

MUHASEBE VE DENETİME

BAKIS

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 18 • Sayı/Issue : 56 • Ocak / January 2019 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



- ✍️ **Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BIST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma**
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN - Samet BÜLBÜL
- ✍️ **Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Entegre Rapor Uygulamaları Sürecinde Mesleki Yetkinliklerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma**
Prof. Dr. Zeki DOĞAN - Arş. Gör. Adalet ACAR
- ✍️ **Denetçilerin Denetim Kalitesine İlişkin Teorik Algıları ve Pratikteki Uygulamalarının Karşılaştırılması**
Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN - Arş. Gör. Dr. Nurcan AZGIN
- ✍️ **Hastane İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetiminin Uygulanabilirliğini Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Özel Hastaneler Örneği**
Doç. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT - Arş. Gör. Emine DOĞAN - Hüseyin Hilmi SULA
- ✍️ **Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi: Elektrik Enerjisi Üretimi Yapan Bir İşletmede Uygulama**
Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Sami ÖZTÜRK - Nazar Abdullah Saleh SALEH
- ✍️ **Kurumsal Risk Yönetiminde Uygulanması Gereken Adımlar**
Arş. Gör. Özlem USMAN - Prof. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ
- ✍️ **Çoklu Zeka Kuramı Bağlamında Muhasebe I Dersindeki Başarının Değerlendirilmesi**
Arş. Gör. Tuba BORA KILINÇARSLAN - Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY
Bilim Uzmanı Esra ÖZDEMİR
- ✍️ **Adli Muhasebe Mesleğinin Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Farkındalığı: Trabzon SMMMO Üyelerine Yönelik Bir Araştırma**
Öğr. Gör. İdris KARSLIOĞLU- Doç. Dr. Alper KARAVARDAR



MUHASEBE VE DENETİME BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year: 18 Sayı/Issue : 56 Ocak / January 2019

TÜRMOB ADINA SAHİBİ

Owner on behalf of TURMOB

A. Masis YONTAN

&

Genel Yayın Yönetmeni

Executive Editor

Yahya ARIKAN

&

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Responsible For Desk Editor

Ali E. DOĞANOĞLU

&

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

&

Yayın Kurulu / Editorial Board

Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI

Prof. Dr. Kadir GÜRDAL

Prof. Dr. Semih ÖZ

Doç. Dr. C. Yiğit ÖZBEK

&

Hakemli Dergi / Refereed Journal

Yayın Türü : Süreli Yaygın

Publication Type : Periodical issue

&

TÜRMOB tarafından yayınlanmaktadır

İdari Merkez / Administrative Office

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

Tel: (0.312) 586 00 00

E-mail : alid@turmog.org.tr

<http://www.turmog.org.tr/TurmogWeb/EKutuphane/EKANasayfa.aspx>

&

Basım Yeri / Published in : ANKARA

Basım Tarihi / Date of Publication : 14.01.2019

Dört ayda bir yayımlanır

Published three times a year

&

TÜBİTAK-ULAKBİM Sosyal Bilimler

Veri Tabanı'na (SBVT) kayıtlıdır.

EBSCO tarafından taranmaktadır.

Registered in TÜBİTAK-ULAKBİM Turkish Social Sciences

Database. Indexed by Ebscohost Academic Search

Complete

&

Dizgi Düzenleme

Tuncay TEKYILDIZ

&

Baskı / Print

Ziraat Gurup Matbaacılık A.Ş.

İstanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA

Tel : (312) 384 73 44

Matbaa Sertifika No : 14429

&

ISSN: 1307-6639

BİLİM HAKEM KURULU ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Ali Alagöz

Prof. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Prof. Dr. Aylin Poroy Arsoy

Prof. Dr. Sinan Aslan

Prof. Dr. Yıldız Ayanoglu

Prof. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazitli

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Prof. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömlekci

Prof. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. Nuran Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Doç. Dr. Deniz Umut Erhan

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Fazıl Gökğöz

Prof. Dr. Recep Güneş

Prof. Dr. Kadir Gürdal

Prof. Dr. Ali Ersin Güredin

Prof. Dr. Rüstem

Hacıüstemoğlu

Prof. Dr. Cemal İbiş

Prof. Dr. Mustafa İpçi

Prof. Dr. Mevlüt Karakaya

Prof. Dr. Aydın Karapınar

Prof. Dr. Reşat Karcıoğlu

Prof. Dr. Uğur Kaya

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Doç. Dr. Murat Kiracı

Prof. Dr. Güray Küçükkocaoğlu

Prof. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Eray Mercan

Prof. Dr. Can Şimga Mugan

Prof. Dr. Rifat Ortaç

Prof. Dr. Semih Öz

Doç. Dr. Yiğit Özbek

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Prof. Dr. Güven Sayılğan

Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu

Dr. Veysi Seviğ

Prof. Dr. Orhan Sevilengül

Prof. Dr. Fevzi Sürmeli

Prof. Dr. Münir Şakrak

Prof. Dr. Hülya Talu

Prof. Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu

Doç. Dr. İpek Türker

Dr. Masum Türker

Prof. Dr. Selçuk Uslu

Prof. Dr. Süleyman Uyar

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzun

Doç. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalın

Prof. Dr. F. Münevver Yılcancı

Prof. Dr. Göksel Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yüksekü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Prof. Dr. Figen Zaif

İÇİNDEKİLER

CONTENTS

Prof. Dr.
Nalan AKDOĞAN
Samet BÜLBÜL

Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BIST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma
The Evaluation of the Initial Results with Respect to the Key Audit Matters Stated in the Independent Auditors' Reports Issued For the Companies Listed in BIST 100 Index

1

Prof. Dr. Zeki DOĞAN
Arş. Gör. Adalet ACAR

Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Entegre Rapor Uygulamaları Sürecinde Mesleki Yetkinliklerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma
A Research on Determining The Professional Qualifications of Certified Public Accountants During the Implementation of Integrated Reports

25

Prof. Dr.
Nurten ERDOĞAN
Arş. Gör. Dr.
Nurcan AZGIN

Denetçilerin Denetim Kalitesine İlişkin Teorik Algıları ve Pratikteki Uygulamalarının Karşılaştırılması
Comparison of the Auditors' Theoretical Perceptions Related with Audit Quality and Implementations in Practice

49

Doç. Dr. Seyhan
ÇİL KOÇYİĞİT
Arş. Gör.
Emine DOĞAN
Hüseyin Hilmi SULA

Hastane İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetiminin Uygulanabilirliğini Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Özel Hastaneler Örneği
A Research on Determination of The Applicability of Strategic Cost Management in Hospital Organizations: Ankara Province Private Hospitals Sample

63

Dr. Öğr. Üyesi
Mahmut Sami ÖZTÜRK
Nazar Abdullah
Saleh SALEH

Uluslararası İç Denetim Standartları Kapsamında İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi: Elektrik Enerjisi Üretimi Yapan Bir İşletmede Uygulama
Evaluation of the Internal Auditing Activities within the Framework of International Internal Auditing Standards: An Implementation in an Enterprise That Produces Electric Energy

87

Arş. Gör.
Özlem USMAN
Prof. Dr.
Sait Y. KAYGUSUZ

Kurumsal Risk Yönetiminde Uygulanması Gereken Adımlar
Steps to be Applied in Enterprise Risk Management

109

Arş. Gör. Tuba BORA
KILINÇARSLAN
Prof. Dr.
Aylin POROY ARSOY
Bilim Uzmanı
Esra ÖZDEMİR

Çoklu Zeka Kuramı Bağlamında Muhasebe I Dersindeki
Başarının Değerlendirilmesi
The Evaluation of The Success in Accounting I Classes
Within The Context of Multiple Intelligence Theory

129

Öğr. Gör.
İdris KARSLIOĞLU
Doç. Dr.
Alper KARAVARDAR

Adli Muhasebe Mesleğinin Muhasebe Meslek Mensupları
Arasında Farkındalığı: Trabzon SMMMO Üyelerine
Yönelik Bir Araştırma
The Awareness of Forensic Accounting Profession Among
Professional Accountants: A Research on Members of Trabzon
Chamber of Certified Public Accountants

141

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARININ BİLDİRİLMESİNDE BİST 100 ŞİRKETLERİNDEKİ İLK UYGULAMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN*

Samet BÜLBÜL**

Makale Gönderim Tarihi : 02/11/2018 / Kabul Tarihi : 17/12/2018

ÖZ

Yakın geçmişte yaşanan ekonomik krizler ve bu krizlerin yıkıcı etkileri nedeniyle iflas eden şirketlerde, muhasebe ve denetime ilişkin konular daha önemli hale gelmiştir. Özellikle de 2008’de başlayan ekonomik kriz, iş dünyasında bağımsız denetim ve denetçiye olan bakışın değişmesinde kırılma noktasını oluşturmuştur. Buna bağlı olarak, başta ABD ve Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere küresel piyasalarda bir yeniden yapılanma ve bu piyasalara yönelik düzenlemeler hayata geçirilmeye başlanmıştır. Bu kapsamda, finansal anlamda yaşanan sorunları ortadan kaldırmak ve denetime ilişkin bakış açısını değiştirmenin bir sonucu olarak, bağımsız denetim raporlarında bir yenilenme süreci başlamıştır. Yeni denetim raporlarında, işletme ve gerçekleştirilen denetim hakkında yatırımcılara ve diğer ilgililere, ihtiyaçlarına uygun, ilgili ve anlayabilecekleri bilgiler sunmak üzere kilit denetim konularının bildirilmesi zorunlu olmuştur. Bu çalışmada, Türkiye’deki BIST 100 endeksinde yer alan firmaların 2017 yılındaki bağımsız denetim raporları incelenmiş ve bu yeni denetim raporlarının en belirgin özelliği olan kilit denetim konuları ele alınarak, bağımsız denetim şirketlerinin kilit denetim konularına yönelik yaptığı çalışmalar detaylarıyla analiz edilmiş ve ilk uygulama sonuçları değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetçi, Denetim Raporu, Kilit Denetim Konusu

* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansman Yönetim Bölümü, nakdogan@baskent.edu.tr orcid.org/0000-0001-8168-6152

** Başkent Üniversitesi, Muhasebe-Finansman Doktora Programı Özel Öğrencisi, bulbulamet@yahoo.com orcid.org/0000-0003-2795-4608

THE EVALUATION OF THE INITIAL RESULTS WITH RESPECT TO THE KEY AUDIT MATTERS STATED IN THE INDEPENDENT AUDITORS' REPORTS ISSUED FOR THE COMPANIES LISTED IN BIST 100 INDEX

ABSTRACT

Due to the recent economic crises and their overwhelming effects, the issues related to accounting and auditing have become extremely important for the companies that have gone bankrupt. In particular, the economic crisis, which started in 2008, has been the breakpoint for the change in the business world's view on the independent audit and the auditor. Accordingly, a restructuring in the global markets, particularly in the USA and the European Union countries, together with the relevant regulations have been initiated. In this context, as a result of the efforts aiming to remove the financial problems and the change in the perspective regarding the audit, a renewal process has started with respect to the independent auditors' reports. In the revised auditor's reports, it became mandatory to communicate key audit matters (KAM) to the investors and other interested parties about the entity and the audit performed with the goal of providing relevant, succinct and understandable information. In this study, the auditors' reports for the companies listed in BIST 100 are examined pertaining to the key account matters stated in 2017 and the initial results are evaluated.

Keywords: Independent Audit, Auditor, Auditor's report, Key Audit Matters

1. GİRİŞ

İş dünyasında yaşanan ekonomik sorunların ortadan kaldırılmasında bağımsız denetime olan güvenin artırılması en önemli faktörlerden birisi konumundadır. Denetim raporlarının daha şeffaf, hesap verilebilir ve bilgilendirici olması da bu güveni tesis edecek bağımsız denetim standartlarının gözden geçirilmesiyle mümkündür. Yapılan denetimin içeriğini düzenleyen ve denetçinin ekonomik olaylara bakışını daha iyi yansıtmayı amaçlayan yeni denetçi raporları ise, denetimde risk faktörünü öne çıkaran yaklaşımıyla önemlilik ilkesine daha fazla vurgu yapmakta ve bu kavramın daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunmaktadır. Bu açıdan, denetçinin risk odaklı denetim yaklaşımıyla denetimini gerçekleştirmesi, denetimin kalitesini artırmış, denetim sürecinin daha iyi anlaşılmasına imkan tanımış ve denetim raporunun değerinin artmasıyla daha anlaşılabilir bir raporlama yapmayı olanaklı hale getirmiştir. Dolayısıyla, yeni denetim raporunun ihtiyaca daha uygun olması ve taraflar arasındaki iletişime kattığı en önemli değer, günümüz denetim yaklaşımının en önemli başarısıdır (Yanık ve Karataş, 2017). Bu başarının tamamlayıcısı ise, yatırımcılar nezdinde daha öncesinde sahip olmadıkları bilgilere ulaşma ve yeni bilgilerle birlikte şirketleri gerek bireysel gerekse karşılaştırmalı olarak görme imkanına sahip olmalarıdır.

2. YENİ DENETÇİ RAPORLARI VE KİLİT DENETİM KONULARI

Finansal tablo kullanıcılarının bilgi açığını kapatmak ve böylece değişen ve gelişen konularda denetçi raporlarının etkisini görmek açısından yeni denetçi raporları önemli bir görevi yerine getirmektedir. Denetlenen işletmeyle ilgili önemli yönlerin raporda daha fazla yer bulmasıyla birlikte, denetimin ve denetçinin ne yaptığını açıklayan yeni denetçi raporları, güven veren yaklaşımıyla daha kaliteli raporlama yapılmasına olanak verecek ve bu raporlarda önemli görülen hususları da kilit denetim konusu olarak açıklayacaktır.

2.1. Yeni Denetçi Raporları ve Ulaşılmak İstenen Amaçlar

Bağımsız denetimin kalitesinin artırılması, mesleki şüpheciliğin daha fazla öne çıkarılması ve böylece denetimin daha etkin yürütülerek denetim başarısızlıklarının önlenmesine yönelik yapılan çalışmalar sonucunda, dünyada ve ülkemizde yürürlüğe giren yeni standartların en belirgin özelliği denetçinin raporunda meydana getirdiği değişimlerdir. Bu değişimlerde, denetçinin ilettiği mesajın ihtiyaçlara uygun olması, iletişimi kuvvetlendirerek güçlü bir etkileşim ortaya koyması, riskli alanlara ve açıklamalara odaklanması ve güvenceye dayalı bir ilişki ortaya koyarak kullanıcıların bilgilerini artırması ise en önemli unsurlar arasındadır. Bu kapsamda, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) bünyesinde bulunan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standard Board-IAASB) tarafından 2006 yılında başlatılan çalışmaların 2014 yılında tamamlanması, bazı standartlarda değişimleri beraberinde getirmiş ve 2015 yılında çalışmalar tamamlanmıştır. Bu çalışmalar sonucunda ise, kilit denetim konuları (BDS 701), işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlikler (BDS570) ve diğer bilgilerin açıklanması(BDS720) konusunda yeni denetim standartları yayımlanmıştır.

IFAC bünyesinde yapılan bu çalışmaların amaçları ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir (IAAB,2016):

- i. Yönetim ile yatırımcı ve denetçi arasındaki iletişimin artırılması,
- ii. Denetim raporlarına olan güvenin artırılması,
- iii. Şeffaflık ile birlikte bilginin değerinin artırılması,
- iv. Yönetimin denetim raporlarındaki açıklamalarına olan dikkatinin artırılması,
- v. Mesleki şüpheciliğe daha fazla odaklanılmasının sağlanması,
- vi. Finansal raporlama kalitesinin artırılmasıyla kamu yararının gözetilmesi,
- vii. Açıklanacak ilave bilgilerle beklentilerin karşılanarak bilgi açıklarının kapatılması.

2.2. Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları ile ilgili standart, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Kilit denetim konuları, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardındaki ifadeyle: “Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme

ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir.” hükmüyle açıklanmaktadır(BDS701,p.8). Ayrıca, standarttaki denetçinin amaçlarına bakıldığında, kilit denetim konularını belirlemek ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturduktan sonra bu konuları denetçi raporunda açıklamak suretiyle bildirmek- tir hükmü, denetçinin bu konudaki sorumluluğunu düzenlemektedir (BDS701,p.7).

Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporlarında bildirilmesi, yapılan denetimin standartlara uy- gun olarak yapıldığının ve risk odaklı bir denetim yaklaşımın ürünüdür. Bunun yanında, denetçinin de- netim sürecinde karşılaştıkları riskli alanların tespiti ve bunlara karşılık hangi prosedür ve yöntemlerin uygulandığının detaylı olarak ifade edilmesi ise yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme konusunda denetçiye sorumluluk yüklemiş olmaktadır. Yönetime bildirilecek konular arasından seçilen kilit dene- tim konuları, finansal tabloların denetimi ve görüş oluşturma sürecinde mesleki şüphecilik yaklaşımını öne çıkararak önemli görülen hususların vurgulandığının ve denetçinin mesleki muhakemesini kullandığının bir göstergesi konumundadır.

3. KİLİT DENETİM KONULARININ BELİRLENMESİ VE BİLDİRİLMESİ

Bağımsız denetçi raporları, denetim sürecinin kapsamı, içeriği ve sonuçları hakkında bilgi elde etmenin en temel kaynağıdır. Bu açıdan bakıldığında kilit denetim konuları, finansal bilgi kullanıcıları tarafından şirkete ilişkin önemli hususların veya riskli alanların bir ifadesi konumundadır. Dolayısıyla, denetçinin mesleki muhakemesi tarafından denetimde en çok önem arz eden konulardan oluşan kilit denetim konu- larının belirlenmesi ve bildirilmesi bütün taraflara doğru bilgi aktarımının bir parçası olacaktır.

3.1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetçinin kilit denetim konusunu belirlemesine ilişkin süreç, standartta detaylarıyla açıklanmıştır. Buna göre; “Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürü- tülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirler. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, aşağıdakileri göz önünde bulundurur (BDS701, p.A9-A18).”

- a) BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli ol- duğu belirlenen alanlar,
- (b) Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları,
- (c) Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri .

“Denetçi, yukarıda açıklanan paragrafa göre belirlenen konulardan hangilerinin cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz ettiğini belirlemeli ve bunlardan kilit denetim konularını oluş- turmalıdır (BDS701, p.A9-A11, A27-A30).”

Ayrıca, standartta ifade edilen; denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirleme hususu, denetçinin, “denetimin risk bazlı olduğunu kabul etmesini ve finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” riskinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine, bu risklere karşılık vermek üzere denetim

prosedürlerinin tasarlanması ile uygulanmasına ve denetçinin görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesine odaklanılmasını” gerekli kılmaktadır. (BDS701, p.A12).

3.2. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

Kilit denetim konularına ayrı bir bölümde ve denetçi görüşüne (olabildiğince) yakın bir konumda yer verilmesi, denetçi raporunda bu tür bilgilerin öne çıkartılmasını sağlar ve denetime özgü bilgilere hedef kullanıcıların verdiği değer anlaşıldığını gösterir. Denetçi, her bir kilit denetim konusunu, “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında raporunun ayrı bir bölümünde uygun bir alt başlık kullanarak açıklamalıdır. Denetçi raporunun bu bölümünde giriş cümlesinde;

“(a) Kilit denetim konularının, denetçinin mesleki muhakemesine göre [cari döneme ait] finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğunu ve

(b) Bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi kapsamında ve bu tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediğini belirtmektedir. (BDS701, p.A11).”

Standart, kilit denetim konusuna yönelik açıklamanın kapsamını belirleme hususunu denetçinin yargısına bırakmıştır. Ancak kilit denetim konusuna ilişkin açıklamada, konunun denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olma nedeninin ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığının hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımla sunulması gerektiği standartta belirtilmektedir. Münferit kilit denetim konularına ilişkin yapılacak açıklamada denetime özgü terimlerin çok fazla kullanılmaması -denetim hakkında makul ölçüde bilgisi olmayan- hedef kullanıcıların denetçinin denetimde belirli konulara odaklanmasının dayanağını anlamalarına yardımcı olacağı standart hükümlerinde vurgulanmaktadır (BDS701, p.A34).

Kilit denetim konusunun, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi çerçevesindeki öneminin yanında denetçi görüşü dâhil olmak üzere denetçi raporunun diğer unsurlarıyla ilişkisinin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılması amacıyla, konuya ilişkin açıklamada kullanılacak ifadelerin özenle seçilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu ifadelerde;

- Finansal tablolar hakkında görüş oluşturulurken, denetçi tarafından ilgili konunun uygun bir şekilde çözüme kavuşturulmadığının ima edilmemesi gerekir.
- Genelleyici veya standartlaştırılmış bir anlatımdan kaçınılması ve konunun işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilmesi gerekir.
- Varsa- finansal tablolarda yer alan ilgili açıklamada (açıklamalarda) konunun nasıl ele alındığının dikkate alınması gerekir.
- Finansal tablo unsurlarına yönelik ayrı bir görüşü içermemesi veya ima etmemesi gerekir (BDS701, p.A47).”

Bununla birlikte, mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadığı sürece, BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi standardı, denetçinin finansal tablolara görüş

vermekten kaçınması durumunda kilit denetim konularının bildirilmesini de yasaklamaktadır(BDS701, p.5T). Ayrıca bazı hallerde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 403.maddesinde de değinildiği üzere, denetimde konunun nasıl ele alındığını açıklamak amacıyla ilâve bilgilere yer verilmesinin mevzuat tarafından engellenmesi söz konusu olabilmektedir. “*Konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, denetçinin ilgili hususun denetçi raporunda bildirilmemesine karar vermesi. İşletmenin konu hakkında kamuya bilgi açıklaması hâlinde, bu hüküm uygulanmaz*” hükmü bu konuyu açıklamaktadır (BDS701, p.14)

4. KİLİT DENETİM KONUSUNUN NASIL ELE ALINDIĞI

Denetçi raporlarında, kilit denetim konularının ele alınışına ilişkin yapılan açıklamalar, denetçinin mesleki muhakemesinin bir sonucudur. Nitekim standartta, “Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığının açıklanması amacıyla denetçi raporunda yer verilecek bilginin ayrıntı düzeyi mesleki muhakeme konusudur.” hükmü söz konusu süreci açıklamaktadır (BDS701, p.A49).

Ayrıca denetçi, yapılan açıklamalara uygun olarak aşağıdakileri de açıklayabilir (BDS701, p.A46):

- Denetçinin yaklaşımının veya verdiği karşılığın, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskle ya da kilit denetim konusuyla en çok ilgili yönlerini,
- Uygulanan prosedürlere ilişkin kısa bir değerlendirme,
- Denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonuçlarına işaret edilmesi veya
- Konuyla ilgili kilit gözlemler veya bu unsurların bazı bileşimleri.

Bir bütün olarak bakıldığında, kilit denetim konusunun nasıl ele alındığı, denetçinin yaklaşımın özelliklerini barındırmaktadır ve gerçekleştirilen denetim prosedürlerini alt başlıklar halinde açıklamaktadır. Dolayısıyla, denetim prosedürleri sonucu yapılan detaylı gözlemler, analitik çalışmalar, kontrol testleri ve konuya ilişkin yapılan araştırmalar kilit denetim konularının risk odaklı denetim yaklaşımıyla belirlendiğini ve bildirildiğini göstermesi açısından önemlidir.

5. ARAŞTIRMANIN KONUSU, ÖNEMİ VE SONUÇLARI

BDS 701 standardının, payları borsada işlem gören firmalar tarafından 2017 yılından itibaren uygulanması ve kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında bildirilmesi zorunludur. Bu kapsamda, BİST 100 endeksinde yer alan firmalar, 2017 yılından itibaren bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarında kilit denetim konuları açıklamaya başlamışlardır. Buna ilişkin sonuçlar ise çalışmanın aşağıdaki başlıklarında açıklanmıştır.

5.1.Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu, BİST 100 firmalarının 2017 yılına ilişkin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarındaki kilit denetim konularının firma bazında ve toplam sayısı, sektörel dağılımı, hangi sektörlerde hangi kilit denetim konusunun daha öne çıktığının anlaşılması, denetim görüşü ile bildirilen kilit

denetim konusu arasındaki ilişkinin incelenmesi ve bu kilit denetim konularına karşılık hangi prosedürlerin/yöntemlerin uygulandığının detaylı analizine dayanmaktadır.

5.2.Araştırmanın Önemi

Araştırma, denetçi raporlarındaki kilit denetim konuları ve bunlara karşılık uygulanan prosedürleri göstermesi bakımından içerik olarak en kapsamlı veriyi barındırmaktadır. Ayrıca standardın uygulamasını görmek, amaçlara ulaşma derecesini ve beklenen faydalarını değerlendirmek açısından gerek düzenleyici kurumlara gerekse de sektör kuruluşlarına önemli geribildirimler vermiş olacaktır.

5.3.Araştırmanın Sonuçlarının Listesi

Aşağıdaki tablolarda, sırasıyla, 2017 yılına ait bağımsız denetim raporları incelenen BİST 100 firmalarının listesini, kilit denetim konularının detaylı araştırma sonuçlarını ve kilit denetim konusu için uygulanan denetim prosedürleri gösterilmiştir. Bu tablolarla ilgili değerlendirmeler ise sonraki başlıkta ele alınacaktır.

Tablo 1: Bağımsız Denetim Raporu İncelenen BİST 100 Firmalarının Listesi

2017 YILINA AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI İNCELENEN BİST 100 FİRMALARININ LİSTESİ										
SIRA NO.	FİRMA ADI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	SIRA NO.	FİRMA ADI	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMASI	DENETİM GÖRÜŞÜ	KDK SAYISI	KDK SAYISI
1	AFYON ÇİMENTO	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3	51	İPEK DOĞAL ENERJİ	AK BAĞ.DEN.	ŞARTLI	3	3
2	AKBANK	PWC	ŞARTLI	2	52	İŞ GYO	ERNST & YOUNG	OLUMLU	1	1
3	AKENERJİ ELEKTRİK ÜRETİM	ERNST & YOUNG	OLUMLU	4	53	KARDEMİR KARABÜK	ERNST & YOUNG	OLUMLU	5	5
4	AKSA AKRİLİK KİMYA	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3	54	KARSAN OTOMOTİV S	DELOITTE	OLUMLU	2	2
5	AKSA ENERJİ ÜRETİM	KPMG	OLUMLU	1	55	KARTOSAN KARTON SAN	BAKER TILLY INT	OLUMLU	4	4
6	ALARKO GYO	DELOITTE	OLUMLU	1	56	KİPA TİCARET	PWC	OLUMLU	1	1
7	ALARKO HOLDİNG	ERNST & YOUNG	OLUMLU	2	57	KOÇ HOLDİNG	PWC	OLUMLU	3	3
8	ALBARAKA TÜRK	KPMG	OLUMLU	1	58	KORDSA TEKNİK TEKSTİL	KPMG	OLUMLU	1	1
9	ANADOLU CAM	ERNST & YOUNG	OLUMLU	4	59	KOZA ALTIN İŞLETMELERİ	AK BAĞ.DEN.	ŞARTLI	3	3
10	ANADOLU EFES BİRACILIK	DELOITTE	OLUMLU	1	60	KOZA ANADOLU METAL	AK BAĞ.DEN.	ŞARTLI	3	3
11	ANEL ELEKTRİK PROJE TAAH.	KPMG	OLUMLU	1	61	MAVİ GİYİM SANAYİ	KPMG	OLUMLU	3	3
12	ARÇELİK A.Ş.	PWC	OLUMLU	3	62	METRO TİCARİ MALİ YAT.	ATA BAĞ.DEN.	OLUMLU	2	2
13	A SELSAN ELEKTRONİK	KPMG	OLUMLU	3	63	MİGROS TİCARET	PWC	OLUMLU	3	3
14	AYEN ENERJİ	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3	64	MLP SAĞLIK HİZMETLERİ	DELOITTE	OLUMLU	2	2
15	BANVİT BANDIRMA YEM	BDO DENET B.D.	OLUMLU	3	65	NET HOLDİNG	ATA BAĞ.DEN.	OLUMLU	3	3
16	BERA HOLDİNG	GRANT THORNTON	ŞARTLI	3	66	NETAŞ TELEKOM	DELOITTE	OLUMLU	3	3
17	BEŞİKTAŞ FUTBOL	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	3	67	ODAAŞ ELEKTRİK ÜRETİM	NEXIA INT	OLUMLU	6	6
18	BİM BİRLEŞİK MAĞAZLAR	PWC	OLUMLU	2	68	OTOKAR OTOMOTİV	PWC	OLUMLU	1	1
19	BORUSAN MANNESMANN BORU	PWC	OLUMLU	2	69	PARK ELEKTRİK ÜRETİM	PWC	OLUMLU	1	1

20	BRISA BRIDGESTONE SA	KPMG	OLUMLU	2	70	PEGASUS HAVAYOLLARI	DELOITTE	OLUMLU	3
21	COCA-COLA İÇECEK	PWC	OLUMLU	1	71	PETKİM PETROKİMYA	PWC	OLUMLU	1
22	ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ	JPA INT	OLUMLU	3	72	SASA POLYESTER SANAYİ	DELOITTE	OLUMLU	2
23	ÇEMTAŞ ÇELİK MAKİNA	RASYONEL	OLUMLU	1	73	SİNPAŞ GYO	PWC	OLUMLU	2
24	DATA GATE BİLGİSAYAR	BAKER TILLY INT	OLUMLU	4	74	SODA SANAYİİ	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3
25	DEVA HOLDİNG	ERNST & YOUNG	OLUMLU	2	75	ŞEKERBANK TÜRK	DELOITTE	OLUMLU	2
26	DOĞAN ŞİRKETLER GRUBU	PWC	OLUMLU	4	76	TAT GIDA SANAYİ	KPMG	OLUMLU	2
27	DOĞTAŞ KELEBEK MOBİLYA	PWC	ŞARTLI	2	77	TAV HAVALIMANLARI	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3
28	DOĞUŞ OTOMOTİV	ERNST & YOUNG	OLUMLU	1	78	TEKFEN HOLDİNG	BDO DENET BD	OLUMLU	2
29	EGE ENDÜSTRİ VE TİCARET	ERNST & YOUNG	OLUMLU	2	79	TEKNOSA	KPMG	OLUMLU	2
30	EİS ECZACIBAŞI İLAÇ	PWC	OLUMLU	1	80	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL	ERNST & YOUNG	OLUMLU	4
31	EMLAK KONUT GYO	DELOITTE	OLUMLU	1	81	TRAKYA CAM SANAYİİ	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3
32	ENERJİSA ENERJİ	ERNST & YOUNG	OLUMLU	5	82	TURCAS PETROL	ERNST & YOUNG	OLUMLU	3
33	ENKA İNŞAAT	KPMG	OLUMLU	3	83	TURKCELL	PWC	OLUMLU	6
34	EREĞLİ DEMER VE ÇELİK	DELOITTE	OLUMLU	2	84	TÜMO SAN MOTOR VE TR	AKSİS BAĞ.DEN.	OLUMLU	2
35	FENERBAHÇE FUTBOL	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	4	85	TÜRKİYE PETROL RAFİNE	PWC	OLUMLU	2
36	FLAP KONGRE TOPHİZM.	PWC	ŞARTLI	2	86	TÜRK HAVA YOLLARI	KPMG	OLUMLU	2
37	FORD OTOMOTİV	PWC	OLUMLU	2	87	TÜRK TELEKOM	KPMG	OLUMLU	4
38	GALATASARAY SPOR TİF	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	5	88	TÜRK TRAKTÖR VE ZİRAT	PWC	OLUMLU	3
39	GLOBAL YATIRIM HOLDİNG	DELOITTE	OLUMLU	3	89	T. GARANTİ BANKASI	KPMG	ŞARTLI	2
40	GOODYEAR LASTİKLERİ	PWC	OLUMLU	1	90	TÜRKİYE HALK BANKASI	DELOITTE	OLUMLU	3
41	GÖLTAŞ GÖLLER ÇİMEN-TO	DENGE BAĞ.DEN.	OLUMLU	1	91	TÜRKİYE İŞ BANKASI	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	3
42	GÖZDE GİRİŞİM SERMAYESİ	PWC	OLUMLU	1	92	TÜRKİYE TSKB	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	3

43	GSD HOLDİNG	KPMG	OLUMLU	2	93	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FAB	ERNST & YOUNG	OLUMLU	4
44	GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.	ERNST & YOUNG	ŞARTLI	1	94	T. VAKIFLAR BANKASI	PWC	ŞARTLI	2
45	HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG	PWC	OLUMLU	2	95	ÜLKER BİSKÜVİ	PWC	OLUMLU	3
46	HALK GYO	DELOITTE	OLUMLU	2	96	VAKIF GYO	PWC	OLUMLU	1
47	ICBC TURKEY BANK	KPMG	OLUMLU	1	97	VESTELE ELEKTRONİK	PWC	OLUMLU	2
48	IŞIKLAR ENERJİ VE YAPI	BİRLEŞİK EKOL	OLUMLU	3	98	YAPI VE KREDİ BAN-KASI	PWC	OLUMLU	2
49	İHLAS GAYRİMENKUL	İRFAN BAĞ.DEN.	OLUMLU	6	99	YATAŞ YATAK YORGAN	ATA BAĞ.DEN.	OLUMLU	2
50	İHLAS HOLDİNG	İRFAN BAĞ.DEN.	OLUMLU	6	100	ZORLU ENERJİ ELEKTRİK	PWC	OLUMLU	3

Tablo 2: Kilit Denetim Konularının BİST 100'deki Sektörlere Dağılımı

BİST100 FİRMALARININ KİLİT DENETİM KONULARI ARAŞTIRMA SONUÇLARI										
Kamuyu Aydınlatma Plat-formu SEKTÖR GRUPLARI	EĞİTİM SAĞLIK SPOR HİZM.	ELEKTRİK GAZ SU BUHAR	GAYR. İNŞ. İD. DESTEK	İMALAT SANAYİİ	MADEN PETROL	MALİ KUR. BANK HOLD.	TEKNO. BİLİŞ. SAVUNMA	TOPTAN VE PERAKEDE	ULAŞ. HABRİLŞ. DEPO.	TOPLAM
BİST100 DAĞILIMI(Adet)	4	6	4	36	4	33	3	6	4	100
KİLİT DENETİM KONULARI										
ŞEREFE	0	3	1	2	0	2	1	1	1	11
HASILAT	4	2	4	10	3	7	3	3	4	40
VERGİ/ERTELENMİŞ VERGİ	0	5	0	9	0	4	1	0	1	20
İŞLETME BİRLEŞMELERİ	0	1	0	1	0	0	0	1	0	3
STOKLAR	2	0	1	9	3	2	1	1	0	19
TİCARİ VE FİNANSAL ALACK.	0	1	1	11	0	6	2	0	0	21
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENK	0	0	1	0	1	8	0	0	0	10
FİNANSAL YATIRIMLAR	0	0	1	5	0	10	0	0	1	17
AÇILIŞ BAKİYESİ, DENETÇİ	1	2	0	3	0	1	0	0	0	7
MADDİ VE MADDİ OLM. D.V.	4	3	2	13	3	7	1	4	2	39
BİLGİ TEKNOLOJİLERİ	0	0	0	0	0	1	0	0	1	2
TÜREV ARAÇLAR	0	0	0	0	0	2	0	0	2	4
SATIŞ AMAÇLI VARLIKLAR	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1
FİNANSAL BORÇLAR	0	2	0	3	0	5	0	0	0	10
TİCARİ VBORÇLAR	0	0	0	1	0	6	1	0	0	8
CANLI VARLIKLAR	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1
ÇALIŞANLARA SAĞ. FAYDA.	0	0	0	3	0	9	0	0	0	12
KARŞILIKLAR/ YÜKÜMLÜKL.	3	1	1	7	0	5	0	1	3	21
ÖZKAYNAKLAR	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1
NAKİT AKIŞ RİSKİ	0	1	0	3	0	0	0	0	0	4
TOPLAM	14	22	12	81	10	75	10	12	15	251

Tablo 3: Kilit Denetim Konusunda Uygulanan Prosedürler

SIRA NO.	KİLİT DENETİM KONUSU	KİLİT DENETİM KONUSU İÇİN UYGULANAN DENETİM PROSEDÜRLERİ
1	ŞEREFİYE	<p>Değerleme uzmanları vasıtasıyla, her bir nakit yaratan birimin faaliyet gösterdiği sektörlerdeki AOSM ortalamaları ile karşılaştırılma yapılması da dahil olmak üzere, kullanılan iskonto oranlarının uygunluğunun değerlendirilmesi</p> <p>Beklenen büyüme oranları ve ilgili beklenen gelecekteki nakit akışlarını incelemek, önemli tahminlerin değerlendirmesi ve indirgenmiş nakit akışları hesaplama modelinin kurgusu ve matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesi,</p> <p>Satış hacimleri ve fiyatlar, faaliyet giderleri, enflasyon ve uzun vadeli büyüme oranları gibi kilit girdilere ilişkin olarak kullanılan varsayımların uygunluğunun test edilmesi</p> <p>Danışmanlık şirketi tarafından kullanılan varsayım ve yöntemlere ilişkin değerlendirmeleri incelemek için denetim ekibine, aynı denetim ağına dahil bir başka kuruluşun değerlendirme uzmanlarının dahil edilmesi,</p>
2	HASILAT	<p>Taahhüt sözleşmelerinden elde edilen hasılat tutarlarının tamamlanma yüzdesi yöntemiyle tekrar hesaplanması</p> <p>Hasılat ve satışlardan iade hesaplarıyla ilgili detaylı dönemsellik testlerinin yapılması ve hasılat sürecinin incelenmesi, satış ve teslimat süreçlerinin analiz edilmesi,</p> <p>Maddi doğrulama prosedürleri ile faturalanmış olan satışların uygulanan muhasebe politikasına göre gerçekleşen hasılat olup olmadığı kontrol edilmesi,</p> <p>Örnekleme olarak bazı satış işlemlerinin fatura ve irsaliye tarihi, ambar çıkış ve teslim evrakları kontrol edilerek fiili teslimin bilanço tarihi öncesi yapıp yapılmadığının incelenmesi</p> <p>Sene sonunu takip eden dönemde gerçekleşen iadelere maddi doğrulama prosedürleri uygulanarak, yıl içerisinde hasılatın uygun şekilde kayıtlara alınıp alınmadığının incelenmesi,</p> <p>BT uzmanlarının yardımı vasıtasıyla, kontrollerin test edilmesi ve bunların izleyici verileriyle olan bağlantısına ilişkin kontrollerin test edilmesi,</p> <p>Kasa işlemlerine ait BT altyapısı ile muhasebe sistemi arasındaki entegrasyonun test edilmesi,</p> <p>Fiyatlandırma ve faturalandırmanın tamlığı ve doğruluğuyla ilgili BT iç kontrolleri ve fiyatlandırma ve faturalandırma sistemleriyle muhasebe sistemleri arasında uçtan uca mutabakat kontrollerinin yapılması</p>

3	VERGİ/ ERTELENMİŞ VERGİ	<p>Vergi makamları ile yapılan yazışmalar ve vergisel risklerin değerlendirilmesi de dahil olmak üzere dönem vergisinde muhasebeleştirilen tutarların eksiksizliği ve doğruluğu üzerinde denetim prosedürleri gerçekleştirilmesi,</p> <p>Yönetim Kurulunun gelecek yıl bütçeleri ve iş planları ile geçmiş tecrübelerle dayanarak yeterli gelecek vergilendirilebilir kar yaratma olasılığına ilişkin olarak yapmış olduğu varsayım ve tahminlerin değerlendirilmesi,</p> <p>Şirketlerin mali zararlarının, çeşitli ülkelerdeki vergi uygulamaları çerçevesinde, ertelenmiş vergi hesaplarında doğru uygulandığına ve finansal tablo açıklamalarının eksiksiz ve doğru olarak yer aldığına ilişkin prosedürlerin uygulanması,</p> <p>Kurumlar vergisi hesaplaması ve yatırım teşvik uygulamalarının, vergi uzmanlarının dahil edilerek değerlendirilmesi</p>
4	İŞLETME BİRLEŞMELERİ	<p>Satın alma bedelinin dağıtılması çalışmasında kullanılan hesaplamaların matematiksel uygunluğunun test edilmesi ve satın alınan tanımlanabilir varlık ve yükümlülük değerlerinin gerçeğe uygun değer çalışmalarının mutabakatının yapılması,</p> <p>Modellemelerde kullanılan önemli tahminlerin değerlendirilmesi ve ileriye dönük nakit akımlarının uygunluğunun makul olup olmadığının değerlendirilmesi</p> <p>Pay alım sözleşmesinin ve satın alma bedelinin değerlendirilmesi, royalti oranı ve ağırlıklı sermaye oranı gibi önemli tahminlerin uygunluğunun değerlendirilmesi, marka değeri projeksiyonlarında kullanılan tahminlerin tutarlılığının kontrol edilmesi</p>
5	STOKLAR	<p>Stok değer düşüklüğü karşılığı ile ilgili muhasebe politikasının anlaşılması ve uygunluğunun değerlendirilmesi ve stok devir hızının önceki yıl ile karşılaştırılması,</p> <p>Grup yönetimi ile değişen teknolojiler sebebiyle stokların değer düşüklüğüne uğrama riski ile ilgili görüşülmesi ve net gerçekleştirilebilir değer hesaplamasında kullanılan iskontolar düşülmüş satış fiyatlarının örneklem yoluyla test edilmesi.</p> <p>Cari dönemde ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığının yeterliliğinin, geçmiş dönemde gerçekleşen değer düşüklüğü ile karşılaştırılarak değerlendirilmesi ve yılsonu stok sayımlarında uzun süredir hareket etmeyen veya zarar görmüş stokların olup olmadığının gözlemlenmesi,</p>
6	TİCARİ VE FİNANSAL ALACAKLAR	<p>İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklarının tahsilat takibine ilişkin sürecinin anlaşılması, sürecin içerisinde yer alan iç kontrollerin operasyonel etkinliğinin değerlendirilmesi,</p> <p>Kredi riskine yönelik finansal raporlama ile ilgili iç kontrollerin anlaşılması, değerlendirilmesi ve etkinliğinin test edilmesi ve müteakip dönemde yapılan tahsilatların örneklem yoluyla test edilmesi,</p> <p>Finansman Departmanı tarafından yönetilen müşteri ve bayi alacak takip sürecinin anlaşılması ve değerlendirilmesi,</p> <p>Alacak yaşlandırma çalışmasının analitik olarak incelenmesi ve tahsilat devir hızının önceki yıl ile karşılaştırılması,</p> <p>Tahsilata ilişkin herhangi bir anlaşmazlık veya dava durumu olup olmadığının araştırılması ve hukuk müşavirlerinden devam eden alacak takip davalarıyla ilgili bilgi alınması,</p> <p>İlişkili olmayan taraflardan ticari alacak bakiyelerinin örneklem yoluyla doğrulama mektupları gönderilerek test edilmesi,</p>

7	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	<p>Bağımsız gayrimenkul değerlendirme kuruluşları tarafından hazırlanan değerlendirme raporları temin edilerek, değerlendirme çalışmasını yapan bağımsız gayrimenkul değerlendirme kuruluşlarının, Bağımsız Denetim Standartları'nda belirtildiği üzere SPK tarafından takdir edilen gayrimenkul değerlendirme akreditasyonları ve lisansların kontrol edilmesi</p> <p>Yatırım amaçlı gayrimenkullerin tapu kayıtları ve sahiplik oranları örneklem yöntemiyle test edilmesi ve değerlendirme raporlarında kullanılan kira gelirleri, kira sözleşmelerinin süresi, doluluk oranları ve yönetim giderleri gibi girdilerin mutabakatının kontrol edilmesi</p> <p>Değerleme raporlarında yer alan ve tespit edilen gayrimenkul değeri üzerinde önemli etkisi olan girdilerin, birim satış değeri gibi, tutarlılığı gözlemlenebilen piyasa fiyatları ile karşılaştırılarak takdir edilen değerlerin kabul edilebilir bir aralıkta olup olmadığının test edilmesi</p>
8	FİNANSAL YATIRIMLAR	<p>Uzmanlar ve finansal yatırımların denetimini yürüten denetim ekibinin de çalışmalarını da inceleyerek, yönetimin hazırladığı değerlendirme çalışmalarında kullanılan yöntem ve varsayımların incelenmesi ve yönetim tarafından onaylanmış iş planlarının sorgulanması</p> <p>Kullanılan iskonto oranlarının makul olup olmadığını ve değerlendirme çalışmalarının matematiksel olarak doğruluğunun test edilmesi. Ayrıca, finansal tablolara ilişkin dipnotlarda yer alan bilgilerin doğruluğunun incelenmesi</p>
9	DENETÇİ GEÇİŞİ VE AÇILIŞ BAKİYELERİNİN DENETLENMESİ	<p>Bütün iştirakler için önceki denetçi ile iletişime geçilerek dosya incelemelerinin yapılması ve önemli denetim ve muhasebe konularının görüşülmesi ve denetim esnasında tespit edilmiş düzeltilmemiş farklarının anlaşılması,</p> <p>Grup denetim ekibi olarak iştirak denetçileriyle ve şirket yöneticileriyle toplantı yapılması,</p> <p>Riskleri, iç kontrolleri ve önemli bulguları daha iyi anlayabilmek için yönetim kadrosu ile periyodik toplantıların yapılması ve bütün iştirak denetçileriyle gerek yüz yüze gerekse telekonferans yoluyla kapanış toplantılarının yapılması</p>
10	MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ	<p>Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinin sıklığını Türkiye Muhasebe Standardı (TM) 16 ile uygunluğunun kontrol edilmesi</p> <p>Değerlemeyi yapan, bağımsız değerlendirme şirketi ile yapmış olduğumuz görüşmeler sonucunda değerlemesi yapılan maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinde önemli ve düzensiz bir değişim olmadığının gözlenmesi</p> <p>Gerçeğe uygun değer hesaplamasında kullanılan varsayımlar ve faktörlerde önemli bir değişiklik olmadığının gözlenmesi,</p> <p>Kullandığı varsayımların (büyüme oranı beklentileri, iskonto oranı, vb.) piyasa verileri ile ve şirketin geçmiş yıllar performansı ile karşılaştırılması, değerlendirme raporunda kullanılan üst seviye tahminlerin, muhakemelerin ve değerlendirme uzmanlarınca takdir edilen değerlerin kabul edilebilir bir aralıkta olup olmadığının değerlendirilmesi</p> <p>Aktifleştirmelerin TMS 16 ve TMS 38'e uygunluğu değerlendirilmiştir. Bu kapsamda aktifleştirilen maliyet ögelerine ve aktifleştirme tarihlerine ilişkin detay testlerin gerçekleştirilmesi</p>

11	BİLGİ TEKNOLOJİLERİ	<p>Finansal raporlamayı etkileyen önemli süreçlere yönelik uçtan uca detaylı incelemelerde bulunarak ve bir önceki yıl denetiminden edindiğimiz bilgilerden yararlanarak denetçi olarak belirlediğimiz önemli iç kontrollerdeki değişiklikler tespit edilmesi ve tasarım etkinliğinin yeniden değerlendirilmesi. Bu kontrollerin yıl boyunca etkin olarak çalıştığına dair kanıt elde etmek için kontrol testleri gerçekleştirilmesi</p> <p>Standart kontrollerin ilgili finansal raporlama risklerini azaltacağından emin olmak için söz konusu kontrollerin tasarımının incelenmesi ve uygulama öncesi ve sonrası dönemlere ilişkin örneklerin test edilmesi</p> <p>Yıl içindeki sistem değişiklikleri, program değişiklikleri, program geliştirme ve veri taşıma süreçlerinin test edilmesi ve bilgisayar operasyonlarına yönelik kontrollerin test edilmesi</p> <p>Kullanıcı erişim yönetimine ve veriye erişime yönelik kontrollerin test edilmesi, önemli hesap mutabakatlarına, önemli sistem raporlarına ve manuel atılan kayıtlara ilişkin doğruluk kontrol prosedürlerinin gerçekleştirilmesi ve buna yönelik kontrollerin test edilmesi</p>
12	TÜREV ARAÇLAR	<p>Türev finansal araçlar için yıl sonu itibarıyla yapılan gerçeğe uygun değer hesaplamalarında kullanılan modelin ve temel girdilerin doğruluğu ve uygunluğunun uzman desteği ile değerlendirilmesi ve türevin gerçeğe uygun değeri kullanılan modele ve temel girdilere göre yeniden hesaplanması</p> <p>Yıl içerisinde yeni alınan ve hâlihazırda şirket bünyesinde bulunan türev araçların banka mutabakatları ve sözleşmeleri ile doğrulanması ve TMS 39 "Finansal araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" çerçevesinde muhasebeleştirildiği ve ilgili gösterimlerin TMS'ye uygunluğunun kontrol edilmesi</p>
13	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER	<p>TFRS-5 standardına göre, çeşitli olay veya koşullar satış işleminin tamamlanma süresini bir yıldan fazlaya uzatabilmektedir. Söz konusu gecikmenin, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmiş ve işletmenin ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda; satış işlemini tamamlamak için gerekli olan sürenin uzaması, ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellemediği denetlenmesi</p> <p>Denetimimiz esnasında satış sürecinin halen devam ettiği ve ilgili kurumlar nezdinde lisans devri için onayın beklendiği tespit edilmesi</p>
14	FİNANSAL BORÇLAR	<p>Yönetimi tarafından takip edilmekte olan taahhütlerin ilgili kredi sözleşmeleri ile uyumluluğunun tarafımızca doğrulanması</p> <p>Finansman maliyetlerinin aktifleştirilmesini yöneten süreç ve prosedürlere ilişkin kontrollerin işletme etkinliklerinin test edilmesi. Buna ek olarak, aktifleştirilmiş finansman maliyet örneklerinin destekleyici kanıtlarının incelenmesi, aktifleştirilen maliyetlerinin niteliklerinin anlaşılması ve bunların başlangıçta onaylanan bütçe ile uyumlu olup olmadıklarının değerlendirilmesi de dahil olmak üzere aktifleştirilmiş maliyetlerin her bir unsuruna ilişkin maddi doğruluk testlerinin gerçekleştirilmesi</p> <p>Modelin mekanik doğruluğunun test edilmesi ve tamamlanmış projeler için borçlanma maliyetlerinin hala aktifleştirilip aktifleştirilmediğini belirlemek için model değerlendirmeye tabi tutulması</p>

15	TİCARİ BORÇLAR	<p>Bu kilit denetim konusunu ele almak için denetim prosedürleri tasarlarken Ticari Borç işlemlerine ilişkin şirket yönetiminin uyguladığı muhasebe politikalarının TMS'ye ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığının göz önünde bulundurulması</p> <p>Ticari borçlarının detay listesi temin edilerek, ticari borçlar bakiyesini oluşturan satıcı firmalarla yazılı mutabakat gönderilmesi ve/veya bilanço tarihi sonrasındaki ödemelerin kontrol edilmesi</p> <p>Hareket görmeyen satıcı bakiyelerinin nedenleri araştırılarak faiz hesaplamaları ve vade farkı karşılıkları değerlendirilmesi</p> <p>Ticari borçlarına ilişkin hukuki bir ihtilafın olup olmadığının araştırılması ve şirket avukatlarından devam eden davalar ile ilgili yazılı beyan alınması. Dövizde endeksli satıcı bakiyelerinin kur farkı ve ertelenmiş finansman gelirleri çalışmalarının yeniden hesaplanması</p>
16	CANLI VARLIKLAR	<p>Canlı varlıklara ilişkin değer düşüklüğü politikası, fiyat değişimleri ve yem üretim girdi fiyatları hakkında görüşülmesi ve bu hususların kontrol edilmesi</p> <p>Türkiye'de canlı varlıklar için aktif bir pazar bulunmamaktadır. Grup değer düşüklüğüne ilişkin riskleri bertaraf etmek için ilaçlama ve bakım kalitesini seviyesini yüksek tutmaya çalışmakta olup ve elindeki mevcut canlı varlıkları ticari riske karşı sigortalatmaktadır. Sigorta Poliçelerinin temin edilip kontrol edilmesi.</p> <p>Canlı Varlık tutarları maddi doğruluk prosedürleri ile kontrol edilmesi ve damızlık canlı varlıkların amortisman hesaplamalarının kontrol edilmesi</p>
17	ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	<p>Denetim sürecinin bir parçası olarak, iskonto oranları, beklenen enflasyon oranları gelecekteki maaş artış oranları ve işten ayrılma oranları gibi varsayımlarını değerlendirmenin ve sorgulamanın yanı sıra, hesaplama sırasında kullanılan personel listelerinin kontrol edilmesi. Gerçekleştirilen prosedürlere dayanarak yönetim varsayımlarının makul bir aralıkta kalıp kalmadığı test edilmesi.</p> <p>Gerçekleştirilen denetim çalışmaları dahilinde, Emekli Sandığı yükümlülüklerinin hesaplamalarında kullanılan ve Banka yönetimi tarafından harici aktüerya firmasına sağlanan, çalışan verilerinin doğruluğunu bir örneklem kümesi seçilerek test edilmesi. Ayrıca Emekli Sandığı bilançosunda yer alan varlıkların fiili mevcudiyeti ve değerlerinin doğrulanması</p> <p>Harici aktüerler tarafından yükümlülüğün hesaplanmasında kullanılan varsayım ve değerlemelerin makul olup olmadığını aktüer uzmanlar vasıtasıyla değerlendirilmesi</p>

18	KARŞILIKLAR VE KOŞULLU BORÇLAR	<p>Vergi ve diğer yasal mevzuata ilişkin dava ve inceleme süreçlerinin nasıl işlediği uçtan uca anlaşılması olup, süreçler içerisinde yer alan karşılık ve koşullu borç değerlendirmesine ilişkin bağımsız denetçi olarak belirlenen önemli kontrollerin test edilmesi</p> <p>Devam eden dava ve incelemelere ilişkin bağımsız dış hukuk müşavir görüşleri ve şirketin avukatlarından sorgulama mektupları alınarak, söz konusu görüşlerin kendi hukuk müşavirlerimiz tarafından incelenmesi</p> <p>Şirket üst yönetimiyle, grup yönetiminin tahminlerini değerlendirmek için toplantıların yapılması, sonrasında grubun kendi içinde yapmış olduğu yazışmaların incelenmesi</p> <p>İç hukuk müşavirleri ile dava ve incelemelere ilişkin görüşmelerin yapıp değerlendirmelerin alınması. Kendi hukuk müşavirlerimizin de bu toplantılara katarak, dava ve inceleme dosyalarını inceledikten sonra kendi görüşlerini paylaşımlarının sağlanması</p>
19	ÖZKAYNAKLAR (FİNANSAL YETERLİLİK)	<p>Şirket yönetimi tarafından SPK'nın 10 Nisan 2014 tarih ve 11/352 sayılı ilke kararına göre TTK 376 madde uyarınca hazırlanan bilançosunda yer alan maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde yararlanılan marka değerlemesi raporunda kullanılan önemli tahmin ve varsayımların incelenmesi, ilgili değerlendirme şirketi tarafından uygulanan değerlendirme yönteminin kontrol edilmesi.</p> <p>Şirket yönetimi tarafından gelecekteki performansın tahmin edilmesinde kullanılan tahmin ve varsayımların ve söz konusu bilançonun hazırlanmasında kullanılan esaslarının uygun olup olmadığının değerlendirilmesi.</p>
20	NAKİT AKIŞ RİSKİNDEN KORUNMA İŞLEMLERİ	<p>Nakit akış riskinden korunma işleminde bulunmasına neden olan risk yönetimi hedef ve stratejisinin resmi tanımı ve dökümantasyonu, söz konusu çalışmalarda kullanılan veri ve varsayımların tamlığı ile doğruluğunun uzman personel tarafından test edilmesi</p> <p>Finansal riskten korunma işleminin etkinliğinin test edilmesi ve ileride elde edilmesi planlanan gelirin gerçeğe uygun değerdeki artış ya da azalışın kredilerin gerçeğe uygun değerlerindeki artış ya da azalışın %80 ile %120 aralığında olup olmadığının test edilmesi</p> <p>Nakit akış riskinden korunma muhasebesi ile ilgili finansal tablo notlarında yer alan açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi ve konuya ilişkin gerçekleştirilen muhasebe kaydının matematiksel doğruluğu ve muhasebeleştirilmesinin kontrol edilmesi</p> <p>Şirketin gerçekleşme olasılığı yüksek ihraç gelirlerinin nakit akış riskinden korunmaya temel teşkil eden yatırım kredileri kur farklarını karşılama olasılığı, geçmiş yıllar performansları ve yapılan duyarlılık testlerini de dikkate alınarak, ileriki yıllara yönelik olarak incelenmesi</p> <p>İlgili kredilerin finansal kuruluşlardan alınan mutabakatlarla teyit edilmesi, cari yıla ait faiz ve kur farkı tahakkuklarının ilgili kredi sözleşmesine uygun olarak yeniden hesaplanması ve bağımsız veri kaynaklarının karşılaştırılması</p>

6. ARAŞTIRMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlar aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır:

- 2017 yılının, kilit denetim konularının bildirilmesi standardının uygulamasının ilk yılı olması ve BIST 100 şirketlerindeki denetim görüşlerinde olumsuz görüş ya da görüş vermektan kaçınma olmaması nedeniyle bütün şirketlerde denetim görüşleri olumlu ya da sınırlı olumlu şekilde verilmiştir. Eğer olumsuz görüş ya da görüş vermektan kaçınma gibi örnekler olsa idi, Türk Ticaret Kanunu'nun 403. maddesi ile BDS 701'deki ilgili hükümler gereği denetçi kilit denetim konusunu açıklamayacaktı. Dolayısıyla, araştırmaya konu bütün şirketlerin denetim görüşlerinde kilit denetim konuları bildirilmiştir.
- 100 firma içerisinde, bildirilen toplam kilit denetim konusu sayısı 251 adet olup firma başına ortalama 2,51 şeklinde hesaplanmıştır. Ayrıca, sadece 1 adet kilit denetim konusu bildirenlerin yanında 6 adet kilit denetim konusu bildirenler de mevcuttur.
- Araştırmaya konu şirketlerde en çok bildirilen kilit denetim konusu 40 adet ile hasılat olup, onu 39 adet ile maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ve 21 adet ile karşılıklar/yükümlülükler takip etmektedir. En az bildirim yapılan konular ise, hepsinde birer tane olmak kaydıyla, özkaynaklar, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler ile canlı varlıklardır.
- Sektörler açısından bakıldığında, en çok kilit denetim konusu 81 adet ile imalat sanayiindedir. Onu 75 adet ile mali kuruluşlar holdingler takip etmektedir. Buradaki imalat sanayi sektörünün en çok bildirim yapan sektör olmasının nedeni, toplam sayı içerisindeki sektörün sayıca üstünlüğü (%36) olabileceği gibi en çok önem arz eden konuların imalat sanayiinde olmasından da kaynaklanabilir. En az bildirim yapan sektöre baktığımızda ise teknoloji, bilişim ve savunma sektörü ile petrol maden sektörlerinde toplam 10'ar adet kilit denetim konusu bildirim yapıldığı görülmüştür.
- Kayyum tarafından yönetilen üç firmanın bağımsız denetçisi aynıdır ve sınırlı olumlu görüş vermişlerdir. Ayrıca kilit denetim konuları ve bunlara karşılık nelerin yapıldığı ise bir diğerrinin aynıdır, aynı cümlelerle ifade edilmiştir.
- Farklı firmaları denetleyen aynı denetim firmalarının, kilit denetim konusunu nasıl ele aldıkları hususu diğerrleriyle önemli benzerlikler göstermektedir.
- Sınırlı olumlu görüş verilen firmalara bakıldığında ise bildirilen kilit denetim konusu sayısının arttığı görülmektedir. Özellikle, Sportif A.Ş. firmalarının tamamı sınırlı olumlu görüşe sahiplerdir ve kilit denetim konuları diğerr firmalara göre fazladır.
- Denetim görüşü açısından bakıldığında 100 firmadan sadece 15'inde sınırlı olumlu görüş bildirilmiştir, geriye kalan 85 firma için olumlu görüş bildirilmiştir. Olumlu görüşe sahip firmalardaki kilit denetim konuları sınırlı olumlu görüşe sahip olanlardan daha azdır.
- BİST 100 firmalarının 79 adeti dört büyük denetim firması tarafından denetlenmiş olup diğerrleri sadece 21 firmayı denetleyebilmişlerdir.

- BİST 100 firmalarının bağımsız denetimini yapan firmalara bakıldığında, en çok paya sahip firma 29 adet ile PWC firması olup, onu 23 adet ile Ernst&Young, 15 adet ile KPMG ve 12 adet ile Deloitte takip etmektedir. Ayrıca, bildirilen kilit denetim konularında ise en fazla sayı 74 adet ile Ernst&Young olup, onu 60 adet ile PWC, 30 adet ile KPMG ve 27 adet ile Deloitte takip etmektedir
- Dört büyük denetim firması açısından bildirilen kilit denetim konuları ortalamaları incelendiğinde, denetlediği firma başına kilit denetim konusu ortalaması en yüksek olan denetim firması 3,21 ile Ernst&Young olup en az ortalama 2,00 ile KPMG firmasıdır.
- Bankacılık sektöründe faaliyet gösteren 10 bankanın 5'i sınırlı olumlu görüş almışlardır ve hepsinde ortak yer alan kilit denetim konusu ise kredi ve alacaklardır. Sınırlı olumlu görüş almaları ise, kilit denetim konularını diğer firmalarla karşılaştırıldığında artırmıştır.

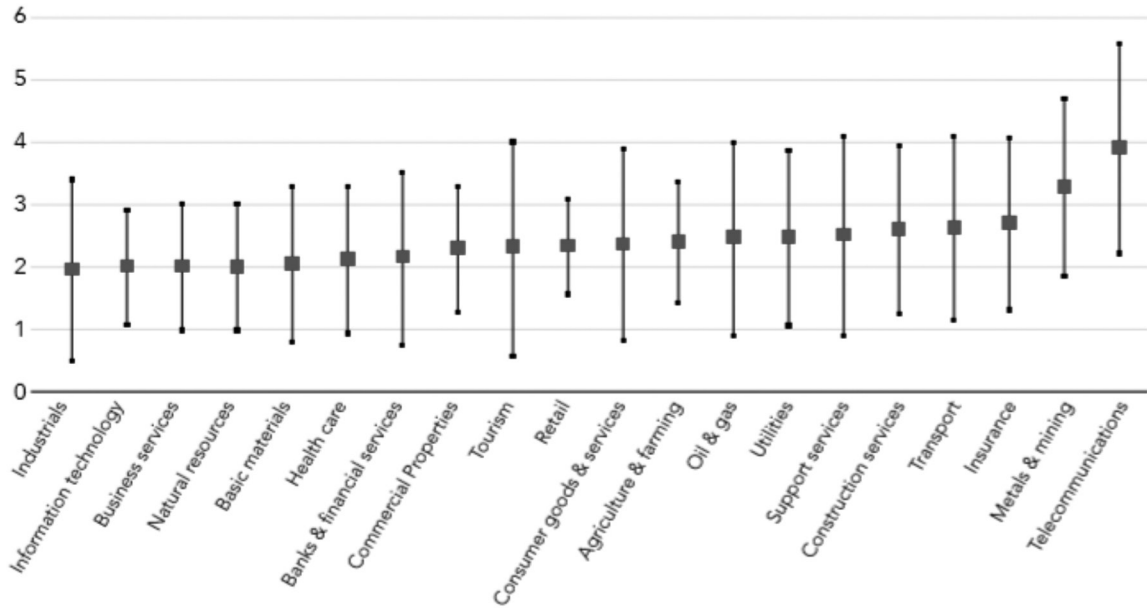
7. KİLİT DENETİM KONULARININ YURTDIŞINDAKİ DENETİM RAPORLARINDA BİLDİRİMİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

Kilit denetim konularının yurtdışı raporlama örneklerine bakıldığında, bildirilen konularla ilgili benzer konular göze çarpmaktadır. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) tarafından yapılan ve Birleşik Krallık, Brezilya, Kıbrıs, Kenya, Nijerya, Umman, Romanya, Güney Afrika, Birleşik Arap Emirlikleri, Zimbabve'deki borsa şirketleri üzerinde yapılan bir çalışmada, 560 adet denetim raporu incelenmiş ve toplamda 1.321 adet bildirilen kilit denetim konularından aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir(ACCA,2018):

Şirket başına en fazla sayıda kilit denetim konusu ortalaması 4,2 ile Birleşik Krallık olurken,, onu 3,1 ile Zimbabve ve 2,8 ile Birleşik Arap Emirlikleri takip etmektedir. En düşük ortalama ise, 1,8 ile Nijerya'dır.

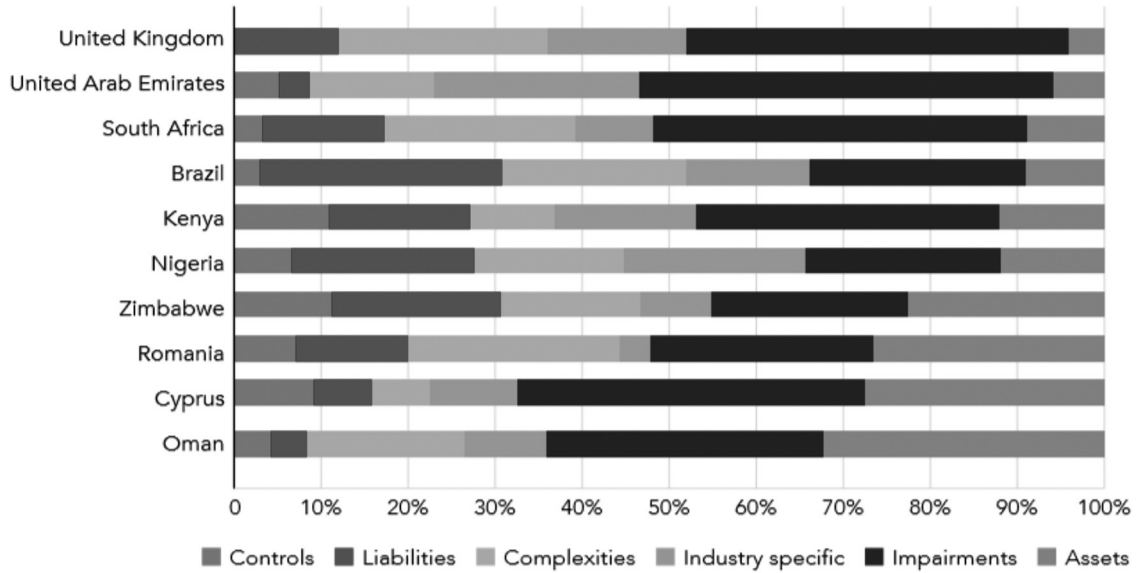
En fazla bildirilen konu 192 adet ile değer düşüklüğü olurken, onu 102 adet ile hasılat, 95 adet ile alacaklar ve 90 adet ile şerefiye takip etmektedir. En az bildirilen konu ise 3 adet ile tahakkuklar(accruals) olmuştur.

Sektörler açısından bildirilen kilit denetim konusu ortalamaları ve ülkelerdeki bildirimlerin detayına bakıldığında ise durum aşağıdaki tablolarda görüldüğü gibidir.



Şekil 1. Kilit Denetim Konularının Sektör Ortalamaları

Kaynak: ACCA,2018, Professional Insight Report/13 March 2018



Şekil 2. Kilit Denetim Konularının Dağılımı

Kaynak: ACCA,2018, Professional Insight Report/13 March 2018

Yukarıdakine benzer bir diğerk çalışma ise KPMG firması tarafından Avustralya'daki ASX200 endeksinde yer alan 128 firmanın 2017 yılındaki denetim raporlarının incelenmesidir. Bu çalışmada araştırma-ya dahil şirketlerin sektörel dağılımı aşağıdaki tabloda verilmiştir (KPMG,2017):

Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi 128 şirketin 2017 yılına ait denetim raporları incelendiğinde elde edilen sonuçlar ise; en fazla bildirilen konu 101 adet ile şerefiye ve değer düşüklüğüdür. Onu, 46 adet ile hasılat ve 35 adet ile vergi takip etmektedir. En az bildirilen konu ise 6 adet ile giderler(expenses) olmuştur (KPMG,2017). Ayrıca Avustralya'daki ASX200 firmalarının bağımsız denetim raporlarına bakıldığında, kilit denetim konusu başlığı altında önemlilikle ilgili bilgilerin yer aldığı, performans önemliliğinin nasıl hesaplandığı hususunda ilave bilgiler de vardır. Özellikle İngiltere, Avustralya ve Yeni Zelanda ülkelerindeki bağımsız denetim raporlarında, kilit denetim konusu ele alınırken, üç alt başlıkta incelendiğı; bunların kapsam, kilit denetim konusu ve önemlilik şeklinde olduğı görülmektedir. (<https://www.3i.com/media/3557/3i-group-ar-2018.pdf>)

Tablo 4: Kilit Denetim Konularının ASX200'deki Sektörlere Dağılımı

ASX200 FİRMALARININ KİLİT DENETİM KONULARI ARAŞTIRMA SONUÇLARI									
SEKTÖR GRUPLARI	TÜKETİM PERAKENDE	TEKNOLOJİ MEDYA İMALAT	GAYRİMENKUL YATIRIM	MALİ KURULUŞLAR	MADEN ENERJİ	KAMU ALTYAPI SAĞLIK	TOPLAM		
ASX200 DAĞILIMI(Adet)	18	30	17	25	21	17	128		
KİLİT DENETİM KONULARI									
<i>ŞEREFİYE</i>	11	28	5	11	7	18	80		
<i>HASILAT</i>	6	13	6	4	4	4	37		
<i>VERGİ/ERTELENMİŞ VERGİ</i>	1	5	2	2	10	6	26		
<i>İŞLETME BİRLEŞMELERİ</i>	10	9	2	0	1	3	25		
<i>STOKLAR</i>	8	5	5	0	5	1	24		
<i>TİCARİ VE FİNANSAL ALACAKLAR</i>	2	4	0	5	10	1	22		
<i>YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL.</i>	0	0	17	1	0	2	20		
<i>AVANSLAR VE ÖDENEKLER</i>	6	3	1	3	4	2	19		
<i>İLİŞKİLİ TARAFLARA YATIRIMLAR</i>	0	6	2	1	3	2	14		
<i>FİNANSAL YATIRIMLAR</i>	0	1	0	13	0	0	14		
<i>SİGORTALAR</i>	0	0	0	11	0	1	12		
<i>MADDİ VE MADDİ OLM. DUR. VAR.</i>	4	4	0	1	1	2	12		
<i>DEĞERLEME İŞLEMLERİ</i>	0	1	0	0	10	0	11		
<i>FİNANSAL ARAÇLAR</i>	0	0	3	2	3	1	9		
<i>DİĞER BİLGİLER</i>	2	2	1	3	0	1	9		
<i>SATIŞ AMAÇLI VARLIKLAR</i>	3	3	0	0	1	1	8		
<i>FAİZ VE YÜKÜMLÜLÜKLER</i>	0	3	1	0	1	1	6		
<i>BİLGİ TEKNOLOJİLERİ</i>	2	2	0	2	0	0	6		
<i>TİCARİ VE DİĞER BORÇLAR</i>	0	3	0	0	2	1	6		
<i>GİDERLER/HARCAMALAR</i>	0	1	0	3	0	0	4		
TOPLAM	55	93	45	62	62	47	364		

8. SONUÇ

Bağımsız denetim alanında yaşanan gelişmeler ve denetim konusundaki standartların revize edilmesiyle yeni denetçi raporları; denetim kalitesini ve mesleki şüpheciliği artırmayı, riskli alanlara odaklanarak gerekli açıklamalar yapmayı, güçlü etkileşim kurmayı ve finansal bilgi kullanıcılarının bilgilerini artırmayı amaçlayarak denetim raporundan beklenen faydaları yükseltmiştir. Bunun yanında, denetçinin aktardığı bilgilerin bilgi kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayarak beklenti açığını kapatması, denetim raporuna olan güveni artırmış, yatırımlarda daha rasyonel karar almaya destek sağlamış ve varlık ve kaynakların daha etkin yönetilmesine katkı sağlamıştır. Dolayısıyla, yeni denetçi raporları ile birlikte, denetçinin mesleki muhakemesinin sonucu olarak denetimde en çok önem arz eden konular olan kilit denetim konuları daha fazla önemli hale gelmiştir ve görüş bölümünün ardından denetim raporlarında yerini almaya başlamıştır.

Yeni uygulamaya giren bağımsız denetim standartları, bağımsız denetimin kalitesini artırması açısından önemli düzenlemeler içermektedir. Denetim raporlarında denetçinin sorumluluklarını düzenlemesi, daha şeffaf ve hesap verebilir raporlamaya olanak tanınması açısından kilit denetim konuları bölümü, denetimde önemlilik ilkesine vurgu yapmakta ve bu önemli görülen hususların nasıl ele alındığını, hangi prosedürlerin veya yöntemlerin uyguladığını ayrıca açıklamaktadır. Denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının denetim görüşünün devamında verilmesi ve raporda daha öne çıkarılması ise, bilgi kullanıcılarının görmek istedikleri bilgileri en başta vermiş olması yönüyle önemli bir ayrıntıya da işaret etmektedir.

Türkiye'deki çalışmanın araştırma sonuçları bir bütün olarak ele alındığında, bildirilen kilit denetim konuları sayısının sektörler ve firmalar yönünde farklı aralıklarda olduğu görülmektedir. Bunun yanında, konuların denetimde nasıl ele alındığı hakkında verilen açıklamalardaki benzerlikler ise hemen göze çarpmaktadır. Standardın ilk uygulamasının 2017 yılında olması ve denetim firmalarının konuyu ilk defa ele aldıkları düşünüldüğünde konunun ilerleyen yıllarda daha farklı ve ayrıntılı şekillerde sunulması beklenmektedir. Gerek denetim firmaları gerekse de BİST 100 firmalarının kilit denetim konuları standardındaki hükümler çerçevesinde, bilgi kullanıcılarının daha detaylı bilgileri finansal tablo dipnotlarından elde edebilecekleri unutulmamalıdır. Ancak kilit denetim konuları bölümündeki açıklamalarda önemlilik ilkesi gereğince ve karar alma sürecine etkisi bakımından, önemlilik kriterinin/kriterlerinin yabancı ülke uygulamalarında olduğu gibi sunuma dahil edilmesi hem denetim kapsamını hem de denetim kalitesini artıran bir faktör olacaktır.

KAYNAKÇA

Biçer, Ali Altuğ, Erol, Selin(2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulgularının Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 12, Sayı 47, Ocak, ISSN 1300-0845, ss.71-84

DOI: 10.14783/maruoneri.v12i27581.290488

New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments(2015).<https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting-At%20a%20Glance-final.pdf>

The International Auditing and Assurance Standards Board(IAASB) (2016). New Auditors Report. <https://www.iaasb.org/new-auditors-report>

Yanık, Serap, Karataş, Muharrem(2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak

Akdoğan; Nalan (2018), Kilit Denetim Konusu BDS 710; KGK Eğitim Notları

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

BDS 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/au/pdf/2017/key-audit-matters-auditor-report-20-september-2017.pdf> (Erişim Tarihi:16.12.2018)

https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Key-audit-matters/pi-key-audit-matters.pdf (Erişim Tarihi:16.12.2018)

(<https://www.3i.com/media/3557/3i-group-ar-2018.pdf>) (Erişim Tarihi:16.12.2018))

SERBEST MUHASEBECİ VE MALİ MÜŞAVİRLERİN ENTEGRE RAPOR UYGULAMALARI SÜRECİNDE MESLEKİ YETKİNLİKLERİNİN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Prof. Dr. Zeki DOĞAN*
Arş. Gör. Adalet ACAR**

Makale Gönderim Tarihi : 05/04/2018/ Kabul Tarihi : 28/11/2018

ÖZ

Bu çalışmanın temel amacı, muhasebe melek mensuplarının entegre rapor hazırlama sürecinde yeterli mesleki yetkinliklere sahip olup olmadığının ortaya konulmasıdır. Bu amaç doğrultusunda önce entegre rapor ve entegre raporlama konusuna ilişkin bilgiler verilmiş ve literatür taraması yapılmıştır. Sonrasında, çalışmanın araştırma bölümü ile ilgili yapılan anket sonuçları kullanarak Niğde ve Aksaray illerinde mesleklerini icra eden Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin entegre rapor ve entegre raporlama konusundaki görüşlerine ilişkin analiz sonuçlarına yer verilmiştir. Elde edilen analiz ve bulguların sonucunda, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin entegre rapor hazırlamanın önemine ve hazırlanması gerektiğine inandıkları, bu konuda gerekli özveriye gösterecekleri, fakat konu ile ilgili yapılan çalışmaları yeterince takip edemedikleri, entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini kullanabilme gibi bazı konularda sorunlar yaşayabilecekleri tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Entegre Rapor, Entegre Raporlama, Muhasebe Meslek Mensupları.

A RESEARCH ON DETERMINING THE PROFESSIONAL QUALIFICATIONS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS DURING THE IMPLEMENTATION OF INTEGRATED REPORTS

ABSTRACT

The purpose of this study is to determine whether professional accountants have sufficient professional competence in integrated report preparation process. With this aim, information about integrated reports and reporting process was given and a literature review was conducted. Next, opinions of Chamber of Public Accountants of Niğde and Aksaray were examined by using survey method. The findings suggest that professional accountants believe in the importance of preparing integrated reports. Although they express their willingness to take care of the issue, they fail to adequately follow the work done on the subject and to use information technology in the preparation and presentation of integrated reports.

Keywords: Integrated Report, Integrated Reporting, Professional Accountants.

* Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi İ.İ.B.F. Öğretim Üyesi, zekidogan7@hotmail.com

** Bayburt Üniversitesi İ.İ.B.F. Araştırma Görevlisi, adalet.isletme@gmail.com

1. GİRİŞ

1930'lu yıllarda finansal raporlama, 1960'lı yıllarda sosyal ve çevresel raporlama, 1990'lı yıllarda sürdürülebilirlik raporlama uygulamaları başlamış ve son olarak günümüzde entegre raporlama kurumsal rapor uygulamalarında yerini almıştır. Geleneksel raporlar (Finansal raporlar, çevresel ve sosyal raporlar vb.) farklı amaçları karşılamak üzere çok sayıda ve birbirinden bağımsız olarak yayınlanmış birer çıktıdirlar. Paydaşlar için bu raporlar karışık ve çok uzun olabilmektedir. Bu nedenle finansal ve finansal olmayan bilgilerini bir araya getirerek bağlantılar kuran entegre rapor kavramı ortaya çıkmıştır.

Entegre raporun ne anlama geldiği hususunda biraz farklı tanımları bulunmaktadır. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC), entegre raporu, bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesi olarak tanımlamaktadır. King III (Güney Afrika King Yönetim İlkeleri Yönetmeliği), entegre raporu, işletmenin finansal ve sürdürülebilirlik performansının bütünsel ve entegre bir sunumudur şeklinde tanımlamaktadır. Robert G. Eccles ve Michael P. Krzus, kitapları One Report' da entegre rapor, işletmenin kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporunda yer alan finansal olmayan bilgileri (çevresel, sosyal ve yönetsel konular), işletmenin yıllık raporunda bulunan finansal bilgiler ile birleştiren tek rapor olarak tanımlamaktadır(<http://integrated-reporting.org>,<https://www.globalreporting.org/SiteCollectionDocuments/Integrated-reporting-monthly-report-October-to-December-2011.pdf>, Erişim Tarihi: 07.10.2017). IIRC tarafından yapılan tanım da kuruluş tarafından yaratılan değere vurgu yapılırken, diğer tanımlarda finansal ve finansal olmayan bilgilerin entegre bir şekilde sunumuna dikkat çekilmektedir.

2010 yılında, başlangıçta, bir komite olarak oluşturulan IIRC, düzenleyici, yatırımcı, işletme, standart belirleyiciler, muhasebe mesleği ve sivil toplum örgütlerinden oluşan küresel bir koalisyondur. 2013 yılında IIRC, entegre bir raporun hazırlanması için prensiplere dayalı bir çerçeve olan Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesini yayınlamıştır. Entegre Raporlama Çerçevesi, kuruluşların uzun vadeli beklentilerini açık, öz, bağlantılı ve karşılaştırılabilir bir formatta değerlendirmek için, yatırımcıların ve diğer paydaşların ihtiyaç duyduğu bilgileri iletme konusunda kuruluşlara rehberlik eden kapsamlı bir çerçevedir(<https://www.globalreporting.org/SiteCollectionDocuments/Integrated-reporting-monthly-report-October-to-December-2011.pdf>, Erişim Tarihi: 10.07.2017, <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/risk/articles/navigating-the-evolving-sustainability-disclosure-landscape.html>, Erişim Tarihi: 10.07.2017). ER Çerçevesinde, Entegre Raporlama (ER)'nin amaçları aşağıdaki gibi açıklanmaktadır(<http://integratedreporting.org>):

1. Sermayenin daha etkili ve üretken şekilde dağılması amacıyla finansal sermaye sağlayan taraflara sunulan bilgilerin kalitesini artırmak.
2. Kurumsal raporlamaya, farklı raporlama yolları kullanan ve bir kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyetini maddi yönde etkileyen tüm faktörleri içeren daha birleşik ve etkili bir yaklaşım ortaya koymak.

3. Sermayenin geniş tabanı (finans, üretilmiş, fikri, insan kaynakları, sosyal, ilişkisel ve doğal) için hesap verebilirlik ve yönetilebilirlik öğelerini güçlendirmek ve bunların birbirlerine olan bağımlılıklarının anlaşılmasını sağlamak.
4. Kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya odaklanan entegre düşünce, karar verme ve harekete geçme unsurlarını desteklemektir.

Kuruluşların geçmiş, günümüz ve gelecekteki performansını değerlendirmek için gereken bilgi türü mevcut işletme raporlama modelini kullanarak sağladığımızdan çok daha geniştir. Stratejik yönetim, operasyonlar, finansal ve finansal olmayan performans arasındaki karşılıklı bağımlılıklar, kuruluşların şu anda ve gelecekte değer yaratma becerilerini göstermek için açıkça belirtilmelidir. Entegre raporlama, geleneksel raporlamadan daha geniş bir performans açıklaması sağlayarak bu ihtiyaca cevap vermektedir (<https://www.globalreporting.org/SiteCollectionDocuments/Integrated-reporting-monthly-report-October-to-December-2011.pdf>, Erişim Tarihi: 10.07.2017).

ER, finansal ve diğer raporlama uygulamalarıyla tutarlıdır. Ancak, entegre rapor diğer rapor ve bildirim yöntemlerinden çeşitli açılardan farklılık göstermektedir (<http://integratedreporting.org>, Erişim Tarihi: 07.10.2017). Bu farklılıklar Tablo 1’de sunulmaktadır (<http://www.accaglobal.com>, Erişim Tarihi: 10.07.2017).

Tablo 1: Entegre Raporlamanın Farklılıkları

Düşünce	Bağlantısız	➡	Entegre
Yönetim	Finansal sermaye	➡	Sermayenin tüm çeşitleri
Odak	Geçmiş, finansal	➡	Geçmiş ve gelecek, bağlantılı, stratejik
Zaman Aralığı	Kısa dönem	➡	Kısa, orta ve uzun dönem
Güven	Dar kapsamlı açıklamalar	➡	Daha fazla şeffaflık
Esneklik	Kural sınırı	➡	Özel durumlara cevap vermek
Özlülük	Uzun ve karmaşık	➡	Kısa ve önemli
Teknoloji kullanımı	Kağıt tabanlı	➡	Etkin teknoloji

2. ENTEGRE DÜŞÜNCE VE ENTEGRE RAPOR/LAMA

ER, entegre düşünceye dayanan bir süreçtir ve zaman içinde değer yaratımı ve değer yaratma yönleri ile ilgili iletişim hakkında bir kuruluş tarafından periyodik olarak entegre edilen bir rapor ile sonuçlanmaktadır (<https://www2.deloitte.com/us/en/pages/risk/articles/navigating-the-evolving-sustainability-disclosure-landscape.html>, Erişim Tarihi: 07.02.2018). ER Çerçevesinde, Entegre düşüncenin, kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya yönelik entegre karar verme mekanizmalarına ve eylemlere giden yolu açacağı ifade edilmektedir. Entegre düşünce, aşağıdakiler dahil olmak üzere bir kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyetini etkileyen çeşitli faktörler arasındaki bağlantıyı ve bağımlılıkları dikkate almaktadır (<http://integratedreporting.org>, Erişim Tarihi: 07.10.2017):

1. Kuruluşun kullandığı ya da etkilediği sermaye öğeleri ve takas dahil olmak üzere bunlar arasındaki kritik bağımlılıklar,
2. Kuruluşun başlıca paydaşlarının meşru ihtiyaç ve isteklerine yanıt verme kapasitesi,
3. Kuruluşun iş modelini ve stratejisini, dış çevresi ile karşılaştığı risk ve fırsatlara yanıt verecek şekilde nasıl uyarladığını,
4. Kuruluşun geçmişte, bugün ve gelecekte sermaye açısından gerçekleştirdiği faaliyetler, performans (finansal ve diğer) ve sonuçlarını dikkate almaktadır.

Ayrıca, ER Çerçevesi, entegre düşüncenin bir organizasyonun faaliyetlerine ne kadar dahil edilirse bilgi akışını raporlama, analiz etme ve karar verme sürecine doğal olarak daha fazla aktarılacağı ifade edilmektedir. Ayrıca, iç ve dış raporlamayı ve iletişimi destekleyen bilgi sistemlerinin daha iyi entegrasyonuna ve entegre raporun hazırlanmasına da yol açmaktadır. Entegre düşünce, entegre raporun hazırlanmasını için iletişim ve iç/dış raporlamayı destekleyen bilgi sistemlerinin daha iyi entegrasyonunu da öncülük etmektedir(Hoque, 2017:243).

Churet ve Eccles (2014), çalışmalarında entegre raporlamanın yalnızca buzdağının görünen kısmı olduğunu ve görünmeyen kısmının ise entegre düşünce olduğunu ifade etmektedirler. Güney Afrika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (SAICA) tarafından yapılan entegre raporlama ve düşünce konusundaki bir araştırmaya göre, yüksek kalitede entegre raporlar üreten işletmeler arasında entegre düşünce kavramının önemi ve örgütlere yararları konusunda güçlü bir bilinç düzeyinin olduğu tespit edilmiştir. Anketin özeti şu şekildedir: Katılımcıların% 70'inden daha fazlası entegre raporlamanın entegre düşüncenin bir sürücüsü olduğuna inanmaktadır. Bu kapsamda entegre düşünce, yönetim kurulunun olduğu kadar üst yönetim düzeyinde de karar vermeyi geliştirmiştir. Kuruluşlara raporlamaya daha uyumlu bir yaklaşım geliştirmelerinde yardımcı olmuştur. Finansal sermaye sağlayıcılar ve diğer menfaat sahipleri ile kuruluşların iletişim kalitesini artırmıştır ve kuruluşlar kısa, orta ve uzun vadede entegre düşünceden daha fazla fayda sağlayacağını beklemektedirler(Hoque, 2017:243). Entegre raporlamanın içsel faydaları aşağıdaki gibidir (http://www.people.hbs.edu/reccles/Insight_Article_2011.pdf, <https://www.imanet.org/...reporting.../integrated-reporting>, Erişim Tarihi: 05.02.2018);

1. Performansı ölçmek için önemli ölçütler hakkında daha iyi anlayış ve fikir birliği sağlaması,
2. Finansal olmayan bilgi için geliştirilmiş ölçüm ve kontrol sistemleri,
3. İç ölçüm ve kontrol sistemlerinin nerede geliştirilebileceğinin belirlenmesi,
4. Finansal ve finansal olmayan performans arasındaki ilişki ve bunun değer yaratmayı nasıl etkilediği hakkında daha fazla netlik,
5. Daha düşük itibar riski,
6. Daha fazla çalışan katılımı,
7. Sürdürülebilirliği önemseyen daha kararlı müşteriler,

8. Sürdürülebilir bir strateji için daha iyi iç karar verme,
9. Daha geniş katılım ve hissedarlar ve pay sahipleriyle daha iyi ilişkiler,
10. Daha iyi risk yönetimi,
11. Süreç ve üretim verimliliğidir.

Entegre raporlamanın dışsal faydaları ise aşağıdaki gibidir (http://www.people.hbs.edu/reccles/Insight_Article_2011.pdf, Erişim Tarihi: 05.02.2018).

1. Ana yatırımcıların yanı sıra sosyal sorumluluk sahibi yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamak,
2. Borsalarda sürdürülebilirlik endekslerine dahil olmak,
3. Veri sağlayıcılarının, Bloomberg ve Thomson Reuters'in temel abonelik hizmetlerinin bir parçası olan doğru finansal olmayan bilgilere sahip olmalarını sağlamak ve analist/ yatırımcılara olan ilgiyi artırmak,
4. Satın alma kararlarının önemli bir ögesi sürdürülebilirlik olan, bireysel tüketici ve ticari müşterilerin beklentilerini karşılamak,
5. İşletmenin tedarikçilerinden daha kapsamlı bilgi istemek için işletmeye güvenilirlik kazandırmak (Tedarik zinciri risklerini azaltmak),
6. İşletmenin itibarını ve markasını geliştirmek,
7. Tüm paydaşlarla daha iyi iletişim kurulması ve paydaşların beklentilerinin daha iyi anlaşılması nedeniyle itibar riskinin azalmasını sağlamasıdır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Entegre raporlama uygulamalarında muhasebe meslek mensuplarının rolü ve geleceğin muhasebecilerini yetiştirilmesini sağlamak amacıyla muhasebe eğitim müfredatlarında yapılması gereken değişikliklere ilişkin literatür taraması yapılmıştır. Buna göre:

Aracı ve Yüksel (2017) yapmış oldukları çalışmada, küresel boyutta muhasebe uygulamalarını gerçekleştirebilecek muhasebe meslek mensuplarını yetiştirebilmek ve muhasebe mesleğinin itibarını artırmak için ülkemizde entegre raporlama konularına ilişkin eğitimler verilebileceğini ifade etmektedirler. Bu eğitimlerin Kamu Gözetimi Kurumu ve TÜRMOB gibi mesleki kuruluşlar tarafından düzenlenecek kurslarla verilebileceği gibi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinin ilgili lisans programlarında ve Sosyal Bilimler Enstitüleri'nin lisansüstü programlarında entegre rapor/raporlama, entegre düşünce, entegre raporlama ile ilgili kuruluşlar ve entegre raporlamanın tarihsel gelişimi, entegre raporun güvenilirliği ve güvencesi, entegre raporun bileşenleri, entegre raporun hazırlanması, entegre raporlama ve entegre raporu şekillendiren çerçeveler gibi konuları kapsayan derslerin verilerek geleceğin muhasebe meslek mensuplarının yetiştirilmesine katkıda bulunulabileceğini öne sürmektedirler.

Fakoya (2015) yapmış olduğu çalışmada, Güney Afrika'daki King III sürdürülebilirlik raporlama girişimini sürdürmek için öğrencilere verilen muhasebe eğitimlerinin eksikliğini vurgulamaktadır. Çalışmada sürdürülebilirlik muhasebesi eğitiminin, her bir muhasebe fakültesi mezununun öğrenme deneyimlerinin bir parçası olabileceği savunulmaktadır. Muhasebeci akademisyenlerin sürdürülebilir muhasebe disiplini, muhasebe öğrencileri ile muhasebe yeterliliklerini geliştirmek sürdürülebilirlik muhasebe konularını müfredata dahil etmeleri gerekmektedir. Sürdürülebilirlik, finansal ve finansal olmayan bilgilerin sağlanması için ilgili becerilere sahip muhasebe mezunlarının yetiştirilmesi, işletmelerin Güney Afrika'daki yıllık entegre raporlarında sosyal, ekonomik ve çevresel sorunların nasıl raporlandığı üzerinde büyük bir etkiye sahip olacağı ifade edilmektedir. Bu nedenle de, Güney Afrika yükseköğreniminde sürdürülebilirlik muhasebesinin muhasebe programı müfredatına entegrasyonunun ve uygulanmasının, Kral III Sürdürülebilirlik Raporlama Yönetişim Kodunun sürdürülebilirliğini sağlayacağı vurgulanmaktadır.

Oyewo vd.,(2015) yapmış olduğu çalışmalarında, yönetim muhasebesi müfredatına entegre raporlamanın kabul edilebilirliğini değerlendirmeye çalışmışlardır. Anketi araştırma aracı olarak kullanarak, Nijerya'da yedi sektördeki (Akademik, Denetim / Danışmanlık, Finansal Hizmetler, Petrol ve Gaz, Telekomünikasyon, İmalat ve Kamu sektörü) muhasebecilerin görüşlerini incelemişlerdir. Elde edilen analiz ve bulguların sonucunda ER'nin beceri, deneyim ve gerekli eleştirel düşünme seviyesi nedeniyle profesyonel ve lisansüstü akademik muhasebe müfredatlarına dahil edilmesi gerektiğini desteklemektedirler.

ER'nin mesleki ve lisansüstü düzeyde yönetim muhasebesi müfredatına dahil edilmesi gerektiği yönündeki ampirik bulguların ardından, CIMA'nın 2015 yılı için revize edilen müfredatında entegre raporlamayı dahil etmeye yönelik kararı ve eylemi için ampirik destek sağlanmış olmaktadır. Aynı zamanda ACCA'nın ER'yi mesleki seviyede, Aralık 2014 tarihinden itibaren dahil etmek için yaptıkları çalışmaları da desteklemektedirler. CIMA ve ACCA, revize edilen müfredata ER'yi dahil ederek, muhasebe eğitim müfredatını iyileştirmek için öncülük ettikleri ve diğer muhasebe meslek mensuplarını ER'yi müfredatlarına dahil etmek ve ilgili makamları, muhasebe mesleğinin önem derecesini korumak için lisans üstü yönetim muhasebesi müfredatlarında ER'yi revize etmeye çağırmışlardır.

Owen (2013) yapmış olduğu çalışmada, ER ilkelerinin yaygın bir şekilde kabul görmesi nedeniyle, bu değişiklikleri karşılamak için mesleki ve üniversite muhasebe müfredatlarında yapılması gereken önemli gelişmeler olduğunu vurgulamıştır. Muhasebe müfredatlarında, operasyonel veya işlemsel odak olmaktan çok, daha fazla stratejik odağa ihtiyaç duyulmaktadır. Kısa vadeli değil, uzun vadeli bir bakış açısı kazanmaları gerektiği, geçmişe yönelik analiz yerine geleceğe yönelik sunum, nicel bilgiler kadar niteliksel yorumlar da içermelidir ve daha dar dış finansal raporlama verileri veya denetim uygunluğundan ziyade daha geniş işletme performans ölçütleri hakkında rapor verilmelidir. Modern muhasebe müfredatının ayrıca, tek bir ayrıık müfredatta bulunmak yerine, bir dizi müfredatta yer alan, iş riski üzerine daha fazla içerik olması gerekecektir. Bu içerik hem finansal hem de finansal olmayan riskleri içerecek ve kapsam altındaki konuya göre değişebilecektir. Ancak esas olarak operasyonel değil de stratejik ve taktik risklere yönelik olacaktır.

4. ENTEGRE RAPORLAMA UYGULAMALARINDA MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ROLÜ VE ÖNEMİ

Güvenilir bir danışman olarak profesyonel muhasebeci, entegre düşünce misyonunu, işletme içinde en iyi üstlenecek olan kişidir. Entegre düşüncenin işletme faaliyetlerine aktarılması ile müşteriler işletmenin faaliyetlerini daha iyi anlayabilirler. İşletme faaliyetlerinin daha iyi anlaşılması ise daha iyi karar verme ve ticari sonuçlara neden olur. Entegre düşüncenin işletmeye aktarılması işletme içinde silo anlayışını yıkmakta ve bilginin işletmenin farklı bölümleri arasında tamamen ve özgürce dolaşmasını sağlamaktadır. Bu durum, müşterilerin, işletmeye farklı bir perspektiften bakmalarını sağlayacaktır. Entegre düşünce sürdürülebilir, tutarlı ve uzun dönemde değer yaratmayı sağladığından işletme yalnızca kısa dönemde değil uzun dönemde de daha iyi performans gösterebilecektir. Günümüzde çoğu kişi, kıt kaynakları elinde bulundurarak, etkin bir şekilde yenilemeksizin ve yönetmeksizin sürdürülebilir az sayıda işletmenin olduğunu farkındalar (Çalışanların talebi çevre dostu iş seyahati, bankanın talebi uzun vadeli düşünce vb.). Bu nedenle, KOBİ'lerin artık entegre düşünmeyi ve bilanço/gelir tablosunun tarihi rakamları dışındaki bilgileri raporlamayı düşünme zamanıdır (<https://integratedreporting.org/news/integrated-thinking-reporting-requires-trusted-dvisors-guiding-your-sme-clients/>, Erişim Tarihi: 09.02.2018).

Entegre düşünce ve raporlama, çeşitli liderlik, yönetim ve operasyonel rollerde çalışan bir milyondan fazla profesyonel muhasebeciye önemli fırsatlar sunmaktadır. Muhasebe meslek mensupları, bilgi toplama, analiz ve karar destek faaliyetleri yoluyla değer yaratma anlayışını kolaylaştırabilir ve bu da nihai olarak bir örgütün çabalarını geleneksel finans ve muhasebe ölçütlerinden daha geniş bir perspektifte sürdürülebilir kılma ve yaratma çabalarına doğrudan katkıda bulunarak, muhasebe meslek mensupları, işverenlerinin ve toplumun ihtiyaçlarını eksiksiz bir şekilde karşılayabilir. Kararları desteklemek için meslek mensuplarının sağladıkları bilgi ve analiz, iş modelinde yapılan değişikliklerle daha iyi strateji ve uygulama sağlamak için farklı kaynaklara ve uzun vadeli değer sürücülerinden daha iyi ve daha kapsamlı bir anlayış içermelidir (https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/Creating-value-with-integrated-thinking_the-role-of-professional-accountants.pdf, Erişim Tarihi: 09.02.2018).

Bir muhasebecinin rolü, entegre raporun hazırlanması ile sınırlı değil, daha çok ER projesinin başlangıcında başlamaktadır. Muhasebeciler ER yolculuğunun tetikleyicileri, ER projelerinin şampiyonu olabilir ve çoklu muhasebe araçları bilgisi ile strateji ve değer yaratma sürecinde entegre düşünceyi yapılandırmaya yardımcı olabilirler. Muhasebeciler, işletmede ER' nin vektörü olarak hareket edebilir ve CFO genellikle işletme içi ER sürecinin şampiyonudur. Entegre raporun farklı içerik unsurları içinde, muhasebeciler tüm bölümler için temel unsurları sağlayabilir. Raporun işletme genel görünümü ve dış çevre, iş modeli, strateji ve kaynak tahsisi ve görünüm bölümlerinde, muhasebeciler örneğin pazar verilerini destekleyen niceliksel bilgi sağlayabilir. Bununla birlikte, yönetim, riskler ve fırsatlar ve performans bölümlerinde, muhasebeciler bilgileri tanımlamak ve toplamak için merkezdedirler (http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/integrate/acca-ima-report-from-share-value-to-shared-value.pdf, Erişim Tarihi: 10.07.2017).

Herhangi bir ER çerçevesinde, raporlamanın karşılaştırılabilirliğini ve eksiksizliğini sağlamak için güvence ihtiyacı olacaktır. ER' nin mevcut iş karmaşıklıkları bağlamında da ilgili olması gerekir. Finansal

rakamların ötesinde raporlama için bir trend olduğundan, denetim işletmeleri çok disiplinli bilgi ve yeteneklerini geliştirmeleri gerekmektedir. Bu zorluğun üstesinden gelmek için muhasebe eğitiminin odağını değiştirme ihtiyacı vardır. Bu, öğrencilerin daha geniş perspektif de öğrenmesini ve modern iş karmaşıklıklarıyla baş etmesini sağlama ile mümkün olur. Sadece muhasebe üzerine odaklanmak yerine, sürdürülebilirlik ve iş süreçleri gibi diğer alanlara, gelecekteki entegre muhasebe kavramına hazır öğrencileri yetiştirmek için önem verilmelidir (<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/06/ICPAS-IIRC-Roundtable-Report.pdf>, Erişim Tarihi: 18.01.2018).

Bir işletmeye entegre raporlamayı tanıtmaya ve dahil etmeye pek çok beceri ve yetenek gerektirir. Profesyonel muhasebecinin uzmanlık alanına giren açık bir şekilde sayısal ve analitik yönler vardır. Entegre Raporlama Çerçevesi, çalışmalarının birçok alanında muhakeme yapan muhasebeciler için alışılmış olan ilkelere dayalı bir yaklaşımı benimsemektedir. Finans ekipleri, yıllık rapor ve hesaplar aracılığıyla hissedarlara ve diğer paydaşlara raporlama konusunda zaten deneyimlidir. Entegre raporlama da güvenilirlik gerektirir, bu da işletmedeki iç kontrollerin sağlam olması gerektiği anlamına gelir (İç kontroller, finans uzmanlarının yetenekli olduğu bir alandır.). Finans liderleri ayrıca örgütsel stratejiyi şekillendirme konusunda giderek daha fazla yer almaktadırlar. Dolayısıyla, bunlar, entegre raporlamanın benimsenmesi için doğal bir adım sağlamaktadır (<http://www.accaglobal.com/gb/en/student/sa/features/career-development--integrated-reporting.html>, Erişim Tarihi: 18.01.2018.).

Özellikle ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) uzmanları için, entegre raporlama, kurumsal raporlamayı, yönetim muhasebesini, risk ve yönetimi kapsayan ACCA Yeterliliğini tamamladığında geliştirilen bilgi ve becerilerle mükemmel uyum sağlayacaktır. ACCA, Finans Uzmanlarını (resmin tamamını ve finans ayrıntısını gören, net bir şekilde iletişim kurabilen ve diğer disiplinlerden meslektaşları ile iyi çalışan kişiler) geliştirmeye odaklanmaktadır(<http://www.accaglobal.com/gb/en/student/sa/features/career-development--integrated-reporting.html>, Erişim Tarihi: 18.01.2018.).

Muhasebe mesleği, işin çeşitli paydaşlara hesap verebilirliğini doğru bir şekilde yerine getirmesini sağlamada önemli bir rol oynamaktadır ve ekonomik/diğer ödülleri uygun bir şekilde dağıtmaktadır. Finansal tabloların ve kurumsal raporların bir taraftan menfaat sahiplerine hazırlanması ve diğer taraftan muhasebe meslek mensuplarının bu raporlarla ilgili bağımsız güvencesi, çok kapsamlı pratik sonuçları vardır. Ayrıca, meslek, entegre raporlama ve entegre raporlar gibi kavramları daha da geliştirmek ve uygulamaya geçirmek için önemli bir role sahiptir. Bunu yaparken, üyesi oldukları kuruluşlar için rekabet avantajı yaratacak ve daha sürdürülebilir bir kapitalizm biçimine ulaşma hedefine katkıda bulunacaklardır(<https://integratedreporting.org/news/what-is-the-role-of-the-accounting-profession-in-south-africa/>, Erişim Tarihi: 15.12.2017.).

5. KONU İLE İLGİLİ YAPILAN ARAŞTIRMANIN AMACI, KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Bu araştırmanın temel amacı, muhasebe meslek mensuplarının entegre rapor uygulamaları sürecinde yeterli mesleki yetkinliklere sahip olup olmadığının tespit edilmesidir. Bununla birlikte muhasebe meslek mensuplarının; bağlı buldukları odaya, cinsiyetlerine, yaşlarına, eğitim durumlarına ve çalışma sürelerine göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farkın olup olmadığı da bu araştırma ile belirlenmeye çalışılmıştır.

Bu araştırma, Türkiye genelinde yapılması planlanan daha büyük çaplı bir araştırmanın ön çalışması niteliğinde olduğundan dolayı Niğde ve Aksaray Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı ve sadece il merkezinde mesleklerini bizzat fiili olarak icra eden Niğde’de 52 ve Aksaray’da 109 muhasebe meslek mensubu olarak toplam 161 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler esas alınarak yapılmıştır. Niğde’de 30, Aksaray’da ise 50 muhasebe meslek mensubu rastgele seçilmiştir. Fakat, sadece 59 muhasebe meslek mensubu anketleri cevaplamıştır.

Araştırmada verilerin toplanması amacıyla anket yöntemi kullanılmıştır. Veriler, örneklem olarak seçilen muhasebe meslek mensuplarına anket örneği bırakılıp, yaklaşık 20 gün sonra doldurulan bu anketler toplanarak elde edilmiştir. Verilerin değerlendirilmesinde ise, SPSS 18.0 (Statistical Package for Social Sciences) paket programından yararlanılmıştır. Çalışmada, ankette yer alan her bir soru için ayrı ayrı frekans hesapları yapılmış, bazı sorular arasında çapraz tablo oluşturularak değerlendirilmiştir. Bununla birlikte, hipotezlerin test edilmesi amacıyla t-testi (Independent-Samples T Test), tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testinden faydalanılmış, elde edilen sonuçlar tablo halinde düzenlenerek anlamlı hale getirilmeye çalışılmıştır.

5.1. Araştırma Bulguların Değerlendirilmesi

Tablo 1’de yer alan sonuçlara göre, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının % 42’sinin Niğde ve %58’nin de Aksaray Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak mesleklerini icra ettikleri; %12’sinin kadın ve %88’nin de erkek muhasebe meslek mensuplarından oluştuğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının %12’sinin 20-30 yaş aralığında, %29’unun 31-40 yaş aralığında, %30’nun 41-50 yaş aralığında ve %29’nun da 51 yaş ve üstünde olduğu; % 7’sinin lise, % 5’nin önlisans, % 80’nin lisans ve %8’nin de yüksek lisans düzeyinde eğitim aldığı; % 19’nun 1-5 yıl arasında, %5’nin 6-9 yıl arasında, %22’sinin 10-15 yıl arasında, %13’nün 16-20 yıl arasında ve %41’inde 21 yıl ve üstünde bir süredir mesleklerini icra etmekte oldukları belirlenmiştir.

Tablo 1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özelliklerinin Dağılımı

	Sayı	Yüzde (%)
Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağlı Buldukları Oda		
Niğde	25	0.42
Aksaray	34	0.58
Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetleri		
Kadın	7	0.12
Erkek	52	0.88
Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşları		
20-30 yaş	7	0.12
31-40 yaş	17	0.29
41-50 yaş	18	0.30
51 ve üstü	17	0.29
Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Durumları		
Lise	4	0.07
Önlisans	3	0.05
Lisans	47	0.80
Yüksek Lisans	5	0.08
Doktora	-	-
Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Süreleri		
1 Yıldan az	-	-
1-5 Yıl	11	0.19
6-9 Yıl	3	0.05
10-15 Yıl	13	0.22
16-20 Yıl	8	0.13
21 Yıl ve üstü	24	0.41

Tablo 2’de ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur. Tablo 2’de yer alan ifadelerle ilişkin ait güvenilirlik katsayısı 0,87 olarak hesaplanmıştır. Tanımlayıcı nitelikteki bir çalışmada güvenilirlik katsayısının 0,70 ve üzerinde olması arzu edilmektedir. Bu sonuçla kıyaslandığında çalışmamız da yer alan ölçek ifadelerimizin yeterince güvenilir olduğunu söyleyebiliriz.

Tablo 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Entegre Rapor Uygulamaları İle İlgili İfadelere Katılma Düzeylerinin Dağılımı

ENTEĞRE RAPOR UYGULAMALARI İLE İLGİLİ İFADELER	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	Ortalama
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	
Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun finansal tablolar ve eklerini hazırlarım	9 (15.3)	7 (11.9)	8 (13.6)	18 (30.5)	17 (28.8)	3.46
Sürdürülebilirlik kavramı ve sürdürülebilirlik raporları hakkında bilgi sahibi değilim	9 (15.3)	16 (27.1)	9 (15.3)	19 (32.2)	6 (10.2)	2.95
Kurumsal rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini etkin olarak kullanırım	4 (6.8)	12 (20.3)	2 (3.4)	24 (40.7)	17 (28.8)	3.64
Bir işletmenin geçmiş, cari ve gelecek dönem performansı arasındaki bağlantıyı kurarım	5 (8.5)	1 (1.7)	4 (6.8)	21 (35.6)	28 (47.5)	4.12
Entegre düşünce kavramı hakkında bilgi sahibiyim	5 (8.5)	6 (10.2)	14 (23.7)	27 (45.8)	7 (11.9)	3.42
Bir işletmede entegre düşünce yapısının oluşturulmasına katkı sağlarım	6 (10.2)	6 (10.2)	13 (22)	23 (39)	11 (18.6)	3.46
Değer yaratma kavramı hakkında bilgi sahibi değilim	13 (22)	20 (33.9)	9 (15.3)	13 (22)	4 (6.8)	2.58
İşletme faaliyetlerinin entegre düşünce temelinde gerçekleştirilerek değer yaratılabilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına katkı sağlarım (Yasa ve yönetmeliklere uyumun sağlanması gibi.)	3 (5.1)	2 (3.1)	7 (11.9)	26 (44.1)	21 (35.6)	4.02
Bir işletme içindeki risk yönetiminin geliştirilmesine katkıda bulunurum	2 (3.4)	4 (6.8)	7 (11.9)	30 (50.8)	16 (27.1)	3.92
Bir işletmenin fırsatları değerlendirme yeteneğine katkıda bulunamam	6 (10.2)	29 (49.2)	9 (15.3)	9 (15.3)	6 (10.2)	2.66
Finansal sermayenin diğer beş sermaye ögesi ile olan bağlantısını kurarım(Finansal Sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, sosyal ve ilişkisel sermaye, insan sermayesi ve doğal sermaye)	-	11 (18.6)	13 (22)	26 (44.1)	9 (15.3)	3.56

Bir işletmede uzun vadeli sürdürülebilir değer yaratma ile sonuçlanan karar verme becerilerini güçlendiririm (Doğal hammadde için kıtlık ile bağlantılı fiyat riskleri gibi)	1 (1.7)	1 (1.7)	17 (28.8)	29 (49.2)	11 (18.6)	3.81
Bir işletmenin finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı kuramam	9 (15.3)	16 (27.1)	11 (18.6)	15 (25.4)	8 (13.6)	2.95
Entegre düşünce merkezli strateji geliştirmek için yönetim kurulu ve üst yönetime yardımcı olamam.	11 (18.6)	21 (35.6)	13 (22)	10 (16.9)	4 (6.8)	2.58
Kurumsal raporlamanın en son trendi olan entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	1 (1.7)	5 (8.5)	13 (22)	30 (50.8)	10 (16.9)	3.73
Entegre rapor hazırlama ve sunum sürecinde gerekli çabayı gösteririm (Eğer şimdiye kadar entegre rapor hazırlamadıysanız ve gelecekte entegre rapor hazırlama durumunda kalırsanız)	-	4 (6.8)	19 (31.2)	24 (40.7)	12 (20.3)	3.75
Türkiye’de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim	2 (3.4)	16 (27.1)	13 (22)	24 (40.7)	4 (4.8)	3.20
Entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini kullanamıyorum	10 (16.9)	14 (23.7)	14 (23.7)	19 (32.2)	2 (3.4)	2.81
“Türkiye’de hisseleri Borsa İstanbul’da işlem gören işletmeler 2020 yılına kadar entegre rapor uygulamalarını zorunlu olarak kullanmaya başlayacaklar.” ifadesi doğrultusunda entegre rapor hazırlama sürecinin öğrenilmesi önemlidir	3 (5.1)	1 (1.7)	8 (13.6)	22 (37.3)	25 (42.4)	4.10

(1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Fikrim Yok 4= Katılıyorum, 5= Kesinlikle Katılıyorum)

Tablo 2’den de görüleceği üzere, muhasebe meslek mensupları entegre rapor uygulamaları ile ilgili oluşturulan ifadelerden;

“Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun finansal tablolar ve eklerini hazırlarım” ifadesine (3.46 ortalama ile) “Fikrim Yok”,

“Sürdürülebilirlik kavramı ve sürdürülebilirlik raporları hakkında bilgi sahibi değilim” ifadesine (ortalama 2.95 ile) “Fikrim Yok”,

“Kurumsal rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini etkin olarak kullanırım” ifadesine (ortalama 3.64 ile) “Katılıyorum”,

“Bir işletmenin geçmiş, cari ve gelecek dönem performansı arasındaki bağlantıyı kurarım” ifadesine (ortalama 4.12 ile) “Katılıyorum”,

“Entegre düşünce kavramı hakkında bilgi sahibiyim” ifadesine (ortalama 3.42 ile) “Katılıyorum”,

“Bir işletmede entegre düşünce yapısının oluşturulmasına katkı sağlarım” ifadesine (ortalama 3.46 ile) “Katılıyorum”,

“Değer yaratma kavramı hakkında bilgi sahibi değilim” ifadesine (ortalama 2.58 ile) “Fikrim Yok”,

“İşletme faaliyetlerinin entegre düşünce temelinde gerçekleştirilerek değer yaratılabilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına katkı sağlarım(Yasa ve yönetmeliklere uyumun sağlanması gibi.)” ifadesine (ortalama 4.02 ile) “Katılıyorum”,

“Bir işletme içindeki risk yönetiminin geliştirilmesine katkıda bulunurum” ifadesine (ortalama 3.92 ile) “Katılıyorum”,

“Bir işletmenin fırsatları değerlendirme yeteneğine katkıda bulunamam” ifadesine (ortalama 2.66 ile) “Fikrim Yok”,

“Finansal sermayenin diğer beş sermaye ögesi ile olan bağlantısını kurarım(Finansal Sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, sosyal ve ilişkisel sermaye, insan sermayesi ve doğal sermaye)” ifadesine (ortalama 3.56 ile) “Katılıyorum”,

“Bir işletmede uzun vadeli sürdürülebilir değer yaratma ile sonuçlanan karar verme becerilerini güçlendiririm (Doğal hammadde için kıtlık ile bağlantılı fiyat riskleri gibi)” ifadesine (ortalama 3.81 ile) “Katılıyorum”,

“Bir işletmenin finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı kuramam” ifadesine (ortalama 2.95 ile) “Fikrim Yok”,

“Entegre düşünce merkezli strateji geliştirmek için yönetim kurulu ve üst yönetime yardımcı olamam” ifadesine (ortalama 2.58 ile) “Fikrim Yok”,

“Kurumsal raporlamanın en son trendi olan entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim” ifadesine (ortalama 3.73 ile) “Katılıyorum”,

“Entegre rapor hazırlama ve sunum sürecinde gerekli çabayı gösteririm(Eğer şimdiye kadar entegre rapor hazırlamadıysanız ve gelecekte entegre rapor hazırlama durumunda kalırsanız)” ifadesine (ortalama 3.73 ile) “Katılıyorum”,

“Türkiye’de entegre raporlama alanında yapılan çalışmalarını takip ederim” ifadesine (ortalama 3.20 ile) “Fikrim Yok”,

“Entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini kullanamıyorum” ifadesine (ortalama 2.81 ile) “Fikrim Yok”,

“Türkiye’de hisseleri Borsa İstanbul’da işlem gören işletmeler 2020 yılına kadar entegre rapor uygulamalarını zorunlu olarak kullanmaya başlayacaklar.” ifadesi doğrultusunda entegre rapor hazırlama sürecinin öğrenilmesi önemlidir” ifadesine (ortalama 4.10 ile) “Katılıyorum”, şeklinde cevap vermişlerdir.

Yukarıdaki sonuçlar incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelerden onuna katıldıkları kalan sekiz ifade konusunda ise fikir beyan etmekten kaçındıkları görülmüştür. Bununla birlikte, muhasebe meslek mensuplarının fikir beyan etmekten kaçındıkları ifadelerden önemli bir kısmının olumsuz şeklinde kurulan ifadeler olduğu tespit edilmiştir. Sonuç olarak, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin entegre rapor hazırlamanın önemine ve hazırlanması gerektiğine inandıkları, bu konuda gerekli özveriye gösterecekleri, fakat konu ile ilgili yapılan çalışmaları yeterince takip edemedikleri, entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini yeterince kullanamayacakları gibi bazı konularda sorunlar yaşayabilecekleri söylenebilir.

Bununla birlikte, ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının; bağlı buldukları odaya, cinsiyetlerine, yaşlarına, eğitim durumlarına ve çalışma sürelerine göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir farkın olup olmadığını belirlemek için hipotezler oluşturulmuş ve hipotezlerin analizinde t-testi (Independent-Samples T Test) ve tek yönlü varyans (One-Way ANOVA) testlerinden faydalanılmış, uygulanan bu testlerin sonuçları aşağıda Tablo 3, Tablo 4, Tablo 5, Tablo 6 ve Tablo 7 de sunulmuştur.

Hipotezler:

*H1a: Muhasebe meslek mensuplarının **bağlı buldukları odaya** göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.*

*H1b: Muhasebe meslek mensuplarının **cinsiyetlerine** göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.*

*H1c: Muhasebe meslek mensuplarının **yaşlarına** göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.*

*H1d: Muhasebe meslek mensuplarının **eğitim durumlarına** göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.*

*H1e: Muhasebe meslek mensuplarının **çalışma sürelerine** göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır.*

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağlı Buldukları Odaya Göre Entegre Rapor Uygulamaları Sürecinde Mesleki Yetkinliklerinin Tespit Edilmesine İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

ENTEĞRE RAPOR UYGULAMALARI İLE İLGİLİ İFADELER	t	Sig. (2-tailed)
Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun finansal tablolar ve eklerini hazırlarım	-4.633	0.000
Sürdürülebilirlik kavramı ve sürdürülebilirlik raporları hakkında bilgi sahibi değilim	1.300	0.199
Kurumsal rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini etkin olarak kullanırım	0.001	-1.048
Bir işletmenin geçmiş, cari ve gelecek dönem performansı arasındaki bağlantıyı kurarım	-1.581	0.119
Entegre düşünce kavramı hakkında bilgi sahibiyim	-1.100	0.276
Bir işletmede entegre düşünce yapısının oluşturulmasına katkı sağlarım	-0.095	0.924
Değer yaratma kavramı hakkında bilgi sahibi değilim	3.338	0.001
İşletme faaliyetlerinin entegre düşünce temelinde gerçekleştirilerek değer yaratılabilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına katkı sağlarım (Yasa ve yönetmeliklere uyumun sağlanması gibi.)	0.903	0.370
Bir işletme içindeki risk yönetiminin geliştirilmesine katkıda bulunurum	0.031	0.975
Bir işletmenin fırsatları değerlendirme yeteneğine katkıda bulunamam	0.555	0.581
Finansal sermayenin diğer beş sermaye ögesi ile olan bağlantısını kurarım (Finansal Sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, sosyal ve ilişkisel sermaye, insan sermayesi ve doğal sermaye)	1.093	0.279
Bir işletmede uzun vadeli sürdürülebilir değer yaratma ile sonuçlanan karar verme becerilerini güçlendiririm (Doğal hammadde için kıtlık ile bağlantılı fiyat riskleri gibi)	1.858	0.068
Bir işletmenin finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı kuramam	1.913	0.061
Entegre düşünce merkezli <u>strateji geliştirmek</u> için yönetim kurulu ve üst yönetime yardımcı olamam.	-0,090	0.928
Kurumsal raporlamanın en son trendi olan entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	1.401	0.167
Entegre rapor hazırlama ve sunum sürecinde gerekli çabayı gösteririm (Eğer şimdiye kadar entegre rapor hazırlamadıysanız ve gelecekte entegre rapor hazırlama durumunda kalırsanız)	-0.499	0.620
Türkiye’de entegre raporlama alanında yapılan çalışmalarını takip ederim	-0.786	0.435
Entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini kullanamıyorum	0.824	0.413
“Türkiye’de hisseleri Borsa İstanbul’da işlem gören işletmeler 2020 yılına kadar entegre rapor uygulamalarını zorunlu olarak kullanmaya başlayacaklar.” ifadesi doğrultusunda entegre rapor hazırlama sürecinin öğrenilmesi önemlidir	1.386	0.171

Tablo 3’de görüleceği üzere, muhasebe meslek mensuplarının **bağlı buldukları odaya göre** entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelerden “Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun finansal tablolar ve eklerini hazırlarım” ifadesi ile ilgili $t = -4.633$, $P = 0.000$, “Kurumsal rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini etkin olarak kullanırım”, ifadesi ile ilgili $t = -3.365$, $P = 0.001$, “Değer yaratma kavramı hakkında bilgi sahibi değilim” ifadesi ile ilgili $t = 3.338$, $P = 0.001$ değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerler $P < 0.05$ ’den olduğundan dolayı sadece bu üç ifadeye ilişkin istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Diğer ifadelerle ilişkin bulunan değerlerin hepsi $P > 0.05$ olduğu için aralarında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla, “Muhasebe meslek mensuplarının **bağlı buldukları odaya göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelerle katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır**” şeklinde belirlenen **H1a hipotezi** sadece bu üç ifade için kabul edilmiş, diğer ifadeler için ise ret edilmiştir.

Tablo 4: Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyetlerine Göre Entegre Rapor Uygulamaları Sürecinde Mesleki Yetkinliklerinin Tespit Edilmesine İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

ENTEGRE RAPOR UYGULAMALARI İLE İLGİLİ İFADELER	t	Sig. (2-tailed)
Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun finansal tablolar ve eklerini hazırlarım	2.105	0.040
Sürdürülebilirlik kavramı ve sürdürülebilirlik raporları hakkında bilgi sahibi değilim	0.830	0.410
Kurumsal rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini etkin olarak kullanırım	0.158	0.875
Bir işletmenin geçmiş, cari ve gelecek dönem performansı arasındaki bağlantıyı kurarım	1.680	0.098
Entegre düşünce kavramı hakkında bilgi sahibiyim	2.256	0.028
Bir işletmede entegre düşünce yapısının oluşturulmasına katkı sağlarım	1.413	0.163
Değer yaratma kavramı hakkında bilgi sahibi değilim	0.331	0.742
İşletme faaliyetlerinin entegre düşünce temelinde gerçekleştirilerek değer yaratılabilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına katkı sağlarım (Yasa ve yönetmeliklere uyumun sağlanması gibi.)	0.816	0.418
Bir işletme içindeki risk yönetiminin geliştirilmesine katkıda bulunurum	0.981	0.331
Bir işletmenin fırsatları değerlendirme yeteneğine katkıda bulunamam	0.214	0.831

Finansal sermayenin diğer beş sermaye ögesi ile olan bağlantısını kurarım (Finansal Sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, sosyal ve ilişkisel sermaye, insan sermayesi ve doğal sermaye)	0.377	0.707
Bir işletmede uzun vadeli sürdürülebilir değer yaratma ile sonuçlanan karar verme becerilerini güçlendiririm (Doğal hammadde için kıtlık ile bağlantılı fiyat riskleri gibi)	1.333	0.188
Bir işletmenin finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı kuramam	-.415	0.680
Entegre düşünce merkezli strateji geliştirmek için yönetim kurulu ve üst yönetime yardımcı olamam.	-.328	0.744
Kurumsal raporlamanın en son trendi olan entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	0.486	0.629
Entegre rapor hazırlama ve sunum sürecinde gerekli çabayı gösteririm (Eğer şimdiye kadar entegre rapor hazırlamadıysanız ve gelecekte entegre rapor hazırlama durumunda kalırsanız)	0.102	0.919
Türkiye’de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim	1.760	0.084
Entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini kullanamıyorum	-0.793	0.431
“Türkiye’de hisseleri Borsa İstanbul’da işlem gören işletmeler 2020 yılına kadar entegre rapor uygulamalarını zorunlu olarak kullanmaya başlayacaklar.” ifadesi doğrultusunda entegre rapor hazırlama sürecinin öğrenilmesi önemlidir	1.045	0.300

Tablo 4 incelendiğinde, muhasebe meslek mensuplarının **cinsiyetlerine** göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelerden “*Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun finansal tablolar ve eklerini hazırlarım*” ifadesi ile ilgili $t = 2.105$, $P = 0.04$, “*Entegre düşünce kavramı hakkında bilgi sahibiyim*” ifadesi ile ilgili $t = 2.256$, $P = 0.028$ değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerler $P < 0.05$ ’den olduğundan dolayı, sadece bu iki ifadeye ilişkin aralarında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Diğer ifadelerle ilişkin bulunan değerlerin hepsi $P > 0.05$ olduğu için aralarında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla “*Muhasebe meslek mensuplarının cinsiyetlerine göre göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelerle katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır*” şeklinde belirlenen **H1b hipotezi** sadece bu iki ifade için kabul edilmiş, diğer ifadeler için ise ret edilmiştir.

Tablo 5: Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşlarına Göre Entegre Rapor Uygulamaları Sürecinde Mesleki Yetkinliklerinin Tespit Edilmesine İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

ENTEĞRE RAPOR UYGULAMALARI İLE İLGİLİ İFADELER	F	Sig.
Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun finansal tablolar ve eklerini hazırlarım	1.117	0.350
Sürdürülebilirlik kavramı ve sürdürülebilirlik raporları hakkında bilgi sahibi değilim	1.079	0.366
Kurumsal rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini etkin olarak kullanırım	2.091	0.112
Bir işletmenin geçmiş, cari ve gelecek dönem performansı arasındaki bağlantıyı kurarım	0.235	0.872
Entegre düşünce kavramı hakkında bilgi sahibiyim	0.349	0.790
Bir işletmede entegre düşünce yapısının oluşturulmasına katkı sağlarım	0.156	0.925
Değer yaratma kavramı hakkında bilgi sahibi değilim	1.510	0.222
İşletme faaliyetlerinin entegre düşünce temelinde gerçekleştirilerek değer yaratılabilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına katkı sağlarım (Yasa ve yönetmeliklere uyumun sağlanması gibi.)	0.563	0.642
Bir işletme içindeki risk yönetiminin geliştirilmesine katkıda bulunurum	0.848	0.474
Bir işletmenin fırsatları değerlendirme yeteneğine katkıda bulunamam	1.446	0.239
Finansal sermayenin diğer beş sermaye ögesi ile olan bağlantısını kurarım (Finansal Sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, sosyal ve ilişkisel sermaye, insan sermayesi ve doğal sermaye)	0.245	0.865
Bir işletmede uzun vadeli sürdürülebilir değer yaratma ile sonuçlanan karar verme becerilerini güçlendiririm (Doğal hammadde için kıtlık ile bağlantılı fiyat riskleri gibi)	0.141	0.935
Bir işletmenin finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı kuramam	1.144	0.339
Entegre düşünce merkezli strateji geliştirmek için yönetim kurulu ve üst yönetime yardımcı olamam.	1.268	0.294
Kurumsal raporlamanın en son trendi olan entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	0.162	0.922

Entegre rapor hazırlama ve sunum sürecinde gerekli çabayı gösteririm (Eğer şimdiye kadar entegre rapor hazırlamadıysanız ve gelecekte entegre rapor hazırlama durumunda kalırsanız)	1.089	0.362
Türkiye’de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim	0.382	0.766
Entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini kullanamıyorum	2.572	0.063
“Türkiye’de hisseleri Borsa İstanbul’da işlem gören işletmeler 2020 yılına kadar entegre rapor uygulamalarını zorunlu olarak kullanmaya başlayacaklar.” ifadesi doğrultusunda entegre rapor hazırlama sürecinin öğrenilmesi önemlidir	1.316	0.279

Tablo 5’de görüleceği üzere, muhasebe meslek mensuplarının **yaşlarına göre** entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelerin hepsinde P değerleri 0.05’den büyük bulunmuştur. Bu nedenle, muhasebe meslek mensuplarının **yaşlarına göre** entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla “*Muhasebe meslek mensuplarının yaşlarına göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır*” şeklinde belirlenen **H1c hipotezi**, ret edilmiştir.

Tablo 6: Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Durumlarına Göre Entegre Rapor Uygulamaları Sürecinde Mesleki Yetkinliklerinin Tespit Edilmesine İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

ENTEĞRE RAPOR UYGULAMALARI İLE İLGİLİ İFADELER	F	Sig.
Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun finansal tablolar ve eklerini hazırlarım	0.450	0.718
Sürdürülebilirlik kavramı ve sürdürülebilirlik raporları hakkında bilgi sahibi değilim	0.806	0.496
Kurumsal rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini etkin olarak kullanırım	1.846	0.150
Bir işletmenin geçmiş, cari ve gelecek dönem performansı arasındaki bağlantıyı kurarım	1.197	0.319
Entegre düşünce kavramı hakkında bilgi sahibiyim	0.675	0.571
Bir işletmede entegre düşünce yapısının oluşturulmasına katkı sağlarım	1.519	0.220
Değer yaratma kavramı hakkında bilgi sahibi değilim	0.189	0.903

İşletme faaliyetlerinin entegre düşünce temelinde gerçekleştirilerek değer yaratılabilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına katkı sağladım (Yasa ve yönetmeliklere uyumun sağlanması gibi.)	0.955	0.421
Bir işletme içindeki risk yönetiminin geliştirilmesine katkıda bulunurum	0.210	0.889
Bir işletmenin fırsatları değerlendirme yeteneğine katkıda bulunamam	0.364	0.779
Finansal sermayenin diğer beş sermaye ögesi ile olan bağlantısını kurarım (Finansal Sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, sosyal ve ilişkisel sermaye, insan sermayesi ve doğal sermaye)	0.438	0.727
Bir işletmede uzun vadeli sürdürülebilir değer yaratma ile sonuçlanan karar verme becerilerini güçlendiririm (Doğal hammadde için kıtlık ile bağlantılı fiyat riskleri gibi)	1.342	0.270
Bir işletmenin finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı kuramam	1.060	0.374
Entegre düşünce merkezli strateji geliştirmek için yönetim kurulu ve üst yönetime yardımcı olamam.	0.749	0.528
Kurumsal raporlamanın en son trendi olan entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	0.230	0.875
Entegre rapor hazırlama ve sunum sürecinde gerekli çabayı gösteririm (Eğer şimdiye kadar entegre rapor hazırlamadıysanız ve gelecekte entegre rapor hazırlama durumunda kalırsanız)	0.251	0.860
Türkiye’de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip ederim	0.328	0.805
Entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini kullanamıyorum	0.977	0.410
“Türkiye’de hisseleri Borsa İstanbul’da işlem gören işletmeler 2020 yılına kadar entegre rapor uygulamalarını zorunlu olarak kullanmaya başlayacaklar.” ifadesi doğrultusunda entegre rapor hazırlama sürecinin öğrenilmesi önemlidir	0.614	0.609

Tablo 6’de görüleceği üzere, muhasebe meslek mensuplarının **eğitim durumlarına göre** entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelerin hepsinde P değerleri 0.05’den büyük bulunmuştur. Bu nedenle, muhasebe meslek mensuplarının **eğitim durumlarına göre** entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla “*Muhasebe meslek mensuplarının eğitim durumlarına göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır*” şeklinde belirlenen **H1d hipotezi**, ret edilmiştir.

Tablo 7: Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Sürelerine Göre Entegre Rapor Uygulamaları Sürecinde Mesleki Yetkinliklerinin Tespit Edilmesine İlişkin Oluşturulan İfadelere Katılma Düzeylerinin Değişimi

ENTEĞRE RAPOR UYGULAMALARI İLE İLGİLİ İFADELER	F	Sig.
Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun finansal tablolar ve eklerini hazırlarım	2.165	0.085
Sürdürülebilirlik kavramı ve sürdürülebilirlik raporları hakkında bilgi sahibi değilim	1.590	0.190
Kurumsal rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini etkin olarak kullanırım	2.120	0.091
Bir işletmenin geçmiş, cari ve gelecek dönem performansı arasındaki bağlantıyı kurarım	1.854	0.132
Entegre düşünce kavramı hakkında bilgi sahibiyim	1.863	0.130
Bir işletmede entegre düşünce yapısının oluşturulmasına katkı sağlarım	1.504	0.214
Değer yaratma kavramı hakkında bilgi sahibi değilim	1.088	0.372
İşletme faaliyetlerinin entegre düşünce temelinde gerçekleştirilerek değer yaratılabilmesi için etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasına katkı sağlarım (Yasa ve yönetmeliklere uyumun sağlanması gibi.)	0.643	0.634
Bir işletme içindeki risk yönetiminin geliştirilmesine katkıda bulunurum	1.112	0.361
Bir işletmenin fırsatları değerlendirme yeteneğine katkıda bulunamam	1.515	0.211
Finansal sermayenin diğer beş sermaye ögesi ile olan bağlantısını kurarım (Finansal Sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, sosyal ve ilişkisel sermaye, insan sermayesi ve doğal sermaye)	0.402	0.807
Bir işletmede uzun vadeli sürdürülebilir değer yaratma ile sonuçlanan karar verme becerilerini güçlendiririm (Doğal hammadde için kıtlık ile bağlantılı fiyat riskleri gibi)	0.125	0.973
Bir işletmenin finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı kuramam	0.995	0.418
Entegre düşünce merkezli strateji geliştirmek için yönetim kurulu ve üst yönetime yardımcı olamam.	0.417	0.796
Kurumsal raporlamanın en son trendi olan entegre raporlama hakkında bilgi sahibiyim	0.235	0.917
Entegre rapor hazırlama ve sunum sürecinde gerekli çabayı gösteririm (Eğer şimdiye kadar entegre rapor hazırlamadıysanız ve gelecekte entegre rapor hazırlama durumunda kalırsanız)	1.006	0.413
Türkiye’de entegre raporlama alanında yapılan çalışmalarını takip ederim	1.30	0.400
Entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini kullanamıyorum	3.122	0.022
“Türkiye’de hisseleri Borsa İstanbul’da işlem gören işletmeler 2020 yılına kadar entegre rapor uygulamalarını zorunlu olarak kullanmaya başlayacaklar.” ifadesi doğrultusunda entegre rapor hazırlama sürecinin öğrenilmesi önemlidir	0.843	0.504

Tablo 7’de görüleceği üzere, muhasebe meslek mensuplarının çalışma sürelerine göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelerden sadece “*Entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini kullanamıyorum*” ifadesine ilişkin $F= 3.122$, $P =0.022$ değerleri bulunmuştur. Bu nedenle, bulunan değerler $P < 0.05$ ’den olduğundan dolayı sadece bu ifadeye ilişkin aralarında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir. Diğer ifadelere ilişkin bulunan değerlerin hepsi $P > 0.05$ olduğu için aralarında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir. Dolayısıyla “*Muhasebe meslek mensuplarının çalışma sürelerine göre entegre rapor uygulamaları sürecinde mesleki yetkinliklerinin tespit edilmesine ilişkin oluşturulan ifadelere katılma düzeyleri arasında anlamlı bir fark vardır*” şeklinde belirlenen **H1e hipotezi** sadece bu ifade için kabul edilmiş, diğer ifadeler için ise ret edilmiştir.

6. SONUÇ

Kurumsal raporlamanın şeffaflığın ve kullanılabilirliğini artıran entegre rapor, bir kuruluşun tüm paydaşlarının (Çalışanlar, müşteriler, tüketiciler, düzenleyici kuruluşlar, toplum vb.) artan bir şekilde ilgisini çekmektedir. Bu doğrultuda, ülkemizde gelecek dönem muhasebe uygulamalarını yapabilecek muhasebe meslek mensuplarını yetiştirilmesi önem arz etmektedir. Üniversitelerimizde, muhasebe eğitimi veren lisans ve lisansüstü programlarda gerekli yeterliliğe sahip muhasebe meslek mensuplarını yetiştirebilmek için Türkiye Muhasebe Standartları, Sürdürülebilirlik/Sürdürülebilirlik Raporu (Sosyal Çevresel ve Yönetimsel konular) ve Entegre Rapor/lama(IIRC, Uluslararası ER Çerçevesi, Entegre Düşünce, İş Modeli, Değer Yaratma, Değer Yaratma Süreci, Entegre Rapor, Entegre Raporlama, Niçin Entegre Raporlama vb..) konularını içeren dersler verilmelidir.

Muhasebe meslek mensuplarının entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında aktif olarak yer alabilmeleri için bazı konularda yetkinliğe sahip olmaları gerekir. Bu konular: Türkiye Muhasebe Standartları, sürdürülebilirlik kavramı/sürdürülebilirlik raporları, kurumsal rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini etkin olarak kullanabilme, işletmenin geçmiş, cari ve gelecek dönem performansı arasındaki bağlantıyı kurabilme, entegre düşünce, değer yaratma kavramı, iç kontrol sisteminin oluşturulması, risk yönetimi, fırsatları değerlendirme, ER çerçevesinde yer alan sermaye öğeleri hakkında bilgi sahibi olma ve sermaye öğeleri arasındaki bağlantıyı kurabilme, finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı kurabilme, entegre raporlama v.b. dir.

Çalışmamız kapsamında anketi cevaplayan muhasebe meslek mensupları, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun finansal tablolar hazırlayabilme ve sürdürülebilirlik raporları hakkında bilgiye sahibi olma, değer yaratma kavramı, fırsatları değerlendirme, finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasındaki bağlantıyı kurma, Türkiye’de entegre raporlama alanında yapılan çalışmaları takip etme ve entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini kullanabilmeye ilişkin ifadelerle “**Fikrim Yok**” şeklinde cevap vererek fikir beyan etmekten kaçınmışlardır. Ancak, muhasebe meslek mensuplarının fikir beyan etmekten kaçındıkları ifadelerden önemli bir kısmının olumsuz olarak kurulan cümleler olduğu tespit edilmiştir.

Sürdürülebilirlik raporu ve finansal raporlar entegre raporun hazırlanmasında temel bileşenler olmasına rağmen, çalışmamız kapsamında ankete katılanlar, bu raporlara ilişkin ifadeler görüş bildirmemişlerdir. Bu nedenle ülkemizde paydaş ihtiyaçlarını karşılayan kurumsal raporların hazırlanması ve sunulması hususunda alınması gereken mesafenin oldukça fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Kurumsal rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini etkin olarak kullanma, bir işletmenin geçmiş, cari ve gelecek dönem performansı arasındaki bağlantıyı kurma, entegre düşünce kavramı hakkında bilgiye sahip olma, bir işletmede entegre düşünce yapısının oluşturulmasına katkıda bulunma, bir işletmenin iç kontrol sisteminin oluşturulmasına katkıda bulunma, risk yönetimi, Finansal sermayenin diğer beş sermaye ögesi ile olan bağlantısını kurma ve entegre raporlama hakkında bilgi sahibi olmaya ilişkin ifadelerle “*Katılıyorum*” şeklinde cevap vermişlerdir.

Özetle, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin entegre rapor hazırlamanın önemine ve hazırlanması gerektiğine inandıkları (Yasal zorunluluk olması durumunda), konu ile ilgili yapılan çalışmalarını yeterince takip edemedikleri, entegre rapor hazırlama ve sunum aşamalarında bilgi teknolojilerini yeterince kullanabilme gibi bazı konularda sorunlar yaşayabileceklerini söylemek mümkündür.

Bununla birlikte, konu ile ilgili yapılan araştırma sadece iki il merkezinde mesleklerini icra eden muhasebe meslek mensupları üzerinden yapıldığı için sonuçlarının da genelleştirilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle konu ile ilgili bundan sonra yapılan araştırmaların Türkiye genelinde yapılması halinde daha doğru ve yararlı sonuçlar elde edilebilecektir.

KAYNAKÇA

Aracı, H., & Yüksel, F., “Entegre Raporlamada Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü ve Muhasebe Müfredatlarında Entegre Raporlama”, *World of Accounting Science*, 19(2), 2017.

Fakoya, M. B., “Developing Skilled Accounting Graduates through Sustainability Accounting Education for Improved Sustainability..”, *Economics*, 6(2): 140-148, 2015.

Owen, G., “Integrated Reporting: A Review of Developments and Their Implications for The Accounting curriculum”, *Accounting Education*, 22(4), 340-356, 2013.

Oyewo, B., Obigbemi, I., & Uwuigbe, U., “Should Integrated Reporting be Incorporated in the Management Accounting Curriculum?”, *International Journal of Education and Research*, Vol: 3 (1), pp. 63-76, 3(1), 63-76, 2015.

Hoque, M. E., Why Company Should Adopt Integrated Reporting?, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(1), 2017.

http://www.people.hbs.edu/reccles/Insight_Article_2011.pdf, Erişim Tarihi: 05.02.2018

<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Turkish.pdf>. Erişim Tarihi: 07.10.2017.

<https://www.globalreporting.org/SiteCollectionDocuments/Integrated-reporting-monthly-report-October-to-December-2011.pdf>. Erişim Tarihi: 07.10.2017.

<https://integratedreporting.org/news/integrated-thinking-reporting-requires-trusted-advisors-guiding-your-sme-clients/>. Erişim Tarihi: 09.02.2018.

<https://integratedreporting.org/news/what-is-the-role-of-the-accounting-profession-in-south-africa/>, Erişim Tarihi: 15.12.2017.

https://www.iaa.nl/SiteFiles/Downloads/Creating-value-with-integrated-thinking_the-role-of-professional-accountants.pdf, Erişim Tarihi: 09.02.2018.

http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/integrate/acca-ima-report-from-share-value-to-shared-value.pdf. Erişim Tarihi: 10.07.2017.

<http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/06/ICPAS-IIRC-Roundtable-Report.pdf>. Erişim Tarihi: 18.01.2018.

<http://www.accaglobal.com/gb/en/student/sa/features/career-development--integrated-reporting.html>, Erişim Tarihi: 18.01.2018.

<https://www2.deloitte.com/us/en/pages/risk/articles/navigating-the-evolving-sustainability-disclosure-landscape.html>. Erişim Tarihi: 07.02.2018.

<https://www.imanet.org/...reporting.../integrated-reporting>, Erişim Tarihi: 05.02.2018.

DENETÇİLERİN DENETİM KALİTESİNE İLİŞKİN TEORİK ALGILARI VE PRATİKTEKİ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN*
Arş. Gör. Dr. Nurcan AZGIN**

Makale Gönderim Tarihi : 14/08/2018 / Kabul Tarihi : 28/10/2018

ÖZ

Son yıllardaki yaşanan hızlı değişim ve gelişim yaşamımızın her alanını etkilediği gibi denetim mesleğini de etkilemiştir. Teknolojideki gelişmelere paralel olarak işletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması, işletmede gerçekleşen işlemlerin sayısının artması gibi durumlar denetim faaliyetlerinin zorlaşmasına neden olmaktadır. Ayrıca denetim skandallarının yaşanmasıyla birlikte denetim kalitesi kavramı gündeme gelmiştir. Denetimin amacına ulaşabilmesi, etkililiği ve etkinliğinin sağlanabilmesinin ancak kaliteli bir denetimle olanaklı olduğu genel kabul görmektedir. Bu doğrultuda çalışmada, denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ile pratikteki uygulamaları arasında bir fark olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır. Çalışmada denetim kalitesi için geliştirilen ölçeğe önce keşfedici faktör analizi yapılmış ve sonrasında her bir alt boyuta Wilcoxon İşaretli Sıralar Testi uygulanarak boyutların karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ile pratikteki uygulamaları arasında bir fark olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetim Kalitesi, Wilcoxon İşaretli Sıralar Testi

Jel Sınıflandırması: M41, M42

* Prof. Dr. Nurten ERDOĞAN, Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, nerdogan@anadolu.edu.tr

** Arş. Gör. Dr. Nurcan AZGIN, Bitlis Eren Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, nazgin@beu.edu.tr

COMPARISON OF THE AUDITORS' THEORETICAL PERCEPTIONS RELATED WITH AUDIT QUALITY AND IMPLEMENTATIONS IN PRACTICE**ABSTRACT**

Rapid change and development which has taken place in recent years has affected all the fields of our lives and also the profession of auditing. The situations in parallel with technological developments such as becoming more complicated business activities, increasing number of transactions in business cause the audit activities to become more difficult. Furthermore, with the occurrence of audit scandals, audit quality concept is became a current issue. It is generally accepted that achieving audit's purpose, ensuring its efficiency and effectiveness are only possible with a quality audit. In this study, it is aimed to investigate whether there is a difference between the auditors' theoretical perceptions related with audit quality and implementations in practice. Firstly confirmatory factor analysis was applied to the scale developed for audit quality and then comparison of dimensions is done by applying Wilcoxon signed-rank test on each subdimension. As a result of the study, it is concluded that there is a difference between the auditors' theoretical perceptions related with audit quality and implementation in practice.

Keywords: Audit, Audit Quality, Wilcoxon Signed-Rank Test

Jel Classifications: M41, M42

1. KALİTE VE DENETİM KALİTESİ

Kalite kavramı, son yıllarda tüm alanlarda önemi artan bir konu haline gelmektedir. Bunun en önemli nedenleri arasında işletmelerin karlılığının, başarısının ve devamlılığının sağlanmasında kalitenin önemli bir etken olması gelmektedir.

Kalite, insanların ve sistemlerin "hata yapması" ve "mükemmele ulaşma isteğinin" bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Kalite, Latince kökenli bir kelime olup "Qualitas" sözcüğünden türemiştir (Durukan ve Kapucuğil İkiz, 2007:33). Kalite, müşterinin ihtiyaçlarının tatmin edilmesi, beklentilere uygunluk, işlemlerin performansının iyileştirilmesi, maliyetlerin minimize edilmesi ve standartların yükseltilmesinde yönetimin kullandığı bir araç şeklinde tanımlanabilir (Acar ve diğerleri, 2011:75).

Denetim kalitesi ise, finansal tabloların önemli hata ve yanlışlıklar barındırmadığına dair güvence seviyesi şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre güvence seviyesi arttıkça denetimin kalitesi de artacaktır ve denetim kalitesi arttıkça denetim başarısızlığı azalacaktır şeklinde bir çıkarım yapılabilir (Yaşar, 2013:467). Denetim kalitesi, "denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki önemli hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması olasılığıdır" şeklinde tanımlanmaktadır (DeAngelo, 1981:186).

2. DENETİM KALİTESİNİN GEREKLİLİĞİ VE ÖNEMİ

Teknolojinin hızlı bir şekilde gelişmesi, işletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması, yönetimin zorlaşması, işletme ile işletmenin tarafları arasında çıkar çatışmalarının oluşması, muhasebe ve denetime ilişkin yeni düzenlemelerin getirilmesi, işletmelerin ürettiği finansal nitelikli bilgilere olan güveni etkilemektedir. Bu bilgilerin güvenilirliğinin araştırılması ise denetim sayesinde gerçekleştirilmektedir. Yaşanan şirket skandalları sonrasında denetim mesleğine olan güven azalmıştır ve denetimde kalite kavramı ortaya çıkmıştır. Denetimde kaliteyi sağlamak amacıyla yasal düzenlemeler ve uluslararası standartlar ortaya konulmuştur. Buradan hareketle denetimde kalitenin ancak yasal düzenlemelere ve standartlara uymakla sağlanacağını söyleyebiliriz.

Denetimde kalite gereklidir ve aynı zamanda önemlidir. Kalitenin önemi bağımsız denetim hizmetinin sağladığı yararlar açıklanarak ortaya koyulabilir. Bu yararları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Oktay, 2013:48):

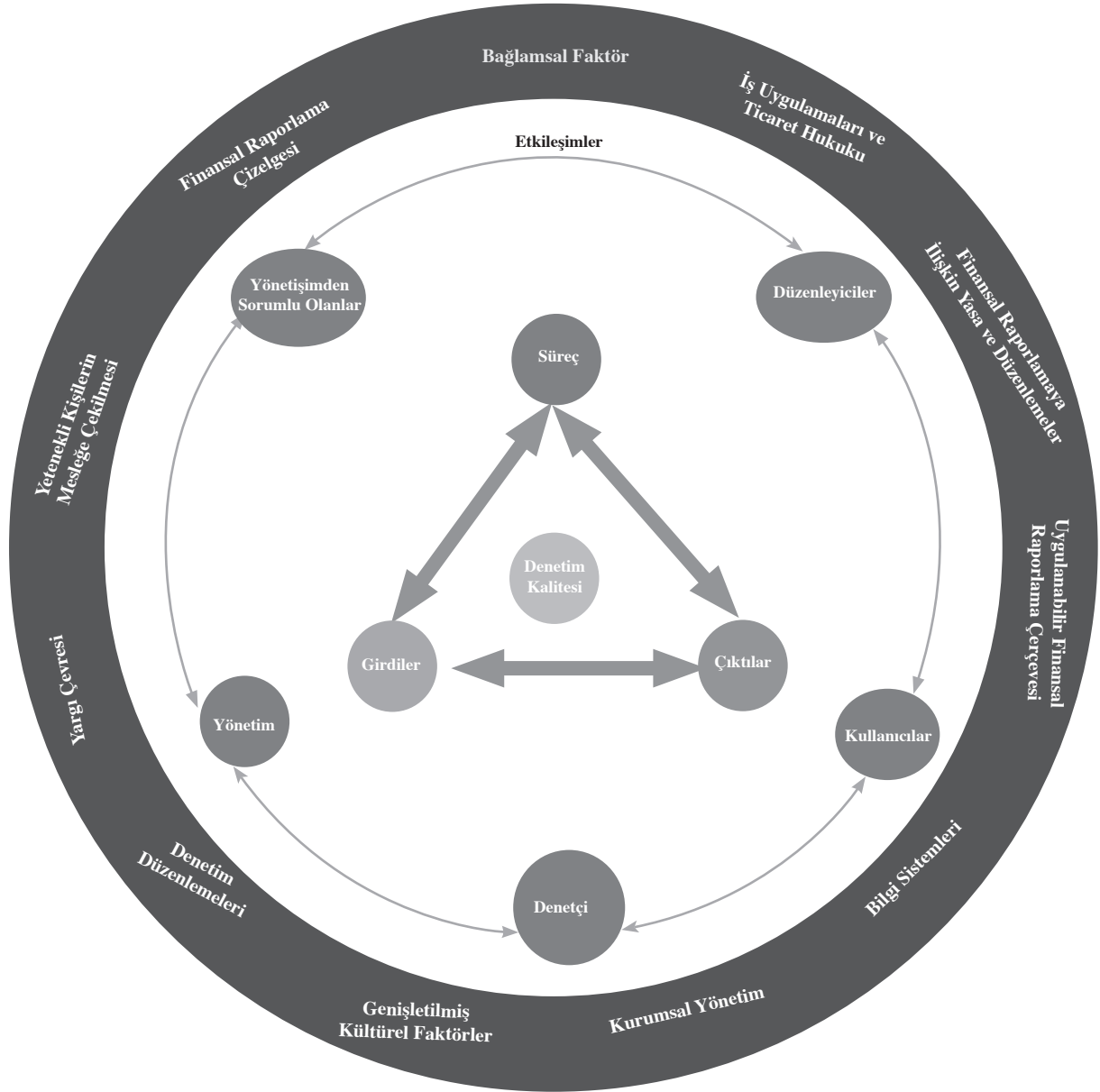
- Denetim raporlarını kullanarak karar vereceklere karşı olan sorumluluk yerine getirilmiş olur.
- Kaliteli bir denetim ile denetim firmasının güvenilirliği ve güvenilirliğinin yanında getirdiği itibar korunur ve geliştirilir.
- Denetim firmasının piyasadaki rekabet gücü artar.
- Denetim firması mevcut müşterilerini elinde tutar.
- Sürekli değişim ve gelişim gösteren sermaye piyasasının başarısını artırır.
- Denetim firmasının aleyhine açılacak dava sayısı azalır.
- Meslek kuruluşları ve/veya düzenleyici otoriteler tarafından konulan yaptırıma maruz kalma olasılığı azalır.
- Üstün niteliklere sahip kişiler çalışmak için kaliteli denetim hizmeti veren firmaları seçer.

3. DENETİM KALİTESİ İÇİN ÇERÇEVE

Denetim kalitesini tam anlamıyla ifade eden net bir tanım yapmak ve denetim kalitesinin çerçevesini belirlemek oldukça zordur. IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) tarafından denetim kalitesi için bir çerçeve yayımlanmıştır. Denetim kalitesinin temel faktörlerinin farkındalığını arttırmak, kilit paydaşları denetim kalitesini geliştirmenin yollarını aramaya teşvik etmek, konuyla ilgili kilit paydaşlar arasında daha fazla iletişimin sağlanması için çerçeve hazırlanmıştır. IAASB bu çerçevenin, denetim kalitesini sürekli geliştirmek için tartışma ve olumlu eylemler üreteceğini beklemektedir. Çerçeve finansal tabloların denetiminde denetimin kalitesine denetim işi, denetim firması ve ulusal seviyede katkı sağlayan girdi, süreç ve çıktı faktörlerini ve çeşitli çevre faktörleri ile paydaşlar arasındaki uygun etkileşimin önemini ortaya koymaktadır.

Denetim kalitesi için oluşturulan çerçeve Şekil 1’de de görüldüğü gibi beş kısımdan oluşmaktadır. Bunlar; girdi faktörleri, süreç faktörleri, çıktı faktörleri, temel etkileşim ve çevresel faktörlerdir (bağlamsal

faktörler). Çerçeve, denetim kalitesinin kilit unsurlarının farkındalığını arttırmıştır, denetim kalitesini arttırmak için paydaşları yeni yollar keşfetmeye cesaretlendirmiştir ve kilit paydaşlar arasındaki iletişimi kolaylaştırmıştır (IAASB, 2016:8).



Şekil 1. Denetim Kalitesi İçin Çerçeve (IAASB, 2014, s.5)

Kaliteli bir denetim muhtemelen;

- Uygun etik, değer ve davranış sergileyen,
- Uygun bilgi, beceri ve deneyime sahip ve denetim işi için yeterli zamanı ayırabilen,
- Sağlam bir denetim süreci ve kalite kontrol yordamları uygulayan, geçerli standartlar, yasa ve düzenlemelere uyan,
- Kullanıcılarına kullanışlı ve zamanlı raporlar sağlayan,
- İlgili paydaşlar ile uygun bir etkileşim sağlayan;

bir denetim ekibiyle başarılıdır. Kaliteli bir denetimin sorumluluğu öncelikli olarak denetçide olsa da, yüksek kaliteli finansal raporlama ortamındaki tüm paydaşların desteği, etkileşimi ve katılımı önemli rol oynar (IAASB, 2016: 8-9).

Çerçeve önemli girdiler, süreçler ve çıktıları vurgular. Girdiler; denetim firmasındaki kültürden etkilenen etik, değer ve davranışlar ile denetçilerin denetim işinin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmaları ve denetim işini yapmak için kendilerine ayrılmış yeterli zamana sahip olmalarıdır. Süreçler; kapsamlı bir denetim süreci ve kalite kontrol yordamlarını ifade etmektedir. Çıktılar ise; fayda sağlayan ve zamanında yapılan raporlamalar ile farklı paydaşlar tarafından üretilen raporlamalardır.

Etkileşimler, finansal raporların hazırlanması, onaylanması, denetimi, analizi ve kullanımı ile ilgili kişi ve süreçler arasındaki ilişki ve etkileşimleri ifade eder. Denetçi, yönetim, yönetişimden sorumlu olanlar, düzenleyiciler ve kullanıcılar arasındaki etkileşimi ifade eder.

Çevresel faktörler ise, finansal raporların niteliğini ve kalitesini ve doğrudan veya dolaylı olarak denetim kalitesini etkileme potansiyeline sahiptir. İş uygulamaları (işin yapılış şekli) ve ticaret hukuku; yasa ya da düzenleme, ödemeyi temel alan vergi veya başka teşvikler denetimin kalitesini etkilemektedir. Bu durumlar aynı zamanda kurumların nasıl yapılandırıldığını da etkileyebilir. Geçerli (uygulanabilir) finansal raporlama çerçevesi ve yasa ve düzenlemeler; finansal raporlama çerçeveleri önemli yönetim yargularını tanıma ve ölçmenin temeli olarak ileriye dönük bilgilerin kullanımını gerektirir ve bu bilgilerin finansal tablolarda açıklanmasını bekler. Bilgi sistemleri; Bilgi sistemleri ve bilgi teknolojileri hızlı bir şekilde değişmekte, verileri dijital olarak yakalama ve iletme yeteneği, benzeri görülmemiş bir ölçekte ve neredeyse anlık zamanda gerçekleşmektedir. Bu durum, yapılandırılmış veya yapılandırılmamış olsun, “büyük veri” ye odaklanmaya neden olmaktadır. Kapsamlı ve güçlü dijital bilgi sistemleri, bu verilerle ilgili değişiklikleri ele alma, analiz etme, iletme ve bunlara yanıt verme konusunda giderek gelişmektedir. Kurumsal yönetim; denetim kalitesinin artırılmasında denetim komiteleri önemlidir. Denetim komiteleri, sadece finansal raporlama sürecini denetlemekle kalmaz, aynı zamanda denetçilerle olan ilişkileri de denetlemekte, yatırımcılar ve diğer dış paydaşlar adına daha aktif bir rol oynamaktadır. Yetenekli kişileri mesleğe çekme; denetim, iyi bir yargı, sorgulayıcı akıl, cesaret, finansal raporlama ve denetim bilgisi gerektiren zorlu bir entelektüel faaliyettir. Değişen iş ve düzenleyici çevre denetçileri zorlamış ve denetimlerin gerçekleşmesini etkilemiştir. Sonuç olarak, firmalar kendi yapılarını yeniden organize etmektedirler. Denetim firmaları, denetim ekiplerinin en iyi şekilde nasıl organize edileceğini

incelemekte ve makul bir maliyetle yüksek kalitede denetimler yapmak için uygun vasıflı ve yetkin personel almak için denetimler yapmaktadırlar. (IAASB, 2016.9-10).

4. ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışma, bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik alguları ile pratikteki uygulamaları arasında bir farklılık olup olmadığını ortaya koymayı amaçlamıştır. Bu amaçla fiilen bağımsız denetim yapan bağımsız denetçilerden sormaca formu aracılığıyla veriler toplanmıştır. 33 maddeyi içeren sormaca formu IAASB'nin yayınladığı denetim kalite çerçevesinden hareketle denetim kalitesini ölçmek için oluşturulmuştur ve Sulaiman'ın (2011) çalışmasındaki maddelerden de eklemeler yapılmıştır. Sormaca formuna katılımcıların yanıt verebilmesi amacıyla teori ölçeği için 5'li likert (1-Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum) ve uygulama ölçeği için 5'li likert (1-Hiçbir Zaman, 2-Nadiren, 3-Bazen, 4-Sık Sık, 5-Her Zaman) ölçeği kullanılmıştır. Sormaca formunun birinci bölümü denetçilerin demografik özelliklerini belirlemek üzere cinsiyet, yaş, mesleki deneyim ve denetim mesleğindeki unvanı olmak üzere toplam 4 maddeden oluşmaktadır. Formun ikinci bölümü (hem teori hem de uygulama için), ilk 9 madde denetim sürecine ilişkin girdileri, sonraki 18 madde denetim sürecini ve son 6 madde ise denetim sürecine ilişkin çıktıları ifade etmektedir.

5. VERİLERİN ANALİZİ

Çalışmanın evreni fiilen bağımsız denetim yapan denetçilerdir ve örneklem seçim yöntemi olarak kartopu örnekleme kullanılmıştır. Uygulama aşaması için KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim firmalarına e posta gönderilmiş, denetçiler ofislerinde ziyaret edilmiş ve telefon görüşmeleri yapılarak denetçiler çalışmanın kapsamı hakkında bilgilendirilmiştir. Toplamda 201 denetçiye ulaşılmış olup, denetçilerden 14'ü uygulama ölçeğine ilişkin maddelere cevap vermediği için bu formlar analizden çıkarılmıştır ve analiz SPSS'de 187 sormaca formu üzerinden yapılmıştır. Geliştirilen 33 maddelik ölçeğe öncelikli olarak; madde istatistikleri, betimsel istatistikler uygulanmış ve yapı geçerliliğini test etmek için keşfedici faktör analizi yapılmıştır. Ayrıca verilerin normal dağılıp dağılmadığını tespit etmek için normallik testi yapılmıştır ve verilerin normal dağılmadığı görülmüştür. Bu yüzden denetçilerin teorik alguları ile pratikteki uygulamaları arasında fark olup olmadığını test etmek için nonparametrik testlerden Wilcoxon İşaretili Sıralar Testi yapılmıştır.

6. BULGULAR

Analiz aşamasında ilk olarak SPSS paket programı kullanılarak faktör gruplarının güvenilirliği, örneklem ve değişkenler arasındaki korelasyonun yeterli olup olmadığı test edilmiştir.

Faktör gruplarının güvenilirliği için bakılan Cronbach Alpha(α) değeri teori ölçeği için 0,90 ve uygulama ölçeği için 0,95'dir. Bu değerlere göre her iki ölçeğin güvenilirliği yüksek seviyededir.

Örneklem büyüklüğünün yeterliliği için Kaiser Mayer Olkin (KMO) değerlerine bakılmıştır. Bu değer 0,5'in üzerinde olması gerekir ve 1'e ne kadar yakınsa örneklem faktör analizi için o kadar uygundur (Hair ve diğerleri, 2006). Teori ölçeğine ilişkin KMO değeri 0,82 ve uygulama ölçeğine ilişkin KMO değeri ise 0,88'dir. KMO değerlerine göre örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olduğu görülmüştür.

Değişkenler arasındaki korelasyonun yeterliliği için Barlett'in Küresellik test (Barlett's test of Sphericity-BTS) değerlerine bakılmıştır. Testin anlamlılık düzeyi p değeri $<0,05$ ise veri seti faktör analizi için uygundur. Teori ölçeği için p değeri $<0,001$ ve aynı şekilde uygulama ölçeği için p değeri $<0,001$ olarak bulunmuştur. Her iki ölçeğin de test sonucu anlamlılık düzeyleri %5'ten küçük olduğu için korelasyon matrisi birim matrisi değildir.

Sormacaya katılan bağımsız denetçilerin sosyo-demografik bilgileri aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1. Denetçilerin Sosyo-demografik Bilgileri

Sosyo-demografik Özellikler	n	(%)
Cinsiyet		
Kadın	36	19,3
Erkek	147	78,6
Cevaplamayan	4	2,1
Toplam	187	100
Yaş		
20-25	13	6,6
26-35	60	30,5
36-45	54	27,3
46-55	32	16,3
56-65	15	7,6
66 üstü	10	5,1
Cevaplamayan	13	6,6
Toplam	187	100
Deneyim		

1-5	59	29,9
6-10	28	14,2
11-15	38	19,3
16-20	23	11,7
21-25	12	6,2
26 üstü	24	12,1
Cevaplamayan	13	6,6
Toplam	187	100
Unvan		
Sorumlu denetçi	53	28,3
Baş denetçi	24	12,9
Kıdemli denetçi	27	14,4
Denetçi	41	21,9
Denetçi yardımcısı	31	16,6
Cevaplamayan	11	5,9
Toplam	187	100

Tablo 1’de de görüldüğü gibi çalışmaya katılan denetçilerin 36’sı kadın, 147’si erkektir. Katılımcıların yaş dağılımlarına bakıldığında çoğunluğun genç ve orta yaş denetçilerden oluştuğu görülmektedir. Denetçilerin deneyimlerine ilişkin bir yorum yapıldığında, çoğunluğunun 15 yılın altında deneyime sahip olduğu söylenebilir. Denetçilerin unvan bazında dağılımlarına bakıldığında, sorumlu denetçi ve denetçi sayısının oranının yüksek olduğu söylenebilir.

Teori ve uygulama ölçeği faktörlerin ortalama ve standart sapma değerleri Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2. Faktörlerin Ortalama ve Standart Sapma Değerleri

Faktörler	Ortalama	Standart Sapma	Faktörler	Ortalama	Standart Sapma
Girdi			Girdi		
Teo1	4,87	0,342	Uyg1	4,41	0,738
Teo2	4,86	0,367	Uyg2	4,55	0,741
Teo3	4,83	0,389	Uyg3	4,53	0,720
Teo4	4,59	0,611	Uyg4	4,06	0,993
Süreç			Süreç		
Teo5	4,73	0,481	Uyg5	4,30	0,877
Teo6	4,63	0,536	Uyg6	4,23	0,842
Teo7	4,70	0,506	Uyg7	4,25	0,918
Teo8	4,80	0,465	Uyg8	4,42	0,766
Teo9	4,70	0,513	Uyg9	4,43	0,739
Çıktı			Çıktı		
Teo10	4,06	1,313	Uyg10	3,78	1,039
Teo11	3,42	1,401	Uyg11	3,25	1,193
Teo12	3,09	0,851	Uyg12	3,21	1,263
Teo13	4,33	0,766	Uyg13	3,92	0,958
Teo14	4,40	0,744	Uyg14	3,92	0,954
Teo15	4,36	0,834	Uyg15	3,95	0,942

Tablo 2’de de görüldüğü gibi denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ve pratikteki uygulamalarına ilişkin tutumları genellikle olumlu yöndedir. Denetçiler teorik algı ve pratikteki uygulamaya ilişkin kendilerine yöneltilen ifadelere genellikle katılmışlardır. Her bir ifadenin ortalaması 3’ün üzerindedir.

Keşfedici faktör analizi sonucu faktör yükü 0,40’ın altında olan ve binişik faktör yüküne sahip maddeler analizden çıkarılmış olup, hem teori hem de uygulama ölçeği için 15 maddeden oluşan üç boyutlu faktöriyel bir yapı ortaya çıkmıştır. Faktör analizi sonucu teori ölçeğindeki 3 faktör toplam varyansın %60,3’ünü, uygulama ölçeğindeki 3 faktör toplam varyansın %63,66’sını açıklamaktadır. Faktör analizi sonucu teori ölçeği için elde edilen faktörlerin Cronbach Alfa(α) değerleri, faktör yükleri, özdeğerleri ve açıklanan varyans yüzdeleri Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3. Teori Ölçeği İçin Faktörler ve Maddeler

Faktörler ve Maddeler	Faktör Yükü	Açıklanan Varyans (%)	Özdeğer (λ)
Girdi (Cronbach Alfa(α) = 0,715)			
Denetçi, denetim için gerekli olan bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalıdır.	0,833	36,413	5,462
Denetçi, denetim için gerekli olan etik ve değerlere uygun hareket etmelidir.	0,789		
Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları (mesleki dikkat ve özen) sergilemelidir.	0,757		
Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları sergileyebilmek için eğitim almalıdır.	0,424		
Süreç (Cronbach Alfa(α) = 0, 839)			
Denetimde önemlilik düzeyleri doğru belirlenmelidir.	0,804	13,431	2,015
Denetimde uygun temsilde ve büyüklükte örneklem belirlenmelidir.	0,766		
Denetçi, dış doğrulama taleplerine verilen yanıtlardan şüphe duyduğunda alternatif denetim yordamlarını uygulamalıdır.	0,728		
Denetçi, uygun denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun kanıtları elde etmelidir.	0,689		
Denetçi, tamamlanan denetim dosyalarında gerekli ölçüde belgelendirme yapmalıdır.	0,628		
Çıktı (Cronbach Alfa(α) = 0,788)			
Denetlenen işletme ile çalışılan süre (yıl olarak) denetim kalitesi için önemlidir.	0,706	10,456	1,269
Denetim, müşteri tarafından değerlendirilmelidir.	0,729		
Denetim, müşteri beklentilerini karşılamalıdır.	0,703		
Denetçi, denetlenen işletmenin yönetimi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir.	0,696		
Denetçi, denetim komitesi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir.	0,664		
Denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla etkin bir iletişim sürdürmelidir.	0,549		

Keşfedici faktör analizi sonucu uygulama ölçeği için elde edilen faktörlerin Cronbach Alfa değerleri, faktör yükleri, özdeğerleri ve açıklanan varyans yüzdeleri Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. *Uygulama Ölçeği İçin Faktörler ve Maddeler*

Faktörler ve Maddeler	Faktör Yüğü	Açıklanan Varyans (%)	Özdeğer (λ)
Girdi (Cronbach Alfa(α) = 0,867)			
Denetçi, denetim için gerekli olan bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalıdır.	0,901	44,004	6,601
Denetçi, denetim için gerekli olan etik ve değerlere uygun hareket etmelidir.	0,878		
Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları (mesleki dikkat ve özen) sergilemelidir.	0,822		
Denetçi, denetim için gerekli olan uygun davranışları sergileyebilmek için eğitim almalıdır.	0,656		
Süreç (Cronbach Alfa(α) = 0,896)			
Denetimde önemlilik düzeyleri doğru belirlenmelidir.	0,644	11,836	1,775
Denetimde uygun temsilde ve büyüklükte örneklem belirlenmelidir.	0,670		
Denetçi, dış doğrulama taleplerine verilen yanıtlardan şüphe duyduğunda alternatif denetim yordamlarını uygulamalıdır.	0,687		
Denetçi, uygun denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun kanıtları elde etmelidir.	0,687		
Denetçi, tamamlanan denetim dosyalarında gerekli ölçüde belgelendirme yapmalıdır.	0,644		
Çıktı (Cronbach Alfa(α) = 0,783)			
Denetlenen işletme ile çalışılan süre (yıl olarak) denetim kalitesi için önemlidir.	0,412	7,829	1,174
Denetim, müşteri tarafından değerlendirilmelidir.	0,717		
Denetim, müşteri beklentilerini karşılamalıdır.	0,841		
Denetçi, denetlenen işletmenin yönetimi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir.	0,500		
Denetçi, denetim komitesi ile etkin bir iletişim sürdürmelidir.	0,462		
Denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla etkin bir iletişim sürdürmelidir.	0,547		

Denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ile pratikteki uygulamaları arasında fark olup olmadığını ortaya koymak için, faktör analizi sonucu oluşan her bir faktördeki maddelerin ortalaması alınıp girdi, süreç ve çıktı için toplam skorlar oluşturularak, bu toplam skorlar karşılaştırılmıştır Wilcoxon İşaretili Sıralar Testinin sonuçları Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5. Wilcoxon İşaretli Sıralar Testi

		N	Sıra puanları	z değerleri	p değerleri
Girdi	Negatif sıralar	92 ^a	55,40	-7,714	,000
	Pozitif sıralar	12 ^b	30,25		
	Eşit sıralar	81 ^c			
	Toplam	185			
Süreç	Negatif sıralar	95 ^d	65,61	-7,594	,000
	Pozitif sıralar	22 ^e	30,48		
	Eşit sıralar	66 ^f			
	Toplam	183			
Çıktı	Negatif sıralar	99 ^g	80,14	-5,228	,000
	Pozitif sıralar	46 ^h	57,63		
	Eşit sıralar	42 ⁱ			
	Toplam	187			

a. Uygulama girdi puanı < Teori girdi puanı

b. Uygulama girdi puanı > Teori girdi puanı

c. Uygulama girdi puanı = Teori girdi puanı

d. Uygulama süreç puanı < Teori süreç puanı

e. Uygulama süreç puanı > Teori süreç puanı

f. Uygulama girdi puanı = Teori süreç puanı

g. Uygulama çıktı puanı < Teori çıktı puanı

h. Uygulama çıktı puanı > Teori çıktı puanı

i. Uygulama çıktı puanı = Teori çıktı puanı

Tablo 5'te görüldüğü gibi, z değerleri sırasıyla girdi, süreç ve çıktı için; -7,714; -7,594 ve -5,228 olup teorik algı ile pratikteki uygulama skorları arasında 0,001'den düşük bir olasılıkla farklılık tespit edilmiştir. Yani denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ve pratikteki uygulamaları arasında istatistiksel olarak teorik algı lehine anlamlı bir farklılık vardır.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

Yaşanan hızlı değişim, teknolojinin gelişmesi, her alanı etkilediği gibi denetim mesleğini de etkilemektedir. Bu şartlar altında denetçilerin daha kaliteli bir denetim hizmeti sunması değişimlere ve gelişmelere uyum sağlamakla, yasa ve düzenlemelere uymakla sağlanabilir. Denetime yön veren, denetimin nasıl yapılması gerektiğine ilişkin çerçeveyi belirleyen birçok düzenleyici kuruluş vardır. Denetim firmalarının ve denetçilerin, bu kuruluşların yayınlamış olduğu çalışmalarını takip etmesi ve uygulaması kaliteli bir denetimin yapılmasına katkı sağlayacaktır. Bu çalışma, denetim kalitesine ilişkin denetçilerin teorik algıları ve pratikteki uygulamaları arasında fark olup olmadığını ortaya koymayı amaçlamıştır. IAASB'nin denetim kalite çerçevesinden hareketle bir ölçek geliştirilmiş olup Sulaiman'ın (2011)'deki çalışmasından da ölçeğe eklemeler yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algıları ile pratikteki uygulamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu ortaya konulmuştur. Bu farklılık teorik algı lehinedir, yani denetçilerin denetim kalitesine ilişkin teorik algı puanları pratikteki uygulama puanlarından daha yüksektir. Bu farklılık gerek denetim firmasından gerekse denetçinin kişisel özelliklerinden kaynaklanmış olabilir. Daha sonraki çalışmalarda bu farklılığın neden kaynaklandığı ve farklılıkların nedenlerinin neler olduğu araştırılabilir.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Senal, S. ve Usul H. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 273-306.
- DeAngelo, L. E. (1981), "Auditor Size And Audit Quality". Journal Of Accounting And Economics, 3 (3), 183-199.
- Durukan, B. ve Kapucugil İkiz A. (2007). Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller. Mali Çözüm Dergisi, 82, 35-62.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., and Tatham, R. L. (2006). Multivariate Data Analysis. New Jersey: Pearson University Press.
- IAASB (2014). A Framework For Audit Quality: Key Elements That Create An Environment For Audit Quality.
- IAASB (2016). Enhancing Audit Quality In The Public Interest: A Focus On Professional Skepticism, Quality Control And Group Audits.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. Maliye Finans Yazıları, 27 (100), 22-94.
- Sulaiman, N.A. (2011). Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors, Yayınlanmamış Doktora Tezi. Manchester Business School, Faculty of Humanities.
- Yaşar, A. (2011). Bağımsız Dış Denetim Kalitesinin Kar Yönetimi Üzerine Etkisi: İmkb'de Kayıtlı İşletmeler Üzerine Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Adana: Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

HASTANE İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: ANKARA İLİ ÖZEL HASTANELER ÖRNEĞİ*

Doç. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT**

Arş. Gör. Emine DOĞAN***

Hüseyin Hilmi SULA****

Makale Gönderim Tarihi : 06/06/2018 / Kabul Tarihi : 31/07/2018

ÖZ

Bu çalışma, Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastane yöneticilerinin, hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği hakkındaki görüşlerini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Ayrıca söz konusu görüşlerin bazı değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin ortaya konulması araştırmanın diğer amacıdır. Bu amaçla, Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastane yöneticilerine anket uygulanmıştır. Uygulama sonucunda elde edilen verilerin çözümlenmesinde SPSS 24 paket programından yararlanılmış olup özel hastane yöneticilerinin, ankette yer alan ifadelere katılma derecelerine ilişkin olarak frekans ve yüzde dağılımı, ortalama skoru ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. İki kategorili özelliklere bağımsız örneklem t-testi, ikiden çok kategorili özelliklere tek yönlü anova testi uygulanmıştır. Araştırma sonucunda katılımcıların; stratejik maliyet yönetiminin kendi hastanelerinde uygulandığı görüşünde olup, özel hastanelerin birçoğunda da uygulandığını düşündükleri görülmüştür. Ayrıca katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarından; “mamul/hizmet yaşam dönemi maliyetleme yöntemi” dışındaki bütün stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanabilir olduğunu düşündükleri görülmüştür. Uygulanan testler sonucunda 0,05 anlamlılık düzeyinde, söz konusu görüşlerin; katılımcıların

* Bu çalışma, 13-17 Aralık 2017 tarihlerinde Erzurum’da düzenlenen 4. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi’nde özet bildiri olarak sunulmuş çalışmanın gözden geçirilmiş halidir.

** Gazi Üniversitesi, İİBF, Sağlık Yönetimi Bölümü, Öğretim Üyesi, seyhancil@gmail.com, ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1012-3605>.

*** Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, Araştırma Görevlisi, eminedogan@gazi.edu.tr.

**** Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hastane İşletmeciliği Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi, huseyinhilmisula@hotmail.com.

çalıştığı hastanenin şubesinin varlığına, hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığına, ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığına, ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığına, ayrı bir iç denetim bölümünün varlığına ve hastanenin kalite belgesinin var olup olmaması durumuna göre farklılaştığı görülmüştür. Katılımcıların eğitim durumuna, hastanedeki pozisyonuna, katılımcının çalıştığı hastanenin sahiplik yapısına, faaliyet süresine, yatak sayısına, teknoloji düzeyine, ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığına göre ise farklılaşmadığı görülmüştür.

Anahtar Sözcükler: Hastane, maliyet, maliyet muhasebesi, stratejik maliyet yönetimi

A RESEARCH ON DETERMINATION OF THE APPLICABILITY OF STRATEGIC COST MANAGEMENT IN HOSPITAL ORGANIZATIONS: ANKARA PROVINCE PRIVATE HOSPITALS SAMPLE

ABSTRACT

This study was carried out to reveal the opinions of private hospital administrators operating in Ankara about the applicability of strategic cost management in hospitals. Moreover, one another purpose of the research is to show whether these opinions show a meaningful difference according to some variables. With this purpose, a questionnaire was applied to the private hospital administrators operating in Ankara. SPSS 24 package program was used in analyzing the data obtained and frequency and percentage distribution, average score and standard deviation values of the private hospital administrators were calculated with respect to the grades of participation in the questionnaire. Independent sample t-test was used for two categorized features, and One-Way Anova test was used for features with more than two categories. As a result of the research; it was seen that, participants are in the opinion of strategic cost management has been implemented in their own hospitals and most of the other private hospitals. It has been seen that, participants also benefit from all the strategic cost management tools in hospitals; except the “product / service life cycle costing method” may be feasible in hospitals. At the level of significance of 0.05 as a result of the tests applied, it appears that the participants have differentiated according to, the presence of a branch of the hospital in which he or she works, the existence of a separate cost accounting department in the hospital, the existence of a separate management accounting department, the existence of a separate budgeting department, the existence of a separate internal audit department, and whether the hospital’s quality document is available. It was seen that the participants did not differ according to the educational status, the position of the participant in the hospital, hospitals the ownership structure, the number of beds, the level of technology, the existence of a separate internal control department.

Keywords: Hospital, cost, cost accounting, strategic cost management.

1. GİRİŞ

Günümüzde sağlık harcamaları sürekli artmakta, devletler ve bireyler bütçelerinin önemli bir kısmını sağlık harcamalarına ayırmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak, sağlık sistemi içerisinde sağlık hizmetleri maliyetleri önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak, sağlık sektöründe önemli bir yere sahip hastaneler hızla değişmiş, önemleri giderek artmış ve ülkelerin sağlık harcamalarının önemli bir bölümünü tüketen sosyo-ekonomik kurumlar haline gelmişlerdir (Menderes, 1995: 311).

Temel faaliyet amacı insan sağlığı olduğu için, önceleri bir işletme olduğu göz ardı edilen hastanelerin de diğer kâr amaçlı işletmeler gibi değerlendirilmesi gerçeği artık daha çok kabul görmektedir. Bu gerçekten hareketle artık hastanelerin de diğer işletmeler gibi maliyetlerini hesaplayarak kâr veya zarar elde edip etmediklerini öğrenmeleri önem kazanmaktadır. Bu durum her ne kadar sadece özel hastaneleri ilgilendiriyor gibi gözükse de, kamu hastanelerinin de içinde buldukları durumun doğru tespiti için maliyetlerini hesaplamaları bir zorunluluktur (Esmeray, 2006:1). Kar amacı olsun veya olmasın hastane işletmelerinde sunulan hizmetlere ait maliyetlerin kontrol altına alınması; maliyetlerin azaltılmasında, sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılmasında, kaynakların etkin dağılımında ve verimliliğin artırılmasında son derece önemlidir. Hastane işletmelerinin diğer birçok hizmet işletmesine göre daha geniş ürün yelpazesine ve daha karmaşık bir faaliyet yapısına sahip olması, hastanelerde verilen hizmetlerin maliyetlerinin kontrolünü zorlaştırdığı gibi yöneticileri profesyonel bir şekilde maliyet kontrolüne de yönlendirmektedir (Çil Koçyiğit, 2012). Üstelik ülkemizde hastanelerde sunulan hizmetlerin satış fiyatının tespitinde yürürlükte olan tebliğ ve yönetmeliklerin (T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği ve Türk Tabipler Birliği Ücret Tarifesi birim fiyatları gibi) göz önünde bulunduruluyor olması hastanelerde maliyet kontrolünü daha da önemli hale getirmektedir.

Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan muhasebe yöntemleri, yoğun rekabet ortamında yönetimlerin ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamada yetersiz kalmıştır. Bu nedenle küresel rekabet ortamında işletmelerin başarısını daha sağlıklı ölçmeye imkân tanıyan, daha doğru ve daha güvenilir bilgiler üreten, işletmelerin geleceğe yönelik stratejilerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olan bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olarak, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı ortaya çıkmıştır (Koroğlu, 2012: 3).

Stratejik maliyet yönetimi, maliyet yönetimi tekniklerini kullanarak işletmenin stratejik konumunu güçlendirme ve maliyetleri azaltmayı sağlayan uygulamalar bütünü olarak tanımlanabilir (Cooper & Slagmulder, 1998; Aktaran: Yücenurşen, Duman ve Apak, 2016: 162).

Karcioğlu (2000)'e göre; stratejik maliyet yönetimi, alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının yarattığı koşulları daha geniş ve daha uzun vadeli bakış açısıyla ele alan, stratejik plânlama ile stratejik maliyet analizlerini bütünleştiren bir yaklaşımdır (Aktaran: Koroğlu, 2012: 40). Smith (2008: 206)'e göre stratejik maliyet yönetimi; rakiplerle ilgili bilgi verir, maliyet azaltma olanaklarının değerlendirilmesini sağlar, işletmenin stratejik pozisyonu ile muhasebe arasında ilişki kurar (Aktaran: Koroğlu, 2012: 40).

Başka bir ifade ile rakiplerin hamlelerini tahmin ve analiz edebilmek stratejik maliyet yönetimi ile mümkün olabilmektedir. Simmonds (1981), stratejik maliyet yönetimini “yönetim muhasebesi ile elde edilen işletme ve rakipler hakkındaki verilerin analizi ve bu analizden elde edilen bilgilerin işletme stratejile-

rinin geliştirilmesi ve izlenmesinde kullanılması” olarak tanımlarken, Lord (1996) ise stratejik maliyet yönetiminin rakipler hakkında bilgi toplama ve rekabet avantajı sağlama fonksiyonlarından bahsederek, stratejik maliyet yönetiminin dört önemli fonksiyonuna dikkat çekmiştir. Bunlar: rakipler hakkında bilgi toplamak, stratejik kararların alınmasında muhasebeden yararlanmak, stratejik kararlar ile maliyetlerde azaltım sağlamak, rekabet avantajı sağlamak (Yücenurşen, Duman ve Apak, 2016: 158).

Stratejik maliyet yönetiminin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Bekçi ve Özal, 2010: 83-84):

- Kaynakların tüketimi ile ilgili olarak pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle birlikte strateji planlama ve kontrol süreçlerini destekleme,
- Maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini işletmenin dış çevresini ve etmenlerini dikkate alarak hareket etmesi,
- Düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da pazara üstün ürün sürerek farklılaştırma stratejisiyle rekabet etme gücünü yükseltme,
- Uzun vadeli maliyet planlama ve yönetim problemlerini azaltma,
- İşletmenin geleceği için gerçekten önemli sorunlara yoğunlaşma,
- Genelde heterojen kaynaklardan maliyet bilgileri kullanarak maliyet muhasebesi disiplini ile rekabet avantajı sağlamak,
- Hem işletmenin stratejik konumunu genişletmek hem de maliyeti azaltmayı eşzamanlı olarak hedefleme.

Stratejik Maliyet Yönetimi, maliyetleri saptama ve verimliliğin kontrol edilmesi ile birlikte işletmenin rekabet gücünün korunması amacıyla maliyetlerin düşürülmesi konularında sürekli olarak yürütülen çalışmaları belirten bir kavramdır. Bu kapsamda yönetim muhasebesi uygulamalarının, stratejik işletme yönetimi yaklaşımı ile uyumlu hale getirilmesi söz konusudur (<http://denetimforumu.blogspot.com.tr/2010/08/stratejik-maliyet-yonetimi.html>).

Stratejik maliyet yöntemi kapsamında kullanılacak stratejik maliyet yönetimi araçlarından bazıları aşağıdaki gibidir:

- Hedef maliyetleme (target costing),
- Mamul/Hizmet yaşam dönemi maliyetleme (product life cycle costing),
- Faaliyet tabanlı maliyetleme (activity based costing),
- Tam zamanında üretim ortamında maliyetleme (just-in-time production and costing),
- Kaizen maliyetleme (kaizen costing),
- Kalite maliyetleme (quality costing),
- Değer mühendisliği (value engineering),

- Dönüşüm muhasebesi

Başlangıçta üretim işletmeleri için önemli olan maliyet yöntemlerinde yaşanan yenilikler, dünyada yaşanan hızlı gelişme süreci sonrasında hizmet sektöründe de önemli olmuş, hizmet işletmeleri de ayakta kalabilmek ve rekabet gücünü artırabilmek amacıyla çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmaya başlamışlardır (Bekçi ve Özal, 2010: 78-97).

Diğer işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de, stratejik maliyet yönetimi bilincinin gelişmesi ve stratejik maliyet yönetimi araçlarının kullanılması son derece önemlidir. Hastane işletmelerinin diğer birçok hizmet işletmesine göre daha geniş ürün/hizmet yelpazesine ve daha karmaşık bir faaliyet yapısına sahip olması dolayısıyla maliyetlerin belirlenmesindeki zorluklar nedeniyle hastane işletmelerinde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği bir tartışma konusudur. Bu bağlamda Türkiye'deki hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliğini tespit etmeye yönelik böyle bir çalışmaya ihtiyaç olduğu düşünülmüştür. Bu çalışmada hastane yöneticilerinin, stratejik maliyet yönetiminin hastane işletmelerinde uygulanabilirliği hakkındaki görüşleri araştırılmıştır. Bu konuda Türkiye'de yapılmış olan çalışmalara bakıldığında bu çalışmaların sınırlı sayıda olduğu görülmüştür. Bu da çalışmanın önemini artırmaktadır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Türkiye'de stratejik maliyet yönetiminin işletmelerde uygulanabilirliğine ilişkin çalışmalara bakıldığında, bu çalışmaların genellikle üretim işletmelerine yönelik olduğu, hastane işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda yapılan çalışmaların ise sınırlı sayıda olduğu görülmüştür. Bu konuda yapılan çalışmalar incelendiğinde karşılaşılan çalışmalar aşağıdaki gibidir:

Yüzbaşıoğlu (2004) tarafından yapılan çalışma, işletmelerde stratejik maliyet yönetiminin, stratejik yönetim ve planlama açısından önemini içermektedir. Bu çalışmada stratejik maliyet yönetiminin gelişimi, tanımı, amacı, konusu ve enstrümanları açıklanarak, maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine geçiş üzerinde durulmuştur. Stratejik maliyet yönetiminin, işletmenin rekabet ve daha uzun yaşama gücünü sürekli kıldığı, geleceğe yönelik plan ve stratejilere ışık tuttuğu, ileriye dönük ortaya çıkabilecek çeşitli yönetim gereksinimlerine duyarlı bir araç olduğu vurgulanmıştır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 387-410).

Bekçi ve Özal tarafından 2010 yılında, stratejik maliyet yönetiminin sağlık işletmelerine uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Sağlık işletmesi olarak hastaneler seçilmiş olup, çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Anketler Isparta, Burdur ve Antalya illerinde bulunan özel hastanelerde uygulanmıştır. Çalışma sonucunda katılımcıların çağdaş maliyetleme yöntemlerinden; tam zamanında üretim ortamında maliyetlemenin ve kalite maliyetlemenin uygulanabilir olduğunu düşünürken; faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme yöntemi ve mamul/hizmet yaşam dönemi maliyetleme yöntemlerini ise uygulanamaz olarak düşündükleri görülmüştür (Bekçi ve Özal, 2010: 78).

Akbaş (2011) tarafından yapılan çalışmada, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının tarihsel gelişimi, ayırt edici özellikleri ve unsurları incelenerek stratejik maliyet yönetiminin sanayi işletmeleri açısından önemi açıklanmıştır. Son yıllarda giderek artan küreselleşme ve buna bağlı oluşan yoğun rekabet ortamında; işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanması ve maliyetlerin etkin bir şekilde kontrolü için stratejik maliyet yönetimine ihtiyaç duyulduğu üzerinde durulmuştur. Stratejik maliyet yönetiminin,

maliyetlerin kısa dönemli olarak değil aksine uzun dönemli bir bakış açısıyla yönetilmesi ve sadece maliyet azaltmaya odaklanılmaması, bunun yanında işletmenin stratejik pozisyonunun da güçlendirilmesini hedeflediği vurgulanmıştır (Akbaş, 2011: 107-123).

Bekçioğlu ve Köroğlu (2013) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe bilgi sistemi içerisinde yer alan maliyet muhasebesinin tarihsel gelişimi incelenerek, maliyet muhasebesinden stratejik maliyet yönetimine dönüşüm süreci açıklanmıştır. 20. Yüzyılın sonlarına doğru küreselleşmenin hâkim olması, rekabetin artması ve teknolojinin gelişmesiyle geleneksel muhasebe uygulamalarının artık ihtiyacı karşılamadığı, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarına gereksinim olduğu, ayrıca stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarının, özellikle Japonya, ABD ve Çin endüstri alanlarında 20. Yüzyılın sonları ve 21. Yüzyılın başlarında başarıyla uygulandığı vurgulanmıştır (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013: 50-72).

Kurtlu, Uçar ve Çobanoğlu (2017) çalışmalarında; çağdaş maliyet yöntemlerinin sahip oldukları avantajların, söz konusu maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğine etkisini konaklama işletmeleri üzerinde araştırmıştır. Bu çerçevede araştırmanın evrenini, Bartın-Amasra ile Karabük Safranbolu il ve ilçelerinde faaliyet gösteren konaklama işletmeleri yöneticileri olmak üzere toplam 480 kişi oluşturmuştur. Çalışma sonucunda çağdaş maliyet yöntemlerinin küçük işletmeler için değil aksine büyük ölçekli işletmeler için daha elverişli olduğunu düşündükleri, dolayısıyla çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğinin işletmelerin kurumsallaşma düzeyleri ile doğru orantılı olduğunu ve işletmelerin sürdürülebilirliğine katkı sağladığını düşündükleri saptanmıştır. Çağdaş maliyet yöntemlerinin sahip oldukları avantajların, çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliği üzerinde etkisinin olduğu tespit edilmiştir (Kurtlu, Uçar ve Çobanoğlu, 2017: 521-546).

Çarıkçı ve Acar (2017) çalışmalarında; Türkiye’de faaliyet gösteren kamu hastanelerinin yöneticilerinin, çağdaş maliyet yönetimi yaklaşımlarına ve hastane maliyetlerini etkileyen faktörlere ilişkin görüşlerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Bu çerçevede, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı hastaneler ve üniversite hastaneleri olmak üzere, 400 yatak ve daha üstü kapasitedeki 70 hastanenin mali işlerden sorumlu yöneticilerine anket uygulanmıştır. Araştırmanın sonucunda hastane yöneticilerinin genel olarak çağdaş maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar oldukları, yaklaşımları bildikleri ve bu yaklaşımları (hedef maliyetleme haricinde) hastanelerinde uygulanabilir/ kısmen uygulanabilir gördükleri anlaşılmıştır (Çarıkçı ve Acar, 2017: 275-298).

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışma, Ankara’da faaliyette bulunan özel hastane yöneticilerinin hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği hakkındaki görüşlerini ortaya koymak amacı ile gerçekleştirilmiştir. Ayrıca söz konusu görüşlerin; hastanenin faaliyet süresi, sahiplik yapısı, hastanenin şubesinin varlığı, yatak sayısı, sektördeki teknolojik düzey, eğitim durumu, hastane yöneticisinin çalıştığı hastanedeki pozisyonu, hastanede ayrı bir muhasebe bölümünün varlığı, ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı, ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı, ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı, hastanelerde kalite belgesinin var olup olmadığı, hastanelerin sosyal güvenlik kurumu ve/veya özel sigortalar ile anlaşmalarının olup olmadığı

değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin ortaya konulması araştırmanın diğer amacıdır.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastaneler oluşturmaktadır. Anket çalışmasının yapıldığı Ocak 2017 yılında Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nden alınan bilgiye göre Ankara ilinde 37 özel hastane faaliyet göstermektedir. 37 hastanede yetkili kişiler ile tek tek yüz yüze görüşülmüş ve tam sayı hedeflenmiş olmasına rağmen, 35 hastaneden olumlu cevap alınabilmiştir. Araştırmanın örneklemini 35 hastane oluşturmuştur.

Söz konusu örneklemin yeterli olup olmadığı konusunda aşağıdaki formül kullanılmıştır (Yamane, 2001: 116-117):

$$n = \frac{N(zs)^2}{Nd^2 + (zs)^2} \quad (1)$$

Yığından seçilecek örneklem sayısı yukarıda formül uygulanarak yüzde 95 güvenirlilik ve yüzde 5 duyarlılık ile tespit edilmiştir. Örneklem hatası 0,05 olarak belirlenmiştir. Bu durumda gerekli örneklem sayısının 32,55 olduğu tespit edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Ankara'da bulunan özel hastanelerin yöneticilerinin hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliğine ilişkin görüşlerini ortaya koymak amacı ile yapılan bu çalışmada, verilerin elde edilmesi noktasında anket yöntemine başvurulmuştur. Bu doğrultuda yapılan çalışmalar incelenmiş olup, hastane yöneticilerinin hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliğine ilişkin görüşlerini ortaya koymaya yönelik olarak; Bekçi ve Özal (2010) tarafından yapılan çalışmada kullanılan anket soruları kullanılmıştır.

Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastanelerde uygulanan anketler muhasebe bilgisi donanımı olan muhasebe, finans, bütçe departmanlarında çalışan müdür, müdür yardımcısı veya genel müdür ile yüz yüze görüşülerek elde edilmiştir.

Araştırmada kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm hastanelere ait genel betimsel istatistiklerin elde edilmesi için oluşturulan "Genel Betimsel İstatistik Bilgi Formu" bölümüdür. İkinci bölüm ise hastane işletmelerinde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili görüşleri ortaya koyan sorulardan oluşmaktadır. Katılımcılardan görüşlerini sırasıyla (1) "Kesinlikle Katılmıyorum", (2) "Katılmıyorum", (3) "Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum", (4) "Katılıyorum" ve (5) "Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde belirtmeleri istenmiştir. Uygulama sonucunda elde edilen verilerin çözümlenmesinde SPSS 24 paket programından yararlanılmıştır.

3.4. Araştırmanın Hipotezleri

Yukarıda ifade edilenler doğrultusunda, araştırmaya dâhil edilen hastanelerdeki katılımcıların, hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirlerinin söz konusu değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesine yönelik aşağıdaki hipotezler test edilecektir:

H₁: Katılımcıların çalıştığı hastanenin faaliyet süresi ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₂: Katılımcıların çalıştığı hastanenin sahiplik yapısı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₃: Katılımcıların çalıştığı hastanenin şubesinin varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₄: Katılımcıların çalıştığı hastanenin yatak kapasitesi ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₅: Katılımcıların çalıştığı hastanenin sektördeki teknoloji düzeyi ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₆: Katılımcıların eğitim durumu ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₇: Katılımcıların çalıştığı hastanedeki pozisyonu ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₈: Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₉: Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₀: Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₁: Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₂: Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₃: Katılımcıların çalıştığı hastanenin kalite belgelerinin var olup olmaması durumu ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

3.5. Güvenilirlik Analizi ve Normallik Testi

Araştırmanın gerçekleştirilmesi amacı ile kullanılan anket formundaki ifadelerin güvenilirliklerinin test edilmesinde Cronbach's Alpha testine başvurulmuştur. Test sonucunda elde edilen alfa değeri (α) testin homojenliğinin göstergesi olarak kabul edilir ve ölçek ifadeleri aşağıdaki gibi aralıklandırılır (Tavşancıl, 2006: 29).

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Tablo 1'de de görüleceği üzere, stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği anket formunun 0,821'lik bir güvenilirliğe sahip olduğu saptanmıştır. Bu oran, anket formundaki ifadelerin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

Veriler SPSS for Windows programına aktarılarak, analizler tamamlanmıştır. Anketten elde edilen veriler değerlendirilirken, frekans ve yüzde dağılımları hesaplanmıştır. Ayrıca Ankara'daki özel hastane yöneticilerinin, ankette yer alan ifadelere katılma derecelerine ilişkin olarak, ortalama skoru ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. Örneklem verilerinin normal olasılık dağılımına uyumluluk gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla Kolmogorow Smirnow testi yapılmıştır. Yapılan Kolmogorow Smirnow testi sonucu ölçek ortalaması verilerinin normal dağıldığı saptanmıştır ($z=0,200$; $p>0,05$). Bu yüzden hastane özellikleri iki kategorili ise Bağımsız Örneklem t-Testi, ikiden çok kategorili ise Tek Yönlü Anova Testi uygulanmıştır.

Tablo 1. Cronbach's Alpha Tekniğine İlişkin Çözümleme Sonuçları

Cronbach's Alpha Katsayısı	Madde Sayısı
0,821	12

4. BULGULAR

4.1. Araştırma Dahilindeki Hastanelere Ait Genel Betimsel İstatistikler

Çalışmanın bu kısmında, araştırmaya dâhil edilen hastaneleri ve katılımcıları tanımlayıcı sorulara ilişkin frekans analizlerine yer verilmiştir (Tablo 2).

- Tablo 2'ye göre, ankete katılan hastane personelinin yüzde 48,6'sı muhasebe müdür veya müdür yardımcısı, yüzde 28,6'sı yönetici veya müdür ve yüzde 22,9'u maliyet veya bütçe muhasebecisi, olarak görev yapmaktadır.

- Katılımcıların yüzde 71,4'ü lisans, yüzde 20'si yüksek lisans ve yüzde 8,6'sı ön lisans mezunudur. Hastanelerin yüzde 57,1'lik çoğunluğu 16 yıl ve daha fazla süredir faaliyette olmakla birlikte, yüzde 20'si 0 ile 5 yıl, yüzde 14,3'ü 6 ile 10 yıl ve geriye kalan yüzde 8,6'lık kısmı ise 11 ile 15 yıldır sektörde faaliyet göstermektedir.
- Hastanelerin yüzde 82,9'u sadece yerli sermayeli, kalan yüzde 17,1'lik kısım ise hem yerli sermayeli hem de yabancı sermayelidir.
- Hastanelerin yüzde 48,6'sının şubesinin olmadığı, yüzde 51,4'ünün ise şubesinin olduğu tespit edilmiştir.
- Hastanelerin yatak kapasitesine baktığımızda, yüzde 34,3'ünün 51 ilâ 100, yüzde 25,7'sinin 0 ilâ 50, yüzde 17,1'inin 101 ilâ 200, yüzde 11,4'ünün 201 ilâ 300 ve son olarak yüzde 11,4'ünün ise 301 ve üzeri yatak sayısına sahip oldukları görülmüştür.
- Hastanelerin yüzde 68,6'sının teknolojik düzeyleri sektörle aynı düzeyde olmakla beraber, kalan yüzde 31,4'lük kısmının ise teknolojik düzeylerinin sektörden ileri seviyede olduğu tespit edilmiştir.
- Tablo 2'de hastanelerin sahip olduğu bölümleri incelediğimizde, araştırmaya katılan hastanelerin tamamının ayrı bir muhasebe bölümüne sahip olduğu görülmektedir.
- Araştırma kapsamına alınan hastanelerin yüzde 28,6'sının ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün var olduğu, kalan yüzde 71,4'ünün ise ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün var olmadığı görülmektedir.
- Araştırmaya dâhil edilen hastanelerin yüzde 25,7'sinde ayrı bir yönetim muhasebesi bölümü mevcutken, yüzde 74,3'ünde ayrı bir yönetim muhasebesi bölümü mevcut değildir.
- Araştırmaya dâhil edilen hastanelerde ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığına ilişkin dağılımlara baktığımızda; hastanelerin yüzde 45,7'si ayrı bir bütçeleme bölümüne sahipken, yüzde 54,3'ü ise ayrı bir bütçeleme bölümüne sahip değildir.
- Araştırmaya katılan hastanelerin yüzde 54,3'ünde ayrı bir iç denetim bölümü mevcutken, yüzde 45,7'sinde ise ayrı bir iç denetim bölümü mevcut değildir.
- Son olarak, araştırma kapsamındaki hastanelerin yüzde 40'ında ayrı bir iç kontrol bölümü mevcutken, yüzde 60'ında ise ayrı bir iç kontrol bölümü mevcut değildir.

Tablo 2 incelendiğinde araştırmaya katılan hastanelerin yüzde 74,3'i sahip olduğu kalite belgeleri mevcutken, yüzde 25,7'sinde ise herhangi bir kalite belgesi bulunmadığı görülmektedir.

Ayrıca araştırma kapsamındaki hastanelerin tamamının sosyal güvenlik kurumuyla ve özel sigortalar ile anlaşmalarının olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 2. Araştırma Dahilindeki Hastaneler İle İlgili Genel Özellikler

Genel Özellikler		Frekans	Yüzde (%)
Hastanenin Faaliyet Süresi	0-5 yıl	7	20,0
	6-10 yıl	5	14,3
	11-15 yıl	3	8,6
	16 yıl ve fazlası	20	57,1
	Toplam	35	100
Sahiplik Yapısı	Yerli sermaye	29	82,9
	Yabancı sermaye	-	-
	Karma	6	17,1
	Toplam	35	100
Şubesinin Varlığı	Sahiplik var	18	51,4
	Sahiplik yok	17	48,6
	Toplam	35	100
Hastane Yatak Sayısı	0-50	9	25,7
	51-100	12	34,3
	101-200	6	17,1
	201-300	4	11,4
	301 ve üzeri	4	11,4
	Toplam	35	100
Sektördeki Teknoloji Düzeyi	Sektörle aynı düzeyde	24	68,6
	Sektörden ileri düzeyde	11	31,4
	Toplam	35	100
Eğitim Durumu	Ortaöğretim	-	-
	Önlisans	3	8,6
	Lisans	25	71,4
	Yüksek lisans	7	20,0
	Doktora	-	-
	Toplam	35	100
Hastanedeki Pozisyon	Yönetici / Müdür	10	28,6
	Muhasebe Müd. / Müd Yrd.	17	48,6
	Maliyet/ Bütçe Muhasebecisi	8	22,9
	Toplam	35	100

Ayrı bir Muhasebe Bölümü	Evet	35	100
	Hayır	-	-
	Toplam	35	100
Ayrı bir Maliyet Muhasebesi Bölümü	Evet	10	28,6
	Hayır	25	71,4
	Toplam	35	100
Ayrı bir Yönetim Muhasebesi Bölümü	Evet	9	25,7
	Hayır	26	74,3
	Toplam	35	100
Ayrı bir Bütçeleme Bölümü	Evet	16	45,7
	Hayır	19	54,3
	Toplam	35	100
Ayrı bir İç Denetim Bölümü	Evet	19	54,3
	Hayır	16	45,7
	Toplam	35	100
Ayrı bir İç Kontrol Bölümü	Evet	14	40,0
	Hayır	21	60,0
	Toplam	35	100
Sahip Olunan Kalite Belgelerinin Var Olup Olmadığı	Evet	26	74,3
	Hayır	9	25,7
	Toplam	35	100
Sosyal Güvenlik Kurumu İle Anlaşmanın Olup Olmadığı	Evet	35	100
	Hayır	-	-
	Toplam	35	100
Özel Sigortalar İle Anlaşmanın Olup Olmadığı	Evet	35	100
	Hayır	-	-
	Toplam	35	100

4.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Araçlarının Uygulanabilirliği İle İlgili Görüşlere İlişkin Bulgular

Tablo 3 incelendiğinde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili görüşlere ilişkin frekans analizi ve ortalamalar sonucu aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından tam zamanında üretim ortamında maliyetlemenin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 31,4’ünün “kesinlikle katılıyorum”

şeklinde, yine aynı oranda (yüzde 31,4) “katılıyorum” şeklinde yanıt vererek, bu ifadeye büyük oranda katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,685$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından değer mühendisliğinin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 11,4’ünün “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 54,3’ünün ise “katılıyorum” şeklinde yanıt vererek, bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,628$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından dönüşüm muhasebesinin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 14,3’ünün “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 34,3’ünün ise “katılıyorum” şeklinde yanıt vererek, bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,428$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 20,0’sinin “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 54,3’ünün ise “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri ve bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,828$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından hedef maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 34,3’ünün “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 25,7’sinin ise “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri ve bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,742$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından kaizen maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 37,1’i ne katılıyorum ne de katılmıyorum dese de, yüzde 22,9’unun “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 28,6’sının ise “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri görülmüştür ($\bar{X}=3,628$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından kalite maliyetlemenin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 28,6’sının “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 57,1’inin ise “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri ve bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=4,085$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından mamul/hizmet dönemi maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 34,3’ünün “katılmıyorum” ve yüzde 5,7’sinin ise “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde yanıt vererek bu ifadeye katılmadıkları görülmüştür ($\bar{X}=2,914$).

“Hastane yönetimimiz stratejik maliyet yönetiminde yeterli bilgiye sahiptir” ifadesine; katılımcıların yüzde 22,9’unun “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 45,7’sinin de “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri ve bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,800$).

“Stratejik maliyet yönetimi hastanemizde uygulanmaktadır” ifadesine katılımcıların yüzde 31,4’ü ne katılıyorum ne de katılmıyorum cevabını verse de, yüzde 25,7’sinin “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 28,6’sının da “katılıyorum” şeklinde sorulara yanıt verdiği görülmüştür ($\bar{X}=3,657$).

“Stratejik maliyet yönetimi özel hastanelerin birçoğunda uygulanmaktadır” ifadesine katılımcıların yüzde 40’ı ne katılıyorum ne de katılmıyorum dese de, yüzde 22,9’unun “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 20,0’sinin de “katılıyorum” şeklinde yanıt verdiği görülmüştür ($\bar{X}=3,457$).

“Stratejik Maliyet Yönetiminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine katılımcıla-

rın yüzde 20,0'sinin “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 37,1'inin ise “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri ve bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,628$).

Stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili görüşlere ilişkin bulgular aşağıda sunulmuştur.

Tablo 3. Stratejik Maliyet Yönetimi Araçlarının Uygulanabilirliği İle İlgili Görüşler

İfadeler	(5) Kesinlikle Katılıyorum		(4) Katılıyorum		(3) Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum		(2) Katılmıyorum		(1) Kesinlikle Katılmıyorum		Ortalama (\bar{X})	Standart Sapma	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
	1	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından tam zamanında üretim ortamında maliyetlemenin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	11	31,4	11	31,4	4	11,4	9	25,7			-
2	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından değer mühendisliğinin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	4	11,4	19	54,3	7	20,0	5	14,3	-	-	3,62	,87
3	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından dönüşüm muhasebesinin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	5	14,3	12	34,3	11	31,4	7	20,0	-	-	3,42	,97
4	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	7	20,0	19	54,3	5	14,3	4	11,4	-	-	3,82	,89

5	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından hedef maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	12	34,3	9	25,7	8	22,9	5	14,3	1	2,9	3,74	1,17
6	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından kaizen maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	8	22,9	10	28,6	13	37,1	4	11,4	-	-	3,62	,97
7	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından kalite maliyetlemenin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	10	28,6	20	57,1	3	8,6	2	5,7	-	-	4,08	,78
8	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından Mamul/Hizmet Yaşam Dönemi Maliyetleme Yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	3	8,6	7	20,0	11	31,4	12	34,3	2	5,7	2,91	1,06
9	Hastane yönetimimiz stratejik maliyet yönetiminde yeterli bilgiye sahiptir.	8	22,9	16	45,7	7	20,0	4	11,4	-	-	3,80	,93
10	Stratejik maliyet yönetimi hastanemizde uygulanmaktadır.	9	25,7	10	28,6	11	31,4	5	14,3	-	-	3,65	1,02
11	Stratejik maliyet yönetimi özel hastanelerin birçoğunda uygulanmaktadır.	8	22,9	7	20,0	14	40,0	5	14,3	1	2,9	3,45	1,09
12	Stratejik Maliyet Yönetiminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	7	20,0	13	37,1	10	28,6	5	14,3	-	-	3,62	,97

Tablo 3’de yer alan frekans ve ortalamalara bakarak; stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeler (stratejik maliyet yönetimi araçlarından mamul/hizmet yaşam döneminde maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesi hariç) katılımcıların genel olarak katıldıkları görülmüştür. Buradan hareketle, katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarından (en yüksek ortalamalardan yola çıkarak) sırasıyla; kalite maliyetlerinin ($\bar{X}=4,085$), faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ($\bar{X}=3,82$), hedef maliyetleme yönteminin ($\bar{X}=3,74$), tam zamanında üretim ortamında maliyetlemenin ($\bar{X}=3,685$), değer mühendisliğinin ($\bar{X}=3,628$), kaizen maliyetleme yönteminin ($\bar{X}=3,628$), dönüşüm muhasebesinin ($\bar{X}=3,428$) hastanelerde uygulanabileceğini düşündükleri sonucuna varılmıştır.

Ayrıca Tablo 3’de yer alan frekans ve ortalamalara bakarak; katılımcıların “hastane yönetimlerinin, stratejik maliyet yönetiminde yeterli bilgiye sahip olduklarını” düşündükleri ($\bar{X}=3,800$), “stratejik maliyet yönetiminin hastanelerinde uygulandığını” düşündükleri ($\bar{X}=3,657$), “stratejik maliyet yönetiminin hastanelerde uygulanabileceğini” düşündükleri ($\bar{X}=3,628$), “stratejik maliyet yönetiminin özel hastanelerin birçoğunda uygulandığını” düşündükleri ($\bar{X}=3,457$) sonucuna varılmıştır.

Çalışmada en düşük ortalama ise “Stratejik maliyet yönetimi araçlarından Mamul/Hizmet Yaşam Dönemi Maliyetleme Yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ($\bar{X}=2,91$) ifadesine ilişkin olup, bu ortalamadan yola çıkarak katılımcıların “Mamul/Hizmet Yaşam Dönemi Maliyetleme Yönteminin” hastanelerde uygulanabileceğini düşünmedikleri sonucuna varılmıştır.

4.3. Hipotezlerin Testi

Bu bölümde araştırmanın hipotezleri test edilmiştir.

Yukarıda da belirtildiği gibi Ankara ilindeki özel hastane yöneticilerinin stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği hakkındaki düşüncelerinin bazı değişkenlere göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla Bağımsız Örneklem t-Testi ve Tek yönlü Anova Testi uygulanmıştır.

Bağımsız Örneklem t-Testi uygulanması sonucunda, 0,05 anlamlılık düzeyinde, katılımcıların çalıştığı hastanede; hastane sahiplik yapısı, sektördeki teknoloji düzeyi, ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır. Katılımcıların çalıştıkları hastanede; şubesinin varlığı, ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı, ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı ve hastanenin kalite belgesinin var olup olmaması durumu ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında ($p<0,05$) anlamlılık düzeyinde anlamlı bir fark bulunmuştur.

Tablo 4. Farklılaşma Tablosu (Bağımsız Örneklem t-Testi)

Değişkenler		N	Ort \bar{X}	Anlamlılık Seviyesi	t	p
Hastane Şubesinin Varlığı	Var	18	3,90	,559	3,325	,002*
	Yok	17	3,32	,453		
Hastane Sahiplik Yapısı	Yerli	29	3,60	,611	-,397	,700
	Karma	6	3,69	,446		
Sektördeki Teknoloji Düzeyi	Aynı	24	3,62	,631	,018	,986
	İleri	11	3,62	,480		
Ayrı bir Maliyet muhasebesi Bölümü	Var	10	4,08	,681	3,381	,002*
	Yok	25	3,44	,425		
Ayrı bir Yönetim muhasebesi Bölümü	Var	9	4,10	,720	3,236	,003*
	Yok	26	3,45	,427		
Ayrı bir Bütçeleme Bölümü	Var	16	3,88	,612	2,651	,012*
	Yok	19	3,40	,462		
Ayrı bir İç Denetleme Bölümü	Var	19	3,82	,602	2,362	,024*
	Yok	16	3,39	,473		
Ayrı bir İç kontrol Bölümü	Var	14	3,53	,348	-,727	,472
	Yok	21	3,68	,697		
Sahip olunan kalite belgelerinin olup olmaması	Var	26	3,75	,570	2,561	,020*
	Yok	9	3,25	,466		

*p<0,05

Bağımsız Örneklem t-Test sonuçlarına göre; anlamlı farklılığın kendini gösterdiği değişkenler ve bunlara ilişkin ortalamalar Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4'e bakarak farklılığın bulunduğu değişkenlere ilişkin aşağıdaki hususlar söylenebilir:

- Katılımcıların çalıştığı hastanenin şubesinin varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında; şubesi olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında; ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldı-

ğında; ayrı bir yönetim muhasebesi bölümü olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

- Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında; ayrı bir bütçeleme bölümü olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında; ayrı bir iç denetim bölümü olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Katılımcıların çalıştığı hastanede sahip olunan kalite belgelerinin var olup olmaması durumu ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında; kalite belgesi olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Tek yönlü Anova testi uygulanması sonucunda, 0,05 anlamlılık düzeyinde, katılımcıların çalıştıkları hastanenin faaliyet süresi ($p:0,294 > 0,05$), hastane yatak kapasitesi ($p:0,718 > 0,05$) katılımcıların eğitim durumu ($p:0,089 > 0,05$) ve katılımcıların çalıştıkları hastanedeki pozisyonu ($p:0,624 > 0,05$) ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Tablo 5. Hastanenin Faaliyet Süresine İlişkin Farklılaşma Tablosu

Hastanenin Faaliyet Süresi	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	p
0-5 yıl	Gruplar arası	1,280	3	,427	1,295	,294
6-10 yıl						
11-15 yıl	Grup içi	10,212	31	,329		
16 yıl ve fazlası						

Tablo 5'te görüldüğü gibi; katılımcıların çalıştıkları hastanenin faaliyet süresine ilişkin dağılım incelendiğinde katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır ($p:0,294 > 0,05$).

Tablo 6. Hastane Yatak Kapasitesine İlişkin Farklılaşma Tablosu

Hastane Yatak Kapasitesine	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	p
0-50	Gruplar arası	,752	4	,188	,525	,718
51-100						
101-200	Grup içi	10,740	30	,358		
201-300						
301 ve üzeri						

Tablo 6’da görüldüğü gibi; hastane yatak kapasitesine ilişkin dağılım incelendiğinde katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeleri arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p:0,718 > 0,05$).

Tablo 7. Katılımcıların Eğitim Durumuna İlişkin Farklılaşma Tablosu

Katılımcıların Eğitim Durumu	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	p
Ortaöğretim	Gruplar arası	1,610	2	,805	2,608	,089
Önlisans						
Lisans	Grup içi	9,881	32	,309		
Yüksek lisans						
Doktora						

Tablo 7’de görüldüğü gibi; katılımcıların eğitim durumuna ilişkin dağılım incelendiğinde katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeleri arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p:0,089 > 0,05$).

Tablo 8. Katılımcıların Pozisyonuna İlişkin Farklılaşma Tablosu

Katılımcıların Eğitim Durumu	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	p
Yönetici / Müdür	Gruplar arası	,334	2	,167	,479	,624
Muhasebe Müd. / Yrd. Maliyet/ Bütçe Muhasebecisi	Grup içi	11,157	32	,349		

Tablo 8’de görüldüğü gibi; katılımcıların çalıştıkları hastanedeki pozisyonuna ilişkin dağılım incelendiğinde katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır (p:0,624 >0,05).

5. SONUÇ

Bu çalışma, Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastane yöneticilerinin hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği hakkındaki görüşlerini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla, Ankara ilinde faaliyette bulunan 37 özel hastaneden 35 adet özel hastane yöneticisine anket uygulanmıştır. Bu anket çalışmasıyla, katılımcıların stratejik maliyet yönetiminin hastanelerde uygulanabilirliği hakkındaki görüşleri ve bu görüşlerin bazı değişkenlere göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği ortaya konulmuştur. Araştırma ile ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Çalışmada araştırmaya katılan hastanelerin tamamının sosyal güvenlik kurumuyla ve özel sigortalar ile anlaşmalarının olduğu ve ayrıca yüzde 74,3’ünün ise kalite belgelerine sahip olduğu tespit edilmiştir.

Katılımcıların; “hastane yönetimlerinin, stratejik maliyet yönetiminde yeterli bilgiye sahip olduklarını” düşündükleri, “stratejik maliyet yönetiminin hastanelerinde uygulandığını” düşündükleri, “stratejik maliyet yönetiminin hastanelerde uygulanabileceğini” düşündükleri, “stratejik maliyet yönetiminin özel hastanelerin birçoğunda uygulandığını” düşündükleri sonucuna varılmıştır.

Katılımcıların Stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanabilirliği ile ilgili görüşlerine baktığımızda; katılımcıların “Mamul/Hizmet Yaşam Dönemi Maliyetleme Yöntemi” dışındaki diğer bütün yöntemlerin hastanelerde uygulanabileceğini düşündükleri sonucuna varılmıştır. Katılımcıların “Mamul/Hizmet Yaşam Dönemi Maliyetleme Yöntemi” dışındaki diğer bütün yöntemlerin hastanelerde uygulanabileceğini düşündükleri görülmüş olsa da, en yüksek katılımın stratejik maliyet yönetimi araçlarından kalite maliyetlerinin hastanelerde uygulanabileceğine yönelik olduğu görülmüştür. Bunun ardından katılımcılar sırasıyla; faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, hedef maliyetleme yöntemi, tam zamanında üretim ortamında maliyetleme, değer mühendisliği, kaizen maliyetleme yöntemi, dönüşüm muhasebesinin hastanelerde uygulanabileceğini düşündükleri görülmüştür.

Çalışmanın başında verilen $H_1, H_2, H_4, H_5, H_6, H_7, H_{12}$ hipotezleri 0,05 anlamlılık düzeyinde reddedilmiş olup, stratejik maliyet yönetiminin hastanelerde uygulanabilirliği ile söz konusu değişkenler arasında anlamlı bir farklılığa rastlanılmamıştır.

Buna göre;

- Katılımcıların çalıştığı hastanenin faaliyet süresinin,
- Hastanenin sahiplik yapısının,
- Yatak kapasitesinin,
- Hastanenin sektördeki teknoloji düzeyinin,
- Katılımcıların eğitim durumunun,
- Katılımcıların çalıştığı hastanedeki pozisyonunun ve
- Hastanede ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığının katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanabilirliği ile ilgili görüşleri üzerinde bir etkisi olmadığı görülmüştür.

Yine çalışmanın başında kurulan $H_3, H_8, H_9, H_{10}, H_{11}, H_{13}$ hipotezleri ise 0,05 anlamlılık düzeyinde kabul edilmiş olup; katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanabilirliği ile söz konusu değişkenler arasında anlamlı farklılıklara ulaşılmıştır.

Buna göre;

- Katılımcıların çalıştığı hastanenin şubesinin varlığına,
- Hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığına,
- Ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığına,
- Ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığına,
- Ayrı bir iç denetim bölümünün varlığına ve
- Hastanenin kalite belgesinin var olup olmaması durumuna göre katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanabilirliği ile ilgili görüşlerinin farklılaştığı görülmüştür.

Bu farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- Şubesi olan hastanede çalışan katılımcıların,
- Ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü olan hastanelerde çalışan katılımcıların,
- Ayrı bir yönetim muhasebesi bölümü olan hastanelerde çalışan katılımcıların,
- Ayrı bir bütçeleme bölümü olan hastanelerde çalışan katılımcıların,
- Ayrı bir iç denetim bölümü olan hastanelerde çalışan katılımcıların ve

- Kalite belgesi olan hastanede çalışan katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadelerle katılım ortalamaları daha yüksek olarak bulunmuştur.

Araştırma ile bulunan; Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastane yöneticilerinin, özel hastanelerin çoğunda stratejik maliyet yönetiminin uygulandığını düşündükleri, ayrıca hastanelerde stratejik maliyet yönetimini uygulanabilir buldukları sonucu; Bekçi ve Özal (2010)'ın çalışmasındaki sonuçtan farklı bulunmuş olup, Bekçi ve Özal (2010) çalışmalarında; katılımcıların stratejik maliyet yönetimini uygulanmaz olduğunu düşünmekte oldukları ve hastane işletmelerinde stratejik maliyet yönetimi uygulanmamakta olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ancak araştırma ile ulaştığımız bu sonuç Çarıkçı ve Acar (2017)'in çalışmalarında ki sonuçlar ile uyumludur. Çarıkçı ve Acar (2017)'de çalışmalarında hastane yöneticilerinin genel olarak ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar oldukları ve yaklaşımları bildikleri sonucuna varmıştır.

Sonuç olarak, hastane işletmelerinde; stratejik planlamada ve stratejik kararların alınmasında muhasebenin yararlanması, stratejik kararlar ile maliyetlerin azaltılmasının sağlanmasının ve rekabet avantajı yaratmanın farkına varıldığı ve stratejik maliyet yönetimi bilincinin hastanelerde geliştiğini ve stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanması ile ilgili olarak olumlu bir havanın olduğunu söyleyebiliriz. Türkiye'de bundan 5-10 yıl öncesinde bu yöntemlerin isimleri bile bilinmezken, bugün itibarıyla bütün işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de son derece önemli olan stratejik maliyet yönetiminin öneminin farkına varılarak, stratejik maliyet yönetimi araçlarının, hastane yöneticileri tarafından uygulanabilir olarak görülmesi Türkiye açısından olumlu bir gelişmedir.

Hastanelerde stratejik maliyet yönetimi bilincinin artarak devam etmesinde; mali işlerden sorumlu yöneticilerin, muhasebe ve finansman eğitimi almış, maliyet yönetimi konularında fikir sahibi, kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlayacak yeterliliklere sahip, alanında yetkin ve profesyonel kişilerden oluşmasının sağlanmasının ve üniversite işbirliği ile hastane hizmet içi eğitimlerinin artırılmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

Ankara ili özel hastaneler ile sınırlandırılarak yapılmış olan bu çalışmanın kapsamının genişletilerek yeni çalışmalar yapılmasının faydalı olacağı da açıktır.

KAYNAKÇA

- Akbaş, H. E. (2011), "Sanayi İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 4(2), 107-123.
- Bekçi, İ., Özal, H. (2010), "Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektörüne Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2(3), 78-97.
- Bekçioğlu, S., Köroğlu, Ç. (2013), "20. Yüzyılın Sonunda Maliyet Muhasebesinin Yerine Geçen Yeni Bir Yaklaşım: Stratejik Maliyet Yönetimi", *Muftav Dergisi*, 4, 50-72.
- Çarıkcı, O., Acar, D. (2017), "Hastane Yöneticilerinin İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına ve Hastane Maliyetlerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerinin İncelenmesi", *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 20(3), 275-298.
- Çil Koçyiğit, S. (2012), *Hastane İşletmelerinde Finansal Performans Ölçümü ve Türkiye Özel Hastaneler Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Esmeray, A. (2006), *Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kayseri.
- Köroğlu, Ç. (2012), *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Aydın.
- Kurtlu, A., Uçar, M. ve Çobanoğlu, S. (2017), "Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(3), 521-546.
- Menderes, M. (1995), *Sağlık Kurumlarında Muhasebenin Önemi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Tavşancıl, E. (2006), *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*, (3.Baskı), Ankara: Nobel Yayınları.
- Yamane, T. (2001), *Temel Örnekleme Yöntemleri*, (A. Esin, M.A. Bakır, C. Aydın, E. Gürbüzselsel, Çev.) İstanbul: Literatür Yayınları.
- Yücenurşen, M., Duman, H. ve Apak, İ. (2016), "Rekabet Avantajı Aracı Olarak Rakiplerin Muhasebesi", *Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, 3(3),157-165.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004), "İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 387-410.
- <http://denetimforumu.blogspot.com.tr/2010/08/stratejik-maliyet-yonetimi.html> (Erişim Tarihi: 10.11.2017).

ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA İÇ DENETİM FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ: ELEKTRİK ENERJİSİ ÜRETİMİ YAPAN BİR İŞLETMEDE UYGULAMA*

Dr. Öğr. Üyesi Mahmut Sami ÖZTÜRK**

Nazar Abdullah Saleh SALEH***

Makale Gönderim Tarihi : 12/10/2018 / Kabul Tarihi : 12/12/2018

ÖZ

Çalışmanın amacı, uluslararası iç denetim standartlarının bir bölümü olan performans standartları kapsamında, iç denetim faaliyetlerinin analiz edilmesidir. Çalışma Irak'ta elektrik enerjisi üretiminde faaliyet gösteren bir işletmede gerçekleştirilmiştir. Çalışmada kullanılan veriler; işletme bünyesinde yapılan gözlemlerden, performans standartlarına göre işletme çalışanlarına yöneltilen soru ve cevaplar ile işletmenin dış bilgi kullanıcılarına sunduğu bilgilerden elde edilmiştir. Elde edilen veriler neticesinde, işletmenin iç denetim faaliyetleri performans standartlarıyla karşılaştırılmakta ve ortaya çıkan benzerlik ve farklılıklar analiz edilmektedir. Çalışma sonucunda işletmenin iç denetim uygulamalarının uluslararası iç denetim standartlarına kısmen uygun olduğu görülmektedir. Yapılan araştırma neticesinde, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi, etkinliğin, verimliliğin ve uluslar arası iç denetim standartlarına uyumun artırılabilmesi için mevcut iç denetim sisteminin iyileştirilmesi konusunda, işletmeye yönelik olarak bazı öneriler sunulmaktadır. İç denetim standartlarına göre gerçekleştirilecek iç denetim uygulamaları neticesinde işletmede şeffaflık ve hesap verilebilirliğin artırılacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Uluslararası İç Denetim Standartları, Performans Standartları.

Jel Kodları: M42, M40.

* Bu çalışma yazarlar tarafından hazırlanıp yönetilen "Uluslararası İç Denetim Standartları – Performans Standartları Kapsamında İç Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi: Irak'ta Elektrik Enerjisi Üretimi Yapan Bir İşletmede Uygulama" başlıklı yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

** Doktor Öğretim Üyesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, samiozturk@sdu.edu.tr, (orcid.org/ 0000-0002-7657-3150).

*** nazar_a38@yahoo.com

EVALUATION OF THE INTERNAL AUDITING ACTIVITIES WITHIN THE FRAMEWORK OF INTERNATIONAL INTERNAL AUDITING STANDARDS: AN IMPLEMENTATION IN AN ENTERPRISE THAT PRODUCES ELECTRIC ENERGY**ABSTRACT**

The aim of the study is to analyse the internal auditing activities within the framework of performance standards as a part of international internal auditing standards. The implementation was conducted in an enterprise serving at electric power production in Iraq. The data used in the implementation phase of the study was obtained from the observations done in the enterprise, questions for the staff in line with the performance standards and their answers and the information offered by the enterprise to the external users. As a result of the data obtained, the internal audit activities of the enterprise are compared with performance standards and the similarities and differences are analyzed. The outcomes of the study reveal that the internal auditing activities of the enterprise partly comply with the international internal auditing standards. As a result of the research, some suggestions are offered for the enterprise in order to improve the existing internal audit system, to achieve the objectives of the enterprise, to increase the effectiveness, efficiency and compliance with the international internal audit standards. It is assumed that the transparency and accountability within the enterprise could be increases along with the internal auditing activities conducted in accordance with the internal auditing standards.

Keywords: Internal Auditing, International Internal Auditing Standards, Performance Standards

Jel Codes: M42, M40.

1. GİRİŞ

Uluslararası faaliyet gösteren işletmelerde meydana gelen çeşitli finansal skandalların ardından bilimsel komiteler tarafından oluşturulan raporlar, iç denetim bünyesindeki denetim faaliyetleri konusunda çeşitli düzenlemeler getirmektedir. Bu düzenlemeler, işletme yönetiminin belirlediği stratejilerin hayata geçirilebilmesi için iç denetimin önemine vurgu yapmaktadır. Bu bağlamda, iç denetim fonksiyonları belirlenen stratejileri özümsemeli ve bunların uygulanabilmesi için gerekli şartların oluşmasını kontrol etmelidir. Bununla birlikte iç denetim birimleri; işletmenin karşılaşılabileceği muhtemel risklerin tespit edilmesi ve bunlara karşı önlem alınması konusunda işletmeler için çok kritik öneme sahiptirler (Cuma, 2009: 22). Bilimsel ve teknolojik ilerlemeler; büyük projelerin oluşturulmasına, faaliyetlerin çeşitlilik kazanmasına ve iş hacimlerinin büyümesinden ötürü işletme faaliyetlerinin karmaşıklığına yol açmaktadır. Bu karmaşıklık ve büyümenin beraberinde getirebileceği sorunların bertaraf edilebilmesi için denetim faaliyetleri önem kazanmaktadır. Bağımsız denetimin gecikmeli olarak elde edilen sonuçları nedeniyle modern bilimsel yöntemlere dayanan ve yeterli kaynaklara sahip olan bir iç denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetim sistemi ile birlikte periyodik üretilen doğrulanmış verilere duyulan ihtiyaç bu şekilde karşılanabilmektedir (Tahoun, 2013).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmek, bilişim teknolojilerinden en yüksek derecede fayda elde edebilmek ve işletmelerin koydukları hedeflere ulaşabilmelerini sağlamak için uluslararası iç denetim standartlarını yayınlamıştır. Bu standartlar içerisinde iç denetçilerde bulunması gereken özellikler ve iç denetim faaliyetlerinin niteliği belirlenmiştir. Yayımlanan standartlar günümüze kadar geliştirilmeye devam etmiştir (www.theiia.org). Uluslararası iç denetim standartları iç denetçilerin özelliklerini tanımlayan ilk seri standartlar (1000 numaralı grup) ve iç denetim çalışmalarının niteliğini düzenleyen ikinci seri standartlar (2000 numaralı grup) olmak üzere iki gruba ayrılmıştır (Acc, 2014). Bu çalışmada, uluslararası iç denetim standartları içerisinde yer alan performans standartları kapsamında Irak'ta faaliyet gösteren ve elektrik enerjisi üretimi yapan bir işletmede iç denetim faaliyetlerinin incelenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada öncelikle genel olarak standartlardan bahsedilmekte ardından yapılan araştırma ile işletmenin iç denetim faaliyetleri analiz edilmektedir.

2. ULUSLARARASI İÇ DENETİM PERFORMANS STANDARTLARI

İç denetim faaliyetleri dünya genelinde amaçları, sektörleri ve örgütsel yapıları değişen işletmelerde, farklı kültürel ve yasal koşullar altında uygulanmaktadır (Cuma ve Nouredine, 2013: 34). İç denetimin geçmişi ile ilgili tarihçiler arasında görüş ayrılığı olmasına rağmen, iç denetim konseptinin ve metodolojisinin 1941'de Florida - Amerika'daki İç Denetçiler Enstitüsü'nün kuruluşunun başlangıcı olduğu tespit edilmektedir. İç denetime ait net kavramlar, metodoloji ve mekanizmalar bu tarihten itibaren belirginleşmiştir (Alwrdat, 2013: 69). Enstitü, 175.000'den fazla üyeye sahip global iç denetim çalışanları topluluğudur. Merkezi, Altamont Springs, Florida, ABD'de bulunmaktadır. İç Denetçiler Enstitüsü'nün, dünya genelinde 190'dan fazla ülkede yerel ofisleri bulunmaktadır. Ayrıca dünyanın birçok ülkesindeki enstitüleri bir araya getirmektedir. Enstitü; akreditasyon, eğitim, araştırma ve teknik rehberlik alanlarında uzmanlaşmıştır. Bununla birlikte iç denetim mesleğine öncülük etmektedir. İç Denetçiler Enstitüsü'nün temel görevi, iç denetim mesleği için rehberlik sağlamaktır (www.theiia.org). Uluslararası iç denetim standartlarına uyum, iç denetçilerin işletmedeki işlevsel yükümlülüklerini yerine getirebilmeleri için bir gerekliliktir (Suwaidan ve Abuzreq, 2013: 34). Uluslararası iç denetim standartları, iç denetim faaliyetlerini yürüten kuruluşların ve bireylerin özelliklerini tanımlarken, performans ölçütleri ile iç denetim faaliyetlerinin niteliği ve bu faaliyetlerin performansının ölçüm kriterleri belirlenmektedir (Nono, 2009: 60). Şubat-Mayıs 2010 döneminde Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), uluslararası finansal raporlama standartlarını gözden geçirmiş ve 1 Ocak 2011'de yeni standartları yayınlamıştır. 1 Ocak 2013'de kurul, standartlardaki son değişiklikleri onaylamıştır (Alwrdat, 2013: 73). Uluslararası iç denetim standartlarının hedefleri aşağıdaki maddeler halinde özetlenmektedir (Al Afifi, 2009: 55):

- İç denetimde uygulanması temel ilkelerin belirlenmesi,
- İç denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi ve güçlendirilmesi için bir çerçeve geliştirilmesi,
- İç denetimin performansını ölçmek için bir temel oluşturulması,
- Organizasyonda örgütsel süreçlerin güçlendirilmesi ve geliştirilmesidir.

Performans standartları, iç denetim faaliyetlerinin niteliğini tanımlamakta ve ayrıca bu faaliyetlerin performansını genel olarak ölçmeyi sağlayan bir kalite standardı oluşturmaktadır. Aynı zamanda iç denetçi tarafından üstlenilen danışmanlık hizmetleri ve faaliyetlerine ilişkin bazı iç denetim işlevleri performans

standartları vasıtası ile açıklanmaktadır (Alwrdat, 2013: 168). Uluslararası iç denetim standartları içinde bir bölüm şeklinde yer alan performans standartları, maddeler halinde Tablo 1’de gösterilmektedir:

Tablo 1. Performans Standartları

6.1. 2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
2010 – Planlama
2020 - Bildirim ve Onay
2030 – Kaynak Yönetimi
2040 – Politika ve Prosedürler
2050 – Eşgüdüm (Koordinasyon)
2060 – Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar
2070 – Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk
6.2. 2100 – İşin Niteliği
2110 – Yönetişim/Kurumsal Yönetim
2120 – Risk Yönetimi
2130 – Kontrol
6.3. 2200 – Görev Planlaması
2201 – Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
2210 – Görev Amaçları
2220 – Görev Kapsamı
2230 – Görev Kaynaklarının Tahsisi
2240 – Görev İş Programı
6.4. 2300 – Görevin Yapılması
2310 – Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
2320 – Analiz ve Değerlendirme
2330 – Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi
2340 – Görevin Gözetim ve Kontrolü

6.5. 2400 – Sonuçların Raporlanması
2410 – Raporlama Kısıtları
2420 – Raporlamaların Kalitesi
2421 – Hata ve Eksiklikler
2430 – “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları’na Uygun Olarak Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması
2431 – Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması
2440 – Sonuçların Dağıtımı
2450 – Genel Görüşler
6.6. 2500 – İlerlemenin Gözlenmesi
6.7. 2600 – Risklerin Kabul Edildiğinin İletilmesi

Kaynak: (<https://tide.org.tr/uploads/PerformansStandartlari.pdf>)

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırma Hakkında Genel Bilgiler

Bu çalışmada, uluslararası iç denetim standartları içerisinde yer alan performans standartları kapsamında, Irak'ta elektrik enerjisi üretimi alanında faaliyet gösteren bir işletmedeki iç denetim faaliyetleri analiz edilmektedir. Çalışmaya konu alınan işletme, 2003 yılında kurulmuş olup, elektrik enerjisi üretimi alanında faaliyet gösteren ve Irak Elektrik Bakanlığı'na bağlı olan işletmelerden birisidir. İşletme, bütün diğer elektrik üretimi yapan işletmeler gibi devlete bağlı olarak çalışmaktadır. İşletmenin ana merkezi Salahaddin/Baiji bölgesinde bulunmaktadır. İşletmeye bağlı toplam 6 adet santral bulunmaktadır. Her bir santralin kendine özgü bir organizasyon bir yapısı vardır. İşletme merkezinde toplam 156 adet memur bulunmaktadır. Gerekli görüldüğünde yatırım projelerinde istihdam edilmek üzere 188 adet sözleşmeli personel işletme bünyesinde yer almaktadır. İşletmede, tüm bağlı bölümler dahil olmak üzere toplam 2275 adet kadrolu memur, yatırım projelerinde görev alan ise toplam 1544 adet sözleşmeli personel bulunmaktadır. Çalışmada, işletmenin iç denetim faaliyetlerinin performans standartlarına olan uygunluğu araştırılarak, mevcut iç denetim faaliyetlerindeki eksiklikler ve yetersizlikler tespit edilmiştir. Ayrıca standartlara uygun etkili bir iç denetim sisteminin oluşturulması için işletme yönetimine gerekli öneriler sunulmaktadır. Böylece işletmenin iç denetim faaliyetlerinin etkinliğinin ve yapılacak bağımsız denetim çalışmalarının kalitesinin artırılması amaçlanmaktadır. Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde uluslararası iç denetim standartlarına ait uygulamaların çok az sayıda olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu çalışmanın literatüre katkı sağlaması hedeflenmektedir. Uygulamada gerekli olan verilere ulaşabilmek için, işletmede çalışan toplam 36 adet iç denetim personeli ile birebir görüşmeler

gerçekleştirilmiş ve denetçilere performans standartlarına yönelik olarak çeşitli sorular yöneltilmiştir. Sorulardan alınan cevaplar, işletmeden bizzat temin edilen veriler ve internet sitesinde dış bilgi kullanıcılarına sunulan bilgiler ile gerekli verilere ulaşılmıştır. Çalışmada işletmenin iç denetim sisteminin etkinliğinin analiz edilmesi için kriter olarak İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 2013 yılında yayınlanan uluslararası iç denetim standartları içerisinde yer alan performans standartları ele alınmaktadır.

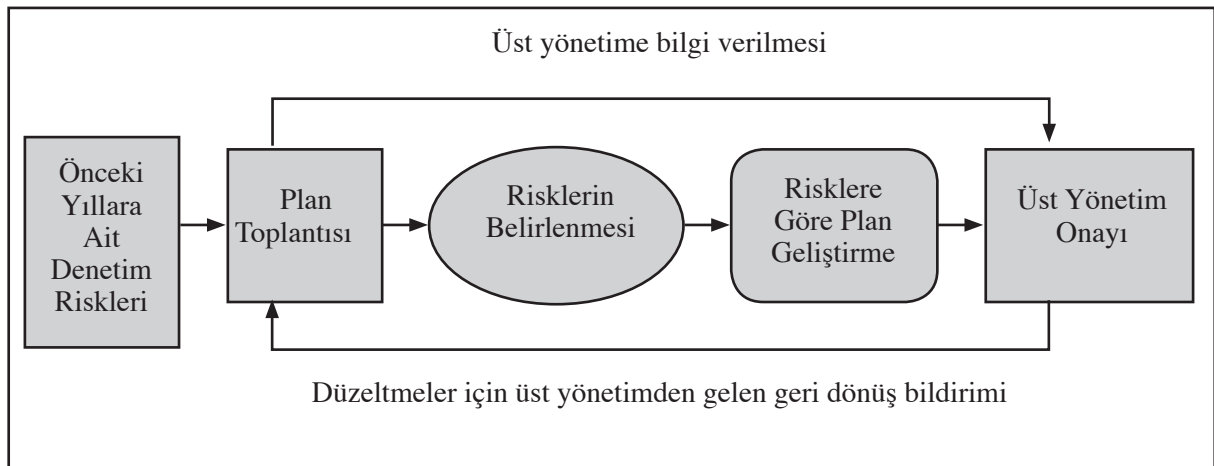
3.2. Uluslararası İç Denetim Performans Standartları Çerçevesinde İç Denetim Faaliyetlerinin Analizi

Araştırmada iç denetim personeline yöneltilen sorulara verilen cevaplar değerlendirilmiş ve gerekli kısımlarda çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Ayrıca bazı bölümlerdeki sonuçlar, işletme içindeki uygulama örnekleri ile desteklenmiştir. Aşağıda, performans standartlarına göre gruplandırılmış uygulama soruları, cevaplar ve değerlendirmeler yer almaktadır.

3.2.1. İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

3.2.1.1. Planlama

İşletme merkezinde çalışan iç denetim personeli ve santrallerdeki iç denetim müdürleri ile her yıl yapılan toplantılarda risk değerlendirmelerini içeren bir iç denetim planı oluşturulmaktadır. Gerçekleştirilen faaliyetlerin durumuna göre bazen denetim planları üzerinde çeşitli düzenlemeler ve değişiklikler yapılabilmektedir. Denetim planı yapılırken işletmede oluşabilecek riskler belirlenmekte ve değerlendirilmektedir. İç denetim planı, onay için üst yönetime iletilmektedir. Yılın başında yapılan iç denetim planına ait sonuçlar, ilgili yılın sonunda değerlendirilmektedir. Bir sonraki yıl için yapılacak iç denetim planı için önceki yıllara ait denetim planlarının sonuçlarından ve risklerden faydalanılmaktadır. Yıllık iç denetim planlama süreci aşağıdaki şekil yardımıyla gösterilmektedir:



Şekil 1. Risk Değerlendirmelerine Göre Gerçekleştirilen İç Denetim Planlama Süreci

İşletmenin iç denetim sisteminin daha iyi analiz edilebilmesi açısından, risk odaklı olarak işletmenin depoları için oluşturulan iç denetim planının bir örneği aşağıda yer almaktadır.

İşletme ve bağlı santrallerin faaliyet denetimleri ve depolarda gerçekleştirilen periyodik envanter işlemleri esnasında, periyodik envanter komisyonu tarafından depolarda yüksek oranda risk tespit edilmiş ve raporlanmıştır. Raporla yer alan notlar şu şekildedir:

“Stok kartlarındaki yüksek basınçlı yakıt pompası sayıları ile depolardaki yakıt pompası sayısı uyumsuzdur. Depolara giren ve depolardan çıkan malzemeler konusunda resmi ithalat ve ihracat belgeleri ile işlem yapılmaması, malzemelerin depolarda rastgele yerleştirilmesi, kırılabilir ve bozulabilir malzemelere özen gösterilmemesi, yangın çıkması halinde yangını söndürmede kullanılacak söndürücülerin bulunmaması, depolarda yüksek maliyetli malzemelerin barındırılması ve benzeri durumlar işletme için risk teşkil etmektedir.”

2018 yılında yapılan iç denetim planında, 2017 yılında tespit edilen bu riskler dikkate alınmaktadır. Bir önceki yıldaki riskleri esas alan, 2018 yılına ait denetim planı şu şekildedir:

“Depolarda özellikle hava şartlarından etkilenen malzemelerin stoklanması ve korunması için uygun ortam oluşturulmalı ve depolara özel, güvenlik şartları sağlanmalıdır. Hızlı bozulabilir malzemeler için gerekli önlemler alınmalı, son kullanma tarihi yaklaşan malzemeler takip edilmeli, kimyasal maddeler gibi özel malzemelere, özel denetimler yapılmalıdır. Depolardaki malzeme işlem döngüleri doğru bir şekilde yürütülmelidir. Gelen malzemelerin teslim alınması ve kontrol edilmesi için özel bir komisyon oluşturulmalı ve komisyon faaliyetleri düzenli olarak denetlenmelidir. Depolarda bozuk, zarar görmüş ya da gereksiz olarak tutulan malzemeler takip edilmeli ve yetkili mercilerin kararı ile üst yönetime bilgi verilerek özel tutanaklar ile kayıtlardan silinmelidir. Bu malzemelerin ortadan kaldırılması için öncelikle yetkili merciler tespit edilmeli, işlemlerde gerekli talimatlar uygulanmalı ve yapılan işlemler üst yönetime iletilmelidir. Stoklanan malzemelerde oluşan hasarın belirlenen standart fire miktarının altında kalabilmesi için denetimler gerçekleştirilmelidir. Depoya ait giriş ve çıkış belgeleri incelenerek, prosedürlerin ve yasal işlemlerin doğru bir şekilde uygulandığı denetlenmelidir. Depolara giren ve çıkan malzemeler ile ilgili olarak muhasebe ile ilgilenen birim tarafından malzeme giriş çıkış ve muhasebe kayıtlarının doğru bir şekilde tutulduğu denetlenmelidir. Envanter çalışmaları sırasında ortaya çıkan depodaki fiili malzeme miktarı ile kayıtlardaki malzeme miktarı arasındaki farklılıkların tespiti için incelemeler yapılmalı ve bu farklılıklar engellenmelidir. Yapılan envanter planlamalarının, daha önce belirlenen standart envanter planlarına olan uygunluğu denetlenmelidir. Yurtdışından banka kredisi ile alınan malzemelerin depoya teslimatının ve ödemenin gerçekleştirilmesinin hemen ardından kredinin kapanması için gerekli denetimler yapılmalıdır. Stokların belirlenen minimum stok miktarının altına düşmemesi ve belirlenen maksimum stok miktarını aşmaması için gerekli kontroller yapılmalıdır. Başka işletmelerin depolarında emanet olarak tutulan işletmeye ait malzemelerin kontrolü için diğer işletmelerin depoları düzenli olarak ziyaret edilmeli ve malzemeler denetlenmelidir. Meydana gelebilecek yağınlar karşı depolarda yangın söndürücülerin varlığı kontrol edilmeli ve depo personelinin yangın söndürme konusunda eğitilmeleri sağlanmalıdır.”

İç denetim yöneticisi, bir iç denetim planını oluşturmadan önce üst yönetimin beklentilerini almak için, üst yönetim ile görüşmekte ve planı oluştururken beklentilerden yararlanmaktadır. Ancak üst yönetimin

beklentileri dökümanlaştırılıp yazılı hale dönüştürülmediği için sehven bazıları unutulmakta ve yıllık iç denetim planına bu beklentiler yansıtılmamaktadır. Ayrıca iç denetim planı oluşturulma sürecinde işletme içerisindeki diğer bölümlerin de görüşlerinden yararlanılmaktadır. İşletme bünyesindeki bazı önemli bölümler, iç denetim komitesi, iç denetim müdürü ve bazen de üst yönetimin katılımıyla iç denetim planı için toplantılar yapılmaktadır. Toplantılar ve gerçekleştirilen fikir alış veriş sonrasında iç denetim müdürü tarafından iç denetim planı yazılmaktadır. Yapılan plan daha sonra iç denetim komitesine iletilmektedir. İç denetim komitesi planı yürürlüğe koymaktadır. Yürütülen iç denetim planı daha sonra iç denetim tarafından takip edilmekte ve izlenmektedir. Üst yönetimin iç denetim planının üzerindeki beklentileri, görüş ve önerileri ile ilgili olarak aşağıda bir örnek sunulmaktadır:

İşletmede çalışan memurların yerleşim bölgelerinden işletme merkezine veya santrallere transferlerinde servis hizmeti için yapılan bir iç denetim planı örneği şu şekildedir. İşletme servis araçlarının bir kısmını dışarıdan kiralamaktadır. 2018 yılı için hazırlanacak yıllık iç denetim planı için 2017 yılı verilerinden yararlanılmaktadır. 2017 yılında dışarıdan sağlanan nakil araçların sayısındaki büyük artış ve ücretlerin aşırı şekilde yükselmesi sebebiyle 2017 yılı servis hizmeti bütçesi aşılmıştır. Gerek 2017 yılı bütçesinin aşılması ve gerekse ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durum ve siyasi sıkıntılar nedeniyle devlet tarafından harcamaların genel olarak 1/12 oranında azaltılması uygun görülmüştür. Üst yönetimin talebi ile işletmenin toplam servis hizmeti bütçesi yıllık 850.000.000 milyon dinardan 550.000.000 milyon dinara düşürülmelidir. Maliyetlerin düşürülmesi için üst yönetimin iç denetim planına eklenmesini istediği öneriler şu şekildedir: “Mesafesi 80 km’yi aşan nakil hat seferleri 22 seferden 4’e indirilmelidir. Bazı teknik memurlar her iki haftada bir iş yerinde konaklamalı ve böylece nakil adedine göre nakil ücretleri düşürülmelidir. Aynı bölgedeki memurları taşıyan nakil hatları birleştirilmelidir. Bölüm yöneticilerinin nakil hatları birleştirilerek 3 bölüm yöneticisine tek bir araç tahsis edilmelidir. Dışarıdan araç alınan diğer kurumlara, işletmenin sahip olduğu benzin istasyonlarından verilen petrol karşılığı, araç kiralama bedellerinin düşürülmesi talep edilmelidir.”

Risk yönetiminde ve işletmedeki faaliyetlerin iyileştirilmesinde iç denetim bölümünün danışmanlık görevlerinden istifade edilmektedir. Çoğunlukla, mali işler bölümü, hukuki işler bölümü, idari işler bölümü, planlama bölümü, eğitim ve geliştirme bölümü ve diğer bazı bölümlere danışmanlık hizmeti verilmektedir. Stratejik özelliğe sahip bazı danışmanlık görevleri, yıllık iç denetim planına dâhil edilmektedir. İç denetim yöneticisi, talep edilen danışmanlık görevleri için üst yönetimin bazen onayını almaktadır. Örneğin bazı bölüm yöneticilerinin alacakları kararlara destek olmak amacı ile üst yönetim onayı alınmadan iç denetim müdürünün kararı ile danışmanlık hizmeti sunulmaktadır. Üst yönetimin onayının alınmadığı böyle önemli bazı danışmanlık faaliyetleri işletme için önemli riskler oluşturmaktadır. İç denetim bölümü tarafından diğer bölümlere verilen danışmanlık hizmeti ile ilgili olarak bir örnek şu şekildedir:

“14.12.2017 tarihinde, büyük bir şirket ile El-Dabs Elektrik Santrali arasında bir türbin yağı makinesi için 570.000 Euro değerinde bir sözleşme yapılmıştır. Ödeme şartları ticari işlemler bölümü tarafından şu şekilde belirlenmiştir. Ödemenin %25’i kredi açıldığında, %35’i makine sevkiyat belgeleri ulaştığında, %30’u malzemeler ulaştığı, teslim alındığı ve makinenin istenilen kriterleri sağladığı kontrol edildiğinde, %10’u ise makinenin çalıştırılmasının ardından bir yıllık garanti süresinin tamamlanmasının ardından yapılacaktır. Ticari işlemler bölümünün belirlediği şartların yanı sıra, hukuk bölümü sözleşme

hakkında üst yönetimden iç denetimin de görüş ve önerilerinin alınmasını talep etmiştir. Talebin üst yönetim tarafından kabul edilmesinin ardından iç denetim bölümünün görüş ve önerileri alınmış ve iç denetim bölümü sözleşmede yer alması gereken maddeleri şu şekilde sunmuş ve ödeme koşulları değiştirilmiştir: Ödemenin %10'u kredi açıldığında, %35'i makine sevkiyat belgeleri ulaştığında, %35'i malzemeler ulaştığı, teslim alındığı ve makinenin istenilen kriterleri sağladığında, %20'si ise makinenin çalıştırılmasının ardından bir yıllık garanti süresinin tamamlanmasının ardından yapılacaktır. Satın alınan ürün ve hizmetlerden memnun kalınmaması ihtimaline karşı iç denetim bölümünün sunduğu teklif ile ödemeler daha sonraki dönemlere aktarılmaktadır. Böylece ürün sevkiyatında ve ürün kalitesinde meydana gelebilecek problemlere ve risklere karşı işletme kendini daha fazla garanti altına alabilecektir. Risk odaklı hareket eden iç denetim bölümünün vereceği danışmanlık faaliyetleri işletme için önem arz etmektedir.

3.2.1.2. Bildirim ve Onay

İşletmedeki iç denetim faaliyet planlarının ve kaynak ihtiyaçlarının oluşturulmasının ardından üst yönetime inceleme ve onay için planlar sunulmaktadır. Bazı durumlarda üst yönetimin görüşlerine uygun bir şekilde düzenleme ve eklemeler yapılabilmektedir. Yönetimin onayına sunulmak üzere hazırlanan borç ve alacak hesaplarına yönelik bir iç denetim faaliyet plan örneği şu şekildedir: "İşletme her yılın başında önemli görev icra eden bazı komitelere yıl içerisinde yapacakları harcamalar karşılığında avans kredi vermektedir. Faaliyet ihtiyaçları için verilen kredi takip edilmeli ve kullanılmayan kredinin işletmeye geri ödemesi kontrol edilmelidir. İşletme ile Bakanlık ve Bakanlığa bağlı işletmeler arasında kullanılan cari hesapların mutabakatı yapılmalıdır. Hukuki şartlara uygun olarak tahsil edilemeyen batık alacaklar iptal edilmeli ve kontrolü sağlanmalıdır. Muhasebe kayıtlarında yer alan alacak hesapları ile fiili alacak tutarının mutabakatı yapılmalı ve kontrol edilmelidir. Satıcılardan kredili alınan mallara ilişkin olarak satıcılara düzenli olarak rapor gönderilmeli her satıcı ile mutabakat sağlanmalı ve bu işlemlere ilişkin kontroller yapılmalıdır. Ters bakiye veren ve uzun süredir işlem görmeyen hesapların nedenleri araştırılmalı ve gerekli kontroller düzenli olarak yapılmalıdır."

3.2.1.3. Kaynak Yönetimi

İç denetim personelinden alınan bilgilere göre, meydana gelebilecek hata ve hileleri ortaya çıkarabilecek etkin bir iç denetimin yürütülebilmesi için üst yönetim tarafından gerekli mali kaynaklar ve insan kaynakları sağlanmaktadır. İç denetim personelinin gerekli bilgi, deneyim ve tecrübeye sahip olduğu belirtilmektedir. İç denetimde yapılan faaliyetin zorluğu ve ulaşılması hedeflenen amaçlara göre iç denetim ekipleri oluşturulmaktadır. İç denetim bölümü yöneticisi, iç denetim faaliyetlerine başlamadan önce belirtilen şu kaynakların sağlanıp sağlanmadığını incelemektedir: "İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli likidite hesaplanmaktadır. Her sene işletme bütçesinde iç denetimin masraflarını karşılayabilecek iç denetim kaynak bütçesi genel yönetim tarafından belirlenmekte ve iç denetim bölümüne tahsis edilmektedir. İç denetim yöneticisi, iç denetim planının uygulanabilmesi için yeterli olacak insan kaynağını kontrol etmektedir. Denetimler için iç denetim komiteleri oluşturulmakta ve iç denetçiler deneyimlerine ve ihtisas alanlarına göre komite başkanlığına getirilebilmektedirler."

3.2.1.4. Politika ve Prosedürler

İç denetim yöneticisi, her bir iç denetim faaliyeti için çeşitli prosedürler belirlemektedir. Elektrik enerjisi üretiminin yasal olarak birçok prosedüre uygun olmasının gerekmesi sebebiyle bakanlık tarafından da çeşitli düzenlemeler yapılmakta ve meydana gelebilecek çeşitli olumsuzluklara karşı birçok önlem alınmaktadır. İşletmede ayrıca, Elektrik Bakanlığı tarafından çıkarılan çeşitli yönlendirme kılavuzları da kullanılmaktadır. Elektrik Bakanlığı'nın, iç denetim ile ilgili olarak mali ve muhasebesel konularda uyguladığı bazı tedbir ve yönlendirmeler şu şekildedir: "İç denetim bütçe taslağından faydalanmalıdır. Bütçe taslağı işletme yönetimi tarafından oluşturulmakta ve Bakanlık tarafından onaylanmaktadır. Hazırlanan bütçe taslağında işletme yönetimi tarafından değişiklik yapılmamalıdır. Bütçede hesaplar arasında aktarma ya da değişiklik yapılacaksa mutlaka ya Başbakan veya Elektrik Bakanlığından onay alınmalıdır. Bütçeye uygunluk düzenli olarak kontrol edilmeli ve aylık olarak denetlenmelidir. Aylık ya da dönemlik denetim bütçeleri, bir önceki senenin aynı dönemindeki bütçeleri ve gerçekleşen tutarlar ile karşılaştırılmalı ve analizler yapılmalıdır. Muhasebe belge ve kayıtları muhasebe ilkelerine göre düzenlenip tasnif edilmelidir. İptal ya da imha edilen belge veya kayıtlar kontrol edilmeli ve bütün belgelerin bir kopyası işletmede saklanmalıdır."

3.2.1.5. Eşgüdüm ve İtimat

Çeşitli aksaklıklar olsa da, iç denetim yöneticisi ve iç denetim memurları ile Bakanlıktan ve Federal Sayıştaydan gelen dış denetçiler arasında işbirliği yapılmaktadır. Federal Sayıştay'da çalışan 3 denetçi sürekli olarak işletmede ikamet etmekte ve dış denetim yapılmaktadır. Dış denetçiler iç denetim sonuçlarını sürekli olarak incelemekte ve tüm denetim sonuçlarını Sayıştay'a iletmektedirler. Bunun dışında periyodik ve yıllık dış denetimler için Bakanlıktan ve Federal Sayıştay'dan denetçiler ayrıca işletmeye gelmektedirler. Dış denetimlere ait sonuçlar Bakanlık ve Federal Sayıştay tarafından işletme yönetimine gönderilmektedir. İç denetim müdürü dış denetim sonuçlarında yer alan yapılması gereken işlemlerden sorumludur. İşletmedeki bütün iç denetim faaliyetlerine ait sonuçlar tek bir rapor altında birleştirilerek dış denetim yapan makam ve mercilere iletilmektedir. Böylece yapılan bilgi alış verişi sayesinde yapılan dış denetimlerde denetim işlemlerinin tekrarlanmasının engellenmesi amaçlanmaktadır. İşletme birçok dış denetimden geçtiği için kurumlar ile bilgi alış verişi yapılmasında çeşitli zorluklar da meydana gelebilmektedir.

Yapılan dış denetimlerin sonucunda gerçekleştirilen değerlendirmelerin ardından iç denetim bölümü diğer bölümler ile koordineli olarak gerekli düzenlemeleri yapmaktadır. Örnek olarak Federal Sayıştayın 14.02.2017 tarihinde geçmiş yıllara dönük denetim işlemini tamamlamasının ardından, raporunda bulunan bazı notlar ve iç denetim bölümünün bu notlar karşılığında gerçekleştirdiği işlemler Tablo 2'de gösterilmektedir:

Tablo 2. Federal Sayıştayın Denetim Notları ve İç Denetim Uygulamaları

No	Federal Sayıştay Notları	İç Denetim Bölümünün Yanıtları ve Uygulamaları
1	Yapılan sözleşme gereğince Baiji el Ghazee elektrik santralının ilk ünitesi için bir yangın sistemi kurulması ve hazırlanması konusunda bir şirket ile yeni bir sözleşme yapılmıştır. Sözleşme süresi garanti süresi de dahil olmak üzere 11 aydır. Garanti süresi sözleşme süresine ek olarak belirlenmemiş ve 11 ay olarak kararlaştırılmıştır. Garanti süresinin sözleşme süresinden ayrı olarak belirlenmemesi, devletin yayınladığı genel sözleşme kanunlarına uymamaktadır.	Yapılan sözleşmeye ilave olarak ek bir sözleşme düzenlenmiştir ve garanti süresi kurulum ve çalışma süresinden ayrılmıştır. Garanti süresi sözleşme süresine ilave olarak 4 ay olarak belirlenmiştir.
2	Bakım sebebiyle türbinin kaldırılması için yapılan sözleşme ile 30 günlüküne 300 tonluk araç kiralanmıştır. Yeni bir sözleşme imzalanmadan 230.000.000 dinar tutarı karşılığında, aynı araç 10 gün süre daha kiralanmıştır. İlave kiralama için ek bir sözleşme imzalanmalıdır.	Yapılan sözleşmenin 15. Maddesi uyarınca işletme yöneticisinin ek sözleşmeye gerek duymadan sözleşme süresini uzatma yetkisi vardır. Yapılan Sayıştay denetiminde sözleşmenin bu maddesi fark edilmemiştir.
3	Devlet tarafından çıkarılan maaşlar kanuna aykırı olarak işletme idari emir ile bir grup memuru terfi ettirmiştir.	Elektrik Bakanlığının ilgili resmi yazısına binaen memurlar terfi ettirilmiştir.

Ayrıca işletme ile yapılacak işbirliğinin en üst seviyeye çıkması ve kamu malları ile gelirlerinin korunması amacıyla dış denetim yapan kuruluşlar, işletme ile dönüşümlü toplantılar ve sempozyumlar düzenlemektedir.

3.2.1.6. Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar

İç denetim planının performans sonuçları haricinde; amaçlar, yetkiler, iç denetim faaliyetinin sorumlulukları hakkındaki raporlar, iç denetim yöneticisi tarafından üst yönetime takdim edilmektedir. Üst yönetime sunulan iç denetim raporlarında, iç denetim performans sonuçlarına değinilmemekte ve yapılan denetim faaliyetleri genel ve basit olarak raporlanmaktadır. Bu durumdan dolayı üst yönetim, iç denetim faaliyetleri hakkında yeterince bilgi sahibi olamamaktadır.

3.2.1.7. Dış Hizmet Sağlayıcı ve Kurumsal Sorumluluk

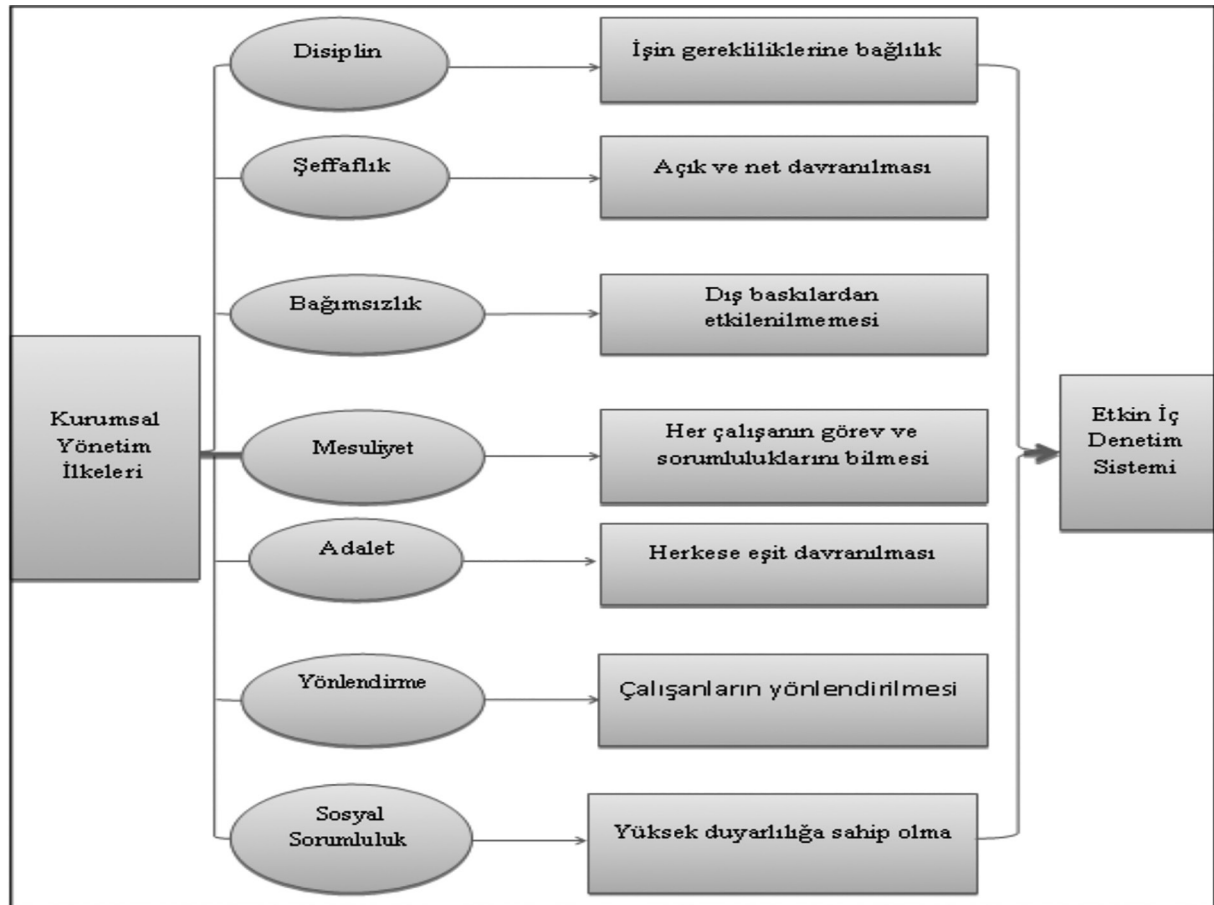
İç denetim konusunda devlete ait bir çok kurum işletmeye danışmanlık hizmeti sunmaktadırlar. Örneğin Federal Sayıştayda görevli 3 adet memur sürekli olarak işletmede bulunmaktadır. Bu memurlar iç denetim faaliyetleri konusunda işletmeye sürekli yol göstermektedirler. Başmüfettişlik Bürosu bünyesinde faaliyet gösteren ancak sadece işletme merkezinde ikamet edip çalışan bir grup memur bulunmaktadır. Bu memurlar iç denetim ile devamlı olarak iletişim halinde bulunmakta ve denetimİ gerçekleştirmektedirler. Gözetim kurulu bünyesinde çalışan bir grup müfettiş işletmenin iç denetim faaliyetlerinin etkin bir

biçimde yürütülüp yürütülmediğini kontrol etmektedirler. Elektrik Bakanlığı genel denetim müdürlüğü, Bakanlık içerisinde iç denetim faaliyetleri yürütmekte ve işletmeye destek sağlamaktadır. Belirtilen tüm kurumlar işletmeye iç denetim konusunda hizmet sunmakta ve işletme üst yönetimi ile sürekli olarak doğrudan temas kurmaktadır. Ancak yapılan bu danışmanlık hizmetlerinin tam istenilen seviyede ve kalitede olmaması sebebiyle, işletme yönetimi; etkili iç denetim faaliyetlerinin sürdürülmesi konusunda tam olarak sorumluluk hissetmemektedir.

3.2.2. İşin Niteliği

3.2.2.1. Yönetişim/Kurumsal Yönetim

İç denetim bölümü tarafından işletmenin kurumsal yönetim faaliyetleri etkin bir şekilde değerlendirilmektedir. İç denetim, kurumsal yönetim sistemin hedeflerini gerçekleştirmeye yardımcı olacak stratejik kararların alınmasına iştirak etmektedir. Ayrıca kurumsal yönetim faaliyetlerini iyileştirecek tavsiye ve öneriler iç denetim tarafından üst yönetime takdim edilmektedir. Bununla birlikte kurumsal yönetim faaliyetleri açısından iç denetim sisteminin nasıl olması gerektiği işletmede yazılı olarak dökümanlaştırılmıştır. Kurumsal yönetim açısından işletmenin iç denetim sistemi Şekil 2’de ifade edilmektedir:



Şekil 2. Kurumsal Yönetim Açısından İç Denetim Sistemi

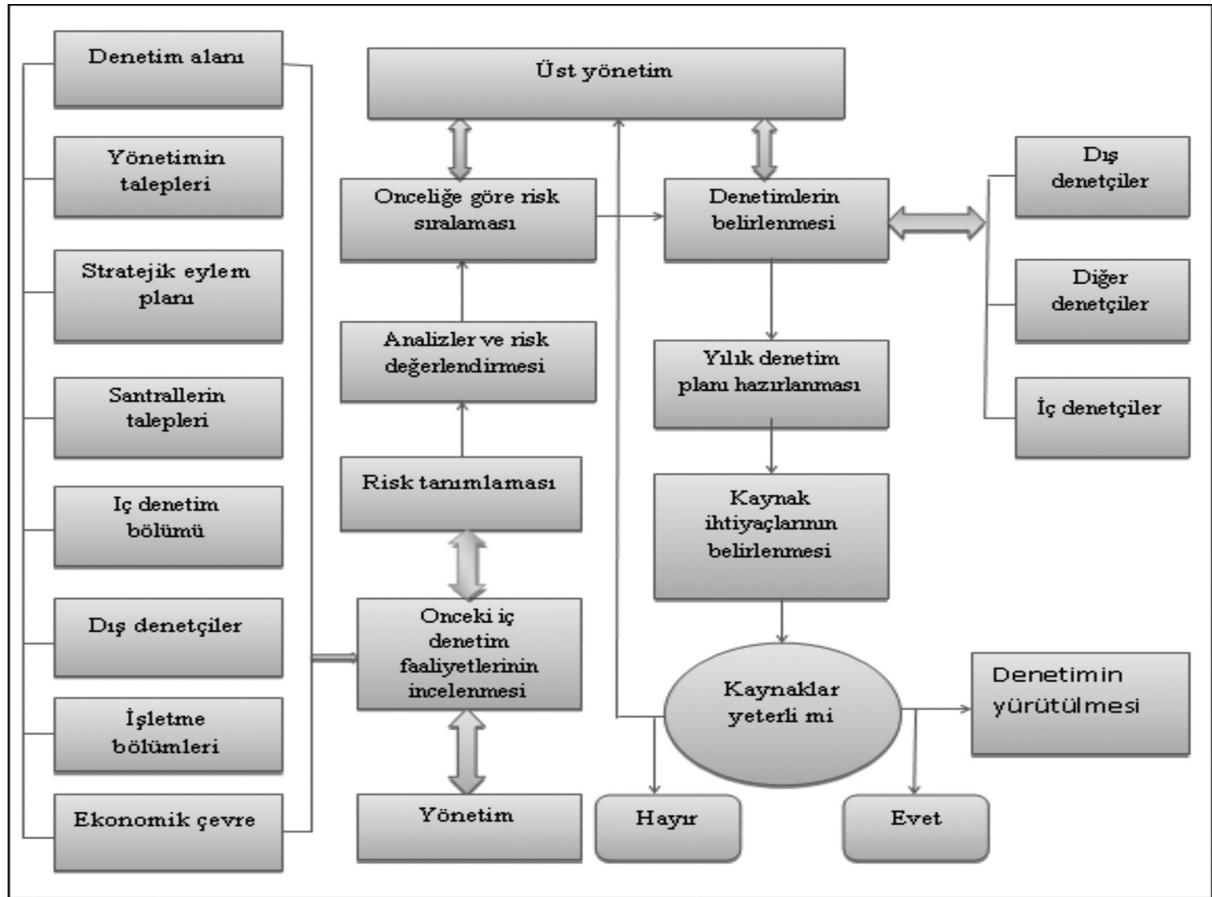
Kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda çalışanların etik davranışlar sergilemeleri teşvik edilmektedir. İşletme çalışanlarının etik ilkelere uygun davranmaları için iç denetim ve idari işler bölümü tarafından işletme bünyesinde etikle ilgili kurs, seminer ve konferanslar düzenlenmektedir. İç denetim bölümü ve işletmenin üst yönetimi; etik konuları ele alan genel işletme toplantıları, yönetim toplantıları, etikle ilgili olarak oluşturulan iç denetim komiteleri, etik konusunda yayınlanan hukuki çerçeveye, ahlaki davranışlar ile ilgili toplumsal kuruluşlar tarafından verilen kurslar, işletmenin hedeflerini ve ahlaki davranışları tanımlayan bilinçlendirme programları ile etik değerleri desteklemektedirler.

İç denetim bölümünün işletme içerisindeki diğer bölüm veya şubelere sunduğu danışmanlık hizmetleri işletmenin genel hedefleri ve etik değerlerine uygun olarak takdim edilmektedir. Önemli parasal harcamaların yapılması konusunda ya da işletmenin etik değerlerine önemli ölçüde etki edecek konularda verilecek danışmanlık hizmetlerinin hepsinde değil sadece belirli bir bölümünde üst yönetimin onayı alınmaktadır. Dolayısıyla bazı önemli konularda yapılacak danışmanlık hizmetleri ile ilgili üst yönetimin onayı alınmadığından önemli stratejik kararlar alınırken işletme yönetiminin haberi olmamaktadır.

3.2.2.2. Risk Yönetimi

İç denetim; risklerin tanımlanmasında, risklerden kaynaklanacak olumsuzluklardan etkilenmemek için gerekli faaliyetlerin yerine getirilmesinde, iç denetim sistemlerine risk denetimlerinin dâhil edilmesiyle risk yönetimi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesinde işletmeye yardımcı olmaktadır. İşletmenin stratejik hedeflerine ulaşması, mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu, faaliyetlerin ve programların etkinlik ve verimliliği, varlıkların korunması, kanun, düzenleme, politika, prosedür ve sözleşmelere uyum konusunda iç denetim bölümü yapılan kontrollerin yeterliliğini ve etkinliğini değerlendirmektedir. Ancak işletmedeki bütün iç kontrol faaliyetlerini iç denetim bölümü yerine getirdiği için bu durumun görevler ayrılığı prensibine uygun olmadığı düşünülmektedir. Çünkü işletmede iç kontrolü gerçekleştiren iç denetim çalışanları aynı zamanda bu kontrollerin etkinliğini yine kendileri denetlemektedirler. Bundan dolayı iç denetim faaliyetlerinin objektifliği zedelenebilmektedir.

İç denetim sistemi, hile ve dolandırıcılığın meydana gelme ihtimalini değerlendirmektedir. Bu olayların caydırıcılığı konusunda çeşitli önlemler alınmakta ve buna yönelik olarak düzenlemeler yapılmaktadır. İç denetim bölümü tarafından çok sayıda dolandırıcılık faaliyeti ve hileli işlem keşfedilmiş ve bu eylemleri gerçekleştiren kişiler hakkında gerekli hukuki tedbirler alınmıştır. Hile ile ilgili olarak risklerin yönetimi ve değerlendirilmesi konusunda, iç denetim bölümü tarafından uygulanan bir dizi tedbir şu şekildedir: “Hileleri azaltacak veya engelleyecek plan ve yöntemleri tespit etmek için önceki iç denetim faaliyetlerinden, analizlerden ve meydana gelen olaylardan faydalanılmalıdır. Hile ile ilgili riskler bölümlendirmekte, değerlendirmekte, meydana gelme ihtimali yüksek olan hilelere öncelik tanınmakta ve iç denetim planında önceliklendirilmektedir.” Siyasi, ekonomik ve çevresel bütün dış faktörlerden etkilenecek hile ile ilgili risklerin öncelikle tespit edilmesi gerekmektedir. İşletme yönetimine göre; dış ortamdan kaynaklanan risklerin neden olduğu hilelerin meydana gelme olasılığının diğerlerine göre daha fazla olduğu düşünülmektedir. İç denetim sistemi risklere karşı gerekli önlemleri almalı, hileler meydana gelmeden önce kontroller yapılmalı, hilenin meydana gelmesi durumunda hilenin bulunabilmesi için gerekli kontrol ve incelemeler yapılmalıdır. Yıllık iç denetim planının, hile ile ilgili riskleri ve bu risklerin önlenmesi konusunda yapılacak faaliyetleri içermesi gerekmektedir. İşletme bünyesinde gerçekleştirilen risk yönetimi Şekil 3’de ifade edilmektedir.



Şekil 3. Risk Yönetim Şeması

İç denetçiler risklerin belirlenmesi ve önlenmesi konusunda üst yönetime yardım etmekte ve bazı durumlarda raporlar sunmaktadırlar. Ancak belirledikleri riskleri kendileri yönetmekte ve yürütmektedirler. Bu durum iç denetim standartlarının ilgili maddesine aykırıdır. Standartlara göre risklerin gerçekte yönetilmesi yönetimin sorumluluğundadır ve yönetim ilgili başka denetçilere bu sorumluluğu aktarabilir. Aynı denetçinin hem riskleri tespit etmesi hem de yürütmesi doğru görülmemektedir. Bu konuya örnek olarak, Federal Sayıştay tarafından yayınlanan talimatlar şunlardır: “İç denetim ve kontrol bölümü çalışanlarının, satın alma komiteleri gibi bazı komitelere ve faaliyetlere katılmalarına izin verilmemelidir. İç denetçilerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin yine aynı iç denetçiler tarafından değerlendirilmesinin engellenmesi gerekmektedir. İç denetçilerin komitelere katılması halinde yapılan faaliyetlere ilişkin özel denetim işlemleri aynı denetçiler tarafından yapılmamalıdır. İç denetim çalışanlarının kendilerinin yürüttüğü faaliyetlerin denetimlerine katılmaları durumunda faaliyetlere katılan iç denetçilerden imza yetkilerinin alınmasını gerektiren bir idari emrin yayınlanması gerekmektedir.”

3.2.2.3. Kontrol

İç denetçiler kendi yürüttükleri iç denetim danışmanlık hizmetlerindeki kontrol sonuçlarını yine kendileri değerlendirmektedirler. İç denetim çalışanlarının kendi sundukları iç denetim danışmanlık faaliyetlerinin değerlendirilmesi, başka denetim çalışanları tarafından yürütülmelidir. Bu durum denetimlerin nesnellliğini ve objektifliğini etkilemektedir.

3.2.3. Görev Planlanması

İç denetçiler yürüttükleri her bir denetim faaliyeti konusunda, denetim hedeflerine ulaşabilmek için, talep edilen kaynakları, beklentileri, hedefleri ve denetim iş planını kısmen belgelemekte ve geliştirmektedirler. Dolayısıyla belgelendirilmeyen bazı denetim faaliyetleri işletmede çeşitlere risklere sebep olabilmektedir.

Kanuna göre Irak'ta devlete ait bir işletmedeki iç denetim bölümü kurum dışındaki başka bir kurum veya kuruluşa iç denetim hizmeti verememektedir. Bu yüzden işletme içindeki iç denetim planlarına, dışarıya sunulacak bir danışmanlık hizmeti faaliyeti dahil edilmemektedir. 1991 yılında çıkarılan 14 sayılı kanun, 2008 yılında çıkarılan 5 sayılı kanun ile şu şekilde yeniden düzenlenmiştir: *“Bu kanun hükümleri gereğince asli sıfat ile aynı kişi birden fazla kurumda çalışamaz veya hizmet sunamaz.”*

İç denetim faaliyetleri için hedefler belirlenirken meydana gelebilecek hata, sistem ihlali gibi riskler dikkate alınarak değerlendirmeler yapılmaktadır. İşletmedeki kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesi konusunda işletme tarafından oluşturulan bir düzenleme veya standart bulunmamaktadır. Bu durum değerlendirmelerin standartlaşmasına engel teşkil etmektedir.

Yıllık yapılan iç denetim planında, denetim faaliyetlerine yönelik oluşturulan hedeflerin gerçekleştirilmesi için gerekli ve uygun kaynaklar belirlenmekte ve iç denetçilerin seçimi; iş planının karmaşıklığı ve yapısı dikkate alınarak yapılmaktadır. Ayrıca herhangi bir görevin yürütülmesine başlanılmadan önce şu hususlar göz önüne alınmaktadır: *“Denetim görevinin icra edilmesi için yeterli parasal kaynaklar tahsis edilmektedir. Denetim faaliyetinin gerektirdiği bilgi, deneyim ve tecrübe belirlenmektedir. Görevin, belirlenen sürede icra edilmesi için, denetimle ilgili insan kaynağının varlığı tespit edilmektedir. Denetim faaliyetleri ile ilgili riskler belirlenmekte ve denetçilerin maruz kalabilecekleri baskılar tespit edilerek gerekli önlemler alınmaktadır.”* Belirtilen şartlar sağlandıktan sonra, iç denetim bölüm müdürü, görevin niteliği ve hedeflerine göre bir iş ekibi oluşturmaktadır. Her bir denetim faaliyeti için, görevin durumu, zorlukları ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmaktadır.

Denetimlere ilişkin çalışma programı, yıllık plan dahilinde gerçekleşmektedir. Her bir denetim görevi için yazılı bir çalışma programı oluşturulmaktadır. Denetim programı şu hususları içermektedir:

- Hedefleri ve görev kapsamının belirlenmesi,
- İşletme merkezinde yada santrallerde yapılacak denetim faaliyetlerinin belirlenmesi, meydana gelebilecek risklerin önceden tespit edilmesi, iç kontrol sistemine sahip bölümlerden bilgi alınması, denetim faaliyeti çerçevesinde gerekli notların alınması,
- Denetim işlemi gerçekleştirilecek faaliyetin arka planı hakkında bilgi elde edilmesi,

- Görevin icra edilmesi için gerekli kaynakların belirlenmesi,
- Denetim işlemi sırasında ihtiyaç duyulan bütün kişiler ile iletişime geçilmesi,
- Denetim programının yazılması,
- Denetim sonuçlarının kime, ne zaman ve nasıl bildirileceğinin belirlenmesi,
- İç denetim programı hakkında üst yönetimin onayının alınmasıdır.

3.2.4. Görevin Yapılması

Denetimler, ilgili prosedürler ve standartlar gereğince uygun değerlendirmeler ve analizlere göre bina edilmektedir. Örneğin, 2017 yılında yapılan iç denetim çalışmaları sırasında aşağıdaki konular tespit edilmiş ve yapılan analiz ve değerlendirmeler ile denetim sonuçlarına ulaşılmıştır. İşletme yağ üretimi yapan bir şirket ile 03.07.2017 yılında bir sözleşme imzalamıştır. Bu sözleşmeye göre elektrik santraline toplam tutarı 150.000.000 milyon dinar olan 175 varil türbin yağı alınmaktadır. Sözleşmeye göre malzemeler hazırlanıp istasyondaki depolara ulaştığında, ödemenin %95'i yapılacaktır. Yapılan değerlendirmelere göre bu oran çok yüksektir. Malzemeler alındıktan sonra kullanılmaya başlanınca, malzemelerin istenilen kriterlere ve standartlara uymadığı anlaşılırsa ödeme yapıldığı için işletme kendini garanti altına alamayacaktır. Geri kalan ödemenin %5 gibi çok küçük bir oran olması sebebiyle işletme zarar edebilecektir. İhale süresinin çok kısa olması sebebiyle birçok firma teklif verememiş ve ihaleye girememiştir. Dolayısıyla sözleşme şartları istenilen nitelikleri taşımamaktadır. Bu tespitlerden yola çıkılarak yapılan değerlendirmeler sonucunda iç denetim komitesi şu sonuçlara ulaşmıştır: “Malzemenin satın alındığı şirket devlete ait bir şirkettir. Irak kanunlarına göre malzeme alımı konusunda öncelikli şirketler, devlete ait şirketlerdir. Malzemelerin satın alındığı şirket ile daha önce yapılan sözleşme şartları sürekli yerine getirildiği için ve bu şirkete güvenildiği için malzemeler yine aynı şirketten satın alınmıştır. Depodaki malzemeler azaldığı ve yeni malzemelere acilen ihtiyaç duyulduğu için ihale süresi kısa tutulmuş ve bu şekilde bir sözleşme imzalanmıştır. Yapılan değerlendirme ve analiz işlemleri sonucunda elde edilen denetim sonuçları eksiksiz olarak üst yönetime iletilmiştir.”

3.2.5. Sonuçların Raporlanması

İşletmedeki denetim sonuçları ilgili tüm taraflara iletilmektedir. Konu ile ilgili işletmeden elde edilen bir örnek şu şekildedir: “İç denetim bölümü tarafından banka ile yapılan mutabakat neticesinde, 03/07/2016 tarihinde işletmenin banka hesaplarındaki hesap bakiyesinin 22.500.000.000 dinar olduğu ilgili makamlara raporlanmıştır. Sonuçların iletilmesinin ardından maliye bölümünün bünyesinde yer alan bütçe şubesi sonuçlara itiraz etmiş ve işletmenin muhasebe kayıtlarındaki tutar ile rapordaki tutarın farklı olduğunu öne sürmüştür. İç denetim bölümü tarafından yeniden yapılan mutabakat sonrasında, rapordaki hatalı tutarın iç denetim bölümündeki raporu yazan personelden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Personel sehven rakamı yanlış yazmıştır. Dolayısıyla hatalı raporların tamamı geri toplatılmış ve rakam düzeltilerek doğru rapor ilgili makamlara tekrar dağıtılmıştır.”

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada Irak'ta elektrik enerjisi üreten bir işletmedeki iç denetim faaliyetleri, uluslararası iç denetim standartlarından performans standartları kapsamında değerlendirilmiştir. Çalışmaya konu olan işletmede yapılan araştırma sonucunda performans standartları ile işletmenin iç denetim faaliyetleri arasındaki benzerlik ve farklılıklara ilişkin aşağıdaki değerlendirmelere ulaşılmıştır. İşletme personeline sorulan sorulardan alınan cevapların yanı sıra işletme bünyesinde yapılan gözlemler sonucunda bazı olumsuzluklar saptanmıştır. Bu değerlendirmeler, performans standartlarında yer alan başlıklar altında gruplandırılarak aşağıda maddeler halinde ifade edilmektedir.

İç denetim bölümünün, bazı bölümlere ait iç denetim planlarını yıllık genel plana dahil etmediği ve dahil edilmeyen bu planların yıllık iç denetim planının etkinliğinin azalmasına sebep olduğu görülmektedir. Yıllık olarak yapılan iç denetim planının hazırlanması esnasında üst yönetimin görüş ve beklentileri, iç denetim yöneticisi ve iç denetçiler tarafından yazı olarak aktarılmamakta ve belge haline dönüştürülmektedir. Dolayısıyla yazılı bir belgeye dönüştürülmeyen görüş ve beklentiler sehven unutulmakta bazen yıllık denetim planına eklenmemektedir. İç denetim birimi, işletmede alınacak stratejik kararlar konusunda diğer birimlere danışmanlık hizmeti vermektedir. Özellikle hukuki, ticari ve mali konular gibi bazı önemli durumlarda alınacak kararlara iç denetim yöneticisi onay vermektedir. Ancak bazı kararlarda iç denetim yöneticisi üst yönetimin onayını almadan karar verebilmektedir. Sonuç olarak stratejik bazı önemli kararlar işletmenin üst yönetimin onayı olmadan alınabilmektedir. İç denetim yönetiminin belirlediği direktif ve prosedürlere ek olarak, Elektrik Bakanlığı tarafından hazırlanan prosedür ve direktifler kılavuzu, iç denetim faaliyetlerinde kullanılmaktadır. Standartlara göre iç denetim birimi diğer iç ve dış sağlayıcılarla eşgüdüm içerisinde hareket etmelidir. İşletmede yapılan bağımsız denetimlerde bazı durumlarda koordinasyon sağlanmadığı görülmüştür. Dış denetçiler bazı konularda iç denetim biriminin görüşlerini dikkate almamaktadırlar. Bu durumda koordinasyon eksikliği meydana gelmekte ve denetimin bütünlüğü sağlanamamaktadır. İç denetimin hedefleri, yetkileri ve sorumlulukları ile ilgili oluşturulan düzenli yıllık raporlar düzenli olarak üst yönetime sunulmamaktadır. Ayrıca iç denetim planı hakkında oluşturulan bazı belgeler yönetime aktarılmamaktadır.

İç denetim birimi işletmenin kurumsal yönetim çalışmalarına katkı sağlamakta, üst yönetime görüş ve öneriler sunarak kurumsal yönetimin etkin bir biçimde yürütülmesine destek olmaktadır. İşletmenin belirlediği hedef ve amaçlara ulaşılabilmesi için ve işletme içerisinde etik ilkelerin uygulanabilmesi için, iç denetim birimi ve idari birimlerin ortak çalışması ile işletme bünyesinde çalışanlara çeşitli eğitim programları, konferanslar ve seminerler düzenlenmektedir. İç denetim faaliyetleri sayesinde karşılaşılabilecek çeşitli riskler önceden belirlenmekte ve tespit edilmektedir. İşletme içerisinde iç kontrol faaliyetleri iç denetçiler tarafından yürütülmektedir. Dolayısıyla iç denetçiler hem iç kontrol faaliyetlerini yürütmekte hem de iç denetim faaliyetlerini yerine getirmektedir. İç kontrol ve iç denetim fonksiyonları birbirinden ayıramamakta ve iç denetimin bağımsızlığı zedelenebilmektedir. Hile ve dolandırıcılığın meydana gelmesini önlemek amacıyla iç denetim birimi tarafından bir dizi tedbir alınmaktadır. Bu gibi durumlar ile karşılaşılması halinde caydırıcı kanuni ve idari tedbirler uygulanmaktadır. İç denetim biriminin işletme içerisindeki diğer birimlere verdiği danışmanlık hizmetlerindeki faaliyetlerde karşılaşılabilecek riskler ayrı ayrı belirlenmekte ve dökümanlaştırılmaktadır. Diğer birimlere verilen danışmanlık hizmetlerinde karşılabilecek bütün riskler işletmenin genel risk yönetiminde toplanmakta ve bu risklere

karşı alınacak önlemler ve prosedürler belirlenmektedir. İşletmede iç denetçiler katıldıkları veya yürüttükleri faaliyetlerin denetiminde görev almamaktadırlar. Çünkü bu durum görevler ayrılığı ilkesine ters düşebilmektedir. Sonuç olarak iç denetçiler kendileri ile ilgili riskleri değerlendirmemektedirler.

İç denetçiler, her görev için ayrı bir çalışma planı geliştirmekte ve belgelemektedirler. Çalışma planlarında hedefler, görevin kapsamı, beklentiler ve uygulama için gerekli kaynaklar belirlenmektedir. Ülkedeki yasalar nedeniyle, iç denetim danışmanlık hizmeti işletme dışarısından sağlanamamaktadır. Dolayısıyla Irak'ta işletmeler iç denetim faaliyetlerini kendi bünyeleri içerisinde yürütmektedirler, dışarıdan bir hizmet almamaktadırlar. Oluşturulan kontrol noktalarının değerlendirilmeleri ve denetlenmeleri konusunda belirli kıstaslar ve ölçütler bulunmamaktadır. Dolayısıyla denetçilerin yetenek ve tecrübelerine bağlı olarak değerlendirmeler yapılmaktadır. Her bir denetim faaliyeti için görev kapsamlarına göre iç denetçiler belirlenmektedir. Görevlerinin kapsamı, denetimin etkililiği ve verimliliğini sağlayacak şekilde tasarlanmaktadır. İç denetçiler gerçekleştirecekleri denetim faaliyetleri için gerekli kaynakları tespit etmekte ve sağlamaya çalışmaktadırlar. Ancak kaynak yetersizliğinden dolayı bilgisayar temelli denetimler gerçekleştirilememektedir. Çalışma programları, yıllık genel plana dahil edilmektedir. Aynı zamanda her bir faaliyet için ayrı bir çalışma programı oluşturulmaktadır. Bu programlar denetimler başlamadan önce uygulamaya hazır halde tutulmaktadırlar.

İç denetçiler, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken ilgili, güvenilir, yeterli ve faydalı olan bilgileri kullanmaktadırlar. İç denetçiler, denetim faaliyetleri sonuçlarını, yaptıkları değerlendirmeler ve analizler ile desteklemektedirler. İç denetçiler denetim işlemleri esnasında tüm bilgileri, yapılan analizleri, kullanılan teknikleri şeffaflık gereği kaydetmektedirler. Böylece denetim sonuçlarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda bu kayıtlar kanıt görevi görmektedirler. İç denetim biriminin işletme içerisindeki tüm bilgi ve belgelere ulaşabilmesi için işletme yönetimi gerekli yetki ve sorumluluğu iç denetçilere vermektedir. Denetim işlemleri konusunda iç ve dış denetçilerin bilgi ve belge paylaşımı belirli bir düzen içerisinde yapılmamaktadır. Dolayısıyla dış denetçilere sunulan bazı bilgi ve belgeler kaybolabilmektedir. Bunun sonucunda hile veya dolandırıcılık olayları meydana gelebilmektedir. İç denetim yöneticisi tarafından, denetim işlemlerinin tüm aşamaları kontrol edilmektedir. Denetim sonuçlarının tespit edilmesi, analiz edilmesi ve değerlendirilmesi toplu olarak iç denetim yöneticisi ve denetim komitesi tarafından gerçekleştirilmektedir.

Gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin sonuçları iç denetim yöneticisi tarafından üst yönetime iletilirken belirli bir prosedür uygulanmamaktadır. Bazı acil durumlarda iç denetim sonuçları rapora bağlanmaksızın direkt sözlü olarak üst yönetime iletilmektedir. Bu durum bazen iç denetim sonuçlarının kaydedilmemesine ve üst yönetimin bazı sonuçlardan haberdar olmamasına neden olmaktadır. İç denetim sonuçları üst yönetime iletilirken belirli rapor formatı kullanılmamaktadır. Dolayısıyla çoğu zaman, iç denetim raporlarında, denetim faaliyetlerinin amacı, hedefleri, kapsamı, sonuç ve önerileri eksik bir şekilde raporlanmaktadır. Periyodik ve yıllık iç denetim raporlarında bir hata ile karşılaşıldığında, öncelikle iletilen raporlar geri talep edilmekte ve daha sonra hatalar düzeltilerek tekrar gerekli mercilere raporlar iletilmektedir. Gerçekleştirilen iç denetim faaliyetlerinin raporlanmasında bazen gerekli kanıt ve belgeler sunulmamaktadır. Bu durum bazen denetim faaliyetlerinin güvenilirliğine gölge düşürmektedir. Periyodik ve yıllık iç denetim sonuçlarına ait raporlar, gerek işletme içindeki gerekse işletme dışındaki mercilere iletilmektedir.

İç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi konusunda üst yönetimin sunduğu kural ve direktifler, iç denetim yöneticisi tarafından insiyatif alınarak bazen uygulanmamaktadır. İç denetim yöneticisi ve iç denetçiler, üst yönetimden bağımsız olarak aldıkları kararlar neticesinde, işletmenin üst yönetimi bazı denetim faaliyetleri hakkında bilgi edinememektedirler. Üst yönetime sunulan iç denetim raporları neticesinde, yönetim tarafından verilebilecek gerekli görüş, öneri ve kararları iç denetim birimi takip etmektedir.

Üst yönetim, denetim faaliyetlerinden sonra sunulan iç denetim sonuçlarına göre gerekli bazı tedbirleri almaktadır. Ancak bazı durumlarda üst yönetimin denetim faaliyetlerine tam olarak hakim olmaması sebebiyle, iç denetim birimine sunulan karar ve tedbirler sağlıklı olmamaktadır. Denetim sonuçları neticesinde işletmenin üst yönetimi bazen geri bildirim yapmamakta, görüş ve öneri sunmamaktadır. Alınacak tüm karar ve sorumluluklar iç denetim yöneticisine bırakılmaktadır ancak bu sorumluluk aktarımı denetim raporlarında yer almamaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde, işletmedeki iç denetim fonksiyonlarının geliştirilmesini ve iyileştirilmesini hedefleyen bazı tavsiye ve öneriler sunulmaktadır. Araştırmanın sonuçlarından elde edilen bu öneriler şu şekildedir:

İç denetim birimi her bir bölüme ait risk temelli iç denetim planını, yıllık genel iç denetim planı altında birleştirmelidir. Yıllık olarak yapılan plan, işletmenin tüm denetim faaliyetlerini kapsamalıdır. İç denetim birimi, işletme üst yönetiminin ve diğer tüm birimlerin, iç denetim faaliyetleri konusundaki görüş ve beklentilerini yazılı hale getirerek dökümanlaştırmalı ve yıllık olarak oluşturulan iç denetim planına bunları eklemelidir. İç denetim biriminin işletmedeki diğer birimlere sağladığı danışmanlık hizmetleri konusunda üst yönetimin onayının alınması gerekmektedir. Çünkü alınacak bazı stratejik kararlarda üst yönetimin bilgisi ve onayı olmalıdır. Gerçekleştirilen bütün iç ve dış denetim faaliyetleri, gerekli kanıt ve belgeler ile desteklenmelidir. Denetimin şeffaflığı, doğruluğu ve güvenilirliği elde edilen kanıt ve belgelerin güçlülüğüne bağlıdır. İç denetim raporlarına ait sonuçlar açık, doğru ve kolay anlaşılır şekilde raporlanmalı ve düzeltilmesi gereken işlemlere ait gerekli öneriler raporda sunulmalıdır. Karşılabilir riskler önem derecelerine göre sınıflandırılmalı ve denetim faaliyetlerinde yüksek riskli alanlara daha fazla önem verilmelidir. Etkin bir risk odaklı denetim mekanizması işletme bünyesinde oluşturulmalıdır. Ayrıca risklere karşı gerekli önlemler alınarak çözümler üretilmelidir. İç denetçiler hile ve dolandırıcılık konusunda meslek eğitimlerine katılmalı ve kendilerini bu yönde daha fazla geliştirmelidirler. İç denetim birimi tarafından işletmedeki diğer birimlere verilen danışmanlık hizmetleri iç denetim planına eklenmelidir. İşletmedeki iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri birbirlerinden ayrılmalıdır. İç denetçiler sadece iç kontrollerin etkinliğini ve verimliliğini denetlemelidirler. İç kontroller ise farklı birimler tarafından gerçekleştirilmelidir. Böylece işletme bünyesinde etkin bir iç denetim sistemi oluşturulabilir. İç kontrol faaliyetleri değerlendirilirken belirli sabit kıstas ve ölçütler belirlenerek iç denetim konusunda standartlar oluşturulmalıdır. Elektronik ortamda iç denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli alt yapı ve kaynaklar oluşturulmalıdır. Bunun için gerekli donanımsal ve yazılımsal bilgisayar ekipmanları temin edilmelidir. İç denetçiler alacakları kararlarda objektif olabilmek için delil ve kanıtları toplamalı ve bunlara göre değerlendirme yapmalıdırlar. İç denetim yöneticisi, bütün iç denetim sonuçlarını açık ve eksiksiz bir biçimde gerekli iç ve dış birimlere iletmelidir. Stratejik iç denetim faaliyetleri konusunda üst yönetim ve iç denetim birimi birlikte karar almalıdırlar. İşletme üst yönetimi kendisine iletilen iç denetim sonuçlarına geri bildirimde bulunmalı ve gerekli tavsiye ve önerileri ilgili birimlere

sunmalıdır. Uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak işletme bünyesinde bir iç denetim klavuzu oluşturulmalıdır. Bütün iç denetim faaliyetleri bu klavuza göre yürütülmektedir. Böylece denetim faaliyetlerine ilişkin belge ve sonuçlar açık, anlaşılır ve güvenilir bir hale dönüştürülecektir. Ülke genelinde çıkarılması gereken bir yasa ile dışarıdan iç denetim danışmanlık hizmetinin alınmasına izin verilmelidir. Böylece işletmeler kurumları dışından iç denetim hizmeti satın alabilirler. Ayrıca kurumlar arasında işbirliği oluşturularak, iç denetçilerin daha fazla bilgi birikimine ve deneyime sahip olması sağlanabilir. İç denetim yöneticisi tarafından dış denetçilere verilecek gerekli bilgi ve belgelere ilişkin bir prosedür oluşturulmalıdır. Bilgi ve belgelerin kaybolmasının önüne geçilmeli ve uzun süre saklanmaları sağlanmalıdır. İşletme üst yönetimi, denetim faaliyetleri konusunda alınacak kararları iç denetim yöneticisinin inisiyatifine devrederse, bu durum iç denetim raporlarında açık bir şekilde belirtilmelidir. İşletmeler, iç denetim bölümü çalışanlarının mesleki olarak gelişimlerini sağlamak amacıyla, gerek yurt içinde gerekse yurt dışında yüksek öğrenim programlarına, seminerlere ve kurslara katılabilmeleri için gerekli teşvik ve desteği personeline sunmalıdırlar. Böylece işletmelerin hedef ve amaçlarına daha iyi bir biçimde ulaşabilecekleri düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Acc, M. (2014). Kurumsal Yönetim Çerçevesinde İç Denetim Standartlarının Geliştirmesi, Arap İç Denetçiler Dergisi, Nisan, <http://www.arabinternalauditors.com/vb/showthread.php?t=340>.
- Al Afifi, M.M. (2009). İç Denetçinin, Ekonomik Kurumlarda Finansal Yolsuzluk Olaylarına Karşı İç Denetimin Profesyonel Performans Standartlarını Uygulayabilme Kabiliyetinin Derecesi, Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi, İslam Üniversitesi, Filistin - Gazze.
- Alwrdat, H.A. (2013). Uluslararası İç Denetim Enstitüsü Tarafından Yayınlanan Uluslararası Standartlara Uygun Olarak İç Denetim Kılavuzu, Al-Warraq Yayıncılık ve Dağıtım, Ürdün Amman.
- Cuma, A.H. (2009). Denetimde Çağdaş Eğilimler ve İç Doğrulama, Devlet-İdari-Özel-Çevre-Küçük Kuruluş, Darsafaa Yayıncılık ve Dağıtım, Amman, Ürdün.
- Cuma, H. ve Noureddine, M. (2013). Kamu Ekonomik Kurumlarında İç Denetimin Etkililiğinin Değerlendirilmesi, Cezayir Üniversitesi Dergisi, Cezayir.
- Nono, K.M. (2009). Gazze Bankalarında Yaygın İç Denetim Standartlarının Uygulanma Kapsamı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İslam Üniversitesi, Filistin, Gazze.
- Suwaidan, M. ve Abuzreq, B. (2013). Ürdün Elektrik Şirketlerinde Uluslararası Denetim Standartlarına Uyum Kapsamı, Ürdün İş Dünyası Dergisi, 9(3), Ürdün, Amman.
- Tahoun, A. M. (2013). İç Denetim Standartlarının Gelişimi, Albeyan Dergisi, <http://www.albayan.ae/economy/last-deal/2013-01-01-1.179525>.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://tide.org.tr/uploads/PerformansStandartlari.pdf>.
- Uluslararası İç Denetim Enstitüsü, www.theiia.org

KURUMSAL RİSK YÖNETİMİNDE UYGULANMASI GEREKEN ADIMLAR*

Arş. Gör. Özlem USMAN**
Prof. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ***

Makale Gönderim Tarihi : 07/03/2018 / Kabul Tarihi : 30/10/2018

ÖZ

Bu çalışmada kurumsal risk yönetimi kavramından yola çıkılarak işletmelerin kurumsal risk yönetimini uygulama sürecinde takip etmeleri gereken adımlar ele alınmaktadır. Çalışmanın temel amacı, kurumsal risk yönetim sürecine yönelik yapılan faaliyetler ile ilgili tespitlerde bulunmak ve öneriler sunmak yoluyla işletmelerin mevcut işleyen kurumsal risk yönetim süreçlerine katkıda bulunabilmektir. Bu amaç doğrultusunda işletmelerin risklerini yönetebilmesine yönelik kurumsal risk yönetimi sürecinde izlemesi gereken adımları belirlemek için mevcut literatürde yer alan ve kurumsal risk yönetimi uygulama sürecine değinen çalışmalardan elde edilen bilgiler ışığında sürece yönelik izlenebilecek on bir adımı içeren bir model oluşturulmuştur. Mevcut literatürde yer alan çalışmalar adımların oluşturulmasında genel bir çerçeve olma rolünü üstlenmiştir. Bahsi geçen on bir adım tavsiye niteliği taşımaktadır. Adımların her biri çalışmada alt başlık haline getirilmiş ve adımlarda yürütülmesi gereken faaliyetler de detaylı olarak açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Risk Yönetimi, Kurumsal Risk Yönetimi, Kurumsal Risk Yönetim Süreci.

STEPS TO BE APPLIED IN ENTERPRISE RISK MANAGEMENT

ABSTRACT

In this study, the steps to be followed in the implementation process of enterprise risk management are discussed by starting from the concept of enterprise risk management. The main purpose of this study is to contribute to the existing literature about enterprise risk management processes through thoroughly examining the activities previously performed related to the enterprise risk management process and thereby offering suggestions for improving the implementation. To this end, to determine the phases of enterprise risk management implementation, a eleven-step process-oriented model has been developed in the light of the existing studies covering the implementation of enterprise risk management. In order to determine the phases, existing studies in the literature established the general framework. Aforementioned eleven steps are recommended to implement the enterprise risk management process. Each of the steps are subheadlined within the study, and the activities needed to be carried out in the course of designing the steps are explained in detail.

Keywords: Risk Management, Enterprise Risk Management, Enterprise Risk Management Process.

* Bu çalışma Özlem Usman'ın doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

** Yalova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ozlem.usman@yalova.edu.tr

*** Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, skaygusuz@uludag.edu.tr

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmeler için risk yönetimi denildiğinde artık klasik anlamda kabul edilen risk yönetiminden öte işletmelerin çok farklı kategorilerde ve tüm faaliyet süreçlerinde yer alan riskleri etkin teknikler ile belirledikleri risk iştahları doğrultusunda yönetmeleri, takip etmeleri ve raporlamaları esasına dayalı bir yönetim sistemi olan kurumsal risk yönetimi akla gelmektedir. Bu duruma bağlı olarak kurumsal risk yönetim süreci de işletmeler için kurumsal risk yönetim sisteminin genel çerçevesini meydana getiren unsurları içeren bir süreci ifade etmektedir. Süreç ifadesi, bu yapıyı sayesinde işletmelerde kurulacak olan kurumsal risk yönetim sistemi için ana kuralları ve anlayışı gösteren bir rehber özelliğindedir. Bu yaklaşım işletmeler için genel kullanıma uygun olmakla birlikte özellikle belirli bir sektöre hitap etmemektedir. Kurumsal risk yönetim sistemlerinin tasarımları ve uygulanma biçimleri işletmelerin hedeflerine, ihtiyaçlarına, ürün ve hizmet çeşitliliğine, faaliyet süreçlerine ve yöntemlerine göre farklılık gösterecektir (TÜSİAD, 2008: 52).

Çalışmanın konusunu genel olarak kurumsal risk yönetim süreci oluşturmaktadır. Çalışmada öncelikle kurumsal risk yönetimi kavramının ortaya çıkışına değinilerek kurumsal risk yönetim sisteminin içerdiği temel unsurlar açıklanmıştır. Daha sonra kurumsal risk yönetim sisteminin işletmelerde kurulabilmesi ve etkin olarak sürdürülebilmesi için izlenmesi gereken adımları ve adımların her birinde yürütülmesi gereken faaliyetleri içeren kurumsal risk yönetim süreci ele alınmıştır. Mevcut literatürden kurumsal risk yönetim sürecine yer veren farklı çalışmalar incelenmiş ve incelenen çalışmalarda yer alan başlıklar, kurumsal risk yönetimi uygulama sürecinde izlenmesi gereken adımların yer aldığı model önerisine esas teşkil edecek bir çerçeve oluşturulmasında rol oynamıştır. İncelenen çalışmalardan hareketle on bir adımlık bir kurumsal risk yönetim süreci uygulama modeli oluşturulmuştur. Ayrıca adımlar çalışmada başlıklar halinde detaylı olarak açıklanmıştır.

2. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİNİN ORTAYA ÇIKIŞI

Kurumsal risk yönetimi, işletme değerini maksimize etmek için kredi riski, piyasa riski, operasyonel risk, ekonomik sermaye ve risk transferini yönetmeye yönelik kapsamlı ve bütünlük bir çerçevedir (Lam, 2003: 45). Daha geniş bir ifadeyle ise kurumsal risk yönetimi, "İşletme genelinde uygulanan; işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personelinden etkilenen; işletmenin hedeflerine ulaşmasına ilişkin makul bir güvence sağlamak için işletmeyi etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlamak ve belirlenen risk iştahı sınırları içinde yönetmek amacıyla tasarlanmış bir süreçtir. Kurumsal risk yönetiminin yapılan bu tanımı bazı temel unsurları da içerisinde barındırmaktadır. Buna göre kurumsal risk yönetimi (COSO, 2004: 4);

- İşletmede sürekli devamlılık gösteren bir süreçtir.
- İşletmenin her kademesindeki çalışanlar tarafından etkilenmektedir.
- İşletmelerde stratejilerin belirlenmesinde kullanılmaktadır.
- İşletme genelinde her seviyede ve birimde uygulanmaktadır.
- Gerçekleştikleri takdirde işletmeyi etkileyecek potansiyel olayları belirleyebilmek ve riski, risk iştahı doğrultusunda yönetmek için tasarlanmıştır.

- İşletme yönetimine ve yönetim kuruluna makul oranda güvence sağlamaktadır.
- İşletme hedeflerine ulaşılabilmesi için bir araç olma özelliği taşımaktadır.

Kurumsal risk yönetiminin gelişimi büyük ölçüde risk ve risk yönetimi konusuna bakış açısının zaman içinde yaşanan olumsuzlukların da etkisiyle değişmesi ile söz konusu olmuştur (Göğüş, 2015: 15). Kurumsal risk yönetiminin ortaya çıkışı iki ana nedene dayandırılabilir. Bunlardan birincisi, bir dizi yüksek profilli işletme başarısızlığından ve önlenemez büyük kayıpların ardından işletmelerde kurumsal yönetimin içeriği, alınan riskleri kapsayacak şekilde genişlemiştir. Öyle ki yöneticiler artık işletme içi risk kontrol sistemlerini raporlamaya yüksek derecede ihtiyaç duymaktadırlar. İkinci neden ise, hissedar değeri (shareholder value) modellerinin giderek stratejik planlamada daha büyük bir rol oynamasıdır. Geçmişte stratejik planlama modelleri, riske karşı yetersiz ve zayıf bir dikkat gösterirken günümüzün modern stratejik planlama modelleri, riskin her zaman merkezi bir rol oynadığı finans teorisinden ilham alan hissedar değeri kavramlarına daha fazla dayanmaktadır (Dickinson, 2001: 360).

3. KURUMSAL RİSK YÖNETİM SÜRECİ

Bir işletme geçmişte hiç zarara uğramamış ya da belirgin bir riske maruz kalmamış olabilir. Buna rağmen yönetim kurulu yüksek risklere yol açabilecek olaylar konusunda “kendi işletmelerinde gerçekleşmeyeceği” algısını hiçbir zaman benimsememelidir. Bir işletme sağlam bir stratejiye, yetenekli çalışanlara, düzgün işleyen iş süreçlerine ve güvenilir bir teknolojiye sahip olsa bile diğer her işletme gibi zamanla bazı risklere karşı açık olabilir ve dolayısıyla etkin olarak çalışan bir kurumsal risk yönetim sürecine ihtiyaç duymaktadır (COSO, 2004: 29).

İşletmelerde kurumsal risk yönetimi sürecine göre oluşturulacak uygulama modeli, işletmenin dış çevresi, faaliyette bulunduğu endüstri kolu, faaliyetleri, organizasyonel yapısı, büyüklüğü, teknik alt yapısı, sahip olduğu yönetim ve insan kaynakları politikaları gibi faktörler ile yakından bağlantılıdır. Dolayısıyla her işletme kendi yapısına en uygun modeli oluşturacak ve uygulanan modeller işletmeden işletmeye farklılık gösterir nitelikte olacaktır. Kurumsal risk yönetimini uygulayacak işletmelerin uluslararası örgütler tarafından rehber niteliğinde hazırlanmış olan örnek kurumsal risk yönetim yapılarını kendi işletmelerine uyumlaştırarak kullanmaları sistemin başarısı açısından önemlidir. Bu gerçeklikten hareketle işletmelerin risklerini belirlemek ve yönetmek için uygulayacağı kurumsal risk yönetim sürecinin adımları, konu ile ilgili kaynaklardan detaylı bir şekilde incelenmiştir. Detaylı incelemenin ardından adımlar çeşitli kaynaklardan derlenerek Tablo 1 oluşturulmuştur.

Tablo 1: Kurumsal Risk Yönetim Sürecinin Adımları

	Saka (2008)	Güneş (2009)	Derici (2015)	Arslan (2008)	Ekici (2015)	Günbey* Dönüşüm Süreci (2008)	Sarpkaya** Dönüşüm Süreci (2012)	Marchetti (2012)	TÜSIAD (2008)	Topçu (2010)	Emhan*** (2009)	Olson ve Wu (2015)	Duran (2013)
Dış Unsurların Belirlenmesi	✓	X	✓	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
İç Unsurların Belirlenmesi	✓	X	✓	X	✓	X	X	✓	X	X	X	X	X
Hedeflerin Belirlenmesi	X	X	✓	X	✓	✓	✓	✓	X	X	X	X	X
KRY Çerçevesinin (Altyapısının) Oluşturulması	✓	X	✓	X	✓	X	X	X	X	✓	X	X	X
Risk İştahının Belirlenmesi	✓	X	✓	X	✓	X	X	✓	X	✓	X	X	X
Risklerin Belirlenmesi	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	X		✓	✓	✓	✓
Risklerin Analiz Edilmesi ve Ölçülmesi	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Risklerin Önceliklendirilmesi	✓	✓	✓	✓	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	X	X
Risk Yönetimi Strateji Seçimi	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Bilgi ve İletişim	X	✓	✓	X	✓	✓	✓	✓	✓	X	X	✓	✓
Süreklili İzleme	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

* Yazar adımları "Kurumsal Risk Yönetimi Dönüşüm Süreci" olarak ifade etmiştir.

** Yazar adımları "Kurumsal Risk Yönetimi Dönüşüm Süreci" olarak ifade etmiştir.

*** Yazar, çalışmada riskleri "Çok önemli, önemli ve önemsiz" olarak sıralamıştır. Bu sıralama tabloda "Risklerin Önceliklendirilmesi" başlığında ele alınmıştır.

Tablo 1 incelendiğinde kurumsal risk yönetim sürecinin ana hatlarının benzer olmasıyla birlikte her kaynakta başlıkların birebir aynı olmadığı görülmektedir. Bu durumun kurumsal risk yönetimi sistemine ait genel kesin bir yapının var olmamasından, işletme yapılarının farklı olmasından ve her araştırmacının kurumsal risk yönetim sürecinin yapısına kendi yorumu ile yaklaşmasından kaynaklandığı söylenebilir. Bu durumla birlikte bazı çalışmalarda (Günbey, 2008; Sarpkaya, 2012) kurumsal risk yönetim sürecinden “dönüşüm süreci” olarak bahsedildiğine de rastlanmıştır. Dönüşüm süreci ifadesi ile kastedilen işletmelerin risklerinin bağımsız olarak görüldüğü ve bu şekilde yönetildiği klasik risk yönetim anlayışından, risklerin tüm işletmede bir bütün şeklinde ele alınarak yönetildiği kurumsal risk yönetimi anlayışına geçiş sürecidir (Günbey, 2008: 94-95). Ancak dönüşüm süreci adımları ile bu çalışmada açıklanacak olan kurumsal risk yönetim sürecinin adımları çoğunlukla benzerlik gösterdiğinden sadece dönüşüm süreci kavramı ile ne ifade edilmek istendiğinden bahsedilmiştir. Esasen dönüşüm süreci adımlarında hedeflerin belirlenmesi, mevcut durumun analiz edilmesi, hedef yapının tespiti, fark analizi ve planlama ile dönüşüm sürecinin uygulanması adımları söz konusudur (TÜSİAD, 2008; Güneş, 2009).

Tablo 1’de yer alan literatür taramasındaki çalışmalara ait detaylar aşağıda açıklanmaktadır.

Saka (2008), kurumsal risk yönetim sürecinin, işletmede öncelikle kurumsal risk yönetim sürecine yönelik ortamın oluşturulması ile başladığını ifade etmektedir. Bu anlamda kurumsal risk yönetim süreci, dış unsurların belirlenmesi, iç unsurların belirlenmesi, kurumsal risk yönetim çerçevesinin oluşturulması, risk alma isteğinin belirlenmesi, risklerin belirlenmesi, risklerin analiz edilmesi ve ölçülmesi, risklerin önceliklendirilmesi, risk yönetim stratejilerinin seçilmesi ve sürekli izleme adımlarından oluşmaktadır.

Güneş (2009), kurumsal risk yönetiminin Türkiye enerji sektöründeki durumuna yönelik yaptığı araştırmada kurumsal risk yönetim sürecini altı başlık altında açıklamıştır. Yapılan çalışmada bu başlıklar, risklerin belirlenmesi ve tanımlanması, risklerin analiz edilmesi ve ölçümü, risklerin değerlendirilerek önceliklendirilmesi, risklere en uygun çözümlerin belirlenmesi, kurumsal risk yönetimi sürecinin sürekli izlenerek gözden geçirilmesi, iletişim ve danışma olarak sıralanmıştır.

Derici (2015), çalışmasında işletmelerde kurumsal risk yönetim sisteminin yapılandırma çalışmaları için uygulayıcılara örnek teşkil edecek bir plan oluşturmuştur. Örnek iş planında kurumsal risk yönetiminin kurgulanma süreci yedi adım olarak gösterilmiştir. Aşamalar sırasıyla iş planı takviminin hazırlanması, kilit personel ile risklerin belirlenmesine yönelik mülakatlar yapılması, misyon, vizyon ve stratejik hedeflerin gözden geçirilmesi, risklerin belirlenmesi, değerlendirilerek karşılanması, kurumsal risk yönetim yapısının belirlenmesi, bilgilendirme ve iletişim, izleme ve kalite güvence olarak belirlenmiştir.

Arslan (2008), çalışmasında kurumsal risk yönetim çalışmalarının yürütülmesinde risklerin tanımlanması, risklerin analiz edilmesi ve ölçülmesi, risklerin önceliklendirilmesi, izleme ve gözden geçirme faaliyetlerinden bahsetmiştir.

Ekici (2015), kurumsal risk yönetim sistemini bir kalkınma ajansında uyguladığı çalışmasında kurumsal risk yönetiminin uygulama faaliyetlerini sekiz başlık altında ele almıştır. Söz konusu başlıklar iç ortamın iyileştirilmesi faaliyetleri, hedeflerin belirlenmesi, risklerin tanımlanması, risklerin değerlendirilmesi, risklere yönelik tepkilerin ve kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi, bilgi ve iletişim faaliyetleri, izleme faaliyetleri ve risk kütüğünün oluşturulması faaliyetleri olarak sıralanmıştır.

Günbey (2008), kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolünü incelediği çalışmasında kurumsal risk yönetimi sürecini dönüşüm süreci olarak ifade etmiş ve kurumsal risk yönetimi dönüşüm sürecini sekiz aşamada açıklamıştır. Çalışmada bu aşamalar sırasıyla hedeflerin belirlenmesi, risklerin tanımlanması, risklerin analizi ve ölçülmesi, risklerin önceliklendirilmesi, risk transferi, risk yönetim eğitimi, sürecin sürekli izlenerek gözden geçirilmesi, iletişim ve danışma olarak belirlenmiştir.

Sarpkaya (2012), da çalışmasında kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolünü incelemiş ve kurumsal risk yönetimi sürecini dönüşüm süreci olarak ifade ederek süreci sekiz başlık halinde açıklamıştır. Bu başlıklar hedeflerin belirlenmesi, risklerin tanımlanması, risklerin tahlili ve ölçümü, risklerin önceliklendirilmesi, risk transferi, risk yönetim eğitimi, sürecin sürekli izlenerek gözden geçirilmesi, iletişim ve danışma olarak sıralanmıştır.

Marchetti (2012), kurumsal risk yönetim sürecini sekiz adım olarak ele almıştır. Söz konusu adımları, iç çevrenin belirlenmesi, strateji ve hedeflerin belirlenmesi, olay tanımlama, risk değerlendirme, risklere cevap verme, iletişim, izleme ve gözden geçirme olarak sıralamış ve her bir adımı detaylı şekilde açıklamıştır.

TÜSİAD (2008), risk yönetimi çalışma grubu tarafından hazırlanan kurumsal risk yönetimi raporunda kurumsal risk yönetim sürecinin temel unsurlarını risklerin tanımlanması, risklerin analiz edilmesi ve ölçülmesi, risklerin önceliklendirilmesi, risklere uygun çözümlerin belirlenmesi, sürecin sürekli izlenmesi ve gözden geçirilmesi, iletişim ve danışma olarak altı başlık altında açıklamıştır.

Topçu (2010), finans dışı şirketlerde kurumsal risk yönetimi konusunu temel alarak hazırladığı çalışmasında kurumsal risk yönetimi modelini altı aşama olarak ifade etmiştir. Bu aşamalar, kurumsal risk yönetimi altyapısının tesis edilmesi aşaması, risklerin tanımlanarak sınıflandırılması aşaması, risklerin önceliklendirilmesi aşaması, risklerin ölçümü aşaması, risk kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesi aşaması ve raporlama aşaması olarak sıralanmıştır.

Emhan (2009), risk yönetim süreçlerini inceleme konusu olarak ele aldığı çalışmasında risk yönetim sürecinin aşamalarını riskin tanımlanması, riskin değerlendirilerek hesaplanması, alternatif olan risk düzeltme araçları içinden seçim yapmak, seçilen risk düzeltme araçlarının uygulanması ve sonuçların kontrolü olarak beş başlık altında toplamıştır.

Olson ve Wu (2015:7) ise kurumsal risk yönetim sürecinden bahsederken risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi, risk tutumlarının belirlenmesi, sürekli izleme ve raporlama adımlarına ek olarak “kontrollerin belirlenmesi” adımına da yer vermiştir. Kontrollerin belirlenmesi aşaması daha çok risklerin etkili bir şekilde ele alındığı ve en uygun ve etkin tutumunun saptanması için yapılması gereken kontrollerin belirlendiği aşama olarak ifade edilmiştir.

Duran (2013), hazırladığı araştırma raporunda risk yönetim sürecinin, stratejik plan çalışmaları ile eş zamanlı şekilde başlatılması gerektiğinden bahsetmiş ve risk yönetimi sürecinin aşamalarını risklerin tespit edilmesi, risklerin değerlendirilmesi, risklere cevap verilmesi, risklerin gözden geçirilmesi, iletişim ve raporlama olarak beş aşamada sıralamıştır.

Kurumsal risk yönetim süreci ile aşağıda yer alan beş temel soruya doğru ve etkin yanıtların alınmasına fayda sağlamak amaçlanmaktadır. Bu sorular şunlardır (TÜSİAD, 2008: 52):

- İşletmede risklerin neler olduğu gerçekten biliniyor mu?
- Bu riskleri etkin bir şekilde yöneterek, risk / kazanç dengesi lehde kullanılabilir mi?
- Riskler için uygun kontroller var mı?
- Kontroller etkili bir biçimde çalışıyor mu?
- Hangi kontroller iyileştirilmek / geliştirilmek zorundadır?

Mevcut literatürden incelenen farklı kaynaklar bu çalışmada kurumsal risk yönetimi uygulama sürecinde izlenmesi gereken adımların yer aldığı model önerisine esas teşkil edecek bir çerçeve oluşturulmasında rol oynamıştır. İncelenen kaynaklarda yer alan kurumsal risk yönetim süreç adımlarının birbirlerinden farklı olmasıyla birlikte esas itibarıyla ana prensiplerin benzer olduğundan bahsetmek mümkündür. Bu gerçeklikten yola çıkılarak bu çalışmada, mevcut literatürdeki çeşitli kaynaklardan derlenen ve Tablo 1’de toplu şekilde özet halinde gösterilen on bir adımlık bir kurumsal risk yönetimi uygulama süreci oluşturulmuştur. Her bir adım alt başlık haline getirilerek adımların ne ifade ettiği ve söz konusu adımlarda yürütülmesi gereken faaliyetler detaylı olarak açıklanmıştır.

3.1. Dış Unsurların Belirlenmesi

İşletmenin faaliyette bulunduğu politik, kültürel, finansal ve sosyal çevre ile rekabet çevresi ve bunlara ilave olarak kritik iş unsurları ile dış paydaşlar işletme için dış unsurları oluşturmaktadır. Dış unsurların belirlenmesi, işletmenin çevresinde yer alan fırsat ve tehditleri belirlemesi bakımından önem taşımaktadır (Saka, 2008). Böylelikle dış unsurlardan gelebilecek riskler de önceden tahmin edilebilecektir. Dış unsurların kapsamında, parlamento, sivil toplum kuruluşları, üniversiteler, medya uluslararası taahhütler, ekonomik ve siyasi dalgalanmalar gibi yönetimin önemli olduğuna inandığı ve işletme faaliyetlerini etkileyen tüm ilişkiler sayılabilmektedir (Dericci, 2015: 35).

Yürütülen kurumsal risk yönetim sisteminin işletmede çoğunlukla işletmenin kontrolü dışında gerçekleşen ve dış unsurlardan kaynaklanan durum ya da olayları kesin olarak engellemesi söz konusu değildir. Ancak etkin işleyen bir kurumsal risk yönetim sistemi dış unsur kaynaklı durumlar karşısında işletmede yönetim cephesinde daha sağlıklı ve isabetli kararlar alınabilme ihtimalini arttırabilir. Bu nedenle kurumsal risk yönetim sürecinin ilk adımlarında dış unsurların belirlenmesi başarı için önemlidir.

3.2. İç Unsurların Belirlenmesi

Kurumsal risk yönetim sisteminin işletmelerde kurulabilmesi için işletmenin faaliyet türü, faaliyet alanı, etik değerleri, insan kaynakları politikaları, organizasyonel yapısı, yönetim anlayışı gibi konular hakkında geniş bilgiye sahip olunması gereklidir. İşletmenin iç ortamının tespiti yönetimin tutum ve davranışlarının anlaşılmasını sağlar. Kurum her yönüyle kendisini tanımalıdır (Kızılboga, 2013: 204). İşletmenin her yönüyle kendisini tanıması güçlü ve zayıf yönlerinin farkında olarak güçlü yönlerini korumaya zayıf yönlerini ise geliştirmeye çalışması açısından önem taşımaktadır.

İç unsurlar, kurumsal risk yönetim sisteminin kurgulanması için bir temel oluşturmaktadır. Bu alandaki unsurlar bir işletmenin risk yönetimiyle ilgili tarzına da yön vermektedir. İşletme içi unsurlar; işletmelerde hazırlanan iş planı yapısını, hedef belirleme ve risklerin belirlenerek değerlendirilme sürecini etkiler. Aynı zamanda kontrol faaliyetlerinin tasarımı ve uygulanması ile kurum içi iletişim ve izleme faaliyetleriyle de yakından ilgilidir (Marchetti, 2012: 32).

Kurumsal risk yönetiminin uygulanması sürecinde işletmede faaliyette bulunan tüm çalışanların işletmenin vizyonu ve misyonu hakkında bilgi sahibi olması ve içselleştirmesi önemlidir. Bunun yanı sıra hali hazırda yürütülmekte olan risk yönetim sisteminin durumunun incelenmesi de sürece yönelik atılacak adımlarda yol gösterici olacaktır.

3.2.1. Vizyon ve Misyon Hakkında Bilgi Sahibi Olma

Vizyon en geniş ifade ile “*geleceğin resmi*”dir. Vizyon bir işletmenin değerlerinin ve amaçlarının en temel ifadesi olarak kabul edilmektedir ve işletmenin geleceği için bir yol haritası sunmalıdır (Kılıç, 2010: 89). Misyon ise en genel ifade ile işletmenin “*var oluş amacı*”dır. Misyon kavramı işletmenin şu anda neden var olduğunu belirtir (Kılıç, 2010: 91).

İşletme kendisini tanımasının ardından vizyon ve misyonunu belirlemelidir. Eğer bunlar belirlenmemiş ya da yanlış ve eksik bir şekilde belirlenmiş ise gereken düzeltmeler yapılmalıdır. Vizyon ve misyon işletme için kurumsal kimliğinin meydana gelmesinde somut adımlardır. Vizyon ve misyonun belirlenerek tüm çalışanlar tarafından bilinmesi ve benimsenmesi gereklidir. Vizyon ve misyonun işletmede belirlenmesi kurumsal risk yönetim sisteminin kuruma yerleştirilmesini de kolaylaştırıcı bir rol oynamaktadır (Kızıllıboğa, 2013: 204).

3.2.2. Mevcut Risk Yönetim Sisteminin Durumunun İncelenmesi (Durum Analizi)

İşletmenin mevcut durumdaki risk yönetim alt yapısını detaylı olarak analiz etmesi, karşı karşıya kaldığı risklere yönelik oluşturduğu sistemi ve sistemin performansını anlayabilmek için önemlidir. Mevcut durum analizi hali hazırda işletmenin karşılamak durumunda kaldığı risklere yönelik nasıl bir durumda olduğunu ifade eder. (Arslan, 2008: 53). Mevcut sistemde risk yönetim sürecinde kullanılan araçlar, yapılan uygulamalar incelenmeli, sürecin söz konusu olan kuvvetli ve zayıf yönleri belirlenmelidir (Günbey, 2008: 98).

İşletmede kurumsal risk yönetim sistemi bulunmayıp yalnızca bir birim ya da bölümde dahi risk yönetim sistemi uygulanıyorsa bile buradan sağlanacak veriler analiz edilmelidir. Diğer yandan yürütülen bir risk yönetim sistemi var ise mevcut durumun incelenerek eksikliklerin tespit edilmesi, sağlıklı bir kurumsal risk yönetim sisteminin işletmeye yerleştirilmesi açısından önem taşımaktadır.

3.3. Hedeflerin Belirlenmesi

Hedeflerin belirlenmesi adımı, kurumsal risk yönetimi perspektifinden bakıldığında genel işletme stratejileri ve kurumsal risk alma profili olmak üzere iki başlık altında incelenmelidir. İşletmelerin öncelikle mevcut konumlarını, hedeflerini ve bu hedeflerine ulaşabilmek için neler yapması gerektiğini tanımla-

yan bir işletme stratejisi ve politikası olmak zorundadır. İşletme stratejisinin bilinmediği bir durumda, işletmede kurumsal risk alma profilinin uygunluğundan bahsetmek ve bu profili değerlendirmek söz konusu olamamaktadır. İşletme stratejileri ve kurumsal risk alma profilleri birbirleri ile uyumlu birbirlerinden etkilenen ancak birinin diğerinin bir sonucu olarak algılanmaması gereken kavramlardır Bu iki kavramı net olarak bilinmesi işletme için önemlidir. Zira bir işletmenin hedefleri ve belirlenen stratejilerinin varlığı, işletmenin hissedar değeri oluşturma ve risk yönetimi uygulamalarına zemin olacak iş modelinin belirlenmesine katkıda bulunacaktır (TÜSİAD, 2008: 34).

Kurumsal risk yönetimi sisteminin işletmede yürütülmesi sayesinde başarılması istenen hedefler ortaya konmalıdır (Kızılboga, 2013: 209). COSO'nun kurumsal risk yönetimi modelini oluşturan bileşenlerinde hedefler dört kategoride sınıflandırılmaktadır. Bunlar; işletmenin üst düzey hedeflerini oluşturan stratejik hedefler, işletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı ile ilgili tüm faaliyetleri kapsayan operasyonel hedefler, yönetimin karar alma ile işletme faaliyet ve performansını izleme süreçlerini destekleyen yönetimin amacına uygun gereken bilgileri doğru ve eksiksiz şekilde sağlamasına destek olan güvenilir raporlama hedefleri ve yürürlükteki kanun ve yönetmelikler ile işletmenin içinde bulunduğu pazar şartları, fiyatlandırma politikaları, vergilendirme, çevrenin korunması, çalışan refah düzeyi ya da uluslararası ticaret kuralları ile ilgili olabilecek düzenlemelere uygun faaliyette bulunmaya yönelik olan uygunluk hedefleridir (COSO, 2004: 37). İşletme hedeflerinin bu şekilde sınıflandırılması kurumsal risk yönetiminin farklı açılardan ele alınabilmesine imkân sağlar (Ekici, 2015: 92-93). Stratejik, operasyonel, raporlama ve mevzuata uygunluk olmak üzere dört kategoriye ayrılan işletme hedefleri belirlendikten sonra söz konusu hedeflere ulaşabilmek için işletmede yapılacak faaliyetler ve alınacak kararlar belirli aralıklarla kontrol edilmelidir. Burada önemli olan nokta özellikle stratejik ve operasyonel hedefler konusunda olmaktadır. Çünkü işletmenin belirlediği stratejik ve operasyonel hedeflere ulaşılması durumu her zaman tamamıyla işletmenin kontrolünde olmamaktadır. Kurumsal risk yönetimi bu hususta işletme yönetimine işletmenin, belirlemiş olduğu hedeflerinin neresinde bulunduğu ile ilgili olarak zamanında ve doğru bilgi sağlayacağına dair makul bir oranda güvence vermektedir (Günbey, 2008: 97).

İşletmede kurumsal risk yönetim sisteminin tasarımı ve geliştirilmesini kolaylaştırmak için açıkça belirlenmiş bir strateji ve ilgili hedefler gereklidir. Bu bilgi ve rehberliklerin olmaması önerilen kurumsal risk yönetim sistemini geliştirme prosedürünü takip etmeyi imkansız hale getirmektedir. Dolayısıyla, bu adım süreç için çok önemlidir. Hedeflerin oluşturulması, kurumsal risk yönetiminde risk belirleme, risk analizi ve risk yönetimiyle devam eden müteakip sistem aşamaları için bir ön şart niteliğindedir. Yönetim, işletmede stratejik hedefleri belirler. Strateji ve operasyonları, raporlamayı ve uygunluk hedeflerini tanımlar. Stratejik hedefler, işletmenin misyonunu ve amaçlarını destekleyen hedeflerdir. Bu hedefler çalışanlara sunulmalı, anlaşılabilir ve ölçülebilir olmalıdır. Çalışanlar işletmenin hedefleri ile rolleri ve sorumlulukları arasındaki ilişkiden haberdar olmalıdır (Marchetti, 2012: 36-37). Ayrıca hedeflerin belirlenmesi sürecinde işletme stratejileri- risk iştahı ve bunların işletme vizyonu ve misyonu ile olan ilişkileri de dikkate alınmalıdır. İşletmenin alt bölümleri için geçerli olan hedefler, işletmenin stratejik hedefleriyle bütünlük şeklinde belirlenmeli ve dökümanite edilmelidir (Ekici, 2015: 93). Örneğin hedef kategorilerinden biri olan güvenilir raporlama sayesinde işletmenin hedefleri ile mevcut durumu arasındaki bağlantı sağlıklı bir şekilde öğrenilerek gerekli düzeltmelerin yapılması sağlanabilmektedir.

3.4. Kurumsal Risk Yönetim Çerçevesinin Oluşturulması

Kurumsal risk yönetim süreci farklı görev ve sorumluluklara sahip olan birçok farklı kişi tarafından yürütülür. Yönetim kurulu (gerek doğrudan gerekse diğer komiteler aracılığı ile), yöneticiler, iç denetçiler ve diğer birim çalışanları süreçte yer almaktadırlar (Yılmaz, 2007: 131). Kurumsal risk yönetim sisteminin işletmede yürütülmesinde çalışanların sistem kapsamındaki rol ve sorumluluklarının, yetkilerinin belirlenebilmesi amacıyla kurumsal risk yönetimi organizasyon yapısının oluşturulması ve dokümanite edilmesi gereklidir (Ekici, 2015: 152). Organizasyon yapısında yönetim kurulunun, kurumsal risk yönetim komitesinin, risk yöneticilerinin ve finansal yöneticilerin, iç ve dış denetçilerin görev ve sorumlulukları belirlenmiş olmalı, ayrıca tüm çalışanların üstlenmesi gereken roller işletme yönetimi tarafından detaylı olarak çalışanlara aktarılmış olmalıdır.

İşletme üst yönetiminin farkındalığı, risk yönetimine olan inancı ve desteği olmaz ise risk yönetiminin işletme içerisinde benimsenmesinden ve başarısından bahsetmek mümkün değildir. Buna ilave olarak yönetim kurulunun talep etmesi ve üst yönetimin desteği ile yürütülecek olan risk yönetim faaliyetlerinin işletme içerisinde mutlaka bir sorumlusu da bulunmalıdır. Sorumluluk, risk yönetim faaliyetlerinin daha sistematik ve planlı ilerlemesini sağlamaktadır. Risk yönetim faaliyetlerinin koordinasyonu için işletmede bir birim görevlendirilmelidir. Bu birim, ayrı bir risk yönetim departmanı şeklinde kurulabileceği gibi kalite birimi, stratejik yönetim ya da planlamadan sorumlu olan bir birim de olabilir. Birimin sorumluluk alanları belirlenerek, faaliyetlerini etkili bir şekilde yürütebilmesi için gereken insan kaynağı ve mali destek de sağlanmış olmalıdır. Kurumsal risk yönetim faaliyetlerinin koordinasyonundan söz konusu birimin sorumlu olduğu yazılı düzenlemelerde de yer almalı ve tüm işletme çalışanları da bu konuda haberdar edilmelidir (Kaya, 2015: 326-327). Her ne kadar işletme içerisinde bazı birimler kurumsal risk yönetim süreci ile daha yakından ilgili olduklarından daha fazla rol ve sorumluluğa sahip olsalar da genel itibarıyla işletme içerisinde çalışan her birey bu sürece bir şekilde katkıda bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında sürecin sağlıklı işleminde tüm çalışanların sorumluluk sahibi olması gerektiği de düşünülmektedir.

Bazı işletmelerde risk yönetim sorumluluğunda yalnızca bir kişi bulunurken, bazı işletmeler büyük bir ekip çalışmaktadır. Her iki yaklaşımın da farklı avantajları söz konusudur. Büyük bir ekipte, daha fazla kaynak ve çalışan yapılacak olan risk yönetim faaliyetlerine odaklanmaktadır. Bununla birlikte, daha küçük bir kurumsal risk yönetim ekibi, iş birimlerini, yönetimi ve çalışanları daha yüksek düzeyde özveride bulunmaya, risk yönetim faaliyetlerine katılma konusunda ve faaliyetler hakkında bilgi paylaşımında daha fazla sorumluluk almaya ve risk yönetim faaliyetlerini daha çok sahiplenmeye teşvik edebilmektedir. Bu anlamda kurumsal risk yönetim altyapısını oluştururken genel yaklaşım, yapılacak risk atölyelerini kolaylaştırmak, yöneticilerin ve iş birimlerinin riskleri anlamasına yardımcı olmak, işletme genelinde gerekli verileri toplamak ve riskleri üst düzey yöneticilere ve yönetim kuruluna raporlamaya yardımcı olmak için kurumsal risk yönetimi ekibinde makul bir sayıda çalışanın görevlendirilmesi yönündedir. Uygulamada işletmelerde kurumsal risk yönetimin altyapısına yönelik birçok yaklaşım bulunsa da, yapı oluşturulurken yaygın olarak kullanılan ortak öğeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (IMA, 2007: 23).

- CEO'nun taahhütlerini (üst yönetimden gelen mesajları) göz önde bulundurmak,

- Herhangi bir işletme riskini veya denetim komitesi tüzüğünü kurumsal risk yönetimini dâhil etmek için uyarlamak da dâhil olmak üzere, risk politikaları ya da görev bildirimleri hazırlamak,
- İş birimlerine, yöneticilere ve yönetim kuruluna raporlama yapmak,
- İşletmede kurumsal risk çerçevesinin benimsenmesi veya geliştirilmesi,
- Ortak bir risk dilinin benimsenmesi veya geliştirilmesi,
- Risk tanımlama tekniklerini kullanmak,
- Riskleri değerlendirme araçlarını kullanmak,
- Riskleri raporlama ve izleme araçlarını kullanmak,
- Çalışanların görev tanımlarına ve sorumluluklarına uygun olan riskleri, çalışanlar ile birlikte değerlendirmek,
- Riskleri işletmede bütçeleme fonksiyonları içerisine dâhil etmek
- Kurumsal risk yönetim sistemini işletme stratejisine entegre etmek.

Kurumsal risk yönetim altyapısının kurulması, kurumsal risk yönetim sürecinde yer alan adımların sağlıklı olarak yürütülmesi yönünde bir temel teşkil etmektedir. Kurumsal risk yönetimi uygulamasına karar verilen bir işletmede organizasyonel anlamda yapılması gereken hazırlıkların da tamamlanmış olması beklenmektedir. Çalışanların görev ve sorumluluklarının belirlenerek hayata geçirilmesinin sistem başarısı için önemli bir unsur olduğu unutulmamalıdır (Topçu, 2010: 58).

3.5. Risk İştahının Belirlenmesi

Risk iştahı, bir işletmenin değer yaratma arayışındayken kabul etmeye istekli olduğu risk miktarıdır. Her işletme kendi içinde değer yaratabilmek için çeşitli hedefler belirlemektedir ve bunu yaparken üstlenmeyi düşündüğü riskleri de geniş ölçüde anlamalıdır. COSO, risk iştahını belirlemek için üç adım önermektedir (Olson ve Wu, 2015: 6):

1. Risk iştahının geliştirilmesi adımı, bu adım işletmenin karşı karşıya bulunduğu risklerin mevcut seviyesinin ve dağılımının, işletmenin üstesinden gelebileceği risk düzeyinin değerlendirilmesi, işletmenin kabul edilebilir risk seviyesi, büyüme, risk ve risklerin geri dönüşü konusundaki tutumlarının göz önünde bulundurulmasını gerektirir.
2. İşletmeye uygun olan risk iştahının kararlaştırılmasının ardından gelen adım, işletme genelinde tüm çalışanların konu hakkında bilgi sahibi olmasının sağlandığı adım olmalıdır.
3. İşletmeyi etkileyen risklerin, nicel ve nitel ölçütler açısından izlenmesi de risk iştahının belirlenmesi için son adımı oluşturmaktadır.

Risk iştahı, işletme tarafından belirlenecek olan subjektif bir kavramdır. İşletmede belirlenen düşük risk iştahı yüksek riskten korunma oranını, yüksek risk iştahı ise düşük riskten korunma oranını ifade etmektedir (Topçu, 2010: 81).

3.6. Risklerin Belirlenmesi

İşletmelerin, risklerini yönetebilmek için hangi risklerle karşı karşıya olduklarını bilmeleri ve söz konusu riskleri değerlendirmeleri gerekmektedir. Risklerin belirlenmesi, işletmenin risk profilinin oluşturulmasında ilk adımdır (The Orange Book, 2004: 15). Risklerin belirlenmesi, işletmenin hedeflerine ulaşabilmesinde engel teşkil edebilecek olan risklerin işletme tarafından çeşitli yöntemler kullanılarak belirlenmesi ve gözden geçirilerek güncellenmesini kapsayan bir süreçtir. Risklerin belirlenmesi sürecinde dikkate alınması gereken bazı koşullar söz konusudur. Bunlar (Acar, 2013);

- Belirlenen riskler işletmenin hedefleri ile ilişkili olmalıdır.
- Riskler, işletme tarafından belirlenen yöntemler kullanılarak tespit edilmelidir.

Riskler, işletme hedefleriyle bağlantılı olmalıdır. Tespit edilen bir risk, birden fazla işletme hedefi ile ilgili olabilir, riskin potansiyel etkisi farklı hedeflerle bağlantılı olarak değişim gösterebilir. Önemli olan ise hedeflerle bağlantılı olan risklerin belirlenmesine odaklanarak hedefleri etkilemeyecek risklerin belirlenmesinden kaçınmaktır (The Orange Book, 2004: 15). Ayrıca hedeflere ilişkin olarak tespit edilen riskler iç ve dış riskler olarak sınıflandırılarak hem iç hem de dış riskler de kendi içinde alt sınıflara ayrılmalıdır (Acar, 2013). Özellikle iç riskler işletmeler için oldukça önemlidir. İşletme kültürü, finansal ve operasyonel modüller iç riskleri meydana getirir. Dış çevrede hangi faktörler söz konusu olursa olsun risklerin gerçekleşmesini sağlayan ve etkilerini arttıran yapı işletmelerin içerisidir (Topçu, 2010: 27). İşletmenin dışarıdan sağladığı hizmet alımlarında aksaklık yaşaması, doğal afetlerin oluşma ihtimali, işletmenin web sitelerine yönelik yapılabilecek saldırılar gibi tamamen işletmenin elinde olmayan nedenlerden dolayı karşılaşılabilecek olan riskler ise dış risklerdir (Usul ve Mizrahi, 2016: 14).

Riskler, işletmelerde bir takım risk belirleme teknikleri kullanılarak belirlenmektedir. Teknikler çok çeşitli olmakla birlikte aynı zamanda işletmeden işletmeye de farklılık gösterebilmektedir. Riskler belirlendikten sonra bu risklerden kimin sorumlu olduğu da belirlenmeli ve hazırlanacak risk kaydında bu bilgi de yer almalıdır. Risk yönetimi yapısı gereği dinamik bir süreçtir. Dolayısıyla süreç içerisinde yeni ortaya çıkan risklerin de tespiti yapılmalı ve mevcut risklerde meydana gelen değişiklikler de sürekli olarak takip edilmelidir (Acar, 2013).

3.7. Risklerin Analiz Edilmesi ve Ölçülmesi

Risklerin belirlenmesinin ardından, belirlenmiş olan risklerin analiz edilerek ölçülmesi ve daha sonra elde edilen sonuçlara göre de önceliklendirilmesi aşamaları gerçekleştirilir. İşletme için analiz edilmeden ve ölçülmeden risklerin önem sırasına göre sağlıklı olarak önceliklendirilmesi mümkün değildir ve ancak bu şekilde belirlenen, ölçülen ve önceliklendirilen risklerin işletme içinde etkin bir şekilde yönetilmeleri söz konusudur.

3.7.1. Risk Matrisi

Risk matrisleri, risk yönetiminde basit ancak etkili yaklaşımlar olarak kabul edilmektedirler ve işletmelerde risklerin sistematik olarak gözden geçirilmesi için açık bir çerçeve sağlamaktadırlar (Cox, 2008: 498). Risk matrisi, risklerin değerlendirilmesi esnasında hazırlanır. Risk matrisinin hazırlanmasındaki amaç risklerin olasılıklarının ve etkilerinin doğru ve başarılı bir şekilde tanımlanmasını sağlamaktır.

Risk matrisi ne kadar başarılı hazırlanırsa, risklerin analiz ve ölçümleri de o derece sağlıklı olacaktır (Usul ve Mizrahi, 2016: 37). Öncelikli riskleri belirlemek ve kaynak tahsislerine rehberlik etmek için risk matrislerinin kullanılması ulusal ve uluslararası standartlarda tavsiye edilmiştir. Risk matrisi, kurumsal risk yönetimi ve kurumsal yönetim dâhil olmak üzere risk yönetim danışmanlığı ve uygulamalarının birçok alanına yayılmış durumdadır (Cox, 2008: 498).

Risk matrisi üçlü oluşturulabileceği gibi beşli hatta ikili şekillerde de oluşturulabilmektedir. Mümkün olan en basit risk matrisi 2x2 şeklinde hazırlanan tablodur. Eksenlerin her ikisinin de ikiye bölünmesinden kaynaklanan, satır ve sütunlar “olasılık” ve “sonuç” olarak anılır (Cox, 2008). Ancak uygulamalarda genellikle beşli matrisler tercih edilmektedir (Usul ve Mizrahi, 2016: 36). Şekil 1’de üçlü hazırlanmış bir risk matrisi örnek olarak verilmiştir.

	ETKİ DERECEŚİ		
İHTİMAL	1 Düşük	2 Orta	3 Yüksek
3 Yüksek	Düşük Etki- Yüksek İhtimal KONTROL FAALİYETLERİ	Orta Etki- Yüksek İhtimal KONTROL FAALİYETLERİ	Yüksek Etki- Yüksek İhtimal KONTROL FAALİYETLERİ
2 Orta	Düşük Etki- Orta İhtimal TOLERE EDİLEBİLİR RİSK	Orta Etki- Orta İhtimal KONTROL FAALİYETLERİ	Yüksek Etki- Orta İhtimal KONTROL FAALİYETLERİ
1 Düşük	Düşük Etki- Düşük İhtimal TOLERE EDİLEBİLİR RİSK	Orta Etki- Düşük İhtimal TOLERE EDİLEBİLİR RİSK	Yüksek Etki- Düşük İhtimal ACİL DURUM EYLEM PLANI

Şekil 1: Risk Önem Düzeyini Gösteren Risk Matrisi (3 x 3)

Kaynak: Derici, 2015: 39-40

3x3 olarak hazırlanan yukarıdaki risk matrisi incelendiğinde yatay sütunların riskin etki derecesinden dikey sütunların ise riskin ihtimal derecesinden bahsettiği anlaşılmaktadır. İhtimaller yüksek, düşük ve orta olarak sıralanmıştır. Risklerin gerçekleşme ihtimallerinin ne anlam ifade ettiği ve her ihtimalin göstergesi aşağıdaki tabloda detaylı olarak açıklanmaktadır.

Tablo 2: Risklerin Gerçekleşme İhtimallerine Göre Değerlendirilmesi

Risklerin Gerçekleşme İhtimallerinin Değerlendirilmesi	
YÜKSEK İHTİMAL	GÖSTERGELERİ
Bir yıllık zaman süresi içerisinde gerçekleşme olasılığının bulunması durumudur.	<ul style="list-style-type: none"> • Gelecek on yıl içinde birçok defa gerçekleşme potansiyeli • Son iki yıl içinde gerçekleşmiş olması • Dış etkenler nedeniyle kontrolün güç olması
ORTA İHTİMAL	GÖSTERGELERİ
On yıllık zaman süresi içerisinde gerçekleşme olasılığı bulunması durumudur.	<ul style="list-style-type: none"> • Gelecek on yıl içinde birden fazla gerçekleşme potansiyeli • Dış etkenler nedeniyle kontrolün güç olması • Faaliyetle ilgili geçmiş deneyimler
DÜŞÜK İHTİMAL	GÖSTERGELERİ
On yıllık zaman süresi içerisinde gerçekleşme olasılığının bulunmaması durumudur.	<ul style="list-style-type: none"> • Şu ana kadar hiç gerçekleşmemiş olması • Gerçekleşmesi halinde büyük bir şaşkınlık durumu yaratacak olması

Kaynak: Derici, 2015: 39-40

Risk matrisinde yatay sütunlar etki derecelerini göstermektedir. Yatay sütunlar incelendiğinde tıpkı ihtimal sütunlarında olduğu gibi etki düzeylerinin de yüksek, orta ve düşük olarak sıralandığı görülmektedir. Etki düzeylerinin nitelendirilmesinde kullanılan göstergeler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3: Risklerin Etki Düzeylerine Göre Değerlendirilmesi

Risklerin Etki Düzeylerinin Değerlendirilmesi	
ETKİ DÜZEYİ	GÖSTERGELERİ
Yüksek Etki	<ul style="list-style-type: none"> • Kamuoyunun bu riske karşı güçlü bir şekilde duyarlı olması • İşletmenin temel hedefleri üzerinde hayati etkilerinin söz konusu olması • Mali sonuçlarının çok büyük boyutlarda olması
Orta Etki	<ul style="list-style-type: none"> • Kamuoyunun bu riske karşı önemli ölçüde duyarlı olması • İşletmenin temel hedefleri üzerinde önemli etkilerinin söz konusu olması • Mali sonuçların endişe verici olması
Düşük Etki	<ul style="list-style-type: none"> • Kamuoyunun bu riske karşı duyarlılığını düşük olması • İşletmenin temel hedefleri üzerinde düşük düzeyde etkili olması • Mali sonuçlarının tolere edilebilir seviyede olması

Kaynak: Derici, 2015: 39-40

3.8. Risklerin Önceliklendirilmesi

Kurumsal risk yönetiminde işletmenin hedefleri üzerinde güçlü etkiye sahip olabilecek kritik risklerin belirlenmesini ve işletmenin sahip olduğu sınırlı kaynakların bu alanlara yoğunlaştırılmasını sağlamak önemlidir. Bu nedenle risklerin kendi içerisinde bir sıralamaya tabi turulması ve önceliklendirilmesi gereklidir. Risklerin önceliklendirilmesinde olasılık etki ve sonuçları gösteren risk matrisi (haritası) kullanılabilir (Ekici, 2015:104).

Risklerin önceliklendirilmesinin amacı nicel ve nitel tekniklerden yararlanılan değerlendirme süreci sonunda işletmedeki hangi risklere daha önce müdahale edilmesine karar verilmesine yardımcı olmaktadır. Önceliklendirme, risklerin önem derecelerinin, önceden saptanmış risk ölçütlerinin ve işletmenin risk alma istekliliği ile karşılaştırılmasını ve bu sayede öncelikli olarak dikkate alınması gereken risklerin saptanması sürecini kapsamaktadır (TÜSİAD, 2008: 57).

Riskleri önceliklendirmek bir anlamda risklerin sıralanması demektir (Derici, Tüysüz ve Sarı, 2007: 157). Öncelikli olarak müdahale edilmesi gereken riskler belirlendikten sonra alternatifler dikkate alınarak risk yönetim stratejileri belirlenmektedir (Pehlivanlı, 2010: 84).

3.9. Risk Yönetim Stratejilerinin Seçilmesi

Risk yönetim sürecinin bu aşamasında işletme için geçerli olan her bir riskle mücadele etmede hangi stratejinin kullanılacağına kesin olarak karar vermek oldukça güçtür. Bu kararın verilmesi şüphesiz her işletmeye göre farklılık göstermektedir. Örneğin esnek olmayan ve detaycı bir yönetim politikası benimseyen bir işletme için risk yönetim stratejisine karar verme aşaması sınırlı bir hareket imkânı sunacaktır. Hangi riskte hangi stratejinin riskin yapısına daha uygun olduğu kararını verebilmek için risk yöneticisi potansiyel kaybın ölçüsünü, olasılıkları ve kayıp söz konusu olur ise, tazmin kaynaklarını göz önünde bulundurarak hesaplamak durumundadır. Seçim aşamasında her yaklaşımın kâr ve maliyeti dikkate alınarak değerlendirilir (Emhan, 2009: 215).

Risk yönetim stratejilerini aşağıdaki gibi bir sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür.

- **Kaçınma (Avoidance):** Riske neden olan iş birimini satmak, endişe veren bir coğrafi bölgeden çıkmak ya da bir ürün grubunu bırakmak gibi faaliyetler yoluyla işletmenin riskten uzak durma durumudur. Buradaki zorluk ise genellikle riskin ilgili maliyetleriyle birlikte gerçekleşmesine dek işletmelerin ürün hattının bırakmaması ya da iş biriminden uzaklaşmamasıdır. İşletme çok düşük risk iştahına sahip olmadıkça, diğer bütün koşullar hali hazırda yolundayken sadece gelecekteki potansiyel risk temeline dayanarak bir faaliyet alanından çıkması ya da ürün grubundan uzaklaşması oldukça zordur. Öte yandan eğer herhangi bir yatırım gelecekte daha büyük bir riski önlemeye yarayacak bir alana girmek için yapıyorsa bu defa kaçınma stratejisi potansiyel olarak daha maliyetli bir strateji olacaktır (Moeller, 2011: 74).
- **Azaltma (Reduction) :** Bu tutumda risk olasılığını, etkisini veya her ikisini de azaltmak için harekete geçilmesi kastedilmektedir. Gerekli ve uygun kontroller ile risklerin olumsuz etkilerinin gerçekleşme olasılıklarının azaltılmasına ya da risklerin olumsuz etkilerinin derecesinin azaltılmasına yönelik gerçekleştirilen faaliyetlerdir (TÜSİAD, 2008: 60). Örneğin bir finans işletmesi, sistemleri-

nin üç saatten fazla çalışmama riskini belirleyerek değerlendirdiğinde böyle bir olayın etkisini kabul edemeyeceğine karar verebilir. Bu durumda işletme bu olasılığı azaltmak için gelişmiş yedekleme sistemleri ile teknolojiye yatırım yapma yoluna gidebilir (COSO, 2004: 55).

- **Paylaşma (Transfer Etme) (Sharing) :** Bu tutum, riski bir varlıktan diğerine taşımayı içermektedir (Marchetti, 2012: 29). Paylaşma tutumunda riskin tümünün ya da bir kısmının başka bir tarafça üstlenilmesi durumu söz konusudur (TÜSİAD, 2008: 60). Hemen hemen tüm işletmeler düzenli olarak risklerinden korunmak ya da risklerini paylaşmak için örneğin sigorta yaptırma yolunu tercih ederler. Paylaşma tutumunda sigorta yaptırma yönteminden başka çeşitli farklı teknikler de mevcuttur (Moeller, 2011: 75). Bu paylaşım teknikleri içinde çeşitli anlaşmaların kullanılması, ortaklıklar kurma gibi yapılanmalar da sayılabilmektedir. Çoğunlukla riskin paylaşılması esnasında bir maliyet ortaya çıkacaktır (sigorta için prim ödenmesi gibi). Bu sebeple riskin paylaşılması kararlarında fayda-maliyet analizi yönetim tarafından dikkatlice gerçekleştirilmelidir. Riskin paylaşılma tutumu ile birlikte başka bir risk de alınmış olmaktadır. Bu risk, riski üstlenmiş olan tarafın riski uygun ve etkin bir şekilde yönetemesinden kaynaklanacak risktir (TÜSİAD, 2008: 60-61).
- **Kabul Etme (Göze Alma) (Acceptance) :** İşletme yönetimi, zaman zaman işletmede sürdürülen faaliyetlerin doğası gereği bir takım kaçınılmaz riskleri kabul etmek durumundadır. Ayrıca bazı durumlarda fayda-maliyet analizi uygulandığında riski azaltmak için gereken maliyet, onu üstlenmek için gereken maliyetten daha yüksek olduğu tespit edilirse bazı riskler kabul edilebilir (Marchetti, 2012: 29). İşletmede var olan çeşitli riskler için birçok tutum tercih edilebilirse de kabul etme tutumu çoğu zaman bazı riskler için en uygun stratejidir (Moeller, 2011: 75). Şüphesiz yönetimin kabul ettiği riskler (risk toleransı dâhilinde) risk yönetimi sürecinde de izlenmelidir (Marchetti, 2012: 29).

Yukarıda bahsi geçen dört çeşit stratejiye ilave olarak alternatif bir çeşit olmamakla birlikte azaltma, kabullenme ya da paylaşma seçenekleri ile bir arada kullanılacak “Fırsatları Değerlendirme” seçeneği de bazı kaynaklarda yer almaktadır. Buna göre fırsatları değerlendirme stratejisinde riskin tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmasa da olumsuz etkilerini azaltmak için bazı fırsatlar değerlendirilebilir. Öte yandan işletme faaliyetleri ile ilgili olan alanlarda kimi zaman işletmenin başarısını arttıracak fırsatlar ortaya çıkabilir. Ortaya çıkan bu tarz fırsatların değerlendirilebilmesi için işletmenin önceden bir stratejiye sahip olması ve belirlediği stratejiye uygun faaliyetlerde bulunması, fırsatlardan yararlanabilme olanağını arttırmaktadır (Derici, 2015: 22).

3.10. Bilgi ve İletişim

Risk yönetimi faaliyetlerinin sıklıkla soyut şekilde yürütülüyor olması nedeniyle işletme içerisinde risk iletişimi için gereken iç mekanizmalar sağlıklı olarak işletilebilmelidir (Bolgün, 2010: 6). İşletme içerisinde etkili bir iletişim sağlanabilmesine yönelik olarak çalışanların risk yönetimine dair görüşleri, öneri ve eleştirilerini karşılıklı olarak paylaşabilecekleri ortamlar düzenlenebilir. Çalışanların faaliyetleri sırasında karşılaştıkları problemleri ya da paylaşmak istedikleri bilgileri ast ve üstleri ile nasıl bir iletişim kanalı ve yöntemi kullanarak paylaşacakları açık bir şekilde işletmede ifade edilmelidir. Tüm çalışanlar, bu iletişim kanallarını kullanabilecekleri konusunda bilgilendirilmelidir (Derici, 2015: 57).

3.11. Sürekli İzleme

Risk yönetim faaliyetlerinin, kendisinden beklenen amaca yönelik ve güncel içeriğe sahip olması için yürütülecek sürekli izleme uygulamaları önemlidir. İşletmeler faaliyetlerini sürdürürken değişen zamanla birlikte işletme için söz konusu olan risklerin etki derecelerini ve olasılıklarını etkileyen faktörler de değişim göstermektedir. Bu duruma bağlı olarak yürütülen risk yönetim faaliyetlerinin de etkileri ve maliyetleri değişmektedir. Bütün bu nedenler kurumsal risk yönetim sürecinin sistematik ve sürekli olarak izlenmesini gerektirmektedir (Günbey, 2008: 102). İzleme fonksiyonu işletmelerde, sürekli izleme ve münferit izleme olarak iki şekilde gerçekleştirilebilir. Risk yönetiminin hızlı değişime uygun yapısı nedeniyle riskler sürekli izlenebilirken, işletmenin tercih etmesi halinde belirli bir riskin tek olarak ele alınması olarak ifade edilen münferit izleme işletmelerde uygulanabilir (Derici, 2015: 58).

Kurumsal risk yönetim sürecinin etkin ve sürekli olarak izlenebilmesi ve sürecin geliştirilmesine yönelik önerilerinin oluşturulabilmesi için her aşamanın uygun şekilde belgelenerek kayıt altına alınması gerekmektedir. Yöntem ve varsayımlar, bilgi kaynakları, analizler, analiz sonuçları ve alınan kararların nedenleri, belgelenmesi gereken temel konular arasındadır. Sürecin kayıt altına alınarak belgelenmesinde aşağıda sıralanan temel ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır (TÜSİAD, 2008: 63):

- Ticari ve yasal kayıt gereksinimleri,
- Kayıtların oluşturulması ve elde tutulması maliyetleri,
- Bilginin tekrar kullanılması

Yöneticiler, işletmelerinin kendilerine has yapısal özelliklerini dikkate aldıklarında, kurumsal risk yönetim yapısı oluşturmak için geliştirilecek süreç ve metodoloji ile ilgili seçim yapmak durumunda kalırlar. Kimi yöneticiler kurumsal risk yönetimi aşamalarında belirli iş birimleri için karmaşık ve detaylı teknikler izlerken kimileri kurumsal risk yönetimi uygulama yapılarında daha genel ve basit bir yaklaşım benimseyebilirler (Yılmaz, 2007: 103). Bu noktada önemli olan seçilecek ve uygulanacak kurumsal risk yönetim yapısının işletmenin özelliklerine uygun ve ihtiyaçlarına cevap verebilecek şekilde belirlenebilmesidir.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Kurumsal risk yönetim sistemi işletmeye şüphesiz yüzde yüz bir güvence sağlayamamaktadır. Çünkü kurumsal risk yönetim sistemi işletmelerde ne kadar iyi kurulmuş olursa olsun karar verme sürecinde risk değerlendirme ve tutumlarına ilişkin alınan kararlarda insan doğasından kaynaklanabilecek bazı hatalar söz konusu olabilmektedir. Risk geleceğe ilişkin bir olgudur ve gelecek de belirsizlik barındırır. Dolayısıyla risk yönetiminde önceden kesin ve net bir tahmin yapılamamaktadır. Ancak işletmelerde kurumsal risk yönetim sürecinin etkin olarak uygulanması, faaliyetlerle ilgili daha bilinçli kararlar alınması ve işletmede risk yönetimi ile ilgili olarak daha sağlıklı iletişim kurulması gibi konular da dâhil olmak üzere işletmenin gelişimine katkıda bulunmaktadır.

İşletmelerde kurumsal risk yönetimi sürecinde oluşturulacak uygulama adımları, işletmenin dış çevresi, faaliyette bulunduğu endüstri kolu, faaliyetleri, organizasyonel yapısı, büyüklüğü, teknik alt yapısı, sahip olduğu yönetim ve insan kaynakları politikaları gibi faktörler ile yakından ilgilidir. Bu nedenle her

işletme kendi yapısına en uygun modeli oluşturacak ve uygulanan modeller işletmeden işletmeye farklılık gösterir nitelikte olacaktır. Bu çalışmada işletmelerde kurumsal risk yönetim sisteminin kurulması ve etkin şekilde sürdürülebilmesi için uygulanması gereken adımları ve adımların her birinde yürütülmesi gereken faaliyetleri içeren kurumsal risk yönetim süreci ele alınmıştır. Kurumsal risk yönetimi uygulama sürecine yer veren çeşitli çalışmalar incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda sürecin ana hatlarının benzer olmasıyla birlikte incelenen her çalışmada adımların birebir aynı olmadığı görülmüştür. Bu durumun kurumsal risk yönetim sistemine ait genel kesin bir yapının var olmamasından ve her araştırmacının kurumsal risk yönetim sürecinin yapısına kendi yorumu ile yaklaşmasından kaynaklı olduğu söylenebilir. Çalışmalardan elde edilen bilgiler ışığında sürece yönelik izlenebilecek on bir adımı içeren bir model oluşturulmuştur. Tablo 1’de yer verildiği üzere mevcut literatürde bazı çalışmalarda kurumsal risk yönetimi adımları içerisinde dış ve iç unsurların belirlenmesi adımlarının yer almadığı görülmektedir. Bu çalışmada ise kurumsal risk yönetimi sürecinin başlangıç adımını dış unsurların belirlenmesi adımı, ikinci adımını ise, iç unsurların belirlenmesi adımı oluşturmaktadır. Çünkü dış ve iç unsurların belirlenmesi adımlarının işletmede kurumsal risk yönetimi sürecinin başarısı için önemli rol oynadığı düşünülmektedir. Özellikle iç unsurların belirlenmesi adımı yer alan vizyon ve misyon hakkında bilgi sahibi olmak ve işletmede hali hazırda işleyen risk yönetim sisteminin durum analizini yapmak yoluyla güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek kurumsal risk yönetimi sürecinin sağlıklı şekilde kurularak sürdürülmesi için önemlidir. Üçüncü adım olarak hedeflerin belirlenmesi adımı yer verilmiştir. İşletme hedeflerinin belirlenmesinin ardından tüm çalışanların rol ve sorumluluklarının belirlendiği bir kurumsal risk yönetimi çerçevesinin işletmede oluşturulması gereklidir. Risklerin belirlenmesi adımından önce işletme, kabul etmeye hazır olduğu risk miktarını gösteren risk iştahını da belirlemelidir. Risk iştahının belirlenmesinin ardından kurumsal risk yönetim sürecinin esas konusunu oluşturan risklerin belirlenmesi adımına geçilmelidir. Belirlenen riskler, işletmede hazırlanacak risk matrisleri yardımıyla analiz edilerek ölçülmelidir. Analizi yapılarak ölçülen riskler belirli bir sıralamaya tutularak önceliklendirilmelidir. Bu anlamda risklerin önceliklendirilmesi sekizinci adımı oluşturmaktadır. Risklerin yönetilebilmesi için çeşitli risk yönetim stratejileri söz konusudur. Dokuzuncu adım, işletmenin karşı karşıya olduğu riskleri için hangi risk yönetim stratejilerinin seçileceğine karar verilmesi gereken adımdır. Kurumsal risk yönetim sürecinde risk yönetim faaliyetlerinin sürdürülmesinde işletmede iletişim kanallarının kullanılması yoluyla bilgi akışı da sağlanmış olmalıdır. Ayrıca son adım olarak açıklanan sürecin sürekli izlenmesi adımı sayesinde de sürecin geliştirilmesi mümkün olabilecektir.

Çalışmada detaylı olarak açıklanan on bir adım kurumsal risk yönetimi uygulama sürecine yönelik tavsiye niteliği taşımaktadır. Bahsi geçen adımların sayısının ve sıralamasının işletmelerin yapılarına göre farklılık gösterebilmesi mümkündür. Ancak burada esas dikkat edilmesi gereken nokta işletmelerin kendi yapılarına uygun olan kurumsal risk yönetimi uygulama sürecini kurgulayabilmesi ve süreçte yer alacak ana prensiplerin ve uygulanması gereken adımların belirlenen hedefler ile uyumlu olacak şekilde yürütülebilmesidir. Öte yandan kurumsal risk yönetimi sürecinin uygulanması aşamasında kim, ne, nasıl, nerede ve ne zaman sorularının yanıtlarını oluşturacak şekilde ayrıntılı bir planın hazırlanması da sürecin amaca uygun yürütülmesi açısından önemlidir.

KAYNAKÇA

- Acar, Şafak Birol, Risk Yönetimi ve Kontrol Faaliyetleri, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü Mali Yönetim ve Kontrol Dairesi, Bolu, 9-10 Mayıs 2013.
- Arslan, Işıl, Kurumsal Risk Yönetimi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mart, 2008.
- COSO, Enterprise Risk Management- Integrated Framework, Executive Summary Framework, September, 2004.
- Cox, Louis Anthony (Tony), "What's Wrong with Risk Matrices?", Risk Analysis, Vol. 28, No.2, 2008, s.497-512.
- Derici, Onur, İç Kontrol ve Risk Yönetimi, BEKAD Yayınları, Yayın No:21, Antalya, 2015.
- Duran, Erdal, Kamu İdarelerinde Kurumsal Risk Yönetimi Uygulamaları, Mali Hizmetler Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Aralık 2013.
- Dickinson, Gerry, "Enterprise Risk Management: Its Origins and Conceptual Foundation", The Geneva Papers on Risk and Insurance Vol. 26, No. 23, July 2001, s. 360-366.
- Ekici, Hasan, Kurumsal Risk Yönetimi, Konya, Çizgi Kitabevi, 2015.
- Emhan, Abdurrahim, "Risk Yönetim Süreci ve Risk Yönetimde Kullanılan Teknikler", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 23, Sayı: 3, 2009, s. 209-220.
- Göğüş, Handan Sümer, Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi, Türkmen Yayınları, İstanbul, 2015.
- Günbey, Ahmet, Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2008.
- Güneş, Şule, Kurumsal Risk Yönetimi ve Türkiye'de Farkındalığına İlişkin Bir Uygulama, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.
- IMA (Institute of Management Accountants), Enterprise Risk Management: Tools and Techniques for Effective Implementation, 2007.
- Kılıç, Mustafa, "Stratejik Yönetim Sürecinde Değerler, Vizyon ve Misyon Kavramları Arasındaki İlişki", Sosyoekonomi Dergisi, Temmuz-Aralık 2010-2, s. 81-98.
- Kızılboğa, Rüveyda, Kurumsal Risk Yönetimi Odaklı İç Denetim İstanbul Büyükşehir Belediyesi için Bir Model Önerisi, Marmara Belediyeler Birliği, 2013.
- Lam, James, Enterprise Risk Management From Incentives to Controls, John Wiley & Sons, New Jersey, 2003.
- Marchetti, Anne A., Enterprise Risk Management Best Practices, John Wiley & Sons, New Jersey 2012.
- Olson, David L. ve Desheng Wu, Enterprise Risk Management in Finance, Palgrave Macmillan, 2015.
- Saka, Tamer, Kurumsal Risk Yönetimi ve 2008 Yılı Risk Öngörütleri, TÜSİAD, 21 Şubat 2008. tusiad.org/tr/tum/item/download/2468_47d48b480878ef141e0ded0518703d78, Erişim Tarihi: 24.01.2018.
- Sarpkaya, Duygu, Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2012.
- The Orange Book: Management of Risk-Principles and Concepts, United Kingdom (UK): HM Treasury, October, 2004.
- Topçu, Bünyamin, Finans Dışı Şirketlerde Kurumsal Risk Yönetimi, Kadir Has Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul, 2010.

TÜSİAD Risk Yönetimi Çalışma Grubu, Kurumsal Risk Yönetimi, Yayın No. TÜSİAD-T/2008-02/452, 2008.

Uşul, Hayrettin ve Rozi Mizrahi, Risk Odaklı Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara, 2016.

Yılmaz, Ayşe Küçük, Havaalanlarında Kurumsal Risk Yönetimi Atatürk Havalimanı Terminalleri İşletmesi için Kurumsal Risk Yönetimi Model Önerisi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Eskişehir, 2007.

ÇOKLU ZEKA KURAMI BAĞLAMINDA MUHASEBE I DERSİNDEKİ BAŞARININ DEĞERLENDİRİLMESİ*

Arş. Gör. Tuba BORA KILINÇARSLAN**

Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY***

Bilim Uzmanı Esra ÖZDEMİR****

Makale Gönderim Tarihi : 13/08/2018 / Kabul Tarihi : 10/11/2018

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde eğitim gören ve muhasebe I dersini alan öğrencilerin çoklu zeka alanlarını belirlemek ve öğrencilerin çoklu zeka alanları ile muhasebe I dersindeki akademik başarıları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını tespit etmektir. Çalışmada öğrencilerin çoklu zeka alanlarındaki dağılım düzeylerini belirlemek amacıyla Armstrong'un geliştirdiği ve Ahmet Saban tarafından Türkçeye çevrilen Çoklu Zeka Envanteri kullanılmıştır. Sözel/dilsel zeka, mantıksal/matematikselsel zeka, görsel/uzamsal zeka, müziksel/ritmik zeka, bedensel/kinestetik zeka, sosyal zeka, içsel zeka ve doğacı zeka olmak üzere sekiz zeka alanını içeren Çoklu Zeka Envanteri, seksen sorudan oluşan 5'li Likert ölçeğidir. Bu ölçek, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde eğitim gören ve muhasebe I dersini alan 768 öğrenci üzerinde uygulanmış, 742 anket değerlendirmeye alınmıştır. Muhasebe I dersindeki başarının değerlendirilmesi için ise öğrencilerin bu dersteki dönemsonu notları dikkate alınmıştır. Öğrencilerin zeka alanları ile muhasebe I dersindeki akademik başarıları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını tespit etmek için Korelasyon Analizi yapılmıştır. Araştırma sonucunda sözel/dilsel zeka, müziksel/ritmik zeka, bedensel/kinestetik zeka ve sosyal zeka ile Muhasebe I dersindeki başarı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı; mantıksal/matematikselsel zeka, görsel/uzamsal zeka, içsel zeka ve doğacı zeka ile Muhasebe I dersindeki başarı arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı ilişki olduğu, ancak bu ilişkinin zayıf olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Çoklu Zeka Kuramı, zeka alanları, muhasebe

* Bu çalışma, 3-5 Temmuz 2017 tarihleri arasında Ohrid/Makedonya'da düzenlenen IV. Uluslararası Muhasebe ve Finansman Sempozyumu'nda özet bildiri olarak sunulmuştur.

** Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, tubabora@uludag.edu.tr
ID: 0000-0001-9258-3829

*** Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, aporoy@uludag.edu.tr
ID:0000-0002-8208-4329

**** Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, esraozdemir@anadolu.edu.tr, ID: 0000-0003-1511-4054

THE EVALUATION OF THE SUCCESS IN ACCOUNTING I CLASSES WITHIN THE CONTEXT OF MULTIPLE INTELLIGENCE THEORY**ABSTRACT**

The aim of this study is to identify the multiple intelligence areas of the students having Accounting I classes and studying in the Faculty of Economics and Administrative Sciences at Uludag University, and to determine whether there is a significant relationship between the students' multiple intelligence areas and their academic success in Accounting I classes. Multiple Intelligence (MI) Inventory by Armstrong, which was translated into Turkish by Ahmet Saban, was used in the study in order to determine students' specific strengths in multiple intelligence areas. MI Inventory consists of eight different intelligences which are verbal/linguistic, logical/mathematical, visual/spatial, musical/rhythmic, bodily/kinesthetic, interpersonal, intrapersonal and naturalistic, and it is a five-point Likert Scale with eighty items. This scale was used to assess 768 students having Accounting I classes and studying in the Faculty of Economics and Administrative Sciences at Uludag University and 742 questionnaires were included in the study. Final grades of the students were taken into account for the academic success in this lesson to be evaluated. Correlation Analysis was performed to determine whether there was a significant relationship between the students' multiple intelligence areas and their academic success in Accounting I. The study revealed that there was not a statistically significant relationship between the success in Accounting I classes and verbal/linguistic, musical/rhythmic, bodily/kinesthetic and interpersonal intelligence, and that there was a positive and statistically significant but not a very strong relationship between the success in Accounting I classes and logical/mathematical, visual/spatial, intrapersonal and naturalistic intelligence.

Keywords: Multiple Intelligence Theory, intelligence areas, accounting

1. GİRİŞ

Zeka soyut bir kavramdır ve bu nedenle zekanın tam olarak ne olduğu ve nasıl tanımlanması gerektiği konusunda birçok düşünür ve bilim insanı çeşitli fikirler üretmişlerdir. Howard Gardner zekayı, *problemleri çözme kapasitesi ve bir veya birden fazla kültürde değer atfedilen ürünler ortaya koyabilme yetisi* olarak tanımlamaktadır (Armstrong, 2009:6).

Geleneksel kuramlar çoğunlukla zekayı belirleyen ölçütler olarak bireylerin matematiksel ve sözel becerilerini dikkate almıştır. Fakat insan beyni birçok zeka bileşenine sahiptir ve yalnızca matematiksel ve sözel becerilerle ifade edilen zeka, bireylerin zeka kapasitelerini tam olarak yansıtamamaktadır.

Gardner, Harvard Üniversitesi'nde "Project Zero" (Proje Sıfır) adlı projede normal ve üstün yetenekli çocuklarla ilgili araştırmalar yapmış, bilişsel yeteneklerin gelişimini incelemiştir. Bu çalışmalar sırasında psikometrik bakış açısıyla açıklanamayan farklı bir şeyler gözlediğini fark etmiştir. Çocuklar ve beyin hasarlı yetişkinlerle yaptığı günlük çalışmaların kendisini insan doğası ile ilgili bedensel bir olguyla derinden etkilediğini, insanların çok geniş, çok sayıda kapasitelerle dolu olduğunu, bir bireyin bir alandaki üstünlüğünün, bir başka alandaki gücüyle karşılaştırılabilecek ve tahmin edilebilecek kadar basit olmadığını ifade etmiştir. Bu noktadan hareket eden Howard Gardner, zekaya daha geniş bir açıdan bakan Çoklu Zeka Kuramı'nı ortaya koymuştur. Bu kuramı, 1983 yılında "Frames of Mind" (Zihnin

Çerçevesi) adlı kitabında ayrıntılı bir şekilde anlatmış (Eğçapan, 2013:1339) ve zeka alanlarını yediye ayırmıştır. Daha sonra, 1999 yılında yayımladığı “Intelligence Reframed (Zeka Yeniden Yapılandırıldı)” adlı eserinde yedi zeka alanına bir yenisini daha (doğacı zeka) ekleyerek Çoklu Zeka Kuramı’nı yeniden tasarlamıştır. Bu kurama göre; sözel/dilsel zeka, mantıksal/matematiksel zeka, görsel/uzamsal zeka, müziksel/ritmik zeka, bedensel/kinestetik zeka, sosyal zeka, içsel zeka ve doğacı zeka olmak üzere toplam sekiz zeka alanı bulunmaktadır. Ancak, Gardner sekiz değişik zeka alanını tanımlamakla birlikte bu sayının insan yeteneklerinin çokluğunu ifade etmekte yeterli olmadığına ve her zaman daha fazla zeka alanlarının olabileceğine de dikkat çekmiştir (Saban, 2005:6).

Tablo 1. Çok Boyutlu Zeka Kuramı’nda Yer Alan Zeka Alanları

ZEKA ALANLARI	AÇIKLAMA
Sözel/Dilsel Zeka	Sözcükleri hem sözlü, hem de yazılı olarak etkili biçimde kullanma becerisidir.
Mantıksal/Matematiksel Zeka	Mantıksal düşünme, sayıları etkili kullanma, problemlere bilimsel çözümler üretme ve kavramlar arasındaki ilişkiyi ayırt etme, sınıflama yeteneğidir.
Görsel/Uzamsal Zeka	Üç boyutlu bir nesnenin şekil ve görüntüsünü hayal edebilme yeteneğidir.
Müziksel/Ritmik Zeka	Duyguların aktarımında, müziği algılama ve sunmada müziği bir araç olarak kullanma yeteneğidir.
Bedensel/Kinestetik Zeka	Düşünceleri ve duyguları ifade ederken ve de problemleri çözerken bedeni kullanma yeteneğidir.
Sosyal Zeka	İnsanlarla ilişki kurma, diğer bireylerin ruh hallerini, duygularını, güdülenmişliklerini ve nihayetlerini anlama ve davranışlarını yorumlama yeteneğidir.
İçsel Zeka	Bireyin kendisini, güçlü ve zayıf yönlerini, ruh halini, arzu ve niyetlerini anlama ve bu doğrultuda yaşamını planlama ve yönlendirme becerisidir.
Doğacı Zeka	Doğal kaynaklara ve sağlıklı bir çevreye ilgi duyma, flora ve faunayı tanıma yeteneğidir.

Kaynak: Demirel, 2015.

Tablo 1’de Gardner’ın çoklu zeka kuramında yer alan sekiz zeka alanı ve açıklamaları yer almaktadır. Dokuzuncu zeka alanı olarak varoluşçu zekadan bahsedilmekle beraber, beyinde bu zeka alanıyla ilişkili kanıtların henüz bulunamamasından dolayı, Gardner bu zeka alanına tereddütle yaklaşmaktadır (Gardner, 2005:9).

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde çoklu zeka kuramına ilişkin yapılmış birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalardan bazıları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Bireylerin çoklu zeka kuramına dayalı profillerini ortaya koymaya çalışan çalışmalar olduğu gibi (Oral, 2001; Hamurcu vd., 2002; Loori, 2005; Ekici, 2007; Yenice ve Aktamış, 2010; Tuncer, 2011; Yüce, 2011) bireylerin çoklu zeka alanları ile akademik başarıları arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalar da (McMahon ve Rose, 2004; Razmjoo, 2008; Kurt vd., 2011; Bulut vd., 2012; Ahvan ve Pour, 2016; Kandeel, 2016) mevcuttur.

Çoklu zeka kuramı ile ilgili araştırmalar arasında çoklu zeka kuramına ilişkin görüşlere dayalı çalışmalar da (Barrington, 2004; Gürçay ve Eryılmaz, 2008; Ozan vd., 2013) literatürde yer almaktadır.

Farklı alanlarda çoklu zeka kuramı tabanlı öğretimin başarı açısından geleneksel öğretimden daha etkili olduğunu gösteren çalışmalar da (Dillihunt ve Tyler, 2006; Yıldırım vd., 2006; Karagöz Işık, 2007; Mokhtar vd., 2008; Öngören ve Şahin, 2008; Xie ve Lin, 2009; Can vd., 2011; Erkaçan vd., 2011; Delgoshaei ve Delavari, 2012; Baş, 2016; Madkour ve Mohamed, 2016) bulunmaktadır.

Çoklu zeka kuramı bağlamında literatürde dikkat çeken diğer çalışmalar ise, bireylerin çoklu zeka profilleriyle farklı değişkenlerin karşılaştırılmasıdır. Berkant ve Ekici (2007) sınıf öğretmeni adaylarının fen öğretiminde öğretmen öz-yeterlik inanç düzeyleri ile çoklu zeka türleri arasındaki ilişkiyi; Müftüler (2008) üniversite öğrencilerinin serbest zaman tercihleri ile çoklu zeka alanları arasındaki ilişkiyi; Dilci ve Babacan (2011) sınıf öğretmen adaylarının üst bilişsel okuma stratejileri ile çoklu zeka alanları arasındaki ilişkiyi; Çinkılıç ve Soyer (2013) beden eğitimi öğretmen adaylarının problem çözme becerileri ile çoklu zeka alanları arasındaki ilişkiyi; Moheb ve Bagheri (2013) İran'daki yabancı dil olarak İngilizce gören öğrencilerin yazma becerileri ile çoklu zeka alanları arasındaki ilişkiyi; Yaz (2013) Beden Eğitimi ve Spor Yüksekokulu öğrencilerinin çoklu zeka alanları ile Holland Kişilik Tipleri arasındaki ilişkiyi; Kahraman ve Bulut Bedük (2016) üstün yetenekli öğrencilerin mükemmeliyetçilik seviyeleri ile çoklu zeka alanları arasındaki ilişkiyi; Sajjadi vd. (2016) oyun tercihleri ile çoklu zeka alanları arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir.

Türkiye'de son zamanlarda çoklu zeka kuramına yönelik çok sayıda çalışma olmakla beraber, bu çalışmalar fen alanına yoğunlaşmış ve çoğunlukla ilköğretim öğrencileri ile yürütülmüştür (Saban, 2009: 864-865). Yükseköğrenim gören öğrenciler üzerine yapılan çalışmaların az olması ve muhasebe eğitime yönelik bir çalışmaya rastlanılmaması sebebiyle, bu çalışmanın ilgili literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3. METODOLOJİ

“Üniversite öğrencilerinin zeka alanları ile muhasebe I dersindeki akademik başarıları arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?” sorusundan yola çıkılarak, üniversite öğrencilerinin çoklu zeka alanlarının belirlenmesi ve çoklu zeka alanları ile muhasebe I dersindeki akademik başarıları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının tespit edilmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu amaçla, 2016-2017 eğitim

öğretim yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde eğitim gören ve muhasebe I dersini almış öğrencilere Armstrong tarafından geliştirilen ve Ahmet Saban tarafından Türkçeye çevrilen Çoklu Zeka Envanteri uygulanmıştır. Bu envanter, 8 zeka alanından oluşan ve her zeka türüne ilişkin 10'ar maddenin yer aldığı toplamda 80 sorudan oluşan 5'li Likert ölçeğidir. Armstrong (2003), Çoklu Zeka Envanteri'nin hiçbir şekilde zeka testi olmadığını ve bu amaç için de kullanılmaması gerektiğini belirtmiştir. Bu çalışmada, zeka alanlarının ölçüldüğü Çoklu Zeka Envanteri ile akademik başarı arasındaki ilişki test edilmiştir. Muhasebe I dersindeki başarının değerlendirilmesi için ise öğrencilerin bu dersteki dönemsonu notları dikkate alınmıştır.

Çalışmanın evrenini 2016-2017 eğitim öğretim yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde eğitim gören muhasebe I dersini almış öğrenciler oluşturmaktadır. Veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket iki bölümden oluşmaktadır. Anketin birinci bölümünde araştırmaya katılan öğrencilerin kişisel bilgileri yer almaktadır. Anketin ikinci bölümünde ise Çoklu Zeka Envanteri'ne yer verilmiştir. Muhasebe I dersine kayıtlı 2439 öğrenciden 768 öğrenciye ulaşılmış, 26 anket değerlendirme dışında tutularak toplamda 742 anket değerlendirmeye alınmıştır.

Bu çalışmada aşağıda yer alan araştırma sorularına yanıt aranmaya çalışılacaktır:

1. Öğrencilerin *sözel/dilsel zekası* ile muhasebe I dersindeki akademik başarısı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
2. Öğrencilerin *mantıksal/matematiksel zekası* ile muhasebe I dersindeki akademik başarısı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
3. Öğrencilerin *görsel/uzamsal zekası* ile muhasebe I dersindeki akademik başarısı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
4. Öğrencilerin *müziksel/ritmik zekası* ile muhasebe I dersindeki akademik başarısı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
5. Öğrencilerin *bedensel/kinestetik zekası* ile muhasebe I dersindeki akademik başarısı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
6. Öğrencilerin *sosyal zekası* ile muhasebe I dersindeki akademik başarısı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
7. Öğrencilerin *içsel zekası* ile muhasebe I dersindeki akademik başarısı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?
8. Öğrencilerin *doğacı zekası* ile muhasebe I dersindeki akademik başarısı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?

Verilerin analizinde SPSS 23 paket programı kullanılmıştır. Araştırmaya katılan öğrencilerin cinsiyet, okudukları bölüm ve öğretim türlerine ilişkin frekans analizi yapılmış ve zeka alanları belirlenmiştir. Zeka alanları ile Muhasebe I dersindeki akademik başarı arasında ilişki olup olmadığı ölçmek için ise Korelasyon Analizi yapılmıştır.

Ölçeğin güvenilirliği Cronbach alfa katsayısı ile ölçülmüştür. Cronbach alfa değeri 0,873 olarak bulunmuştur.

4. BULGULAR

Bu çalışmada öncelikle, araştırmaya katılan öğrencilerin profilleri çıkarılmıştır. Araştırmaya katılan 742 öğrencinin cinsiyet, okudukları bölüm ve öğretim türüne ilişkin dağılım Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. Araştırmaya Katılan Öğrencilerin Profilleri

CİNSİYET	N	%
Kız	386	52
Erkek	356	48
BÖLÜM	N	%
İşletme	234	31.5
İktisat	151	20.4
Maliye	303	40.8
Ekonometri	54	7.3
ÖĞRETİM TÜRÜ	N	%
1. Eğitim	370	49.9
2. Eğitim	372	50.1

Tablo 2’den de görüldüğü üzere, araştırmaya katılanların %52’si (386) kız öğrenci, %48’i (356) ise erkek öğrencidir. Araştırmaya katılan öğrencilerin çoğunluğu (%40,8) maliye bölümünde okumaktadır. Bunu sırasıyla %31,5 ile işletme bölümünde okuyan öğrenciler ve %20,4 ile iktisat bölümünde okuyan öğrenciler izlemektedir. En az katılım gösteren öğrenciler (%7,3) ise ekonometri bölümünde eğitim görmektedir. Araştırmaya katılan ekonometri bölümü öğrencilerinin az olmasının nedeni, ekonometri bölümündeki öğrenci sayısının diğer bölümlere göre daha az olmasıdır. Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi, Uluslararası İlişkiler Bölümü programlarında Muhasebe dersi tek dönemlik olduğu için bu bölümlerdeki öğrencilere anket uygulanmamıştır. Öğretim türü açısından bakıldığında ise, yarı yarıya bir dağılım mevcuttur.

Tablo 3’te araştırmaya katılan öğrencilerin sahip oldukları zeka alanlarının ortalamaları, standart sapmaları ve zeka alanlarının gelişmişlik düzeyleri yer almaktadır. Çoklu zeka puanları 10 ila 50 arasında değişkenlik gösterebilmekte ve hesaplanan ortalamalar 10-18 arasında ise “gelişmemiş”; 19-26 arasında ise “az gelişmiş”; 27-34 arasında ise “orta düzeyde gelişmiş”; 35-42 arasında ise “gelişmiş” ve 43-50 arasında ise “çok gelişmiş” olarak değerlendirilmektedir.

Tablo 3. Araştırmaya Katılan Öğrencilerin Sahip Oldukları Zeka Alanları

ZEKA ALANLARI	N	X	Standart Sp.	Puan Karşılığı
Sözel/dilsel zeka	705	34,19	4,80902	Orta Düzeyde Gelişmiş
Mantıksal/matematiksel zeka	702	36,33	5,39557	Gelişmiş
Görsel/uzamsal zeka	686	36,34	5,20904	Gelişmiş
Müziksel/ritmik zeka	686	34,85	5,92774	Orta Düzeyde Gelişmiş
Bedensel/kinestetik zeka	686	36,27	4,93634	Gelişmiş
Sosyal zeka	701	35,01	4,82774	Gelişmiş
İçsel zeka	698	35,97	4,84412	Gelişmiş
Doğacı zeka	697	35,36	5,25152	Gelişmiş

Tablo 3’de görüldüğü üzere, araştırmaya katılan öğrencilerin sözel/dilsel zeka ve müziksel/ritmik zekalarının orta düzeyde geliştiği; mantıksal/matematiksel zeka, görsel/uzamsal zeka, bedensel/kinestetik zeka, sosyal zeka, içsel zeka ve doğacı zeka alanlarının ise gelişmiş olduğu söylenilebilir. Araştırmaya katılan öğrencilerin en yüksek zeka alanları 36,34 ortalama ile görsel zeka ve 36,33 ortalama ile mantıksal/matematiksel zeka olurken, en düşük zeka alanı ise 34,19 ortalama ile sözel zeka olmuştur.

Araştırmaya katılan öğrencilerin zeka alanları ile Muhasebe I dersindeki akademik başarı arasındaki ilişki Korelasyon Analizi ile ölçülmüştür. Korelasyon analizinin sonuçları Tablo 4’de yer almaktadır.

Tablo 4. Zeka Alanları ile Muhasebe I Dersindeki Akademik Başarı Arasındaki İlişki

ZEKA ALANLARI	AKADEMİK BAŞARI	
	Pearson Correlation	Sig.
Sözel/dilsel zeka	-,005	,903
Mantıksal/matematiksel zeka	,077	,041
Görsel/uzamsal zeka	,077	,042
Müziksel/ritmik zeka	-,030	,434
Bedensel/kinestetik zeka	,039	,305
Sosyal zeka	-,053	,164
İçsel zeka	,085	,025
Doğacı zeka	,094	,013

Tablo 4'ten de görüldüğü üzere, sözel/dilsel zeka, müziksel/ritmik zeka, bedensel/kinestetik zeka ve sosyal zekanın sig. değeri 0,05'ten büyüktür. Dolayısıyla bu zeka alanları ile Muhasebe I dersindeki başarı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı söylenebilir. Mantıksal/matematikselsel zeka, görsel/uzamsal zeka, içsel zeka ve doğacı zekanın ise sig. değeri 0,05'ten küçük olduğu için bu zeka alanları ile Muhasebe I dersindeki başarı arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki olduğu, ancak Pearson katsayıları 0,077 ile 0,094 arasında değişiklik gösterdiği için bu ilişkinin zayıf bir ilişki olduğu söylenilebilir.

5. SONUÇ

Zekanın tanımlanmasına yönelik birçok görüş olmakla beraber, herkesin üzerinde anlaşıldığı ve evrensel olarak kabul gören bir tanım yoktur. Geleneksel anlayışta kısıtlı ölçütlerle ifade edilen zeka anlayışına karşı, Gardner zekanın çok boyutlu olduğu görüşünü savunmaktadır. Gardner' a göre zeka çok yönlüdür ve her insanın kendine özgü bir zeka profili vardır.

Bu çalışmada Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde eğitim gören ve muhasebe I dersini alan öğrencilerin çoklu zeka alanları belirlenmiş ve öğrencilerin çoklu zeka alanları ile muhasebe I dersindeki akademik başarıları arasındaki ilişki tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın 2016-2017 eğitim öğretim yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde öğrenim gören muhasebe I dersini almış öğrenciler üzerinde yapılmış olması çalışmanın kısıtlını oluşturmaktadır. Elde edilen sonuçlara göre araştırmaya katılan öğrencilerin sözel/dilsel zeka ve müziksel/ritmik zekalarının orta düzeyde geliştiği, diğer zeka alanlarının ise gelişmiş olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca Muhasebe I dersindeki akademik başarı ile dört zeka alanı (sözel/dilsel zeka, müziksel/ritmik zeka, bedensel/kinestetik zeka ve sosyal zeka) arasında ilişki bulunmazken, diğer dört zeka alanı (mantıksal/matematikselsel zeka, görsel/uzamsal zeka, içsel zeka ve doğacı zeka) arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı bir ilişki olduğu ancak bu ilişkinin zayıf olduğu sonucuna varılmıştır.

Sonuç olarak bakıldığında, yapılan bu çalışmada Muhasebe I dersindeki başarı ile sözel/dilsel, müziksel/ritmik, bedensel/kinestetik ve sosyal zeka arasındaki ilişki McMahan ve Rose (2004), Kurt vd. (2011) ve Razmjoo (2008)'nin çalışmalarıyla benzerlik gösterirken; mantıksal/matematikselsel zeka alanı arasındaki ilişki McMahan ve Rose (2004) ve Ahvan ve Pour (2016)'un çalışmalarıyla; görsel/uzamsal zeka ve doğacı zeka alanı arasındaki ilişki Kurt vd. (2011) ve Ahvan ve Pour (2016)'un çalışmalarıyla; içsel zeka alanı arasındaki ilişki Ahvan ve Pour (2016)'un çalışmalarıyla benzerlik göstermektedir.

KAYNAKÇA

Ahvan, Yaghoob Raissi ve Hossein Zainali Pour, "The correlation of multiple intelligences for the achievements of secondary students", Educational Research and Reviews, December 2016, Volume 11, Issue 4, s. 141-145.

Armstrong, Thomas, The Multiple Intelligences of Reading and Writing: Making The Words Come Alive, 1. Edition, ASCD Publications, United States of America, 2003.

Armstrong, Thomas, Multiple Intelligences in The Classroom, 3. Edition, ASCD Publications, United States of America, 2009.

Barrington, Ernie, "Teaching to Student Diversity in Higher Education: How Multiple Intelligence Theory Can Help", Teaching in Higher Education, October 2004, Volume 9, Issue 4, s. 421- 434.

Baş, Gökhan, "The Effect of Multiple Intelligences Theory-Based Education on Academic Achievement: A Meta-Analytic Review", Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri, 2016, Cilt 16, Sayı 6, s. 1833-1864.

Berkant, Hasan Güner ve Gülay Ekici, "Sınıf Öğretmeni Adaylarının Fen Öğretiminde Öğretmen Öz-Yeterlik İnanç Düzeyleri İle Zeka Türleri Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2007, Cilt 16, Sayı 1, s. 113-132.

Bulut, İlhami, Meral Öner Sünkür, Behçet Oral ve Mustafa İlhan, "8. Sınıf Öğrencilerinin Geometrik Düşünme Düzeyleri İle Zeka Alanları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi", Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Yaz 2012, Cilt 11, Sayı 41, s. 161-173.

Can, Şendil, Derya Gök Altun ve Mansur Harmandar, "**Çoklu Zeka Kuramı'na Dayalı Öğretimin Erişi, Tutum Ve Kalıcılığa Etkisi**", E- Journal of New World Sciences Academy, 2011, Cilt 6, Sayı 1, s. 147-168.

Çinkılıç, İnanç ve Fikret Soyer, "Beden Eğitimi Öğretmen Adaylarının Çoklu Zeka Alanları İle Problem Çözme Becerileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi", Spor Yönetimi ve Bilgi Teknolojileri Dergisi, 2013, Cilt 8, Sayı 1, s. 4-16.

Delgoshaei, Yalda ve Neda Delavari, "Applying Multiple-Intelligence Approach to Education and Analyzing Its Impact on Cognitive Development of Pre-School Children", Procedia- Social and Behavioral Sciences, December 2012, Volume 32, s. 361- 366.

Demirel, Özcan, Öğretim İlke ve Yöntemleri Öğretme Sanatı, 21. Baskı, Pegem Akademi, Ankara, 2015.

Dilci, Tuncay ve Tuğba Babacan, "Sınıf Öğretmen Adaylarının Üstbilişsel Okuma Stratejileri ile Çoklu Zeka Alanları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi", İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, Aralık 2011, Cilt 12, Sayı 3, s. 47-64.

Dillihunt, Monica L. ve Kenneth Tyler, "Examining the Effects of Multiple Intelligence Instruction on Math Performance", Journal of Urban Learning, Teaching and Research, 2006, Volume 2, s. 131-150.

Ekici, Gülay, "Teknik Eğitim Fakültelerine Öğrenci Yöneliminin Çoklu Zeka Kuramı Açısından Değerlendirilmesi", Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi, 2007, Sayı 2, s. 98-114.

Epçapan, Cahid, "Çoklu Zeka Kuramına Dayalı Öğretim Uygulamalarının Öğrencilerin Okuduğunu Anlama Becerilerine Etkisi", Turkish Studies, Kış 2013, Sayı 8, s. 1335-1353.

Erkaçan, İlker, Selma Moğol ve Yasin Ünsal, "Çoklu Zeka Kuramının Lise 1. Sınıf Öğrencilerinin Isı-Sıcaklık, Genleşme ve Sıkıştırılabilirlik Konularındaki Akademik Başarılarına ve Öğrenmenin Kalıcılığına Etkisi", Türk Fen Eğitimi Dergisi, Haziran 2011, Sayı 2, s. 65-78.

Gardner, Howard, Intelligence Reframed: Multiple Intelligences for the 21st Century, 1. Edition, Basic Books Publication, The United States of America, 1999.

Gardner, Howard, "Multiple Lenses on The Mind", The ExpoGestion Conference, Bogoto Colombia, 2005.

Gürçay, Deniz ve Ali Eryılmaz, “Çoklu Zeka Alanlarına Dayalı Fizik Öğretimine İlişkin Dokuzuncu Sınıf Öğrencilerinin ve Öğretmenlerinin Görüşleri”, Milli Eğitim, Yaz 2008, Cilt 1, Sayı 179, s. 138- 152.

Hamurcu, Hülya, Yasemin Günay ve Güzin Özyılmaz, “Buca Eğitim Fakültesi Fen Bilgisi Ve Sınıf Öğretmenliği Bölümü Öğrencilerinin Çoklu Zeka Kuramına Dayalı Profilleri”, V. Ulusal Fen ve Matematik Eğitimi Sempozyumu Bildiriler Kitabı, 2002, Cilt 1, s. 415-421.

Kahraman, Süleyman ve Şenay Bulut Bedük, “Multiple Intelligences and Perfectionism in Middle School Gifted Students”, Journal for the Education of Gifted Young Scientists, December 2016, Volume 4, Issue 2, s.1-13.

Kandeel, Refat A. A., “Multiple Intelligences Patterns among Students at King Saud University and Its Relationship with Mathematics’ Achievement”, Journal of Education and Learning, 2016, Volume 5, Issue 3, s. 94-106.

Karagöz Işık, Dilek, **Çoklu Zeka Kuramı Destekli Kubaşık Öğrenme Yönteminin İlköğretim Dördüncü Sınıf Öğrencilerinin Matematik Dersindeki Akademik Başarılarına ve Kalıcılığa Etkisi, Yüksek Lisans Tezi**, Adana, 2007.

Kurt, Murat, Ayhan Çinicı ve Yavuz Demir, “Dokuzuncu Sınıf Öğrencilerinin Çoklu Zeka Kuramına Gore Zeka Alanları ile Biyoloji Dersine Yönelik Akademik Başarıları ve Cinsiyetleri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi”, Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi, 2011, Sayı 3, s. 51-68.

Loori, Ali A., “Multiple Intelligences: A Comparative Study Between The Preferences of Males and Females”, Social Behavior and Personality, 2005, Volume 33, Issue 1, s. 77-88.

Madkour, Magda ve Rafık Ahmed Abdel Moati Mohamed “Identifying College Students’ Multiple Intelligences to Enhance Motivation and Language Proficiency”, English Language Teaching, 2016, Volume 9, Issue 6, s. 92-107.

McMahon, Susan D. ve Dale S. Rose, “Multiple Intelligences and Reading Achievement: An Examination of the Teele Inventory of Multiple Intelligences”, The Journal of Experimental Education, 2004, Volume 73, Issue 1, s. 41-52.

Moheb, Narges ve Mohammad S. Bagheri, “Relationship Between Multiple Intelligences and Writing Strategies”, Journal of Language Teaching and Research, 2013, Volume 4, Issue 4, s.774-784.

Mokhtar, Intan Azura, Shaheen Majid ve Schubert Foo, “Teaching Information Literacy Through Learning Styles: The Application of Gardner’s Multiple Intelligences”, Journal of Librarianship and Information Science, June 2008, Volume 40, Issue 2, s. 93-109.

Müftüler, Mine, Muğla Üniversitesi’nde Okuyan Öğrencilerin Çoklu Zekâ Alanlarına Göre Rekreasyon Tercihlerinin Belirlenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 2008.

Oral, Behçet, “Branşlarına Göre Üniversite Öğrencilerinin Zeka Alanlarının İncelenmesi”, Eğitim ve Bilim, Ekim 2001, Cilt 26, Sayı 122, s. 19-31.

Ozan, Ceyhan, Adnan Taşgın, Erdal Bay ve Halil İbrahim Kaya, “Sınıf Öğretmenlerinin Çoklu Zekâ Kuramına İlişkin Görüşlerinin Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi”, Türk Eğitim Bilimleri Dergisi, 2013, Cilt 11, Sayı 3, s. 301-322.

Öngören, Halil ve Abdurrahman Şahin, “Çoklu Zeka Kuramı Tabanlı Öğretimin Öğrencilerin Fen Bilgisi Başarılarına Etkileri”, Pamukkale Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 2008, Sayı 23, s. 24-35.

Razmjoo, Seyyed Ayatollah “On The Relationship Between Multiple Intelligences And Language Proficiency”, The Reading Matrix, September 2008, Volume 8, Issue 2, s. 155-174.

Saban, Ahmet, Çoklu Zeka Teorisi Ve Eğitim, 5. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2005.

Saban, Ahmet “Content Analysis of Turkish Studies about the Multiple Intelligences Theory”, Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri, Yaz 2009, Cilt 9, Sayı 2, s. 859-876.

Sajjadi, Pejman, Joachim Vlieghe ve Olga De Troyer, "Relation Between Multiple Intelligences and Game Preferences: an Evidence-Based Approach", Proceedings of the European Conference on Games Based Learning, 2016, Volume 1, s. 565-574.

Tuncer, Murat, "**ÖSYM Tarafından Yükseköğretim Programlarına Yapılan Yerleştirmelerin Çoklu Zeka Kuramı Perspektifinden Değerlendirilmesi**", Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2011, Cilt 21, Sayı 1, s. 89-111.

Xie, Jingchen ve Ruilin Lin, "Research on Multiple Intelligences Teaching and Assessment", Asian Journal of Management and Humanity Sciences, 2009, Volume 4, Issue 2-3, s. 106-124.

Yaz, İsa, Beden Eğitimi Ve Spor Yüksek Okulunda Okuyan Öğrencilerin Çoklu Zeka Alanları İle Holland Kişilik Tipleri Arasındaki İlişkinin Araştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2013.

Yenice, Nilgün ve Hilal Aktamış, "Sınıf Öğretmeni Adaylarının Çoklu Zeka Alanlarının Demografik Özelliklere Göre İncelenmesi", Türk Fen Eğitim Dergisi, Eylül 2010, Cilt 7, Sayı 3, s. 86-99.

Yıldırım, Kasım, Kamuran Tarım ve Ayten İflazoğlu, "Çoklu Zeka Kuramı Destekli Kubaşık Öğrenme Yönteminin Matematik Dersindeki Akademik Başarı Ve Kalıcılığa Etkisi", Eğitimde Kuram ve Uygulama, Temmuz 2006, Cilt 2, Sayı 2, s. 81-96.

Yüce, İsmail "Çoklu Zeka Kuramına Göre Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin İncelenmesi", Uluslararası Yükseköğretim Kongresi: Yeni Yönelişler ve Sorunlar Bildiri Kitabı, 27-29 Mayıs 2011, Cilt 3, Bölüm 14, s. 1876-1880.

ADLİ MUHASEBE MESLEĞİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ARASINDA FARKINDALIĞI: TRABZON SMMMO ÜYELERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Öğr. Gör. İdris KARSLIOĞLU*
Doç. Dr. Alper KARAVARDAR**

Makale Gönderim Tarihi : 02/04/2018 / Kabul Tarihi : 29/08/2018

ÖZ

Günümüzde mahkemelere intikal eden mali uyumsuzluklardaki artış, suçların yapısının karmaşık olması ve hukukçuların bu durumda yetersiz kalması, yeni bir çalışma alanı olan adli muhasebecilik mesleğinin doğmasına neden olmuştur. Bu çalışmada Trabzon ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği hakkındaki farkındalık düzeylerinin araştırılması amaçlanmıştır. Bu amaçla Trabzon ilindeki 253 SMMMO (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası) üyesi meslek mensubuna anket uygulanmış ve veriler SPSS istatistiki analiz programı ile frekans analizi uygulanmıştır. Araştırma sonuçlarına göre muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğini duyduklarını ancak çoğunun konu hakkında bilgilerinin az olduğu belirlenmiştir. Meslek mensuplarının bu mesleği bilirkişilik olarak bildikleri ve bilirkişilik müessesesinin de etkin olarak işlemediğini düşündükleri anlaşılmaktadır. Meslek mensupları hile ve yolsuzlukları önlemede denetim faaliyetlerinin yetersiz olduğunu, adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelerin henüz yeterli olmadığını, adli muhasebecilik konusunda verilen eğitimlerin yetersiz olduğu bununla birlikte eğitimlerde stajın gerekli olduğunu düşünmektedirler.

Anahtar Kelimeler: Adli Muhasebe, Hile Araştırmacılığı, Dava Desteği, Uzman Tanıklık

* Karadeniz Teknik Üniversitesi, Beşikdüzü MYO., idris.0061@gmail.com

** Giresun Üniversitesi, İ.İ.B.F., akaravardar@yahoo.com

THE AWARENESS OF FORENSIC ACCOUNTING PROFESSION AMONG PROFESSIONAL ACCOUNTANTS: A RESEARCH ON MEMBERS OF TRABZON CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS**ABSTRACT**

At the present day, the increase in fiscal incompatibilities which are sent to the courts, the complexity of the structure of the crimes and the inadequacy of the member of the legal professions has led to the emergence of a new field of forensic accounting profession. In this study, it was aimed to investigate professional accountants in Trabzon province of the level of awareness about forensic accounting profession. For this purpose, a questionnaire was applied to 253 SMMMO members in Trabzon province and obtained data were analyzed, frequency analysis was applied by SPSS statistical analysis program. According to the results of the research, it has been determined that accounting profession members have heard the profession of forensic accounting concept and forensic accountancy although, majority of them have less information about the subject. It is understood that the members of the accountancy profession know forensic accountancy profession as an expert witnesses and they think that the institution of expert witnessing does not act effectively. Accountants think that audit activities are inadequate to prevent fraud and corruption, judicial legislation and education are not sufficient relating to forensic accounting nonetheless internship is necessary in education.

Keywords: Forensic Accounting, Fraud Examination, Litigation Support Consulting, Expert Witnessing,

1. GİRİŞ

Ticari entegrasyonun uluslararası boyutlara ulaşması, işletmeler arasında sürekli artan rekabet, bilgi akışının hızlı ve ucuz olması günümüz işletmelerinin ekonomik gelişimini artırırken işletmeleri sürekli bir arayış içine iterek farklılaşmak adına yeni riskler üstlenmelerine neden olmaktadır (Altunay ve Acar, 2015: 44). İşletmeler rakiplerinin gerisinde kalmamak ve birçok bilinmezlik içinde varlıklarını koruyabilmek için bazen hileye başvurabilmekte bazen de etik olmayan uygulamalarla rekabet üstünlüğü elde etmeye çalışmaktadırlar (Al, 2014: 95). Son zamanlarda yaşanan küresel skandallarla birlikte mali verilerdeki hilelerin ve etik dışı davranışların artması, işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinin sadece mali açıdan değil hukuk, denetim, matematik, istatistik, bilgi teknolojileri ve finansal analizler ile desteklenerek incelenmesi gerekliliğini ortaya çıkartmaktadır. Bu durum ülkemizin de gündeminde olmakla beraber henüz pek gelişme göstermemiş “Adli Muhasebe” mesleğinin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Ulucan Özkul ve Pektekin, 2009: 59).

Gelişmiş ülkeler incelendiğinde adli muhasebecilik (*eski adıyla hile incelemesi*) kavramının ilk defa 1946 yılında kullanıldığı (Peloubet, 1946), eğitim programlarının ise 1990’lı yıllarda ele alınmaya başlandığı (Rebele vd., 1998), 2000’li yılların başında bir çok üniversitede ders programları içine alındığı (Peterson ve Reider, 2001) ve 2000’li yılların sonlarında ise bir meslek haline geldiği görülmektedir. Adli muhasebecilik sektörünün 2013 yılındaki küresel boyutunun 4.5 milyar dolar olduğu ve 2018 yılın-

da bu rakamın 6.3 milyar dolara ulaşması beklendiği (Chiang, 2013) dikkate alındığında, hızla büyüyen önemli bir endüstri kolu olduğu ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde adli muhasebeciliğin bir meslek olarak yeterince bilinmediği, meslek mensubu yetiştirecek kurumların yeterli olmadığı, gerekli eğitim faaliyetlerinin de yeterince verilemediği bir gerçektir. Bu çalışmada, bu alanda mevcut olan eksikliklerin neler olduğu ortaya konularak söz konusu eksikliklere yönelik çözüm önerileri sunulması amacıyla Trabzon illindeki meslek mensuplarının konu ile ilgili değerlendirmeleri incelenmeye çalışılmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği

Adli muhasebe, adli meselelerde gerçeğe ulaşmak için muhasebe adına yürütülen bütün işlemlerdir (Pehlivanlı, 2011: 47). “*Forensic Accounting*” olarak bilinen adli muhasebe mesleği 1980’li yıllardan itibaren gelişerek başta ABD olmak üzere gelişmiş birçok ülkede meslek olarak kabul edilmeye başlamıştır. Adli muhasebe finansal olaylardaki anlaşmazlıkların uzman kişiler tarafından belli bilgi ve beceri kullanarak yeniden incelenmesini, bunun sonucunda finansal verilerin gerçek durumu yansıtmasını amaçlayan bir meslek alanıdır (Pamukçu, 2017: 229). Adli muhasebe mesleğini icra eden adli muhasebeciler, mesleki bilgi ve beceriler ile yasal konularda destek hizmeti sunan, uyumsuzluk durumunda danışma birimi olan ve hukuksal açıdan karar vermeye yardımcı olan kişiler olarak tanımlanabilmektedir. Adli muhasebecilik mesleği; pek çok uzmanlık alanını bünyesinde bulunduran geniş kapsamlı bir meslektir (Açık, 2016: 1079). Adli muhasebecinin bu özellikleri sebebiyle verdiği kararlar ve sunduğu raporlar mahkemede delil niteliğindedir (Terzi ve Kıymetli Şen, 2015: 480).

Tüm bu açıklamalar dikkate alındığında, adli muhasebecilik, sorunların çözümünde, muhasebe, hukuk, denetim ve çeşitli araştırma yöntemlerini kullandığı için günümüzde birçok ülkede tercih edilecek meslekler arasında sayılmakla birlikte ülkemizde henüz gereken ilgiyi görmediği literatürdeki çalışmaların yetersizliğinden anlaşılmaktadır.

2.2. Adli Muhasebenin Kapsamı

Adli muhasebeciler mesleki bilgi ve becerilerini kullanarak yargı sürecindeki anlaşmazlıklara çözüm bularak adli makamların karar vermelerine yardımcı olmaktadır. Adli muhasebeciler, sahip olduğu etik değerlerin yanı sıra mesleki bilgi ve yeteneğini kullanarak hukuki problemleri çözmekte, topluma daha faydalı ve güvenilir bilgiler sunmaktadır (Toraman, Abdioğlu ve İşgüden, 2009: 19). Muhasebeyle hukuk bilimini birlikte çalıştıran “*adli muhasebe*” ya da “*adli muhasebecilik*” işletmeyle ilgili alınacak her türlü kararlarda idari destek, dava desteği, bilirkişilik desteği gibi çeşitli destekler sağlamaktadır (Al, 2014: 97). Ülkemizde yapılan çalışmalar incelendiğinde adli muhasebenin kapsamının üç gruba ayrıldığı görülmektedir.

Tablo 1 : Adli Muhasebenin Kapsamı

Adli Muhasebenin Kapsamı	
Dava Destek Danışmanlığı (Hukuki Danışmanlık)	Mahkemeye taşınmış bir suçla ilgili olarak davanın başlangıcından itibaren taraflara verilen desteği ifade eder. Özellikle finansal muhasebe ile ilgili yeterli bilgisi olmayan hukukçulara adli muhasebeciler tarafından verilen hizmet türüdür. Genellikle ekonomik kayıplarla ilgili davalarda verilen destek türüdür.
Uzman Tanıklık (Bilirkişilik)	Uzman tanıklık, adli anlaşmazlıklarda konunun yasal mevzuata uygunluğunu inceleyerek bir sonuca ulaşmak ve sonucu mahkeme heyetine hem yazılı hem de sözlü sunmaktır. Bilirkişi olarak da bilinen uzman tanıklık, sıradan bir görgü tanıklığı olmayıp olayların, uzman tanığın kendi bilgi birikimi ve mesleki deneyimi ile irdelenmesidir.
Hile Denetçiliği / Araştırmacı Muhasebecilik (İdari Destek)	İşletme tarafından yapılan hileli işlemlerin saptanması ve önlenmesi amacıyla verilen destek türüdür. Beyaz yaka suçları olarak bilinen ve genelde iyi eğitilmiş kişiler tarafından gerçekleştirilen bu hileli işlemler çok iyi planlandığı ve suçu işleyen kişinin ya da suç unsurunun kolaylıkla gizlenebilmesi nedeniyle detaylı bir araştırma yapılması gerekmektedir. Adli muhasebeciler, hile denetçiliğinde de uzman oldukları için yapılan hileleri ortaya çıkararak gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadırlar.

Kaynak: Dağdeviren ve Mirza, 2017: 214; Akın ve Onat, 2015: 37; Çankaya, Dinç ve Çoban, 2014: 73; Meriç ve Erkuş, 2016: 321; Gülten, 2010: 315; Usul ve Topçuoğlu, 2011: 56.

2.3. Adli Muhasebecinin Özellikleri

Adli muhasebeciler temelde her ne kadar muhasebe ile hukuk bilgisine sahip olmaları gerekse de farklı sektörlerde farklı görevlerde çalışabilecekleri için her zaman titiz davranmalıdırlar. Çalışma alanları farklı olabileceği için mesleki bilgilerinin yanı sıra bazı kişisel özelliklere de sahip olmaları gerekmektedir (Dağdeviren ve Mirza, 2017: 213). Adli muhasebecilerin, muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken özelliklerinin yanı sıra bunların dışında sahip olunması gereken özellikleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Tablo 2 : Adli Muhasebecinin Özellikleri

Adli Muhasebecinin Özellikleri	Açıklama
1- Meraklı Olma	Adli muhasebeci olaylara karşı ilgili ve meraklı olmalıdır. Merakını gidermek için doğruları araştırmalıdır.
2- Dirençli Olma	Adli muhasebeci görevini yerine getirirken zorluklarla karşılaşabilir. Bu durumda vazgeçmemeli, zorluklarla mücadele etmelidir.

3- Yaratıcılık	Adli muhasebeci mesleğin gereklerine ve kurallarına uyum sağlamanın yanı sıra özgün düşünebilmeli ve yeni fikirler oluşturabilmelidir.
4- Sezgi ve Analitik Düşünme	Adli muhasebecinin sezgileri güçlü olmalı, olayları hissedebilmeli ve gerçekleri ortaya çıkartırken çok yönlü düşünebilmelidir.
5- Güvenilirlik	Adli muhasebeci, yapmış olduğu açıklamalar ve yorumlar ile ilgili taraflara güven verebilmelidir
6 - Israrlı Olma	Adli muhasebeci üzerine aldığı davayı çözeceğine inanmalı ve bu konuyla ilgili çalışmalarından vazgeçmemelidir.
7- Psikoloji Bilgisi	Adli muhasebeci ilgili tarafların ifadelerinden sağlıklı sonuçlar çıkartabilmek için yeterli düzeyde psikoloji bilgisine sahip olmalıdır.
8- İletişim Kurmadaki Hünere	Adli muhasebecinin gerekli bilgileri elde edebilmek için diğer muhataplarla iletişimi etkili ve başarılı olmalıdır.
9- Mesleki Karar Verebilme Yeteneği	Adli muhasebeci mesleki bilgiye sahip olmanın yanında karar verirken herhangi bir etki altında kalmamalıdır.
10-Mesleki Şüphencilik	Adli muhasebeci kayıtlardaki bilgileri kabul etmeyerek onları araştırmalı, her zaman şüpheli davranmalıdır.
11- Tarafsız Olma	Adli muhasebeci düşüncelerini beyan ederken gerçeği olduğu gibi aktarmalı herhangi bir şekilde taraf tutmamalı, yansız davranmalıdır.

Kaynak: Akın ve Onat, 2015: 40; Bekçioğlu ve diğerleri, 2013: 5; Dağdeviren ve Mirza, 2017: 213.

Tüm bu özelliklerin yanında adli muhasebecinin, derin muhasebe bilgisi, vergi, ticaret ve borçlar hukuku, sermaye piyasaları ve bankacılık bilgisi, kanıt toplama, araştırma teknikleri, hileli finansal raporlama, tüm bunlarla bağlantılı olarak mali verilerin yorumlanması ve sunumu, vb. konularda yeterli bilgi ve mesleki deneyime sahip olması gerekmektedir (Bekçioğlu, Coşkun ve Gümüş, 2013: 5). Bunlara ek olarak ileri düzeyde, denetim, istatistik, suç bilimleri, bilgisayar ve psikoloji bilgisinin yanı sıra örgütsel yönetim ve organizasyon konularına da hâkim olması beklenir (Pazarçeviren, 2005: 11).

2.4. Adli Muhasebe Mesleğinin Ortaya Çıkma Nedenleri

Teknolojinin gelişmesi, günümüz iletişim araçlarının yaygınlaşması ve ulaşım olanaklarının artması, işletmelerdeki işlem hacmini ve veri çeşitliliğini artırarak her geçen gün yeni suç tekniklerini ortaya çıkarmaktadır. Suçun ortaya çıkmasıyla hem kişiler zarar görmekte hem de parasal zararlar söz konusu olmaktadır. Bu durumda adli muhasebe suç mağdurlarına, avukatlara savunmalarını hazırlayacak veya karşı tarafın iddialarını çürütecek belge ve delilleri sağlamaktadır. Gerekli raporları hazırlayıp, sunumunu yaparak, hâkim, savcı veya karşı taraf avukatının soruları yanıtlanmakta böylece olay aydınlatılmaktadır. Hileli olayları tespit etmek ve adli davalara çözüm üretebilmek için uzman kişi ya da kurumlara olan ihtiyacın bir sonucu olup mağdurların avukatlarına karşı tarafın iddialarını çürütecek belge ve delilleri sağlayarak hakim, savcı veya karşı taraf avukatlarının soruları yanıtlanmakta böylece ihtilafları aydınlatılmaktadır (<http://adli-muhasebe.com>). Tüm bu açıklamalardan hareketle adli muhasebe mesleğinin ortaya çıkma nedenlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

Tablo 3: Adli Muhasebe Mesleğinin Ortaya Çıkma Nedenleri

Bozkurt, 2000: 56-57.	<ul style="list-style-type: none"> • Mali suçların artması ve çözüm için uzman görüşüne ihtiyaç duyulması. • İşletmelerdeki hile ve yolsuzlukları iç denetimin çözmemesi. • Avukat ve muhasebecilerin yeterli bilgilerinin olmaması. • Büyüyen işletmeleri tehdit eden unsurların artması. • İşletmelerin, sahip, ortak, yönetici ve çalışanları tarafından yapılan (beyaz yakalı suçlar) yolsuzlukların artması ve bu yolsuzlukların çözülmemesi.
Aksu, Uğur ve Çukacı, 2008: 65.	<ul style="list-style-type: none"> • Ticari işlemlerin karmaşıklaşması ve çözüm için mahkemelere başvurunun artması. • Bireyler ve işletmeler ile devlet arasındaki mali sorunların artması. • Çok sayıda ve yüksek tutarda işletme başarısızlıklarının yaşanması. • Anlaşmazlıklarda adli muhasebecilerin düzenledikleri rapora ihtiyaç duyulması.
Uslu ve Topçuoğlu, 2011: 57-61.	<ul style="list-style-type: none"> • Etik dışı davranışların artması ve muhasebe öğretisinin sorunları çözmeye yetersizliği. • Bilirkişi müessesinin yetersizliği ve bilirkişilerin odaklanma noktalarındaki farklılıklar. • Hukuk fakültelerinde verilen mali eğitimin yetersizliği, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasındaki güçlükler.

2.5. Ülkemizde Adli Muhasebeciliğe İlişkin Hukuki Çerçeve

Ülkemizde adli muhasebecilik mesleği ile ilgili henüz kurumsal bir yapı ve geçerli bir yasal düzenleme olmamakla birlikte mesleğin kapsamına giren konularla ilgili olarak bu görevi yerine getirebilecek meslek grupları bulunmaktadır (Doğan, 2016: 23). Adli muhasebecilik mesleği, hukuk bilgisine sahip muhasebecilerle muhasebe bilgisine sahip hukukçular tarafından yürütülmektedir. Ancak adli muhasebeciliğin esas faaliyet konusu olan hile ile ilgili olarak “*Hileli İflas ve Taksirli İflas*” konularında TCK’nın 161. ve 162. (Özen, 2016: 3568) maddelerinde düzenleme yapılmıştır (Pala, 2011: 66).

Bilirkişiler, mahkemeler tarafından görevlendirilen mesleki bilgi ve tecrübesi olan kişilerdir (Coşkun, 2013: 68). Ülkemizde mahkemeler çözümü özel ya da teknik bir bilgiye dayalı konuların çözümü için bilirkişiye başvurabilmektedir. Bu sebeple bilirkişi, yargılama aşamasında mahkemenin ihtiyaç duyduğu konuda başvurduğu bir yardımcı olarak değerlendirilmiş olup, görevi mahkeme heyetine karar verilmesinde yardımcı olmaktır. Çünkü bilirkişi raporunda davaya yardımcı olan deliller, gerçekleşen olaylar, tarafsız, açık ve net bir şekilde belirtmekte olup bilirkişinin görüşü delil niteliğindedir (Akyel, 2009: 197). Bu sebeple adli muhasebecilik için genel kriterleri taşımanın yanında birçok bilim alanıyla da ilgili olduğundan birtakım özel kriterlere de sahip olmak gerekmektedir (Karacan, 2012: 124).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Adli muhasebeci olarak çalışabilmek için muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği ile ilgili bilgi sahibi olmaları, gerekli eğitimleri almaları daha da önemlisi bu konunun farkında olmaları önem arz etmektedir. Muhasebe eğitimiyle ilgili çok geniş literatür çalışması olmasına rağmen geçmişteki çalışmalara baktığımızda muhasebe meslek mensuplarının konuyla ilgili farkındalık çalışmalarının az sayıda olduğu görülmektedir. Adli muhasebe mesleğinin meslek mensuplarının farkındalıkları ve muhasebecilik mesleğine ilişkin muhasebe meslek mensupları üzerine yapılan çeşitli çalışmalar aşağıdaki gibi özetlenmektedir:

Otlu ve Durmuş (2010), Elâzığ ilindeki 40 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile yüz yüze görüşerek, anket çalışmasından elde edilen verileri frekans ve ki kare analizleri ile analiz etmişlerdir. Çalışmada meslek mensuplarının yaşı ve kıdemi arttıkça bıkkınlık yaşadıkları ve dolayısıyla olumsuz yargılara sahip oldukları, gelir düzeyi arttıkça mesleğe bakış açılarının olumlu olduğu, ancak iş yükleri arttıkça mesleğe bakış açılarının olumsuz olduğu ve bir kısmının, muhasebe mesleğini saygın ve geçerli bir meslek olarak gördükleri sonucuna ulaşmışlardır.

Pehlivan ve Dursun (2012), 97 kişiyi kapsayan bir anket çalışmasından elde ettikleri verileri frekans ve varyans (anova) analizlerine tabi tutarak, adli muhasebe ile ilgili yeterli eğitim altyapısının bulunmadığını ve eğitim veren akademisyenlerin adli muhasebe eğitiminin, müfredatlarına eklenmesi konusunda isteksiz oldukları sonucunu elde etmişlerdir.

Çabuk ve Yücel (2012), çalışmalarında bağımsız denetimle yetkili 92 kuruluş ile aktif olarak faaliyet gösteren 683 YMM (Yeminli Mali Müşavir) şirketine yönelik anket uygulamışlardır. Elde edilen verileri, frekans ve faktör analizleri ile analiz ederek adli muhasebenin gelişimine yönelik ülkemizde gerçekleştirilen uygulamaların yetersiz olduğunu, köklü bir mesleğin yerleşmesinin bireysel çabalarla mümkün olacağını, gerekli koşullar sağlanmadan mevcut meslek mensuplarının birkaç aylık eğitimlerle adli muhasebe uzmanı belgesine sahip olmaları mesleğin amacından uzaklaşmasına neden olacağını ve mesleğin uygulanabilmesi için kapsamlı bir alt yapının tamamlanması gerektiğini belirlemişlerdir.

Çankaya, Dinç ve Çoban (2014), 495 muhasebe meslek mensubu ve 60 yargı mensubuna yönelik gerçekleştirilen iki farklı anket çalışmasından elde edilen verilere frekans ve faktör analizlerini uygulayarak ülkemizde sertifikalı bilirkişi olarak görev yapacak uzman tanıklara ihtiyaç duyulduğunu ve muhasebe meslek mensuplarının şu an için gerekli uzman tanıklık yeterliliğine sahip olmadığını tespit etmişlerdir.

Akın ve Onat (2015), çalışmalarında 92 meslek mensubuna yönelik gerçekleştirilen anket çalışmasından elde edilen verileri varyans (anova) analiziyle analiz ederek ülkemizde alt yapı yetersizlikleri, meslek mensuplarının ilgisizliği gibi unsurların adli muhasebecilik mesleğinin uygulanabilirliğini zorlaştırdığını, mesleğe yönelik lisans ve yüksek lisans düzeyinde programların açılmasını, meslek yasaları ve ilgili kanunlar ile birlikte desteklenmesi ve staj imkânlarının sağlanması gerektiğini belirtmişlerdir.

Ciğer ve Topsakal (2015), Antalya ilindeki 257 serbest muhasebeci ve mali müşavir ve 357 avukata yönelik bir anket çalışması yaparak elde ettikleri verileri T testi ve frekans analiziyle analiz etmişlerdir. Analiz sonucunda, üniversitelerde adli muhasebe konusuna ilginin az olduğu ve adli muhasebeci sertifikası ile ilgili çalışma yapılmadığı, lisans eğitiminde yolsuzluk, sahtekârlık ve dolandırıcılık konularında

muhasibecilerden destek alınması ve üniversitelerde adli muhasebe programlarının açılması gerektiğini belirtmişlerdir.

Kıllı ve Çeviren (2017), 304 meslek mensubuna yönelik gerçekleştirdikleri anket çalışmasından elde edilen verileri frekans ve varyans (anova) analizleri ve post hoc scheffe testi ile analiz ederek analiz sonucunda muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleğini duydukları, ancak henüz yeterince bilgi sahibi olmadıklarını ortaya koymuşlardır.

Dağdeviren ve Mirza (2017), Ege bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarına yönelik olarak gerçekleştirilen bir anket çalışmasından elde edilen verilere Kruskal-Wallis H (Tek Yönlü Anova) ve Non parametrik Mann-Whitney U testlerini uygulamışlardır. Çalışma sonucunda, meslek mensuplarının ülkemizde adli muhasebeye gerekli önemin verildiğini fakat eğitimlere gereken önemin verilmediği düşüncesinde olduklarını, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelerin henüz yeterli olmadığını fakat ileride gereken yasal düzenlemelerin yapılacağını düşündüklerini belirtmişlerdir.

4. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, adli muhasebecilik mesleği hakkında muhasebe meslek mensuplarının farkındalık düzeyleri üzerinde etkili olan faktörlerin belirlenmesidir. Bu amaçla, Trabzon ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine yönelik görüşleri değerlendirilerek konu hakkındaki bilgilerinin ölçülmesi hedeflenmiştir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma verilerinin elde edilmesinde veri toplama tekniği olarak ankette veri toplama yöntemi uygulanmıştır. Adli muhasebe mesleğine ilişkin olarak ankette yer alan ifadeler, Bayrak (2016) tarafından yapılan çalışmadan alınarak hazırlanmıştır. Araştırmanın ana kütlesi Trabzon ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Kayıtlı üye sayısı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 'nin verilerine göre Trabzon ilinde 595'tir (www.turmob.org.tr). Ana kütlemin 595 olduğu bir çalışmada minimum örneklem sayısı % 95 güven seviyesinde ve % 5 güven aralığında 234 olması gerekmektedir. Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde ise aşağıdaki formülden yararlanılmıştır (Sevim ve Arslantürk Çöllü, 2017: 206).

$$n = \frac{[N*t^2*p*q]}{[d^2*q(N-1)+t^2*p*q]} \quad (1)$$

(1) numaralı formülde;

n : Minimumörneklembüyüklüğünü

N : Hedef kitledeki birey sayısını

p : İncelenen olayın oluş sıklığını yani gerçekleşme olasılığını

q : İncelenen olayın gerçekleşmeme olasılığını

t : Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosundan bulunan teorik değerini ($\alpha=0,05$ için t değeri 1,96)

d : Olayın oluş sıklığına göre kabul edilen \pm örnekleme hatasını ifade etmektedir.

Buna göre araştırmanın minimum örneklem büyüklüğü:

$$n = \frac{[595 * 1,96^2 * 0,5 * 0,5]}{[0,05^2 * (595 - 1) + 1,96^2 * 0,5 * 0,5]} = 233,68 \sim 234 \text{ kişidir.} \quad (1)$$

Çalışmada 253 meslek mensubuna anket uygulanmış ve bu sayının ana kütleyi temsil etmeye yeterli olduğu belirlenmiştir. Araştırmada kullanılan anket formu, meslek mensuplarının demografik özelliklerinin yanı sıra adli muhasebe mesleğinin farkındalığı ile ilgili 5’li likert ölçeğine göre düzenlemiş sorulardan oluşmuş ve SPSS 21 İstatistik Programı ile analiz edilmiştir. Verilerin dağılımını belirlemek için frekans analizi, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe bilgisi hakkındaki farkındalıklarını etkileyen faktörlerin tespiti için faktör analizi uygulanmıştır. Ankette kullanılan ifadelerin güvenilirliğini ölçmek için yapılan güvenilirlik analizi sonucunda Cronbach’s Alpha değeri 0,915 olarak bulunmuştur. Bulunan bu değer, uygulanan anketin güvenilirliğinin yüksek olduğunu göstermektedir (Kalaycı, 2010: 405).

4.3. Araştırma Bulguları

Araştırma kapsamındaki veriler frekans analizi ve faktör analizi olmak üzere iki ayrı analize tabi tutulmuştur. Çalışmanın bu kısmında öncelikle gerçekleştirilen analizlerden frekans analizine ilişkin bulgulara, daha sonra ise faktör analizine ilişkin bulgulara yer verilerek söz konusu bulgulara ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur.

4.3.1. Frekans Analizine İlişkin Elde Edilen Bulgular ve Bulguların Değerlendirilmesi

Araştırmada öncelikli olarak katılımcıların genel özellikleri ile ilgili bilgiler elde edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla katılımcılara; cinsiyetleri, yaşları, eğitim durumları, unvanları, mesleki deneyimleri ve çalışma durumları ile ilgili sorular yöneltilmiştir.

Tablo 4: Katılımcıların Demografik Özellikleri

<i>CİNSİYET</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	<i>ÜNVAN</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	
Kadın	73	28,9	Stajyer Serbest Muhasebeci	70	27,7	
Erkek	180	71,1	SMMM(Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)	174	68,8	
Toplam	253	100,0	Yeminli Mali Müşavir	4	1,5	
<i>YAŞ</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	<i>Denetmen</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	
20-30 arası	55	21,7	Toplam	253	100,0	
30-45 arası	120	47,4	<i>MESLEKİ DENEYİM</i>		<i>N</i>	<i>%</i>
45 yaş üzeri	78	30,8	1-10 yıl	129	51,0	
Toplam	253	100,0	11-25 yıl	80	31,6	
<i>EĞİTİM DURUMU</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	25 yıl üzeri	44	17,4	
Lise	9	3,6	Toplam	253	100,0	
Ön Lisans	17	6,7	<i>ÇALIŞMA DURUMU</i>		<i>N</i>	<i>%</i>
Lisans	195	77,1	Bağımlı	94	37,2	
Yüksek Lisans	29	11,5	Bağımsız	159	62,8	
Doktora	3	1,2	Toplam	253	100,0	
Toplam	253	100,0	Toplam	253	100,0	

Katılımcıların büyük kısmının erkeklerden oluştuğu düşünülmekteyse de TÜRMÖB verilerine göre bu oranın Türkiye genelinde % 82,4 oranında olduğu görülmektedir. (www.turmob.org.tr). Katılımcıların yaşları dikkate alındığında % 47,4 ile çoğunluğunun 30-45 yaşında olduğu, % 30,9'unun da 45 yaştan fazla olduğu anlaşılmaktadır. Ankete katılanların eğitim durumları incelendiğinde lise mezunları oranının % 3,6 ön lisans mezunlarının oranının % 6,7 ve lisans mezunu olanların oranının % 77,1 oldukları görülmektedir. Meslek mensubu olabilmek için 4 yıllık fakülte mezunu olma şartı sebebiyle çoğunluğun lisans mezunu olduğu, yüksek lisans düzeyinin % 11,5 ve doktora düzeyinin % 1,2 ile düşük seviyede kaldığı anlaşılmaktadır. Meslek mensuplarının unvanları incelendiğinde çoğunun % 68,8 oranla SMMM olduğu, mesleki deneyim olarak da % 51 ile mesleğinin ilk yılları olan 1-10 yıl arasında faaliyet gösterdikleri ayrıca ankete katılanların % 62,8 ile çoğunluğunun bağımsız çalışan meslek mensuplarından oluştuğu belirlenmiştir.

Çalışmaya katılan meslek mensuplarının, adli muhasebecilik mesleği ile ilgili farkındalık düzeylerini tespit etmeye yönelik verdikleri cevaplar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 5: Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleği Hakkında Farkındalık Düzeyleri

	Hiçbir bilğim yok (1)		Biraz bilğim var (2)		İlgilendiğim bir konu (3)		Üzerinde çalıştığım bir konu (4)		Ortalama
	N	%	N	%	N	%	N	%	
Adli Muhasebe Bilgisi	48	19,0	137	54,2	56	22,1	12	4,7	2,1
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Hile Denetçiliği” Bilgisi	72	28,5	125	49,4	44	17,4	12	4,7	2,0
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Dava Destek Danışmanlığı” Bilgisi	81	32,0	110	43,5	39	15,4	23	9,1	2,0
Adli Muhasebenin Kullanım Alanlarından “Bilirkişilik (Uzman Tanıklık)” Bilgisi	55	21,7	113	44,7	54	21,3	31	12,3	2,2

Tablo 5 incelendiğinde meslek mensuplarının çoğunluğunun % 54,2 ile adli muhasebeyi duydukları, bir kısmının % 22,1 ile ilgilendiği ancak çok az bir kısmının % 4,7 ile üzerinde çalıştıkları, ancak % 19'unun adli muhasebe hakkında hiçbir bilgisinin olmadığı görülmektedir. Adli muhasebenin kullanım alanı olan hile denetçiliği hakkındaki bilgi düzeyleri değerlendirildiğinde, katılımcıların yarısının konu ile ilgili biraz bilgilerinin olduğu, yaklaşık % 25'inin ise hiçbir bilgisinin olmadığı anlaşılmaktadır. Yine adli muhasebenin kullanım alanlarından dava destek danışmanlığı hakkındaki bilgileri incelendiğinde katılımcıların % 32 ile konu ile ilgili hiçbir bilgilerinin olmadığını belirtmeleri, % 43,5 ile de biraz bilgilerinin olduğu görülmektedir. Anket katılımcılarına bilirkişilik hakkındaki bilgileri sorulduğunda ise çoğunun % 44,7 ile konu hakkında bilgisinin olduğu, % 21,3'ünün ilgilendiği, % 12,3'ünün ise üzerinde çalıştığı bir konu olduğu % 21,7'sinin bilirkişilik hakkında bilgisinin olmadığı anlaşılmaktadır.

Aşağıda verilen tablo 6'da muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe mesleği hakkındaki düşünceleri, muhasebe bilgisi, eğitim, meslek mensubunun özellikleri, yasal altyapı, adli muhasebenin gerekliliği ve yeterliliği açısından incelenmektedir:

Tablo 6: Katılımcıların Adli Muhasebe Mesleği Hakkındaki Düşünceleri¹

	Kesinlikle Katılmıyorum (1)		Katılmıyorum (2)		Kararsızım (3)		Katlıyorum (4)		Kesinlikle Katlıyorum (5)		Ortalama
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
Adli muhasebeci dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.	5	2,0	5	2,0	13	5,1	102	40,3	128	50,6	4,4
Adli muhasebecilikte deneyim başarıyı artırır.	9	3,6	7	2,8	11	4,3	127	50,2	99	39,1	4,2
Adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerekmektedir.	10	4,0	6	2,4	22	8,7	130	51,4	85	33,6	4,1
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	12	4,7	9	3,6	21	8,3	151	59,7	60	23,7	4,0
Adli muhasebecilik unvanını olabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	9	3,6	19	7,5	22	8,7	125	49,4	78	30,8	4,0
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir.	9	3,6	6	2,4	14	5,5	175	69,2	49	19,4	4,0
Hile ve yolsuzlukların önlenmesi için adli muhasebeye ihtiyaç vardır.	10	4,0	7	2,8	17	6,7	156	61,7	63	24,9	4,0
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	10	4,0	18	7,1	25	9,9	139	54,9	61	24,1	3,9
Dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir.	17	6,7	12	4,7	18	7,1	150	59,3	56	22,1	3,9
Hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerekmektedir.	11	4,3	8	3,2	17	6,7	175	69,2	42	16,6	3,9
Dolandırıcılığa karşı mücadele konusunda, genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.	69	27,3	51	20,2	49	19,4	69	27,3	15	5,9	2,6

1 Analiz sonucunda elde edilen ortalamalar dikkate alınarak sadece belirgin olan ifadelere yer verilmiştir.

Ülkemizde uzmanlık (bilirkişilik) hizmeti yeterli düzeyde olduğu için “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek yoktur.	73	28,9	61	24,1	45	17,8	64	25,3	10	4,0	2,5
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkan sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.	69	27,3	68	26,9	47	18,6	56	22,1	13	5,1	2,5
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyetleri yeterli düzeydedir.	73	28,9	66	26,1	45	17,8	58	22,9	11	4,3	2,5
Ülkemizde dolandırıcılıkla ilgili yapılan yasal reformlar yeterli düzeydedir.	81	32,0	58	22,9	42	16,6	64	25,3	8	3,2	2,4

Tablo 6’den anlaşılacağı üzere, katılımcıların neredeyse tamamı, adli muhasebecinin, dürüst, güvenilir ve tarafsız olması gerektiği hususunda aynı düşünceye sahiptirler. Bu düşünce meslek mensuplarının da aynı bireysel özelliklere sahip olmaları gerektiği önermesinden kaynaklanmaktadır. Yine yüksek bir oran ile adli muhasebecilikte deneyimin başarıyı arttırdığını ifade etmişlerdir. Katılımcıların yaklaşık % 90’ı, adli muhasebecinin derin bir muhasebe bilgisine sahip olması gerektiğini belirtirken, kendilerinin de meslek mensubu olmaları sebebiyle adli muhasebeciliğe ilişkin bilgilerinin olduğunu vurgulamışlardır. Meslek mensuplarının yaklaşık % 80’lik kısmı, Türkiye’de adli muhasebeciliğe ihtiyaç duyulduğu fikrine katılıyorken, yaklaşık aynı orandaki katılımcılar adli muhasebecilik için muhasebecilerin staj yapmaları gerektiğini, diğer bilim dallarını da bilmeleri gerektiğini ve hile ve yolsuzluklar için adli muhasebeye ihtiyaç olduğunu belirtmişlerdir. Çalışmada meslek mensuplarının % 79 gibi büyük çoğunluğu, adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olması gerektiğini belirtmişlerdir. Katılımcıların yaklaşık % 81,4’lük kısmı, dava destek danışmanının derin muhasebe bilgisinin olması gerektiğini belirtirken, % 85’i hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerektiğini belirtmiştir. Günümüzde muhasebecilerin davalarda danışmanlık yaptıkları düşünüldüğünde bu tür sorulara yüksek oranlarda katılımın olması makul karşılanmaktadır.

Tablo 6’ya göre ankete katılan katılımcıların çoğunluğunu oluşturan % 54,9’unun ülkemizde dolandırıcılığa karşı yapılan yasal düzenlemelerin yetersiz olduğu görüşündedir. Buna ilave olarak katılımcıların % 55’i hile ve yolsuzlukların tespitinde denetim faaliyetlerinin yetersiz olduğunu ifade etmişlerdir. Yine aynı şekilde % 54,2’ sinin adli muhasebecilerin staj yapmasına imkân sağlayacak kurum ve kuruluşların yeterli olmadığını düşünmekte olup bu durum, adli muhasebecilik faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili kurumların yeterli olmaması ve gerekli altyapının eksik olmasından kaynaklanmaktadır. Katılımcıların % 53’lük kısmı, bilirkişilik hizmetinin yeterli olmadığını düşündükleri için dava destek danışmanlığı hizmetinin gerekli olduğunu düşünmektedirler. Katılımcıların % 27,3 ‘lük kısmı dolandırıcılığa karşı yetiştirilmiş muhasebeci ve denetçilerin yetersiz olduğunu belirtirken aynı oranla % 27,3’lük kısmı bu görüşün aksini savunmaktadır. Bu konuda iki farklı düşüncenin olmasının sebebi, meslek mensuplarının

muhasebe bilgilerinin yeterli ancak denetim için farklı bir bakış açısının geliştirilmesinin gerekli olduğunu düşünceleri ve katılımcıların çoğunluğunun muhasebeci olmalarından kaynaklanmaktadır.

4.3.2. Faktör Analizine İlişkin Elde Edilen Bulgular ve Bulguların Değerlendirilmesi

Faktör analizi, birbiriyle ilişkili çok sayıdaki değişken veriyi az sayıda, anlamlı ve birbirinden bağımsız faktörler haline getiren çok değişkenli istatistik tekniklerinden birisidir. Faktör analizi uygulanırken faktörlerin elde edilmesi konusunda birçok farklı yöntem kullanılmakta ancak en yaygın kullanılan yöntem Temel Bileşenler Analizi (Principal Component Analysis)'dir (Kalaycı, 2010: 321). Bu yöntemin kullanılabilmesi için veri setinin faktör analizi için uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Veri setinin analize uygun olup olmadığının belirlenmesinde ise Bartlett testi ve Kaise-Meyer-Olkin (KMO) testleri kullanılmaktadır. Aşağıdaki Tablo 7'de Bartlett ve KMO testlerinin sonuçları yer almaktadır.

Tablo 7: Bartlett ve KMO Test Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,901
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5214,777
	df	496
	Sig.	,000

Tablo 7 incelendiğinde Bartlett testinin sig.0,000 ve KMO testinin ise 0,901 (%90,1) olduğu görülmektedir. Bartlett testi (sig.0,000 ile) anlamlı, KMO testi ise 0,901 > 0,50 olduğundan, bu sonuçlar veri setinin faktör analizi için uygun olduğunu göstermektedir. Verilerin faktör analizine uygun olduğu belirlendikten sonra, Temel Bileşenler Analizi yöntemi ve Varimaks Döndürmesi tekniği ile faktör döndürmeleri yardımıyla faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Faktör analizinde faktör sayısına ve faktörlerin özdeğerlerine (eigenvalues) bakılarak karar verilmekte olup faktör sayısı, özdeğeri 1'den büyük olan faktörler dikkate alınarak hangi değişkenin hangi faktöre dâhil olduğuna karar verirken de faktör yüklerine bakılır. Bir değişkenlerin faktör yükü mutlak değer olarak hangi faktörün altında en yüksek değere sahipse ilgili değişken o faktöre dâhil edilir. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği hakkında farkındalığını etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacıyla faktör analizi yapılarak bu faktörleri oluşturan bileşenler hakkında bilgi verilmiştir. Faktör yükü 0,30² ve üzerinde olan değişkenler dikkate alınmış olup faktör analizinin sonuçları Tablo 8, 9 ve 10'da özetlenmiştir.

2 Veri sayısı 350 ve üzeri olduğunda faktör yükünün en az 0,30 ve üzerinde olması gerekir (Kalaycı, 2010: 330).

Tablo 8: Özdeğer İstatistiğine Bağlı Faktör Sayısı ve Açıklanan Varyans Yüzdesi

Faktör	Başlangıç Özdeğerler			Döndürülmüş Faktör Yükleri Kareler Toplamı		
	Özdeğerler Toplamı	Açıklanan Varyans (%)	Kümülatif Varyans (%)	Özdeğerler Toplamı	Açıklanan Varyans (%)	Kümülatif Varyans (%)
1	10,258	32,057	32,057	5,810	18,155	18,155
2	4,967	15,521	47,577	4,774	14,919	33,075
3	2,484	7,762	55,340	4,535	14,171	47,245
4	1,770	5,530	60,870	2,529	7,904	55,149
5	1,094	3,418	64,288	2,254	7,043	62,193
6	1,031	3,221	67,509	1,701	5,316	67,509
7	,857	2,680	70,189			
8	,733	2,290	72,478			
9	,726	2,268	74,746			
10	,639	1,998	76,745			
11	,612	1,912	78,656			
12	,589	1,842	80,498			
13	,550	1,717	82,215			
14	,508	1,586	83,801			
15	,497	1,553	85,354			
16	,457	1,427	86,781			
17	,434	1,358	88,139			
18	,397	1,242	89,381			
19	,359	1,123	90,504			
20	,355	1,109	91,612			
21	,341	1,065	92,677			
22	,312	,974	93,651			
23	,280	,875	94,525			
24	,251	,784	95,309			
25	,232	,726	96,035			
26	,217	,677	96,711			
27	,200	,626	97,337			
28	,196	,613	97,950			
29	,187	,586	98,536			
30	,174	,544	99,080			
31	,157	,491	99,571			
32	,137	,429	100,000			

Tablo 8’de özdeğer istatistiğine bağlı olarak ortaya çıkan faktör sayıları ve bu faktörlerin açıklanan varyans yüzdelere ilişkin bilgiler yer almaktadır. Tablodan da anlaşılacağı üzere, özdeğer istatistiği 1’den büyük olan 6 adet faktörün olduğu görülmektedir. Bu faktör grubu, toplam varyansın % 67,509’unu açıklayabildiği görülmektedir. Faktörler tek tek incelendiğinde ise birinci faktörün tek başına toplam varyansın % 18,155’lik kısmını, ikinci faktörün % 14,919’luk kısmını, üçüncü faktörün % 14,171’lik kısmını, dördüncü faktörün %7,904’lük kısmını, beşinci faktörün % 7,043’lük kısmını ve altıncı faktörün ise toplam varyansın % 5,316’lık kısmını açıklayabildiği görülmektedir.

Tablo 9: Döndürülmüş Faktör Matrisi

	Faktörler					
	1	2	3	4	5	6
Adli muhasebecilik dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.	,816	-,182	,114	,092	,007	,065
Adli muhasebecilikte deneyim başarıyı artırır.	,766	-,080	,165	,024	,148	,045
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir.	,741	,044	,226	,155	,059	,169
Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	,469	-,174	,218	,090	,642	,114
Hile ve yolsuzlukların önlenmesi için adli muhasebeye ihtiyaç vardır.	,686	-,022	,235	,208	,137	,208
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	,661	,026	,227	,202	,235	,189
Hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerekmektedir.	,641	,033	,361	,174	-,168	,105
Hile ve yolsuzluğun önlenmesi için mahkeme tarafından bir hile denetçisinin atanması gerekmektedir.	,617	,058	,397	,175	,191	,020
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	,582	-,133	,248	,244	,262	,279
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için ayrı bir yasanın olması gerekmektedir.	,496	,026	,273	,218	,415	,228
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyeti yeterli düzeydedir.	-,012	,868	,036	,060	,026	-,068
Ülkemizde dolandırıcılıkla ilgili yapılan yasal reformlar yeterli düzeydedir.	-,057	,824	,054	,009	-,034	-,033
Dolandırıcılığa karşı mücadele konusunda genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.	-,103	,821	,200	,034	,014	,037

Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir.	,062	,783	,080	,061	,090	-,124
Ülkemizde uzmanlık (bilirkişilik) hizmeti yeterli düzeyde olduğu için, “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek yoktur.	-,099	,734	-,162	,201	,014	,176
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkân sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.	,361	,047	,488	,083	,272	,230
Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçi de yapabilir.	,119	,473	,395	,305	-,267	,122
İş davalarının çoğunda dava destek danışmanına başvurulmalıdır.	,246	,009	,819	,145	,011	,011
Dava destek danışmanları her durumda mahkemeye açıklama yapmak zorundadırlar.	,246	,154	,804	,111	,056	,133
Dava destek danışmanları avukatlara yardımcı olurlar.	,156	,199	,795	,106	,017	,257
Dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir.	,292	,055	,736	,126	,091	,195
Adli muhasebecilik konusunda yapılan eğitimler yetersizdir.	,199	,115	,129	,836	-,074	,066
Mevcut muhasebe müfredatı adli muhasebe eğitimi ve uygulama için toplumun talebine yeterince duyarlı değildir.	,126	,149	,124	,793	,025	,176
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli altyapı yetersizdir.	,224	,038	,268	,733	-,012	-,098
Adli muhasebe, adliyelerin muhasebe sistemidir.	,128	,269	-,034	-,323	,762	-,029
Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir.	,310	-,067	,117	,064	,741	,178
Bilirkişi mahkeme öncesinde ve mahkeme sırasında görüş bildirmelidir.	,327	,125	,250	,069	,164	,765
Bilirkişi mahkeme sırasında görüşlerini açıklamak zorundadır.	,411	,065	,228	,103	,105	,680

Tablo 9 incelendiğinde matriste yer alan 6 adet faktör ve her bir değişkenin bu faktörler altındaki faktör yükleri yani ağırlıkları yer almaktadır. Matristeki her bir değişken, faktör yükü açısından dikkate alınarak hangi faktör altında en yüksek değere sahipse o faktör altında gruplanmaktadır.

Tablo 10: Adli Muhasebecilik Mesleğinin Farkındalığını Etkileyen Faktörler ve Faktör Yükleri

Faktörler	Faktör Yüklemeleri
Faktör 1 (mesleki yeterlilik ve adli muhasebe bilgisi)	
Adli muhasebecilik dürtüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.	,816
Adli muhasebecilikte deneyim başarıyı artırır.	,766
Adli muhasebecilerin diğer bilim dallarını da biliyor olması gerekir.	,741
Hile ve yolsuzlukların önlenmesi için adli muhasebeye ihtiyaç vardır.	,686
Türkiye’de adli muhasebeciliğe önemli ölçüde ihtiyaç duyulmaktadır.	,661
Hile denetimi uygulamasında çeşitli tekniklerin bilinmesi gerekmektedir.	,641
Hile ve yolsuzluğun önlenmesi için mahkeme tarafından bir hile denetçisinin atanması gerekmektedir.	,617
Adli muhasebeciliğin ayrı bir müfredatı olmalıdır.	,582
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için ayrı bir yasanın olması gerekmektedir.	,496
Faktör 2 (hukuki ve teknik altyapı)	
Hile ve yolsuzlukların tespitinde ülkemizdeki denetim faaliyeti yeterli düzeydedir.	,868
Ülkemizde dolandırıcılıkla ilgili yapılan yasal reformlar yeterli düzeydedir.	,824
Dolandırıcılığa karşı mücadele konusunda genel standartlara göre eğitilmiş muhasebeci ve denetçiler yeterlidir.	,821
Hile ve yolsuzluklarla mücadelede ülkemizdeki yasal düzenlemeler yeterli düzeydedir.	,783
Ülkemizde uzmanlık (bilirkişilik) hizmeti yeterli düzeyde olduğu için, “dava destek danışmanlığı” hizmetine gerek yoktur.	,734
Hile denetçiliğinin yapmış olduğu işleri denetçi de yapabilir.	,473
Faktör 3 (dava destek danışmanlığı ve mesleki deneyim)	
İş davalarının çoğunda dava destek danışmanına başvurulmalıdır.	,819
Dava destek danışmanları her durumda mahkemeye açıklama yapmak zorundadırlar.	,804
Dava destek danışmanları avukatlara yardımcı olurlar.	,795
Dava destek danışmanının muhasebe konusunda derin bilgiye sahip olması gereklidir.	,736
Ülkemizde adli muhasebecilerin staj yapmasına imkân sağlayacak kurum ve kuruluşlar yeterli düzeydedir.	,488

Faktör 4 (eğitim ilişkisi)	
Adli muhasebecilik konusunda yapılan eğitimler yetersizdir.	,836
Mevcut muhasebe müfredatı adli muhasebe eğitimi ve uygulama için toplumun talebine yeterince duyarlı değildir.	,793
Adli muhasebenin uygulanabilmesi için gerekli altyapı yetersizdir.	,733
Faktör 5 (adli yapı ile ilişkisi)	
Adli muhasebe, adliyelerin muhasebe sistemidir.	,762
Adli muhasebe, muhasebe davalarının adliyede görülmesidir.	,741
Adli muhasebeci unvanını alabilmek için muhasebecilerin bir staj dönemi geçirmeleri gerekmektedir.	,642
Faktör 6 (bilirkişilik ilişkisi)	
Bilirkişi mahkeme öncesinde ve mahkeme sırasında görüş bildirmelidir.	,765
Bilirkişi mahkeme sırasında görüşlerini açıklamak zorundadır.	,680

Tablo 10’da değişkenler, faktör yüklerine bağlı olarak en yüksek ağırlığa sahip oldukları faktörler altında gruplandırılmıştır. Birinci faktör grubu en önemli değişkenler grubudur. Bu grupta yer alan değişkenler ağırlıklı olarak adli muhasebecinin mesleki yeterliliği ve adli muhasebe bilgisiyle ilgili olduğundan birinci faktör “*mesleki yeterlilik ve adli muhasebe bilgisi*” olarak, ikinci faktör grubunda yer alan değişkenler adli muhasebenin hukuki ve teknik altyapısıyla ilgili olduğundan ikinci faktör “*hukuki ve teknik altyapı*” olarak, üçüncü faktör grubunda yer alan değişkenler adli muhasebeciliğin dava destek danışmanlığı ve mesleki deneyimle ilgili olduğundan üçüncü faktör “*dava destek danışmanlığı ve mesleki deneyim*” olarak, dördüncü faktör grubunu oluşturan değişkenler genel olarak adli muhasebeciliğin eğitimle olan ilişkisiyle ilgili olduğundan dördüncü faktör “*eğitim ilişkisi*” olarak, beşinci faktör grubu genel olarak adli muhasebeciliğin adli yapıyla ilgili olduğundan beşinci faktör “*adli yapı ile ilişkisi*” olarak ve altıncı faktör grubunu oluşturan değişkenler de bilirkişilikle ilgili olduğundan altıncı faktör “*bilirkişilik ilişkisi*” olarak adlandırılmıştır.

Katılımcılara yöneltilen sorulardan toplamda 6 adet faktörün belirlendiği anlaşılmaktadır. Bu faktöre ait bileşenler tek tek gruplandırıldığında her bir grup için ortak ifade olarak faktörler isimlendirilmiştir. Kademeli olarak faktör bileşenlerinin oranlarının azalması katılımcıların verdikleri cevapların yoğunlaşma oranıyla orantılıdır. Örneğin, bu faktörlerden faktör 1 olarak adlandırılan mesleki yeterlilik ve adli muhasebe bilgisi kapsamında olan faktör bileşenleri yer almaktadır. En önemli faktör bileşeni olarak “*adli muhasebecinin dürüst, güvenilir ve tarafsız olmalıdır*” ifadesi katılımcıların en çok bu ifadeye katılım gösterdiklerini ortaya koymaktadır ancak aynı faktör altında “*adli muhasebenin uygulanabilmesi için ayrı bir yasanın olması gerekmektedir*” ifadesine daha az katılım gösterildiği anlaşılmaktadır. Faktör 2’de yer alan bileşenler incelendiğinde “*ülkemizdeki denetim faaliyetinin yeterli düzeyde olduğu*”, ifadesine en fazla katılımın olduğu görülmektedir. Faktör 3’te, “*iş davalarının çoğunda dava destek*

danışmanına başvurulmalıdır” ifadesine yoğunlaşma söz konusu iken faktör 4 ‘te, “*adli muhasebecilik konusunda yapılan eğitimler yetersizdir*” ifadesine faktör 5’te, “*adli muhasebe, adliyelerin muhasebe sistemidir*” ifadesine, faktör 6’da ise “*bilirkişi mahkeme öncesinde ve mahkeme sırasında görüş bildir-melidir*” ifadesine katılımın fazla olduğu görülmektedir. Faktör analizi neticesinde sözkonusu faktörler incelendiğinde katılımcılara yöneltilen soruların 6 ana başlıkta toplandığı ve bu başlıklar altındaki konu-lar dikkate alındığında meslek mensuplarının hangi konulara ortak yöneldikleri anlaşılmaktadır.

5. SONUÇ

Kurumların iktisadi nitelikteki faaliyetlerini, kurum içi veya kurum dışı bir takım taraflar ile irtibatlı ve/veya iltisaklı bir biçimde, bir kişi ya da bir çıkar grubu lehine menfaat sağlamaya yönelik olarak, ekseriyetle organize şekilde yürütülen, görev ve yetkilerin suiistimal edilmesi suretiyle gerçekleştirilen, kurumu zarara uğratabilecek şekilde varlıkların kötüye kullanılması, etik prensiplere ve hukuka aykırı fiiller olarak özetlenebilecek, yolsuzluk, hile ve suiistimal şeklinde karşımıza çıkan ekonomik suçların meydana getirdiği kayıplar, günümüzde küresel çapta önemli bir boyuta gelmiştir. Sutherland’in (1949: 9) “kendi görevleri zarfında yüksek bir sosyal statü ve saygınlığa sahip kişilerce işlenen suçlar” olarak Edelhertz’in (1970: 27) ise “bir iş ile alakalı veya bireysel bir avantajın elde edilmesi için, veya bir mal veya para kaybindan yahut bir ödemededen kaçınmak için, veya bir mal veya para elde etmek için, ticari anlam itibarıyla gizleme veya aldatma ile işlenen yasadışı hareket veya yasadışı eylemler dizisi” olarak tanımlandığı “beyaz yaka suçları”nın özellikle son 40 yıllık süreç içindeki giderek artan tekerrür oranı, adli muhasebeciliğin önemini arttırmıştır. Kurumların beyaz yakalı suçlar olarak ifade edilen hile ve suiistimal risklerini etkin bir biçimde azaltmaya yönelik gayretleri adli vakalardaki artışı engellemiştir. Beyaz yaka suçlarının kolaylıkla gizlenebilmesi, organize nitelikleri, çoğunlukla istisnai yani yüksek beceri gerektirmeleri, suç delillerinin kolaylıkla yok edilebilmesi, organizasyonların büyüklüğü ve yapılan faaliyetlerin karmaşıklık derecesinin artışının denetim faaliyetlerine olumsuz etkisi, ilgili vergi, ceza ve idare hukuku başta olmak üzere yasal mevzuattaki karmaşıklık ve boşluklar, elde edilen mali kazançların büyüklüğü adli muhasebeciliğe olan ihtiyacı arttırmıştır.

Ülkemizde göreceli olarak yeni kabul edilebilecek bir meslek olan adli muhasebecilik konusunda meslek mensuplarının konuya ilişkin değerlendirmeleri, hiç şüphesiz teorik ve pratik manada önemli bir kılavuz niteliğindedir. Bu nedenle Trabzon’da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği hakkındaki görüşlerinin ve farkındalık düzeylerinin belirlenmesi amacıyla yapılan bu çalışmada, 253 meslek mensubuna yönelik bir anket gerçekleştirilmiştir. Ankette meslek mensuplarının adli muhasebe kavramını duydukları ancak yeteri kadar bilgi sahibi olmadıkları tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının demografik özellikleri ile ankette verilen bazı ifadeler katılma dereceleri arasında anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan anket çalışmasından anlaşılacağı üzere, adli muhasebecilik mesleğinin diğer muhasebe dallarında olduğu gibi özel bir eğitiminin, ayrı bir müfredatının olması gerektiği ve meslek adaylarının belli bir staj döneminden geçmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Alınacak bu eğitim sonucunda ilgili kurum tarafından yeterlilik sınavları yapılarak adli muhasebeci staja başlayarak teorik bilgisini uygulamayla birleştirerek mesleğe ilk adımını atabilmelidir. Adli muhasebeci olabilmek için kişilerin kendilerini çalışmada belirtilen her alanda geliştirmeleri, bununla birlikte örneğin 10 yıl gibi belli bir mesleki deneyime sahip

olmaları şartıyla da alanında uzman kişilerin yetişmesi sağlanabilir. Muhasebe meslek mensuplarında süreci yürüten TÜRMOB gibi adli muhasebecilik sürecini yürütecek kurumların oluşturulması ile adli muhasebe meslek mensubu süreci hali hazırda muhasebeciler tarafından ilgiyle karşılanarak ülkemizin ihtiyacı olan bu alandaki bir açık da giderilmiş olabilir. TÜRMOB ile üniversiteler arasında işbirliği tesis edilerek adli muhasebecilik mesleğine yönelik çalışmalar gerçekleştirilmesi suretiyle ulusal bir yol haritasının oluşturulması mümkün olabilecektir.

KAYNAKÇA

- Açık, S. (2016). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Faaliyet Alanları ve Eğitim Boyutu Açısından İncelenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20 (3), s.1071-1090.
- Akın, O., Onat, K, O. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebecilik Kavramına Bakış Açılarının Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8 (1), s.33-51.
- Aksu, İ., Uğur, A., Çukacı, Y, C., (2008). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Bir Kolu Olarak Bilirkişilik. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 9, s.63-71.
- Akyel, N. (2009). *Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Al, A. (2014). Adli Muhasebe ve Karar Alma Arasındaki İlişkilerin Finansal Kararlar Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 24 (125), s.95-124.
- Altunay, M, A., Acar, D. (2015). Türkiye’deki Adli Muhasebeciliğin Hâkimlerin Bakış Açuları Bağlamında Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20 (4), s.43-66.
- Atmaca, M., Terzi, S. (2013). Adli Muhasebe - Adli Muhasebe Uygulamalarının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3 (1), s.203-207.
- Bayrak, N. (2016). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- Bekçioğlu, S., Coşkun, A., Gümüş, U, T. (2013). İşletmelerde Hile ve Yolsuzlukların Önlenmesinde Farklı Bir Yaklaşım: Adli Muhasebe. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59, s.1-15.
- Bozkurt, N. (2000). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan Adli Muhasebecilik. *Yaklaşım Dergisi*. 8 (94), s.55-61.
- Chiang, J. (2013). Accountants Uncover Opportunity In Forensics. Media Center RSS. Retrieved February 12, 2018, from <http://www.ibisworld.com/media/2013/08/21/accountants-uncover-opportunity-infoforensics/> (Erişim: 20.02.2018).
- Ciğer, A., Topsakal, Y. (2015). Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış: Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları ve Engelleyicileri. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 31, s.70-88.
- Coşkun, A. (2013). *Adli Muhasebede Farkındalık: Türkiye’deki Bağımsız Denetim şirketleri Üzerine Bir Araştırma*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Aydın.
- Çabuk, A., Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 56, s.67-84.
- Çankaya, E., Dinç, E., Çoban, Y. (2014). Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 23, s.70-94.
- Dağdeviren, İ, E., Mirza, Ş. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (2), s.209-234.
- Doğan, S. (2016). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Mesleğin Geleceği. *Finans ve Bankacılık Çalışmaları Dergisi*, 5 (5), s.16-29.
- Edelhertz, H. (1970). *The Nature, Impact, and Prosecution Of White - Collar Crime*. Washington, DC: National Institute of Law Enforcement and Criminal Justice.

- Gülten, S. (2010). Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği. *Ankara Barosu Dergisi*, 3, s.311-320.
- Kalaycı, Ş. (Ed.). (2010). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara. Asil Yayın.
- Karacan, S. (2012). Hukuk İle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 8,s.105-128.
- Kıllı, M., Çeviren, S, M. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Farkındalıkları: Mersin İlinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (1), s.87-108.
- Kıllı, M. (2016). Türkiye’deki Üniversitelerde Adli Muhasebe Eğitimi ve Lisansüstü Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme, Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi Bülent Ecevit Üniversitesi, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, 3, s.719-728.
- Meriç, A., Erkuş, H. (2016). Türkiye’de Bilirkişilik Müessesesi Bağlamında Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaptığı Uzman Tanıklık Faaliyetlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14 (2), s.317-340.
- Otlı, F., Durmuş, F. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Mesleğine Bakış Açılarının Değerlendirilmesi ve Elazığ İli Uygulaması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Yayın No: 31, s.77-92.
- Özen, M. (2016). Türk Ceza Kanunu’nda Düzenlenen Hileli ve Taksirli İflas Suçları (TCK M. 161, 162). *Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi*, 65 (4), s.3567-3584.
- Pala, F. (2011). *Adli Muhasebe Mesleği ve Türkiye’de Uygulanabilirliği*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İstanbul.
- Pamukçu, A. (2017). Adli Muhasebe ve Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (48), s.227-244.
- Pazarçeviren, S, Y. (2005). Adli Muhasebecilik Mesleği. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (2), s.1-19.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi Metodolojisi ve Raporlama*. (1. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Pehlivan, A., Dursun, A. (2012). Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitimine Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (2), s.129-141.
- Peloubet, Maurice E. (1946). Forensic Accounting: It’s Place in Today’s Economy. *Journal of Accountancy*, 1, (6), s.458-462.
- Peterson, B. K.,Reider, B. (2001). An Examination of Forensic Accounting Courses: Content and Learning Activities. *Journal of Forensic Accounting*, 2 (1), s.25-41.
- Rebele, J. R.,Apostolou, B. A., Buckless, F. A., Hassell, J. M., Paquette, L. R., Stout, D. E. (1998). Accounting Education Literature Review (1991 – 1997), Part 1: Curriculum and Instructional Approaches. *Journal of Accounting Education*,16 (1), s.1-51.
- Sevim, U., Arslantürk, Ç, D. (2017). Müşterilerin Banka Seçimini Etkileyen Kriterlerin Belirlenmesi: Giresun İli Örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 18, s.201-220.
- Sutherland, E.H. (1949), *White - Collar Crime*, Dryden Press, New York, NY.
- Terzi, S., Kıymetli Ş, İ. (2015). Adli Muhasebede Hilelerin Tespitinde Yapay Sınır Ağı Modelinin Kullanımı. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 14, s.477-490.
- Toraman, C., Abdioğlu, H., İşgüden B. (2009). Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11 (1), s.17-55.
- Ulucan Özkul, F., Pektekin, P. (2009). Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11 (4), s.57-88.

Uşul, H., Topçuoğlu, M. (2011). Finansal Manipölasyonların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Adli Muhasebenin Önemi: Türk Hukuk Sisteminde Var Olması Gerekliliği Üzerine Bir Tartışma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Faköltesi Dergisi*, 16 (3), s.53-66.

http://adli-muhasebe.com/index.php?option=com_content&view=article&id=9&Itemid=9 (Erişim: 01.12.2017).

[http://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)](http://www.turmob.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm)) (Erişim: 12.01.2018).

<http://www.turmob.org.tr/istatistikler/df447eb1-e8ef-4df2-a3c0-92376d568eba/meslek-mensubu-cinsiyet-tablosu> (Erişim: 20.02.2018).

MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ DERGİSİ

YAYIN KOŞULLARI

- 1- Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.
- 2- Dergide basılması önerilecek yazılar, derginin biçim kurallarına kesinlikle özen gösterilerek hazırlanmalı ve değerlendirme sürecine girmek üzere Yayın Kurulu'nun yazışma adresine gönderilmelidir. Dergide yayınlanacak yazıların yazım ve dilbilgisi kurallarına uygun olması şarttır. Bu kurallara uygun olan yazılar, Yayın Kurulu'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra hakeme / hakemlere gönderilecek, hakemden / hakemlerden gelecek rapor doğrultusunda yazının basılmasına, yazardan rapor çerçevesinde düzeltme istenmesine ya da geri çevrilmesine karar verilecek ve durum yazara en kısa sürede bildirilecektir. Yayınlanmayan yazılar yazara geri gönderilmeyecektir.
- 3- Dergide yayınlanan yazılardaki görüşler ve bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.

YAZIM KURALLARI

- 1- Çalışma, Word ortamında hazırlanarak e-mail (alid@turmob.org.tr) ile gönderilmelidir.
- 2- Yazılar, A4 boyutundaki kağıdın bir yüzüne 1.5 aralıkla, Times karakterinde, 12 punto ile yazılmalıdır.
- 3- Yazının ilk sayfasında aşağıdaki bilgilere yer verilmelidir:
 - i. Yazının başlığı, büyük harf, 16 punto ve bold yazılmalıdır.
 - ii. Başlığın sağ alt tarafında yazarın ünvanı, adı ve ID Bilgisi gösterilmelidir.
 - iii. Yazarın bağlı bulunduğu kuruluş, varsa yazarın e-posta adresi sayfanın dipnotunda gösterilmelidir.
 - iv. İlk sayfada, makelenin en az 100 en çok 200 kelimeyi geçmeyen, Türkçe ve İngilizce (başlık da dahil olmak üzere) Öz'leri yer almalıdır.
 - v. Öz'lerin altında anahtar sözcükler (keywords) bulunmalıdır.
- 4- Giriş ve sonuç bölümleri de dahil olmak üzere yazının tüm bölümleri ve başlıkları numaralandırılmalı ve bold yazılmalıdır.
- 5- Tablo içermeyen bütün görüntüler (fotoğraf, çizim, grafik, vb.) "şekil" olarak adlandırılmalıdır. Tablo ve şekillere başlık (sıra numarası ve ad) verilmelidir. Tablolarda başlıklar üstte, şekillerde ise altta yazılmalı, varsa bunlara ilişkin kaynak bilgileri de altta yer almalıdır.

6- Dipnotlar, metin içerisinde numaralandırılmalı ve kaynakça bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.

7- Kaynakça gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, KAYNAKÇA başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, Costing, 4th Edition, DP Publications Ltd. London, 1993.

Gavens, John J. ve Robert W. Gibson, "An Australian Attempt to Internationalize Accounting Professional Organizations", The Accounting Historians Journal, December 1992, Volume19, Number 2, s. 79-103.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun No: 3568, 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

8- Yazılar, kaynakça ve şekillerle birlikte en çok 25 sayfa olmalıdır.

9- Makale başlangıç sayfasında gönderim tarihi gün-ay-yıl olarak yazılmalıdır.

10- Dergiye gönderilen yazıların yazım bakımından son denetimlerinin yapılmış olduğu, yazarın yazı için "basıla" verdiği kabul edilecektir. Yazı teslim edildikten sonra baskı düzeltmeleri için ayrıca yazara gönderilmeyecektir. Bu nedenle yazım yanlışlarının olağanın üzerinde olması, yazının geri çevrilmesi için yeterli görülecektir.

11- Çalışma bir dilekçe ile birlikte gönderilmelidir. Dilekçe de iletişim adresi, T.C. Kimlik no, telefon bilgileride yer almalıdır.

12- Makale yazarlarının makalelerde tanımlayıcı kimlik/numarasına (ID) yer verilecektir. ORCID, Open Researcher ve Contributor ID'nin kısaltmasıdır. ORCID, Uluslararası Standart Ad Tanımlayıcı (ISNI) olarak da bilinen ISO Standardı (ISO 27729) ile uyumlu 16 haneli numaralı bir URI'dir.

<http://orcid.org> adresinden bireysel ORCID için ücretsiz kayıt oluşturabilirsiniz.

Yazışma Adresi

Ali E. DOĞANOĞLU

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

İncek Kızılcaşar Mah. 2669. Sk. No:19 06830 **Gölbaşı/ANKARA**

Tel : (0.312) 586 00 00

Faks : (0.312) 586 00 17

e-posta : alid@turmob.org.tr

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

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

Copyright ©

Dergide çıkan yazılar, diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından kısmen dahi olsa çoğaltılamaz ve yayınlanamaz. Yazıların başka yayın organlarınca yayınlanması ancak Yayın Kurulu'ndan alınacak yazılı izin ve kaynak gösterilmesi koşulu ile mümkündür.

