE GİDERLER	25 KG PİRİNÇ	KIRIK PİRİNÇ	Ç.KEPEĞİ
		KG	KG	KG
		1.000.000	198.276	181.034
I) İLK MADDE MALZEME				
ÇELTİK	3.676.850,00	3.427.937,26	142.092,48	106.820,26
II) YARDIMCI MALZEME				
18 Kg.lık Ayçiçek Yağı	20.000,00	16.690,65	3.309,35	
III) AMBALAJLAR				
25 KG.PİRİNÇ ÇUVALI	20.308,50	16.948,10	3.360,40	
Etiket	3.159,10	2.636,37	522,73	
IV) DİREKT İŞÇİLİK				
Ücretler+S.S.K. Primi	70.000,00	65.261,19	2.705,16	2.033,65
GENEL ÜRETİM GİD.	50.000,00	46.615,14	1.932,26	1.452,61
GÜG AMORTİSMANI	20.000,00	18.646,05	772,90	581,04
GENEL TOPLAM	3.860.317,60	3.594.734,76	154.695,28	110.887,56
ÜRETİM MİKTARI		1.000.000	198.276	181.034
BİRİM FİYATI		3,59	0,78020	0,61

PİRİNÇ VE TALİ MALLAR STOKLARI VE SAT.MAL.MALİYETİ

25 KG.LIK PİRİNÇ					
Devir	=	-	#SAYI/0!		-
Üretim	=	40.000	89,87 TL		3.594.734,76
İade Gelen	=	-	#SAYI/0!		-
	=	-	#SAYI/0!		-
TOPLAM	=	40.000	89,87 TL		3.594.734,76
	=	-	#SAYI/0!		
	=	-	#SAYI/0!		
Fire	=	-			
KALAN	=	40.000	89,87 TL		3.594.734,76
Stok	=	10.000	89,87 TL		898.683,69
SATIŞLAR	=	30.000	101,67 TL		3.050.000,00
MALİYET	=	30.000	89,87 TL		2.696.051,07
KAR	=				353.948,93

PİRİNÇ VE TALİ MALLAR STOKLARI VE SAT.MAL.MALİYETİ

KIRIK PİRİNÇ					
Devir	=	-	#SAYI/0!		-
Üretim	=	198.276	0,780 TL		154.695,28
	=	-	#SAYI/0!		-
İade Gelen	=	-			
TOPLAM	=	198.276	0,780 TL		154.695,28
KALAN	=	198.276	0,780 TL		154.695,28
Stok	=	70.026	0,780 TL		54.634,34
SATIŞLAR	=	128.250	0,850 TL		109.034,60
MALİYET	=	128.250	0,780 TL		100.060,95
KAR	=				8.973,65

ÇELTİK KEPEĞİ(kg)					
Devir	=	-	#SAYI/0!		-
Üretim	=	181.034	0,6125 TL		110.887,56
	=	-			-
TOPLAM	=	181.034	0,6125 TL		110.887,56
FİRE	=	-			
KALAN	=	181.034	0,6125 TL		110.887,56
Stok	=	89.900	0,6125 TL		55.066,00
SATIŞLAR	=	91.134	0,7000 TL		63.793,80
MALİYET	=	91.134	0,6125 TL		55.821,56
KAR	=				7.972,24

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

/		BORÇ	ALACAK
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ			
710.01 İLK MADDE VE MALZEME		**3.676.850,00**	
710.01.001 ÇELTİK	3.676.850,00		
710.02 YARDIMCI MADDE VE MALZEME		**43.467,60**	
710.02.002 25 KG.LIK ÇUVAL	20.308,50		
710.02.003 ÇUVAL ETİKETİ	3.159,10		
710.02.004 18 KG.LIK YAĞ	20.000,00		
150 İLK MADDE VE MALZEME			
150.01 İLK MADDE VE MALZEME			**3.676.850,00**
150.01.001 ÇELTİK		3.676.850,00	
150.02 YARDIMCI MADDE VE MALZEME			**43.467,60**
150.02.002 25 KG.LIK ÇUVAL		20.308,50	
150.02.003 ÇUVAL ETİKETİ		3.159,10	
150.02.004 18 KG.LIK YAĞ		20.000,00	

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

/		BORÇ	ALACAK
151 YARI MAMUL ÜRETİM		**3.860.317,60**	
151.01 ÇELTİK	3.594.734,76		
151.02 KIRIK PİRİNÇ	154.695,28		
151.03 ÇELTİK KEPEĞİ	110.887,56		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANS. HS.			**3.720.317,60**
711.01 İLK MADDE VE MALZEME		3.676.850,00	
711.02 YARDIMCI MADDE VE MALZEME		43.467,60	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA HESABI			**70.000,00**
721.01 İŞÇİLİK GİDERLERİ		70.000,00	
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA HESABI			**70.000,00**
731.01 GENEL ÜRETİM GİDERİ		50.000,00	
731.02 AMORTİSMAN VE TÜK. PAYLARI		20.000,00	

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

/		BORÇ	ALACAK
152 MAMULLER		**3.860.317,60**	
152.01 ÇELTİK	3.594.734,76		
152.02 KIRIK PİRİNÇ	154.695,28		
152.03 ÇELTİK KEPEĞİ	110.887,56		
151 YARI MAMUL ÜRETİM			**3.860.317,60**
151.01 ÇELTİK		3.594.734,76	
151.02 KIRIK PİRİNÇ		154.695,28	
151.03 ÇELTİK KEPEĞİ		110.887,56	

YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

MAMUL MALİYETİ	3.860.317,60
MAMUL STOK MALİYETİ	1.008.384,03
SATILAN MAMUL MALİYETİ	**2.851.933,57**

		BORÇ	ALACAK
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		**2.851.933,57**	
	152 MAMULLER		**2.851.933,57**

		BORÇ	ALACAK
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		**2.851.933,57**	
	620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ		**2.851.933,57**

		BORÇ	ALACAK
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		**3.222.828,40**	
	690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		**3.222.828,40**

DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI DEFTERİ KEBİR HESABIN GÖRÜNTÜSÜ

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI

BORÇ		ALACAK	
Satılan Mamul Maliyeti	**2.851.933,57**	Mamul Satış Gelirleri	**3.222.828,40**
Gayrisafi Kar	**370.894,83**		

TARTIŞMA

Çeltik üretimi, verimi ve maliyetlerin doğru hesaplanması hem ülke hem de çeltik işletmeleri açısından önem taşımaktadır. Ülkemizde uygulanan ve yenilenen muhasebe sistemleri ve sürdürülebilirlik konuları birarada değerlendirildiğinde çeltik üreticisinin işletme içinde muhasebe departmanına daha çok önem vermesi gerekmektedir. Birim maliyetlerini doğru hesaplayamayan şirketlerinde yönetsel kararları doğru almaları mümkün değildir. Örneğimizde maliyet muhasebesi kapsamına gerçek bir çeltik işletmesinde maliyetler hesaplanarak okuyucuya sunulmuştur.

İleride yapılacak çalışmalarda "sürdürülebilir tarım" açısından "çevre yönetim sistemleri" ne önem verilmesi ve çeltik üretimi yapan çiftçilerimizin doğal kökenli hammaddeler (özellikle yöredeki çiftlik ve sıvı atıkları,çeltik sap ve samanı, kanatlı gübresi gibi) kullanarak üretim yapmaları teşvik edilmelidir. (Sirat ve diğ., 2012, 76)

KAYNAKLAR

Ataman, Ü.: Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri Genel Muhasebe Cilt 2, Türkmen Yayınevi, 2005.

Oğuzhan A., Özalp, A.: Trakya'da Çeltik Üretiminin Verimine İlişkin Logit Model Denemesi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Cilt:6 Sayı:1 Haziran 2005, Edirne.

Peşkircioğlu M., Torunlar H., Sırlı B.A., Özaydın K.A., Mermer A., Şahin M., Tuğaç M.G, Aydoğmuş, O., Emekliler, Y., Yıldırım, Y.E., Kodal, S. .: Türkiye'de Çeltik (Oryza sativa L.) Yetiştirmeye Uygun Potansiyel Alanların Coğrafi Bilgi Sistem Teknikleri İle Belirlenmesi, Tarla Bitkileri Merkez Araştırma Enstitüsü Dergisi, 2013, 22 (1): 20-25, http://dergipark.ulakbim.gov.tr/tarbitderg/article/view/5000045218/0, Erişim: 5.8.2017

Sirat A., Sezer, İ., Akay, H., Kızılırmak Deltası'nda Organik Çeltik Tarımı, GÜFBED/GUSTIJ (2012) 2 (2):76-92, http://dergipark.gov.tr/download/article-file/84022,

Ziraat Mühendisleri Odası (2015): Türkiye' de Çeltik Üretimi ve İthalatı, Yayın Tarihi: 10.3.2015, http://www.zmo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=23114&tipi=17&sube=0, Erişim Tarihi: 10.9.2017



3rd International Trakya Accounting Finance & Auditing Symposium

November 28-30, 2018

Trakya University

Faculty of Business Sciences and Economics

Edirne Turkey

CALL FOR PAPERS

Deadline for sending abstract: September 1st, 2018

Registration: October 1st, 2018

Contact Adress:

engdemirel@gmail.com

kiymetcaliyurt@trakya.edu.tr