

**İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME FAKÜLTESİ
MUHASEBE ENSTİTÜSÜ**

SEÇMELER

2016

**Editör:
Prof.Dr. Göksel Yücel**

İstanbul, 2016

Muhasebe Enstitüsü Hakkında

İşletmecilik biliminin geliştirilmesi ve ülkemizin ihtiyaç duyduğu nitelikli yöneticilerin yetiştirilmesi amacıyla 1968 yılında kurulmuş olan İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi bünyesinde yer alan Muhasebe Enstitüsü, 11 Aralık 1970 tarihinde faaliyete geçmiştir. Ülkemizde muhasebe sorunlarını araştırmak, muhasebe eğitimini geliştirmek ve eğitim faaliyetinde bulunmak amacıyla kurulan Muhasebe Enstitüsü, kuruluşunda olduğu gibi bugünde ülkemizin bu alanda faaliyet gösteren tek enstitüsü olma niteliğini korumaktadır.

Daha ayrıntılı bilgilere aşağıdaki bağlantılardan ulaşılabilir.

<http://muhasebe.istanbul.edu.tr>

<https://www.facebook.com/muhasebe.enstitusu>

Bu kitapta yer alan bildiri ve makalelerin tüm hakları yazarlarına aittir. İzinsiz olarak kullanılamaz veya çoğaltılamaz. Bu konuda talebi olanlar İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsüne başvurabilirler.

İstanbul, 2016

Muhasebe Enstitüsü Yayın No:75

ISBN No: 978-605-07-0609-3

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
Önsöz	1
Üniversite ve Kendi Başına Düşünme Yeteneği	3
Fahir BİLGİNOĞLU	
TMS/TFRS'lerin Etkili Öğretilmesinde 'Üç Boyutlu Yaklaşım' ve "TMS 2 - Stoklar" Üzerinde Uygulanması	7
Recep PEKDEMİR	
Trakya'da Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Kullanılma Düzeyine İlişkin Bir Araştırma	19
Sema ÜLKER/Aslı KESKİN	
Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne	35
F. Lerzan KAVUT/Burcu ADİLOĞLU	
Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Stoklar	63
Yakup SELVİ/Melis ERCAN	
Capital Markets and Accounting: The Experience of Turkey	77
Fatih YILMAZ	
Can We Characterize Companies by Using Cash Flow Information in A Different Way?	93
Nazlı KEPÇE	
Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri	101
Aslı TÜREL/Ahmet TÜREL	
Where are These Hidden Liabilities? IFRS 16 – A Case of Operating Lease	117
Göksel YÜCEL/Burcu ADİLOĞLU	
Kiralama ile İlgili Yeni Muhasebe Modelinin Finansal Tablolara Etkileri	131
A.Taylan ALTINTAŞ/Ahmet TÜREL	
Entelektüel Sermaye Araştırmalarında İçerik Analizi Kullanılması	141
Evren ŞENGÜR	
Türkiye'de İş Dünyası İçin Çıkarılan İlk Akademik Muhasebe Dergisi: Muhasebe Enstitüsü Dergileri Üzerine Bir İnceleme	161
Burcu ADİLOĞLU	
Kâr Yönetimi ve Türkiye'deki Kâr Yönetimi Çalışmalarının Değerlendirilmesi	181
Turgay SAKİN	
Finansal Raporlamada Tahminlerin Denetimi	193
Ayça Z. SÜER	
Yarım Yüzyıldır Devam Eden Hata: Gelir Tablosu	207
Göksel YÜCEL	

ÖNSÖZ

Geçen yıl yayınladığımız Seçmeler 2015 isimli kitabımızın önsözünde o çalışmanın devamını sunmayı dilemiştik. Bunu gerçekleştirebildiğimiz için mutluyuz.

Bu kitabımızda da İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı öğretim üyelerinin son üç yıl içinde ulusal veya uluslararası kongre, sempozyum ve konferanslarda sunmuş oldukları, bir kısmı ilk kez burada yayınlanan bildirileri ya da sadece bu kitap için yazılmış makaleleri bir araya getirerek "Seçmeler 2016" adı ile derledik.

Son üç yıl kriterini bizler belirlemiş olmakla birlikte, ilk yazı olarak Prof.Dr.Fahir Bilginoğlu'nun "Üniversite ve Kendi Başına Düşünme Yeteneği" isimli makalesine yer verdik. Enstitümüzde müdürlük, Anabilim Dalımızda yıllarca başkanlık yapmış olan değerli hocamızın görüşleri yıllar geçse de anlamını yitirmeyecek kıymettedir. Sadece muhasebe değil, bütün bilim dalları için yön verici görüşlerin bir kez daha bilimsel camiada ve iş hayatında paylaşılmasını yararlı görüyoruz.

Kitapta 17 yazarın, bir kısmı ortak çalışma olan 15 eseri yer almaktadır. Bunların onikisi Türkçe, üçü İngilizce'dir. Yayınların on adedi ilk kez bu eser için hazırlanmış olup, diğerleri yayınlanmış veya bu kitap için yayın formatına getirilmiş bildiriler veya güncellenmiş makalelerdir.

Bu çalışma için eserlerini buraya dahil etme izni veren veya doğrudan bu kitap için eser ortaya koyan yazarlarımıza teşekkür borcumuz vardır. Keza kitabın yayını için destek veren Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı yönetimine, keza idari yönden destek olan Muhasebe Enstitüsü Müdür Yardımcıları Yrd.Doç.Dr.Turgay Sakin ile Yrd.Doç.Dr. Özgür Esen'e ve sekreterimiz Özlem Ulupınar'a teşekkür ederiz.

Beklentisiz akademik çalışmaların geleceğin ışığı olduğu inancıyla Muhasebe Enstitüsü olarak saygılarımızı sunarız.

Göksel Yücel
Muhasebe Enstitüsü Müdürü
Kasım 2016

ÜNİVERSİTE VE KENDİ BAŞINA DÜŞÜNME YETENEĞİ⁺

Fahir BİLGİNOĞLU*

Sınırsız doğal kaynakları bulunmayan Türkiye'nin dünya sıralamasındaki ekonomik ve kültürel yerini yükseltebilmesi, Almanya ve Japonya örneğinde olduğu gibi '**eğitim hammaddesi**' ile olabilecektir; bunun gereği de etkin bir eğitim ve bilim sistemidir.

Bu yazımda, üniversite kavramı ve neden bir üniversitede öğretilmesi gereken en önemli şeyin **kendi başına düşünme yeteneğinin** kazandırılması olduğu konularındaki düşüncelerimi, özellikle sosyal bilimler açısından meslektaşlarımla paylaşmak istiyorum.

Üniversitelerin kuruluşunun başladığı 13.yüzyıldan itibaren, akılcı gerçeği aramanın, öğrenen ve öğretene birlikte yürütüldüğünü görmekteyiz. Bu yolla, zekaya dayanan hakim, avukat, noter ve doktor gibi kamu hizmetlerini yürüteceklerin de çok iyi eğitimi sağlanmıştır. Hümanizmin etkisi ile pratik fayda ve kamu görevlilerinin yetiştirilmesi kuramsal fakülteleri meslek okuluna dönüşmüştür.

Humboldt anlayışı

İşte Alman düşünürü ve devlet adamı **Wilhelm von Humboldt** (1767-1835) bu eğilimi değiştiren kişidir. "*Mesleki öğretimin dersleri ile toplumun ve devletin manevi değişimi gerçekleşmez. Bu değişim ancak çeşitli bilimlerin birlikte etkileşimine dayanan bilimsel eğitim ile gerçekleşebilir*" görüşünü savunan ve Berlin Üniversitesi'nde uygulayan Humboldt, araştırma ve öğretime dayalı modern üniversiteyi (*Berlin modeli*, **Humboldtiyan üniversite**) kurmuştur. Bu yargıya 1930'da *Institute for Advances Studies in Princeton*'ın efsanevi kurucu müdürü **Abraham Flexner** de ulaştı. Amerika'da ilk olarak 1876'da Baltimor'da **John Hopkins Üniversitesi**, araştırma ve öğretimi birleştiren Berlin modeline göre kuruldu.

Humboldt'a göre üniversitede sürekli tam olarak çözümlenmemiş sorunlar ile uğraşarak ve araştırmada kalınarak bilim üretilir. Tamamlanmış bulguların kullanıldığı yer 'okul'dur. Berlin modeli önce diğer Alman devletlerinde, İsviçre, Avusturya-Macaristan, Rusya ve İskandinav ülkelerinde, 1871'den sonra da Fransız ve Anglosakson üniversite sisteminde örnek alındı. Bu çerçevede teknik yüksekokullar da meslek yüksekokulundan üniversiteye dönüştü.

* Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu makale Cumhuriyet Gazetesinin 16 Mart 2002 tarihli Bilim ve Teknik ekinde yayınlanmıştır.

*Prof.Dr.Fahir Bilginoğlu, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

Günümüzde kitle üniversitelerinde, öğrenen ve öğretenlerin birlikte çabalarına dayanan bilimsel eğitim diye ifade edilen Humboldt fikri acaba geçerli olabilir mi? Bizce üniversite kavramının temel dayanağı, rasyonelleşen, bilimselleşen dünyayı daha iyi anlayabilmeyi sağlayabilecek olan bilimsel bulgularla iç içe olunmasını sağlayan bir eğitim sistemidir. 1970'leri kadar toplumumuzun büyük bir kısmı el gücüne dayanan tarım, esnafılık ve endüstride çalışmaktaydı. Bugün bilgi toplumunda bilimsel bulgular birçok meslek için, esnafılık, tarım için de vazgeçilmez oldu; akılcı bilimsel (*fenni*) olmayan hayvancılık ve seracılık artık söz konusu olamaz. Bu nedenle, toplumun mümkün olduğunca büyük bir kısmını bilimsel bulgulara yaklaştıran bir eğitim gerekli olmaktadır.

İki farklı ilke

Anglosakson üniversitede Avrupa'dan en önemli fark eğitimin kademeli olarak kurumsallaşmasıdır. '*College*'de, '*undergraduate*'de ortaçağın felsefe fakültelerinde olduğu gibi -*artes liberales*- bilimsel temel bulgular öğretilir ve eğitim '*bachelor*' derecesi ile tamamlanır. Yalnız az sayıda '*graduate*' araştırma ile eğitime devam eder ve '*master*' veya doktora derecesi ile eğitim tamamlanır. Avrupa'da ise lise (*Gymnasium, lycee*) Anglosakson '*college*' (*liberal arts education*) görevini üstlenmiştir. Humboldtiyan üniversite anlayışının bugün Amerika'da '*graduate departments*' ve '*professional schools*' isimli kurumların üniversiteye başlayanların dörtte birinden azını almasıyla uygulandığı söylenebilir.

Yüksek öğretimin amacı

Üniversitenin misyonu dendiğinde, öncelikle zihinsel mesleklerin eğitimi ve bilimsel araştırma sayılır. Doğaldır ki, doktor, avukat, ekonomist gibi mesleklere ancak üniversite eğitimi ile girilebilir. Bilimsel araştırma ve geleceğin araştırmacılarının yetiştirilmesi de iyi üniversitenin işlevidir. Günümüzde yükseköğretimin kişiyi tüm meslek yaşamı için donatması olası değildir. Çalışma hayatı sürekli değişim içinde olduğundan esneklik gereklidir. Bu bağlamda mezunlar, değişen koşullara kendini uydurabilecek bilimsel yöntem yetkinliği ve mesleki bilgi ile donatılmış olmalıdır. Tekrarlayacak olursak, üniversiteden beklenen **mesleki yeteneğin** kazandırılmasıdır; **mesleki tamlik** üniversitenin görevi değildir. Mesleki tamlik ancak işbaşı eğitimi ile uygulamanın içinde gerçekleşebilir.

Bilimi meslek seçenler için ise mesleki tamlığı ifade eden, **bağımsız bilimsel araştırma yapma** zaten üniversitenin misyonunda vardır. Üniversite temsil ettiği disiplinlerle birçok alanda iç içe girmiş olan bilimlerde uzmanlaşmaya ve paralelleşmeye olanak sağlar. Bu özelliği ile üniversiteler potansiyel olarak '*çoklu*' ve '*disiplinlerarası*' araştırmalarla günümüzün karmaşık teknik, ekolojik, ekonomik ve toplumsal sorunlarına çözüm üretebilir.

Ancak üniversite kavramı bundan fazlasını içermektedir. Çünkü toplumun gereksinim duyduğu **seçkin kadroların** eğitileceği yer üniversitelerdir. İster topluma öncülük edecek, isterse seçkin kişiler diyelim, bunların eğitimi ile bir toplumun yaşamını etkileme gerçekleşebilir. Diğer bir anlatımla gerçek üniversite eğitiminden beklenen içinde yaşadığımız zaman ve yerin üstünde fikir sahibi kişilerin yetiştirilmesidir. Bu nitelikte bir eğitimin de ancak **'mükemmeliyet merkezi'** özelliğinde bir üniversitede yapılabileceği anlaşılabilir.

Nasıl yapılmalı?

Evrensel eğitimin verildiği yer olan üniversitede, çağın gerektirdiği davranışlar olarak kabul edilen bilimsel ve yaratıcı kültür kazandırılmalıdır. Bu nedenle eğitimde araç olarak, konular, bilgiye ulaşma ve kendi başına düşünme öğretilmelidir. Bu yolla edinilen bilgi düşünceye, davranışa dönüşür. Pekiyi, üniversitede eğitimi nasıl yapmalıyız? Hazır bilimsel öğretiler ve bilgiler öğrencilere derslerde mümkün olduğunca aktarılmamalı, öğrencinin kendi okuyarak bunları edinmesi sağlanmalıdır. Zihinsel akıcılık kullanılarak sorunlara çözüm üretme yeteneği kazandırılmalıdır. Örneğin, mesleki konularda **vak'a** (*örnek olay*) yöntemi kullanılarak varsayımlara dayalı akıl yürütme, zaman boyutu ile düşünme, olasılıkları görme, karmaşık düşünmeyi öğretmeliyiz.

Üniversite eğitiminin temel amacı **soyut düşünceyi geliştirmek** olduğundan, ders içeriklerinde yer alan konulardan çok **kavramlar** önem kazanmalıdır. Örneğin işletme ekonomisinin bir alt dalı olan *'maliyetler'* konusu işletmenin üretim fonksiyonundan hareketle (*ters fonksiyon olarak*) elde edilen *'maliyet fonksiyonu'* olarak verilmelidir. Bu yolla kuram oluşturma, yeni bilgilere gereksinim duyma gerçekleşecektir. Bu süreç bilim yapmanın da temelidir.

TMS/TFRS'LERİN ETKİLİ ÖĞRETİLMESİNDE 'ÜÇ BOYUTLU YAKLAŞIM' VE "TMS 2 - STOKLAR" ÜZERİNDE UYGULANMASI*

Recep PEKDEMİR*

1. Giriş

Üniversitelerimizde ve diğer yükseköğretim kurumlarımızda son yıllarda muhasebe ve denetim eğitimi geçmiş yıllardakine göre kapsam olarak genişlemekte ve yeni alanlar yeni konular dâhil edilmektedir. Özellikle Türk Ticaret Kanununun yenilenmesi ve Kamu Gözetim Kurumu'nun tesis edilmesi, muhasebe ve denetim eğitiminin kapsamının genişlemesinde önemli birer etken olmuştur. Özellikle Türk Ticaret Kanununun konu ile ilgili hükümlerinin 2013 yılı başından itibaren yürürlüğe girmesi, muhasebe ve denetim konularında uluslararası standartların orta ve büyük ölçekli firmalarda uygulanmaya başlamasının yolunu açmıştır. Yakın geçmişe kadar sadece para ve sermaye piyasaları ile ilgili mevzuat hükümlerinin etkisi altında kalan işletmeleri bağlayan Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, 2013 yılı başından itibaren orta ve büyük ölçekli firmaları da içine alacak şekilde uygulama alanı genişletilmiştir. Uygulamada var olan ve etkili olan küresel hem muhasebe ve finansal raporlama standartları hem de denetim standartlarının yükseköğretim kurumlarında öğretilmesi bir gereklilik haline dönüşmüş ve hemen hemen bütün yükseköğretim kurumları konu ile ilgili alanlardaki programlarda bu konulara yer verilmiştir. Kuşkusuz bu durum yükseköğretim kurumlarında hizmet vermekte olan öğretim elemanları için öncelikle öğrenilmesi ve daha sonra öğretilmesi gereken konular arasında yer almıştır.

Üniversitelerde öğretim elemanlarının dersleri yürütmenin yanında bilimsel faaliyetlerle uğraşması, alanına "yararlı bilgi üretmesi" (creating knowledge), "üretilen yararlı bilgileri ilgililere aktarması" (transferring knowledge) ve "söz konusu yararlı bilgilerin uygulanmasında katkıda bulunması" (putting the knowledge in practice) gibi doğal sorumlulukları söz konusudur. Bu durum dünyanın hemen hemen tüm ülkelerinde geçerlidir ve bu kişiler aynı zamanda toplum içinde birer "düşünce lideri" durumundadırlar. Bu durum muhasebe, finansal raporlama, denetim gibi alanlarda hizmet vermekte olan öğretim elemanları için de geçerlidir. Nitekim bu konuda, özellikle bu alanlardaki uluslararası standartların ülkemize kazandırılması ve adapte edilmesi konularında pek çok öğretim üyesinin önemli katkılarının olduğunu belirtmekte yarar olacaktır.

* Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu çalışmanın bir benzeri, TMS/TFRS'lerin Etkili Okunmasında "Üç Boyutlu Yaklaşım" ve "TMS 2 - Stoklar" Üzerinde Uygulanması başlığı ile Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 2013, sayı 297'de yayınlanmıştır.

*Prof.Dr.Recep PEKDEMİR, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi

Bu çalışmanın amacı TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının etkili bir şekilde öğretilmesi doğrultusunda yıllar itibarıyla edindiğim deneyimlere bağlı olarak geliştirdiğim "3 Boyutlu Yaklaşım (3 B Yaklaşımı)"ın çerçevesinin ve işleyişinin esaslarının anlatılması ve 'TMS 2 – Stoklar Standardı' üzerinde uygulanmasını konuya ilgi duyan öğretim elemanları ile paylaşmaktır. "Üç Boyutlu Yaklaşım" adını verdiğim bu yaklaşım, lisansüstü düzeyde okuttuğum derslerde yaklaşık beş yıldan beri uyguladığım bir yöntem dönüşmüş durumdadır. Her dönemin sonunda dersi izleyen öğrencilerden alınan geri dönüşüm niteliğindeki bilgiler bu yaklaşımın uygunluğu ve yararlılığını ispat etmiş durumdadır. Bu nedenle uygunluğu ve yararlılığı öğrenciler tarafından yaygın bir şekilde kabul edilmiş olan bu yaklaşımın ilgili olabilecek kişilerle paylaşılması düşüncesi oluşmuş ve bu doğrultuda bu yaklaşımın bir bildiri metnine dönüştürülerek yayımlanmasında yarar görülmüştür.

Bu çalışmada, yukarıda belirtilen nedenlerle bu doğrultuda üstlenilen bir sorumluluğun yerine getirilmesi doğrultusunda düşünülp geliştirilen ve yaklaşık beş yıldır lisansüstü düzeydeki derslerde uygulanan ve ilgili kişilere duyurulmasında konusunda yarar görülen TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının etkili bir şekilde öğretilmesinde "3 Boyutlu Yaklaşım (3 B Yaklaşımı)"ın çerçevesinin ve işleyişinin esaslarının anlatılması ve TMS 2 – Stoklar standardı üzerinde uygulanması amaçlanmıştır. Bu çalışma ile TMS/TFRS'ler ile ilgili olarak eğitim yapacak olan kişilere ve TMS/TFRS'leri uygulamaya koyacak olan kişilere bir "bakış açısı" kazandırma hedeflenmiştir.

Bu çalışmada öncelikle, muhasebe ve denetim eğitiminde hayal gücünü kullanmanın önemi ve bakış açısına dayalı öğretim ve öğrenme konularından bahsedilmiş ve daha sonra "yaşam-zaman-bilgi" üçlemesi kısaca ele alınmış ve bu üç kavramın bu çalışmanın konusu ile ilgisi üzerinde durulmuştur. Daha sonra, rapor-raporlama-finance raporlama silsilesi belirli bir anlam bütünlüğü içinde ele alınarak 'üç boyutlu yaklaşım'ın temel unsurları ile ilişkilendirilmesi sağlanmıştır. Daha sonra TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının etkili bir şekilde öğretilmesinde 'üç boyutlu yaklaşım'ın unsurları örnekler yardımı ile açıklanıp bir standart üzerinde denemesi yapılmıştır. İşletmelerin pek çoğunda stoklara rastlanması düşüncesi ve hemen hemen her muhasebe dersinde stokların bir şekilde yer alması nedeniyle bu çalışma için TMS 2-Stoklar standardı seçilmiştir. TMS 2- Stoklar standardı ile ilgili olarak yapılan üç boyutlu öğretilmesi yaklaşımı bir tabloda özetlenmeye çalışılmış ve konuya bir nesnellik kazandırılmıştır.

Hiç kuşkusuz bu çalışma, ilgili alanda ne bir ilk ne de bir son çalışma durumundadır. Konu hakkında bir "hap" olabilecek bir durum ortaya koyabilirse, bu çalışma amacına ulaşmış olacaktır. Bu nedenle yapılan çalışmanın kısıtları, çalışmadan elde edilen sonuçlar, çalışmanın faydasını arttırmak doğrultusunda daha sonra yapılabilecek çalışmalar, çalışmanın sonuç bölümünde özetlenmiştir.

2. Eğitimde Hayal Gücünü Kullanma ve Farklı Bakış Açılarının Önemi

Hayal gücü ile ilgili olarak, Albert Einstein'ın olduğu ifade edilen önemli sözler vardır: Mantık sizi A noktasından B noktasına götürür, hayal gücü ise her yere (*Logic will get you from A to B. Imagination will take you everywhere*). Hayal gücü bilgidен daha önemlidir; bilgi sınırlıdır, hayal gücü ise dünyanın etrafına dolanabilir (*Imagination is more important than knowledge; knowledge is limited, imagination encircles the world*)¹. Bu sözlerde yer alan hayal gücünü kullanma aslında başarıya ulaşmanın temelinde yatan unsurlardan biridir. Başarılı bir muhasebe ve denetim eğitimi aynı zamanda hem öğrenenlerin hem de öğretenlerin hayal gücünü kullanma becerilerine bağlıdır. Bir işletme organizasyonunu hayalinde canlandıramayan bir öğrenciye muhasebenin önemini anlatmak oldukça zordur.

Bu çalışmada ele alınan "TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının etkili bir şekilde öğretilmesinde "üç boyutlu yaklaşım" aynı zamanda öğrencilerin hayal gücünü kullanabilme becerisinin gelişmesine doğrudan katkıda bulunabilmektedir.

Dünyada yaşayan ve düşünebilen her kişinin kendine özgü bir bakış açısı (perspective) vardır. Bu bakış açısının kazanılması, birikmeli öğrenme ile oluşan bilgiler silsilesinden oluşmaktadır. Özellikle MBA tipi lisansüstü eğitim programlarında öğrenciler zengin bir çeşitlilik içindeki özelliklere sahiptirler. Farklı yaş, farklı eğitim geçmişi, farklı sektörlerde farklı düzeylerde ve farklı alanlarda deneyim, MBA tipi eğitim programlarında bulunan öğrencilerin özelliklerini oluşturur. Ortak bir bakış açısının oluşturulamadığı ortamlarda asimetrik durumlar ve farklı beklentiler oluşur. Bu ise eğiticinin karşılaşabileceği güçlüklerden önemli birini oluşturur. Özellikle muhasebe ve denetim eğitimlerinde her dersin, her oturumun, her eğitim malzemesinin öğrenme amacı ve öğrenme çıktısı etkin bir şekilde tanımlanması başarılı bir sonuç almak için önemlidir.

3. Yaşam – Zaman – Bilgi Üçlemesi

Dünyamızda her şeyin başlangıcını yaşam oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada ortaya konan etkili muhasebe ve finansal raporlama standardı okumada "üç boyutlu yaklaşım"ı kavrayabilmek için yaşam kavramını somutlaştırmakta ve hayal gücü kapsamında hissedilebilmesini sağlamakta fayda vardır. Yaşamın çeşitli türleri söz konusudur; gerçek kişi yaşamı, tüzel kişi yaşamı, aile yaşamı, iş yaşamı, bireysel yaşam, vb. Hangisi olursa olsun, yaşam nasıl tanımlanabilir? Türk Dili Kurumu'na göre yaşam, "yaşamak ile ilgilidir ve canlı olmak, sağ olmak" şeklinde tanımlanmaktadır. Collins Cobuild English Dictionary'de yer alan tanımlardan biri "canlı olarak tamamlanan zaman parçası" şeklindedir. Ne şekilde tanımlanırsa

¹http://www.brainyquote.com/quotes/authors/a/albert_einstein.html

tanımlansın, 'yaşam' kavramını 'zaman kavramı'ndan ayrı düşünmek pek mümkün değildir. Diğer bir ifade ile yaşam kavramını zaman kavramı ile özleştirmek ve birlikte hareket ettiğini düşünmek hayal gücünü kullanarak mümkündür.

Yaşam kavramı açısından zaman kavramına yaklaşıldığında, zaman kavramını yaşanmış, yaşanmakta ve yaşanacak şekilde sınıflandırmak ve buradan "geçmiş zaman, şimdiki zaman ve gelecek zaman" kavramlarını ortaya koymak mümkündür. Kuşkusuz bu kavramların her bir kişi üzerinde farklı etkileri ve farklı bakış açıları gibi çok boyutları vardır. Bu konularda derinlemesine bir analize girmek bu çalışmanın amacı dışındadır. Ancak, her bir kişi için geçmiş zamanın, şimdiki zamanın ve gelecek zamanın çeşitli anlamlarının olması muhtemeldir. Kimilerine göre, "geçmiş zamanın elem veya mutluluk veya her ikisi bir arada," "şimdiki zamanın Carpe Diem (anı yaşamak ya da anı yakalamak anlamına gelen Latince bir deyim)" ve "gelecek zamanın ise hep bir umut" olduğunu söylemek mümkündür.

Diğer taraftan yaşam dendiğinde veya yaşam akla geldiğinde hemen "ihtiyaç" kavramı gündeme gelir. Çünkü ihtiyaç, yaşamın devam ettirilmesi doğrultusunda karşılanması gereken duygular veya dürtülerdir. Hatta ihtiyaç kavramını, "karşılandığında haz veren, karşılanmadığında elem veren duygular" olarak tanımlamak mümkündür.

İnsanoğlu veya insan nesli, karşılanması gerektiği bir ihtiyacın var olduğunu hissettiğinde veya algıladığında veya düşündüğünde kendini bilinçli veya bilinçsiz – yapılandırılmış veya yapılandırılmamış bir karar verme süreci içinde bulur. Karar verme ise insanoğlu veya insan nesli için seçenekler arasından seçim yapma anlamına gelmektedir. Seçenekler ise aslında "bilgi kavramı"nın gündeme getirmektedir. İnsanların karar alma durumunda sahip oldukları seçenekler, aslında sahip oldukları bilgileri oluşturur. Bilinmeyenler veya sahip olunmayan bilgiler hiçbir zaman hiçbir karar durumunda seçenek oluşturmazlar.

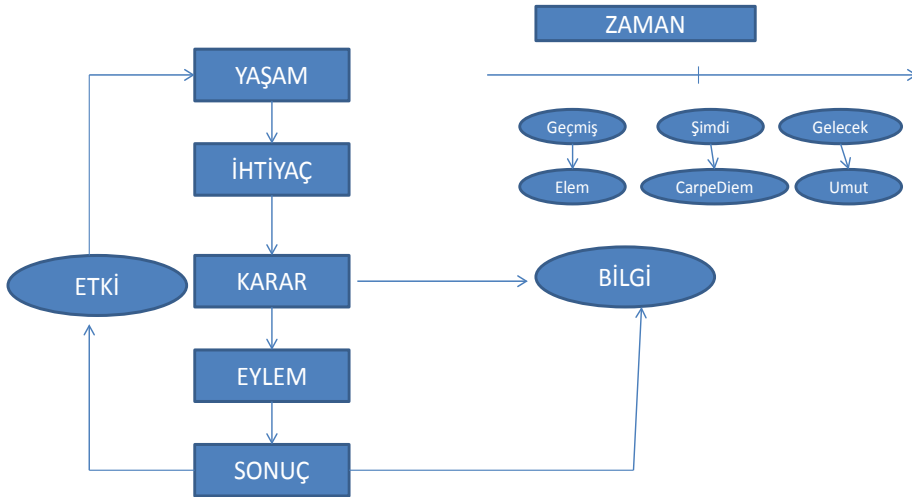
İnsanoğlu veya insan nesli tarafından alınmış kararların uygulamaya sokulması, yaşamın bir diğer aşamasını oluşturmaktadır. Uygulamaya konmayan kararlar alınmış olsalar dahi yaşam üzerinde olumlu veya olumsuz etkileri olmaz. Söz konusu etkiler, uygulama ile gerçekleşir. Bu doğrultuda şu sözü söylemekte bir sakınca yoktur: *Eyleme dönüşmemiş kararlar, gündüz alınırsa hayal, gece alınırsa rüya olur.* Eyleme dönüşmüş kararlar yaşam üzerinde etkisi olur, çünkü sonuçları vardır. Bu sonuçlar aynı zamanda bir sonraki olası karar süreci için seçenekleri oluşturabilirler. Nitekim bu doğrultuda söylenmiş pek çok anlamlı atasözü veya veciz söz bulmak mümkündür. Bunlardan biri "geçmişini bilmeyen, geleceğini bilemez" şeklindedir. Yaşam-zaman-bilgi üçlemesini bir akış diyagramı şeklinde ele almak mümkündür. Çünkü bu üçleme Şekil-1'deki gibi bir döngüyü oluşturur.

4. Rapor – Raporlama – Finansal Raporlama Silsilesi

Kelime anlamıyla **rapor**, bir durumu tespit eden bir ifade veya bir ifadenin yer aldığı belgedir. Rapor tek başına statik bir özellik arz eder. Hareket etmedikçe bulunduğu yerde bir veri olarak bekler. Raporun, biri tarafından bir başkasına aktarılması ise **raporlama** kavramını ortaya koymaktadır. Diğer bir ifade ile raporlama dinamik bir özelliğe sahip bir kavramı oluşturmaktadır. Raporlama birinin diğerine mesaj vermesine hizmet eden bir mekanizmadır. Bu mekanizmanın iki tarafından söz etmek mümkündür: Raporlayan taraf, raporlanan veya raporu alan taraf. Raporlama işlemini aynı zamanda bir hizmet olarak kabul etmek de mümkündür. Raporlanan veya raporu alan taraf, aynı zamanda raporun kullanıcısı veya rapordan yararlanan durumundadır, diğer bir ifade ile hizmetten yararlanan durumundadır.

Raporlama kavramını çeşitli açılardan türlere ayırmak mümkündür. Konumuzla ilgili olan ise raporlama kavramının bir eylem ya da faaliyet olarak ortaya konmasında doğru nedeni açısından sınıflandırmadır: Bu sınıflandırmaya göre raporlamayı iki grupta sınıflandırmak mümkündür: **Arz veya Niyet Tabanlı Raporlama ve Talep veya Müşteri Tabanlı Raporlama.**

Şekil – 1: Yaşam – Zaman – Bilgi Üçlemesi



Genellikle, her raporlama faaliyetinde raporlayanın bir niyeti vardır ve bu niyet raporlanana herhangi bir konuda karar aldırıp, onu eyleme geçirmek şeklindedir. Konuyu abartılı bir şekilde bir örnek yardımı ile somutlaştırmaya çalışalım.

Örnek olay, bir köyde geçmektedir. Adamın bir karısı ve beş çocuğu vardır. Doğal olarak tarım toplumunun bir parçasıdır ve erkek egemen bir yapı hüküm sürmektedir. Adam, öküzleri ile akşama kadar tarlada çalışıp çabalayıp, akşam yorgun-argın eve dönmüştür. Eve döndüğünde doğal olarak ilk karşılayan eşi olmuştur. Adam daha öküz arabasından aşağı inmeden, eşi kocasının nasıl bir gün geçirdiğini, yorgun olup olmadığını sormadan, "biliyor musun, bugün sokakta yürürken, falanca bana laf attı ve sözlü tacizde bulundu" demiştir.

Bunun üzerine adam acaba ne yapmış olabilir? Senaryo yazmak için çok seçenek var. Ama konumuz ile ilgilendirdiğimizde acaba adam, bir yakınına arayıp kendisine gelen bir raporun denetlenmesini istemiş olabilir mi? Neden olmasın? Sadece finansal raporlar mı denetlenir?

Filmi geri sarıp senaryoyu yeniden yazalım ve müşteri ya da talep odaklı raporlama faaliyetine örnek olsun:

Örnek olay, bir köyde geçmektedir. Adamın bir karısı ve beş çocuğu vardır. Doğal olarak tarım toplumunun bir parçasıdır ve erkek egemen bir yapı hüküm sürmektedir. Adam, öküzleri ile akşama kadar tarlada çalışıp çabalayıp, akşam yorgun-argın eve dönmüştür. Eve döndüğünde doğal olarak ilk karşılayan eşi olmuştur. Adam öküz arabasından aşağı inmiş, eşine sarılmış ve gününün nasıl geçtiğini sormuştur. Buna istinaden eşi, "her zamanki gibi" dercesine geçiştirici bir cevap vermiştir. Hâlbuki o gün sokakta yürürken birileri tarafından taciz edilmiş ve bunu eşine söylememiştir.

Çalışmanın bu bölümünde belirtilen her konu, finansal raporlama için de geçerlidir. Çünkü raporlama işlemine "finansal" boyut eklendiğinde, finansal raporlama ortaya çıkmaktadır. Finansal raporlama dendiğinde, **bir değer kavramı, para bir ölçü birimi, hak ve yükümlülüğü temsil eden bir tahakkuk, yaşanmışlık ve bir zaman ilişkisi ve hatta bir dil, bir sistem, bir düzen** akla gelmektedir. Yeri gelmişken bir anıyı burada paylaşmakta yarar var. Geçmiş yıllarda ustaların yanında çıraklık edilirken, çekler, senetler, paralar, pullar, kuponlar tümü birden Kasa Hesabı'na kaydedilirdi. Ustaya itiraz edildiğinde ise, "görmüyor musunuz, hepsi kasada saklanmıyor mu" şeklinde azar iştilirdi. Doğal olarak, bu ustanın diliydi, sistemiydi ya da düzeniydi. Günümüzde ise artık bireysel dil, sistem, düzen yok; ya ulusal dil, sistem veya düzen, ya da uluslararası dil, sistem veya düzen var. Bu çalışmanın da hedeflerinden biri bu uluslararası düzenin iyi oturtulmasına katkıda bulunmaktır.

5. Finansal Raporlama ve 3 Boyutlu Yaklaşım

Finansal raporlama basit bir anlamda "ölçme ve ölçme sonucunu ortaya koyma" şeklinde tanımlanabilir. Üç boyutlu yaklaşımın veya bakış açısının ilki ölçülecek olanın ne olduğunun belirlenmesi ile ilgilidir. Hayatımızda her gün pek çok şeyi

ölçmek ve ölçme işlemi sonucunda bulduğumuzu etrafımızdakilerle paylaşmakla geçiririz. Bu doğrultuda tipik bir örnek ortaya koymak mümkündür.

Adı AYŞE olan bir bayan üzerinden düşünce geliştirelim. Ayşe, aybaşında tartılmış ve 60 kg ağırlığında olduğunu görmüştür. Bunun üzerine diyet yapmaya karar vermiş ve uygulamıştır. Ayşe ay sonunda yeniden tartılmış ve bu defa ağırlığı 64 kg gelmiştir. Burada Ayşe ile ilgili olarak üç soruyu gündeme getirmek mümkündür:

- Neydi? - Ne yaptı? - Ne oldu?

Bu sorulardan “neydi” ile “ne oldu” Ayşe ile ilgili pozisyonel bir durumun ortaya konmasına, “ne yaptı” sorusu ise performansa dönük bir sonucun ortaya konmasına hizmet etmektedir.

Kuşkusuz bu çalışmada “AYŞE” ile işimiz yok, “A.Ş.” ile işimiz var. Her hangi bir işletmenin finansal raporlaması dendiğinde tıpkı kişi yaşamında olduğu gibi zaman zaman veya periyodik olarak pozisyonel ve performansa dönük unsurların ölçülmesi ve ilgililere sunulması söz konusudur. Ama bakış açısı aynıdır. Burada Ayşe gerçek kişiyi, A.Ş. ise tüzel kişiyi temsil etmektedir ve her ikisinin de yaşamları söz konusudur. Yine burada ölçülmesi istenenlerin iki grupta yani pozisyon ve performans olarak ele alınması bu çalışmada ortaya konan üç boyuttan ilkinin oluşturmaktadır.

Finansal raporlama kapsamında ölçme işlemi sonucunda ortaya konan durumlar ve sonuçlar ile ilgili olarak yapılan işlemler, bu çalışmada ortaya konan üç boyuttan ikincisini oluşturmaktadır ve bu işlemleri temel olarak beş grupta toplamak mümkündür:

- **İlk kayda alma işlemleri**
- **Kayıtlardan çıkarma işlemleri**
- **Sınıflandırma ve sunum işlemleri**
- **Yeniden ölçme ve değerlendirme işlemleri**
- **Tam açıklama işlemleri**

İlk kayda alma veya almama, kısaca bilanço veya finansal durum tablosuna dâhil etme veya etmeme işlemlerini oluşturmaktadır.

Kayıtlardan çıkarma, önceden kayda alınmış bir unsurun ne zaman bilanço veya finansal durumun dışına çıkarılacağı işlemlerini oluşturmaktadır.

Sınıflandırma ve sunum, neyin, nerede ve nasıl sınıflandırılacağını ve sunulacağını ortaya koyan işlemleri kapsamaktadır.

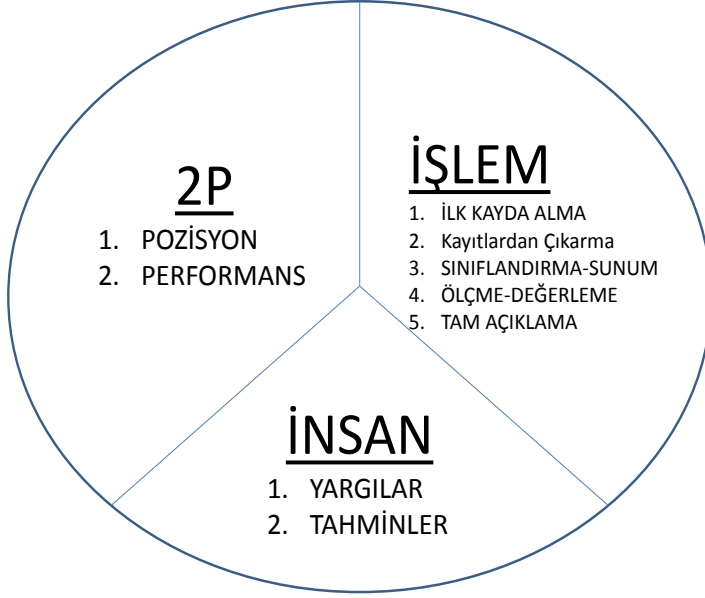
Yeniden ölçme ve değerlendirme, finansal raporlama faaliyetlerinde en önemli işlemleri oluşturur. Çünkü finansal raporlamayı finansal yapan unsurların en önemlisi "değer" kavramıdır.

Tam açıklama, finansal raporlama faaliyetinde yer alan önemli işlemlerden bir diğerini oluşturur.

Bu çalışmada ortaya konan üç boyuttan sonuncusunu ise **FİNANSAL RAPORLAMADA İNSAN FAKTÖRÜ VE MESLEKİ YARGILAMA – KARAR ALMA** oluşturmaktadır (Judgements and Estimates). Özellikle TMS/TFRS'lerin uygulamaya konulmasının her aşamasında mutlaka bir karar durumu yaşanmaktadır. Bu karar durumu kuşkusuz bir mesleki yargılama ve bir sonuca ulaşma ve bazı durumlarda ciddi bir şekilde tahmin yapma gerektirmektedir. Hatta TMS/TFRS'lerin uygulamaya sokulması, önemli düzeyde mesleki yargılama ve bir karar alabilme ve tahmin yapabilme becerisi gerektirmektedir. Çünkü bu standartlar, daha ziyade ilke tabanlıdır. Kural tabanlı uygulamalarda neyin uygulanacağı, neyin uygulanmayacağı kolaylıkla tanımlanabilir; ancak ilke tabanlı uygulamalarda ise durum böyle değildir. Bu durum uygulamada çok çeşitlilik yaratabilecektir. Bu nedenle, ülkelerindeki profesyonel meslek mensuplarının finansal raporlamada yargılama ve tahmin yapma becerilerine güvenmeyen ülke yönetimleri UFRS uygulamalarını ülkelerine ithal etmek acele etmemektedirler. Bunlardan bir Kore'dir. Kore Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanan ve 31.12.2012 itibarıyla yayınlanan "IFRS Adoption and Implementation in Korea, and Lessons Learned – IFRS Country Report (Sayfa 16)" isimli raporda en önemli görülen sorunlardan birinin UFRS uygulamalarında oldukça yüksek düzeyde profesyonel mesleki yargılama gerektiğidir.

Sonuç olarak, bu çalışmada ortaya koyduğumuz üç boyutlu yaklaşımımızı aşağıdaki gibi şematize etmemiz mümkündür (Şekil – 2).

Şekil – 2: 3 Boyutlu Yaklaşımda Temel Unsurlar



6. “TMS 2 - Stoklar” Muhasebe Standardı ve 3 Boyutlu Standart Öğretme Yaklaşımı

Çalışmanın bundan önceki bölümlerinde kuramsal olarak açıklamaya çalıştığımız 3 Boyutlu Standart öğretme yaklaşımımızı, çalışmanın bu bölümünde TMS 2 – STOKLAR standardına uygulamaya çalışalım. Ancak bunun için bu üç boyutu içine alacak şekilde bir 3 Boyutlu Matris bir tablo oluşturalım. Bir düzlemde 3 boyutlu matris oluşturmak belki mümkündür ama bizim için pek kolay görünmemektedir. Bu nedenle iki boyutu bir tarafa ve üçüncü boyutu başka bir tarafa oluşturacak şekilde Tablo – 1’deki yapıyı oluşturalım. Daha sonra okuyacağımız her bir paragrafın bu matriste yer alan hücreleri ilgilendirdiğini belirleyip yerleştirelim. Bunu yaparken doğal olarak söz konusu standardın her paragrafında ölçülüp raporlanması gerekenin ne olduğunu, nasıl bir işleme tabi olacağını, bir yargılama veya tahmin yapma durumunun olup olmadığını görmüş oluyoruz. Böylece, söz konusu standardı etkili ve verimli bir şekilde kavramaya çalışmış oluyoruz. Şimdi bunun bir denemesini yaparak Tablo – 2’deki matrisin hücrelerini doldurmaya veya işlemeye çalışalım. (Çalışmanın bu bölümünde yer alan yorumlar, sorunun doğru çözümlendiği anlamına gelmemelidir. Sadece bir model veya bir bakış açısı olarak ele alınması gerekir).

Tablo – 1: Üç Boyutlu Yaklaşım Matrisi

3 B MATRİS					
		İNSAN			
		POZİZYON	YARGILAR & TAHMİNLER	PERFORMANS	YARGILAR VE TAHMİNLER
İ Ş L E M L E R	İlk Kayda Alma & Kayıtlardan Çıkarma				
	Sınıflandırma ve Sunum				
	Ölçme ve Değerleme				
	Tam Açıklama				

*TMS 2 – Par. 1: **Amaç:** Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleştirilebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.*

Bu paragrafta yer alan unsurları sıralayalım ve bu çalışmada ortaya koyduğumuz boyutlarla iliştiirelim:

- Stok – **Sınıflandırma ve Sunum**
- Varlık– **Sınıflandırma ve Sunum**
- **İlk Kayda Alma**
- Kullanma – **Kayıtlardan Çıkarma**
- Elden Çıkarma – **Kayıtlardan Çıkarma**
- Maliyet – Gelir - Gider– **Sınıflandırma ve Sunum**
- Net Gerçekleşebilir Değer – **Yeniden Ölçme ve Değerleme**
- Maloluş - **İlk Kayda Alma**
- **Ölçme – Değerleme**
- Bilgi Verme – **Tam Açıklama**

Yukarıda yer alan unsurları söz konusu 3 D Matris'ine yerleştirmeye gerek yok; çünkü bunlar yapılacak işlemler ile ilgili bilgi vermektedir. Ama 3 D Matris'imizde yer alacak olan işlemlerle eşleştirmemiz yeterli olabilir.

TMS 2 – Par. 2: **Kapsam:** Bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır:

Bu paragraf 3 D Matris'imizi ilgilendirmemektedir bu nedenle detaya girmeye gerek yoktur.

TMS 2 –Par. 3: **Kapsam:** Bu Standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde **kullanılmaz:**

(a) Belirli Sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerekleēebilir değeri ile ldkleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. **Bu tür stoklar net gerekleēebilir değerleri ile ldkleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.**

(b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan **aracılardan** elinde bulundurdukları stoklar. **Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.**

Yukarıdaki paragraf, her ne kadar kapsam dışında kalması gereken konuları açıklıyor gibi görünse de 3 D Matris'imizi ilgilendiren durumları içermektedir. Bu doğrultuda her iki alt paragrafı yansıtacak şekilde Tablo – 2'deki 3 D Matrisimize yerleştirelim: **3Pa ve 3Pb.**

TMS 2 Par. – 4: **Kapsam: 3** (a) da sözü edilen stoklar üretim belli dönemlerinde net gerekleēebilir değerleri ile llrlar. Örneğin; tarımsal ürünlerin hasat edildiği ya da madenlerin çıkarıldığı ve satışın devlet garantisi veya vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı, ya da bir aktif piyasa oluştuğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlar. Bu stoklar standardın sadece değerleme esaslarına tabi değildir.

Bu paragrafta 3 D Matris'imizi ilgilendiren durumlar var, bu nedenle onları ilgili hücelere yerleştirmemiz gerekir: **P4**

TMS 2 Par. – 5: **Kapsam: Aracılardan**, kendileri ya da başkaları için mal alan ya da satan kişilerdir. Paragraf 3 (b) de sözü edilen stoklar, **yakın gelecekte satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme ya da aracılık karı doğurmak amacıyla** edinilir. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri çıkarılarak değerlendirildiklerinden, bu Standardın sadece değerleme esaslarına tabi değildir.

Bu paragrafta 3 D Matris'imizi ilgilendiren durumlar var, bu nedenle onları ilgili hücelere yerleştirmemiz gerekir: **P5**

Örnek olması açısından, TMS – 2 STOKLAR standardının belli bir paragrafına kadar olan kısmı temsili veya model olarak incelenip yerleştirildiğinde Tablo – 2’deki durum ortaya çıkmaktadır. Sonraki paragrafların okunup söz konusu 3 D Matrisimize yerleştirilmesi okuyuculara bırakılmıştır.

Tablo–2: 3 Boyutlu Yaklaşım Matrisinin TMS-2’ye Kısmen Uygulanması

3 B MATRİSİ – TMS 2					
		İNSAN			
		POZİZYON	YARGILAR & TAHMİNLER	PERFORMANS	YARGILAR VE TAHMİNLER
İ Ş L E M L E R	İlk Kayda Alma & Kayıtlardan Çıkarma	P10, P11	P10, P11		
	Sınıflandırma ve Sunum	P4, P5, P6, P7, P8	P4, P5, P6, P7, P8	P3a, P3b,	P3a, P3b,
	Ölçme ve Değerleme	P3a, P3b, P4, P6, P7, P8, P9, P10, P11	P5, P6, P7, P8, P9, P10, P11	P3a, P3b,	
	Tam Açıklama				

7. Sonuç

Bu çalışmada, TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının etkili bir şekilde okunmasında ve öğretilmesinde geliştirdiğimiz “3 Boyutlu Yaklaşım (3 B Yaklaşımı)”ın çerçevesinin ve işleyişinin esaslarının anlatılması ve TMS 2 – Stoklar standardı üzerinde uygulanması yer almıştır. Ülkemizde içinde bulunduğumuz günlerde konu ile ilgili olarak uygulama açısından tedirginlik yaşayan kesimler ve bu konuda bilimsel çalışma yapmak isteyen genç öğretim elemanları söz konusu olabilir. Bu çalışmanın söz konusu kişilere katkı sağlayacağı, bu çalışmanın yaklaşık beş yıldır yürütmek olduğum lisansüstü programlarındaki derslerde elde edilen başarılı deneyimlerde ortaya çıkmıştır.

Kuşkusuz bu çalışmanın da kısıtları veya eksik tarafları olabilir. Bu çalışmada ortaya konan 3 Boyutlu Yaklaşım her kişi için, her ders için uygun olmayabilir veya her standart için uygun olmayabilir. Ancak bu durum çeşitli kişilerce çeşitli programlarda ve çeşitli derslerde ve çeşitli standartlar üzerinde denendiğinde anlaşılacaktır.

TRAKYA'DA FAALİYET GÖSTEREN ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ KULLANILMA DÜZEYİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA⁺

M.Sema ÜLKER*
Aslı KESKİN**

Özet

Günümüz koşullarının küresel rekabet baskısı, bu ekonomik yapı içerisindeki işletmeleri, kendilerini rekabetle başa çıkabilecek şekilde yeniden yapılandırmak ve strateji geliştirmek zorunda bırakmıştır. Bu bağlamda işletmeler; örgüt yapılarını, üretim, muhasebe, pazarlama ve satış süreçlerini değişen koşullara uyum sağlamak amacıyla sürekli gözden geçirmek zorundadır. Dolayısıyla, yönetim ve maliyet muhasebesi uygulamalarında da daha etkin, maliyetleri azaltıcı yöntemler geliştirip, uygulamak durumundadırlar. Çalışmamızda öncelikle Maliyet Muhasebesinin tanımı yapılmış, kullanım amaçları belirtilmiş ve çalışmamızda yer verdiğimiz maliyet muhasebesi kavramları hakkında kısa bilgiler verilmiştir. Bu çalışmada amaç: Trakya'da faaliyet gösteren (Tekirdağ, Kırklareli, Edirne illeri) üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi kullanım düzeyleri hakkında bilgi sahibi olmaktır. Bu amaçla anket çalışmasıyla birincil verilere dayalı olarak gerçekleştirilen araştırma sunulmuştur. Araştırmanın kütlesini Trakya'da (Tekirdağ, Kırklareli, Edirne illeri) faaliyette bulunan üretim işletmeleri oluşturmaktadır. Bu kapsamda elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Maliyet Muhasebesi, Birim Maliyet, Maliyet Dağıtımları, Maliyetlerin Sınıflandırılması.

1.Giriş

İşletme yönetimi; maliyetleri bütçelemek, kontrol etmek, başarı değerlemesi yapabilmek ve çeşitli kararları oluşturabilmek için, maliyet muhasebesinin ürettiği bilgilere ihtiyaç duyar. Maliyet muhasebesi tarafından üretilen bilgilere dayanarak karar ve politika üretmek, genel olarak yönetim muhasebesi kapsamındadır. Bu nedenle maliyet muhasebesi, işletmenin iç bilgi sisteminin temelini oluşturur ve gerçeğe uygun, doğru ve sağlıklı bilgileri yönetim için veri olarak hazırlar.

Çalışmamızda; "Ülker-Durna, Kayseri'de Faaliyet Gösteren İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Kullanılma Düzeyine İlişkin Bir Araştırma, Mufad Dergisi, Sayı:27,

⁺Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu kitap için hazırlanmıştır.

*Prof.Dr.Sema ÜLKER, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

**Öğr. Grv. Aslı KESKİN, Kırklareli Üniversitesi Babaeski Meslek Yüksekokulu

Temmuz, 2005, s. 94-104" yayını dikkate alınmış ve Tekirdağ, Kırklareli, Edirne illerinin bulunduğu Trakya bölgesinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinde maliyet muhasebesinin uygulama düzeyi araştırılmış, sonuç ve öneriler ile çalışma tamamlanmıştır.

1.1 Tekirdağ İlinin Tanıtımı ve Faaliyet Gösteren İşletmelerin Özellikleri

Tekirdağ ilinde sanayileşme 1970'li yıllarda başlamıştır. 1983 yılında ilde faal 86 sanayi tesisi varken, geçen 31 yıl içinde bu sayı 1390'a ulaşmıştır. Sanayinin en yoğun olduğu bölge, Çorlu-Büyükkarıştıran arası D-100 karayolunun sağlı sollu civarı, Velimeşe, Veliköy, Yulaflı, Türkgücü, Muratlı-Karıştıran yolu ile Çerkezköy Organize Sanayi Bölgesi'dir. İl sınırları içinde 14 Organize Sanayi Bölgesi ve 1 Serbest Bölge bulunmaktadır. Devlet Planlama Teşkilatı verilerine göre; Tekirdağ toplam işletmeler içerisinde %2'lik payla sanayisi gelişmiş onuncu il olarak üst sıralarda yer almaktadır. Marmara Bölgesi dikkate alındığında %3'lük sanayi payıyla İstanbul, Bursa ve Kocaeli'nden sonra dördüncü en büyük olarak dikkat çekmektedir. Ülke genelinde tekstilin % 10'u, margarinin %25'i, rafine ayçiçeği yağının %20'si, kağıt ve ambalajın %40'ı, işlenmiş derinin %37'si bu ilden karşılanmaktadır. İldeki kuruluşlar kendi sektörlerinde marka konumunda olan büyük işletmelerdir (Trakya Kalkınma Ajansı Rapor, Büyük şehir adayı Tekirdağ, 2012, s: 5). Tekirdağ'da sektörlerin dağılımına bakıldığında, 2011 verileri ilk sırada %25 ile tekstil sektörüne işaret etmektedir. Bunu %13 ile gıda ürünleri imalatı, %7 ile giyim eşyası, kürkün boyanması ve işlenmesi, %7 ile makine ve teçhizat imalatı, %5 ile diğer metalik olmayan ürünlerin imalatı, %4 ile kauçuk ve plastik ürünler imalatı izlemektedir. Bunlar dikkat çeken ana kalemlerdir. Daha ayrıntıya girildiğinde, %1-2'lere inen daha birçok sektör yer almaktadır. Söz konusu firmaların %22'si mikro ölçekli, %43'ü küçük ölçekli, %29'u orta ölçekli, %6'sı ise büyük ölçekli firmalardır. DPT tarafından 2003 yılında yapılan illerin ve bölgelerin sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralaması araştırmasında, Tekirdağ iller arasında 7. sırada ve 2. derece gelişmiş iller kategorisinde yer almıştır. Bu araştırmaya göre, Kırklareli ili gelişmişlik sıralamasında 11.sırada, Edirne ili ise 16. sırada yer almıştır (Tekirdağ Ekonomisindeki Gelişmeler Araştırma Raporu, 2015). Uluslararası Rekabet Araştırma Kurumu (URAK) tarafından 2009 yılında yapılan Rekabet Endeksi İller Arası Rekabetçilik Raporu araştırmasında ise Tekirdağ, 9. sırada yer almıştır.

1.2 Kırklareli İlinin Tanıtımı ve Faaliyet Gösteren İşletmelerin Özellikleri

Kırklareli ilinde sanayi daha çok D-100 karayolu etrafında ve özellikle Lüleburgaz'da yoğunlaşmıştır. Kırklareli'nde sanayi artan bir hızla gelişmektedir. 1987-2001 döneminde % 6-7 ile sanayi, ilin en hızlı büyüyen sektörü olmuştur. Kırklareli'nin İstanbul ve Avrupa'ya yakın olması bunun temel nedenlerindedir. Kırklareli imalat sanayi gelişmişlik sıralamasında 81 il içerisinde 14. sırada bulunmaktadır. Kırklareli'nde toplam 807 sanayi tesisi bulunmaktadır.

Kırklareli'nde, "gıda ürünleri ve içecek imalatı", "tekstil ürünleri imalatı", "kimyasal madde imalatı" ile "metalik olmayan diğer mineral ürünlerin imalatı" sektörleri öne çıkmaktadır.

Bu tesislerde 19 bin dolayında kişi çalışmaktadır. 500'ün üzerinde çalışanı olan 8 tesis bulunmaktadır. Bu 8 tesiste toplam çalışanların yüzde 35'i istihdam edilmektedir (Kırklareli Valiliği, 2014).

Gıda ürünleri ve içecek imalatı sektörü içinde; unlu mamuller ve öğütülmüş tahıl ürünlerini içeren imalatlar dışında "süthane işletmeciliği ve peynir imalatı", "çiftlik hayvanları için hazır yem imalatı", "rafine sıvı ve katı yağların imalatı" ile "kakao, çikolata ve şekerleme imalatı" öne çıkan alt sektörlerdir. Tekstil ürünleri imalatı sektöründe; "giyim eşyası dışında hazır tekstil ürünleri imalatı" ile "dokumanın aprenmesi" alt sektörleri öne çıkmaktadır. Kimyasal madde ve ürünleri imalatı sektörü; verimliliği en yüksek olan sektörlerin arasındadır. İlde "farmasötik preparat imalatı", "boya, vernik benzeri kaplayıcı maddeler ile matbaa mürekkebi ve macun imalatı" kimya sektörünün en önemli alt sektörleridir. Metalik olmayan diğer mineral ürünlerin imalatı ilde öne çıkan diğer bir alt sektördür (Trakya Kalkınma Ajansı Raporu, 2013,s:6-7).

İlde büyük ve büyümeye potansiyele sahip olan firmalar arasında; Türkiye'nin ilk şeker fabrikası Alpullu Şeker Fabrikası, Saray Bisküvi ve Gıda, Danone Tikveşli Gıda, Zorlu Linen, Eczacıbaşı - Zentiva İlaç, Kırklareli Cam, Trakya Cam, Trakya Otocam, Trakya Çimento, Trakya Döküm ve NNT Nanoteknoloji ilk akla gelenlerdir.

1.3 Edirne İlinin Tanıtımı ve Faaliyet Gösteren İşletmelerin Özellikleri

Edirne, çevre illerle karşılaştırıldığında, sanayi bakımından gelişmiş bir il değildir. Edirne'nin tarımsal üretiminin yüksek oluşu ve coğrafi konum olarak sanayi bakımından belli bir ilerleme sağlanmasına imkân vermiştir. Sanayi Sicil istatistiklerine göre 2014 yılı sonu itibarıyla, 370 sanayi tesisi bulunmakta olup, bunların toplam istihdamı 11.000 kişi civarındadır. Bu sanayi işletmeleri genellikle ayçiçeği, süt, pirinç gibi Edirne'de yoğun olarak üretilen tarımsal ürünlere dayanan işletmelerdir; büyük sanayi işletmeleri ise tekstil sektöründe ön plandadır.

2. Literatür

Ülker ve Durna (2005) tarafından Kayseri ilinde maliyet muhasebesi kullanımına ilişkin yapılan araştırmadan elde edilen bulgulara göre; Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ve Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) 7/A kayıt ortamının etkisiyle maliyet muhasebesi kayıt sisteminde önemli adımların atıldığı, buna karşın bazı kavram ve tanımların anlaşılmadığı, sonucuna ulaşılmıştır. Bunun yanı sıra; üretim faktörleri içinde en yüksek maliyet tutarını ilk madde ve malzeme giderlerinin oluşturduğu, ayrıca; sabit, değişken ve yarı değişken maliyetlerin kayıt ortamında ayrı

izlenmesine olanak verecek bir alt hesap çalışması bulunmadığı, standart maliyet sisteminin kullanılmadığı tespit edilmiştir. Genel üretim maliyetlerinin ürün maliyetine yüklenmesinde ise önemli ölçüde sorunlar yaşandığı belirlenmiştir.

Özkan (2006) tarafından Kayseri'de sanayi işletmelerinde uygulanan maliyet politikası araştırması adlı çalışmada, aynı sektörde bulunan işletmelerde dahi maliyet muhasebesi uygulama farklılıklarının bulunduğu, işletmelerin % 71'inde maliyet muhasebesi servisinin yer almadığı, işletmelerin % 80'inde bütçe yapıldığı, en çok kullanılan stok izleme maliyetinin İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) olduğu sonuçlarına ulaşmıştır.

Ersoy ve diğerleri (2006) tarafından Gaziantep Sanayi Odası'nın büyük sanayi işletmeleri üzerinde; geleneksel ve çağdaş maliyet ve yönetim muhasebesi sistem ve yöntemlerine ilişkin uygulamaların ortaya çıkarılması ve kavramsal gelişim süreci incelenmiştir.

Uyar (2008) Denizli'de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamalarını belirlemeye yönelik olarak yaptığı çalışmada, işletmelerde kurumsal yapının henüz oluşmadığı sonucuna varmıştır.

Yıldız ve Belet'in Kırklareli ilinde faaliyet gösteren Küçük ve Orta Ölçekli işletmelerde (KOBİ) Tekdüzen Maliyet Sisteminin uygulanma düzeyinin araştırılmasına yönelik çalışmada (2008), Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yeterince bilinmediği, birim satış fiyatı ve birim maliyetleri doğru hesaplayamadıkları için diğer işletmelerle etkili ve bilinçli rekabet edemediklerini belirtmişlerdir.

Tuğay ve Akın'ın (2013) Burdur'da üretim İşletmelerinde maliyet muhasebesi uygulama düzeyi üzerine yaptıkları çalışmada; işletmelerin yeterince kurumsallaşmamaları nedeniyle, maliyet muhasebesinin ürettiği bilgiler ve bilgilerin yönetim kararlarında kullanılması konusunda yeterli farkındalıklarının olduğunun söylenemeyeceği, çoğunluğun fire maliyetlerini göz önünde bulundurmadığı sonuçlarına ulaşmışlardır.

3. Kavramsal Çerçeve

Kırklareli'nde faaliyet gösteren işletmelerde maliyet kavramlarının içerik olarak bilinmesi ve kullanılabilirliği, maliyetlerin üretimle ilişkilendirilme zamanı ve biçimi, maliyet bilgilerinin yönetsel amaçlı kullanılabilir veri haline getirilmesi konularında düzey belirlemeye yönelik bu çalışmaya yön veren kavramların kısa tanımlamaları aşağıdaki başlıklarda incelenecektir.

3.1. Maliyet Muhasebesi Tanımı ve Amaçları

Maliyet Muhasebesi, maliyet türlerinin oluştuğu yerler ve ilgili oldukları mamul ve hizmetlerle ilişki kurularak saptanmasına ve izlenmesine yarayan bir hesap ve kayıt düzenidir. (Bursal-Ercan 2002, s.14). Bu kapsamda maliyet muhasebesinin amaçları

- Birim maliyeti belirlemek
- Planlamaya yardımcı olmak
- İşletme faaliyetlerinin kontrolüne yardımcı olmak
- Alınacak kararlar için verilerin bilgi haline getirilmesini sağlamaktır.

3.2 İşletmelerde Maliyetleme Sistemleri

İşletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanmasında gerek üretimin yapısı, gerek maliyeti hesaplama ve kayıt ortamına alma biçimi, gerek maliyet kavramına bakış açısından belirleyici olan kriterler olarak maliyetleme sisteminin kurulmasını gerektirir. (Peker 1988, s.164-214).

3.2.1 Üretim Yapısının Zorunlu Kıldığı Sınıflama

Bu kriter, üretim yapısına bağlı olarak maliyetleme sisteminin kurulmasını gerektirir. Bunlar;

- a) Sipariş Maliyetleme Sistemi
- b) Safha Maliyetleme Sistemi
- c) Birleşik Üretim Sürecinde Maliyetleme Sistemi'dir.

3.2.1.1 Sipariş Maliyetleme Sistemi

Birbirinden farklı mamuller üreten, özellikle müşterilerden alınan siparişlere göre üretim yapan işletmelerde, üretilen mamullerin maliyetlerini belirlemek için kullanılması gereken bir yöntemdir. Üretilen her birimin veya partinin maliyeti ayrı ayrı hesaplanır. Genellikle özelliği olan ve yüksek değerli mamuller için kullanılan bu sistemde her sipariş gerekli teknik işlemlere göre farklı üretim aşamalarından geçer. Siparişlerin maliyetleri; direkt hammadde ile direkt işçilik maliyetleri doğrudan doğruya hesaplama, genel üretim maliyetleri ise yükleme yoluyla belirlenir.

3.2.1.2 Safha Maliyetleme Sistemi

Birbirini izleyen üretim aşamalarında sürekli olarak aynı türden bir mamulün ya da mamul gruplarının çok sayıda üretimi durumunda kullanılır. Bu sistemde üretimle ilgili olarak kullanılan değerlerin, zaman ve yer olarak toplanması ve üretimle ilişkilendirilmesi gerekir. Bu yöntemde, mamulün ürün haline gelinceye kadar işlem gördüğü maliyet yerlerinin her biri safha adını alır. Bu yöntemde maliyeti hesaplama, safhalarda toplanan maliyetlerin mamul adedine bölünerek mamuller

için ortalama maliyet bulmaya dayanır. Bu yöntemdeki mamul miktarı eşdeğer mamul miktarı olarak tanımlanır. (Yükçü 1998,s.309-366)

3.2.1.3 Birleşik Üretim Sürecinde Maliyetleme Sistemi

Üretim ortamında bir veya birden fazla hammaddeden, birden çok mamulün zorunlu olarak (üretimin teknik özelliği gereği) üretilmesine "birleşik üretim" denir. Örneğin, ham petrolden çeşitli petrol ürünlerinin üretilmesidir. Üretim sürecinin belli bir noktasında mamuller fiziki olarak ortaya çıkmaya başlar. Bu noktaya "ayırım noktası", üretilen mamullere de "birleşik mamul", katlanılan maliyetlere de "birleşik maliyet" denir. Üretilen mamullerden bir kısmının piyasa değeri yüksek ve birbirine yakındır. Bir kısmının ise piyasa değeri düşüktür ve bunlar esas itibariyle işletmenin üretmek istemediği mamullerdir. Birinci grubu oluşturanlara esas ürün, ikinci grubu oluşturanlara da yan ürün adı verilir (Civelek 2002, s.364). Ürünlere, ayırım noktasına kadar olan maliyetlerin üretim miktarı veya pazar değeri yöntemine göre ve ek işlem maliyetlerinin, yüklenmesi gerekir.

3.2.2 Maliyetlerin Saptanma Zamanına göre Maliyetleme Sistemi

Birim maliyetin belirlendiği an itibarı ile birbirinden farklılık gösteren bir kriterdir.

- a) Fiili maliyet sistemi
- b) Standart maliyet sistemi

3.2.2.1 Fiili Maliyetleme Sistemi

Maliyetlerin üretim tamamlandıktan sonra kayıt ortamına alınmış, gerçek verilere dayanarak hesaplanmasıdır. Genel üretim maliyetlerinin kayıt ortamına girme zamanı nedeni ile üretime eş zamanlı maliyet hesaplama sakıncası yaşanmaktadır. Bu amaçla hammadde, işçilik fiili maliyetler ile hesaplanırken, genel üretim maliyetleri (GÜM) götürü yükleme yolu ile birim maliyet hesaplanır. Bu hesaplama biçimine ayarlanmış fiili maliyetleme denilmektedir (Peker 1988, s.167). Dönem sonlarında fiili maliyete eşitleyecek düzenlemeler yapılır.

3.2.2.2 Standart Maliyetleme Sistemi

Üretim öncesinde bilimsel esaslara göre saptanmış, hazırlanmış mamul reçetelerine göre, fiili üretim anında üretilen ürünler için olması gereken maliyetler üzerinden kayıtlara alınarak birim maliyetin izlendiği sistemdir (Basık ve diğerleri 2011,s.409). Özellikle TDHP 7/A kayıt ortamının çok kolaylık sağladığı bu sistem, işletme faaliyetlerinin kontrolüne ve performans raporlarına yardımcı olmaktadır (Bilginoğlu 1995, s.129).

3.2.3 Maliyetlerin Kapsamına Göre Maliyet Sistemi

Üretim faktörleri ve üretim maliyeti kavramına verilen genişliğe göre birbirinden farklılık gösteren yöntemlerdir.

- a) Tam maliyet sistemi
- b) Değişken maliyet sistemi
- c) Normal maliyet sistemi
- d) Direkt maliyet sistemi

3.2.1.1 Tam Maliyetleme Sistemi

Bu yöntemin esası, dönem üretim maliyetlerinin tümünün üretilen mamullerin maliyetine yüklenerek, birim maliyet hesaplanmasıdır. Maliyeti hesaplanacak birime, önce direkt giderler verilmekte daha sonra ise endirekt giderler yüklenmektedir.

3.2.1.2 Değişken Maliyetleme Sistemi

Maliyetlerin hesaplanmasında yalnızca değişken maliyetler dikkate alınır. Bu yöntemde maliyetler, direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin değişken kısmından oluşur. Değişken maliyetleme, özellikle kısa vadeli yönetim kararlarının alınmasında etkin olabilmektedir. Fiyatlandırma, yeni piyasalara girme, stokları eritmede işletme içine bilgi veren bir sistemdir.

3.2.1.3 Normal Maliyetleme Sistemi

Bu yöntem değişken maliyetlerin tamamının, sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranına göre yüklenmesini esas alır. Kapasite kullanım oranı fiili kapasitenin normal kapasiteye bölünmesi ile bulunur. Üretilen mamullerin maliyeti bulunurken, direkt hammadde, direkt işçilik maliyetleri ve değişken GÜM'nin tamamı ile sabit genel üretim maliyetlerinin kullanılan kapasiteye ait kısmı üretilenin maliyetine eklenir (Büyükmirza 2010,504). Boş kapasiteye düşen sabit genel üretim maliyetleri sonuç hesaplarına aktarılır.

3.2.1.4 Asıl Maliyetleme Sistemi

Üretim maliyetine yalnızca mamullerle doğrudan doğruya ilgili olan direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetlerinin yüklenmesi, genel üretim maliyetleri toplamının ise maliyet dışında bırakılmasını esas alan bir yöntemdir. (Akdoğan 1994, s:43).

3.3 Maliyet Dağıtım Sorunu

Direkt maliyetler doğrudan mamullerle ilişki kurulabilen maliyetler olmasına karşılık, endirekt maliyetler mamule yüklenmesinde ve maliyet merkezleri açısından tespit edilmesinde sorun yaşanan üretim faktörleridir. Genel üretim maliyetleri (GÜM) başlığında toplanan bu maliyetlerin, öncelikle maliyet merkezi ayırımına gidilerek buradan esas üretim merkezlerine ve buralarda şekillenen mamul veya mamullere yüklenmesi gerekmektedir. Bu nedenle üretim işletmelerinde geleneksel GÜM yükleme işlemi yapılırken, esas üretim merkezi, yardımcı üretim merkezi ve yardımcı hizmet merkezi ayırımı yapılmalıdır. Yardımcı hizmet merkezlerinde toplanan GÜM tutarları; doğrudan, kademeli, matematik yöntemlerden biri ile ikinci dağıtım tabi tutularak esas üretim merkezlerine dağıtılmalıdır.

4. Araştırma

4.1 Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, Trakya'da faaliyet gösteren üretim işletmelerinde maliyet muhasebesi kullanıma düzeyine ilişkin araştırmanın sunulması ve değerlendirilmesidir.

4.2 Araştırmanın Kapsamı ve Örneklem

Araştırma kapsamı olarak, Tekirdağ, Kırklareli ve Edirne il sınırlarında faaliyet gösteren üretim işletmeleri alınmıştır. Çalışma kapsamında 120 işletmeyle telefon, e-mail ile irtibata geçilmiştir. 76 İşletmede yüz yüze görüşme modeli uygulanmıştır. Bu görüşmeler sonucu 76 işletmenin sonuçları dikkate alınmıştır.

4.3 Araştırmanın Yöntemi ve Modeli

Araştırmada, Trakya'da faaliyette bulunan üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi kullanıma düzeyini saptamak amacıyla bir anket uygulanmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, İşletmenin faaliyet alanı, çalışan işçi sayısı, kuruluş yeri, kuruluş yılı, hukuki yapısı gibi sorular yer almaktadır. İkinci bölümde ise, maliyet muhasebesi uygulama düzeyine ait sorular bulunmaktadır.

4.4 Bulgular ve Yorum

Araştırmada 76 adet anket değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır. Ankete dayalı elde edilen veriler, SPSS 20 istatistik programı aracılığıyla değerlendirilmiştir. Çalışmada yüzdeleştirme yöntemi ve frekans dağılımlarına yönelik çapraz tablolar kullanılmıştır. Anketteki sorulara verilen cevaplar için gerek her soru bazında gerek çapraz soru ilişkileri kurularak frekans ve yüzde dağılımları hesaplanmıştır.

4.4.1 Araştırmaya Ait Genel Bilgiler Sektörler (Faaliyet Alanları)

Tablo 1: Sektör Dağılımı

Sektör	Frekans	Yüzde (%)
Gıda, yem, içki, süt ürünleri sanayi	24	31,6
Beyaz eşya, makine çelik, alüminyum üretimi	12	15,8
Cam, kimya, plastik ürünler üretimi	4	5,3
Tekstil, konfeksiyon üretimi	22	28,9
Mobilya üretimi	5	6,6
İnşaat malzemesi, beton üretimi	6	7,9
Sağlık ürünleri imalatı ve ilaç sanayi	3	3,9
Toplam	76	100

Tablo 2: Hukuki Yapı

Hukuki Yapı	Frekans	Yüzde (%)
Anonim Şirket	61	80,3
Limited Şirket	13	17,1
Şahıs firması	2	2,6
Toplam	76	100

Tablo 3: Sektörel Deneyim (Faaliyette Bulunulan Yıl)

Faaliyette Bulunulan Yıl	Frekans	Yüzde (%)
0-10 Yıl	7	9,2
11-20 Yıl	31	40,8
21-30 yıl	25	32,9
30 üstü	13	17,1
Toplam	76	100

Tablo 4: Faaliyette Bulunulan İl

Şehir	Frekans	Yüzde (%)
Tekirdağ	34	44,7
Kırklareli	32	42,1
Edirne	10	13,2
Toplam	76	100

Tablo 5: Çalışan Sayısı Dağılımı

Çalışan Sayısı	Frekans	Yüzde (%)
0-50 kişi	17	22,4
50-100 kişi	17	22,4
100-200 kişi	19	25,0
200-500 kişi	12	15,8
500-1000 kişi	6	7,9
1000 üstü	5	6,6
Toplam	76	100

Tablo 6: Sermaye Tutarı

Sermaye Tutarı (TL)	Frekans	Yüzde (%)
Belirtilmemiş	2	2,6
0-1.000.000	21	27,6
1.000.000- 50.000.000	27	35,5
50.000.000- 250.000.000	10	13,2
250.000.000- 500.000.000	10	13,2
500.000.000- 1.000.000.000	2	5,3
1.000.000.000 üstü	4	2,6
Toplam	76	100

Tablo 7: Aktif Toplamları

Aktif (TL)	Frekans	Yüzde (%)
Belirtilmemiş	2	2,6
0-1.000.000	17	22,4
1.000.000-50.000.000	22	28,9
50.000.000-250.000.000	20	26,3
250.000.000-500.000.000	5	6,6
500.000.000- 1.000.000.000	6	7,9
1.000.000.000 üstü	4	5,3
Toplam	76	100

4.4.2 Maliyet Muhasebesi Kullanım Düzeyine Ait Bilgiler

- **Maliyet Muhasebesi Servisi Bulundurma Durumu**

Ankete katılan işletmelerden % 59,2'si maliyet muhasebesi servisi/departmanınız var mı sorusuna "Evet" yanıtını vermiştir. %31'i maliyet muhasebesi servisi/departmanının bulunmadığını belirtmiştir. Maliyet muhasebesi işlemleri finansal muhasebe işlemlerini gerçekleştiren personel tarafından yapılmaktadır. Ayrı bir maliyet muhasebesi departmanına sahip olanlar kurumsal işletmelerdir ve anonim şirket hukuki yapısına sahiptirler.

Maliyet muhasebesinin bilgi üretme yönü açısından ayrı bir organizasyona sahip olması gerekirken, işletmelerin % 31'inde böyle bir organizasyonel yapıya rastlanmaması dikkat çekicidir.

- **Bütçe yapılma durumu**

Katılımcıların % 81,6'sı bütçe yaptığını belirtmiştir. İşletmelerin büyük çoğunluğunda bütçe çalışması yapılmaktadır.

- **İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Çalışmalarına Verilen Önem ve Birim Maliyetlerin Doğru Saptanması**

İşletme çalışanlarına yönelttiğimiz " İşletmenizde Maliyet Muhasebesi çalışmalarına yeterince önem verildiğini düşünüyor musunuz?" sorusuna çalışanların %77,6'sı önem verildiğini düşündüğünü ifade etmiştir. İşletme çalışanlarına "Birim maliyetler ve birim satış fiyatlarının doğru saptandığını düşünüyor musunuz?" diye sorduğumuzda çalışanların, % 84,2'si doğru saptandığı kanısında olduğunu ifade etmiştir. Çalışanlar yaptıkları işlerin doğruluğuna inanmaktadır. Muhasebe servisi olmayan, kurumsallık kazanmayan işletmelerde sonuç aksi yöndedir.

- **Maliyet Hesapları Kullanımı**

İşletmelerin tamamı 7/A maliyet hesaplarını kullandığını belirtmiştir.

- **Birim Maliyetleme Sistemi**

Tablo 8: Birim Maliyetleme Sistemi (Maliyetleriniz hangi üretim biçimini esas almaktadır?)

Maliyetlerin Saptanma Şekillerine Göre Kullanılan Yöntem	Frekans	Yüzde (%)
Safha Maliyetleme	25	32,9
Sipariş Maliyetleme	39	51,3
İkisi birlikte	8	10,8
Birleşik Maliyetleme	4	5,0
Toplam	76	100

Tablo 9: Maliyet tutarının belirlenmesinde kullanılan maliyetleme sistemi

Kullanılan maliyetleme sistemi	Frekans	Yüzde (%)
Fiili	50	65,8
Standart	20	26,3
Tahmini	6	7,9
Diğer	0	0
Toplam	76	100

Tablo 10: Maliyet kavramına verilen genişliğe göre maliyetleme sistemleri

Maliyetleme	Frekans	Yüzde (%)
Tam	50	65,8
Değişken	20	26,3
Normal	3	3,9
Direkt	3	3,9
Toplam	76	100

Tablo 11: Maliyet Dağıtım Tablosu (MDT) Hazırlama

	Frekans	Yüzde (%)
MDT hazırlıyor	57	75
MDT hazırlamıyor	19	25
Toplam	76	100

Tablo 12: Yardımcı Hizmet Yerlerinde Toplanan Maliyetleri Esas Üretim Yerlerine Dağıtmada Kullanılan Yöntem

Dağıtım Yöntemi	Frekans	Yüzde (%)
Basit (Doğrudan)	37	50
Kademeli	0	0
Planlı	0	0
Matematiksel	20	26.0
Yok	19	25
Toplam	76	100

- **Maliyet Hesaplama Sıklığı**

Tablo 13: Maliyet Hesaplama Sıklığı Tablosu

Dönemler	Frekans	Yüzde (%)
Her ay	37	48,7
Üç ay	25	32,9
Günlük	7	9,2
Haftalık	7	9,2
Toplam	76	100

Sektörler ve maliyet hesaplama sıklığı çapraz ilişkisine baktığımızda; değişiklik göstermekle beraber; gıda-içki- yem- süt üretimi sektöründe, tekstil sektöründe, inşaat malzemesi- beton üretimi sektöründe ve ilaç sektöründe aylık maliyetlemenin daha fazla yapıldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Haftalık maliyetlemeyi en çok tercih eden sektör gıda-yem- içki- süt sektörü olurken, günlük maliyetlemeyi en çok tercih eden alüminyum- beyaz eşya- çelik üretimi sektörleri olmuştur.

Anket sorularımızdan kayıt ortamına ilişkin alınan cevaplarda; % 57,9'u aralıklı envanter yöntemini, % 42,1'i sürekli envanter yöntemini uygulamaktadır. Stok

değerleme yöntemlerinden ortalama maliyet yöntemi % 44,7, ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi % 32,9, has (gerçek parti) maliyeti %22,4 uygulanmaktadır. İşletmelerin % 82,92'si fire maliyetini dikkate almaktadır. Ayrıca işletmelerin % 68,4'ü fire önleyici çalışmaları olduğunu belirtmiştir.

MDT hazırlayan işletmelerin tümü maliyet yeri ayrımını yapmaktadır. GÜM'nin mamullere yüklenmesinde seçilen ölçütler olarak sırasıyla, direkt hammadde maliyeti, direkt işçilik maliyeti, direkt işçilik saatleri ve makine saatleri olarak belirlenmiştir. Mamul maliyetlerini hesaplamada 16 işletme kendilerine özel bilgisayar yazılımı, 55 işletme piyasalardan temin edilen bilgisayar programı kullandıklarını, 5 işletme ise herhangi bir program kullanmadıklarını belirtmiştir. Mamul maliyetlerindeki en fazla paya sahip olan üretim faktörünün hammadde maliyeti olduğu yanıtlanmış, bunu direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri izlemiştir.

Tablo 14: Fiyat belirlemede etken olan faktör (öncelik sıralaması ile)

Faktörler	Önem Derecesi				Toplam
	1.Derece	2.Derece	3.Derece	4. Derece	
Mamulün Maliyeti	55	6	13	2	76
Rakip firmaların fiyatı	13	50	12	1	76
Pazarın durumu	6	16	43	11	76
Müşterilerin talep ettiği Fiyat	2	4	8	62	76
Toplam	76	76	76	76	

Bu soruda katılımcılar önem sırasına göre seçimde bulunmaktadırlar. En fazla mamul maliyetinin, fiyat belirlemede etken olduğunu ifade etmişlerdir. Daha sonra sırasıyla, rakip firmaların durumu ve pazarın durumu gelmektedir. Müşterinin talep ettiği fiyat dördüncü sıradadır. İşletmeler bazen fiyat belirlediklerini ancak rakip firmaların fiyatlandırmaları nedeniyle fiyat kırmak zorunda kaldıklarını önemle vurgulamışlardır.

Tablo 15: Maliyet Muhasebesi Kullanım Amacı

Faktörler	Önem Derecesi					Toplam
	1. Derece	2. Derece	3. Derece	4. Derece	5. Derece	
Birim maliyetleri hesaplamak	67	5	4	0	0	76
Satış fiyatını belirlemede yardımcı olmak	9	65	1	0	1	76
Bütçe hesaplamada yardımcı olmak	0	2	64	2	8	76
Performans ölçümünde yardımcı olmak	0	0	3	24	49	76
Faaliyet planlamasına yardımcı olmak	0	4	4	50	18	76
Toplam	76	76	76	76	76	

- **Mamul Hatları İtibariyle Ürünleriniz İçin Kârlılık Analizi Yapıyor musunuz?**

Katılımcıların %92,1'i Mamul hatları itibariyle ürünleri için kârlılık analizi yaptığını belirtmiştir. 6 işletme olumsuz yanıt vermiştir.

Sonuç

Bu araştırma Trakya bölgesindeki üretim yapan işletmelerde maliyet muhasebesinin kullanım düzeyini saptama amacına yöneliktir. Araştırma sonuçlarına göre, ankete katılan işletmelerin aktif toplamı ve çalışan sayısı ile uyumlu olarak, kurumsallaşma arttıkça ayrı bir maliyet muhasebesi departmanına sahip olduğu belirlenmiştir. İşletme çalışanlarının büyük çoğunluğunun, maliyet muhasebesine işletmelerinde önem verildiğini belirtmeleri ve birim maliyetlerin doğru hesaplandığına inandıkları görüşünde olmaları memnun edici sonuçlardır. İşletmelerin bütçe çalışmalarına önem verdiği görülmektedir. Tekdüzen Muhasebe sisteminin tüm işletmelerde benimsenmesi ve kayıt sisteminde önemli adımlar atılması sevindiricidir. Maliyet hesaplama dönemini üç ay olarak belirleyen işletmelerin öncelikli olarak geçici vergi dönemini esas aldığı görülmektedir. Aylık, haftalık, hatta günlük maliyet hesaplama sıklığının da önceki yıllarda yapılan araştırmalara göre artış göstermesi sevindiricidir.

Maliyetlerin saptanma zamanına göre en fazla fiili maliyetleme sisteminin, maliyetlerin kapsamına göre tam maliyetleme sisteminin, stok izleme yöntemlerinde ise ortalama maliyet yönteminin daha fazla tercih edildiği tespit edilmiştir. Bulunan sonuçlar literatürdeki çalışmalarla uyumludur.

İşletmelerin fire hesaplamaları ve fire önleyici çalışmalarda bulunmaları, olumlu gelişmelerdir.

İşletmelerin tamamına yakını kârlılık analizi yapmaktadır. Mamul maliyeti hesaplamada bilgisayar programları kullanılmaktadır.

Mamul maliyetlerinde en fazla paya sahip unsur direkt hammadde maliyetleri olduğu dikkat çekmektedir. Ankete cevap verenlerin % 92'sinin maliyet muhasebesinin üretim performansını ölçmede fayda sağladığı görüşünde olmaları, üretim- maliyet ilişkisinin kurulmasının temel dayanağını oluşturmaktadır. Standart maliyetleme sisteminden yararlanarak hem güncel maliyet bilgisi sahibi olunamamakta, hem de faaliyetlerin kontrolünde yardım sağlamaktan yoksun kalınmaktadır. Fiyat belirlemede en etken faktörün mamul maliyeti olduğu, maliyet muhasebesinin en önemli amacının birim maliyetleri hesaplamak olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Araştırma sonuçları ile ilgili genel bir değerlendirme yapıldığında; işletmelerde çalışanların maliyet muhasebesi ile ilgili terimlere tam olarak vakıf olmadığı, maliyet muhasebesinin ürettiği bilgilerin yönetsel kararlarda ve kontrol amaçlı kullanılmasında yeterli altyapılarının olmadığı söylenebilir.

Kaynakça

AKDOĞAN, Nalan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, İSMMMO Yayınları, Ankara, 1994.

ÜLKER, Sema, DURNA, Şengül, "Kayseri'de Faaliyet Gösteren İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Kullanılma Düzeyine İlişkin Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:27, Temmuz, 2005, s. 94-104.

BİLGİNOĞLU, Fahir, İşletmelerde Maliyet-Kârın Planlanması ve Kontrolü, Alfa Basım, 1996.

BURSAL, Nasuhi, Yücel Ercan, Maliyet Muhasebesi, 9. Baskı, İstanbul, 2002.

BÜYÜKMİRZA, Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, 15. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara, 2010.

CİVELEK, Muzaffer, Maliyet Muhasebesi Sorunlar, Sorular, Cevaplar, Detay Yayıncılık, Ankara, Eylül 2002.

ERSOY Ayten, UTKU DEMİREL, Burcu, DÖNMEZ Adnan, BERBEROĞLU Başak, "Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 3, s. 50-60.

ÖZKAN, Adem, "Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Maliyet Muhasebesi Politikalarının Araştırılması: Kayseri Örneği", Öneri Dergisi, Cilt: 7, Ocak 2006, s: 107-118.

PEKER, Alparslan, Modern Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 53, İstanbul,1988.

TUĞAY, Osman, AKIN Osman, "Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulama Düzeyi: Burdur'da Bir Araştırma", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:15, Sayı: 2, 2013, s: 470-490.

UYAR, Süleyman, "Denizli'de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, s.132-146.

YILDIZ, Fehmi, BELET, Koray, "Kırklareli Yöresi'nde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Ölçekli Üretim İşletmelerinde Tekdüzen Maliyet Muhasebesi Sistemi'nin Uygulanma Düzeyinin Araştırılması", Mufad Muhasebe ve Finans Dergisi, 2008, Sayı: 39 s. 67-83.

YÜKÇÜ, Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir, 1998.

Kırklareli ve Edirne Valiliği (Erişim Tarihi: 01.05.2016)

Trakya Kalkınma Ajansı Sanayi Bölgeleri Durum Raporu, Kırklareli İlinde Faaliyet Gösteren İşletmeler Mevcut Durum Raporu, 2014.

Trakya Kalkınma Ajansı Raporu, Büyükşehir Adayı Tekirdağ, Haziran, 2012.

Tekirdağ Ekonomisindeki Gelişmeler Araştırma Raporu, 2015.

TÜİK; Seçilmiş Göstergelerle Kırklareli 2013 Raporu.

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ: DÜNDEN BUGÜNE*

Lerzan KAVUT*
Burcu ADILOĞLU**

Özet

Kaynakların azaldığı buna mukabil, ihtiyaç ve isteklerin hızla arttığı dünyamızda, kaynak kullanımının daha etkin, verimli rasyonel alanlarda değerlendirilmesi giderek daha fazla önem kazanmaktadır. Ekonomik alanda kaynakların etkin ve verimli kullanımı için doğru alanlara yönlendirilmesi gerekmekte olup, bunun için karar süreçlerinde yanlış bilgi kullanım riskinin (bilgi riski) en aza indirilmesi hayati öneme sahiptir. Gerek ulusal gerekse küresel alandaki değişimler ve teknolojik gelişmelerin hız kazanması, ekonomik ilişkiler ve işbirliği ağının karmaşıklaşması, çıkar çatışması, kurumların ve işletmelerin güvenilir, doğru ve gerçek bilgileri sunma olasılığını olumsuz yönde etkilemekte ve sonuç olarak güvenilir finansal verilere olan ihtiyacı arttırmaktadır.

Güvenilir kaliteli finansal bilgiler, ekonomik kararların verilmesinde işletmeler ve ilgili/ilişkili taraflar arasındaki ticari ilişkilerin sağlıklı ve rasyonel yürütülmesinde önemlidir. İşletmelerin finansal bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin güvencesi etik kurallara ve mesleki standartlara uygun olarak yürütülen bağımsız denetim mekanizmasına bağlıdır.

Dünyada, bağımsız denetim mesleği ve uygulamalarının geçmişi incelendiğinde; bağımsız denetim olgusunun başlangıcının çok eski zamanlara dayandığı bilinen, Mısır, Roma, Yunan medeniyetlerinde izleri görünen; 1800'lü yıllardan itibaren gelişerek çeşitli düzenlemeler ve kurumlarla günümüzde yaygınlaşan bir olgu olduğu görülmektedir.

Yaşanan çeşitli ekonomik olaylar, dünyada ve Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetlerinde ve mesleğinde çeşitli değişimlere yol açmıştır. Örneğin ülkemizde yıllar boyunca bu hususta çeşitli yasal düzenlemelerin ve kurumların hayata geçirildiğini görmekteyiz. Bu çalışmada esas olarak Türkiye'deki bağımsız denetim alanını şekillendiren düzenleme ve kurumlara ilişkin temel gelişmelere ve bilgilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Mesleği, Türkiye

*Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu kitap için hazırlanmıştır.

* Prof. Dr. Lerzan KAVUT, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

** Doç.Dr. Burcu ADILOĞLU, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

1. Giriş

İşletmeler, ulusal ve küresel boyutta, ekonominin vazgeçilmez bileşenlerinden biridir. Yıllar boyunca yaşanan ekonomik, teknolojik v.b. hızlı değişim ve gelişmeler, işletmelerin büyüklüklerini, ortaklık yapılarını, faaliyet alanlarını karmaşık yapı ve sistemlere dönüştürürken; işletmelerle "ilgili/ilişkili tarafların" sayısını da arttırmıştır. İlgili/ilişkili taraflar, işletmelere ait finansal bilgileri çeşitli amaçlarla karar verme süreçlerinde kullanırlar. Örneğin; şirket hissedarları yapmış oldukları yatırımın durumunu öğrenmek, kredi sağlayıcılar kredi riskini/kredibilitiyi ölçmek ve yeni ticari ilişkilere girmek veya yön vermek vb. nedenler. (Kavut, vd. 2009).

İlgili/İlişkili taraflara (kamuya) sunulan finansal bilgiler, kasdi olan veya kasdi olmayan nedenlerle gerçeği ve doğruyu göstermekten uzaklaştırılmış olabilir. Oysaki finansal bilgileri kullanacak olan çeşitli taraflar için bu bilgilerin doğruluk ve güvenilirlik özelliğine sahip olması çok önemlidir. Gerek ulusal ve gerekse uluslararası bilgi kullanıcıları açısından, finansal bilgilerin taşınması gereken nitelikler aynıdır. Bu nitelikler: anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir (IASB, IFRSs, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, prg.24). Finansal bilgiler;

- Tam olarak **anlaşılabilir** olmalı,
- Ekonomik olayların değerlendirilmesine yardımcı olacak şekilde **ihtiyaçlarına uygun** hazırlanmış olmalı,
- Önemli hatalar içermemeli, **tarafsız ve objektif** olmalı, yanıltıcı olmamalı,
- Finansal olayların **özünü ve gerçek durumu** yansıtmalı,
- **Karşılaştırılabilirliği** sağlamalı,
- Eksiksiz ve bütünü kavrayacak şekilde **tam açıklama** kuralına uygun olarak hazırlanmalı,
- **Finansal Raporlama Standartlarına** uygun olarak düzenlenmiş olmalıdır.

Finansal tabloların yukarıdaki özellikleri taşıyıp taşımadığı konusunda güvenilir bilgi ihtiyacını karşılamak üzere oluşturulan bağımsız denetim mekanizması, toplumsal açıdan önemli bir görev üstlenmektedir (Kavut, 2009). "

Bağımsız denetim işlevi ve mesleği; kaliteli ve güvenilir finansal bilgilerin sağlanmasında, geçmişten günümüze kadar üstlendiği kilit rol ile tasarrufların ekonomiye aktarılmasının teşvikinde, sermaye piyasalarının gelişmesinde/sağlıklı işleyişinde, ekonomik ortamın sağlıklı olarak oluşturulması ve sürdürülebilirliğinde, işletmelerde kurumsal yönetim yapısının işleyişinde vazgeçilmez bir unsur olmaktadır.

Bağımsız denetimin doğuşu ve gelişimine ilişkin aşamalar incelendiğinde; ekonomi dünyasındaki değişim ve gelişim ortamlarıyla etkileşim halinde olduğu gözlemlenmektedir. Dünyada ve Türkiye'de bağımsız denetimin doğuş nedenleri ve gelişimi, bağımsız denetim faaliyetini ve mesleğini ilgilendiren çeşitli düzenlemelerin yapılmasına yol açmıştır.

Gerçekte bağımsız denetim olgusu; Dünyada ve Türkiye’de, mesleğin oluşumu, mesleği düzenleyici kurumların doğuşu ve gelişimi, mesleki standartlar ve yasal düzenlemelerdeki değişimler açısından oldukça geniş bir konudur. Bu nedenle çalışmamız esas amacı; Dünyada bağımsız denetimin sistematik geçmişi ile Türkiye’de bağımsız denetimi etkileyen temel olaylar, standartlar ve yasal düzenlemelerle sınırlandırılmıştır.

2. Denetim Kavramı ve Denetim Mesleği

Denetim, Türk Dil Kurumu tarafından, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek olarak tanımlanmıştır.

Denetim kelimesi Latince kökenli olup, “duymak, işitmek” anlamına gelen Latince “auditus”, Fransızca “audire”, İngilizce “audit” kelimesinin Türkçe karşılığıdır (Adiloğlu, 2011). Eski tarihlerde Roma’da; seçilmiş uzmanlar tarafından görevli kişilerin yaptıkları işler dinlenerek hatalar bulunmaya çalışıldığından denetim kelimesinin kökeni dinlemek eylemine dayanmaktadır (Sawyer vd, 2003).

Muhasebe açısından denetim ise, Denetim Kavramları Komitesi tarafından şöyle tanımlanmıştır; “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.” (Güredin, 2014)

Bağımsız denetim olgusu ile ilgili gerek standartlardaki gerekse çeşitli yasal düzenlemelerdeki tanımlara bakıldığında; temel unsurların aynı olduğu gözlemlenmektedir. Şöyleki;

“Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder (Kamu Gözetimi Kurumu Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Sermaye Piyasası Kurumu Bağımsız denetim Hakkında Tebliği, IFAC-IAASB ISA 200).”

“Muhasebede tutulan kayıtların ne derece güvenilir olduğuna yönelik yapılan çalışmalar” O kadarki, 1581’de Venedikte kurulan ilk serbest muhasebe mesleğinden beri mesleğin mensupları, bütün ülkelerde, temeli aynı olan faaliyetleri gerçekleştirmişlerdir. Bu faaliyeti gerçekleştiren bağımsız denetçi, bir işletmenin finansal tablolarının (ve bunlara ek olarak verilen açıklayıcı notların) gerçekten işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtıp yansıtmadığını tesbit

etmek amacıyla, kendi sorumluluğu altında, (incelediği işletmeye tabi olmadan) işletmenin bir bütün olarak muhasebe sistemini inceleyen kişidir (Aysan, 1971) ”.

3. Dünyada Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

Yıllar içinde bağımsız denetim mesleği ve faaliyetleri; amaç ve kapsam açısından ve önemli teknolojik, ekonomik ve siyasal değişimlere bağlı olarak gelişmeler göstermiştir. Önceleri ağırlıklı olarak devlete ait birimler ve kamu harcamalarının uygunluğunu tespitiye yönelik iken, özellikle sanayi devrimi ile birlikte ticari alanlarda geniş olarak uygulanmaya başlamış, işletme ile ilgili/ilişkili tarafların artışıyla giderek yaygınlaşmaya başlamıştır.

Denetçi (auditor) deyiimi ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanılmıştır. Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. Bağımsız denetimin tarihsel gelişimi incelendiğinde; günümüzden ikibin yıl önceki döneme ait tabletlerde veya antik şehir kalıntılarındaki yazıtlardan başlayarak günümüze kadar geçen zamanda, dünyada denetimin gelişimi 5 ayrı dönemde (Tablo 1) ele alınabilir (Porter vd, 2008, Güredin 2014, Bozkurt, 2015, Kavut vd. 2009, Uzay, vd. 2008).

- 1844'e kadar olan dönem
- 1844-1920 dönemi
- 1920-1960 dönemi
- 1960-1990 dönemi
- 1990'lardan günümüze

1844'e kadar olan dönem: Bu dönemden denetimin varlığı ve uygulaması ile ilgili az sayıda belge olmasına rağmen yazıtlardan anlaşıldığı üzere 2000 yıl önce Mısır, Yunan ve Roma uygarlıklarında yetkililere emanet edilen kamu fonlarının kontrol edilmesi söz konusu olmuştur.

Denetçi kelimesi ilk defa 1289 yılında İngiltere'de kullanılmıştır. İngiliz Toprak sahiplerinin hesaplarını tutan kişilerin kayıtlarının doğruluklarından emin olabilmek için bu işlemleri bağımsız bir kişiye incelettikleri belirtilmiştir. (Aktuğlu, 1986) Endüstri devrimine kadar işletmeler genellikle küçük çaplı, bireysel işletmeler olduğundan yönetim ve raporlama anlayışı doğmamıştır. Dolayısıyla denetim ihtiyacı yoktu. Fakat Endüstri devrimi sonrası işletme sayısının artması ve büyümesi ile birlikte, işletme sahipleri tarafından muhasebe kayıt ve işlemlerinin detaylı incelenmesi, aritmetik incelemeler ve daha çok hile denetimi taleplerinin ağırlık kazandığı görülmüştür.

1844-1920 dönemi: 1845 yılında yürürlüğe giren İngiliz Şirketler Kanununda şirket sözleşmelerinin tescili için bu sözleşmelerde bir denetçinin tayini ile ilgili bir hükmün yer alması zorunluluğu bulunuyordu. Bazı meslek mensuplarının yetkilerini kötü niyetle kullanmaları karşısında mesleğin örgütlenmesine ihtiyaç duyulmuş ve

meslek birlikleri kurulmuştur. Kurulan bu meslek birlikleri özellikle muhasebecilerin örgütlenmesi ile muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi konularında yetkili idi. Bu meslek birliklerinden bir tanesi olan ve 1870 yılında İngiliz Muhasebeciler Derneği, 1880 yılında Yeminli (Sertifikalı) İngiliz ve Galler Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) adını almıştır. (Beyazıtılı, 1991). ABD’de de sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountants - CPA’ler) tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında yayınlanmıştır. (Ferman, 1974)

1920-1960 dönemi: Bu dönemde Amerikan ekonomisinin büyümesi denetimin ağırlıklı olarak İngiltere’den Amerika Birleşik Devletlerine kaymasına neden olmuştur. 1929’daki Wall Street’in çöküşü ve ardından gelen ekonomik kriz sonrasındaki toparlanma yıllarında ticari kuruluşlara olan yatırımlar artmıştır. Bu dönemde denetim fonksiyonlarının ortak noktasını hata ve hileleri bulup önlemekten şirketlerin dürüst ve adil olup olmadıklarını belirlemeye kaydığı söylenebilir. Finansal tablolara kredi verme güvenilirliğinde vurgu giderek Kâr/Zarar tablosuna kaymıştır.

ABD’de bugünkü anlamda bağımsız denetim anlayışı 1930’lu yıllarda başlamaktadır. 1934 yılında yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act), halka açık şirketlere, muhasebe denetiminden geçmiş mali tablolarını periyodik olarak yayınlama zorunluluğu getirmiştir.

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)’nın “Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi” (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) adlı komitesi 1936 yılında çalışmaya başlamıştır.

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant- AICPA) tarafından 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar birçok ülke tarafından da benimsenmiştir. (Arens ve Loebbecke, 2000). Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından gözden geçirilerek SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır. Bunlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir. (Güredin, 2014)

AICPA tarafından yayınlanan ve finansal tabloların denetimi sırasında denetçilere yol gösteren genel kabul görmüş bu standartlar;

- 1) Genel Standartlar
- 2) Çalışma Alanı Standartları
- 3) Raporlama Standartları olmak üzere üç grup altındaki on madde toplanmıştır (Arens ve Loebbecke, 2000)

Söz konusu Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları kaliteli bir bağımsız denetimin yürütülmesinde asgari koşullara işaret etmekte olup, uyulması zorunlu kurallardır. Bu kapsamda 3 standarttan oluşan Genel Standartlar grubunun anafikri; bir bağımsız denetçi olabilmek için gerekli asgari koşullar, çalışma ve mesleki davranışlarda yerine getirilmesi gereken hususlara yer verilmiştir. Çalışma Alanı Standartlarının anafikrinde ise, bağımsız denetimin yürütülmesinde en azından yerine getirilmesi gereken, temel üç ilkeye yer verilmektedir. Son grup olan ve dört standarttan oluşan Raporlama Standartları, bir denetim raporunun hazırlanmasında yer alan ve içeriğini etkileyecek hususlara açıklık getirmektedir (Güredin, 2014., Kavut, 2000).

1960-1990 dönemi: Bu dönemde teknolojik gelişmelerle birlikte şirketlerin büyümesi ve giderek daha karmaşık yapılara dönüşmesi gözlemlendiğinden denetçiler finansal bilgilerin güvenilirliğini artırmada ve sunulan finansal bilgilerin doğruluğunu ve dürüstlüğünü onaylamada önemli bir rol oynamıştır. Risk odaklı denetim kavramının ortaya çıkışı ile birlikte denetçilerin denetim anlayışına risk unsuru esas teşkil etmiş ve farklı bir boyut kazandırmıştır.

1990'lardan günümüze: Günümüzün modern denetim anlayışının başlangıcı sayılabilecek bu dönemde denetçinin temel amaçlarının başında yönetim tarafından hazırlanan mali ve mali olmayan bilgilerin güvenilirliğini sağlamak gelmektedir. Denetim faaliyetleri ülkelerin belirlemiş olduğu zorunlu olarak denetime tabi şirketler ve gönüllü olarak denetim hizmeti isteyen şirketlerin denetlenmesinden oluşmaktadır. 90'lı yıllarda denetim mesleğinin gelişmesiyle birlikte uluslar arası denetim standartları yayınlanmıştır.

Uluslararası denetim standartlarının ilki, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC-Internatioanal Federation of Accountants) bağlı olarak çalışan ve 2002 yılının ortalarında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB-) olarak yeniden adlandırılan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC-International Auditing Practices Committee) tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır. (Dönmez, vd. 2005)

Enron, Worldcom, Tyco ve Xerox gibi büyük firmalarda yaşanan skandallar denetimin önemini daha iyi göstermiş bulunmaktadır. Bu büyük firmalarda yaşanan skandallar sonucu 29 Temmuz 2002 tarihinde "Sarbanes Oxley Yasası" çıkarılmıştır. Bu kanunun temel amacı; finansal raporlama yapan şirketlerin kamuya sundukları finansal tabloların ve açıklamaların doğruluğunun ve güvenilirliğinin arttırılarak yatırımcıların koruma altına alınmasıdır. Bu yasa ile özellikle denetçinin bağımsızlığına ilişkin olarak esaslı düzenlemeler yapılmış ve bu konuya ilişkin ayrıntılı düzenleme yapma görevi Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu'na (Securities and Exchange Commission, SEC) verilmiştir. (Dönmez, vd. 2005)

Tablo 1: Denetimin Gelişimi (Porter vd, 2008)

Dönem	Denetimin gelişiminin asıl merkezi	İşletmelerin ve Çevresinin Temel Karakteristik Özellikleri	İşletmelerin hesap verebilirliği		Denetimin Amacı	Denetimin Temel Karakteristik Özellikleri
			Kim için	Amaç		
1844'ten kadar olan dönem	İngiltere	* Küçük işletmeler * Bireysel ticari girişimler	* Sahipler (Hissedarlar)	* Fonların hilesiz ve yetkili kişilerce kullanılmasının sağlanması	* Hile denetimi (Sadece bilanço denetimi)	* Muhasebe kayıt ve işlemlerinin detaylı incelenmesi * Aritmetik incelemeler, muhasebe ve mali tablo ilişkisinin incelenmesi
1844-1920'li yıllarda denetim	İngiltere	* İşletme sayılarındaki artış * Profesyonel yönetici ve işletme sahipliğinin ayrışması * Profesyonel muhasebeci ve denetçilerin ortaya çıkması	* Hissedarlar * Kredi verenler	* Fonların hilesiz ve yetkili kişilerce kullanılmasının sağlanması	* Hile denetimi * Hata denetimi * Kredibilite denetimi (Sadece bilanço denetimi)	* Muhasebe kayıt ve işlemlerinin detaylı incelenmesi * Çok sınırlı dış kaynaktan doğrulama denetimi * Aritmetik incelemeler, muhasebe ve mali tablo ilişkisinin incelenmesi

Dönem	Denetimin gelişiminin asıl merkezi	İşletmelerin ve Çevresinin Temel Karakteristik Özellikleri	İşletmelerin hesap verebilirliği		Denetimin Amacı	Denetimin Temel Karakteristik Özellikleri
			Kim için	Amaç		
1920-1960'lı yıllarda denetim	*1920'lerde İngiltere'den sonra Amerika Birleşik Devletlerinde denetim kavramının daha fazla ağırlık kazanması	* Wall Street'in çöküşü (1929) ve Büyük Buhran *Şirketlerin büyümesi ve sermaye artışı *İşletme sahipleri ile profesyonel yöneticiler arasındaki ayrımın artması *Yatırımcıların ortaya çıkması	*Hissedarlar * Alacaklılar *Genel olarak yatırımcılar	*Fonların hilesiz ve yetkili kişilerce kullanılmasının sağlanması *Kaynakların karlı alanlarda kullanılması	*Borçlanma talebi için yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların kredibilitesi *Denetimin amacı içinde yolsuzlukların ortaya çıkmasının yanı sıra hataların ortaya çıkarılma öneminin azalışı *Denetimde gelir tablosunun incelenmeye başlaması	*İç kontrol test edilerek denetim yapılmaya başlanmıştır. *İşletme dışından defter ve hesapların kanıtlanması ve fiziki gözleme dayalı incelemeler artmıştır. *Yönetim tarafından sunulan finansal bilgilerin hakikat ve doğruluğu ile ilgilenmek
1960-1990'lı yıllarda denetim	*Amerika Birleşik Devletleri	*Büyük işletmelerin sayısının giderek artması *Çokuluslu şirketlerin giderek artması *Profesyonel yönetim anlayışının artması * Vergilendirmenin öneminin artması * İşletmeler ve denetim şirketleri arasındaki rekabetin artması * Borsanın çökmesi (1987)	*Hissedarlar * Alacaklılar *Yatırımcılar *Müşteriler *Tedarikçiler *Genel olarak toplum	*Fonların hilesiz ve yetkili kişilerce kullanılmasının sağlanması *Kaynakların karlı alanlarda kullanılması * Daha geniş sosyal ve çevresel sorumluluklar	*Borçlanma talebi için yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların kredibilitesi Yönetim danışmanlığı hizmetinin sağlanması	*İşletmenin çeşitli iç ve dış kaynaklardan gelen kanıtlarının incelenmesi *Bilgisayarların ve bilgisayarlı denetimin ortaya çıkması ve artan önemi * İstatistikî örneklemenin ortaya çıkması ve artan önemi *Risk odaklı denetim yaklaşımı: -Müşteriyi, yaptığı işi, faaliyet gösterdiği sektörü ve riskini anlamak -Analitik inceleme ile denetim riskinin belirlenmesi

Dönem	Denetimin gelişiminin asıl merkezi	İşletmelerin ve Çevresinin Temel Karakteristik Özellikleri	İşletmelerin hesap verebilirliği		Denetimin Amacı	Denetimin Temel Karakteristik Özellikleri
			Kim için	Amaç		
1990'lardan günümüze denetim	* Ağırlıklı olarak Amerika Birleşik Devletleri fakat global ölçüde artmakta	*Uluslararası işletmeler ve denetim firmaları ile batı ekonomisinin etkinliğinin artması * İşletme çevresinin her açıdan teknolojik ilerlemelerden etkilenmesi *Kurumsal yönetimle ilgili artan düzenlemeler *İşletmelerin sosyal sorumluluğu yönünde artan toplumsal baskı *Bağımsız denetime talebin artması *Denetim sektöründe 8 büyük firmadan 4 büyük firmaya düşüş *Bağımsız denetimi düzenleyici kurumların artması *Denetim sektöründe 8 büyük firmadan 4 büyük firmaya düşüş *Dünyada Uluslar arası muhasebe ve denetim standartlarına uyumun yaygınlaşması	*Hissedarlar	*Fonların hilesiz ve yetkili kişilerce kullanılmasının sağlanması *Kaynakların karlı alanlarda kullanılması *Sorumlu kurumsal yönetim	*Yönetim tarafından sağlanan yıllık raporlardan elde edilen finansal ve finansal olmayan bilgiler ile borçlanma kredibilitesinin belirlenmesi *Dolandırıcılıkların ve denetlenen firmalardaki riskli konuların ortaya çıkartılması ve raporlanmasındaki sorumluluğunun artması *Kurumsal yönetim sorumluluğu konusunda yardım etmek	*Müşteri ve iş riskine odaklanmış denetim metodolojisinin benimsenmesi *Denetim şunlara dayanmaktadır: - Müşteriyi, yaptığı işi, faaliyet gösterdiği sektörü ve riskini anlamak - -Analitik inceleme ile denetim riskinin belirlenmesi
			* Alacaklılar	*Yatırımcılar	*Sürekliliğin incelenerek raporlanması	*Elektronik ticaret/elektronik iş ortamlarının denetiminin benimsenmesi
			*Müşteriler	* Daha geniş sosyal ve çevresel sorumluluklar		
			*Tedarikçiler			
			*Genel olarak toplum			

4. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Düzenlemeler

Türkiye bağımsız denetim uygulamalarında, muhasebe ve denetim standartlarının ve yasal düzenlemelerin çeşitli kamu otoriteleri ve kuruluşlarca saptandığı, bu konuda farklı amaçların güdüldüğü ve farklı kesimlere yönelik yaptırımlar olduğu görülmektedir (Çömlekçi vd. 1993). Türkiye’de bağımsız muhasebe denetim mesleğinin kurulması çalışmaları çok eskilere, 1933 yıllarına kadar dayanmakta olup, mesleğin yasal statüye kavuşması ve muhasebe denetimi faaliyetlerinin başlama ve gelişim sürecinde ilk teşebbüs Maliye Bakanlığı tarafından 1947 yılında VUK tasarısında Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları başlığıyla yapılmaya çalışılmış ancak sonuçlanmamıştır. Daha sonra, 1958, 1963, 1984 yıllarında Serbest Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik Kanun Tasarı adlarıyla girişimlerde bulunulmuş ancak çeşitli nedenlerle sonuç alınamamıştır (Çarıkçıoğlu, 1995). Bağımsız denetim mesleği ve faaliyetiyle ilgili en önemli gelişme olarak kabul edilen 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, muhasebe ve *denetim* faaliyetlerini bir meslek olarak tanımlamış ve bu alanlarda profesyonel anlamda hizmet sunan kişilerin niteliklerini de belirlemiştir. Bağımsız denetimin Türkiye’de gelişmesinde önemli rol oynayan bir diğer düzenleme Sermaye Piyasası Mevzuatı içinde yer alan, Bağımsız Denetim Hakkında yayımlanan tebliğlerdir.

16.1.1987 gün 19343 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliği ile 1211 sayılı Merkez Bankası Kanununun 3098 sayılı kanunla değiştirilen 213’üncü maddesine dayanılarak bankalarda yapılacak bağımsız denetimlere yönelik olarak Bağımsız Denetleme Kuruluşlarına ilişkin esaslar belirlenmiştir. Buna dayanılarak çıkarılan T.C. Merkez Bankasının 24.12.1987 gün ve 19674 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 Sıra No lu Bağımsız Denetim Kuruluşları Tarafından Yapılacak Banka Denetimleri Hakkında Tebliğ’le bu denetimin kapsamı ve yapılış şekli düzenlenmiştir. Bu suretle ülkemizde kamu organı olmayan ilk bağımsız muhasebe denetim örgütünün kurulmasına olanak tanınmıştır (Baklacioğlu, 1992).

Bugün gelinen noktada bir kamu otoritesi olan Kamu Gözetimi Kurumu ve yapılan düzenlemelerle bağımsız denetim uygulamalarında kalite ve güvence daha ileri boyutlara taşınmıştır. Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim ile ilgili olarak ülkemizde yapılan başlıca düzenlemelere yer verilmiştir.

Çalışmada sırasıyla Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu, Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığı’nın ilgili oldukları sektörlerde yapmış oldukları bağımsız denetime ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca ülkemizde muhasebe ve denetim faaliyetlerini bir meslek olarak tanımlayan ve bu alanlarda profesyonel anlamda hizmet sunan kişilerin niteliklerini de belirleyen 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci

Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Yasasında bağımsız denetim ile ilgili düzenlemelere değinilmiştir. Son olarak da Yeni Türk Ticaret Kanunumuz ve sonrasında kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ile birlikte ülkemizdeki bağımsız denetim ile ilgili olarak yapılan son düzenlemeler güncel olarak sunulmuştur.

4.1. SPK Düzenlemeleri

30 Temmuz 1981 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yayınlanmasını müteakip Türkiye’de bağımsız dış denetim olgusu yeni bir dönem başlatmış bulunmaktadır. Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu’na bağlı ortaklıkların zorunlu denetiminin bunu izlediği görülmektedir.

Türkiye’ de Sermaye Piyasasının teşekkülü ile bu piyasada faaliyet gösteren ortaklık ve kuruluşlar, 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe giren “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” hükümleri kapsamında sürekli denetmeye tabi tutulmuşlardır. Bu piyasada faaliyet gösteren ortaklık ve kuruluşlar şunlardır; (Tılhaslı, 1997)

- Aracılık faaliyetine münhasır olmak üzere Bankalar,
- Aracı Kurumlar
- Menkul Kıymet Yatırım Fonları,
- Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları,
- Hisse Senetleri Borsa’ da işlem gören Anonim Şirketler,
- Hisse Senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklardır.

Sermaye Piyasası Kurulu, 29 Ocak 1989 tarihinde, Seri XI, No: 1 Tebliğini yayınlarak,

- Muhasebenin Temel Kavramlarını,
- Mali Tablolara İlişkin Uygulama Standartları
- Mali Tablolara İlişkin Şekil ve Esasları,
- Denetim Raporlarına İlişkin Şekil ve Esasları belirlemiş bulunmaktadır.

Yıllar boyunca SPK tarafından yayımlanan bağımsız denetime ilişkin tebliğler sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemiştir. Tablo 2’de SPK tarafından bağımsız denetim ile ilgili olarak yayınlanan belli başlı tebliğler özetlenmiştir (<http://www.spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/>).

Tablo 2: Bağımsız Denetime İlişkin SPK Düzenlemeleri

Resmi Gazete Yayın Tarihi	Tebliğ No ve Adı
18/12/1987	Seri: X, No: 1 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ
2/3/1988	Seri: X, No: 2 "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ"
18/6/1988	Seri: X, No: 3 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar Tebliği
18/6/1988	Seri: X, No: 3 sayılı "Bağımsız Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları" Tebliği,
20/7/1988	Seri: X, No: 5 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ
20/7/1988	Seri: X No: 6 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ
20/7/1988	Seri: X, No: 7 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ
22/10/1988	Seri: X, No: 8 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ"
5/5/1989	Seri: X, No: 9 sayılı "Bağımsız Özel Denetleme Çalışması ve Raporlamasının İlke ve Kuralları" Tebliğ
5/5/1989	Seri: X, No: 10 sayılı "Bağımsız Dış Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılması Hakkında Tebliğ
26/10/1990	Seri: X, No: 11 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Seri: X, No: 10 sayılı Tebliğ'e Ek Tebliğ
26/10/1990	Seri: X, No: 12 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetleme Tabi Ortaklık Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ
18/2/1992	Seri: X, No: 14 "Bağımsız Sınırlı Denetlemeye İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ",
7/6/1994	Seri: X, No: 15 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ"
4/3/1996	Seri: X, No: 16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ
29/6/2002	Seri: X No: 18 Sermaye Piyasası Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklıklar ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
12/6/2006	Seri: X No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ
28/6/2013	Seri: X, No:28 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 62'nci maddesinde; Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, bu Kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenilecek ilave şartların Kurul tarafından belirleneceği ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin listenin kamuoyuna açıklanacağı öngörülmüştür.

12/6/2006 tarihli ve 26196 mükerrrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: X No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" in, Kanun, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yürürlüğe giren yenilikler kapsamında güncellenmesi ihtiyacı ortaya çıkmış ve bu kapsamda hazırlanan Seri: X, No:28 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ", 28/6/2013 tarihli ve 28691 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

(SPK; <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20130628&subid=0&ct=c>)

4.2. BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu)

BDDK, 23.06.1999 tarihinde yürürlüğe giren mülga 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuş, Başkanı ve Kurul üyeleri 23.03.2000 tarihi itibarıyla atanmış, 31.08.2000 tarihinde faaliyete başlamıştır.

(BDDK, www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Stratejik_Plan/90StratejikPlan.pdf).

31 Ocak 2002 tarih ve 24657 mükerrrer sayılı Resmi Gazete'de; tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını teminen, bankaların faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesine ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınca; 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamındaki bankaların ve özel finans kurumlarının hesap ve kayıtlarının anılan Kanununun 13'üncü maddesine göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata uygunluğunun denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak bilanço ve kâr ve zarar cetvelleri ile konsolide mali tabloların onaylanmasına ilişkin esas ve usullerin belirlenmesi amacıyla Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik yayımlanmıştır.

(<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/01/20020131M1.htm>).

Bu yönetmeliğe göre bağımsız denetim; denetlenenler ile bunlarla konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklıkların hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu Yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde konsolide ve konsolide olmayan mali tabloların onaylanması ve rapora bağlanmasıdır. Yönetmelikte, temel kavramlar, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri, bağımsız

denetim, önemlilik hata ve suiistimal, tarafların sorumlulukları,bağımsız denetim sözleşmesi,denetim öncesi yapılacak işlemler, denetim süreci ve denetim raporu, bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemler konular belirtilmiştir (Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Resmi Gazete Tarihi: 31/01/2002, Resmi Gazete Sayısı:2465, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/05/20060516-3.htm>).

01 Kasım 2006 Tarihli Resmi Gazete 26333 nolu “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” ile bankalarda bağımsız denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesine, faaliyetlerine ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları düzenlenmiştir

Ayrıca 17.08.2006 tarihli “Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi” başlıklı ve 05.12.2006 tarihli “Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi” yönetmelikleri yayınlanmıştır (www.bddk.gov.tr).

4.3. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK)

Elektrik piyasalarının düzenlenmesi amacıyla 4628 sayılı yasa ile 2001 yılında kurulmuştur. Daha sonra çeşitli kanunlarla doğal gaz, petrol ve LPG piyasalarının da düzenlenmesi görevi verilmiştir. **1 Ocak 2005**'ten itibaren belli bir aralıkla serbest bırakılan akaryakıt fiyatları dışında, bu alandaki her türlü düzenleme ve faaliyetleri kontrol etme yetkisi bulunmaktadır (www.epdk.gov.tr).

Enerji piyasasında denetimlerin bağımsız kuruluşlar tarafından yapılması konusunda, 3/10/2003 tarihli ve 25248 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik ile 29/11/2011 tarihli ve 28127 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Tebliğ (Seri No: 6) yayınlanmıştır. 25 Mart 2015 tarih ve 29306 sayılı Resmî Gazete’de bu Yönetmelik ve Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/03/20150325-3.htm>).

Elektrik ve doğalgaz piyasasında faaliyet yürüten özel sektör oyuncularının denetimleri bağımsız kuruluşları tarafından yapılacaktır. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Faaliyetlerini Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Denetletmesi Hakkında alınan 03.03.2015 tarihli Kurul kararını Resmi Gazete’de yayımlayarak duyurulmuştur. Buna göre, Enerji piyasasında faaliyet gösteren, Elektrik Piyasasında (Elektrik Üretim Önlisansı ve Lisansı, Dağıtım Lisansı, Tedarik Lisansı (Toptan Satış Lisansı ve Perakende Satış

lisansı)) ve Doğalgaz Piyasasında (Dağıtım lisansı, Depolama Lisansı, Toptan satış lisansı, İthalat lisansı, İhracat lisansı) sahibi tüzel kişiler, faaliyetlerini, uygulamalarını, işlem, hesap ve mali tablolarını EPDK düzenlemelerine uygun olarak bağımsız denetleme kuruluşlarına denetletecek ve sonuç için hazırlanan raporu takip eden hesap dönem içerisindeki Mayıs ayının onbeşine kadar Kuruma bildirecektir

4.4. Hazine Müsteşarlığı

Avrupa Birliği ile ülkemiz arasındaki mali işbirliğinin yukarıda belirtilen Avrupa Birliği Tüzüklerine uygun olarak yürütülmesi amacıyla, Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Komisyonu arasında 11 Temmuz 2008 tarihinde "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ve Avrupa Toplulukları Komisyonu Arasında Katılım Öncesi Yardım Aracı ile Temin Edilen Yardımın Uygulanması Çerçevesinde Türkiye Cumhuriyetine Sağlanan Avrupa Topluluğu Mali Yardımlarıyla İlgili İşbirliği Kuralları Hakkında Çerçeve Anlaşma" (Çerçeve Anlaşma) imzalanmıştır. Söz konusu Anlaşmanın onaylanması 5824 sayılı Kanunla uygun bulunmuş ve 24 Aralık 2008 tarih ve 27090 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2008/14450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081224.htm>).

Çerçeve Anlaşmada "Katılım Öncesi Yardım Aracı"na ilişkin tüm yönetim ve kontrol sistemlerini ve faaliyetlerini denetlemek üzere Türkiye Cumhuriyetinin "Denetim Otoritesi" olarak Hazine Kontrolörleri Kurulu belirlenmiştir.

(<https://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Denetim-Otoritesi-Hakkinda>).

18/10/2011 tarih ve 28808 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2011/15 sayılı Başbakanlık Genelgesi kapsamında:

- Katılım Öncesi Yardım Aracının (IPA) yönetim ve kontrol mekanizmalarının işlerliği ve etkinliğini denetlemek üzere Hazine Kontrolörleri Kurulu, Denetim Otoritesi olarak görevlendirilmiştir.
- Denetim Otoritesi, 11 Temmuz 2008 tarihinde Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Toplulukları Komisyonu Arasında imzalanan "Çerçeve Anlaşma" kapsamındaki yönetim ve kontrol mekanizması içerisinde yer alan kişi ve kurumlardan hiçbir şekilde talimat almaz ve işlevsel olarak bağımsızdır.
- Denetim Otoritesi, Katılım Öncesi Yardım Aracına ilişkin tüm yönetim ve kontrol sistemlerini ve faaliyetlerini denetler. Bu kapsamdaki kurumlar Denetim Otoritesi tarafından yönetim ve kontrol sistemlerine ilişkin istenilen her türlü bilgi, belge, kayıt, rapor ve bilgi sistemlerini sunmak ve bu bilgileri denetime hazır bulundurmak zorundadırlar.

4059 sayılı Kanunun, 02/11/2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 662 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişik 5/b maddesi kapsamında:

Hazine Kontrolörleri Kurulu, Avrupa Birliği tarafından Türkiye Cumhuriyetine malî işbirliği çerçevesinde sağlanan fonların kullanımı amacı ile oluşturulan tüm yönetim ve kontrol mekanizmalarının işlerliği ve etkinliğinin denetimi ile bu kapsamdaki her türlü harcama, gelir, malî yükümlülük, muafiyet ve malî tabloların denetimini, Avrupa Birliği ile imzalanan anlaşmalara, uluslararası denetim standartlarına ve Kurul Başkanlığınca hazırlanan denetim rehberlerine uygun olarak Denetim Otoritesi sıfatıyla yerine getirmekle görevlidir (<https://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Denetim-Otoritesi-Gorevleri>).

4.5. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Müşavirlik Yasası

13.06.1989 tarih ve 3568 sayı ile Resmi Gazetede yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik (SMMM) ve Yeminli Müşavirlik (YMM) Yasası ölkemizde serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleklerine ilişkin düzenlemeler içermektedir (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf>).

Yasada mesleğin konusunu açıklamaktadır, SMMM ve YMM'leri bağımsız dış denetimi yapan meslek mensupları olarak tanımlamaktadır. İlgili fıkra denetim görevlerinin kapsamını genel kabul görmüş muhasebe prensipleri, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek olarak belirlemiştir.

Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Maliye Bakanlığınca yayınlanan 03.01.1990 tarihli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler İle Yeminli Mali Müşavirlerin Yapacakları Denetimle İlgili "Çalışma Usul Ve Esasları" başlıklı yönetmelikte 48. ve 60. Maddeler bağımsız denetim ile ilgili hususları içermektedir. Bu maddeler başlıkları itibariyle şu şekildedir.

- Md. 48 - Denetimin Tanımı
- Md. 49 - Denetimin Amacı
- Md. 50 - Denetim Faaliyetleri
- Md. 51 - Denetim Sözleşmesi
- Md. 52 - Denetim Öncesi Saptanacak Hususlar
- Md. 53 - Denetimin Planlanması
- Md. 54 - Denetimin Kontrolü
- Md. 55 - Bilgi ve Belgelerin Toplanması
- Md. 56 - Denetim Çalışma Kağıtları Ve Çalışma Dosyası
- Md. 57 - Kanunsuz İşlemleri Bildirim Yükümlülüğü

Md. 58 - Denetim Raporu
Md. 59 - Denetim Raporu Çeşitleri
Md. 60 - Denetleme Raporu İle İlgili Diğer Hususlar

4.6. TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği)

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile kurulmuş bir meslek odasıdır.

Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir. Birliğin kısa adı TÜRMOB'dur (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf>).

4.6.1.TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) ve TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)

13 Haziran 1989 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, *muhasebe* ve *denetim* faaliyetlerini bir meslek olarak tanımlamakta ve bu alanlarda profesyonel anlamda hizmet sunan kişilerin niteliklerini de belirlemektedir. Böylelikle Avrupa Birliği ile entegrasyonda bir önemli bir adım olan denetçilerin özellikleri yönünde de bir gelişme sağlanmıştır. Ülkemizde muhasebe ve denetiminde en önemli adımlardan biri de, 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren tüm işletmeleri kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaya başlamasıdır. Bu sistemde muhasebenin temel kavramları, mali tablo ilkeleri, hesap planı ve mali tablo formlarında bir örnekliğin sağlanması amaçlanmıştır. Bunlara ilaveten, 1994 yılında muhasebe ve denetim standartlarını saptamak üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, Türkiye muhasebe standartlarını saptarken, uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlamayı temel bir ilke olarak benimsemiştir.

4.6.2. TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu)

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarında uygulayacakları denetim standartlarının demokratik bir anlayışla ve vesayet altına girmeksizin TÜRMOB tarafından oluşturulması, 3568 sayılı Kanun ile TÜRMOB’a tanınmış bir haktır (Türker, 2006). Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 20 Şubat 2003 tarihinde TÜRMOB bünyesinde oluşturulmuş olup 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurulun amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için "Ulusal Denetim Standartları"nın saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasıdır (Başpınar, 2005). **20.02.2003 tarihinde kurulan TÜDESK Uluslararası Denetim Standartlarını tercüme ederek meslek mensuplarına sunmayı prensip edinmiştir.**

4.7. TTK’da Bağımsız Denetim

13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Yeni Türk Ticaret Kanunu 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, Yeni TTK’ya ilişkin yapılan değişiklikler de 30 Haziran 2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. 1957 yılından beri yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunumuz (Eski TTK) günümüz ticaret hayatında yaşanan değişimler nedeniyle özellikle bağımsız denetim alanında güncellikten uzak ve yetersiz kalmaktaydı. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirketlerde denetim uygulaması köklü bir değişikliğe uğramış, şirketlerin denetimine ilişkin birçok yeni madde yer almıştır. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda denetime ait hükümler 397- 406. maddeler de düzenlenmiştir.

(<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>).

YTTK ile birlikte denetimin konusu, kapsamı ve içeriği yenilenmiştir. Bu bağlamda, Eski Türk Ticaret Kanunu’ndan (ETTK) farklı olarak denetçilerin kimler olabileceği 6102 sayılı yasada değişiklik öngören 6335 sayılı kanun ile belirtilmiştir. Yeni TTK’da TBMM’de kabul edilen ilk haliyle tüm sermaye şirketleri açısından bağımsız denetim öngörülmüştü ancak 6335 sayılı Yeni TTK Değişiklik Kanunu ile Yeni TTK’nın 397. Maddesine yeni bir fıkra eklenmiş ve denetime tabi şirketlerin Bakanlar Kurulu tarafından belirleneceği düzenlenmiştir. (Bağımsız denetim kapsamındaki şirketler KGK başlıklı bölümde ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.)

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da TTK ile denetim kapsamı içerisine alınmıştır.

Yeni TTK’ya göre denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının

incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanacaktır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş kabul edilecektir. Bağımsız denetime tabi kuruluşların denetimden geçmiş yıllık faaliyet rapor ve finansal tablolarını internet sitelerinde yayımlamaları zorunluluğu da yeni TTK ile birlikte getirilmiştir. Yeni TTK tüm sermaye şirketleri açısından internet sitesi açma ve internet sitesi içeriğini Kanun'a uygun olarak düzenleme yükümlülüğünü getirmekteydi, ancak 6335 sayılı Yeni TTK Değişiklik Kanunu ile yalnızca denetime tabi sermaye şirketleri açısından internet sitesi zorunluluğu getirilmiş ve internet sitesinde yayımlanacak bilgilere de sınırlama getirilmiştir.

Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hismıysa,

d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz.

Ayrıca yeni TTK'da belirtildiği üzere on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez. (https://www.pwc.com.tr/tr/turk-ticaret-kanunu/dokumanlar/pwc-ttk_yururlukte-04-07-2012.pdfTtk)

4.8. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Kamu gözetimi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir².

Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.

KGK, Sermaye Piyasası Kurulu'nun lisans verme, sınav yapma, denetim kuruluşu yetkilendirme, denetim kuruluşu denetleme vb bağımsız denetim ile ilgili yetkilerini, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun denetim kuruluşu yetkilendirme, denetim kuruluşu denetleme vb bağımsız denetim ile ilgili yetkilerini, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığının Denetçi atama, sınav yapma, denetim kuruluşu yetkilendirme görevlerini kaldırdı.

² <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>

Bu kapsamda KGK'nın görevleri şu şekilde sıralandırılabilir.

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)³, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, '660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler" olarak tanımlanmıştır. IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldaki biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmakta olup, söz konusu standartlar KGK tarafından yayımlanan Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarının da temel yapısını oluşturmaktadır.

KGK tarafından Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarının yayımlanması, 2/10/2013 tarihinde Kalite Kontrol Standardı (KKS 1) ile başlamış ve halen güncellemelere devam etmekte olup, Ekim 2016 itibariyle Resmi Gazetede yayımlanmış olan standartlara Tablo 3'de yer verilmiştir (KGK, http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792-turkiye-denetim-standartlari.html).

³ Ae.

Tablo 3: KGK Tarafından Yayınlanan Denetim Standartları
(Resmi Gazetede Yayınlanma sırasına göre)

KKS 1	TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KALİTE KONTROL STANDARDI
TDS	RİSKİN ERKEN SAPTANMASI SİSTEMİ VE KOMİTESİ HAKKINDA DENETÇİ RAPORUNA İLİŞKİN ESASLARA YÖNELİK İLKE KARARI
GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR	
BDS 200	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ
BDS 210	BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI
BDS 220	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL
BDS 230	BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ
BDS 240	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI
BDS 250	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE İLGİLİ MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI
BDS 260	ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM
BDS 265	İÇ KONTROL EKSİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME BİLDİRİLMESİ
RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR	
BDS 300	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI
BDS 315	İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ
BDS 320	BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK
BDS 330	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE KARŞI YAPACAĞI İŞLER
BDS 402	HİZMET KURULUŞU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR
BDS 450	BAĞIMSIZ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ
BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI	
BDS 500	BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI
BDS 501	BAĞIMSIZ DENETİMİ KANITLARI BELİRLİ KALEMLER İÇİN DİKKATE ALINMASI GEREKEN ÖZEL HUSUSLAR
BDS 505	DIŞ TEYİTLER
BDS 510	İLK BAĞIMSIZ DENETİMLER- AÇILIŞ BAKİYELERİ
BDS 520	ANALİTİK PROSEDÜRLER
BDS 530	BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME
BDS 540	GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ
BDS 550	İLİŞKİLİ TARAFLAR
BDS 560	BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR
BDS 570	İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ
BDS 580	YAZILI AÇIKLAMALAR

Tablo 3: KGK Tarafından Yayınlanan Denetim Standartları (Devam)
(Resmi Gazetede Yayımlanma sırasına göre)

BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI	
BDS 600	ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİ (TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DÂHİL)
BDS 610	İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
BDS 620	UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA	
BDS 700	FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA
BDS 705	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ
BDS 706	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI
BDS 710	ÖNCEKİ DÖNEMLERE AİT KARŞILIK GELEN BİLGİLER VE KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL TABLOLAR
BDS 720	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI İÇEREN DOKÜMANLARDAKİ DİĞER BİLGİLERE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI
ÖZEL ALANLAR	
BDS 800	ÖZEL HUSUSLAR-ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ
BDS 805	ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ
BDS 810	ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN RAPOR VERMEK ÜZERE YAPILAN DENETİMLER
YAYINLANAN DİĞER STANDARTLAR	
SBDS 2410	ARA DÖNEM FİNANSAL BİLGİLERİN, İŞLETMENİN YILLIK FİNANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİNİ YÜRÜTEN DENETÇİ TARAFINDAN SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ
İHS 4400	FİNANSAL BİLGİLERE İLİŞKİN, ÜZERİNDE MUTABİK KALINAN PROSEDÜRLERİN UYGULANMASINA YÖNELİK İŞLER
GDS 3400	İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ
GDS 3420	BİR İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE İLİŞKİN RAPORLAMA YAPMAK ÜZERE ÜSTLENİLEN GÜVENCE DENETİMLERİ
GDS 3402	HİZMET KURULUŞUNDAKİ KONTROLLERE İLİŞKİN GÜVENCE RAPORLARI
GDS 3000	TARİHİ FİNANSAL BİLGİLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ VEYA SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ DIŞINDAKİ DİĞER GÜVENCE DENETİMLERİ STANDARDI

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun getirdiği yeniliklerden birisi şirketlerin bağımsız denetimi olup, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bakanlar Kurulu her yıl bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirlemektedir. Bakanlar Kurulu Kararının hazırlık işlemleri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yürütülerek Bakanlar Kuruluna sunulmaktadır.

AB müktesebatına uyum sağlamak üzere, bağımsız denetim kapsamı zaman içinde kademeli bir şekilde genişletilmektedir. Denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde; aktif toplam, net satış hasılatı ve çalışan sayısı olmak üzere 3 kriter belirlenmiş olup, geçmiş son 2 yılda söz konusu 3 kriterden 2 sini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olmaktadır. **19/3/2016 tarih ve 29658 sayılı** Resmi Gazetede yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterler yeniden belirlenmiş ve 2016 yılı için bağımsız denetim kapsamı genişletilmiştir. İlgili düzenlemede; 2016 yılı için bu kriterler; 40 milyon ve üstü aktif toplam, 80 milyon ve üstü net satış hasılatı ve 200 ve üstü çalışan olarak belirlenmiştir.

Bağımsız denetim, KGK tarafından yetkilendirilen "Bağımsız Denetim Kuruluşları" ve "Bağımsız Denetçiler" tarafından yapılmakta olup, bu güne kadar 196 adet bağımsız denetim kuruluşu ile 13 bin 280 bağımsız denetçinin www.kgk.gov.tr adresinde kamuya açık olarak tutulan Bağımsız Denetim Resmi Siciline kaydı yapılmıştır. (KGK, 21.3.2016 Basın duyurusu)

Sonuç

Küresel ve ulusal boyutlarda, ekonomik sistemlerin işleyişinde işletmeler ve bunlarla ilgili finansal bilgiler hayati öneme sahiptir. Karar alıcıların etkin ve rasyonel kararlar alabilmesinde doğruluk ve güvenilirlik derecesi yüksek nitelikte finansal bilgilere ihtiyaç vardır. Ekonomik düzenin sağlıklı işleyebilmesi için, hangi büyüklükte olursa olsun tüm işletmelerin finansal bilgileri doğruluk, güvenilirlik, anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik özelliklerini taşımaktadır. Sunulan finansal bilgilerin çeşitli nedenlerle bu özelliklerden uzaklaşmış olma ihtimali gözardı edilemeyecek bir gerçektir.

Karar alıcıların diğer bir deyişle; bir işletme ile ilgili/ilişkili tarafların güvenilir bilgi ihtiyacı dünyada olduğu gibi Türkiye’de de bağımsız denetim işlevi ile karşılanmaktadır. Zorlu süreçlerden geçilerek 3568 sayılı Meslek Kanunu’yla hayata geçen; SPK, EPDK, BDDK ve 6102 sayılı TTK düzenlemeleri ile TÜRMOB ve KGK’nın gözetiminde gelişerek yaygınlaşan bağımsız denetim mesleği ve uygulamaları Türkiye’de uluslararası standartlarla uyumlu olarak yürütülmektedir.

KAYNAKÇA

Adiloğlu, Burcu "İç Denetim Süreci ve Kontrol Prosedürleri", Türkmen Kitap Yayınevi, İSTANBUL, 2011

Aktuğlu, Mehmet Emin," Denetleme ve Revizyon" Bilgehan Basımevi, 1986

Arens, A., Loebbecke, J. Auditing "An Integrated Approach" Prentice Hall, ABD, 2000.

Aysan, Mustafa A., "Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar", İstanbul Üniversitesi Yayınları No.1615, İşletme Fakültesi Yayınları No.8, Çınar Matbaası, 1971.

Baklacioğlu, S., " Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 1992.

Bankalar Kanunu, Çevrimiçi:

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/01/20020131M1.htm>

Başpınar, A., "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Sayı:148, Ocak-Nisan 2005.

BDDK, Çevrimiçi: (<http://www.bddk.gov.tr>)

BDDK, Çevrimiçi:

(http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Stratejik_Plan/90StratejikPlan.pdf)

BDDK, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Resmi Gazete Tarihi: 31/01/2002, Resmi Gazete Sayısı: 2465
Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/05/20060516-3.htm>

Beyazıt, Ercan; "Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye'ye Uygulanması", A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt 46, Sayı: 3-4, Haziran-Aralık 1991.

Bozkurt, Nejat, Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, 7. Baskı, 2015.

Çarıkcıoğlu, Peyami, "Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi", İSMMMO, I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu Türkiye'de Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği, 6-8 Nisan 1995, İstanbul.

Çömlekçi, Ferruh, Celal Kepekçi, Melih Erdoğan, " Muhasebe Denetimi", Eskişehir, 1993.

Dönmez, Adnan, P. Başak Berberoğlu, and Ayten Ersoy. "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması." *Akdeniz İİ BF Dergisi* 5.9, 2005.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK), Çevrimiçi: <http://www.epdk.gov.tr>

(EPDK), Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/03/20150325-3.htm>

Ferman, Cumhuriyet, "ABD'de Serbest Hesap Mütahassıslığı", Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı, Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3, İstanbul, 1974.

Güredin, Ersin, "Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM lere Yönelik İlkeler ve Teknikler", Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, 2014

Hazine Müsteşarlığı, Çevrimiçi:

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/12/20081224.htm>

Hazine Müsteşarlığı, Çevrimiçi: <https://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Denetim-Otoritesi-Hakkinda>)

Hazine Müsteşarlığı, Çevrimiçi: <https://www.hazine.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Denetim-Otoritesi-Gorevleri>

IFAC, Çevrimiçi: <https://www.ifac.org/>

International Accounting standards Boards, IFRSs, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, prg. 24,

<http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>, 08.10.2009. Ve Detaylı bilgi için bakınız: ae. Prg. 24-46.

Lawrence B. Sawyer, Mortimer A. Dittnhofer, James H Scheiner, "Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing", 5th Edition, IIA, Florida, USA, 2003, s.4.

Kavut, Lerzan, "Halka Açık Olmayan İşletmelerde Denetim", Küresel Riskler ve Denetim – Global Risks and Auditing, ISMMMO, IX. Türkiye Muhasebe Denetimi III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 12-13 Ekim 2009, İstanbul.

Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı, "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim", İSMMMO Yayın No. 130, 2009, İstanbul.

KAVUT, Lerzan, "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 4, s: 9-28, Aralık 2000.

KGK, 21.3.2016 Basın duyurusu

Çevrimiçi: [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/Bagimsiz_Denetim_Kapsami_Genisliyor\(21.03.2016\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/Bagimsiz_Denetim_Kapsami_Genisliyor(21.03.2016).pdf)

KGK, Çevrimiçi: http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/Bag_Den_Yntm.pdf (02.11.2016)

KGK, Çevrimiçi http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792-turkiye-denetim-standartlari.html)

SPK, Çevrimiçi: <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action>

SPK, Çevrimiçi:

<http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20130628&subid=0&ct=c>

SPK, Çevrimiçi: <http://www.spk.gov.tr/apps/MevzuatEski/> (02.11.2016)

Porter, Brenda Hatherly, David Simon Jon, **"Principles of External Auditing"**, Wiley, 2008.

Pricewaterhousecoopers, Çevrimiçi: https://www.pwc.com.tr/tr/turk-ticaretkanunu/dokumanlar/pwc-ttk_yururlukte-04-07-2012.pdfTtk

Tilhaslı, Mahzar, "Türkiye'de Denetim Şirketlerinin SPK Denetimlerinde Karşılaştıkları Güçlükler ve Çözüm Önerileri" , III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayın No:20, ss. 163-167, 1997.

Türker, Masum, "Uluslararası Denetim Standartları'na Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı.19, s. 87-98, 2006.

Uzay, Şaban, Ahmet Tañç, Mehmet Erciyes, " Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe", 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20-24 Temmuz 2008, İstanbul.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf>)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Çevrimiçi:

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>

YEREL FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVESİ KAPSAMINDA STOKLAR⁺

Yakup SELVİ*
Melis ERCAN**

Giriş

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 13.11.2015 tarihinde, "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı (YFRÇT)"¹ yayımlamış ve taslağı kamuoyunun görüşlerine açmıştır. YFRÇT'nin amacı; bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında da doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu temin etmek ve AB mevzuatına tam bir uyum sağlamaktır.

İşletme varlıkları içinde yer alan "stoklar" ile ilgili genel muhasebe sorunları; a) stokların ilk kayda alınması, b) maliyet değerlerinin belirlenmesi, c) bu maliyetlerin stok değer düşüklüğüne uğradığında ve ilgili hasılat elde edildiğinde nasıl gider kaydedileceği ve d) finansal tablolarda stoklarla ilgili hangi bilgilerin açıklanacağı hususlarıdır. YFRÇT'nin 6.Bölümü stoklara ilişkin olarak bu sorunların çözümüne yönelik muhasebe ilkelerini düzenlemektedir. Bu çalışmada, ilgili taslağın 6. Bölümünde yer alan stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri "TMS-2 Stoklar Standardı"² ve "VUK hükümleri"³ ile karşılaştırmalı olarak analiz edilip yorumlanmıştır.

1. Stok Kavramı

YFRÇT stokları aşağıdaki gibi tanımlamakta ve finansal araç niteliğindeki stokları, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkları ve hasat zamanındaki tarımsal ürünleri kapsamı dışında bırakmaktadır (YFRÇT 6.2 ve 6.3);

- İşin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan (ticari mallar),*
- Bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan veya*
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeleri de içeren varlıklardır.*

Kapsam dışında tutulan varlıklar için ayrı bölümler vardır. Bu durum TMS-2'nin kapsamıyla uyumludur.

⁺Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu kitap için hazırlanmıştır.

^{*}Prof.Dr.Yakup SELVİ, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

^{**}Arş. Grv. Dr.Melis ERCAN, İstanbul Üniversitesi Ulaştırma ve Lojistik Fakültesi

¹KGK, 13.11.2015, "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı"

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20%C3%87er%C3%A7evesi%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf

² "TMS 2 Stoklar": www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2016/TMS/TMS2.pdf

³ 213 NUMARALI VERGİ USUL KANUNU, 10703-10705 Sayı ve 10.1.1961 Tarihli Resmi Gazete.

2. Stok Maliyetlerinin Unsurları

Stoklar ilk kayıt edildiklerinde "maliyet değerleri" ile kayıt edilirler. Dolayısıyla stokların maliyetini oluşturan unsurların neler olduğunun belirlenmesi gerekir. YFRÇT stok maliyetinin "tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler"den oluştuğunu belirlemiştir (YFRÇT 6.5).

TMS-2.10 hükmüncü de; "Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir". VUK 262.Maddesi hükmüncü de; "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder". Dolayısıyla YFRÇT, TMS-2 ve VUK hükümleri bu konuda uyumludur.

Stok maliyet unsurları ticaret işletmeleri, imalat işletmeleri, hizmet işletmeleri ve canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürün üreten işletmeleri açısından ayrı ayrı incelenebilir.

2.1. Ticaret İşletmelerinde Stokların Maliyeti

Ticaret işletmelerinde ticari mal stoklarının maliyetini oluşturan unsurlar satın alma maliyeti ile stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur. Ticaret işletmeleri için dönüştürme maliyeti stok maliyetini oluşturan bir unsur değildir.

YFRÇT 6.6 hükmüncü stokların satın alma maliyetleri aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır;

- a) satın alma fiyatı,
- b) ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve
- c) nakliye, yükleme/boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerir.

Satın alma maliyeti belirlenirken ticari iskonto tutarları, indirimler ve diğer benzeri kalemler stokun satın alma maliyetine eklenmeyip indirim konusu yapılır.

YFRÇT 6.7 hükümce "satın alma maliyetleri, ilk kayda alma tarihi itibarıyla ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutardan ölçülmelidir". Diğer bir ifadeyle stokların ilk kayda alınması sırasında vadeli alımlarda bugünkü değer hesaplaması yapılmamalı yani, toplam tutardaki vade farkı (faiz) anapara tutarından ayrıştırılmamalıdır.

TMS-2.17.hükmü "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" Standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir" diyerek stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerini TMS-23'e yönlendirmiştir. TMS-23.8. hükmünce de; "bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler". Stoklar TMS-23.7(a) bendi hükmünce de "özellikli varlık" olabilir. Dolayısıyla; "özellikli varlık" niteliği taşımayan stoklar için "TMS-2 Stoklar" standardı kapsamında vadeli alışlarda vade farkı ayrıştırılmalı ve vade farkı finansman gideri olarak dikkate alınıp stok maliyetine yansıtılmamalıdır.

VUK hükümlerine göre ise; vade farkı ayrımı yapılmamalı, ancak borçlar reeskonta tabi tutulmalıdır (eğer alacaklar reeskonta tabi tutuluyorsa).

YFRÇT'de, vadeli stok alımlarında, döviz cinsinden borçlanması durumunda oluşabilecek kur farklarına ilişkin herhangi bir hüküm getirilmemektedir. TMS-23.6(e) bendi hükümce kur farkı bir borçlanma maliyeti unsurudur ve muhasebeleştirilmesi, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilme hükümleri doğrultusunda gerçekleştirilir.

KGK, YFRÇT 6.7'deki bu hükmün alternatifi olarak iki olasılığı da "görüş talep edilen özel hususlar" da sunmakta ve kamuoyunun görüşlerini beklemektedir. Bu olasılıklar⁴:

- a) "Stokların ediniminde ortaya çıkan borçların iskonto edilerek bugünkü değerine indirgenmesi ve ortaya çıkan faiz giderinin ayrı olarak kayda alınması. Bu tarz bir uygulamanın sonucu olarak da ticari borçların YFRÇ Taslağında öngörülen şekilde mukayyet değeriyle değerlendirilerek reeskonta tabi tutulması yerine itfa edilmiş maliyetiyle gösterilmesinin sağlanması".
- b) "Stokların ediniminde ortaya çıkan 1 yıldan daha uzun süreli borçların iskonto edilerek bugünkü değerine indirgenmesi ve ortaya çıkan faiz giderinin ayrı olarak kayda alınması ve bunun sonucu olarak 1 yıldan daha uzun süreli ticari borçların itfa edilmiş maliyetiyle ölçülmesi. 1 yıldan daha kısa süreli borçlar için ise vade farkının ayrıştırılmaması ve bunların mukayyet değeriyle ölçülerek reeskonta tabi tutulmaması".

Ayrıca, YFRÇT 6.14 hükmünce de; "İnşası ya da üretilmesi 1 yıldan daha uzun süren stoklar için kullanılan krediler nedeniyle bu stokların satışa hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri stokların maliyetine dâhil edilir"(Bkz. Tablo-1). Kanımızca vadeli alımlardaki vade farkı da bir finansman

⁴ KGK, "Görüş Talep Edilen Özel Hususlar" Bölüm 6 Stoklar, Madde: 4, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Ek_2_G%C3%B6r%C3%BC%C5%9F%20Talep%20Edilen%20%C3%96zel%20Hususlar.pdf

maliyetidir ve tutarlılığın sağlanabilmesi için vadeli alışlar için önerilen (b) olasılığı tercih edilmelidir. Böylece YFRÇT 6.14 hükmü YFRÇT 6.7 hükmü ile tutarlı olacaktır.

Tablo-1: Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağına Göre Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

STOK	İnşası ya da üretilmesi 1 yıldan daha KISA süren stoklar için		İnşası ya da üretilmesi 1 yıldan daha UZUN süren stoklar için	
	FAİZ	KUR FARKI	FAİZ	KUR FARKI
Satışa hazır hale getirildiği tarihe kadar	Gider	Gider / Gelir	Maliyet	Maliyet
Satışa hazır hale getirildiği tarihten sonra	Gider	Gider / Gelir	Gider	Gider / Gelir

“TMS-23 Borçlanma Maliyetleri” standardı kapsamında ise, “özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri” hariç olmak üzere stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri döneme doğrudan gider yazılmalıdır. Dolayısıyla, faiz ve kur farkları stok maliyetine eklenmez. Ancak, “Özellikli Stoklar”a ait borçlanma (faiz ve kur farkları) maliyetleri söz konusu “Özellikli Stok”un maliyetine yansıtılmalıdır (satışa hazır hale gelinceye kadar olan kısmı için). Vadeli alışlarda, peşin fiyatı ile vadeli alım fiyatı arasındaki fark için ödenen tutar bir finansman maliyetidir ve malın alış maliyetine eklenmeksizin döneme doğrudan gider yazılmalıdır (Bkz. Tablo-2). Dolayısıyla, vadeli alışlarda, alış fiyatı içinde vade farkı da bulunuyorsa, alış faturasında malın peşin fiyatının ve vade farkının ayrı ayrı belirtilmesi hem alıcı hem de satıcı için işlemlerin muhasebeleştirilmesini kolaylaştırıcı bir uygulama olacaktır. Çünkü satıcı açısından faturada ayrıca belirtilen vade farkının da “TMS-18 Hasılat” standardı kapsamında “faiz geliri” olarak raporlanması gerekmektedir.

Tablo-2: TAM SET TMS-TFRS’ye Göre Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

STOK	Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihe Kadar		Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihten Sonra	
	FAİZ	KUR FARKI	FAİZ	KUR FARKI
Özellikli Stoklar	Maliyet	Maliyet	Gider	Gider / Gelir
Diğer Stoklar	Gider	Gider / Gelir	Gider	Gider / Gelir

238 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği (B) bendine göre ise⁵; "Yıl içinde işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla temin edilen krediler ve benzeri kaynaklar için ödenen faiz ve komisyon giderleri ile ithal edilen emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan kur farklarının dönem sonundaki stok maliyetiyle ilgilendirilip ilgilendirilmeyeceği hususunda gerekli açıklamalar aşağıda yapılmıştır. Vergi Usul Kanununun 274. maddesinde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 262. maddesinde ise, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca, giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer giderlerden olması gerekmektedir. Bu itibarla, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dâhil edebileceklerdir." (Bkz. Tablo-3).

Tablo-3: VUK Mevzuatı Hükümlerine Göre Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

STOK	İşletme aktifine alındığı tarihe kadar	İşletme aktifine alındığı tarihten o dönemin sonuna kadar	İşletme aktifine alındığı dönemden sonraki dönemlerde
Faiz	Maliyet	Maliyet veya Gider	Maliyet veya Gider
Kur Farkı	Maliyet	Maliyet veya Gider/Gelir	Maliyet veya Gider/Gelir

Finansman giderleri ve vade farklarının stok maliyeti ile ilişkilendirilmesi konusunda TFRÇT, TMS/TFRS ve VUK arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Satın alımda nakit yerine veya nakitle birlikte alınan malla benzer özellik ve niteliklere sahip olmayan mal veya hizmet verilmesi durumunda satın alma maliyetleri ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar ile (YFRÇT 6.8);

⁵ 238 SIRA NO'LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ, 22218 NO VE 02/03/1995 Tarihli Resmi Gazete.

- a) Verilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin toplamından oluşur.
- b) Verilen mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda; alınan malın veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin toplamından oluşur.
- c) Alınan malın gerçeğe uygun değeri de güvenilir bir şekilde ölçülemiyor ise; bu durumda da elden çıkarılan varlığın defter değerinin toplamından oluşur.

Diğer maliyetler ise, ancak "**stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesiyle ilişkili oldukları ölçüde**" stok maliyetine dâhil edilirler (YFRÇT 6.12). Aksi durumda ise döneme doğrudan gider yazılırlar. Aşağıdaki maliyetler ise, stokların maliyetine dâhil edilemeyen maliyetlere örnek olarak gösterilebilir (YFRÇT 6.13):

- a) Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer üretim maliyetleri.
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri.
- c) Stokların mevcut konum ve duruma getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri.
- d) Satış giderleri.

2.2. İmalat İşletmelerinde Stokların Maliyeti

İmalat işletmeleri için öncelikle ilk madde ve malzeme stoklarının maliyet oluşumu söz konusu olup; bu durum ticaret işletmelerindeki ticari mal stokunun maliyet oluşumu ile aynıdır. İkinci aşamada ise "dönüştürme maliyetleri" söz konusudur. Dönüştürme maliyetleri ise; ilk madde ve malzemelerin çeşitli safhalardan geçirildikten sonra yarı-mamul, daha sonra da mamul haline getirilmesi sürecinde direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve ilk madde ve malzemelerin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlardan oluşur. Faaliyet giderleri dönüştürme maliyeti olarak dikkate alınmaz ve bu giderlerden üretim maliyetine pay verilmez (YFRÇT 6.9).

Genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetine yüklenmesi aşamasında öncelikle bu maliyetler sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak ayrıştırılmalıdır. Değişken genel üretim giderleri doğrudan dönüştürme maliyeti unsuru olarak maliyete alınmalıdır. Ancak, sabit genel üretim giderlerinin tamamının dönüştürme maliyet unsuru olarak maliyete alınıp alınmayacağı işletmenin inisiyatifine bırakılmaktadır. İşletmeler isterlerse;

- a) Ya "tam maliyet yöntemi" kullanıp, sabit genel üretim giderlerinin tamamını üretim maliyetine yükleyebilirler (YFRÇT 6.10);

- b) Ya da "normal maliyet yöntemi" kullanıp, sabit genel üretim giderlerinin üretim faaliyetlerinin normal kapasite⁶ kullanımına denk gelen kısmını üretim maliyetine yükleyebilirler (YFRÇT 6.11).

İşletmenin "normal maliyet yöntemini" seçmesi durumunda dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilir. Normalin üstünde üretimin gerçekleştiği dönemlerde ise, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşürülür; böylece stokların maliyetin üzerinde değerlenmemesi sağlanmış olur. Normal maliyet yöntemi kullanıldığı durumda da, değişken genel üretim giderleri üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmalıdır (YFRÇT 6.11).

"TMS-2 Stoklar" standardının 13. Maddesi hükmünce "Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır". Dolayısıyla, sabit genel üretim giderlerinin tamamının dönüştürme maliyet unsuru olarak maliyete alınıp alınmayacağı işletmenin inisiyatifine bırakılmayıp "Normal Kapasiteye" isabet eden kısmın maliyete alınması ve diğer kısmın ise döneme doğrudan gider yazılması hükme bağlanmıştır. VUK hükümlerine göre ise, sabit genel üretim maliyetlerinin "Tam Kapasiteye" isabet eden kısmı maliyete alınabilmektedir (VUK Madde 275).

İmalat işletmelerinin üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Örneğin; ortak ürünlerin üretildiği veya bir ana ürün ile bir yan ürünün üretildiği durumlar.

- a) Ortak ürün üreten işletmelerde her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, ürünlerin ayrı olarak tanımlanabilir hale geldiği "üretim aşamasındaki nispi satış değerlerine" veya "tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine" göre yapılabilir (YFRÇT 6.15).
- b) Yan ürünler, çoğunlukla, yapıları gereği önemsizdirler. Yan ürünlerin önemsiz olması durumunda, söz konusu ürünler satış fiyatından tamamlanma ve satış maliyetleri düşülerek ölçülür ve bu tutar ana ürünün maliyetinden indirilir (YFRÇT 6.15).

İmalat işletmeleri maliyet ölçüm teknikleri olarak; fiili maliyet yöntemini, standart maliyet yöntemini, perakende yöntemi veya en güncel alış fiyatını kullanabilirler (YFRÇT 6.18). Tercih işletmelere bırakılmıştır. Dolayısıyla, üretilen mamul

⁶ "Normal kapasite", planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal kapasite olarak dikkate alınabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz.

maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenebilir. Ancak sonuçlar maliyete yakınsa, standart maliyet yöntemi, perakende yöntemi veya en güncel alış fiyatı gibi stokların maliyetinin ölçümüne yönelik teknikler de kullanılabilir. Standart maliyet hesabının kullanılması durumunda, hammadde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınmalı ve standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilip gerektiğinde mevcut koşullara göre revize edilmelidir. Perakende yöntemin kullanılması durumunda maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur.

YFRÇT'nin bu hükümleri TMS-2 ve VUK ile uyumludur. VUK 275.Maddesi de imal edilen emtiayı tanımlanmaktadır. Buna göre imal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

- a) Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
- b) Mamule isabet eden işçilik;
- c) Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
- d) Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir). (YFRÇT ve TMS hükümlerine göre ise genel idare giderleri döneme doğrudan gider yazılmalıdır).
- e) Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

2.3. Hizmet İşletmelerinde Stokların Maliyeti

Dönemsellik ilkesi gereği, ilgili dönemde başlanmış olup, ancak tamamlanamamış olduğu için gelirleri dönemin kâr veya zarar tablosuna yansıtılmayan hizmetlerin (tamamlanamamış hizmetler) o dönemde oluşan maliyetleri de dönemin kâr veya zarar tablosuna yansıtılmamalı ve finansal durum tablosunda (bilançoda) raporlanmalıdır. Dolayısıyla, verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler "stok hesabına" yansıtılmalıdır. Hizmet işletmeleri, eğer varsa stoklarını üretim maliyetleriyle ölçer. Bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen genel maliyetleri içerir (YFRÇT 6.16).

YFRÇT'nin bu hükümleri TMS-2 ile uyumludur. Ancak TMS-2'de aşağıdaki hükümler de ayrıca yer almaktadır;

- a) Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dâhil edilmez.

- b) Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

VUK hükümleri çerçevesinde hizmet işletmeleri açısından YFRÇT ve TMS-2'de belirtilen kapsamda stok söz konusu değildir ve bu maliyetler döneme doğrudan gider olarak kaydedilir.

2.4. Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

YFRÇT 6.17 hükmünce; *"Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler, canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda almada (hasat zamanında) ne şekilde ölçüleceğini belirlemektedir. Söz konusu Bölüm'e göre ilk kayda almada belirlenen değer, bu ürünlerden hasat zamanından sonra stok tanımını karşılayanlara bu Bölüm hükümleri uygulanırken bu ürünlerin maliyet değeri olarak dikkate alınır."*

YFRÇT 7.7 hükmünce de; *"İşletmenin canlı varlıklarından hasadı yapılan tarımsal ürünleri, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için Bölüm 6 Stoklar ya da kapsamına girdikleri ilgili Bölüm uygulanırken bu ürünlerin maliyet değeri olarak dikkate alınır"*.

YFRÇT 6.17 ve YFRÇT 7.7 hükümleri birleştirilecek olursa; işletmenin canlı varlıklarından hasadı yapılan tarımsal ürünleri, **"hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri"** üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan bu tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürün stoklarının maliyeti olarak kabul edilir ve bu stoklara bundan sonraki dönemlerde Bölüm 6 Stoklar hükümleri uygulanır.

TMS-2 Stoklar 20. Madde hükmünce de; *"TMS-41 Tarımsal Faaliyetler" Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, **hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle** değerklenir. Bu Standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir"*.

Sonuç olarak, canlı varlıkların stoklara ilk kayıt edilme değerleri açısından "YFRÇT Bölüm 6 Stoklar" ile "TMS-2 Stoklar" standartları arasında uyum söz konusudur. Ancak, VUK kapsamında "net gerçeğe uygun değeri" kavramı olmadığı için; VUK "maliyet değerini" esas almaktadır. Dolayısıyla YFRÇT ile VUK arasında bir uyum söz konusu değildir.

3. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Normal şartlarda birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak (diğer bir ifadeyle gerçek maliyet yöntemi "Has Maliyet Yöntemi" kullanılarak) ölçülür (YFRÇT 6.20). Ancak, stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak da ölçülebilir. Benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılabilirdiği gibi; nitelikleri veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri de kullanılabilir. Son giren ilk çıkar yönteminin (LIFO) kullanımına ise izin verilmemektedir (YFRÇT 6.19). Bu ilkeler TMS-2 ve VUK ile de uyumludur.

4. Değer Düşüklüğü

Stoklar, maliyet değeri ile "net gerçekleşebilir değerin" düşük olanı üzerinden değerlendirilir. Bununla birlikte, "bir işletmenin stoku niteliğindeki borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler hesap dönemi sonlarında piyasa değerleri üzerinden ölçülür" (YFRÇT 6.4). "**Net Gerçekleşebilir Değer**" ise; "**işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının çıkarılmasıyla elde edilen tutardır.**" Diğer bir ifadeyle; Net Gerçekleşebilir Değer, bir işletmenin işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Net Gerçekleşebilir Değeri formül olarak ifade etmek istersek aşağıdaki formülü kullanabiliriz.

$$NGD = SF - (TMM + TSG)$$

NGD : Net Gerçekleşebilir Değer

SF : Satış Fiyatı

TMM : Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG : Tahmini Satış Giderleri

Her raporlama tarihinde, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tamamlanma maliyetinin artması ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle geri kazanılamaz. Stokların maliyet değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirgenir. Bu indirgeme, değer düşüklüğü zararıdır ve kâr veya zarar tablosunda "Satışların Maliyeti" kalemine yansıtılır (YFRÇT 6.21).

"Stoklara ilişkin değer düşüklüğü testi genellikle her bir stok kalemi için ayrı ayrı gerçekleştirilir. Ancak, net gerçekleştirilebilir değer her bir stok için ayrı ayrı belirlenmesinin mümkün olmaması durumunda, aynı üretim hattında üretilen, benzer kullanım amaçlarına veya nihai kullanıma sahip olan ve aynı coğrafi bölgede üretilen ve pazarlanan stok kalemleri değer düşüklüğünün değerlendirilmesi amacıyla gruplandırılabilir" (YFRÇT 6.22).

"Üretimde kullanılacakları mamullerin maliyetinden veya maliyetinin üzerinde satılması bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler için değer düşüklüğü ayrılmaz. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleştirilebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleştirilebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir" (YFRÇT 6.23).

Değer düşüklüğüne uğramış olan ve finansal durum tablosunda izlenmeye devam eden stokların net gerçekleştirilebilir değeri izleyen raporlama dönemleri sonlarında yeniden değerlendirilir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleştirilebilir değerinde artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunması durumunda, ayrılan değer düşüklüğü zararının tamamı veya bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğünün iptal edilecek kısmı, ilgili stokun maliyet değeri esas alınarak belirlenir. Stokun, değer düşüklüğünden sonra belirlenen değeri, stokun maliyet değerini aşamaz (YFRÇT 6.24).

TMS-2'de de stoklar için, "**Maliyet ve Net Gerçekleştirilebilir Değerin Düşük Olanı ile Değerlenir**" hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla, TMS-2'nin stokların değerlemesine yönelik olarak getirdiği en önemli yenilik olan "**Net Gerçekleştirilebilir Değer**" kavramı YFRÇT'de de geçerli olup bu konuda tam uyum söz konusudur.

VUK Madde 274 – (Değişik: 17/12/2003 - 5024/1 md.)göre ise stoklar (emtia)"**Maliyet ile değerlendirilir. Emtianın değerlendirme günündeki satış fiyatı, maliyet bedeline kıyasla %10 veya daha fazla düşüklük gösteriyorsa bu durumda maliyet bedeli yerine EMSAL BEDELİNE göre de değerlendirilir**"⁷ ve değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir. VUK Madde 267 hükmüncü "**Emsal bedeli**"; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsiline nazaran haiz olacağı değerdir. Ortalama fiyat esası, Maliyet bedeli esası, Takdir esası emsal bedel olarak kullanılabilir.

⁷ VUK, Md-274.

Stoklara ilişkin dönem sonlarında yapılacak değer düşüklüğü tespiti açısından YFRÇT ile TMS arasında uygunluk söz konusuyken VUK açısından uyum söz konusu değildir.

5. Gider Olarak Kayda Alma

Stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili hâsılâtın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde gider olarak kâr veya zarar tablosuna yansıtılır (YFRÇT 6.25). Stokun satılmak yerine işletmede kullanılması durumunda ise, söz konusu stokun maliyeti diğer varlıkların maliyetine dâhil edilebilir. Bu tür bir durumda, stokun maliyeti ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca giderleştirilir (YFRÇT 6.26).

YFRÇT'nin stokların gider olarak kayda alma hükümleri TMS-2 ve VUK ile uyumludur.

6. Dipnot Açıklamaları

YFRÇT kapsamında stoklarla ilgili olarak finansal tabloların dipnotlarında hangi bilgilerin açıklanacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Oysa TMS-2 standardında ayrıntılı bir dipnot açıklaması yapılması gerekliliktir. TMS-2 kapsamında stoklarla ilgili olarak finansal tabloların dipnotlarında açıklanması beklenen hususlar aşağıdaki gibidir⁸:

- a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri.
- b) Stokların kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları.
- c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı.
- d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı (satılan ticari malın maliyeti, satılan mamul maliyeti, satılan hizmet maliyeti). Ayrıca, döneme doğrudan gider yazılan genel üretim giderleri ve anormal fire tutarları.
- e) Yükümlülük için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri.
- f) Stoklara ilişkin genel sınıflama; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamul ve mamul şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir.
- g) İşletmeler hazırlayacakları farklı gelir tablosu formatı gereği, işletme giderlerinin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak da yapabilirler. Bu durumda, işletme ilk madde ve malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar.

⁸ Selvi, Yakup: "TMS 2 STOKLAR", Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Açıklamalar ve Uygulamalar, 2. Baskı, ISMMMO Yayın No:99, 2009, s. 98-99.

Sonuç

KGK tarafından bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında da doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu temin etmek ve AB mevzuatına tam bir uyum sağlamak amacıyla YFRÇT’de stoklarla ilgili olan 6. Bölümdeki hükümler incelendiğinde “TMS-2 Stoklar” ve VUK hükümleri ile genel olarak bir uyum söz konusudur. Ancak, bazı farklılıklar da mevcuttur.

Özellikle vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırması yapmaksızın toplam ödenecek tutarı stok maliyeti olarak dikkate alma konusundaki hükmü uygulayıcılar açısından bir kolaylık getirmektedir. Ancak, finansman maliyetinden maliyete pay verme konusunda ***“inşası ya da üretilmesi 1 yıldan daha uzun süren stoklar için kullanılan krediler nedeniyle bu stokların satışa hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları da dâhil finansman giderleri stokların maliyetine dâhil edilir”*** hükmü getirmektedir. Kanımızca vade farkı da bir finansman maliyetidir. Dolayısıyla, vade farkı ve kredi kullanımından doğan finansman maliyetleri için getirilecek hüküm birbiriyle uyumlu olmalıdır. Ayrıca vadeli alımlarda, döviz cinsinden borçlanılması durumunda oluşabilecek kur farklarına ilişkin de hüküm getirilmelidir.

Diğer bir farklılık imalat işletmelerinde sabit genel üretim giderlerinden üretim maliyetine pay verme noktasındadır. “TMS-2 Stoklar” standardı “normal kapasite” kullanımını esas alırken; YFRÇT “tam kapasite” veya “normal kapasite” kullanım tercihini işletmeye bırakmaktadır ki, kullanıcı kolaylığı açısından olumlu bir yaklaşımdır.

VUK hükümleri çerçevesinde hizmet işletmeleri açısından YFRÇT ve TMS-2’de belirtilen kapsamda stok söz konusu değildir ve bu maliyetler döneme doğrudan gider olarak kaydedilir.

YFRÇT kapsamında stoklarla ilgili olarak finansal tabloların dipnotlarında hangi bilgilerin açıklanacağına ilişkin bir hüküm bulunmaması; dipnotların finansal tabloların olmazsa olmazı olduğu için bir eksiklik. Stoklara ilişkin finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken asgari bilgilerin neler olduğunun da hüküm altına alınması gerekir.

KAYNAKÇA

213 NUMARALI VERGİ USUL KANUNU, 10703-10705 Sayı ve 10.1.1961 Tarihli Resmi Gazete.

238 SIRA NO’LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ, 22218 No ve 02/03/1995 Tarihli Resmi Gazete.

KGK, "TMS 2 Stoklar"; www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2016/TMS/TMS2.pdf

KGK, 13.11.2015, "Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı",

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Ek_1_Yerel%20Finansal%20Raporlama%20%C3%87er%C3%A7eve%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf

KGK,13.11.2015, "Görüş Talep Edilen Özel Hususlar",

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Ek_2_G%C3%B6r%C3%BC%C5%9F%20Talep%20Edilen%20%C3%96zel%20Hususlar.pdf

Selvi, Yakup; "TMS 2 STOKLAR", Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Açıklamalar ve Uygulamalar, 2. Baskı, ISMMMO Yayın No:99, 2009, s.89-109.

CAPITAL MARKETS AND ACCOUNTING: THE EXPERIENCE OF TURKEY*

Fatih YILMAZ*

I. Introduction

In business life there are so many excerpts regarding the importance of high quality financial reporting. Some of the excerpts are as follows¹:

Warren E. Buffet, Chairman and CEO, Berkshire Hathaway Inc.:

- Financial reporting for Berkshire Hathaway, and for me personally, is the beginning of every decision that we make around here in terms of capital. We look to the numbers and try to evaluate the quality of the financial reporting, and then we try to figure out what that means for the bonds and stocks that we are looking at, and thinking of either buying or selling.

Judy Lewent, Executive Vice President and CFO, Merck & Co., Inc.

- Higher standards, when properly implemented, drive excellence. I can make a parallel to the pharmaceutical industry. If you look around the world at where innovations come from, economists have studied and seen that where regulatory standards are the highest is where innovation is also the highest.

Abby Joseph Cohen, Chair, Investment Policy Committee, Goldman, Sachs & Co.

- High-quality financial reporting is perhaps the most important thing we can expect from companies. For investors to make good decisions – whether those investors are buying stocks or bonds or making private investments – they need to know the truth. And we think that when information is as clear as possible and is reported as frequently as makes sense, investors can do their jobs as best they can.

All of them also indicate that there is a strong relationship between capital markets and financial reporting.

Qualitative Characteristics

The goal of generating accounting information is to provide data to different users for different needs. How this goal is achieved provides interest and controversy in accounting. There is a need for qualitative information as much as accounting

*Muhaaebe Enstitüsü Notu: Bu bildiri, 26-27 Ekim 2014'teTahran'da düzenlenen "Accounting, Economics and Financial Management Conference" isimli toplantıda sunulmuş, bu kitap için yayına hazırlanmıştır.

*Prof.Dr.Fatih YILMAZ, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

¹ Kieso, D.E; Weygandt, J.J and Warfield, T.D., *Intermediate Accounting*, 13th edition, John Wiley and Sons, USA, 2010, p.1312.

information is a crucial need for management. The most important or fundamental qualitative characteristics are **relevance** and **faithful representation**².

Relevance means that the information has a direct bearing on a decision. To be relevant, information must have:

- *Predictive value*,
- *Confirmative value*, or
- *Both*.

Predictive value means that it will help capital provider decisions about the future. **Confirmative value** means that it will provide information to determine if expectations have been met.

Faithful representation means that the financial reporting must be a reliable depiction of what an entity purports to represent. To be faithful, information must be

- **Complete** (or all necessary information needed for a reliable decision),
- **Neutral** (or free from bias), and
- **Free from material error** (or meets a minimum level of accuracy, without distorting what the information depicts)³.

There are Qualitative Characteristics that Complement Information Quality. They are as follows⁴:

- **Comparability:** The quality that enables users to identify similarities and differences between two sets of economic phenomena.
- **Verifiability:** The quality that helps assure users that information faithfully represents what it purports to depict.
- **Timeliness:** The quality that enables the user to receive information in time to influence a decision.
- **Understandability:** The quality that enables users to comprehend the meaning of the information they receive.

II. Accounting Information System

Accounting is a language of business. In this system, financial transactions are gathered, classified, recorded, summarized and reported (see Fig.1). Those reports are called as Financial Statements. The main financial statements are Balance Sheet (or Statement of Financial Condition), Income Statement, Cash Flow Statement and Statement of Changes in Owners' Equities. In this system, the

² Powers, M. & Needles, B.E., "Financial Accounting", 11th edition, South Western Cengage, USA, 2012, p.199.

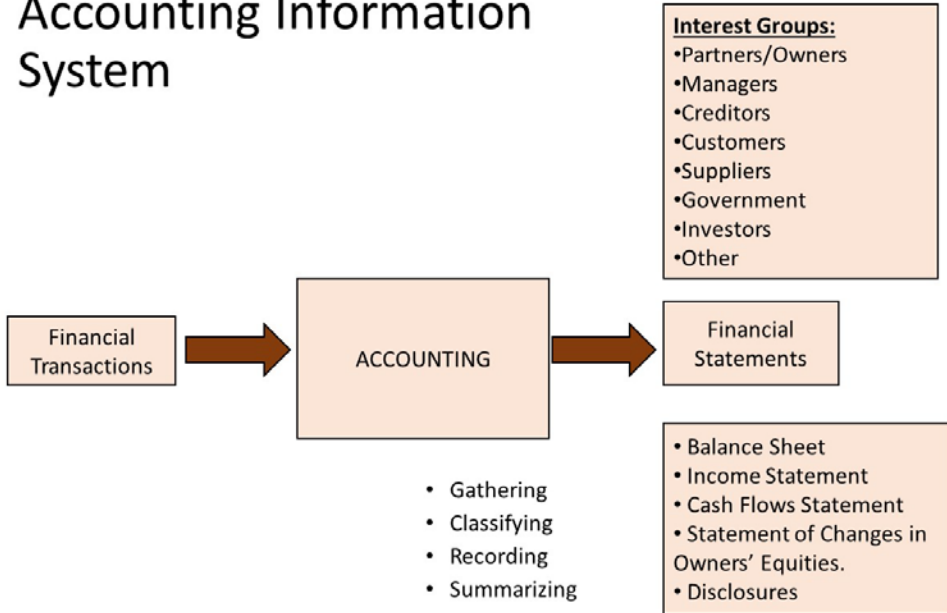
³ Powers, M. & Needles, B.E., "Financial Accounting", 11th edition, South Western Cengage, USA, 2012, p.200.

⁴ *Ibid*.

necessary information for interest group of company is reported. The main interest group of the company is partners, managers, creditors, suppliers, government and investors.

Fig. 1:

Accounting Information System



12

In Comparison of Human Body and Companies there are some similarities. Table-1 provides a comparison of a check-up for human body and financial report for a company. In check – up, there are many tests. There is a consultation with a doctor about the results. Then, doctor diagnosis and applies treatment. In companies, financial reports take place of check-up. Financial statements are analyzed by an accountant. Then accountant diagnosis the situation and offers the treatment.

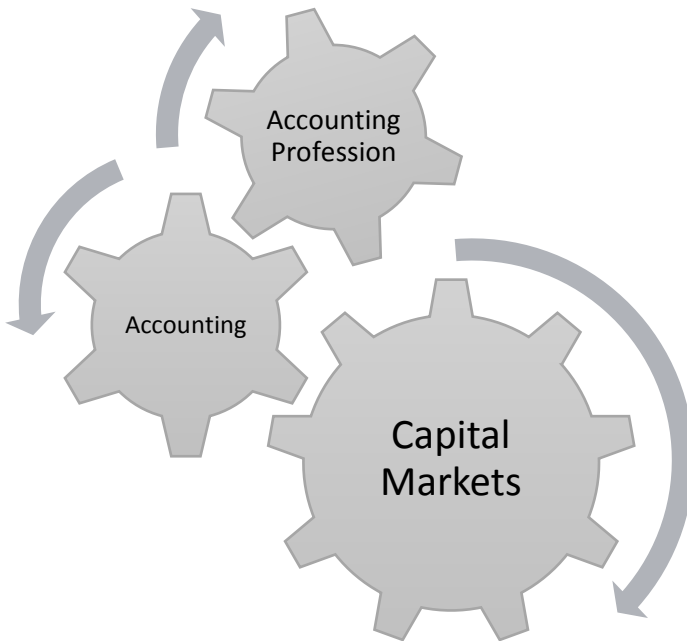
Table - 1:

<u>Check-up</u>	<u>Financial Reports</u>
Many tests	Financial Statements Analysis
Results	Reports
Consultation with Doctor	Consultation with Accountant
Diagnosis	Diagnosis
Treatments	Treatments

III. The Relationship Between Capital Markets and Accounting

The level of development of Accounting and Accounting Profession is parallel to development of Capital Markets. Capital markets require developed and standardized accounting. Developed accounting triggers capital developments (see Fig.2). Accounting, accounting profession and capital markets are correlated with each other.

Fig.2:

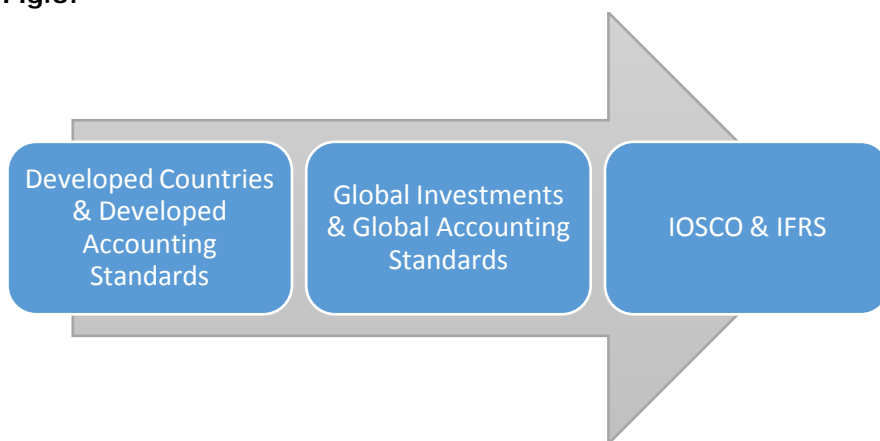


The economic development in any country begins with the development of companies. Developed companies need developed accounting and accounting standards. Since the second half of twentieth century, international investments have been increasing. This global investments need international or global standards for financial reporting. Otherwise, the global investments can't be measured by local standards.

Although International Accounting Standards were existing until year 2000, they were not used widely. In year 2000, after several years of intensive work by the International Accounting Standards Committee (IASC) to improve standards which existed at that time, the Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions (IOSCO) conducted an assessment of progress made and

work which remained to be done on 30 core accounting standards (the IASC 2000 Standards). The Technical Committee published a report summarizing outstanding issues and questions regarding those standards. Following this assessment, the IOSCO Presidents' Committee issued a resolution concerning the use of the IASC Standards (the Sydney 2000 Resolution), which included a recommendation that IOSCO members permit incoming multinational issuers to use the 30 IASC 2000 standards to prepare their financial statements, subject to supplementary treatments to address substantive outstanding issues at a national or regional level⁵. This recommendation has an important effect on widely usage of IFRS.

Fig.3:



Since 2000, another issue has been begun. That is Standardization vs. Diversity. Although there is a need for standard financial reporting, at the same time there is a diversity in the current range of financial reporting practice around the world. The most important influences on the accounting system are as follows:

- a) The political and economic system,
- b) The legal system,
- c) The taxation system,
- d) The corporate financing system,
- e) The accounting profession,
- f) Accidents of history, and
- g) Other influences.

The growth of multinational companies, international trade, and the globalization of capital markets also force the countries to harmonize or to standardize their accounting and auditing practice with global practice. Some international

⁵ IOSCO, "Statement on the Development and Use of International Financial Reporting Standards in 2005", <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD182.pdf>.

institutions and local institutions have been playing key roles to other countries on this process for a long time.

In Turkey, there are some local institutions that had set some local principles and standards to achieve the same goal, as well.

In this paper, we examined the recent developments achieved by both international institutions and especially local institutions in Turkey to converge of accounting and auditing practices.

In global harmonization the following international institutions have an important role. They are:

- International Accounting Standards Committee (IASC; now the IASB: International Accounting Standards Board),
- International Federation of Accountants (IFAC),
- European Union (EU),
- International Organization of Securities Commissions (IOSCO),
- United Nations (UN), and
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD).

International Accounting Standards Board

The objectives of IASC as stated in its Constitution were:

- to formulate and publish interest accounting standards to be observed in the presentation of financial statements and to promote their worldwide acceptance and observance;
- to work generally for the improvement and harmonization of regulations, accounting standards and procedures relating to the presentation of financial statements.

IASC has been issued 41 International Accounting Standards until 2001. In 2001, IASC has been reorganized and named as International Accounting Standards Board (IASB) after the IASCs Constitution was changed. Since 2001, IASB has been issued 15 International Financial Reporting Standards (IFRS) in addition to prior IASs. Nowadays, many countries are setting out on what is termed “convergence” (bringing domestic standards into line with the IAS). The US position is also evolving slowly.

On the one hand the USA is reviewing some of its own standards which are out of line with developments elsewhere, notably concerning business combinations, while on the other it is likely to continue to require some form of reconciliation statement from foreign issuers in the short to medium term. The “Norwalk Agreement”

reached by the IASB and the FASB in 2002, commits the US and IASB to convergence.

International Federation of Accountants (IFAC)

IFAC is the global organization for the accountancy profession. It works with its 179 member organizations in 130 countries to protect the public interest by encouraging high quality practices by the world's accountants. IFAC members represent 2.5 million accountants employed in public practice, industry and commerce, government, and academe. IFAC's overall mission is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession, and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high-quality professional standards, furthering the international convergence of such standards, and speaking out on public interest issues where the profession's expertise is most relevant. IFAC's governing bodies, staff and volunteers are committed to operating with efficiency and effectiveness and to developing international solutions that offer simplicity.

They adhere to the following values as they carry out IFAC's work:

- a) Integrity,
- b) Transparency, and
- c) Expertise.

IFAC has important contributions to the global harmonization in the area of accounting. IFAC supports the work of IASB by notifying its members. In the Statement of Membership Obligations - 7 (SMO) that is issued by the IFAC Board requires its member to suffer best effort to make IFRSs in effect in every member country.

European Union (EU)

In European Union, there exists a mechanism for a legally enforceable harmonization among member states. This harmonization has only been provided by the Directives until near past. In 2001 the Commission published a Regulation that requires member states to pass legislation to make IAS compulsory for consolidated accounts and optional for single accounts for all companies (depending on the discretion of the member states) from 2005. The Commission approved the Regulation in July 2002, giving member states time to adapt their national legislations.

The International Organization of Securities Commissions (IOSCO)

The International Organization of Securities Commissions (IOSCO) is looking to IASB to provide mutually acceptable International Accounting Standards for use in multinational securities offerings and other international offerings. In May 2000, IOSCO recommended that its members permit the use of 30 IASs for cross-border listing, although there are a large number of issues where international agreement has not been reached and national security regulators may therefore introduce additional or different requirements in these areas. However, the IASB and IOSCO initiatives have the potential to reduce the costs of foreign listings and should mean that the number of foreign listings will continue to grow. Particularly important here is the reaction of the EU which proposed in June 2000 that all listed companies should be allowed to use IAS by 2005. The SEC's reaction is equally important for the growth of foreign listings on US exchanges.

United Nations (UN)

In United Nations, there are some formal bodies related with accounting. They are as follows:

- UN's Center for Transnational Corporations
- UN Conference on Trade and Development (UNCTAD)
- Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)

Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

The OECD represents the wealthiest thirty or so countries in the world, and like the UN, started to take an interest in international accounting in the early 1970s. Its main output at that time was its 1976 guidelines on segmental reporting, which recommended that multinational companies should disclose turnover, operating profit and net investment for each significant geographical sector and industrial segment of its business. The OECD has a **Committee on Accounting Standards** that, like the UN, looks at current issues in accounting and also commissions' papers. It organizes ad hoc conferences that are attended by government representatives and invited representatives of other relevant organizations (e.g. IASB, FEE)

IV. Recent Accounting Developments in Turkey

Recent accounting developments in Turkey are as follows:

- Establishment of Capital Markets Board and its accounting regulations.
- The acceptance of the act (3568) in 1989 that regulates accounting profession.
- The issuance of Uniform Chart of Accounts and Financial Reports in 1992.

- Banking Regulating and Supervising Agency and its accounting regulations
- Turkish Accounting and Auditing Standards Board
- Turkish Accounting Standards Board
- Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority

Establishment of Capital Markets Board and its accounting regulations

Capital Markets Board of Turkey (CMB) is the regulatory and supervisory authority in charge of the securities markets in Turkey. Empowered by the Capital Markets Law (CML), which was enacted in 1981, the CMB has been making detailed regulations for organizing the markets and developing capital market instruments and institutions for the past 33 years in Turkey. The Turkish Capital Market Board (CMB) was established in 1982. In 1986, The Istanbul Stock Exchange (ISE) was reorganized as a fully organized stock exchange. The CMB set up some accounting standards for corporations registered at the ISE. During this period, the CMB also published a uniform chart of accounts for corporations registered at the ISE. It was different uniform chart of accounts than the SOEs' the chart of accounts. The SOEs depicted for the privatization program kept their own accounting systems in order to adjust them to the CMB's standards.

The CMB has established its main strategic objectives as to:

- enhance investor protection,
- adopt the norms of the international capital markets and fully integrate them into regulations,
- promote and enhance the effectiveness of both the supply and the demand side of the markets,
- promote transparency and fairness in the capital markets,
- facilitate modernization of the market structure,
- enhance the infrastructure of the capital markets,
- enhance the quality of the work products and staff members of the Board.

Through its mission and objectives, CMB has been performed following activities related to in the area of accountancy:

- Set accounting and reporting standards for listed companies in the Istanbul Stock Exchange (ISE).
- Issued a communiqué on inflation accounting for listed companies in ISE. This regulation is the first compulsory inflation accounting application in Turkey. This regulation is also fully compatible with International Accounting Standard – 29. The first financial statements that were restated according to this communiqué were published as of December 31, 2003.
- Issued a revised communiqué on consolidation of financial statements for listed companies in ISE. By this revision, consolidation became compulsory for listed companies. This regulation is also fully compatible with International Accounting

Standards – 27 & 28. The first financial statements that were restated according to this communiqué were published as of December 31, 2003.

- Issued a broad set of financial reporting standards that are fully compatible with all International Financial Reporting Standards. These standards become operative for the financial statement of listed companies in ISE covering periods beginning on or after January 1, 2005.
- Since 2008, all listed companies have been using TFRS/TAS (or IFRS/IAS).

There are some similarities between CMB regulations and Sarbanes-Oxley Act. The underlined changes are as follows:

- Restrictions for other services from auditing activities. There for, an audit firm can't serve audit service and other services together at the same time.
- Compulsory rotation period for audit firms is defined as 7 years.
- Internal audit committee is required.

The acceptance of the act (3568) in 1989 that regulates accounting profession

The accounting profession has grown from insignificance to national and international recognition. The Expert Accountants' Association of Turkey (EAAT) established in 1942, tried to issue professional and ethical standards to the members who were selected through professional exams and personal interviews. Following the establishment of IFAC in 1977 (of which the EAAT was a founding member) the EAAT recommended the implementation of International Professional Standards of IASC in 1980. All IAS's were translated and presented to the EAAT members for observation in their professional activities. As the EAAT had not been a powerful organization because of being a voluntary association, the implementation of IASC standards was not very effective⁶.

The development of accountancy and the auditing profession was not very satisfactory until 1989. The development of profession improved following the enacting of the Law⁷ No. 3568 in June 1989. Therefore, the forceful implementation of professional and ethical standards came with the legal recognition of the independent accountancy profession through the codification of the Law No.3568. The Law defined three types of professional accountants namely: "Independent Accountants (the SM's)", "Certified Public Accountants (the SMMM's)", and "Certified Public Accountants under Pledge (the YMM's)"⁸.

⁶) Yakup SELVI & Fatih YILMAZ, "The Importance of Financial Reporting During Privatization: Turkish Case", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(2), 2010, p.679.

⁷) Official Gazette No: 20194, June 16, 1989.

⁸) The terminology is borrowed from TURMOB "The Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey".

According to international reciprocity, foreign accountants were subject to the same professional law and could operate in Turkey. Major developments in the profession occurred following June 1989 with the codification of the "Law of Independent Accountancy, Certified Public Accountancy and Certified Public Accountancy under Pledge". Local Chambers of Certified Public Accountants and the Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey (the TURMOB) were organized for implementing professional standards⁹. TURMOB has been a full member of IFAC since 1994. On May 14, 2004, TURMOB and The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) have signed an agreement. Based on this agreement, there might be some exemptions in the application to professional qualification exams and might be organized some joint certificate programs.

The Issuance of Uniform Chart of Accounts and Financial Reports in 1992

The uniform chart of accounts of CMB was effective for listed companies until the Ministry of Finance (MoF) published the Uniform Accounting System (UAS) by keeping own standard reporting form. At the end of 1992, the MoF published a communiqué regulating the Uniform Accounting System (UAS) effective from January 1, 1994. The communiqué regulates the preparation and presentation of the financial statements of the all commercial, service, and industrial companies in Turkey, excluding banks, insurance and brokerage firms. The UAS of the MoF included a chart of accounts and uniform financial reports (income statement, balance sheet, cash flows statement, statement of cost of sales, funds-flow statement, statement of changes in equity capital, and statement of profit distribution). Apart from the regulation of the preparation and presentation of financial statements, the communiqué envisages a "*Uniform Chart of Accounts*" that should be used by the above-mentioned companies.

Banking Regulating and Supervising Agency

"The Banking Regulation and Supervising Agency (BRSA)" was established in June 20, 2000 after the banking crisis in Turkey. The mission of the BRSA is to safeguard the rights and benefits of depositors and to create the proper environment, in which, banks and financial institutions can operate with market discipline, in a healthy, efficient and globally competitive manner, thus, contributing to the achievement of long-run economic growth and stability of the country.

⁹) Mustafa A.AYSAN, "Maintaining Ethical Standards in Today's Highly Competitive Business Environment: A Contradiction? - The Turkish Case", *The 6th Jerusalem Conference on Accountancy Jerusalem, Israel, Nov. 10-14, 1996.*

The BRSA rendered its sizable accounting standards document void by cancelling the previous regulation on November 1, 2006¹⁰. By publishing the new document, the BRSA accepted the implementation of the TFRS's that are fully compatible with IFRS's in financial institutions, starting by January 1, 2007 and implemented to financial statements of 2007 to be published in 2008.

Turkish Accounting and Auditing Standards Board (TMUDESK)

The Turkish Accounting and Auditing Standards Board (TMUDESK) was established on February 9, 1994. The membership was limited at 60 members. These members were the people appointed by Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey (TURMOB) and the representatives of the related institutions. During the first working period of TMUDESK, between 9 February 1994 - 17 August 1999, 30 accounting standards committee and 1 auditing standard committee studied by considering "The Accounting and Auditing Standards Directive". In the 14 April 1996 dated meeting, The Board accepted 11 outline standards as "The Turkish Accounting Standards". Board studied on the other accounting standards and auditing standards between 14 April 1996 and 17 August 1999. The Board accepted 5 new Turkish Accounting Standards on 17 June 1999 and 4 new Turkish Accounting Standards on 25 September 2001. TMUDESK has published 19 Turkish Accounting Standards since 1994. Unfortunately, because of lack of law enforcement, these standards could not be practiced.

Turkish Accounting Standards Board

Although 19 Turkish Accounting Standards have been issued by TMUDESK since 1994, these standards could not be applied by corporations and institutions due to lack of sanction. For this reason, Turkish Accounting Standards Board (TASB) was established in 2002 by a legal regulation of the Law 4487¹¹. This new Board has legal power for setting Turkish Accounting Standards and sanction for all corporations in Turkey. As a first step, the Board has been revising 19 Turkish Accounting Standards, which were issued by TMUDESK. In addition, this board issued other TAS / TFRS. TASB translated the complete set of the IFRS's and IAS's and published the translation by declaring them as the Turkish Financial Reporting Standards (TFRS's) in April 2006. These standards were continuously reviewed and adopted to the developments and modifications of the IFRS's. Current TAS & TFRS are equivalent of IAS & IFRS.

¹⁰ "Essentials of Procedures Relating to the Documentation and Protection of the Documents and Accounting Practices of Banks", Official Gazette No.26333, November 1, 2006.

¹¹) Law No:4487; Official Gazette, December 18, 1999.

Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority

Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority is established by “Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority’s Organization and Responsibilities Decree Law” numbered 660, issued on November 2, 2011 and has the authority,

- to set and issue **Turkish Accounting Standards** compliant with the international standards,
- to ensure uniformity, high quality and confidence in statutory audits, to set the **Auditing Standards**,
- to approve statutory auditors and audit firms and
- to inspect their audits, and perform public oversight in the field of statutory audits.

Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (POAASA) replaces the TASB. POAASA has been issuing and updating the TFRS’s and Turkish Auditing Standards.

Turkish Accounting Standards & Turkish Financial Reporting Standards (TFRS’s) are fully compatible with IFRS’s. They have same numbering:

- IAS 1- 41 = TAS 1 - 41
- IFRS 1 - 13 = TFRS 1 – 13
- IFRS for SME’s = TFRS for SME’s

Turkish Auditing Standards are also fully compatible with IFRS’s. They have also same numbering with International Standards on Auditing (ISA’s).

New Turkish Commercial Code

Another development about accounting in Turkey is the new Commercial Code. It was issued in 2012. This new Commercial Code brings corporations the application of Accounting Standards – TFRS/TAS. It also brings Auditing for Corporations and Internal Audit Committees.

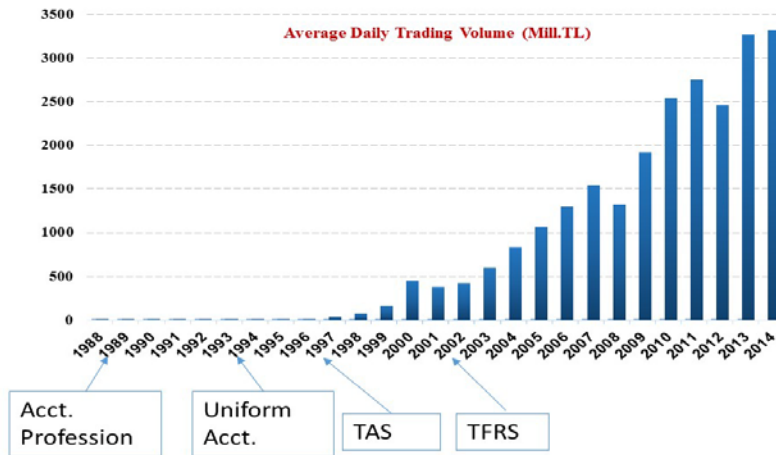
In this commercial code, there are some requirements for Auditing for non-listed firms. If any corporation meets with any two of the following three criteria, it should be audited. The criteria for being audited are as follows:

- Total Assets are above 75 Million TL.
- Sales are above 150 Million TL.
- Number of Employees are more than 250 people.

Istanbul Stock Exchange - Borsa Istanbul

In 1986, The Istanbul Stock Exchange (ISE) was reorganized as a fully organized stock exchange. Borsa Istanbul is the new name of Istanbul Stock Exchange. Fig.4 performs the average daily trading volume and milestones of accounting in Turkey. Fig.4:

Istanbul Stock Exchange - Borsa Istanbul



The average daily trading volume was \$455,482 in 1988. This volume reached to \$1,532,292,167 (TL 3,320,907,213) in 2014. After the application of TAS's and TFRS's there is a notable improvement in trading volume.

Conclusion

Differences in financial reporting practices are not avoidable from country to country because of both internal and external factors' that influence on the accounting system. Nevertheless, there is a need for global harmonization (or/and standardization) for financial reporting practices. To achieve this goal, some institutions such as IASB, IFAC, EU, UN, and OECD performed some attempts and brought up some regulations. Sometimes those regulations are not fully compatible with each other in nature of different organizational scope.

In Turkey, there are different accounting regulators. Even though there are some minor differences among each other, they choose the international standards as an

object (or benchmarking) in order to provide global harmonization. Currently, accounting developments in Turkey focused on achieving adaptation of international accounting and auditing practice. This does not mean that national practices should fully compatible with international accounting and auditing practices in nature of both internal and external factors peculiar to country that influence accounting system.

Hence, there should be global harmonization with international accounting and auditing practices with local practices instead of global standardization. Every accounting body in each country should do the best effort for harmonization in order to create a global market.

Accounting developments in Turkey and developments of capital market are parallel to each other. Developments in capital markets required developments in accounting and brought them. At the same time developments in accounting triggered the expansion of capital markets. In summary, the increased pace of global investments has probably increased the value of reliable information in capital markets. There is a strong correlation between Capital Markets and Accounting.

References

IOSCO, "Statement on the Development and Use of International Financial Reporting Standards in 2005",
<https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD182.pdf>.

Kieso, D.E; Weygandt, J.J and Warfield, T.D., Intermediate Accounting, 13th edition, John Wiley and Sons, USA, 2010.

Mustafa A.AYSAN, "Maintaining Ethical Standards in Today's Highly Competitive Business Environment: A Contradiction? - The Turkish Case", the 6th Jerusalem Conference on Accountancy Jerusalem, Israel, Nov. 10-14, 1996.

Official Gazette No: 20194, June 16, 1989.

Official Gazette, Law No: 4487, December 18, 1999.

Official Gazette, "Essentials of Procedures Relating to the Documentation and Protection of the Documents and Accounting Practices of Banks", No.26333, November 1, 2006.

Powers, M. & Needles, B.E., "Financial Accounting", 11th edition, South Western Cengage, USA, 2012.

SELVI, Y. & YILMAZ, F., "The Importance of Financial Reporting During Privatization: Turkish Case", *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(2), 2010, pp.672-691.

CAN WE CHARACTERIZE COMPANIES BY USING CASH FLOW INFORMATION IN A DIFFERENT WAY?*

Nazlı KEPÇE*

Abstract:

The statement of cash flows, as one of the basic financial statements, is undeniably a valuable statement for both internal and external users since it helps users evaluate liquidity, solvency and financial flexibility of a company. Users of financial statements have been showing an increased interest in cash flow information since cash is an axis around which each company's economic life rotates. There has been several methods used to analyze the information gathered from statement of cash flows each of which give us a useful information about companies' fiscal standing. In this paper annual statement of cash flow data of 131 listed manufacturing companies operating in Turkey were used over the 2011-2015 period in conformity with Gup and Samson's model developed in 1993. Based on this information general economic view on listed manufacturing companies operating in Turkey is developed.

1. Introduction

Regardless from which industry they are operating in, companies seek to continue their activities by gaining a larger profit. That's why analysts generally view the income statement as the centerpiece of financial reporting since it supplies the primary data in the forecasting of subsequent periods' earnings. However, in the wake of recent high-profile scandals, the landscape is beginning to change. A great majority of financial statement users are now keenly aware of the concept of quality of earnings. It is now fairly common knowledge in the investment community that although a profitable company may be at the edge of bankruptcy, corporate management can in various ways manipulate earnings in the income statement. As a result, users of financial statements focus on metrics other than income statement and balance sheet to evaluate the operational health of the business.

Statement of cash flows is one of those new metrics used to evaluate the real financial condition of a company. Seeking for assurance of the company's profitability and continuity of its activity, it is very important to manifest a clever approach towards management of cash flows.

*Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu kitap için hazırlanmıştır.

*Doç.Dr.Nazlı KEPÇE, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

IAS 7 Statement of Cash Flows requires an entity to present a statement of cash flows as an integral part of its financial statements and it has received an increasing attention from users of financial statements in recent years for giving vital information about a company's performance, as well as its major activities during the year since it is very well known that cash is the life-blood of a company and a company's ability to generate cash from its activities is a critical determinant for its survival and growth.

The primary purpose of the statement of cash flows is to provide relevant information about the cash receipts and cash payments of an enterprise during a period. To achieve this purpose, the statement of cash flows reports the following:

- (1) the cash effects of operations during a period
- (2) investing transactions
- (3) financing transactions
- (4) the net increase and decrease in cash during the period.

Reporting the sources, uses, net increase or decrease in cash helps investors, creditors, and others know what is happening to a company's most liquid resource.

There has been several methods used to analyze the information gathered from statement of cash flows each of which give us a useful information about companies' fiscal standing.

This paper is about the first section of the study planned on Gup and Samson's model developed in 1993 based on the statement of cash flows, in determination of the economic characteristics of listed manufacturing companies in Turkey. However analyzing how reliable this model will be the purpose of the following paper. In this paper only an estimation about the economic characteristics of manufacturing companies will be developed by using the model mentioned above.

For this purpose information in annual cash flow statements of 131 manufacturing companies which have been listed each year from 2011 through 2016, have been examined in conformity with Gup and Samson's model developed in 1993. Based on this information general economic view on listed manufacturing companies operating in Turkey is developed.

2. The Statement of Cash Flows

The Statement of cash flows is made up of three sections disclosing cash flows from operating, investing and financing activities. Each section is calculated and reported in the statement separately from others.

Cash Flows from Operating Activities (CFFOA) refer to a company's basic business activities. In other words it involves the cash effects of transactions that enter into the determination of net income.

Cash Flows from Investing Activities (CFFIA) refer to a company's investing activities. In other words purchase and sale of assets other than the company's products.

Cash Flows from Financing Activities (CFFFA) refer to a company's financing activities such as borrowings, repayments of borrowings, investment by owners, and distribution of dividends or profits to owners.

Cash flows from operating activities reflects the cash generated from the main operations of a company whereas cash flows from investing and financing activities reflect what the business does with its cash coming from its operations, and the sufficiency of cash to meet other functions of the company.

In other words having a net positive cash flow from operating activities makes a company always strong and if the cash flow is increasing through years, it shows that the company is able to remain solvent and is able to meet its cash needs. A negative cash flow from operating activities, on the other hand, would indicate that the company is not performing well enough to even sustain its core functions.

3. Gup and Samson's Eight Cash Flow Patterns and Characteristics of Companies

As it has been already mentioned above the statement of cash flows is prepared in three separate sections focusing on a company's operating, investing and financing activities. Of these, the most important section for determining the financial strength of an enterprise is the operating section of the statement. The operating cash flow is the key indicator of the company's liquidity and the capacity to sustain main business.

Gup and Samson (1993) described eight cash flow patterns to characterize companies' economic conditions. Since cash flows from operating activities provide the main cash flow for making investments, repaying investors and creditors, they decided to take cash flows from operating activities as a base to the order of the patterns. As a result of this decision, from Pattern 1 through 4 all cash flows from operating activities are positive and from Pattern 5 to 8 all cash flows from operating activities are negative.

Pattern 1 (+, +, +) - refers to a company which generates positive net cash flow from its operating, investing and financing activities. It is accepted as an unusual situation for a company to generate positive net cash flow from all of its activities. So for the companies which have positive cash flow from operating, investing and financing activities, it has been believed that sooner or later this money will be used in repaying long term debts or making investments to expand their operations.

Pattern 2 (+, -, -) -refers to company which generates positive net cash flow from its operating activities and net negative cash flow from its investing and

financing activities. It characterizes a mature and successful company which generates net positive cash flow from its operating activities and uses this fund in its investments and repayment of its debt. It is believed that this pattern should be relatively common that can be observed.

Pattern 3 (+, +, -) - refers to a company which generates positive net cash flow from its operating and investing activities whereas net negative cash flow from its financing activities. Like Pattern 1 this pattern is also believed to be relatively unusual. Because although company is generating positive cash flow from its operations, it also sells its long term assets to generate cash to repay its long term debt. It is an unusual pattern because company is generating positive cash flow however by selling its long term assets it is duplicating its net cash inflow.

Pattern 4 (+, -, +) - refers to a company which generates positive net cash flow from both its operating and financing activities and net negative cash flow from its investing activities. In other words a company with this kind of cash flow characteristics, cannot generate enough cash inflow from its operating activities to make its investments, that's why uses long term debt. It is believed that this pattern characterizes a growing company which needs extra funds to expand its operations.

Pattern 5 (-, +, +) – refers to a company which generates a negative net cash flow from its operating activities and net positive cash flow from its investing and financing activities. Like Pattern 1 and 3, this pattern is also believed to be unusual. This pattern characterizes a company which tries to finance its operations by selling its long term assets and by long term borrowing since it cannot generate enough cash inflow from its operations. In the long run selling long term assets will reduce the growth potential for the company, and investors and creditors will give up investing extra capital to this business.

Pattern 6 (-, -, +) – refers to a company which generates net negative cash flow from its operating and investing activities and positive net cash flow from its financing activities. It characterizes to a young, fast growing company. This pattern usually suggests that negative operating cash flow is temporary because net cash flows from investing activities mean that this company is making investments and positive cash flows from financing activities mean investors and creditors continue lending money. In other words it is believed that if investors and creditors keep on lending money to this firm, they must believe in the company's activities.

Pattern 7 (-, +, -) – refers to a company which generates net negative cash flow from its operating and financing activities and net positive cash flow from its investing activities. This pattern characterizes a firm which cannot generate enough cash inflow for repayment of its debts so chose to sell its long lived monetary assets in order to find funds to repay its debt. A company with such cash flow pattern cannot survive in long run without going into liquidation.

Pattern 8 (-, -, -) – refers to a company which generates net negative cash flow from its operating, investing and financing activities. Like Patterns 1, 5 and 7 this Pattern is also unusual because this pattern means that company is making new investments, and repaying its debt and at the same time cannot generate cash inflow from its operations.

A number of following shortcomings have been identified by several researchers in Gup and Samson's (1993) analysis of cash flow patterns:

1. The statement of cash flows is a cash based not an accrual based statement which means no non-cash transactions are included. However, there might have been material information that could have changed the signs of these categories may have been excluded from the cash flow categories.
2. Each category in a cash flow statement consists of various activities, the effects of which may be cancelled out when they are reported together in the same category.
3. The model is based on not the magnitude but on the signs of categories.
4. Cash flows may be advanced or deferred from one period to another but in Gup and Samson's (1993) they only used cash flow information for a single financial period.

However it has been all agreed that this method can be used as a complement to other analysis made by using the statement of cash flows.

4. Findings

The aim of this paper is to determine the composition of listed companies operating in Turkish manufacturing industry by the help of the information gathered from the statement of cash flows using Gup and Samson's model developed in 1993. For this purpose information in annual cash flow statements of 131 manufacturing companies which have been listed each year from 2011 through 2016 have been examined.

First determined names of all listed manufacturing companies operating in Turkey and then out from that, determined names of companies which are listed in each year from the year of 2011 through 2016. After that process, for each company and for each year, determined the sign of cash flows from operating activities, investing activities and financing activities without giving any consideration to the amount and developed the table below:

Figure 1: Distribution of the number of companies for each year based on the sign of their cash flows from 2011 to 2016

Patterns	2011	2012	2013	2014	2015
Pattern 1 (+,+,+)	1	3	5	1	3
Pattern 2 (+,-,-)	30	50	40	56	49
Pattern 3 (+,+,-)	10	9	10	16	10
Pattern 4 (+,-,+)	35	31	31	35	36
Pattern 5 (-,+,+)	5	2	5	6	4
Pattern 6 (-,-,+)	39	29	34	12	25
Pattern 7 (-,+,-)	5	5	3	1	3
Pattern 8 (-,-,-)	6	2	3	4	1
Total	131	131	131	131	131

Following that percentage distribution of each pattern for each year from 2011 through 2016 and their average are calculated and developed the table below:

Figure 2: Percentage distribution of companies for each year based on the sign of their cash flows from 2011 to 2016

	Pattern 1	Pattern 2	Pattern 3	Pattern 4	Pattern 5	Pattern 6	Pattern 7	Pattern 8
	(+,+,+)	(+,-,-)	(+,+,-)	(+,-,+)	(-,+,+)	(-,-,+)	(-,+,-)	(-,-,-)
2011	0,76	22,90	7,63	26,72	3,82	29,77	3,82	4,58
2012	2,29	38,17	6,87	23,66	1,53	22,14	3,82	1,53
2013	3,82	30,53	7,63	23,66	3,82	25,95	2,29	2,29
2014	0,76	42,75	12,21	26,72	4,58	9,16	0,76	3,05
2015	2,29	37,40	7,63	27,48	3,05	19,08	2,29	0,76
Average	1,98	34,35	7,18	25,65	3,36	21,22	2,60	2,44

Based on 5 years' annual cash flow information gathered, we can conclude that Pattern 2 has the highest share of all and it is followed by Pattern 4 and Pattern 6. Which means that manufacturing industry in Turkey is highly dominated by mature and successful companies and they are followed by young and fast growing companies.

Companies having cash flow Pattern 3, Pattern 5, Pattern 7, Pattern 4 are those that is in the list of descending order and the lowest share belongs to companies having Pattern 1 cash flow characteristics.

5. Conclusion

A great majority of financial statement users are now keenly aware of the concept of quality of earnings and have been showing an increased interest in cash flow information which is composed of various activities of a company. There has been several methods developed and used to analyze the information gathered from statement of cash flows, each of which give us a useful information about companies' economic conditions.

One of those methods is Gup and Samson's model developed in 1993. Despite having been criticized by some researchers for having some shortcomings, it has been agreed upon that this model can be used as a complement to other analysis.

To figure out the reliability and relevance of this method a study is designed for listed manufacturing companies operating in manufacturing industry in Turkey. Because of the time constraint, the study is divided into two sections. This paper is just the first section of the research. Based on the model mentioned and using the cash flow information gathered about listed manufacturing companies' in Turkey, their economic characteristics are determined. It has been figured out that manufacturing industry in Turkey is highly dominated by mature and successful companies and these are followed by young and fast growing companies. However, is that conclusion is reliable? That will be the purpose of the next paper.

REFERENCES:

- Bhandari, Shyam B;
Iyer, Rajesh** "Predicting business failure using cash flow statement based measures"; *Managerial Finance*, Vol.39, No.7, 2013, pp.667-676.
- Bruwer, BW Steyn;
Hamman, WD.** "Cash flow patterns in listed South African industrial companies"; *Meditari Accountancy Research*, Vol.13, No.1 2005, pp.1-17.
- Dastgir, M.; Sajadi,
S.Hosseini; Akhgar,
M.Omid** "The Association Between Components of Income Statement, Components of Cash Flow Statement and Stock Returns"; *Business Intelligence Journal*, January 2010, Vol.3, No.1, pp.9-21.
- Gup, Benton E.;
Samson, William D.;
Dugan, Michael J.; and
others** "An Analysis of Patterns from the Statement of Cash Flows"; *Financial Practice and Education*, Fall 1993, pp. 73-79.

**Kieso; Weygant;
Warfield**

"Intermediate Accounting"; IFRS Edition, Vol.1, 2011,
John Wiley & Sons Publications

Siegel, Marc A.

"Accounting Shenanigans on the Cash Flow
Statement"; The CPA Journal; March 2006, pp.38-43.

Ibarra, Venus C.

"Cash Flow Ratios: Tools for Financial Analysis";
Journal of International Business Research, Volume 8,
Special Issue 1, 2009, pp. 91-107.

YENİ DENETİM RAPORLARININ FİNANSAL İLETİŞİME ETKİLERİ⁺

Aslı TÜREL*
Ahmet TÜREL**

1. Giriş

İşletme modellerinin ve faaliyetlerinin yıllar geçtikçe daha karmaşık hale gelmesi ile finansal raporlama süreci bir değişim geçirmiş ve finansal tabloların hazırlanmasındaki tahmin, yargı ve belirsizlikler önemli ölçüde artmıştır. Tüm bu gelişmelere rağmen finansal tablolarda önemli yanlışlık olmadığı konusunda yüksek derecede güvence veren bağımsız denetim ve bunun nihai ürünü olan denetim raporları gerek işletme yapısının, gerekse de denetim sürecinin karmaşıklığı ile ilgili çok kısıtlı bilgiler sunmaktadır.

Denetçi raporunun geliştirilmesi gerek finansal tablo denetiminin kamuoyu tarafından algılanan değeri, gerekse de bağımsız denetim mesleğinin geçerliliğini sürdürebilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu çalışmada Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından denetim raporları ile ilgili olarak yapılan yeni düzenlemeler tanıtılmış ve finansal iletişime olacak etkileri tartışılmıştır.

IAASB tarafından denetim standartlarında yapılan düzenlemeler sonrası denetim raporunda yapılan en önemli değişiklikler; kilit denetim konularının raporda yer alması, denetim raporunda yer alan bilgilerin sırasının değişmesi (verilen görüşün ilk olarak sunulması), denetçinin ve yönetimin sorumluluğu ile ilgili açıklamaların kapsamının (işletmenin sürekliliği ile ilgili) genişlemesi, denetçinin bağımsızlığına ve etik ilkelere uyum ile ilgili açıklamaları ve sorumlu ortak baş denetçinin adının denetim raporunda yer alması olarak sıralanabilir.

Denetim raporunda yapılan değişiklikler temel olarak anlaşılabilirliğin artırılmasını ve şeffaflığın geliştirilmesini amaçlamaktadır. Denetim raporu standardında yapılan değişiklikler Uluslararası Denetim Standartları kapsamında yapılan bir denetimin şeklini, kapsamını ve içeriğini değiştirmemekte, gerçekleştirilen denetimin şeffaflığını artırmayı amaçlamaktadır.

Yapılan değişiklikler sonrası yeni denetim raporlarından sağlanması beklenen yararlardan bir kısmı aşağıda sunulmuştur:

- Denetçi, yatırımcı, yönetim ve denetim kurulu arasındaki iletişimin gelişmesi.
- Denetçi raporunda referans verileceği için işletme yönetiminin ve yönetim kurulunun finansal tablo açıklamalarına olan ilgisinin artması.

⁺Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu kitap için hazırlanmıştır.

*Doç.Dr.Aslı TÜREL, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

**Doç.Dr.Ahmet TÜREL, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

- Kullanıcıların finansal tablolara ve denetim raporlarına olan güveninin artması.
- Sunulan bilginin değerinin, şeffaflığın ve denetim kalitesinin artması.
- Denetçinin odaklandığı önemli konuların (kilit denetim konuları) raporlanması ile ilgili yeniliğin mesleki şüpheciliği arttırması.
- Kamu yararı için yapılan finansal raporlamanın kalitesinin artması.

Denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşü değerli bir bilgidir fakat özellikle küresel finansal kriz döneminde birçok kullanıcı denetim raporunun yapılan denetim hakkında daha geçerli ve açıklayıcı bilgiler sunması gerektiğini belirtmişlerdir. Gözden geçirilen ve yenilenen denetim raporu standartları bu çağrının bir cevabı olarak nitelendirilebilir.¹

Denetim raporları ile ilgili olarak IAASB tarafından yapılan yeniliklerden öncelikle yatırımcıların, analistlerin, denetim raporunu ve denetlenmiş finansal tabloları kullanan diğer grupların yararlanması beklenmektedir. Gözden geçirilen ve yenilenen denetim raporu standartlarının denetçinin kamuoyu ile olan iletişimini geliştireceği ve denetim mesleğinin geleceği ile ilgili bir temel oluşturacağı düşünülmektedir. Bunun yanında yeni düzenlemelerin şeffaflığı artırması, kamu yararı için hazırlanan finansal tablolara ve denetim raporuna olan güveni artırması beklenmektedir.

İngiltere’de denetim raporları ile ilgili standartlarda yapılan değişiklikler 1 Ekim 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yapılan değişiklikler sonrası detayı ve uzunluğu artan ve çeşitlenen denetim raporları ile ilgili yatırımcılar ve diğer ilgili tarafların olumlu görüşleri oluşmuştur.² Avea’nın Denetim Komitesi Başkanı Paul Boyle’nin “Denetim raporları değişik ve ilginç şeyler söylediği için ilk defa bir anlam ifade etti” söylemi bu olumlu görüşlere örnek olarak verilebilir.³

2. İlgili Düzenlemeler

IAASB 5 yıllık bir proje sonunda raporlama ile ilgili Uluslararası Denetim Standartlarında (ISA) yeni düzenlemeler yapmıştır. Yeni düzenlemelere göre işletmenin denetimi ile ilgili temel bilgilerin hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin denetim raporlarında yer alması gerekmektedir.

IAASB tarafından 15 Ocak 2015 tarihinde yayınlanan ve 15 Aralık 2016 tarihinde itibaren yürürlüğe girecek olan ISA 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” Standardı ile denetim çalışması sonucunda denetçinin görüşünü sunduğu denetim raporunun formatında ve içeriğinde köklü değişiklikler yapılmıştır. ISA 700’de yapılan yenileme haricinde denetim raporunu etkileyen birçok standartta da (ISA 260, ISA 570, ISA 705, ISA 706, ISA 720) önemli değişiklikler yapılmış,

¹ *New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, IAASB, January 2015.*

² *Enhancing the Auditor’s Report, EY, October 2014, s.1.*

³ *Enhancing Auditor Reporting: Providing Insight and Transparency, KPMG, July 2015, s.2.*

ayrıca ISA 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlıklı yeni bir raporlama standardı yayınlanmıştır. ISA 701 de ISA 700 gibi 15 Aralık 2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili düzenleme yapma yetkisine sahip Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ISA 700, ISA 701, ISA 705, ISA 706, ISA 710, ISA 260 ve ISA 570 standartlarını Türkçe'ye çevirip, Bağımsız Denetim Standartları (BDS) taslak metni olarak kamuoyu görüşüne sunmuştur. Çalışmanın tamamlandığı tarihte aşağıda Tablo 1'de sunulan bu 7 standart henüz yürürlüğe girmemiştir.

Tablo 1: KGK Tarafından Revize Edilen ve Yeni Eklenen Raporlama Standartları (Taslak)

Standart No	Standart Adı
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
BDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

3. Yeni Denetim Raporu Formatı

ISA 700, "Görüş" ve "Görüşün Dayanağı" bölümleri hariç olmak üzere, denetçi raporu unsurlarının sıralamasına ilişkin yeni yükümlülükler getirmemektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde; denetçi raporunda **sırayla** şu unsurlar yer almalıdır: Başlık, görüş, görüşün dayanağı, kilit denetim konuları, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumlulukları, bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları, mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülükler.⁴ 6102 sayılı TTK kapsamı dışında kalan denetimler için, özellikle denetçi raporunda yer alan unsurların BDS 700'ün ekinde yer alan örnek denetçi raporlarından farklı bir sırayla sunulması durumunda, özel başlıkların kullanımı zorunlu kılınmıştır. Bunun nedeni ise BDS'lere uygun olarak yürütülen denetimlere atıfta bulunan denetçi raporlarının daha anlaşılır olmasına yardımcı olmaktır.⁵

⁴ *Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", m.20T.*

⁵ *BDS 700, m.A19.*

Yeni denetim raporunda yer alması gerekli ve yer alabilecek bilgiler aşağıda Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo 2: Yeni Denetim Raporunun Yapısı ve İlgili ISA’lar⁶

Bölüm	Zorunluluk	İlgili ISA
Görüş	Evet	ISA 700, 705
Görüşün Dayanağı	Evet	ISA 700, 705
Diğer Bilgiler (Finansal tablolar ve denetim raporu dışındaki bilgiler)	Evet	ISA 720
Denetim veya İşletme ile İlgili Diğer Konular Paragrafı	Eğer gerekli ise	ISA 706
İşletmenin Sürekliliği	Eğer gerekli ise	ISA 570
Kilit Denetim Konuları	Evet	ISA 701
Diğer Konular	Eğer gerekli ise	ISA 706
Yönetimin Sorumluluğu	Evet	ISA 700
Denetçinin Sorumluluğu	Evet	ISA 700
Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler	Eğer gerekli ise	ISA 700

3.1. Görüş ve Görüşün Dayanağı

Revize edilen ISA 700’e göre yeni denetim raporunda, raporun muhatabından sonra ilk bölüm denetçinin görüşünden oluşmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları açısından denetim raporunda ilgi duyulan en önemli bölüm olan “Görüş” daha önceki denetim raporu formatında son bölümünde yer alırken, yeni formatta ilk bölümde yer almaktadır. Denetçinin görüşü bölümünde, denetlenen işletmenin adı, finansal tabloların denetlenmiş olduğu, finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığı, önemli muhasebe politikalarının özeti dâhil olmak üzere dipnotlara atıf ve her bir finansal tablonun tarihi veya kapsadığı dönem açıkça belirtilmektedir.

Yeni raporlarda görüş bölümünün hemen ardından, “Görüşün Dayanağı” başlıklı yeni bir bölümün yer alması zorunludur. Bu bölümde denetçi, denetimin ISA’lara uygun olarak yürütüldüğünü belirtir ve denetim raporunda, denetçinin sorumluluklarının açıklandığı paragrafta atıfta bulunulur. Ayrıca denetçi, ilgili etik hükümler uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğunu ve diğer etik yükümlülüklerini bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiğini de açıklar. Bu açıklamasında, ilgili etik yükümlülüklerin kaynağına ve/veya Kurum tarafından yayımlanan “Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar”a atıfta bulunur.⁷ Denetçi, denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığını da bu bölümde açıklar.

⁶ Mazars, *Overview of The New Auditor’s Audit Report under the ISAs, February 2016, s.6.*

⁷ *International Standard on Auditing (ISA) 700 “Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements”, m.28.*

3.2. İşletmenin Sürekliliği

Yönetim ve yönetim kurulu üyelerinin, raporlama yapan işletmenin sürekliliğini değerlendirme sorumluluğu da dâhil olmak üzere sorumlulukları ile ilgili genişletilmiş açıklamalar bu bölümde yer almaktadır. Gerekli hallerde denetçi, işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak ISA 570'e uygun raporlama yapar.

Yeni standartların uygulamaya girmesi ile birlikte denetim komitesi raporlama yapan işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi ve bu konu ile ilgili açıklamaların bilgi değeri konusunda yönetim tarafından izlenen süreci incelemeye başlayacaktır. İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik olduğunda rapora "İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik" başlıklı yeni bir bölümün eklenmesi ve bölüm içerisinde gerekli açıklamaların yapılması gerekmektedir.

Yatırımcılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları işletmenin sürekliliğini tehlikeye atabilecek potansiyel konuların erken bir uyarı niteliğinde belirtilmesini talep etmektedirler. İşletmenin sürekliliği konusunda şüphe uyandıran önemli durumlar ve şartların varlığı denetçi tarafından tespit edilmiş fakat yönetimin bu durum ve şartlarla ilgili planları göz önüne alındıktan sonra denetçi süreklilikle ilgili önemli bir belirsizlik olmadığı sonucuna varabilir. Yeni uygulamada bunun gibi "Kıl payı kurtulma" durumlarının da denetim raporunda açıklanması istenmektedir.⁸ Mevcut finansal raporlama çerçevesine göre işletmenin sürekliliği ile ilgili konuların iletişiminden öncelikle işletme yönetimi ve yönetim kurulu sorumludur. IAASB denetçilerin de süreklilik ile ilgili açıklamaların yeterliliğini gözden geçirme konusunda bir sorumluluğu olduğunu düşündüğü için ISA 570 standardında revizyon yapmıştır.

3.3. Kilit Denetim Konuları

Yeni denetim raporu formatında borsada işlem gören işletmeler için "Görüşün Dayanağı" bölümünden sonra mevcut denetim raporlarında yer almayan "**Kilit Denetim Konuları**" bölümü gelmektedir. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konulardır.⁹ 6102 sayılı TTK uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde denetçinin, denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konularını raporunda BDS 701'e uygun olarak bildirmesi gerekmektedir.¹⁰ Bu bölümde denetçinin denetim ile ilgili olarak her bir kilit denetim konusunu açıklaması gerekmektedir. Ciddi riskli görülen veya önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu alanlar, önemli yargı içeren konular, denetim sırasında

⁸ *New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, IAASB, January 2015.*

⁹ *International Standard on Auditing (ISA) 701 "Communicating Key Audit Matters In the Independent Auditor's Report", m.7.*

¹⁰ *BDS 700, m.30T.*

karşılaşılan önemli zorluklara ilişkin hususlar, önemli işlem ve olayların etkisi veya denetçinin planlanan yaklaşımında önemli değişikliklere neden olan konular kilit denetim konularına örnek olarak verilebilir.¹¹

Denetçi, kilit denetim konularının, mesleki muhakemesine göre finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğunu ve bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulmasında ele alındığını ve bu konular hakkında ayrı bir görüş sunmadığını belirtmelidir. Kilit denetim konularının açıklanmasındaki temel amaç gerçekleştirilen denetim hakkında daha şeffaf bilgiler sunarak denetçi raporunun iletişim değerini artırmaktır. Belirtilen kilit denetim konularının açık, özlü, anlaşılır ve işletmeye özgü olması ve finansal tablo kullanıcılarına geçerli bilgiler sunması gerekmektedir. Kilit denetim konusu ile ilgili açıklamalarda her zaman konunun denetim açısından niçin önemli olduğu, sorunun denetim esnasında nasıl çözüldüğü ilgili finansal tablo açıklamalarına referans verilerek yapılmalıdır.

Kilit denetim konularına denetim raporunda yer verilmesinin amacı, gerçekleştirilen denetim ile ilgili şeffaflığı sağlayarak denetim raporlarının iletişim değerini artırmaktır. Sağlanan bu şeffaflık finansal tablo kullanıcılarının işletme ve önemli yönetim kararlarını daha iyi anlamalarına yardımcı olacaktır.¹²

3.4. Diğer Bilgiler

Uygulanabilir hallerde denetçi, ISA 720'ye uygun olarak raporlama yapar.¹³

3.5. Finansal Tablolara İlişkin Yönetimin Sorumlulukları

Mevcut denetim raporlarında olduğu gibi yeni formatta da "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" başlıklı bir bölüm bulunmaktadır. Bu bölümde, mevcut uygulamada olduğu gibi finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli görülen iç kontrol sisteminin kurulmasının işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca yapılan değişiklik ile yeni rapor formatında **işletmenin sürekliliğini** devam ettirme kabiliyetinin ve işletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olup olmadığının değerlendirilmesi ve gerektiğinde işletmenin sürekliliğiyle ilgili hususların açıklanmasının da yönetimin sorumluluğunda olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.

¹¹ Mehmet Şirin, *Yeni Denetçi Raporları, KGK Sunumu, 13 Şubat 2014.*

¹² Mazars, *a.g.e.*, s.4.

¹³ ISA 700, m.31.

3.6. Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları

“Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları” başlıklı bu bölümde, denetçinin amacının bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvencenin elde edilmesi ve görüşün yer aldığı bir denetim raporu düzenlenmesinin olduğu yer almaktadır. Ayrıca bu bölümde, denetçi tarafından denetim sonucunda verilen makul güvencenin, yüksek bir güvence seviyesi olduğu ancak, var olan önemli bir yanlışlığı her zaman tespit edeceğini garanti etmediği belirtilir. Yanlışlıkların hata veya hile kaynaklı olabileceği belirtilir ve yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıkların önemli olarak değerlendirildiği açıklanır. Denetim süreci boyunca, denetçinin mesleki muhakemesini kullandığı ve mesleki şüphecilikten ayrılmadığı belirtilir.

Denetçinin ilgili etik hükümler uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğuna ve diğer etik yükümlülüklerini bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiğine dair bir açıklama yapılması zorunludur. Bu açıklamada, ilgili etik hükümlerin kaynağı belirtilir veya Kurum tarafından yayımlanan “Etik Kurallar”a atıfta bulunulur.¹⁴

Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay ve şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimce işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkındaki görüşünün bu bölümde açıklanması gerekmektedir. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varması halinde denetçinin, raporunda finansal tablolardaki açıklamalar dikkat çekmesi ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerekmektedir.

Denetçinin (diğer hususların yanı sıra) denetim sırasında tespit ettiği önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiğini bu bölümde belirtir.

ISA 700’e göre denetçinin sorumlulukları ile ilgili açıklamalar denetçi raporu metninde yer alabileceği gibi, denetçi raporunun ekinde veya mevzuat tarafından açık bir şekilde izin verilmesi şartıyla ilgili yetkili kurumun internet sitesinde de yer alabilir. Fakat BDS 700’e göre denetçinin sorumlulukları ile ilgili denetim raporunda yer alan açıklamaların denetçi raporu metninde bildirilmesi zorunludur.¹⁵

¹⁴ ISA 700, m.28.

¹⁵ BDS 700, m.41T.

3.7. Sorumlu Denetçinin Adı

ISA 700 ile denetim raporlarına getirilen son değişiklik, denetim ekibinde yer alan sorumlu ortak baş denetçinin adının raporda yer almasıdır. Ancak kişisel güvenliğe yönelik önemli ve etkin bir tehdidin bulunması halinde Kurumdan izin almak şartıyla denetçi raporunda sorumlu denetçinin adı açıklanmayabilir.¹⁶ Türkiye’de borsada işlem gören işletmelerin yayınlanan denetim raporlarında sorumlu ortak baş denetçinin imzası zaten bulunmaktadır. Daha önceki formatla aynı olarak denetim raporunun sonunda sorumlu ortak baş denetçinin imzası, denetçinin adresi ve denetim raporu tarihi yer almaktadır.

Aşağıda yer alan Tablo-3’te ISA 700’e göre (standardın ekinde yer alan) yeni denetim raporu formatı, Tablo-4’te ise eski denetim raporu formatı sunulmuştur. Ayrıca ISA 700’ün ekinde yer alan daha ayrıntılı denetim raporu formatı Ek-1 ve Ek-2’de sunulmuştur.

Tablo 3: Örnek Yeni Denetim Raporu Formatı

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna (veya Uygun Olan Muhatap)

Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Görüş

Görüşün Dayanağı

Kilit Denetim Konuları

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]’dır.

[Bağımsız Denetçinin İmzası]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

¹⁶ BDS 700, m.46T.

Tablo 4: Örnek Eski Denetim Raporu Formatı

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Görüş

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

4. Sonuç

Denetim raporlarının standart cümlelerden oluştuğuna yönelik eleştiriler ve daha şeffaf, işletmeye özel denetim raporlarına olan talep sonucu IAASB raporlama standartları ile ilgili yeni düzenlemeler yapmıştır. Yapılan düzenlemeler ile bağımsız denetim raporlarının işletmeye özgü geçerli bilgiler içermesi ve denetim esnasında ortaya çıkan en önemli hususları yansıtması beklenmektedir. Böylelikle iki farklı işletmenin denetim raporu birbirinin aynısı olmayacak, daha önce rutin hale gelmiş denetim raporları değişmiş olacaktır. Denetim raporu okuyucuları şu ana kadar sadece rapordaki görüş paragrafına odaklanmakta ve raporun diğer bölümlerini göz ardı etmekteydi. Denetime ilişkin daha kapsamlı bilgilerin sunulduğu yeni denetim raporları sayesinde kullanıcıların gerçekleştirilen denetimi anlaması, denetim raporuna olan ilginin artması ve dolayısıyla denetimin inanılabilirliğinin artması beklenmektedir.

Yapılan yeni düzenlemeler gerçekleştirilen denetimin niteliğini, içeriğini ve kapsamını değiştirmemekte fakat denetçinin işletmenin sürekliliği gibi önemli denetim alanlarına daha fazla odaklanmasını gerektirmektedir. Denetçinin mesleki şüpheciliği ve sonuç olarak denetim kalitesinin artacağı umulmaktadır. Bunun da ötesinde, süreklilikle ilgili açıklamalara ve denetim raporunda referans verilecek olan önemli finansal tablo açıklamalarına karşı artacak ilginin finansal raporlama kalitesini de olumlu yönde etkilemesi beklenmektedir.

İçeriği genişletilmiş denetim raporları finansal raporların gelecekte daha şeffaf hale geleceğinin sinyallerini vermekle birlikte, uygulama boyutunun hem fırsatlar, hem de zorluklar yaratacağı düşünülmektedir. Görüşümüze göre yeni denetim raporları sadece yatırımcı taleplerine cevap vermemekte, finansal raporlamaya yönelik kamuoyu güvenini artırmada büyük fırsatlar sunmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları, görüşe ulaşmada denetçi tarafından izlenen süreci daha iyi bir şekilde anlama fırsatı yakalayacaklardır. Bu durum finansal tablo denetiminin geçerliliğine ve kamu yararına hizmet etmesine katkıda bulunacaktır.

KAYNAKÇA

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

EY, Enhancing the Auditor's Report, October 2014.

International Standard on Auditing (ISA) 700 "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", m.28.

International Standard on Auditing (ISA) 701 "Communicating Key Audit Matters In the Independent Auditor's Report", m.7.

IAASB, New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, IAASB, January 2015.

KPMG, Enhancing Auditor Reporting: Providing Insight and Transparency, July 2015.

Mazars, Overview of The New Auditor's Audit Report under the ISAs, February 2016.

Mehmet Şirin, Yeni Denetçi Raporları, KGK Sunumu, 13 Şubat 2014.

Ek-1: Örnek Yeni Denetim Raporu Formatı¹⁷

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna (veya Uygun Olan Muhatap)

Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil, finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'ler) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Etik Kurallar) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve diğer mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, görüşümüze dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

¹⁷ *Bağımsız Denetim Standardı 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (Revize) Taslak Metin", s.42-45.*

Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, meslekî muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmemekteyiz.

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması]

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim süresince meslekî muhakememizi kullanmakta ve meslekî şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri

belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.

- (Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil) İçinde bulunulan şartlar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol anlaşılmaktadır.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ve yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimce işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.
- Finansal tabloların açıklamalar dâhil olmak üzere genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin ilgili etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmış bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde

beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili konunun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yüklümlülükler

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekli ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak deđiŖecektir.]

1) [Denetçi, TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca hazırladığı, Ŗirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları hakkındaki denetçi raporunun baŖlıđı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Ŗirketin defter tutma düzeninin ve finansal tablolarının kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya iliŖkin hükümlerine uygun olup olmadığına iliŖkin denetçi değerlendirmesine bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına iliŖkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

4) [...]

[Mevzuat tarafından ayrı bir şekilde rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yüklümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Bağımsız Denetçinin İmzası]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

Ek-2: Örnek Eski Denetim Raporu Formatı¹⁸

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tablolara İlişkin Rapor

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardan oluşan ilişikteki finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak, bu finansal tablolar hakkında görüş vermektir. Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir. Bu prosedürlerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

¹⁸ *Bağımsız Denetim Standardı 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", s.42-45.*

Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veyadoğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [Denetçi, (TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bir çalışma yapmışsa) şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarına ilişkin raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tabloların kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeye bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

[Varsa denetçinin mevzuat tarafından ayrı bir şekilde raporlanması öngörülen diğer yükümlülükleri dışındaki yükümlülükleri maddeler itibarıyla aşağıda belirtilir. Denetçi ayrıca bu bölümde gerek duyması hâlinde, ayrı olarak sunulan rapor hakkında da bilgi verebilir.]

[Bağımsız Denetçinin imzası]

[Bağımsız Denetçi raporu tarihi]

[Bağımsız Denetçinin adresi]

WHERE ARE THESE HIDDEN LIABILITIES? IFRS 16 – A CASE OF OPERATING LEASE⁺

Göksel YÜCEL*
Burcu ADİLOĞLU**

Abstract: Leases are classified as finance leases or operating leases. A lease is classified as a finance lease if it transfers substantially all the risks and rewards incidental to ownership. A lease is classified as an operating lease if it does not transfer substantially all the risks and rewards incidental to ownership. According to current International Accounting Standard (IAS) 17- At the commencement of the lease term, lessees shall recognize finance leases as assets and liabilities in their balance sheets at the lower of the fair value of the asset and the present value of the minimum lease payments. While operating lease payments are recognized as an expense on income statement. International Accounting Standards Board (IASB) has developed a new Leases Standard, International Financial Reporting Standard (IFRS) 16-Leases, which supersedes International Accounting Standard (IAS) 17- Leases. IFRS 16 eliminates the current dual accounting model for lessees, which distinguishes between on-balance sheet finance leases and off-balance sheet operating leases. Instead, there is a single, on-balance sheet accounting model that is similar to current finance lease accounting. In this study differences between IAS 17 and IFRS 16 and one of the huge operating lease case from the world is examined and also after applying IFRS 16 the effects on the financial statements are revealed.

Keywords: Accounting, Financial Lease, Operating Lease, IAS 17, IFRS 16

1. Introduction

The objective of general purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity. Those decisions involve buying, selling or holding equity and debt instruments, and providing or settling loans and other forms of credit. (IFRS, Conceptual Framework) According to International Accounting Standards Board (IASB) the objective of financial statements is to provide information about

**Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu bildiri, 10-11 Ağustos 2016 tarihleri arasında Mexico City’de düzenlenen “International Conference on Advances in Business Management and Information Science (ICABMIS)” isimli toplantı için hazırlanmış ve konferans kitabında da yayınlanmıştır.*

**Prof.Dr.Göksel YÜCEL, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi*

***Doç.Dr.Burcu ADİLOĞLU, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi*

the financial position, performance and changes in financial position of an enterprise that is useful to a wide range of users in making economic decisions. In accounting true and fair presentation is vital that represents the financial statements are free from material misstatements and faithfully represent the financial performance and position of the entity. For this reason assets and liabilities have to be presented timely and accurately. A lease is defined as a contract that conveys to the customer the right to use an asset for a period of time in exchange for consideration (IASB). Leasing in its simplest form is a means of delivering finance, with leasing broadly defined as “a contract between two parties where one party (the lessor) provides an asset for usage to another party (the lessee) for a specified period of time, in return for specified payments.” Leasing, in effect, separates the legal ownership of an asset from the economic use of that asset. (Fletcher et. al., 2005) Leasing market has been developing systematically in recent years especially in developing countries. Borrowing money from a bank versus leasing is a way of economic decision. Leasing enables also borrowers with limited track record / credit histories and collateral to access the use of capital equipment, often even in cases where they would not qualify for traditional commercial bank lending (Gallardo, 1997; Berger and Udell, 2005).

The new standard replaces IAS 17 with its accounting requirements which were introduced 30 years ago and no longer match today's economic reality. As leasing is an important and flexible measure of financing, e.g. of the rental of an office building the new standard will improve the transparency and comparability of information on off-balance sheet leases by bringing them onto the balance sheet. (Bielmann, 2016)

In this paper the development of accounting standards for leasing is briefly explained and also the one of the huge operating lease case from the world is examined and also after applying IFRS 16 the effects on the financial statements are revealed.

2. Reporting Leasing According to IAS 17

Historically (before IAS 17) assets that were used but not owned were not shown on the statement of financial position and therefore any associated liability was also left out of the statement – this was known as ‘off balance sheet’ finance and was a way that companies were able to keep their liabilities low, thus distorting gearing and other key financial ratios. This form of accounting did not faithfully represent the transaction. In reality a company often effectively ‘owned’ these assets and ‘owed a liability. (ACCA)

Turkish Airline December 31,2001				
(million USD) According to	Tangible fixed assets	Total assets	Total liabilities	Net income
Turkish Tax Law	161	416	288	14
Turkish Capital Market Board Standards	161	409	293	6
International Accounting Standards (now IFRS) (IAS 17)	2.136	2.401	2.063	-33

There is an example from Turkish Airlines annual report as of December 31, 2001. Data is selected from company's annual report related with leasing. Before applying IAS 17, it can be seen the huge difference between the Turkish and international regulations. Also according to Turkish Tax Law and Turkish Capital Market Board Standards leasing transactions were not reported on a lessee's balance sheet. Therefore tangible fixed assets, total assets and total liabilities amounts were missing on the balance sheet. According to Turkish regulations all leases were considered as operating leases and not reported on a company's balance sheet, reporting a rental expense in the income statement. As a result of this presentation the net income (profit or loss) amount between these regulations stands out.

Under modern day accounting the IASB framework states that an asset is 'a resource controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity' and a liability is 'a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits'. These substance-based definitions form the platform for IAS 17, *Leases*. (ACCA)

According to IAS 17 a lease is classified as a finance lease if it transfers substantially all the risks and rewards incident to ownership. All other leases are classified as operating leases. Classification is made at the inception of the lease. Whether a lease is a finance lease or an operating lease depends on the substance of the transaction rather than the form. A lease is classified as a finance lease if it transfers substantially all the risks and rewards incident to ownership. All other leases are classified as operating leases. Classification is made at the inception of the lease.

3. Reporting Leasing According to IFRS 16

When a lease was determined to be economically similar to purchasing the underlying asset, the lease was classified as a finance lease and reported on a company's balance sheet. All other leases were classified as operating leases and not reported on a company's balance sheet (they were 'off balance sheet leases'). Off balance sheet leases were accounted for similarly to service contracts, with the company reporting a rental expense in the income statement (typically the same amount in each period of the lease—a so called straight line lease expense).

Most leasing transactions were not reported on a lessee's balance sheet applying previous lease accounting requirements. The significance of the missing information varied by industry and region and between companies. However, for many companies, the effect on reported assets and financial leverage was substantial. The absence of information about leases on the balance sheet meant that investors and analysts were not able to properly compare companies that borrow to buy assets with those that lease assets, without making adjustments. (IFRS,2016)

Accounting requirements introduced more than 30 years ago that are no longer fit for purpose are at last to be changed. A major revision in the way companies account for leases is likely to release around \$3.3 trillion of lease commitments onto balance sheets, and have a major impact on industries in sectors such as airline, shipping and retail. (Medland, 2016) In 2005, the US Securities and Exchange Commission (SEC) estimated that US public companies may have approximately US\$1.25 trillion of off balance sheet leases. Responding to concerns about the lack of transparency of information about lease obligations, the IASB and the FASB initiated a project to improve the accounting for leases. To meet this objective, the IASB and the FASB agreed that a customer (lessee) leasing assets should recognize assets and liabilities arising from those leases. (IFRS,2016)

The IASB has used this sample of 1,145 companies as a starting point for further analysis. However, the IASB excluded 23 banks and insurance companies from the sample because of the disproportionate size of their respective balance sheets as compared to other companies, resulting in a sample of 1,022 companies. Analysis indicated that the prevalence of off balance sheet leases is very different for different industries. Detailed information by industry sector is reported on the table.

Industry sector	Number of companies	Present value of future payments for off balance items/ Total Assets
Airlines	50	22.7%
Retailers	204	21.4%
Travel and leisure	69	20.7%
Transport	51	11.6%
Telecommunication	56	6.1%
Energy	99	5.5%
Media	48	5.5%
Distributors	26	4.3%
Information Technology	58	3.0%
Healthcare	55	2.9%
Others	306	2.2%
Total	1,022	5.4%

IFRS 16 eliminates the classification of leases as either operating leases or finance leases for a lessee. Instead all leases are treated in a similar way to finance leases applying IAS 17. Leases are “capitalized” by recognizing the present value of the lease payments and showing them either as lease assets (right-of-use assets) or together with property, plant and equipment. If lease payments are made over time, a company also recognizes a financial liability representing its obligation to make future lease payments. The most significant effect of the new requirements in IFRS 16 will be an increase in lease assets and financial liabilities. Accordingly, for companies with material off balance sheet leases, there will be a change to key financial metrics derived from the company's assets and liabilities (for example, leverage ratios).

IFRS 16 changes significantly how a company accounts for leases that were off balance sheet applying IAS 17, other than short-term leases (leases of 12 months or less) and leases of low-value assets (such as personal computers and office furniture). Applying IFRS 16, in essence for all leases, a company is required to:

- (a) Recognize lease assets and lease liabilities in the balance sheet, initially measured at the present value of unavoidable future lease payments;
- (b) Recognize depreciation of lease assets and interest on lease liabilities in the income statement over the lease term; and
- (c) Separate the total amount of cash paid into a principal portion (presented within financing activities) and interest (typically presented within either operating or financing activities) in the cash flow statement.

The change to lease accounting does not affect a company's economic position or commitments to pay cash, which are typically already considered by lenders. Accordingly, the IASB is of the view that any changes to the cost of borrowing following the implementation of IFRS 16 will result from improved decision-making, which will in turn be the result of improved transparency about a company's financial leverage.

	IAS 17		IFRS 16
	Finance leases	Operating leases	All leases
Assets	→ 🏠	---	→ → → 🏠 🏠 🏠 🏠
Liabilities	\$\$	---	\$\$\$\$\$\$\$
Off balance sheet rights / obligations	---	→ 🏠 🏠 🏠 \$\$\$\$	---

Fig.1. Presentation of assets and liabilities according to IAS 17 and IFRS 16.

Leasing provides an important and flexible source of financing for many companies. However, the old lease accounting Standard (IAS 17 *Leases*) makes it difficult for investors and others to get an accurate picture of a company's lease assets and liabilities, particularly for industries such as the airline, retail and transport sectors.

Based on a sample of 30,000 listed companies using IFRS or US GAAP, over 14,000 companies disclose information about off balance sheet leases in their 2014 annual reports. The future payments for off balance sheet leases for those companies totaled US\$2.9 trillion (on an undiscounted basis).

Listed companies using IFRS Standards or US GAAP are estimated to have around US\$3.3 trillion of lease commitments; over 85 per cent of which do not appear on their balance sheets. That is because leases to date have been categorized as either "finance leases" (which are reported on the balance sheet) or 'operating leases' (which are disclosed only in the notes to the financial statements). (IFRS)

IFRS 16 significantly changes how a lessee accounts for operating leases. Under the current IAS 17, a financial institution would rent an office building for several years with such a rental agreement being off balance sheet. IFRS 16 does not require a lease classification test as all leases are on balance sheet. The financial institution recognizes a right-of-use (ROU) asset, i.e. the right to use the office building, and a lease liability, which treats the lease as a purchase of an asset on a financed basis.

The asset and the liability are initially measured at the present value of unavoidable lease payments. IFRS 16 requires a bank to present lease assets arising from leases of properties as tangible assets. The depreciation of the lease asset and the interest on the liability is recognized in the income statement over the lease term, similar to the treatment of finance lease under IAS 17, which basically leads to higher expenses at the beginning of the term of the lease. (Bielmann, 2016)

	IAS 17		IFRS 16
	Finance leases	Operating leases	All leases
Revenue	x	x	x
Operating costs (excluding depreciation and amortisation)	---	Single expense	---
EBITDA			↑↑
Depreciation and amortisation	Depreciation	---	Depreciation
Operating profit			↑
Finance costs	Interest	---	Interest
Profit before tax			↔

Fig.2. Comparison accounts of income statement according to IAS 17 and IFRS 16

4. Case: Delta Air Lines, INC.

Delta Air Lines, Inc. incorporated on March 16, 1967, provides scheduled air transportation for passengers and cargo throughout the United States and around the world. The Company operates through segments, including Airline Segment and Refinery Segment.

The Company's route network is centered around a system of hub, international gateway and key airports that the Company operates in Amsterdam, Atlanta, Boston, Detroit, London-Heathrow, Los Angeles, Minneapolis-St. Paul, New York-LaGuardia, New York-JFK, Paris-Charles de Gaulle, Salt Lake City, Seattle and Tokyo-Narita. Each of these operations includes flights that gather and distribute traffic from markets in the geographic region surrounding the hub or gateway to domestic and international cities, and other hubs or gateways. The Company also offers cargo services, aircraft maintenance, repair and overhaul (MRO), staffing

services for third parties, vacation wholesale operations and private jet operations. In addition to providing maintenance and engineering support for fleet of over 900 aircraft, its MRO operation, known as Delta TechOps, serves aviation and airline users around the world. Its Delta Global Services provides services to third parties, including staffing services, aviation solutions, professional security and training services. The Company's tickets are sold through various distribution channels including digital channels such as delta.com and mobile, telephone reservations and online travel agencies. The Company has operations in six continents. (Reuters, 2016)

In this case Delta Airline's leasing contacts are examined and also after applying IFRS 16 the effects on the financial statements are revealed.

Flight Equipment

Delta's operating aircraft fleet, commitments and options at December 31, 2015 are summarized in the following table:

Aircraft Type	Current Fleet					Commitments	
	Owned	Capital Lease	Operating Lease	Total	Average Age	Purchase	Lease
B-717-200	—	13	74	87	14.3	—	1
B-737-700	10	—	—	10	6.9	—	—
B-737-800	73	—	—	73	14.9	—	—
B-737-900ER	31	—	19	50	1.3	70	—
B-747-400	4	5	—	9	23.7	—	—
B-757-200	81	18	11	110	20.0	—	—
B-757-300	16	—	—	16	12.8	—	—
B-767-300	13	—	1	14	24.7	—	—
B-767-300ER	54	4	—	58	19.8	—	—
B-767-400ER	21	—	—	21	14.8	—	—
B-777-200ER	8	—	—	8	15.9	—	—
B-777-200LR	10	—	—	10	6.7	—	—
B-787-8	—	—	—	—	—	18	—
A319-100	55	—	2	57	13.9	—	—
A320-200	58	—	11	69	20.8	—	—
A321-200	—	—	—	—	—	45	—
A330-200	11	—	—	11	10.8	—	—
A330-300	25	—	—	25	8.8	6	—
A330-900neo	—	—	—	—	—	25	—
A350-900	—	—	—	—	—	25	—
E190-100	—	—	—	—	—	19	—
MD-88	83	33	—	116	25.4	—	—
MD-90	59	6	—	65	18.9	—	—
Total	612	79	118	809	17.1	208	1

Delta has totally 809 flight equipments: 612 owned, 79 capital lease and 118 operating lease and 209 commitments. As it is seen from the table Delta has more operating lease agreements than the financial leases.

	Number of flight equipment	Percentage
Owned	612	60,12 %
Capital Lease	79	7,76 %
Operating Lease	118	11,59 %
Commitments	209	20,53 %
Total	809	100,00 %

These flight equipments' valuation and presentation on the financial statements is given in the following information.

LEASE OBLIGATIONS

Company lease aircraft, airport terminals, maintenance facilities, ticket offices and other property and equipment from third parties. Rental expense for operating leases, which is recorded on a straight-line basis over the life of the lease term, totaled \$1.2 billion for the years ended December 31, 2015 and 2014 and \$1.1 billion for the year ended December 31, 2013. Amounts due under capital leases are recorded as liabilities, while assets acquired under capital leases are recorded as property and equipment. Amortization of assets recorded under capital leases is included in depreciation and amortization expense. Airport terminal leases include contingent rents, which vary based upon facility usage, enplanements, aircraft weight and other factors. Many of aircraft, facility and equipment leases include rental escalation clauses and/or renewal options. Leases do not include residual value guarantees and we are not the primary beneficiary in or have other forms of variable interest with the lessor of the leased assets. As a result, company has not consolidated any of the entities that lease to us.

Capital Leases

(\$ in millions)	
2016	183
2017	114
2018	56
2019	41
2020	29
Thereafter	39
Total minimum lease payments	462
Less: amount of lease payments representing interest	(79)
Present value of future minimum capital lease payments	383
Less: current obligations under capital leases	(148)
Long-term capital lease obligations	235

The table summarizes minimum rental commitments under capital leases and noncancelable operating leases (including certain aircraft flown by regional carriers) with initial or remaining terms in excess of one year for the years succeeding December 31, 2015.

Operating Leases

Represents minimum rental commitments under noncancelable operating leases (including certain aircraft flown by regional carriers)

(\$ in millions)	Contract Carrier		Total
	Delta Lease Payments)	Aircraft Lease Payments)	
2016	1,258	325	1,583
2017	1,105	335	1,440
2018	993	314	1,307
2019	899	259	1,158
2020	814	239	1,053
Thereafter	5,839	381	6,220
Total minimum lease payments	10,908	1,853	12,761

Delta had \$12.7 billion in operating-lease obligations—those not currently carried on the balance sheet—as of the end of 2015, according to its latest annual report. After IFRS 16 adding those obligations and flight equipments to the balance sheet

would significantly increase its liabilities and assets. This will cause a change in some financial ratios, such as return on assets. That is because companies will be adding assets to their balance sheets as well as obligations to reflect the impact of the leases. As assets rise, the return as a percentage of those assets would decline.

Contractual Obligations by Year

(in millions)	2016	2017	2018	2019	2020	There- after	Total
Long-term debt							
Principal amount	1,442	869	2,061	1,189	456	2,081	8,098
Interest payments	339	294	253	166	110	294	1,456
Capital lease obligations							
Principal amount	148	94	44	35	26	36	383
Interest payments	35	20	12	6	3	3	79
Operating lease payments	1,583	1,440	1,307	1,158	1,053	6,220	12,761
Aircraft purchase commitments	2,140	2,500	2,510	1,500	1,900	3,010	13,560
Contract carrier obligations	2,160	2,270	2,110	1,960	1,650	2,170	12,320
Employee benefit obligations	692	632	674	899	755	8,301	11,953
Other obligations	680	330	280	160	70	500	2,020
Total	9,219	8,449	9,251	7,073	6,023	22,615	62,630

In the table below, some of the Delta's financial results related to leasing issue as of December 31, 2014 and 2015. These data belongs to valuation rules before IFRS 16.

(\$ in millions)	December, 31	
	<u>2015</u>	<u>2014</u>
Property and Equipment, Net:	23,039	21,929
Total assets	53,134	54,005
Current maturities of long-term debt and capital leases	1,563	1,184
Total current liabilities	17,526	16,847
Long-term debt and capital leases	6,766	8,477
Total noncurrent liabilities	24,758	28,345

In this case Delta disclosing its operating lease obligations, but it is done in the footnotes in the financial statements; they aren't included in the balance-sheet to which investors pay the most attention. Footnotes are just explanatory and supplemental notes of financial statements are not financial data. By the new IFRS standard 16, these off balance items will take a place on the balance sheet. While calculating financial ratios in order to ratios related to assets and liabilities will be affected by off balance sheet items. Assets and liabilities will increase and related financial ratios will be affected.

Conclusions

IFRS 16 significantly changes how a lessee accounts for operating leases. IFRS 16 does not require a lease classification test as all leases are on balance sheet. Applying IAS 17, the absence of information about leases on the balance sheet meant that investors and analysts could not properly compare companies without making adjustments.

The new Standard is effective 1 January 2019. Early application is permitted (as long as the recently issued revenue Standard, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers is also applied). The biggest change introduced by the new Standard is that leases will be brought onto companies' balance sheets, increasing the visibility of their assets and liabilities. IFRS 16 removes the classification of leases as either operating leases or finance leases (for the lessee—the lease customer), treating all leases as finance leases.

In this study one of the largest operating lease case from the world is examined and also after applying new International Financial Reporting standard the effects on the financial statements are revealed. Delta had \$12.7 billion in operating-lease obligations—those not currently carried on the balance sheet—as of the end of 2015, according to its latest annual report. After IFRS 16 adding those obligations and flight equipments to the balance sheet would significantly increase its liabilities and assets. This will cause a change in some financial ratios, such as return on assets.

The most significant effect of the new requirements will be an increase in lease assets and financial liabilities. Accordingly, for companies with material off balance sheet leases, there will be a change to key financial metrics derived from the company's reported assets and liabilities (for example, leverage ratios).

By applying IFRS 16 the accounting for leases and borrowings to buy assets will be more comparable. In the future there will be more faithful representation of a company's assets and liabilities and increase transparency. Also there will be improved comparability between companies that lease and companies that borrow to buy assets.

REFERENCES

1. ACCA, Retrieved 12.5.2016 from <http://www.accaglobal.com/ca/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams/studyresources/f7/technicalarticles/accounting-for-leases.html>
2. Berger, A. and Udell, G. (2005). A More Complete Conceptual Framework for Financing of Small and Medium Enterprises. World Bank Policy Research Working Paper No. 3795. December 2005.
3. Biemann, P., (2016), "IFRS 16 Leases – Impact on financial institutions", Retrieved from <http://blog.kpmg.ch/ifrs-16-leases-impact-on-financial-institutions/>
4. Delta Annual Report 2015, Retrieved from <http://ir.delta.com/>
5. Fletcher, M.; Freeman, R.; Sultanov, M. and Umarov, U. (2005). Leasing in development. Guidelines for emerging economies. IFC. 2005
6. Gallardo, J. (1997). Leasing to support small businesses and microenterprises. In: The World Bank. Policy Research Working Paper 1857. December 1997.
7. International Accounting Standard (IAS) 17-Leases, Retrieved from <http://iasb.org.tr>
8. International Accounting Standards Board-Conceptual Framework, Retrieved from <http://iasb.org.tr>
9. IASB, "Effect Analysis", Retrieved from http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf January 2016.
10. International Financial Reporting Standard (IFRS) 16-Leases, Retrieved from <http://iasb.org.tr>
11. <http://www.ifrs.org/alerts/pressrelease/pages/iasb-shines-light-on-leases-by-bringing-them-onto-the-balance-sheet.aspx>
12. Medland, D.,(2016) "Accounting Rules Change On Leasing Heralds More Transparency For Investors", Forbes, 13, jan, 2016, Retrieved from <http://www.forbes.com/sites/dinamedland/2016/01/13/accounting-rules-change-on-leasing-heralds-more-transparency-for-investors/#7f854f2c2482>
13. Reuters, (2016) <http://www.reuters.com/finance/stocks/companyProfile?symbol=DAL.N>
14. Turkish Airlines Annual Report 2001, Retrieved from <http://investor.turkishairlines.com/en/financial-operational/annual-reports/1/2011>

KİRALAMA İLE İLGİLİ YENİ MUHASEBE MODELİNİN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ⁺

A. Taylan ALTINTAŞ*
Ahmet TÜREL**

Özet

Bu çalışmada IASB tarafından 2016 yılında yayınlanan *IFRS 16 Kiralamalar* başlıklı muhasebe standardı açıklanmış ve yeni uygulamanın finansal tablolara olası etkileri tartışılmıştır. Yeni uygulama ile kısa vadeli kiralamalar ve tutarı önemsiz olan kiralamalar hariç tüm kiralama sözleşmelerine ait varlık ve borçların kiracı tarafından bilançoya alınması gerekmektedir. Yeni uygulama sonucunda özellikle havayolu, perakende ve turizm sektörlerindeki işletmelerin varlık, borç, EBITDA, EBIT ve faaliyet kârı tutarlarının önemli düzeyde artması, özsermaye tutarlarının ise azalması beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kiralama, Muhasebe, IFRS 16

Abstract

In this study, *IFRS 16 Leases*, which was issued by IASB in 2016 is explained and its probable impact on financial statements is discussed. The new standard requires a lessee to recognize assets and liabilities for all leases with a term of more than 12 months, unless the underlying asset is of low value. It is expected that the asset, liability, EBITDA, EBIT and operating income figures will increase significantly, while owners' equity figures will decrease for the airlines, retailers, travel, and leisure companies.

Key Words: Leases, Accounting, IFRS 16

Giriş

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) 2005 yılında Amerika Birleşik Devletleri'ndeki halka açık şirketlerinin bilanço dışı bıraktığı kiralama işlemlerinin toplam tutarını yaklaşık 1,25 trilyon ABD doları olarak tahmin etmiştir. Kiralama sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili mevcut IAS 17 (Uluslararası Muhasebe Standardı) uygulamasında, kiralama işlemlerinin çoğu, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırıldığı için kiracının bilançosunda raporlanmamaktadır. Raporlanmayan bilgilerin önemlilik düzeyi sektör, bölge ve şirketten şirkete farklılıklar

⁺*Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu kitap için hazırlanmıştır.*

* Doç. Dr. A. Taylan Altıntaş, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

** Doç. Dr. Ahmet Türel, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

göstermektedir. Ancak pek çok şirket için, kiralamaların bilanço dışı bırakılmasının, raporlanan varlıklar ve borçlar üzerinde önemli etkisi olduğu bilinmektedir.

IASB bir şirketin, bilanço dışı kiralamalara ilişkin indirgenmemiş borçlarının finansal tablo dipnotlarında açıklamasının yeterli olmadığı sonucuna varmıştır. Bu bilgilerin sadece dipnotlarda açıklanması durumunda, yatırımcılar ve analistler bir şirketin varlıkları, kiralama borçları ve finansal kaldırıcı hakkında yeterli bilgi sahibi olamayacaklardır.

Kiralama işlemlerine ilişkin raporlanan bilgilerin yeterince şeffaf olmadığını düşünen IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) ve FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu), kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili bir proje başlatmıştır. Bu projenin sonucunda IASB, 2016 yılı Ocak ayında *IAS-17 Kiralama İşlemleri, IFRS Yorum-4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi, IAS Yorum-15 Faaliyet Kiralamaları- Teşvikler, IAS Yorum-27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi* uygulamalarını yürürlükten kaldıracak olan *IFRS 16 Kiralamalar* standardını yayınlamıştır. IFRS 16, kiralama sözleşmelerinin kayıtlara alınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması ile ilgili ilkeleri belirlemektedir. Bu çalışmada IASB'nin kiralama işlemleri için geliştirdiği ve 1 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe girecek yeni muhasebe modeli tanıtılmış ve yeni uygulamanın finansal tablolara olası etkileri kiracı açısından tartışılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde mevcut uygulamada kiralama işlemlerinin raporlanması, ikinci bölümde ise yeni uygulamada kiralama işlemlerinin raporlanması ele alınacaktır. Üçüncü bölümde yeni uygulamanın finansal tablolara etkileri sunulacaktır. Dördüncü bölümde ise yeni uygulamadan etkilenecek sektörler hakkında bilgi verilecektir.

1. Mevcut Uygulamada Kiralama İşlemlerinin Raporlanması

Mevcut IAS 17 uygulamasında kiralama işlemleri finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olmak üzere 2 grupta toplanmaktadır. IAS 17, bir kiralama işleminin ekonomik açıdan satın almaya benzeyip benzemediği üzerinde odaklanmaktadır. Bir kiralamanın finansal kiralama olarak sınıflandırılmasında temel kıstas kiralama konusu varlığa ilişkin fayda ve risklerin kiracıya devredilmiş olmasıdır. Bir başka deyişle, eğer bir kiralama işlemi, işlemin özü itibarı ile kiralama konusu varlığı satın almaya benziyorsa, bu kiralama "finansal kiralama" olarak adlandırılır ve kiracı şirketin bilançosunda varlık ve borçlar arasında raporlanır. Kiralama konusu varlığa ilişkin tüm giderler (amortisman, bakım-onarım, sigorta, vs.) kiracının kâr veya zarar tablosunda raporlanır (IAS 17).

Finansal kiralama dışında kalan tüm kiralamalar faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılmakta ve bu tür bir sözleşmeye konu olan varlıklar kiracının bilançosunda yer almamaktadır. Bilanço dışı kiralamalar olarak adlandırılan bu

kiralamalar hizmet alım sözleşmelerine benzer şekilde kira gideri olarak kiracının kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirilmektedir.

2. Yeni Uygulamada Kiralama İşlemlerinin Raporlanması

IFRS 16 uygulaması kiraya veren işletmelerin finansal tablolarını etkilememekte (IFRS 16, IN14), ancak bazı ek açıklamalar yapılmasını zorunlu hale getirmektedir. Bunun yanında yeni uygulama kiracı açısından önemli değişiklikler getirmektedir. IFRS 16 kiralama işlemlerinin kiracı açısından faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak sınıflandırılmasını ortadan kaldırmaktadır. Bunun yerine (a) kısa vadeli kiralamalar (12 ay ve daha kısa) ve (b) tutarı önemsiz olan varlık kiralamaları (örneğin kişisel bilgisayarların kiralanması) hariç tüm kiralama işlemleri IAS 17'deki finansal kiralama gibi muhasebeleştirilmektedir (IFRS 16; Para.5).

IFRS 16'nın yürürlüğe girmesi ile şirketlerin tüm kiralamalarda aşağıdaki kurallara uyması gerekmektedir (IFRS 16; IN11);

- a) Kiralama konusu varlıklar ve kiralama borcu –ilk olarak gelecekteki cayılmaz kira ödemelerinin bugünkü değeri ile olmak üzere- bilançoda raporlanacaktır.
- b) Kiralama süresi boyunca, kiralama konusu varlık üzerinden amortisman gideri ve kiralama borcu üzerindeki faiz gideri hesaplanacaktır
- c) Nakit akış tablosunda, yapılan anapara borcunun geri ödemeleri (finansman faaliyetlerinden nakit akışı bölümünde) ve faiz için yapılan nakit ödemeler (genellikle işletmecilik veya finansman faaliyetlerinden nakit akışı bölümünde) birbirinden ayrı olarak raporlanacaktır.

IFRS 16 düşük tutarlı varlıkların kiralanması durumunda bir istisna belirlemiştir. Örneğin, IFRS 16'ya göre satış değeri 5.000 ABD Doları olan bir varlığa ilişkin kiralama, bilanço dışı kalmaya devam edecektir (IASB, Effects Analysis, s.19). Bu durumda söz konusu kiralama sözleşmesine ilişkin kira ödemeleri kira gideri olarak muhasebeleştirilecektir.

IFRS 16, ayrıca eski düzenlemede kiralama olarak kabul edilebilen bazı hizmet sözleşmelerini kapsam dışı bırakmaktadır (örneğin bazı tedarik sözleşmeleri). Kiralamalar ve hizmet sözleşmeleri sıklıkla aynı sözleşmede birleştirildikleri ve kiralama ile hizmetler için uygulanacak muhasebe işlemleri birbirlerinden farklı oldukları için, IFRS 16 tek bir sözleşmede birleştirilen kiralama ve hizmetlerin birbirlerinden ayrılmasını gerekli kılmaktadır (IFRS 16, Para.12-13).

Bazı kiralama sözleşmelerinin hem bir varlık veya varlık grubunu kullanma hakkını, hem de hizmet hakkı içermesi çok karşılaşılan bir durumdur. Böyle bir durumda varlık kullanım hakkı tutarı ile hizmet tutarının birbirinden ayrılmasının işletmelere artı bir maliyet getirmesi beklenmektedir. Kiralama sözleşmeleri ile hizmet sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesindeki ayırım nedeniyle bu ayırımın doğru

yapılması oldukça önemli hale gelmektedir. IFRS 16 bir işletmeye aşağıdaki iki seçenekten bir tanesini uygulama hakkı sunmaktadır:

a) kiralama ve hizmet tutarlarını birbirinden ayırıştır ve sadece kiralama için ödenen tutarı aktifleştir veya

b) kiralama ve hizmet tutarlarını ayırmadan sözleşmenin tamamını kiralama gibi muhasebeleştir (IFRS 16, Para.15).

İkinci seçeneğin sadece kira sözleşmesindeki hizmet bölümünün nispeten önemsiz olduğu durumlarda tercih edilmesi beklenmektedir. Kiralama sözleşmesinin önemli bir bölümü hizmet içeriyorsa işletmelerin b seçeneğindeki hakkı kullanmamaları beklenmektedir. Eğer işletme böyle bir durumda b seçeneğini tercih ederse bilançoda raporlanacak borç tutarı önemli derecede artmaktadır.

IFRS 16'nın getirdiği önemli bir farklılık da kira süresinin sonunda kiraya veren veya kiracı tarafından kira süresinin sonunda garanti edilen artık değer dikkate alınmasına ilişkindir. IAS 17 sözleşme sonunda **garanti edilen** maksimum tutarın dikkate alınmasını öngörürken, IFRS 16 mevcut garanti koşulları altında **gelecekte ödenmesi tahmin edilen** tutarın dikkate alınmasını öngörmektedir.

IFRS 16 kapsamında kira borçlarının gelecekteki kira ödemelerinin bugünkü değeri ile ölçülmesi gerekmektedir fakat karmaşıklığı azaltmak için işletmelere bir esneklik sağlanmıştır. Bugünkü değer hesaplaması yapılırken sadece iptal edilemeyen ve sabit nitelikteki (enflasyona bağlı ödemeler dâhil) ödemelerin dikkate alınması istenmiştir. İsteğe bağlı ödemelerden sadece işletmenin yapması beklenenlerin hesaplamaya dâhil edilmesi, gelecekteki kullanım veya satışa bağlı değişken ödemelerin ise borçların ölçülmesinde dikkate alınmaması istenmiştir.

Örneğin iki farklı perakendecinin aynı dönemlerdeki kiralama sözleşmelerini karşılaştıralım. A Şirketi sabit ödemeli bir sözleşmeye taraf olurken B Şirketi satış hasılatına bağlı bir kira sözleşmesine taraf olmuştur. B Şirketinin kira ödemeleri tutarı ile A Şirketininki çok benzer bile olsa IFRS 16'ya göre kira borçlarının ölçülmesinde sadece sabit ödemeler dikkate alındığından iki sözleşme farklı şekilde raporlanmaktadır. Her iki sözleşme de benzer nakit çıkışı ile sonuçlansa bile işletmelerin sözleşme tarihindeki ekonomik durumları farklı olmaktadır. Ekonomide ve sektörde bir daralma olduğunda B İşletmesi beklenenden daha düşük bir satış hacmi ile daha düşük tutarlı kira ödemeleri yapacaktır. Ekonomideki beklenmedik büyüme olasılığında ise tam tersi bir durum ortaya çıkacaktır (IASB, Effects Analysis, s.30).

Başka bir örnek olarak C işletmesinin 5 yıl süreli ve 3 yıl isteğe bağlı uzatma ile bir kiralama sözleşmesine taraf olduğunu varsayalım. C İşletmesi işlerin beklediği gibi gerçekleşmesi durumunda sözleşmeyi 3 yıl daha uzatma niyetindedir fakat sözleşme tarihinde işlerin beklediği gibi gerçekleşeceğine dair makul bir güvencesi yoktur. IFRS 16 uygulanması durumunda 8 yıl süreli ve iptal edilemeyen bir

sözleşmeye taraf olan D İşletmesi ile C İşletmesinin bilançoda raporlayacağı varlık ve borç tutarı birbirinden farklı olacaktır. D İşletmesinin varlık ve borçları gelecek 8 yıldaki ödemeler dikkate alınarak hesaplanırken C İşletmesinin varlık ve borçları gelecek 5 yıldaki ödemeler dikkate alınarak hesaplanacaktır. Bu iki farklı kira sözleşmesi ekonomik olarak benzer işlemler gibi gözükse de sözleşmeler finansal esneklik açısından birbirinden farklı olmaktadır (IASB, Effects Analysis, s.30).

3. Yeni Uygulamanın Finansal Tablolara Etkileri

IFRS 16'nın, önemli tutarda bilanço dışı kiralamaları olan şirketlerin varlıklarında ve finansal borçlarında artış yaratması beklenmektedir. Bunun sonucu olarak bu işletmelerin raporladıkları varlık ve borçlara dayalı olarak hesaplanan temel finansal göstergelerde (örn: kaldırılma oranları) değişiklik olacaktır.

IFRS 16 ile önemli tutarda bilanço dışı kiralama yapan şirketlerin giderlerinin yapısı da değişecektir. Faaliyet giderleri arasında yer alan kira ödemelerinin eşit paylı olarak yıllara dağıldığı gider yapısı yerine, kiralama konusu varlığın aktifleştirilmesi ile bu varlıklar üzerinden amortisman gideri hesaplanacak, ayrıca kiralama borcundan kaynaklanan faiz gideri raporlanacaktır.

Her bir kiralama sözleşmesi döneminde kiralama hakları ile ilgili varlıklar amortisman hesaplanmak suretiyle itfa edilirken kiralama borçları (a) yapılan kira ödemeleri tutarınca azalacak (b) kira süresi boyunca azalan tutarda faiz ile artacaktır. Bunun sonucu olarak kiralama sözleşmesi ile kaydedilen varlıkların defter değeri kiralama borçlarının defter değerinden daha hızlı bir şekilde azalacaktır. Bir başka deyişle, kira sözleşmesinin başlangıcındaki ve kira sözleşmesinin sonundaki varlık ve borç tutarları birbirine eşit olsa bile kiralama dönemi boyunca raporlanan varlık tutarı borç tutarından daha az olacaktır. Böylece bilanço dışı önemli kiralama sözleşmesi olan işletmelerin raporlayacakları özsermaye tutarında mevcut uygulamaya göre azalma meydana gelecektir.

Yeni uygulamanın birçok işletmenin raporlayacağı kâr veya zararı önemli ölçüde etkilemesi beklenmemektedir. Mevcut IAS 17 uygulamasında bilanço dışında bırakılan kiralama sözleşmelerine yönelik ödemelerin tamamı faaliyet gideri olarak raporlanmakta ve işletmeler daha düşük tutarda faaliyet kârı raporlamaktaydı. Yeni uygulamada ise kira ödemelerinin içerisinde yer alan zımnî faiz, finansman giderleri bölümünde raporlanacaktır. Böylece işletmelerin daha yüksek tutarda EBITDA (Faiz, vergi, amortisman ve itfa öncesi kâr), EBIT (faiz ve vergi öncesi kâr) ve faaliyet kârı raporlaması beklenmektedir.

Aşağıdaki Tablo 1'de IFRS 16 uygulamasının, çeşitli sektörlerde faaliyet gösteren örnek işletmelerin raporlayacakları EBITDA tutarına ve kâr marjına (vergi ve faiz öncesi kâr/toplam hasılat) ortalama etkileri sunulmuştur. Görüleceği üzere önemli tutarda bilanço dışı kiralama sözleşmesi bulunan havayolu, perakende, gezi ve tatil şirketlerinin kâr marjında önemli artışlar beklenmektedir.

Tablo 1: Yeni Kiralama Uygulamasının Kâr veya Zarar Tablosuna Etkisi

Sektör	EBITDA (milyon ABD Doları)		EBIT/Toplam Hasılat	
	IAS 17	IFRS 16	IAS 17 (%)	IFRS 16 (%)
Havayolu	51.624	73.849	6,33	7,69
Perakende	270.403	347.716	6,01	6,66
Gezi ve Tatil	50.299	63.279	11,80	13,15
Ulaştırma	71.177	87.580	10,00	10,70
Telekomünikasyon	399.328	434.452	13,18	13,80
Enerji	688.370	745.273	8,11	8,42
Medya	118.156	128.959	17,70	18,29
Dağıtım	29.350	35.047	3,70	3,94
Bilgi Teknolojileri	298.655	312.392	18,28	18,50
Sağlık	254.616	265.181	15,41	15,63
Diğerleri	1.162.512	1.228.643	10,63	10,83
Toplam	3.394.490	3.722.371	10,19	10,58

Kaynak: IASB, *Effects Analysis*, s.47

IFRS 16 ile getirilen değişiklikler kiralama sözleşmesine taraf olan işletmelerin birbirlerine aktardıkları nakit tutarını değiştirmemektedir. Dolayısıyla yeni uygulamanın raporlanan toplam nakit akışı üzerinde bir etkisi olmayacaktır fakat nakit akışına ilişkin sunum değişecektir. IFRS 16'ya göre kiralama borçları ile ilgili ödemelerin anapara kısmının finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akışı bölümünde, faiz kısmının ise diğer faiz ödemeleri gibi *IAS 7 Nakit Akış Tablosu* standardına uygun olarak raporlanması gerekmektedir. Yeni uygulamanın mevcut IAS 17 uygulamasına göre işletmelerin raporladıkları faaliyetlerden yaratılan nakit akışı bölümünü artırması, finansman faaliyetlerinden yaratılan nakit akışını ise azaltması beklenmektedir.

IFRS 16'nın finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini önemli derecede artırması beklenmektedir. Bunun temel olarak üç sebebi bulunmaktadır. Yeni uygulama tüm kiralama sözleşmelerinin varlık ve borç olarak kayıtlara alınmasını, kiralama ile ilgili tüm varlık ve borçların aynı şekilde ölçülmesini ve sadece kiralama yoluyla elde edilen hakların ve katlanılan borçları kayıtlara alınmasını gerektirmektedir.

Bunun sonucunda finansal tablolar farklı firmalar tarafından verilen farklı işletme kararlarını yansıtacaktır. Örneğin bir varlığın kiralama sözleşmesiyle (bir uçağın 25 yıl süreli bir kiralama sözleşmesi ile elde edilmesi) veya borçlanarak satın alınması benzer ekonomik sonuçlar doğuruyorsa, IFRS 16 uygulanarak raporlanan tutarlar işletmenin uçağı borçlanarak satın alması durumunda raporlanacak tutarlar ile benzer olacaktır. Eğer kiralama sözleşmesiyle elde etme (Örneğin yeni bir uçağın 5 yıl süre ile kiralanması) veya borçlanarak satın alma farklı ekonomik sonuçlar doğuruyorsa IFRS 16 uygulanarak raporlanan tutarlar bu farklılığı yansıtacaktır.

Böyle bir durumda kiralama sözleşmesi ile raporlanacak varlık ve borç tutarı uçağın satın alınması ile raporlanacak varlık ve borç tutarından daha düşük olacaktır. Bu senaryoda işletmenin uçağı beş yıllık kullanım hakkı, işletmenin uçağı satın alması ile elde edeceği haktan önemli derecede farklı olmaktadır.

Aşağıdaki Tablo 2’de iki farklı havayolu işletmesinin mevcut uygulama (IAS 17) ile yürürlüğe girecek yeni uygulama (IFRS 16) sonrasındaki bilançoları karşılaştırılmış ve mevcut uygulamada bilanço dışı bırakılan kiralama sözleşmelerinin bilançoya muhtemel etkileri gösterilmiştir. A Şirketi uçaklarının sadece %10’luk kısmını kiralama yolu ile kullanırken B Şirketi uçaklarının %70’ini kiralama ile elde etmektedir. Aşağıdaki Tablo 2’de de görüldüğü gibi kiralama sözleşmelerinin sonuçlarının mevcut uygulamada bilanço dışı bırakılması yatırımcılar ve analistler tarafından kullanılacak toplam varlık ve uzun vadeli borç gibi bilgileri önemli düzeyde etkilemektedir.

Tablo 2: Yeni Kiralama Uygulamasının Bilanço Üzerindeki Etkileri*

	A Şirketi		B Şirketi	
	IAS 17	IFRS 16	IAS 17	IFRS 16
Maddi duran varlıklar	16.908	19.926	15.748	24.020
Uzun vadeli borçlar	13.232	16.567	9.615	18.320
Özsermaye	6.719	6.402	5.604	5.171
Uzun vadeli borçlar/Özsermaye	2,0	2,6	1,7	3,5

* Tabloda yer alan IFRS 16 sütunları her bir işletme için iskonto oranı ve ortalama kiralama süresi ile ilgili yapılan varsayımlar sonucu hesaplanmıştır.

Kaynak: IASB, Effects Analysis, s.27

IAS 17 uygulanarak raporlanan tutarlar incelendiğinde A Şirketinin varlıklarının ve finansal kaldıraç oranının B Şirketine göre daha yüksek olduğu gözlemlenmektedir. Bilanço dışı kiralama ile ilgili varlık ve borçların finansal tablolara dâhil edilmesiyle durumun tam tersine döndüğü görülmektedir. Sonuç olarak IFRS 16’nın uygulanmasıyla birlikte kiralama ve borçlanarak satın alma işlemlerinin muhasebeleştirilmesi daha karşılaştırılabilir hale gelmektedir.

Bunun yanında kiralama sözleşmesinin süresi varlığın tüm ekonomik ömrünü kapsamıyorsa kiralama sözleşmesi sonucu varlık olarak kayıtlara alınan tutar ile satın alma sonucu kayıtlara alınan varlık tutarı birbirinden farklı olacaktır. Bu farklılığın sebebi ise kiralama ödenen tutarın içerisinde varlığın kiralama süresi sonundaki ömür sonu değerinin yer almamasıdır. Kiracı işletmenin bu ömür sonu değer ile ilgili bir risk veya yükümlülüğü bulunmamaktadır. Kiralama sözleşmesi ile kiracı varlığın kullanım hakkını elde etmekte, sahiplik hakkını elde etmemektedir.

Mevcut IAS 17 uygulamasında kiralama sözleşmelerinin çoğu varlık ve borç ile sonuçlanmıyordu. Bunun sonucu olarak bilanço dışı bırakılan kiralama sözleşmeleri birbirinden çok farklı bile olsa (Örneğin 25-30 yıl süreli kiralama portföyü olan bir perakende işletmesi ile 5-7 yıl süreli kiralama portföyü olan perakende işletmesi)

finansal pozisyon ve finansal performans açısından birbirine benzermiş gibi raporlanabiliyordu. IFRS 16'nın uygulanması ile birlikte işletmelerin kira sözleşmesindeki farklılıkların bilançoğa yansımaları beklenmektedir (IASB, Effects Analysis, s.28-29).

4. Yeni Uygulamadan Etkilenecek Sektörler

IASB, yeni kiralama standardının kiracıları nasıl etkileyeceğini değerlendiren bir araştırma yapmıştır. Aşağıdaki Tablo 3'te, dünyadaki halka açık şirketlerin bilanço dışı kiralamalarının yaygınlığını özetleyen bilgiler sunulmaktadır:

Tablo 3: UFRS veya Amerikan standartlarına göre bilanço dışı kiralamaları açıklayan şirketlerin yüzdeleri

Kuzey Amerika	%62
Avrupa	%47
Asya/Pasifik	%43
Latin Amerika	%23
Afrika/Ortadoğu	%23
Bilanço dışı kiralama işlemlerine ilişkin gelecekteki asgari kira ödemelerinin toplam tutarı (indirgenmemiş)	2,86 trilyon ABD Doları
Bilanço dışı kiralama işlemlerine ilişkin gelecekteki asgari kira ödemelerinin bugünkü değer ile toplam tutarı (tahmini)	2,18 trilyon ABD Doları

Kaynak: IASB, Effects Analysis, s.14

Bilanço dışı kiralama tutar olarak yüzde 80'inden fazlası, araştırma kapsamında incelenen 30.000 şirketten 1.145 tanesi tarafından yapıldığı tespit edilmiştir (2,18 trilyon ABD Dolarından 1,83 trilyon ABD Dolarlık kısmı). Bu 1.145 şirketten her birinin yaklaşık 300 milyon ABD Dolarından fazla (indirgenmiş tutar) bilanço dışı kiralama işlemleri yaptığı tahmin edilmektedir.

Bu araştırmada 1.145 şirket daha detaylı incelemek için örneklem olarak alınmıştır, ancak banka ve sigorta şirketleri kapsam dışı bırakılarak araştırma geri kalan 1.022 şirket üzerinden yapılmıştır. Araştırmanın sonuçları aşağıdaki Tablo 4'te özetlenmiştir. 1.022 şirketin bilanço dışı kiralama işlemlerinin bugünkü değer ile tutarı 1,66 trilyon ABD Doları tahmin edilmiştir ki bu tutar tüm halka açık şirketlerin toplam bilanço dışı kiralama tutarlarının (indirgenmiş tutarla 2,18 trilyon ABD Doları) yüzde 76'sına denk gelmektedir.

Tablo 4: Bilanço Dışı Kiralamalara İlişkin Tahmini Veriler

Sektör	Havayolu	Perakende	Turizm ve seyahat	Diğer	Toplam
Şirket Sayısı	50	204	69	699	1.022
Toplam Varlıklar (milyon ABD Dolar)	526.763	2.019.958	403.524	27.993.257	30.943.502
Bilanço dışı kiralamalara ilişkin gelecekteki kira ödemeleri (indirgenmemiş, milyon ABD Doları)	151.549	571.812	115.300	1.356.849	2.195.510
Gelecekteki kira ödemelerinin toplam varlıklara oranı	%28,8	%28,3	%28,6	%4,8	%7,1
Bilanço dışı kiralamalara ilişkin gelecekteki kira ödemelerinin bugünkü değeri (tahmini, milyon ABD Doları)	119.384	431.473	83.491	1.027.439	1.661.787
Gelecekteki kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplam varlıklara oranı	%22,7	%21,4	%20,7	%3,7	%5,4

Kaynak: IASB, *Effects Analysis*, s.16

Konu ile ilgili olarak Türkiye’de yapılmış iki çalışmada da benzer sonuçlar elde edilmiştir. Yeni kiralama modelinin faaliyet kiralaması yapan havayolu şirketlerinin finansal tablolarını etkileyeceği ortaya konmuştur (Öztürk, s.43). Perakende sektöründe yapılan bir diğer çalışmanın sonucunda ise yeni kiralama modelinin şirketlerin toplam varlık ve borçları üzerinde anlamlı bir artışa neden olacağı, aynı zamanda borç/öz kaynak oranlarının da anlamlı şekilde etkileneceği sonucuna ulaşılmıştır (Sarı, Altıntaş, Taş, s.146)

Sonuç

Bu çalışmada IASB tarafından 2016 yılında yayınlanan ve 2019 yılında yürürlüğe girecek olan *IFRS 16 Kiralamalar* başlıklı muhasebe standardı açıklanmış, yeni uygulamanın finansal tablolara olası etkileri ve yeni uygulamadan etkilenecek sektörler belirtilmiştir. IFRS 16’ya göre (a) Kiralama sözleşmesinin 12 ay veya daha kısa süreli olması, (b) Kiralanan varlığın değerinin önemsiz olması (Örneğin şahsi bilgisayarlar veya ofis mobilyaları) ve (c) Kiralama sözleşmesinin IFRS 16’nın ilk uygulama tarihinden itibaren 12 ay içerisinde bitecek olması durumları haricindeki tüm kiralama sözleşmelerinin bilançoya dâhil edilmesi gerekmektedir.

Yeni uygulama ile özellikle havayolu, perakende ve turizm sektörlerindeki işletmelerin varlık, borç, EBITDA, EBIT ve faaliyet kârı tutarlarının önemli düzeyde artması, özsermaye tutarlarının ise azalması beklenmektedir. Bunun sonucu olarak

bu işletmelerin temel finansal göstergelerinde önemli değişiklikler olması öngörülmektedir. Yeni uygulama, raporlanan toplam nakit akışını etkilemeyecek fakat nakit akışına ilişkin sınıflandırmayı değiştirecektir. Yeni uygulamanın mevcut IAS 17 uygulamasına göre işletmelerin raporladıkları faaliyetlerden yaratılan nakit akışı bölümünü artırması, finansman faaliyetlerinden yaratılan nakit akışını ise azaltması beklenmektedir. Ayrıca, IFRS 16'nın uygulanması ile birlikte bir varlığı kiralama yoluyla elde eden veya borçlanarak satın alma yoluyla edinen işletmelerin finansal tabloları daha karşılaştırılabilir hale gelmesi öngörülmektedir. Böylece şirketlerin kiralama yerine doğrudan satın almayı daha fazla tercih edecekleri ve bu durumun da kiralama piyasasını etkileyeceği düşünülmektedir.

Mevcut IAS 17 uygulamasında bir işletme kiralama portföyünde değişiklik yapabilmekte ve örneğin sahip olduğu varlıkları satarak ve daha sonra bu varlıkları geri kiralayarak bilanço dışında bırakabilmekteydi. Böylece işletme aynı varlığı kullanmaya devam etmesine ve ekonomik olarak finansal durumunda bir değişiklik olmamasına rağmen bilançosunda raporladığı varlık ve borç tutarını önemli derecede değiştirebilmekteydi. Bu uygulama ile işletmelerin varlıkları ve finansal borçları azalmaktaydı. IFRS 16 uygulamasında ise işletmenin sat ve geri kirala sözleşmesinde bile duran varlığın kullanımıyla ilgili hakları varlık olarak, finansal borçları ise borç olarak raporlamaya devam edecektir. Bunun bir sonucu olarak IFRS 16'nın uygulanmasıyla birlikte sat ve geri kirala işlemlerinin azalması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

IASB, Effects Analysis, IFRS 16 Leases, January 2016, IFRS Foundation

IASB, IFRS 16 Leases, www.ifrs.org (Çevrimiçi 4 Ekim 2016)

IAS 17 Leases, www.ifrs.org (Çevrimiçi 4 Ekim 2016)

Öztürk, Can, "Ufrs 16 Kiralama İşlemleri Standardının Eski Ums 17 Standardı İle Karşılaştırılması ve Almanya ve Türkiye'de Hisse Senetleri Halka Açık Olan Hava Yolu Şirketlerinin Finansal Durumuna Etkisi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:18, Sayı:1, 2016, s.1-50

Sarı, Emre Selçuk; Altıntaş, A. Taylan; Taş, Nihat, "The Effect of The IFRS 16: Constructive Capitalization of Operating Leases in The Turkish Retailing Sector", **Journal of Business, Economics and Finance**, Volume: 5, Issue:1, s.138-147

ENTELEKTÜEL SERMAYE ARAŞTIRMALARINDA İÇERİK ANALİZİ KULLANILMASI*

Evren Dilek ŞENGÜR*

Abstract

Content analysis is widely used in accounting research. This paper draws on an illustrative study in an area of accounting research that has often employed content analysis -the reporting of intellectual capital. In the study the aims and the utility of the content analysis method and how it has been applied to the examination of Intellectual Capital Reporting are explained. The paper focuses on practical challenges encountered in applying content analysis and provides suggestions to deal with such challenges.

Öz

İçerik analizi, muhasebe alanında oldukça sık kullanılan araştırma yöntemlerinden bir tanesidir. Muhasebe alanında yapılan araştırmalarda içerik analizinin en çok kullanıldığı konulardan bir tanesi işletmeler tarafından yapılan entelektüel sermaye açıklamalarının incelenmesidir. Bu çalışmada, öncelikle içerik analizi tanımlanmış, daha sonra ise entelektüel sermaye açıklamalarına ilişkin yapılan araştırmaların planlanması, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması aşamalarında dikkat edilmesi gereken konular ele alınarak açıklanmıştır. Makalede, entelektüel sermaye açıklamalarına ilişkin içerik analizi yaparken araştırmacıların karşılaşılabileceği sorunlar belirtilerek bu sorunların giderilmesi için önerilerde bulunulmuştur. Bu çalışma, entellektüel sermaye açıklamaları ile ilgili çalışma yapmak isteyen araştırmacılar için kaynak bir çalışma olacak ve muhasebe literatürüne katkı sağlayacaktır.

Giriş

Son yıllarda işletmelerin entelektüel sermaye açıklamalarına ilişkin yapılan araştırmalar giderek artmaktadır. Yapılan bu çalışmalarda araştırma yöntemi olarak içerik analizinin yoğun bir şekilde kullanıldığı görülmektedir. Farklı araştırmacılar tarafından gerçekleştirilen içerik analizi sonuçlarının karşılaştırılabilir olması için araştırmacıların gerek araştırmayı planlarken gerekse makale yazarken dikkat etmeleri gereken bazı noktalar vardır.

Bu makalenin amacı, işletmelerin entelektüel sermaye açıklamaları ile ilgili yapılan araştırmalarda içerik analizi yapılırken ve makale yazılırken dikkat edilmesi gereken

*Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu kitap için hazırlanmıştır.

*Doç. Dr. Evren Dilek ŞENGÜR, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

hususları açıklamaktır. Bu amaçla, çalışmada öncelikle içerik analizi ve aşamaları tanımlanacak daha sonra ise entelektüel sermaye açıklamaları ile ilgili içerik analizi yaparken dikkat edilmesi gereken konular ayrıntıları ile açıklanacaktır.

1. İçerik Analizi Nedir?

İçerik analizi, belli bir metnin, kitabın, belgenin, belli özelliklerini sayısallaştırarak belirleme amacı ile yapılan bir analizdir. (Karasar, 2013:184) İçerik analizinde temelde yapılan işlem, birbirine benzeyen verileri belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirmek ve bunları okuyucunun anlayabileceği bir biçimde düzenleyerek yorumlamaktır. Nitel araştırmanın sayısallaştırılmasında izlenecek aşamalar aşağıda kısaca açıklanmıştır (Yıldırım ve Şimşek, 2006: 227).

Kategorilerin tanımlanması: İçerik analizinde araştırmanın temelini oluşturan bir kuram ya da kavramsal çerçevenin olduğu durumlarda, veriler toplanmadan önce bir kod listesi (endeks) oluşturmak mümkündür. Bu kod listesi hem kategoriler (tema) hem de bu kategoriler altında yer alabilecek alt kategoriler (kavramlar) düzeyinde olabilir.

Analiz biriminin saptanması: Analiz biriminin seçilmesi, sayılacak yani rakamsallaştırılacak olan birimin seçilmesidir. Analiz birimi olarak genellikle sözcük veya cümle seçilmektedir. Analiz birimi sözcük olarak belirlenmişse, sözcüğün döküman içerisinde hangi sıklıkta kullanıldığı tespit edilir.

Kodlama kurallarının belirlenmesi: Özellikle birden fazla araştırmacıların görev aldığı projelerde kodlama kurallarının tanımlanması büyük önem taşımaktadır. Kodlama kurallarının belirlenmesi ile farklı araştırmacılar verileri kodlarken bir anlayış birliği oluşturabilir ve buna göre birbirleri ile tutarlı kodlama yapabilirler.

Kodlamanın örnek veri seti üzerinde denenmesi: Birden fazla araştırmacının veri analizinde birlikte çalıştığı durumlarda, kodlama güvenilirliğine ilişkin bir çalışma yapmak gereklidir. Bu durumda araştırmacılar, aynı örnek veri setini kodlar ve ortaya çıkan kodlama benzerliklerini ve farklılıklarını sayısal olarak karşılaştırarak bir kodlama yüzdesine ulaşırlar. Bu tür çalışmalarda en az %70 düzeyinde bir güvenilirlik yüzdesine ulaşmak gerekir. Bu orana ulaşılmadığı durumlarda araştırmacılar, ortak bir anlayışa ulaşmak için kodlar üzerinde birlikte çalışabilirler. Sonra tekrar ayrı bir veri seti üzerinde güvenilirlik yüzdesi elde ederek, farklı araştırmacılar arasındaki kodlama farklılığını en aza indirmeye çalışabilirler. (Yıldırım ve Şimşek, 2006: 233)

Verilerin tamamının kodlanması: Kodlama kuralları net olarak belirlendikten sonra, araştırma kapsamını oluşturan dökümanların tamamının incelenerek verilerin tamamı kodlanmalıdır.

Sonuçların Raporlanması: Bütün veriler kodlandıktan sonra elde edilen sonuçların, araştırmanın amacına uygun olarak özetlenmesi ve raporlanması

gerekmektedir. Nitel araştırmacıdan beklenen sadece betimsel veri toplamak ve bunları mantıklı bir yapı içinde sunmak değildir. Araştırmacının verilerden elde ettiği bulguları bilimsel bir titizlikle tanımlamasının yanı sıra, yorumlaması ve daha sonraki araştırmalara ilişkin birtakım çıkarımlarda bulunması gerekir. (Yıldırım ve şimşek, 2006: 241)

2. Entelektüel Sermaye ve İçerik Analizi

Entelektüel sermaye kavramı ilk kez Thomas A. Stewart'ın 1991 yılında yayınlanan Brainpower (Beyinücü) başlıklı makalesinde kullanılmıştır. (Sullivan, 2000:239) Stewart'a göre entelektüel sermaye; değer yaratmak üzere kullanılabilir her türlü entelektüel materyaldir. Patent, süreçler, yönetim bilgi ve yeteneği, teknoloji, deneyim, müşteriler ve tedarikçiler hakkındaki bilgilerin tamamı entelektüel sermayeyi oluşturmaktadır. (Stewart, 1991)

Özellikle bilgiye dayalı sektörler ve hizmet sektöründe faaliyet gösteren firmalarda, firmaların piyasa değerlerinin defter değerlerinden daha fazla olduğu görülmektedir. (Guthrie 2000:11) Bir firmanın piyasa değeri, maddi ve gayri maddi varlıklarının toplamından oluşur. Maddi varlıklar finansal sermaye kapsamında değerlendirilirken, gayrimaddi varlıklar entelektüel sermaye kapsamında değerlendirilmektedir. (Uzay ve Savaş, 2003:165)

İşletmeler tarafından yapılan entelektüel sermaye açıklamalarının analiz edildiği çalışmaların çoğunda içerik analizi kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışmaların bazılarında, işletmelerin entelektüel sermaye ile ilgili yaptıkları açıklama düzeyinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bazı çalışmalarda ise entelektüel sermaye açıklama düzeyini etkileyen unsurların tespit edilmesi amaçlanmıştır.

3. Entelektüel Sermaye ile ilgili İçerik Analizi Yaparken Dikkat Edilmesi Gereken Unsurlar

İşletmelerin entelektüel sermaye açıklamalarına ilişkin içerik analizi yaparken, elde edilen sonuçlar raporlanırken ve makale yazılırken dikkat edilmesi gereken unsurlar aşağıda açıklanmıştır.

3.1. Araştırma Kapsamının Belirlenmesi

İşletme tarafından gerçekleştirilen veya ileride gerçekleştirilmesi planlanan faaliyetler hakkındaki bilgiler, işletme dışındaki üçüncü kişilere çeşitli kaynaklar kullanılarak aktarılabilir. Bu kaynaklara örnek olarak işletmenin internet sitesi, yıllık faaliyet raporları, entelektüel sermaye raporu, işletmenin reklam ve tanıtım faaliyetleri için hazırlanmış olan film ve broşürler verilebilir. Entelektüel sermaye ile ilgili işletmelerin yaptığı açıklamaları analiz etmek isteyen araştırmacılar için ideal olan, bu kaynakların tamamının incelenerek analiz edilmesidir (Guthrie et al. 2004: 282). Ancak işletme tarafından üçüncü kişilere yapılan açıklamaların tamamının elde

edilmesi zordur. Bununla birlikte, araştırmacı tarafından elde edilen kaynakların veya dökümanların işletme tarafından yayınlanan tüm dökümanları içerdiği konusunda emin olmak oldukça güçtür (Gray, Kouchy ve Lavers1995:79). Bu nedenle araştırma kapsamını kısıtlamak faydalı olmaktadır. Araştırma kapsamını işletmenin yıllık faaliyet raporunda yapılan açıklamalar ile kısıtlamak geçerli bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir (Guthrie et al., 2004: 282).

İşletmenin sosyal raporlama konusundaki eğiliminin analiz edilmesi açısından faaliyet raporunun uygun ve geçerli bir döküman olarak kabul edilmesinin başlıca iki nedeni vardır. Birincisi, zorunlu olarak açıklanması gereken bilgiler (örneğin finansal tablo ve dipnotları) dışında, faaliyet raporlarında sunulacak bilgilerin içeriği, bu bilgilerin nasıl, hangi detayda açıklanacağı ve bu bilgilere faaliyet raporu içerisinde ne kadar yer ayrılacağı işletme yönetimi tarafından belirlenmektedir. İkinci neden ise, faaliyet raporları işletme tarafından hazırlanıp üçüncü kişilere en yaygın şekilde ulaştırılan dökümanlardan bir tanesi olarak kabul edilmektedir (Campbell 2000: 81). Ayrıca faaliyet raporlarının her yıl düzenli olarak yayınlanması, yıllar itibariyle işletme yönetiminin entelektüel sermaye açıklamaları ile ilgili yaklaşımının karşılaştırmalı olarak analiz edilmesini sağlamaktadır (Niemark, 1995:123). Yapılan araştırmalarda, araştırma kapsamının yıllık faaliyet raporlarının incelenmesi ile sınırlanıldığı sıkça görülmektedir. Bu çalışmalara örnek olarak Guthrie ve Petty (2000), Brennan (2001), Bozzolan, Favotto ve Ricceri (2003), Goh ve Lim (2004) verilebilir.

Entelektüel sermaye açıklamaları ile ilgili çalışmalarda, faaliyet raporunun tamamı incelenebileceği gibi raporun sadece belirli bir bölümü de incelenebilmektedir. Örneğin bazı çalışmalarda finansal tablo ve dipnotlarının araştırma kapsamı dışında tutulduğu görülebilmektedir. Entelektüel sermaye ile ilgili daha önce yapılan çalışmaların bazılarında, araştırma kapsamının faaliyet raporunun tamamını mı yoksa faaliyet raporunun belirli bir kısmını mı kapsadığı açık bir şekilde belirtilmemiştir (Beattie ve Thomson, 2007:130). Daha önce yapılan çalışmalarda genellikle ihtiyari entelektüel açıklamalarının incelendiği belirtilmesine rağmen, faaliyet raporunun hangi kısımlarının çalışma kapsamına dahil edildiği net olarak açıklanmamıştır. Bu durum, farklı araştırmacılar tarafından elde edilen sonuçların karşılaştırılması sonucunda yapılan yorumların güvenilirliğini azaltmaktadır. Faaliyet raporları analiz edilirken, faaliyet raporlarında yapılacak olan araştırmanın kapsamını ve sınırlarını net olarak belirtmek, elde edilen sonuçların diğer çalışmalara karşılaştırılabilirliğini artıracaktır (Beattie ve Thomson, 2007:131).

3.2. Entelektüel Sermaye Endeksinin Oluşturulması

İşletmeler tarafından yapılan entelektüel sermaye açıklamalarının içerik analizi yapılarak incelenmesinde entelektüel sermaye endeksinin yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir. Araştırmacı tarafından entelektüel sermaye endeksi oluşturulurken daha önce bu konuda yapılan araştırmalarda kullanılan endekslerin kullanılması,

araştırma sonuçlarının diēer çalışmalarla karşılaştırılabilmesini saēlamaktadır (Steenkamp ve Northcott, 2007:13). nceki çalışmaların oēunda entelektüel sermayenin unsurları yapısal sermaye, müşteri sermayesi ve insan sermayesi olarak sınıflandırılarak analiz edilmiştir.

İnsan Sermayesi: İşletmede alışanların bilgileri, yetenekleri, deneyimleri ve rekabetçi üstünlüklerinin bileşiminden oluşur. İnsan sermayesi işletmenin mülkiyetinde olan unsurlar deēildir. İşletme alışanları işletmeden ayrıldıklarında bu unsurlar yok olmaktadır (Beattie ve Thomson, 2007:133).

Yapısal Sermaye: İşletme alışanları işten ayrılırsalar dahi yapısal sermaye unsurları işletmeye deēer yaratmaya devam etmektedir. Yapısal sermaye unsurlarının bazıları (rneēin patent) yasal olarak korunması amacı ile resmi olarak işletme mülkiyetinde olabilir (Beattie ve Thomson, 2007:133).

Müşteri Sermayesi: İşletmenin tüm paydaşları (yatırımcılar, kredi verenler, müşteriler, tedarikçiler vb.) ile ilişkilerini ve paydaşların işletme hakkındaki algılarını etkileyen unsurlardır (Beattie ve Thomson, 2007:133).

Entelektüel sermaye endeksi oluşturulurken insan sermayesi, yapısal sermaye ve müşteri sermayesinin alt kategorileri de oluşturulmaktadır. Daha önce entelektüel sermaye ile ilgili yapılan bazı çalışmalarda kullanılan endekslerde yer alan alt kategoriler Ek 1'de sunulmuştur.

nceki çalışmalarda kullanılan endeksi hiç deēiřtirmeden kullanmak ve endekste yer alan kategorilere ait açıklamaların faaliyet raporunda yer alıp almadıēını incelemek içerik analizinin kısmi olarak yapılmasına neden olur. Bu durumda araştırmacı, faaliyet raporunda yer alan ancak endeks kapsamına dahil edilmemiş olan bilgileri araştırma kapsamına dahil etmemiş olur (Husin, Hooper ve Olesen, 2012: 200). İşletme tarafından yapılan açıklamaların incelenmesinde, faaliyet raporunun tamamının okunması, entellektüel sermaye ile ilgili açıklamalardan entelektüel sermaye endeksinde yer almayan konular varsa bunların tespit edilerek endekse dahil edilmesi daha uygun bir yaklaşımdır (Gray, Kouchy ve Lavers 1995:79). Bu nedenle daha önce yapılan çalışmalarda da birbirine benzer fakat farklı endekslerin kullanıldıēı görülmektedir.

Entelektüel sermaye endeksinde deēiřiklik yapılmasına karar verilmiş ise, araştırmacının makale içerisinde endekste yaptıēı deēiřiklikleri ve bunun nedenlerini açıklaması gerekmektedir. Araştırmacının endekste yaptıēı deēiřikliklerin çalışma sonuçlarını nasıl etkileyeceēini ve elde ettiēi bulguların diēer çalışmalarla karşılaştırılırken nelere dikkat edilmesi gerektiēini de açıklaması gerekmektedir (Steenkamp ve Northcott, 2007: 13).

3.3. Kodlama Kurallarının Belirlenmesi

Bir araştırma birden fazla araştırmacının ortak çalışması sonucu yapılabilir veya aynı araştırma bağımsız başka bir araştırmacı tarafından tekrar yapılabilir. Araştırmadaki analiz birimi aynı olsa dahi, farklı araştırmacıların sınıflandırma ve kodlama yaparken farklı yaklaşım kullanması çalışmaların güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini azaltır.

Bir araştırmada veri toplama ve kodlama işlemlerinin birden fazla araştırmacı tarafından gerçekleştirildiği durumlarda, veriler toplanmadan önce kodlama yapılırken nelere dikkat edileceği açık ve net bir şekilde belirlenmelidir. Ayrıca bir çalışmanın ileride farklı araştırmacılar tarafından tutarlı bir şekilde yapılabilirliğinin sağlanması için kodlama sırasında geliştirilen kuralların makalede açıklanması gerekmektedir.

3.3.1. Analiz Biriminin Belirlenmesi

Analiz biriminin (unit of analysis) belirlenmesi, araştırmacı tarafından kodlanacak diğer bir ifade ile sayılacak olan birimin seçilmesidir (Beattie ve Thomson, 2007: 143). İçerik analizinde analiz birimi; kelime, cümle, paragraf, tema veyasayfa olarak belirlenebilir. Ancak her birinin güçlü ve zayıf yanları bulunmaktadır (Husin, Hooper ve Olesen, 2012: 200).

Kelime: Analiz biriminin kelime olarak seçilmesi, faaliyet raporunun okunarak, her bir entelektüel sermaye kategorisi ile ilgili yapılan açıklamalardaki kelime sayısının tespit edilmesidir. Bu çalışmaların genellikle araştırmacı tarafından entelektüel sermaye ile ilgili anahtar kelimelerin belirlenmesini ve bu anahtar kelimelerin faaliyet raporu içerisinde tespit edilerek kodlanması şeklinde yapıldığı görülmektedir. Ancak, bu şekilde veri toplamanın bazı sakıncaları vardır. Bunlardan birincisi, bir cümlede entelektüel sermaye ile ilgili bilgi açıklanmış olmasına rağmen, araştırmacının belirlediği anahtar kelimeler cümle içerisinde yer almıyor olabilir.

"Koç Topluluğu 88 yıldır değişimleri zamanında okuyarak, hızlı adapte olup aksiyon alarak başarılı ve öncü çizgisini devam ettirmiştir." (Koç Holding Faaliyet Raporu, 2013: 8)

Yukarıdaki cümlede entelektüel sermaye endeksinde yer alan anahtar kelimeler bulunamaktadır. Araştırmacı faaliyet raporunu okumak yerine, endekste bulunan veya kendisinin belirlediği anahtar kelimeleri bilgisayar yardımı ile tarayarak araştırmasını gerçekleştirdiği durumda yönetim felsefesi ile ilgili olan bu cümleyi tespit edememe ihtimali vardır.

Faaliyet raporlarında yer alan anahtar kelimelerin sayılmasının diğer dezavantajı ise, kelimenin farklı bir anlamda kullanılmış olma ihtimalidir. Bazı kelimeler kelime anlamı olarak entelektüel sermaye ile ilgili olsa dahi, kullanıldığı cümle içerisinde

başka bir anlam ifade edebilir. Dolayısıyla o kelimeyi içeren cümle veya paragraf entelektüel sermaye ile ilgili olmayabilir (Guthrie, 2006).

Analiz biriminin kelime olarak seçilmesinin bir diğer dezavantajı ise, entelektüel sermayenin alt kategorisinde yanlış kodlama yapılması ihtimalidir. Bu durum da aşağıda bir örnek ile açıklanmıştır:

"Koç Akademi, Koç Topluluğu çalışanlarının gelişimini destekleyecek faaliyetlerin, topluluk, şirket ve kişi ihtiyaçları göz önünde bulundurularak planlandığı öğrenme ve gelişim altyapısıdır." (Koç Holding Faaliyet Raporu, 2013: 38)

Faaliyet raporlarında aranacak anahtar kelimelerden bir tanesi fiziki altyapı anlamına gelen "altyapı" olarak belirlenmiş ise, yukarıdaki cümlelerin yanlış kategoride kodlanma riski vardır. Araştırmacının kelimenin içinde bulunduğu cümleyi okumadığı takdirde yukarıdaki cümleyi insan sermayesi kategorisi yerine yanlışlıkla içsel sermaye olarak sınıflandırma riski vardır.

Sadece kelime incelemesi yapıldığı durumlarda, kelimenin içinde bulunduğu cümle okunmadığı takdirde yanlış kodlama yapılabilmektedir. Bu nedenle doğru kategoride kodlama yapabilmek ve araştırma verilerinin güvenilirliğini artırabilmek için, kelimenin içinde bulunduğu cümle veya paragrafın mutlaka okunması gerekmektedir.

Cümle: Analiz biriminin cümle olarak seçilmesi halinde öncelikle faaliyet raporu okunarak entelektüel sermaye ile ilgili açıklama yapılan cümleler tespit edilir. Daha sonra tespit edilen cümlelerin entelektüel sermayenin hangi kategorisi ile ilgili olduğunun tespit edilmesi ve ona göre kodlama yapılması gerekmektedir.

Analiz birimi olarak cümlelerin seçilmesinin bazı zayıf yanları bulunmaktadır. Entelektüel sermaye ile ilgili yapılan sınıflandırmalar kesin bir çizgi ile ayrılmamaktadır ve her bir kategori veya altkategori diğeriyle karşılıklı etkileşim halindedir. Dolayısıyla, bir cümle içerisinde entelektüel sermayenin birden fazla kategorisini ilgilendiren bilgiler açıklanmış olabilir. Bu durumda araştırmacının o cümle içinde açıklanan bilgilerin entelektüel sermayenin hangi kategorisi ile daha çok ilgili olduğuna karar vermesi gerekmektedir (Beattie ve Thomson, 2007: 143). Bu da araştırmacının subjektif yargısına bağlıdır. Farklı araştırmacılar tarafından yapılan içerik analizlerinde tutarlılığın ve karşılaştırılabilirliğin sağlanması açısından yazılan makalede cümle içerisinde hangi kategoriye ilişkin bilginin ağır bastığının belirlenmesine ilişkingeliştirilen kurallar açıklanmalıdır (Beattie ve Thomson, 2007: 143).

"Uzun vadeli ve stratejik bakış açımız çerçevesinde şirketlerimizin yeni ürünlere, markalara ve Ar-Ge faaliyetlerine yaptıkları yatırımlar hız kesmeden devam ederken; yurt içinde ve yurt dışında aldıkları ödüller bizleri oldukça memnun ediyor." (Koç Holding Faaliyet Raporu, 2013: 9)

Yukarıda verilen örnek cümle içerisinde birden fazla entelektüel sermaye alt kategorisini ilgilendiren bilgiler yer almaktadır. Analiz birimi olarak cümle belirlenmiş ise, araştırmacının cümle içindeki hangi bilginin ağır bastığına karar vermesi ve ona göre bir sınıflandırma yapması gerekmektedir. Bazı araştırmacılar işletmenin aldığı ödüller nedeniyle bu cümleyi müşteri sermayesi olarak sınıflandırırken, diğer araştırmacılar işletmenin yeni ürünlere, markalara ve Ar-Ge faaliyetlerine yaptıkları yatırımların işletmenin uzun vadeli ve stratejik bakış açısı sonucunda meydana geldiği yargısına vararak işletme yönetiminin felsefesi yani yapısal sermaye olarak sınıflandırabilmektedir.

Diğer bir dezavantaj ise, açıklanan bazı bilgilerin analize dahil edilmeme durumudur. Cümle birden fazla entelektüel sermaye kategorisini ilgilendiren bilgiler içeriyor olsa dahi, araştırmacı sadece bu paragraftaki esas temayı belirlemekte ve analize dahil etmektedir. Yukarıdaki örnekte araştırmacının cümleyi yönetimin felsefesi yani yapısal sermaye olarak sınıflandırdığını ve kodladığını düşündüğümüzde, işletme ödül aldığını açıklamış olmasına rağmen bu bilgi kodlanmayarak analize dahil edilmemiş olur.

Yukarıda bahsedilen dezavantajlarına rağmen Milne ve Adler (1999) analiz birimi olarak cümlelerin seçilmesini önermektedir. Çünkü bu durumda bir cümle tek bir entelektüel sermaye kategorisi ile ilişkilendirilmekte ve böylelikle birden fazla araştırmacı tarafından toplanan verilerde tutarlılık sağlanması artırılmaktadır.

Yukarıda bahsedilen örnekte ele alınan sorun paragraf veya sayfanın analiz birimi olarak seçilmesinde de ortaya çıkmaktadır. Bu sorun, cümleden daha küçük birimlerin analiz birimi olarak seçilmesi ile azaltılabilir (Strijbos et al, 2006:35) Cümlelerin içerisinde yer alan bilgilerin ayrıştırılarak, önerme (proposition) gibi daha küçük birimlerin analiz birimi olarak seçilmesi, metin içerisindeki bazı bilgilerin göz ardı edilmesini azaltarak, analizin daha titiz yapılmasını ve kodlamanın daha doğru bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlar (Strijbos et al, 2006:35).

Önerme (Proposition): Beattie, McInnes ve Fearnley (2004), Steenkamp ve Northcott (2007), Gray, Kouchy ve Lavers (1995) faaliyet raporlarının içerik analizinde cümlelerin entelektüel sermaye ile ilgili anlam ifade eden veya tema içeren parçalara bölünerek değerlendirilmesini önermektedir. Çünkü bir cümle, tek bir entelektüel sermaye kategorisine ilişkin birden fazla bilgi içerebilir veya bir cümle içerisinde birden fazla entelektüel sermaye kategorisini ilgilendiren bilgiler bulunabilir (Beattie, McInnes ve Fearnley, 2004:207). Analiz birimi olarak önerme seçildiği durumlarda, öncelikle faaliyet raporunda entelektüel sermaye ile ilgili bilgi içeren cümleler tespit edilir. İkinci aşama olarak her cümle tek tek incelenerek, bir cümlelerin içerisinde entelektüel sermaye ile ilgili kaç farklı önerme olduğu değerlendirilir ve her bir önerme ayrı olarak kodlanır (Campell ve Abdul Rahman, 2010:59). Önceki çalışmalarda, analiz birimi olarak önermenin seçildiği sıklıkla görülmektedir. Bunlara örnek olarak Campell ve Abdul Rahman (2010), Steenkamp ve Northcott (2007), Husin, Hooper ve Olesen (2012) verilebilir.

Analiz birimi olarak cümle seçilse de, önerme seçilse de araştırmacının yargısı önem kazanmaktadır. Analiz birimi cümle olarak seçilmesi durumunda; bir cümlede birden fazla entelektüel sermaye kategorisini ilgilendiren bilgi varsa araştırmacı hangi kategoriye ilişkin bilginin ağır bastığına sübjektif olarak karar vermelidir. Analiz biriminin önerme olarak belirlenmesi durumunda ise, bir cümle içerisinde entelektüel sermayeyi ilgilendiren kaç farklı önerme olduğunun belirlenmesi araştırmacının sübjektif yargısına bağlıdır. Her iki durumda da bu sübjektifliğin azaltılması için, çalışmalarda kapsamlı kodlama kuralları geliştirilmeli ve yazılan makalelerde bu kurallar açıklanmalıdır (Beattie ve Thomson, 2007:143).

Cümleden ziyade, önermenin (proposition) analiz birimi olarak seçilmesi en uygun yöntemdir ancak bu her bir cümlenin ayrıştırılarak analiz edilmesini gerektirdiği için çok fazla zaman almaktadır (Strijbos et al, 2006:35).

Paragraf: Analiz birimi olarak seçilebilecek diğer bir unsur ise paragraftır. Analiz biriminin paragraf olarak belirlenmesinin dezavantajları yukarıda açıklanmıştır. Ancak Guthrie ve Petty (2000) analiz birimi olarak paragrafın seçilmesinin, kelimeden daha iyi olduğunu savunmaktadır.

Hangi analiz birimi seçilmiş olursa olsun, öncelikle bir deneme yapılarak inceleme kapsamındaki döküman için bu analiz biriminin uygun olup olmadığı değerlendirilmelidir. Seçilen analiz biriminin uygun olduğuna kanaat getirildikten sonra yapılan araştırma boyunca değiştirilmeden tutarlı bir şekilde kullanılmalı ve yazılan makalede seçilen analiz birimi açıklanmalıdır (Steenkamp ve Northcott, 2007:21).

3.3.2 Hangi Detayda Veri Toplanacağıının Belirlenmesi

İçerik analizinde veri toplamaya başlamadan önce, araştırma amacına uygun olarak hangi detayda veri toplanacağıının belirlenmesi gerekmektedir (Yıldırım ve Şimşek, 2006:233). Entelektüel sermaye ile ilgili açıklamaların faaliyet raporunun hangi bölümünde yer aldığı, bilgilerin ne şekilde sunulduğu (rakam, metin veya görsel), belirli bir bilginin faaliyet raporu içerisinde tekrar edilme sayısı gibi bilgiler araştırma amacı için önemli ise, veri toplanırken bütün bu unsurlar göz önüne alınmalıdır (Guthrie et al., 2004: 282).

Entelektüel sermaye ile ilgili yapılan çalışmalarda, faaliyet raporlarında yapılan açıklamaların çeşitli şekillerde sınıflandırıldığı görülmektedir. Örneğin Beattie ve Thomson (2004), faaliyet raporlarında yer alan açıklamaları rakamsal olup olmamasına göre sınıflandırmıştır. Makalede yapılan diğer bir sınıflandırma ise, entelektüel sermaye açıklamalarında yer alan bilgilerin gerçekleşen fiili bir olayla ilgili olması veya işletme yönetiminin yorumunu içermesi şeklindedir.

Yukarıda belirtilen sınıflandırmaları yapmak titiz bir çalışma gerektirmektedir. Hacktson ve Milne (1996) veri toplarken kullanılabilir olacak kolaylaştırıcı yöntem olarak

“dört rakamlı kodlama” uygulamasını geliştirmişlerdir. Bu uygulamada birinci rakam, cümle içerisinde entelektüel sermaye ile ilgili açıklama olup olmadığını, ikinci rakam cümlenin hangi entelektüel sermaye keategorisi ile ilgili olduğunu, üçüncü rakam yapılan açıklamanın rakamsal olup olmadığını ve dördüncü rakam ise yapılan açıklamanın iyi veya kötü bir haber olup olmadığını belirtmektedir. Yazarlara göre veri toplamada kullanılan bu yöntem, veri toplama konusunda kuralları ortaya koymakta ve toplanan verilerin güvenilirliğini artırmaktadır.

3.3.3. Belirli Bir Konuda Tekrar Eden Açıklamaların Analize Dahil Edilip Edilmeyeceğinin Belirlenmesi

Belirli konudaki bir bilgi faaliyet raporunun farklı bölümlerinde tekrar açıklanabilir. Faaliyet raporlarının içerik analizinde araştırmacılar araştırma amacına bağlı olarak iki farklı yaklaşım uygulayabilirler. Araştırmanın amacı, “entelektüel sermaye endeksinde yer alan kategorilerden hangileri açıklanmaktadır?” ise araştırmacı, faaliyet raporunun içerisinde o kategori ile ilgili bilginin yer alıp almadığını değerlendirerek kodlama yapar. Bu yaklaşımda hangi kategori için daha fazla açıklama yapıldığının önemi yoktur. Önemli olan kategori ile ilgili en az bir kere açıklama yapılmış olmasıdır. Bu yaklaşımda yapılan çalışmalara örnek olarak April et al.(2003), Bozzolan, Favotto ve Ricceri (2003), Guthrie et al. (2004), Guthriea ve Petty (2000) verilebilir. Araştırmanın amacı, “En sık/çok açıklama yapılan entelektüel sermaye kategorileri hangileridir?” veya “Entelektüel sermaye kategorileri ile ilgili bilgiler hangi sıklıkta açıklanmaktadır?” ise araştırmacı, her bir kategori ile ilgili bilgilerin faaliyet raporu içerisinde tekrarlanma sıklığını da kodlamalıdır. Bu yaklaşımda yapılan çalışmalara örnek olarak ise Beattie ve Thomson (2007), Steenkamp ve Hooks (2011) verilebilir. Yapılan bu çalışmalarda entelektüel sermaye ile ilgili belirli bir konuda ne kadar sık açıklama yapılırsa, işletme yönetiminin bu konuya daha fazla önem gösterdiği varsayılmaktadır (Husin, Hooper ve Olesen, 2012:201).

Hackston ve Milne (1996) entelektüel sermaye kategorileri ile ilgili bilgilerin faaliyet raporu içerisinde var/yok şeklinde kodlanmasının eksik bir çalışma olacağını çünkü böyle bir durumda faaliyet raporu içerisinde 50 kere açıklanan kategori ile bir kere açıklanan kategorinin aynı öneme sahip olduğunun kabul edilmiş olduğunu belirtmektedir. Beattie ve Thomson (2007) ve Husin, Hooper ve Olesen (2012) entelektüel sermaye kategorilerine ait bilgilerin faaliyet raporu içerisinde tekrarlanma sıklığının sayılmasını öneren yazarlardandır.

Araştırmanın amacına uygun olarak, bilgilerin tekrarlanma sıklığının kodlanıp kodlanmayacağına karar verilmesi gerekmektedir. Yukarıdaki iki farklı yaklaşım sonucunda elde edilecek sonuçlar birbirinden oldukça farklı olacaktır. Yapılan araştırma sonuçları raporlanırken ve makale yazılırken tekrarların sayılıp sayılmadığının açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde farklı

araştırmacılar tarafından yapılan araştırma sonuçlarının karşılaştırılabilirliği azalmaktadır.

3.3.4. Görsel Açıklamaların Analize Dahil Edilip Edilmeyeceğinin Belirlenmesi

Faaliyet raporlarında bilgiler sadece sözel olarak açıklanmamakta, resim, şekil veya grafik gibi görsel iletişim araçları da kullanılmaktadır. Veri toplamaya başlamadan önce araştırmacıların, faaliyet raporlarında yer alan resim, tablo veya grafikleri de araştırma kapsamına dahil edip etmeyeceklerini belirlemeleri gerekmektedir. Önceki çalışmalarda faaliyet raporlarında resim, şekil veya grafik gibi görsel araçların kullanılmasının iletişim etkinliğini arttırdığı sonucuna varılmıştır (Beattie ve Jones 1992, Graves, Flesher ve Jordan 1996, McKinsty 1996). Bu nedenle faaliyet raporlarının içerik analizinde sadece metin değil, görsel araçların da inceleme kapsamına dahil edilmesi faydalı olmaktadır.

Tablo, resim ve grafik gibi görsel açıklamaların araştırma kapsamına dahil edilmesine karar verilmiş ise, bunların hangi entelektüel sermaye kategorisine ait olduğunun belirlenmesi ve kodlanması ile ilgili kurallar oluşturulmalıdır.

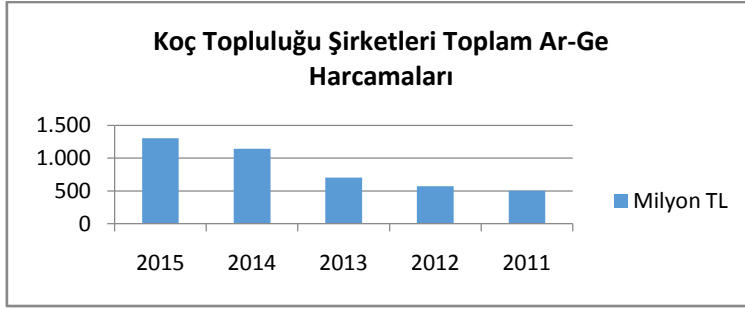
Örnek: Tabloların Kodlanması

	2015	2014
Ar-Ge Harcamaları (milyon TL)	912	807
Kişi Başi Satış (bin TL)	516	475

Kaynak: Aselsan Faaliyet Raporu, 2015: 11.

Husin ve Olesen (2012) tablonun her bir hücreinde yer alan rakamların birbirinden bağımsız olarak entelektüel sermaye ile ilgili bilgi açıkladığını savunmaktadır. Yazarlara göre, 2 yıla ait rakamların karşılaştırmalı olarak sunulmasındaki neden her yıla ait bilginin hem yöneticiler hem de hissedarlar için önemli olmasıdır. Bu nedenle Husin ve Olesen (2012) tabloda bulunan her bir hücre için ayrı kodlama yapılması gerektiğini savunmaktadır. Bu yaklaşıma göre yukarıdaki örnekte her bir hücre için ayrı kodlama yapılarak 2 adet yapısal sermaye ve 2 adet müşteri sermayesi kategorisine kodlama yapılmalıdır.

Örnek: Çubuk Grafiklerin Kodlanması

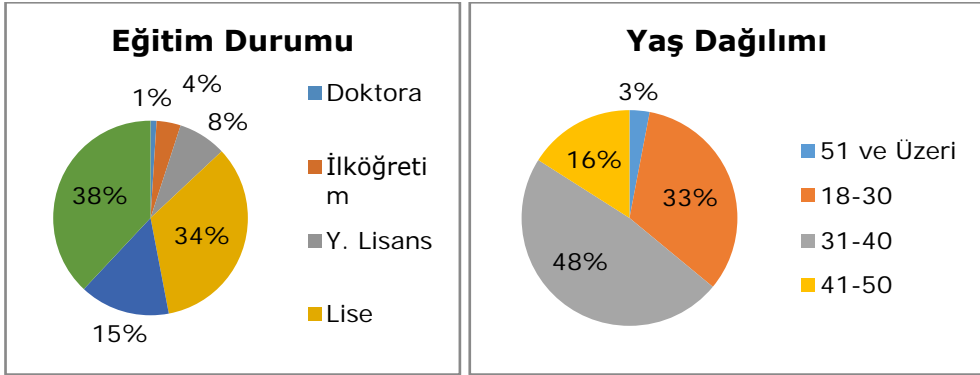


Kaynak: Koç Holding Faaliyet Raporu, 2015:50

Yukarıdaki çubuk grafiklerinde işletmenin 5 yıla ilişkin Ar-Ge harcamaları sunulmaktadır. Husin ve Olesen (2012) çubuk grafiklerinin sayılmasında, her bir yıla ilişkin bilgi için ayrı kodlama yapılmasını önermektedir. Yani yukarıdaki örnek için yapısal sermaye kategorisine beş adet kodlama yapılacaktır.

Çubuk grafiğin başlığı yoksa etrafındaki metinleri okumak, grafiğin entelektüel sermayeyle ilgili olup olmadığının belirlenmesinde faydalı olacaktır.

Örnek: Pasta Grafiklerin Kodlanması



Kaynak: Deva Holding Faaliyet Raporu, 2015: 20.

Yukarıdaki örnekte iki adet grafik bulunmaktadır. Araştırmacılar, eğitim durumu grafiği için 6 ve yaş dağılımı grafiği için 4 adet kodlama yapabilirler. Ancak, Husin ve Olesen (2012)'e göre her bir grafik 1 adet tema içermektedir ve her bir grafik için 1 adet kodlama yapılmalıdır. Dolayısıyla yukarıdaki örneği ele aldığımızda, eğitim durumu grafiği için 1 ve yaş dağılımı grafiği için 1 tane olmak üzere insan sermayesi kategorisine 2 tane kodlama yapılmalıdır.

Faaliyet raporu içerisinde yer alan resimler de içerik analizine dahil edilebilmektedir. Guthrie et al., (2004)'e göre, bir resim birden fazla entelektüel sermaye kategorisi

ile ilgili olsa dahi, o resmin hangi kategoriye daha çok ilgilendirdiğine karar verilmeli ve bir resim için tek bir kategoride bir kere kodlama yapılmalıdır.

Resmin başlığı bulunuyor ise, resim başlığından resmin hangi kategori ile ilgili olduğu tespit edilebilir. Ancak resimde başlık bulunmuyorsa resmin yer aldığı sayfanın okunarak resmin ne ile ilgili olduğunun belirlenmesi gerekmektedir.

3.3.5. Ağırlıklandırma Yapılıp Yapılmayacağına Belirlenmesi

Entelektüel sermaye açıklamalarının içerik analizi ile ilgili daha önce yapılan çalışmalarda, verilerin kodlanması sırasında farklı puanlama sistemleri kullanıldığı görülmektedir. İçerik analizi sonucunda elde edilen verilerin puanlanması ve değerlendirilmesi sırasında ağırlıklandırma yapılıp yapılmaması bakımından iki yaklaşım vardır. Birinci yaklaşımda, faaliyet raporunda yapılan açıklamaların ne şekilde (metin, rakam, görsel vb.) olup olmadığına bakılmaksızın her birinin önem derecesinin aynı olduğu varsayılarak, her bir açıklama için eşit puanda (genellikle 1) kodlama yapılmaktadır. Bu yaklaşım ile yapılan çalışmalara örnek olarak Bontis (2003), De Pablos (2005), Oliveras et al. (2008) verilebilir. İkinci yaklaşım ise, faaliyet raporunda yapılan bazı açıklamaların, diğer açıklamalardan daha kaliteli bilgi sunduğunun varsayılması ve ağırlıklandırma yapılarak açıklanan bilgilerin kalitesinin değerlendirilmesidir (Husin, Hooper ve Olesen, 2012: 211). Bu yaklaşımla yapılan araştırmalara örnek olarak Campbell ve Abdul Rahman (2010), Yi ve Davey (2010), Schneider ve Samkin (2008) verilebilir. Birinci yaklaşımda yapılan açıklamaların miktarı tespit edilirken, ikinci yaklaşımda açıklamaların nasıl yapıldığına bakılarak açıklanan bilginin kalitesi ölçülmektedir (Husin, Hooper ve Olesen, 2012: 211).

Steenkamp ve Northcott (2007), resimlerin birden çok kelime ve cümle açıklaması yaptığını belirterek, resimlerin metinden daha fazla ağırlıklandırılması gerektiğini savunmaktadır. Önceki çalışmalarda, faaliyet raporunda yapılan açıklamaların genellikle sözel/rakamsal, metin/resim, somut olay (fact)/yorum (judgement) olup olmadığına göre sınıflandırılarak ağırlıklandırıldığı görülmektedir Campbell ve Abdul Rahman (2010), Yi ve Davey (2010), Schneider ve Samkin (2008). Bu çalışmalarda gerçekleşen fiili olayların (fact) yorumlara (judgement), rakamların sözlü açıklamalara, resimlerin ise metin açıklamalarına kıyasla daha kaliteli bilgi sunduğu varsayılmaktadır. Bu nedenle kodlama yapılırken daha kaliteli bilgi sunduğu düşünülen açıklamalara daha yüksek puan verilerek kodlama yapılmaktadır.

Araştırma verileri toplanmadan önce araştırmacıların çalışma sonuçlarını analiz ederken ağırlıklandırma yapılıp yapılmayacağına karar vermeleri gerekmektedir. Ayrıca makale yazarken de çalışmada ağırlıklandırma yapılıp yapılmadığı açıklanmalıdır. Ağırlıklandırma yapıldığı durumlarda hangi açıklamaların daha kaliteli bilgi sunulduğunun varsayıldığı ve ağırlıklandırma yaparken nasıl bir yöntem uygulandığı da belirtilmelidir.

3.4. Yapılan Kodlamanın Güvenilirliğinin Test Edilmesi

İçerik analizinde toplanan verilerin güvenilirliğinin yüksek olmasını sağlamak için verilerin kodlanması ile ilgili kurallar oluşturulmalıdır (Guthrie et al. 2004; Milne ve Adler, 1999). Bir çalışmada birden çok araştırmacı tarafından veri toplanıyorsa, veriler toplanmadan önce araştırmacılar bir araya gelmeli ve kodlama sırasında uyulması gereken kuralları ortak olarak belirlemelidir. Araştırmacılar arasında kodlama farklılıklarının azaltılmasını sağlamak için pilot çalışma yapılmalı, aynı faaliyet raporu araştırmacılar tarafından bağımsız olarak analiz edilmeli ve kodlanmalıdır. Daha sonra araştırmacılar bir araya gelerek kodlama farklılıklarının nedenleri üzerine tartışmalı, kodlama için belirledikleri kurallarda değişiklik yapılması gerekip gerekmediğine karar vermelidirler.

Verilerin kodlanması sırasında oluşturulan kuralların yazılan makale içerisinde açıklanması, daha sonra yapılacak olan çalışmalara yol gösterici olacağı gibi, araştırma sonuçlarının karşılaştırılabilirliğini artırmaktadır (Guthrie et al. 2004; Milne ve Adler, 1999).

3.5. Verilerin Tamamının Kodlanması

Faaliyet raporlarında yer alan açıklamaların kodlanması ile ilgili kurallar net olarak belirlendikten sonra, araştırma kapsamını oluşturan faaliyet raporlarının tamamı incelenmeli ve kodlama yapılmalıdır.

3.6. Araştırma Sonuçlarının Raporlanması

Araştırma kapsamını oluşturan faaliyet raporlarının tamamı incelendikten sonra elde edilen verilerin makalede nasıl raporlanacağı önem arz etmektedir. Daha önce yapılan çalışmaların bazılarında sadece mevcut araştırma sonuçları raporlanırken, bazı makalelerde araştırma sonuçlarının daha önce yapılmış makale sonuçları ile karşılaştırmalı olarak raporlandığı görülmektedir. Mevcut araştırma sonuçlarının başka bir makalenin sonuçları ile karşılaştırılmalı olarak raporlanması durumunda, karşılaştırma yapılan iki çalışmanın da verilerin kodlanması sırasında aynı kuralları kullanmış olması önemlidir.

Sujan ve Abeysekera (2007) Avusturalya'daki 20 firmanın entelektüel sermaye açıklamasının içerik analizini yapmış ve elde ettiği sonuçları Guthrie ve Petty (2000) tarafından elde edilen sonuçlar ile karşılaştırarak raporlamıştır. Her iki çalışmada da 20 Avusturalya firmasının faaliyet raporları incelenmiş, aynı entelektüel sermaye endeksi kullanılmış, kategoriler ile ilgili bilgiler var/yok şeklinde kodlanmış ve tekrar edilen bilgiler kodlamaya dahil edilmemiştir. Her iki çalışmada da analiz birimi ve görsel açıklamaların analize dahil edilip edilmediği belirtilmemiştir. Ancak, Guthrie ve Petty (2000) makalesinde verilerin kodlanması sırasında ağırlıklandırma yapılıp yapılmadığına dair bir bilgi mevcut değil iken Sujan ve Abeysekera (2007) verilerin kodlandırılmasında ağırlıklandırma yapmıştır. Sujan

ve Abeysekera (2007) makalesinde, ağırlıklandırma yapılarak elde edilmiş sonuçlar ile ağırlıklandırma yapılmadan elde edilen sonuçları karşılaştırmış olma ihtimali bulunmaktadır. Bu durumda karşılaştırılan bilgiler sonucunda yapılan analiz ve yorumların güvenilirliği azalabilmektedir. Bu nedenle yapılan araştırma sonuçlarının daha önce yapılmış olan araştırma sonuçları ile birlikte raporlanması durumunda oldukça dikkatli olunması gerekmektedir.

Sonuç

İşletmeler tarafından yapılan entelektüel sermaye açıklamalarının incelenmesi ile ilgili makalelerin sayısı gün geçtikçe artmaktadır. Bu makalelerin birçoğunda araştırma yöntemi olarak içerik analizi kullanıldığı görülmektedir. Yapılan içerik analizi ile elde edilen sonuçların güvenilirliğinin artması ve diğer çalışma sonuçları ile karşılaştırılabilmesi için araştırmanın planlanmasında, gerçekleştirilmesinde ve sonuçların raporlanmasında bazı noktalara dikkat etmek gerekmektedir.

Bu çalışmada entelektüel sermaye açıklamalarına ilişkin yapılacak olan içerik analizlerinde analiz biriminin ne olacağı, entelektüel sermaye açıklamalarının hangi kategoriye ait olduğunun nasıl belirleneceği, hangi detayda veri toplanacağı, belirli bir konuda tekrar edilen açıklamaların sayılıp sayılmayacağı, resim, şekil veya grafik gibi görsel bilgilerin analize dahil edilip edilmeyeceği ve kodlama sırasında ağırlıklandırma yapılıp yapılmayacağına karar verirken araştırmacıların dikkat etmesi gereken konular açıklanmıştır. Bu çalışma, işletmelerin entelektüel sermaye açıklamalarına ilişkin içerik analizi yapmak isteyen araştırmacılar için yol gösterici olacağından muhasebe literatürüne katkıda bulunacaktır.

EK1: Önceki Çalışmalarda Oluşturulan Entelektüel Sermaye Endekslerinde Yer Alan Alt Kategoriler

İnsan Sermayesi	Yapısal Sermaye	Müşteri Sermayesi
İşe devamsızlık	Başarma kültürü	Temel pazarlama kabiliyeti
Adaptasyon	Yönetim süreçleri	Marka İmajı
Davranış biçimi	Marka	Diğer işletmelerle yapılan işbirlikleri
Yetenek/Kabiliyet	İletişim sistemleri	Müşteri profili
Taahhüt	Pazar kanalları	İşbirliği
İletişim becerileri	Telif hakkı	Müşteri ile bağlantı
Mesleki yeterlilik	Kurumsal kültür	Müşteri hakkında bilgi sahibi olma
Bilgisayar okuryazarlığı	Kültürel çeşitlilik	Müşteri sadakati
Yaratıcılık	Kültür	Müşteri isimleri
Gelişim	Müşteri destek	Müşterinin ünlü olması
Eğitim	Müşteri odaklılık	Müşteri memnuniyeti
Çalışanların uzmanlığı	Veritabanları	Müşteriler
Çalışanların esnekliği	Dağıtım kanalları	Yayımla
Çalışanların bilgisi	Dokümantasyon hizmetleri	Dağıtım kanalları
Çalışanların üretkenliği	Finansal ilişkiler	Çevre ile ilgili faaliyetler
Çalışanların memnuniyeti	Altyapı	Olumlu sözleşmeler
Çalışanların değeri	Buluş/İcat	Finansal sözleşmeler
Çalışanlar	Entelektüel mülkiyet	Franchising sözleşmeleri
Girişimcilik ruhu	Entelektüel kaynaklar	İmaj
Eşitlik	Bilgi merkezi	Ciddiyet
Uzman ağlar	Bilgi tabanlı altyapılar	Toplum hakkında bilgi sahibi olma
Uzman takımlar	Laboratuvarlar	Devlet hakkında bilgi sahibi olma
Arkadaşlık	Yönetim felsefesi	Tedarikçiler hakkında bilgi sahibi olma
İleri kişisel mesleki eğitim	Yönetim süreçleri	Lisanslama sözleşmeleri
İnsan kaynakları	Operasyon süreçleri	Tedarikçiler ile bağlantılar
İnsani değerler	Organizasyonel esneklik	Pazarın yoğunluğu
Özdeşleşme	Organizasyonel öğrenme	Finansal kurumlarla pazarlık kapasitesi
Buluş yapma	Organizasyonel kaideler	Ağ
Buluş kapasitesi	Organizasyonel yapı	Yeni stratejik müşteriler
Hukuki muamelelere ilişkin yeterlilik	Patent	İşletmenin ünlü olması
Know-how	Prosedürler	Araştırma işbirlikleri
Öğrenme kapasitesi	Süreç kabiliyeti	Paydaşlar
İşletmeye bağlılık	Kalite geliştirme	

EK1: Önceki Çalışmalarda Oluşturulan Entelektüel Sermaye Endekslerinde Yer Alan Alt Kategoriler (Devam)

İnsan Sermayesi	Yapısal Sermaye	Müşteri Sermayesi
Motivasyon	Kalite yönetimi	
Algı	Araştırma projeleri	
Kişisel ve mesleki deneyim	Özelleştirilmiş bilgi işlem / yazılım	
Kişisel yetenek	Bilgi sistemleri / Ağ sistemleri	
Personel	Marka	
Ücret Politikası		
Bu işe katkısı olan önceki mesleki deneyim		
Duyarlılık		
Çalışanların becerisi		
Sosyal yeterlilik		
Çalışan profili		
Personel devir hızı		
Yapısal bilgi		
Sorumluluk alma		
Takım çalışması kapasitesi		
Karışıklıklara karşı tolerans gösterme		
Güncel bilgi yeterliliği		
Mesleki yeterlilik		
Mesleki bilgi		

Kaynakça

Aselsan Faaliyet Raporu, 2015.

April, K.A., Bosma, P. ve Deglon, D.A. (2003). IC measurement and reporting: establishing practice in SA mining. **Journal of Intellectual Capital**, 4(2), s.165-180.

Beattie, V. and Jones, M. A. (1992). The use and abuse of graphs in annual reports: a theoretical framework and empirical study. **Accounting and Business Research**, Autumn, s.291-303

Beattie, V. ve S. J. Thomson (2007) Lifting the Lid on the use of content analysis to investigate intellectual capital disclosures, **Accounting Forum**, 31, s.129-163.

Bontis, N. (2003) Intellectual Capital Disclosure in Canadian Corporations, **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, Vol 7, No.1-2, s.9-20.

Bozzolan S., F. Favotto, ve F. Ricceri, (2003) Italian Annual Intellectual Capital Disclosure: An Emprical Analysis, **Journal of Intellectual Capital**, Vol.4, 4 s.543-558.

Brennan, N. (2001) Reporting Intellectual Capital in Annual Reports; Evidence from Ireland, **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, 14:4, s.423-436.

Beattie, V. And Thomson, S.J. (2004). A Comprehensive Analysis of Intellectual Capital Components As a Precursor To Empirical Investigation of Disclosures in Annual Reports. Paper presented at the **8th Annual Financial Reporting and Business Communication Conference**, Cardiff, 1st-2nd July.

Campbell D. J., (2000) Legitiacy Theory or Managerial Reality Constructions? Corporate Social Disclosure in Marks & Spencer Plc. Corporate Reports, 1969-1997, **Accounting Forum**, Vol.24, No.1, s.80-100.

Campbell, D. ve Abdul Rahman M.R. (2010) A Longitudinal Examination Of Intellectual Capital Reporting in Marks & Spencer Annual Reports, 1978-2008, **The British Accounting Review**, Vol.42, No1, s. 56-70.

Beattie, V., McInnes, W. ve Fearnley, S. (2004) A Methodology For Analysing and Evaluating Narratives in Annual Reports: A Comprehensive Descriptive Profile and Metrics For Disclosure Quality Attributes, **Accounting Forum**,28 (3), s.205-236.

De Pablos P.O. (2005) Intellectual Capital reports in India: Lessons from a case study, **Journal of Intellectual Capital**, Vol.6 No.1, s.141-149.

Deva Holding Faaliyet Raporu, 2015

Guthrie, J., (2006) Content Analysis as a research method to inquire in to social and environmental disclosure: What is new?, Çevrimiçi: [http://www.unisa.edu.au/Global/business/centres/cags/docs/apcea/APCEA_2005_11\(2\)_Guthrie.pdf](http://www.unisa.edu.au/Global/business/centres/cags/docs/apcea/APCEA_2005_11(2)_Guthrie.pdf)

Guthire, J. ve Petty R. (2000) Intellectual Capital: Australian Annual Reporting Practices, **Journal of Intellectual Capital**, 1, 3, s.241-251.

Goh, P.C. ve K.P. Lim (2004) Disclosing IC in Company Annual Reports: Evidence from Malaysia, **Journal of Intellectual Capital**, 5, 3, s. 500-510.

Graves, O., Flesher, D.L. and Jordan, R.E. (1996). Pictures and the bottom line: the television epistemology of US annual reports. **Accounting, Organizations and Society**, 21(1), s.57-88.

Gray, R. H.,Kouchy R. ve Lavers S. (1995) Constructing a Research Database of Social and Environmental Reporting by UK Companies: a methodological Note, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol.8, No.2, s.78-101.

Guthrie, J., Petty, R. ,Yongvanich, K ve Ricceri, F. (2004) Using Content Analysis As A Research Method to Inquire into Intellectual Capital Reporting, **Journal of Intellectual Capital**, Vol. 5 Iss: 2, s.282 – 293.

Hackson D, ve Milne, M. J. (1996) Some Determinants of Sozial and Environmental Disclosures in New Zealand Companies, **Auditing, Accounting and Accountability Journal**, Vol.9, No.1, s. 237-256.

Husin, N. M., Hooper, K. ve Olesen, K. (2012) Analysis of Intellectual Capital Disclosure – An Illustrative Example, **Journal of Intellectual Capital**, Vol. 13, Iss: 2, s.196 – 220.

Karasar, N., (2003) Bilimsel Araştırma Yöntemi, Nobel Yayın Dağıtım, 12. Baskı, Ankara.

Koç Holding Faaliyet Raporu, 2013.

Koç Holding Faaliyet Raporu, 2015.

McKinstry, S. (1996). Designing the annual reports of Burton PLC from 1930 to 1994. **Accounting, Organizations and Society**, 21(1), s.89-111.

Milne M. ve Adler R. (1999) Exploring The Reliability Of Social and Environmental Disclosures Content Analysis, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 12 (2), s.237-256.

Niemark, M.K. (1995), The Hidden Dimensions of Annual Reports: Sixty Years of Social Conflict at General Motors, MarkusWiener, Princeton, NJ.

Schneider, A. ve Samkin G. (2008) Intellectual Capital Reporting By The New Zeland Local Government Sector, **Journal of Intellectual Capital**, Vol.9, No.3, s. 456-486.

Steenkamp N., ve D. Northcott, (2007) Content Analysis in Accounting Research: the Practical Challenges Australian, **Accounting Review**, Vol. 17, Issue 43, s. 12-25.

Steenkamp N. ve Hooks J. (2011) Does Including Pictorial Disclosure of Intellectual Capital Resources Make a Difference? **Pacific Accounting Review**, 23 (1), s.52-68.

Stewart, T.A., (1991) Fortune Magazine, 3 Haziran 1991, (Çevrimiçi)
http://archive.fortune.com/magazines/fortune/fortune_archive/1991/06/03/75096/index.htm

Strijbos, J. W., Martens, R., Prins, F., ve Jochems, W. (2006) Content Analysis: What Are They Talking About?, **Computers and Education**, 46, s.29-48.

Sullivan, P. H. (2000) Value Driven Intellectual Capital: How to convert Intangible Corporate Assets into Market Value, Wiley.

<http://www.sveiby.com/articles/icmmovement.htm>

Uzay, Ş. ve Savaş, O. (2003) Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi: Mobilya Sektöründe Karşılaştırmalı Bir Uygulama Analizi, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:20, Ocak-Haziran.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2006) Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, 6.Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara.

Yi A. ve Davey H. (2010) Intellectual Capital Disclosure in Chinese (Mainland) Companies, **Journal of Intellectual Capital**, Vol.11, No.3, s.326-347.

TÜRKİYE’DE İŞ DÜNYASI İÇİN ÇIKARILAN İLK AKADEMİK MUHASEBE DERGİSİ: MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİLERİ ÜZERİNE BİR İNCELEME⁺

Burcu ADİLOĞLU*

Özet

İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi bünyesinde 1970 yılında faaliyete geçmiş olan Muhasebe Enstitüsü ülkemizde muhasebe sorunlarını araştırmak, muhasebe eğitimini geliştirmek ve eğitim ve yayın faaliyetlerinde bulunmak amacıyla birçok yeniliğe imza atmıştır. Bu yeniliklerin en önemlilerinden biri de 1975 yılında çıkarılmaya başlanan Muhasebe Enstitüsü Dergisidir. Bu makalede, muhasebe alanında iş ve akademik dünya arasında köprü kuran ve bu anlamda Türkiye’deki ilk dergi olan, Nisan 1975 ile Ağustos-Kasım 1989 tarihleri arasında yayınlanmış tüm Muhasebe Enstitüsü Dergilerinin incelenmesi hedeflenmiş ve sonuçlar ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, muhasebe, iş dünyası, akademik dergi

Giriş

İşletmecilik biliminin geliştirilmesi ve ülkemizin ihtiyaç duyduğu nitelikli yöneticilerin yetiştirilmesi amacıyla 1968 yılında kurulmuş olan İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi bünyesindeki Muhasebe Enstitüsü, 1970 yılında faaliyete geçmiştir. Ülkemizde muhasebe sorunlarını araştırmak, muhasebe eğitimini geliştirmek ve eğitim faaliyetlerinde bulunmak amacıyla kurulan bu yapı, kuruluşunda olduğu gibi bugünde ülkemizin bu alanda faaliyet gösteren tek enstitüsü olma niteliğini korumaktadır. Muhasebe Enstitüsü, İşletme Fakültesi’nin Beyazıt’taki binasında faaliyetlerine başlamış, daha sonra fakülte ile birlikte önce Rumelihisarüstü’ne, daha sonra da İstanbul Üniversitesinin Avcılar Yerleşkesine taşınmıştır. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi öğretim üyelerinin, yurtdışındaki diğer eğitim kurumlarındaki öğretim görevlilerinin, devlet kurumlarının ve iş hayatı konularında uzmanlık kazanmış yöneticilerinin katkıları ile faaliyetlerini sürdüren Muhasebe Enstitüsü, özellikle kuruluşundan itibaren geçen ilk on-onbeş yıllık sürede çok hızlı bir gelişme göstermiş ve konuyla ilgili olarak çok sayıda araştırma ve yayın faaliyeti gerçekleştirmiş, eğitim programı, sempozyum ve seminerler düzenlemiştir.

⁺ Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu kitap için hazırlanmıştır.

* Doç.Dr. Burcu ADİLOĞLU, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

Muhasebe Enstitüsü Türkiye’de kendi alanında birçok ilke imza atmıştır. Birçok yönü ile çoğu alanda ilk olma rolü üstlenen Muhasebe Enstitüsünün kuruluş yıllarındaki en önemli bilimsel çabaları arasında Muhasebe Enstitüsü Dergisi yer almaktadır. Dergi, iş dünyası için çıkarılan ilk akademik muhasebe dergisi olması özelliğiyle muhasebe dünyasına çok ciddi katkılar yapmış, muhasebe alanındaki bilimsel çalışmalarla iş hayatındaki uygulamalar arasında devamlı bir köprü kurabilmeyi hedeflemiştir.

Derginin, özellikle akademik yükselme kriteri olarak yayın sayısının aranmadığı 1983 öncesi dönemde, zengin içerikli akademisyen yazılarını kapsamı, bilimsel yayın idealizminin çok kuvvetli bir göstergesidir.

Bu makalede muhasebe alanında iş dünyasına yönelik Türkiye’deki ilk dergi olan, Nisan 1975 ile Ağustos-Kasım 1989 tarihleri arasında yayınlanmış tüm Muhasebe Enstitüsü Dergilerinin incelenmesi hedeflenmiştir.

1. Muhasebe Enstitüsü Dergisi ile İlgili Genel Bilgiler

İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi 1975 yılının Nisan ayında 1. sayısında Muhasebe Enstitüsü Müdürü Prof.Dr.Nasuhi Bursal’ın kaleme aldığı şu önsözle yayın hayatına başlamıştır:

“Temel amaçları en geniş anlamıyla ‘işletmelerin ekonomik ve finansal durumları ile faaliyet sonuçları hakkında, değer ölçüleriyle bilgi vermek’ şeklinde nitelendirilebilecek olan muhasebenin önemi son yıllarda geniş ölçüde artmış bulunmaktadır. Bunun ana sebepleri bir yandan bilgiye olan ihtiyacın genel olarak hızla artması, öte yandan bilgi sağlama ve işleme olanaklarının büyük bir gelişme göstermesidir. Bu gelişmeler şöyle özetlenebilir:

- 1. Modern yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri vaktinde tam ve doğru olarak vermekle görevli olan muhasebe son yıllarda etkisi gittikçe artan bir “yönetim aracı” haline gelmiş bulunmaktadır. Muhasebe artık sadece geçmiş olayları kaydeden bir sistem olmaktan çıkmış, işletme kararları için yöneticilere devamlı olarak bilgi sağlayan kısmen de ileriye dönük bir bilgi işleme ve raporlama düzeni niteliğini almıştır.*
- 2. Gerek fertlerin gerek işletmelerin toplumsal sorumluluklarının gittikçe arttığı bir dönemde işletmeler sadece kendi yöneticilerine değil çevrelerine de daha fazla bilgi vermek ihtiyaç ve sorumluluğunu duymaya başlamışlardır. Devlete ve kredi müesseselerine verilen geleneksel bilgilerin dışında bilhassa şirketleşmenin halka açılmanın ve sosyal mevzuatın gelişmesiyle işletmelerin ortaklarına, kamuoyuna, müşterilerine ve personeline devamlı olarak yeterli bilgi vermeleri büyük kazanmıştır.*

3. *Bilgi sağlama ve bilgi işleme alanında hızla gelişen teknik olanaklar özellikle modern Bilgi İşlem Sistemleri muhasebe için de büyük kolaylıklar yaratmış ve muhasebede bundan geniş ölçüde yararlanarak işletmelerin tüm yönetimi kapsayan Yönetim Bilgi Sistemi içinde önemli bir alt sistem haline gelmeye başlamıştır.*

Önemi bu derece hızla artan bir alanda, memleketimizde henüz bu konulara yönelik bir Derginin bulunmamasını bir eksiklik olarak gören Enstitümüz, bu alanda kendi ölçüleri içinde bir katkıda bulunmak amacıyla bu Dergiyi yayımlamak kararını almıştır. Şimdilik yılda iki sayı olarak yayımlanması düşünülen Dergimizin temel politikası, muhasebe alanındaki bilimsel çalışmalarla iş hayatındaki uygulamalar arasında devamlı bir köprü kurabilmektir. Bu itibarla Dergimizin sayfaları bilim adamlarımızın yazılarına olduğu kadar uygulayıcılardan gelecek değerli katkılara da açık olacaktır.”

İlk sayıda belirtildiği üzere derginin sahibi İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü adına Prof.Dr. Nasuhi Bursalı'dır. Yazı işleri müdürü Dr. Peyami Çarıkçioğlu olup yayım kurulu ise Dr. Peyami Çarıkçioğlu, Dr. Cengiz Erdamar ve Dr. Fahir Bilginoğlu'ndan oluşmaktadır. Derginin, başlangıçta 6 ayda bir olmak üzere yılda iki kez yayımlanması öngörülmüş, Nisan ve Kasım aylarında çıkarılması planlanmıştır. İlk yıl Nisan ve Kasım aylarında iki kez yayınlanan dergi ikinci yıldan itibaren, gördüğü ilgi nedeniyle Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarında olmak üzere yılda dört sayı çıkarılmaya başlanmıştır. Derginin 20. sayıya kadar bu şekilde basımı gerçekleştirilmiş, 21-22. (Ağustos-Kasım 1980) ve 23-24. (Şubat-Mayıs 1981) sayıları çift sayı olarak çıkarılmıştır. 25. sayıdan itibaren 42. sayının sonuna kadar yine tek sayı olarak senede dört yayınlanmasına devam edilmiştir. Seksenli yılların ortalarında hissedilen finansal zorluklar, dergi basım maliyetlerinin artışı, makale bulmakta yaşanmaya başlanan güçlükler nedeniyle derginin basımında gecikmeler söz konusu olmuş, 43. sayıdan itibaren dergi ikişer sayı bir arada çıkartılmaya başlanmıştır. 43.-58. sayılar ikişer sayı biçiminde yayınlanmış olup son 8 derginin basımı bu şekilde gerçekleşmiştir. 10 dergi (Ağustos-Kasım 1980, Şubat-Mayıs 1981, Şubat-Mayıs 1986, Ağustos-Kasım 1986, Şubat-Mayıs 1987, Ağustos-Kasım 1987, Şubat-Mayıs 1988, Ağustos-Kasım 1988, Şubat-Mayıs 1989, Ağustos-Kasım 1989 sayıları) ikişer sayı olarak çıkarıldığından toplam 48 adet dergi basımı yapılmıştır. Özetle Nisan 1975 ile Ağustos-Kasım 1989 tarihleri arasında dergi için 58 sayı olmak üzere 48 kere basım yapılmıştır. Dergi ilk yıllarda vasıflı matbaalarda basıldığından baskı kalitesinin daha iyi olduğu görülmektedir. 12. yılda 45.-46. sayıdan (Ağustos-Kasım 1986 sayısı) itibaren Muhasebe Enstitüsünün kendi sekreterlik imkanları ile yayına hazırlanmaya başlamış, Şubat-Mayıs ve Ağustos-Kasım sayıları ikişer sayı bir arada olmak üzere yılda iki kez çıkarılmaya başlanmıştır.

Bu durumla ilgili olarak onbirinci yılda (Kasım 1985) 42.sayının önsözünde şu açıklamaya yer verilmiştir.

"Ekonomik yaşamımızın her gün ağırlaşan baskılarına karşın geç de olsa 42.sayımızı yayınladık. Muhasebe uygulamacıları ve akademik çevreler tarafından yakından izlenen dergimizi her türlü ekonomik baskıların ötesinde düzenli olarak okuyucularımıza iletmek temel ilkimiz olmasına rağmen geçtiğimiz yıl içinde bu ilkemize bağlı kalamadık özür dileriz. Yeni yıl içinde planladığımız iki değişiklik var. Bunlardan birincisi 43.sayımızdan itibaren dergimizi kendi imkanlarımızla dizerek ve ofset olarak basarak size ulaştıracacağız. İkinci değişiklik ise yayın sıklığımızla ilgili olarak dergimizi bir süre için ikişer sayı birleştirerek yayınlayacağız. Bu şekilde iki sayının basımında değişiklik yapmadan bazı maliyetlerden tasarruf ederek fiyat artışına neden olmadan sizlere ulaştıracacağız."

İlk sayılarda son derece kaliteli olan dergi sayfaları derginin kendi imkanları ile hazırlanmaya başlanması ile birlikte kağıt kalitesi dahil bir çok açıdan eski kalitesini yakalayamadığı görülmektedir.

Çift basım yapılan dergilerin daha iyi görülebilmesi açısından Tablo 1'de Nisan 1975 ile Ağustos-Kasım 1989 tarihleri arasında çıkarılan tüm dergilerin yayın tarihleri ve dergi numaraları özetlenmiştir.

Tablo 1: Muhasebe Enstitüsü Dergisi Yayın Tarih ve Sayıları

Dergi No	Tarih	Yıl	Sayı
1	Nisan 1975	1	1
2	Kasım 1975	1	2
3	Şubat 1976	2	1
4	Mayıs 1976	2	2
5	Ağustos 1976-III	2	5
6	Kasım 1976-IV	2	6
7	Şubat 1977-I	3	7
8	Mayıs 1977-II	3	8
9	Ağustos 1977-III	3	9
10	Kasım 1977-IV	3	10
11	Şubat 1978-I	4	11
12	Mayıs 1978-II	4	12
13	Ağustos 1978-III	4	13
14	Kasım 1978-IV	4	14
15	Şubat 1979-I	5	15
16	Mayıs 1979-II	5	16
17	Ağustos 1979-III	5	17
18	Kasım 1979-IV	5	18
19	Şubat 1980-I	6	19
20	Mayıs 1980-II	6	20
21-22	Ağustos-Kasım 1980-III- IV	6	21-22

Tablo 1: Muhasebe Enstitüsü Dergisi Yayın Tarih ve Sayıları (Devam)

Dergi No	Tarih	Yıl	Sayı
23-24	Şubat-Mayıs 1981-I-II	7	23-24
25	Ağustos 1981	7	25
26	Kasım 1981-IV	7	26
27	Şubat 1982	8	27
28	Mayıs 1982 -II	8	28
29	Ağustos 1982 -III	8	29
30	Kasım 1982 -IV	8	30
31	Şubat 1983-I	9	31
32	Mayıs 1983 -II	9	32
33	Ağustos 1983 -III	9	33
34	Kasım 1983 -IV	9	34
35	Mart 1984	10	35
36	Mayıs 1984	10	36
37	Ağustos 1984	10	37
38	Kasım 1984	10	38
39	Şubat 1985	11	39
40	Mayıs 1985	11	40
41	Ağustos 1985	11	41
42	Kasım 1985	11	42
43-44	Şubat-Mayıs 1986	12	43-44
45-46	Ağustos-Kasım 1986	12	45-46
47-48	Şubat-Mayıs 1987	13	47-48
49-50	Ağustos-Kasım 1987	13	49-50
51-52	Şubat-Mayıs 1988	14	51-52
53-54	Ağustos-Kasım 1988	14	53-54
55-56	Şubat-Mayıs 1989	15	55-56
57-58	Ağustos-Kasım 1989	15	57-58

Başlangıcından itibaren derginin yayınlaması ve Muhasebe Enstitüsü faaliyetleri ile ilgili olan, 1989-2007 yılları arasında enstitünün müdürlük görevini de üstlenen Prof.Dr.Ersin Güredin, bu satırların yazarının 26 Eylül 2016 tarihinde İ.Ü.İşletme Fakültesinde kendisi ile yaptığı görüşmede Muhasebe Enstitüsü Dergisi'nin çıkarılması hakkında şu önemli bilgileri aktarmıştır:

“İlk kuruluş yıllarından Muhasebe Enstitüsüne yaklaşık 150 kadar üye şirket vardı. Bu şirketler aidat ve bağışlar yoluyla enstitümüze destek oluyordu. Biz de bu paralarla çeşitli faaliyetlerde bulunuyorduk. Prof.Dr. Nasuhi Bursal, Serdar Küçükberksun ve ben dedik ki ‘Türkiye’de akademik bir muhasebe dergisi yok. Bir muhasebe dergisi çıkaralım.’ O yıllarda Kamuran Bey (Prof.Dr.Kamuran Pekiner), Serdar ve ben zaten İşletme Fakültesi dergisini çıkarıyorduk. Dergi yayınlama konularında da tecrübe edinmiştik. İşletme Fakültesi Dergisi çok kabul görüyordu. Böyle bir ilgi varken biz de bir muhasebe dergisi çıkaralım dedik. O yılların verimli akademik rekabetinde Fakültemizin Pazarlama Enstitüsü Müdürü Prof.Dr.Mehmet Oluç dergi yayın fikrimizi engellemeye çalıştı ama biz kararlıydık. Nitekim Pazarlama Enstitüsü de bizden sonra aynı yıl, 1975 sonlarında kendi konularında bir dergi

yayınlamaya başladı. Ama biz daha önce başladık. Derginin adına Muhasebe Dergisi diyelim dedik, fakat böyle bir dergi varmış, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin 1957'de düzenlediği ilk Türkiye Muhasebe Kongresinin bildirimlerini yayınlamak amacıyla bu isimde bir dergi yayınlamaya başladığını öğrenmiştik. Bu dergi artık yayınlanmıyordu, ama ismi tescil edilmişti. O nedenle dergimizin adı Muhasebe Enstitüsü Dergisi oldu. İlk sayımızı 1975 yılının Nisan ayında yayınladık. Derginin basım finansmanını ilk başlarda aidatlardan oluşan kaynakla yaptık. Dergiyi ilk sayılarında Fakülte öğretim kadromuzdan sağladığımız bilimsel yayınlarla hazırladık. İlk olarak sadece üyelere dağıtılmak üzere basım yapıldı. Kısa zamanda dergi çok tutuldu, çok sorulmaya başlandı. Hatta Taksim'de, Siraselviler Caddesinin başında merkezi bir yerdeki bir gazete bayı Serdar'ı bulup dergiyi soruyor. Bunun üzerine dergi Taksim'deki bu gazete bayinde ve Karaköy'deki Kadıköy vapur iskelesi önünde de satılmaya başlandı. İlk olarak 450 tane basılan dergiyi kısa sürede 1500 adet basmaya başlamıştık. Derginin basımını Beyazıt'ta Edebiyat Fakültesinin karşısında meşhur matbaa Sermet Matbaası'nda yaptık. İşletme Fakültesi dergileri de orada basılıyordu. Yakın ilişkiler sebebiyle Muhasebe Enstitüsü dergileri de titizlikle basıma hazırlanıyordu. Zamanla derginin ünü çok yayılmaya başladı. Akademik yazılar için sadece fakülte içi değil iş dünyasından da destek verilmeye başlandı. Özellikle o yıllarda Muhasebe Enstitüsü programlarımıza katkı veren sektörün iyi tanınmış isimleri dergimize bilimsel yazı hazırlayarak da desteklerini sundular. Tabii ki bu duruma çok memnun olduk. İş dünyası ile akademisyenler dergilerdeki yazılar ile buluşmuş oldu. İlk basımı aidatlarla gerçekleştirdiğimiz ve üyelerimize gönderdiğimiz dergimizi ikinci sayıdan itibaren para ile satmaya ve dergilerin içlerine abonman kartları koymaya başladık. Kısa sürede abone sayımız da arttı. Derginin finansmanı için reklamlar alıyor dergiye koyuyorduk. Enstitümüzün o yıllarda Beyazıt'ta verdiği eğitimlerin gelirleri, üyelere alınan abone ücretleri ve büyük kuruluşların ödediği reklam ücretleri ile dergimizi finanse ettik. Çok ciddi biçimde reklam alıyorduk. Muhasebe Enstitüsü olarak kaynaklarımızla herkese açık ücretsiz seminerler düzenliyor, katılımcılara o zaman İstanbul'un en önemli otellerinde yemek ikram ediyor, toplantı akabinde kitap halinde getirdiğimiz bildirimleri de bedelsiz olarak yolluyorduk. Günümüzde bunlar hayal dahi edilemez. Fakat daha sonraları Rumelihisarüstü'ne geçiş yılları ile birlikte verdiğimiz eğitimlerin azalması, enflasyonun aşırı artması, yazı bulma zorlukları ve dergi basım maliyetlerinin oldukça artması sonucunda dergilerimizin sürekliliğini sağlamakta hayli zorlanmaya başladık. Sermet Matbaasının kapanmasından sonra bir süre Avcıol Matbaası ile çalıştık. Fakat daha sonraları finansman bulmakta o kadar zorlandık ki derginin dizin işlerini Muhasebe Enstitüsünce kendimiz yapmaya başladık. Gecikmeler ortaya çıktı. Yüksek maliyetler nedeniyle son zamanlarda ikişer sayı çıkarmaya başladık. Bazı sayılara sempozyum ve kongre yazılarını koyduk sadece. 1989 yılında 57-58. sayımız da son sayımız oldu.

2. Derginin İncelenmesi

Çalışmada Nisan 1975 ile Ağustos-Kasım 1989 tarihleri arasında çıkarılmış olan 58 sayı ve bu sayıların makaleleri incelenmiştir. Dergiye makale ile katkı sağlayan yazarlar bu çalışmada üç grupta incelenmiştir. Bu üç grup şu şekilde kategorize edilmiştir:

- İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı öğretim üye yardımcıları (1968-1981 döneminde Finansal Muhasebe Kürsüsü, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Kürsüsü ve Denetim Kürsüsü)
- İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Finans ve diğer anabilim dallarının (1968-1981 döneminde kürsüler) öğretim üye ve yardımcıları
- Diğer (İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi dışındaki diğer yüksek öğretim kurumlarında görev yapan akademisyen ve iş hayatı uygulamacıları)

Bu üç kategori ile ilgili detaylı bilgiye çalışmanın ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

14 yıl boyunca 58 sayı dergi toplam 5057 olarak sayfa yayınlanmış her sayıda ortalama 10 adet makaleye yer verilmiştir. Dergide yer alan makalelerin büyük çoğunluğu tek yazarlı olup ilk defa 4. Sayıda çift yazarlı bir makaleye yer verilmiştir. 58 sayıda toplam 412 makale yayınlanmıştır.¹ Dergide akademisyenler ve iş dünyası profesyonellerinin yayınlarının yanı sıra Muhasebe Enstitüsünün faaliyetlerine, o zamanlar çok yoğun ve popüler olan mesleki eğitimlerin duyurularına, Enstitüden haberlere, dönemin muhasebe yayınlarını tanıtan kısa yazılara ve derginin büyük bir gelir kaynağını oluşturan reklamlara yer verildiği görülmüştür.

İlk sayıdan itibaren muhasebe kitaplarının tanıtımına titizlikle yer verilmiş, ilk sayılarda sadece Türkçe kitapların tanıtımı yapılarak başlanmış, 8. Sayıdan itibaren Almanca, İngilizce, Fransızca kitapların tanıtımı da bu bölüme eklenmiştir. Bu bölüm hem muhasebe eğitimi alan kişiler hem de iş hayatı uygulamacılarının çok ilgisini çekmiştir. Kitap tanıtımlarının büyük çoğunluğu İstanbul Üniversitesi öğretim üye ve yardımcılığı tarafından hazırlanmıştır.

¹ 21-22. sayıda 13. Türkiye Muhasebe Kongresi ve 49.-50. sayıda 14. Türkiye Muhasebe Kongresi, 53-54. sayılarda Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu için hazırlanan bildirimler yer almaktadır. Bu bildirimler ME Dergisi için hazırlanmadığından çalışma kapsamına alınmamıştır.

Tablo 2: Muhasebe Enstitüsü Dergileri - Genel Bilgiler

Dergi No	Sayfa Sayısı	Yayın Sayısı				Toplam Makale Sayısı ²	Kitap Tanıtımı	Reklam Sayısı
		Muhasebe ABD	Finans ve diğer ABD	Diğer	Toplam			
1	88	6	3	1	10	10	5	3
2	106	6	2	3	11	11	6	10
3	116	5	2	4	11	11	7	15
4	126	6	3	4	13	12	4	16
5	110	6	2	6	14	13	6	14
6	86	2	4	3	9	9	6	11
7	120	6	4	5	15	15	6	25
8	91	5	3	3	11	11	3	17
9	108	7	0	3	10	10	5	19
10	66	4	0	2	6	6	5	15
11	76	4	4	2	10	9	3	13
12	62	2	5	1	8	7	2	17
13	112	5	1	4	10	9	3	15
14	114	4	1	4	9	9	3	14
15	90	6	2	3	11	11	2	18
16	96	4	2	2	8	8	4	20
17	96	5	1	2	8	8	5	18
18	86	3	1	2	6	6	4	15
19	76	3	1	3	7	7	4	16
20	70	4	2	1	7	7	3	15
21-22	200	0	0	0	0	0	4	11
23-24	134	7	3	4	14	13	2	16
25	196	4	1	13	18	17	0	17
26	94	2	0	6	8	8	1	18
27	96	4	0	6	10	10	1	13
28	80	6	2	3	11	11	5	11
29	124	7	0	4	11	11	8	20
30	112	6	1	4	11	11	3	17
31	84	6	1	4	11	10	5	11
32	176	4	2	7	13	12	3	24
33	96	7	0	2	9	9	1	6
34	64	0	0	5	5	5	0	6
35	84	3	2	3	8	8	3	8
36	80	2	1	5	8	8	0	7
37	72	0	0	9	9	8	0	7
38	112	6	2	0	8	7	3	8
39	64	3	0	4	7	6	0	2
40	58	1	0	6	7	7	0	1
41	70	3	0	3	6	5	0	1
42	76	3	0	3	6	6	1	3
43-44	80	2	1	7	10	9	0	3
45-46	96	1	2	6	9	9	0	5
47-48	176	4	1	4	9	9	0	6

² Bazı makaleler çift yazarlı olduğundan toplam yayın sayısı ile toplam makale sayısı ayrı ayrı gösterilmiştir.

Tablo 2: Muhasebe Enstitüsü Dergileri - Genel Bilgiler (Devam)

Dergi No	Sayfa Sayısı	Yayın Sayısı				Toplam Makale Sayısı	Kitap Tanıtımı	Reklam Sayısı
		Muhasebe ABD	Finans ve diğer ABD	Diğer	Toplam			
49-50	144	0	0	0	0	0	0	1
51-52	158	5	0	3	8	8	0	0
53-54	140	1	0	5	6	5	0	0
55-56	180	2	1	6	9	7	0	1
57-58	116	4	0	0	4	4	0	1
TOPLAM	5057	186	63	180	429	412	126	530

İlk on yılda derginin en önemli gelir kaynağı dergi aboneliklerinden alınan üyelik bedelleri ve dergiye alınan reklamlardır. 58 sayıda toplam 530 adet reklam alınmış, bu da dergiye mali açıdan ciddi katkı sağlamıştır. Reklamın sayfa büyüklüğü, ön-arka kapaklarda ya da iç sayfalarda olup olmamasına göre değişen reklam ücretleri ilk sayıdan itibaren dergilerin ilk sayfalarında ilan edilmiştir. İş dünyasından son derece rağbet gören dergiye reklam vermek de şirketler açısından prestij olarak kabul edildiğinden çok çeşitli şirketlerin reklamlarına rastlanmıştır. Dergiye reklam veren şirketlerin başlıcaları şunlardır: ECA, Profilo, Arçelik, Beko, İş Bankası, Shell, Alarko Holding, Pancar Motor, Başak Sigorta, Pimaş, Yılmaz Kablo, Aksu Tekstil, Kale Porselen, Tekfen, Rebat, Borusan, Ereğli Demir Çelik Fabrikaları, Çukurova Elektrik, Tekel, Eczacıbaşı, Meban, Mat, Onduline, Sümerbank, Kalebodur, Anadolu Bankası, IBM, Turyağ, Kartonsan, Dinarsu, Deniz Nakliyatı Yapı Endüstri Merkezi, Böhler, Nasaş ve hatta bir dönemin tartışmalı kurumu Banker Kastelli.

Nisan 1975 ile Ağustos-Kasım 1989 tarihleri arasında çıkarılmış olan 58 sayı toplam 5057 sayfa olup toplamda 429 yayın içermektedir. 429 yayının bu çalışmada esas alınan üçlü ayrıma göre dağılımı aşağıdaki gibidir. Dağılımdan da görüleceği üzere İ.Ü.İ.F. Muhasebe Anabilim Dalı (ABD) öğretim kadrosunun toplam 186, İ.Ü.İ.F. Finans ve diğer anabilim dallarının toplam 63 ve diğer kurumlardaki akademisyen ve ilgili sektörlerden uygulamacıların da 180 yayın ile dergiye katkı sağladıkları görülmüştür.

Tablo 3: Toplam yayın dağılımı

Yazar	Toplam Yayın Sayısı	%
İ.Ü.İ.F. Muhasebe ABD	186	% 43
İ.Ü.İ.F. Finans ve diğer ABD	63	% 15
Diğer	180	% 42
TOPLAM	429	% 100

Çalışmada bu üç bölüm kendi içinde de değerlendirilmiş ve sonuçlar aşağıda sunulmuştur.

Öncelikle İ.Ü.İ.F. İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı yayın sayıları incelenmiştir. 429 yayının 186'sının (%43) İ.Ü.İ.F. İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı öğretim üye ve yardımcılarına ait olduğu görülmüştür. 186 adet yayının kişiler bazında aşağıda listesi yer almaktadır. Sıralama yayın sayısı esas alınarak yapılmıştır. 27 yayın ile dergiye en fazla katkı yapan öğretim üyesinin Fahir Bilginoğlu olduğu görülmektedir.

Tablo 4: İ.Ü.İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı Yayın Sayıları

Yayın Sayısı	İsim
27	Fahir Bilginoğlu
15	Mustafa A.Aysan
14	Nasuhi Bursal
13	Yücel Ercan
12	Feryal Orhon
11	Ahmet Yüksel, Göksel Yücel
10	İsmail Albayrak, Recep Turgay
9	Cengiz Erdamar
8	Ersin Güredin
6	Çetin Şanlı, Türkan Arıkan
4	Serdar Küçükberksun, Tülin Çağlar, Mahmut Gecikligün
3	Kamuran Pekiner, Can Şimga, Haluk Ünal, Recep Pekdemir
2	Peyami Çarıkcıoğlu, Şeref Eren
1	Feridun Özgür, Alparslan Peker, Hasan Gürbüz, Ateş Fırat Sema Ülker, Haşim Atasoy
186	TOPLAM

Çalışmada ele alınan bir diğer inceleme ise dergilerde yer alan makalelerin konuları ile ilgilidir. İ.Ü.İşletme Fakültesi kuruluşunda muhasebe kürsüleri "Finansal Muhasebe", "Maliyet ve Yönetim Muhasebesi" ve "Denetim" olarak üç kürsüde şekillendirilmiştir. Belirlenen başlıklar eleştiriye açık olmakla birlikte konu gruplamaları yapılırken zamanın şartları dikkate alınmış bazı konular dönemin özelliği nedeniyle ayrı başlık altında incelenmiştir, enflasyon muhasebesi³, bağımsız denetim mesleği gibi. Bağımsız denetim mesleği Türkiye'de o yıllarda olmamasına rağmen⁴ ME dergileri içinde bu mesleğe özellikle yer verilmiş ve okuyucuları bu meslek ile ilgili aydınlatma misyonu üstlenilmiştir. Bu nedendir ki çalışmada denetim ve bağımsız denetim mesleği ayrı başlıklar altında sınıflandırılmıştır. Bu

³ Türkiye'de enflasyon muhasebesi BDDK 2001, SPK 2003, VUK 2004 yıllarında resmi hale getirildi.

⁴ Mesleğin kimler tarafından ve ne şekilde icra edileceğini kurallara bağlayan bir yasanın çıkması 1989 yılına dayanmaktadır. 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı yasa ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasasıyla bağımsız muhasebe denetimi mesleği, bir serbest meslek olarak, Türk ekonomi hayatında yerini almıştır. Meslek yasallaşmadan bile bu mesleğin önemini ve ihtiyacını ortaya koyan yazılarla derginin çağının ne kadar ötesinde olduğu açıkça görülmektedir

dergi esas olarak ticaret ve vergi mevzuatına yönelik olmasa da özellikle iş dünyası uygulamacılarının da bu konularda dergiye katkı sağladıkları gözlemlenmiştir.

Çalışmada makale konuları 9 ana başlıkta ele alınmış ve şu şekilde belirlenmiştir: Finansal muhasebe, Maliyet-yönetim muhasebesi, enflasyon muhasebesi, mevzuat (ticaret ve vergi hukuku), bağımsız denetim mesleği, denetim, finans, bilgi işlem ve bu konuların dışında kalan konu başlıklarını barındıran diğer konular.

Tablo 5: Konulara Göre Yayın Sayıları- İ.Ü.İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı

Konular	Yayın Sayısı
Finansal Muhasebe	45
Maliyet-Yönetim Muhasebesi	56
Enflasyon Muhasebesi	13
Mevzuat (Ticaret ve Vergi Hukuku)	18
Bağımsız Denetim Mesleği	10
Denetim	15
Finans	10
Bilgi İşlem	9
Diğer	10
TOPLAM	186

İ.Ü.İ.F. İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalının 186 yayınının konuları incelendiğinde yoğunluğun 56 makale ile maliyet ve yönetim muhasebesinde ve 45 makale ile finansal muhasebe konularında olduğu görülmektedir.

Akademik ünvanlara ait dağılım ise aşağıdaki tabloda ayrıca verilmiştir. Derginin yayınlandığı 14 yıl boyunca çoğu öğretim üyesinin ünvanları değişmiş olmakla birlikte çalışmada yazarların makalelerin yayınlandığı tarihlerdeki akademik ünvanları dikkate alınmıştır. Profesör, doçent ve doktorların dergiye katkıları önemli ölçüde dikkat çekicidir. O yıllarda akademik yükselme kriteri olarak yayın şartı aranmamasına, yükselmelerin tez ile yapılmasına rağmen bilimsel yayın arzusunun yüksekliği çok önemlidir.

Tablo 6: Akademik Ünvana Göre Yayın Dağılımı

Unvan	Yayın Sayısı
Prof.Dr.	42
Doç.Dr.	49
Dr.	68
Asistan	17
Öğr.Grv.	10
TOPLAM	186

Çalışmada yapılan ayırımın ikinci kategorisini İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Finans ve diğer anabilim dalları öğretim kadrosu tarafından hazırlanmış makaleler oluşturmaktadır. Bu kapsamda 429 yayının 63'ünün (%15) İ.Ü. İşletme Fakültesi Finans ve diğer anabilim dallarınca sağlandığı görülmektedir. Kişiler itibariyle dağılım aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 7: İ.Ü.İşletme Fakültesi Finans ve Diğer Anabilim Dalları Yayın Sayıları

Yayın Sayısı	İsim
7	Öztiñ Akgüç
6	Ünal Bozkurt
5	Atilla Gönenli, Daim Demircan, Sera Özbaşar
4	Cevat Sarıkamış
3	Mehmet Şükrü Tekbaş, Tamer Koçel, Zeki Aksan, Erdal Balaban
2	Gökay Sürsal, Ahmet Sarpyener, Orhan Göker, Latife Babayigit, Rauf Nişel
1	Şeref Türen, Kemal Kurtuluş, Tanju Öztürk, Fuat Çelebioğlu, Erol Eren, Orhan İdil, Öner Esen, Erdal Tekarslan, Belkis Seval
63	TOPLAM

İ.Ü.İ.F. İşletme Fakültesi Finans ve diğer anabilim dalları öğretim üye ve yardımcıları tarafından hazırlanan makaleler konular itibariyle dağılımı ise Tablo 8'de verilmiştir. 63 makalenin konuları incelendiğinde ise 33 makalenin finans alanında 11'inin ise maliyet-yönetim muhasebesi konularında olduğu görülmektedir. Finans alanındaki sayının fazlalığı o yıllarda İşletme Fakültesinde finans alanında çıkan bir derginin olmamasıyla ilişkilendirilebilir.

Tablo 8: Konulara Göre Yayın Sayıları- İ.Ü.İşletme Fakültesi Finans ve Diğer Anabilim Dalları

Konular	Yayın Sayısı
Finans	33
Maliyet-Yönetim Muhasebesi	11
Finansal Muhasebe	7
Diğer	5
Mevzuat (Ticaret ve Vergi Hukuku)	4
Bilgi İşlem	2
Enflasyon Muhasebesi	1
Bağımsız Denetim Mesleği	0
Denetim	0
TOPLAM	63

Derginin bilimsel çalışmalarla iş hayatı arasında bir köprü kurması amaçlandığından gerek konuların gerekse yazarların seçiminde belirli bir denge sağlanmaya çalışılmış teorik incelemeler yanında iş hayatının gerçek problemlerine yeteri kadar yer

verebilmek için yetkili ve tecrübeli uygulamacıların değerli katkılarına da önemle yer verilmiştir. Bu bölümde diğer fakülte ve üniversitelerde görev yapan akademisyen ve ilgili sektörlerden uygulamacılarının dergiye katkıları incelenmiştir.

Tablo 9: Diğer Akademisyenler ve İş Hayatı Yayın Sayıları

Yayın Sayısı	İsim
9	Rüştü Erimez
7	Osman Kocahanoğlu
6	Selim Bekçioğlu
5	Gökhan Bahşi
4	Masum Türker, Mehmet Ali Canoğlu, Haluk Kabaalioğlu, Selahattin Paklar
3	Şükrü Kızılot, Ali İhsan Karacan, Nuri Uman, Osman Tunçeli, Veysi Seviğ, Hülya Talu
2	Kemal Kılıçdaroğlu, İlhan Meriç, Latif Çakıcı, Ahmet Kızıl, Yenal Öncel, Cengiz Erol
1	Üzeyir Garih, İsmail Otar ve diğer çeşitli yazarlar (106 yazar)
180	TOPLAM

Yapılan araştırmada 128 farklı yazarın dergide 180 makalesinin yayınlanmış olduğu görülmüştür. Bu yazarların dağılımı incelendiğinde ise yazarların yaklaşık üçte birinin diğer yüksek öğretim kurumlarının akademisyenleri, üçte ikisinin ise iş hayatının önde gelen kişileri olduğu görülmektedir. Çok farklı kişiler tarafından dergiye bu denli rağbet olmasının derginin o yıllardaki önemini açıkça ortaya koymaktadır.

Tablo 10: Konulara Göre Yayın Sayıları- Diğer Akademisyenler ve İş Hayatı

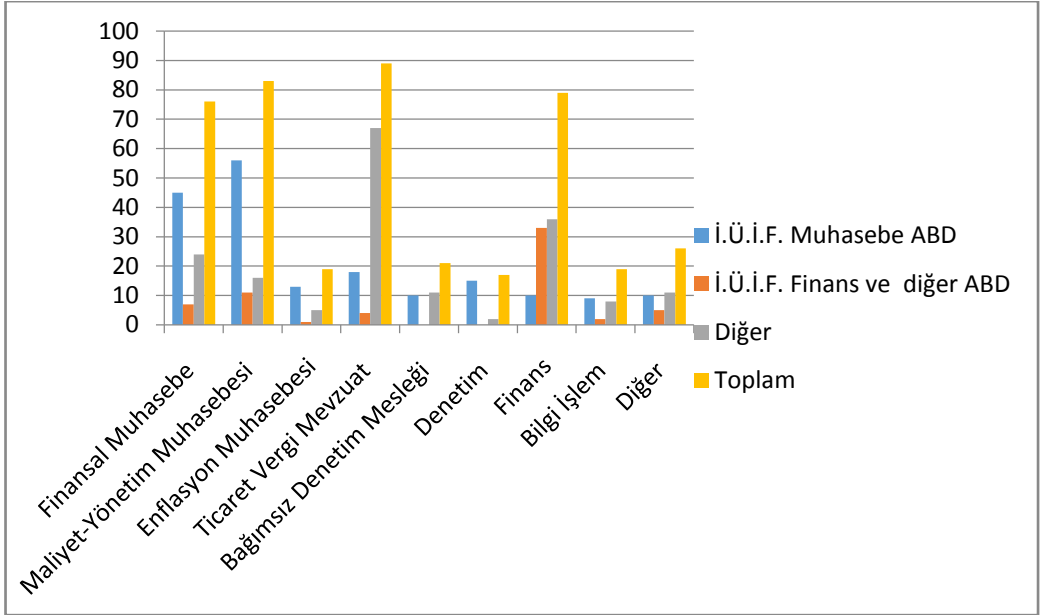
Konular	Yayın Sayısı
Finansal Muhasebe	24
Maliyet-Yönetim Muhasebesi	16
Enflasyon Muhasebesi	5
Mevzuat (Ticaret ve Vergi Hukuku)	67
Bağımsız Denetim Mesleği	11
Denetim	2
Finans	36
Bilgi İşlem	8
Diğer	11
TOPLAM	180

58 sayıda yer alan 429 yayının konular halinde dağılımı Tablo 11'de toplu bir biçimde gösterilmiştir.

Tablo 11: Konulara Göre Yayın Sayıları-Toplu

Konular	İ.Ü.İ.F. Muhasebe ABD	İ.Ü.İ.F. Finans ve diğer ABD	Diğer	Toplam
Finansal Muhasebe	45	7	24	76
Maliyet-Yönetim Muhasebesi	56	11	16	83
Enflasyon Muhasebesi	13	1	5	19
Mevzuat (Ticaret ve Vergi Hukuku)	18	4	67	89
Bağımsız Denetim Mesleği	10	0	11	21
Denetim	15	0	2	17
Finans	10	33	36	79
Bilgi İşlem	9	2	8	19
Diğer	10	5	11	26
TOPLAM	186	63	180	429

Şekil 1: Konulara göre yayınların dağılımı



3. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) Çevirileri

Muhasebe Enstitüsü Dergisinin muhasebe alanına getirdiği belki de o dönem itibarıyla yeni bir çığır açan en önemli yeniliklerden biri Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) çevirilerinin ülkemizde ilk defa yayınlanmaya başlamasıdır.

Henüz gelişmiş ülkelerde bile konuya ilginin sınırlı olduğu yıllarda Muhasebe Enstitüsü Dergisinde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Anlaşma ve Ana Tüzüğünü, Uluslararası Muhasebe Standartlarına Başlangıç ve 1 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı Türkçe'ye çevrilerek 1977 yılında 8.sayısından itibaren yayımlamaya başlamıştır.

T. C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME FAKÜLTESİ

MUHASEBE

enstitüsü

DERGİSİ

Prof. Dr. Atilla GÖNENLİ	Halka Açılma
Prof. Dr. Mustafa A. AYSAN	Bürokrasi ve Yatırımlar
Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU	Kamulaştırmada Vergi Değeri İlkesi ve Anayasa Mahkemesinin Kararı
Prof. Dr. Kâmuran PEKİNER	Maliyet Giderlerinin Bütçeler Yardımıyla Denetiminde Göz Önünde Tutulacak Hususlar
Dr. Fahir BİLGİNOĞLU	İşletmelerde Maliyet Bilgilerinin Oluşması
Dr. Yücel ERCAN	Maliyet Muhasebesi ve Başarının Ölçülmesi «Vak'a Tahlili»
Dr. M. Celâleddin ATAMANALP	Masraf Dağıtımında Cebirsel ve Matris Metodlar
Dr. Fuat ÇELEBİOĞLU	Bütçeler ve Fon Akış Tabloları Arasındaki İlişkiler
Dr. Halûk ÜNAL	Bilanço ve Kâr-Zararlar Yayınlanmalı
Doç. Dr. Erol EREN	İşletmelerde Kâr Amacı ve Kârlılığın Ölçümü
Dr. Ahmet İPEKÇİ	Döner Sermaye Kısıtlamalarının Maliyetler Üzerindeki Etkileri
	Enstitüden Haberler
	Muhasebe Yayınları Arasından

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Anlaşma ve Ana Tüzüğü
Uluslararası Muhasebe Standartları Bildirilerine Başlangıç
Uluslararası Muhasebe Standardı 1 — Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması

YIL 3 MAYIS 1977—II SAYI 8

O yıllarda aynı zamanda Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Başkanlığını da yürüten İ.Ü.İşletme Fakültesi öğretim üyesi Prof.Dr. Mustafa A.Aysan Uluslararası Muhasebe Standartları ile ilgili olarak 8.sayıda aşağıdaki sunuşu kaleme almıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları'nı S u n a r k e n

SUNUŞ

Hızlı bir kalkınmayı gerçekleştirme çabaları içinde bulunan Ülkemizin etkin bir Ekonomik Denetim Düzenine de gerekseme duyduğu çeşitli kesimlerde dile getirilmiştir.

Ekonomik Denetim Düzeni gereği, Batı Ülkelerinde de üzerinde önemle durulan bir konu olmaktadır. Bu nedenle ülkelerin kendi içlerinde ve uluslararası düzeyde bu konu ile ilgili uğraşları gittikçe yoğunlaşmaktadır. Muhasebecilik mesleği de kendi üzerine düşen görevi yerine getirmeye çalışmakta ve bu alandaki uluslararası çabaları büyük ilgi görmektedir.

Nitekim, Ekim 1972'de Sidney'de toplanan X. Uluslararası Muhasebe Kongresi'nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletlerinin oluşturduğu "Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu AISG'in girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmıştı. Bu öneri kısa zamanda, dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973'de gerçekleşti ve dokuz Kurucu Üye'den oluşan bir Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu oluşturuldu.

Bu olay, gerçekten, Ekonomik Denetim Düzeni'nin gerek ülke düzeyinde, gerek ülkeler arasındaki önemini gayet iyi açıklamaktadır. Hızla gelişen ülkeler arası ekonomik ilişkilerin belirli kurallara uyma zorunluluğu ve bu ilişkilerde tarafların aynı dili konuşmaları gereği böylece ortaya konmuş olmaktadır.

Ülkemizde ise, Ekonomik Denetim Düzeni'nin ne denli zayıf olduğu ve yıllardır beklenen "Sermaye Piyasası Kanunu" ve "Muhasebe Uzmanlığı Kanunu'nun bir türlü çıkarılamamış olması gerçekten üzücüdür.

Muhasebe Uzmanları Derneğimiz ise bu eksikliklerin giderilmesi hususunda gerek ülke içi gerek ülke dışı uğraşlarını yoğunlaştırma çabası içindedir. Bu amaç doğrultusunda, 1974 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna katılma isteğinde bulunmuş ve Kurucu Üyelerin oybirliği ile alınan bir kararla Kurulun Ortak Üyeliği'ne kabul edilmiştir. Böylece, Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan yararlanabilme olanağı doğmuştur.

Muhasebe Enstitüsü Dergisi'nin bu sayısında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınları yer almış bulunmaktadır. İlk kısımda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun ise Kuruluş Anlaşması ve Ana Tüzüğü, ikinci kısımda Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin açıklamalar ve son kısımda ise Birinci Uluslararası Muhasebe Standardı yer almıştır. Derginin takip eden sayılarında Kurul tarafından yayınlanmış diğer Standartlar yayınlanacaktır.

Standartlar yayımlandıkça ayrı basımlar biçiminde çoğaltılacak, Türkiye Muhasebe Derneği ile İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü'nün üyelerinin yararlanmalarına sunulacaktır. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na karşı bu kuralların Türkiye'de uygulanmasını sağlama yükümlülüğünü kabul etmiş bulunmaktadır. Türk işletmelerinin geleceği ile ilgili bütün kişi ve kuruluşların bu hedefin elde edilmesi için birlikte çaba göstermelerinin zorunluluğu açıktır. Devletin ve gelecek hükümetlerin mesleği tanımak ve ona toplumda etkinlik kazandırmak için alacağı önlemlerin bu alandaki önemi küçümsenemez. Bu konuya gereken önemin verilmesinin ekonominin geleceği ile çok yakın ilişkisi vardır. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, bu standartları yayınlamaya başlarken önemli bir yurt hizmetini yerine getirdiği inancındadır.

Bu hizmetin sağlanması konusunda standartları dilimize çeviren Dr. Haluk Ünal'a ve yayınlanmasını sağlayan İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü ile Enstitü Müdürü Prof.Dr. Nasuhi Bursal'a, Enstitünün Genel Sekreteri Dr. Serdar Küçükberksun'a ve Enstitünün Genel Koordinatörü Doç.Dr. Ersin Güredin'e şükranlarımı sunarım.

*Prof.Dr. Mustafa A. Aysan
Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Başkanı*

Dergide çevirisi yayınlanan standartlar Tablo 12'de yer almaktadır.

Tablo 12: Uluslararası Muhasebe Standartları Çeviri Listesi

Sayı	Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS)	Çeviren
8	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Anlaşma ve Ana Tüzüğü Uluslararası Muhasebe Standartları Bildirilerine Başlangıç UMS 1- Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması	Haluk Ünal
9	UMS 2-Stokların Değerlendirilmesi UMS 3- Konsolide Finansal Tablolar	Haluk Ünal Haluk Ünal
10	UMS 4-Amortismanların Muhasebeleştirilmesi UMS 5-Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgiler	Haluk Ünal Haluk Ünal
18	UMS 6- Değişen Fiyatlar Karşısındaki Muhasebe Uygulamaları UMS 7- Finansal Durumda Değişmeler Tablosu	Haluk Ünal Haluk Ünal
19	UMS 8- Olağanüstü ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler	Can Şımga
20	UMS 9- Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	Can Şımga

Tablo 12: Uluslararası Muhasebe Standartları Çeviri Listesi (Devam)

Sayı	Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS)	Çeviren
23-24	UMS 10- Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar UMS 11- İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	Can Şimga Can Şimga
35	UMS 12-Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi UMS 13-Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu	Balamir Yeni Balamir Yeni
36	UMS 14- Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	Balamir Yeni
38	UMS 15-Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler	Balamir Yeni
39	UMS 16-Duran Varlıklar, Tesis ve Donanımın Muhasebeleştirilmesi	Balamir Yeni
41	UMS 17- Kira Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	Dilek Ataman
45-46	UMS 22-İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	Yücel Ercan
47-48	UMS 19- Emeklilik Haklarının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Açıklanması UMS 20-Devlet Sübvansiyonları ve Devlet Yardımının Açıklanması ile İlgili Muhasebe	Can Şimga M.Şakir Ersoy
51-52	UMS 25 - Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	Feryal Orhon
55-56	UMS 23- Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	Feryal Orhon
57-58	UMS 24- İlgili Taraf İşlemlerinin Kamuya Açıklanması	Recep Pekdemir

Dergide UMS'ler dışında, özellik gösteren iki standartın çevirilerine de yer verilmiştir. Bunlardan biri Uluslararası Eğitim İlkeleri 4- Mesleki Temel Bilgilerle İlgili İlkeler (Çeviren: Balamir Yeni, sayı 38), diğeri ise Roma Antlaşmasının 54. Paragrafının 3. Maddesinin G bendini Konsolide Finansal Tablolar Hakkında 13 Temmuz 1983 tarihli 7. Yönerge (Çeviren Sema Ülker, Sayı 57-58)

4. Sonuç

Muhasebe Enstitüsü Dergileri değişik yönleriyle bir dönemde ülkemizin muhasebe vizyonu genişleten bir yayın özelliği taşımaktadır. 1975 yılından itibaren onbeş yıl boyunca 58 sayısı, toplamda 5000 sayfanın üzerine çıkan dergi akademik dünyayı ve iş hayatını bir yayında buluşturmuş, akademik bir yayını gazete bayilerine kadar yayabilmıştır. Günümüzün tüm teknolojik olanaklarına rağmen bu başarının tekrarlanması çok zor görülmektedir. İş hayatından aldığı zengin reklamlarla özellikle kendisini 15 yıllık yayın hayatının ilk yarısında beslemesi de büyük bir başarıdır.

Akademik konuları ve yenilikleri iş hayatına aktarmış, ülkemizin son on yılda ancak yakından tanıştığı Uluslararası Muhasebe Standartlarını (günümüzde UFRS) kırk yıl önce herkesin istifadesine sunmuştur.

Derginin bunların yanındaki en büyük başarısı ise, akademik yükselmelerde yayın kriterinin olmadığı yıllarda, öğretim kadrolarının bilimsel idealizmle yayın yapma çabalarıdır. Dergide yer alan birçok yayın halen geçerliliğini korumaktadır.

KÂR YÖNETİMİ VE TÜRKİYE'DEKİ KÂR YÖNETİMİ ÇALIŞMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ⁺

Turgay SAKİN*

Giriş

Kâr yönetimi şirket yöneticilerinin çeşitli güdülerle şirketin kâr tutarını kasıtlı olarak değiştirmesini ifade etmektedir. Kâr yönetimi araştırmaları ise işletme yöneticilerinin finansal tablo kalemlerini kişisel veya nedenini bilmediğimiz bazı amaçlar dolayısıyla ayarlama olasılıklarını değerlendirmektedir (Lee ve Vetter, 2015, 62).

Kâr yönetiminin varlığını ve büyüklüğünü objektif şekilde belirleyen bir yöntem bulunmamaktadır. Finansal raporlama standartları pek çok değerlendirme hususunda işletme yöneticilerine mesleki yargılarını kullanma hakkı vermektedir. Ancak finansal raporlama sürecinde finansal raporlar üzerinde yöneticilerin bu yargılarını objektif ve rasyonel çerçevede mi yoksa manipülasyon amacıyla mı kullandığının belirlenmesi kolay değildir.

Big bath (büyük temizlik) gibi bazı kâr yönetimi yöntemleri tespit edilebilir iken pek çok yöntem için durum böyle değildir. Bu nedenle açık ve anlaşılır olmayan kâr yönetimi uygulamalarını sayısallaştırabilmek amacıyla araştırmacılar işletmenin net kârını etkileyen tahakkukların, özellikle isteğe bağlı tahakkuk ve düzeltmelerin tespitine yönelmişlerdir (Lee ve Vetter, 2015, 62).

Bu çalışmada amaç kâr yönetimine ilişkin literatürün değerlendirilmesi ile araştırmacıların kâr yönetimi çalışmalarında kullandıkları modelleri açıklamaktır. Ayrıca ülkemizde kâr yönetimi konusunda yapılan çalışmaları incelemek ve bu çalışmalarda kullanılan modelleri ve sonuçları değerlendirmektir. Çalışmanın ilk kısmında kâr yönetimi kavramı açıklanacaktır. İkinci bölümde ise kâr yönetimi çalışmalarında kullanılan modeller açıklanacaktır. Üçüncü bölümde ise Türkiye'de yapılan çalışmalar değerlendirilecektir.

Kâr Yönetimi Kavramı

Kâr yönetimi kavramı 80'li yılların sonunda ve 90'lı yılların başında akademik literatürde araştırmaya konu olmaya başlamış bir kavramdır. Özellikle iki binli yıllarda yaşanan muhasebe skandalları bu konuya ilişkin akademik literatürde

⁺Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu kitap için hazırlanmıştır.

* Yrd. Doç. Dr. Turgay SAKİN, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

önemli sayıda çalışma yapılması sonucunu doğurmuştur. Kâr yönetimi uygulamalarının şirketlerde yaygın olduğu düşünülse de araştırmacılar açısından bu uygulamaların belgelenmesi oldukça zordur (Healy ve Wahlen, 1999, 370). Bu zorluğun temel nedeni kâr yönetiminin gözlemlenebilir olmamasıdır (Marai ve Pavlovic, 2014, 22).

Schipper (1989, 92) çalışmasında kâr yönetimini özel kazançlar elde etmek için dış finansal raporlamaya yapılan kasıtlı müdahale olarak tanımlamıştır. Mulford ve Comiskey (1996) ise çalışmalarında kâr yönetimini kullanıcılar üzerindeki firma performansının etkisini değiştirmek için muhasebe sonuçlarının manipüle edilmesi olarak açıklamışlardır (Babalyan, 2004, 12). Her iki tanım her ne kadar kâr yönetimin finansal raporlama süreci üzerinde bir müdahale olduğunu kabul etse de bu müdahalenin neden ve nasıl yapıldığını yeterince açıklamamaktadır.

Healy ve Wahlen (1999, 368) çalışmalarında kâr yönetimini işletmenin finansal performansı hakkında finansal tablo kullanıcılarını yanlış yönlendirmek ve raporlanan finansal bilgilere bağlı gerçekleşen sözleşmeleri etkilemek için yöneticilerin finansal raporlama sürecindeki takdir haklarını kullanarak finansal sonuçları değiştirmeleri olarak tanımlamışlardır. Bu durumda kâr yönetimin gerçekleşmesi için işletme yönetimin finansal raporlama süreci üzerindeki yargılarının (kararlarının) değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bağımsız denetim kapsamında finansal tablolar işletme yönetimin iddiaları olarak tanımlanmaktadır. Bunun nedeninin finansal ilgilerin önemli bir bölümünün işletme yönetiminin yargılarına göre oluşmasıdır. Finansal raporlama kurallarına göre bu yargıların verilmesinde rasyonel ve objektif değerlendirmeler yapılmasının altı çizilmektedir. Ancak işletmenin kâr yönetimi uygulamalarında bu yargılar rasyonel ve objektif kriterlere göre verilmemektedir.

Yöneticiler belirlenen bir kâr tutarına ulaşmak için gerçek işlemlerde de bulunabilirler. Yöneticiler istenilen kâr tutarına ulaşabilmek için bazı bütçe kalemlerinde kesintiye veya artışa gidebilirler. İşletme istenilen kâr tutarına ulaşabilmek için örneğin ar/ge faaliyetlerini veya reklam bütçesini azaltabilir. İşletme yönetiminin ister gerçek işlemlerle olsun, ister muhasebe standartlarındaki takdir haklarından kaynaklansın çeşitli güdülerle kâr yönetimi uygulamalarına kalkışması mümkündür. İşletme yönetiminin bunu gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin belirlenmesi için muhasebe literatüründe çeşitli modeller geliştirilmiştir.

Kâr Yönetimini Tahmini İçin Kullanılan Modeller

Kâr yönetimi çalışmalarında kullanılan modeller çoğunlukla tahakkukları temel olarak kâr yönetimi uygulamalarını belirlemeye çalışmışlardır. Bunun için özellikle

isteğe bağlı tahakkukların tahmin edilmesi gerekmektedir. İsteğe bağlı tahakkuklar kârı yönetmek için seçilen muhasebe uygulamaları veya gerçekleştirilen işlemlerden kaynaklanan tahakkuklardır. Bu tahakkuklar kâr tutarını arttırıcı veya azaltıcı yönde oluşturulabilmektedir. Ancak direkt olarak isteğe bağlı tahakkukları hesaplayacak bir model bulunmamaktadır. Direkt olarak isteğe bağlı tahakkukları hesaplamak mümkün olmadığı için isteğe bağlı tahakkukların bir göstergesinin kullanılması gerekmektedir. Kazanç yönetimi çalışmalarında isteğe bağlı tahakkuk göstergesinin yansız olarak belirlenmesi zor bir görevdir. Yansız isteğe bağlı tahakkuk göstergesi elde etmeden yapılacak çalışmalar Tip 1 ve/veya Tip 2 hatalarına yol açacaktır (Lee ve Vetter, 2015, 64). Tip 1 hatası gerçekte kâr yönetimi olmamasına karşın araştırma sonucunun kâr yönetiminin var olduğunu iddia etmesi iken tip 2 hatası gerçekte kâr yönetimi uygulaması olmasına karşın sonuçların kâr yönetimi olmadığını tahmin etmesidir.

Kâr yönetimi çalışmalarında ilk aşamada toplam tahakkukların tahmin edilmesi gerekmektedir. Toplam tahakkuklar ise isteğe bağlı tahakkukların ve zorunlu tahakkukların toplamıdır. Bu durum aşağıdaki eşitlik ile ifade edilmiştir.

$$TA_t = DA_t + NDA_t$$

TA = Toplam Tahakkuklar (Total Accruals)
DA = İsteğe Bağlı Tahakkuklar (Discretionary Accruals)
NDA = Zorunlu Tahakkuklar (Non-Discretionary Accruals)

Kâr yönetimi çalışmalarında araştırmacılar kâr yönetimi uygulamalarını araştırmak için isteğe bağlı tahakkukları hesaplamak durumundadır. Bu nedenle isteğe bağlı tahakkuklar toplam tahakkuklardan zorunlu tahakkukların çıkarılması ile bulunmaktadır.

$$DA_t = TA_t - NDA_t$$

Bu nedenle araştırmacı ilk olarak toplam tahakkukları hesaplamalı, daha sonra zorunlu tahakkukları tahmin etmelidir. Toplam tahakkukların ve zorunlu tahakkukların hesaplanması için çeşitli yaklaşım ve modeller geliştirilmiştir.

Toplam tahakkukların hesaplanmasında iki yaklaşım öne çıkmaktadır; Bilanço ve nakit akış yaklaşımları. Bilanço yaklaşımında bilanço kalemlerinden hareketle işletmenin toplam tahakkuklarının hesaplanması amaçlanmaktadır. Buna göre (Jones, 1991, 211);

$$TA_t = \Delta CA_t - \Delta CASH_t - \Delta CL_t - DEP_t$$

TA	= Toplam Tahakkuklar (Total Accruals)
ΔCA	= Dönen Varlıklardaki Değişim (Current Assets)
$\Delta CASH$	= Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Değişim (Cash)
ΔCL	= Kısa Vadeli Yükümlülüklerdeki Değişim (Current Liabilities)
DEP	= Amortisman (Depreciation)

Hribar ve Colins (2002, 106-107) bilanço kalemleri ile yapılan tahakkuk tahminlerinin önemli ölçüm hatalarına yol açtığını belirterek tahakkukların nakit akışları kullanılarak ölçümlerini önermiştir.

Nakit akışı yaklaşımında ise işletmenin olağanüstü kalemler öncesi kâr tutarı ile esas faaliyetlerden elde edilen nakit arasındaki fark kullanılarak toplam tahakkuk tutarı tahmin edilmeye çalışılmaktadır.

$$TA_t = NIBE_t - CFO_t$$

TA	= Toplam Tahakkuklar (Total Accruals)
NIBE	= Olağanüstü Kalemler Öncesi Net Kâr (Net Income Before Extraordinary Income)
CFO	= Faaliyetlerden Sağlanan Nakit (Cash Flow from Operations)

Nakit akış yaklaşımında her ne kadar işletmenin olağandışı kalemler öncesi kâr tutarını kullanmaları belirtilmiş ise de işletmelerin bu bilgiyi sunmadığı durumlarda net kâr tutarı kullanılmaktadır. Liu ve Lu (2007, 889) çalışmalarında kullandıkları finansal tablolar olağandışı kalemler öncesi kâr tutarını içermediği için net kâr tutarını kullanmışlardır.

Kâr yönetimine ilişkin araştırmaların ve isteğe bağlı tahakkukların kâr yönetiminde kullanımın daha iyi anlaşılabilmesi için faaliyetlerden sağlanan nakit tutarının nakit akış tablosunda endirekt yöntemle nasıl hesaplandığına bakılması gerekmektedir.

Net Kâr	X
+ Amortisman Gideri	X
+/- Δ Dönen Varlıklar	X
+/- Δ Kısa Vadeli Borçlar	X
Faaliyetlerden Sağlanan Nakit	X

Tahakkuk esaslı net kâr tutarı ile faaliyetlerden sağlanan nakit arasındaki farkın nedeninin tahakkuklar olduğu açıktır. Ancak bu tahakkukların zorunlu mu isteğe

bağlı olduğunun belirlenmesi kolay değildir. Örneğin alacaklardaki değişimin bir kısmının işletmenin şüpheli alacak karşılığı ayırması ile ilgili olduğunu kabul edelim. İşletme, geçmiş yılda şüpheli alacak karşılığını muhafazakar bir yaklaşımla yüksek belirlemiş iken cari yılda daha liberal bir yaklaşımla düşük belirlemiştir. Ortaya çıkan tahakkuk farkı yönetim tarafından isteğe bağlı olarak belirlenmiştir. Ancak bu tutarın tespit edilmesi mümkün iken bunun isteğe bağlı bir tahakkuk mu yoksa zorunlu bir tahakkuk mu olduğunun tespiti mevcut finansal tablo verileri ile imkansızdır.

Kâr yönetimi çalışmalarında ilk olarak Healy (1985) çalışmasında toplam tahakkukları kâr yönetiminin ölçümünde kullanmıştır. Ancak modelinde zorunlu ve isteğe bağlı tahakkuk ayrımı yapmamıştır.

Toplam tahakkuklar belirlendikten sonra isteğe bağlı tahakkukların belirlenmesi için zorunlu tahakkukların tahmin edilmesi gerekmektedir. Zorunlu tahakkukların belirlenmesinde kullanılan ilk model 1991 yılında Jennifer J. Jones tarafından "Earnings Management During Import Relief" adlı çalışmada ortaya konulan Jones modelidir. Bu model daha sonra 1995 yılında Dechow vd. tarafından yazılan "Detecting Earnings Management" adlı çalışmada geliştirilmiştir. Bu geliştirilen model literatürde "Modifiye Edilmiş veya Düzeltilmiş Jones Modeli" olarak adlandırılmaktadır.

Jones Modeli

Jones 1991 yılında yayımladığı çalışmasında zorunlu tahakkukları belirlemek için bir model önermişti. Buna göre;

$$NDA = \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_t/A_{t-1}) + \alpha_3(PPE_t/A_{t-1})$$

NDA = Zorunlu Tahakkuklar (Non-Discretionary Accruals)
A_{t-1} = t-1 zamandaki Toplam Varlıklar
ΔREV_t = t zamandaki Toplam Gelir
PPE_t = t zamandaki toplam Maddi Duran Varlık
α₁, α₂, α₃ = İşletme parametreleri

Ancak bu modelin çalıştırılması için gerekli olan işletme parametrelerinin (α değerlerinin) belirlenmesi gerekiyordu. İşletme parametreleri ise tahmin periyodunda aşağıdaki modelin çalıştırılmasıyla hesaplanmaktaydı.

$$TA_t = \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_t/A_{t-1}) + \alpha_3(PPE_t/A_{t-1}) + v_1$$

Modelin çalıştırılmasıyla hesaplanan α₁, α₂ ve α₃ zorunlu tahakkukların hesaplanmasında kullanılacak α₁, α₂ ve α₃ parametrelerini temsil etmekteydi. Bu

modelde toplam tahakkuklar yukarıda bahsedildiği üzere bilanço ya da nakit akış yaklaşımına göre hesaplanan tutarlardır. Bu modelden elde edilen istatistiklerin NDA hesaplanması için kullanılacaktır.

Modifiye Edilmiş Jones Modeli

Jones (1991) oluşturduğu modelde satışlar kalemi ile kâr yönetimi yapılamayacağını varsaymıştır. Ancak satışlar kalemi ile kâr yönetimi yapılabileceğini tamamen dışlamamıştır. Dechow, Sloan ve Sweeney (1995) çalışmalarında Jones modelinin satışlara ilişkin varsayımının uygun olmadığından yola çıkarak satışlara ilişkin bir düzenleme yapmıştır. Araştırmacılar Jones modelinde satışlardaki değişimden alacaklardaki değişimi çıkarmayı ekleyerek modeli yeniden düzenlemişlerdir.

$$NDA = \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2((\Delta REV_t - \Delta REC_t)/A_{t-1}) + \alpha_3(PPE_t/A_{t-1})$$

Jones ve Modifiye Edilmiş Jones modelleri her ne kadar eleştirilse de daha iyi alternatiflerinin olmaması nedeniyle araştırmacılar tarafından tercih edilmektedirler (Lee ve Vetter, 2015, 66).

Performansla Eşleştirilmiş İhtiyari Tahakkuk Ölçüm Modeli

Kothari Modeli olarak da anılan bu model Modifiye Edilmiş Jones Modeline aktif kârlılığı değişkenin eklenmesi ile oluşturulmuştur.

$$TA_t = \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2((\Delta REV_t - \Delta REC_t)/A_{t-1}) + \alpha_3(PPE_t/A_{t-1}) + \alpha_4 ROA_{t-1} + v_1$$

ROA = Aktif Kârlılığı (Return on Assets)

Larcker-Richardson Modeli

Modifiye Edilmiş Jones Modelini temel alan bir başka modeldir. Bu modele iki yeni değişken eklenmiştir: piyasa değeri/defter değeri oranı ve esas faaliyetlerden sağlanan nakit girişi.

$$TA_t = \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2((\Delta REV_t - \Delta REC_t)/A_{t-1}) + \alpha_3(PPE_t/A_{t-1}) + \alpha_4 BM + \alpha_5(CFO_t/A_{t-1}) + v_1$$

BM = Piyasa Değeri/Defter Değeri (Book to Market Ratio)

CFO = Faaliyetlerden Sağlanan Nakit (Cash Flow from Operations)

Endüstri Modeli

Endüstri modeli zorunlu tahakkukların bütün dönemlerde sabit olduğu varsayımını gevşetmektedir. Bu model isteğe bağlı tahakkukların belirleyicilerini ölçmek yerine bu belirleyicilerdeki değişim aynı sektördeki şirketlerde aynı olduğu varsayımına dayanmaktadır (Temiz, vd. 2016,248)

$$NDA_t = \alpha_1 + \alpha_2 Medyan_j = \frac{TA_t}{A_{t-1}}$$

Türkiye’de Kâr Yönetimi Çalışmaları

Türkiye’de kâr yönetimi çalışmaları olmasına karşın bu çalışmalar uluslararası çalışmalarla karşılaştırıldığında çalışma miktarının yetersiz olduğunu söylemek mümkündür. Ülkemizde yapılan kâr yönetimi çalışmalarını iki başlıkta inceleyeceğiz. İlk başlıkta kâr yönetimine ilişkin yapılan teorik içerikli çalışmaları belirttikten sonra ikinci bölümde ampirik çalışmalar açıklanacaktır.

Teorik Çalışmalar

Kurşunel ve diğerleri (2005) çalışmalarında kâr yönetiminin amaçlarını ve kâr yönetimi tekniklerini açıklamışlardır. Bu çalışmada kâr yönetim teknikleri açıklanırken kâr yönetimin muhasebe boyutu değerlendirilmiş ancak gerçek işlemlerle yapılan kâr yönetimi çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

Tekin ve Kabadayı (2011) kâr yönetimine ilişkin temel kavramları, kâr yönetim araçlarını, kâr yönetimini ölçmede kullanılan modelleri ve Türkiye’de ve Dünya’da kâr yönetimi etiğine ilişkin çalışma ve görüşleri açıkladığı çalışmalarında kâr yönetimi kavramı yerine kazanç yönetimi ifadesini kullanmışlardır.

Özden ve Ataman (2014) çalışmalarında kâr yönetimi kavramını geniş bir şekilde ele alıp açıklamış ve kâr yönetiminin hile kavramı ile ilişkisini değerlendirmişlerdir. Kâr yönetiminin nedenlerini ve kâr yönetiminde kullanılan yöntemleri açıklamışlardır.

Temiz ve diğerleri (2016) kâr yönetimi üzerine bir literatür taraması yapmışlardır. Kâr yönetimi üzerine genel bir değerlendirme yapılan bu çalışmada literatür taraması iki başlıkta gerçekleştirilmiştir; reel sektörde kâr yönetimi ve finans sektöründe kâr yönetimi. Çalışmada reel sektörde isteğe bağlı tahakkuklar kullanılarak kâr yönetimi analizi yapılırken finans sektöründe kayıp kredi karşılığı kullanıldığı belirtilmiştir. Kâr yönetimi tespiti konusunda kullanılan metodların zaman içerisinde değişim geçirmesi ve bu konudaki çalışmaların yoğunluğu kâr yönetimi konusunun güncelliğini koruduğunu gösterdiğini belirtmiştir.

Ampirik Çalışmalar

Duman (2010) çalışmasında 2005-2008 yılları arasında İMKB’de işlem gören 132 şirketin finansal verilerini kullanarak kazanç yönetimini tespit etmeye ve bunların işletmenin performansına etkisini değerlendirmeye çalışmıştır. Toplam tahakkuklar bilanço yöntemine göre tespit edilmiştir. Modifiye Edilmiş Jones modelinin kullanıldığı bu araştırmada kâr yönetimi tespit edilememiştir.

Karacaer ve Özek (2011) İMKB ulusal endeksine kayıtlı şirketlerin 2005-2008 yılları arasın 645 gözlemini kullanarak kâr yönetimi ve denetim firması büyüklüğü arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Çalışmada toplam tahakkukların ölçümü için nakit akış yaklaşımı, isteğe bağlı tahakkukların ölçümü için Modifiye Edilmiş Jones Modelini kullanılmıştır. Denetim firması ile kâr yönetimi arasında negatif bir ilişkinin varlığı belirlenmiştir. Bu ilişkiye göre yazarlar büyük denetim firmalarının müşterilerinin kâr yönetimi uygulamalarını sınırladığını iddia etmişlerdir.

Memiş ve Çetenak (2012) kurumsal yönetimin kâr yönetimi üzerindeki etkilerini incelemek amacıyla İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (Borsa İstanbul) 2004-2009 yılları arasında işlem görmüş 118 sanayi şirketini örneklem olarak belirlemişlerdir. Kurumsal yönetim faktörleri olarak İMKB (Borsa İstanbul) kurumsal yönetim endeksi, ortaklık yapısı, CEO’ların yönetim kurulu başkanlarından bağımsız olması, yönetim kurulu büyüklüğünün kullanıldığı çalışmada denetim kalitesinin de kâr yönetimine etkisi incelenmiştir. Nakit akış yaklaşımına göre toplam tahakkuklar ölçülmüş, isteğe bağlı tahakkukların ölçümünde Modifiye Edilmiş Jones Modeli kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre yönetim kurulu büyüklüğün kâr yönetimi uygulamalarını azalttığı belirtilmiştir. Ayrıca denetim kalitesinin göstergesi olarak kabul edilen dört büyük denetim firması tarafından denetlenmenin de kâr yönetimi uygulamalarını azaltıcı yönde etkisi olduğu iddia edilmiştir.

Önder ve Ağca (2013) kâr yönetimi ölçümünde kullanılan isteğe bağlı tahakkukların hesaplanmasında kullanılan Jones, Modifiye Edilmiş Jones, Kothari ve Larcker-Richardson modellerini incelemişlerdir. Türkiye’de kâr yönetimi uygulamalarını istatistiki olarak en iyi ölçen modelin Lacker-Richardson Modeli olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Toplam tahakkukların nakit akışı yaklaşımına göre hesaplandığı çalışmada, İMKB’de İşlem göre 125 işletmenin 2005-2010 dönemi verileri kullanılmıştır. Çalışmadan çıkan bir başka sonuç ise örneklemdeki şirketlerin %51’inin kâr azaltıcı tahakkuklar kullandığıdır.

Aygün ve diğerleri (2014) yönetim kurulu ile kâr yönetimi arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Yönetim kurulu büyüklüğü, dualite (genel müdürün aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olması) yönetim kurulunda kadın üyenin varlığı ve yönetim kurulu bağımsız üye sayısı faktörlerinin kurumsal yönetim göstergeleri olarak

belirlendiği çalışmada Borsa İstanbul'a kayıtlı 180 işletmenin 2009-2012 dönemi verileri kullanılmıştır. Nakit akış yöntemine göre toplam tahakkuklar hesaplanmış, isteğe bağlı tahakkuklar Modifiye Edilmif Jones Modeline göre belirlenmiştir. Çalışma sonuçlarına göre yönetim kurulu büyüklüğünün kr yönetimi uygulamalarını sınırlayıcı etkisi olduğu ancak dualitenin kr yönetimini arttırdığı iddia edilmiştir.

Aygün ve Akçay (2015) alışmalarında firma büyüklüğü ve borçlanmanın kr yönetimi üzerindeki etkilerini incelemişlerdir. alışmalarında Borsa İstanbul'a kayıtlı, finans sektörü dışındaki sektörlerden 230 firmanın 2009-2012 yılları arası verisini kullanmışlardır. Toplam tahakkukların ölçümü için nakit akış yaklaşımı kullanan araştırmacılar isteğe bağlı tahakkukların belirlenmesi için Modifiye Edilmif Jones Modelini kullanmışlardır. alışmalarında borçlanma maliyetleri ile kr yönetimi arasında negatif bir ilişkinin varlığını belirlemişlerdir. Bu sonuçla araştırmacılar borçlanma oranı yüksek firmalarda kr yönetimi uygulamalarının düşük olduğunu iddia etmişlerdir.

Ağca ve nder (2016) Türkiye'de kr yönetimi üzerinde kurumsal yönetim yapılarının etkilerini incelemişlerdir. alışmalarında Borsa İstanbul'da işlem gören 125 işletmenin 2005-2010 dönemi verileri kullanılmıştır. Toplam tahakkukların nakit akış yaklaşımına göre belirlendiği bu çalışmada kr yönetimi Larcker-Richardson Modeli ile ölçülmüştür. Kurumsal yönetim yapıları olarak ise yönetim kurulu yapısı, denetim komitesi yapısı ve sahiplik yapısı incelenmiştir. Çalışmada yönetim kurulu ve denetim komitesi ye sayılarının artması ile kr yönetimi uygulamalarının arttığı ancak bu kurul ve komitelerdeki bağımsız ye sayısının artmasının kr yönetimini azalttığı tespit edilmiştir. Çalışmada genel olarak blok sahiplik, yönetimsel sahiplik, denetim komitesi ve yönetim kurulunun büyüklüğü gibi faktörlerin kr yönetimini arttırdığı, yönetim kurulu ve denetim komitesi bağımsızlığının kr yönetimini azalttığı iddia edilmektedir.

Yavuzaslan ve Kalmış (2016) alışmalarında kurumsal yönetim mekanizmaları ile kr yönetimi ilişkisini incelemiştir. Bu çalışmada kr yönetiminin analizi için Jones Modeli, Modifiye Edilmif Jones Modeli, Larcker-Richardson Modeli ve Performansla Eşleştirilmif İhtiyari Tahakkuk Modeli değerlendirilmiştir. Toplam tahakkukların hesaplanmasında ise nakit akış yaklaşımı kullanılmıştır. Çalışmada tahakkuk tahmin modelleri karşılaştırılarak isteğe bağlı tahakkukları en iyi ölçtüğü tespit edilen Larcker-Richardson Modeli kullanılmıştır. Seçilen model ile Borsa İstanbul'da işlem gören 119 şirketin 2005-2010 dönemi verilerinin analizi gerçekleştirilmiştir. Yapılan analiz sonucu yönetim kurulu ve denetim komitesinde icracı olmayan üyelerin çokluğunun ve denetim komitesi ye sayısının büyüklüğünün kr yönetimi uygulamalarını azaltan unsurlar olarak tespit edilmişlerdir. Aktif büyüklüğünün ise kâr yönetimi uygulamalarını arttıran bir unsur olduğu iddia edilmiştir. Çalışmadan çıkan bir başka sonuç ise nder ve Ağca'nın (2013) alışmasında olduğu gibi örneklemdaki şirketlerin %51'inin kr azaltıcı tahakkuklar kullandığıdır.

Cengiz ve diğçerleri (2016) kâr dağıtım politikası ve kâr yönetimi ilişkisini incelemişlerdir. Borsa İstanbul'da işlem göre 70 imalat şirketinin 2011-2014 yılları verisinden yararlanılan çalışmada toplam tahakkuklar nakit akış yöntemi ile hesaplanmışlardır. Modifiye Edilmiş Jones Modelinin kullanıldığı çalışmada kâr dağıtım politikası ile kâr yönetimi arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmemiştir.

Sonuç

Kâr yönetimi uluslararası literatürde önemli sayıda çalışmaya konu olmuş ve güncelliğini koruyan çalışma alanlarından biridir. İşletme yönetimlerinin çeşitli nedenlerle kâr yönetimi uygulamalarına girmeleri ve bunların tespitinin zorluğu finansal tabloların bilgi kalitesini azaltan bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu alandaki zorluklardan ilki kâr yönetimine ilişkin istikrarlı bir göstergenin ve bunun ölçümünün gerçekleştirilememiş olmasıdır. Özellikle tahakkuk tahminine dayanan modellerin kâr yönetimi çalışmalarında göreceli olarak yetersiz kalmaları yeni modellerin oluşturulması ve bunların test edilmesini gerektirmektedir. Ayrıca mevcut modellerin varsayımlarının güçlü olmaması nedeniyle çalışma sonuçlarının yanlış yönlendirmelere açık olduğu unutulmamalıdır.

Kâr yönetimi çalışmalarında bir başka çalışma alanı olarak kâr yönetimine etki eden faktörlerin belirlenmesidir. Ülkemizde yapılan çalışmalarda yoğunlukla kurumsal yönetim çerçevesinde kâr yönetimi çalışmaları yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu çalışmalardan bazı genellemelerin yapılabilmesi için aynı alanda daha fazla çalışma yapılması gerekliliği açıktır.

KAYNAKÇA

Ağca, A., Önder, Ş. (2016) "İşletmelerde Kâr Yönetimi ve Kurumsal Yönetim Yapıları Arasındaki İlişki: BIST Üzerine Bir Uygulama", Muhasebe ve Denetime Bakış, (47), s.23-42

Aygün, M., Akçay, A. (2015), "Firma Büyüklüğü ve Borçlanmanın Kâr Yönetimi Üzerindeki Etkisi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, s. 57-67

Aygün, M., Sayın, H.C., Akçay, A.Ö. (2014) "Yönetim Kurulu ve Kâr Yönetimi Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Üzerine Bir İnceleme" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 16(4), s.55-75

Babalyan, L. (2004) "Earnings Management by Firms Applying International Reporting Standards: Implications for Valuation", Doctoral Thesis, <https://doc.rero.ch/record/2755/files/BabalyanL.pdf> (31/10/2016)

Cengiz, S., Dilsiz, M.Ş., Aslanoğlu, S. (2016) "Kar Dağıtım Politikasının Kazanç Yönetimi Uygulamaları Üzerindeki Etkisi" Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2016, s.39-54

Duman, H. (2010) "Kamunun Aydınlatılması Kapsamında Kazanç Yönetiminin Tespiti ve Şirket Finansal Raporları ve Performansı Üzerine Etkisi: İMKB Uygulaması" Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 13 (1-2), s.127-151

Healy, P. M. & Wahlen, J. M. (1999) "A review of the earnings management literature and its implications for standard setting", Accounting Horizons, V. 13 (4), s. 365-383.

Hribar, P., Collins, D.W. (2002) "Errors in Estimating Accruals: Implications for Empirical Research" Journal of Accounting Research, 40 (1), s.105-134

Jones, J.J. (1991) "Earnings Management During Import Relief Investigations", Journal of Accounting Research, Vol. 29. No: 2, s.193-228

Karacaer, S., Özek, P. (2011) "Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kâr Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, s.60-74

Kurşunel, F., Büyükşalvarcı, A., Alkan, A.A. (2005) "İşletmelerde Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Arka Planı" Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 8 (1-2), s.171-187

Larcker, D.F., Richardson, S.A. (2004) "Fees Paid to Audit Firms, Accrual Choices, and Corporate Governance" Journal of Accounting Research, 42(3), s.625-658

Lee, B.B., Vetter, W. (2015) "Critical Evaluation of Accrual Models in Earnings Management Studies", Journal of Accounting and Finance, V.15 (1), s.62-71

Liu, Q., Lu, Z. (2007), "Corporate Governance and Earnings Management in the Chinese Listed Companies: A Tunneling Perspective", Journal of Corporate Finance, 13. S. 881–906.

Marai, A. ,Pavlović, V. (2014) "An Overview of Earnings Management Measurement Approaches: Development and Evaluation" Facta Universitatis, Series: Economics and Organization Vol. 11, No 1, s. 21 – 36

Memiş, M.Ü., Çetenak, E.H. (2012) "Kurumsal Yönetimin Kazanç Yönetimi Uygulamaları Üzerine Etkisi: İMKB'de İşlem Gören Şirketler Üzerine Bir Uygulama", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, cilt:21 sayı:3, s. 205-224

Önder, Ş., Ağca, A. (2013) "Toplam Tahakkuk Modelleri ile Türkiye'de Kâr Yönetiminin Ölçülmesi: İMKB'de Yer Alan İşletmeler Üzerine Bir Araştırma" Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi EYİ 2013 Özel Sayısı, s.35-47

Özden, E.A., Ataman, B. (2014) "Kâr Yönetimi ve Yöntemleri" Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 11 (42), s.13-25

Schipper, K. (1989) "Commentary on Earnings Management", Accounting Horizons, 3, s. 91-102.

Tekin, A., Kabadayı, N. (2011) "Kazanç Yönetimi" Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi 14.1-2 s.109-126

Temiz, H., Acar, M., İpçi, M.Ö. (2016) "Reel Sektör ve Finans Sektöründe Kâr Yönetimi Uygulamaları: Literatür Taraması" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (1), s.237-268

Yavuzaslan, S., Kalmış, H. (2016) "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Kâr Yönetimi Üzerindeki Etkisi ve Borsa İstanbul A.Ş. Şirketleri Üzerinde Bir Uygulama" Yönetim Bilimleri Dergisi, 14(27), s.353-384

FİNANSAL RAPORLAMADA TAHMİNLERİN DENETİMİ⁺

Ayça Zeynep SÜER*

Özet

Finansal raporlarda yer alan bilgilerin büyük bir kısmının temelini oluşturan muhasebe tahminleri, gelecekteki olayların olası sonuçlarına göre belirlenen unsurlardır. Oluşturulması karmaşık bir süreci gerektiren ve gelecekteki olaylara bağlı olan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı hakkında denetçilerin mesleki muhakemelerini kullanarak yargıya varmaları gerekmektedir. Bu nedenle, denetçiler, muhasebe tahminlerinin finansal raporlama sürecini değerlendirmek için uygun denetim prosedürlerini seçerken, uygularken ve yargı oluştururken sistematik bir süreçten çok mesleki yargılarının hâkim olduğu bir süreci takip etmektedir. Önemli yanlışlık riski ve belirsizliği yüksek olan muhasebe tahminlerini değerlendirme sürecinde, denetçilerin karşılaştıkları güçlükler üzerine yapılan araştırmalar literatürde farklı çalışmalarda konu edilmiştir.

Denetçiler, finansal raporlamada tahminlerin denetimini gerçekleştirirken, konuya ilişkin mevcut denetim standartlarına uyma gereği ve tahminlerin içsel karmaşıklığı ve belirsizliği nedeniyle, genellikle yönetimin muhasebe tahminlerine, tahminlerde kullandıkları değerlendirme modellerine, kabul ettikleri varsayımlara ve yönetim tarafından sağlanan tahminlerin dayanağını oluşturan kanıtlara güvenmeyi tercih etmektedir. Bununla birlikte, finansal tablo kullanıcılarının faydalı ve güvenilir bilgi ihtiyacına daha sağlıklı cevap verilebilmesi için, denetçilerden finansal raporlarda yer alan söz konusu karmaşık tahminleri denetlerken, kabul edilen varsayımları, kullanılan modelleri ve bunlara ilişkin kanıtları eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirmeleri beklenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Tahminler, finansal raporlama, denetim, tahmin belirsizliği, mesleki yargı

Giriş

Finansal raporlarda, kesin olarak ölçülemeyen, ancak tahmin edilerek raporlanan unsurların da var olması, yönetimin çeşitli varsayımların kabulü ile değerlendirme modelleri kullanarak yargıda bulunmasını gerektirir. Tahmin geliştirilirken kabul edilen varsayımların, objektif faktörler gibi aynı şekilde doğrulanması mümkün olmamaktadır. Karmaşık finansal işlemlere dayalı modellerle hesaplanan tahminler

⁺Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu kitap için hazırlanmıştır.

*Yrd. Doç. Dr. Ayça Zeynep SÜER, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

ise çoğu zaman denetçinin uzmanlığını aşabilmektedir. Tahminlerin karmaşıklığı ve yargı odaklı olma özelliği, denetçilerin bu unsurların makullüğünü doğrulama süreçlerinde zorluk yaşamalarına neden olmaktadır (Griffith vd. 2015b: 834).

Son yıllarda muhasebe tahminlerinin denetiminde yaşanan sorunların temeli, bağımsız denetim sürecinde “belirsizlik içermeyen hesapların denetiminde” kullanılan yöntem ve yapısal yaklaşımların “karmaşık tahminlerin denetiminde” de kullanılmasına dayanmaktadır (Griffith vd. 2015b: 858).

Varlık ve borçların gerçeğe uygun değer ile ölçümü arttıkça; denetçilerin ve denetim standartlarını düzenleyenlerin, sadece değerlendirme modelleri ile modele dâhil edilecek girdileri ve yönetimin karar verme sürecini anlamaları yetmemekte, aynı zamanda yönetimin muhtemel taraflılığını ve modeller uygulandığında olası hataları, piyasa girdilerini tanımlamaları ve varsayımları da denetim sürecine dâhil etmeleri gerekmektedir (Martin vd. 2006: 288).

Uluslararası ve ülkemiz kural ortamlarında, muhasebe tahminlerinin denetimine ilişkin standartlar yayımlanmıştır. Amerika Birleşik Devletleri’nde bu konuya ilişkin “Muhasebe Tahminlerinin Denetimi” ve “Gerçeğe Uygun Değer Ölçümlerinin ve Açıklamalarının Denetimi” başlıklı iki ayrı standart yayımlanmıştır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan “Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamalarının Bağımsız Denetimi” başlıklı Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı, ülkemizde de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe tahminlerini destekleyen kanıtların toplanması aşamasında olası zorluklar ve kesin sonuçlara ulaşılmasının mümkün olmaması nedeniyle, denetim sürecinin önemli bir kısmını oluşturan bu alanı incelemektir. Günümüz sermaye piyasalarında tahmine dayalı işlemler artmakta, bu işlemlerin sonuçları finansal raporlara dâhil edilmekte, muhasebe tahminlerinin denetimine ilişkin standartlar geliştirilmekte ve diğer denetim standartları da revize edilerek, risk ve belirsizlik içeren bu unsurlara söz konusu standartlarda yer verilmektedir. Faydalı bilgi edinmek ve nihayetinde raporlanan bilgilere güven duymak isteyen finansal tablo kullanıcıları da bu konular hakkında daha net bilgiye gereksinim duymaktadır. Söz konusu bilgilere ilişkin güvenceyi denetçiler sağlamaktadır. Denetçilerin finansal raporlardaki tahminleri değerlendirme süreçleri ve karşılaştıkları zorluklar hakkında yabancı ülkelerde yapılan araştırma sonuçları oldukça dikkat çekicidir. Ülkemiz ekonomik koşulları içerisinde denetçilerin bu konudaki görüşlerine yönelik benzer saha araştırmaları yapılması durumunda, ulaşılabilecek bulguların finansal raporlama ve denetim uygulamaları açısından faydalı bilgi sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmada, tahminlerin denetimine ilişkin standartlara, tahminlerin denetim süreci ve denetçilerin bu süreçte karşılaştıkları problemlere, tahminlerin neden olduğu risk ve belirsizlik ortamında bağımsız denetim konularına yer verilmiştir.

1. Tahminler ve Tahminlerin Niteliği

Çeşitli varsayımlar ve zor modellerle hesaplanan karmaşık tahminlerin finansal tablolarda önemi giderek artmaktadır. Bununla birlikte, ekonomik koşullar ve gerçeğe uygun değer ile finansal raporlamanın artan zorluğu, değerlendirme modellerinin de önemini arttırmıştır. Tahminlerin taşıdığı belirsizlik, yönetime taraflı davranma konusunda fırsat tanımakta, bu da tahminlerin güvenilirliğini azaltarak, sermaye piyasası katılımcılarına daha az faydalı bilgi sunulmasına neden olmaktadır (Griffith vd. 2015b: 833).

Muhasebe tahmini gerektiren durumlara (gerçeğe uygun değer tahmini dışındaki durumlar) örnek olarak; şüpheli alacak karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, amortisman ve varlığın faydalı ömrü, karşılıklar, dava karşılıkları, garanti karşılıkları, kıdem tazminatı karşılıkları verilebilir (Eilifsen vd. 2010:102).

Gerçeğe uygun değer tahmini gerektiren durumlara örnek olarak; finansal araçlar, maddi duran varlıklar, işletme birleşmesi yoluyla edinilen şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar verilebilir. Gerçeğe uygun değer tahminleri, aynı zamanda bir varlık ya da yükümlülüğünün olası değer düşüklüklerinin değerlemesini ve saptanmasını da gerektirebilir. (Eilifsen vd. 2010:102)

Yöneticilerin muhasebe tahminlerini destekleyen mevcut bilgilerinin niteliğinin ve güvenilirliğinin büyük ölçüde değişmesi, muhasebe tahminleri ile ilgili tahmin belirsizlik derecesini, dolayısıyla muhasebe tahminlerinin önemli yanlışlık riskini etkilemektedir. Bununla birlikte, bazı muhasebe tahminleri görece olarak daha az tahmin belirsizliği içerir ve daha düşük önemli yanlışlık riskine sebebiyet verir. Bunlara örnek olarak; rutin işlemlerle ilgili olduğu için sıklıkla yapılan, güncellenmiş, hazır olarak ulaşılabilen verilerden türetilen tahminler; yayımlanmış faiz oranı verisi, aktif piyasanın (gerçek işlemlerin meydana geldiği, hazır olarak ulaşılabılır ve güvenilir fiyat bilgi sağlayan) gerçeğe uygun değer muhasebe tahminleri verilebilir. (Eilifsen vd. 2010:102-103)

Buna karşın, diğer muhasebe tahminleri nispeten yüksek tahmin belirsizliğine sahip olabilir; örnek olarak, özellikle önem teşkil eden ve belirsiz varsayımlara dayalı-dava sonucuna dayalı, aktif olmayan piyasalardaki gerçeğe uygun değer ölçümleri ya da varsayımları güvenilir olmayan ve hazır olarak ulaşılamayan gerçeğe uygun değer hesaplama modellerindeki tahminler verilebilir. (Eilifsen vd. 2010:102-103)

Gerçeğe uygun değer ölçümleri, piyasaya yansiyacak ileriye dönük bilgileri ve bu piyasa girdilerinin şirkete özgü koşullara (nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasına) uygulanabilirliği ile ilgili yargıları içermektedir. Gelecekte meydana gelecek olayların ve koşulların tam bir kesinlik çerçevesinde öngörülebilmesi nedeniyle daima bir yargı unsuru söz konusu olacaktır. Gerçeğe uygun değer tahminlerinde piyasa verilerinin arttırılması, şirkete özgü girdilerin ise azaltılması esastır (Martin vd. 2006: 289-290).

2. Tahminlerin Denetimine İlişkin Standartlar

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 540 "*Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi*", ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK) tarafından Resmî Gazetede yayımlanmış 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

BDS 540, muhasebe tahminlerinin; denetçinin değerlendirme süreçlerine, önemli yanlışlık riskine cevabına ve denetim bulgularının değerlemesine nasıl entegre olduğunu ayrıntılarıyla açıklamaktadır. (Eilifsen vd. 2010:102)

BDS 540'ta yer alan başlıklar aşağıdaki gibidir:

- Muhasebe Tahminlerinin Niteliği
- Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler
- "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
- Değerlendirilmiş "Önemli Yanlışlık" Risklerine Karşı Yapılacak İşler
- Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak İlâve Maddi Doğrulama Prosedürleri
- Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının Değerlendirilmesi ve Yanlışlıkların Belirlenmesi
- Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar
- Yönetimin Muhtemel Tarafılığına İlişkin Göstergeler
- Yazılı Açıklamalar
- Belgelendirme

Amerika Birleşik Devletleri'nde, AICPA tarafından, tahminlerin denetimine ilişkin AU 342 "*Muhasebe Tahminlerinin Denetimi*" standardı 1989 yılında, AU 342 "*Gerçeğe Uygun Değer Ölçümlerinin ve Açıklamalarının Denetimi*" standardı 2003 yılında yayımlanmıştır. Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu-PCAOB, denetim standartlarını tekrar organize ederek, söz konusu standartların, 31 Aralık 2016 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceğini açıklamıştır.

AU 342'de yer alan başlıklar aşağıdaki gibidir:

- Muhasebe Tahminlerinin Oluşturulması
- Muhasebe Tahminleri ile ilgili İç Kontrol
- Muhasebe Tahminlerinin Değerlendirilmesi
- Muhasebe Tahmini Gerektiren Durumların Tanımlanması
- Makullüğün Değerlendirilmesi

AU 328'de yer alan başlıklar aşağıdaki gibidir:

- İşletmenin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamalarına İlişkin Karar Sürecinin Anlaşılması, İlgili Kontroller ve Risk Değerlendirmesi
- Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GAAP-General Accepted Accounting Principles) ile Uyumunun Değerlendirilmesi
- Uzman Görüşüne Başvurma (Uzmandan Hizmet Alma)
- İşletmenin Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamalarının Test Edilmesi
- Yönetimin Önemli Varsayımlarının, Değerleme Modelinin ve Modelde Kullandıkları Verilerin Test Edilmesi
- Teyit Etme Amacıyla Bağımsız Gerçeğe Uygun Değer Tahminlerinin Oluşturulması
- Gerçeğe Uygun Değer Açıklamaları
- Denetim Prosedürlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi
- Yönetimin Beyanı
- Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

AICPA'nın denetim standartlarına göre, tahminlerin denetiminde izlenecek adımlar sırasıyla; yönetim tahmin modelleme sürecinin anlaşılması, değerlendirme uzmanının görüşünün dikkate alınması, maddi doğruluk testlerinin tasarımı, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre ilgili açıklamaların değerlendirilmesi şeklindedir (Bratten vd. 2013:16-17).

BDS 540, denetçilere yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler konusunda yapılandırılmış bir rehber sunarken; AU 342 ve AU 328, yönetimin taraflılığına ilişkin denetçi sorumluluğuna değinmemiştir (Bratten vd. 2013:17).

BDS 540'a göre, denetçi, yönetimin muhasebe tahmin belirsizliği etkilerine yeterince yer verilmediği kanaatine vardığı takdirde, tahminin makullüğünü değerlendirecek bir tahmin aralığı geliştirmelidir (Bratten vd. 2013:17).

PCAOB, AU 342 ve AU 328'de tahminlerin denetiminde 3 yaklaşımdan birini diğerine üstün kılmamakla birlikte; AU 328, yönetimin tahmin sürecinin incelenmesi ve test edilmesine ilişkin 14 paragraf, bağımsız bir tahmin oluşturulmasına ilişkin 1 paragraf, sonraki olayların incelenmesine ilişkin 2 paragrafa yer vererek, denetçileri

yönetimin tahmin sürecinin incelenmesi yaklaşımını benimsemeleri konusunda bir nevi yönlendirmektedir(Griffith vd. 2015b: 841).

Standartlar, tahminlerin denetimi konusuna farklı yaklaşımlara izin vermekte, ancak asıl önemli nokta karmaşık tahminlerin nasıl geliştirilmesi gerektiğini anlamak için söz konusu yaklaşımlardan hangilerinin uygulandığını ve nasıl uygulandığını tanımlamaktır. (Griffith vd., 2015b: 834).

Tahminlerin denetimine ilişkin standarttan ayrı olarak, IAASB, finansal tablo kullanıcılarının yürütülen denetim hakkında daha kapsamlı bilgi edinerek, kullanıcılara denetime ilişkin daha iyi bir anlayış sağlanması amacıyla, denetim sırasında denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği konulardan en çok önem arz eden konuların denetçi raporunda yer alması gerektiğini düşünerek 701 No.lu Bağımsız Denetim Standardı (BDS) Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Taslak Metnini yayımlamıştır. Bu kapsamda bağımsız denetçi raporunda "Kilit Denetim Konuları" başlığıyla ayrı bir bölümde bu konulara yer verilecektir (KGK 2016).

Kilit denetim konuları arasında; yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi muhakemeleri de yer almaktadır (BDS 701 2016: 9(b) paragrafı).

BDS 260 "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", denetçinin, muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve finansal tablo açıklamaları dâhil işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşlerini üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini zorunlu kılar. Pek çok durumda bu bildirim, önemli muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalarla ilgilidir. Bu tahmin ve açıklamalar muhtemelen, denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektiren alanlardır ve ciddi risk olarak da belirlenebilir. (BDS 701 2016: A23 paragrafı) Ancak finansal tablo kullanıcıları, BDS 540 uyarınca yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğuna karar verilen muhasebe tahminlerine -ciddi risk olarak belirlenmese bile, bu konularda bilgilenmek istediklerini belirtmişlerdir. Diğer hususların yanı sıra, bu tür tahminler; yüksek düzeyde yönetimin muhakemelerine bağlı ve genelde finansal tabloların en karmaşık alanları olup yönetim ile denetçinin faydalandığı uzmanların her ikisinin de katılımını gerekli kılabilir. (BDS 701 2016: A23 paragrafı).

3. Bağımsız Denetçinin Tahminleri Değerlendirme ve Mesleki Yargı Süreci

Tahminlerin denetiminde denetçi; muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığına ve muhasebe tahminlerine ilişkin yapılan açıklamaların yeterli olup olmadığına dair kanit toplamaktadır (Eilifsen vd. 2010:102). Denetçiler, tahminlerde kullanılan modellerin temel etkenlerini bilgilerinin yetersiz olması nedeniyle, bazı durumlarda

anlayamayarak, önemli varsayımları yanlış yorumlayabilmektedir. Bununla birlikte, denetçilerin, yöneticilerin seçtiği değerlendirme ve tahmin modellerini anlamaları durumunda dahi, özellikle piyasa koşulları (dinamik veya bağımsız piyasa verisi bulunmayışı) nedeniyle, model varsayımlarının uygunluğuna karar vermeleri zorlu bir süreci gerektirmektedir (Bratten vd. 2013:14-15).

Bağımsız denetçiler, finansal raporların güvenilirliğinin hakemleridir. Finansal raporlardaki karmaşık tahminlerin önemi giderek artmakta ve yönetimin tarafsızlığına imkan vermektedir. Tahminlerin denetim kalitesinin sağlanmasında, finansal raporların güvenilirliğinin iyileştirilmesinde önemli rolü bulunmaktadır. Bununla birlikte, muhasebe tahminleri nitelikleri gereği, geçmiş olayların hesabından çok gelecek olayların öznel öngörüsünü gerektirdiğinden denetlenmesi zor olan unsurlardır (Griffith 2015b: 833-834).

Yönetimin tahmin modelleme süreci anlaşılırken, denetçiler öncelikle, yönetimin yöntem tercihlerini değerlendirmelidir. Ancak çoğu zaman bu tercihlerin finansal olaya özgü olması modellerin anlaşılması sürecini karmaşık hale getirmektedir. Denetçi aynı zamanda modelde çok sayıda kullanılan varsayımların uygunluğunu değerlendirmelidir. Tahminlerin tahakkukunun belirsiz olması nedeniyle, gerçeğe uygun değer tahminleri ve diğer tahminlerin denetimi çok boyutlu, ancak yapılandırılmamış bir süreci gerektirir (Bratten vd. 2013:16-17).

Hesaplanışı oldukça zor modellere ve çeşitli varsayımlara dayanan karmaşık tahminler, yönetimin geleceğe yönelik öznel öngörülerini gerektirir. Gelecek olaylar ve koşullar kesin olarak öngörülemediği için yönetimin karmaşık tahminlerinin makullüğünü değerlendirmek, tarihi maliyetlere dayalı muhasebe verilerini denetlemekten daha zordur. Bununla birlikte, denetlenmiş finansal tabloların kullanıcıları, finansal raporlarda sunulan bilginin tarihi maliyetlere ya da bir tahmin değerine dayanıp dayanmadığına bakmadan, söz konusu bilginin güvenilirliği hakkındaki denetçi görüşüne inanmaktadır (Backof vd. 2014: 8). Yönetimin bir muhasebe tahminini finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi durumunda, denetçinin değerlendirmesinin odak noktası, muhasebe tahminin ölçümünün geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebeleştirme kriterlerini karşılamaya yetecek kadar güvenilir olup olmadığıdır. (BDS 540 2014: p. A113)

Denetim faaliyetinin verimli ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesinin temel unsurlarından biri olan "mesleki şüphecilik" kavramını, AICPA, 1972 yılında, "*sorgulayan zihniyet ve denetimin eleştirel değerlendirmesini içeren bir davranış*" olarak tanımlamıştır (Bratten vd. 2013:21).

Yönetimin varsayımlarının değerlendirilmesinde, değerlendirme modellerine ilişkin kontrollerin testinde, tahminlerle tutarsız olabilecek mevcut kanıtlara ulaşılmasında ortaya çıkabilecek noksanlıklar, yönetimin tahmin sürecine aşırı güvenme, çelişkileri

fark edememe ve karmaşık tahminlerle ilgili yeterli kanıt toplayamama muhasebe tahminlerinin denetiminde yetersiz mesleki şüphencilik sonuçları olarak görülmektedir (Bratten vd. 2013:22, Griffith vd. 2015a: 53).

Denetçiler, yönetimin gelecek hakkında öznel varsayımlara dayalı karmaşık tahminleri denetlerken, şirket hakkındaki bilgiler ve şirketin gelecek faaliyet planları doğrultusunda ağırlıklı olarak yönetim tarafından sağlanan kanıtlara güvenmektedir (Backof vd. 2014: 9). Bu kanıtlar değerlendirilirken, yönetimin muhtemel bir tarafsızlığının söz konusu olup olmadığının araştırılması gerekmektedir.

Gerçeğe uygun değer tahminlerinin denetiminde, ölçümlerde kullanılan değerleme modellerinin girdi ve ıktıları doğrudan doğrulanamadığı için, denetçinin, mesleki şüphencilikle ve mesleki muhakeme ile değerleme tekniklerine dayalı gerçeğe uygun değer tahminlerini önemli düzeyde etkileyen taraflı bakış açısının söz konusu olmadığı bir süreci temin etmesi gerekmektedir (Martin vd. 2006: 291).

Bireyler, yargı oluştururken sahip oldukları bilgileri nasıl ağırlıklandırdıkları ve birleştirdikleri konusunda genel olarak çok az iėėrye sahiptir. Yönetimin tahmin modellerinin girdileri ile ilgili yargılara nasıl ulaştıklarına dair açıklamalarda iėėr eksikliği söz konusu olabileceğinden denetçi bu hususu da dikkate almalıdır (Martin vd. 2006: 293).

Griffith vd. (2015b) alışmalarında 24 denetçi ile karmaşık muhasebe tahminlerini nasıl denetlediklerine ve bu süreçte karşılaştıkları problemlere yönelik mülakat yapmıştır. Ulaştıkları bulgulara göre, denetim standartlarında muhasebe tahminlerinin denetiminde 3 yaklaşıma da izin verilmesine rağmen denetçiler, yoğunluklu olarak yönetimin tahmininin detaylarını denetlemeyi tercih etmektedir. Bağımsız bir tahmin oluşturmayı ve sonraki olayları inceleme yaklaşımını nadiren seçmektedir. Denetçilerin açıklamaları doğrultusunda, denetim sürecinde izledikleri adımlar, geniş kapsamlı bir tahmin analizi yerine yönetimin iddialarının münferit unsurlarını bölüm bazında doğrulayan bir süreci takip etmekte olduklarını göstermektedir.

Denetçilerin tahminlerin denetimi sırasında karşılaştıkları sorunlar aşağıdaki gibi tespit edilmiştir (Griffith vd. 2015b: 846-850):

- Yönetimin tahmin oluşturma sürecini anlayamamaları
- Tahminlerin dayandığı varsayımları ve verileri test edememeleri
- Tahmin ile i veriler veya dış koşullar arasındaki tutarsızlıkları fark edememeleri
- Uzmanların tanımladığı ve değerlendirdiği önemli varsayımlara fazlasıyla güvenmeleri

Tahminlerin denetimi sırasında yaşanan problemler en çok yargı gerektiren adımlarda ortaya çıkmaktadır(Griffith vd. 2015b: 850):

- Yönetimin yöntem ve modelinin anlaşılması
- Modelin makullüğünün değerlendirilmesi
- Modelde kullanılan varsayımların uygunluğunun değerlendirilmesi
- Tahminin makullüğünün değerlendirilmesi

Griffith vd. (2015b) çalışmalarında; denetçilerin özellikle tahminlerin denetim sürecinin son kısımlarında daha fazla zorlandıkları sonucuna vararak, tahmin ya da modelin içermediği iki çeşit bilgiyi dikkate almak durumunda olduklarını belirtmişlerdir. Bu bilgiler;

- Ekonomi ve sektör koşulları hakkındaki bilgiler
- Tahminle tutarlı olmayan ya da tahminle ilgili potansiyel problemleri gösteren denetimin diğer açıları hakkındaki bilgiler

Muhasebe tahminlerinin denetiminde karşılaşılan problemlerin başlıca iki sebebi bulunmaktadır (Griffith vd. 2015b: 859):

- Denetim şirketi politikaları ve mesleki standartların; tahminin makullüğünü değerleyen eleştirel bir yaklaşım yerine yönetimin modelinin bakış açılarını doğrulama yaklaşımına vurgu yapmaları.
- Denetçiler ile değerlendirme uzmanları arasında tahminler hakkında bilgi birikiminin bölünmesi; etkin olmaları gereken hususlarda denetçilerin, yönetimin veya uzmanların modellerini gerektiği gibi eleştirel analizini gerçekleştirecek bilgiye sahip olmamaları

Gerçeğe uygun değer tahminlerinin denetiminde denetçileri zorlayacak üç husus bulunmaktadır (Martin vd. 2006: 297):

- Gerçeğe uygun değer ölçümlerinin iç kontrolleri
- Yüksek risk olasılığı olan gerçeğe uygun değer ölçümlerini tanımlama ve değerlendirme
- Güdülenmiş muhakeme ve aşırı güven nedeniyle potansiyel denetçi taraflılığı

Denetim standartlarının, daha çok yönetim tahminlerinin doğrulanması yaklaşımına yönlendirmesi söz konusudur. Denetçiler, karmaşık tahminler için eleştirel bir inceleme yapmak yerine, belirsizlik içermeyen hesaplara uygulanan denetim prosedürlerini bu tahminlere de uygulama eğilimindedir. Bu hususlar nedeniyle, denetçiler, karmaşık muhasebe tahminleri denetiminde yönetimin tahminlerini doğrulama yaklaşımını seçmektedir (Griffith vd. 2015b: 857-858).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) BDS 540'da yönetimin tahminin test edilmesini önermektedir. Bağımsız tahmin oluşturma yaklaşımını ise maliyet hususları sebebiyle son çare olarak görmektedir. Bağımsız

tahmin geliştirmeye alternatif olabilecek bir başka yaklaşım ise, denetçinin yönetimin tahmin modelini incelemeden önce modelin sahip olması gereken özellikleri ve parametre değerlerinin makullüğü üzerinde düşünmesidir (Griffith vd. 2015b: 860).

Yönetimin tahmin oluşturma sürecini denetleme yaklaşımının potansiyel eksikliği, yönetim modelinin duyarlılığının yüksek olması, bir başka deyişle, özellikle gerçeğe uygun değer temelli tahminler için modeldeki varsayımlarda ya da modelin girdilerinde yapılan küçük bir değişikliğin, raporlanan net kâr rakamını önemli düzeyde etkileyebilmesidir (Bratten vd. 2013:17).

Kurumsal teori, denetçiler ile değerleme uzmanları arasında bilginin ve sorumluluğun paylaşılması konusuna açıklık getirmektedir. Denetçiler, tahminin muhasebe ile ilgili unsurları hakkında nasıl kanıt toplanacağı konusunda sorumluluğu üstlenerek, tahminin değerleme ile ilgili unsurları hakkında kanıt elde etme sorumluluğunu değerleme uzmanlarına devretmektedir (Griffith vd. 2015b: 858).

Denetçilerin, değerleme uzmanlığı konusunda kendilerini geliştirmek yerine, bilgisine başvurdukları uzman görüşüne tamamıyla güvenmeyi tercih etmeleri, karmaşık muhasebe tahmini geliştirmek için kullanılan modeller hakkında derin bilgi birikimi edinememelerine, önemli varsayımların ve bu varsayımlardaki değişmelere tahminlerin duyarlılığını anlayamamalarına neden olmaktadır (Griffith vd. 2015b: 859). PCAOB, denetçilerin değerleme konusundaki bilgi yetersizlikleri nedeniyle yönetimin ya da değerleme uzmanının yaptığı tahmine olması gerekenden fazla güvenmelerini bir noksanlık olarak raporlamıştır (Bratten vd. 2013:21).

4. Tahminlerin Yarattığı Risk ve Belirsizlik Ortamında Bağımsız Denetim

Değerleme belirsizliği taşıyan tahmine dayalı işlemler yüksek yapısal risk taşıyan unsurlardır (Güredin 2008: 227-228). Ölçüm belirsizliği ve makroekonomik riskler, tahmin belirsizliğini etkilemektedir (Bratten vd. 2013:9). Belirsizlik içeren muhasebe tahminleri, önemli riskleri arttırmakta, denetim standartları, diğer denetim prosedürlerine ek olarak, denetçilere tahminlerin denetiminde, yönetimin modelini anlama, kontrol testleri, verilerin güvenilirliği üzerinde düşünme gibi değerlendirmeler yapmalarını gerekli kılmaktadır (Christensen vd. 2012: 134).

Ampirik çalışmaların bulgularına göre, yönetimin teşviklerinin önemli tahmin belirsizliğiyle kombinasyonu taraflı raporlamaya neden olmaktadır. Yönetim, tahminlerdeki takdir yetkisini fırsatçı bir bakış açısıyla kullanabilmektedir (Bratten vd. 2013:18).

BDS 540'a göre finansal raporlarda tahmin belirsizliklerine ilişkin dipnot açıklamalarının başlıklarında; "Tahmin Belirsizliğinin Kilit Kaynakları" veya "Önemli Muhasebe Tahminleri" gibi ifadeler kullanılabileceği belirtilmiştir (BDS 540, 2014: p. A121).

Griffith vd. (2015a) çalışmalarında, karmaşık tahminlerin denetiminde kaliteyi arttırmak için "Eleştirel Düşünme" anlayışının kilit unsur olduğunu göstermektedir. Çalışmada, denetçilerin kanıtlar konusunda yaklaşımlarının değişmekte olduğu, daha fazla kanıt toplamak yerine elde ettikleri kanıtları nasıl kullanacakları yönünde ilerleyerek denetim kalitesini arttıracakları ifade edilmiştir.

Tahminlerin denetiminde, denetçinin kararına etki edecek bazı unsurların birbirinden bağımsız olmayıp, doğrusal olmayan bir yapıda etkileşim halinde olması mümkündür. Bu durum da bilişsel talepleri arttırarak, denetçinin bilgiyi işleme yetkinliğini sınırlandırmaktadır. Bu zorluklarla birlikte, konuya ilişkin standartlar da önemli düzeyde yargıya olanak tanımakta ve hâlihazırda yapılandırılmamış, karmaşık olan bu sürece belirsizlik eklemektedir. Belirsizlik ortamında artan işlem talepleri, denetçileri, yargı kalitesini azaltan basitleştirilmiş karar stratejilerini uygulamaya doğru götürebilmektedir (Bratten vd. 2013:17).

IAASB, 2009 yılında BDS 540'ı destekleyen "Risk Odaklı Yaklaşım" başlıklı bir uygulama modülü yayımlamıştır. Söz konusu çalışmada Risk Değerlendirme Prosedürleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- Yönetimin muhasebe tahminlerini nasıl yaptığının ve kullandıkları verilerin anlaşılması
 - Kullanılan yöntem, uygulanabilir bir modeli içeren, önceki dönemden bu yana yöntemde yapılan değişiklikler
 - İlgili kontroller
 - Bir uzman bilgisine başvurulup başvurulmadığı
 - Temel teşkil eden varsayımlar
 - Tahmin belirsizliğinin olup olmadığı, varsa yönetimin bu belirsizliğin etkilerini nasıl değerlendirdiği
- Önceki dönem finansal tablolarında yer alan muhasebe tahminlerinin neticelerinin incelenmesi, eğer uygulanması mümkünse, cari dönemde bu tahminlerin sonradan tekrar tahmini
 - İncelemelerin özü ve kapsamının tahminlerin niteliği dikkate alınarak belirlenmesi ve edinilecek bilginin riskleri tanımlama ve değerlendirmeye uygun olup olmama olasılığına bakılması
 - Önceki yargılara tekrar başvurma amacı güdülmemesi

Tahmin belirsizliğinin niteliğine ilişkin dikkate alınacak hususlar:

- Muhasebe tahminin ölçümünün yapısal olarak kesinlikten yoksun olmasına duyarlılığı

- Finansal tabloların önemli düzeyde yanlış beyan edilme riskini etkileyen tahmin belirsizliğinin derecesi ve tahminin yönetim tarafılığına bilhassa duyarlı olup olmadığı

Muhasebe tahminiyle bağlantılı tahmin belirsizliğinin derecesinin değerlendirilmesinde aşağıdaki hususlar dikkate alınır:

- Yargının derecesi
- Varsayımlardaki değişikliklere duyarlılık
- Gözlemlenebilir ya da gözlemlenemez girdilere dayalı tahminin kapsamı

Girdileri yönetim tarafından seçilen ve makul bir aralıkta küçük değişikliklere duyarlı olan tahmine dayalı modeller için denetçiler yüksek seviyede olumlu güvence sağlayamamaktadır. Ancak bu konuda vurgulanması gereken bir diğer husus ise, tahmin belirsizliğine tabi, gözlemlenemeyen girdilere dayalı ve yönetimin değerlendirme modellerinden türeyerek raporlanmış değerlerin yapısal belirsizliğini ortadan kaldıracak herhangi bir mekanizmanın mevcut olamayacağıdır (Christensen vd. 2012: 141-143).

Sonuç

Finansal tabloların son yıllarda içselleştirdiği karmaşıklık ve tahmin belirsizliği ile birlikte, finansal raporlama formatı, denetim raporu formatı, denetçilerin sağladığı güvence seviyesi ve niteliği de tartışılması gereken alanlar haline gelmiştir (Christensen vd. 2012: 127). Finansal raporlama ve denetim standartlarından, finansal raporların içerdiği tahminlerin belirsizlik derecelerini daha açık ve net bir biçimde finansal tablolarda ve denetim raporlarında yer almalarını sağlamaları beklenmektedir (Christensen vd. 2012: 143).

Gerçeğe uygun değer tahminlerini de içeren muhasebe tahminleri alanında denetimde yüksek kalite sağlanması için denetçiler farklı kaynaklardan gelen kanıtları da analizlerine dâhil ederek, elde ettikleri kanıtları geniş çaplı düşünerek değerlendirmelidir. Denetçilerin, varsayımlar ve iç-dış veriler arasındaki tutarsızlıklara odaklanarak çok yönlü düşünme gerektiren eleştirel düşünme anlayışına sahip olmaları; taraflı yönetim tahminlerinin içerdiği tutarsızlıkları ve hataları tanımlamak için müzakereci bakış açısını benimsemeleri gerekmektedir (Griffith vd. 2015a: 51,52,71).

Ülkemizde, finansal raporlama ve denetim uygulamalarındaki uluslararası gelişmeler takip edilerek, standart düzenleyen ve kural koyucu kurumlar tarafından gerekli düzenlemeler yapılmaktadır. Ancak, ülkemize özgü koşulların da dikkate alınarak daha sağlıklı durum tespitleri için ülkemizde faaliyet gösteren denetçilerin görüşlerinin araştırmalara dâhil edilmesi gerekmektedir. Muhasebe tahminlerinin denetimine ilişkin yapılacak saha araştırmaları içeren çalışmaların, standart

düzenleyenlere, finansal tabloları hazırlayanlara, denetçilere ve finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgi sunacağı düşünülmektedir.

Muhasebe tahminleri ile ilgili gerek finansal raporlama gerekse denetim standartlarının, finansal raporlamaya olan kamu güvenin amaçlarına daha iyi hizmet edecek şekilde geliştirilmesi durumunda, yatırımcıların karmaşık tahminler içeren finansal raporlara olan güveni artacaktır. Gelecek dönemlerde finansal raporların daha fazla tahmin içereceği varsayımıyla tahminlerin denetiminin de aynı oranda önem kazanacağı öngörülmektedir.

Kaynakça

Backof, Ann G., Jane Thayer, Tina D. Carpenter. (2014). Auditing Complex Estimates: Management-Provided Evidence and Auditors' Consideration of Inconsistent Evidence, *Working Paper, SSRN-id2279138*.

Bratten, B. L. M Gaynor, L. McDaniel, N. R. Montague, and G. E. Sierra. (2013). The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific variables. *Auditing: A Journal of Practice and Theory 32 (Supplement): 7-44*.

Christensen, Brant E., Steven M. Glover, and David A. Wood. (2012). Extreme Estimation Uncertainty in Fair Value Estimates: Implications for Audit Assurance, *Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 31, No. 1: 127-146*.

Eilifsen, A., W.F. Messier, S.Glover, and D. Prawitt. (2010). Auditing & Assurance Services, Second International Edition, McGraw Hill, New York.

Griffith, E. E., J. S. Hammersley, K. Kadous, D. Young. (2015a). Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates, *Journal of Accounting Research, Vol. 53 No. 1: 49-77*.

Griffith, E. E., J. S. Hammersley, K. Kadous (2015b) Audits of Complex Estimates as Verification of Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice, *Contemporary Accounting Research Vol. 32 No. 3 :833-863*.

Güredin, E. (2008). Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, 12. Bası, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd.Şti., İstanbul.

Martin, R. D., J. S. Rich, and T. J. Wilks. (2006). Auditing fair value measurements: A synthesis of relevant research. *Accounting Horizons 20 (3): 287-303*.

AICPA, AU Section 342: Auditing Accounting Estimates

AICPA, AU Section 328 Auditing Fair Value Measurements and Disclosures

Bağımsız Denetim Standardı 540. (2014). Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi

BDS 701 .(2016).Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Taslak Metni

IAASB, International Standard On Auditing 540. (2009). Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, And Related Disclosures

IAASB, Accounting Estimates, Including Fair Valur Accounting Estimates, and Related Disclosures ISA Implementation Support Module, Prepared by IAASb Staff, October 2009.

PCAOB, AS 2501: Auditing Accounting Estimates

PCAOB, AS 2502: Auditing Fair Value Measurements and Disclosures

<http://aicpa.org>

<http://iaasb.org>

<http://ifac.org>

<http://www.kgk.gov.tr>

<http://www.pcaobus.org>

Giriş

Eğer doğa bilimlerinden başkasını kabul etmeyen bir filozofsanız sosyal veya sağlık bilimlerini bilim kategorisine koymazsınız. Ancak gerek sağlıktan, gerekse sosyal konularda uğraşanlar da hayattaki sorunlara bilimsel olarak isimlendirdikleri objektif ve sistematik bir bakış açısıyla yaklaşıp bunlara çözümler üretmeye çalışırlar. İşletmecilik bilimi de, muhasebe bilimi de bu kategoriye girer. İhtiyaçlar hayattan doğar, bilimsel çalışmalar yaptıklarını söyleyenler, ya toplum yararına olumlu katkılar yapmayı başarırlar, ya da uzağında kalıp bilimsel olduğunu sandıkları yalnızlığın içine düşerler.

Bu satırlar yazarın daha önce yaklaşık on yılda bir kaleme aldığı bir konunun bitmeyen tekrarlarından biri olacaktır.¹

Sosyal bilimler, işletmecilik, muhasebe gibi hayatın içinden doğan alanlarda çalışanlar, pek tabiidir ki uygulamaları daha fazla gelişmiş diğer toplumlardan, onların bulgularından, deneyimlerinden yararlanırlar. Çoğu kez de kendi ülkelerinde konuşulmayan kavram veya olmayan kurumları kendi dillerine aktarırken zorluklar da yaşarlar. 1960 öncesi finansal oranlar ve bunlarla yapılan analizler ülkemizde bilinmediği için Amerikan kaynaklı çalışmalardan alınan İngilizce 'ratio' kavramının Türkçe'ye '**reşyo**' olarak, ya da İngilizce "audit" sözcüğünün '**odit**' olarak aktarılması bunlara örnektir.²

⁺Muhasebe Enstitüsü Notu: Bu makale, bu konudaki iki yazısı esas alınarak yazar tarafından günümüz koşullarına göre güncellenmiştir.

^{*}Prof.Dr.Göksel Yücel İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi

¹ a) Yücel, Göksel, *Gelir Tablosu mu, Yoksa Kâr ve Zarar Tablosu mu?*, Bilanço, TÜRMOB, Yıl 1, Sayı 6, Ağustos 1993, s.1., b) Yücel, Göksel, *Gelir Tablosu İfadesi Kesinlikle Değiştirilmelidir*, Dayanışma Dergisi, İzmir SMMM Odası, Aralık 2006.

² Bu çevirilere özellikle 1950'li ve 60'lı yıllardan bolca kaynak verilebilir. Ama ilgi çekici bir tanesi henüz iktidara gelmemiş Turgut Özal'ın parti programı ile ilgili bir konuşmasında mevcuttur. Özal "banka bilançolarının odit (özel denetim) edilmesi"nden söz etmektedir. İngilizce bilgisi mükemmel olan Özal'ın denetim kurumu ülkemizde olmadığı için kavramı anlatmakta zorluk çektiği görülmektedir. (Cumhuriyet Gazetesi, 4 Haziran 1983) Haber sözlü bir ifadeye dayanıyorsa 'odit' yazımı gazetecilerin 'audit' kelimesini duymadıklarının da bir işaretidir. Günümüzde kullandığımız 'bağımsız denetim' ifadesi de aslında anlamlı değildir; denetimin bağımlısı olmazki.

Mali (Arapça kökenli, ya da finansal, bu da İngilizce kökenli) sonuçlarda şüphesiz başta ortaklar olmak üzere, kamuoyunun öncelikli olarak ilgisini çeken bir ticari kurumun kâr ya da zarar rakamıdır. Geçmişte de bu böyle olmuştur, bugün de böyledir. Ve ülkemizde ticaret hayatı ve toplum bu konudaki kelimeleri belirlemiştir: Sonuç iyi olursa **'kâr'** (Farsça kökenli), kötüyse **'zarar'** (Arapça kökenli). Ülkemizde işletmecilik ve muhasebe biliminin henüz gelişmediği yıllara ait, Cumhuriyet gazetesinde 1932 yılında Latin Alfabetiyle yayınlanmış aşağıdaki tablo bu konuda renkli bir örnektir.³ Tablonun dizaynına, terminolojisine eleştiri getirilebilecek bir çok nokta belki mevcuttur, ama sonucu gösteren tablonun başlığı doğrudur: **'Kâr ve Zarar Cetveli'**⁴

Kandıra Halk Orman İşletme					
Türk Anonim şirketinin, hissedaran heyeti umumiyesinde tasdik edilen 931 bilânço cetvelidir.					
Matlûp			Zimmet		
<u>Lira</u>	<u>K.</u>		<u>Lira</u>	<u>K.</u>	
42150		Hisse senedati	100000		Sermaye
226	60	Bankada	71335	41	Müessisler ikrazatı
1827	79	Para mevcudu	1161	84	İhtiyat akçesi
3882	50	Demirbaş eşya	6654	17	Alacak hesaplara
421	50	Danga			
23208	41	İstanbul müşteri- lerinde			
9978	50	Borçlu hesaplar			
97750		Mevcut odun	293	88	Safi kâr
<u>179445</u>	<u>30</u>	Yekûn	<u>179445</u>	<u>30</u>	Yekûn
931 senesi kâr ve zarar cetveli					
Zimmet			Matlûp		
<u>Lira</u>	<u>K.</u>		<u>Lira</u>	<u>K.</u>	
469	73	Tayyare resmi	36080	31	Gayrisafi kâr
2567	74	Banka faizleri			
18088	93	Memur ve müstah- demin ücreti			
224	12	İcarlar			
333	92	Kırtasiye, pul, posta			
2506	12	Müteferrik mas- raflar			
11595	87	İstanbul depoları masarifi.			
293	88	Safi kâr			
<u>36080</u>	<u>31</u>	Yekûn	<u>36080</u>	<u>31</u>	Yekûn

³ Ülkemizde Latin alfabesine 1 Kasım 1928 tarihinde geçildiğini hatırlamak gerekir.

⁴ 'Ve' yerine 'veya' daha uygun olabilirdi. Enteresandır, Dünya'nın önde gelen dillerinde de tercih edilen 've' kelimesi olmuştur. Tabloya cetvel, tablo, hesap vb denmesi ise daha az önemlidir.

On Yıl Öncesine Geri Dönüş

Bundan on yıl önce⁵ o dönemin ihtiyacı olduğunu düşündüğüm için aşağıdaki yazıyı kaleme almıştım. Değişmesine gerek olmayan bölümlerini (neredeyse tümünü) aynen muhafaza ediyorum, ancak sonunda 2006 yılından sonrasına, günümüze yönelik bir ekleme mevcuttur.

“Neden Gelir Tablosu var da, Gider Tablosu yok?” Muhasebe veya finans konularında uzman olmayan ama bir finansal tablo kullanıcısı olan nice yöneticiden sıkça duyduğum bir ifadedir bu. Ancak, özellikle geçenlerde mali konularda uzman, ancak UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ve TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) konusunda bilgi eksiği olan bir kişinin “Neden Gelir Vergileri Standardı (TMS 12) var da Kurumlar Vergisi Standardı yok?” sorusuyla karşılaştığımda (2006 yılı), 1993 yılında TÜRMOB’un o zamanlar aylık yayınlanan **Bilanço** isimli gazetesindeki yazımı yeniden elden geçirmenin şart olduğuna karar verdim.

Gelir Tablosu Başlığı Nasıl Oluştu?

Ülkemizin finansal tablo kültüründe temel finansal tablo olarak bilanço hep ön plandaki yerini korumuş, ikinci tablomuz olan kâr ve zararın açıklandığı tabloya verilen isim belirsizlik göstermiş, özellikle kredi analizlerinde çok büyük önemi olan nakit yönetimi (akışı) tablosu ise üvey evlat muamelesi görerek çoğunlukla temel muhasebe kitaplarından bile dışlanmıştı.

İkinci tablo, ülkemizde uzun yıllar **kâr ve zarar tablosu (hesabı)** olarak isimlendirilmiş, ilk kez 1963 yılında bankaların kredi talep eden müşterilerinden istedikleri hesap vaziyeti formu içerisinde gelir tablosu olarak adlandırılmıştır.⁶ 2000'lere kadar bankalarımızın kendi düzenledikleri tablolara kâr ve zarar tablosu derken, kredi müşterilerinden gelir tablosu talep etmeleri aslında mizahi bir durumdur. 1994 yılında Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı da bu tabloya gelir tablosu ismini uygun görmüş, 2002 yılında yapılan düzenleme ile bankalar da gelir tablosu ismini kullanmaya başlamışlardır. Türkiye Muhasebe Standartları da bu tabloyu gelir tablosu olarak adlandıran son resmi düzenleme olmuştur.⁷

Dünya’da çift girişli kayıt sisteminin ilk finansal tablosu bilançodur. Daha sonraki yüzyıllarda işletmelerin özsermayesinde muhasebe dönemi faaliyetlerinden ileri gelen artışın (belki de azalışın) ayrı ve ayrıntılı biçimde gösterilmesi amacıyla ikinci

⁵ Bkz: dipnot 1

⁶O dönemin çok değerli bu çalışmasının ayrıntıları için bkz: C.Sarıkamış, *Türkiye’de Finansal Analizin Başlangıcı*, **Bankacılar Dergisi**, TBB, Sayı 56, 2005, s.1-7.

⁷ Bu cümlenin 2006 yılındaki yazıya ait olduğunu bir kez daha vurgulamak gerekir.

bir tablo düzenlenmeye başlanmış ve bu tablo **kâr ve (doğrusu veya) zarar tablosu** olarak isimlendirilmiştir. Almanca'da **Gewinn- und Verlustrechnung**, Britanya İngilizcesi'nde **profit and loss account**, Fransızca'da **compte de pertes at profits** olarak isimlendirilen tabloya⁸, öncelikle Avrupa muhasebe uygulamalarından etkilenen ülkemizde de kâr ve zarar tablosu (cetveli, hesabı) denilmiştir. Bu isim, tablonun gösterdiği sonuca da uygundur. Dünya'da kâr ve zarar tablosunun düzenlenmesi, önceleri büyük defterdeki (defteri kebir) aynı isimli hesabın sunulmasından öteye gidememiş, daha sonra ise finansal bilgilerin analizinin giderek artan önemi tablonun şeklinde, ülkeden ülkeye farklılıklar göstermekle birlikte, önemli değişiklik yapılması sonucunu doğurmuştur. Ülkemizde ise, bir tarafta gelirleri, diğer tarafta giderleri gösteren ve bu biçimiyle pek analize uygun olmayan bu tablo, finansal bilgilerin kullanımının ülkemizde uzun yıllar pek önem kazanmaması nedeniyle bu basit formunu korumuştur. O kadar ki, eski yıllarda bir çok işletme satışlar ve maliyetlerini açıkça göstermeyip tablonun gelir tarafına sadece brüt kâr rakamını yansıtırlardı.

1960'lı yıllardan itibaren ülkemizde Amerikan muhasebe yaklaşımının etkileri hissedilmeye başlanmıştır. Yalnızca ülkemizi değil, Dünya'nın bir çok ülkesinin uygulamalarını da etkileyen bu muhasebe düşüncesinin kanaatimce en önemli özelliği, tüm işletme ilgililerinin bilgi ihtiyacını karşılamaya yönelik olarak düzenlenen finansal tablolarıdır. Bu nedenle Amerikan uygulamasında, Avrupa'ya göre gerek terminoloji, gerekse finansal tablo dizaynında kolay anlaşılabilirlik ön plana çıkmıştır. Bu çerçevede kâr ve zarar tablosunun şekli de değişmiş ve tablo basamaklı biçimde, satışlardan başlayarak, sırasıyla brüt kâr, işletme (yine hatalı Türkçe'leştirmeyle faaliyet) kârı, vergi öncesi ve sonrası kâr rakamlarını gösteren bir biçime dönüşmüştür. Amerikan muhasebe uygulaması, daha tablonun başlangıcında bir ümitsizlik izlenimini veren zarar (loss) kelimesini de atmış (*gerçekten de kâr etmek için çalışan bir işletmenin tabloyu kâr ve zarar tablosu olarak isimlendirmesi biraz fazla kadercilik olmaktadır*) ve tabloyu Amerikan İngilizcesi ile **income statement (kâr tablosu)** olarak isimlendirmiştir. Amerikan İngilizcesi'ndeki **income** kelimesi Britanya İngilizcesindeki **profit** kelimesinin karşılığıdır. Nitekim Amerikan uygulamasında tablonun sonundaki **net kâr** rakamını **net income** olarak isimlendirilirken, İngiltere'de **net profit** olarak belirtilmektedir. (*Bu konuda Internet'ten birkaç şirket seçip tablolarına bakmak yeterlidir*). Ayrıca, Amerikan uygulamasında gelir ve giderlerin karşılaştırıldığı büyük defter (defteri kebir) hesabının adı **income summary** (bizdeki kâr ve zarar hesabı) olarak adlandırılmaktadır.⁹ Amerikan uygulamasının ülkemizi etkilemeye başladığı sıralarda

⁸ Örnek olarak bkz: **Lexique UEC**, IdW Verlag GmbH, Düsseldorf, 1974, s.221-222

⁹ **Income Summary** ifadesinin yanında **Profit and Loss, Expense and Revenue Summary** isimlerine de raslanmaktadır. R.N.Anthony, D.F.Hawkins, K.A.Merchant, **Accounting: Text and Cases**, 13.Ed., McGraw-Hill, 2011, s.94. Bir diğer güncel örnek olarak, 2016 Ekim'inde vizyona giren 'The Accountant' filminin önemli odak noktasını oluşturan **Living Robotics** isimli

bu tablonun adı **kâr tablosu** yerine **gelir tablosu** olarak Türkçe'ye çevrilmiştir. Ancak dönemin koşulları dikkate alındığında çevirinin bu biçimde yapılmasını eleştirmek çok da doğru olmayacaktır. Çünkü zamanına yenilik getirmeye çalışan çeviri kendi içinde uyumlu olarak yapılmış ve tablodaki son satır da **net gelir** olarak (net kâr olarak değil) isimlendirilmiştir.¹⁰ Bununla birlikte 'net gelir' ifadesi Türk uygulamasına yerleşmemiş ve başlığında **Gelir Tablosu**, son satırında **net kâr** ifadesi olan bir terminoloji bozukluğu ortaya çıkmıştır.

Ülkeler Arasında Dil Farklılıkları

Yazımın bu bölümünde bir dipnot olarak vermek yerine açıkca yazmayı uygun gördüğüm bir husus ise şudur: Aynı dili konuştuğunu düşündüğümüz bir çok ülke aslında kendi sosyal, kültürel ve benzeri özelliklerine göre farklılaşan bir dil kullanırlar. Amerikalı'nın dili aslında Amerikanca'dır. Amerikanca'daki **income** kelimesinin Britanya İngilizcesi'ndeki karşılığı **profit**, Almanca'sı **Gewinn**, Türkçesi ise **kâr**'dır. Bu bir dilbilim açıklaması değil, basit bir matematik düzendir. Aynı dili konuşan, ancak kelimelerde anlam farklılaşmalarının olduğu, aynı kavramın farklı kelimelerle belirtildiği veya aynı kelimenin farklı anlamlara geldiği hoş örnekleri bizim Türkçe'mizle, Azeri Türkçe'sinde bulmak mümkündür. Bu konuda başımdan geçen bir olayı aktarmak herhalde bu yazıyı okuyan ve hala **income** kelimesini **gelir** diye düşünenlere küçük bir örnek teşkil edebilir. 1994 yılında bir vesile ile Ankara'daki bir üniversitemizin kampüsünde bulunan otelde kalıyordum. Akşamüstü resepsiyona uğradığımda iki Azeri ile karşılaştım. Sonradan öğrendiğime göre iki müzisyendiler ve üniversitenin konuyla ilgili fakültesinin dekanından randevu talep etmişler, dekan da cevabını bir not ile resepsiyona bırakmıştı. Resepsyonist kendilerine not olduğunu söyledi ve okudu "*Dekan, sizi Salı günü saat 10.00'da bekliyor.*" Azeri dostlarımız bir şey anlamayıp, notu istediler, çözemediler. Bu sırada resepsyonist değişik ifadeler ile anlatmaya çalışıyordu "*Randevu vermiş, sizi kabul edecek...*" O yıllarda Azerbaycan'da epeyce bulunmuş ve bu hoşlukları yaşamış bir kişi olarak resepsiyoniste dönüp, "*Sizi anlamıyorlar, ben söylerim*" diyerek, Azeri konuklara döndüm ve "*Dekan sizi Çarşamba akşamı 10.00'da gözlüyor*" dedim. Onlar, anlamamanın sevinciyle bana teşekkür ederek ayrılırken resepsiyonist telaşa kapıldı "*Efendim, ne yaptınız, yanlış bilgi verdiniz*" dedi. Ben de kendisine dönüp, "*Azerice haftanın günlerini biliyor musunuz?*" diye sorup sıraladım: "*Pazartesi, Çarşamba Akşamı, Çarşamba, Cuma Akşamı, Cuma, Şenbe ve Pazar. Azerice'de Salı ve Perşembe diye kelimeler yoktur ki..*" Şimdi Türkiye'de Türkçe öğrenmiş bir İngilizli düşününüz, Azerice Çarşamba Akşamını kendi diline nasıl çevirir? Azerice

şirketinin CEO'su Lamar Black (John Lithgow) bir sahnedeki konuşmasında "**balance sheets and profit and loss**" ifadesini kullanmaktadır.

¹⁰Bkz: M.A. Aysan, **Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını No:8, İstanbul 1971, s.39 ve s.231.

bilmiyorsa **Wednesday Evening** diye, halbuki doğrusu **Tuesday** olacaktır¹¹. (Türkçe'deki ilkbahar'ın Azerice'si yaz, Türkçe'deki yaz'ın karşılığı ise yay'dır. Bu örnekleri artırmak mümkündür.) Sanırım bunlardan sonra, dilerim ki kimse hala Amerikanca Income Statement'in karşılığının Gelir Tablosu olduğunu ileri sürmez. Amerikanca'daki **income** kelimesi ancak **şahsi olarak kullanıldığında** Türkçe'ye **gelir** diye tercüme edilebilir. Çünkü biz şahsi kâr değil, şahsi gelirimiz diyoruz.¹² Ya da Britanya İngilizcesi ile 'limited company'nin Türkçesi'ni sorunuz. Bu konuda bilgi birikimi olmayan biri muhtemelen 'limited şirket' şeklinde çevirecektir. Oysa karşılığı 'anonim şirket'tir.¹³

Maalesef, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Amerikan İngilizce'sinin hakim olduğu Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Türkiye'ye uyarlarlarken kâr üzerinden alınan vergilerin incelendiği 12 numaralı **Income Taxes** standardının Türkçe başlığını **Gelir Vergileri** olarak isimlendirmiştir.¹⁴ Amerikan şirketi **kâr** üzerinden **income tax** öder, Türk şirketleri ise türüne göre, sermaye şirketi ise **Kurumlar Vergisi** veya şahıs şirketi ise **Gelir Vergisi**. 12 numaralı standardın içinde bu husus belirtilmiş olmakla birlikte başlığı maalesef uygun değildir, ciddi biçimde yanlış anlama kaynağıdır.

2006'dan bu yana

2009 yılında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları dönemin kârına yansıtılmayıp, doğrudan özkaynaklara aktarılan kalemlerin (*söz gelimi sabit kıymet değer artışlarının veya bazı menkul değerlerin piyasa değeri ile ölçülmesinden doğan artışların veya azalışların*) tartışma konusu olması nedeniyle ABD standartlarını esas alarak kâr ve zarar tablosuna bir ek yapmıştır: **Kapsamlı kâr ve zarar tablosu (comprehensive income statement)**. Bu ikinci tablo kâr ve zarar tablosundaki sonuçla başlamakta (örneğin net kâr), buna doğrudan özkaynaklara aktarılan kalemler eklenmekte (veya çıkarılmakta) ve sonuç **kapsamlı kâr** (veya zarar) olarak isimlendirilmektedir (comprehensive income or loss).

2011 yılında yenilenen Türk Ticaret Kanununun başlangıçta tüm tacirlere Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tablo hazırlama ve de kayıtlarını buna göre

¹¹ Örnek olarak bkz: N.Awde, F.Ismailov, **Azerbajani – English, Dictionary and Phrasebook**, Hippocrene Books, New York, 1999, s.169.

¹² İlk kez 1950 yılında basılan İngilizce – Türkçe Redhouse sözlüğü **income** kelimesinin Türkçe karşılığını **irat**, **gelir**, **kazanç** olarak belirtilmektedir. Sözlüğün başında belirtildiği üzere, iktisadi ve hukuki terimler için Prof.Dr.Hazım Atif Kuyucak'tan yardım alınmıştır. Redhose sözlüğünün başlangıcı dilbilimci James W.Redhouse'un (1811-1892) onbeş yaşındayken geldiği ve sekiz yılını geçirdiği İstanbul'da hazırladığı Müntahabât-ı Lügât-ı Osmâniyye'dir.

¹³ Lexique UEC, s.757

¹⁴ **IAS 12 Income Taxes**, İlk yayın tarihi 1979, son revizyonu 1998; **TMS 12 Gelir Vergileri**, 2006

düzenleme hükmü getirdiğinde yeni mali tablo formları ve yeni bir hesap planı oluşturulması konusunda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu bu satırların yazarının da görüşlerine başvurmuştur. Ve elli yıl sonra yeniden bu tabloyu 'Kâr veya Zarar Tablosu' olarak isimlendirme kararı almıştır. Ancak bu düzeltmeyi yapmak TMSK'ya da kısmet olmamış, 2011 yılının sonlarında kurulun hukuki varlığı sona ermiş, yetkilerini yeni kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (kısaca KGK) devralmıştır. Bununla birlikte KGK, 2013 yılından itibaren yürürlüğe soktuğu TMS paralelindeki finansal tablo formlarında TMSK'nın bu düzeltmesini korumuş ve tabloyu '**Kâr veya Zarar Tablosu**' olarak isimlendirmiştir. Bu nedenle 2013'ten itibaren UFRS uygulayan işletmeler doğru ismi kullanmaktadırlar. Ancak maalesef kapsamlı tablonun adı '**Kapsamlı Gelir Tablosu**' olarak kalmıştır. Son satırına ise 'kapsamlı gelir' (halbuki kâr), ya da 'kapsamlı gider' (halbuki zarar) denilmiştir (orijinali 'comprehensive income' ya da 'comprehensive loss'). Dileriz ki bu durumu düzeltmek de elli yıl almaz. Ayrıca THP çerçevesinde ve BDDK formlarında tablonun hala Gelir Tablosu başlığı taşıdığını da hatırlatmak gerekir.

Sonuç

1993 yılındaki yazımı Kâr ve Zarar Tablosunun başlığı konusu bir ayrıntı diye düşünülebilir, işin özü önemlidir diye bitirmiştım. 2006 yılında ise, tablonun başlığı da en az o kadar önemlidir diye noktalamıştım. Şimdi ise, bilim felsefesi ile uğraşmak daha cazip geliyor. Bilimsel araştırma ile ilgilenen, o ruhu taşıyan herkesin bildiği (veya tanınması gereken) bir filozof Francis Bacon'dur¹⁵. Bacon bazı 'idola'lara (putlara) tapıldığı sürece bilimsel araştırma yapılamayacağını söyler. Bunlardan biri de 'idola theatri'dir, tiyatro putu. Teorilere veya otoritelere kayıtsız şartsız inanç biçiminde açıklanabilecek bu puta tapıldıkça bilimsel araştırma yapılamaz. Günümüzde 'bilimsel araştırmanın kaynağı sorgulamadır' şeklinde ifade edilebilecek, herkesin bildiği düşünce tarzını dörtyüz yıl önce söylemesidir Bacon'u değerli kılan... İdola theatri'nin isimlendirmesinin esin kaynağının ise bir tiyatro temsilinin aynen tekrarlanması olduğu düşünülebilir. 'Aynısını yaparsan sorun çıkmaz, ama yeni bir şey önerirsen sorunlara hazır ol düşüncesidir' bilimsel araştırma ruhunun temel engeli.

Ülkemizde işletmecilik bilimi veya kurumlar ne derse desin, hayat, ticaret hayatı **kâr** demeye devam edecektir, gelir değil... O zaman da bilimsel diye isimlendirilen birçok çalışmanın topluma yararı tartışılabilir olmaya devam edecektir. Çok mu zordur, "**Kâr ve Zarar Tablosu**" ve "**Kapsamlı Kâr ve Zarar Tablosu**" demek...

Zaman zaman bu gibi sorunları çözmek için komiteler, kurullar oluşturulması önerilir. Bu asla bir çözüm değildir. Halen ortalıktaki düzenlemeleri komiteler, kurullar yapmadı mı? Meslek dili komite, kurul dinlemeden kendiliğinden oluşur.

¹⁵ İngiliz filozof, 1561-1626 yılları arasında yaşamıştır.

Önemli olan, insanların ve özellikle akademisyeni ile uygulamacısı ile tüm muhasebecilerin bilgiyi paylaşma arzusunun olmasıdır. Bilgi paylaşıldıkça değer kazanır ve bilgisine güvenen kişiler de bilgisini gerçekten paylaşır.

Kaynaklar:

Amerikan Bord Neşriyat Dairesi, **Yeni Redhouse Lügati, İngilizce –Türkçe**, İstanbul, 1969 (ilk bası 1950)

Anthony, Robert N., D.F.Hawkins, K.A.Mercant, **Accounting: Text and Cases**, 13.Ed., McGraw-Hill, 2011

Aysan, Mustafa A., **Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını No:8, İstanbul 1971.

Awde, Nicholas, Famil Ismailov, **Azerbajani – English, Dictionary and Phrasebook**, Hippocrene Books, New York, 1999

International Accounting Standards Board, **IAS 12, Income Taxes**, 1998

Union Europeenne des Experts Comptables Economiques et Financiers, **Lexique UEC**, IdW Verlag GmbH, Düsseldorf, 1974

Sarıkamış, Cevat, Türkiye’de Finansal Analizin Başlangıcı, **Bankacılar Dergisi**, TBB, Sayı 56, 2005, s.1-7.

Yücel, Göksel, “Gelir Tablosu”mu, Yoksa “Kar ve Zarar Tablosu”mu?, **Bilanço**, TÜRMOB, Yıl 1, Sayı 6, Ağustos 1993, s.1.

Yücel, Göksel, Gelir Tablosu İfadesi Kesinlikle Değiştirilmelidir, **Dayanışma Dergisi**, İzmir SMMM Odası, Aralık 2006