

# MUHASEBE VE DENETİME

# BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 14 • Sayı/Issue : 43 • Ekim/October 2014 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



✍ Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi İle İlgili BIST 100 Şirketlerinde Bir Araştırma  
Prof. Dr. M. Suphi ORHAN - Arş. Gör. Murat SERÇEMELİ

✍ Sayısal Çağda Alternatif Öğretme-Öğrenme Yaklaşımların Muhasebe Eğitiminde Uygulanabilirliği : Kafkas, Ardahan ve Atatürk Üniversitesi Örneği  
Doç. Dr. Hüseyin Ali KUTLU - Yrd. Doç. Dr. Alper TAZEGÜL  
Öğr. Gör. Ümit Yaşar ELYILDIRIM

✍ Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve TMS 11 Açısından Karşılaştırılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisi  
Yrd. Doç. Dr. A. Cemkut BADEM - Volkan TOSUN

✍ Yatırımcıların Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisine Yönelik Algıları Üzerine Bir Çalışma  
Yrd. Doç. Dr. Serhan GÜRKAN

✍ Girişimcilik ve Lojistik Arası İlişkiye Ampirik Bir Yaklaşım, Örnek Bir Firma İncelemesi  
Yrd. Doç. Dr. Mehmet KAHVECİ - Salih DİNÇEL

✍ Otel İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemini Etkileyen Güncel Gelişmeler  
Yrd. Doç. Dr. Ahmet AKTÜRK

✍ Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe  
Muharrem KARATAŞ

✍ Bir Meslek Olarak Ev Hizmetlerinde Çalışma ve 6552 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrasında Sosyal Güvence Sorunları  
Yrd. Doç. Dr. Mehmet BULUT



# MUHASEBE VE DENETİME BAKIS

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year:14 Sayı/Issue: 43 Ekim/October 2014

**TÜRMOB ADINA SAHİBİ**  
*Owner on behalf of TURMOB*

Nail SANLI

&

**Genel Yayın Yönetmeni**  
*Executive Editor*

Yücel AKDEMİR

&

**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. Yüksel Koç YALKIN

&

**Yayın Kurulu / Editorial Board**

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Erdoğan ARSLAN

Hakan AY

Garip AYZ

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 MU-DEN A.Ş. tarafından yayınlanmaktadır

**İdari Merkez / Administrative Office**

Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA

Tel: (0.312) 232 50 60

E-mail : alid@turmob.or.tr

&

**Basım Yeri / Published In :** ANKARA

**Basım Tarihi / Published date :** 20.10.2014

Üç ayda bir yayımlanır

*Published four 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.**

Istanbul Yolu Trafo Karşısı Varlık/ANKARA

Tel : (312) 384 73 44

&

ISSN: 1307-6639

## BİLİM HAKEM KURULU ADVISORY BOARD

Prof. Dr. Abdurrahman Akdoğan

Prof. Dr. Nalan Akdoğan

Doç. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Osman Arıoğlu

Erdoğan Arslan

Prof. Dr. Sinan Aslan

Hakan Ay

Doç. Dr. Yıldız Ayanoglu

Garip Ayaz

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan

Doç. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazitli

Prof. Dr. Selim Bekçioğlu

Recep Bıyık

Kadir Boy

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Mehmet Ali Canoğlu

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Prof. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömlekci

Doç. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. N. Cömert Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Dr. Fatih Kemal Ebiçioğlu

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Doç. Dr. Deniz Umut Erhan

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

M. Nazmi Esen

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Recep Güneş

Prof. Dr. Kadir Gürdal

Prof. Dr. Ali Ersin Güredin

Prof. Dr. Rüstem

Hacırüstemoğlu

Prof. Dr. Cemal İbiş

Prof. Dr. Mustafa İpçi

Prof. Dr. Mevlüt Karakaya

Prof. Dr. Aydın Karapınar

Prof. Dr. Reşat Karcıoğlu

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Sami Kazıcı

Prof. Dr. Sadık Kırbaş

Prof. Dr. Şükrü Kızılot

Özcal Korkmaz

Doç. Dr. Güray Küçükkocaoğlu

Prof. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Prof. Dr. Can Şımgıa Mugan

Prof. Dr. Rifat Ortaç

Mehmet Ferudun Ökten

Prof. Dr. Semih Öz

Derya Özalp

Doç. Dr. Yiğit Özbek

Mustafa Özdil

Prof. Dr. Salih Özel

Prof. Dr. Yıldız Özerhan

Prof. Dr. Bülent Pamukçu

Prof. Dr. Recep Pekdemir

Prof. Dr. Alparslan Peker

Prof. Dr. Necdet Sağlam

Prof. Dr. Cevat Sarkamış

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Doç. Dr. Güven Sayılğan

Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu

Dr. Veysi Seviğ

Prof. Dr. Orhan Sevilengül

Prof. Dr. Fevzi Sürmeli

Prof. Dr. Münir Şakrak

Doç. Dr. Macide Şoğur

Prof. Dr. Hülya Talu

Prof. Dr. Selahattin Tuncer

Prof. Dr. Tuğrul Tüfekçioğlu

Dr. Masum Türker

Prof. Dr. Selçuk Uslu

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzun

Bülent Üstünel

Mahmut Vural

Doç. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın

Prof. Dr. F. Münevver Yılanı

Prof. Dr. Göksele Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yükcü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Prof. Dr. Figen Zaif



# İÇİNDEKİLER

**Prof. Dr.  
M. Suphi ORHAN**  
Arş. Gör. Murat  
**SERÇEMELİ**

Sürekli Denetimin Uygulanma Düzeyi İle İlgili  
BIST 100 Şirketlerinde Bir Araştırma

1

**Doç. Dr.  
Hüseyin Ali KUTLU**  
Yrd. Doç. Dr.  
**Alper TAZEGÜL**  
Öğr. Gör. Ümit Yaşar  
**ELYILDIRIM**

Sayısal Çağda Alternatif Öğretme-Öğrenme  
Yaklaşımların Muhasebe Eğitiminde Uygulanabilirliği :  
Kafkas, Ardahan ve Atatürk Üniversitesi Örneği

19

**Yrd. Doç. Dr.  
A. Cemkut BADEM**  
Volkan TOSUN

Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe  
Uygulamalarının Vergi Kanunları ve TMS 11 Açısından  
Karşılaştırılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisi

39

**Yrd. Doç. Dr.  
Serhan GÜRKAN**

Yatırımcıların Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisine  
Yönelik Algıları Üzerine Bir Çalışma

65

**Yrd. Doç. Dr.  
Mehmet KAHVECİ**  
Salih DİNÇEL

Girişimcilik ve Lojistik Arası İlişkiye Ampirik Bir  
Yaklaşım, Örnek Bir Firma İncelemesi

87

**Yrd. Doç. Dr.  
Ahmet AKTÜRK**

Otel İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemini  
Etkileyen Güncel Gelişmeler

107

**Muharrem KARATAŞ**

Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe

123

**Yrd. Doç. Dr.  
Mehmet BULUT**

Bir Meslek Olarak Ev Hizmetlerinde Çalışma ve  
6552 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrasında  
Sosyal Güvence Sorunları

143



# SÜREKLİ DENETİMİN UYGULANMA DÜZEYİ İLE İLGİLİ BIST 100 ŞİRKETLERİNDE BİR ARAŞTIRMA

**Prof. Dr. M. Suphi ORHAN\***

**Arş. Gör. Murat SERÇEMELİ\*\***

## ÖZET

Küreselleşmenin etkisiyle bilgiye daha hızlı ulaşma ihtiyacı diğer alanlar gibi muhasebe denetimini de etkilemiştir. Sürekli denetim muhasebe bilgilerinde meydana gelebilecek hata ve hilelerin tespitinde bilgiye daha hızlı ulaşma ihtiyacını karşılayabilmektedir. Sürekli denetim vasıtasıyla şirketler ileride gerçekleşmesi muhtemel hata ve hileleri birtakım senaryolarla önceden belirlemekte ve olayın gerçekleşme anına çok yakın bir zamanda tespit edilebilmektedir.

Çalışmada ülkemizdeki şirketlerden bu sistemi uygulayabilme potansiyeline sahip BIST 100 şirketlerinde sürekli denetimle ilgili denetimde sorumluluğu olan yönetici ve çalışanlarına anket çalışması yapılmıştır. Sonuç olarak şirketlerin sürekli denetimi uygulama düzeyi ile katılımcıların konuyla ilgili bilgi ve bakış açıları analiz edilerek değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Sürekli Denetim, Hata, Hile, BIST 100.

## AN INVESTIGATION ON BIST100 FIRMS ABOUT THE APPLICATION LEVEL OF CONTINUOUS AUDITING

### ABSTRACT

Along with globalization, the essence to access information has effected accounting auditing as well as a wide variety of fields. Continuous auditing can compensate this essence on determining possible faults and frauds of accounting information. Firms can determine further possible faults and frauds just before their realization through continuous auditing.

In this study, a sample of BIST100 firms that can potentially perform this system is selected and a questionnaire is administered to their responsive managers and employees of continuous auditing. As a result, the application levels of continuous auditing on the corresponding firms, respondents' knowledge and standpoints are analyzed and discussed.

**Key Words:** Continuous Auditing, Fault, Fraud, BIST 100

\* Atatürk Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, msuphi@atauni.edu.tr

\*\* Atatürk Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, muratsercemeli@gmail.com

## 1. GİRİŞ

**S**ürekli denetim konsepti günümüzdeki daha az maliyetle daha etkili denetim yapabilme ihtiyacını karşılayabilmek için denetçilerin ilgisini çekmektedir.

Literatürde “Sürekli Denetim” kavramına ilk olarak CA Magazine Eylül 1980 sayısında John Kearns tarafından yazılan “Sürekli denetim sürecine hazır mıyız?” adlı makalesinde rastlamaktayız. Burada Kearns sürekli denetimin bilgisayar aracılığıyla gerçekleştirilebilecek bir fikir olduğuna dair birçok faktörün olduğunu bildirmiştir. Bu faktörleri artan gelişmiş bilgi sistemlerine olan bağımlılık, büyük hacimli verilerin artışı, yeterli iç kontrol için artan yönetim sorumlulukları ve gelişmiş denetim araçlarının varlığı olarak saymıştır (Shields, 1998, 39). 1980’li yıllarda bir fikir olarak ortaya atılan bu sistem günümüz teknolojik imkanlarıyla artık uygulanabilir hale gelmiştir.

Sürekli denetim fiziki belge olmadan gerçek zamanlı muhasebe sistemiyle finansal tablo sunumunun ortaya çıkmasına temel olacak şekilde, elektronik denetim kanıtları toplamaya yönelik sistematik bir süreçtir. Başka bir anlatımla sürekli denetim işletme varlıklarının korunmasında, veri bütünlüğünün korunması ve güvenilir finansal bilginin üretilmesi konularında gerçek zamanlı muhasebenin etkinlik ve etkililiğini belirlemeye yönelik kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir (Rezaee, Elam, Sharbatoghlie, 2001: 151).

Geçmişe dönük ve geleneksel yıllık raporların denetimi, iş dünyası ve denetimde meydana gelen gelişmeler sonucu finansal rapor kullanıcıları için günümüz ihtiyaçlarını karşılayamaz hale getirmiştir. Gerçek zamanlı muhasebe sistemleri, elektronik finansal raporlar ve sürekli denetim iş dünyası ve muhasebe çevrelerinde dikkat çekmeye başlamıştır (Rezaee, Sharbatoghlie, Elam, McMickle, 2002: 150).

Günümüzde teknolojik gelişmeler sonucu üretilen verilerin hacmi artmış ve kurumları elektronik ortamlara bağımlı kılmıştır. Yine teknoloji, büyük ve orta ölçekli birçok firmada iş süreçlerinin bilgi teknolojileri vasıtasıyla gerçekleşmesine neden olmuştur. Yüksek hacimli bilgi ile çalışma ihtiyacı eski usuller ile denetim ve kontrol çalışmalarını gerçekleştirilemez hale getirmiştir. Rekabet ortamında bilginin bütünü ile çalışma ihtiyacı, hukuki risklerin artması, hızlı ve etkin denetim ihtiyacı yine işletmeleri bilgi teknolojileri nimetlerinden faydalanılmaya yöneltmiştir (Özgeneci, 2007: 2).

CICA tarafından yapılan araştırma raporu sürekli denetimi şöyle tanımlar (CICA, 1999):

Sürekli denetim bağımsız denetçilere, hata ya da hileler gerçekleştiği anda ya da kısa bir süre sonrasında, tespit edilebilmesine olanak sağlayan bir yöntemdir.

Sürekli denetime ilişkin CICA raporunda aşağıdaki sonuçlara ulaşılabılır (Kurnaz, Çetinoğlu, 2010: 153):

- 1- Sürekli denetim uygulanabiliridir,
- 2- Akademisyenlerin araştırmaları, uygulayıcıların tecrübeleri ve standart koyucuların çalışmaları sürekli denetimin yavaş yavaş gelişmesine yardımcı olacaktır,
- 3- Alınacak kararlarla daha ilgili, güvenilir ve zamanlı bilgi talebi, sürekli denetim konusunda bir ihtiyaç doğurmaktadır.

Sürekli denetim denetçilere problemler ortaya çıkmadan önce herhangi bir müdahaleye gerek duymaksızın önceden kontrol edebilme olanağı sağlar (KPMG Advisory, 2010: 4). Bu ise kullanılan programlara entegre edilen birtakım senaryolarla mümkündür. Kullanılan sürekli denetim programı, ilgili senaryoya göre devamlı tarama yapmakta, herhangi bir anormallik durumunda yetkili kişilere uyarı raporu göndermektedir. Bu senaryolar ise her sektör ve firmaya göre farklı-

lık göstermektedir. Programlar senaryolarla ilgili eklemeye ya da genişletme olanağı sunmaktadır.

Sürekli denetim, denetçilere ve üst yönetime önemli problemler konusunda eş zamanlı bilgi sahibi olma olanağı sağlar. Bazı durumlarda bir problemle nasıl başa çıkılacağına tamamen yönetim karar verebilir. Böyle durumlarda denetçiler danışmanlık fonksiyonunu üstlenmektedirler. Bazı durumlarda ise problemin kaynağının ve niteliğinin belirlenmesi amacıyla bu alanların denetimini gerektirebilir. Ayrıca, Sürekli Denetim, modern ve sağlam bir kontrol kültürünün geliştirilmesi ve yönetim kontrol çerçevesinin sürekli olarak değerlendirilmesine destek verme gibi amaçlara da hizmet etmektedir. Bu durum denetçilerin birimlerin uygulamalarındaki olağandışlıkları veya diğer koşulları tespit ederek, karar verme mekanizmalarında kullanılan bilgilerin tutarlılığını ve güvenilirliğini test etmelerine imkan verecektir (Kurnaz, Çetinoğlu, 2010: 155).

Sürekli denetim modelleri, günümüz IT (Bilgi Teknolojileri) sistemlerinin getirdiği imkanlarla uygulanabilmekte ve denetimin geleceğinde önemli bir rol oynamaktadır. 2003 yılında yapılan “Gerçek Zamanlı İşletme Araştırması” adlı çalışmada muhasebe ve finans alanında çalışan 261 kişiye yapılan anket sonucu, katılımcıların % 76’sı tarafından bilgiye daha hızlı ulaşmanın günümüzde gerekli olduğu ifade edilmiştir (Warren, Parker, 2003: 2).

Bu modeli kullanmak denetçilere şu yararları sağlayabilir (Handscombe, 2007: 4-5):

- **Bekleme Zamanını Azaltma:** Müşteriden veri talep ve teslim edilmesi için beklemek yerine, denetçiler istediğinde ihtiyaç duydukları verileri alabilirler.
- **İstisna Raporlarını Denetleme:** Denetçi kontrollerin çalışmasını tekrar tekrar test et-

mek yerine, kontrollerin durduğuna dair bir rapor geldiğinde harekete geçebilir.

- **Aynı Denetim Maliyetiyle Daha Derinlemesine İnceleme:** Denetçiler örnekleme olmadan daha detaylı inceleme olanağına kavuşurlar.
- **Daha Fazla Yaklaşım Seçeneği:** Denetçiler önleyici kontrollere bağlı olarak işlerinde daha fazla alternatiflere sahip olurlar. Bu yaklaşım önleyici kontrollerin sürekli temelde izlenmesini sağlar.
- **Proaktif Yaklaşım:** Bu yaklaşım müşterilerin problemleri ortaya çıktığında daha fazla değer sağlar.

Sürekli denetimin başarılı olabilmesi için bilgi, güvenilir ve kontrol edilmiş uygulama sistemleri tarafından üretilmiş olmak zorundadır. Sürekli denetim süreci otomatikleşmiş olmalıdır (Kurnaz, Çetinoğlu, 2010: 186). Bunun için de denetçilerin çoğunun denetim yazılımlarını kullanmaları gerekmektedir. Bu denetim yazılımlarında en yaygın kullanılanlar şunlardır: ACL, IDEA, SAS, Smart, SAP, AS 400, Excel, Access, Oracle, v.b. (Önce, İşgüden, 2012: 136).

Etkili bir sürekli denetim metodolojisi farklı sistem ve platformlardan gelen farklı dosya formatlarına erişimin sağlanması ve bu dosyaların dönüşümünü sağlayan bilgi teknolojisi altyapısının kurulmasını gerektirmektedir. Bu işlem veri kaynakları ve mevcut sistemlerden elde edilen verilerin standardizasyonunu gerektirir. Verinin standartlaştırılması, sürekli denetim yapısı oluşturulmasının önündeki en karışık ve zorlu meseledir. Çünkü hatalı ve mükerrer kayıtlardan kaynaklanan muhtemel risk, karışıklık ve maliyet son kullanıcının denetim testleri yapabilmesi ve analize tabi tutabilmesinin önünde zorlu engeller oluşturacaktır (Rezaee ve diğ., 2002: 152).

Sürekli denetimin uygulanmaması konusunda 5 temel neden tespit edilmiştir (Marks, 2010):



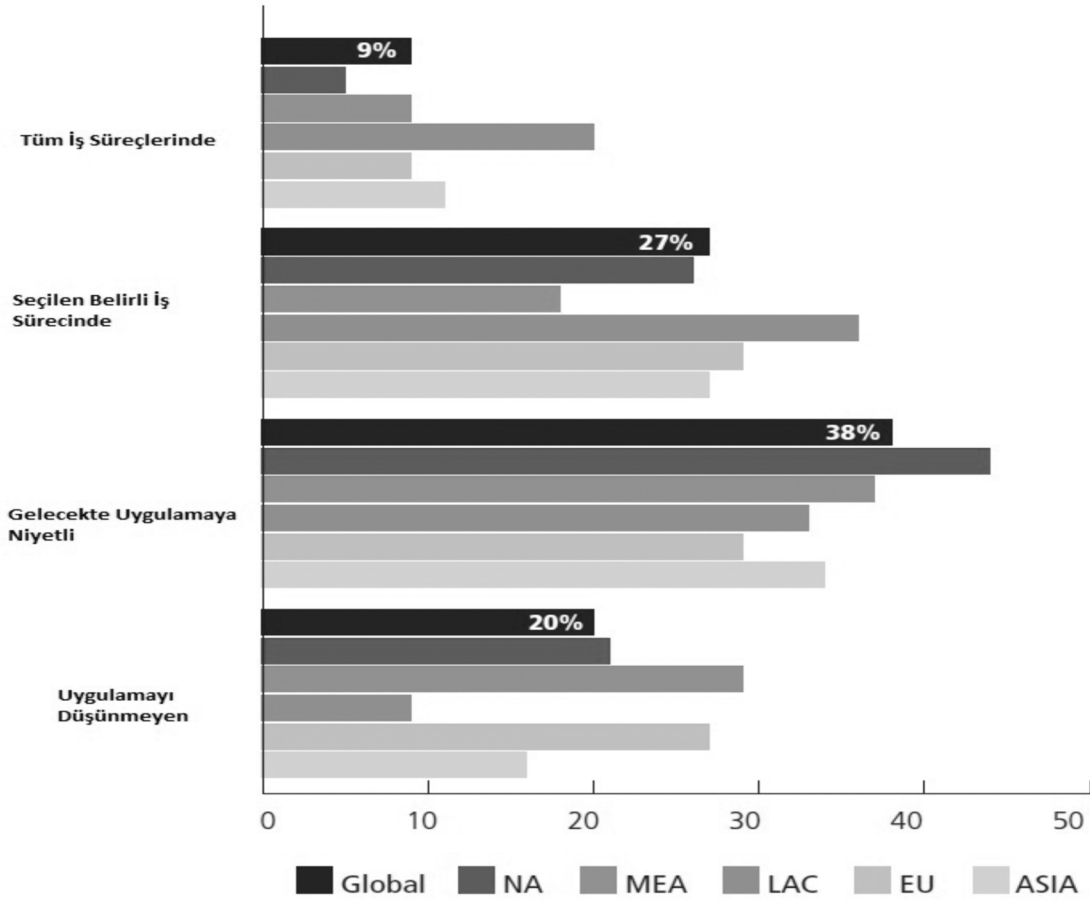
- 1. Bütçe Olmaması:** İç denetçiler iyi zamanlarda bile bütçe kısıtlamalarından yakınmaktadır. Bunun için örnek finansal vaka oluşturulup, sonuçta zamanla sürekli denetimle birlikte tasarruf oluşturulabileceğine üst yönetim ikna edilebilir.
- 2. Bu Sistemin Nasıl Uygulanacağını Bilmemesi:** Bunun için sürekli denetim program sağlayıcılarından destek alınabilir.
- 3. Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinden Farkının Bilinmemesi**
- 4. Sürekli Denetimin Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak Görülmesi**

- 5. Bilgi Teknolojileri Departmanının Sürekli Denetimle İlgili Ürünler Kullanılmasına Karşı Çıkması:** Bilgi teknolojileri departmanı daha fazla sağlayıcıyla birlikte yeni ürünlerin daha fazla karışıklık, risk ve maliyet meydana getireceğine inanmaktadır.

## 2. DÜNYA'DA SÜREKLİ DENETİMİN UYGULANMA DURUMU

Yıllık gelirleri 100 milyon dolar ya da daha fazla olan dünya genelinde şirketlerde çalışan 858 denetçiye yapılan anket sonucunda sürekli denetimin uygulanma düzeyi ile ilgili aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır (ACL, 2006: 9):

**Tablo 1: Sürekli Denetimin Dünya'da Uygulanma Durumu\***



\* Grafikte anket katılımcılarından kararsız olan ya da eksik cevaplayan %6'lık kısmı ihmal edilmiştir. Grafik yüzdeleri sırasıyla Dünya Geneli, Kuzey Amerika, Orta Doğu ve Afrika, Uzak Doğu, Avrupa ve Asya şeklinde sıralanmıştır.

Tüm katılımcılardan sürekli denetim yaklaşımını benimseyenlerin %9'u tüm iş süreçlerinde sürekli denetimi uyguladıklarını, %27'si ise sadece seçilen belirli iş süreçlerinde uyguladıklarını ifade etmişlerdir. Katılımcıların %38'i gelecekte sürekli denetimi uygulamayı düşündüklerini, %20'si ise bu yöntemi uygulamayı düşünmediklerini ifade etmişlerdir.

Bölgesel bazda baktığımızda Kuzey Amerika sürekli denetimi gelecekte uygulamaya en fazla niyetli olan (%44) bölgedir. Onu %37 oranında Orta Doğu ve Afrika bölgeleri izlemektedir.

Sürekli denetimi şuanda uygulamayan ya da gelecekte uygulamayı düşünmeyenlerin uygulamama sebepleri şunlardır:

- Zaman kısıtlamaları
- Yeterli kaynak eksiklikleri (Personel ve Bütçe)
- Nitelikli teknik becerilerin yetersizliği
- Yönetimin bu sistemi satın almaya sıcak bakmaması ya da farklı önceliklerinin olması
- Sistemin uygulanmasının çok karmaşık olması
- Bilgisayar sistemleri ve veri yapıları ile ilgili kısıtlamaları
- Verilere ulaşılma problemleri ya da IT (Bilgi Teknolojileri) biriminden yeterli destek alamama

Sürekli denetimin model olarak konseptine literatürde Groomer ve Murthy (1989) tarafından yapılan "Veritabanı Uygulamaları sürekli denetimi: Bütünleşik bir denetim modülü yaklaşımı" ve Vasarhelyi and Halper (1991) tarafından yapılan "Online sistemlerin sürekli denetimi" adlı makalelerinde rastlamaktayız. Bundan sonra sürekli denetim prototip ya da tam anlamıyla AT&T Corp., Siemens, HCA Inc, Itau Uniban-

co, IBM, HP, MetLife, and Proctor & Gamble gibi şirketler tarafından uygulanmıştır (Chan, Vasarhelyi, 2011: 154).

Aşağıda ise bu firmalardan bazılarının sürekli denetimle ilgili yaptıkları işlemler görülmektedir ([www.en.wikipedia.org/wiki/Continuous\\_auditing#Comparison\\_to\\_Computer-Aided\\_Auditing](http://www.en.wikipedia.org/wiki/Continuous_auditing#Comparison_to_Computer-Aided_Auditing)):

**Itau Unibanco** : Brezilya'da faaliyet gösteren, 2000 yılından itibaren sürekli denetimi aktif bir şekilde uygulayan bir bankadır. Sürekli denetim programı iç denetimde bilgi teknolojileri birimi tarafından uygulanmaktadır. Bu birimde farklı görevlere sahip 10 kişi istihdam edilmektedir. Sürekli denetim sistemi 5 milyon müşterinin hesaplarını günlük olarak izler ve ayda yaklaşık 6000 uyarıyı iç denetçilere iletir.

**AT&T Bell Laboratories** : Sürekli denetimin ilk modeli şirket içinde faturalandırma sistemini değerlendirmek için geliştirilmiştir.

**Procter & Gamble** : Uzaktan denetim yapabilmek gelişmiş otomasyon sağlamak için analizler geliştirilmiştir. Siemens – İç kontrolde sürekli izleme yapabilmek IT (Bilgi Teknolojileri) sistemlerine ulaşabilmek için sistem geliştirmiştir.

Aşağıda ise ACL programı ile sürekli denetimi uygulamış olan şirketlerin uygulama amaçları ile uygulama sonrası elde ettikleri sonuçlara ilişkin örnekler verilmiştir ([www.acl.com/customers/case-studies/case-studies/](http://www.acl.com/customers/case-studies/case-studies/), 2013):

**T.C. Ziraat Bankası A.Ş.** : Türkiye'nin en büyük bankasıdır. Türkiye'de 1300 şubesi, 50 özel operasyon merkezi vardır ve dünya genelinde 17 ülkede faaliyet göstermektedir. Yaklaşık 23.000 çalışanı vardır ve yıllık net geliri 2.4 milyar dolardır.

Ziraat Bankası günlük 2,5 milyondan fazla günlük işlemde meydana gelecek hileleri belirle-

mek ve riskleri ölçmek için güçlü bir teknolojiye ihtiyaç duymaktadır. Geleneksel, manuel denetim tekniklerini kullanarak böyle büyük derecedeki işlemleri kontrol etmek mümkün değildir.

Bu şirket 2005 yılından itibaren merkezi denetim departmanında ACL programını potansiyel kontrol risklerini tanımlamak ve hileleri tespit amacıyla kullanmaya başlamıştır.

Denetim yöneticileri zaman alıcı, maliyetli saha incelemelerine gerek duymadan hile denetimi için ACL programından yararlanmaktadırlar. Programı şubelerin bilançolarını incelemek ve riskli alanları belirlemek için kullanmaktadırlar. Aynı zamanda büyük boyutlu dosyaları inceleyerek kredi değerlendirmeleri yapmak, hesap bakiyelerini takip etmek, mevduat hesaplarındaki yapısal değişiklikleri belirlemek ve diğer önemli müşteri faaliyetlerini de incelemek için kullanılmaktadır. Şüpheli işlemler program tarafından tanımlanarak yetkili yöneticiye ayrıntılı inceleme yapması için gönderilir.

Banka bu özel denetim teknolojisini krediler, borçlar, işlemlerin toplamlarını, çalışanların profillerini, denetim geçmiş verilerini ve diğer önemli dosyaları içeren tüm veri dosyalarını incelemek için kullanmaktadır. Merkezi denetim birimi kolayca yeni yasal düzenlemeler, kritik alanlar olması durumunda programa eklemeler yapabilmektedir. Veriler merkezi bir yerde depolanır ve teknik bilgiler kayba uğramaksızın korunur.

Ziraat Bankası bu teknolojiyle sonuç olarak hileleri, fonların şüpheli kullanımı ve şüpheli olayları tanımlayabilmektedir. Sayısı milyonları bulan günlük işlemleri hızlıca analiz edebilmektedir. Bu çözüm iç denetçilere risk analizine dayalı iş güvencesi sağlamak için esnek, etkili ve verimli bir yapı sunar. Veri testleri ve sonuçları

kullanıcının yetkisine bağlı olarak gizli bir şekilde saklanarak iletilir.

**Baptist Health System (BHS) (Synco, 2013: 14-16):** BHS kar amacı gütmeyen dört hastane ve otuz civarında sağlık merkeziyle Alabama'da faaliyet gösteren bir kuruluştur. Hem yasal zorunluluklar, hem kurum anlaşmaları nedeniyle doktor ücretleri ve reçetelerin ödemelerinde zorluklar yaşamaktadırlar. Denetçiler 4 BHS hastanesi ve iki büyük sağlık merkezinde gerçekleşen ödemeleri manuel olarak kontrol etmek için altı ile sekiz hafta arası zaman harcamaktadırlar.

Her bir ödeme yapılması sırasında doktor ile hastane arasındaki sözleşme gereği doğrulama işlemi yapılması gerekmektedir. Ayrıca ödemenin doğruluğu, sözleşme hükümlerini aşıp aşmadığı ve beklenen değeri aşıp aşmadığı kontrol edilmekteydi. Geleneksel denetimler hataları ve sözleşme hükümlerini kontrol etmek için etkisiz kalmaktaydı. Aynı zamanda bir hata tespit edildiğinde o hata üzerinden 12-18 ay geçmiş oluyordu. Denetim açısından bu kabul edilemez bir süreydi. Tüm bu nedenlerden ACL programı ile sürekli denetim uygulaması yapılmaya başlandı.

Programla doktorlarla ilgili ödemeler her ayın 15'inde veriler analiz edilmekteydi. Analiz tamamlandığında sistem otomatik olarak sözleşmesi dolan ya da sözleşmesi olmayan doktorlara yapılan ödemeler için rapor oluşturur. BHS böylece 36 haftada gerçekleştirilen denetim işlemlerini 7 haftada tamamlamaktadır. Ayrıca sözleşmeye aykırı yapılan işlemleri 18 ay yerine 1 ayda çözümlenebilmektedir. Yine bu teknoloji, çalışanlar, hizmet sağlayıcıları ve doktorlarla ilgili genel tespitler yapılmasına olanak sağlar.

İç denetim birimi otomatik veri tabanı ile şu işlemlere ilişkin taramalar yapar;

1) Mükerrer faturalar

- 2) Sipariş tarihinden önce yapılan oluşturulan faturalar
- 3) Çalışanların geri ödemeleri
- 4) Satıcı – Çalışan ödeme eşleştirmeleri
- 5) Ardışık faturalar
- 6) Aynı adrese sahip farklı olan tedarikçiler
- 7) Aynı kişi tarafından oluşturulup siparişi verilen satın alma siparişleri

**Anglo Gold Ashanti** ([www.acl.com/pdfs/Case\\_Study\\_AngloGold\\_Ashanti.pdf](http://www.acl.com/pdfs/Case_Study_AngloGold_Ashanti.pdf), 2013): Bu şirket AngloGold ile Ashanti Goldfields Corporation şirketlerinin birleşmesi sonucu 2004 yılında kurulan altın madencilik şirkettir. Şirket dört kıtada 21 farklı işletme ile faaliyet göstermektedir. Şirketin yıllık geliri 3.6 milyar doların üzerindedir ve 60.000 civarında çalışanı bulunmaktadır. AngloGold şirketi iç denetim yöneticisi Marius Kies'e göre maden çıkarma sektöründeki birbirinden ayrı ve farklı birçok işletmenin karlılığını ve performansını korumak, görülmemiş zorluklara sahiptir. Bu durumlarda denetim için geçmiş altı aylık dönemleri denetlemek, şirketlerin verimsizlikleri, hataları gibi unsurları tespit etmekte fazla olmaktadır. Bunun yerine iç denetim ekibinin hemen herhangi bir sapma, zayıflık ya da ihlallerin meydana gelen kayıpları ciddi boyutlara ulaşmadan tespit edilmesi büyük önem arz etmektedir.

Buna karşın sürekli denetimi başarmak denetim departmanı için oldukça zorlu bir dönem olmuştur. Şirket denetim ekibi sadece 50 kişiden oluşmakta ve bunun 35'i Güney Afrika'da faaliyet göstermekteydi. Kies'e göre nispeten daha küçük bir ekiple bilgi teknolojilerinin yardımıyla ve birtakım yazılımlar kullanmak veri toplama, analiz ve raporlamada daha etkili sonuçlar verecektir.

**Hawaiian Airlines** ([www.acl.com/pdfs/Case\\_Study\\_Hawaiian\\_Airlines.pdf](http://www.acl.com/pdfs/Case_Study_Hawaiian_Airlines.pdf), 2013): Hawaiian havayolları Pasifik bölgesinde 20 ulusal ve uluslararası noktaya hizmet veren, devletin en büyük havayolu şirkettir. Şirketin 3.800 çalışanı vardır ve her yıl yaklaşık sekiz milyon yolcuya 190 günlük uçuş imkanı sağlar. 1929 yılında Honolulu'da kurulmuştur.

Şirket çeşitli ve birbirinden farklı sistemlerden büyük miktardaki veriyi çekebilmek için tam bir güvenceye ve sunucuya ihtiyaç duymaktaydı. Denetim birimi sadece ihtiyacını tam karşılamayan bir veriyi bulabilmek için haftalarca beklemek zorunda kalırdı. Bu işlemler zaman alıcı ve verimsiz bir yöntemdi. Grup aynı zamanda veri analizini sürekli temelde yapabilmek ihtiyacındaydı. ACL programıyla farklı projeleri birbirinden ayırmak ve bunlarla işlem yapmak basit hale getirildi.

Verilere ulaşılabilmesi neticesinde, denetçiler gereken bilgi ve veriyi doğrudan, zaman alıcı işlemler olmadan çekebilmektedirler. Denetçiler daha etkili hale gelmiştir.

Hawaiian Havayolları sürekli denetimi uygulama sonucunda;

- 1) İşlemlerini otomasyon vasıtasıyla yaklaşık %99 oranında zamandan tasarruf sağlayarak yapma imkanına kavuşmuştur
- 2) %100 veri kapsamıyla yanlış uçuş sıklığının azaltılması sağlanmıştır
- 3) Ara elemanlara ihtiyaç duymadan denetçilerin gerekli veriye doğrudan ulaşabilmesi sağlanmıştır
- 4) Sürekli güvenceye kavuşulmuştur
- 5) Otomatik sürekli denetim yapılarak ölçülebilir faydalar elde edilmiştir.

**Vestas Wind Systems A/S** ([www.acl.com/pdfs/Case\\_Study\\_Vestas.pdf](http://www.acl.com/pdfs/Case_Study_Vestas.pdf), 2013):

Şirket Danimarka’da küçük bir kasabada çalışan bir demirci tarafından 1898 yılında kurulmuştur. Vestas Wind Systems A/S altı kıtada 63 ülkede faaliyet göstermektedir. Bugüne kadar Vestas dünya çapında 46.000 rüzgar türbini kurmuştur ve 21.000 civarında kişiye istihdam sağlamıştır. Şirket 2020 yılına kadar rüzgar enerjisi ile dünya elektriğinin % 10’dan fazlasını üretmek ve global müşterilerine tüm rüzgar enerjisi üzerinde sürdürülebilir bir getiri sunmayı amaçlamaktadır.

ACL ile Vestas gizli bilgilerini korumak için ve güvenli bir arşive kavuşmak için sunucularını güçlendirmiştir. Denetim ekibi şimdi anlık güvence sağlayan üç ilave testle ve aylık temelde yapılan mantıksal test yapmaktadır. Programla denetim işlemlerini yürütmek ve tamamlamak sürekli bir temelde daha kolay hale gelmiştir. Vestas aynı zamanda bu teknolojiyi operasyonel hileleri tespit, şirket politikalarına uyumluluk testi ve büyük verilerin ayıklanması için de kullanmaktadır.

Operasyonel testlerde, denetim ekibi mükerrer ödemeleri, uygun olmayan ödemeleri ve çalışanlarla tedarikçi hesapları, isimleri ve adresleri arasındaki eşleştirmeleri tespit eder. Dört ek testle iş akışı onayları, uygunsuz değişimler ve aynı kişi tarafından oluşturulan talep ve sipariş emirlerini tespit etmek için izlenir.

### **3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI**

Araştırmanın kapsamını BIST 100 endeksine kayıtlı şirketler oluşturmaktadır. Ana kütlemin seçiminde, BIST 100 endeksinde yer alan şirketlerin işlem hacimlerinin genişliği, sermaye piyasasını temsil edici niteliği, faaliyet konuları ve büyüklüklerinin iç denetimi gerektirecek unsur-

lar içermesi ve yaşanan değişimlerin öncüsü olma özelliği dikkate alınmıştır.

Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu, Halka Açık Anonim Şirketlerin (HAAŞ) esas alacakları Kurumsal Yönetim İlkelerini 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 22’nci maddesinin birinci fıkrasına 654 sayılı Gümrük ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname’nin 2’nci maddesi ile eklenen (z) bendine dayanılarak hazırlanan Seri:IV, No:54 “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ” ile düzenlenmiştir. Payları Borsa İstanbul’da (eski adıyla İstanbul Menkul Kıymetler Borsası) işlem gören HAAŞ’lardan BIST 30 ( BIST eski adıyla İMKB 30) Endeksine dahil olan bankalar hariçindeki HAAŞ’lar, Kurumsal Yönetim İlkelerinin “A) Pay Sahipleri” bölümünde yer alan 3.2.1, 3.2.4, 3.4.3, 3.4.14, 3.6 ve 4.7 numaralı maddeleri ile “D) Yönetim Kurulu” bölümünde yer alan 3.3.1, 3.3.4, 3.3.5 ve 3.3.6 numaralı maddelerini uygulamakla yükümlüdürler. Payları BIST’de işlem gören HAAŞ’lardan bu kapsamda olmayanlar, faaliyet büyüklükleri ile yapılanma türlerine göre, kurumsal yönetime ilişkin yapı ve süreçlerini, Kurumsal Yönetim İlkelerini esas alarak belirleyebilirler. Payları BIST’de işlem gören HAAŞ’ların yıllık faaliyet raporlarında; Kurumsal Yönetim İlkelerinde yer alan prensiplerin uygulanıp uygulanmadığı; uygulanmıyorsa bunun sebepleri, bu prensiplere tam olarak uymama sonucunda oluşan çıkar çatışmalarına ve gelecekte şirketin yönetim uygulamalarında ilkelerde yer alan prensipler çerçevesinde bir değişiklik yapma planının olup olmadığına ilişkin açıklamalara yer verilir (Akbulak, 2011: 112-113). Kurumsal yönetim; şirketlerin, yatırımcılara ve diğer çıkar gruplarına karşı olan sorumlulukları ve kamuyu aydınlatma esasları çerçevesinde, etkin yönetimi ve kontro-



lünü sağlayan bir ilkeler bütünüdür. Şeffaflık, açıklık ve hesap verilebilirlik kavramları ile ifade edilebilen kurumsal yönetimin olmazsa olmaz unsurlarından biri güçlü bir iç kontrol sistemidir. Kurumsal yönetim uygulamalarının temel unsurları olan “eşitlik”, “saydamlık/şeffaflık”, “hesap verebilirlik” ve “sorumluluk” kavramları BIST 30 endeksindeki şirketleri de içeren BIST 100 şirketlerinde de uygulanmakta ve dolayısıyla da denetimde yer alan güncel gelişmelerin de bu şirketlerde uygulanma ihtimalleri daha fazla olmaktadır.

Açıklanan bu nedenlerle sermaye piyasasında önemli yere sahip ve yaşanan değişimlerin öncüsü olma özelliğini taşıyan BIST’te yer alan şirketlerden 01.10.2013-31.12.2013 tarihleri arasında işlem gören hisse senetlerinin fiili dolayışında bulunan kısmının piyasa değeri ile işlem hacmi en yüksek ilk yüz şirket araştırma kapsamına alınmıştır.

Araştırmada veriler anket yöntemi ile toplanmıştır. Söz konusu anket, Sürekli Denetim üzerine yapılan yerli ve yabancı literatürün incelenmesinden sonra hazırlanmıştır. Yapılan bu çalışma için hazırlanan anket formunun anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliğini belirlemek amacıyla özel sektörde faaliyet gösteren çeşitli şirketlerde görev yapan denetçilerin, kamu sektöründe denetçilik yapan uzmanların ve denetim alanında çalışmalar yapan akademisyenlerin görüşü alınarak bir ön değerlendirme yapılmıştır. Alınan

görüşler kapsamında yapılan ön değerlendirme sonuçlarına göre anket formunda gerekli düzeltmeler yapılmıştır. Anket sorularının cevaplanmasından önce kavram kargaşasının önlenmesi amacıyla sürekli denetim kavramı ile ilgili kısa bir açıklamaya yer verilmiştir.

Anket çalışması bir araştırma şirketi tarafından gerçekleştirilmiştir. Araştırmaya katılan iç denetim alanında sorumluluğu bulunan yönetici ya da çalışanların, çalıştıkları işletmelerin isimleri gizli tutulmuştur.

#### **4. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Bu çalışma tanımlayıcı bir araştırma olarak nitelendirilebilir. Araştırmanın amacı Sürekli Denetimin BIST 100 şirketlerinde uygulanma düzeyini tespit etmek, iç denetimde sorumluluğu bulunan muhasebe, mali işler ve iç denetim müdürü gibi yönetici ve çalışanlarının kavramla ilgili bilgi düzeylerini ve bakış açılarını ortaya koymaktır.

#### **5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZİ**

Çalışmanın bu bölümünde yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlar analiz edilmektedir.

##### **5.1. Demografik Özelliklerin Analizi**

Araştırmaya katılanlara yöneltilen bazı kişisel sorulara verdikleri yanıtlar ile şirketlere ait özelliklerin dağılımları Tablo 2’de görülmektedir.

**Tablo 2. Katılımcıların Demografik Bilgileri**

Demografik Özellik		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	18	29
	Erkek	44	71
	<b>Toplam</b>	<b>62</b>	<b>100</b>
Yaş	30'dan az	7	11,3
	30-34 arası	22	35,5
	35-39 arası	15	24,2
	40-44 arası	8	12,9
	45-49 arası	3	4,8
	50 ve üzeri	7	11,3
	<b>Toplam</b>	<b>62</b>	<b>100</b>
Eğitim Durumu	Lisans	36	58,1
	Lisansüstü	26	41,9
	<b>Toplam</b>	<b>62</b>	<b>100</b>
Şirketteki pozisyonu	İç denetim müdürü	17	27,4
	İç kontrol yöneticisi	4	6,5
	İç denetçi	22	35,5
	Mali işler müdürü	5	8,1
	Mali işler müdür yardımcısı	1	1,6
	Bütçe ve raporlama müdürü	1	1,6
	Muhasebe müdürü	7	11,3
	Muhasebe müdürü yardımcısı	1	1,6
	Muhasebe uzmanı	2	3,2
	Mali işler şefi	1	1,6
	CFO	1	1,6
	<b>Toplam</b>	<b>62</b>	<b>100</b>
	Bu pozisyonda çalışma süresi	5 yıldan az	30
5-9 yıl arası		21	33,9
10-14 yıl arası		5	8,1
15-19 yıl arası		4	6,5
20 ve daha fazla		2	3,2
<b>Toplam</b>		<b>62</b>	<b>100</b>

Anket formu BIST 100 endeksindeki tüm şirketlere gönderilmiş, ancak bunların 65 tanesi yanıt vermiştir. Bununla birlikte bu anketlerden 3 tanesi verilen yanıtların eksik ve tutarsız oluşu nedeniyle analiz edilmemiştir. Tablo 2’de ankette katılanların özelliklerine bakıldığında %71’inin Erkek, % 35,5’inin 30-34 yaş aralığında olduğunu görmekteyiz. Eğitim durumları %58,1’i Lisans ve %41,9’u Lisansüstü seviyesindedir. İç denetim alanında sorumluluğu bul-

nan katılımcıların pozisyonları Tablo 2’de belirtildiği gibi farklılıklar arz etmektedir ve %48,4’lik kısmının bu pozisyonda 5 yıldan az, %33,9’luk kısmı ise 5-9 yıl arası çalıştıkları görülmektedir.

### 5.2. Şirket Özelliklerinin Analizi

Araştırmaya katılan şirketlere ait özelliklerin dağılımları Tablo 3’de görülmektedir.

**Tablo 3. Şirket Özellikleri**

Şirket Özellikleri		Frekans	Yüzde
Şirketin faaliyet gösterdiği sektör	Madencilik	2	3,2
	İmalat sanayi	24	38,7
	Elektrik, Gaz ve Su	1	1,6
	İnşaat ve Bayındırlık	2	3,2
	Ulaştırma ve Haberleşme	4	6,5
	Mali Kuruluşlar	22	35,5
	Toptan ve Perakende Ticaret	5	8,1
	Teknoloji	2	3,2
	<b>Toplam</b>	<b>62</b>	<b>100</b>
Sektördeki faaliyet yılı	20 yıldan az	9	14,5
	20-39 yıl arası	18	29,0
	40-59 yıl arası	20	32,3
	60-79 yıl arası	10	16,1
	80 ve daha fazla	5	8,1
	<b>Toplam</b>	<b>62</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3’de katılımcı şirketlerin %38,7’lik kısmının imalat sanayi, %35,5’inin ise mali kuruluş olduğunu görmekteyiz. Yaklaşık % 85’i 20 yıl ve daha fazla süredir faaliyet göstermektedir.



### 5.3. Sürekli Denetimle İlgili Sorulara Verilen Yanıtların Analizi

Araştırmaya katılan yönetici ya da çalışanların sürekli denetim kavramına ilişkin bilgi düzeylerinin dağılımları Tablo 4'te görülmektedir.

**Tablo 4. Sürekli Denetim Kavramı Hakkındaki Bilgi Düzeyi**

	Frekans	Yüzde
Evet	51	82,3
Hayır	3	4,8
Kısmen	8	12,9
<b>TOPLAM</b>	<b>62</b>	<b>100,0</b>

Tablo 4'te katılımcıların % 82,3'lük büyük bir kısmı sürekli denetimle ilgili bilgilerinin olduklarını ifade ettikleri görülmektedir.

Araştırmaya katılan şirketlerde sürekli denetimin uygulanma düzeyine ilişkin dağılımlar Tablo 5'te görülmektedir.

**Tablo 5. Sürekli Denetimin Şirkette Uygulanma Düzeyi**

	Frekans	Yüzde
Evet	26	41,9
Hayır	36	58,1
<b>TOPLAM</b>	<b>62</b>	<b>100,0</b>

Tablo 5'te bu denetim sistemini 26 şirketin uyguladığı, 36 şirketin ise uygulamadığı görülmektedir.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulayan şirketlerin yönetici ya da çalışanlarının uygulama sonrası beklentilerini karşılama düzeylerine ilişkin dağılımlar Tablo 6'da görülmektedir;

**Tablo 6. Sürekli Denetimi Uygulayanların Beklentilerini Karşılama Düzeyi**

	Frekans	Yüzde
Evet	26	100
Hayır	-	-
Kararsızım	-	-
<b>TOPLAM</b>	<b>26</b>	<b>100</b>

Tablo 6'da sürekli denetim uygulanan şirketlerin tamamının bu sistemden elde ettikleri sonuçların beklentilerini karşıladığını ifade etmeleri dikkat çekicidir. Bu sistemin uygulayıcı şirketler için son derece faydalı olduğu görülmektedir.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulamayan şirketlerin yönetici ya da çalışanlarının bu sistemin gelecekte şirketlerinde uygulanabileceği fikrine katılımlarına ilişkin dağılımlar Tablo 7'de görülmektedir.

**Tablo 7. Sürekli Denetimi Uygulamayanların Gelecekte Bu Sistemin Şirketlerinde Uygulanabileceği Fikrine Katılım Düzeyi**

	Frekans	Yüzde
Evet	20	55,5
Hayır	4	11,1
Kararsızım	12	33,3
<b>TOPLAM</b>	<b>36</b>	<b>100</b>

Tablo 7'de sürekli denetimi uygulamayan şirketlerde cevaplayıcıların %55,5 lik bölümü bu sistemin ilerleyen zamanlarda şirketlerinde uygulanabileceğini düşünmekte, diğerleri ise uygulanamayacağını düşünmekte ya da kararsız kalmaktadırlar.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulayan şirketlerin kullandıkları programlara ilişkin dağılımlar Tablo 8’de görülmektedir.

**Tablo 8. Sürekli Denetimi Uygulayan Şirketlerin Kullandıkları Programlar**

Kullanılan Program Adı	Kullanan Şirket Sayısı
ACL	1
IDEA	1
ORACLE GRC	5
SAP GRC	8
BUSINESS OBJECTS	1
SIRON AML	1
AS400	1
DİĞER (ÖZEL)	8
<b>Toplam</b>	<b>26</b>

Tablo 8’de sürekli denetimde kullanılan programlara bakıldığında SAP GRC ve ORACLE GRC’nin ön plana çıktığı görülmektedir. 8 şirket ise kullandıkları programların, genelleştirilmiş yazılım programlarının dışında kendi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde özelleştirilmiş denetim programları olduğu gerekçesiyle isim belirtmemişlerdir.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulayan şirketlerin yönetici ya da çalışanlarının bu sistemin uygulanması sonrası fayda sağladıklarını düşündükleri alanlara ilişkin dağılımlar Tablo 9’da görülmektedir.

**Tablo 9. Sürekli Denetimi Uygulama Sonrası Fayda Sağlanan Alanlar**

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Hile önleme ve bulma	1	3,8	4	15,4	4	15,4	12	46,2	5	19,2
Çok büyük boyuttaki dataların incelenip raporlanabilmesi	1	3,8	3	11,5	-	-	14	53,8	8	30,8
İyi bir yönetim sağlama	1	3,8	1	3,8	3	11,5	14	53,8	7	26,9
Maliyeti azaltma	1	3,8	1	3,8	7	26,9	14	53,8	3	11,5
Denetimin etkinliğini artırma	1	3,8	1	3,8	-	-	15	57,7	9	34,6

Tablo 9’da sürekli denetimi uygulayan şirketlere bu sistemi uygulama sonrası fayda sağladıkları alanlar sorulduğunda, %65,4’lük kısmının hile önleme ve bulma, %84,6’lık kısmının çok büyük boyuttaki dataların incelenip raporlanabilmesi, %80,7’lik kısmının iyi bir yönetim sağlama, %65,3’lük kısmının maliyeti azaltma ve %92,3’lük kısmının ise denetimin etkinliğini artırmada fayda sağladıklarını ifade ettikleri görülmektedir. Ayrıca yukarıda sayılan faydalara ek olarak katılımcılar şunları ifade etmişlerdir; sürekli denetim ile geniş boyuttaki veriler incelenebilmekte ve olası olumsuzluklar daha rahat tespit edilebilmektedir. İşlemlerin tekil kontrolü ile tespit edilemeyecek konular ancak bu şekilde bulunabilmektedir. Bu da çalışmaların etkinlik ve verimliliğini artırmaktadır ve bu sistem çalışanların iş yükünü hafifletmiştir.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulayan ya da uygulamasın tüm şirketlerin yönetici ya da çalışanlarının bu sistemin uygulanma amacıyla ilgili fikirlerine ilişkin dağılımlar Tablo 10’da görülmektedir.

**Tablo 10. Sürekli Denetimin Uygulanma Amacı**

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Bilgi teknolojilerinin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataların engellenmesi	1	1,6	3	4,8	2	3,2	38	61,3	18	29
Daha etkili ve az maliyetli denetim yapabilmek	1	1,6	1	1,6	9	14,5	35	56,5	16	25,8
Olaylara daha hızlı tepki verme ihtiyacı	1	1,6	1	1,6	5	8,1	35	56,5	20	32,3
Yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe riski gibi denetim risklerinin büyük ölçüde kontrol altına alınması	1	1,6	4	6,5	7	11,3	35	56,5	15	24,2
Denetim işlemlerinin esneklikle yürütülmesi	1	1,6	10	16,1	13	21	30	48,4	8	12,9

Tablo 10’da sürekli denetimin uygulanma amacıyla ilgili sorulara verilen cevaplara bakıldığında, katılımcıların %90,3’ü bu sistemin bilgi teknolojilerinin kullanımı sayesinde insan faktöründen kaynaklanan hataların engellenmesi için uygulanabileceğini ifade etmişlerdir. Katılımcıların %82,3’ü daha etkili ve az maliyetli denetim yapabilmek için bu sistemin uygulanabileceğini belirtmişlerdir. Küreselleşen dünyanın etkisiyle artık tüm işlemlerin hızlı yapılabilmesi ihtiyacını bu sistemin karşılayacağını belirtenlerin oranı %88,8’dir. Bu sistemin uygulanmasıyla ilgili yapısal risk, kontrol riski ve tespit edememe gibi denetim risklerinin kontrol altına alınabileceğini belirtenler %80,7’dir. Bu sistemin uygulanmasının denetim işlemlerinin esneklikle yürütülmesi amacıyla kullanılmasına katılanların oranı ise %61,3’tür.

Araştırmaya katılan sürekli denetimi uygulamasın ya da uygulamasın tüm şirketlerin yönetici ya da çalışanlarının bu sistemin uygulanmama nedenleriyle ilgili fikirlerine ilişkin dağılımlar Tablo 11’de görülmektedir.

**Tablo 11. Sürekli Denetimin Uygulanmama Nedenleri**

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Sürekli denetim hakkında bilgi sahibi olunmaması	3	4,8	9	14,5	10	16,1	35	56,5	5	8,1
Bilgisayar sistemleri ve veri yapıları ile ilgili kısıtların (teknolojik altyapı eksikliği, sistem entegrasyonu vb.) olması	-	-	10	16,1	2	3,2	31	50	19	30,6
Sürekli denetim yaklaşımına önem verilmemesi	1	1,6	13	21	12	19,4	29	46,8	7	11,3
Karmaşık bir yaklaşım olması	6	9,7	21	33,9	20	32,3	14	22,6	1	1,6
Personel yetersizliği	2	3,2	23	37,1	11	17,7	21	33,9	5	8,1
Bütçe kısıtlamaları ve maliyetin ne olacağının bilinmemesi	1	1,6	13	21	10	16,1	29	46,8	9	14,5
Üst yönetim desteğinin alınamaması	2	3,2	13	21	14	22,6	24	38,7	9	14,5
Uygulama ve sürecin şirketin yapısına uygun olmaması	4	6,5	15	24,2	14	22,6	21	33,9	8	12,9

Tablo 11’de sürekli denetimin uygulanmama nedenleriyle ilgili verilen cevaplar incelendiğinde katılımcıların %64,6’lık kısmı sistem hakkında bilgi sahibi olunmamasını bildirmişlerdir. Bu sistemin uygulanmama nedenleri olarak bilgisayar sistemleri ve veri yapıları ile ilgili kısıtların (teknolojik altyapı eksikliği, sistem entegrasyonu vb.) olmasını ifade edenlerin oranı %80,6’dır. Katılımcıların %58,1’lik kısmı bu yaklaşıma önem verilmediği için uygulanmadığını ifade etmişlerdir. Sistemin karmaşık bir yaklaşım oldu-

ğundan uygulanmadığı fikrine %24,2’lik kısmı hariç kararsız kalmakta ya da katılmamaktadırlar. Personel yetersizliği nedeniyle sürekli denetimin uygulanmadığını ifade edenlerin oranı %42’dir. %61,3’lük bir kısmı bütçe kısıtlamaları ve maliyetin ne olacağının bilinmemesi nedeniyle uygulanmadığı, %53,2’lik kısmı üst yönetim desteğinin alınamaması nedeniyle uygulanmadığı, %53,3’lük kısmı ise uygulama ve sürecin şirketin yapısına uygun olmaması nedeniyle uygulanmadığı yönünde görüş bildirmişlerdir.

## 6. SONUÇ

Teknolojik gelişmeler neticesinde denetim işlemlerinin artık bilgisayarlar vasıtasıyla yapılabilmesi denetçilerin işlerini kolaylaştırmıştır. Bununla birlikte artan iş hacmi, işlemlerin karmaşıklaşması, çok büyük dataların incelenme gereksinimi yine de birtakım zorlukları beraberinde getirmiştir. Küreselleşen dünyada artık sadece geçmişin irdelenmesi işletmeler için yeterli olmamaktadır. Sürekli denetim vasıtasıyla gelişen bilgisayar programları ile meydana gelebilecek herhangi bir hata ya da hile gerçekleşme anında ya da gerçekleşme anına çok yakın bir zamanda tespit edilebilmektedir. Bu ise bu programlara entegre edilen birtakım senaryolarla mümkündür. Sistem önceden belirlenmiş senaryolara uygun olarak devamlı tarama yapmakta ve herhangi bir anormallik tespit edildiğinde yetkilendirilmiş kişilere kontrol için rapor göndermektedir. Sürekli denetim vasıtasıyla bir nevi geçmişin değil, geleceğin denetimi yapılabilmektedir.

Çalışmada dünyada birçok ülkede yaygınlaşan bu sistemin Türkiye'deki durumu ve uygulayıcıları olan denetim alanında sorumluluğu bulunan yönetici ve çalışanların konuyla ilgili bilgi düzeyleri ve bakış açılarıyla ilgili bir araştırma yapılmıştır. Araştırma özellikle gerek teknolojik altyapı, gerek ekonomik anlamda, gerekse de personel anlamında bu sistemi en çok uygulayıcı

bileceği düşünülen BIST 100 şirketlerinde yapılmıştır.

Katılımcıların bu sistemle ilgili bilgi sahibi olduklarını beyan ettikleri, sürekli denetimi uygulayanların sistemden beklentilerini karşıladıkları, uygulama sonrasında en fazla hile önleme ve bulma ile iyi bir yönetim sağlamada faydalandıkları, sistemin uygulama amacının en çok daha etkili ve az maliyetli denetim yapabilmek, olaylara daha hızlı tepki verme ihtiyacı ile denetim risklerinin büyük ölçüde kontrol altına alınması olduğu, sürekli denetimin uygulanmama sebepleri ile ilgili olarak ise en fazla sistemle ilgili yeterince bilgi sahibi olunmaması ile teknolojik altyapı ile ilgili eksikliklerin olduğu ifade edilmiştir.

Sonuç olarak sürekli denetimin Türkiye'de oldukça yeni bir uygulama olduğu görülmektedir. Ülkemiz literatüründe de konuyla ilgili çok fazla çalışma yapılmamıştır. Dolayısıyla bu sistemin nasıl kurulacağından, uygulanmasına, faydalarından, maliyetine ve sistemin gerekliliğine dair birçok husus hakkında fikir sahibi olunmadığı görülmektedir. Fikir sahibi olunmaması da dolayısıyla bu sistemin uygulanmaması ve önem verilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Bunun için daha fazla akademik çalışmalar yapılması, uygulayıcılara seminerler verilmesi gerekmektedir. Ayrıca sürekli denetim programlarının hizmet sağlayıcılarının da bu sistemin tanıtımında daha aktif rol almaları gerekmektedir.

**KAYNAKLAR**

- ACL, *New Demands, New Priorities, The Evolving Role of Internal Audit*, 2006.
- Akbulak, Yavuz, "Türk Sermaye Piyasasında Esaslı Bir Devrim; Kurumsal Yönetim İlkeleri", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 108, s.111-138, 2011.
- CICA, *Continuous Auditing Research Report*, Toronto, Ontario, 1999.
- Chan, D. Y., Vasarhelyi, M. A. "Innovation And Practice Of Continuous Auditing", *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(2), 152-160, 2011.
- Handscombe, Kevin, "Continuous Auditing From a Practical Perspective", *Information Systems Control Journal*, 2, 1-5, 2007.
- KPMG Advisory, *Continuous Auditing And Monitoring: Are Promised Benefits Now Being Realised*, 2010.
- Kurnaz, Niyazi, Çetinoğlu, Tansel, *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2010.
- Marks, Norman, "Why Is The Move To Continuous Auditing So Slow?" <http://normanmarks.wordpress.com/2010/01/14/why-is-the-move-to-continuous-auditing-so-slow/> (28.05.2013).
- Önce, Saime, İşgüden, Burcu. "Bilgi Teknolojilerindeki Değişmelerin Ön Plana Çıkardığı Sürekli Denetim Yaklaşımının ve Güvence ve Danışmanlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi- İMKB 100 İşletmelerinde Bir Araştırma". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 5(1), 127-155, 2012.
- Özgeneci, Aylin, "Denetim Çalışmalarında Teknoloji - Veri Analizi", [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/CAAT\\_Makale.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/CAAT_Makale.pdf) (20.07.2013)
- Rezaee, Zabihollah, Elam, Rick, Sharbatoghlie, Ahmad, "Continuous Auditing: The Audit Of Future". *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 150-158, 2001.
- Rezaee, Zabihollah, Sharbatoghlie, Ahmad, Elam, Rick, McMickle, Peter, "Continuous Auditing Building Automated Auditing Capability". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 147-163, 2002.
- Shields, Greg, "Non-Stop Auditing", *CA Magazine*, 131(7), 39-40, 1998.
- Synco, C. B. "Analytic Technology Enhances Healthcare Compliance Program", *Journal of the Association of Healthcare Internal Auditors*, 32(2), 14-16, 2013.
- Warren, J. Donald, Parker, Xenia Ley, *Continuous Auditing: Potential for Internal Auditing*. USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003.
- [www.acl.com/customers/case-studies/case-studies/](http://www.acl.com/customers/case-studies/case-studies/), (20.09.2013).
- [www.en.wikipedia.org/wiki/Continuous\\_auditing#Comparison\\_to\\_Computer\\_Aided\\_Auditing](http://www.en.wikipedia.org/wiki/Continuous_auditing#Comparison_to_Computer_Aided_Auditing), (15.10.2013).
- [www.acl.com/pdfs/Case\\_Study\\_AngloGold\\_Ashanti.pdf](http://www.acl.com/pdfs/Case_Study_AngloGold_Ashanti.pdf), (5.6.2013).
- [www.acl.com/pdfs/Case\\_Study\\_Hawaiian\\_Airlines.pdf](http://www.acl.com/pdfs/Case_Study_Hawaiian_Airlines.pdf), (7.11.2013). [www.acl.com/pdfs/Case\\_Study\\_Vestas.pdf](http://www.acl.com/pdfs/Case_Study_Vestas.pdf), (1.10.2013).



# SAYISAL ÇAĞDA ALTERNATİF ÖĞRETME- ÖĞRENME YAKLAŞIMLARIN MUHASEBE EĞİTİMİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ: KAFKAS, ARDAHAN ve ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ

Doç. Dr. Hüseyin Ali KUTLU\*

Yrd. Doç. Dr. Alper TAZEGÜL\*\*

Öğr. Gör. Ümit Yaşar ELYILDIRIM\*\*\*

## ÖZET

Eğitim, bireyin yaşamı boyunca devam eden sosyalleşme ve kültürlenme süreci, öğretim ise bireylerin kazanması istenilen bilgi, beceri ve değerler için planlanmış ve kurumsallaşmış sosyal yaşantılar şeklinde tanımlanmaktadır.

Küreselleşme olgusu ile birlikte son yıllarda meydana gelen yeni gelişmeler; öğretim anlayışında da değişimlere neden olmuş ve günümüz öğretiminde yeni kavram ve yaklaşımların kullanımını da beraberinde getirmiştir. İçinde bulunduğumuz “sayısal çağ” da yeni kavram ve yaklaşımlar eğitim ve öğretimde yerini almış ve muhasebe alanına dönük olarak önemli yasal değişiklikler ile beraber muhasebe öğretiminin ayrılmaz bir parçası olmuştur. Uluslararası muhasebe standartları işletmeler, finans kuruluşları, muhasebe meslek mensupları, eğitim kurumları gibi birçok paydaşı bu konuda daha fazla çalışmaya sevk etmiştir.

Bu noktadan hareketle ortaya konulan bu çalışmada “*alternatif öğretim-öğrenme model ve yaklaşımlarının muhasebe öğreniminde uygulanabilirliğini öğretim elemanlarının bakış açıları ışığında değerlendirmek*” amaçlanmıştır.

Araştırma örneklemini, Atatürk Üniversitesi, Kafkas Üniversitesi ve Ardahan Üniversitesi’nde muhasebe dersleri veren öğretim elemanları oluşturmaktadır. Genel tarama modeli kullanılarak yapılan bu çalışmada veriler, araştırmacılar tarafından geliştirilen muhasebe öğretiminde alternatif öğretim model ve yaklaşımlarının uygulanabilirliğini ölçen 5’li Likert tipi bir ölçek aracılığıyla toplanmıştır. Araştırmada elde edilen nicel verilerin analizinde SPSS 16.0 programı ile betimsel istatistiklerin incelenmesinin yanısıra, faktör, korelasyon, güvenilirlik, t testi, varyans analizleri kullanılmıştır.

Analiz sonuçları, eleştirel bir yaklaşımla değerlendirilerek görüş ve öneriler ortaya konmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Öğretimi, Programlı Öğretim,

\* Kafkas Üniversitesi, İ.İ.B.F. Muhasebe Finansman Anabilim Dalı (e-posta: huseyinalikutlu@gmail.com)

\*\* Kafkas Üniversitesi, İ.İ.B.F. Uluslar arası Ticaret ve Lojistik Bölümü (e-posta: alpertzegul@myynet.com)

\*\*\* Kafkas Üniversitesi, Eğitim Fakültesi (e-posta: umityasar18@hotmail.com)



**THE APPLICABILITY OF ALTERNATIVE TEACHING-LEARNING APPROACHES IN ACCOUNTING EDUCATION IN THE DIGITAL ERA: A KAFKAS, ARDAHAN AND ATATÜRK UNIVERSITY EXAMPLE****Abstract**

Education is defined as the process of acculturation and socialization continuing throughout individual's life span while teaching is planned and institutionalized experiences for the knowledge, skill, and values individuals required to gain.

Recent developments, especially seen in the last years, along with the concept of globalization caused the changes in teaching concept and brought with them the use of new notions and approaches in teaching. In this "digital era", new concepts and approaches have been widely used in education and training and they have become an important part of accounting education together with the important legal changes in the field of accounting. This situation along with the international accounting standards led many stakeholders such as businesses, financial institutions, workers of accounting vocation and educational institutions to work harder on this issue. Because of this necessity, this study aims to "evaluate the applicability of an alternative teaching-learning model and approaches in accounting training in the light of the opinions of teaching staff".

Research sample includes teaching staff giving accounting courses in Atatürk University, Kafkas University and Ardahan University. In this research done by using general screening model, the data was collected by using a 5-point Likert type scale developed by the researchers to evaluate the applicability of alternative teaching model and approaches. SPSS 16.0 was used to analyze the quantitative data obtained in this research to calculate descriptive statistics, factor, correlation, reliability, t test, and analysis of variance. Judgments and suggestions were asserted according the analysis results evaluated with a critical stance.

**Key Words:** Accounting Training, Programmed Teaching

## 1. GİRİŞ

“**S**ayısal çağ” olarak ifade edilen günümüzde ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmeler nedeniyle iş dünyasının tamamında hızlı bir değişim ve gelişme yaşanmıştır. İşletmelerin bu değişim ve dönüşümü başarılı bir şekilde yönetebilmeleri için bir iş kolunda gerekli alt yapıya sahip, işine hâkim ve uzmanlaşmış nitelikli iş gücüne sahip olmaları gerekmektedir. İşletmeler için nitelikli işgücü çok önemli bir unsurdur. Çünkü yapılan işin kalitesi, işin zamanında teslimi, müşteri memnuniyeti ve işletmenin devamlılığı açısından önemlidir. Nitelikli iş gücünün de her yönüyle çağın şartlarına uygun bir eğitimle sağlanacağına kuşku yoktur.

Eğitim bireyin davranış örüntülerini belli amaçlara göre değiştirme ve bireyi yetiştirme sürecidir<sup>1</sup>. Bu süreç sonucunda hem bireysel hem de toplumsal çıktılar elde edilir. Söz konusu bu eğitim, bireyi; teorik ve uygulamalı içeriğiyle işletmelerin ihtiyaç duyduğu donanıma ulaştıracak yapıya sahip olmalıdır. İş dünyasının beklentilerine cevap verebilecek bir eğitim sistemi, bireyi hem kültürel anlamda hem de mesleki anlamda donatmalıdır. Mesleki anlamda bireyi donatacak olan mesleki eğitim, bireyin hem mesleki özgüveni kazanmaları, hem de işletmelerin kurumsal bir altyapıya kavuşmaları için çok boyutlu bir yapıya sahip olmalıdır. Bu yapının önemli bir parçası olan muhasebe eğitiminin ise işletmeler açısından yeri ve önemi farklıdır.

Muhasebe eğitimi, muhasebe mesleğinin gerektirdiği bilgi ve beceriyi kazandırmayı amaçlayan

bir mesleki eğitim olmakla beraber politik ve eğitim anlayışları ile ders alanları ve yaklaşımları açısından toplumsal açıdan önemli görev ve sorumlulukları da içinde barındırmaktadır<sup>2</sup>. Muhasebe eğitimi özellikle gelecekte çok ihtiyaç duyulacak denetim, e-ticaret muhasebesi, sistem danışmanlığı ve vergi danışmanlığı gibi<sup>3</sup> alanlarda ortaya çıkabilecek boşlukları dolduracaktır. Bu özelliklerde bir muhasebe eğitimi ise her yönüyle, nitelikli bir muhasebe eğitim/öğretim programı günün şartlarına uygun öğretme öğrenme model ve yaklaşımlarının kullanılması ve teknolojik gelişmelerin eğitim-öğretim ortamlarına yansıtılmasıyla mümkün olabilecektir.

Bu kapsamda söz konusu bu çalışmada muhasebe öğretim sürecinin mantığına, işleyişine uygun olan “programlı öğretim” modeli, yükseköğretimde muhasebe dersleri veren öğretim elemanlarının bakış açıları kapsamında değerlendirilmeye çalışılmıştır.

## 2. MUHASEBE EĞİTİMİ VE YENİ YAKLAŞIMLAR

Teori ve uygulamanın bir arada yürütüldüğü muhasebe bilminde meydana gelen gelişmeler muhasebe eğitiminde yeni yöntem ve bakış açılarını gündeme getirmiştir. Muhasebe eğitiminde, bilgi aktarılmasının yanısıra bilgileri kullanabilme yeteneğinin geliştirilmesi, dolayısıyla problem çözme, zamanı etkin kullanma, iletişim ve takım çalışması gibi yetilerin kazandırılması gerekmektedir.<sup>4</sup> Öğrencilere kazandırılması gereken bu yetilerde hiç şüphesiz öğretim içeriği çok büyük önem arz etmektedir. Öğretimin içeriğinin öğrencilerin beklentilerine, hedeflerine

<sup>1</sup> Sönmez, V. Program Geliştirmede Öğretmen El Kitabı, Anı Yayıncılık, Ankara, 2004.

<sup>2</sup> Orhan, S. – Tazegül, A. “Muhasebe Öğretim Programının Öğrencilerin Görüşlerine Göre Değerlendirilmesi: Meslek Yüksekokullarında Bir Uygulama”, Mesleki Bilimler Dergisi, 2(1), Ankara, 2013.

<sup>3</sup> Albert, W. S. – Sack, R. J. “Accounting Education: Charting, the Course through a Perilous Future. American Accounting Association, Accounting Education Series, volume No:16, United States of America, 2000.

<sup>4</sup> Balsarı, K. ve Aslanertik, B., E. “Kavram Haritaları ve Muhasebe Eğitimi: Yönetim Muhasebesi, Uygulaması”. XXVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Antalya, 2007.

uygun olması, öğrencilerin derslere etkin katılımını sağlayacak dolayısıyla da öğrenme düzeyi yükselecektir<sup>5</sup>. Öğretimin içeriğinin öğrencilerin beklentilerine uygun olması, öğrencilerin motivasyonunu yükseltecek ve akademik başarı için gerekli olan özgüven oluşacak, doğal olarak da öğrenme etkinliğinin etkin bir şekilde sürdürülmesi sağlanacaktır.

Bu durumun sonucunda gerek öğrenme, gerekse hatırlama düzeyi yükselir. Öğrenme düzeyinin yükselmesini sağlamak, aynı zamanda öğretim içeriğinin uygun bir şekilde sunulmasını gerektirir. Eğitim - öğretim faaliyetlerinin iyi bir şekilde gerçekleştirilmesi, eğitim durumlarının düzenlenmesine gereken önemin verilmesine bağlıdır. Programın üçüncü temel ögesi olarak görülen eğitim durumları, aslında hedeflerin gerçekleştirilmesi ve içeriğin olumu bir şekilde aktarılmasına zemin hazırlamaktadır. Eğitim durumlarında uygun öğretim stratejileri, yöntem ve teknikleri, gerekli öğretim materyalleri ve uygun sınıf yönetimi etkinlikleri ile öğretmen veya öğrenci merkezli anlayışlardan birisi tercih edilerek hedefler gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır<sup>6</sup>. Bu açıdan bakıldığında eğitim ve öğretim anlayışında bireylerin kendi kendine öğrenebilmesi farklı bir “odak öge” olmaktadır. Eğitim kurumları klasik işlevlerinden biri olan bilgi kazandırma yolu dışında araştırma yapma, verimli çalışma gibi becerileri de öğrenciye kazandırmalıdır. Bu ise sadece rehberlik etkinlikleriyle değil, aynı zamanda ders içinde öğretme öğrenme etkinlikleriyle de gerçekleştirilmelidir<sup>7</sup>.

Eğitim öğretim sürecinde bu işlevlerin, grupla öğretim yoluyla yerine getirilemeyeceğini ve bu nedenle bireyselleştirilmiş öğretme yollarının kullanılması gerektiğini ifade eden Skinner, “programlı öğretim” modelini önermiştir<sup>8</sup>.

Programlı öğretimde, öğretimin bireyselleştirilmesi esas alınmaktadır. Bunun yanında öğretme öğrenme sürecinde ortaya çıkabilecek hataların en aza indirilmesi hedeflenmektedir. Bu model, öğretme öğrenme sürecinde öğreticilerin işlemlere sürekli katılımını öngörmeyen, öğrencinin kendi kendine öğrenmesini ön plana çıkararak bir anlayışa sahiptir<sup>9</sup>.

Programlı öğretim, öğretilmesi gereken içeriğin küçük ve anlamlı birimlere ayrılıp bu birimlerin belli bir sıraya göre tasarlanıp düzene konulduğu ve öğrencinin öğrenme düzeyini kontrol ettiği bireysel bir öğrenme yöntemidir<sup>10</sup>. Programlı öğretimde amaç; gerçekleştirilmesi düşünülen hedef davranışların öğrencinin kendi algı hızıyla ve büyük ölçüde bireysel etkinliklerle kazandırılmasıdır. Bu süreçte hedef davranışların kazandırılmasına yönelik etkinlikler uygulanır, kontrol edilir, davranış kazanılmamışsa farklı eğitim durumları uygulanarak hedef davranışlar öğrencilere mutlaka kazandırılır<sup>11</sup>.

Programlı öğretim tekniğinin dayandığı temel ilkeler Skinner’in pekiştirme ilkeleri ışığında şekillenmiştir. Bu ilkeler incelendiğinde muhasebe ders içeriklerinin programlı öğretim ilkeleri ile paralel bir yapı taşıdığı görülmektedir.

5 Senemoğlu, N. Gelişim, öğrenme ve Öğretim, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

6 İşman, A. ve Eskicumalı A. Öğretimde Planlama ve Değerlendirme, Sempatı Yayıncılık, Ankara, 2006.

7 Demirel, Ö. ve diğerleri. Öğretmenlik Mesleğine Giriş, Pegem Akademi, Ankara, 2003.

8 Senemoğlu, N., Gelişim, öğrenme ve Öğretim, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

9 Tan, Ş. ve diğerleri, Öğretim İlke ve Yöntemleri, Pegem Akademi, Ankara, 2007.

10 Hızal, A. (1982), Programlı Öğretim Yönteminin Etkenliği, Karşılaştırmalı-Uygulamalı Araştırma, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Yayınları, Ankara.

11 Çilenti, K. Eğitim Teknolojisi ve Öğretim, Yargıcı Matbaası, Ankara, 1988.

Bu anlamda herhangi bir derste hedeflenen davranışların gerçekleştirilmesi için düzenlenen içerik mümkün olduğu kadar öğrenciye uygun olacak şekilde küçük birimlere ayrılmalıdır. Küçük birimler şeklinde düzenlenen ancak kendi içindeki bütünlüğü barındıran içerik aynı zamanda “küçük adımlar” ilkesinden hareketle öğrencileri aşamalı bir şekilde geliştirmeye yönelik biçimde sunulmalıdır. Elbette bu tür sunumlar yapılırken öğretim ilkelerinden olan ve aşamalılık özelliklerini kendi içerisinde barındıran basitten karmaşığa, kolaydan zora, bilinen-den bilinmeyene şeklinde ifade edilecek sunum aktivitelerine dikkat edilmelidir<sup>12</sup>.

Programlı öğretim yönteminde programla bu programın hedef kitle ve öğrenciler arasında bir etkileşim ve iletişim söz konusudur. Öğrenme faaliyeti doğrudan öğrenciyle ilgilidir. Çünkü bu yöntemin temel yapısı öğrencinin bireysel öğrenmesini esas alan kendi kendine öğrenme yöntemidir. Bu bağlamda öğrencilere sunulan bilginin öğrenilip öğrenilmediğini ortaya çıkarmak için öğrencilere devamlı surette soru sorulmakta ve cevap alınmaktadır. Bu tür etkinliklerle öğrenci süreç içerisinde aktif olmaktadır<sup>13</sup>.

Öğrencilerin, bu süreç içerisinde ortaya koymuş olduğu aktivitelerinin doğruluk düzeyi hakkında bilgilendirilmesi gerekir. Bu bilgilendirme yapıldığında programın sunduğu doğrular ile öğrencinin yaptıkları karşılaştırılmakta ve anında düzeltme gerçekleştirilmektedir<sup>14</sup>. Öğretimi bireyselleştirme etkinliklerindeki en önemli adımlardan birisi de öğrencinin öğrenme hızını kendine göre ayarlamasıdır. Bu durumda öğrenciler

arasında ortaya çıkabilecek düzey farklılıkları ortadan kalkar. Bu şekilde yapılan öğretim faaliyetinde öğrenme konu üzerine yoğunlaşmakta, güçlüklerin derecesi artmakta ve ilerleme aşamalı bir şekilde gerçekleşmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen bir öğretim faaliyetinde öğrencilerin başarıma ihtimali artmakta, bilgi daha çok özümsemekte ve öğrenme önündeki engeller büyük ölçüde ortadan kalkmaktadır<sup>15</sup>.

Muhasebe mesleğinin gerektirdiği bilgi ve beceriyi kazandırmak için pek tabii ki bir çok model, yaklaşım ve kuram söz konusudur. Bu model, yaklaşım ve kuramlar aslında modern dünyada nitelikli iş gücü ortaya çıkarmaya yöneliktir. Nitelikli işgücü ise, farklı model, yaklaşım ve kuramlar dikkate alındığında, içeriğin en ince ayrıntısına kadar tasarlandığı ve etkili bir şekilde uygulandığı eğitim uygulamalarıyla mümkündür. Bu açıdan bakıldığında “sayısal çağ” olarak kabul edilen günümüz dünyasında muhasebe eğitimi, bu hedefi gerçekleştirmek için, uygulamalarında muhasebe alanına uygun yaklaşımları öğretim programlarına yansıtma ve etkili bir şekilde uygulamak zorundadır. Muhasebe alanına uygun model, kuram ve yaklaşımlardan birisi olan “programlı öğretim” modeli hem muhasebe öğretiminde gerçekleştirilebilirlik hem de muhasebe alanına uygunluk özellikleri açısından ön plana çıkmaktadır.

### 3. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe eğitimi ile ilgili oldukça fazla sayıda bilimsel çalışma yapılmıştır. Bu alanda yapılan bazı çalışmalar şu şekilde özetlenebilir:

<sup>12</sup> Küçükahmet, L. Öğretimde Planlama ve Değerlendirme, Pegem Akademi, Ankara, 2003.

<sup>13</sup> Küçükahmet, a.g.e. ve Büyükkaragöz, Ş. ve Çivi, C. Genel Öğretim Metotları, Beta Basım Dağıtım, İstanbul, 1990

<sup>14</sup> Demirel, Ö. Genel Öğretim Yöntemleri, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1996 ve Doğanay, A. ve diğerleri, Öğretimde Planlama ve Değerlendirme, Pegem Akademi, Ankara, 2006.

<sup>15</sup> Büyükkaragöz, Ş. ve Çivi, C. Genel Öğretim Metotları, Beta Basım Dağıtım, İstanbul, 1990.

Akman ve Muğan (2004)<sup>16</sup>, Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri İle Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma, adlı çalışmalarında yönetim muhasebesi dersinde aktif ve geleneksel öğretim yöntemlerinin, öğrenme tarzlarının ve öğretim yöntemleri ile öğrenim tarzının etkileşimin öğrencilerin sınav başarısına etkisini incelemişlerdir. İnceleme sonucunda, “*aktif öğretim yöntemlerinden istenilen verim elde edilmesi için öğrencilerin bu yöntemin getirdiği sorumluluğu taşıyacak olgunlukta olması gerektiği*” sonucuna ulaşmıştır.

Özpeynirci, Duman ve Erdemir (2004)<sup>17</sup>, Lisans Öğrencilerinin Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Artırmada Öğrenen Organizasyon Yaklaşımı ve Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırması adlı çalışmalarında, “*lisans öğrencilerinin muhasebe eğitiminin kalitesini artırmada, öğrenen organizasyon yaklaşımını destekler tarzda*” sonuçlara ulaşmışlardır.

Gençtürk (2006)<sup>18</sup> Alınan Eğitimin Meslek Yaşamındaki Yeterlilik Düzeyinin İşletmelerin Muhasebe – Finans Bölümünde Çalışanlar Üzerinde Tespitine Yönelik Bir Alan Çalışması: Isparta, Burdur, Denizli ve Antalya Organize Sanayi Bölgeleri Örneği, adlı çalışmasında, ulaştığı sonuçlardan bir kısmı şu şekildedir: “*Beceri- lere ağırlık veren araştırma ve uygulamalar*

*yapmak, Uygulamaya gereken önemi verirken endüstri ile ilişkileri güçlendirmek, Programın disiplinler arası bağlarını güçlendirmek, Programın TKY boyutunu güçlendirmek*”.

Gençtürk, Demir ve Çarıkçı (2008)<sup>19</sup>, Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe-Finans Eğitimine Bakış Açuları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Uygulama, adlı çalışmalarında, MYO’ların işletme eğitimi ile muhasebe eğitimi bölümlerinde okuyan öğrencilerin okudukları bölümlere istekli gelip gelmedikleri, bu bölümlerin kendilerine hangi imkânları sağlayacağı hakkındaki bilgi düzeyleri, aldıkları muhasebe-finans eğitiminin yeterliliği hakkındaki düşüncelerini tespit etmeye çalışmışlardır. Araştırma sonucunda, *MYO açılması düşünülen ilçelerin sosyal ve kültürel imkanlarının gelişmiş olmasına dikkat edilmesi, -MYO’ların bulunduğu il ve ilçedeki sanayi ile işbirliği yapılması, gerek staj ve gerekse iş bulma, ders müfredatının belirlenmesi, kariyer hedefleri konularında çalışmaların daha etkin olarak yapılması* gibi hususlar ön plana çıkmıştır.

Çankaya ve Dinç’in (2009)<sup>20</sup>, Muhasebe derslerini powerpoint ve klasik usulde alan öğrenciler arasında, başarı, ilgi, algı ve yargı açısından bir farklılık olup olmadığını tespit etmek amacıyla yaptıkları, Powerpoint ve Klasik Usulde Muha-

16 Akman, N., H. ve Muğan, C., Ş 2004. “Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri İle Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma”, www.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri1.doc., (Erişim Tarihi: 15.12.2011).

17 Özpeynirci, R., Duman, H. ve Erdemir, N., K. “Lisans Öğrencilerinin Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Artırmada Öğrenen Organizasyon Yaklaşımı ve Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırması”, “XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu “ (s.183-196), 2004.

18 Gençtürk, M. “Alınan Eğitimin Meslek Yaşamındaki Yeterlilik Düzeyinin İşletmelerin Muhasebe – Finans Bölümünde Çalışanlar Üzerinde Tespitine Yönelik Bir Alan Çalışması: Isparta, Burdur, Denizli ve Antalya Organize Sanayi Bölgeleri Örneği”, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (12) / 2 : (s. 55-82). 2006.

19 Gençtürk, M., Demir, Y. ve Çarıkçı, O, “Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe-Finans Eğitimine Bakış Açuları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Uygulama”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Y.2008, C.13, S.1 (s.209-228), 2008.

20 Çankaya, F. ve Dinç, E. (2009), Powerpoint ve Klasik Usulde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrenciler Arasındaki Farklılıkların Tespiti: Karadeniz Teknik Üniversitesinde Bir Araştırma Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (17) 2009 /1, (s. 28 – 52).



sebe Eğitimi Alan Öğrenciler Arasındaki Farklılıkların Tespiti: Karadeniz Teknik Üniversitesinde Bir Araştırma, adlı çalışma sonucuna göre, öğrenci başarısını artırmak için bilgisayar destekli eğitim teknolojilerinden daha fazla yararlanılması gerektiği ortaya çıkmıştır.

Yıldız ve Durak'ın (2011)<sup>21</sup> üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin beklentilerini karşılama düzeyinin incelenmesini konu alan çalışmasına göre Türkiye'de üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin işletmelerinin taleplerinin tam olarak karşılayamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Uyar ve Yelgen, (2012)<sup>22</sup>, Konaklama İşletmelerinin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri adlı çalışmalarında okulda teorik olarak verilen eğitimin uygulamaya yansıtılmasında yeterli olmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Otlu, Durmuş ve Solak (2012)<sup>23</sup>, öğrencilerin 3568 sayılı yasada meydana gelen değişiklik ile ilgili bilgi düzeylerini belirlemek ve bu değişiklikler karşısında muhasebe mesleğine bakışlarını değerlendirmek amacıyla, Meslek Yüksekokulları Muhasebe ve Vergi Bölümlerindeki Muhasebe Eğitimi ve Bölümün Geleceği Hakkında Bir Araştırma: Malatya Meslek Yüksekokulu Uygulaması, adlı çalışmayı yapmışlardır. Araştırma sonucunda, öğrencilerin bölümlerindeki

teorik ve uygulamalı eğitim seviyesini yetersiz buldukları tespit edilmiştir.

Tazegül, Senger ve Kaygın (2013)<sup>24</sup>, Meslek Yüksekokullarında Muhasebe Eğitiminin Önemi ve Bu Bağlamda Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü'nde Okuyan Öğrencilerin Bölümden Memnuniyetinin ve Mesleki Beklentilerinin Ridit Analizi İle Değerlendirilmesi: Kars-Ardahan-Iğdır Örneği adlı çalışmalarında meslek yüksek okulları muhasebe bölümlerinde eğitim gören öğrencilerin bölümden memnuniyetlerini ve mesleki beklentilerini öğrencilerin görüşleri doğrultusunda değerlendirmişlerdir. Çalışma sonucunda muhasebe eğitiminin hangi eğitim düzeyinde verilirse verilsin mesleki eğitimin içeriği gereği teorik ve uygulamayı bütünleştirerek bilgi teknolojileri ile desteklenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Ünal ve Doğanay (2013)<sup>25</sup>, Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Etkinliği: Sayıştay Özelinde Ampirik Bir Çalışma, adlı çalışmalarında ülkemizdeki muhasebe eğitimi etkinliğini Sayıştay özelinde incelemişlerdir. Araştırma sonucunda özellikle, muhasebe grubu derslerinin kurumların ihtiyaçlarını tam anlamıyla karşılamadığı, bu nedenle muhasebe eğitiminin, kurumların ihtiyaçlarının karşılanması için müfredatın bu amaca yönelik olarak düzenlenmesi gerektiği sonucu ön plana çıkmıştır.

<sup>21</sup> Yıldız, F. ve Durak, G. "Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitiminin Kırklareli Yöresi'nde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyinin İncelenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, (s. 37-48), 2011.

<sup>22</sup> Uyar, S. ve Yelgen, E. "Konaklama İşletmelerinin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri", Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık, Cilt, 14. Sayı, 2 (s.327-348), 2012.

<sup>23</sup> Otlu, F., Durmuş, A., F. ve Solak, B. "Meslek Yüksekokulları Muhasebe ve Vergi Bölümlerindeki Muhasebe Eğitimi ve Bölümün Geleceği Hakkında Bir Araştırma: Malatya Meslek Yüksekokulu Uygulaması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz, (s. 35-49), 2012.

<sup>24</sup> Tazegül, A. Senger, Ö., Kaygın, C. Y. "Meslek Yüksekokullarında Muhasebe Eğitiminin Önemi ve Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü'nde Okuyan Öğrencilerin Bölümden Memnuniyetinin ve Mesleki Beklentilerinin Ridit Analizi İle Değerlendirilmesi: Kars-Ardahan-Iğdır Örneği", Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi Yıl: 2013 Sayı: 2, Ankara. (s.85-112), 2013.

<sup>25</sup> Ünal, O. ve Doğanay, M. "Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Etkinliği: Sayıştay Özelinde Ampirik Bir Çalışma", <http://www.xn--saytay-r9a28a.gov.tr/dergi/icerik/der74-75m7.pdf> (Erişim Tarihi: 20.12.2013), 2013.

#### 4. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın amacı, alternatif öğretme-öğrenme model ve yaklaşımlarının muhasebe öğreniminde uygulanabilirliğinin, muhasebe dersi veren öğretim elemanlarının görüşleri doğrultusunda değerlendirmek ve elde edilen sonuçlar ışığında öneriler geliştirmektir.

#### 5. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ

Evren, araştırma sonuçlarının genellenmek istendiği elemanlar bütünüdür<sup>26</sup>. Bu bağlamda araştırma evrenini, Atatürk Üniversitesi, Kafkas Üniversitesi ve Ardahan Üniversitesi'nde muhasebe dersi veren öğretim elemanları oluşturmaktadır.

Örneklem belli bir evrenden, belli kurallara göre seçilmiş ve seçildiği evrenin temsil yeterliği kabul edilen küçük kümedir. Araştırmalar çoğunlukla örneklem kümeler üzerinde yapılır ve alınan sonuçlar ilgili evrenlerine genellenir<sup>27</sup>.

Araştırmanın örneklemini, 2013-2014 eğitim öğretim yılında Atatürk Üniversitesi, Kafkas Üniversitesi ve Ardahan Üniversitesi'nde muhasebe dersi veren 32 öğretim elemanı oluşturmaktadır.

#### 6. ARAŞTIRMANIN KABULLERİ VE SINIRLILIKLARI

1. Araştırmada kullanılan kaynak içeriklerinin güvenilir, geçerli ve güncel olduğu kabul edilmiştir.

2. Araştırma evrenini temsil edebilecek nitelikte seçilen örneklemdaki öğretim elemanlarının görüşlerinin genellenebilir nitelikte olduğu kabul edilmiştir.

3. Araştırmada kullanılan tutum ifadelerinin düzeyinin öğretim elemanlarına uygun olduğu kabul edilmiştir.

4. Araştırmaya katılan öğretim elemanlarının ölçme aracında kullanılan tutum ifadelerindeki görüşlerinin samimi ve objektif oldukları kabul edilmiştir.

5. Bu araştırma, uygulandığı eğitim öğretim yılı olan 2013-2014 eğitim öğretim yılı ile sınırlıdır.

6. Bu araştırma, uygulandığı öğretim kurumları olan Kafkas Üniversitesi, Atatürk Üniversitesi ve Ardahan Üniversitesi ile sınırlıdır.

7. Bu araştırma, araştırmacıların ilgili alana dayalı olarak geliştirdiği, öğretim elemanı tutum ölçeğindeki tutum ifadeleri ile sınırlıdır.

#### 7. ARAŞTIRMADA KULLANILAN VERİ TOPLAMA ARACI

Bu araştırmada, araştırmanın amaçlarından hareketle tespit edilen ve ölçülmesi düşünülen alanlar literatür taramasından hareketle alt problemlerde de belirtildiği gibi çeşitli alt kategorilere ayrılarak daha güçlü bir şekilde değerlendirme hedeflenmiştir.

#### 8. VERİ TOPLAMA ARAÇLARININ UYGULANMASI

Ölçek araştırmacılar tarafından araştırma örnekleminde yer alan Atatürk Üniversitesi, Kafkas Üniversitesi ve Ardahan Üniversitesi'nde muhasebe dersi veren öğretim elemanlarına araştırma planına uygun olarak deneme tipinde pilot uygulaması yapılmıştır. Bunun yapılmasındaki en temel amaçlar, araştırma planının denetlenmesi varsa eksikliklerin giderilmesidir. Ölçeğin geçerliği ve güvenilirliği elde edilen veriler bağ-

<sup>26</sup> Karasar, N. Bilimsel Araştırma Yöntemi, Nobel Yayınları, Ankara, 2003 ve Yıldırım, A. ve Şimşek H. Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.

<sup>27</sup> Özdamar, Kazım, Modern Bilimsel Araştırma Yöntemleri, Kaan Kitabevi, Eskişehir, 2003.

lamında SPSS 16.0 (Statistical Packet for The Social Science) programında girilerek hesaplanmıştır. Kuder-Richardson güvenilirlik testi uygulanmış güvenilirlik katsayısı olan Cronbach Alpha 0,804 olarak hesaplanmıştır. Güvenilirlik katsayısı 0.80'den yüksek olarak bulunan öl-

çekler yüksek düzeyde güvenilir (Nakip, 2006) olarak alındığından ölçek güvenilir olarak tespit edilmiştir.

Demografik özellikler ile alt ölçütlere ilişkin bilgiler Tablo 1'de görülmektedir.

**Tablo 1.** Alternatif Öğretme-Öğrenme Model ve Yaklaşımlarının Muhasebe Öğreniminde Uygulanabilirliğinin Değerlendirilmesi Ölçeğine Ait Ölçülen Alan ve Alt Ölçütler

<b>Demografik Özellikler Bölümü</b>	
Cinsiyet	
Mesleki kıdem	
Öğrenim durumu	
Akademik unvan	
Pedagojik Formasyon Dersleri Alma Durumu	
<b>Temel Alanlar Bölümü</b>	
Ölçülen Alan	Alt Ölçütler
Muhasebe Eğitiminde “Öğrenme Malzemesi İle İlgili Olarak” Öğrenmeyi Etkileyen Faktörler	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Telaffuz Edilebilirlik</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Algısal Ayırt Edilebilirlik</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Anlamsal (Algısal) Çağrışım</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Kavramsal Gruplandırma</li> </ul>
Muhasebe Eğitiminde “Öğrenme Yöntemi İle İlgili Olarak” Öğrenmeyi Etkileyen Faktörler	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Öğrenmeye Ayrılan Zaman</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Konunun Yapısı</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Geribildirim</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Öğrenci Katılımı</li> </ul>
Muhasebe Eğitiminde “Programlı Öğretim” Uygulamaları	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Merak-Problem Durumu</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Kendi Kendine Öğrenme</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Örneklandırma</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Etkileşim</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Rehberlik</li> </ul>



Muhasebe Eğitiminde “Programlı Öğretim” -Küçük Adımlar İlkesi- Uygulamaları	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve İçerik Planlaması</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Adım Adım Öğrenme</li> </ul>
Muhasebe Eğitiminde “Programlı Öğretim” -Etkin Katılım İlkesi- Uygulamaları	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Yapararak-Yaşayarak Öğrenme</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Davranışı Pekiştirme</li> </ul>
Muhasebe Eğitiminde “Programlı Öğretim” -Bireysel Hız İlkesi- Uygulamaları	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Öğrenmede Bireysel Hız</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Bireysel farklılıklar</li> </ul>
Muhasebe Eğitiminde “Programlı Öğretim” -Aşamalı İlerleme İlkesi- Uygulamaları	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Öğretim İlkeleri</li> </ul>
Muhasebe Eğitiminde “Programlı Öğretim” -Anında Dönüt Düzeltilme İlkesi- Uygulamaları	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Anında Dönüt</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Anında Düzeltilme</li> </ul>
Muhasebe Eğitiminde “Programlı Öğretim” -Başarı İlkesi - Uygulamaları	<ul style="list-style-type: none"> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Başarı</li> <li>o Muhasebe Eğitimi/Programlı Öğretim ve Başarıyı Pekiştirme</li> </ul>

Araştırmaya katılan öğretim elemanlarının, alternatif öğretme-öğrenme model ve yaklaşımlarının muhasebe öğreniminde uygulanabilirliğini değerlendirmelerine yönelik görüşlerini belirlemek amacıyla kullanılan veri toplama aracından elde edilen veriler, SPSS 16.0 Programı kullanılarak istatistiksel çözümlenmeler yapılmıştır.

Araştırmaya katılan öğretim elemanlarının, cinsiyet, mesleki kıdem, öğrenim durumu, akademik unvan ve pedagojik formasyon dersleri alma durumu araştırmanın bağımsız değişkenlerini, alternatif öğretme-öğrenme model ve yaklaşımlarının muhasebe öğreniminde uygulanabilirliğini değerlendirmelerine yönelik olarak tespit edilen ölçütler ise araştırmanın bağımlı değişkenlerini oluşturmuştur.

Katılımcıların demografik özelliklerini yansıtan değişkenlere ait *frekans (f) ve yüzde (%)* değerleri ile muhasebe öğretiminde, alternatif öğretme-öğrenme model ve yaklaşımları değerlendirmelerine yönelik olarak tespit edilen her bir ölçütte yer alan ifadelerle ait görüşleri için “*Tamamen*”, “*Genellikle*”, “*Kısmen*”, “*Az*” ve

“*Hiç*” seçeneklerine göre *frekans (f) ve yüzde (%)* değerleri hesaplanmıştır.

Araştırmaya katılan öğretim elemanlarının cinsiyet, akademik unvan ve pedagojik formasyon dersleri alma durumu bağımsız değişkenlerine göre her bir ölçütte yer alan ifadelerle ait görüşleri arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığını belirlemek için bağımsız örneklem “t” testi yapılmıştır.

Ayrıca araştırmaya katılan öğretim elemanlarının, Mesleki kıdem ve öğrenim durumu bağımsız değişkenlerine göre her bir ölçütte yer alan ifadelerle ait görüşleri arasında anlamlı farklılıklar olup olmadığını belirlemek için “tek yönlü varyans analizi” (one-way ANOVA) yapılmıştır. Her bir bağımsız değişkene ait oluşturulan grupların görüşleri arasındaki farklılığı ortaya koymak için de varyansların homojen olduğu durumlarda “*scheffe testi*”, varyansların homojen olmadığı durumlarda “*Tamhane’s T2*” testi uygulanmıştır.

## 8. Verilerin Analizi

### 8.1. Demografik Özellikler

**Tablo 2. Katılımcıların Demografik Özellikleri**

<b>Cinsiyet</b>	N	%	<b>Pedagojik Formasyon Dersleri</b>	N	%
Bayan	9	28,1	Evet	6	18,8
Erkek	23	79,9	Hayır	26	81,2
<b>Mesleki Kıdem</b>	N	%	<b>Akademik Ünvan</b>	N	%
1-5 Yıl	12	37,5	Prof. Dr.	1	3,1
6-10 Yıl	10	31,2	Doç.Dr.	2	6,2
11-15 Yıl	5	15,6	Yrd. Doç.Dr.	6	18,8
16-20 Yıl	2	6,2	Öğr. Gör.	18	56,2
21 ve Üstü	3	9,4	Okt.	0	0
<b>Öğrenim Durumu</b>	N	%	Arş. Gör.	5	15,6
Lisans	7	21,9			
Yüksek Lisans	9	28,1			
Doktora	16	50,0			

Araştırmaya katılan öğretim elemanlarının cinsiyetlerine göre dağılımları incelendiğinde; 9'unun (% 28,1) bayan, 23'ünün (% 79,9) ise erkek olduğu görülmektedir. Örnekleme oluşturan öğretim elemanlarının % 78,1'i lisansüstü eğitim almıştır. Katılımcıların önemli bir bölümü (%81.2) pedagojik formasyon dersleri almamıştır.

### 8.2. Öğretim Elemanlarının Alternatif Öğretme-Öğrenme Model ve Yaklaşımlarının Muhasebe Öğreniminde Uygulanabilirliğini Değerlendirmelerine Yönelik Görüşlerine İlişkin Bulgular

Bu bölümde araştırmaya katılan öğretim ele-

manlarının cinsiyet, mesleki kıdem, öğrenim durumu, akademik unvan ve pedagojik formasyon alma durumuna ilişkin değişkenler ile alternatif öğretme-öğrenme model ve yaklaşımlarının muhasebe öğreniminde uygulanabilirliğine yönelik görüşleri arasındaki ilişkileri yansıtan bağıntısal istatistikler yer almaktadır. *Bulgular analiz edilirken ve tablollaştırılırken, araştırma konularının kapsamlı olması –dokuz ayrı kategoriden oluşması- nedeniyle her bir kategoride yer alan ifadeler ayrı ayrı ele alınmamış, söz konusu kategorilere ilişkin ifadelerin puan ortalaması alınarak, kategori (ölçülen alan) üzerinden değerlendirme yapılmıştır.*

**Tablo 3. Değişkenlere İlişkin Farklılık Analizleri**

Özellikler		Cinsiyet	Mesleki Kıdem	Öğrenim Durumu
Değişkenler				
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		,464	,077
“Öğrenme Malzemesi	F/t	1,435	2,224	,186
	(p)	,260	,000*	,831
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		,267	,181
“Öğrenme Yöntemi	F/t	1,452	,566	,390
	(p)	,325	,689	,680
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		,694	,615
“Programlı Öğretim”	F/t	2,618	2,226	3,790
Uygulamaları	(p)	,181	,093	,004*

Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		,246	,195
“Programlı Öğretim”	F/t	,523	,312	,258
-Küçük Adımlar İlkesi- Uygulamaları	(p)	,829	,867	,774
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		,216	,390
“Programlı Öğretim”	F/t	1,302	,281	,543
-Etkin Katılım İlkesi- Uygulamaları	(p)	,225	,888	,587
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		2,539	2,644
“Programlı Öğretim”	F/t	3,115	3,288	2,982
-Bireysel Hız İlkesi- Uygulamaları	(p)	,024	,002*	,066
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		,342	,316
“Programlı Öğretim”	F/t	,073	1,455	1,291
-Aşamalı İlerleme İlkesi- Uygulamaları	(p)	,191	,243	,290
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		,810	,468
“Programlı Öğretim”	F/t	2,440	1,666	,879
-Anında Dönüt Düzeltme İlkesi- Uygulamaları	(p)	,333	,187	,426
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		9,797	18,962
“Programlı Öğretim”	F/t	4,297	,684	1,418
-Başarı İlkesi - Uygulamaları	(p)	,004*	,609	,258

Özellikler		Akademik Ünvan	Pedagojik Formasyon
Değişkenler			
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		
“Öğrenme Malzemesi	F/t	4,111	5,301
	(p)	,002*	,000*
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		
“Öğrenme Yöntemi	F/t	,425	2,694
	(p)	,573	,002*
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		
“Programlı Öğretim”	F/t	-2,427	3,362
Uygulamaları	(p)	,044	,000*
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		
“Programlı Öğretim”	F/t	,444	,313
-Küçük Adımlar İlkesi-	(p)	,851	,438
Uygulamaları			
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		
“Programlı Öğretim”	F/t	,755	2,452
-Etkin Katılım İlkesi-	(p)	,462	,004*
Uygulamaları			
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		
“Programlı Öğretim”	F/t	2,278	2,154
-Bireysel Hız İlkesi-	(p)	,618	,161
Uygulamaları			

Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		
“Programlı Öğretim”	F/t	3,503	,392
-Aşamalı İlerleme İlkesi- Uygulamaları	(p)	,000*	,121
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		
“Programlı Öğretim”	F/t	1,301	2,853
-Anında Dönüt Düzeltilme İlkesi- Uygulamaları	(p)	,159	,000*
Muhasebe Eğitiminde	Ortalamaların Karesi		
“Programlı Öğretim”	F/t	3,763	,369
-Başarı İlkesi - Uygulamaları	(p)	,002*	,479

Not: Anlamlılık düzeyi  $p < 0,005$

Tablo 3’de görüldüğü üzere, öğretim elemanlarının muhasebe eğitiminde “öğrenme malzemesi ile ilgili olarak” öğrenmeyi etkileyen faktörlere ilişkin görüşleri arasında, cinsiyetlerine ve öğrenim durumlarına göre  $p \leq 0,05$  anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı bulunmuştur.

Ancak muhasebe eğitiminde “öğrenme malzemesi ile ilgili olarak” öğrenmeyi etkileyen faktörlere ilişkin, öğretim elemanlarının akademik unvan ( $X_{\text{öğretim üyesi}}=3,75$   $X_{\text{öğretim yardımcısı}}=3,15$ ) pedagojik formasyon alma ( $X_{\text{evet}}=3,90$   $X_{\text{hayır}}=3,45$ ) ve mesleki kıdem, ( $X_{1-5 \text{ yıl}}=3,15$ ,  $X_{21+}=4,15$ ) değişkenlerine göre, görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Muhasebe eğitiminde “öğrenme yöntemi ile ilgili olarak” öğrenmeyi etkileyen faktörlere ilişkin öğretim elemanlarının cinsiyet, mesleki kıdem, öğrenim durumu ve akademik unvan değişkenlerine göre görüşleri arasında  $p \leq 0,05$  anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı bulunmuştur.

Ancak Muhasebe eğitiminde “öğrenme yöntemi ile ilgili olarak” öğrenmeyi etkileyen faktörlere ilişkin öğretim elemanlarının pedagojik formasyon dersleri alma durumlarına göre görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir ( $X_{\text{evet}}=4,15$ ,  $X_{\text{hayır}}=3,45$ ).

Muhasebe eğitiminde “programlı öğretim” uygulamaları ilişkin öğretim elemanlarının görüş-

leri arasında cinsiyet, mesleki kıdem ve akademik unvan değişkenlerine göre  $p \leq 0,05$  anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı bulunmuştur.

Ancak muhasebe eğitiminde “programlı öğretim” uygulamaları ilişkin öğretim elemanlarının görüşleri arasında öğrenim durumu ( $X_{\text{doktora}}=3,75$   $X_{\text{lisans}}=3,10$ ) ve pedagojik formasyon dersleri alma durumlarına ( $X_{\text{evet}}=4,05$   $X_{\text{hayır}}=3,10$ ) göre görüşleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Muhasebe eğitiminde “programlı öğretim” -küçük adımlar ilkesi- uygulamalarına yönelik öğretim elemanlarının görüşleri arasında cinsiyet, mesleki kıdem, akademik unvan, öğrenim durumu ve pedagojik formasyon dersleri alma durumlarına göre  $p \leq 0,05$  anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı bulunmuştur.

Muhasebe eğitiminde “programlı öğretim” -etkin katılım ilkesi- uygulamalarına yönelik, öğretim elemanlarının görüşleri arasında cinsiyet, mesleki kıdem, akademik unvan ve öğrenim durumuna göre  $p \leq 0,05$  anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı bulunmuştur.

Ancak muhasebe eğitiminde “programlı öğretim” -küçük adımlar ilkesi- uygulamalarına yönelik öğretim elemanlarının görüşleri arasında pedagojik formasyon dersleri alma durumlarına göre ( $X_{\text{evet}}=4,15$   $X_{\text{hayır}}=3,75$ ) istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Muhasebe eğitiminde “programlı öğretim” -bireysel hız ilkesi- uygulamalarına yönelik, öğretim elemanlarının görüşleri arasında, cinsiyet, akademik unvan, öğrenim durumu ve pedagojik formasyon dersleri alma durumlarına göre  $p \leq 0,05$  anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı bulunmuştur.

Ancak muhasebe eğitiminde “programlı öğretim” -bireysel hız ilkesi- uygulamalarına yönelik, öğretim elemanlarının görüşleri arasında mesleki kıdem durumlarına göre ( $X_{1-5 \text{ yıl}}=3,05$ ,  $X_{16-20 \text{ yıl}}=3,91$ ) istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Muhasebe eğitiminde “programlı öğretim” -aşamalı ilerleme ilkesi- uygulamalarına yönelik öğretim elemanlarının görüşleri arasında, cinsiyet, mesleki kıdem, öğrenim durumu ve pedagojik formasyon dersleri alma durumlarına göre  $p \leq 0,05$  anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı bulunmuştur.

Ancak muhasebe eğitiminde “programlı öğretim” -aşamalı ilerleme ilkesi- uygulamalarına yönelik öğretim elemanlarının görüşleri arasında akademik unvan değişkenine göre ( $X_{\text{öğretim üyesi}}=4,05$   $X_{\text{öğretim yardımcısı}}=2,95$ ) istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Muhasebe eğitiminde “programlı öğretim” -anında dönüt düzeltme ilkesi- uygulamalarına yönelik öğretim elemanlarının görüşleri arasında cinsiyet, mesleki kıdem, akademik unvan ve öğrenim durumuna göre  $p \leq 0,05$  anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı bulunmuştur.

Ancak muhasebe eğitiminde “programlı öğretim” -anında dönüt düzeltme ilkesi- uygulamalarına yönelik öğretim elemanlarının görüşleri arasında pedagojik formasyon dersleri alma durumlarına göre ( $X_{\text{evet}}=4,15$   $X_{\text{hayır}}=3,75$ ) istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Muhasebe eğitiminde “programlı” öğretim -başarı ilkesi- uygulamalarına yönelik öğretim elemanlarının görüşleri arasında mesleki kıdem, öğrenim durumuna ve pedagojik formasyon dersleri alma durumlarına göre  $p \leq 0,05$  anlamlı-

lık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olmadığı bulunmuştur.

Ancak muhasebe eğitiminde “programlı” öğretim -başarı ilkesi- uygulamalarına ilişkin öğretim elemanlarının görüşleri arasında, cinsiyet ( $X_{\text{bayan}}=3,15$   $X_{\text{bay}}=2,75$ ) ve akademik unvan ( $X_{\text{öğretim üyesi}}=3,15$   $X_{\text{öğretim yardımcısı}}=3,05$ ) değişkenlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

## 9. SONUÇ

Muhasebe dersleri yürütülürken, ders içerikleri ile ilgili olarak kullanılan materyaller ve materyallerle ilişkili olarak ifade edilen yazılı ve sözlü bilgilerin sunumu, bu bilgilerin diğer kavramlarla bağlantılı hale getirilmesi, anlamsal bütünlüğü sağlamak için bilgi ve kavramların gerektiğinde gruplandırılması öğrenci bağlamında öğrenmeyi etkilemekte ve daha kalıcı hale getirmektedir. Öğretim elemanlarının akademik unvan, pedagojik formasyon alma ve mesleki kıdemleri dikkate alındığında öğretim üyelerinin, mesleki açıdan kıdemli olan ve pedagojik formasyon alanların muhasebe derslerinde kullanılan materyalleri öğrencilerin anlayabileceği bir şekilde ve diğer kavramlarla bağlantılı hale getirebilmek için bilgi ile ilişkilendirilmiş uygulamalar sunmakta oldukları, derslerde ifade ettikleri yazılı ve sözlü bilgilerin öğrencilerin dikkatini çekmesi için hem sözel olarak vurguladıkları, hem de görsel teknikler kullandıkları, birçok bilgi ve kavramı, gerektiğinde gruplandırılarak sunmakta oldukları görülmektedir. Öğretim üyeleri ile mesleki açıdan yüksek kıdeme sahip olan öğretim elemanlarının bilgi, birikim ve deneyimleri ile pedagojik formasyona sahip bir öğretim üyesinin ders anlatımında, öğretimi planlama gücü, bu planlamadan hareketle ders içerikleri ile ilgili olarak öğretim teknolojilerini kullanma bilgisi yüksek olacaktır. Aynı zamanda ders sunumlarında öğrencinin dikkatine yönelik etkinliklerin gerçekleştirilmesinde ilişkilendir-

me ve gruplandırma faaliyetleri de öğrenme açısından bakıldığında elbette daha nitelikli hale gelecektir.

Diğer alanlarda olduğu gibi muhasebe öğretiminde de öğrenmeyi etkileyen en önemli faktörlerden birisi öğrenme yöntemidir. Konuların parça-bütün esasına göre işlenişi, sunum organizasyonu, muhasebe ders etkinliklerinin uygulanışı, zaman faktörü, geribildirim mekanizmasının ders içinde çalıştırılması gibi uygulamalar muhasebe öğreniminde etkilidir.

Pedagojik formasyon alan öğretim elemanlarının muhasebe derslerinde konuların sunumunda, etkinliklerin uygulanmasında daha etkin oldukları, bununla beraber öğrencilere konu bütünlüğü dikkate alınarak örnek soru hazırlama ve çözüme etkinliklerini daha fazla oranda yaptıkları, muhasebe derslerinde ifade edilen bilgilerin, öğrenilip öğrenilmediği veya ne kadar öğrenildiği ile ilgili olarak öğrenciye yönelik olarak bilgilendirme yaptıkları ve muhasebe derslerindeki konuları bütün halinde değil parçalar halinde öğrettikleri görülmektedir. Muhasebe ders içerikleri incelendiğinde, muhasebenin bu yapıya uygun olduğu da görülebilir. Formasyon alanına bakıldığında derslerin organizasyonu, sunumu, geribildirim verme özelliği, içeriği yapılandırma ve tasarım özelliklerinin muhasebe derslerine yansıdığı görülebilir.

Muhasebe öğretimi “grupla öğretimi” temel almakla beraber öğretimde bireyselleştirilmenin ön plana çıktığı bir yapıya sahiptir. Öğretimde bireyselleştirilmiş yolların kullanılması gerektiği anlayışına dayalı olan programlı öğretim bu yönüyle muhasebe öğretimine uygun bir özelliğe sahiptir. Formasyon almış ve doktoralı öğretim elemanlarının muhasebe derslerinde öğrenme öğretme faaliyetlerine öğrencilerin merakını uyandıracak bir problem durumuyla başlama, paket bilgiyi öğrenciye sunmaktan çok öğrencilerin paket bilgiyi kendi kendine öğrenebileceği



bir ortam hazırlama, örneklendirme ve monografiler ile öğrenci etkinliklerine yer verme, yönlendirici sorularla rehberlik etme, programlı muhasebe konuları veya materyalleri ile etkileşimini teşvik etme olarak genel hatları verilen programlı öğretim uygulamalarında daha etkin oldukları görülmektedir. Programlı öğretimin etkin olarak uygulanması teknik ve uygulamalı bilginin öğretim içerisinde bireyselleştirilmesi ile mümkün olmaktadır. Uygulamaları yapacak olan öğretim elemanlarının akademik donanımı ve formasyon bilgisi programlı öğretimin güçlü bir şekilde uygulanması sonucunu doğurmaktadır. Muhasebede programlı öğretim uygulamalarının en önemli özelliklerinden birincisi, öğrenilmesi gereken içeriğin, küçük ve anlamlı birimler şeklinde planlanması ve içeriğin, öğrenmede ön koşul ilkesi dikkate alınarak ve adım adım öğrenciyi ilerlemeye yöneltecek bir şekilde işlenmesidir. Pedagojik formasyon alan öğretim elemanlarının bu bağlamda içeriği küçük adımlar eşliğinde verdikleri görülmektedir. Muhasebede programlı öğretim uygulamalarının en önemli özelliklerinden ikincisi, muhasebe derslerinde öğrenciye bireysel yeteneklerine göre ilerleme olanağının verilmesi ve bireysel farklılıklar dikkate alınarak, öğrenciler arasında düzey farklılığının yarattığı olumsuzlukların ortadan kaldırılmasıdır. Mesleki kıdemi fazla olan öğre-

tim elemanlarının uyguladıkları paket program etkinlikleri ile öğrenme sürecinde, öğrencilerin bireysel hızlarıyla öğrenmeleri sağladıkları görülmektedir. Muhasebede programlı öğretim uygulamalarının en önemli özelliklerinden bir diğeri, muhasebe derslerinde öğrencilere yönelik olarak yapılan işlemlerin bilinenden bilinmeye- ne, yakından uzağa, basitten karmaşığa, kolaydan zora doğru olarak yapılmasıdır. Bu açıdan bakıldığında öğretim elemanlarının, öğrencilere aşamalı olarak öğrenme imkanlarını daha fazla sağladıkları ortaya çıkmıştır. Muhasebede programlı öğretim uygulamalarında ayrıca öğrenci, soruyu cevapladıktan sonra doğru cevapla karşılaştırılmakta böylece kendi kendini kontrol etmekte ve düzeltme de hemen yapılmış olmakta, paket program uygulamalarının öğretme-öğrenme sürecinde kullanılması sırasında hatalar hemen tespit edilmektedir. Formasyon alan öğretim elemanlarının bu konuda daha dikkatli oldukları sonucu ortaya çıkmaktadır.

Yine muhasebe derslerindeki programlı öğretim uygulamalarında bayan öğretim elemanları ile öğretim üyelerinin ilgili konularda başarının devamı için öğrenmenin sağlanmasına yönelik olarak doğru davranışları daha çok pekiştirdiği, ilgili konular öğrenilmeden bir sonraki konuya geçmedikleri sonucu ortaya çıkmaktadır.

**KAYNAKÇA**

- Akman, N., H. ve Muğan, C., Ş.** (2004), Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri İle Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma, www.istanbul.edu.tr/tmes2004/bildiri1.doc\_, (Erişim Tarihi: 15.12.2011).
- Albert, W., S. and Sack, R., J.** (2000), Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future. American Accounting, Association, Accounting Education Series, volume No:16, United States of America.
- Balsarı, K. ve Aslanertik, B., E.** (2007), “Kavram Haritalarına Muhasebe Eğitimi: Yönetim Muhasebesi, Uygulaması”. XXVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Antalya,
- Büyükkaragöz, Ş. ve Çivi, C.** (1990), Genel Öğretim Metotları, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.
- Çankaya, F. ve Dinç, E.** (2009), Powerpoint ve Klasik Usulde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrenciler Arasındaki Farklılıkların Tespiti: Karadeniz Teknik Üniversitesinde Bir Araştırma Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (17) 2009 /1, (s. 28 – 52).
- Çilenti, K.** (1988), Eğitim Teknolojisi ve Öğretim, Yargıcı Matbaası, Ankara.
- Demirel, Ö.** (Editör) - Erdoğan İ. (2003), Öğretmenlik Mesleğine Giriş, Pegem Akademi, Ankara.
- Demirel, Ö.** (1996), Genel Öğretim Yöntemleri, Şafak Matbaacılık, Ankara
- Doğanay, A.** (Editör) (2006) – Tok T.N. Öğretimde Planlama ve Değerlendirme, Pegem Akademi, Ankara.
- Gençtürk, M.** (2006), Alınan Eğitimin Meslek Yaşamındaki Yeterlilik Düzeyinin İşletmelerin Muhasebe – Finans Bölümünde Çalışanlar Üzerinde Tespitine Yönelik Bir Alan Çalışması: Isparta, Burdur, Denizli ve Antalya Organize Sanayi Bölgeleri Örneği, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (12) / 2 : (s. 55-82).
- Gençtürk, M., Demir, Y. ve Çarıkçı, O.** (2008), Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe-Finans Eğitimi Bakış Açılımları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Y.2008, C.13, S.1 (s.209-228).
- Hızal, A.** (1982), Programlı Öğretim Yönteminin Etkenliği, Karşılaştırmalı-Uygulamalı Araştırma, Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Yayınları, Ankara.
- İşman, A. ve Eskicumalı A.** (2006), Öğretimde Planlama ve Değerlendirme, Sempati Yayıncılık, Ankara.
- Karasar, N.** (2003), Bilimsel Araştırma Yöntemi, Nobel Yayınları, Ankara.
- Nakip, M.** (2006), Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar (Genişletilmiş 2. Baskı), Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Küçükahmet, L.** (2003), Öğretimde Planlama ve Değerlendirme, Pegem Akademi, Ankara,
- Orhan S., M. ve Tazegül, A.** (2013), Muhasebe Öğretim Programının Öğrencilerin Görüşlerine Göre Değerlendirilmesi: Meslek Yüksekokullarında Bir Uygulama, Mesleki Bilimler Dergisi, 2(1), (s.16 – 34), Ankara.
- Otlu, F., Durmuş, A., F. ve Solak, B.** (2012), Meslek Yüksekokulları Muhasebe ve Vergi Bölümlerindeki Muhasebe Eğitimi ve Bölümün Geleceği Hakkında Bir Araştırma: Malatya Meslek Yüksekokulu Uygulaması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz, (s. 35-49).
- Özdamar, K.** (2003), Modern Bilimsel Araştırma Yöntemleri, Kaan Kitabevi, Eskişehir.
- Özpeynirci, R., Duman, H. ve Erdemir, N., K.** (2004), Lisans Öğrencilerinin Muhasebe Eğitiminin Kalitesini Artırmada Öğrenen Organizasyon Yaklaşımı ve Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Araştırması, “XXII-I. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu “ (s.183-196).
- Senemoğlu, N.** (2005), Gelişim, öğrenme ve Öğretim, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sönmez, V.** (2004), Program Geliştirmede Öğretmen El Kitabı, Anı Yayıncılık, Ankara.
- Tan, Ş.** (Editör)- Erciyes, G. (2007), Öğretim İlke ve Yöntemleri, Pegem Akademi, Ankara

**Tazegül, A. Senger, Ö. Yerdelen, K.,C.** (2013), Meslek Yüksekokullarında Muhasebe Eğitiminin Önemi ve Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü'nde Okuyan Öğrencilerin Bölümden Memnuniyetinin ve Mesleki Beklentilerinin Ridit Analizi İle Değerlendirilmesi: Kars-Ardahan-Iğdır Örneği, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi Yıl: 2013 Sayı: 2, Ankara. (s.85-112).

**Uyar, S. ve Yelgen, E.** (2012), Konaklama İşletmelerinin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Aralık, Cilt, 14. Sayı, 2 (s.327-348).

**Ünal, O. ve Doğanay, M.** (2013), Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminin Etkinliği: Sayıştay Özelinde Ampirik Bir Çalışma, <http://www.xn--saytay-r9a28a.gov.tr/dergi/içerik/der74-75m7.pdf> (Erişim Tarihi: 20.12.2013).

**Yıldırım, A. ve Şimşek H.** (2006), Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

**Yıldız, F. ve Durak, G.** (2011), Üniversitelerde Verilen Muhasebe Eğitiminin Kırklareli Yöresi'nde Faaliyet Gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Beklentilerini Karşılama Düzeyinin İncelenmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, (s. 37-48).

# YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARININ VERGİ KANUNLARI VE TMS 11 AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI VE ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ

**Yrd. Doç. Dr. A. Cemkut BADEM\***

**Volkan TOSUN\*\***

## ÖZET

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde ve raporlamasında Vergi Kanunları ile TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı açısından farklılıklar bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu alınan hakediş bedellerini ve maliyetleri yıllara yaygın inşaat onarım faaliyetinin bittiği yıl gelir tablosunda raporlamaktadır. TMS 11 İnşaat Standardı ise “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”ni öngörmektedir. Bu yöntemde işin bitimi beklenmeden her dönem itibarıyla oluşan gelir ve kârlar finansal tablolara yansıtılmaktadır. Dolayısıyla bu yöntemde göre muhasebeleştirmede işin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyetlerin kaydı gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmaktadır.

Bu çalışmada yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirme ve raporlamasında vergi kanunları ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı karşılaştırılmış, TMS 11’e göre gerçekleştirilen muhasebeleştirme ve raporlamada TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından ortaya çıkacak ertelenmiş vergi etkisi birbirini izleyen üç hesap dönemi açısından incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri, TMS 11, Ertelenmiş Vergi Etkisi.

## ABSTRACT

There are some differences between Tax Laws and IAS 11 Construction Contracts Standard in accounting and reporting of constructions jobs spreading over the years. Law of Income Tax reports interim payments and costs in the financial statements at the end of the year that The Constructions Repair Activity Spreading Over The Years finishes. IAS 11 foresees “percentage of completion method”. In this method; without waiting end of the job, incomes and profits of each period are reflected to financial tables. In accordance with this method, the registration of incomes and costs are allocated to the financial year according to their completion degree in accounting.

In this paper, tax laws and IAS 11 are compared in terms of accounting and reporting jobs of construction and repair activities spreading over the years. The effect of deferred tax which will occur with regards to IAS 12 income tax standarts is examined for each following three fiscal periods in the accounting and reporting carried out according to IAS 11.

**Key Words:** The Constructions Repair Activity Spreading Over The Years , TAS 11, Deffered Tax Effect.

\* Kocaeli Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Muhasebe Finansman ABD Öğretim Üyesi, cembadem@kocaeli.edu.tr.

\*\* Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Yüksek Lisans Öğrencisi, volkan.tosun@hotmail.com.

**GİRİŞ**

**Y**ıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri birden çok takvim yılına sirayet ettiği için, söz konusu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi için farklı yöntemler uygulanmaktadır. İnşaat işletmeleri açısından inşaat sözleşmelerine ilişkin mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde genel kabul gören iki yöntem vardır. Bu yöntemler “Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi” ve “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi”dir.<sup>1</sup>

Vergi Usul Kanunu’nun uyguladığı yöntem tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Tamamlanmış sözleşme yöntemi gelir ve maliyetlerini inşaat sözleşmesinin bitiminde mali tablolara yansıtmayı öngörmektedir. Dolayısıyla bu yöntem ile muhasebeleştirilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyet ve gelirleri sirayet ettikleri yıllarda kâr/zarar’a eklenmemekte, yalnızca sözleşme bitimindeki yıl mali tabloları üzerinde kâr/zarar’da hesaba katılmakta ve mali tablolara yansıtılmaktadır. Bu yöntem muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesine uygun olmadığı yönünde eleştirilere maruz kalmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları’nın uyguladığı yöntem ise tamamlanma yüzdeleri yöntemidir. Tamamlanma yüzdeleri yöntemi, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ile düzenlenmiştir. Buna göre, inşaat sözleşmelerini konu alan işlerin gelir ve maliyetleri her yılın kâr/zararına o yılki tamamlanma yüzdeleri oranında katılmaktadır.

Bu iki yöntem karşılaştırıldığında, tamamlanma yüzdesi yöntemi muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesi ile daha uyum sağlamaktadır.<sup>2</sup>

Bu çalışmanın amacı, Vergi Kanunları ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesindeki farklılıkların incelenmesidir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, inşaat çeşitleriyle ilgili genel açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde Vergi Kanunları açısından inşaat taahhüt işleri üzerinde durularak, inşaat taahhüt işlerinde diğer faaliyetlerden farklı olan özellikli durumların Vergi Kanunlarında nasıl düzenlendiği açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı ele alınmış TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde önem arzeden düzenlemeler ele alınmıştır.

Dördüncü ve son bölümde ise örnek bir inşaat şirketinin yıllara yaygın inşaat faaliyetinin Vergi Usul Kanunu ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı kapsamında nasıl muhasebeleştirileceğini gösteren bir uygulama yapılmıştır.

**1. İNŞAAT ÇEŞİTLERİ****1.1. Genel Açıklama**

Genel olarak inşaat işleri yap-sat inşaat işleri, kat karşılığı inşaat işleri, özel inşaat işleri ve taahhüt şeklindeki inşaat işlerinden oluşmaktadır. Bunlar içinde taahhüt şeklinde yapılan ve birden fazla hesap dönemini ilgilendiren inşaat işleri muhasebe standartları açısından özellik arz etmekte ve gelir ve giderlerin raporlanması, kâr veya zararın hesaplanması açısından Vergi Usul Kanunu’na göre farklılık göstermektedir. Aşağıda bu inşaat işlerine kısaca değinilmiştir.

<sup>1</sup> Kieso, D. E., J. J. Weygandt and T. D. Warfield, *Intermediate Accounting*, 10Th Ed., USA, Wiley, 2001, s.1005.

<sup>2</sup> Akdoğan N., O. Sevilengül, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, 13. B., İstanbul, İSMMMO Yayın No:7, 2007, s.448.

### 1.1. Yap-Sat İnşaat Faaliyetleri

Daire, kat, dükkan iş yeri şeklinde yapı üretip, bunları satmak üzere inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler ürettikleri yapıları kendi adlarına ve satmak üzere inşa ederler.<sup>3</sup>

Yap-sat inşaat işlemleri aktiflerinde kayıtlı arsa üzerine, ilk madde ve malzemeleri çeşitli makine ve aletlerle, enerji ve insan gücü kullanmak suretiyle ortaya yapı adını verdiğimiz yeni bir ürün çıkarmaktadırlar. Bu yapılar apartman, işyeri, villa olarak tanımlandığı anda satışa hazır mamul haline dönüşmüşlerdir. Bu nedenle yap-sat inşaat işletmelerindeki bu üretim akışı diğer sanayi işletmelerininki ile aynıdır.<sup>4</sup>

Yap-sat inşaat işletmeleri mamul üretimi gerçekleştirdiğinden üretim işletmelerinin kullanması gereken maliyet hesaplarını kullanmak zorundadırlar. Maliyetler; 710-Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri, 720-Direkt İşçilik Giderleri Ve 730-Genel Üretim Giderleri hesaplarında yer alan giderlerin toplamından meydana gelmektedir. Her dönem oluşan maliyetler, dönem sonunda 151-Yarımamul Üretim hesabına aktarılarak bu hesapta toplanır. Tamamlanan inşaatlara isabet eden maliyetler ise 152-Mamuller hesabına aktarılırlar.

Yap Sat inşaat işlerinde, üretilen mamulün satışının yapılması halinde kâr/zarar belirlenebilir. Satış yapılmadığı sürece mamul, işletmenin aktif değeri olarak kalacaktır.

Satış halinde ise yine diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi 600-Yurtiçi Satışlar Hesabına sa-

tış bedeli alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Satılan mamullerin maliyetleri ise 620-Satılan Mamuller Hesabına borç, 152 Mamuller Hesabına alacak kaydedilir.<sup>5</sup>

### 1.2. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetleri

Bu işlemde, arsa maliki, arsasını ya da üzerinde yıkılması öngörülen yetersiz yapı bulunan taşınmazını değerlendirmek amacıyla, bunun bir bölüm paylarını inşaatçıya geçirmekte, bir bölüm paylarının mülkiyetini üzerine alıkoymaktadır.<sup>6</sup>

Arsa karşılığı inşaat faaliyetinde arsanın maliyeti, karşılığında teslim edilecek mamul bölümünün (kat) maliyeti kadar olacağından ancak inşaat tamamlanınca kesin olarak belirlenebilmektedir. İnşaat tamamlandığında ise arsa maliyetinin nasıl belirleneceği Vergi Usul Kanununda şöyle düzenlenmiştir;

“ İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.”<sup>7</sup>

Dolayısıyla, arsa maliyetinin bulunabilmesi için söz konusu inşaat toplam maliyeti, toplam üretilen m<sup>2</sup> ye bölünecek ve 1 m<sup>2</sup> ye düşen pay bulunacaktır. 1 m<sup>2</sup> ye düşen maliyet payı ile arsa sahibine verilen birimlerin toplam m<sup>2</sup> si çarpılacak ve maliyet belirlenmiş olacaktır.<sup>8</sup> Belirlenen maliyet üzerine Vergi usul kanunu 267. Maddesi uyarınca %5 ilave etmek suretiyle arsanın emsal bedeli belirlenmiş olacaktır. Emsal

<sup>3</sup> Şenlik M., **İnşaat Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.8.

<sup>4</sup> Şenlik M., a.g.e, s.473.

<sup>5</sup> Kızılot Ş., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994, s.1132-1144.

<sup>6</sup> Karahasan M.R., **İnşaat İmar İhale Hukuku**, Ankara, 1979, s.301.

<sup>7</sup> Vergi Usul Kanunu, Kanun No:213, Madde No:267, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.

<sup>8</sup> Uysal T., “Arsa Karşılığı Kat Teslimlerinde Kdv Matrahının Hesabı ve Muhasebesi”, **E-Yaklaşım Yayınları**, Mart 2008, Sayı 56,



bedel üzerinden arsa devir alınacak ve maliyete eklenecek, karşılığında ise sözleşmede taahhüt edilen kat (mamul bölümü) arsa sahibine teslim edilecektir.

Kalan katların satış işlemleri yap sat inşaat işlemlerinde tarif edildiği şekilde diğer üretim işlemlerinde olduğu gibi uygulanacaktır.

### 1.3. Özel İnşaat Faaliyetleri

İşletmeler, satma amaçları dışında ihtiyaçları olan binaları, depoları kendileri de yapabilirler. İşletmelerin kendi kullanım amaçlarıyla yapmış oldukları inşaatlar vergilendirme açısından Yap-Sat inşaat olarak dikkate alınmazlar. Örneğin tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir işletme yönetim faaliyetlerinde kullanmak üzere bir binayı kendisi yapabilir. Bu durumda yönetim binası inşası vergilendirme açısından inşaat faaliyeti kapsamına girmez.<sup>9</sup>

İşletmelerin kendi ihtiyaçları için inşaat yapımları durumunda, katlanmış oldukları inşaat maliyetleri inşaat tamamlanıncaya kadar 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenir. İnşaat tamamlandığında ise 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında biriken toplam maliyet, maddi duran varlık hesap kümesinde 252-Binalar hesabına devredilir.

### 1.4. Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyetleri

Taahhüt şeklindeki inşaatlar, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri ve yıllara yaygın olmayan inşaat, taahhüt ve onarım işleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bir taahhüdün gerçekleşebilmesi için dört unsurun bulunması gerekir. Bunlar; yapılacak bir iş (bir şeyin imali), işin

bedeli, işin bedel karşılığında yapımını üzerine alan kimse (müteahhit) ve işi yaptıran kimsedir (iş sahibi).<sup>10</sup>

Bu çalışmanın konusunu da oluşturan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları açısından farklılıklar göstermektedir. Gelir Vergisi Kanununda Yıllara Yaygın İnşaat İşleri şu şekilde düzenlenmiştir;

*“Birden fazla takvim yılına sirayet inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*

*Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.”<sup>11</sup>*

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından da “İnşaat Sözleşmeleri” olarak yayımlanmış bulunan 11 numaralı standardın, yapımının genellikle uzun süreye yayılması ve yapının başkasına ait olması nedenlerine bağlı olarak “müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren yıllara yaygın yapım sözleşmeleri” girmekte ve sözleşme gelir ve maliyetlerinin gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri esas alınmaktadır.<sup>12</sup>

<sup>9</sup> Şenlik M., a.g.e, s.8.

<sup>10</sup> Kızılot Ş, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s. 8.

<sup>11</sup> **Gelir Vergisi Kanunu**, Kanun No:193, Madde No:42, 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

<sup>12</sup> Yereli A., Kayalı N., Demiroğlu L., “İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2011, Cilt: 13, Sayı: 3, s.118.

## 2. VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ

### 2.1.Genel Açıklama

Yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde, vergi kanunlarınca diğer muhasebe işlemlerinden farklı olarak düzenlenmiş durumlar söz konusudur. Aşağıda; işletmelerin yıllara yaygın inşaat faaliyetleri dışında kalan diğer faaliyetleri dolayısıyla katlandıkları ortak giderlerin muhasebeleştirilmesi, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortisman giderlerinin muhasebeleştirilmesi, hak edişlerin vergi kanunları karşısındaki durumu ve gelir ve giderlerin tahakkuku konularının vergi kanunlarınca nasıl düzenlendiği ele alınmıştır.

### 2.2. Ortak Giderler

Yıllara yaygın inşaat işletmelerinin aynı anda birden fazla inşaat işini yapmaları ya da yıllara yaygın inşaat işleriyle birlikte başka işleri de bir arada yapmaları durumunda, işletme faaliyetlerini sürdürmek üzere katlandıkları giderler ortak gider olarak adlandırılabilir. Ancak genel giderin ortak gider olarak adlandırılabilmesi için;

- Genel gider niteliğinde bir gider olması,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti ile ilgili olması,
- Birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işi veya inşaat onarma işi ile birlikte başka işler için de katlanılmış olması gerekmektedir.<sup>13</sup>

Birden fazla inşaat ve onarım işinin yapıldığı hallerde, ortak genel giderlerin hangi işe ait ol-

duğu ve diğer işlerle ne kadar ilgili olduğu kesin olarak bilinmemektedir. İnşaat ve onarım işinin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda ortak giderlerin inşaatların maliyeti ile diğer işlerin satış ve hâsılat tutarlar oranında dağıtılacağı Gelir Vergisi Kanunu'nda şöyle açıklanmıştır;

*“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar;*

*1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde,*

*2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde”<sup>14</sup> dağıtılır.*

### 2.3.Amortismanlar

Bir yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde amortismanların dağıtımını değişik özellikler arz etmektedir.<sup>15</sup>

İnşaat ve onarım işinin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda ortak amortismanların nasıl dağıtılacağı Gelir Vergisi Kanunu'nda şöyle açıklanmıştır;

<sup>13</sup> Şenlik M., a.g.e., s.262.

<sup>14</sup> Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No:193, Madde No:43, 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete

<sup>15</sup> Kızılot Ş., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994, s.76.



“Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre”<sup>16</sup> hesaplanır.

Buna göre;

- Birden fazla işte kullanılmayan, yani yalnız bir işte kullanılan tesisat, makine ve ulaşım araçlarının amortismanları dağıtım tabii tutulmaz. Bunların amortismanları doğrudan kullanıldıkları işin maliyetine yansıtılır.
- Birden fazla işte kullanılan makine, tesisat ve ulaşım araçlarına ait amortisman giderleri her işte kullanıldıkları gün sayıları dikkate alınarak dağıtılır. Dağıtımda kullanım süresi kullanılacaktır.
- Amortisman tabii iktisadi kıymetin kullanılmadığı işlere pay verilmeyecektir. Uygulamada hangi makinenin hangi işte ne kadar süre kullanıldıkları izlenmekte ve dağıtım buna göre yapılmaktadır. Bu süreler izlenmeden doğru bir maliyet hesaplaması da mümkün değildir. Ancak, inşaat firmalarının maliyet hesaplamalarında bu kadar ayrıntıya girmediği de bir gerçektir.<sup>17</sup>

#### 2.4. Hakedişler

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, taahhüdü yapan kişi veya kurum, yapılan bu taahhüde karşılık işin devam ettiği dönem içinde muhtelif zamanlarda veya işin bitiminde, düzenlenen hakediş (istihkaka) belgesi ile yapılan işe

karşılık belli bir bedel tahsil eder.<sup>18</sup> İş yaptıran idare ile işi yapan yüklenici firma (müteahhit) tarafından onaylanan, işin teslim edildiği kısmın maliyeti ile hak ediş tutarından yapılan kesintiler ile net ödenmesi gereken tutarı gösteren bir belgedir.<sup>19</sup>

Hakedişler alındığında hakediş belgeleri düzenlenmektedir. Ancak hakediş belgeleri VUK’nda düzenlenen belgelerden sayılmamaktadır. KDV Kanunu’nun 29. ve 34. maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmeler düzenledikleri hakediş belgesinin yanı sıra fatura düzenlemeleri gerekmektedir. Faturalar hakediş belgelerinin hazırlandığı tarihte düzenlenmesi gerektiğinden KDV açısından da vergiyi doğuran olay bu tarihte cereyan etmiş sayılır.<sup>20</sup>

#### 2.5. Vergi Kanunları’na Göre Gelir Ve Giderlerin Tahakkuku

Gelir Vergisi Kanunu 42. Maddesinde, işin bittiği takvim yılını takip eden yılda kârı beyan eden tamamlanmış sözleşme yöntemi öngörülmektedir. Bu yöntem uygun muhasebeleştirilmeye imkân veren hesap grupları ise Tek Düzen Hesap Planında düzenlenmiştir. Buna göre; taahhüt işi süresince elde edilen hak edişler bilançonun pasifinde 350-Yıllara yaygın inşaat ve onarım hak ediş bedelleri hesabında, inşaat maliyetleri ise bilançonun aktifinde 170-Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında iş

<sup>16</sup> Gelir Vergisi Kanunu, Kanun No:193, Madde No:43, 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete

<sup>17</sup> Yılmaz K., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2007, s.150

<sup>18</sup> Yılmaz A., **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Ankara, 2003, Serisi:10, s.30.

<sup>19</sup> Gökçen G., Başak Ataman Akgül, Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta, İstanbul 2006, s. 102.

<sup>20</sup> Şenlik M., a.g.e., s.303.

tamamlanıncaya kadar biriktirilir. İşin tamamlandığı yıl inşaatla ilgili gelirler ve giderler gelir tablosu hesaplarına aktarılarak kâr/zarara dahil edilir.

İşin bitim tarihinin tespiti GVK 44. Maddesinde açıklanmıştır. Buna göre;

*“İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*

*Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.”<sup>21</sup>*

Bu yöntemde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılmamakta ve kâr / zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. İnşaatın tamamlandığı yıl, işin tüm hasılat ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun şişmesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için yanıltıcı sonuçlar doğurmaktadır.<sup>22</sup>

### 3. TMS-11'E GÖRE İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ

#### 3.1.Genel Açıklama

Bu standardın amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulama-

masının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine ilişkin farklı muhasebe uygulamalarının yapılması mümkün olduğundan, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması bakımından bu standartta tamamlanma yüzdesi olarak açıklanan yöntemin kullanılması öngörülmektedir. Bu yöntem ülkemizde yıllardır uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminden oldukça farklı uygulamaların yapılmasını gerektirmektedir.<sup>23</sup>

#### 3.2. Sözleşme Gelirleri

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda 11 ila 15. paragraflarında sözleşme gelirinin unsurları açıklanmıştır;

- (a) Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve
- (b) Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:
  - (i) Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
  - (ii) Güvenilir biçimde ölçülebilenler.<sup>24</sup>

Sözleşme gelirinin hesaplanması aşağıdaki gibi formüle edilebilir;

- + Sözleşmede başlangıçta belirlenen esas ücret
- +,- Sözleşmede başlangıçta öngörülmemekle birlikte, sonradan öngörülebilir ve halen durumlara uygun şekilde ilaveler veya indirimler (eskalasyon ve teşvik primleri dahil)
- + Başlangıçta belirlenmemiş olmakla birlikte, işi yaptıranın daha sonraki isteklerine uygun

<sup>21</sup> **Gelir Vergisi Kanunu**, Kanun No:193, Madde No:44, 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

<sup>22</sup> Gökçen G., Ataman B., Çakıcı K., **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitap Evi, 2006, s.121.

<sup>23</sup> Gökçen G., Ataman B., Çakıcı K., **Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları**, 2011, s.185.

<sup>24</sup> **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı**, Madde No: 11, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

şekilde yapılan ilave işler nedeniyle kazanılan gelirler

- + Sözleşmeye uygun şekilde yapılan tahsilatların geçici olarak değerlendirilmesinden doğan gelirler (artık ve hurda satışları, alınan avans veya hak edişin bankalarda geçici olarak değerlendirilmesi)

= Sözleşme Geliri<sup>25</sup>

### 3.3. Sözleşme Giderleri

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'nda 16 ila 21. paragraflarında sözleşme maliyetinin unsurları açıklanmıştır;

Sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur:

- (a) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler,
- (b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve
- (c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.<sup>26</sup>

Sözleşme maliyetinin hesaplanması aşağıdaki gibi formüle edilebilir;

- + Yapım işine direkt giderler (malzeme, işçilik, sadece yapım işinde kullanılan makinelerin amortisman giderleri, vergi, tesis ve makine kirası, nakliye, proje, mimari, kontrol, banka, sigorta giderleri, diğer şantiye giderleri gibi)
- + Dolaylı giderler (sigorta, birden fazla sözleşmeyle ilişkili tasarım, teknik hizmet ma-

liyetleri, genel makine ve tesis kullanım bedelleri, amortismanları)

- + Müşteri tarafından kabul edilmiş veya sözleşmeyle belirlenmiş olması durumunda genel yönetim giderlerinden ve araştırma geliştirme giderlerinden uygun paylar (Maliyet+Kar Yönteminde)

- + Muhasebe politikası olarak benimsenmiş olması kaydıyla TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına uygun şekilde finansman giderleri.

- + Tamamlanma tarihinden belirli bir süre geçerli olmak üzere verilen tahmini garanti maliyetleri, garanti kapsamında taahhüt edilen tahmini büyük onarım maliyetleri

= Sözleşme Maliyeti<sup>27</sup>

### 3.4. Sözleşme Gelir Ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi, inşaat sözleşmelerinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilip edilmemesine göre değişiklik gösterecektir.

Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesinin kriterleri, sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kâr sözleşmeleri için ayrı ayrı belirlenmiştir. Sabit fiyatlı sözleşmelerde,

- (a) Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

- (b) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,

- (c) Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aş-

<sup>25</sup> Örtün R., Kaval H., Karapınar A., **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Ankara 2010, s. 123.

<sup>26</sup> **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı**, Madde No: 16, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

<sup>27</sup> Örtün R., Kaval H., Karapınar A., a.g.e., s. 123.

masının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve

(d) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması şeklinde ifade edilen kriterlerin sağlanması durumunda, sonucun güvenilir olarak tahmin edilebildiği kabul edilir.<sup>28</sup>

Maliyet artı kar şeklindeki bir inşaat sözleşmesinde ise

(a) Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması;

(b) Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi kriterlerinin sağlanması durumunda sonucun güvenilir olarak tahmin edildiği kabul edilir.<sup>29</sup>

Bir inşaat sözleşmesi sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilememesi durumunda; sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.<sup>30</sup>

### 3.5. Beklenen Zararların Muhasebeleştirilmesi

Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar

doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.<sup>31</sup>

Böyle bir zarar tutarı;

“(a) Sözleşme konusu işe başlanmış olsun olmasın;

(b) Sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması veya

(c) 9 uncu Paragraf uyarınca ayrı bir inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmeyen diğer sözleşmelerden beklenen kâr tutarı”ndan bağımsız olarak saptanır.<sup>32</sup>

### 3.6. Tahminlerdeki Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi

Tamamlanma aşamaları (yüzdeleri) yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanır. Bu nedenle, sözleşme geliri veya sözleşme maliyetlerine veya sözleşme sonucuna ilişkin tahminlerdeki değişikliğin etkisi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik olarak, önceki dönemler düzeltilmeden ileriye yönelik düzeltme şeklinde düzeltilir. Buna göre, değiştirilen tahminler değişikliğin yapıldığı dönemin gelir tablosuna yansıtılan gelir ve gider tutarlarının belirlenmesinde ve izleyen dönemlerde kullanılır.<sup>33</sup>

## 4. ÖRNEK UYGULAMA

### 4.1. Genel Açıklama

Uygulamada 3 yıla yaygın bir inşaat taahhüt işi-

<sup>28</sup> Örtten R., Kaval H., Karapınar A., a.g.e., s. 124.

<sup>29</sup> TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Madde No: 24, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

<sup>30</sup> Gökçen G., Ataman B., Çakıcı K., a.g.e., s. 190.

<sup>31</sup> TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Madde No: 36, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

<sup>32</sup> TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı, Madde No: 37, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

<sup>33</sup> Örtten R., Kaval H., Karapınar A., a.g.e., s. 128.

nin önce vergi kanunlarına göre sonra TMS-11'e göre muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Örnek verileri aşağıdaki gibidir;

SAZYAPI İnşaat Şirketi 3 yıl sürecek aynı projede yer alan yol ve köprü inşaatı için 20.000.000 TL bedelle inşaat işini almıştır. İşin tahmini maliyeti 16.000.000 TL'dir.

3 yıllık süreçte muhasebeleştirme işlemlerini ilgilendiren işolguları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir;

	1. YIL	2. Yıl	3. Yıl	TOPLAM
Fiili Maliyetler	5.000.000	9.000.000	2.800.000	16.800.000
Faturalandırılmış hak edişler <sup>34</sup>	4.400.000	10.000.000	5.600.000	20.000.000
Tahsilatlar	4.200.000	8.200.000	7.100.000	19.500.000

#### 4.2. Vergi Kanunları'na Göre Çözüm

Vergi Kanunlarına göre kâr, 3. yılın sonunda hesaplanacak ve Gelir Tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Satış Geliri	: 20.000.000
-Satışların Maliyeti	: 16.800.000
Brüt Satış Kârı	: 3.200.000
-Vergi Karşılığı	: -640.000 (3.200.000 x %20)
Net Kâr	: 2.560.000

Taahhüdün 1. Yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır;<sup>35</sup>

	1. YIL
Fiili Maliyetler	5.000.000
Faturalandırılmış hak edişler	4.400.000
Tahsilatlar	4.200.000

<sup>34</sup> Uygulamada konu bütünlüğünü bozmamak için hakediş faturaları açısından Hesaplanan KDV ve maliyetlerde ortaya çıkacak İndirilecek KDV dikkate alınmamıştır.

<sup>35</sup> Muhasebe Kayıtlarında kullanılan tarih kısaltmalarının açılımları şu şekildedir; Dİ/X1: Dönemiçi/ 1. Yıl, DS/X1:Dönem-sonu/1. Yıl.

Dİ/XI		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	5.000.000	
İLGİLİ HESAPLAR		5.000.000
Dİ/XI		
120 ALICILAR	4.400.000	
350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ		4.400.000
Dİ/XI		
102 BANKALAR	4.200.000	
120 ALICILAR		4.200.000
DS/XI		
170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ	5.000.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST <sup>36</sup>		5.000.000

Taahhüdün 2. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebe işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır;

	2. Yıl
Fiili Maliyetler	9.000.000
Faturalandırılmış hak edişler	10.000.000
Tahsilatlar	8.200.000

<sup>36</sup> Yansıtma hesapları ile gider hesaplarının dönemsonu kapanış kayıtları gösterilmemiştir.

Dİ/X2			
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ</b>	9.000.000		
<b>İLGİLİ HESAPLAR</b>			9.000.000
Dİ/X2			
<b>120 ALICILAR</b>	10.000.000		
<b>350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ</b>			10.000.000
Dİ/X2			
<b>102 BANKALAR</b>	8.200.000		
<b>120 ALICILAR</b>			8.200.000
DS/X2			
<b>170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ</b>	9.000.000		
<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST</b>			9.000.000

Taahhüdün 3. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebe işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır;

	<b>3. Yıl</b>
Fiili Maliyetler	2.800.000
Faturalandırılmış hak edişler	5.600.000
Tahsilatlar	7.100.000



Dİ/X3		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ İLGİLİ HESAPLAR	2.800.000	2.800.000
Dİ/X3		
120 ALICILAR 350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ	5.600.000	5.600.000
Dİ/X3		
102 BANKALAR 120 ALICILAR	7.100.000	7.100.000
DS/X3		
170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST	2.800.000	2.800.000

3. Yılın sonunda işin bitiminde Kâr/Zarar hesabına esas gelir ve gider rakamları aşağıdaki tabloda belirtildiği gibi olacaktır.

	<b>TOPLAM</b>
Fiili Maliyetler (170 Yıllara Yaygın İ.O.Maliyetleri)	16.800.000
Faturalandırılmış Hakedişler (350 Yıllara Yaygın İ.O.Hakediş Bedelleri)	20.000.000

Vergi kanunlarına göre kârın ve verginin tahakkuku için yapılacak muhasebe işlemleri aşağıda gösterilmiştir.

DS/X3		
622 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	16.800.000	
<b>170 YILLARA YAYGIN İ.O.MALİYETLERİ</b>		16.800.000
DS/X3		
<b>350 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ</b>	20.000.000	
<b>600 YURTIÇI SATIŞLAR</b>		20.000.000
DS/X3		
<b>690 DÖNEM K/Z</b>	20.000.000	
<b>600 YURTIÇI SATIŞLAR</b>		20.000.000
DS/X3		
<b>622 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>	16.800.000	
<b>690 DÖNEM K/Z</b>		16.800.000
DS/X3		
<b>691 DKV ve DYYK</b>	640.000	
<b>370 DKV ve DYYK</b>		640.000
DS/X3		
<b>690 DÖNEM K/Z</b>	3.200.000	
<b>691 DKV ve DYYK</b>		640.000
<b>692 DÖNEM NET K/Z</b>		2.560.000

### 4.3. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'na Göre Çözüm

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı'na göre dönemsellik ilkesine uygun raporlama için yıllara yaygın inşaat işinin döneme ait tamamlanma oranının hesaplanması gerekir. Tamamlanma oranının hesaplanmasında kullanılan değerlendirme yöntemleri "girdilere dayalı değerlendirme" ve "çıkartılara dayalı değerlendirme" olarak sınıflandırılabilir. Girdilere dayalı değerlendirme, bir sözleşmeyle ilişkilendirilen çalışmalara göre yapılır (katlanılan maliyetler, çalışılan işçilik saati v.b.). Çıkartılara dayalı değerlendirme ise sonuçlara dayalı olarak yapılır (üretilen ton, bir binanın katları, bir yolun

tamamlanan uzunluğu v.b.). Her iki yöntemin de üstünlükleri ve zayıflıkları vardır. En çok kullanılan değerlendirme yöntemi maliyetlere dayalı olarak (cost-to-cost basis) hesaplanan tamamlanma yüzdesidir.<sup>37</sup>

Ele alınan örnekte işin öngörülen toplam maliyeti 16.000.000 TL olarak belirtilmişti. Buna göre her dönemin sonunda işin tamamlanma oranı;

Tamamlanma Oranı = Dönemin Fiili Maliyeti / Öngörülen Toplam Maliyet

formülü ile hesaplanacaktır.

	1. YIL	2. Yıl	3. Yıl	TOPLAM
Fiili Maliyetler	5.000.000	9.000.000	2.800.000	16.800.000
Tamamlanma Yüzdesi <sup>38</sup>	5.000.000 / 16.000.000 = 0.3125	9.000.000 / 16.000.000 = 0.5625		100%
Dönem Geliri	20.000.00 x 0.3125 =6.250.000	20.000.00 x 0.5625 =11.250.000	2.500.000 <sup>39</sup>	20.000.000

<sup>37</sup> Kieso, Donald E., Jerry J.Weygandt and Terry D.Warfield, a.g.e.,s.1005.

<sup>38</sup> Tamamlanma yüzdesinin hesaplanması için TMS-11'in 30. Maddesinde öngörülen yöntemlerden, "Bu güne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetine oranı" yöntemi seçilmiştir.

<sup>39</sup> Projenin son yılında iş tamamlanmış olup, gelir olarak tahakkuk edecek tutar; toplam proje tutarından o ana kadar gelir yazılmış toplam tutarın çıkarılması ile bulunacaktır. (20.000.000 - 17.500.000 = 2.500.000)

Taahhüdün 1. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebeleştirme işlemleri TMS-11'e göre aşağıdaki gibi yapılacaktır;

	<b>1. YIL</b>
Fiili Maliyetler	5.000.000
Dönem Geliri	6.250.000
Tahsilatlar	4.200.000
Faturalı Hakediş	4.400.000

Dİ/X1			
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ</b>		5.000.000	
İLGİLİ HESAPLAR			5.000.000
Dİ/X1			
<b>120 ALICILAR</b>		4.400.000	
<b>381 YILLARA YAYGIN</b>			4.400.000
İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ <sup>40</sup>			
Dİ/X1			
<b>102 BANKALAR</b>		4.200.000	
<b>120 ALICILAR</b>			4.200.000

<sup>40</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği "381 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri: Yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendiği işlerden gerçekleştirdikleri kısım karşılığında, aldıkları hakedişlerin sonuç hesaplarına aktarılınca kadar izlendiği hesaptır."

1. yılın sonunda gelir ve gider hesaplarının kapanışı ile TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

DS/X1		
<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ</b>	5.000.000	
<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST</b>		5.000.000
DS/X1		
<b>381 YILLARA YAYGIN İ.O HAKEDİŞ BEDELLERİ</b>	4.400.000	
<b>186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAHAKKUKLARI<sup>41</sup></b>	1.850.000	
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>		6.250.000
DS/X1		
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z</b>	5.000.000	
<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ</b>		5.000.000
DS/X1		
<b>600 YURTIÇİ SATIŞLAR</b>	6.250.000	
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z</b>		6.250.000

<sup>41</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları: Bu hesap; “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardına ve KOBİ TFRS’de yer alan inşaat sözleşmeleri hükümleri kapsamında; tamamlanma düzeyine göre veya maliyet tutarına eşdeğer tutarın gelirler hesabına alınması esasına göre gelir olarak kaydedilen ancak henüz hakedişe bağlanmamış gelir tahakkuklarının izlenmesinde kullanılır.”

DS/X1			
<b>692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ<sup>42</sup></b>	250.000		
<b>489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU<sup>43</sup></b>		250.000	
DS/X1			
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z</b>	1.250.000		
<b>692 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ</b>		250.000	
<b>694 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET K/Z<sup>44</sup></b>		1.000.000	
DS/X1			
<b>694 SÜRDÜRÜLEN FAAL.DÖNEM NET K/Z</b>	1.000.000		
<b>590 DÖNEM NET KÂRI</b>		1.000.000	

<sup>42</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi: Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak vergilendirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi borçları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gider etkisinin izlendiği hesaptır.”

<sup>43</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “489 Ertelenmiş Vergi Borcu: “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı ile KOBİ TFRS hükümleri kapsamında gelecek dönemlerde ödenecek olan vergilendirilebilir geçici farklar ile ilişkili kurumlar vergisi ve stopaj tutarlarının izlendiği hesaptır.”

<sup>44</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı Veya Zararı: Sürdürülen faaliyetlere ilişkin elde edilen kârdan (zarardan) vergi karşılığının düşülmesi sonucunda hesaplanan net kâr veya zararın izlendiği hesaptır.”

TMS 11'e göre 1. yılın sonunda kâr zarar hesaplanarak gelir tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Satış Geliri	: 6.250.000
-Satışların Maliyeti	: 5.000.000
Brüt Satış Kârı	: 1.250.000
-Vergi Gider Etkisi	: -250.000 (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)
= Net Kar	: 1.000.000

Taahhüdün 2. yılında dönem içi ve dönem sonunda muhasebeleştirme işlemleri TMS-11'e göre aşağıdaki şekilde yapılacaktır;

	<b>2. YIL</b>
Fiili Maliyetler	9.000.000
Dönem Geliri	11.250.000
Tahsilatlar	8.200.000
Faturalı Hakediş	10.000.000

<b>Dİ/X2</b>			
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ</b>		9.000.000	
<b>İLGİLİ HESAPLAR</b>			9.000.000
<b>Dİ/X2</b>			
<b>120 ALICILAR</b>		10.000.000	
<b>381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ</b>			10.000.000
<b>Dİ/X2</b>			
<b>102 BANKALAR</b>		8.200.000	
<b>120 ALICILAR</b>			8.200.000



2. yılın sonunda gelir ve gider hesaplarının kapanışı ile TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

DS/X2		
<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ</b>	9.000.000	
<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST</b>		9.000.000
DS/X2		
<b>381 YILLARA YAYGIN İ.O HAKEDİŞ BEDELLERİ</b>	10.000.000	
<b>186 HAKEDİŞE BAĞLANACAK İŞLERDEN GELİR TAHAKKUKLARI</b>	1.250.000	
<b>600 YURTIÇI SATIŞLAR</b>		11.250.000
DS/X2		
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z</b>	9.000.000	
<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ</b>		9.000.000
DS/X2		
<b>600 YURTIÇI SATIŞLAR</b>	11.250.000	
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z</b>		11.250.000
DS/X2		
<b>692 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ</b>	450.000	
<b>489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU</b>		450.000

DS/X2			
<b>690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z</b>	2.250.000		
<b>692 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GİDER ETKİSİ</b>		450.000	
<b>694 SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET K/Z</b>		1.800.000	
DS/X2			
<b>694 SÜRDÜRÜLEN FAAL.DÖNEM NET K/Z</b>	1.800.000		
<b>590 DÖNEM NET KÂRI</b>			1.800.000

TMS 11'e göre 2. yılın sonunda Gelir Tablosu hesaplanır:

Satış Geliri	:	11.250.000
-Satışların Maliyeti	:	9.000.000
Brüt Satış Kârı	:	2.250.000
-Vergi Gider Etkisi	:	- 450.000 (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)
= Net Kar	:	1.800.000

Taahhüdün 3. yılında dönem içi ve dönem sonu muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibi yapılacaktır;

	<b>3. YIL</b>
Fiili Maliyetler	2.800.000
Dönem Geliri	2.500.000
Tahsilatlar	7.100.000
Faturalı hak ediş	5.600.000

Dİ/X3			
<b>740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ</b>		2.800.000	
<b>İLGİLİ HESAPLAR</b>			2.800.000
Dİ/X3			
<b>120 ALICILAR</b>		5.600.000	
<b>381 YILLARA YAYGIN İ.O.HAKEDİŞ BEDELLERİ<sup>45</sup></b>			5.600.000
Dİ/X3			
<b>102 BANKALAR</b>		7.100.000	
<b>120 ALICILAR</b>			7.100.000

3. yılın sonunda gelir ve gider hesaplarının kapanışı ile TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre ertelenmiş vergi kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

DS/X3			
<b>622 SATILAN HİZMET MALİYETİ</b>		2.800.000	
<b>741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YNST</b>			2.800.000
DS/X3			
<b>381 YILLARA YAYGIN İ.O HAKEDİŞ BEDELLERİ</b>		5.600.000	
<b>186 HAKEDİŞE BAĞL. İŞLERDEN GELİR TAH.</b>			3.100.000
<b>600 YURTİÇİ SATIŞLAR</b>			2.500.000

<sup>45</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği

DS/X3		
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z	2.800.000	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		2.800.000
DS/X3		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	2.500.000	
690 SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM K/Z		2.500.000
DS/X3		
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI <sup>46</sup>	60.000	
693 SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ <sup>47</sup>		60.000
DS/X3		
489 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU	700.000	
289 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		60.000
370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve D.Y.Y.K		640.000

<sup>46</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “289 Ertelemiş Vergi Varlığı: “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı ve KOBİ TFRS kapsamında gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan, indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları ile ilişkili Kurumlar Vergisi ve stopaj tutarlarının izlendiği hesaptır.”

<sup>47</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği. “693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi: Sürdürülen faaliyetlere ilişkin olarak indirilebilir farklardan ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ve iptallerinden kaynaklanan ertelenmiş vergi gelir etkisinin izlendiği hesaptır.”

DS/X3			
<b>694</b>	SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET K/Z	240.000	
<b>693</b>	SÜRDÜRÜLEN FAAL. ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ	60.000	
<b>690</b>	SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM K/Z		300.000
DS/X3			
<b>591</b>	DÖNEM NET ZARARI	240.000	
<b>694</b>	SÜRDÜRÜLEN FAAL. DÖNEM NET K/Z		240.000

TMS 11'e göre 3. yılın sonunda Gelir Tablosu aşağıdaki gibi düzenlenir:

Satış Geliri	: 2.500.000
-Satışların Maliyeti	:-2.800.000
Brüt Satış Zararı	: (300.000)
+Vergi Gelir Etkisi	: 60.000 (300.000 x 0.2= Ertelenmiş Vergi Varlığı)
Net Zarar	: (240.000)

Aşağıda TMS-11'e göre her yılın sonunda düzenlenecek gelir tabloları ile vergi kanunlarına göre sadece 3. Yılın sonunda düzenlenecek Gelir Tablosu karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

	1. YIL	2. Yıl	3. Yıl	TOPLAM
	Gelir Tablosu	Gelir Tablosu	Gelir Tablosu	Gelir Tablosu
	(TMS 11)	(TMS 11)	(TMS 11)	(VK) <sup>48</sup>
Satışlar	6.250.000	11.250.000	2.500.000	20.000.000
- SHM	(5.000.000)	(9.000.000)	(2.800.000)	(16.800.000)
Brüt Satış Kârı/Zararı	1.250.000	2.250.000	(300.000)	3.200.000
-Vergi	(250.000)	(450.000)	60.000	(640.000)
NET Kâr/Zarar	1.000.000	1.800.000	(240.000)	2.560.000

<sup>48</sup> Vergi Kanunlarına göre 3. Yılın sonunda raporlanacak Gelir Tablosu rakamlarıyla, TMS-11' göre 3 yıl boyunca raporlanmış Gelir Tablosu rakamları toplamı birbirine eşittir.

## 5. SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde maliyet ve gelirlerin ölçülmesi için vergi kanunları ve muhasebe standartlarının öngördüğü iki farklı ölçüm yöntemi, kar/zararın belirlenmesi ve raporlama zamanları açısından ortaya farklılıklar çıkarmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun öngördüğü tamamlanmış sözleşme yönteminde, yıllara yaygın inşaat faaliyeti dönemi boyunca inşaat maliyetleri ve gelirleri bilançodaki ilgili hesaplarda biriktirilir, işin bittiği yılın gelir tablosunda kâr/zarara dahil edilir. Bu yöntem muhasebenin temel ilkelerinden olan dönemsellik ilkesine uygun olmadığı yönünde eleştiriler yöneltilmektedir. TMS-11'de ise, tamamlanma yüzdesi yönteminde, her dönemin sonunda standart tarafından belirlenmiş tamamlanma yüzdesi tespit kriterlerinden uygun olanı kullanılarak dönemin maliyetleri hesaplanarak, gelir ve maliyetler dönemin gelir tablosunda raporlanır. Bu iki yöntem karşılaştırıldığında, tamamlanma yüzdesi yöntemi muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesine uygun raporlamaya olanak sağlamaktadır.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde inşaat kaç yıl devam ederse etsin, tamamlanmadıkça inşaat işine ilişkin maliyet ve gelir unsurları gelir tablosuna aktarılmamakta, bilançonun aktif ve pasif hesaplarında bekletilmekte ve kâr / zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. İnşaatın tamamlandığı yıl, işin tüm hasılat ve maliyetinin topluca gelir tablosuna aktarılması, o dönemin gelir tablosunun tutar açısından aşırı büyümesine neden olmaktadır. Bu durum işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmadığı için dönemsel anlamda yanıltıcı sonuçlara yol açabil-

mektedir. Dolayısıyla, finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkında tam, karşılaştırılabilir, kullanılabilir, ihtiyaca ve gerçeğe uygun, dönemsel bilgiye sahip olması açısından tamamlanmış sözleşme yöntemi yerine tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması, Türkiye Muhasebe Standartları Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de belirtilen finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özelliklerine de uygun bir yaklaşım oluşturmaktadır.

Çalışmada ele alınan örnekte inşaat faaliyeti süresince vergi kanunları ve TMS açısından muhasebe ve raporlamada ortaya çıkan farklılıklar ele alınmıştır. Görüleceği üzere inşaat faaliyetinin sürdüğü dönemler boyunca muhasebe ve raporlama açısından hesaplama farklılıkları bulunmaktadır. Ancak işin tamamlanmasıyla birlikte artık gerçek maliyet ve gelir rakamları ortaya çıktığı için her iki yöntemin toplam rakamları birbirlerine doğal olarak eşit çıkmakla birlikte tamamlanma yüzdesi yöntemine göre gerçekleştirilen muhasebeleştirme ve raporlama gerçeğe uygun ve dönemsel bilgi akışını sağlamaktadır.

Çalışmada görülen bir başka farklılık ise verginin hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. Mevcut vergi kanunları tamamlanmış sözleşme yöntemine göre işin bittiği yıl ortaya çıkan kar üzerinden hesaplanmakta iken, TMS açısından her dönem hesaplanan kar/zarar üzerinden bir vergi varlığı veya vergi yükümlülüğü ortaya çıkabilmektedir. Fakat yine dönemler itibarıyla hesaplanmış olan vergi varlıkları ve vergi yükümlülükleri, işin bittiği tarih itibarıyla gerçekleşen tutarlar üzerinden vergi kanunlarına göre hesaplanan vergi yükümlülüğüne eşit çıkacaktır.

**KAYNAKÇA**

Akdoğan N. ve O. Sevilengül, **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 13. Baskı, İstanbul, İSMMMO Yayın No:7, 2007.

**Gelir Vergisi Kanunu**, Kanun No:193, 06.01.1960 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.

Gökçen G., Ataman B. Akgül, C. Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta, İstanbul 2006.

Gökçen G., Ataman B., Çakıcı K., **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**, 2011.

Gökçen G., Ataman B., Çakıcı K., **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitap Evi, 2011.

Karahasan M.R., **İnşaat İmar İhale Hukuku**, Ankara, 1979.

Kızılot Ş., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.

Kızılot Ş., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994.

Kieso, Donald E., J. J. Weygandt and Terry D. Warfield, **Intermediate Accounting**, 10TH Ed., USA, Wiley, 2001.

Örten R., Kaval H., Karapınar A., **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitapevi, Ankara 2010.

Şenlik M., **İnşaat Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

**TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı**, 26.10.2005 Tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulundan, TMS Uygulama Genel Tebliği, Taslak No:2 Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği.

Uygur T., **İnşaat Hukuku Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**, Cilt II, Adil Yayınevi, Ankara 1998.

Üysal T., "Arsa Karşılığı Kat Teslimlerinde Kdv Matrahının Hesabı ve Muhasebesi," **Yaklaşım Yayınları**, Mart 2008.

**Vergi Usul Kanunu**, Kanun No:213, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.

Yereli A., Kayalı N., Demiroğlu L., "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi," **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2011, Cilt: 13, Sayı: 3.

Yılmaz A., **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme**, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Ankara, 2003, Serisi:10.

Yılmaz K., **İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2007.



# YATIRIMCILARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞER HİYERARŞİSİNE YÖNELİK ALGILARI ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

**Yrd. Doç. Dr. Serhan GÜRKAN\***

## ÖZET

Standart koyucu kuruluşlar, gerçeğe uygun değer ölçümlerinde ve ilgili açıklamalarda tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği arttırmak amacıyla, gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere kullanılan girdileri üç seviyede sınıflandıran gerçeğe uygun değer hiyerarşisi oluşturmuştur. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi, en yüksek önceliği özdeş varlıkların ve borçların (Seviye 1 girdileri) aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarına (düzeltilmemiş olan fiyatlar), en düşük önceliği ise gözlemlenebilir olmayan girdilere (Seviye 3 girdileri) vermektedir. Yatırımcıların gerçeğe uygun değer hiyerarşisine yönelik yargılarını ortaya koymayı amaçlayan bu çalışmada, anket yoluyla elde edilen cevaplardan yararlanılarak konuya ilişkin çıkarımlarda bulunulmuştur. Çalışmanın bulgularının standart koyucu kuruluşlara ve araştırmacılara gerçeğe uygun değer hiyerarşisine uygun raporlamanın yatırımcılar üzerindeki etkileri konusunda fayda sağlaması beklenmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi, Finansal Tabloların Sunumu, Gözlemlenebilir ve Gözlemlenebilir Olmayan Girdiler.

**JEL Sınıflandırması:** M41, G32.

## A RESEARCH ON INVESTORS' FAIR VALUE JUDGMENTS

### ABSTRACT

Standards setting organizations seeks to increase consistency and comparability in fair value measurements and related disclosures through a "fair value hierarchy". The hierarchy categorizes the inputs used in valuation techniques into three levels. The hierarchy gives the highest priority to (unadjusted) quoted prices (Level 1) in active markets for identical assets or liabilities and the lowest priority to unobservable inputs (Level 3). The aim of this paper is to present the judgments of investors about fair value hierarchy. In this paper, suggestions are made using the answers achieved from investors by survey. Our results have implications for standard setters and researchers concerned with the effects of financial statement presentation on nonprofessional investors.

**Keywords:** Fair Value Hierarchy, Financial Report, Financial Statement Presentation, Observable and unobservable inputs.

**JEL Classification:** M41, G32.

\* Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Bankacılık ve Finans Bölümü, serhan.gurkan@hotmail.com

## 1. GİRİŞ

**F**inansal raporlar, işletme yöneticileri ile işletmeyle ilişkili çıkar grupları arasındaki bilgi asimetrisini azaltma noktasında önemli bir yere sahiptir. Finansal bilgi kullanıcıları, işletmenin finansal yapısı hakkında bilgi sahibi olabilmek ve bu bilgiler ışığında geleceğe yönelik öngörülerde bulunabilmek için finansal raporlara ihtiyaç duymaktadır. 2008 Finansal krizi öncesinde, hem finansal raporların şeffaflığının artacağı hem de finansal bilgi kullanıcılarına daha fazla fayda sağlayacağı düşüncesiyle, finansal varlıkların tamamıyla gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi fikrinin giderek daha fazla ağırlık kazandığı gözlemlenmiştir. Ancak kriz ile birlikte gerçeğe uygun değer muhasebesinin tamamıyla uygulanması yerine tarihi maliyet ile birleştirilmiş karma bir yöntemin kullanılmasının daha sağlıklı olduğu yönünde bir düşüncenin ön plana çıktığını görmekteyiz. Bu düşüncenin altında yatan temel sebep, gerçeğe uygun değer muhasebesinin doğrulanabilir veya güvenilir olarak algılanmamasına bağlanmaktadır. Bu kaygıların azaltılması noktasında gerçeğe uygun değer hesaplamasında kullanılan girdiler, finansal bilgi kullanıcılarının karşılaştırma yapabilmesi ve dönemler itibarıyla işletmenin kullandığı girdiler arasında tutarlılığın izlenebilmesi amacıyla, üç seviyeden oluşan hiyerarşik düzen içerisinde raporlanmaktadır. Bu çalışmanın amacı gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yapılması konusundaki kuşkuların ne boyutta olduğunu ortaya koymak ve gerçeğe uygun değer hiyerarşinin kuşkuların yönetilmesi açısından herhangi bir katkısı olup olmayacağına ilişkin değerlendirmelerde bulunmak olarak belirlenmiştir.

Bu amaç doğrultusunda, çalışmada öncelikle gerçeğe uygun değer ve gerçeğe uygun değer hiyerarşisine dair kavramlara değinilmiştir. Çalışmanın devamında ise konuya ilişkin önceki çalışmaların bulgularına ve söz konusu bulgular doğrultusunda oluşturulan araştırma sorularına

yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise yatırımcıların gerçeğe uygun değer hiyerarşisine yönelik yargılarını ortaya koymak amacıyla kullanılan anketten elde edilen sonuçlar ve bu sonuçlara ilişkin değerlendirmeler bulunmaktadır.

## 1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Kavramsal çerçeve başlığı altında öncelikle gerçeğe uygun değer ve gerçeğe uygun değer hesaplanmasında kullanılan yöntemlere; devamında ise gereceğe uygun değer hiyerarşisine ilişkin bilgilere yer verilmektedir.

### 1.1. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Hesaplanmasında Kullanılan Yöntemler

Uluslararası Muhasebe Standartları'nın kullanım alanının genişlemesi ile birlikte günümüzde araştırmacıların gerçeğe uygun değer muhasebesine daha fazla önem verdiği gözlenmektedir. Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat şeklinde ifade edilmektedir (TFRS 13, par.9). Gerek revize edilen gerekse de yeni yayımlanan standartlar incelendiğinde standart belirleyici kuruluşların tarihi maliyete dayalı finansal raporlamadan gerçeğe uygun değere dayalı finansal raporlamaya yöneldiği görülmektedir. Bu yönelimin altında yatan temel sebep; finansal bilgi kullanıcılarının giderek daha fazla ihtiyaca uygun bilgi talep etmesi, olarak ifade edilmektedir (Zyla, 2010:1).

Gerçeğe uygun değer tespit edilmesi noktasında ilgili standartta yaygın olarak üç yöntemin kullanılabileceği belirtilmektedir. Bu yöntemler; (i) piyasa yaklaşımı, (ii) maliyet yaklaşımı ve (iii) gelir yaklaşımı olarak sıralanmıştır (TFRS 13, par.62). İşletme, işlemin özelliğine göre söz konusu yöntemlerden bir veya bir kaçını birlikte kullanabilir. Ancak bu noktada işletmenin muhasebenin temel kavramlarından biri olan tutarlılık kavramına aykırı hareket etmemesi gerekli-

dir. Tutarlılık kavramı gereği işletmeler seçtikleri gerçeğe uygun değer belirleme yöntemini tutarlı bir şekilde ileriki dönemlerde de devam ettirmelidir. Gerçeğe uygun değer ölçümünde daha sağlıklı sonuçların elde edilebileceği yönünde bir izlenime dayanılarak yapılacak yöntem değişikliklerinde ise söz konusu değişikliğin etkileri finansal bilgi kullanıcılarına sunulmalıdır.

Gerçeğe uygun değer hesaplama yöntemlerinden biri olan piyasa yaklaşımında, özdeş veya benzer varlık ve yükümlülüklerle ilişkin gerçekleşen piyasa işlemleri sonucunda ortaya çıkan fiyat veya ilişkili diğer bilgiler kullanılmaktadır (TFRS 13, par.B5).

Maliyet yaklaşımı ise cari yerine koyma maliyetinin gerçeğe uygun değer olarak kullanılması temeline dayanmaktadır. Piyasa katılımcıları açısından bir varlığın cari yerine koyma maliyeti söz konusu varlığın işletmeye sağladığı fayda ile karşılaştırılabilir faydaya sahip bir varlığın elde edilmesi veya inşa edilmesi için alıcının katlanacağı maliyete bağlıdır. Bu aşamada yıpranma payının cari yerine koyma maliyeti hesaplanırken dikkate alınması ve alıcı için oluşan maliyetin yıpranma oranına göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bahsedilen yıpranma kavramı fiziksel yıpranmayı, fonksiyonel (teknolojik) yıpranmayı ve ekonomik yıpranmayı kapsamaktadır. Dolayısıyla söz konusu yıpranma ifadesini amortisman kavramından daha geniş düşünmek gerekmektedir (TFRS 13, par.B8-B9).

Gerçeğe uygun değer hesaplama yöntemlerinden sonucusu olan gelir yaklaşımı; gelecekteki tutarları (örneğin, nakit akışları veya gelir ve giderleri) tek bir cari (başka bir ifadeyle, iskonto edilmiş) tutara dönüştüren yöntemi tanımlamaktadır (TFRS 13, par.B10).

## 1.2. Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi

Gerçeğe uygun değer hesaplama yöntemleri uygulanırken yararlanılan girdiler, temel olarak

ikili yapıda sınıflandırılabilir: (i) gözlemlenebilir girdiler ve (ii) gözlemlenebilir olmayan girdiler.

Gözlemlenebilir girdiler, gerçek olaylar ve işlemler hakkındaki halka açık bilgiler gibi piyasa verileri kullanılarak geliştirilen ve piyasa katılımcılarının varlık veya borcu fiyatlandırırken kullandığı varsayımları yansıtan girdilerdir (TFRS 13, Ek-A). Gözlemlenebilir girdilerin elde edilebileceği piyasalar; borsalar, satıcı piyasaları (tezgahüstü piyasalar), aracı piyasaları ve aracısız piyasalar, şeklinde örneklendirilebilir.

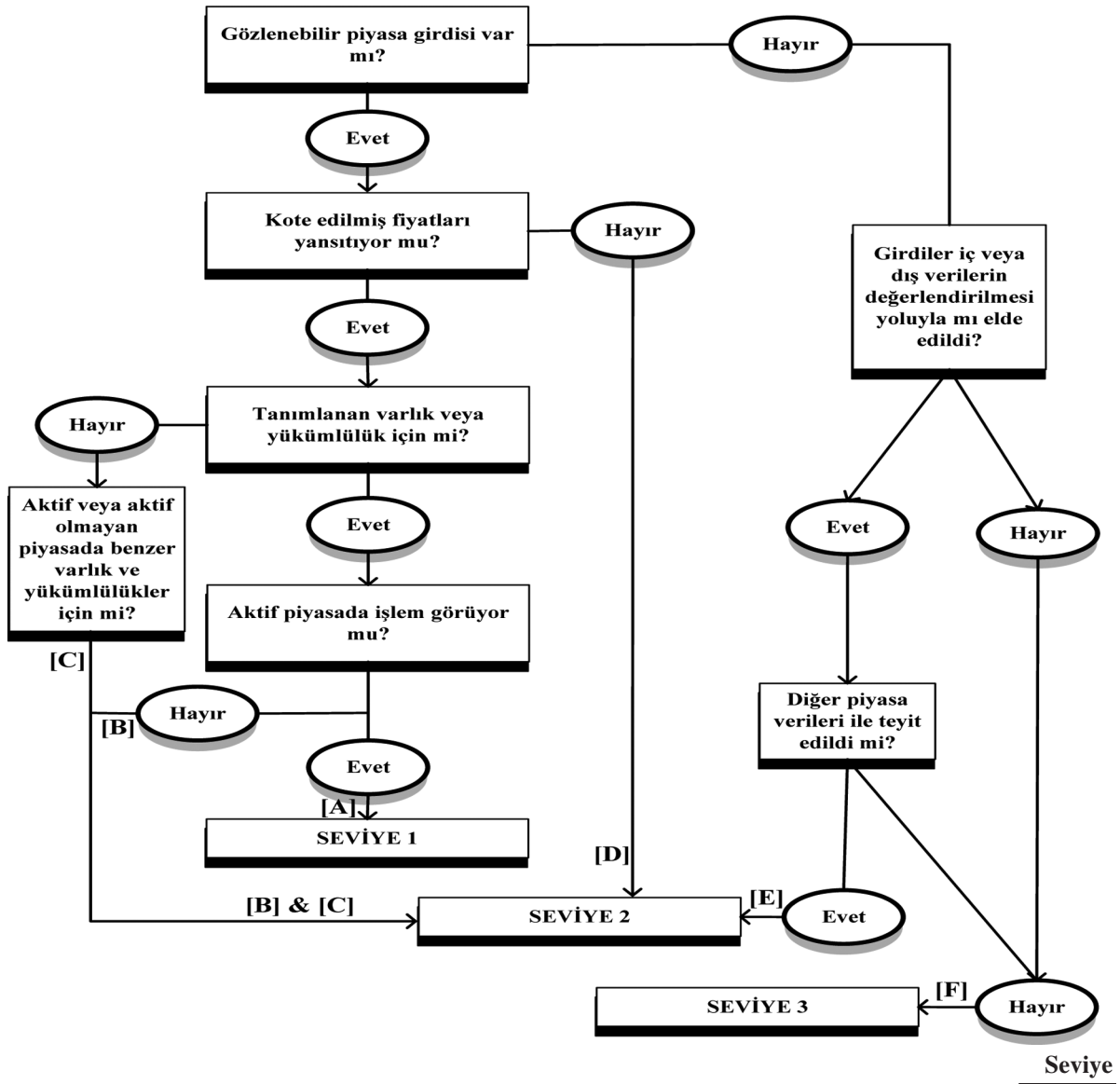
Gözlemlenebilir olmayan girdiler ise piyasa verileri bulunmayan ve piyasa katılımcılarının varlığı veya borcu fiyatlandırırken kullandıkları varsayımlara ilişkin mevcut en iyi bilgiler kullanılarak geliştirilen girdilerdir (TFRS 13, Ek-A). Bunlara örnek olarak ise gelecekteki nakit akımlarına, gelirlere, kara, üretim miktarına ve büyüme oranına ilişkin yapılan tahminler gösterilebilir.

Gerçeğe uygun değer hesaplamasında kullanılan girdiler konusunda finansal bilgi kullanıcılarının karşılaştırma yapabilmesi ve dönemler itibarıyla işletmenin kullandığı girdiler arasında tutarlılığın izlenebilmesi amacıyla girdiler üç seviyeden oluşan hiyerarşik düzen içerisinde ele alınmaktadır. Söz konusu hiyerarşik düzene, gerçeğe uygun değer hiyerarşisi adı verilmektedir. Hiyerarşinin en üstünde aktif piyasada oluşan fiyat kotasyonları bulunurken; en altında ise gözlemlenebilir olmayan girdiler yer almaktadır. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin işleyişi Şekil 1'deki gibi şematize edilebilir.

Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin en üstünde Seviye 1 girdileri yer almaktadır. Seviye 1'de yer alan girdiler; işletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği, özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır. Söz konusu girdiler aktif bir piyasadaki gözlemlenebildiği için çoğu durumda herhangi bir düzeltme yapıl-

madan kullanılabilir. Ancak bazı özel durumlarda işletme aktif bir piyasadan fiyat elde edebilecek durumda olmasına karşın; bazı düzeltmeler yapması gerekebilir. Bu durumda düzeltilmiş değer artık Seviye 1’de değil; daha düşük bir seviyede sınıflandırılmalıdır. Bu durumlara örnek olarak; çok sayıda varlık ve borca ilişkin fiyatların bulunmasına karşılık bu fiyatlara kolayca ulaşılamadığı durumda işletmelerin alternatif fiyatlama yöntemlerinden yararlanması gösterilebilir. Benzer şekilde, piyasaların kapanma zamanı ile ölçüm tarihi arasında gerçek-

leşen ve ilgili varlığın veya borcun fiyatını önemli ölçüde değiştirebilecek durumların varlığı halinde de gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. Bazı durumlarda ise işletmenin varlıkları üzerinde sınırlamalar mevcut olabilir ve bu sınırlamalar varlığın fiyatına etki edebilmektedir. Sınırlamalar göz önünde bulundurularak aktif piyasada kote edilmiş fiyatın düzeltilmesi halinde hesaplanan gerçeğe uygun değer Seviye 1’den daha düşük bir seviyede değerlendirilmelidir.



[A]	Özdeş varlık veya yükümlülüğün aktif piyasadaki kote olmuş fiyatını	1
[B]	Özdeş varlık veya yükümlülüğün aktif olmayan piyasadaki kote olmuş fiyatını	2
[C]	Benzer varlık veya yükümlülüğün aktif veya aktif olmayan piyasadaki kote olmuş fiyatını	2
[D]	Kote olmuş fiyat dışındaki diğer gözlemlenebilir girdileri	2
[E]	Gözlemlenebilir piyasa verilerinden elde edilen veya söz konusu verilerle doğrulanabilen gözlemlenemeyen girdileri	2
[F]	Gözlemlenebilir piyasa verilerinden elde edilmeyen veya söz konusu verilerle doğrulanamayan gözlemlenemeyen girdileri <b>temsil etmektedir.</b>	3

### Şekil 1. Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisinin İşleyişi

**Kaynak:** Ronald L Campbell, Lisa A. Owens ve Diana R. Robinson (2008); "Fair Value Accounting From Theory to Practice," *Strategic Finance*, Cilt 90, Sayı 1, s.34.

Seviye 2 ise (i) eşdeğer varlık ve yükümlülüklerin aktif bir piyasadaki kote olmuş fiyatı, (ii) özdeş veya eşdeğer varlık ve yükümlülüklerin aktif olmayan bir piyasadaki kote olmuş fiyatı, (iii) kote olmuş fiyat dışındaki gözlemlenebilir diğer piyasa verileri (faiz oranları, oynaklık, temerrüt faizi vb.) ve (iv) gözlemlenebilir piyasa verilerinden türetilen veya söz konusu veriler ile doğrulanabilen girdileri kapsamaktadır. Bu aşamada önemli olan nokta; Seviye 2 girdisinin varlığa veya borca ilişkin sürenin büyük kısmında gözlemlenebilir olması gerektiğidir. Hesaplamaların daha çok gözlemlenebilir olmayan girdilere dayanması durumunda ise hesaplanan gerçeğe uygun değer, Seviye 3 içerisinde değerlendirilir.

Seviye 3’de ise gözlemlenebilir olmayan girdilere göre hesaplanan gerçeğe uygun değer yer almaktadır. Aktif bir piyasadan gözlemlenebilir

girdilere dayanmadığı için Seviye 3 içerisinde değerlendirilen gerçeğe uygun değer hesaplamaları, genellikle piyasa katılımcılarının riske ilişkin varsayımlarını da kapsayacak şekilde, varlığa ve borca ilişkin işletme tarafından yapılan bir takım varsayımlara dayandırılmaktadır. Bu aşamada işletme, kendi sahip olduğu bilgileri de içerecek şekilde, mevcut durumda kullanılacak en iyi bilgilerden yararlanmalıdır. Muhasebenin tam açıklama kavramı gereği, finansal bilgi kullanıcılarının gerçeğe uygun değer hiyerarşisi hakkında bilgi sahip olabilmesi ve değerlendirmelerinde bu durumu göz önünde bulundurabilmesi için yapılan analiz ve varsayımlar finansal raporların dipnotlarında sunulmaktadır. Bu kapsamda işletmeler varlık ve yükümlülüklerini gerçeğe uygun değer hiyerarşisine uygun olarak Tablo 1’deki gibi ayırmakta ve finansal raporlarında bu ayrımı açıkça ortaya koymaktadır.

**Tablo 1. Gerçeğe Uygun Değer Sınıflandırması**

(Akbank T.A.Ş.) AÇIKLAMALAR	31/12/2012	Raporlama Günündeki Gerçeğe Uygun Değer Seviyeleri		
		(SEVİYE 1)	(SEVİYE 2)	(SEVİYE 3)
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr/Zarar’a Yansıtılan Finansal Varlıklar	570.652	83.507	487.415	-
Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	42.613.635	42.158.207	455.428	-
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>43.184.287</b>	<b>42.241.714</b>	<b>942.573</b>	<b>-</b>
Alım Satım Amaçlı Türev Finansal Borçlar	553.939	48.065	505.874	-
Riskten Korunma Amaçlı Türev Finansal Borçlar	658.845	-	658.845	-
<b>TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>1.212.784</b>	<b>48.065</b>	<b>1.164.719</b>	<b>-</b>

Kaynak: www.kap.gov.tr

Bu noktada önemli olan konu söz konusu ayrımın finansal bilgi kullanıcıları açısından yararlı bir bilgi olup olmadığıdır. Farklı seviyedeki gerçeğe uygun değer hesaplamalarının sunumu; kullanıcıların ekonomik kararlarını geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak ya da geçmişteki olayları algılamalarını teyit etmek veya düzeltmek suretiyle etkiliyorsa söz konusu raporlama biçiminin ihtiyaca uygun bir bilgi olduğu ifade edilebilir.

### 1.3. Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisindeki Seviyelere Yönelik Tartışmalar

Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinde yer alan girdiler üzerine yapılan çalışmalar incelendiğinde tartışmaların, gözlemlenebilir olmayan girdilere dayalı gerçeğe uygun değer hesaplamalarının güvenilirliğinin düşük olduğu noktasında yoğunlaştığı görülmektedir. Gerçeğe uygun değer muhasebesi ile birlikte muhasebecilerin meslek tanımı içerisinde “tahmin, risk belirleme ve değerlendirme” gibi kavramların girdiğini görmekteyiz. Muhasebenin meslek tanımının genişlemesi, muhasebedeki her olayın bir belgeye dayanması ilkesinin sınırlarını gevşetmiş olduğundan bazı meslek mensupları ve araştırmacılar tarafından endişe verici olarak nitelendirilmektedir (Penman, 2010:211) .

Özellikle Seviye 3’deki gerçeğe uygun değer hesaplamalarının yaratıcı muhasebe uygulamalarına son derece açık olduğu sıklıkla dile getirilmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki; tarihi maliyete dayalı finansal raporlama, her ne kadar gerçeğe uygun değere dayalı finansal raporlamaya oranla daha güvenilir olsa da yöneticiler muhasebe politikalarında kendilerine sunulan olanakları (amortisman yöntemi, stok değerlendirme yöntemi gibi) karı yönetmek amacıyla zaten kullanabilmektedir (Watts ve Zimmerman, 1990). Dolayısıyla muhasebenin sunduğu finansal bilgilerden yararlanan kişilerin, finansal bil-

gilerin hazırlanması aşamasında kullanılan muhasebe politikalarını göz önünde bulundurması gerekmektedir. Bu aşamada gerçeğe uygun değer muhasebesi ihtiyatlılık ilkesini genişleterek gerçekleştirilmemiş giderlerin yanında gerçekleştirilmemiş gelirleri de kar tanımı içerisine dahil etmiştir. Karın yüksek gösterilmesi noktasında kapsamlı gelir adıyla anılan bu yeni kar tanımına şüpheyle yaklaşılmaktadır. Seviye 3 içerisinde değerlendirilebilecek gerçeğe uygun değer hesaplamaları, yönetimin öngörülerine ve subjektif varsayımlarına dayansa da Seviye 1 ve Seviye 2 için bunları söylemek pek mümkün değildir. Bu nedenle gerçeğe uygun değer hiyerarşisine uygun raporlama şekli, finansal bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerinde, gerçeğe uygun değerlerin hangi güvenilirlik düzeyinde olduğu konusunda değerlendirme yapılmasına olanak tanıyacaktır. Kaldı ki muhasebenin temel kavramlarından ilki olan sosyal sorumluluk ilkesi gereği, muhasebe uygulamalarının hiçbir çıkar grubunun menfaatlerine göre yürütülmemesi gerekmektedir. Bu ilkeye aykırı davranılması diğer tüm muhasebe ilkelerini ve muhasebe uygulamalarını anlamsızlaştırmaktadır.

Başta Seviye 3 olmak üzere, gerçeğe uygun değer hesaplamaları güvenilirlik noktasında eleştirilirken; gerçeğe uygun değer hesaplamalarının tüm seviyeleri için ise finansal raporlardaki oynaklığı arttıracak yönünde şüpheler bulunmaktadır (Barth, 2004:323). Seviye 1’de dahi olsa her türlü gerçeğe uygun değer hesaplaması, ekonomik koşullara bağlı olarak tutarların dönemler arasında önemli ölçüde farklılaşmasına neden olabilmektedir. Bu bilgi ışığında gerçeğe uygun değer muhasebesinin finansal bilginin ihtiyaca uygunluğunu artırmadığını; dahası özellikle uzun süre elde tutulmak amacıyla sahip olunan varlıkların fiyatlarında vadeye kadar piyasa etkisizliği, rasyonel olmayan yatırımcılar veya likidite problemlerine bağlı olarak oynamalar gerçekleşebileceğini ve oynaklığın finansal ra-



porların bilgilendiricilik özelliğini zedeleyeceği ileri sürülebilir. Bu görüşe sahip muhasebecilerde özellikle vadeye kadar elde tutulması planlanan varlıkların tarihi maliyet ile değerlendirilmesinin fiyat değişimleri karşısında yatırımcıların yanıltılmaması açısından daha uygun olacağı görüşü hâkimdir (Laux ve Leuz, 2009:827).

Bu aşamada yatırımcılar açısından kötü bir olgu olarak sunulan oynaklığın, gerçekten kötü mü yoksa yatırımcıları bilgilendirici bir olgu mu olduğu sorusu akıllara gelmektedir. Barth (2004:323) öncelikle gerçeğe uygun değer gelecekteki nakit akımlarını özetleyen bir kavram olduğunu; dolayısıyla gelecekteki nakit akımları ile ilgili beklentilerdeki değişimlerin doğrudan gerçeğe uygun değere yansıdığını ifade etmektedir. Bir finansal raporun bilgilendiriciliği, gerçek durumu yansıtılma yeteneğine bağlıdır; dolayısıyla finansal raporların dünya üzerinde yaşanan oynaklığı yansıtılması bir sorun olarak algılanmayabilir. Dahası Barth (2004:324) işletmenin faaliyetlerinde yaşanan ekonomik oynaklığın (diğer bir ifade ile riskliliğin) gerçeğe uygun değer muhasebesi ile finansal raporlardan okunabileceğini vurgulamaktadır. Bu bilgi doğrultusunda, teorik olarak hiçbir ölçüm problemi olmadığında, gerçeğe uygun değere göre hazırlanmış finansal durum tablosu yatırımcıların değerlendirme ihtiyacını; gelir tablosu ise yönetimin performansı hakkındaki bilgi ihtiyacını karşılayacağı söylenilebilir (Penman, 2007:36). Seviye 2 ve Seviye 3'de sınıflandırılan gerçeğe uygun değer hesaplamaları hem gözlemlenebilir hem de gözlemlenebilir olmayan girdiler kullanılarak bilimsel bir takım yöntemler aracılığıyla belirlenmektedir. Dolayısıyla bu hesaplamalar sonucunda elde edilen gerçeğe uygun değer, ekonominin içinde bulunduğu koşulların işletmenin elindeki varlıklar ve işletmenin borçları üzerindeki etkisini yansıtmaya yeteneğine haiz olacağı düşünülebilir.

## 2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinde yer alan çeşitli seviyelerin finansal raporların bilgilendirme özelliğine katkı yapıp yapmadığı üzerine odaklanan çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Söz konusu çalışmalar yöntem açısından farklılaşsa da çoğu çalışmanın ortak bulgusu; hangi seviyede olursa olsun gereçeğe uygun değer hesaplamasının finansal bilgi kullanıcıları açısından yararlı bir bilgi olduğu yönündedir. Landsman (2007), gerçeğe uygun değere dayalı raporlama ile işletmenin piyasa değeri arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmalar üzerine odaklanmıştır. Landsman (2007), incelediği çalışmalar çerçevesinde, gerçeğe uygun değer yatırımcılar açısından bilgilendirici olduğu; ancak bu bilgilendiriciliğin hesaplamada kullanılan girdilerin güvenilirliğinden etkilendiğini dile getirmektedir.

Gerçeğe uygun değer muhasebesinin yatırımcılar açısından yararlı bir bilgi olup olmadığı sorusuna cevap arayan çalışmalardan bir tanesi Hirst vd. (2004)'nin çalışmasıdır. Hirst vd. (2004)'ne göre kar rakamı elde edilirken kullanılan yöntemler, yatırımcıların karar alma sürecine etki etmektedir. Özellikle özkaynak değerlemesinde ve risk belirleme noktasında kar rakamı daha da önemli hale gelmektedir. Bu bilgi ışığında Hirst vd. (2004) yatırımcılar açısından gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulamalarını kapsayan kar rakamının yararlı bir bilgi olup olmadığını incelemiştir. Çalışmanın bulgularına göre gerçeğe uygun değer muhasebesi yatırımcılar tarafından yararlı bir bilgi olarak değerlendirilmekte ve işletmenin finansal performansına ve riskine yönelik değerlendirmeler yapılırken kullanılmaktadır.

Hirst vd. (2004)'nin çalışmasına göre daha ayrıntılı bir çalışma olarak değerlendirilebilecek olan Muller ve Riedl (2002) ise çalışmada gözlemlenebilir ve gözlemlenebilir olmayan



girdiler açısından ayrı ayrı değerlendirmelerde bulunmaktadır. Çalışmanın temel bulgusu; gerçeğe uygun değer muhasebesinin yatırımcılar açısından yararlı bir bilgi olduğu yönündedir. Bunun yanında yazarlar, gerçeğe uygun değer hiyerarşisine uygun şekilde seviyelerin ayrı ayrı raporlanması gerektiğini ifade etmektedir. Muller ve Riedl (2002)'in sonuçlarına göre gözlemlenebilir girdiler ile yapılan hesaplamalar gözlemlenebilir olmayan girdilerle yapılan hesaplamalara oranla daha bilgilendiricidir. Bu sonuç, piyasa katılımcılarının işletme dışı girdileri daha güvenilir bulduğu; dolayısıyla da daha çok dikkate aldığı şeklinde yorumlanmıştır.

Türel (2009) ise Türkiye’de finansal bilgi kullanıcılarının gerçeğe uygun değer kullanımına ilişkin tutum ve düşüncelerini incelemiştir. Çalışmasının sonuçlarına göre, katılımcılar gerçeğe uygun değer ile finansal raporlamanın, tarihi maliyet değeri ile finansal raporlamaya oranla finansal tablo kullanıcılarına, alacakları ekonomik kararlar açısından daha faydalı bilgi sağladığını belirtmiştir. Bunun yanında, gerçeğe uygun değer ile finansal raporlama hakkındaki bazı itirazlar ve eleştiriler de bu araştırma ile ortaya konmuştur.

Fiechter (2011) ise gerçeğe uygun değer muhasebesinin, kar rakamının oynaklığını artırdığını ortaya koymuştur. Bu sonuç, gerçeğe uygun değer muhasebesinin yatırımcıların karar alma süreçlerine olumsuz etki edeceği şeklinde yorumlanmaktadır. Bu durumda, gerçeğe uygun değere dayalı finansal raporlama yapıldığında finansal bilginin ihtiyaca uygunluk özelliğinin zede-leneceği düşünülebilir.

**Araştırma Sorusu 1:** *Gerçeğe uygun değer muhasebesi, yatırımcıların finansal karar alma sürecinde kullandıkları / yararlı bir bilgi midir?*

**Araştırma Sorusu 2:** *Gerçeğe uygun değer ile finansal raporlama, tarihi maliyet değeri ile fi-*

*nansal raporlamaya oranla, finansal tablo kullanıcılarına alacakları ekonomik kararlarda daha faydalı bilgi sağlamakta mıdır?*

Gerçeğe uygun değer muhasebesi üzerine yapılan tartışmaların genellikle “güvenilirlik ve doğrulanabilirlik” noktasına odaklandığı görülmektedir. Bu nedenle değerlendirmelerde “kar yönetimi” kavramının da dikkate alınması önemlidir. Benston (2008), çalışmasında gerçeğe uygun değer muhasebesi ile kar yönetimi arasındaki ilişki üzerine değerlendirmelerde bulunmaktadır. Benston (2008)'in çalışmasından elde edilen sonuçlar; gerçeğe uygun değer muhasebesinin karın yönetilmesine yardım edip etmediği sorusuna “Evet, yardım etmektedir.” cevabını vermektedir. Benston (2008)'in çalışmasına karşılık Goncharov vd. (2011) ise gerçeğe uygun değer uygulamaları ile net kar rakamının yönetilmesinin, işletmenin daha fazla kar payı dağıtması neticesinde, faaliyet ve finansal kaldıraçın yükselmesine ve riskliliğin artmasına neden olacağını ifade etmektedir. Yazarlar, işletmenin riskinin artmasından çekindiklerinden yöneticilerin gerçeğe uygun değer uygulamalarını karı yönetmek amacıyla kullanmayacakları savını ileri sürmekte ve deneysel çalışmasından elde ettiği sonuçlarla bu savı desteklemektedir.

Karın yönetilmesi noktasında Aboody vd. (1999)'nin çalışmasından elde edilen sonuçlar önemli görülebilir. Aboody vd. (1999), gerçeğe uygun değer raporlaması ile işletmenin piyasa değeri arasındaki ilişkisinin yüksek borç/özsermaye oranına sahip işletmelerde daha zayıf olduğu sonucuna ulaşmıştır. Finansal stresin fazla olduğu yüksek borç/özsermaye oranına sahip işletmelerde manipülasyonun yaşanma ihtimali, nispeten yüksektir. Dolayısıyla, çalışmada yatırımcıların yönetimin manipülasyonuna açık olan gözlemlenemeyen girdilere karşı tutumlarında işletmenin finansal durumunun etkili olduğu ifade edilmektedir. Benzer sonuçlara daha öncesinde Barth vd. (1996)'nin çalışmasında da rast-

lanmaktadır. Barth vd. (1996) finansal açıdan sağlıklı olmayan bankaların finansal durumunu iyi göstermek amacıyla gerçeğe uygun değer muhasebesini kullanabileceği kaygısına değinmektedir. Söz konusu çalışmada yatırımcıların bu kaygıyı göz önünde bulundurduğu ve finansal açıdan sıkıntıları olan bankalarda daha yüksek iskonto oranı kullandıkları dile getirilmektedir.

Tüm gerçeğe uygun değer hesaplamaları gözlemlenebilir girdilere dayanmamaktadır. Bu nedenle gerçeğe uygun değer hesaplamaları üçlü bir hiyerarşi içerisinde raporlanmaktadır. Seviye 1 ve Seviye 2'deki gerçeğe uygun değer hesaplamaları gözlemlenebilir girdilere dayandığından güvenilirlik ve doğrulanabilirlik noktasında pek sıkıntılı görülmez. Buna karşılık Seviye 3'deki gerçeğe uygun değer hesaplamaları gözlemlenebilir olmayan girdilere dayandığından; yönetimin varsayımları ile finansal performans arasındaki bağlantıya yatırımcıların şüpheyle yaklaşmasına neden olabilmektedir. Kothari vd. (2010)'un çalışması bu savı desteklemektedir. Kothari vd. (2010) piyasa katılımcıları tarafından biçimlendirilen ve piyasadan doğrudan gözlemlenebilen gereğe uygun değer hesaplamaları konusunda hem güvenilirlik hem de doğrulanabilirlik noktasında herhangi bir kuşkuya gerek olmadığını dile getirmektedir. Buna karşılık, Kothari vd. (2010) piyasadan gözlemlenebilir olmayan girdiler kullanılarak yapılan gerçeğe uygun değer hesaplamalarının ise daha temkinli karşılanabileceğine değinmektedir. Maines ve Wahlen (2006), bu bilgiye paralel şekilde, sermaye fiyatlaması yaparken yatırımcıların Seviye 3'deki gerçeğe uygun değer hesaplamalarına daha az ağırlık verdiğini ortaya koymaktadır.

Bu noktada önemli olan konu; Seviye 3'deki gerçeğe uygun değer hesaplamalarının hiç dikkate alınmadığı şekilde kesin bir yargıya varılamayacağıdır. Song vd. (2010), gözlemlenebilir girdilere dayalı olarak 1. ve 2. Seviyede-

ki gerçeğe uygun değer ölçümlerinin; gözlemlenebilir olmayan girdilere dayalı Seviye 3'deki gerçeğe uygun değer hesaplamalarına göre daha ilişkili bilgi olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ancak her ne kadar Seviye 3'deki gerçeğe uygun değer hesaplamaları diğer seviyelere göre daha az değer ilişkisine sahip olsa da söz konusu çalışmada sonuç olarak tüm seviyelerdeki gerçeğe uygun değer bilgisinin yatırımcılar tarafından dikkate alındığı ifade edilmektedir.

Laghi vd. (2012)'in çalışması, işletmenin piyasa değeri ve net kar rakamı ile tüm seviyelerdeki gerçeğe uygun değer ölçümleri arasında istatistiksel ve teorik olarak anlamlı ilişkiler ortaya koymaktadır. Buna karşılık 2009 – 2011 dönemi gibi ekonomik açıdan olumsuz bir dönem için Seviye 3'deki gerçeğe uygun hesaplamalarının genel ekonomik konjonktürün tersine hareket ettiği tespit edilmiştir. Bu tespit, Seviye 3'deki gerçeğe uygun değer hesaplamasının daha subjektif kriterlere bağlı olmasına dayandırılmıştır. Seviye 3'deki gerçeğe uygun değer hesaplamalarının tutarlılık içermemesi, bu tutarlıların daha dikkatli incelenmesini ve finansal bilgi kullanıcılarının değerlendirmelerinde daha az dikkate alınmasını gerektirebilir. Bunun yanında söz konusu tutarsızlık, ekonominin içinde bulunduğu durumdan veya piyasadaki anomalilerden kaynaklanmış da olabilir; bu nedenle Seviye 3 hakkında kesin yargılara varmak mümkün gözükmemektedir.

Clor-Proell vd. (2013), gerçeğe uygun değer değişimlerinin raporlanma şeklinin profesyonel olmayan yatırımcıların finansal bilginin ihtiyacı uygunluğu konusundaki yargılarını etkilediğini ortaya koymaktadır. Yazarlar, gerçeğe uygun değer hiyerarşisine uygun şekilde ayrıntılı bir raporlama yapılmadığında, diğer bir ifade ile sadece gerçeğe uygun değer değişimindeki rakam raporlandığında ve ayrıntılı şekilde gerçeğe uygun değer seviyelerindeki değişim ayrı ayrı raporlandığında yatırımcıların değer ilişkisi algılarının farklılaştığını tespit etmiştir. Çalışmada bu

algı değişiminin, Seviye 3'deki gerçeğe uygun değer değişimlerine karşı yatırımcıların daha temkinli yaklaşmasından kaynaklandığı belirtilmektedir. Yatırımcılar Seviye 3'deki gerçeğe uygun değer değişimlerini finansal raporlardan veya dipnotlarından okuyamadığında değerlendirme yetilerini, eksik bilgi nedeniyle, sağlıklı şekilde kullanamamaktadır.

**Araştırma Sorusu 3:** Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin tüm seviyelerinde yer alan hesaplamalar yatırımcılar tarafından yararlı bir bilgi olarak algılanmakta mıdır?

**Araştırma Sorusu 4:** Yatırımcılar, Seviye 3'de sınıflandırılan gözlemlenebilir olmayan girdilere dayalı gerçeğe uygun değer hesaplamalarına diğer seviyelere göre daha temkinli yaklaşmakta mıdır?

### 3. ARAŞTIRMANIN METEDOLOJİSİ

Araştırma, çalışmanın amacı doğrultusunda ve konuya ilişkin önceki çalışmaların bulguları göz önünde bulundurularak belirlenen araştırma soruları çerçevesinde durum tespitine yönelik olarak yürütülmüştür.

#### 3.1. Araştırmanın Amacı

Finansal raporlarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu artırmak amacıyla standart koyucu kuruluşlar, gerçeğe uygun değer kullanımını ön plana çıkartmıştır. Bu gelişme ile birlikte finansal raporlar, güvenilirlik ve doğrulanabilirlik özellikleri üzerinden tartışılmaya ve eleştirilmeye başlanmıştır. Standart koyucu kuruluşlar, bu eleştirileri azaltmak ve finansal bilgi kullanıcılarına daha açık bilgi sunmak amacıyla gerçeğe uygun değer hesaplamasında yararlanılan girdileri göz önünde bulundurarak gerçeğe uygun değer hiyerarşisi oluşturmuştur. Bu çerçevede çalışmanın amacı; yatırımcıların gerçeğe uygun değer hiyerarşisine yönelik yargılarını ortaya koymak olarak belirlenmiştir.

#### 3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Verilerin Toplanması

Çalışma, durum tespitine yönelik olarak şekillendirilmiş ve hipotezler yerine araştırma soruları üzerinden yürütülmüştür. Araştırmanın kapsamı, yatırım kararı konusunda profesyonel görüşe sahip olacakları düşüncesiyle, SPK'dan yetki almış olan aracı kurumlardaki portföy yönetimi departmanında çalışanlar ve brokerler olarak belirlenmiştir. 09/2013 itibarıyla SPK'dan yetki almış olan aracı kurum sayısı 100 ve toplam çalışan sayısı 5.471 kişidir. Söz konusu kurumlarda portföy yönetiminde çalışanların sayısı toplam çalışanların %2'si (110 kişi); broker olarak çalışanların sayısı ise %9,1 (608 kişi) olarak belirtilmektedir (TSPAKB, 2013). Örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde basit tesadüfi örnekleme yöntemi formülü kullanılmış ve % 95 güven düzeyinde ve  $\pm$  %10 sapma aralığında 85 kişi ile anket yapılması gerektiği hesaplanmıştır. 150 yatırımcıya anket gönderilmiş olup; geri dönüş alınan anketlerden 92 tanesi değerlendirmeye uygun bulunmuştur. Böylece analize uygun olarak % 62 oranda geri dönüş sağlanmıştır.

Araştırma kapsamında kullanılan veriler, tarafınca geliştirilen bir anket formu aracılığıyla toplanmıştır. Anket, Aralık 2013 döneminde internet üzerinden cevaplandırılmıştır. Anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin sorular yer almaktadır. İkinci bölümde ise farklı gerçeğe uygun değer hiyerarşisi seviyelerinde raporlama yapan iki işletmeye yönelik senaryo oluşturulmuş ve katılımcıların bu senaryo çerçevesinde yargılarında farklılaşma olup olmadığı ölçülmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümde ise katılımcıların gerçeğe uygun değer hesaplamalarında kullanılan girdiler hakkındaki görüşlerini tespit etmeye yönelik 5'li Likert (5. Kesinlikle Katılıyorum, 4. Katılıyorum, 3. Fikrim Yok, 2. Katıl-

mıyorum, 1. Kesinlikle Katılmıyorum) ile ölçülen sorular bulunmaktadır.

Anketin güvenilirliği Cronbach's Alpha yöntemi ile ölçülmüş ve Alpha katsayısı 0,922 olarak hesaplanmıştır. Bu sonuca dayanarak anketin güvenilir olduğu söylenebilir. Katılımcılara ilişkin demografik bilgiler Tablo 1'de sunulmuştur.

**Tablo 1. Katılımcılara İlişkin Demografik Bilgiler**

YAŞ	n	( %)
18 – 25	15	16,3
26 – 30	50	54,3
31 – 35	24	26,1
36 – 40	3	3,3
Toplam	92	100
MESLEKİ DENEYİM	n	( %)
0 – 2	27	29,3
3 – 5	42	45,7
6 – 10	19	20,7
11 – 15	4	4,3
Toplam	92	100
EĞİTİM DURUMU	n	( %)
Doktora	4	4,3
Yüksek Lisans	30	32,6
Lisans	58	63
Toplam	92	100

Ankete katılanların büyük bir kısmının 26 – 35 yaş aralığında olduğu görülmektedir. Buna ek olarak katılımcıların yaklaşık olarak yarısının 3 – 5 yıllık iş deneyimine sahip olduğu söylenebilir.

Eğitim durumu açısından ise katılımcıların önemli bir kısmının lisans mezunu olduğu; buna karşılık doktora düzeyinde eğitim almış katılımcıların sayısının düşük olduğu dikkatleri çekmektedir.

### 3.3. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi

Yatırımcıların gerçeğe uygun değer muhasebesini yararlı bir bilgi olarak algılayıp algılamadığını ortaya koymak amacıyla ankette altı adet soruya yer verilmiştir. Sorulara verilen cevapların dağılımı ve her bir soruya ilişkin ortalamalar Tablo 2'de sunulmuştur.

Ankete katılan yatırımcıların büyük çoğunluğu, yatırım kararları alınırken değerlendirme ölçüsü olarak gerçeğe uygun değeri kullanan finansal raporların, tarihi maliyet kullananlara oranla, daha yararlı/ihtiyaca uygun bilgiler sunduğunu ifade etmektedir. Bu aşamada ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun değer muhasebesinin işletmenin finansal durumunu ve riskliliğini yansıtmaya kabiliyeti üzerinden değerlendirilebilir. Elde edilen cevaplar, gerçeğe uygun değer muhasebesi ile birlikte finansal raporların şeffaflığının arttığını göstermektedir. Bu sonuca dayanarak, gerçeğe uygun değere dayalı olarak hazırlanan finansal raporlardan işletmelerin finansal durumu hakkında daha gerçekçi değerlendirmeler yapılacağı söylenebilir. Bunun yanında, verilen cevaplar göz önünde bulundurularak, işletmelerin riskliliğini yansıtmaya konusunda gerçeğe uygun değer muhasebesinin tarihi maliyete göre üstünlüğünden de bahsedilebilir.

Finansal raporlar, işletme ile çeşitli çıkar grupları arasındaki bilgi akışını sağlamaktadır. Bu noktada finansal raporlarda sunulan bilgi ile finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgi arasındaki fark, söz konusu bilgilerin kalitesini belirlemektedir. Tablo 2'den de görülebileceği üzere yatırımcıların önemli bir bölümü, gerçe-

ğe uygun değer muhasebesi ile bilgi boşluğunun / farklılığının azaldığını belirtmektedir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer muhasebesinin, yatırımcılar açısından, finansal raporların kalitesine olumlu katkı yaptığı söylenebilir.

**Tablo 2. GUD Muhasebesinin Yararlılığına İlişkin Sorular**

	Tamamen Katılmıyorum (1)	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum (5)	ORTALAMA
Gerçeğe uygun değer muhasebesi işletmenin finansal durumu hakkında tarihi maliyete göre daha doğru / gerçekçi bilgiler sunarak şeffaflığı artırmaktadır.	3 (%3,3)	20 (%21,7)	8 (%8,7)	50 (%54,3)	11 (%12)	3,50*
İşletmenin risk profili, gerçeğe uygun değere dayalı hazırlanan finansal raporlardan, tarihi maliyete dayalı hazırlanan finansal raporlara göre, daha rahat anlaşılabilirliktedir.	7 (%7,6)	14 (%15,2)	21 (%22,8)	45 (%48,9)	5 (%5,4)	3,29*
Gerçeğe uygun değer muhasebesi, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgi ile raporlarda sunulan bilgi arasındaki boşluğu/farklılığı azaltmaktadır.	0 (%0)	11 (%12)	18 (%19,6)	61 (%66,3)	2 (%2,2)	3,58*
Yatırımcıların karar alma sürecinde, gerçeğe uygun değere dayalı hazırlanan finansal raporlar, tarihi maliyete dayalı hazırlanmış finansal raporlara göre daha yararlı bilgiler sağlamaktadır.	0 (%0)	8 (%8,7)	21 (%22,8)	43 (%46,7)	20 (%21,7)	3,81*
Gerçeğe uygun değere dayalı finansal raporlarda sunulan bilgilerin güvenilirliği, tarihi maliyete göre daha düşüktür.	0 (%0)	2 (%2,2)	16 (%17,4)	31 (%33,7)	43 (%46,7)	4,25*
Gerçeğe uygun değer muhasebesi ile finansal raporların ihtiyaca uygunluk/yararlılık özelliğindeki artış, bu bilgilerin güvenilirlik özelliğindeki azalıştan daha fazladır.	3 (%3,3)	11 (%12)	13 (%14,1)	41 (%44,6)	24 (%26,1)	3,78*

\* Tek grup T-Testi sonuçlarına göre, % 95 güven aralığında, her bir soru için verilen cevapların ortalamasının, ölçeğin orta noktası olan 3 rakamından istatistiksel olarak farklılaştığını belirtmektedir.

Önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere gerçeğe uygun değer kullanımına yönelik eleştiriler, güvenilirlik noktasında yoğunlaşmaktadır. Ankete katılan yatırımcıların büyük bir kısmı, tarihi maliyete göre gerçeğe uygun değerlerin daha az güvenilir olduğunu belirterek, eleştirileri desteklemektedir. Ancak unutulmamalıdır ki, finansal raporlar, tamamen hem ihtiyaca uygun hem de güvenilir olamamaktadır. Söz

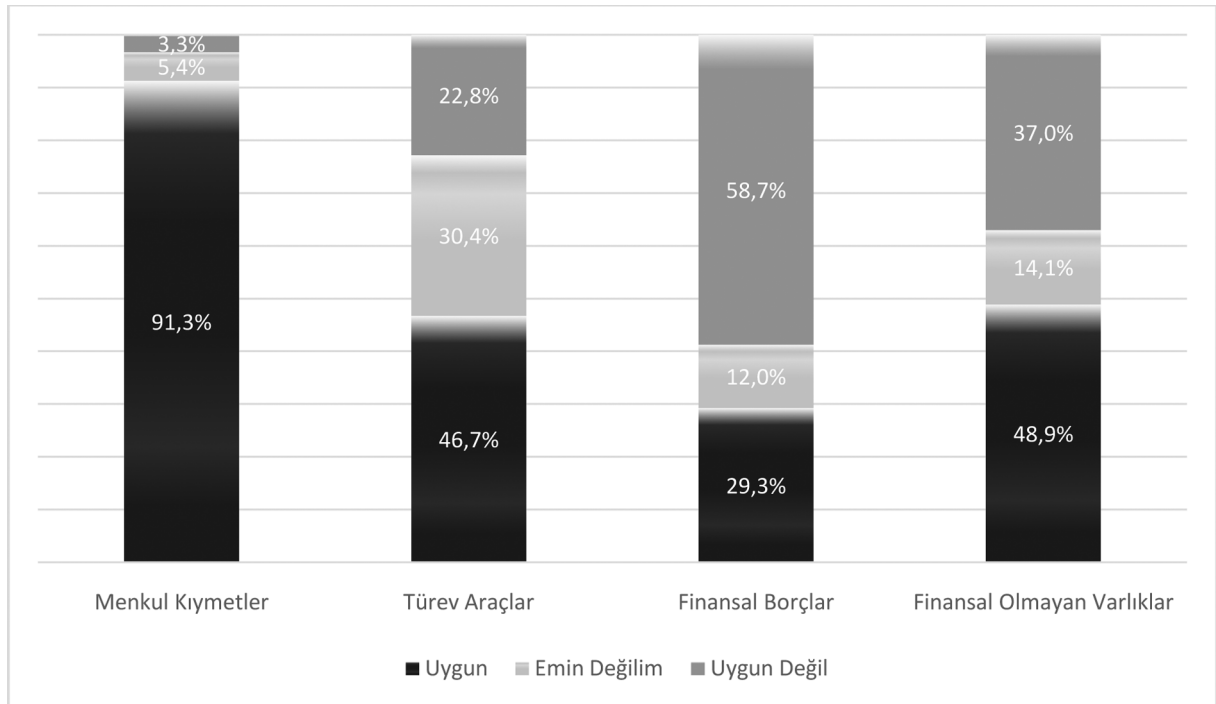


konusu iki nitelik arasındaki ilişki negatif yönlüdür. Diğer bir deyişle birindeki artış, diğerinde azalmaya neden olmaktadır (Scott, 2003:36). Bu aşamada önemli olan nokta; gerçeğe uygun değer kullanımı ile birlikte finansal bilginin ihtiyaca uygunluk özelliğindeki artışın, güvenilirlik özelliğindeki azalıştan daha fazla olup olmadığıdır. Ankete katılan yatırımcılara göre gerçeğe uygun değer muhasebesi, finansal raporların ihtiyaca uygunluk özelliğini, güvenilirlik özelliğindeki azalışa oranla, göreceli olarak daha fazla artırmaktadır.

Tablo 2’de yer alan tüm sorulara ilişkin verilen cevaplar topluca değerlendirildiğinde ise gerçeğe uygun değer muhasebesinin yatırımcılar tarafından yararlı bir bilgi olarak algılandığı söylenebilir. Bunun yanında, tarihi maliyet yöntemiyle karşılaştırıldığında, gerçeğe uygun değere dayalı hazırlanan finansal raporlara güvenilirlik açısından şüpheyle yaklaşılsa da ihtiyaca uygunluk özelliğindeki artışın bu şüphelere daha ağır bastığı ifade edilebilir. Bu sonuç, Hirst vd.

(2004), Muller ve Riedl (2002), Türel (2009), Song vd. (2010) ve Laghi vd. (2012)’nin sonuçları ile tutarlılık göstermekte ve tarihsel verilere dayalı yapılan sermaye piyasası çalışmalarının bulgularını desteklemektedir.

Genel bir bakış açısı ile değerlendirme sürecinde gerçeğe uygun değer kullanımının yatırımcılar tarafından yararlı bir bilgi olarak algılandığı ortaya konulmuştur. Ancak bilanço kalemleri açısından yatırımcıların gerçeğe uygun değer kullanımı ile ilgili düşüncelerinin farklılaşması muhtemeldir. Koonce vd. (2011), yatırımcıların gerçeğe uygun değere ilişkin değerlendirmelerinin ilgili kalemin varlık hesabı veya kaynak hesabı olmasına ve işletmenin ilgili varlığı yakın bir zamanda elden çıkarma niyeti olup olmamasına göre farklılaştığını ortaya koymaktadır. Farklı bilanço kalemleri açısından gerçeğe uygun değer kullanımının uygun olup olmadığına ilişkin verilen cevaplar Şekil 2’de sunulmaktadır.



**Şekil 2. Gerçeğe Uygun Değer Kullanımına İlişkin Tercihler**

Şekil 2 incelendiğinde yatırımcıların, işletmenin fiyat değişimlerinden yararlanmak amacıyla elinde bulundurduğu menkul kıymetler açısından, gerçeğe uygun değer kullanımını tercih ettikleri rahatlıkla söylenebilir. Menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değeri, genellikle aktif bir piyasadan (Seviye 1) doğrudan gözlemlenebilmektedir. Dolayısıyla yatırımcıların önemli bir bölümünün menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değeri tercih etmesi, güvenilirlik endişelerinin nispeten az olması ile ilişkilendirilebilir. Bunun yanında Tablo 2'deki cevaplar, gerçeğe uygun değer kullanımının işletmenin finansal durumu hakkında şeffaflığı artırdığına işaret etmektedir. Buna istinaden, piyasa fiyatı üzerinden değerlendirilen menkul kıymetlerin, söz konusu menkul kıymetleri elinde bulunduran işletmelerin finansal durumu hakkında yatırımcılara daha gerçekçi bilgi sunacağı söylenebilir.

İşletmenin sahip olduğu türev araçların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesine yönelik yatırımcıların tercihleri, menkul kıymetlerle karşılaştırıldığında, nispeten düşük kalmaktadır. Türev araçların gerçeğe uygun değeri, aktif bir piyasadan gözlemlenebilir girdilerle hesaplanıyor olsa dahi (Seviye 1 ve Seviye 2); ülkemizdeki türev piyasaların derinliği ve işlem miktarı, menkul kıymet piyasalarına oranla, daha sınırlıdır. Bunun yanı sıra; türev araçların kimyası, menkul kıymetlere oranla daha karmaşıktır ve çoğu durumda opsiyon fiyatlama yöntemi gibi hesaplamalara ihtiyaç duyulmaktadır. Sayılan nedenlere bağlı olarak, yatırımcıların türev araçların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesine nispeten daha temkinli yaklaşığı söylenebilir.

İşletmelerin nakit ödeme yükümlülüklerini ifade eden finansal borçlar, TFRS 9 standardı uyarınca, bazı durumlar haricinde, etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen borçlar niteliğindedir. İlk muhasebeleştirilmelerinden sonraki dönemlerde finan-

sal borcun gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülebilmesi için “gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal borç” olarak sınıflandırılmış olması gerekmektedir. Bir finansal borç, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüldüğünde borca ilişkin kredi riskinde meydana gelen değişimler kapsamlı gelirdir; piyasa riskine ilişkin değişim ise kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer değişimi olması durumunda söz konusu değeri değişikliği parçalara ayrılması ve farklı kalemler altında raporlanması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında; finansal borçların gerçeğe uygun değer değişimlerinin hesaplanması, finansal raporların anlaşılabilirlik özelliğini azaltıcı/zorlaştırıcı bir durum olarak değerlendirilebilir. Buna ek olarak, standart koyucu kuruluşun finansal borçlar için temel değerlendirme yöntemi olarak itfa edilmiş maliyet yöntemini benimsemesi, finansal borçların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesine yönelik yatırımcıların olumsuz bakış açısını açıklamak için kullanılabilir.

TFRS 13 kapsamında bir finansal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde, piyasa katılımcısının bu varlığı en iyi ve en üst seviyede kullanarak veya bu şekilde kullanacak başka bir piyasa katılımcısına satarak ekonomik fayda sağlayabileceği varsayımı yapılmaktadır. Bu noktada söz konusu varlığın fiziki olarak mümkün olan kullanımı, yasalara uygunluğu ve finansal açıdan elverişliliği gerçeğe uygun değere etki edebilmektedir. Söz konusu etkiler göz önünde bulundurulduğunda, finansal olmayan varlığın kendi başına değerlendirilip değerlendirilemeyeceği veya aktif bir piyasanın mevcut olup olmaması önem kazanmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, taşıtlar gibi bazı finansal olmayan varlıklar açısından gerçeğe uygun değer hesaplamaları kolay ve güvenilir nitelikte olsa dahi ilk madde ve malzeme, yarı mamul gibi stok kalemleri; taksit plakası, müzik anlaşmaları gibi sürekli bir aktif piyasası bulunmayan ve müşteri-

ye özgü özellikler taşıyan maddi olmayan duran varlık kalemleri açısından gerçeğe uygun değer kullanımı uygun görülmeyebilir. Bu bilgiye paralel şekilde, TFRS 13 standardı incelendiğinde, standardın bazı finansal olmayan varlıkları kapsam dışında bıraktığını görmekteyiz. Örneğin; stoklar, gerçeğe uygun değer yerine net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilmektedir. Net gerçekleşebilir değer her ne kadar gerçeğe uygun değer ile bazı benzerlikler taşısa da farklı bir değerlendirme ölçüsüdür. Buna ek olarak, finansal olmayan varlıkların değerlendirme uzmanını tarafından hesaplanan gerçeğe uygun değeri çoğunlukla kişisel yargıları ve bazı sübjektif varsayımları içermektedir (Sorin, 2011:316). Dolayısıyla ankete katılan yatırımcıların finansal olmayan varlıklar için değerlendirme ölçüsü olarak gerçeğe uygun değer kullanımına yönelik çekinceleri, gerçeğe uygun değer hesaplamalarının genellikle

gözlemlenebilir olmayan girdileri bünyesinde barındırmasına dayandırılabilir. Buna karşılık Şekil 2’den de görüldüğü üzere katılımcıların yarıya yakını, Seviye 3’de dahi olsa, gerçeğe uygun değer kullanımının uygun olduğunu belirtmiştir. Bu bulgu, gözlemlenebilir olmayan girdilerin tamamen güvenilmez olduğunu söylemenin, mümkün olmadığını göstermektedir.

Ancak Şekil 2’deki sonuçlar bir arada değerlendirildiğinde yatırımcıların gözlemlenebilir girdiler ile gözlemlenebilir olmayan girdilere karşı yargıları arasında farklılık olması beklenilebilir. Gözlemlenebilir girdiler ve gözlemlenebilir olmayan girdilere göre hesaplanan iki farklı gerçeğe uygun değer yatırımcıların işletmenin finansal durumu hakkındaki yargılarını etkileyip etkilemediğini ortaya koymak amacıyla düzenlenen senaryoya ilişkin elde edilen sonuçlar Tablo 3’de sunulmuştur.

**Tablo 3. Senaryo Analizine İlişkin Sonuçlar**

Aynı sektörde faaliyet gösteren, aynı piyasa fiyatı, benzer finansal yapıya ve temettü politikasına sahip iki işletmeden A işletmesi, Seviye 1’de hesapladığı gerçeğe uygun değerdeki değişim nedeniyle 1 Milyon TL kazanç; B işletmesi Seviye 3’de hesapladığı gerçeğe uygun değerdeki değişim nedeniyle 1 Milyon TL kazanç raporlamıştır.	A İşletmesi	Aynı	B İşletmesi
Hangi işletme daha yüksek Fiyat/Kazanç Oranına sahiptir?	0 (%0)	26 (%28,3)	66 (%71,7)
Hangi işletmenin gelecekteki nakit yaratma potansiyeli daha yüksektir?	30 (%32,6)	62 (%67,4)	0 (%0)
Hangi işletme daha riskli yatırım olarak değerlendirilebilir?	2 (%2,2)	23 (%25)	67 (%72,8)
Hangi işletmenin finansal raporları daha ihtiyaca uygundur?	37 (%40,2)	55 (%59,8)	0 (%0)
Hangi işletmenin finansal raporları daha güvenilirdir?	85 (%92,4)	7 (%7,6)	0 (%0)



Tablo 3’de ortaya konulan senaryoda, yatırımcıların finansal raporların güvenilirliğine yönelik yargılarının işletmeye yönelik risklilik yargılarını etkilemesi beklenmektedir. İşletmenin Fiyat/Kazanç Oranı ve hangi işletmenin daha riskli olduğuna yönelik iki soru, katılımcıların risklilik algısını ölçmeye yönelik sorulmuştur. Diğer şartlar sabitken yatırımcıların güvenilirlik algısı arttıkça yatırımcıların söz konusu işletmeyi daha az riskli olarak nitelendirilmesi beklenmektedir. Diğer bir ifade ile güvenilirlik algısı ile F/K Oranı ve riskli yatırım arasında negatif yönlü ilişki olması beklenilmektedir. Söz konusu ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını ve yönünü belirleyebilmek amacıyla değişkenler regresyon analizi yardımıyla test edilmiş ve sonuçlar Tablo 4’de sunulmuştur.

ler arasında açık bir farklılıktan bahsetmek mümkün değildir. Tablo 3’den de görüldüğü üzere katılımcıların büyük bir bölümü (%67,4) her iki işletmenin nakit yaratma kabiliyetini aynı olarak nitelendirmiştir. Bunun yanında hiçbir katılımcının B işletmesinin nakit yaratma kabiliyetinin daha yüksek olarak değerlendirmemesi dikkat çekicidir. Bu sonuç, gözlemlenebilir olmayan girdilerin daha çok, işletmenin yatırımları olarak değerlendirilebilecek duran varlıklar için kullanılıyor olması ve söz konusu varlıkların kısa bir süre içerisinde elden çıkartılmasının planlanmaması ile bağlantılı görülebilir. Buna karşılık menkul kıymetler gibi dönen varlık niteliğindeki varlıkların gözlemlenebilir girdiler kullanılarak hesaplanan gerçeğe uygun değeri ve ortaya çıkan değer değişimlerinin, yatırımcı-

**Tablo 4. Regresyon Analizi Sonuçları**

	Sabit Terim			Güvenilirlik			R <sup>2</sup>
	Beta	t değeri	P değeri	Beta	t değeri	P değeri	
<b>Fiyat/Kazanç Oranı</b>	3,553*	20,137	,000	-,776*	-4,877	,000	,457
<b>Riskli Yatırım</b>	3,529*	17,492	,000	-,765*	-4,200	,000	,405

\* %99 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlılığı temsil etmektedir.

Regresyon sonuçları, %99 güven düzeyinde, güvenilirlik ile risk algısı arasında negatif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı ilişkinin varlığını ortaya koymaktadır. Bu bulgulara dayanılarak, işletmelerin finansal performansından bağımsız şekilde, kullanılan girdilere yönelik güvenilirlik algısının işletmenin riskliliği konusundaki değerlendirmelere etki ettiği düşünülebilir.

Katılımcıların verdikleri cevaplar çerçevesinde nakit yaratma kabiliyeti açısından gözlemlenebilir girdiler ile gözlemlenebilir olmayan girdi-

lara kısa bir süre içerisinde gerçekleşecek nakit girişleri konusunda daha güçlü sinyal vermesi beklenilebilir.

Katılımcıların yaklaşık olarak %60’ı, gözlemlenebilir girdiler ile gözlemlenebilir olmayan girdiler arasında finansal raporların ihtiyaca uygunluğu konusunda herhangi bir ayırım olmadığını ifade etmektedir. Bu sonuç, nakit yaratma kabiliyeti ile oldukça benzerlik göstermektedir. Dolayısıyla değerlendirme sürecinde kullanılan girdiler arasında ihtiyaca uygunluk açısından her-

hangi bir ayırım yapılabilmesi için işletmenin nakit yaratma kabiliyeti hakkında söz konusu girdilerden bir tanesinin belirgin bir üstünlüğü olması gerektiği söylenebilir. Katılımcıların verdikleri cevaplar çerçevesinde, gözlemlenebilir girdilerden ve gözlemlenebilir olmayan girdilerden elde edilen gerçeğe uygun değer hesaplamaları arasında güvenilirlik açısından net bir farklılık olsa da aynı şeyi ihtiyaca uygunluk açısından söylemek mümkün değildir.

Gözlemlenebilir girdilerden ve gözlemlenebilir olmayan girdilerden elde edilen gerçeğe uygun değere yönelik katılımcıların algılarını ortaya

koymak amacıyla, senaryo analizine ek olarak, ayrı sorular da ankete eklenmiştir. Söz konusu sorulara ilişkin alınan cevaplar ve cevapların dağılımı Tablo 5’de sunulmuştur.

Tablo 5’den görüleceği üzere ankete katılan yatırımcıların büyük bir bölümü gözlemlenebilir girdileri yatırım kararlarında ihtiyaca uygun bir bilgi olarak nitelendirmektedir. Gözlemlenebilir olmayan girdiler açısından dağılım biraz farklılaşmaktadır. Ancak halen gözlemlenebilir olmayan girdilerin ihtiyaca uygun olduğunu ifade eden katılımcıların sayısı, ihtiyaca uygun olmadığını ifade edenlere göre daha fazladır.

**Tablo 5. Gözlemlenebilir ve Gözlemlenebilir Olmayan Girdilerin İhtiyaca Uygunluğuna İlişkin Sonuçlar**

	Tamamen Katılmıyorum (1)	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum (5)	ORTALAMA
Gözlemlenebilir girdilerden yararlanılarak elde edilen gerçeğe uygun değer hesaplamaları yatırım kararlarında göz önünde bulundurulması gereken önemli bilgi niteliğindedir.	0 (%0)	19 (%20,7)	2 (%2,1)	38 (%41,3)	33 (%35,9)	3,90*
Gözlemlenebilir olmayan girdilerden yararlanılarak elde edilen gerçeğe uygun değer hesaplamaları yatırım kararlarında göz önünde bulundurulması gereken önemli bilgi niteliğindedir.	18 (%19,6)	11 (%12)	17 (%18,5)	44 (%47,8)	2 (%2,1)	3,01
Yatırım kararlarında gözlemlenebilir olmayan girdilerden yararlanılarak elde edilen gerçeğe uygun değer hesaplamalarına gözlemlenebilir girdilerden elde edilen GUD hesaplamalarına göre daha az ağırlık verilmelidir.	0 (%0)	19 (%20,7)	21 (%22,8)	32 (%34,8)	20 (%21,7)	3,57*

\* Tek grup T-Testi sonuçlarına göre, % 95 güven aralığında, her bir soru için verilen cevapların ortalamasının, ölçeğin orta noktası olan 3 rakamından istatistiksel olarak farklılaştığını belirtmektedir.

Son olarak, yatırım kararlarında gözlemlenebilir girdilere daha fazla ağırlık verilmesi konusunda sorulan soruya verilen cevaplar, senaryo analizinden elde edilen sonuçlarla örtüşmektedir. Tablo 5'e bakıldığında gözlemlenebilir girdilere göre hesaplanan GUD'e daha fazla ağırlık verilmesi gerektiğini ifade eden katılımcıların sayısının çok fazla olmadığı görülmektedir. Senaryo analizinde de yatırımcıların yaklaşık %60'ı finansal raporların ihtiyaca uygunluğu konusunda iki işletme arasında fark olmadığını ifade etmişti. Bu noktada gözlemlenebilir girdilere daha fazla ağırlık verilmesi gerektiğini vurgulayan katılımcıların davranışı, gözlemlenebilir girdilerin daha güvenilir olmasına bağlanılarak açıklanabilir.

## 5. SONUÇ

Uluslararası Muhasebe Standartları ile birlikte değerlendirme ölçüsü olarak tarihi maliyetten gerçeğe uygun değere doğru yönelim söz konusudur. İşletmeler varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerini hesaplamada kullanılan girdilerin gözlemlenebilir olup olmamasına göre sınıflandırarak raporlamaktadır. Doğrudan aktif bir piyasadan gözlemlenebilir girdilerden yararlanarak hesaplanan gerçeğe uygun değer Seviye 1 olarak adlandırılırken; gözlemlenebilir olmayan girdilerden yararlanarak hesaplanan gerçeğe uygun değer Seviye 3 olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla güvenilirlik açısından Seviye 1'den Seviye 3'e doğru azalan şekilde bir sıralama yapmak mümkündür. Güvenilirlik ve ihtiyaca uygunluk açısından gereçeğe uygun değer hakkında literatürde çeşitli görüşlere rastlamak mümkündür. Farklı görüşlerin varlığı nedeniyle standart koyucu kuruluşların doğrulanabilirlik ve güvenilirlik açısından gerçeğe uygun değer hiyerarşisi başlığı altında üçlü bir sınıflandırmaya gitmesi, yerinde bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinde farklı seviyelerde yer alan gerçeğe uygun değer hesaplamalarına yönelik yatırımcı-

ların yargılarını ortaya koymayı amaçlayan bu çalışma, 92 yatırımcıdan elde edilen cevaplar ile şekillendirilmiştir.

Çalışmada temel olarak iki araştırma sorusuna yönelik değerlendirmelerde bulunulmuştur. İlk olarak, çalışmada yatırımcıların gerçeğe uygun değerlerin güvenilirlik ve ihtiyaca uygunluk konusundaki algıları üzerinde durulmuştur. Elde edilen sonuçlar, gerçeğe uygun değer kullanımının finansal raporların güvenilirlik özelliğini azalttığını; ancak söz konusu azalışın finansal raporların ihtiyaca uygunluk özelliğindeki artışa oranla göreceli olarak daha düşük kaldığını göstermektedir.

Çalışmanın devamında ise yatırımcıların gözlemlenebilir girdiler ve gözlemlenebilir olmayan girdilere dayalı gerçeğe uygun değer hesaplamalarına yönelik yargıları üzerinden değerlendirmelerde bulunulmuştur. Seviye 1'de yer alan gerçeğe uygun değer raporlaması Seviye 3'de yer alan gerçeğe uygun değer raporlamasına göre daha güvenilir bulunmakla birlikte ihtiyaca uygunluk açısından kesin bir üstünlükten bahsedilememektedir. Elde edilen sonuçlar neticesinde ihtiyaca uygunluk açısından önemli olan nokta; işletmelerin nakit yaratma kabiliyetleri konusunda yatırımcılara verilen sinyal olarak görülebilir. Bu doğrultuda gözlemlenebilir olmayan girdilerin güvenilmez olduğu; dolayısıyla ihtiyaca uygun olmadığı şeklinde kesin bir yargıya varmanın yanlış olacağı söylenebilir. Çalışma kapsamında ortaya konulan bulgular çerçevesinde yatırım kararı alınırken her ne kadar gözlemlenebilir girdilere daha fazla ağırlık verilse de gözlemlenebilir olmayan girdilerin de hesaplamalara dahil edildiği ifade edilebilir. Bu sonuç, sermaye piyasasından elde edilen hazır verilerle yapılan deneysel çalışmaların bulguları ile örtüşmektedir.

Çalışmada ortaya konulan sonuçlar değerlendirilirken çalışmanın kısıtları göz önünde bulundu-

rulmalıdır. Öncelikle sonuçlar, çalışmaya katılan 92 yatırımcının görüşleri doğrultusunda şekillendirilmiştir; dolayısıyla daha geniş kapsamlı bir çalışmada farklı sonuçların elde edilme olasılığı mevcuttur. Buna ek olarak, katılımcılar Türkiye sermaye piyasası açısından değerlendirmelerde bulunmuştur. Aynı soruların farklı ülkelerin sermaye piyasalarına yönelik sorulması durumunda elde edilen cevapların değişebileceği dikkate alınmalıdır. Gerçeğe uygun değer hiye-

rarşisine göre raporlama Türkiye açısından yeni bir uygulama sayılabilir. Bu nedenle gerçeğe uygun değer hiyerarşisinde farklı seviyelerin değer ilişkisini ölçmeye yönelik deneysel çalışmaların yapılması için yeterli veri seti henüz oluşmamıştır. İleriki yıllarda yeterli veri setinin oluşması durumunda yapılacak deneysel bir çalışmanın bu çalışmayı tamamlayacağı düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Aboody, David, Mary E. Barth ve Ron Kasznik, "Revaluations of Fixed Assets and Future Firm Performance," **Journal of Accounting and Economics**, 1999, Vol. 26, s. 149-178.
- Barth, Mary, "Fair Values and Financial Statement Volatility," **Market Discipline across Countries and Industries** (Edt: Claudio Borio, William Curt Hunter, George Kaufman ve Kostas Tsatsaronis), MIT Press, Cambridge, MA, 2004.
- Barth, Mary ve Greg Clinch, "Revalued Financial, Tangible, and Intangible Assets: Associations with Share Prices and Non-Market-Based Value Estimates," **Journal of Accounting Research**, 1998, Vol. 36, s. 199-233.
- Barth, Mary, William Beaver ve Wayne Landsman, "Value-Relevance of Banks' Fair Value Disclosures under SFAS No. 107," **The Accounting Review**, 1996, Vol. 71, No. 4, s. 513-553.
- Benston, George J., The Shortcomings of Fair-Value Accounting Described in SFAS 157, **Journal of Accounting and Public Policy**, 2008, Vol. 27, No. 2, s. 101-114.
- Campbell, Ronald L, Lisa A. Owens ve Diana R. Robinson, "Fair Value Accounting From Theory to Practice," **Strategic Finance**, 2008, Vol. 90, No. 1, s.31-37.
- Clor-Proell, Shana M., Chad A. Proell ve Terry D. Warfield, "The Effects of Presentation Salience and Measurement Subjectivity on Nonprofessional Investors' Fair Value Judgments", **Contemporary Accounting Research**, 2013, Fourth Coming Issue.
- Fiechter, Peter, "The Effects of the Fair Value Option under IAS 39 on the Volatility of Bank Earnings," **Journal of International Accounting Research**, 2011, Vol. 10, No. 1, s. 85-108.
- Goncharov, I. ve Van Triest, S., "Do Fair Value Adjustments Influence Dividend Policy?," **Accounting and Business Research**, 2011, Vol. 41, No. 1, s. 51-68.
- Hirst D. Eric, Patrick E. Hopkins ve James M. Wahlen, "Fair Values, Income Measurement, and Bank Analysts' Risk and Valuation Judgments", **The Accounting Review**, 2004, Vol. 79, No. 2, s. 453-472.
- Kothari, S.P., Karthik Ramanna ve Douglas J. Skinner, "Implications for GAAP from an Analysis of Positive Research in Accounting," **Journal of Accounting and Economics**, 2010, Vol. 50, No. 2-3, s. 246-286.
- Laghi, Enrico, Sabrina Pucci, Marco Tutino ve Michele Di Marcantonio, "Fair Value Hierarchy In Financial Instrument Disclosure. Is There Transparency For Investors? Evidence From The Banking Industry," **Journal of Governance and Regulation**, 2012, Vol. 1, No. 4, s. 23-38.
- Landsman, Wayne R., "Is Fair Value Accounting Information Relevant and Reliable? Evidence from Capital Market Research," **Accounting and Business Research**, 2007, Special Issue: International Accounting Policy Forum, s. 19-30.
- Laux, Christian ve Christian Leuz, "The Crisis of Fair Value Accounting: Making Sense of the Recent Debate," **Accounting, Organizations and Society**, 2009, Vol. 34, No. 6-7, s. 826-834.
- Lisa Koonce, Karen K. Nelson, ve Catherine M. Shakespeare, "Judging the Relevance of Fair Value for Financial Instruments", **The Accounting Review**, November 2011, Vol. 86, No. 6, s. 2075-2098.
- Maines, Laureen A., ve James M. Wahlen, "The Nature of Accounting Information Reliability: Inferences from Archival and Experimental Research," **Accounting Horizons**, 2006, Vol. 20, s. 399-425.
- Muller, Karl A. ve Edward Riedl, "External Monitoring of Property Appraisal Estimates and Information Asymmetry," **Journal of Accounting Research**, 2002, Vol. 40, s. 865-881.
- Penman, Stephen H., "Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus?," **Accounting and Business Research**, 2007, Special Issue: International Accounting Policy Forum, s. 33-44.
- Penman, Stephen H., "Financial Forecasting, Risk and Valuation: Accounting for the Future," **Abacus**, 2010, Vol. 46, No. 2, s. 211-228.

Scott, William; **Financial Accounting Theory**, 3rd Edition, Prentice Hall; ABD, 2003.

Song, Chang Joon, Wayne B. Thomas ve Han Yi, “Value Relevance of FAS No. 157 FairValue Hierarchy Information and the Impact of Corporate Governance Mechanisms,” **The Accounting Review**, 2010, Vol. 85, No. 4, s. 1375–1410.

Sorin, Stan “Intangible Assets,” **Guide to Fair Value under IFRS**, (Edit: James P. Catty), John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, USA, s. 316, 2011.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu “TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü,” **TMS/TFRS Seti**, Ankara, 2013.

KAP; Kamuyu Aydınlatma Platformu, [www.kap.gov.tr](http://www.kap.gov.tr), 2013

TSPAKB, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği, <http://www.tspakb.org.tr>, 2013.

Türel, Ahmet, **Gerçeğe Uygun Değer ile Finansal Raporlama; Ülkemizde Algılanması ve Uygulanması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2009.

Watts Ross L. ve Jerold L. Zimmerman, “Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective,” **The Accounting Review**, 1990, Vol. 65, No. 1, s. 131-156.

Zyla, Mark L., **Fair Value Measurements: Practical Guidance and Implementation**, John Wiley & Sons, New Jersey, USA, 2010.

# GİRİŞİMCİLİK VE LOJİSTİK ARASI İLİŞKİYE AMPİRİK BİR YAKLAŞIM, ÖRNEK BİR FİRMA İNCELEMESİ

Yrd. Doç. Dr. Mehmet KAHVECİ\*

Salih DİNÇEL\*\*

## ÖZET

Dünya üzerinde yaşanan gelişmelere paralel olarak lojistik sektörü de önemli bir gelişim içerisine girmiş ve özellikle uluslararası ticari faaliyetlerin yaygınlaşması ile lojistiğe duyulan ihtiyaç da artmıştır. Lojistik sektörü oldukça geniş boyutlarda faaliyet gösteren bir sektörü ifade etmektedir. Lojistik kavramının tanımlarının birbirinden farklılık gösteriyor olmasının nedenlerinin başında da bu durum gelmekte ve ilerleyen teknoloji ve değişen şartlara paralel olarak lojistik kavramına yeni anlamların yükleniyor olması da son derece normal bir durumdur. Bu çerçevede lojistiğin faydalarının belirlenmesi ve bu faydaların maksimum seviyeye nasıl çıkabileceğinin araştırılmasının önemi büyüktür. Küresel piyasalarda rekabet seviyesinin gün geçtikçe artması ve rekabet ortamında ayakta kalabilmenin giderek zorlaşması girişimcilik kavramının irdelenmesini fırsatçıl bir noktaya taşımıştır. Faaliyet gösterilen alanlarda var olan veya olması muhtemel fırsatların belirlenmesinde kilit bir rolü olan girişimcilik kavramının işletmelere sağladığı avantajlar nedeni ile üzerinde durulması gereken bir konu haline gelmiştir. Aynı zamanda içinde bulunduğumuz dönem içerisinde girişimcilerin farklı niteliklerine ihtiyaç duyulmasına neden olan unsurların belirlenmesi amaçlanmaktadır. Girişimcilerin iletişim etkinliklerinin süreç içerisinde önemli bir rolü olduğu değerlendirilmesinin doğruluğunun belirlenmesinin amaçlandığı bu makalede girişimcilik ve iletişim etkinliği arasında direkt bir ilişkinin olduğu belirlenmiştir.

Bu makale çalışması bir firma incelemesi doğrultusunda gerçekleştirilmiştir. Çalışanlarının girişimci bir kişiliğe sahip olup olmadıklarını tespit etmek ve girişimcilik eğilimlerinde etkili olan demografik ve psikolojik faktörlerin neler olduğunu belirlemek amacıyla yapılmıştır. Bir anket çalışması ve incelemesi yapılmıştır. Yapılan istatistiksel analizler sonucunda çalışanların kendilerini girişimci bir kişiliğe sahip görüp görmediklerinde ve gelecekte için faktör olan lojistik sektörü çalışanlarının girişimcilik eğilimi ve girişimci kişilik özellikleri arasında anlamlı ilişkiler elde edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Girişimcilik, Lojistik, Lojistik ve Girişimcilik, Girişimcilik Eğilimi,

\* Haliç Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Dekan Yardımcısı

\*\* İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi

**ABSTRACT**

In parallel with the developments in the world, logistics has undergone a significant progress and particularly with the development of international trade, the demand for logistics has increased considerably. The term “logistics” now encompasses a large sector operating widely, which accounts for many various definitions for it. Considering the improvements in technology and changing conditions, it is quite normal that “logistics” has been defined in different ways. In order to do this, the aim is to specify and evaluate the contribution rate of logistic activities to the country’s economy in developed countries. The increasing competition level in the world and the challenge of survival in this competitive environment has moved the concept of entrepreneurship to a significant point. Since the concept of entrepreneurship, which has a key role in determining the existing or prospective opportunities in operating activities, provides advantages for business; it is a worthwhile concept to be considered deeply. Entrepreneurship is not only about seeing and seizing the opportunities. Entrepreneurs are supposed to present outstanding outcomes as they have different point of views than others. In this vein; in the second part of the study, the importance of entrepreneurship is studied and the probable implications of their distinct qualities will be emphasized. Moreover, the reasons why they are required to possess distinctive qualities will be discussed. There is a direct correlation between entrepreneurship and communication skills. This is an important piece of information which proves that the qualities an entrepreneur possesses should have a direct effect on the entrepreneurial process as a whole.

This article study has been carried out in accordance with a firm research. It has been done on the purpose of appointing whether the employees have enterprising personality and determining the demographic and psychologic factors having influence on entrepreneurship tendencies. A questionnaire study and a research have been carried out. As a result of statistical analysis having been done; whether the employees treat themselves as having an enterprising personality and significant relationships between entrepreneurship tendencies and enterprising personality properties of the employees working in logistic sector, which is important for the future, have been obtained.

**Key Words:** Entrepreneurship, Logistics, Logistics and entrepreneurship.



## 1. GİRİŞ

Günümüzde ticari faaliyetler noktasında var olan bütünleşme girişimlerinin yanında küreselleşmenin getirmiş olduğu koşullar lojistik faaliyetlerde bir takım değişikliklerin meydana gelmesine neden olmuştur. Lojistik sektörü, dünya üzerinde değişen koşullara paralel olarak büyük bir değişim yaşamış ve özellikle teknoloji konusunda geline nokta ile birlikte lojistik sektöründe hız büyük önem kazanmıştır.

Lojistik sektörünün günümüzde geldiği noktanın araştırılmasının amaçlandığı bu çalışmadan lojistiğin günümüzde geldiği noktaya paralel olarak önem kazanan bir başka kavram olan girişimcilik üzerinde de durularak lojistik faaliyetlerde girişimciliğin sahip olduğu yere de değinilmesi planlanmaktadır. Bu çalışmada özellikle uluslararası faaliyetlerin yaygınlaşması ile birlikte ihtiyaç duyulan girişimciliğin işletmeler adına ifade ettiği anlamın üzerinde durulması amaçlanmaktadır. Lojistik sektöründe girişimcilik kavramının hangi boyutlarda etkili olduğu araştırılmıştır.

## 2. LOJİSTİK SEKTÖRÜNE TEORİK BAKIŞ

### a. Lojistik Sektörü, Lojistiğin Tanımı ve Önemi

Lojistik sözcüğü, Latince “Logic”, “Yunanca “Logistikos”, İngilizce “Logistics” kelimelerinden türemiş bir kavramdır (Bakkal ve Oflaz, 2011: 6).

Lojistik kavramı, Dünya ticaretinin hacmi büyümeye devam ettikçe daha sık telaffuz edilen bir kavram haline almıştır. Türk Dil Kurumu lojistiği; “ bireylerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere her türlü ürünün, hizmetin ve bilgi akışının çıkış noktasından varış noktasına kadar taşınmasının

etkili ve verimli bir şekilde planlanarak uygulanması” şeklinde tanımlamıştır ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), 15.05.2014).

Lojistiğin tanımı daha geniş bir biçimde yapılabilecek olursa; müşteri hizmetleri, talep, belge akışı, stok yönetimi, sipariş yönetimi, paketleme, üretim planlaması, satın alma, depolama gibi faaliyetleri içeren süreç şeklinde bir tanım ortaya çıkacaktır (Tek ve Karaduman, 2012: 7).

Yapılan tanımlardan hareketle lojistiğin kapsamının oldukça geniş boyutlarda olduğu söylenebilir. Bu çıkarımın yapılabilmesinin temel nedeni farklı alanlarda lojistik hizmetlerinin görülebilmemesinin mümkün olmasıdır. Her ne kadar farklı alanlara hizmet ediyor olsa da lojistik sektörünün sahip olduğu çevrenin genel olarak aynı olduğunu söylemek mümkündür. Depolama, taşıma gibi fonksiyonların var olması sebebi ile bu fonksiyonları ilgilendiren çevrelerde faaliyet gösteriliyor olması nedeni ile bu durum normal olarak görünmektedir.

Lojistik sektörünün özellikle teknolojik açıdan kaydedilen ilerlemeler sonrasında bir dönüşüm yaşadığından söz edilebilir. Küreselleşmenin etkisi ve uluslararası ticaretin giderek yaygınlaşması gibi hususlar lojistik sektörünün dönüşüm yaşamasına neden olan unsurların başında gelmektedir. Öyle ki artık lojistik sektörden söz edilirken sadece depolama, taşıma gibi faaliyetlerin yanında danışmanlık, pazarlama, sigorta, tahsilat gibi birçok hizmetten söz etmek mümkündür (Bayraktutan vd., 2012: 62). Dünya ticaretinde her geçen gün yaşanan gelişmelerin süreceği düşünüldüğünde lojistik sektörünün sahip olduğu anlam ve içerdiği hizmetlerin de aynı oranda gelişeceğinin söylenmesi de yanlış bir yaklaşım olmayacaktır.

Günümüzde sunulan ürün ve hizmetlerin kaliteli olmasının anlam ifade edebilmesi adına isteni-

len yere istenilen zamanda ulaşabilmesi büyük önem taşımaktadır. Artık insanların iş hayatında kaybedilecek en ufak bir zamana dahi tahammülleri yoktur, bunun nedeni de rekabet seviyesinin giderek artan bir hal almış olmasıdır. Üretimi yapılan ürünlerin doğru zamanda ulaştırılmasının önem kazanması sonrasında lojistik kavramının kilit roller üstlendiği süreçlerden söz edilebilir.

Lojistik kavramına önem yükleyen unsur sadece zamanında teslimat değildir. Uluslararası faaliyetlerin giderek artması sonrasında işletmelerin birçok konuda anlayışlarını değiştirmeleri gerekmiştir. Bu değişimler arasında ilk olarak stok yönetiminin değişimine değinilebilir. Stok yönetiminde şartların değişmesi ve stok giderlerinin artmaya başlamış olması lojistik ve lojistiğin fonksiyonlarını önemli bir noktaya getirmiştir (Küçük, 2012: 55).

Lojistiğin önemi kapsamında değinilmesi gereken hususlardan bir tanesi de rekabete olan katkı noktasındadır. Lojistik, müşterilere sunulan hizmetler aracılığı ile onların memnuniyetinin sağlanmasını hedefleyen faaliyetler süreci olduğu için, başarılı faaliyetlerin bir araya gelmesi ile birlikte müşterilerin tatmin edilmesi mümkün olacaktır. Bu sayede işletmelerin rekabet üstünlüğü elde etmeleri mümkün olur. Çünkü günümüzde başarının belirleyicisi konumunda müşteriler vardır (Özguven, 2008: 659).

Lojistik, dünya şartlarının geldiği nokta göz önüne alındığında çok büyük önem ifade etmektedir. Lojistik olmaksızın yürütülecek olan faaliyetlerin sağlıklı bir şekilde ilerliyor oluşundan söz edilmesi oldukça güçtür.

### **b. Lojistiğin Faydaları, Prensipleri ve Faaliyet Alanları**

Lojistiğin faydalarından söz edilirken işletme açısından faydaları ve ekonomi açısından faydalardan söz edilebilir. Diğer bir ifade ile lojistik

faaliyetlerde hem faaliyetleri yürüten işletmeler adına, hem de ülkelerin ekonomisi adına yararlar söz konusudur.

Lojistiğin işletmeye olan faydalarından bahsedilirken ilk olarak üretim aşamasında ortaya çıkması muhtemel problemlerin önüne geçiyor olduğundan söz edilebilir. Bununla birlikte yapılan üretimlerin zamanında ilgili kişi veya kurumlara ulaşması noktasında da önemli olan lojistik işletmeler için yarar sağlamaktadır (Küçük, 2012: 55). Bu nedenle lojistik sürecinin gerektiği şekilde ilerletiliyor olması ile birlikte işletmeler adına faydaların ortaya çıkacağı göz önünde bulundurularak hareket edilmesi doğru olacaktır.

Lojistiğin ekonomiye olan katkıları açısından bir inceleme yapıldığında ise yürütülen faaliyetlerin boyutları genişledikçe bu duruma paralel olarak ülke ekonomisinin de bir canlanma içerisine gireceği söylenebilir (Baki, 2004: 17). Ekonomik açıdan iyi durumda olan ülkelerin lojistik faaliyetlerinde doğru bir planlama yaptıklarından söz edilmesi mümkündür.

Lojistik faaliyetlerin yürütülmesinde göz önünde bulundurulmuş bazı prensipler mevcuttur. Lojistiğin sahip olduğu prensipler lojistik faaliyetlerin yürütülmesinde yol gösterici görevi üstlenbilmeleri nedeniyle dikkate alınmalıdır.

Lojistiğin prensipleri şu şekilde sıralanabilir; (Babacan, 2003: 10-11):

- Standart olma,
- Ekonomik olma,
- Esnek olma,
- Sadelik,
- İzlenebilirlik,
- Koordinasyon,

- Yeterlilik şeklinde sıralanmaktadır.

Lojistiğin sahip olduğu bu prensiplerin her biri önemlidir. Yürütülen sürecin başarıya ulaşabilmesi adına bu prensiplerden faydalanılıyor olması gerekmektedir.(Taşkın ve Durmaz, 2012: 8).

Lojistiğin prensipleri sürecin başlangıcından sonucuna kadar olan tüm aşamalarda faydalanılan prensiplerdir. Bu süreç içerisinde farklı aşamalarda farklı prensiplerin devreye girmesi normaldir. Burada dikkat çekilmesi gereken husus bu prensiplerin tamamından faydalanılıyor olmasının gerektiğidir (Yardımcıoğlu vd., 2012: 250).

Lojistik kavramı açıklanırken lojistiğin kapsamının oldukça geniş olduğuna değinilmişti. Günümüzde küresel rekabet kavramının giderek önemini artırması işletmeleri farklı arayışlara yöneltmiştir. Bu nedenle de lojistiğe ihtiyaç duyulmaktadır. Lojistiğin geniş boyutlara ulaşan bir kavram olması lojistik faaliyetlerinin ve faaliyet gösterilen alanların da önemini artırmıştır.

Lojistiğin faaliyet alanları şu şekildedir(Gümüş, 2009:102-103):

- Taşıma,
- Depolama,
- Ambalajlama,
- Sipariş planlama,
- Satın alma,
- Envanter yönetimi,
- Müşteri hizmetleri şeklindedir.

Görüldüğü üzere lojistiğin faaliyet alanları oldukça geniştir. Lojistik gerek işletmeler açısından gerekse ekonomik açıdan faydalı bir kavram olduğu için faaliyet alanlarının bu denli geniş olması normal bir durum olarak değerlendirilebilir.

Faaliyet alanları arasında taşımada tercih edilecek olan sistemin iyi seçilmesi gerekmektedir. Bu noktada iyi bir analiz yapılarak hangi taşıma sisteminin kullanılacağı belirlenmesi ekonomik olarak gereksiz kayıpların yaşanmasının önüne geçecektir. Bu noktada seçilen sistemlerin maliyetleri aşağıdaki tabloda daha net anlaşılacaktır.

**Tablo 2.1. Lojistik Modlarına Göre Maliyetler**

Lojistik Modu	Maliyetler	
	Sabit Maliyetler	Değişken Maliyetler
Demiryolu Lojistiği	Çok Yüksek	Düşük
Karayolu Lojistiği	Düşük	Yüksek
Denizyolu Lojistiği	Yüksek	Çok Düşük
Havayolu Lojistiği	Çok Yüksek	Esnek
Boru Hattı Lojistiği	En Yüksek	En Düşük

**Kaynak:** (Küçük,2012: 112)

Görüldüğü üzere seçilen sistemlerin maliyetleri arasında önemli farklar ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle de doğru kararın verilmesi işletmeler adına ekonomik açıdan büyük önem ifade etmektedir denebilir.

Lojistik faaliyet alanları konusunda değinilmesi gereken bir başka husus da bu faaliyetleri etkileyen faktörlerdir. Bu faktörler; ekonomik faktörler, politik faktörler, hukuksal faktörler, kültürel faktörler ve teknolojik faktörler şeklinde sıralanabilir. Bu sayılan faktörlerin her biri faaliyetlerin sürdürülebilirliği adına önemlidir (Çevik ve Gülcan, 2011: 38).

Özellikle lojistik faaliyetlerin uluslararası boyut kazanması ve birçok sektörle ilişkisinin bulunması bu faktörlerin etkisinin olmasını beraberinde getirmiştir. Örneğin yurt dışına ürün taşıyan bir lojistik kurumu, gümrüklerde problem yaşayabilir (Kılıç, 2002: 253). Ülkelerin değişen yasaları veya uygulanan bazı kotalar buna neden olabilir. Yaşanan bu sorun hem politik faktörler hem de hukuki faktörler kapsamına girmektedir. Bu gibi sorunlarla karşılaşmamak adına lojistik faaliyetlerin doğru bir şekilde planlanması gerekmektedir.

### 3. GİRİŞİMCİLİK YAPISINA TEORİK BİR BAKIŞ

#### a. Girişimci, Girişimcilik Kavramları ve Girişimciliğin Önemi

Girişimci, Fransızca “entreprende” sözcüğünden çıkmış bir kavramdır. Aynı zamanda İngilizcede “entrepreneur” kelimesine karşılık gelen girişimci, kişinin zamana ve gösterdiği çabaya kendisini vererek yeni bir şeyler ortaya çıkarması şeklinde ifade edilmektedir (Soyşekerci, 2013: 5).

Girişimcinin bir başka tanımı ise faaliyette bulunduğu iş konusunda farklı düşüncelere sahip ve var olan veya olması muhtemel fırsatların bi-

lincinde olan kişi olarak yapılabilmektedir (Pattır ve Karahan, 2010: 29).

Girişimcilik ise; belirli riskler alınarak yeni bir değer oluşturma yönündeki çabalar olarak tanımlanmaktadır (Güney ve Nurmakhamatuly, 2007: 64). Yapılan tanımlardan hareketle girişimcilik ve girişimci kavramları, yeni bir değer yaratmak adına ortaya konan çabaların bir araya gelmesiyle ortaya çıkmıştır denebilir.

Girişimcilik kavramı farklı nitelikli kişi ya da kurumlar için kullanılabilir (Kızılgöl ve İşgüden, 2008: 259). Bu noktada önemli olan hususun hangi amaçla kullanılırsa kullanılsın yeni bir şeyler ortaya koyabilmek adına çabaların varlığı olduğu unutulmamalıdır.

Girişimciliği önemli kılan nedenlerin başında toplumsal refaha olan katkısı gelir. Girişimcilik faaliyetleri sonrasında gerçekleşen proje ve yatırımlar toplumların refah seviyelerine katkı yapacaktır. Bunun yanında bu durum işletmeler açısından da avantaj sağlaması nedeniyle önem ifade etmektedir (Naktiyok ve Kök, 2006: 80).

Girişimcilik fırsatların farkında olunması noktasında önemli bir kavramdır (Marangoz, 2012: 184). Yeni bir değer yaratmak adına fırsatların farkında olunması ve değerlendirilmesinde girişimcilik faaliyetlerinin önemli katkılarından söz edilebilmektedir.

Girişimciliği önemli kılan nedenler maddeler halinde şu şekilde sıralanabilir (Dilsiz ve Kölük, 2005: 5):

- İşsizlik oranlarının düşmesine neden olması,
- Elde edilen gelirlerde yaşanan dengesizlikleri engelliyor olması,
- Bireylerin gelir düzeylerinde artış sağlaması,
- Üretim süreci içerisinde yerli hammadde kullanımına olanak tanınması,

- Büyük kitlelere ulaşarak kalkınmanın boyutlarını genişletmesi,
- Ödeme yapma noktasında denge sağlıyor olması şeklindedir.

Girişimcilik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan proje ve yatırımların yanında yukarıda sayılan maddeler de girişimciliği önemli bir kavram haline dönüştürmüştür. Özellikle günümüzde rekabet ortamında ayakta kalabilmek adına ortaya farklı niteliklerin konması gerektiği göz önüne alındığında girişimciliğin önemi daha net anlaşılacaktır.

### **b. Girişimciliğin ve Girişimci Kişilerin Özellikleri**

Girişimciliğin tanımında da bahsedildiği üzere girişimciliğin özellikleri kapsamında değinilmesi gereken ilk husus yeni değer yaratmaya yönelik çabaların olmasıdır. Bununla birlikte girişimciliğin özelliklerinin bundan ibaret olduğunun söylenmesi mümkün değildir.

Girişimciliğin özellikleri arasında değinilmesi gereken hususlar arasında yaratıcılık ve gerektiğinde risk alabilmek gibi özelliklere de değinmek gerekmektedir(Özkan vd., 2003: 149). Girişimcilik faaliyetlerinin başarıya ulaşabilmesi adına gerekli görüldüğünde risk almak gerekebilir. Bu durum sürekli olarak risk altına girmek olarak algılanmamalıdır. Alınacak risklerin doğru belirlenebilmesi adına girişimcilikte yaratıcılık kavramı da önem kazanmaktadır.

Girişimci kişilerin farklı nitelikler barındıran kişiler oldukları söylenebilir (Çetin, 2007: 219). Bu nedenle girişimcilerden ortaya farklı şeyler koymaları beklenmektedir. Bu çerçevede girişimcilerin sahip oldukları özelliklerin başlıca olanları şu şekildedir(Apak vd., 2010: 25).

- Gerektiğinde risk alabilmek,
- Süreç içerisinde kararlı bir duruş sergilemek,
- Doğru kararları hızlı bir şekilde almak,
- Kendisine güvenen bir yapıya sahip olmak,
- Olaylara farklı açılardan yaklaşabilmek,
- Bir vizyon barındırmak,
- İş bitirici özelliği taşımak,
- Bağımsız bir şekilde hareket etmek,
- Fırsat barındıran durumların bilincinde olmak,
- Yenilikçi olmak,
- İletişim becerisine sahip olmak şeklinde sıralanmaktadır

Girişimci kişilerin sahip oldukları bu özellikleri doğru zamanlarda kullanarak başarıya ulaşmaları beklenmektedir. Girişimci bireylerin sahip oldukları bu özellikler teknik, yönetsel ve bireysel olarak değerlendirilecek olursa ortaya şu şekilde bir tablo çıkacaktır:

**Tablo 3.1. Girişimci Bireylerin Özellikleri**

<b>Teknik Beceriler</b>	<b>Yönetsel Beceriler</b>	<b>Bireysel Beceriler</b>
Sözlü iletişim	Amaçları belirleme	İçsel denetim
Çevresel gözlem	Karar verme	Risk almak
Teknik yönetim bilgisi	İnsan ilişkileri	Yenilik yapmak
Teknoloji	Pazarlama	Değişimi yönetmek
Keşiler arası ilişki	Finans	Kararlı olmak
Dinleyici olmak	Muhasebe	Vizyon sahibi olmak
Örgütlenme	Yönetim	Değişimi tesis etmek
Şebeke kurabilme	Denetim	
Yönetim türü	Sorun çözme	
Usta (yetiştirici) olmak	Girişim	
Takım oyuncusu olmak	Yönetim geliştirme	

**Kaynak:** (Ercan ve Gökdeniz, 2009: 68).

Görüldüğü üzere, gerek teknik ve yönetsel açıdan gerekse bireysel açıdan girişimcilerin farklı nitelikleri vardır. Bu niteliklerin doğru bir şekilde sürece yansıtılması ile birlikte hedeflere ulaşılması da beraberinde gelecektir.

### c. Girişimcilik Süreci

Girişimcilik süreci yapılan planların doğru bir şekilde uygulanabilmesi adına önemli bir süreçtir. Girişimcilik sürecinin temel aşamaları şu şekildedir:

- Motivasyonun sağlanması,
- Fırsatların belirlenmesi
- Kaynakların temin edilmesi,
- Planların hazırlanması,
- Örgütsel yapının oluşturulması şeklindedir.

Motivasyon girişimcilerin en önemli güç kaynakları arasındadır ve en büyük öneme sahip aşama olarak değerlendirilebilir (Güney, 2008: 94-95). İyi bir motivasyon olmadığı takdirde sürece gereken özen gösterilemeyecek ve dolayısıyla süreç başarısız olacaktır. Bu nedenle girişimci bireylerin yüksek motivasyonlu bir şekilde hareket etmeleri gerekmektedir.

Girişimcilerin özellikleri arasında değinilen fırsatların bilincinde olmak süreç içerisinde kilit bir role sahiptir. Çünkü fırsatlar girişimciler üzerinde baskı yaratabilir (Marangoz, 2013: 131). Fırsatların farkında olunmadığı takdirde beklenen gelişmelerin yaşanması mümkün olmayacaktır. Bu nedenle gerekirse bazı riskler alınarak fırsatlar değerlendirilmelidir. Fırsatların bilincinde olmanın motivasyonla ilişkili olduğu gerçeği de göz ardı edilmemelidir.



Gerekli kaynakların temin edilmesi girişimcilerin iletişim becerilerinin yanında, onlara duyulan güvenle de ilişkili bir süreci ifade eder. Kaynakların temin edilmesi kadar önemli olan bir diğer husus da temin edilen kaynakların ne kadar etkin kullanıldığıdır (Müftüoğlu vd., 2004: 9). Bu husus sürecin sonucuna direkt olarak etki etmektedir.

Planların hazırlanması ve sonrasında da örgütsel yapının oluşturulması ilk üç aşamanın ne ölçüde başarılı olduğuna paralel olarak şekillenmektedir. Bu nedenle motivasyonla başlayan sürecin bu noktaya gelebilmesi adına ilk aşamalarda kursuza yakın işleme gerekmektedir. Örgütsel yapının oluşturulmasında girişimcilerin dikkat etmesi gereken hususların başında; patent, sosyal güvenlik ve kullanmak hakkı gibi konular gelmektedir (İraz, 2005: 203). Bu hususlar örgütsel yapı oluşturulurken yerine getirilmesi gereken hukuki sorumluluklar olarak da değerlendirilebilir.

Girişimcilerin sahip oldukları özellikler vasıtasıyla bu uzun soluklu süreci iyi bir şekilde ilerletmeleri beklenmektedir. Girişimcilerin iletişimdeki etkinlikleri bu süreç içerisinde kendi motivasyonlarının yanında önem ifade eden bir başka kavram olarak değerlendirilebilir.

#### **4. LOJİSTİK SEKTÖRÜ ÇALIŞANLARININ GİRİŞİMCİLİK EĞİLİMLERİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK BİR UYGULAMA**

##### **a. Araştırmanın Amacı ve Önemi**

Bu çalışma bir demirçelik firmasının lojistik ihtiyaçlarını karşılayan lojistik firmasında yapılmıştır. Araştırma; çalışan personelin (Denizyolu, Karayolu) girişimcilik eğilimlerini belirlemek amacıyla ile gerçekleştirilmiştir. Şirketin yoğun faaliyet işlevinin olması ve birçok ulaştırma ağı kullanıyor olması önemli bir rol oynamıştır. Denizyolu ile Karayolu ağlarını kullanan farklı ağ çalışanları arasında girişimcilik yaklaşımları ve

bakışları arasında sezinlenen farklılık bu araştırmanın yapılmasında kilit faktör olmuştur.

##### **b. Araştırmanın Modeli ve Hipotezler**

Araştırma 1 bağımlı 5 bağımsız değişkenden oluşmaktadır. Model bulgular kısmında daha açık şekilde ifade edilmiştir. Lojistik sektörü ve girişimcilik ayrı ayrı anlamlar ifade eden, yenilikçi, yaratıcı ve kalkınma temelli kavramlardır. Burada lojistik sektörünün girişimcilik eğilimleri arasındaki ilişkiyi ölçmeyi amaçlayan hipotezler aşağıdaki gibidir.

h1: Lojistik sektörü çalışanının kişilik özelliklerinden; risk almanın, yenilikçilik yapmanın, başarıya ihtiyacı duyma, kontrol odağı olmanın ve belirsizliğe karşı tolerans duymanın girişimcilik eğilimi üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

h2: Denizyolu çalışanlarında kişilik özelliklerinden; risk almanın, yenilikçilik yapmanın, başarıya ihtiyacı duymanın, kontrol odağı olmanın ve belirsizliğe karşı tolerans duymanın girişimcilik eğilimi üzerinde anlamlı bir etkisi vardır.

h3: Karayolu çalışanlarında kişilik özelliklerinden; risk almanın, yenilikçilik yapmanın, başarıya ihtiyacı duymanın, kontrol odağı olmanın ve belirsizliğe karşı tolerans duymanın girişimcilik eğilimi üzerinde anlamlı ve parametrik bir etkisi vardır.

##### **c. Araştırmanın Yöntemi ve Geçerliliği**

Araştırmada kullanılacak verilerin toplanması için anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu, Öznur Bozkurt ve Kutbettin Erdurur'un "*Girişimci Kişilik Özelliklerinin Girişimcilik Eğilimindeki Etkisi*" makalesinden alınmıştır. Ayrıca belirtilen makalede ölçüğün Koh'un (1996) Hong Kong'da tezsiz yüksek lisans öğrencilerine uygulamış olduğu bir ölçek olduğu belirtilmiştir. İki bölümden oluşan anket yapılmıştır. Birinci bölümde demografik sorular, ikinci bölümde ise girişimcilik eğilimini ölçmek üzere soru-

lar yöneltilmiştir.Sorular tabloda ayrıca belirtilmiştir.Girişimci kişilik özelliklerini ölçmek amacıyla kullanılan ölçeğin 36 sorudan oluşmaktadır.Bu ölçekte girişimcilik eğilimleri ile ilgili ayrıca 14 soru sorulmuş ve Girişimcilik

eğiliminin alt kişilik boyutları olan; Yenilikçilik, Başarma ihtiyacı, Kontrol odağı, Risk almak,Belirsizliğe karşı tolerans ile ilgili sorular yöneltilip anlamlı ilişki kurulmaya çalışılmıştır.

#### d. Bulgular

**TABLO 4.1. Araştırmaya Katılan Lojistik Sektörü Çalışanların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular**

		n	%
Yaş	18-25 yaş arası	13	13,0
	26-35 yaş arası	50	50,0
	36-50 yaş arası	33	33,0
	51-65 yaş arası	3	3,0
	65 yaş ve üzeri	1	1,0
Eğitim Durumu	İlköğretim	17	17,3
	Lise	37	37,8
	Ön lisans	19	19,4
	Lisans	24	24,5
	Lisans üstü	1	1,0
Oturdığı Yerleşim Birimi	Köy	19	19,0
	İlçe	54	54,0
	İl	27	27,0
Kaldığı Yer	Bekar evi	12	12,2
	Ailesi ile birlikte	77	78,6
	Arkadaşlarıyla birlikte	9	9,2
Demir çelik sektöründe çalışmaktan memnun musunuz?	Evet	79	79,0
	Hayır	21	21,0
Ailenizde girişimci var mı?	Evet	42	42,0
	Hayır	58	58,0
Kendinizi girişimci olarak görüyor musunuz?	Evet	48	48,0
	Hayır	52	52,0



TABLO 4.2. Girişimcilik Eğilimlerinin Alt Boyutları

## 4.2.1. Korelasyon Analiz Sonuçları

		Risk Alma	Yenilikçi	Başarıya İhtiyaç Duyma	Kontrol Odağı	Belirsizliğe Karşı Tolerans	Girişimcilik Eğilimi
Risk Alma	<i>r</i>	1	,136	-,224*	-,256**	,212*	-,113
	<i>p</i>		,178	,025	,010	,034	,264
	<i>n</i>	100	100	100	100	100	100
Yenilikçi	<i>r</i>		1,000	0,079	-0,019	,253*	,185
	<i>p</i>			,434	,852	,011	,065
	<i>n</i>		100	100	100	100	100
Başarıya İhtiyaç Duyma	<i>r</i>			1	,541**	-,293**	,496**
	<i>p</i>				,000	,003	,000
	<i>n</i>			100	100	100	100
Kontrol Odağı	<i>r</i>				1	-,264**	,313**
	<i>p</i>					,008	,002
	<i>n</i>				100	100	100
Belirsizliğe Karşı Tolerans	<i>r</i>					1	-,191
	<i>p</i>						,057
	<i>n</i>					100	100
Girişimcilik Eğilimi	<i>r</i>						1,000
	<i>p</i>						
	<i>n</i>						100

Araştırma sonuçlarına göre Risk Alma ile Başarıya İhtiyaç Duyma ve Kontrol Odağı arasında negatif yönlü zayıf; Belirsizliğe Karşı Tolerans arasında pozitif yönlü zayıf ilişki bulunmaktadır. Yenilikçilik ile Belirsizliğe Karşı Tolerans arasında pozitif yönlü zayıf ilişki bulunmaktadır. Başarıya İhtiyaç Duyma ile Kontrol Odağı ve

Girişimcilik Eğilimi arasında pozitif yönlü orta kuvvetli; Belirsizliğe Karşı Tolerans arasında negatif yönlü zayıf ilişki bulunmaktadır. Kontrol Odağı ile Belirsizliğe Karşı Tolerans arasında negatif yönlü zayıf ve Girişimcilik Eğilimi arasında pozitif yönlü orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır.

**4.2.2. Regresyon Analiz Sonucu****ÇOKLU REGRESYON MODELİ**MODEL

BAĞIMLI DEĞİŞKEN: Girişimcilik Eğilimi

BAĞIMSIZ DEĞİŞKENLER: Risk Alma – Yenilikçi - Başarıya İhtiyaç Duyma - Kontrol Odağı - Belirsizliğe Karşı Tolerans

	Kareler Toplamı	df	Kare Ortalamaları	F	p
<b>Regresyon</b>	367,304	5	73,461	7,288	0,000*
<b>Hata</b>	947,446	94	10,079		
<b>Genel</b>	1314,750	99			

\*p&lt;0,01

Model Bağımsız Değişkenler	Standardize Edilmemiş Katsayılar		Standardize Edilmiş	t	p	Collinearity Statistics (İç İlişki İstatistikleri)	
	B	Std. Error	Beta			Tolerans Değeri	VIF Değeri
Sabit	16,745	4,204		3,983	,000		
Risk Alma	-,010	,132	-,007	-,074	,941	,894	1,118
Yenilikçi	,436	,226	,179	1,931	,056	,897	1,115
Başarıya İhtiyaç Duyma	,414	,107	,418	3,881	,000	,660	1,516
Kontrol Odağı	,069	,116	,063	,590	,556	,680	1,471
Belirsizliğe Karşı Tolerans	-,160	,162	-,096	-,991	,324	,817	1,223
R=0,529							
R2=0,279							
DÜZELTİLMİŞ R2=0,241							

\*p&lt;0,05

Kurulan çok değişkenli regresyon modeli sonucu maksimum VIF değeri 1,516'dır. En üst sınır olan 5 veya 10'un çok altındadır. Ayrıca en düşük tolerans değeri 0,660 olarak hesaplanmıştır. Bu değer en alt sınır olan 0,1 veya 0,2'den çok yüksektir. Beril Durmuş,E.Serra Yurtkoru ve Murat Çinko'nun Sosyal

Bilimlerde SPSS ile Veri Analizi kitabında belirtilmiştir. Bu nedenle regresyon modelinde çoklu bağıntı sorununun olmadığı görülmektedir.

Kurulan model istatistiksel olarak anlamlıdır ( $R^2=0,279$   $F=7,288$   $p<0,05$ ).

Kurulan modelde Başarıya İhtiyaç Duyma ( $B=,414$   $p<0,05$ ) bağımsız değişkeni anlamlı iken diğer değişkenler anlamlı değildir ( $p>0,05$ ). Buna göre Başarıya İhtiyaç Duyma Girişimcilik Eğilimini olumlu yönde etkilemektedir.

### Verilere İlişkin Normallik Testi ve Sonucu

#### Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Risk Alma	,138	100	,000	,949	100	,001
Yenilikçi	,213	100	,000	,922	100	,000
Başarıya İhtiyaç Duyma	,142	100	,000	,940	100	,000
Kontrol Odağı	,115	100	,002	,966	100	,011
Belirsizliğe Karşı Tolerans	,175	100	,000	,934	100	,000
Girişimcilik Eğilimi	,092	100	,038	,979	100	,115

a. Lilliefors Significance Correction

Yapılan analize göre Girişimcilik Eğilimi puanı normal dağılıma uyarken diğer puanlar normal dağılıma uymamaktadır.

### Logaritmik Dönüşüm Yapılmış Verilere İlişkin Normallik Testi ve Sonucu

#### Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
puan1.1	,103	100	,011	,969	100	,020
puan2.1	,208	100	,000	,921	100	,000
puan3.1	,164	100	,000	,924	100	,000
puan4.1	,091	100	,041	,958	100	,003
puan5.1	,150	100	,000	,947	100	,001
puan6.1	,094	100	,028	,975	100	,058

a. Lilliefors Significance Correction

Yapılan analize göre Girişimcilik Eğilimi puanı normal dağılıma uyarken diğer puanlar normal dağılıma uymamaktadır.

### Spearman Korelasyon Analizi

			Risk Alma	Yenilikçi	Başarıya İhtiyaç Duyma	Kontrol Odağı	Belirsizliğe Karşı Tolerans	Girişimcilik Eğilimi
Spear-man's rho	Risk Alma	<i>rho</i>	1,000	,131	-,227*	-,268**	,256*	-,101
		<i>p</i>		,193	,023	,007	,010	,317
		<i>n</i>	100	100	100	100	100	100
	Yenilikçi	<i>rho</i>		1,000	,068	-,058	,202*	,203*
		<i>p</i>			,504	,566	,044	,043
		<i>n</i>		100	100	100	100	100
	Başarıya İhtiyaç Duyma	<i>rho</i>			1,000	,537**	-,349**	,502**
		<i>p</i>				,000	,000	,000
		<i>n</i>			100	100	100	100
	Kontrol Odağı	<i>rho</i>				1,000	-,298**	,297**
		<i>p</i>					,003	,003
		<i>n</i>				100	100	100
	Belirsizliğe Karşı Tolerans	<i>rho</i>					1,000	-,223*
		<i>p</i>						,025
		<i>n</i>					100	100
	Girişimcilik Eğilimi	<i>rho</i>						1,000
		<i>p</i>						
		<i>n</i>						100

Araştırma sonuçlarına göre Risk Alma ile Başarıya İhtiyaç Duyma ve Kontrol Odağı arasında negatif yönlü zayıf; Belirsizliğe Karşı Tolerans arasında pozitif yönlü zayıf ilişki bulunmaktadır. Yenilikçilik ile Belirsizliğe Karşı Tolerans arasında pozitif yönlü zayıf ilişki bulunmaktadır. Başarıya İhtiyaç Duyma ile Kontrol Odağı ve Girişimcilik Eğilimi arasında pozitif yönlü orta

kuvvetli; Belirsizliğe Karşı Tolerans arasında negatif yönlü zayıf ilişki bulunmaktadır. Kontrol Odağı ile Belirsizliğe Karşı Tolerans arasında negatif yönlü zayıf ve Girişimcilik Eğilimi arasında pozitif yönlü orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır. Belirsizliğe Karşı Tolerans ile Girişimcilik Eğilimi arasında negatif yönlü zayıf kuvvetli ilişki bulunmaktadır.

Grup = Deniz Yolu			Risk Alma	Yenilikçi	Başarıya İhtiyaç Duyma	Kontrol Odağı	Belirsizliğe Karşı Tolerans	Girişimcilik Eğilimi
Spear-man's rho	Risk Alma	<i>rho</i>	1,000	-,052	-,242	-,245	,080	-,145
		<i>p</i>		,721	,090	,087	,580	,317
		<i>n</i>	50	50	50	50	50	50
	Yenilikçi	<i>rho</i>		1,000	,196	,074	,254	,108
		<i>p</i>			,172	,610	,075	,456
		<i>n</i>		50	50	50	50	50
	Başarıya İhtiyaç Duyma	<i>rho</i>			1,000	,612**	-,119	,433**
		<i>p</i>				,000	,409	,002
		<i>n</i>			50	50	50	50
	Kontrol Odağı	<i>rho</i>				1,000	-,145	,416**
		<i>p</i>					,316	,003
		<i>n</i>				50	50	50
	Belirsizliğe Karşı Tolerans	<i>rho</i>					1,000	-,066
		<i>p</i>						,650
		<i>n</i>					50	50
	Girişimcilik Eğilimi	<i>rho</i>						1,000
		<i>p</i>						
		<i>n</i>						50

Deniz yolu grubunda;

Başarıya İhtiyaç Duyma ile Kontrol Odağı ve Girişimcilik Eğilimi arasında pozitif orta kuv-

vetli ilişki bulunmaktadır. Kontrol Odağı ile Girişimcilik Eğilimi arasında pozitif orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır.

Grup = Kara Yolu			Risk Alma	Yenilikçi	Başarıya İhtiyaç Duyma	Kontrol Odağı	Belirsizliğe Karşı Tolerans	Girişimcilik Eğilimi
Spear-man's rho	Risk Alma	<i>rho</i>	1,000	,297*	-,247	-,327*	,440**	-,094
		<i>p</i>		,036	,083	,020	,001	,518
		<i>n</i>	50	50	50	50	50	50
	Yenilikçi	<i>rho</i>		1,000	-,074	-,252	,266	,293*
		<i>p</i>			,610	,077	,062	,039
		<i>n</i>		50	50	50	50	50
	Başarıya İhtiyaç Duyma	<i>rho</i>			1,000	,498**	-,442**	,554**
		<i>p</i>				,000	,001	,000
		<i>n</i>			50	50	50	50
	Kontrol Odağı	<i>rho</i>				1,000	-,431**	,194
		<i>p</i>					,002	,178
		<i>n</i>				50	50	50
	Belirsizliğe Karşı Tolerans	<i>rho</i>					1,000	-,314*
		<i>p</i>						,026
		<i>n</i>					50	50
	Girişimcilik Eğilimi	<i>rho</i>						1,000
		<i>p</i>						
		<i>n</i>						50

Kara yolu grubunda;

Risk Alma ile Yenilikçi arasında pozitif yönlü zayıf; Belirsizliğe Karşı Tolerans arasında pozitif yönlü orta kuvvetli ve Kontrol Odağı arasında negatif yönlü orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır. Yenilikçi ile Girişimcilik Eğilimi arasında pozitif yönlü orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır. Başarıya İhtiyaç Duyma ile Kontrol Odağı ve

Girişimcilik Eğilimi arasında pozitif yönlü orta kuvvetli ve Belirsizliğe Karşı Tolerans arasında negatif yönlü orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır. Kontrol Odağı ile Belirsizliğe Karşı Tolerans arasında negatif yönlü orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır. Belirsizliğe Karşı Tolerans ile Girişimcilik Eğilimi negatif yönlü orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır.

## 5. SONUÇ

Teknolojik gelişmeler ve küreselleşme başta olmak üzere dünyada değişime neden olan unsurlar lojistik kavramına yeni anlamlar yüklemiş ve lojistik faaliyetlerde bu değişimlere ayak uydurabilmek önemli bir hal almıştır. Giderek artan rekabet nedeniyle lojistiğin taşıma fonksiyonu büyük önem kazanmış ve tam zamanında teslimat anlayışı lojistik faaliyetlerin başarısının en önemli belirleyicisi konumuna gelmiştir. Bu nedenle de lojistik faaliyetler yürüten işletmelerin ürün veya hizmetleri, ilgili kişi veya kurumlara tam zamanında ulaştırmamaları halinde problem yaşayacakları öngörülmektedir. Lojistik sektörünün farklı nitelikler kazanması sonrasında girişimcilik kavramının lojistik sektöründe sahip olduğu rolün arttığı söylenebilir. Girişimci kişilerin alacakları risklerin olumlu sonuç vermesi durumunda yürütülen faaliyetlerin istenilen şekilde sonuçlanacağı göz önünde bulundurulduğunda fırsatların değerlendirilmesi ve gerektiğinde risklerin alınabilmesi adına girişimci kişilerin süreç içerisinde kilit rollere sahip oldukları söylenebilir.

Lojistik ve Girişimcilik kavramlarını günümüzde birbiriyle ilişkili birçok yerde görebiliriz. Bu kavramların anlamlarını ve gerekliliklerini arttırmaları için teorik ve pratikte birçok çalışmanın yapılması gerekmektedir. Bu şekilde gelecekte birbirleri için ne kadar bağlı kavramlar olduklarına dair daha net yorumlar yapılabilecektir. Bu makalede teorik kısımlara fazlaca yer verilmesinin sebebi, lisans düzey öğrencilerinin bilgi düzeylerini arttırıp daha çok yorumlayabilme gücüne sahip olmalarını sağlamaktır.

Bu çalışmada belirlenen hipotezlere uygun istatistik çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda lojistik sektörü çalışanlarının girişimcilik eğilimleri ile kişilik tipleri arasında anlamlı iliş-

kiler elde edilmiştir. Başarma ihtiyacı duymanın Girişimcilik eğilimini olumlu yönde etkilediği görülmektedir. Lojistik sektörü çalışanlarının girişimcilik eğilimlerini arttıran; Başarma ihtiyacı duyma, onların motivasyonlarını arttıran bir faktördür. Başarıya ihtiyaç duyma ile Kontrol odağı arasında pozitif yönlü orta kuvvetli bir ilişkinin varlığında mevcuttur. Lojistik sektörü çalışanlarında girişimcilik örnekleri görmek isteyen yönetilerin onların kontrol altında olma ve başarıya ihtiyaç duyma faktörlerine ihtiyaç duyacaklarını bilmelidirler.

Denizyolu çalışanlarında Başarıya ihtiyaç duyma, Kontrol altında olma ile Girişimcilik eğilimi arasında pozitif yönlü orta kuvvetli bir ilişki vardır. Karayolu çalışanlarında ise Yenilikçi ile Girişimcilik eğilimi arasında pozitif yönlü kuvvetli, Risk Alma ile Yenilikçi arasında pozitif yönlü zayıf; Belirsizliğe karşı tolerans arasında pozitif yönlü orta kuvvetli ilişki bulunmaktadır. Ayrıca Başarıya ihtiyaç duyma, Kontrol altında olma ile Girişimcilik eğilimi arasında pozitif yönlü orta kuvvetli bir ilişki vardır.

Denizyolu ve Karayolu çalışanları arasında girişimcilik algıları arasında bir ayırım yapmak gerekirse daha çok Karayolu çalışanlarının girişimcilik yönleri alt bileşenlerinde ilişkilerinin yoğun olduğu görülmektedir. Burada karayolu çalışanlarının daha geleneksel ve hassas bir yapıda olduklarını tespit etmek mümkün. Denizyolu çalışanları genel tespiti doğrular şekilde Başarıya ihtiyaç duymanın onlar için önemli olduğunu vurgulamışlardır. Girişimciliğin başarılı bir sonuca dönüşmesi için bu tespitlerin genişletilmesinde ve uygulanmasında fayda vardır. Bu şekilde Lojistik şirketi yöneticileri çalışanlarını daha çok motive edecek ve girişimciliğin faydalarından şirkete avantaj sağlayacaktır denilebilir. Bu çalışmanın lojistik ve girişimcilik disiplinlerine katkı sağladığı düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Apak, Sudi ve Kamer H. Taşçıyan ve Muzaffer Aksoy (2010)** “Girişimcilik ve Sermaye Tedarik Yöntemleri”, Papatya Yayıncılık, İstanbul.
- Babacan, Muazzez (2003)** “Lojistik Sektörünün Ülkemizdeki Gelişimi ve Rekabet Vizyonu”, Ege Akademik Bakış Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 12.
- Baki, Birdoğan (2004)** “Lojistik Yönetimi ve Lojistik Sektör Analizi”, Volkan Matbaacılık, Trabzon.
- Bakkal, Muharrem ve Arif Oflaz (2011)** “Lojistik Bilgi Sistemleri”, Hiperlink Yayınları, İstanbul.
- Bayraktutan, Yusuf ve Şevket Tüylüoğlu ve Mehmet Özbilgin (2012)** “Lojistik Sektöründe Yoğunlaşma Analizi ve Lojistik Gelişmişlik Endeksi: Kocaeli Örneği”, Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Antalya.
- Çetin, Murat (2007)** “Bölgesel Kalkınma ve Girişimci Üniversiteler”, Ege Akademik Bakış Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1.
- Çevik, Osman ve Bayezid Gülcan (2011)** “Lojistik Faaliyetlerin Çevresel Sürdürülebilirliği ve Marco Polo Programı”, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 20.
- Dilsiz, İrfan ve Nihat Kölük (2005)** “Meslek Yüksekokulları İçin Girişimcilik”, Detay Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara.
- Ercan, Salih ve İsmail Gökdeniz (2009)** “Girişimciliğin Gelişim Süreci ve Girişimcilik Açısından Kazakistan”, Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:49.
- Gümüş, Yusuf (2009)** “Lojistik Faaliyetlerin Rekabet Stratejileri ve İşletme Karı İle Olan İlişkisi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 41.
- Güney, Semra (2008)** “Girişimcilik Temel Kavramlar ve Bazı Güncel Konular”, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Güney, Semra ve Arman Nurmakhamatuly (2007)** “Kültürün Girişimciliğe Etkisi: Kazakistan ve Türkiye Üniversitesi Öğrencilerinin Girişimcilik Özelliklerinin Belirlenmesine Yönelik Kültürlerarası Araştırma”, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:10, Sayı:18.
- <http://www.tdk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 15 Mayıs 2014.
- İraz, Rıfat (2005)** “Yaratıcılık ve Yenilik Bağlamında Girişimcilik ve KOBİ’ler”, Çizgi Kitabevi, Konya.
- Kılıç, Ramazan (2002)** “Türkiye-AB İlişkileri ve Gümrük Birliği”, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılgöl, Ömür ve Burcu İşgüden (2008)** “Bandırma’nın Girişimcilik Potansiyelinin Değerlendirilmesi”, Balıkesir Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:9, Sayı:2.
- Küçük, Orhan (2012)** “Lojistik İlkeleri ve Yönetimi, Seçkin Yayıncılık”, Ankara.
- Marangoz, Mehmet (2012)** “Girişimciler İçin Sınırsız Ticaret: E-Ticaret”, Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1.
- Marangoz, Mehmet (2013)** “Girişimcilik”, Beta Yayınevi, 2. Baskı, İstanbul.
- Müftüoğlu, Tamer ve Yılmaz Ürper ve Mehmet Başar ve Tuğberk Tosunoğlu, (2004)** “Girişimcilik”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, Eskişehir.
- Naktiyok, Atılhan ve Sabahat Bayrak Kök (2006)** “Çevresel Faktörlerin İç Girişimcilik Üzerine Etkileri”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:8, Sayı:2.
- Özgül, Nihan (2008)** “Hizmet Pazarlamasında Müşteri Memnuniyeti ve Ulaştırma Sektörü Üzerinde Bir Uygulama”, Ege Akademik Bakış Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 2.
- Özkan, Şule ve Selçuk Emsen ve Fatma Gündoğdu ve Hayati Aksu (2003)** “Türkiye’de Girişimcilik ve Belirleyicileri: Marmara ve Doğu Anadolu Bölgesi Üzerine Bir Uygulama”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt:58, Sayı:4.



**Patır, Salt ve Mehmet Karahan (2010)** “Girişimcilik Eğitimi ve Üniversite Öğrencilerinin Girişimcilik Profillerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması”, İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt:1, Sayı 2.

**Soyşekerci, Serhat (2013)** “Uygulamalar ve Örnekleriyle Girişimcilik”, Kriter Yayınevi, İstanbul.

**Taşkın, Ercan ve Yasemin Durmaz (2012)**“Lojistik Faaliyetler(Hizmet Kalitesi ve Müşteri Değeri)”, Detay Yayıncılık, İstanbul.

**Tek, Ömer Baybars ve İlkay Karaduman (2012)** “Tedarik Zinciri Bakış Açısıyla Lojistik Yönetimi: Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları”, Ekonomi Yayınları, İzmir.

**Yardımcıoğlu, Mahmut ve Hilal Kocamaz ve Özlem Özer (2012)** “Lojistik Yönetiminde Taşıma Sistemleri ve Maliyetleme Yöntemleri, 2. Bölgesel Sorunlar ve Türkiye Sempozyumu”.



# OTEL İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİ ETKİLEYEN GÜNCEL GELİŞMELER

**Yrd. Doç. Dr. Ahmet AKTÜRK\***

## ÖZET

Otel işletmeleri rekabetin uluslararası boyutta yoğun olarak yaşandığı bir sektörde faaliyet göstermektedirler. Bu sektörde fiyatların oluşumu hizmeti sunan işletme tarafından değil, çoğunlukla tur operatörleri tarafından tespit edilmektedir. Satış fiyatlarının çok fazla değiştirilemediği bir ortamda işletmenin hayatta kalabilmesi için maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi ve orta ve uzun vadede stratejik kararların doğru bir şekilde alınması gerekmektedir. Bu ortamda otellerin iyi çalışan bir işletme bilgi sistemine ihtiyaçları bulunmaktadır. Otel işletmeleri de dâhil olmak üzere işletme bilgi sistemlerinin bel kemiğini muhasebe bilgi sistemleri oluşturmaktadır. Değişime uyumun önemli olduğu bir sektörde muhasebe bilgi sistemlerinin de esnek olması, ihtiyaçlara cevap vermesi gerekmektedir. Bu doğrultuda çalışmada otel işletmelerinin muhasebe bilgi sisteminde değişime sebebiyet verebilecek güncel gelişmeler üzerinde durulmuştur. Bu gelişmeler bağımsız denetim, bilgi teknolojileri, çevreye duyarlılık, çok boyutlu performans ölçüm sistemleri, kredi derecelendirme, kurumsal yönetim, muhasebe standartları, sermaye piyasaları, USALI ve yalın üretim başlıkları altında incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Otel İşletmeleri, Muhasebe Bilgi Sistemi, Güncel Gelişmeler

## ABSTRACT

### (CURRENT EVENTS THAT AFFECT ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM IN HOTELS)

Hotels are running in a market in which competition is hard and international. Generally, prices are determined by not hotels that serving but tour operators. If hotels want to survive in a market in which prices can't be changed easily, they should manage their costs and make mid-term and long-term decisions accurately. In this market, hotels need an information system that runs effectively. Accounting information systems are important parts of the firms' information systems in all firms including hotels. Accounting information systems should be flexible and response all need in this market in which the adaptation to changes is important. Therefore, in this study, current events that affect the accounting information systems are mentioned. These events are explained under these titles: independent auditing, information technology, sensitivity of environment, multi dimensional performance measurement systems, credit rating, corporate governance, capital markets, USALI, lean production.

**Keywords:** Hotels, Accounting Information System, Current Events

\* Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi, akturk@akdeniz.edu.tr

**GİRİŞ**

Otel işletmeleri rekabetin uluslararası boyutta yoğun olarak yaşandığı bir sektörde faaliyet göstermektedirler. Bu sektörde fiyatların oluşumu hizmeti sunan işletme tarafından değil, çoğunlukla tur operatörleri tarafından tespit edilmektedir. Satış fiyatlarının çok fazla değiştirilemediği bir ortamda işletmenin hayatta kalabilmesi için maliyetlerin etkin bir şekilde yönetilmesi ve orta ve uzun vadede stratejik kararların doğru bir şekilde alınması gerekmektedir. Bu ortamda otellerin iyi çalışan bir işletme bilgi sistemine ihtiyaçları bulunmaktadır.

Otel işletmeleri de dâhil olmak üzere işletme bilgi sistemlerinin bel kemiğini muhasebe bilgi sistemleri oluşturmaktadır. Değişime uyumun önemli olduğu bir sektörde muhasebe bilgi sistemlerinin de esnek olması, ihtiyaçlara cevap vermesi gerekmektedir. Otel işletmelerinin muhasebe bilgi sisteminde değişime sebebiyet verebilecek güncel gelişmeler yaşanmaktadır. Bu çerçevede çalışmada işletme faaliyetleri ve bilgi ihtiyacı, otel işletmelerinde muhasebe bilgi sistemi konularına değinilerek giriş yapılmıştır. Devamında güncel gelişmeler bağımsız denetim, bilgi teknolojileri, çevreye duyarlılık, çok boyutlu performans ölçüm sistemleri, kredi derecelendirme, kurumsal yönetim, muhasebe standartları, sermaye piyasaları, USALI ve yalın üretim başlıkları altında incelenmiştir.

**1. İŞLETME FAALİYETLERİ VE BİLGİ İHTİYACI**

İşletmelerin küresel rekabet ortamında yaşamını sürdürmesi ve varlığını uzun süreli olarak devam ettirmesi, adımlarını stratejik olarak planlamasını zorunlu kılmaktadır. Bu zorunluluk bilgiye dayalı rekabetin önem kazandığı günümüzde uygun ve güvenilir bilginin önemini bir kat daha

arttırmaktadır. Bu özellikleri taşımayan bilgiler stratejik olarak hatalı kararların alınmasına yol açacaktır. Yetersiz ve yanlış bilgiler nedeniyle alınan hatalı kararların yol açtığı problemler kısa vadeli pazarlama önlemleriyle aşılamaz. Özellikle istikrarlı bir biçimde yeni bilgi yaratan ve bu bilgiyi kuruluşun her yerinde kullanan işletmelerin uzun vadede varlıklarını devam ettirebilecekleri görülecektir (Ceran ve Bezirci, 2011:104).

Bir tanım verilecek olursa bilgi, verinin anlamlı sonuçlara dönüştürülmüş şekli olarak, sistem ise aralarında ilişkiler olan parçaların belli bir amacı gerçekleştirmek üzere ilişkisel bir bütün oluşturması olarak tanımlanabilir. Bilgi sisteminin girdisi veri, çıktısı ise bilgidir. Bir işletmede bilgi sisteminin girdisi olan veri işletme içi ve işletme dışı kaynaklardan elde edilir. Bilgi sisteminin dönüşüm sürecinden geçirilen veri, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçları ve önceden belirlenen amaçlar doğrultusunda bilgiye dönüştürülmüş olur. Sistemin çıktısı olarak ifade edilen bilgi ise değişik amaçlarla kullanılmak üzere işletme içi ve dışı kullanıcılara iletilir (Karakaya, 1994: 25).

Bu noktada ilgili taraflara gerekli bilgiyi sağlayan işletme bilgi sistemlerinin önemi ortaya çıkmaktadır. Bu sistem kurulmadan önce yöneticilerin işletme faaliyetlerinin neler olduğunu belirlemesi gerekmektedir. İşletmenin etkili olarak yönetilmesi için bu yaklaşım önemlidir. Örneğin işletme üç sütundan oluşan bir tablo hazırlayarak, bu tabloda birinci sütuna temel işletme faaliyetlerini, ikinci sütuna bu işletme faaliyetleri için gerekli olan anahtar kararları ve üçüncü sütuna da yöneticilerin bu kararları alma esnasında ihtiyaç duyduğu bilgileri koyabilir. Bu tabloya aşağıda yer verilmiştir (Romney ve Steinbart, 2006: 27).

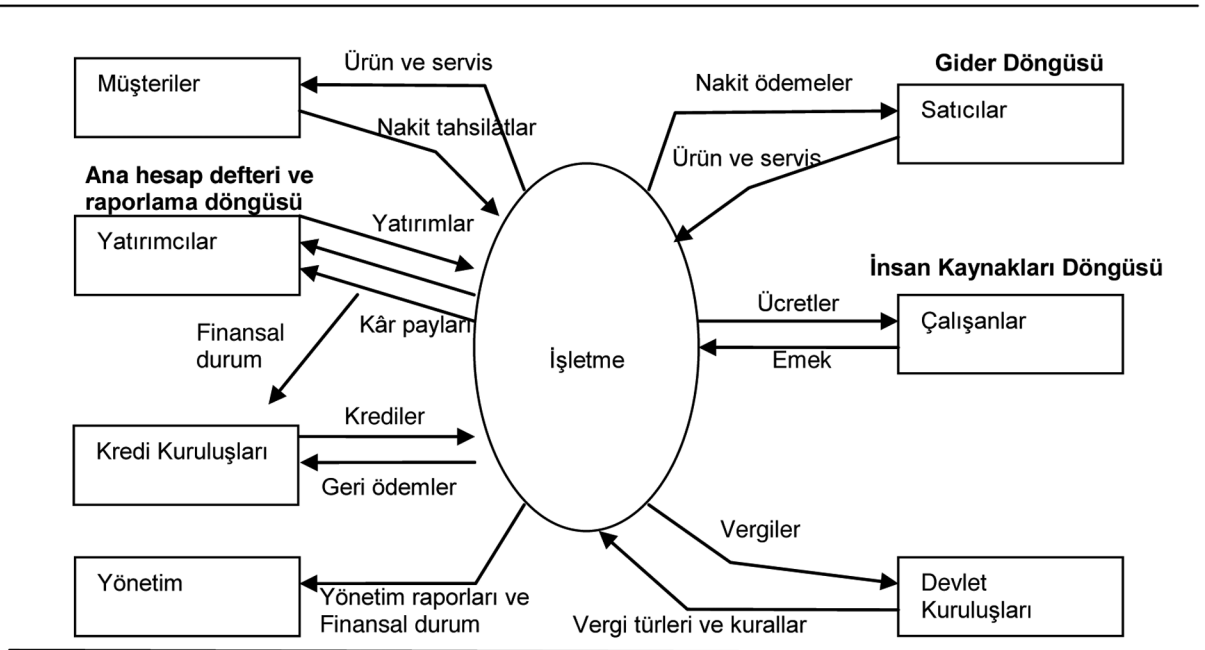
**Tablo 1. İşletme Faaliyetleri, Anahtar Kararlar ve Bilgi İhtiyacı**

<b>İşletme Faaliyetleri</b>	<b>Anahtar Kararlar</b>	<b>Bilgi İhtiyacı</b>
Sermaye edinimi	Ne kadar, Öz kaynak veya borç, Borçlanma koşulları	Nakit akış projeksiyonları, Tahmini finansal tablolar, Amortisman planları
Binaların ve teçhizatın edinimi	Binaların boyutları, Teçhizat miktarı, Kira veya satın alma, Yer, Yerine koyma süresi	Kapasite tespiti, Fiyat tespiti, Pazarlama çalışmaları, Vergi oranları ve kanunlar
Çalışanların bulunması ve eğitilmesi	Deneyim gereksinimleri, Başvuranların dürüstlük ve beceri düzeyleri, Hangi eğitim	İş tanımlamaları, Başvuranların özgeçmişleri ve yetenekleri
Stok edinimleri	Hangi modeller bulundurulacak, Satın alış fiyatı, Hangi satıcıdan, Nasıl bir stok kontrol modeli	Pazar analizleri, Stok durum raporları, Satıcı performansı ve ödeme koşulları
Reklam ve pazarlama faaliyetleri	Hangi medya, İçerik	Maliyet analizi, Pazar kapsamı
Ürünlerin satışı	Fiyat artış oranı, Doğrudan satış uygulamaları, Kabul edilen kredi kartları	Tahmini satış rakamları, Kredili satışlar, Alıcıların kredibilitesi
Tahsilâtlar	Kredili satış koşulları, Nakit ödemeler nasıl olacağı	Alıcı hesaplarının durumu, Alacakların geri dönüş raporları
Çalışanlara ücret ödemeleri	Ücret miktarı, Kesintiler ve ödememe durumu, Ücret bordroları	Satışlardan komisyon, Zaman temelli ücretlendirme, Diğer ücretleme sisteminin maliyeti
Vergi ödemeleri	Ücret kesintilerinin ödenmesi, Satış vergileri	Kanunlar, Giderler, Toplam satışlar
Satıcılara yapılan ödeme	Kime, Ne zaman, Ne kadar ödeme	Satıcı faturaları, Hesap ödemeleri

(Romney ve Steinbart, 2006: 29)

Bilgi ihtiyacının zamanında ve uygun şekilde karşılanması işletmedeki alt, orta ve üst düzey yöneticilerin kendilerine verilen görevleri başarıyla yerine getirebilmesi için kritik öneme sahiptir. Bilgi ihtiyacı da işletmedeki iş döngüsü

içinde üretim, pazarlama, personel ve muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilir. (Hall, 2013: 5) Bir işletmenin tipik iş döngüsü ve dış çevreyle olan ilişkileri aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.



**Şekil 1. Tipik İş Döngüsü ve İşletmenin Dış Çevreyle Olan İlişkileri**

(Romney ve Steinbart, 2006: 28)

İşletmedeki bu döngüler tespit edilip anlaşıldıktan sonra sıra sektörün kendine has özellikleri de dikkate alınarak işletme bilgi sistemini oluşturmaya gelir. Çalışmanın devamında sadece bu sisteminin bir parçası olan muhasebe bilgi sistemi üzerinde durulacaktır.

## 2. OTEL İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Literatürdeki muhasebe bilgi sistemine ilişkin bazı tanımlar şöyledir:

İşletme dışından ortaklar, potansiyel yatırımcılar, yerel yönetimler, vergi kurumları ve kredi kuruluşları gibi, işletme içinden yönetim için finansal yönlü ve karar alma sürecinde gerekli olacak verileri toplayan, sınıflayan, işleyen ve analiz eden organizasyondur (Moscove ve Simkin, 1987: 19).

Yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, işletme eylemlerinin kontrolünü mümkün kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak için gerekli bilgileri sağlamaya yönelik bir sistem olarak tanımlanabilir (Sürmeli ve Diğ., 2001: 43).

İşletme yöneticilerine bilgi sağlayan, işletmenin kaynaklarının oluşumunu, oluşan bu kaynakların kullanılma biçimini, tüketilen kaynaklar sonucunda meydana gelen artış ve azalışları ve işletmenin mali açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten sistemdir (Bekçi ve Ömürberk, 2007: 99). İşletmedeki veri olarak nitelendirilebilecek faaliyetleri kayıt altına alarak bunları bilgi olarak temel finansal raporlara çeviren ve yönetimin isteği doğrultusunda özel finansal raporlar hazırlayan işletme bilgi sisteminin bir parçasıdır (Hall, 2013: 7).

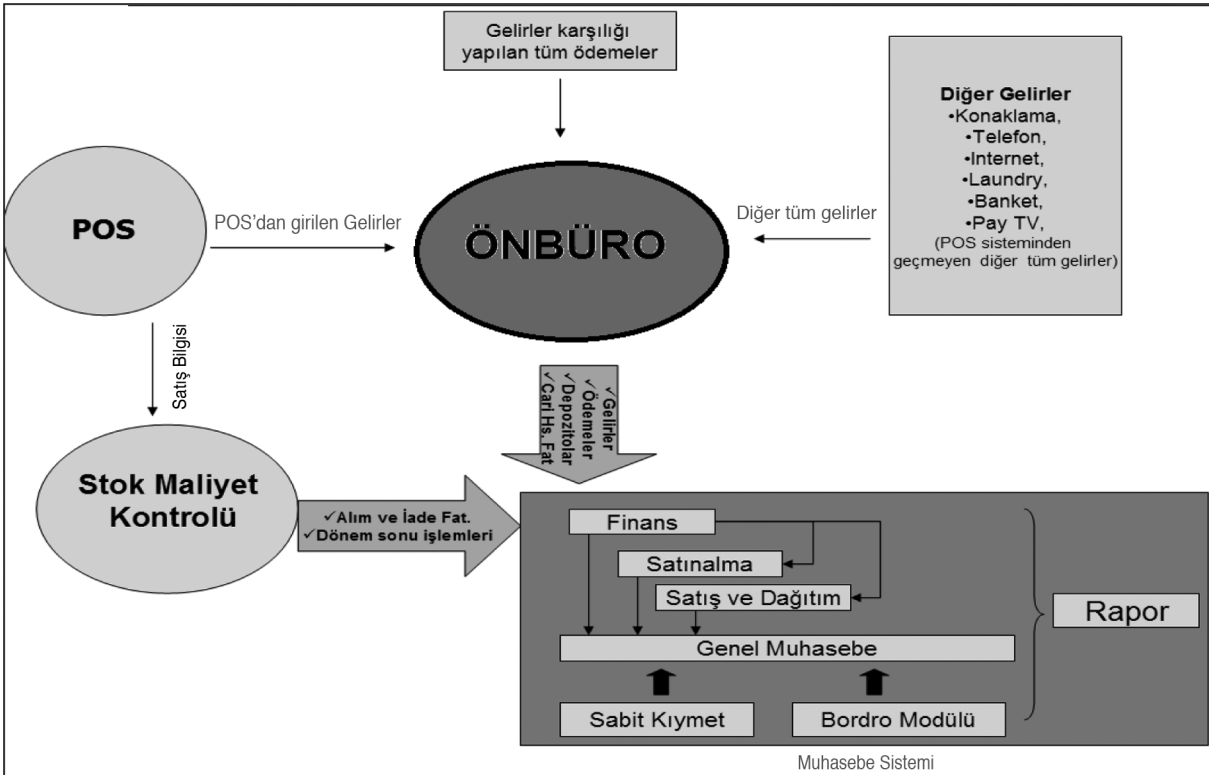
Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerin verimliliklerinin artırılması ve iç kontrol sistemlerinin daha etkin çalışması açısından önemlidir. Muhasebe bilgi sisteminin etkin bir şekilde çalışması ve elde edilen bilgilerin etkin kullanımı işletme verimliliğine değişik şekillerde ve önemli boyutta katkı sağlayacaktır. Böylece işletmeler rekabet güçlerini geliştirecekler ve ülkelerin ekonomik kalkınmaları hız kazanacaktır. Ayrıca işletmenin arzuladığı yöne gitmesini sağlayan, sürprizlerle karşılaşmasını önleyen iç kontrol sisteminin de ayrılmaz bir parçasıdır (Yıllancı, 2001: 38).

Muhasebe bilgi sistemi bir işletmede şu temel

faaliyetleri yürütür (Romney ve Steinbart, 2006: 6-7):

- Faaliyetler ve operasyonlar için veri toplama ve kaydetme.
- Planlama, karar verme, uygulama ve kontrol aşamaları için toplanan bu verileri ve bilgileri işleme.
- İşlerin aksamadan sürdürülebilmesi için gerekli kontrolleri sağlama.

Muhasebe bilgi sistemi, otel işletmelerinde Şekil 2’de gösterilen bir örnek iş döngüsü içinde bu temel faaliyetleri yürütür.



**Şekil 2. Otel İşletmelerinde İşletme İçi İş Döngüsü**

(Fidelio Opera sürümü ile Muhasebe Bağlantısı dökümanı, 2008, [http://www3.dogus.edu.tr/memek/operasem/Opera\\_Muhasebe\\_iliskisi\\_New.doc](http://www3.dogus.edu.tr/memek/operasem/Opera_Muhasebe_iliskisi_New.doc), Erişim Tarihi: 14.01.2014)

Bu temel görevlerin yanı sıra otel işletmelerinde muhasebe bilgi sistemi stratejik yönetim muhasebesi çalışmaları ile işletme bilgi sistemini destekler ve şu anahtar kararların alınmasına da destek olur:

*Herşey dâhil (HD) sisteminin uygulanıp uygulanmayacağı:* İşletmede HD sisteminin tercih edilip edilmeyeceği veya hangi dönemlerde tercih edileceği ve sonrasında izlenecek yol haritasının tespit edilmesi gerekmektedir.

*HD konseptinin tespiti:* İşletmeler klasik herşey dâhil, imperiyal herşey dâhil, maksimum herşey dâhil ve ultra/high class herşey dâhil sistemlerinden birisini tercih edebilir ve pazarlama politikalarını bu doğrultuda oluşturur. Yine seçilen konseptin hangi hizmetleri kapsadığı, hangi hizmetlerin ücretli olacağını da netleştirilmesi gerekmektedir.

*Oda satış fiyatları:* Otel işletmelerinde oda satış fiyatlarının aylara, yerli veya yabancı müşteriye, tur operatörüne, odanın niteliklerine göre tespit edilmesi gerekmektedir.

*Açık sezonun tespiti:* Otel işletmesinin kaç ay boyunca açık kalacağı tespit edilmelidir. Bu kısa vadede işletmenin tüm faaliyetlerini etkileyecek bir planlamadır.

*Personel istihdam ve ücret politikaları:* İşletmenin hangi ay ne kadar personel istihdam edeceği, ücretlendirme sistemleri gibi konuların tespit edilmesi gerekmektedir.

*Yiyecek-İçecek alım politikaları:* Yiyecek içeceğin kalitesi, miktarı, hangi ay ne kadar temin edileceği gibi konuların tespit edilmesi gerekmektedir.

*Tur operatörleri:* Hangi tur operatörleriyle çalışılacağı ve anlaşma koşullarının tespit edilmesi gerekmektedir.

*Satışa hazır tutulacak yatak kapasiteleri:* İşlet-

menin açık bulunacağı sezonun yanı sıra ne kadar satışa hazır yatak bulundurulacağı tespit edilmesi gereken bir konudur.

*Dış kaynak kullanımı:* İşletmenin hangi faaliyetleri kendisinin yürüteceği hangi faaliyetlerde dış kaynaklardan istifade edeceğinin netleştirilmesi gerekmektedir.

*Ana faaliyet dışı gelirlerin yönetimi:* İşletmenin bünyesinde bulunan ve ana faaliyet dışı gelir imkânı tanıyan gelir merkezlerinin hangilerinin, hangi koşullarda kiraya verileceğinin netleştirilmesi gerekmektedir.

*Duran varlık alım politikaları:* Otel konseptine uygun hangi duran varlıkların, hangi yöntemler ile edinileceği ve hangi periyotlarda yenileme çalışmalarının yürütüleceği tespit edilmelidir.

Otel işletmeleri bu kararları ticaret ve üretim işletmelerine nazaran çok daha belirsiz bir ortamda almaktadırlar. Otel işletmelerinde hizmetin depolanamaması, üretim sürecinin standardize edilememesi, üretimin misafir ile bir etkileşim içinde gerçekleşmesi, üretimin çalışanların üzerine bina edilmiş olması bu belirsizliğin temel nedenleridir. Bu belirsizlik muhasebe bilgi sisteminin önemini daha belirgin hale getirmektedir. Fakat böyle olmasına rağmen yapılan araştırmalar göstermektedir ki otel işletmeleri hali hazırda iyi çalışan ve yöneticilerin karar almalarını kolaylaştıracak faydalı bilgiler üreten bir muhasebe bilgi sistemine sahip değildirler (Ivankovic ve Jerman, 2010: 309). Bu eksikliğin giderilmesinde güncel gelişmelerin dikkate alınması yerinde bir uygulama olacaktır.

### **3. OTEL İŞLETMELERİNDE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİ ETKİLEYEN GÜNCEL GELİŞMELER**

Otel işletmelerinde muhasebe bilgi sistemini etkileyen güncel gelişmeler alfabetik sırayla on başlık halinde sunulacaktır.



### 3.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmenin finansal tablolarının veya kamuya açıklanacak diğer bilgilerin, finansal tablo düzenleme ve raporlama standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır. Finansal tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan kayıt, belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemidir (Kaval, 2008:10).

Bağımsız denetimin yararları oldukça fazladır. Bunlardan bazılarını şu şekilde sıralanabilir (Çelen, 2001: <http://www.ismmmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=2&dad=maili>, Erişim Tarihi: 14.01.2014):

- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunu araştırır.
- İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin azalmasına yardımcı olur.
- Finansal tabloların denetlenmesi, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetimi riskini azaltır ve ilgili kurumun işletmeye olan güvenini artırır.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar.
- Finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumunu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarır. Bu durum, işletmenin kredibilitesini artırır.

- İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini artırır.
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.

Günümüzde çağın gereklerine uygun bir yönetim yaklaşımı olan ve kurumsal yönetim ile örtüşen bir uygulama olan bağımsız denetimi, işletmelerin yönetim kurulları ve özellikle girişimcinin bir mecburiyet değil, fırsat olarak görmesi gerekmektedir (Acar ve diğerleri, 2012: 123). Çoğu otel işletmesi için zorunlu olmasa da gönüllü bağımsız denetimin işletme yönetiminin gündemine alınması ve bağımsız denetimin önemli muhataplarından olan muhasebe bilgi sisteminin de buna hazır olması gerekmektedir. Bu gelişmeye ayak uydurmak amacıyla muhasebe bilgi sisteminde şu faaliyetler yürütülmelidir:

- Bağımsız denetim hakkında genel bir farkındalık oluşturulmalıdır.
- Seçilmiş bazı personelin bu konuda daha detaylı bilgiye sahip olması sağlanmalıdır.
- Envanter faaliyetlerine önem verilmelidir.
- Nicelik ve nitelik olarak yeterli personel istihdam edilmelidir.
- Kayıt düzeni gözden geçirilmeli ve mümkün olduğunca bilgi teknolojilerinden istifade edilmelidir.

### 3.2. Bilgi Teknolojileri

Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler zaman içinde muhasebe bilgi sistemlerinde önemli değişimlere sebebiyet vermiştir. Bilgi teknolojileri verinin işlenmesi, saklanması ve bilgiye dönüştürülmesi sırasında muhasebe bilgi sisteminin işleyişini kolaylaştırmıştır.

Bilgi teknolojilerinin başlıca faydaları şöyle özetlenebilir (Can ve Ceyhun, 2004: 26):

- İşlemlerin izlenmesi daha hızlı ve yalın bir şekle dönüşmüştür.
- Raporların düzenlenmesi daha kolay hale gelmiştir.
- Sonuçları anlamlandırmasında yararlanılmaya başlanılmıştır.
- Hızlı işlem yapıp sonuçları anında ve istenilen detayda verebiliyor olması karar alma sürecini hızlandırmıştır.
- Stok seviyesi devamlı kontrol altında olduğu için aksamalar en aza indirgenmiştir.
- Finansal bilgilerin saklanabildiği bir veri tabanı oluşturularak geçmiş, bugün ve gelecek hakkında bilgi sağlanması için daha az zaman ve enerji harcanması sağlanmıştır.

Fakat bu kolaylıkların yanında, üretilen yığın bilginin nasıl kullanılabilceği sorunu ortaya çıkmıştır. Bu noktada muhasebe bilgi sisteminde şu faaliyetler yürütülmelidir:

- Stratejik yönetim muhasebesi alanında yeterli bilgiye sahip kalifiye personel istihdam edilmeli ve stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarından istifade edilmelidir.
- İstatistik, modelleme teknikleri ve bilgi teknolojileri alanında yeterli bilgiye sahip kalifiye personel istihdam edilmeli ve bu uygulamalardan istifade edilmelidir.
- Ön büro ile bütünleşik bir muhasebe paket programı kullanılmalıdır.

### 3.3. Çevreye Duyarlılık

Günümüzde işletmeler faaliyetlerini yerine getirirken kâr maksimizasyonu, kaynak kıtlığı, ihtiyaçların sonsuz olması, doğal kaynakların bilinçsizce tüketilmesi ve hızla ilerleyen teknolojik gelişmeler gibi nedenlerden dolayı çevreye ilişkin birçok soruna neden olmaktadır. Bu sorunlara çözüm bulabilmek için yapılan çaba-

lar, ilk bakışta işletmeler için ilave maliyet anlamına gelse de orta ve uzun vadede maliyetlerin azaltılması ve hatta çeşitli ek gelirler elde etme imkânları oluşturabilmektedir. Otelcilik faaliyetlerinde ise çevreye duyarlılık, günümüzde ayrı bir öneme sahiptir. Her geçen gün turist profiline çevreye daha duyarlı hale geldiği ve rezervasyon sürecinde çevreye önem veren otellerin ön plana çıktığı düşünüldüğünde, çevreye duyarlılık kavramının daha belirgin hale geldiği görülecektir. Bu süreçte yerini almak isteyen oteller gerek ulusal gerekse uluslararası geçerliliği olan belgelere sahip olmak için çaba sarf etmektedirler. İşletme yönetiminin ve diğer ilgililerin çevreye ilgili finansal nitelikteki bilgi ihtiyaçlarının karşılanması noktasında ise çevre muhasebesi devreye girmektedir (Aktürk ve diğ., 2012: 87):

Çevre muhasebesi işletmenin çevresine vermiş olduğu negatif etkilerin ölçülerek tanımlanması ve bunların muhasebe sistem uygulamalarında öngörülmesidir (Güvemli ve Gökdeniz, 1996: 23).

Çevre muhasebesi bir araç olarak muhasebe bilgi sisteminin işletmenin çevre yönetimi uygulamasına verdiği bir hizmettir. Uygulama sürecinde otel işletmesinin içinde bulunduğu durumlar da dikkate alınarak bu ihtiyaca cevap verebilecek bir muhasebe bilgi sistemi dizayn edilmesi bu gelişmeye uyum açısından önemlidir.

### 3.4. Çok boyutlu Performans Ölçüm Sistemleri

Kaynakları verimli olarak kullanmak işletmeler için uzun vadede varlıklarını sürdürebilmeleri açısından önemli görülmektedir. Kaynakların verimli kullanımında faaliyet denetimi devreye girmektedir. Günümüzde işletmelerde faaliyet denetimi güncel yöntemlerin kullanılmasıyla geleneksel yapısının dışına çıkmış ve farklı bir renge bürünmüştür. Geleneksel yöntemler maliyet-

ler üzerinde yoğunlaşırken, güncel yöntemlerde işletme çok boyutlu olarak mercek altına alınmaktadır (Aktürk ve Özgür, 2011: 17).

Bu güncel yöntemlerin geleneksele göre gün geçtikçe önemini artırdığı Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Avrupa’da birçok işletmenin çok boyutlu performans ölçüm sistemlerini tercih ettiği görülmektedir (Speckbacher ve diğ., 2003: 361).

Otel işletmelerinde bu yöntemlerin başında gelen değer zinciri analizi, ekonomik katma değer analizi, hata türü ve etkileri analizi, kıyaslama, kurumsal karne, mükemmellik modeli, müşteri değer analizi, paydaş temelli performans değerlendirme, lynch-cross performans piramidi, performans prizması, veri zarflama analizi gibi çok boyutlu performans ölçüm sistemleri kullanılabilir. Bu yöntemlerin vergi muhasebesinin hâkim olduğu bir muhasebe bilgi sistemi ile uyumlu çalışma imkânı yoktur. Vergi için bilgi üreten bir muhasebe bilgi sistemi çok boyutlu performans ölçüm sistemlerinin isteklerine cevap veremez. Örneğin kurumsal karne uygulayan bir otel işletmesinde, işletmenin finansal boyutun yanı sıra müşteri, iç süreçler ve öğrenme-gelişme boyutlarıyla da ele alınması ve bu bilgilerin sayısallaştırılması gerekmektedir. Bu nedenle muhasebe bilgi sistemlerinin uygulanacak çok boyutlu performans ölçüm sisteminin gereklerini karşılayabilecek şekilde dönüştürülmesi gerekecektir. Bu noktada bu gelişmeye uyum sağlamak amacıyla muhasebe bilgi sisteminde şu faaliyetler yürütülmelidir:

- Seçilen performans ölçüm sisteminin gereklerine cevap verebilecek kalifiye personel istihdam edilmelidir.
- Bazı çok boyutlu performans ölçüm sistemlerinin -örneğin kurumsal karne gibi- paket programları bulunmaktadır. Bunlardan istifade edilmelidir.

### 3.5. Konaklama Sektörü İçin Tek Düzen Muhasebe Sistemi (USALI)

İlk versiyonu 1926 yılında New York Oteller Birliği tarafından yayınlanmıştır. 2006 yılında “American Hotel and Lodging Association” (AH&LA) ve “Hospitality Financial and Technology Professionals” (HFTP) tarafından güncellenmiş ve 10. versiyonu yayınlanmıştır. Amacı otel işletmeleri de dâhil olmak üzere konaklama işletmeleri için tek düzen bir hesap planı oluşturmak, işleyişini düzenlemek, bilanço ve gelir tablolarını kıyaslanabilir hale getirmek ve bu sektöre özgü önemli oranların nasıl hesaplanacağını tespit etmektir. Bu düzenlemeler başta yönetim olmak üzere ilgili diğer tarafların doğru kararlar almalarına uygun bir zemin hazırlamaktadır (Lamelas ve Filipe, 2012: 289-290).

Türkiye’de otel işletmelerine özgü bir hesap planı söz konusu değildir. Bu noktadan hareketle otel işletmeleri için tavsiye niteliğinde “Uniform System of Accounts For The Lodging Industry” (USALI) gibi bir yol haritasının bulunması ve muhasebe bilgi sistemleri dizayn edilirken bunun dikkate alınması faydalı olacaktır. Burada görev işletmelerden ziyade üst merciler olan ilgili bakanlık, kurum ve odalara düşmektedir.

### 3.6. Kredi Derecelendirme

Derecelendirme, işletmelerin gerek finansal verileri gerekse finansal olmayan verilerinin mevcut ve geçmişteki performanslarının değerlendirilerek, işletmenin gelecek performans tahminleri çerçevesinde standart bir puan verme işlemidir. Derecelendirme, işletmenin taşıdığı riskin ya da karşı tarafın maruz kalacağı riskin sayısallaştırılmasıdır. Derecelendirme, işletmelerin performanslarının objektif kriterlere göre belirlenmesini sağlamaktadır. Buradan elde edilen çıktı yani işletmenin derecesi aynı zamanda işletme için bir finansal not oluşturmaktadır (Aras, 2007: 16).

İşletmelerin kredi derecelendirmesi öncelikle bankaları ilgilendirmektedir. Bankalar kendi sermaye yeterliliklerini hesaplarken bu derecelendirme notlarını kullanacaklardır. Bu derece notlarına göre krediyi kullandırıp kullandırmama bankaların kendi elindedir. Ancak bu süreç dolaylı bir şekilde işletmeleri de etkileyecektir. Bankalardan kredi almak isteyen otel işletmeleri de BASEL düzenlemeleri yürürlüğe girdiğinde kredi notlarına göre banka kredisi kullanabileceklerdir.

Geçmişten bugüne kredi derecelendirme çalışmaları oran analizi, trend analizi, dikey analiz, yatay analiz, fon akım analizi, nakit akım analizi, müşteri görüşmeleri gibi yöntemler kullanılarak yapılmaktadır. Günümüzde de bu analiz yöntemleri gerek bankalar gerekse derecelendirme kuruluşları tarafından hala kullanılmakla beraber daha objektif yöntemlerin uygulanabilirlik çalışmaları önem kazanmaktadır. Literatürde finansal oranlarla istatistiksel bir takım teknikleri birleştiren ve kredi talebinde bulunan işletmelerin başarısızlığını öngörmeyi amaçlayan çalışmalar da bulunmaktadır (Çonkar ve Vurur, 2008: 139).

Kredi derecelendirme sürecinde iyi not almak isteyen otel işletmeleri için de finansal oranların ve sektördeki konumlarının iyi olması önem arz etmektedir. Bu gelişmeye uyum sağlama adına muhasebe bilgi sisteminde şu faaliyetler yürütülmelidir:

- Bankalarla ilişkileri yakından takip edebilecek bu konuda uzman kalifiye personel istihdam edilmelidir.
- İşletmenin kredi derecelendirmede alacağı notun sürekli takibine imkân tanıyan bir muhasebe bilgi sistemi kurulmalıdır. Bu aynı zamanda risklerin erken tespitine de imkân tanıyacaktır.

### 3.7. Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim, bir kurumun beşeri ve mali sermayeyi çekmesine, etkin çalışmasına ve böylece ait olduğu toplumun değerlerine saygı gösterirken uzun dönemde ortaklarına ekonomik değer yaratmasına imkân tanıyan her türlü kanun, yönetmelik, kod ve uygulamalar olarak tanımlanabilir. Kurumsal yönetim, evrensel olarak kabul gören ana ilkeleri eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ışığında, işletmenin en yüksek performansını göstermesini, en kârlı, en başarılı ve en rekabetçi olmasını hedefler (Onay ve Vezneli, 2011: 167-177).

Genel kabul gören tüm uluslararası kurumsal yönetim yaklaşımlarında eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk kavramları temel kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada (Çolak, [www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf&submenuheader=nul](http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf&submenuheader=nul), Erişim Tarihi: 14.01.2014):

- Eşitlik: İşletme yönetiminin tüm faaliyetlerinde, pay ve menfaat sahiplerine eşit davranmasını ve olası çıkar çatışmalarının önüne geçilmesini ifade etmektedir.
- Şeffaflık: Ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle ve kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulmasını ifade etmektedir.
- Hesap verilebilirlik: Yönetim kurulu üyelerinin esas itibarıyla anonim şirket tüzel kişiliğine ve dolayısıyla pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğunu ifade etmektedir.
- Sorumluluk: Yönetimin işletme adına yaptığı tüm faaliyetlerin mevzuata, esas sözleşmeye

ve işletme içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlemesini ifade etmektedir.

Dinç ve Abidoğlu'nun yaptığı araştırmaya göre (2009) kurumsal yönetim anlayışı ile muhasebe bilgi sistemi arasında önemli derecede pozitif yönlü bir ilişkinin varlığı söz konusudur. Bu kapsamda otel işletmelerinde kurumsal yönetim anlayışının başarılı bir şekilde uygulanması ve yaşanan sorunlara çözümler sunulabilmesi amacıyla muhasebe bilgi sisteminde şu faaliyetler yürütülmelidir:

- Tüm ortakların işletmeye ilişkin finansal raporlara daha rahat ulaşımını sağlayacak "Extensible Business Reporting Language" (XBRL) mantığında bir yapı oluşturulmalıdır.
- Zamana ve kişiye göre farklı muhasebe uygulamalarının önüne geçmek için işletmeye özgü muhasebe el kitapçığının oluşturulması gerekmektedir.

### 3.8. Muhasebe Standartları

Muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bilgilerin, kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgiler aktarabilmesi, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması ile mümkün olabilir (Bağcı, 2002: 23).

Muhasebe standartları muhasebeci tarafından hangi nitelikte işlemlerin ve olayların, hangi değer üzerinden kaydedileceğini, sınıflandırılacağını ve hangi raporlarla beyan edileceğini belirleyen kurallardır (Marşap ve Kurt, 1997: 228).

Bu bağlamda dünya çapında kullanılacak tek bir finansal raporlama setinin oluşturulmasının işletmelere sağlayacağı katkılar şöyle sıralanabilir (İbiş ve Özkan, 2006: 27):

- İşletmeler açısından farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkacaktır.
- Yatırımcılar ve borç verenler açısından yatırımların taşıdığı riskler nedeniyle artan yüksek faiz maliyetleri azalacaktır.
- Uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan işletmelerin finansal tablolarını ilgili ülke uygulamasına dönüştürme zorunlulukları azalacaktır.
- Çokuluslu işletmelerin finansal tablolarının konsolidasyonu, uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesinde fayda sağlayacaktır.

Günümüzde muhasebe standartlarının uygulama alanı istisnalar hariç olmak üzere otel işletmelerini kapsamamaktadır. Muhasebe standartları kapsamına girmek için otel işletmelerinin ya borsaya kote olması ya da belirli kriterleri aşmaları gerekmektedir. Bu kriter şöyledir:

Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile birlikte aşağıdaki maddelerden en az ikisini iki yıl üst üste sağlayan sermaye şirketleri izleyen hesap döneminde muhasebe standartlarına tabi olurlar. 2013 yılı için aktif büyüklüğü 150 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hâsılatı 200 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 500 ve üstü.

Bu gelişmeye uyum sağlama adına otel işletmelerinin muhasebe bilgi sistemlerinde şu faaliyetleri yürütmeleri gerekmektedir:

- Muhasebe standartları hakkında genel bir farkındalık oluşturulmalıdır.
- Seçilmiş bazı personelin bu konuda daha detaylı bilgiye sahip olması sağlanmalıdır.

### 3.9. Sermaye Piyasaları

Otel işletmelerinin kaynak ihtiyacını giderme noktasında geleneksel yöntemlerin ötesinde kü-



resel dünyanın getirdiği yeni alternatif finansman yöntemlerini göz önüne almaları gerekmektedir. Bu tekniklerden birisi de Borsa İstanbul (BIST) bünyesindeki küçük ve orta büyüklükteki işletmelere (KOBİ) yönelik gelişen işletmeler piyasasıdır. Bu piyasanın işletmelere sağlayacağı getirileri şöyle sıralamak mümkündür (Acar ve Aktürk, 2009: 1486).

- Kredi piyasasında meydana gelecek değişimler göz önüne alındığında kaynak sıkıntısı çeken otel işletmeleri için bir alternatif olabilir.
- Bu piyasaya kote olacak işletmenin yerine getirmek zorunda olduğu şartlar, işletmenin kurumsallaşmasına yardımcı olacaktır.
- İşletmenin bu piyasaya kote olarak isminin duyulması ve pazarlama faaliyetlerinin kolaylaşması mümkün olacaktır. Sektörde itibar kazanacaktır.
- Bu piyasa aracılığı ile öncelikle bölgesel bazda potansiyel yatırımcılar ile buluşarak küresel bazdaki yatırımcılara açılma noktasında bir basamak kat etmiş olacaklardır.

Günümüzde borsaya kote olmuş otel işletmesi sayısı çok azdır. Sermaye piyasalarına girmek isteyen yeni otel işletmelerinin de muhasebe bilgi sistemlerinde hazırlık amaçlı olarak şu faaliyetleri yürütmeleri gerekmektedir:

- Gelişen işletmelere piyasası hakkında genel bir farkındalık oluşturulmalıdır.
- Seçilmiş bazı personelin özellikle finans alanında daha detaylı bilgiye sahip olması sağlanmalıdır.

### 3.10. Yalın Üretim

Yalın üretim, en az kaynakla, en kısa zamanda, en ucuz ve hatasız üretimi, müşteri talebine de birebir yanıt verebilecek şekilde, en az israfı ve

nihayet tüm üretim faktörlerini en esnek şekilde kullanıp potansiyellerin tümünden yararlanarak nasıl gerçekleştirebiliriz arayışının sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Okur, 1997: 27).

Yalın üretim esas itibarıyla üretim işletmeleri ile özdeşleşmiş olsa da hizmet sektöründe de bazı işletmelerin bu yöntemi benimsedikleri görülmektedir (Kanakana, 2013: 517-6).

Yalın üretimi uygulayan işletmelerin doğru finansal verilere ulaşması için muhasebe sistemlerinin de yalınlaşması şarttır. Yalın muhasebenin amacı; yalın üretimi aktif olarak uygulayan ve devam ettiren işletmelere faydalı bilgiler sağlamaktır. Uygulamada yalın üretime ait muhasebe işlemlerinin geleneksel yöntemlere göre yapılması finansal raporlamada sıkıntı yaratmaktadır. Çünkü geleneksel yöntemler yığın üretimi desteklemektedir ve bu yöntemlerin yalın üretimi uygulayan işletmelerde kullanılması sakıncalıdır (Ertuş ve Arslan, 2010: 39). Bu üretim anlayışını benimseyecek otel işletmelerinin de bu doğrultuda muhasebe bilgi sistemlerini şekillendirmeleri, bu konuda uzmanlaşmış personel istihdam etmeleri gerekmektedir.

### 4. SONUÇ

Dünyada meydana gelen güncel gelişmeler otel işletmelerinde muhasebe bilgi sistemini yakından ilgilendirmektedir. Bu gelişmelerin bir kısmı muhasebe bilgi sistemini doğrudan, bir kısmı da dolaylı olarak etkilemektedir. Doğrudan etkileyen değişimleri bağımsız denetim, çok boyutlu performans ölçüm sistemleri, kredi derecelendirme, muhasebe standartları, USALI ve yalın üretim, dolaylı olarak etkileyenleri ise bilgi teknolojileri, çevreye duyarlılık, kurumsal yönetim ve sermaye piyasaları şeklinde sıralamak mümkündür.

Bu gelişmeleri genel olarak incelediğimizde, personelin eğitilmesi, donanımın ve kayıt araçlarının değişime uyum sağlayacak şekilde gelişti-

rilmesi, yönetimin ihtiyaç duyacağı raporların araştırılması ve günceli yakından takip etmek faaliyetleri ön plana çıkmaktadır.

Otel işletmesinin bünyesinde söz konusu gelişmelerin muhasebe bilgi sistemine etkileri üniversitelerden veya özel sektörden uzman kişilerle beraber ayrıntılı bir şekilde tartışılmalı ve değişime uyum sağlama yolları çalışmadaki bilgilerde dikkate alınarak araştırılmalıdır.

Diğer bir husus personelin günceli yakından takip etmesini sağlamak amacıyla lisans tamamlama ve lisansüstü eğitim desteklenmelidir.

Bu faaliyetler muhasebe bilgi sisteminin etkinliğini arttıracak, yönetimin ve ilgili diğer tarafların daha sağlıklı kararlar alabilmesi için uygun bir zemin hazırlayacaktır. Aksi takdirde değişime gösterilecek direnç işletmeler için uzun vadede başarısızlık sonucunu doğurabilir.



**KAYNAKÇA**

- Acar, Durmuş ve Aktürk, Ahmet, (2009), **Küreselleşen Finans Piyasalarında KOBİ'ler için Alternatif Bir Finans Yöntemi: KOBİ Piyasası**, Uluslararası Davraz Kongresi, s.1479- 1487.
- Acar, Durmuş, Aktürk, Ahmet ve Coşkun, Ahmet, (2013), **Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri**, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:34, s.115-124.
- Aktürk, Ahmet ve Özgür, Ersan, (2011), **Otel İşletmelerinde Bir Faaliyet Denetim Aracı Olarak Kurumsal Karnenin Uygulanabilirliği**, Muhasebe Finansman Dergisi, Nisan 2011. s.17-32.
- Aktürk, Ahmet, Akcanlı, Fatma, Şenol, Hasan ve Akyüz, Yılmaz, (2012), **Muhasebe Standartları Bağlamında Otel İşletmelerinde Çevre Muhasebesi**, Ekonomik Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:8, Yıl:8, Özel Sayı, s.87-108.
- Aras, Güler, (2007), **Basel II sürecinde Kobi'ler İçin Yol Haritası**, Deloitte CEO/CFO Serisi, www.deloitte.com, Erişim Tarihi: 20.01.2014.
- Bağcı, Hamdi (2002), **Ulusal Muhasebe Standartları ve Uluslararası Standartlarla Uyum**, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Bildiriler Kitabı.
- Bekçi, İsmail ve Ömürberk, Vesile, (2007), **Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Etkisi Ve Konya Gıda Sektörü Üzerine Bir Araştırma**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Dergisi, Cilt:56, Sayı: 2, s.95-120.
- Can, Vecdi ve Alper, Ceyhan, (2004), **Muhasebe Paket Programları**, Sakarya Kitabevi.
- Ceran, Yunus ve Bezirci, Muhammet, (2011), **Pazarlama Bilgi Sistemi - Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisine Stratejik Bir Yaklaşım: Stratejik Pazarlama Muhasebesi**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 26, s.103-115.
- Çelen, Erol, (2001), **Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi**, <http://www.ism-mmo.org.tr/htmldergikonu.asp?id=2359&did=2&dad=mali> çözüm dergisi sayı:55, Erişim Tarihi:14.01.2014.
- Çolak, Ender, (2008), **Kurumsal Yönetim Uyum ve Raporlama**, [www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf&submenuheader=nul](http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=63&fn=63.pdf&submenuheader=nul). Erişim Tarihi: 20.01.2014.
- Çonkar, Kemalettin ve Vurur, Serap Yolaş (2008), **Türkiye'de KOBİ'ler Derecelendirilme Notu Almalı mı?, Basel II'ye Geçiş Öncesi KOBİ'lerde Genel Durum Değerlendirmesi: Sorun ve Çözüm Önerileri** Bildiriler Kitabı, İzmir Ekonomi Üniversitesi.
- Diñç, Engin ve Abidoğlu, Hasan, (2009), **İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB 100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma**, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 12, Sayı 21, s.157-184.
- Drucker, Peter F., (1998), **Yeni Örgütün Ortaya Çıkışı**, Metal Sanayicileri Sendikası Yayınları, Harvard Business Review.
- Fidelio Opera Sürümü İle Muhasebe Bağlantısı Dökümanı**, (2008), [http://www3.dogus.edu.tr/memek/operasem/Opera\\_Muhasebe\\_iliskisi\\_New.doc](http://www3.dogus.edu.tr/memek/operasem/Opera_Muhasebe_iliskisi_New.doc), Erişim Tarihi: 14.01.2014.
- Güvemli, Oktay ve Gökdeniz, Ümit, (1996), **Çevre Muhasebesindeki Gelişmeler**, MÖDAV Bülteni, Sayı 4, s.23-25.
- Ivankovic, Gordana ve Jerman, Mateja, (2010), **The Use of Decision Making Information: A Comparative Exploratory Study of Slovene Hotels**, Fall, Managing Global Transitions 8 (3): s.307-324
- İbiş, Cemal ve Özkan, Serdar, (2006), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, s.25-43.
- Hall, James A., (2013), **Accounting Information Systems**, 8. Baskı, South-Western Cengage Yayınları, Ohio.

- Kanakana, Grace, (2013), **Lean in Service Industry**, SAIEE25 Proceedings, Stellenbosch, South Africa, s.574-1-6.
- Karakaya, Mevlüt, (1994), **Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi**, Yay Yayınları, Ankara.
- Kaval, Hasan, (2008), **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Lamelas, José ve Filipe, J. António, (2012), **Co-Leadership and Hotel Management. The Account Systems USALI and BSC to Improve Effectiveness and Efficiency, The Portuguese Case**, Int. J Latest Trends Fin. Eco. Sc., Vol-2 No. 4, s.286-297.
- Marşap, Beyhan, ve Kurt, Ganite, (1997), **Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi**, Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya.
- Mndzebele, Nomsa, (2013), **The usage of Accounting Information Systems for Effective Internal Controls in the Hotels**, International Journal of Advanced Computer Technology, Volume 2 Issue 5. s.1-3
- Okur, Ayperi S., (1997), **Yalın Üretim – 2000’li Yıllara Doğru Türkiye Sanayi İçin Yapılanma Modeli**, Söz Yayınları, İstanbul.
- Onay, Meltem ve Vezneli, Zeynep, (2011), **Aile Şirketlerinde Kurumsallaşamama ve İkinci Kuşağın Duyarsızlığı**, Yönetim ve Organizasyon Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2, s.167-177.
- Romney, Marshall B. ve Steinbart, Paul John, (2006), **Accounting Information System**, Addison-Wesley, 10. Baskı, New York.
- Speckbacher, Gerhard, Bischof, Juergen ve Pfeiffer, Thomas, (2003), **A Descriptive Analysis on the Implementation of Balanced Scorecards in German-Speaking Countries**, Management Accounting Research, Vol 14, Issue 4, s.361-388.
- Stephen A. Moscovice ve Simkin, Mark G., (1987), **Accounting Information System**, John Wiley&Sons, New York.
- Sürmeli, Fevzi ve diğ., (2001), **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:532.
- Yıllancı, Münevver, (2001), **Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol ve Verimlilik Üçgeni**, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:3, Sayı:3, s.37-50.



# ŞİRKET DENETÇİLİĞİNDEN BAĞIMSIZ DENETÇİLİĞE

**Muharrem KARATAŞ\***

## ÖZET

Ekonomik karar alıcılar finansal bilgilerin güvenilirliğine ilişkin bağımsız güvenceye ihtiyaç duymaktadırlar. Bu kapsamda uluslararası uygulamalar ve düzenlemeler uyarınca kabul gören genel yöntem, finansal bilgilerin bağımsız ve güvenilir kişiler veya kuruluşlar tarafından denetlenmesidir. Ülkemizde de 6102 sayılı Yeni TTK ile ticari yaşamın kuralları yeniden ve çağdaş bir yaklaşımla tanımlanmış olup şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından şirketlerdeki murakıplık uygulamasından vazgeçilerek bağımsız denetime geçiş yapılmıştır. Yeni TTK uyarınca bağımsız denetçinin, 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış YMM veya SMMM unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabileceği hüküm altına alınmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Murakıplık, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim, Türk Ticaret Kanunu

## ABSTRACT

Independent assurance is needed by economic decision-makers for the reliability of financial information. In this context, generally accepted implementations are often required that financial information controlled by independent and reliable individuals or organizations in accordance with international practices and regulations. With the new Turkish Commercial Code, in our country commercial life and its rules are defined again with a modern approach and in terms of transparency, accountability and reliability, independent audit is required to companies instead of company audit. According to the Turkish Commercial Code, an auditor can be a certified public accountant, or sworn-in tax advisor, both having been certified according to Law numbered 3568 and authorized by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority in order to perform independent audit, or those corporations, whose partners consist of such persons.

**Key words:** Company Auditor, Independent Auditor, Auditing, Turkish Commercial Code

\* Gazi Üniversitesi Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi - Tez Aşaması, TÜRMOB Uzman (Teknik Danışman), Eski KGK Uzmanı.

## 1. GİRİŞ

**G**üvenilir olmayan bilgilere dayanılarak alınacak ekonomik kararlar, kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasına engel olmakta, bunun sonucunda finansal bilgi kullanıcıları başta olmak üzere toplumun her kesimi zarara uğrayabilmektedir. Bu açıdan, ekonomik karar alıcılar finansal bilgilerin güvenilirliğine ilişkin bağımsız güvenceye ihtiyaç duymaktadırlar. Söz konusu güvencenin sağlanmasına ilişkin uluslararası uygulamalar ve düzenlemeler uyarınca kabul gören genel yöntem, finansal bilgilerin bağımsız ve güvenilir kişiler veya kuruluşlar tarafından denetlenmesidir.

Son global finansal krizde yaşanan çalkantılı olaylar güvenilir ve dolayısıyla yüksek kaliteli finansal raporlamaya olan ihtiyacı artırmış ve bunları sağlamak üzere kaliteli denetimin önemi ortaya çıkmıştır.<sup>1</sup> Ayrıca, işletme faaliyetlerinin ve gerçekleştirdiği işlemlerinin daha karmaşık hale gelmesi ve finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının farklılaşması finansal raporlama uygulamalarının anlaşılabilirliğinin azalmasına yol açmış olup bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar her zamankinden önemli hale gelmiştir.

Uluslararası alanda yaşanan bu gelişmelere paralel olarak, Ülkemizde de 6102 sayılı Yeni TTK ile ticari yaşamın kuralları yeniden ve çağdaş bir yaklaşımla tanımlanmış olup şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından şirketlerdeki murakıplık uygulamasından vazgeçilerek bağımsız denetime geçiş yapılmıştır. Bu geçişle birlikte, gelişmekte olan ekonomiler arasında yer alan Ülkemizde de şirketlerin daha şeffaf kurumsal yönetim ilkeleriyle çalışması ve dolayısıyla küresel rekabet gücünün artırılması amaçlanmıştır.

Bu çerçevede, çalışmamızda ilk olarak 6762 sayılı Eski TTK'da yer alan murakıplık (şirket denetçiliği) kısaca açıklanacak, daha sonrasında yapılan değişikliklerin etkisi de dikkate alınmak suretiyle başta 6102 sayılı Yeni TTK olmak üzere, KGK, SPK ve BDDK'nın bağımsız denetime ilişkin yetkileri ve düzenlemeleri incelenecek, ardından şirketlerin denetimine ilişkin her iki ticaret kanununda öngörülen denetim sistematiği karşılaştırmaları olarak ele alınacak ve son olarak bağımsız denetim yetkisini haiz olma koşullarına ve şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasına ilişkin özellikli ve tartışmalı hususlar açıklanacaktır.

## 2. 6762 SAYILI ESKİ TÜRK TİCARET KANUNU UYARINCA ŞİRKETLERİN DENETİMİ

Bilindiği üzere, 6762 sayılı Eski TTK'nın 347 nci maddesi uyarınca anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok murakıplı bulunması gerekmekte olup bu murakıpların pay sahibi olan ve olmayanlar arasından seçilebilmesi mümkün olmaktadır.

Bu Kanuna göre murakıpların görevi, şirketin iş ve muamelelerini murakabe etmektir. Aynı Kanunun 353 üncü maddesi uyarınca murakıplar özellikle şu vazifelerle mükelleftirler:

1. Şirketin yönetim kurulu üyeleri ile iş birliği ederek bilançonun tanzim şeklini tayin etmek.
2. Şirket muamelelerinden bilgi edinmek ve lüzumlu kayıtların intizamla tutulmasını sağlamak maksadıyla hiç olmazsa altı ayda bir defa şirketin defterlerini incelemek.
3. Üç aydan ziyade ara verilmesi caiz olmamak üzere sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etmek.

<sup>1</sup> IFAC, A Framework for Audit Quality, Erişim tarihi: 24/04/2014, <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Crete-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>

4. En az ayda bir defa şirketin defterini inceleyerek rehin veya teminat, yahut şirketin veznesinde hıfz olunmak üzere vedia olarak teslim olunan her nevi kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını tahkik ve kayıtlara tatbik etmek.

5. Ana sözleşmede pay sahiplerinin genel kurul toplantılarına iştirakleri için gerektiği bildirilen şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek.

6. Bütçe ve bilançoju murakabe etmek.

7. Tasfiye muamelelerine nezaret etmek.

8. Yönetim kurulunun ihmali halinde olağan ve olağanüstü olarak genel kurulu toplantıya davet etmek.

9. Genel kurul toplantılarında hazır bulunmak.

10. Yönetim Kurulu üyelerinin kanun ve ana sözleşme hükümlerine tamamıyla riayet eylemelerine nezaret etmek.

Yine 6762 sayılı Kanununun 354 üncü maddesi kapsamında murakıpların yıllık rapor düzenleme ve ihbar, 355 inci maddesi uyarınca gerektiğinde genel kurulu olağanüstü toplantıya çağırarak, 356 ncı maddesine göre şikâyetleri inceleme gibi görevleri de bulunmaktadır.

Ayrıca, 6762 sayılı Eski TTK uyarınca ortaklarının sayısı yirmiyi aşan limited şirketlerde de bir veya birden fazla murakıp bulunmak zorundadır. Bu Kanununun 548 inci maddesi çerçevesinde anonim şirketlerdeki murakıplara ait hükümler limited şirket murakıplarına da uygulanmaktadır. Ancak, 6102 sayılı Yeni TTK'da murakıplık kaldırılmıştır. Bunun yerine, Yeni TTK'nın 397 nci maddesine göre denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenerek, bu şirketler bağımsız denetime tabi tutulacaktır. Bağımsız

denetime tabi olacak şirketteki bağımsız denetçi seçimi ile birlikte 6762 Sayılı Eski Türk Ticaret Kanununa göre görev yapan murakıpların görevleri sona erecektir.<sup>2</sup>

### 3. 6102 SAYILI YENİ TÜRK TİCARET KANUNU SONRASINDA ŞİRKETLERİN DENETİMİ

İşletmelerimizin uluslararası piyasalara daha rahat entegre olabilmeleri, şeffaflaşabilmeleri ve kurumsal bir yapıda faaliyetlerini yürütebilmeleri için uzun bir hazırlık dönemi sonrası 13/1/2011 tarihinde kabul edilip 14/2/2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı Yeni TTK ile başta finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında olmak üzere en köklü değişiklikler ticaret şirketleri alanında yapılmıştır.

Ancak, 6102 sayılı Yeni TTK'da değişiklik öngören 6335 sayılı Kanun ile finansal raporlama ve bağımsız denetim alanına ilişkin hükümlerde bazı değişiklikler yapılmıştır. İlk haliyle ülkemizdeki işletmelerin yaklaşık %99,2' sini oluşturan KOBİ'ler bağımsız denetime tabi iken 6335 sayılı Kanun ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi yönünde bir düzenleme değişikliği yapılmıştır.

Diğer taraftan, 28/3/2013 tarihinde kabul edilen 6455 sayılı torba kanun ile TTK'nın "Denetleme Başlıklı" 397 nci maddesine bağımsız denetim kapsamı dışında kalan "Anonim Şirketlere" ilişkin hüküm eklenmiştir. Bu hükmün eklenmesiyle birlikte Yeni TTK'nın 397 nci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer verilen iki ayrı denetim anlayışı ortaya çıkmıştır. 397 maddeye eklenen beşinci fıkraya uyarınca BKK kapsamı dışında kalan anonim şirketlerde öngörülen denetime ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret

<sup>2</sup> Emrah Aygül, Anonim Şirketlerde Mevcut Murakıpların Akıbeti, <http://www.alomaliye.com/2012/emrah-aygul-anonim-sirketlerde-murakiplarin.htm>

Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. Hâlihazırda bu Yönetmelik yayımlanmadığı için çalışmamızda bu konu ile ilgili değerlendirmede bulunulmamıştır.

### 3.1. 6102 sayılı Yeni TTK'nın Bağımsız Denetime ve Bağımsız Denetçiye İlişkin Hükümleri

6102 sayılı Yeni TTK çerçevesinde öncelikle anonim şirketlerin denetimi ile ilgili maddelerde yer alan hükümlere yer verilmiştir.

Yeni TTK'nın 397 nci maddesi uyarınca, Bakanlar Kurulu Kararına (BKK) göre denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenmesi gerekli hale gelmiştir. Ayrıca, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Bu madde hükümünden anlaşılacağı üzere, Yeni TTK'da şirketin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi bir zorunluluk olarak görülmektedir. Denetimden geçmeyen finansal tablolarının yönetim raporlarının ise geçerli olmayacağı belirtilmektedir.

Bunun yanı sıra, Yeni TTK'nın 399 uncu maddesi denetçinin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshini düzenlemektedir. Genel olarak, Yeni TTK'nın 399 uncu maddesine göre denetçi genel kurul tarafından seçilir. Topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Anonim şirketlerin genel kurulunun görev ve

devredilemeyen yetkileri arasında denetçileri seçme ve görevde alma bulunmaktadır. Yeni TTK'nın 408 inci maddesine göre şirket genel kurulu denetçiyi seçer ve görevden alır. Bununla birlikte Yeni TTK'nın 399 uncu maddesi uyarınca denetçinin her faaliyet dönemi ve her hâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Denetçi seçimi yapıldıktan sonra yönetim kurulu denetçiyi ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Sicil Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder. Konsolidasyona dahil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.<sup>3</sup>

Kimlerin denetçi olabileceği ise Yeni TTK'nın 400 üncü maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddede yer alan hükümlere göre, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri anonim şirketlerin denetçisi olabilecektir.

Ayrıca, Yeni TTK'nın 400 üncü maddesinde AB uygulamaları ve dünyadaki gelişmelere paralel olarak denetçinin bağımsızlığı konusu da dikkate alınmak suretiyle kimlerin denetçi olamayacağına ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Türk Ticaret Kanunu genel bir kanun olmasına rağmen, hükümleri incelediğinde bağımsız denetime ve bağımsız denetçilere ilişkin olarak ayrıntılı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Ancak, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (660 sayılı KHK) uyarınca uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye

<sup>3</sup> Suat Yıldırım, Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 106, Temmuz-Ağustos 2011, ss 43-52, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/106malicozum/3%20H%20suat%20yildirim.pdf>



Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz KGK ihdas edilmiş olup, gerek bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi gerekse bunların çalışma usul ve esaslarının belirlenmesi ile gözetimi ve bunun neticesinde uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin asıl düzenleme yapma yetkisi bu Kuruma verilmiştir.

### 3.2. 660 sayılı KHK ile KGK'nın Bağımsız Denetime ve Bağımsız Denetçiye İlişkin Düzenlemeleri

Yeni TTK çerçevesinde bağımsız denetim alanında getirilen yeni düzenlemeler ve AB ile yürütülen müzakereler çerçevesinde şirketler hukuku faslının bir gereği olarak, 660 sayılı KHK yayımlanmış olup, bağımsız denetim alanında tek bir otorite oluşturmak ve dağınık yapıyı sona erdirmek üzere kurulan KGK, bağımsız denetim ile bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmelerine, sicil kayıtlarının tutulmasına, yükümlülüklerine, sorumluluklarına, bunların kurum tarafından incelenmesine, denetlenmesine ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ni<sup>4</sup> yayımlamıştır.

Bağımsız denetim alanında en temel ve önemli düzenleme olan 660 sayılı KHK ile KGK tara-

findan yayımlanan diğer düzenlemelerde, daha önce tanımlanmayan birçok kavrama da açıklık getirilmiş bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi de KAYİK tanımı ve kapsamıdır. 660 sayılı KHK'nın 2 nci maddesinin (ğ) bendinde Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK); *“Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar”* şeklinde tanımlanmıştır.<sup>5</sup>

KGK tarafından KAYİK kapsamında değerlendirilecek kuruluşlara ilişkin bugüne kadar herhangi bir belirleme yapılmadığı dikkate alındığında<sup>6</sup>, tanımda yer alan kuruluşların birçok yatırımcısı veya paydaşı bulunması nedeniyle zaten düzenleyici ve denetleyici kurumların denetiminde ve gözetiminde bulunan kuruluşlar olduğu anlaşılmaktadır.

Bir şirketin KAYİK kapsamında olmasının birtakım sonuçları bulunmakta olup, bunlar şöyle sıralanabilir:

- Bağımsız denetiminin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabilmesi.
- Herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın her hâlükârda bağımsız denetime tabi olması.

<sup>4</sup> 26/12/2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> Harun Aşa, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların Bağımsız Denetiminde Son Durum: 28 No'lu Tebliğ Üzerine Analitik Bir İnceleme, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2014, Sayı 305, [http://www.vergisorunlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=5241](http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=5241)

<sup>6</sup> KAYİK'lere ilişkin yapılan duyuruda bu husus belirtilmiş olup, söz konusu duyuruya [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-\(kayik\)-iliskin-duyuru.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-618-kamu-yararini-ilgilendiren-kuruluslara-(kayik)-iliskin-duyuru.html) adresinden ulaşılabilir.

- Bağımsız denetime tabi olduğu için münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS'yi uygulaması<sup>7</sup>.
- Bağımsız denetime tabi olduğu için internet sitesi kurması.

### 3.3. 6362 sayılı Yeni Sermaye Piyasası Kanunu Sonrası Durum

Bilindiği üzere, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu<sup>8</sup>, 6362 sayılı Yeni Sermaye Piyasası Kanunu<sup>9</sup> ile yürürlükten kaldırılmıştır. KAYİK'lerin denetimini yapacak bağımsız denetim kuruluşları ile bu kuruluşlarda görev alacak bağımsız denetçilerin yetkilendirilmelerine ve bunların sorumluluklarına ilişkin birçok yeni düzenlemeyi de içerisinde barındıran 6362 sayılı Yeni Sermaye Piyasası Kanunu'nun getirmiş olduğu yeniliklerden birisi de Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi kuruluş ve ortaklıklarda bağımsız denetim yapacak kuruluş ve denetçiler için ek şart belirleme yetkisi tanımış olmasıdır.

SPK bu konudaki asıl yetkisini 6362 sayılı Kanunun 128'inci maddesinden almıştır. Şöyle ki, *“Kanun kapsamına giren kurum ve ortaklıkların bağımsız denetim, derecelendirme, değerlendirme ve bilgi sistemleri denetimi faaliyetine ilişkin şartları ve çalışma esaslarını belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler hâlinde ilan etmek”* Kurulun yetkileri arasında sayılmıştır. Bu yetki maddesinden hareketle, söz konusu Kanun ile

kimi zaman 660 sayılı KHK ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nda birtakım değişiklikler yapmak suretiyle,<sup>10</sup> kendi sorumluluk alanlarındaki KAYİK'lerin bağımsız denetiminde ve bu KAYİK'lerin uygulayacakları muhasebe standartlarının kapsamında yeni düzenlemelere gidilmiştir.

Kanunla yapılan en büyük değişikliklerden birisi de SPK ve BDDK'ya diğer düzenleyici ve denetleyici kurumlardan ayrı olarak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi konusunda ek şart belirleme yetkisi verilmesi olmuştur. Kanunun 62 nci maddesinin birinci fıkrasında *“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından bu Kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenilecek ilave şartlar Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir.”* hükmüne yer verilmiştir.

<sup>7</sup> Kurulun 14/11/2012 tarihli toplantısında, 6102 sayılı Kanunu'nun 88 inci ve geçici 1 inci maddeleri ile 660 sayılı KHK'nın 9 uncu ve geçici 1 inci maddeleri uyarınca, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak düzenlemelerin belirlenmesine yönelik alınan *“Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Karar”*da 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanunun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS'yi uygulamalarına karar verildiği belirtilmiştir. Söz konusu karara; [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-261-595-turkiye-muhasebe-standartlarının-uygulama-kapsamının-belirlenmesi-ne-iliskin-duyuru.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-261-595-turkiye-muhasebe-standartlarının-uygulama-kapsamının-belirlenmesi-ne-iliskin-duyuru.html), adresinden ulaşılabilir.

<sup>8</sup> 30/7/1981 tarihli ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>9</sup> 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> 6362 sayılı Kanunun 23, 26, 27 ve geçici 1 inci maddeleriyle, 660 sayılı KHK'da değişiklikler yapılmış olup, söz konusu değişikliklerin yürürlük tarihi Kanunun yayım tarihi olan 30/12/2012'dir.

Bu fıkrada SPK'ya tanınan yetkileri şöyle sıralanabilir:

- Sermaye piyasasında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerinde ek şartlar belirleme yetkisi.
- Sermaye piyasasında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarını liste halinde ayrıca ilan etme yetkisi.
- İdari yaptırım olarak "listeden çıkarma" cezası verme yetkisi.
- Kalite kontrol ve denetim çalışmaları yapma yetkisi.

Burada merak edilen husus, SPK tarafından verilecek listeden çıkarma cezası karşısında, keyfiyetin KGK'ya bildirilmesi durumunda, aynı fiilin KGK tarafından yetki iptali nedeni sayılıp, Kuruluşun bağımsız denetim yapamaz hale gelip gelmeyeceği hususudur.<sup>11</sup>

### 3.4. BDDK'nın Bağımsız Denetime İlişkin Yetkisi

Sermaye Piyasası Kanun'un 145 inci maddesinin (a) bendiyle; 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 33 üncü maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*"Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, 15 inci madde kapsamında istenilecek ilave şartlar Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan*

*bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumludurlar."*

Yukarıdaki yasal düzenlemeden BDDK'ya tanınan yetkileri şöyle sıralayabiliriz:

- Bankacılık alanında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmelerinde ek şartlar belirleme.
- Bankacılık alanında denetim yapacak bağımsız denetim kuruluşlarını liste halinde ayrıca ilan etme.
- İdari yaptırım olarak "listeden geçici veya sürekli çıkarma"<sup>12</sup> cezası verme.
- Kalite kontrol ve denetim çalışmaları yapma<sup>13</sup>.

### 3.5. Bağımsız Denetime İlişkin Yeni Düzenlemelerin Ardından Son Durum

6102 sayılı Yeni TTK, 660 sayılı KHK ve buna bağlı olarak çıkarılan Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile ülkemizde bağımsız denetimde yeni bir dönem başlamıştır. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun çıkarılması ile birlikte aynı zamanda KAYİK tanımı kapsamında değerlendirilen, kendi kanunlarına tabi şirketlerin bağımsız

<sup>11</sup> Aşa, s.305

<sup>12</sup> Dikkat edileceği üzere, SPK'da sadece listeden çıkarma cezası verilebilirken, BDDK'ya göre listeden çıkarma haricinde listeden geçici olarak çıkarma (askıya alma) yaptırımı da uygulanabilecektir.

<sup>13</sup> Aşa, s.305

sız denetimini gerçekleştirecek kuruluşların yetkilendirilmesi ve bunların denetimi olmak üzere birçok konuda SPK ve BDDK yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiyi halihazırda SPK kullanmış olup, 28/6/2013 tarihli ve Seri:X, 28 no'lu Tebliğ ile birçok konuda yeni düzenlemeler getirilmiştir. Ayrıca, son olarak yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Yükümlülüğüne İlişkin Esaslar Tebliği Taslağı” (Bağımsız Denetim Yükümlülüğü Tebliği Taslağı) ile “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Faaliyeti Hakkında Tebliğ Taslağı” (Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliği Taslağı)<sup>14</sup> ile başta 6102 sayılı Yeni TTK, 3568 sayılı Kanun, 660 sayılı KHK olmak üzere, bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler açısından tarafımızca incelenmiş olup yapılan inceleme sonucu;

1. Bağımsız Denetim Yükümlülüğü Tebliği Taslağı ile sermaye piyasasında faaliyet gösteren ihraççı ve kurumların bağımsız denetim yükümlülüklerinin belirlendiği; Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliği Taslağıyla ise sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirecek kişiler ve kuruluşlar hakkında düzenlemeler yapıldığı, bu çerçevede sermaye piyasası mevzuatının 660 sayılı KHK ve ilgili düzenlemeler ile uyumlu hale getirilmesinin amaçlandığı,

2. Bağımsız Denetim Yükümlülüğü Tebliği Taslağı'nın 8 ve 11 inci maddeleri ile çeşitli sermaye şirketlerine bağımsız denetimden muafiyetler getirildiği,

3. 660 sayılı KHK sonrası sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyeti yürütecek denetçilerin ve denetim kuruluşlarının öncelikle KGK tarafından yetkilendirilmesi nedeniyle artık yeni Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliği Taslağı'nda sadece bunlarda aranacak ilave koşullara yer verildiği,

4. Bağımsız denetime ilişkin yaptırılması zorunlu olan mesleki sorumluluk sigortasının asgari tutarının 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlendiği,

5. KGK düzenlemelerinde öngörülen sorumlu denetçiler tarafından mühür kullanılması uygulamasına yer verilmediği,

6. Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliği Taslağı'nın beşinci bölümünde mesleki ve etik ilkelere;

- Mesleki şüphecilik
- Bağımsızlık
- Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar
- Mesleki özen ve titizlik
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı
- Reklam yasağı
- Sır saklama yükümlülüğü
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet
- Etik ilkeler yönergesi

olarak belirlendiği,

7. KGK tarafından öngörülen geçiş dönemi uygulaması nedeniyle sermaye piyasasında denetim yapma yetkisine ilişkin 31/12/2014 tarihine kadar geçiş dönemi öngörüldüğü,

anlaşılmıştır.

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 62 nci maddesi uyarınca “KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından bu Kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde

<sup>14</sup> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği Taslakları Hakkında Duyuru yapılmış olup, söz konusu duyuru-ya <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20140411&subid=0&ct=c&yanmenuid=1> adresinden ulaşılabilir.

bulunacaklardan istenilecek ilave şartlar Kurul tarafından belirlenir” hükmü çerçevesinde yapılacak belirlemeler ancak bağımsız denetim mevzuatında yer alan düzenlemelere ilave belirlemeler olabilecektir. Bu itibarla, SPK tarafından söz konusu düzenlemelerde bağımsız denetime ilişkin mevzuatta yer alan hükümleri ve yetkileri sınırlandırıcı bir şekilde düzenleme yapılamayacağı değerlendirilmektedir.

KGK'nın kurulması ile ortadan kalkması beklenen farklı uygulamaların yapılması öngörülen düzenlemeler ile daha karmaşık hale geldiği görülmektedir. Bu süreçte, kamu gözetimi yapma yetkisini haiz kurumlar asıl fonksiyonları olan gözetim mekanizmalarının oluşturulmasından ziyade, meslek mensuplarının staj, eğitim, sınav, sicil, lisans, disiplin, yetkilendirme işlemleri gibi hususların düzenlenmesine yoğunlaşmaktadır.

SPK'nın Tebliğ Taslaklarına ilişkin duyurusunda, sermaye piyasası mevzuatının 660 sayılı KHK ve ilgili düzenlemeler ile uyumlu hale getirildiği belirtilmektedir. Ancak Taslaklar incelendiğinde çeşitli kavram ve uygulama farklılıkları olduğu görülmektedir.

Örneğin; KGK tarafından sermaye piyasasında denetim yapmak üzere yetkilendirilen bir meslek mensubu, daha önceden SPK Lisansına sahip değilse veya SPK'ya tabi bir şirketin denetiminde görev almadıysa, diğer alanlardaki iki yıllık denetim tecrübesini veya SPK alanında denetçi yardımcılığı yapmasını müteakip, SPK tarafından bağımsız denetçi olarak tanınacaktır. KGK sorumlu denetçi unvanını, SPK ise sorumlu ortak baş denetçi unvanını kullanmaktadır. Bunun yansıması olarak sorumlu ortak denetçi olabilmek için KGK'ya göre denetim şirketine ortak olma zorunluluğu bulunmazken, SPK düzenlemelerine göre ortak olma mecburiyeti vardır. KGK'ya göre denetim şirketi limited veya anonim şirket şeklinde kurulabilirken, SPK'ya

göre ise anonim şirket olmalıdır. Bu farklılıkların giderilmesi gerek uygulamalarda yeknesaklık sağlanması gerekse bağımsız denetimin etkinliğinin artırılması açısından önem arz etmektedir.

Bunun yanı sıra, Bağımsız Denetim Yükümlülüğü Tebliğ Taslağı çerçevesinde çeşitli sermaye şirketlerine bağımsız denetimden muafiyetler getirilmesi söz konusudur. Bilindiği üzere, 6102 sayılı Yeni TTK'nın 397 nci maddesi çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair 2012/4213 sayılı Karar 2013 yılının Ocak ayı içerisinde yayımlanmış ve 1/1/2013 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Karara Ekli II Sayılı Listenin 5'inci sırası uyarınca; “Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- Aktif toplamı onbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı yirmimilyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı elli ve üstü.”

bağımsız denetime tabi olacaklardır.

Diğer taraftan, BKK'nın uygulanmasına yönelik usul ve esasları belirleyen ve ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeyi amaçlayan KGK'nın Kararı 12/3/2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu usul ve esasların 5 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca BKK'ya göre şirketlerin denetime tabi olması için “Kararda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması” gerekmektedir. Aynı maddenin üçüncü fıkrası ise; “Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı



listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler aynı listede yer verilen ölçütler dikkate alınmak suretiyle denetime tabidir. Ölçütlerin söz konusu listede belirtilen sınırlamalar çerçevesinde aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde ikinci fıkradaki usul uygulanır.” şeklindedir.

Bu çerçevede, Bağımsız Denetim Yükümlülüğü Tebliğ Taslağının muafiyet hükümlerinin yer aldığı maddesinde Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin beşinci sırasında belirtilen ölçütlerin kullanılmış olduğu ancak denetime tabi olmaya ilişkin usul ve esasın uygulamasının farklı olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle muafiyet hükümlerinin gerek BKK hükümleri gerekse BKK'nın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara göre yeniden değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bilindiği üzere, 6102 sayılı TTK'da bağımsız denetçinin sorumlulukları nedeniyle bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu hususun uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak KGK tarafından belirlenebilecektir.

Bu çerçevede, Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca mesleki sorumluluk sigortası yaptırmak zorunluluğu ilk denetim sözleşmesiyle birlikte başlamakta olduğundan, Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliğ Taslağında öngörülen sigorta yapma zorunluluğunun söz konusu Yönetmeliğe paralel olarak düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca zorunlu mesleki sorumluluk sigortası asgari tutarının 200.000 TL'den az olmak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesinin,

henüz kurumsallaşma aşamasında olan küçük ve orta büyüklükteki denetim firmalarının maddi açıdan zorlanmalarına yol açabilecektir. Bu nedenle, 660 sayılı KHK çerçevesinde yapılması zorunlu olan mesleki sorumlu sigortasının uygulamalarının yeterli görülmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Gerek 6102 sayılı Yeni TTK gerekse 660 sayılı KHK'da ve bunlara istinaden yürürlüğe konulan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsız denetçilerin meslek mensupları arasından yetkilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, bağımsız denetçilerin meslek mensubu olduğu göz önüne alındığında mesleki ve etik ilkelere ilişkin mevcut düzenlemelerde yer alan hususların Bağımsız Denetim Faaliyeti Tebliğ Taslağında tekrar edilmesine gerek bulunmadığı değerlendirilmektedir.

#### **4. ESKİ VE YENİ TÜRK TİCARET KANUNLARINDAKİ DENETİM SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Bilindiği üzere, 6762 Sayılı Eski TTK'nın 347 nci maddesi uyarınca anonim şirketlerde beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok murakıplı bulunmaktadır. Murakıplar, pay sahibi olan ve olmayanlar arasından seçilebilmektedirler. Ancak 6102 sayılı Yeni TTK ile murakıplık kaldırılmıştır. Bunun yerine denetime tabi olacak şirketler Bakanlar Kurulunca belirlenerek, bu şirketler bağımsız denetime tabi hale geleceklerdir.<sup>15</sup>

6102 sayılı Yeni TTK, anonim şirketlerde gerçekleştirilecek denetim fonksiyonunu, tüzel kişiliğin bünyesinde bir karar organı olarak “Denetleme Kurulu”na değil, tüzel kişiliğin dışında yer alan bir müessese olarak “dış denetçiye” vermiştir. Buna göre anonim şirketlerde “denetleme kurulu” organı kaldırılmış; anonim şirketin

<sup>15</sup> Aygül, a.g.m, <http://www.alomaliye.com/2012/emrah-aygul-anonim-sirketlerde-murakiplarin.htm>

finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporları ve bunlara bağlı olarak tüm şirket muhasebesinin, serbest ve bağımsız bir dış denetçi tarafından denetlenmesi esası benimsenmiştir. Yeni TTK'ya göre, sözü edilen işlemlerin, bağımsız denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesi mecburidir. Öyle ki denetçinin denetiminden geçmemiş “mali tablolar” ile yönetim kurulunun “yıllık faaliyet raporu” düzenlenmemiş hükmündedir.<sup>16</sup>

Yeni TTK ile getirilen denetim sistemi bağımsız denetimdir. Bu doğrultuda, bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

Bağımsız denetimin, hem denetlenen firmaya, hem de kamuya ve devlete aşağıda sıralanan yararları söz konusudur:

- Yönetime doğru bilgi akışı sağlar.
- Yönetime finansal tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur.
- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını gösterir.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır.

- Bağımsız denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.

## 5. BAĞIMSIZ DENETÇİ OLMA İLE BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLMA KOŞULLARINA İLİŞKİN ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

### 5.1. Bağımsız Denetçi Olarak Yetkilendirilmeye İlişkin Düzenlemeler

Bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmeye ilişkin genel hususlar 6102 sayılı Yeni TTK'da düzenlenmiş olup, bu Kanunun 400 üncü maddesinin 1 inci bendinde bağımsız denetçinin, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve KGK tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabileceği hüküm altına alınmıştır.

#### 5.1.1. Bağımsız Denetçi Olarak Yetkilendirilmeye İlişkin KGK Düzenlemeleri

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 13 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında ise bağımsız denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşların ortakları, yöneticileri ve denetçileriyle ilgili olarak aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

Denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşların;

- Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması, (13/1-e)

<sup>16</sup> Erdoğan Arslan, Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre “Denetçinin” Niteliği, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, ss 73-108, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/4%20edrogran%20arslan.pdf>



- Denetçilerinin 14 üncü madde çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması, (13/1-f)
- Denetçilerinin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması, (13/1-g)
- Yönetmeliğin 28 inci maddesindeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması, (13/1-ğ)
- Denetim kadrosunun, asgari olarak, Yönetmeliğin 27 nci maddesinde belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması, (13/1-h)
- Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması, (13/1-ı)
- Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren herhangi bir gerçek kişi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, kendi adına bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması, (13/1-i)
- Tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, (13/1-m)

gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bununla birlikte, Yönetmeliğin geçici 4 üncü maddesinin ikinci fıkrasında Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği yılın sonuna kadar, 13 üncü maddenin birinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan %75 şartının uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin “Denetim Ekipleri”

başlıklı 27 nci maddesinin 1 inci fıkrasına göre denetim ekipleri en az üç denetçiden oluşmalı ve denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçinin belirlenmesi gerekmektedir. Yönetmeliğin bu hükmünden ilk bakışta her denetim ekibi için en az 3 denetçi ile bu denetçilerin her biri için birer yedek denetçi olmak üzere en az 6 denetçi gerekeceği anlaşılabilmektedir. Ancak, “sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenmesi” ifadesinden sorumlu denetçi için bir yedek sorumlu denetçi; denetçiler için de bir yedek denetçinin yeterli olacağı değerlendirilmektedir.

### **5.1.2. Bağımsız Denetçi Olarak Yetkilendirilmeye İlişkin Özellikli Hususlar**

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin “Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi” başlıklı 14 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer verilen hükümler çerçevesinde denetim faaliyetinde bulunmak isteyenlerde aranan koşulların her birine ilişkin özellikli hususlarla ilgili ayrıntılı değerlendirmelere aşağıda yer verilmiştir.

#### **5.1.2.1. Mezuniyet Şartı**

Bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmek isteyen meslek mensubunun mezuniyet şartı ile ilgili olarak (Yönetmelik 14/1-a); hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması aranmaktadır.

Bu hüküm, 3568 sayılı Kanun’un 5 inci maddesinde SMMM olmanın özel koşullarına ilişkin mezuniyet şartı ile bire bir uyumludur. Ancak,

uygulamada bu hükmün geçerliliği ile ilgili olarak tereddütlü hususlar görülmektedir. Yönetmeliğe böyle bir hükmün konulması neticesinde, 3568 sayılı Kanuna göre SMMM belgesi almış bazı meslek mensuplarının geçiş dönemi uygulamaları nedeniyle, mezun oldukları bölümlerin bu hükümde belirtilen fakültelere bağlı olmamasından ötürü KGK tarafından yetkilendirilmeleri mümkün olamayacaktır.

### 5.1.2.2. Uygulamalı Mesleki Eğitim

Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması şartı ile ilgili olarak (Yönetmelik 14/1-d); bağımsız denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları şarttır. Ancak, Yönetmeliğin 15 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre en az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmaz.

Söz konusu Yönetmeliğin 15 inci maddesi uyarınca, esas olarak,

- (i) Bağımsız denetim faaliyetlerinde (denetim kuruluşları ile denetçiler yanında) geçirilen süreler,
- (ii) 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik ve vergi denetimi hizmetlerinde geçirilen süreler,
- (iii) 3568 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yetkisini haiz olanların, bu kamu kurum ve kuruluşlarında geçirdikleri süreler,

uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılmaktadır.

Bunun yanı sıra, Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliğinin 8 inci maddesinin dördüncü fıkrası gereğince; 3568 sayılı Ka-

nun uyarınca meslek mensupları yanında yapılan staj süresinin bir yılı veya lisansüstü diplomasının ibraz edilmesi şartıyla iktisat, maliye, işletme, muhasebe, finansman, denetim ve vergi ile ilgili alanlarda lisansüstü eğitim görenlerin bu eğitimde geçen sürelerinin bir yılı uygulamalı mesleki eğitimden sayılacaktır.

Ayrıca, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin geçici 1 inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca mesleki tecrübe süresi 10 yıl ve daha fazla ancak 15 yıldan az olanlar en az 1 yıl, 10 yıldan az olanların en az 2 yıl süre ile denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı mesleki eğitim şartını tamamlamaları gerekir.

Bununla birlikte, geçiş hükümleri çerçevesinde geçiş dönemi eğitimlerine katılarak yetkilendirilecek olan meslek mensuplarından; Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin Geçici 1 inci maddesinin birinci fıkrası kapsamında olanlar açısından mesleki tecrübe süresine göre uygulamalı mesleki eğitim şartı aranabilecektir. Diğer bir deyişle, SPK'dan bağımsız denetim lisansını almış olup mesleki tecrübe süresi 15 yılın altında olanlardan uygulamalı mesleki eğitim şartı aranacaktır. Bu çerçevede, mesleki tecrübe süresi 10 yıl ve daha fazla ancak 15 yıldan az olanlar en az 1 yıl, 10 yıldan az olanların en az 2 yıl süre ile denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı mesleki eğitim şartını tamamlamaları gerekmektedir.

Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında olanlar açısından ise uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmayacaktır. Diğer bir deyişle, bağımsız denetim yönetmeliğinin yayımlandığı 26/12/2012 tarihi itibarıyla, Yeminli Mali Müşavir olmaya hak kazananlar ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmaya hak kazanan 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olanlardan zaten en az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olduklarından uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmayacaktır.

Yukarıda belirtilen hükümler çerçevesinde uygulamalı mesleki eğitim şartının yerine getirilebilmesi için, denetimlere katılımın tevsik edilmesi şartıyla, SMMM faaliyetine devam eden meslek mensuplarının bu faaliyetlerini sonlandırması gerekmediği gibi ekibinde yer aldığı denetim kuruluşu ile ya da yanında çalıştığı denetçi ile hizmet akdi imzalaması gerekli değildir.<sup>17</sup> Bağımsız denetçi olmak için meslek mensubu olmak şarttır. Ancak, uygulamalı mesleki eğitime başlamak için meslek mensubu olmak şart değildir.

### 5.1.2.3. Denetçilik Sınavında Başarılı Olma

Bağımsız Denetim Yönetmeliğin 16 ncı maddesi çerçevesinde SMMM'ler, (i) Muhasebe Standartları, (ii) Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim, (iii) Denetim ve (iv) Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı, YMM'ler ise (i) Muhasebe Standartları, (ii) Denetim ve (iii) Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik mevzuatı konularından sınava tabi tutulurlar. Sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmayacak olanların bu alanlarda ayrıca sınava girmeleri zorunlu değildir.

Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliğinin 13 üncü maddesine göre sınavda başarılı sayılmak için sınav konularının her birinden yüz puan üzerinden en az altmış puan alınması, tüm sınav konularından alınan notların aritmetik ortalamasının da en az yetmiş puan olması gerekmektedir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğin 16 ncı maddesinde sınav sonuçları iki yıl süreyle geçerlidir

denilmekle birlikte, Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliğinin 13 üncü maddesinde konuları itibarıyla sınav sonuçlarının ilan tarihinden itibaren iki yıl geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, sonuçların iki yıl geçerli olma süresi ortalamayı sağlama bakımından aranmakta olup, ortalama koşulunu sağlayarak başarılı olan bir kişinin sınav sonuçlarının geçerliliği iki yıllık bir süre ile sınırlı değildir.

Aynı Yönetmeliğin geçiş dönemine ilişkin uygulamaların düzenlendiği geçici 1 inci maddesinde bağımsız denetçilik sınavında başarılı olma koşulunun sağlanmasına ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu hükümlerin uygulanmasına ilişkin özellikli durumlar aşağıda belirtilmiştir.

Söz konusu Yönetmeliğin Geçici 1 inci maddesi kapsamında bulunan YMM'ler ile 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olan SMMM'ler, geçiş dönemi eğitim programlarına katılabilmektedir. Bunlardan, 1/1/2013 tarihinden önce kamu kurumları tarafından bağımsız denetçiliğe ilişkin yapılan sınavlara girenler, sınavlarda başarılı olmadıkları konulardan geçiş dönemi eğitimine katılabilmektedir.

Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesi uyarınca SPK bağımsız denetçilik lisansını almaya hak kazanmış olan meslek mensuplarından sigortacılık ve özel emeklilik alanlarında denetim yapmak isteyenler, Sigortacılık Kanunu ve ilgili mevzuatı alanındaki eğitime katılabilirler. Sigortacılık ve özel emeklilik alanında bağımsız denetim yapmak için aranan şartları sağlamış olduklarını belgeleyen meslek mensuplarının bu alana yönelik geçiş dönemi eğitimlerine katılmaları zorunluluğu bulunmamaktadır.<sup>18</sup>

<sup>17</sup> Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan sıkça sorulan sorular ve cevaplarda bu husus belirtilmiş olup, söz konusu duyuruya [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-318-589-sikca-sorulan-sorular-ve-cevaplari.html#C](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-318-589-sikca-sorulan-sorular-ve-cevaplari.html#C) adresinden ulaşılabilir.

<sup>18</sup> Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan sıkça sorulan sorular ve cevaplarda bu husus belirtilmiş olup, söz konusu duyuruya [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-318-589-sikca-sorulan-sorular-ve-cevaplari.html#C](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-318-589-sikca-sorulan-sorular-ve-cevaplari.html#C) adresinden ulaşılabilir.

Ayrıca, Yönetmeliğin geçici 1 inci maddesine göre SPK'dan lisans belgesi almaya hak kazananların geçiş döneminde yetkilendirilebilmeleri için, 31/12/2014 tarihine kadar KGK'ya başvuruda bulunmaları gerekmekte olup, söz konusu tarih Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde öngörülen sınav şartını yerine getirilmesi için öngörülen bir tarihtir. Bu nedenle söz konusu tarih, uygulamalı mesleki eğitim şartının yerine getirilmesini sınırlamamaktadır. Uygulamalı mesleki eğitim bu tarihten sonra da tamamlanabilecektir. Dolayısıyla SPK lisansına sahip olanlar 31/12/2014 tarihine kadar KGK'ya başvurularını halinde sınav şartını yerine getirmiş olup, uygulamalı mesleki eğitimi sonrasında da tamamlayabileceklerdir.

Son olarak belirtmek gerekirse, Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre bağımsız denetçilik sınavı ve uygulamalı mesleki eğitim bağımsız denetçi olabilmek için gereken şartlardan olup, birbirini tamamlayan hususlardır. Dolayısıyla aralarında öncelik ilişkisi bulunmamakla birlikte, her iki şartın da karşılanması halinde Bağımsız Denetçi Belgesi almaya hak kazanılabilir.

## 5.2. Bağımsız Denetime Tabi Olmaya İlişkin Özellikli Hususlar

Bilindiği üzere, 6102 sayılı Yeni TTK'nın 397 nci maddesi uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bu çerçevede, Yeni TTK uyarınca bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine ilişkin BKK 23/1/2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

AB müktesebatına uyum sağlamak üzere bağımsız denetimin kapsamı zaman içinde tedrici bir şekilde genişletilmekte olup, 14/3/2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan BKK'nın değiştirilmesine ilişkin Kararla bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterlerin aşağıya çekilmesi suretiyle 2014 yılı için bağımsız denetimin kapsamı genişletilmiştir.<sup>19</sup>

Bu kapsamda, son değişiklikle birlikte şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hâsılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

**Tablo – 1: BKK'da Bağımsız Denetime İlişkin Ölçütler**

	2013 (Eski Ölçütler)	2014 (Yeni Ölçütler)
<b>Aktif toplamı</b>	150 milyon TL ve üzeri	75 milyon TL ve üzeri
<b>Yıllık net satış hâsılat</b>	200 milyon TL ve üzeri	150 milyon TL ve üzeri
<b>Çalışan sayısı</b>	500 çalışan ve üzeri	250 çalışan ve üzeri

<sup>19</sup> Bağımsız denetimin kapsamının genişlemesine ilişkin duyuruda bu husus belirtilmiş olup, söz konusu duyuruya [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BKK\\_yeni\\_limitler1.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BKK_yeni_limitler1.pdf) adresinden ulaşılabilir.

BKK'ya ilişkin usul ve esasların 5 inci maddesine göre şirketlerin denetime tabi olması için yukarıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir.

Söz konusu BKK'da yer alan kriterlerin değişmesi sonucunda uygulamaya ilişkin özellikli hususları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

### 5.2.1. Esas Alınacak Ölçütler

2014 yılında bağımsız denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, 2014 yılı ölçütleri çerçevesinde 2012 ve 2013 yılına ilişkin finansal tablolar ile çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

BKK'ya ekli (I) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler ise herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın denetime tabidir. Ekli (II) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler ise aynı listede yer verilen ölçütler dikkate alınmak suretiyle bağımsız denetime tabidir. Ölçütlerin söz konusu listede belirtilen sınırlamalar çerçevesinde aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde genel ölçütlere göre denetime tabi olunmasındaki usul uygulanır. Bir başka deyişle, listede yer verilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlaması gerekir

### 5.2.2. Esas Alınacak Finansal Tablolar

BKK'ya ilişkin usul ve esasların 6 ncı maddesine göre bağımsız denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, şirketler ile bu şirketlerin bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınır.

2013 yılında denetime tabi olmayan şirketler açısından 2014 yılında denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, aktif toplamı (75 milyon TL ve üzeri) ve yıllık net satış hasılatı (150 milyon TL ve üzeri) esas alınarak, vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanan 2012 ve 2013 hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolar dikkate alınacaktır.<sup>20</sup>

BKK'ya ilişkin usul ve esasların 11 nci maddesi uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler, finansal tablolarını 6102 sayılı Kanun ve TMS'ye göre hazırlar. Bu şirketler daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında 6102 sayılı Kanun ve TMS'ye göre hazırladıkları finansal tabloları dikkate alır. Bu durumda, bağlı ortaklık ve iştirak kavramları 6102 sayılı Kanun ve TMS'deki anlamlarıyla dikkate alınır. Ölçütlerin belirlenmesinde bağlı ortaklıkların tam konsolidasyon yöntemine, iştiraklerin ise özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tablolar kullanılır. Dolayısıyla, bir şirket bağımsız denetime tabi olmasını müteakip hesap dönemlerinde denetim kapsamından çıkıp çıkmayacağını belirlerken TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolara göre değerlendirme yapacaktır.

### 5.2.3. Ortalama Çalışan Sayısının Hesaplanması

BKK'ya ilişkin usul ve esasların 8 nci maddesine göre şirketin çalışan sayısının belirlenmesinde, muhtasar beyannamede bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınır. Ortalama çalışan sayısının belirlenmesinde, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların yukarıda belirtilen esasa göre hesaplanan çalışan sayılarının

<sup>20</sup> Şirketlerin 2014 yılında bağımsız denetime tabi olup olmadıklarının belirlenmesine ilişkin duyuruda bu husus belirtilmiş olup, söz konusu duyuruya [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Duyuru\\_Pdf/BKK\\_duyuru.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Duyuru_Pdf/BKK_duyuru.pdf) adresinden ulaşılabilir.



toplamı dikkate alınır. İştiraklerin çalışan sayısı ise şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

2013 yılında denetime tabi olmayan şirketler açısından 2014 yılında denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, 2014 yılı ölçütleri esas alınarak, 2012 ve 2013 yılı muhtasar beyannameye bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınacaktır. Diğer bir deyişle, çalışan sayısı bakımından değerlendirme yapılırken, yeni ölçüt olarak 500 çalışan ve üzeri yerine 250 çalışan ve üzeri kabul edilecektir.

#### **5.2.4. Bağımsız Denetim Kapsamından Çıkma**

BKK'ya ilişkin usul ve esasların 10 uncu maddesi uyarınca, denetime tabi şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte belirtilen ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının art arda iki hesap döneminde altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sınırların altında kalınan iki ölçütün aynı olması şart değildir.

2013 yılında ilk kez denetime tabi olan şirketler açısından, izleyen yıllarda denetim kapsamından çıkıp çıkmadığının belirlenmesinde, 2014 yılı ölçütleri esas alınarak, TMS'ye göre hazırlanan 2013 yılı ve 2014 yılı finansal tabloları dikkate alınacaktır. Değerlendirmede dikkate alınacak çalışan sayısı ise 250 olacaktır.

Ayrıca, aynı madde hükümleri çerçevesinde, denetime tabi şirketler tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, bir hesap döneminde genel ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar.

Bu itibarla, 2013 yılında denetime tabi olan şir-

ketler açısından 2014 yılının denetime tabi olup olmadığı belirlenmesinde, 2014 yılı ölçütlerine göre yapılacak değerlendirme sonucu genel ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalınması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren (2014 yılı) denetim kapsamından çıkılır.

#### **6. SONUÇ**

Küresel ekonomi, içinde bulunduğu sıkıntılı dönemden yeni bir denge noktasına doğru uzanırken ülkelerin ve şirketlerin rekabet gücünün artmasında iş hayatında uygulanan kuralların uluslararası standartlara uyumlu olması her zamankinden çok daha önemli hale gelmiştir. Global rekabetle değişen iş dünyasının gündeminde; şirketlerin büyüme ve gelişme potansiyellerinin değerlendirilmesi, kurumsal yönetim, kamu güveni, kaliteli finansal bilgi ve şeffaflık kavramları öncelikli olmaya başlamıştır.

Ekonomik hayattaki bu gelişmelere paralel olarak, Ülkemizde de 6102 sayılı Yeni TTK ile ticari yaşamın kuralları yeniden ve çağdaş bir yaklaşımla tanımlanmış olup şeffaflık, denetlenebilirlik ve güvenilirlik açısından 6762 sayılı Eski TTK'ya göre şirketlerdeki murakıplık uygulamasından vazgeçilerek bağımsız denetime geçiş yapılmıştır. Bu geçişle birlikte, gelişmekte olan ekonomiler arasında yer alan Ülkemizde de şirketlerin daha şeffaf kurumsal yönetim ilkeleriyle çalışması ve dolayısıyla küresel rekabet gücünün artırılması amaçlanmıştır.

Ancak, 6102 sayılı Yeni TTK'da değişiklik öngören 6335 sayılı Kanun ile finansal raporlama ve bağımsız denetim alanına ilişkin hükümlerde bazı değişiklikler yapılmıştır. İlk haliyle ülkemizdeki işletmelerin yaklaşık %99,2'sini oluşturan KOBİ'ler bağımsız denetime tabi iken 6335 sayılı Kanun ile bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi yönünde bir düzenleme değişikliği yapıl-

mıştır. Son durum itibarıyla, BKK çerçevesinde 3500 civarında sermaye şirketi bağımsız denetim tabidir.

Diğer taraftan, 28/3/2013 tarihinde kabul edilen 6455 sayılı torba kanun ile Yeni TTK'nın "Denetleme" başlıklı 397 nci maddesine bağımsız denetim kapsamı dışında kalan "Anonim Şirketlere" ilişkin hüküm eklenmiştir. Bu hükmün eklenmesiyle birlikte, Yeni TTK'nın 397 nci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkralarında yer verilen iki ayrı denetim anlayışı ortaya çıkmıştır. BKK kapsamı dışında kalan anonim şirketlerde öngörülen denetime ilişkin hususlar Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. Hâlihazırda bu Yönetmelik yayımlanmadığı için çalışmamızda bu konu ile ilgili değerlendirmede bulunulmamıştır.

Yeni TTK çerçevesinde bağımsız denetim alanında getirilen yeni düzenlemeler ve AB ile yürütülen müzakereler çerçevesinde şirketler hukuku faslının bir gereği olarak, 660 sayılı KHK yayımlanmış olup, bağımsız denetim alanında tek bir otorite oluşturmak ve dağınık yapıyı sona erdirmek üzere KGK kurulmuştur.

KGK'nın kurulması ile ortadan kalkması beklenen farklı uygulamaların yapılan son düzenlemelerle ve yapılması öngörülen diğer düzenle-

meler ile daha karmaşık hale geldiği görülmektedir. Bu süreçte, kamu gözetimi yapma yetkisini haiz kurumlar asıl fonksiyonları olan gözetim mekanizmalarının oluşturulmasından ziyade, meslek mensuplarının staj, eğitim, sınav, sicil, lisans, disiplin, yetkilendirme işlemleri gibi hususların düzenlenmesine yoğunlaşmaktadır. Dolayısıyla, KGK ve SPK'nın mevcut düzenlemeleri incelediğinde çeşitli kavram ve uygulama farklılıkları olduğu görülmektedir. Bunun neticesinde, bağımsız denetçi olarak yetkilendirilmeye ilişkin birçok tereddütlü durum ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak; adından da anlaşılacağı üzere bağımsız denetim aslında şirket dışından üçüncü bir gözün uluslararası denetim standartları çerçevesinde inceleme yaparak, tüm paydaşların haklarının korunmasını sağlayan sistemsel bir kontrol mekanizmasıdır. Bu nedenle, hem şirketlere hem de kamuya birçok faydası olan bağımsız denetimin, AB düzenlemelerine uyumun da sağlanması için, zaman içerisinde kapsamının genişleyeceği düşünülmektedir. Burada asıl önemli nokta, kapsama yeni giren şirketler tarafından bağımsız denetimin bir zorunluluktan çok Yeni TTK'nın oluşturulma amacına da uygun olarak kurumsallaşmaya geçiş olarak görülmesi durumunda bağımsız denetimin istenen asıl amacına ulaşabileceğidir.



**KAYNAKÇA:**

- 1) T.C. Kanunlar (06/12/2012), **6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (28513 sayılı)
- 2) T.C. Kanunlar (28/7/1981), **2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (17416 sayılı)
- 3) T.C. Kanunlar (13/1/2011), **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (27846 sayılı)
- 4) T.C. Kanunlar (29/6/1956), **6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (9353 sayılı)
- 5) T.C. Kanunlar (19/10/2005), **6102 sayılı Bankacılık Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (Mükerrer 25983 sayılı)
- 6) T.C. Kanunlar (1/6/1989), **3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**, Ankara: Resmi Gazete (20194 sayılı)
- 7) T.C. Kanun Hükmünde Kararnameler (02/11/2011), **660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK**. Ankara: Resmi Gazete (28103 sayılı)
- 8) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (26/12/2012), **Bağımsız Denetim Yönetmeliği**, Ankara: Resmi Gazete (28509 sayılı)
- 9) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (25/1/2013), **Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği**, Ankara: Resmi Gazete (28539 sayılı)
- 10) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (25/1/2013), **Bağımsız Denetçilik Uygulanabilir Mesleki Eğitim Tebliği**, Ankara: Resmi Gazete (28539 sayılı)
- 11) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (25/1/2013), **Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği**, Ankara: Resmi Gazete (28539 sayılı)
- 12) Sermaye Piyasası Kurulu (28/5/2013), **Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik**, Ankara: Resmi Gazete (28660 sayılı)
- 13) Sermaye Piyasası Kurulu (12/6/2006), **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)** Ankara: Resmi Gazete (26196 sayılı)
- 14) Sermaye Piyasası Kurulu (28/6/2013), **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)'De Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No: 28)** Ankara: Resmi Gazete (28691 sayılı)
- 15) Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü (16/5/2013), **Bağımsız Denetçilik Mesleki Sorumluluk Sigortası Genel Şartları**
- 16) Bakanlar Kurulu Kararı, **2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar**, Ankara: Resmi Gazete (28537 sayılı)
- 17) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Kararı, **2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar**, Ankara: Resmi Gazete (28585 sayılı)
- 18) Arslan, Erdoğan, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre "Denetçinin" Niteliği", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 104, Mart-Nisan 2011, ss 73-108,
- 19) Aşa, Harun, "Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların Bağımsız Denetiminde Son Durum: 28 No'lu Tebliğ Üzerine Analitik Bir İnceleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2014, Sayı 305,
- 20) Aygül, Emrah, "Anonim Şirketlerde Mevcut Murakıpların Akıbeti", <http://www.alomaliye.com>
- 21) Yıldırım, Suat, "Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 106, Temmuz-Ağustos 2011, ss 43-52,



# BİR MESLEK OLARAK EV HİZMETLERİNDE ÇALIŞMA VE 6552 SAYILI KANUN ÖNCESİ VE SONRASINDA SOSYAL GÜVENCE SORUNLARI

Yrd. Doç. Dr. Mehmet BULUT\*

## ÖZET

Düşük ücret, sosyal güvenceden yoksun olma, düzensiz çalışma, kayıt dışılık ve esneklik, ev hizmetleri sektöründeki işgücü piyasasının olmazsa olmaz kuralları olarak karşımıza çıkmaktadır. Ev hizmetleri, içeriği ve sonuçları itibariyle diğer iş biçimlerinden ayrılan çoğunlukla kadınla bağlantılı değerlendirilen bir çalışma biçimidir. Atipik çalışma şekli olarak ev hizmetleri genellikle, içinde düzensizliği, kuralsızlığı ve korumasızlığı barındıran eğreti istihdamın çeşitleri olarak ortaya çıkmaktadırlar. Türkiye’de ev hizmetlerinde çalışanlar büyük ölçüde iş ve sosyal güvenlik hukukunun kapsamı dışında bırakılmışlardır. Ev hizmetleri hakkında sistematik ve güvenilir veriler ile çalışmalar da oldukça sınırlıdır. 6552 sayılı Kanun ile birlikte ise ev hizmetlerinde çalışanların sosyal güvence problemlerine çözüm bulunmaya çalışılmıştır. Ancak meslek koşulları ve sosyal güvenlik sisteminin gerekleri çözümü zorlaştırmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Ev Hizmetleri, Sosyal Güvence, Meslek, 6552 Sayılı Kanun, İnsana Yakışır İş

## ABSTRACT

Low pay, lack of social security, irregular work and flexibility have been the major characteristics of the domestic service sector employment. Domestic Services are the working type which is being decomposed from the other working types due to its content and results and also mostly evaluated to tie up with women. It includes domestic services as a casual work, part time work, home based work, unpaid family workers, and self-employment unlike full time job which includes working with employment security and regularly paid working styles. Domestic workers are majority excluded from Labour and Social Security Law in Turkey. So systematic and reliable datas and studies about domestic services are very limited. With the Law No. 6552, have tried to find solutions to the domestic workers' social security problems. But occupational conditions and requirements of the social security system is difficult to solutions.

**Key Words:** Domestic Services, Social Security, Profession, The Law No: 6552, Decent Work

\* Turgut Özal Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Ankara, mbulut@turgutozal.edu.tr

**GİRİŞ**

**E**v hizmetlerinde çalışma, gerek ülkemizde gerekse de dünyada çok yaygın olan ancak çalışma koşulları ve sosyal güvenceleri açısından ikincil planda tutulmuş bir özelliğe sahiptir. İstatistiklerde görünmeyen ve çoğu zaman çalışan olarak algılanmayan ev hizmetleri, her geçen gün artmakta olan atipik bir çalışma modelidir.

Ev hizmetlerinde çalışan kişilerin çalışma sürelerinin uzun oluşu, iş yüklerinin ağır oluşu, iş sağlığı ve güvenliğinden mahrum olmaları gibi problemlerinin yanı sıra sosyal güvenlik sistemine dahil olma noktasında önemli eksiklikleri bulunmaktadır. ILO tarafından kabul edilmiş olan 189 nolu “Ev Hizmetlerinde Çalışanlar Sözleşmesi” sosyal güvence açısından önemli haklar getirmiş olmasına karşın söz konusu sözleşmeyi imzalamamış ülkelerde sosyal güvencesizlik sorunu devam etmektedir.

Söz konusu sözleşmeyi imzalamamış olan ülkemizde de sosyal güvenlik reformu olarak adlandırılan 5510 sayılı Kanun ile birlikte sosyal güvenliğin kapsamına yönelik önemli düzenlemeler getirilmiş ancak sürekli olarak çalışmayan ev hizmetleri işçileri kapsam dışında bırakılmıştır. 11 Eylül 2014 tarihinde yürürlüğe giren 6552 sayılı Kanun 5510 sayılı Kanun’da bazı değişikliklere gitmiştir. Yapılan değişikliklerden birisi de ev hizmetlerinde çalışanlara yönelik olmuştur.

Bu çalışmamızda öncelikle ev hizmetlerinin kavramsal olarak açıklaması yapılacak, ardından ev hizmetlerinde çalışanların sosyal güvence durumları uluslararası ve yabancı ülke uygulamaları bağlamında ele alınacaktır. Son olarak ise ülkemizde ev hizmetlerinde çalışanların sosyal güvence durumları 6552 sayılı Kanun öncesi ve sonrası ile incelenecek, değerlendirilecek ve önerilerde bulunulacaktır.

**1. İSTİSNAİ BİR ÇALIŞMA BİÇİMİ OLARAK EV HİZMETLERİ****1.1. Ev Hizmetleri Kavramı**

Hem Türkiye’de hem de diğer ülkelerde yaygın bir istihdam alanı oluşturan ev hizmetinde çalışmaya ilişkin net bir tanım bulunmamaktadır. İstatistiklerde görünmeyen ve çalışan olarak algılanmayan ev hizmetleri çalışanlarına yönelik birçok ulusal yasada özel ve genel koruyucu düzenlemeler ve tanım bulunmaktadır (Yıldırımalp ve İslamoğlu, 2014:154).

Ev hizmetlerinin sınırlarını çizmek konunun dinamik nitelikteki karakterinden dolayı oldukça zordur. Çünkü ev hizmetlerinin kapsamı sürekli olarak genişlemektedir. Hatta zaman zaman hangi işlerin bu kategoriye dâhil edileceği hususunda uyumsuzluk çıkabilmektedir (Akbıyık, 2013:208).

Türkiye İstatistik Kurumu, ev hizmetini evlerde yaptırılan hizmet işleri olarak tanımlamakta ve kapsamına bahçıvanlar (özel), bekçiler (özel; ev, tarla, mülk vb. benzeyen), evde çalışan aşçılar, evde çalışan dadılar, mürebbiyeler, evde çalışan hizmetçiler, eve gelen özel öğretmenler, gündelikçiler, temizlikçi kadınlar, kahyalar, uşaklar, kapıcılar, seyisler, özel şoförler gibi çalışanları dahil etmektedir. Genel olarak yabancı ülkelerde de benzer tanım ve kapsamların olduğunu söylemek mümkündür (Eurofound, 2005; Ramirez-Machado, 2003).

Öğretide genel kabul gören ev hizmetleri tanımına göre, bir işin ev hizmeti sayılabilmesi için, yapılan işin evde gündelik yaşamın gerektirdiği faaliyetler kapsamında ev yaşamının gündelik, olağan gereksinmelerini karşılayan işler olması gerekmektedir (Mollamahmutoğlu, 2004:179).

Bir başka tanımda ise ev hizmeti, kişinin normal yaşamı içerisinde kendisinin yerine getirebileceği ancak çalışma, hastalık, başka işlere

daha fazla zaman ayırma, ev işleri ile kendini yıpratmak istememe gibi nedenlerle yap(a)madığı ve genellikle ev dışından kişilere ücret karşılığı yaptırılan işlerdir (Güzel ve Okur, 2004).

Ayrıca Okur, ev işi ile evde yapılan iş arasındaki sınırın çizilmesinin yasaların kapsamı açısından son derece önemli olduğunu belirtmiş ve gerek İş Kanunu, Gerekse Sosyal Sigortalar Kanunu açısından üçlü bir ayrıma gitmiştir: Ev hizmeti, evde hısımlar arasında yapılan el sanat işleri, evde yapılan diğer işler (Okur, 2004:2).

Sosyal Güvenlik Kurumu ise yayınlamış olduğu 2013/11 sayılı Genelge'de ev hizmetlerine ilişkin daha dar bir tanımda bulunmuştur. Bu genelgeye göre, ev hizmetleri, çamaşır ve bulaşık yıkama, ütü yapma, cam silme, yemek yapma gibi evin gündelik işleyişine yönelik çalışmalardır. Dolayısıyla sadece gündelikçiler ve temizlikçi kadınlar sosyal güvenlik sistemimizde ev hizmetinde çalışanlar olarak dikkate alınmaktadır.

## 1.2. Ev Hizmetlerinde Çalışanların Genel Olarak Çalışma Hayatına Yönelik Sorunları

Gündelikçi olarak çalışma, 1950'li yıllardan sonra kırdan kente yaşanan iç göç sonucu olarak yaygınlaşmış ve esas olarak eğitim düzeyi düşük köy kökenli kadınların gelir getirici çalışma biçimlerine erişiminin başlıca yolu olmuştur (Erdoğan ve Toksöz, 2013:10).

Çalışma ve dinlenme süreleri, ücretler, örgütlenme gibi alanların yanı sıra taciz, şiddet, ayrımcılığa maruz kalma, yasal mevzuattan başlamak üzere ekonomik ve sosyal yaşamın pek çok alanından dışlanma ev hizmetlerinde çalışanlar için başlıca sorunlar arasında sayılabilir (Yıldırım, 2014:46).

20. Yüzyıl boyunca yapılan düzenlemelere rağmen, hâla birçok ülkede ev hizmetlerinin aile hukuku kapsamında olduğu ve iş hukuku kapsa-

mına alınmadığı görülmektedir. Gerçekten, iş yasaları yaygın olarak, ev hizmetleri çalışanlarını diğer işçi kategorilerinin sahip olduğu birçok haktan mahrum bırakarak, onlara düşük düzeyde koruma sağlamakta ya da onları tamamen kapsamı dışında tutmaktadır (Karaca ve Kocabaş, 2009:167).

Bu bağlamda ev hizmetlerinde çalışanların karşılaştıkları temel sorunları aşağıdaki şekilde sayabiliriz;

- Çalışma sürelerinin uzun oluşu,
- İş yüklerinin ağır oluşu,
- İş sağlığı ve güvenliğinden mahrum olmaları,
- Özel hayat mahremiyetlerinin olmayışı,
- Ücretlerin düşüklüğü,
- İş güvencesizliği,
- Mesleki ilerleme fırsatlarının sınırlılığı
- Psikolojik-fiziksel taciz,
- Beslenme ve barınma koşullarının kötü oluşu,
- Sosyal güvenlik sisteminden yararlanamamaları.

## 2. EV HİZMETLERİNDE ÇALIŞANLARIN SOSYAL GÜVENCELERİ

### 2.1. Uluslararası Yaklaşımlar

ILO verilerine göre ev hizmetinde çalışanlar, gelişmekte olan ülkelerde çalışanların %4-10'unu oluştururken, gelişmiş ülkelerde bu oranın %2,5 olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca ILO, dünya genelinde ev hizmeti çalışanlarının sayısının 100 milyonu bulabileceğini belirtmektedir (ILO, 2013).

2011 yılında 100. ILO konferansında 189 nolu

“Ev Hizmetlerinde Çalışanlar Sözleşmesi” kabul edilmiştir. Söz konusu sözleşmede en dikkat çekici kavram ise “insana yakışır iş” olmuştur.

Çalışma yaşamında bireylerin temel haklarının korunduğu, yeterli gelir ve sosyal koruma sağlayan üretken iş olarak tanımlanan insana yakışır iş kavramı, ekonomik ve sosyal dengeli kalkınmada amaç ve araç olarak görülmektedir (ILO, 1999).

İnsana yakışır iş kavramı, işçilerin çalışma ve istihdam hakları ile iş sağlığı ve güvenliği koşullarına, sosyal güvenlik imkanlarına, sendikalar ya da diğer temsil ve katılım mekanizmaları aracılığıyla kendilerini ifade etme haklarını içermektedir (Işığışık, 2005:3). İnsana yakışır işin temel amacı, kadın, erkek tüm bireylere özgürlük, eşitlik, güvenlik ve saygınlık koşullarında insan onuruna uygun istihdam olanağının oluşturulmasıdır (Yıldırım ve İslamoğlu, 2014:147).

“İnsana yakışır iş” yaklaşımı temel anlamda 4 unsurü gözetmektedir. Bunlar; istihdam olanaklarının artırılması, çalışma yaşamına ilişkin temel hakların korunması, sosyal koruma ve sosyal diyalogun geliştirilmesidir (Ghai, 2003:115 vd.). Söz konusu unsurlardan sosyal koruma, işçileri kısa ve uzun vadeli sigorta risklerine yönelik güvence altına alma ve işsizlik, işten atılma gibi risklere karşı kurallara tabi olmayı içermektedir. Dolayısıyla bu unsur sosyal güvenliğin her işçi için elzem ve yumuşatılmaz bir hak olarak ele alınmasını zorunlu kılmaktadır.

189 nolu Sözleşmede belirtilen, önemli hususlar şöyle özetlenebilir:

- Ev işi, evin belirli bir mensubu ya da tüm ev ahalisi için evde icra edilen işleri ifade eden bir terimdir. Ev işçisi, işçi-işveren ilişkisi dâhilinde, ev işleri ile uğraşan kişileri tanımlayan bir terimdir. Ev işleri ile ara sıra ya da gelişigüzel meşgul olan ve ilgili işi meslekî bir temele da-

yalı olarak icra etmeyen bir kişi, ev işçisi değildir (Madde1).

- Her üye, bu sözleşmede belirlendiği biçimiyle, tüm ev işçilerinin insanî haklarının teşvik edilmesi ve korunmasına ilişkin ilgili tüm tedbirleri alacaktır (Madde3/1).

- Her üye, ev işçilerinin aşağıdaki haklara sahip olmaları hususunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür:

- Ev işçileri, evde ikamet etsin ya da etmesin, işvereni ile anlaşma yapmakta özgürdür.
- Evde ikamet eden işçi, yıllık izinlerinde, günlük veya haftalık dinlenme sürelerinde evde kalmaya ya da ev ahalisi ile birlikte olmaya mecbur edilemez.
- Ev işçileri, seyahat ve kimlik belgelerini kendi ellerinde bulundurma hakkına sahiptirler (Madde 9).

- Her üye, ev işçiliğinin özel niteliklerini dikkate alan ulusal yasalar, düzenlemeler ya da toplu görüşmelerle uyumlu normal çalışma saatleri, fazla mesailerin telafisi, günlük ve haftalık dinlenme süreleri ve ücretli yıllık izin hususunda ev işçileri ile genelde tüm işçiler arasında eşitliğin hüküm sürmesi için gerekli tedbirleri alacaktır. Haftalık dinlenme süresi, aralıksız en az 24 saatlik süreler hâlinde belirlenecektir (Madde10/1-2).

- Her üye, mümkün olduğu yerlerde, ev işçilerinin asgari ücret üzerinden güvence altına alınmaları için gerekli tedbirleri alacak, masraflar cinsiyet ayrımı gözetilmeksizin karşılanacaktır (Madde 11).

ILO'nun 189 sayılı Sözleşmesi, 13. maddesinde her ev işçisinin güvenli ve sağlıklı koşullarda çalışma hakkına sahip olduğunu belirtmekte, işçilerinin iş sağlığı ve güvenliğini sağlamak ama-



cıyla, ev işçiliğinin özgül niteliklerini dikkate alarak, ulusal yasalara, düzenlemelere ve pratiğe uygun gerekli tedbirleri alması gerektiğini belirtmektedir. Ayrıca Sözleşmenin 14. maddesi üye devletlerden, analık hakkı da dahil olmak üzere tüm sosyal güvenlik haklarından yararlanılması için gerekli düzenlemelerin yapılmasını beklemektedir.

ILO bu sözleşmeyi hazırlarken ev işlerinin giderek değersizleştiği ve görünmez hale geldiğini, bu işlerin büyük ölçüde yabancı ülke vatandaşı ve kaçak göçmen konumunda olan kadınlar ve kızlar tarafından yapıldığını ve bundan dolayı ayrımcılık ve hak ihlalleri uygulamalarının sıkça rastlandığını dikkate almıştır. Sözleşme ile çalışma süreleri, fazla çalışma ve gece çalışması konularında düzenleme yapılarak, evde çalışanlarla diğer işçiler arasındaki ayırım azaltılmıştır.

## 2.2. Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları

Dünyada son yıllarda kadınların kendi “yükümlülükleri” olan bakım ve ev içi hizmetlerini ücret karşılığı başka kadınlara devretme eğilimi gittikçe artmaktadır. Avrupa’ya olan göçmen akımlarının gittikçe daha kadın yoğun bir hale gelmesinin altında yatan en önemli nedenlerin başında ev işlerinde çalışmaya hazır göçmen kadınlar gelmektedir. İspanya ve Yunanistan’da göçmen kadınların en fazla istihdam edildiği sahha, ev hizmetleri alanıdır. İtalya’da 1995 yılında verilen çalışma izinlerinin yaklaşık üçte birinin ev hizmetlerinde çalışan kadınlara verilmiş olması, bu alanın artan öneminin bir diğer göstergesidir. Avrupa’da sosyal ve ekonomik gelişme ile beraber bu ülkelerde kadınların daha fazla özgürlük kazanması, ev hizmetlerinde çalışacak işçilere olan ihtiyacın artmasında ana unsur olmuştur. (Erdem ve Şahin, 2009:289)

Ev hizmetlerinde çalışan sayısında artış olması ve bu çalışanların sosyal güvencelerinin sağlanmasındaki zorluk ile kayıtdışılık oranlarındaki

yükseklik bazı ülkelerde farklı uygulamalara gitmeyi zorunlu kılmıştır.

Örneğin, Almanya’da federal sosyal güvenlik sistemi içerisinde atipik çalışanların sosyal güvenlik sistemine dahil olmaları için çalışan ve Minijob Zentrale olarak adlandırılan bir kasa kurulmuştur (Bargain ve diğerleri, 2006:2). Almanya’da 2003 yılında hayata geçirilen minijob uygulaması, aylık 450 € ve aşagısında ücret karşılığı çalışanların sigortalılığına ilişkin olarak geliştirilmiş bir sistemdir ve uygulama daha çok ev hizmetlerinde çalışanlara yöneliktir (Minijob Zentrale, 2013:9).

Minijob uygulaması; özellikle ev hizmetlerinde kayıt dışı çalışmanın kapsam altına alınmasını, sosyal sigorta kapsamına giren istihdam biçiminin kuvvetlendirilmesini, düşük ücretli sektörlerde yeni işler ortaya çıkarılmasını ve işsizlerin kısa zamanlı işler vasıtasıyla tam zamanlı işlere geçişinin teşvik edilmesi gibi hedefleri içerisinde barındırmaktadır (Lesche ve Schmid, 2006:13).

Almanya’da bir işin ev hizmetleri kapsamında minijob olarak kabul edilebilmesi için, öncelikle bu işin hane dışından bir kişiye gördürülmesi ve normalde hane üyeleri tarafından yürütülen rutin bir iş olması gerekmektedir (Bargain ve diğerleri, 2006:2).

Ayrıca yapılan için minijob sistemi içinde kabul edilebilmesi için haftalık çalışma süresinin 15 saati geçmemesi gerekmektedir (Caliendo ve Wrohlich, 2006:2). Minijob kapsamında yapılan ikinci iş sosyal sigorta primlerinden muaf tutulmakta ve vergi oranı da %2 ile sabitlenmektedir (Eichhorst ve Marx, 2009:10).

Minijob sistemine dahil olan sigortalılar adına %5 hastalık sigortası primi, %1,6 kaza sigortası primi ve %2 vergi işverenler tarafından ödenmektedir. Yani ücretten herhangi bir kesinti yapılmamaktadır. Emekliliğe yönelik prim öden-



mesi ise sigortalının isteğine bırakılmıştır. Ayrıca kesilen %5 oranındaki hastalık sigortası primine karşın sigortalı sağlık sigortası yardımından faydalanamamaktadır. Kişi sağlık yardımlarından bakmakla yükümlü olunan kişi kapsamında faydalanabilmekte veya sosyal yardımlar kapsamında bu haktan yararlanabilmektedir. (Keller, 2012:4)

İşveren açısından incelendiğinde minijob sistemiyle çalışan kişi “Ev İşleri Formu” olarak adlandırılan basit bir usulle bildirilmektedir. Dolayısıyla işveren fazla bir bürokratik zorlukla karşılaşmamaktadır. Ayrıca ev hizmetlisi için yapılan giderler, maksimum yıllık 510 €’ya kadar gelir vergisi matrahından düşülebilmektedir.

Almanya’da uygulanan minijob sisteminin dışında başka ülkelerde de ev hizmetlerine yönelik usuller geliştirilmiştir. Avusturya, Fransa, Belçika gibi ülkelerde uygulaması başlatılan hizmet çeki sistemi (Adam, 2006) Türkiye’de bir ara ev hizmetinde çalışanları kayıt altına ve sosyal güvenceye kavuşturma amaçlı tartışılmıştır. Bu sistemde “kuponu” sağlayan bir şirket ile işverene işçi temin eden özel şirketler bulunmaktadır. Ayrıca minijob sisteminin aksine burada prim oranlarında bir indirim yoktur. Ancak devlet desteği söz konusudur.

Hizmet çeki sisteminde, bir gerçek kişi “hizmet kuponu” ile ev hizmetlisi istihdam etmek istediğinde, ilk başta kuponu temin eden şirketten kupon satın almaktadır. Kuponların geçerlilik süresi 8 aydır. Kuponu alan kullanıcı istihdam edeceği kişiyi, ev hizmetlerine yönelik kurulmuş özel şirketler aracılığıyla bulmaktadır. Çalıştıran kişi, ev hizmetlisine çalıştığı her saat başına, üzerinde tarih ve imzasının bulunduğu, bir ku-

pon vermektedir. Kuponu alan çalışan ise bu kuponu, kendisine bu işi bulan şirkete vermekte ve hem parasını almakta hem de kupondaki tutar üzerinden sigorta primi yatırılmaktadır.

### 2.3. Ülkemizde 5510 Sayılı Kanun Döneminde Uygulama

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun<sup>1</sup> 4 üncü ve 5 inci maddeleri sosyal güvenlik kapsamına dahil olanları (diğer bir deyişle sigortalı olanları) belirlemiştir. Buna göre 5510 sayılı Kanun’un 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, hizmet akdi ile bir veya birden fazla işveren tarafından çalıştırılanlar sigortalı sayılmışlardır.

Aynı kanunun 6 ncı maddesi ise sigortalı sayılmayanları düzenlemiştir. 5510 sayılı Kanun ilk yürürlüğe girdiğinde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre ev hizmetlerinde çalışanlar sigortalı sayılmamışlardır. Böylece ev işçileri açısından 506 sayılı yasadaki kapsamın gerisine düşülmüş ev hizmetlerinde çalışanların büyük çoğunluğu sigorta kapsamı dışında bırakılmıştır<sup>2</sup>.

5754 sayılı Kanunla<sup>3</sup> bu hatadan dönülmüş ve 5510 sayılı Kanunun 6 ncı maddenin birinci fıkrasının (c) bendi yeniden değiştirilerek 506 sayılı Kanundaki “ev hizmetlerinde çalışanlar (ücretle ve sürekli olarak çalışanlar hariç)” sigortalı sayılmazlar ifadesine dönülmüştür. Dolayısıyla 5510 sayılı Kanun ile ev hizmetlerinde ücretsiz veya süreksiz olarak çalışanlar sigortalı sayılmamışlar, ücretle ve sürekli olarak çalışanlar sigortalı sayılmışlardır. Yani ev hizmetlerinde yapılan çalışma süreklilik arz etmiş olsa bile herhangi bir ücret ödemesi söz konusu değilse diğer bir ifadeyle gönüllülük esasına dayanıyor-

1 16/06/2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2 506 sayılı Kanunun mülga 3 üncü maddesinin (I/D) bendi ile ev hizmetlerinde ücretle ve sürekli olarak çalışanlar 24/11/1987 tarihinden itibaren sigortalı sayılmışlardır.

3 08/05/2008 tarih ve 26870 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

sa veyahut da ücret ödemesi söz konusu olup da yapılan çalışma süreklilik arz etmiyorsa her iki durumda da 5510 sayılı Kanun uygulaması bakımından bu şekilde yapılan çalışmalarda bir kim-sede sigortalılık niteliği ortaya çıkmayacaktır.

4857 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinde nitelikleri bakımından en çok otuz iş günü süren işlere süreksiz iş, bundan fazla devam edenlere sürekli iş denilmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yayınlanan 2013/11 sayılı Genelgeye göre; ev hizmetlerinde ücretle çalışanların yapmış oldukları işin niteliği bakımından öncelikle sürekli iş olup olmadığının belirlenmesi gerekmekte olup, sigortalılığın sağlanabilmesi için evle bağlantılı işlerin ücretle ve belli bir süreklilik içinde yapılıyor olması, süreklilik için çalışmanın belirli bir yoğunluğa ulaşması şartının aranması gerekmektedir. Çalışanın her hafta aynı gün aynı eve ev işinde çalışmak üzere gelmesi hali sürekli çalışma olarak nitelendirilecek, belirsiz aralıklarla ve çağrı üzerine yapılıyorsa, bu durumda ne kadar sürmüş olursa olsun, süreksiz çalışma olarak değerlendirilecektir<sup>4</sup>.

Ayrıca 5510 sayılı Kanun sürekli çalışma kavramını doğru biçimde yorumlamış ve sürekli çalışmanın ayda 30 günden az olabileceğini kabul etmiştir. Bu yaklaşımla da aynı Kanunla ev hizmetlerinde ay içerisinde 30 günden az çalışan sigortalılar için eksik günlerine ait genel sağlık sigortası primlerinin 30 güne tamamlanması zorunluluğu getirilmiştir.

Kısmi süreli çalışan ev işçilerinin kalan sürelerini isteğe bağlı sigorta primi ödeyerek borçlanabilmeleri de mümkün kılınmıştır. Bu borçlanmada, prim isteğe bağlı sigorta üzerinden öden-se de ev işçilerinin sigortalılıkları 4/a kapsamın-

da sayılacaktır. 6111 sayılı Kanunla<sup>5</sup> getirilen bu düzenlemenin kısmi süreli iş sözleşmesi ile çalışanlara uygulanacağı belirtilmekle birlikte Borçlar Kanunu kapsamında kısmi süreli olarak çalışan ev işçilerine de uygulanacağına SGK Başkanlığının 6111 sayılı Kanun Uyarınca Yapılacak Borçlanmaya ve Sigortalamaya ilişkin 5.4.2011 Tarihli 2011/36 sayılı Genelgesi ile açıklık getirilmiştir.

#### **2.4. 6552 Sayılı Kanun İle Getirilen Yeni Sistem**

5510 sayılı Kanun'da yer alan hükümlerin, ev hizmetlerinde çalışanların sosyal güvenlik kapsamına girmelerini teşvik edici nitelikte olmaması nedeniyle 6552 sayılı Kanun<sup>6</sup> ile bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Söz konusu kanun ile öncelikle 5510 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan "(ücretle ve sürekli olarak çalışanlar hariç)" ibaresi "(Kanunun ek 9 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında sigortalı olanlar ile ücretle aynı kişi yanında ay içinde 10 gün ve daha fazla süreyle çalışanlar hariç)" şeklinde değiştirilmiştir. Dolayısıyla bir ay içerisinde bir kişi yanında 10 günden az çalışanlar sigortalı sayılmamışlardır. Bir kişi yanında 10 günden az çalışanların sosyal güvencelerini düzenlemek maksadıyla ise 6552 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Kanun'a ek 9 uncu madde eklenmiştir.

5510 sayılı Kanuna eklenen ek 9 uncu maddeye göre; "*Ev hizmetlerinde bir veya birden fazla gerçek kişi tarafından çalıştırılan ve çalıştıkları kişi yanında ay içinde çalışma saati süresine göre hesaplanan çalışma gün sayısı 10 gün ve*

4 Yargıtay bir kararında, haftada bir günlük çalışma, ev hizmetleri yönünden sürekli sayılmaz şekilde görüş belirtmiştir. (Yarg., 10. H.D., T.14.05.1992, E.1991Ç11556, K.1992Ç3185)

5 25/02/2011 tarih ve 27857 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6 11/09/2014 tarih ve 29116 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

daha fazla olan sigortalılar hakkında 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sigortalılara ilişkin hükümler uygulanır. Bunların bildirim, işverenler tarafından örneği Kurumca hazırlanan belgeyle en geç çalışmanın geçtiği ayın sonuna kadar yapılır. Süresinde yapılmayan bildirim için işverene 5510 sayılı Kanun'un 102 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendi<sup>7</sup> hükmü uygulanır.

Ev hizmetlerinde bir veya birden fazla gerçek kişi tarafından çalıştırılan ve çalıştıkları kişi yanında ay içinde çalışma saati süresine göre hesaplanan çalışma gün sayısı 10 günden az olanlar için ise, çalıştırıldıkları süreyle orantılı olarak çalıştırılanlarca 5510 sayılı Kanunun 82 nci maddesine göre belirlenen prime esas günlük kazanç alt sınırının %2'si oranında iş kazası ve meslek hastalığı sigortası primi ödenir. Bu şekilde çalışanların sigortalılık tescili, çalışan ve çalıştırılan imzalarını da ihtiva eden ve en geç çalışmanın geçtiği ayın sonuna kadar Kuruma verilmesi gereken örneği Kurumca hazırlanacak belgenin Kuruma verilmesi ile sağlanır. Sigortalılık başlangıcında bu belge üzerinde çalışma başlangıcına dair kayıtlı en eski tarih esas alınır. Bunlar hakkında hastalık sigortası hükümleri uygulanmaz. Bu fıkra kapsamına girenler, adlarına ödenen priminin ait olduğu ayı takip eden ayın sonuna kadar aynı kazancın otuz katının %32,5 oranında prim ödeyebilir. Bunun %20'si malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları, %12,5'i genel sağlık sigortası primidir. Bu süre içinde ödenmeyen primin ödenme hakkı düşer. Ödenen primler 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalılık sayılır.

İkinci fıkra kapsamındakileri çalıştıranlar bu Kanun uygulamasında işveren sayılmaz. Sigortalının iş kazası ve meslek hastalığı sigorta kollarından sağlanan yardımlardan yararlanabilmesi için iş kazasının olduğu tarihten en az on gün önce tescil edilmiş olması ve sigortalılığının sona ermemiş olması, bu Kanuna göre iş kazası veya meslek hastalığından dolayı geçici iş göremezlik ödeneği ödenmesi veya sürekli iş göremezlik geliri ya da malullük, yaşlılık ve ölüm sigortalarından aylık bağlanabilmesi için prim ve prime ilişkin her türlü borçlarının ödenmiş olması şarttır. Bu sigortalılar ile ilgili iş kazası ve meslek hastalığı olaylarında Kanunun 21 inci maddesinin birinci fıkrası hükümleri uygulanmaz.

Bu maddenin ikinci fıkrasındaki sigortalılar hakkında Kanunun 67 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri hükümleri uygulanır.

Bu madde kapsamındaki sigortalılarla ilgili olarak prim oranları ve uygulanacak sigorta kolları hariç olmak üzere, Kanundaki işveren yükümlülüklerini yeniden belirlemeye, Kuruma verilmesi gereken bildirge ve belgeleri birleştirmeye, yapılacak bildirimlerin ve primlerin ödenmesine ilişkin usul ve esasları tespiti Kurum yetkilidir.

Bu madde kapsamındaki sigortalılarla ilgili olarak bu maddede aksine hüküm bulunmaması kaydıyla bu Kanunun ilgili hükümleri uygulanır.”

Yukarıda yer alan madde göz önünde bulundurulduğunda 6552 sayılı Kanun ile birlikte ev hizmetlerinde çalışanların sigortalılık durumlarını şöyle özetleyebiliriz;

7 Belirtilen bildirgeyi, bu Kanunda belirtilen süre içinde ya da Kurumca belirlenen şekle ve usulüne uygun vermeyenler veya Kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu hâlde anılan ortamda göndermeyenler hakkında her bir sigortalı için asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanır.

**1- Bir ay içerisinde bir kişi yanında 10 gün ve daha fazla çalışanlar:** Bunlar 4/a kapsamında sigortalı sayılacaklardır. Bunların bildiri, işverenler tarafından örneği Kurumca hazırlanan belgeyle en geç çalışmanın geçtiği ayın sonuna kadar yapılacaktır.

**2- Bir ay içerisinde bir kişi yanında 10 günden az çalışanlar:**

a) Bunlar için prime esas kazanç alt sınırının %2'si oranında iş kazası ve meslek hastalıkları primi ödenecektir. Bunlar isterlerse 30 günlük prime esas kazanç alt sınırı üzerinden %32,5 oranında malullük, yaşlılık ve ölüm primi ile genel sağlık sigortası primi ödeyebilecektir. Ödenen primler 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalılık sayılacaktır.

b) Bu şekilde çalışanların sigortalılık tescili, çalışan ve çalıştıran imzalarını da ihtiva eden SGK tarafından hazırlanan belgenin en geç çalışmanın geçtiği ayın sonuna kadar verilmesi sağlanacaktır.

c) Sigortalılık başlangıcında söz konusu belge üzerinde çalışma başlangıcına dair kayıtlı en eski tarih esas alınacaktır.

d) Bunlar hakkında hastalık sigortası hükümleri uygulanmayacaktır.

e) Bunları çalıştıranlar 5510 sayılı Kanun kapsamında işveren sayılmayacaktır.

f) Sigortalının iş kazası ve meslek hastalığı sigorta kollarından sağlanan yardımlardan yararlanabilmesi için iş kazasının olduğu tarihten en az on gün önce tescil edilmiş olması ve sigortalılığının sona ermemiş olması gerekmektedir.

g) 5510 sayılı Kanuna göre iş kazası veya meslek hastalığından dolayı geçici iş göremezlik ödeneği ödenmesi veya sürekli iş göremezlik geliri ya da malullük, yaşlılık ve ölüm sigortalarından aylık bağlanabilmesi için prim ve prime

ilişkin her türlü borçlarının ödenmiş olması gerekmektedir.

h) Sigortalı bir iş kazası geçirirse veya meslek hastalığına maruz kalırsa çalıştırmanın herhangi bir sorumluluğu olmayacaktır.

i) Bunların sağlık yardımlarından yararlanabilmeleri için sağlık hizmeti sunucusuna başvurduğu tarihten önceki son bir yıl içinde toplam 30 gün genel sağlık sigortası prim ödeme gün sayısının olması ve 60 günden fazla prim ve prime ilişkin her türlü borcunun bulunmaması gerekmektedir.

Yukarıda değindiğimiz 6552 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikler 01/04/2015 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek ve uygulanmaya başlanacaktır.

### **3. EV HİZMETLERİNDE ÇALIŞANLARIN SOSYAL GÜVENCE SORUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Anayasamızın “sosyal güvenlik hakkı” başlıklı 60'ıncı maddesinde, “Herkes, sosyal güvenlik hakkına sahiptir. Devlet, bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alır ve teşkilatı kurar.” hükmü yer almaktadır. Söz konusu madde uyarınca Devletin her hangi bir mesleki ayırım gözetmeksizin herkesin eşit imkan ve şartlar altında sosyal güvence altında olmalarını sağlama görevi bulunmaktadır. Ancak 5510 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesinde yer verilen kişiler sigortalı sayılmamış olup sosyal güvenlik sisteminin kapsamı dışında tutulmuştur. Kapsam dışında tutulan kişilerden birisi de bazı ev hizmetlerinde çalışanlardır.

Ev hizmetlerinde çalışanlar kapsam açısından ele alındığında akademik ve uluslararası uygulamalarda geniş bir tanımlamaya gidilmiştir. Ancak ülkemizde Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından çıkartılan 2013/11 sayılı genelgede dar bir tanımlama yapılmış ve sadece evin gündelik iş-

leyişine yönelik çalışmalar ev hizmeti olarak sayılmıştır. Dolayısıyla bahçıvanlar, bekçiler, dadılar, mürebbiyeler, seyisler gibi çalışanların ev hizmeti çalışmanı sayılıp sayılmayacağı tartışmalı olarak kalmıştır. Ancak saydığımız meslekler genellikle bir işverene bağlı olarak sürekli yapıldığı için temizlikçi ve gündelikçilerin yaşadıkları sosyal güvenlik sorunları bu kişiler için söz konusu olmamaktadır.

ILO'nun 2010 yılı verilerine göre dünyadaki sayıları en az 52,6 milyon olan ve büyük çoğunluğunu kadınların oluşturduğu ev işçileri, gizli ve kayıt dışı işçiler olarak tanımlanırken (ILO, 2013), sosyal korumadan yoksun bir istihdam ilişkisi yaşamaktadırlar.

Özellikle iş kazası ve meslek hastalığı riski yüksek bir çalışma biçimi olan ev hizmetinde çalışma, sosyal güvenceden yoksun, iş güvencesizliği bulunan, iş sağlığı ve güvenliği uygulamaları kapsamı dışında bırakılan bir yapı sergilemektedir (Yıldırım ve İslamoğlu, 2014:169).

Ev hizmetleri alanında yapılan bir çok araştırma, bu kesim çalışanlarının -yasal koruma kapsamına alındığı ülkeler de dahil olmak üzere- kötü çalışma koşullarına maruz kaldıklarını, hem iş yaşamına katılım hem de toplumsal yaşama katılım bakımından dışlandıklarını, dışlanmışlıklarına bağlı olarak ciddi düzeyde örgütlenme güçlüğü yaşadıklarını ve sömürüldüklerini ortaya koymaktadır (Karaca ve Kocabaş, 2009:175) .

6552 sayılı Kanun ile ev hizmetlerinde çalışanlara yönelik ikili bir sistem öngörülmüştür. Buna göre ev hizmetlerinde bir ay içerisinde bir kişi yanında 10 günden fazla çalışanlar 4/a kapsamında sigortalı sayılmışlardır. Bunların diğer 4/a kapsamında çalışan sigortalılardan farklı olarak sigortalılık tescilleri *en geç çalışmanın geçtiği ayın sonuna kadar* işverenleri tarafından yapılacaktır. Ayrıca bu sigortalılar, ay içerisinde otuz günden az çalıştıkları için eksik günlerine ait ge-

nel sağlık sigortası primlerini otuz güne tamamlanmak zorundadırlar. Ancak bu durum ayda 10 gün çalışan ev işçisi kadının, eşinin sigortası üzerinden sağlık hizmeti alma hakkından yoksun kalmasına neden olurken, zaten düşük olan kazancı sebebiyle sigortalı olmayı istememesi sonucunu da doğurabilir.

6552 sayılı Kanun ile getirilen ikinci sistem ise ev hizmetlerinde çalışanların çok büyük çoğunluğunu oluşturan, bir ay içinde bir kişi yanında 10 günden az çalışanlara ilişkindir. Gerçekten de ev hizmetlerinde çalışanlar genellikle aynı eve ya ayda bir ya da haftada bir gitmektedirler. Zaten sosyal güvencesizlik ve kayıtdışılık anlamında asıl problemlili olan kesimi de bu kişiler oluşturmaktadır.

Getirilen yeni sistemle bir ay içinde bir kişi yanında 10 günden az çalışanlarla ilgili sosyal güvenlik anlamında geriye gidilmiştir. Çünkü 6552 sayılı Kanun'dan önce 2013/11 sayılı Genelge uyarınca, çalışanın her hafta aynı gün aynı eve ev işinde çalışmak üzere gelmesi hali sürekli çalışma olarak kabul edilmiş ve dolayısıyla bir ay içinde 4 gün aynı işveren gidilmesi halinde 4/a kapsamında sigortalı sayılmışlardır. 6552 sayılı Kanun ile bu 4 günlük süre bir bakıma 10 güne çıkartılmıştır. Ancak 2013/11 sayılı Genelge'de bahsi geçen çalışma şartı, her haftanın aynı günü olması gerektiği yönünde sınırlandırılmıştır.

6552 sayılı Kanun ile getirilen önemli bir düzenleme ise bir ay içinde bir kişi yanında 10 günden az çalışanları çalıştıran kişilerin 5510 sayılı Kanun kapsamında işveren sayılmamalarıdır. Bunlar için "işveren" kavramı yerine "çalıştıran" kavramı kullanılmıştır. Bu kapsamda çalıştıranlar 5510 sayılı Kanun tarafından işverenlere verilmiş olan bildirim ve diğer ödevleri yerine getirmekle yükümlü olmayacaklardır. Bunun yanı sıra çalıştırmanın, çalışanın iş kazası geçirmesi veya meslek hastalığına yakalanması halinde her-



hangi bir sorumluluğu bulunmayacaktır. Dolayısıyla 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu'nda kapsam dışı bırakılan ev hizmetleri 6552 sayılı Kanun ile de tamamen güvenli hale getirilmiştir. Başka bir deyişle ev hizmetlerinde çalışanlar iş sağlığı ve güvenliğine yönelik olarak tüm önlemleri kendileri almak zorunda olup işverenden bu anlamda her hangi bir talepte bulunamayacaklardır. Özellikle iş kazalarına çok fazla açık olan ev hizmetleri için bu yönde bir düzenlemeye gidilmesi çoğu açıdan dezavantajlı olan ev hizmetlerinde çalışanları daha da korumasız hale getirmiştir.

6552 sayılı Kanun ile getirilen sistemde bir ay içinde bir kişi yanında 10 günden az çalışanlar için %2'lik iş kazası ve meslek hastalığı sigortası primi yatırmak zorunlu tutulmuştur. Malullük, yaşlılık, ölüm sigortaları ile genel sağlık sigortası primi ise isteğe bağlı tutulmuştur. Yapılan bu düzenleme 5510 sayılı Kanun'un 88 inci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan hüküm ile çelişmektedir. Söz konusu maddeye göre; ev hizmetlerinde ay içerisinde 30 günden az çalışan sigortalılar için eksik günlerine ait genel sağlık sigortası primlerinin 30 güne tamamlanması zorunludur. Maddede yer alan söz konusu zorunluluğa karşın 6552 sayılı Kanun ile bu zorunluluğun ortadan kaldırılması hem kanun yazım tekniği açısından bir sorun hem de genel sağlık sigortasının getiriliş mantığına aykırılık teşkil etmektedir.

6552 sayılı Kanun ile getirilen sisteme ilişkin bir başka sorun ise çalışanın iş kazası ve meslek hastalığı sigortası yardımlarından faydalanabilmesi için iş kazasının olduğu tarihten en az on gün önce tescil edilmiş olması ve sigortalılığının sona ermemiş olması gerekmesidir. Buna göre ev hizmetlerinde bir ay içinde bir kişi yanında 10 günden az çalışan bir kişi çalışmaya başladı-

ğı ilk 10 gün içinde iş kazası geçirirse 5510 sayılı Kanun kapsamındaki diğer sigortalıların aksine her hangi bir yardımdan faydalanamayacaktır. Bu düzenleme hem sosyal güvenliğin genelliği ilkesine hem de 189 Nolu ILO sözleşmesine aykırıdır. Ayrıca söz konusu düzenlemede iş kazasından yararlanma süresi belirtilmiş olmasına karşın meslek hastalıkları ile ilgili bir açıklama getirilmemiştir. Bu durumdan, meslek hastalığı halinde yardımlardan faydalanma açısından diğer sigortalılarla bir farklılığın olmadığı anlaşılmaktadır.

İş kazası ve meslek hastalığı yardımlarından faydalanma noktasında getirilen bir başka koşul ise prim ve prime ilişkin her türlü borçlarının ödenmiş olmasıdır. Bu düzenleme ile ev hizmetlerinde bir ay içinde bir kişi yanında 10 günden az çalışanlar 5510 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan sigortalılar (4/b'liler, yani bağımsız çalışanlar) ile aynı kategoride değerlendirilmişlerdir. Hizmet akdine bağlı olarak çalışan 4/a'lı sigortalılar'da bilindiği üzere prim borcunun yatırılmış olma koşulu bulunmamaktadır. Çünkü prim ödeme yükümlüsü olarak işveren gösterilmiştir. Getirilen bu zorunluluk prim borçlarının ödenmemesi ve birikmesinin önlenmesi açısından olumlu bir düzenlemedir.

6552 sayılı Kanun ile ev hizmetlerine yönelik getirilen düzenlemenin işçiye ve işverene olan maliyeti de karşılıklı olarak ele alınabilecektir. Buna göre;

**1) Haftada bir gün (ayda dört gün) ev hizmetlerine giden bir işçi için ödenecek sigorta primi tutarı (Günlük tutarı brüt 100 TL ise)<sup>8</sup>**

**a) 6552 sayılı Kanun Öncesinde**

- 4 Gün x 100 TL = 400 TL (4 günlük brüt ücret)

8 Dönem olarak 01.07.2014-31.12.2014 arası dikkate alınmıştır.

- Sigorta Primi İşçi Payı =  $400 \times \%14^9 = 56$  TL
- Sigorta Primi İşveren Payı =  $400 \times \%20,5^{10} = 82$  TL
- Genel Sağlık Sigortası Primi<sup>11</sup> =  $982,8 \times \%12 = 118$  TL
- Uzun Vadeli Sigorta Kolları Borçlanma<sup>12</sup> =  $982,8 \times \%20 = 196,5$  TL
- Bu durumda işveren tarafından 82 TL ve işçi tarafından 370 TL olmak üzere aylık toplam 452,5 TL ödenecektir<sup>13</sup>.

**b) 6552 sayılı Kanun Sonrasında**

- Primler 400 TL üzerinden değil sigorta primine esas kazanç alt sınırından ödenecektir.
- İş Kazası ve Meslek Hastalığı Primi<sup>14</sup> =  $151,2 \times \%2 = 3$  TL
- İşçi Sigorta Primi<sup>15</sup> =  $1134 \times \%32,5 = 368,5$  TL
- Bu durumda çalıştırıcı tarafından 3 TL ve işçi tarafından 368,5 TL olmak üzere aylık toplam 370,5 TL ödenecektir.

Dolayısıyla haftada bir gün (ayda dört gün) çalış-

tırılan bir işçi için eski sistem ile yeni sistem arasında pek bir fark bulunmazken işveren/çalıştırıcı açısından 79 TL'lik bir fark bulunmaktadır. Bir başka deyişle yeni sistem işveren/çalıştırıcı açısından daha avantajlıdır.

**2) Haftada beş gün (ayda 20 gün) beş farklı evde ev hizmetlerine giden bir işçi için ödenecek sigorta primi tutarı (Günlük tutarı brüt 100 TL ise)**

**a) 6552 sayılı Kanun Öncesinde**

- $4 \text{ gün} \times 5 \text{ ev} \times 100 \text{ TL} = 2000 \text{ TL}$  (20 günlük brüt ücret)
- Sigorta Primi İşçi Payı =  $2000 \times \%14 = 280$  TL
- Sigorta Primi İşveren Payı =  $2000 \times \%20,5 = 410$  TL
- Genel Sağlık Sigortası Primi<sup>16</sup> =  $378 \times \%12 = 45,4$  TL
- Uzun Vadeli Sigorta Kolları Borçlanma<sup>17</sup> =  $378 \times \%20 = 75,6$  TL
- Bu durumda işverenler tarafından 410 TL ve işçi tarafından 401 TL olmak üzere aylık toplam 811 TL sigorta primi ödenecektir.

9 % 9 malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası prim oranı ile %5 genel sağlık sigortası prim oranı işçi payları toplamıdır.

10 % 11 malullük, yaşlılık ve ölüm prim oranı, %7,5 genel sağlık sigortası prim oranı ve %2 kısa vadeli sigorta kolları prim oranı toplamıdır.

11 Ay içinde kalan 26 gün için işçi tarafından ödenecek genel sağlık sigortası primidir. Matrahı 26 günlük sigorta primine esas günlük kazanç alt sınırıdır.

12 Sigortalının ay içindeki kalan süreleri borçlanmak istemesi halinde ödeyeceği tutardır. Matrahı 26 günlük sigorta primine esas günlük kazanç alt sınırıdır.

13 Çıkan tutarın aylık kazanç olan 400 TL'den fazla çıkmasının nedeni sigortalının isteğe bağlı olarak uzun vadeli sigorta kollarına yönelik borçlanma yapmasıdır. Şayet söz konusu borçlanma yapılmazsa sigortalının emeklilik imkanı olmayacaktır. Hesaplama işsizlik sigortası primi ihmal edilmiştir.

14 Çalıştırıcı tarafından ödenecek olup matrahı dört günlük sigorta primine esas kazanç alt sınırıdır.

15 İşçi tarafından ödenecek %20 malullük yaşlılık ve ölüm sigorta primi ile %12,5 genel sağlık sigortası primidir. Matrahı bir aylık sigorta primine esas kazanç alt sınırıdır.

16 Ay içinde kalan 10 gün için işçi tarafından ödenecek genel sağlık sigortası primidir. Matrahı 10 günlük sigorta primine esas günlük kazanç alt sınırıdır.

17 Sigortalının ay içindeki kalan süreleri borçlanmak istemesi halinde ödeyeceği tutardır. Matrahı 10 günlük sigorta primine esas günlük kazanç alt sınırıdır.



## b) 6552 sayılı Kanun Sonrasında

- Primler 2000 TL üzerinden değil sigorta primine esas kazanç alt sınırından ödenecektir.
- İş Kazası ve Meslek Hastalığı Primi<sup>18</sup> = 756 x %2 = 15,12 TL
- İşçi Sigorta Primi<sup>19</sup> = 1134 x %32,5 = 368,5 TL
- Bu durumda çalıştıranlar tarafından 15,12 TL ve işçi tarafından 368,5 TL olmak üzere aylık toplam 383,62 TL ödenecektir.

Bu durumda eski sisteme nazaran işçi için aylık 32,5 TL, işveren/çalıştıran açısından ise 395 TL'lik bir fark bulunmaktadır. Bir başka deyişle yeni sistem hem işçi hem de işveren/çalıştıran açısından daha avantajlıdır.

Ancak 5510 sayılı Kanun'da yer alan isteğe bağlı sigortalılık uygulamasında malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası ile genel sağlık sigortasını kapsayacak şekilde prim oranı %32 olarak belirlenmişken ev hizmetlerinde bir ay içinde bir kişi yanında 10 günden az çalışanlar için bu oranın %32,5 olarak belirlenmesi ve aynı zamanda %2'lik iş kazası ve meslek hastalığı primi getirilmesi bu kişilerin kayıtdışı kalmalarına neden olacaktır. 6552 sayılı Kanun ile getirilen sisteme dahil olmak yerine isteğe bağlı sigortalı olmak bu kişiler için daha avantajlı olacaktır. Dolayısıyla herhangi bir aktüeryal analiz yapmaksızın getirilen yeni sistem uygulanmaz bir hal alacaktır.

Son olarak 6111 sayılı Kanun ile 13/02/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aynen ev hizmetlerinde çalışanlar gibi kayıtdışılığın çok fazla olduğu iki kesimle ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre 5510 sayılı Kanun'a eklenen

ek-5 inci madde ile Tarım veya orman işlerinde hizmet akdiyle süreksiz olarak çalışanların sigortalılığı, ek-6 ncı madde ile de bazı kısmi süreli çalışanların sigortalılığı ile ilgili hükümler getirilmiştir. Söz konusu sigortalılar ile ilgili getirilen düzenlemeler malullük, yaşlılık ve ölüm sigorta kolları ile genel sağlık sigortası primlerinin isteğe bağlı olmaması haricinde ev hizmetlerinde çalışanlara yönelik getirilmiş sistemle örtüşmektedir.

2011 yılı ve sonrasında ek 5 ve ek 6 kapsamında sigortalı sayısındaki değişim aşağıdaki şekilde olmuştur (Sosyal Güvenlik Kurumu, 2014):

Yıl	Sigortalı Sayısı	Değişim Oranı (%)
2011	60.237	-
2012	160.783	166,92
2013	233.521	45,24
2014 Haziran	263,682	12,87

Tablodan da görüleceği üzere 2011 yılından 2014 Haziran ayına kadar sigortalı sayısında yaklaşık %335 artış olmuştur. TÜİK verilerine göre 2014 Haziran itibariyle söz konusu rakamın 100.000 kişisi tarım işçisi kapsamında, geri kalanı ise ek-6 kapsamında sigortalı olanlardır. Ancak 2014 Haziran itibariye tarımda ücretle çalışanların sayısının 668.000 kişi ve bunlar için kayıtdışılık oranının da %85 olduğu (TÜİK, 2014) göz önünde bulundurulursa söz konusu rakamın yetersiz olduğu görülmektedir.

Duruma ev hizmetlerinde çalışanlar açısından bakılırsa SGK verilerine göre ev hizmetlerinde çalışan meslek kodundan bildirilen kişi sayısı

18 Çalıştıranlar tarafından ödenecek olup matrahı 20 günlük sigorta primine esas kazanç alt sınırındır.

19 İşçi tarafından ödenecek %20 malullük yaşlılık ve ölüm sigorta primi ile %12,5 genel sağlık sigortası primidir. Matrahı bir aylık sigorta primine esas kazanç alt sınırındır.

2014 Ağustos itibariyle 25.000 kişidir. TÜİK verilerine göre ise ev hizmetlerinde çalışan sayısı yaklaşık 500.000 olarak tahmin edilmektedir (TÜİK, 2014). 6552 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme 01/04/2015 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceğinden düzenlemenin etkisi de ancak bu tarihten sonra görülebilecektir.

## SONUÇ

5510 sayılı Kanun ile getirilen ve sosyal güvenlik reformu olarak adlandırılan düzenlemeler ev hizmetlerinde çalışan kadınlar üzerine olumsuz bir etki doğurmuştur. Kısmi süreli çalışanların primleri çalıştıkları süre ile orantılı olarak hesaplanırken, sosyal sigorta yardımlarından yararlanmak için gerekli prim ödeme gün sayılarını doldurmaları da mümkün görünmemektedir. Her ne kadar kısmi süreli çalışanlara eksik kalan günlerini isteğe bağlı olarak ödeme ya da borçlanma olanağı getirilmiş ise de kazançları düşük kadınların söz konusu yüksek primleri ödemesi neredeyse imkânsızdır. 5510 sayılı Kanun atipik çalışan kadınların pek çoğunu zorunlu sigorta kapsamı dışına itmektedir. (Karadeniz, 2011:124)

Tüm bu ulusal düzenlemelerin yanında Türkiye'nin ILO'nun 189 sayılı Ev İşçileri İçin İnsana Yakışır İş Sözleşmesini onaylaması ve iç hukuk düzenlemelerinin de bu sözleşmeye uygun hazırlanması önem taşımaktadır. Sözleşme ve tavsiye kararları, ev işi, ev işçisi tanımından başlamak suretiyle ev hizmetinde güvenceli ve insan onuruna yakışır şekilde çalışmaya ilişkin esasları kapsamaktadır. Ev hizmeti alanında insana yakışır işin tüm boyutlarına ayrıntılı olarak yer veren sözleşme, ev hizmetlerinde mesleki yeterlilik, ev ve bakım hizmetlerinde aracılık hizmetleri gibi sorun alanlarını da düzenlemektedir.

Ev hizmetlerinde çalışanların kayıtdışı istihdamının yaygınlığının nedenleri şöyle özetlenebilir:

- Ev hizmetlerinde tam gün sürekli olarak çalışanların net ücretlerindeki düşüklüğe rağmen, en az asgari ücret üzerinden prim ödemek zorunda olması,
- İşveren açısından prim oranlarının, dolayısıyla maliyetin yüksek olması,
- Ev hizmetlerinde ay içinde 30 günden az çalışanların eksik günlere ait genel sağlık sigortası primlerini 30 güne tamamlamaları zorunluluğu,
- Zorunlu sigorta kapsamında olmayanların isteğe bağlı sigortalılık için %32 oranında prim ödeme imkanlarının olması,
- Ev hizmetlerinde kısmi süreli çalışanların, sigorta edimine hak kazanması için çalışması gereken sürenin, tam zamanlı çalışanlara göre çok yüksek olması,
- Bireysel işverenin, ticari kazanç elde eden normal bir işveren gibi değerlendirilerek, aynı yükümlülükler (bildirim yükümlülükleri, her ay aylık prim ve hizmet belgesi verilmesi, işyeri kayıtlarının tutulması, primlerin ödenmesi gibi) tabi tutulması.

Yüksek primler, sigorta edimlerine hak kazanmak için gereken prim gün sürelerinin uzunluğu, aylık bağlama oranlarının düşüklüğü ve sigorta işlemlerindeki bürokratik zorluklar karşısında çoğu ev işçisi ve işvereni kayıtsız bir istihdam ilişkisi sürdürmektedir. Ev işçilerinin genelde kadın oluşu ve eşlerinin sosyal güvenlik haklarından yararlanıyor olmaları da kayıt dışı çalışma eğilimini güçlendirmektedir. Ev işçisi kadınların sigortalanma konusunda görüşlerini ve ihtiyaçlarını, onlara uygun modellerin ne olacağını ortaya koyan araştırmalara ihtiyaç vardır. Konuya ilişkin farkındalığın eksikliği ve bilgi yetersizliği de kayıtdışı çalışmayı artırmaktadır.

Ev hizmetlerinde çalışanların sosyal güvencelerine yönelik bu sorunlarına çözüm olabilmesi

amacıyla 6552 sayılı Kanun ile 5510 sayılı Kanun'da bazı değişikliklere gidilmiştir. Getirilen yeni düzenleme ev hizmetlerinde çalışanlara yönelik ikili bir sistem öngörölmüş olup ev hizmetlerinde bir ay içerisinde bir kişi yanında 10 günden fazla çalışanlar 4/a kapsamında sigortalı sayılmışlardır. İkinci grup ise ev hizmetlerinde çalışanların çok büyük çoğunluğunu oluşturan, bir ay içinde bir kişi yanında 10 günden az çalışanlara ilişkindir. İkinci grupta yer alanları çalıştıranlar işveren sayılmamış olup çalışanın iş kazası geçirmesi veya meslek hastalığına yakalanması halinde herhangi bir sorumluluğu bulunmayacaktır. Bu kişiler için %2 iş kazası ve meslek hastalığı sigortası primi yatırmak zorun-

lu olup malullük, yaşlılık, ölüm sigortaları ile genel sağlık sigortası primi ise isteğe bağlı tutulmuştur.

6552 sayılı Kanun öncesi ve sonrasına yönelik çalışan ve çalıştıran maliyetleri göz önünde bulundurulduğunda her ikisi açısından yeni sistemin daha az maliyetli olduğu görölmektedir. Ancak yine de çalışan açısından maliyetlerde ki yükseklik, isteğe bağlı sigorta koşullarının daha avantajlı olması ve eş üzerinde sağlık yardımlarından faydalanma imkanından yoksun kalma sebepleriyle 6552 sayılı Kanun'un ev hizmetlerindeki kayıtdışılığa olumlu etkisinin sınırlı ve düşük seviyede kalacağı düşünölmektedir.

**KAYNAKÇA**

- ADAM George, **Controversy Over Effectiveness of New Household Service Cheque**, 2006 <http://www.eurofound.ie/2006/02/feature/at0602202f.html> (17.09.2014)
- AKBIYIK Nihat, **Ev Hizmetlerinde Çalışma: Malatya’da Bir Alan Araştırması**, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 2013, S.21
- BARGAIN Oliver ve diğerleri, **Making Work Pay’ in a Rationed Labour Market: the Mini-Job Reform in Germany**, Working Paper, 2006
- CALIENDO Marco ve WROHLICH Katharina, **Evaluating the German “Mini-Job” Reform Using a True Natural Experiment**, Working Paper, 2006
- EICHHORST, Werner, MARX, Paul, **Reforming German Labor Market Institutions: A Dual Path to Flexibility**, Institute for the Study of Labor (IZA) Discussion Papers, 2009, No:4100
- ERDEM Ziya, ŞAHİN Levent, **Ülkemizde Ev Hizmetlerinde İstihdam Edilen Yabancı Uyruklu İşgücünün Çalışma Koşulları: İstanbul İli Üzerine Bir Alan Araştırması**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, 2009, S. 57
- ERDOĞDU Seyhan, TOKSÖZ Gülay, **Kadınların Görünmeyen Emeginin Görünen Yüzü Türkiye’de Ev İşçileri**, ILO 2013
- EUROFUND, **European Foundation for The Improvement of Living and Working Conditions, Employment in Household Services**, 2005, <http://www.eurofound.europa.eu/pubdocs/2001/02/en/1/ef0102en.pdf>.
- GHAÏ Dharam; **Decent Work: Concept and Indicators**, International Labour Review, 2003, Vol. 142
- GÜZEL Ali ve OKUR Ali Rıza, **Sosyal Güvenlik Hukuku**, Beta Yayınları, Ekim 2004, İstanbul.
- ILO; **Report of the Director General: Decent Work**, 87th Session, Geneva, June 1999.
- ILO, **Domestic Workers Across The World: Global and Regional Statistics and The Extent of Legal Protection**, 2013, Geneva.
- İŞİĞİÇOK Özlem; **XXI. Yüzyılda İstihdam ve İnsana Yakışır İş**, Bursa, 2005
- KARACA Nuray Gökçek ve KOCABAŞ Fatma, **Ev Hizmetlerinde Çalışanların Karşılaştıkları Sorunların Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, 2009, Kamu-İş, C.10, S.4
- KARADENİZ Oğuz, **Türkiye’de Atipik Çalışan Kadınlar ve Yaygın Sosyal Güvencesizlik**, Çalışma ve Toplum Dergisi, 2011/2
- KELLER Berndt, **Atypical employment in Germany. Forms, development, patterns Paper**, to be presented at the 16th ILERA World Congress Philadelphia/USA, 2 - 5 July, 2012
- LESCHÉ, Janine, SCHMID, Günther, GRIGA, Dorit, **On the Marriage of Flexibility and Security: Lessons from the Hartz-reforms in Germany**, Social Science Research Center Berlin (WZB) Discussion Paper, 2006, No: 1011-9523
- Minijob Zentrale, **Minijobs im gewerblichen Bereich**, Minijob Zentrale, 2013
- MOLLAMAHMUTOĞLU Hamdi, **İş Hukuku**, 2004, Ankara, Turhan Kitabevi
- OKUR Ali Rıza, **Ev Hizmetlerinde (İşlerinde) Çalışanların Sigortalılığı**, Kamu-İş Dergisi, C.7, S.3, 2004
- RAMIREZ-MACHADO, J. M., **Domestic Work, Conditions of Work and Employment: A Legal Perspective**, Conditions of Work and Employment Series No.7, 2003, ILO, Geneva, [http://www.ilo.int/wcmsp5/groups/public/—ed\\_protect/—protrav/—travail/documents/publication/wcms\\_travail\\_pub\\_7.pdf](http://www.ilo.int/wcmsp5/groups/public/—ed_protect/—protrav/—travail/documents/publication/wcms_travail_pub_7.pdf).
- Sosyal Güvenlik Kurumu, **Aylık İstatistik Bülteni**, Haziran 2014

TÜİK, **Hanehalkı İşgücü Araştırması**, Haziran 2014

YILDIRIMALP Sinem, İSLAMOĞLU Emel; **“İnsana Yakışır İş” Kavramı Bağlamında Türkiye’de Ev Hizmetinde Çalışan Kadınlar**, SGD Sosyal Güvenlik Dergisi, Temmuz 2014, S.2

YILDIRIMALP Sinem, ÇETİNKAYA Emel; **Türkiye’de Kadınların Kayıt Dışı İstihdamdaki Durumu**, TÜHİS İş Hukuku ve İktisat Dergisi, S. 4-5, Kasım 2009- Şubat 2010

YILDIRIMALP Sinem, **Türkiye’de Ev Hizmetinde Çalışanların Sorunları**, Karabük SBE Dergisi, Mart 2014, Cilt 4, Sayı 1



# 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 Kurul'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- Yazılar, Microsoft Windows Word veya Mac OS QuarkXPress programla yazılmalı ve CD - DVD veya Flash diske kaydedilerek dergiye gönderilmelidir.
- 2- Yazılar 3 kopya olarak, 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 ve adı 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) özetleri yer almalıdır.
  - v. Özetlerin altında anahtar sözcükler (key words) 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 kaynak bilgileri sayfanın altında yer almalıdır.
- 7- Kaynakların gösterilmesinde, yayın bilgileri metnin sonunda, **KAYNAKÇA** başlığı altında aşağıdaki örneklerde olduğu gibi düzenlenmelidir.

Lucey, Terry, **Costing**, 4<sup>th</sup> 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 Muhasebecilik, 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- 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.
- 10- Çalışma bir dilekçe ile birlikte gönderilmelidir. Dilekçe de iletişim adresi, T.C.Kimlik no, telefon bilgileride yer almalıdır.

#### **Yazışma Adresi**

**Ali E. DOĞANOĞLU**

Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi

Şehit Gonenç Sk. No:28/3 06570 **Anıttepe/ANKARA**

**Tel** : (0.312) 230 04 51 - 52

**Faks** : (0.312) 230 04 97

**e-posta** : alid@turmobil.org.tr

**MUHASEBE VE DENETİME BAKIŞ** Dergisi, yılda dört sayı olarak 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 organlarında yayınlanması ancak Yayın Kurulu'ndan alınacak yazılı izin ve kaynak gösterilmesi koşulu ile mümkündür.

