







MUHASEBE VE DENETİME

# BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 12 • Sayı/Issue : 38 • Kasım/November 2012 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



-  Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci:  
Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma  
Naif SANLI - Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ
-  Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler  
Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye  
Bakanlığı'nın Tarihi Sorumluluğu  
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN
-  Oran Analizi Yöntemi İle Stratejik Yönetimin  
Yapılandırılması : KOBİ TFRS'ye Geçiş Sürecinde  
Bir Vak'a Analizi  
Yrd. Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN
-  KOBİ'ler İçin Finansal Raporlama Standardı Ve  
Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine Yönelik  
Ampirik Bir Araştırma  
Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
-  Enron Olayını Doğru Okumak – II : Kıssadan Hisseler  
Yrd. Doç. Dr. Canol KANDEMİR  
Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR
-  Geleceğin Muhasebecilerinin Stratejik Düşünme  
Yeteneklerinin Ölçülmesi Ve Değerlendirilmesi  
Yrd. Doç. Dr. Mahmut KARGIN  
Yrd. Doç. Dr. Rabia AKTAŞ - Yrd. Doç. Dr. Sibel KARGIN
-  Üniversitelerdeki Muhasebe Eğitimine Yönelik  
Öğrencilerin Algıları : Karadeniz Teknik Üniversitesi  
Ve Rize Üniversitesi Karşılaştırması  
Yrd. Doç. Dr. Bilal GEREKAN  
Yrd. Doç. Dr. Davut AYGÜN



# MUHASEBE VE DENETİME BAKIS

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year:12 Sayı/Issue: 38 Kasım/November 2012

**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 AYAZ  
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI  
Doç. Dr. Kadir GÜRDAL  
Yrd. 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 :** 12.11.2012  
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

Doç. Dr. Sinan Aslan

Hakan Ay

Garip Ayaz

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan

Doç. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazıtlı

Prof. Dr. Selim Bekçioğlu

Recep Bıyık

Kadir Boy

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Mehmet Ali Canoğlu

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Doç. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömlekci

Doç. Dr. Volkan Demir

Prof. Dr. N. Cömert Doyrangöl

Prof. Dr. A. Hayri Durmuş

Dr. Fatih Kemal Ebiçlioğlu

Prof. Dr. Selman Aziz Erden

Prof. Dr. Halim Ergen

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

M. Nazmi Esen

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Recep Güneş

Doç. 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 Karcioğlu

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Sami Kazıcı

Prof. Dr. Sadık Kırbaş

Prof. Dr. Şükrü Kızılot

Özcal Korkmaz

Doç. Dr. Güray Küçükkocaoğlu

Doç. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçüksavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Prof. Dr. Can Şımga Mugan

Prof. Dr. Rifat Ortaç

Mehmet Ferudun Ökten

Derya Özalp

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 Sarıkamış

Doç. Dr. Zafer Sayar

Prof. Dr. Mehmet Sayarı

Prof. Dr. Nevzat Saygılıoğlu

Doç. Dr. Güven Sayılan

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. Hülyla 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 Yılcancı

Prof. Dr. Göksele Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yükcü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Doç. Dr. Figen Zaif



# İÇİNDEKİLER

**Nail SANLI**  
**Prof. Dr. Mehmet**  
**ÖZBİRECİKLİ**

Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci:  
Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma

1

**Prof. Dr.**  
**Nalan AKDOĞAN**

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler  
Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye  
Bakanlığı'nın Tarihi Sorumluluğu

29

**Yrd. Doç. Dr.**  
**Deniz Umur ERHAN**

Oran Analizi Yöntemi İle Stratejik Yönetimin  
Yapılandırılması : KOBİ TFRS'ye  
Geçiş Sürecinde Bir Vak'a Analizi

41

**Yrd. Doç. Dr. Fevzi**  
**Serkan ÖZDEMİR**

KOBİ'ler İçin Finansal Raporlama Standardı Ve  
Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine  
Yönelik Ampirik Bir Araştırma

57

**Yrd. Doç. Dr.**  
**Canol KANDEMİR**  
**Yrd. Doç. Dr.**  
**Şenol KANDEMİR**

Enron Olayını Doğru Okumak – II :  
Kıssadan Hisseler

85

**Yrd. Doç. Dr.**  
**Mahmut KARGIN**  
**Yrd. Doç. Dr.**  
**Rabia AKTAŞ**  
**Yrd. Doç. Dr.**  
**Sibel KARGIN**

Geleceğin Muhasebecilerinin Stratejik Düşünme  
Yeteneklerinin Ölçülmesi Ve Değerlendirilmesi

107

**Yrd. Doç. Dr.**  
**Bilal GEREKAN**  
**Yrd. Doç. Dr.**  
**Davut AYGÜN**

Üniversitelerdeki Muhasebe Eğitimine Yönelik  
Öğrencilerin Algıları : Karadeniz Teknik Üniversitesi  
Ve Rize Üniversitesi Karşılaştırması

133



# TÜRKİYE'DE DENETİM MESLEĞİNİN GELİŞİM SÜRECİ: GEÇMİŞTEN GELECEĞE BİR ARAŞTIRMA\*

**Nail SANLI\*\***

**Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ\*\*\***

## ÖZET

Çalışma, özellikle uluslararası gelişmeler ve standartlar açısından Türkiye'de bağımsız denetimin zaman içinde nasıl ve ne ölçüde geliştiğini ortaya çıkarmak amacıyla, Türkiye'deki muhasebe üzerindeki bağımsız dış denetimin tarihsel gelişim süreci üzerinde duruyor. Çalışmada ayrıca, Yeni Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre bağımsız denetimin şu anda genişleyen kapsamının artılarını ve eksilerini tartışmayı amaçlamaktadır.

Metodolojik bakış açısından, bibliyografya yöntemi kullanıldı. Türkiye'deki denetim faaliyetleri hakkında eski ve güncel yönetmelikler, yasa ve araştırma çalışmalardan ilgili kaynaklar olarak çok faydalanılmıştır. Elde edilen bulgular, kronolojik sıraya göre yazılmıştır. Çalışma aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. Öncelikle, bağımsız denetimin doğumu ve gelişimi hakkındaki açıklamalar tarih sırasına göre verilmiştir. Daha sonra, bağımsız denetim uygulamalarının gelişim süreci ve geleceği hakkında genel bir değerlendirme yapıldı.

Bağımsız denetim faaliyetlerinin gelişim süreci içinde kilometre taşları, 1960'ların ilk bağımsız denetim faaliyetlerine tanık olduğunu ve 1970'lerin Türkiye'nin ilk denetim firmalarının kurulduğuna şahit olduğunu göstermektedir. Türkiye'de Bağımsız denetim mesleği, Maliye Bakanlığı, Sermaye piyasası, Bankacılık sektörü, Sigorta sektörü, Enerji sektörü ve son olarak tüm anonim ve limited şirketler olmak üzere zaman içinde altı farklı kapsamalarda gelişmiştir. Sonuç olarak, bağımsız denetimin gelişim sürecinin, güvenilir finansal bilgi ve şeffaflık ihtiyacının doğal bir sonucu olarak, farklı sektörlerde ekonomik gelişmelerin doğal bir sonucu olarak meydana geldiği ve yıl olarak, Bakanlar Kurulu tarafından tanımlanacak olan KOBİ'lere doğru 2013 yılında genişleyecek olduğunu görüyoruz.

## ABSTRACT

The study focuses on the historical development process of independent external audit on accounting in Turkey in order to reveal how and to what extent independent audit in Turkey has improved in time especially in terms of international developments and standards. The study also aims to discuss pros and cons of the currently expanding scope of independent audit under the New Turkish Commercial Code (TCC).

From the methodological point of view, bibliography method is used. The relevant sources such as old and current regulations, laws and the research studies on auditing activities in Turkey were benefited mostly. The findings obtained were written in chronological order. The study is organized as follows. Firstly, explanations on the birth and development of independent audit are given in historical order. Then, a general evaluation on the development process and future of independent audit applications are made.

The milestones in the development process of the independent audit activities indicate that the 1960s witnessed first independent audit activities and the 1970s witnessed establishments of the first auditing firms in Turkey. Independent audit profession in Turkey has developed in time in different scopes such as the Ministry of Finance, the Capital market, Banking sector, Insurance sector, Energy sector, and lastly all joint stock and limited liability companies. In conclusion, we see that the development process of independent audit has occurred as a natural consequence of economic developments in different sectors herein and is going to expand towards SMEs, which will be defined by the Council of Ministers, as of the year 2013 as a natural consequence of the need for reliable financial information and transparency.

\* Bu bildiri 17-19 Temmuz 2012 tarihlerinde, Newcastle'da (Birleşik Krallık) gerçekleştirilen 13. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi'nde sunulmuştur.

\*\* TÜRMOB Genel Başkanı

\*\*\* Mustafa Kemal Üniversitesi

**GİRİŞ**

**C**umhuriyet döneminin ilk yıllarında, 1920'lerde, Türkiye'deki ekonomi şartları oldukça zayıftı ve bu durum oldukça uzun yıllar sürdü. Diğer taraftan, Türkiye'nin ekonomik hayatına baskı uygulayan devletçi yapısı, yıllar boyunca özel sektörün gelişimini olumsuz bir şekilde etkiledi. Devletçi yapı sebebiyle, devlet tarafından yönetilen kurumlar hakkında halka bilgi verilmesine gerek yoktu. Kamu kurumlarında, ekonomik planlar yapmak ve sınırlı yönetsel kararları almak için muhasebe bilgisi kullanılıyordu. Aynı zamanda, muhasebe üzerindeki bağımsız dış denetime (bundan sonra bağımsız denetim olarak anılacaktır) gerek yoktu ve o dönemde iç bilgiyi sağlayan şirketlerin sınırlı muhasebe sistemleri kullanılıyordu. Bu bağlamda, bu faktörlerin, muhasebenin kurumsallaşması ve Türkiye'de denetim mesleğini geciktirdiğini iddia edebiliriz.

Türkiye'de muhasebe defterlerini ve kayıt işlemleri ilk olarak 1926 yılında çıkarılan Türk Ticaret Kanunu ile tanımlanmıştır. Aslında bir vergi incelemesi olan finansal tabloların denetim, Maliye Bakanlığı'nın bir vergi aracı olarak başlamıştır. Aşağıdaki iki yasa Cumhuriyet devriminden (1923) sonra modern vergilendirme sistemine getirilmiştir: Gelir Vergisi Kanunu (27 Şubat, 1926, 755 Sayılı Kanun) ve İşleme Vergisi Kanunu (bugünkü Katma Değer Vergisinin kökeni olarak) (1927, 1039 Sayılı Kanun).

Gelir Vergisi Kanunu ile vergi, hem finansal tablolar hem de gelir vergisi beyanı (Üçüncü, 1943, s.2) uyarınca tahsile başlandı. Finansal tabloların bağımsız denetimden bu yasa da bahsedilmemiştir.

İşleme Vergisi Kanunu (veya Satış Vergisi Kanunu) bugünkü Katma Değer Vergisinin başlangıcı olarak kabul edilebilir. Bu Kanuna göre, vergi mal veya hizmet üreten kuruluşların satış

bedelinin beyanı açısından toplanmıştır. üretim defteri, satış defteri ve ham madde envanter defteri gibi bazı defterlerin tutulması, Kanunu gereği idi. Ayrıca, satış faturası bu Kanun ile yürürlüğe girmiştir. Yani, muhasebe defterleri ve kayıtları finansal tablolardan daha fazla öneme sahipti. Bu durumda, kayıtların doğruluğu çok önemli hale geldi. Kanunun 62. maddesi "Üretim tesislerinin imalat defterleri, satış defterleri ve ham madde envanter defteri, üretim tesislerinin beyanlarında yazılı satış bedeli ve miktarının doğruluğunu kontrol etmek için eğer varsa, muhasebe uzmanları tarafından, yoksa, vergi memuru tarafından denetlenir" demektedir. Bu madde, Türk Cumhuriyeti tarihinde bağımsız denetim ile ilgili ilk düzenleme oldu. Bu Madenin, vergi memuruna değil muhasebe uzmanına öncelik verdiği görülmektedir. Ancak gerekli mesleki niteliklere sahip olan yeterince muhasebe uzmanı yoktu. Bu nedenle Vergi Kanunu'nda defterdarlara ve vergi dairesi müdürlerine piyasada serbest çalışan muhasebe meslek mensupları arasında dürüstlüğü ile tanınanları denetim amacıyla görevlendirme yetkisi verildi. Bu düzenleme 1926 ile 1934 yılları arasında uygulandı. (Türker, 2006, s.5).

Yukarıda belirtilen yasadan sonra, muhasebe uygulayıcıları dernekleri, Türkiye'de muhasebe mesleği ve bağımsız denetimi kurumsallaştırmak için çaba gösterdiği de görülmektedir. Bu konuda ilk girişim 1932 yılında Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanan bir kanun tasarısı oldu. Ancak bu yasa tasarısı kabul olmadı. On yıl sonra muhasebeciler, 1942 yılında, muhasebeciler, akademisyenler, vergi müfettişleri ve iş sahipleri oluşturduğu bir dernek kurdu: *Türkiye Eksper Muhasipleri ve İşletme Organizatörleri Derneği*. Dernek halen Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği adı altında devam ediyor ve Türkiye'nin iki IFAC üyesinden biridir. Derneğin amaçları şöyle tanımlanmıştır:

- Muhasebe bilimi geliştirmek ve yaymak,

- Muhasebe mesleği geliştirmek, muhasebecilerin çıkarlarını korumak ve bunlar arasındaki ilişkileri güçlendirmek
- Mesleki ve etik standartların korunmasına katkı sağlamak
- İşletmelere muhasebe ile ilgili sorunlarını çözmede yardımcı olmak.

Bugün YMM'leri, iki farklı meslek gruplarından oluşmaktadır: Vergi uzmanları ve muhasebeciler. Dernek, her iki grupta da gelen YMM'leri kapsar.

20. yüzyılın ikinci yarısında, özel sektör işletmelerin yanı sıra kamu işletmeleri de, Türkiye'deki ekonomik gelişmeler nedeniyle gelişmeye başladı. Ancak, özel teşebbüs ruhunun geliştirilmesinin ilk yıllarında, işletmeler, aile şirketi olarak kuruldu ve finansal bilgi dahili olarak hazırlandı. 1979 yılında, okunabilir, anlaşılabilir ve analiz edilebilir finansal tablolar hazırlayan ve sunan anonim şirketlerin sayısı, yaklaşık olarak 100 civarındaydı. Bu sayı, yıl içinde 10.300 anonim şirketin % 1'i olan düşük bir oran yansıtmaktadır. (Aysan, 1980).

Türkiye'de ilk bağımsız denetim faaliyetleri, 1960 yıllarının ortasında uluslararası açıdan işlem yapan Türk bankalarının denetim hizmeti ihtiyacı ile ortaya çıktı. Uluslararası finansman sağlama ve kredi kurumlarının güvenilir finansal bilgi ihtiyacını karşılamak zorundaydılar (Selimoğlu ve diğerleri, 2011, s.34). Türkiye'de denetim hizmeti ihtiyacı, Türkiye'de doğrudan yatırım yapan çok uluslu şirketler ve Türk firmaları, sanayileşme gelişmeler, giderek artan uluslararası ticaret faaliyetleri ve zaman içinde uluslararası bankacılık işlemleri arasındaki ortaklıklar kaynaklanan güvenilir finansal bilgi gereksinimi ile paralel olarak artmıştır. Yani, yukarıda belirtilen sebepler, bağımsız olarak denetlenecek ilgili şirketlerin muhasebesini gerektirdi (Gücenme ve Ersoy, 2006, s.315). Uluslararası fa-

aliyet gösteren şirketler (yabancı sermaye şirketleri) denetim hizmetlerini için yabancı denetim şirketlerini tercih ettiler. Bu nedenle yabancı denetim şirketlerinden Touch Ross tarafından Türk ortaklarla birlikte 1967 yılında MUHAŞ A.Ş. kurulmuştur. Türkiye'deki diğer bağımsız denetim firması Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği yöneticisi bir grup tarafından 1970 yılında kurulan *Aris Araştırma, Danışmanlık ve Geliştirme Anonim Şirkettir*. Aris'in 40 ortağı vardı. Bu ortaklardan bazıları, Prof. Dr. Mustafa Aysan, Eşref Sümer, İsmail Otar, Bülent Çorapçı, Fikret Şevki Bulut, Çiğdem Solaş, Masum Türker gibi Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) üyesi meslek mensupları idi. faaliyetleri sırasında bazı bankaların ve işletmelerin denetimini yürüttü.

Türkiye ekonomisi geliştikçe ve yabancı sermaye payı arttıkça yabancı denetim şirketleri Türkiye'de şube açmaya başladı. 1975'te, Arthur Andersen İstanbul'da bir şube açtı. Daha sonra, 1981 yılında Pricewaterhouse Coopers, 1982 yılında Güven and Lybrand Co. Inc., gibi diğer uluslararası denetim firmaları, İstanbul'da şube kurdu (SPK, 1985: 93-103). Uluslar arası denetim firmalarının Türkiye'de faaliyete geçmesi ile birlikte ulusal denetim firmalarının (şahıs veya şirketlerin) gelişimi olumsuz etkilenmiştir. Çünkü yabancı sermayenin dayatmasıyla firmalar denetim için yabancı denetim firmalarını tercih etmek zorunda kaldılar; bu durum ulusal denetim şirketlerinin pazar payını daraltmıştır.

Türkiye'de bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kanununa göre ilk kez 1987 yılında kurallara bağlandı. Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili yasal çerçevenin varlığı 1987 yılından bu yana oluşmaya başladığı için, bu çalışma, aşağıda listelenen denetim alanları açısından 1987 yılından 2012 yılına kadar Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin tarihsel gelişim süreci üzerine odaklanmaktadır. Çalışma aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir. İlk olarak, bağımsız denetim ile ilgili ge-



lişmeler hakkında açıklamalar aşağıdaki sırayla yapıldı:

- 1- Maliye Bakanlığı tarafından istenen denetim
  - Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleklerinin Kurumsallaşması (1989)
- 2- Sermaye Piyasası Kurulu tarafından istenen denetim (1987)
  - Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (1999)
  - Tekdüzen hesap planı (1992)
- 3- Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi (1994)
- 4- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (1999)
- 5- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Enerji Piyasasında Bağımsız Denetim (2001)
- 6- Yeni Türk Ticaret Kanunu’na göre istenen denetim(2011 başında yasalaşan ve 2011 ortasında yürürlüğe giren)

Daha sonra, bağımsız denetim uygulamalarının gelişim süreci ve geleceği hakkında genel bir değerlendirme yapıldı.

### Methodoloji

Metodolojik bakış açıdan, bibliyografya yöntemi kullanıldı. Türkiye’deki denetim faaliyetleri hakkında eski ve güncel yönetmelikler, yasa ve araştırma çalışmalardan ilgili kaynaklar olarak çok faydalanılmıştır. Elde edilen bulgular, kronolojik sıraya göre yazılmıştır. Böylece, uluslararası gelişmeler ve standartlar açısından Türki-

ye’de bağımsız denetimin nasıl ve ne ölçüde geliştiği ve genişlediğini analiz etmek mümkündür.

### 1. Maliye Bakanlığı tarafından istenen denetim

13 Haziran 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu<sup>1</sup>, Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleklerinin kurumsallaşmasında en önemli kilometre taşlarından biridir. Denetim ile ilgili hedefler aşağıdaki şekilde Kanunu’nun birinci maddesinde açıklanmıştır:

- *işletmelerde iş ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir çalışmasını sağlamak*
- *ilgili mevzuat çerçevesinde faaliyet sonuçlarını denetlemek ve değerlendirmek*
- *ilgililerin ve yetkililerin kullanımına güncel gerçekler sunmak*

Bu Kanun hükümlerine göre, meslekleri icra etmek için yetkili kişiler “Serbest Muhasebeci (SM) <sup>2</sup>” (2008’de kaldırıldı), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)” ve “Yeminli Mali Müşavir (YMM)” olarak anılmaktadır. Kanunun 2. maddesinde, SMMM faaliyet alanları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

- a. *Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.*
- b. *Muhasebe sistemlerini kurmak ve geliştirmek,*

<sup>1</sup> 3568 Sayılı Muhasebe Meslek Yasası 13 Haziran 1989 tarihli 20194 Sayılı Resmi Gazetede ilan edilmiştir.

<sup>2</sup> “SM” unvanı 10 Temmuz 2008’de geçen yasayla kaldırıldı.

c. Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yine, bir YMM'nin faaliyet alanları aşağıdaki şekilde Madde 12 açıklanmıştır:

“YMM'ler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.”

Yukarıda Maddelerden anlaşıldığı üzere, YMM'ler, vergileri ve tasdik amaçları için Devlet adına (Maliye Bakanlığı) yıllık olarak, yıllık satış geliri Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarı aşan şirketlere denetim hizmeti sağlarlar.

YMM'ler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve kurulmuş olan muhasebe bürolarına ortak olamazlar. Diğer taraftan, SMMM'ler ve YMM'ler, SPK tarafından verilen özel bir lisans sahiplerse, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) adına halka açık şirketlerin denetimini gerçekleştirebilirler. İlgili kurumlar tarafından verilen özel bir lisansına sahip olması durumunda da, bağımsız denetim amacıyla ilgili kurum adına finans, sigorta ve enerji piyasalarında faaliyet gösteren kuruluşların denetim gerçekleştirebilirler.

Yasanın 28. maddesi ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. 3568 Sayılı Yasanın 15. maddesi göre, bir oda, en az 250 muhasebe meslek mensubuna sahip olan bir şehir ya da ilçede kurulabilir. 1990 yılından 2011 yılına kadar odaların ve üyelerin artan sayısı Tablo 1'de verilmiştir 5<sup>3</sup>.

**Tablo 1:** 1990 yılından 2011 yılına kadar muhasebe meslek odaları ve muhasebe meslek mensupları

Dönem	Oda sayısı	SM ve SMMM (*) sayısı			Oda sayısı	YMM sayısı
		SM	SMMM	Toplam		
1992-1994	60	20.277	12.234	32.511	5	2.400
1994-1995	65	25.085	14.282	39.367	6	2.407
2000-2001	69	28.223	25.389	53.612	6	3.147
2004-2005	70	30.095	36.036	66.131	8	3.561
2009-2010	73	21.164	57.405	78.569	8	3.858
2010-2011	75	13,498	70,122	83,620	8	3.960

(\*) SM: Serbest Muhasebeci SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**Kaynak:** TÜRMOB Faaliyet Raporları 1994-1995, 2000-2001, 2004-2005, 2008-2010, 2010-2011

40.000 'in üzerindeki muhasebe meslek mensubunun ilk beş yıl içinde kurulan odalarda toplandığı görülmektedir. İlk yıllarda, SM'lerin sayısı SMMM'lerden daha fazladır. Ancak, 2000 yılı bir dönüm noktası oldu ve SMM sayısı keskin bir artış gösterdi. Şu anda SMMM'ler muhasebe meslek mensuplarının toplamının % 84'e ulaşmıştır. SMMM sayısı SM'lerden çok fazla olmasının temel nedeni, SM olmanın 2008 yılı itibarıyla kaldırılmış olmasıdır. Kısacası, Türkiye'de, şu, muhasebe meslek mensubu olmak için asgari şart, aşağıda belirtildiği gibi 26 Temmuz 2008 tarihinde yürürlüğe giren 5786 Sayılı Kanunun 5. Maddesi ile yeniden tanımlanmıştır.

a) *Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasi bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yüksek Öğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak ve diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.*

Tablo 2, yıl içinde SMM eğitim düzeylerindeki değişiklikleri göstermektedir. Tablo 2'de görüldüğü gibi, SMMM'ler 1992-1994 yılları arasındaki süre içinde %98 lisans mezunu ve %2 lisansüstü mezunundan oluşmaktadır. 1994 sonrası yıllarda, bu dağılım %97 ve %3 daha sonrasında %96 ve %4 olmaktadır. Sayısı sürekli artan SMMM ruhsat sahipleri 70.122 ulaşmış olsa da, aslında çalışan SMMM sayısı 2011 yılı için 41.501'dir (TÜRMOB Faaliyet Raporu-2011).

**Tablo 2:** SMMM'lerin Eğitim Düzeyleri

Yıl	Lisans	Yüksel Lisans
	#	#
1992-1994	12.065	309
1994-1996	14.507	440
1996-1997	15.428	485
1997-1998	16.393	533
1998-1999	19.380	533
1999-2000	22.052	421
2000-2001	24.883	506
2003-2004	29.690	1,267
2005-2006	34.579	1,457
2006-2007	38.171	1,608
2007-2008	42.067	1,753
2008-2009	45.719	2,010
2010-2011	57.336	2.470

**Kaynak:** TÜRMOB Faaliyet Raporları

Tablo 3'te görüldüğü gibi, 70.122 SMMM'nin % 82.25'i 2011 yılı için lisans derecesine sahiptir. Ortaokul, lise ve ön lisans mezun SMMM'ler, 5786 Sayılı Yasanın öncesinde aslında SM'ydiler ve 5786 Sayılı Yasaya göre SMMM Ruhsatına sahip olmak için yükselme sınavını geçtiler. Bu çerçevede, 5786 Sayılı Kanun, muhasebe mesleğinin eğitim düzeyini yükselttilerek mesleğe katkıda bulunduğuna söylenebilir.

**Tablo 3:** SMMM'lerin Eğitim Düzeyleri (2011)

Orta Öğretim		Lise		Ön lisans		Lisans		Yüksel Lisans ve Doktora		Toplam	
#	%	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%
357	0,5	7,298	10,4	2,661	3,8	<b>57.336</b>	<b>82,25</b>	2.470	3,5	70.122	100

**Tablo 4:** YMM'lerin Eğitim Düzeyleri

Yıl	Lisans		Yüksel Lisans		Toplam
	#	%	#	%	
1992-94	1.825	76	575	24	2.400
1994-96	1.819	75	588	25	2.407
1996-97	1.959	76	594	24	2.553
1997-98	2.143	77	633	23	2.776
1998-99	2.349	79	633	21	2.982
1999-00	2.502	79	680	21	3.183
2000-01	2.688	85	459	15	3.147
2003-04	2.725	78	749	22	3.474
2005-06	2.766	78	795	22	3.561
2006-07	2.808	77	831	23	3.639
2007-08	2.957	77	883	23	3.840
2008-09	2.974	77	879	23	3.855
2010-11	3,017	77	943	23	3.960

**Kaynak:** TÜRMOB Faaliyet Raporları

Yıl boyunca YMM'lerin eğitim düzeylerine geçilerek (Tablo 4), bunların yaklaşık olarak  $\frac{3}{4}$ , lisans derecesine sahiptir ve bu sebeple yıl genelinde orantı açısından bir değişim yoktur. Bu-

nunla birlikte, YMM ruhsatına sahip olanların sayısı 3,960'a ulaşmıştır, gerçekte faaliyette bulunan YMM'lerin sayısı 2011 yılı için 2,156'dir. (TÜRMOB Faaliyet Raporu-2011)

**Tek düzen hesap planı**

Tek Düzen Hesap Planı üzerindeki yasal düzenleme, 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe girmiştir ve 1994 yılında (Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete'de 1992 Aralık 26 tarihinde yayınlanan 21447 ilan) yasalaşmıştır. Bu yasal düzenlemeyle, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları, finansal tablo ilkeleri, Tek Düzen Hesap Planı çerçevesinde açıklamalar belirlendi. Böylece, tek düzen hesap planı ve standart finansal tablolar, muhasebe mesleğinde kullanılmaya başlanmıştır. Bu düzenleme, Türkiye'de muhasebe ve denetim uygulamaları için oldukça önemli bir kilometre taşıdır, çünkü Tekdüzen hesap planı, denetçilerin, farklı muhasebe dönemlerinin finansal tablolarını karşılaştırmalarına olanak sağlamaktadır. 21 yıl içinde, ek yasal düzenlemeler ve değişikliklerle işlevselliği geliştirilmiştir.

**2. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından istenen denetim**

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Yasası<sup>4</sup>, 30 Temmuz 1981 tarihinde kabul edildi. Bu yasa ile, Sermaye Piyasası Kurulu (bundan sonra Kurul olarak anılacaktır) kurulmuştur. Kurul, sermaye piyasaları düzenleme ve piyasası araçlarını ve kurumlarını geliştirmek için ayrıntılı düzenlemeler yapmaktadır. Kurul lisans sahipleri, Türkiye'de sermaye piyasaları ve kurumları düzenler ve denetler<sup>5</sup>. Amaçları:

- Adil, uygun ve etkin sermaye piyasalarını korumak,

- Yatırımcıların korunduğundan emin olmak ve tam, doğru ve zamanında bilgi almak,
- Sermaye Piyasalarındaki yatırımları korumak

Sermaye Piyasası ile ilgili Bağımsız Denetim Yönetmeliği<sup>6</sup> 13 Aralık 1987 tarihinde kabul edildi. Bu yönetmelik, Türkiye'nin ilk yasal bağımsız denetimini oluşturmaktadır. 1988 yılından itibaren, uygulanmaya başlanmıştır. Yönetmeliğin 16'ncı maddesi aşağıdaki kavramları açıklamaktadır: Muhasebe, Finansal Tablolar ve Raporların Standardı ve Bağımsız Denetim. Madde 16 göre, hisse senedi çıkaranlar ve sermaye piyasası kurumları, finansal tablolar, finansal raporlar ve Kurul tarafından gerekli kılınan diğer bilgileri hazırlar. Bu finansal tablolar, bilginin doğruluğu ve gerçekliğinin adil yansıtılması ilkesi ile uyumu açısından, Kurul tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarınınca denetlenmelidir. Borsaya kayıtlı işletmelerin denetimini uygulayan muhasebe meslek mensupları, yetkili bir denetim firmasında çalışan SMMM ve / veya YMM'dir. Yetkilendirilmiş denetim firmalarının güncel sayısı 92'dir. Bağımsız denetim şirketleri, kuruluş ve listeye alınma tarihlerine göre ekte verilmiştir.

Önemli değişikliklerle, söz konusu, Sarbanes and Oxley Yasası (SOA), 30 Temmuz 2002 tarihinde ABD'de yürürlüğe girdikten sonra, özellikle değişmiş ve geliştirilmiştir. 2006 yılında, Sermaye Piyasası için Bağımsız Denetim Standartları ile ilgili değişiklik<sup>7</sup>, denetçilerin bağımsızlığını güçlendirmek ve Sarbanes and Oxley Yasası ile uyum amacıyla yayımlanmıştır. Ayrı-

<sup>3</sup> TÜRMOB Faaliyet Raporları: 1992-2011.

<sup>4</sup> 1981 yılında yürürlüğe giren 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

<sup>5</sup> www.spk.gov.tr

<sup>6</sup> 12 Şubat 1987 tarihinde 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Sermaye Piyasalarındaki bağımsız denetim ile ilgili düzenleme.

<sup>7</sup> Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim Standartları ile ilgili Bildiri, 12 Haziran 2006 tarihinde 26196 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

ca, bağımsız denetimde etik kurallar 2006 yılında söz konusu Yönetmeliğe eklenmiştir.

### ***Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu***

Türkiye'deki yatırımları arttırma eğilimi olan ve uluslararası muhasebe standartlarını uygulayan sermaye piyasalarının ve uluslararası şirketlerin gelişimi, Sermaye Piyasası Kanununda değişiklik yaparak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun (TMSK) kurulması ihtiyacını arttıran önemli faktörler olarak düşünülebilir.

Sermaye Piyasası Yasasında değişik yapan Yasa<sup>8</sup>, 1999 yılında yapılmıştır ve TMSK 2002 yılında faaliyete başlamıştır<sup>9</sup>. Yasal düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu Kanunu ile yapılmış olsa da, TMSK'nın bütçesini, TÜRMOB'un aldığı paylar oluşturmaktadır.

TMSK'nın görevleri arasında, en önemlilerinden birisi, adından da anlaşılacağı üzere, Türk Muhasebe Standartlarının (bundan sonra TMS olarak anılacaktır) oluşumudur. TMSK, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile bir anlaşma yaptı. Bu anlaşmaya göre; TMS adı altında her yıl Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayınlamaya başladı.

2005 yılı itibariyle, TMS'ler, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında kayıtlı 592 halka açık şirketin, bankaların ve sigorta şirketlerinin finan-

sal tablo hazırlaması uygulamasını başlattı. Diğer taraftan, söz konusu şirketler aynı zamanda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen standartlar çerçevesinde finansal tablolarını hazırlamalıdır. Bu nedenle bu şirketlerin iki farklı denetime tabii oldu, bunlardan birincisi vergi amaçları için Maliye Bakanlığı tarafından gerekli kılınmaktadır, diğeri Kurul aracılığıyla TMS açısından gerekli kılınmaktadır.

Ancak, Haziran 2012 itibariyle yürürlüğe girecek olan Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)<sup>10</sup> sonrasında, TMS'ler tüm anonim ve limited şirketler tarafından uygulanacaktır.

### **3. Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketleri Bağımsız Denetimi**

Devlet tarafından sigorta şirketlerinin denetimi, Türkiye'de 50 yıllık bir geçmişi vardır. Yani, sigorta şirketlerinin faaliyet ve işlemlerinin denetimi amacıyla kurulan ilk kurum 1963 yılında kurulan Sigorta Denetim Kuruludur. Kurul 1994 yılında yenilenmiş ve Sigorta Denetleme Kurulu adını aldı. Kurul, sigorta şirketlerinin işlemlerinin denetimi yürütmek üzere Hazine Müsteşarlığı<sup>11</sup> çatısı altında bir denetim birimi olarak faaliyet göstermeye başlamıştır. Sigorta Denetleme Kurulu<sup>12</sup>, sigorta şirketlerinin denetimini SMMM ve / veya YMM'lerle değil kendi denetim personeli ile denetler. Söz konusu personel, denetim uzmanları, denetim uzman yardımcıları ve sigorta denetim aktüeri ve yardımcılardan

<sup>8</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Ek: 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa eklenen 1. Geçici madde, 4487 Sayılı yasa ile 18 Aralık 1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir

<sup>9</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yönetmeliği, 16 Mart 2003 tarihinde 25404 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> 13 Haziran 2011 tarihli ve 6102 Sayılı yasa ile yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ( 14 Şubat 2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

<sup>11</sup> Hazine Müsteşarlığı, Devlet bakanlığı ile ilgili teşvik uygulamaları, uluslararası ticaret yanında pek çok devlet kurumunun denetimlerini yürüten bir kurumdur.

<sup>12</sup> 8 Eylül 2003 tarihinde 25223 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Sigorta Şirketlerinde bağımsız denetim ilkeleri hakkında düzenleme.

oluşur. Bu denetim, sigorta şirketlerinin genel denetimini amaçlamaktadır. Ancak, sigorta şirketlerinin vergi denetimi dışında iki yönden denetlenir. İkinci denetim, yetkili bağımsız denetim firmaları yani YMM ve SMMM'ler tarafından yapılan sigorta şirketlerinin muhasebe sisteminin bağımsız denetimidir. Bu denetim ile ilgili özel bir düzenleme 2003 yılında yayınlanmıştır. Sigorta şirketlerinin bağımsız denetiminden beklentiler aşağıda listelenmiştir<sup>13</sup>:

- Ülkenin muhasebe ve kayıt düzenlemeleri, ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak oluşturulduğu görüşüyle, finansal tablolar denetlenmiş ve raporlanmıştır.
- Bağımsız denetim, gerektiğinde, işleme tesisleri yeniden konsolidasyonu, işletmelerin muhasebe defter, kayıt ve belgeler üzerinden yapılır.
- Muhasebe işlemleri, etkinliği ve iç kontrol sisteminin etkililiği ve performansı ile ilgili olarak şirket birimleri bu kapsamda incelenmektedir.
- Yılsonu finansal tablolar, bütün denetim teknikleri kullanılarak denetlenmektedir

Bu denetim usulleri, ileri ve modern bir anlayışı ifade. Sigorta sektörünün bağımsız denetiminin yanı sıra bilinen bağımsız denetim faaliyetlerinde dört tip denetçi görüşü vardır. Yani denetçiler tarafından hazırlanan raporlar, *olumlu görüş*, *şartlı görüş*, *olumsuz görüş veya görüş vermemekten kaçınma* olabilir.

Denetim hizmeti talep eden sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ve yetkili bağımsız denetim firmaları ile ilgili güncel veriler (2010'dan itibaren) Tablo 5'te gösterilmiştir.

**Tablo 5:** Denetlenen şirketler ve yetkili denetim firmaları

Denetlenen Şirketler	#
Hayat dışı sigorta şirketleri	34
Hayat sigortası şirketleri	8
Emeklilik şirketleri	15
Milli reasürans şirketleri	1
<b>TOPLAM</b>	<b>58</b>
<b>Bağımsız denetim firmaları</b>	<b>35</b>

Yetkili denetim şirket sayısı göz önüne alındığında, denetim hizmeti alan sigorta şirketlerinin sayısı yetkili denetim firmaları daha fazla olduğu dikkatimizi çekiyor. Bu veriler, bazı denetim firmalarının farklı sigorta sektörlerinde faaliyet gösteren müşteri olduğunu göstermektedir.

#### 4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ve Bankacılık Sektörünün Bağımsız Denetimi

Bir bankaya mevduat yatırımların tasarruf sahiplerinin haklarının korunması, bankacılık denetiminin ana amacı oluşturur. Bu amacı yerine getirmek için ilk tedbir, Hükümet tarafından 1933 yılında Mevduat Koruma Kanunu<sup>14</sup> ile alınmıştır. Bu yasaya göre, bankalar tasarruf sahiplerinin kendi şubelerinde açtıkları hesaplardan oluşan belli bir miktar parayı, Türk Merkez Bankası'nda döviz olarak yatırmalıdır bu para miktarı tasarruf sahipleri için geri ödeme kaynakları için bir fon olarak tutulur. Bankanın iflası halinde, Merkez Bankası'ndaki söz konusu fon tasarruf sahiplerine ödenir.

<sup>13</sup> 8 Eylül 2003 tarihinde 25223 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Sigorta Şirketlerinde bağımsız denetim ilkeleri hakkında düzenleme.

<sup>14</sup> 30 Mayıs 1993 tarihli 2243 Sayılı Mevduatın Korunması Kanunu

Özel bir fonda toplanan bu hükümler 1983 yılında Türk Merkez Bankasından alınarak, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) kurulmuştur ve hala mevcudiyetini korumaktadır<sup>15</sup>. TMSF ilk olarak Türk Merkez Bankası tarafından idare edildi ve daha sonra denetim ile ilgili konular Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) verildi.

1994, 2001, 2002, 2008 ve 2009 yılları Türkiye'de ekonomik kriz yaşandığı zamanlardır. 1994 krizinde, bankacılık sektörünün büyük bir sarsıntı yaşadı; hükümet 1994 ve 1999 yılları arasında 11 bankaya el koydu. Bu dönemde, Hazine Müsteşarlığı bankacılık piyasasına katıldı ve bankalarına yönelik idari ve parasal cezalar uyguladı.

2001 ve 2002 yılında, ekonomik kriz ortaya çıktığında, Bankacılık Kanunu yenilenmiş ve 4389 sayılı yeni Bankacılık Kanunu yürürlüğe girmiştir. 4389<sup>16</sup>. Bu kanunla sadece tek bir düzenleyici ve denetleyici kurumun bankacılık sektörü ile uğraşacaktı. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK): BDDK 1999 yılında kuruldu ve hem 2001 hem de 2002 ekonomik krizlerinde ve sonrasında bankacılık sektöründe etkin bir rol oynamıştır. Bankacılık Kanunu<sup>17</sup>, Bankaların Bilgi Sistemleri Denetiminin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yapılması Hakkında Yönetmelik ile 2005 yılında değiştirilmiştir. Bu Yönetmeliğin amacı, bankaların bilgi sistemlerinin denetimi ve yetkili bağımsız denetim firmaları ile ilgili usul ve esasları belirlemektir. Bu Yönetmelik, 19 Ekim 2005 tarihinde çıkan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun Madde 15 ve

Madde 93 (4) hükümlerine dayanmaktadır. Yönetmeliğin 5 inci maddesinde, denetim kuruluşlarının, bankaların bilgi sistemleri denetimini için yapmaları gerekenler şöyle açıklanmıştır:

- a) *bankaların bağımsız denetim icra etme yetkisine sahip olmak*
- b) *Bu Yönetmelik kapsamında denetim gerçekleştirmek için mesleki yeterliliğe sahip yeterli sayıda denetçi istihdam etmek.*

İlgili Maddeye göre, denetçiler aşağıdaki unvanları alır:

Sorumlu ortak ve baş bilgi sistemleri denetçisi, baş bilgi sistemleri denetçi, kıdemli bilgi sistemleri denetçisi, bilgi sistemleri denetçisi ve bilgi sistemleri denetçi yardımcısı. Sorumlu ortak ve baş bilgi sistemleri denetçisi, kendi sorumluluğunda yetkili kuruluş adına bilgi sistemleri denetim yapar ve bilgi sistemleri raporlarını imzalama yetkisine sahiptir. Bu unvan, bilgi sistemleri denetiminde en az 10 yıllık tecrübesi gerektirir. Profesyonel bilgi sistemleri kontrolü veya güvenliği, Sorumlu ortak ve baş bilgi sistemleri denetçisi unvanını kazanmak için gereklidir. Kıdemli bilgi sistemleri denetçisi olmak için 6 yıl ve bir bilgi sistemleri denetçi olmak ve Bilgi Sistemleri Denetçisi Sertifikasına (CISA) sahip olmak için 3 yıl gereklidir. Bu Yönetmelik kapsamında bilgi sistemleri denetçisi olarak görevlendirilen tüm çalışanlar, ilgili eğitim programlarında bir yıl içinde en az 23 saat ve üç yıl içinde en az 124 saat eğitim aldığını ya da verdiğini belgeleyeceklerdir.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu (Madde 33-42)

<sup>15</sup> Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, 70 Sayılı KHK (22 Temmuz 1983 tarih ve 18112 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir)

<sup>16</sup> 18 Haziran 1999 Bankacılık Kanunu ve 23 Haziran 1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4389 sayılı Kanun

<sup>17</sup> 19 Ekim 2005 tarih ve 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 1 Kasım 2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir)



bankalarda bağımsız denetim yapma kurum veya firmaların BDDK tarafından belirleneceğini söylemektedir. Bağımsız bir denetim kuruluşu bankanın durumunun tehlikede olduğunu belirlese veya bulgular yöneticilerin ilgili kanun veya sözleşmeleri ihlal ettiğinin gösterirse, bu durumun BDDK'ya bildirir.

Bu açıklamalar, 2005 yılında yürürlüğe giren Bankacılık Kanununun, hem denetim hem de muhasebe sistemleri açısından finansal sektör kuruluşlarıyla modern bir formu sağlamaktadır. BDDK tarafından talep edilen bağımsız denetim

çalışma usul ve esasları zaman içerisinde gelişmiştir ve bu usul ve esaslar 2006 yılında Bankalarda Bağımsız Denetim Yapan Kuruluşların Faaliyetleri ve Yetkilendirilmesi Hakkındaki Düzenlemeye<sup>18</sup> göre belirlenmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu halka açık şirketlerin bağımsız denetim yapacak olan kurumları yetkilendirdiği gibi, BDDK, finans sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetimini gerçekleştirecek kuruluşların belirlenmesi görevi devralmıştır.

**Tablo 6:** Finans sektöründeki kurumlar ve yetkili denetim firmaları

<i>Finans Sektörü Kurumları</i>	<i>#</i>
<b><i>Bankalar</i></b>	<b><i>49</i></b>
<i>Kamu kalkınma ve yatırım bankalar</i>	<i>4</i>
<i>Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu kapsamındaki bankalar</i>	<i>2</i>
<i>Özel yatırım bankaları</i>	<i>5</i>
<i>Özel yatırım bankaları</i>	<i>4</i>
<i>Kamu mevduat bankaları</i>	<i>3</i>
<i>Özel Mevduat Bankaları</i>	<i>10</i>
<i>Yabancı Mevduat Bankaları</i>	<i>11</i>
<i>Mevduat toplayan Yabancı banka şubeleri</i>	<i>6</i>
<i>Katılım bankaları</i>	<i>4</i>
<b><i>Leasing şirketleri</i></b>	<b><i>35</i></b>
<b><i>Faktoring şirketleri</i></b>	<b><i>76</i></b>
<b><i>Finansman şirketler</i></b>	<b><i>11</i></b>
<b><i>TOPLAM</i></b>	<b><i>171</i></b>
<b><i>Yetkili Bağımsız Denetim Firmaları</i></b>	<b><i>40</i></b>

<sup>18</sup> Bankaların bağımsız denetimini yapacak Kuruluların Faaliyetleri ve Yetkilendirilmesi hakkındaki Yönetmelik, 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir

BDDK, finansal tablolarının denetlenmiş olmasını gerekli kıldığı finansal piyasalarda faaliyet gösteren dört tipi kurum vardır. Bu finans sektörü kurumları ve 2010 yılı sonu için söz konusu denetim yapma yetkisine sahip denetim kuruluşları Tablo 6'da gösterilmiştir. 6<sup>19</sup>. Tablo 6'da görüldüğü gibi, BDDK altında denetlenen kurum sayısı 2010 sonu itibarıyla 171'dir ve yetkili denetim şirketi sayısı 40'dır. Bu durumda, her bir yetkili bağımsız firmalar tarafından verilen denetim hizmeti yararlanacak yaklaşık dört kurum vardır. Öte yandan, yetkili denetim firmalarının çoğu sermaye piyasalarında halka açık şirketlerin ya da diğer denetimlerden yararlanan sektörlerle denetim hizmeti verdiği dikkate alınmalıdır.

### 5. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ve Enerji Piyasasının Bağımsız Denetimi

Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu, 4628 Sayılı Yasayla<sup>20</sup> kurulmuş ve daha sonra 4646 Sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu hükümleri uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) olarak adı değiştirilmiştir. Kurum, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu<sup>21</sup> ile 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (LPG) Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile petrol ve LPG piyasalarını düzenleme ve denetleme görevini almıştır. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Üyeleri 19 Kasım 2001 tarihinde görevine başlamıştır.

Yukarıda belirtilen Kanunların amacı, tüketicilere güvenilir ve çevre dostu bir şekilde düşük

maliyetle kaliteli, yeterli elektrik, doğal gaz, petrol ve LPG sağlamak amacıyla piyasanın bağımsız düzenlemesi ve denetiminin sağlanmak için özel hukuk hükümlerine göre ve rekabetçi bir ortam içinde işleyecek, finansal olarak yaşayabilir, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasası kurmaktır.

EPDK, Elektrik Piyasası Kanunu altında kurulmuştur. Ancak, Petrol Piyasası Kanunu ve Petrol Piyasası düzenlenmesi konusunda faaliyet göstermektedir. Kanununun 14. Maddesi, Kurulun Petrol Piyasası faaliyetlerini kendi denetim personeli ve özel (bağımsız) denetim firmalarının hizmeti yoluyla denetler, demektedir. Bunun anlamı, EPDK'nın elektrik piyasası ve petrol piyasaları denetim hizmeti veren bağımsız denetim firmaları tarafından denetlenmektedir. Elektrik Piyasasında, bağımsız denetlenmesi gereken işletmeler; enerji santralleri, otomotiv şirketleri, toptan satış şirketleri, pazarlama şirketleri, perakende sektöründeki şirketlerdir. Petrol piyasasında, bağımsız denetlenmesi gereken işletmeler; depolama şirketleri, madeni yağ şirketleri, serbest kullanıcı yetkisine sahip şirketler, iletim şirketleri, petrol çıkarma şirketleri, rafineri şirketleri, işleme lisansına sahip şirketler, pazarlama şirketleri, satış lisansına sahip şirketler ve nakliye şirketlerdir.

EPDK, enerji piyasası kurumlarının bağımsız denetim prosedürlerini belirlemek için bir yönetmelik<sup>22</sup> yayınlamıştır. 4628 Sayılı Kanun 5/B (c) ve (f) Maddeleri, EPDK'nın denetleme kurumunun görevlerini aşağıdaki gibi açıklar:

<sup>19</sup> www.bddk.gov.tr

<sup>20</sup> 20 Şubat 2001 tarih 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 3 Mart 2001 tarih ve 24335 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir

<sup>21</sup> 4.12.2003 tarih ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu, 20 Aralık 2003 tarih ve 25322 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir

<sup>22</sup> 3 Ekim 2003 25248 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren Enerji Piyasasında faaliyet gösteren Şirketlerin Bağımsız Denetim Firmaları Tarafından Denetlenmesi hakkında Yönetmelik

- c) denetleme, ön araştırma ve soruşturma yapmak için, ceza ve yaptırımları uygulamak için, dava açmak da dahil olmak üzere herhangi bir yasal veya idari organ haline başvurusuna karar verir.
- f) Petrol piyasasında faaliyet gösterenlerin denetlenmiş finansal tablolarını incelemek veya incelettirmek.

Madde 18, EPDK'nın ana hizmet birimlerinin görev ve sorumluluklarını açıklar. EPDK'nın ana hizmet birimlerinden biri de "Denetleme Dairesi"dir. Denetleme Dairesinin denetim ile ilgili görevleri şunlardır:

- 1) İnceleme ve işlemleri yasalara ve yönetmeliklere uygun olarak enerji piyasası düzenleyen hukuk hükümlerine tabi olduğu, tüzel kişiliğin hesaplarının denetimi ile ilgili görevleri yerine getirmek;
- 2) İşletmelerin finansal tablolarını, yasal defterlerini ve kayıtlarını denetlemek

Diğer taraftan, Madde 45 EPDK kendi personeli ile veya kamu kurum ve kuruluşları ile özel denetim kuruluşlarından hizmet alımı yolu ile piyasa faaliyetleri denetleyeceğini açıklar.

Yukarıda belirtilen yönetmelik, bağımsız denetimin amacını şöyle ifade edilmektedir:

"... şirketlerin faaliyetlerini, uygulamalar, süreçler, hesapları ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğunu sağlamak için, enerji piyasası ile güvenli ve rekabetçi koşullarda gelişimini sağlamak. Lisansa sahip kurum ve kuruluşlar, onaylayan ve on-

ların sistemi dürüstçe gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını bildirdiği ve lisanslı kuruluşlara sahip oldukları lisans tabi olduğu şartlara uygun olup olmadığını belirlemek için tespit denetlemeye tabidir ... "

Bu açıklamalara göre, lisanslı şirketlerin denetimi, yetkili bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılmalıdır. Bu denetimin, muhasebe denetimi yanında, lisanslı olanların bu lisansı almak için gerekli şartlara uygun olup olmadığını kapsadığı görülmektedir.

Yönetmelikte, bağımsız denetim kuruluşlarının bu sektörde denetim faaliyetleri gerçekleştirmek için yeterli uzman ve ofis ekipmanına sahip olması gereklidir. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşu bu sektörde bir işletme ile süresi yedi yıl olan bir denetim sözleşmesi yapabilir ve bu sürenin sonunda, aynı denetim şirketi ile bir sözleşme yapabilmek için iki yıl geçmelidir.

Bağımsız denetim raporu; olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olabilir. Bu arada, bağımsız denetçilerin 3568 Sayılı SMMM ve YMM Yasasına göre yetkilendirilmesi gerektiğine dikkat edilmelidir. Denetim ilke ve uygulamalarının yukarıda belirtilen sektörler ile aynı olduğu görülmektedir.

Yetkili denetim firmalarından bağımsız denetim hizmeti alan enerji piyasası kurumları hakkında veriler Tablo 7 ve 8'de gösterilmiştir. Enerji piyasasında, bağımsız denetim, sadece elektrik ve petrol piyasaları için yapılır. Bağımsız denetimden geçmiş işletmelerin sayısal verilerin, bu iki piyasa ele alınırken farklı tespit edilecek olmasının nedeni budur.

**Tablo 7:** Elektrik Piyasasındaki kurumlar ve yetkili denetim firmaları

<i>Elektrik Piyasası Kurumları</i>	<i>#</i>
<i>Üretim lisansı verilen şirketler</i>	<i>1.019</i>
<i>Otoprodüktör lisansı verilen şirketler</i>	<i>210</i>
<i>Toptan satış lisansı verilen şirketler</i>	<i>101</i>
<i>Dağıtım lisansı verilen şirketler</i>	<i>21</i>
<i>Sanayi bölgesi dağıtım lisansı verilen şirketler</i>	<i>127</i>
<i>Perakende satış lisansı verilen şirketler</i>	<i>21</i>
<b>TOPLAM</b>	<b>1.499</b>
<b>Yetkili Bağımsız Denetim Firmaları</b>	<b>83</b>

**Tablo 8:** Petrol Piyasasındaki kurumlar ve yetkili denetim firmaları

<i>Petrol Piyasası Kurumları</i>	<i>#</i>
<i>Depolama lisansına sahip şirketler</i>	<i>102</i>
<i>Madeni yağ lisansı olan şirketler</i>	<i>282</i>
<i>Serbest kullanıcı lisansı olan şirketler</i>	<i>53</i>
<i>Çıkarma lisansına sahip şirketler</i>	<i>68</i>
<i>İletim lisansı olan şirketler</i>	<i>22</i>
<i>Rafineri sahibi şirketler</i>	<i>6</i>
<i>İş (biyodizel) lisansına sahip şirketler</i>	<i>44</i>
<i>Dağıtım lisansına sahip şirketler</i>	<i>53</i>
<i>Firmalar bayilik lisansına sahip şirketler</i>	<i>15</i>
<i>Taşıma lisansı olan şirketler</i>	<i>116</i>
<b>TOPLAM</b>	<b>761</b>
<b>Yetkili Bağımsız Denetim Firmaları</b>	<b>83</b>

EPDK tarafından lisans verilen elektrik ve petrol piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerin toplam sayısı (1499 + 761) 2,260'dır. Bu kuruluşların denetimi yapmaya yetkili bağımsız denetim kurumlarının sayısı 83'dür. Yani, her bir bağımsız denetim firması ortalama olarak yaklaşık 27 şirketi denetler. Bu bağımsız denetim firmalarının çoğunun, daha önce belirtildiği gibi, bağımsız denetime tabi diğer sektörlerde de faaliyet gösterdiğine vurgu yapmak gerekir.

### **6. Yeni Türk Ticaret Kanunu hükümlerinde istenen denetim**

Türkiye'de ilk Ticaret Kanunu 1807 yılında kabul edilmiş Fransız Ticaret Kanunu çevrilerek 1850 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu yasa sayesinde, muhasebe uygulamaları oluşmuştur ve muhasebe defterleri tüccarlar belirlenmiştir (Tokay, 1987: 121). Cumhuriyetin kurulmasından sonra 1926 yılında yürürlüğe giren Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunundan alınmıştır. 1957 yılında Alman, İsveçli ve İtalyan yasalarına göre yeniden elden geçirilen ve yenilenen ve Türk Ticaret Kanunu, 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu olarak geçti (Şensoy, 2008: 181). Avrupa Birliği standartlarına uyum amacıyla, Ticaret Kanunu Komisyon olarak adlandırılan bir komisyon, 1999 yılında kurulmuştur. Alman ve İsveç Kanunlarını dikkate alan Komisyon, 2007 yılında yeni bir ticaret kanunu tasarısı hazırlanmıştır (Çelebi ve Güçlü, 2007: 144). Yeni Türk Ticaret Kanunu (bundan sonra Yeni TTK), 13 Ocak 2011'de Türk Parlamentosu tarafından kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011'de Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yürürlük tarihinde Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Yürürlük hakkındaki ilgili Kanun 1 Temmuz 2012 (bazı maddeler için 1 Ocak 2013) 01 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Aşağıda Yeni TTK'nın tüm anonim şirketler ve limited şirketlere getirdiği bağımsız denetim ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır.

### ***Şirketlerin bağımsız denetimi***

Yeni TTK tamamen yeni olan ve firmaların denetlenmesi için bir sistem öngörmektedir. Yeni düzenlemeyle, şu anda şirketlerin zorunlu organları arasında yer alan ve mutlaka konu uzmanlığı olmayan bir denetçi aracılığıyla icra edilen denetimin yerini, bağımsız denetim şirketleri tarafından ya da SMMM ve YMM'ler tarafından yapılması gereken bağımsız denetim mekanizması almıştır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre, denetimler bağımsız denetçiler tarafından yapılacaktır. Bağımsız denetim firmalarının, büyüklükleri nedeniyle Bakanlar Kurulu tarafından muaf tutulan şirketler hariç, tüm şirketlerin finansal tablolarını denetlemelerine imkan verilir. Bunun anlamı, bağımsız denetime tabi olacak KOBİ'lerin büyüklüğünü Bakanlar Kurulu tanımlayacaktır. Denetçi eğer, yedi yıl arka arkaya bir şirket için denetim raporları vermiş olması halinde, bir şirketi denetlemek için bağımsız denetim firması tarafından atanan denetçi, en az üç yıl boyunca başka bir denetçiyle değiştirilmesi gerekir (Madde 400).

### ***Anonim şirketin yönetim kurulu üyelerinin bağımsız denetim ile ilgili sorumlulukları***

Yönetim Kurulu, finansal tablo ve yıllık raporların TFRS'ye göre hazırlanmasından sorumludur. Yönetim Kurulu, finansal yılsonunu takip eden üç ay içinde bu sorumluluğu yerine getirir ve raporlar Genel Kurul'a sunulur.

Şirket Yönetim Kurulu, finansal tablo sunma zorunluluğu olan grup şirketlerin, konsolide finansal tablolarının hazırlanmasından, yıllık raporlarından ve mali müşavirlerinden (SMMM veya YMM) sorumludur. Denetimin kapsamı, finansal tablolar ve/veya konsolide finansal tablolar ve yıllık raporun denetimini içerir. Denetimin, Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ile aynı olan Türk Denetim Standartlarına göre yapılması gereklidir.

Yönetim Kurulunun vazgeçilmez sorumluluklarından biri, şirketin muhasebe işlemleri, finansal denetimi ve doğru yönetimi için ihtiyaç olan finansal planlama için gerekli mekanizmanın kurulması ile ilgilidir. Yönetim Kurulunun denetimden geçmemiş finansal tabloları ve denetlenmemiş yıllık raporu, hazırlanmamış kabul edilir.

Yönetim Kurulu, denetçinin hukuka uygun olarak ve itina ve dikkatle denetimini yapmasına imkan vermek üzere, denetçiye söz konusu verilere baz teşkil edecek, gerekli tüm veri ve belgeleri sunmakla yükümlüdür (Madde 401).

Olumsuz görüş verilmiş olması halinde, Yönetim Kurulu denetçi görüşünün alınmasını takiben dört iş günü içinde yapılmak üzere Genel Kurul toplantısına çağırır. Genel Kurul, yeni bir Yönetim Kurulu tayin etmekle yükümlüdür. Yeni Yönetim Kurulu, Kanun'a şirket sözleşmesi ve mevcut standartlara uygun olarak finansal tabloların hazırlanmasından ve bu finansal tabloların denetçi raporu ile birlikte altı ay içinde Genel Kurul'a sunulmasından sorumludur. Şartlı görüş sunulduğu durumlarda, Genel Kurul gerekli tedbirleri ve revizyonlar ile ilgili bir karara ulaşmak durumundadır (Madde 403/5).

Modern ve reformcu bir yaklaşımla hazırlanan yeni TTK'nın, Türkiye'de ticari hayatın gidişatını değiştireceği kabul edilebilir. Yeni TTK, kurumsallaşma, rekabet gücünün artırılması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık için çok önemli bir fırsat ve zemin sunmaktadır. Bu değişimin getireceği, etik ve şeffaf yapılar Türk ticari hayatında devam ettirilebilir.

Kanun, arzu edilen şeffaflık, denetlenebilirlik, hesap verebilirlik ve güvenilirlik düzeyini sağ-

layabilecek ticari yaşam için düzenlemeler getirmektedir. Finansal tabloların, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) göre hazırlanması ve Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA) göre bağımsız denetim, TFRS'lere göre hepsi, kurumsal yönetişimin şartları olan, iç kontroller, iç denetim ve risk yönetimi gibi konularda birçok uluslararası standartların benimsenmesini zorunlu kılacaktır. Bu yaklaşım, adaptasyonun önemli bir süreci anlamına gelmektedir ve çok sayıda Türk şirketleri için hazırlanması büyük bir anlama gelecektir.

Diğer taraftan, potansiyel müşterilerin (KOBİ) ortaya çıkaracağı yaklaşık **694,053'lük\*** yeni denetim kapsamı (Gümrük ve Ticaret Bakanlığına göre bu sayı şu an 98.250 anonim şirket + 747.123 limited şirket), SMMM ve YMM'lerin özellikle TFRS ve denetim teknikleri hakkında kendilerini birçok açıdan geliştirmeleri gerektirmektedir. Yani, 43.660 aday denetçi (41.504 SMMM ve 2.156 YMM) muhtemelen bu şirketlerin denetimini yapılmasıyla ilgilenecektir, böylece her bir denetim mensubu, Tablo 9'dan görülen ortalama olarak yaklaşık 16 şirketi denetleyecektir. Ancak, bağımsız denetime tabi olacak KOBİ büyüklüğünü Bakanlar Kurulunun tanımlamasından sonra, bu sayının düşmesi beklenmektedir.

## SONUÇ

Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetleri çok uzun bir geçmişe dayandığı halde, 1987 yılında kurallara bağlanan denetim mesleğinin güncel gereksinimleri, uluslararası standartlar, yasalar, yönetmelikler, uygulamalar, teknoloji kullanımı vb. açılardan zaman içinde değiştiği, geliştiği ve genişlediği sonucuna vardık. Şekil 1'de özetlendiği üzere, bağımsız denetim faaliyetlerinin ge-

\* 2007 için vergi mükelleflerinin sayısını (anonim şirket ve limited şirket) dikkate alarak hesaplanan işletme sayısı, Türkiye Cumhuriyeti Gelir İdaresi'nin 2007 yılı Faaliyet Raporundan alınmıştır ve 2007-2011 arası dönemde kurulmuş ve tasfiye edilmiş şirket sayısı. [www.tobb.org.tr/ekonomstat/Sayfalar/istat-ii-Sanayi-ve-Sirket.aspx](http://www.tobb.org.tr/ekonomstat/Sayfalar/istat-ii-Sanayi-ve-Sirket.aspx). [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr).

lişim sürecindeki kilometre taşları, vergi denetimi faaliyetlerinin gereksinimleri ile başlamakta, ekonominin gelişmesine bağlı olarak ve sermaye piyasasının genişleme düzeyine göre denetim firmalarının kurulduğuna tanık olmaktadır.

1980’li yıllarda sermaye piyasasının ve bankaların ihtiyacına göre kurallara bağlanan bağımsız denetim faaliyetleri 2000’li yıllarda küreselleşmeye bağlı olarak uluslararası kurallara ve standartlara uyumlu hale gelmiştir.

**Şekil 1: Bağımsız denetim faaliyetlerinde Kilometre Taşları<sup>23</sup>**

1.	İlk Türk Ticaret Kanunu (Fransız Ticaret Kanunu’ndan tercüme -1850)
2.	Serbest Çalışan Muhasebe Uzmanlarına Vergi Denetimi Yetkisi (1926-1934)
3.	İkinci Türk Ticaret Kanunu (Alman Ticaret Kanunu’nu esas alarak 1926)
4.	İlk Muhasebe Meslek Kanun Tasarısı’nın hazırlanması (1932)
5.	Devlete ait şirketlerin Alman uzmanlar tarafından muhasebe sistemlerinin düzenlenmesi (1937)
6.	İlk yabancı sermayeli şirket denetiminin başlaması (1939)
7.	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin (TMUD) Kurulması (1942)
8.	Türk Vergi Sistemi’nin değişmesi-Beyan esası (1949)
9.	Dünya Bankası tarafından Türkiye’de muhasebe mesleğinin eksikliğini ve ekonomik yapıya etkilerini ortaya koyan raporun yayınlanması (1951)
10.	Yabancı Sermaye Teşvik Kanun’un kabul edilmesi (1954)
11.	6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun kabul edilmesi. (1957)
12.	Devlet’e ait şirketlerin muhasebe sistemlerinin ıslahına ait Amerikalı ve Türk akademisyenleri tarafından hazırlanan Rapor’un yayınlanması (1961)
13.	Devlete ait şirketler için tekdüzen muhasebe sistemi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve kuralları ile yönetim amaçlı rapor sisteminin kurulması (Dünya Bankası desteğinde, yerli ve yabancı uzmanlar tarafından- 1968-1970)
14.	Uluslararası denetim şirketi olan Touch Ross Denetim Şirketi’nin Türkiye’de Türk ortaklarla birlikte MUHAŞ A.Ş., adı altında kurulması (1967)
15.	İlk ulusal denetim şirketi olarak AR-İŞ şirketinin kurulması ve Amerikan Dış Ticaret Bankası’nın Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği üyeleri tarafından denetlenmesi (1971)
16.	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) tarafından yalnız lisans diplomasına sahip olan ve asgari iki yıl staj yapanlara sınav ile meslek ruhsatı verdikten sonra üyeliğe kabulünün başlaması (1974)

<sup>23</sup> Bu kronolojik liste Masum TÜRKER tarafından, Dünya Bankası’na yazılan 2005 yılı ROSC RAPOR taslağını eleştiren rapordan yararlanılarak hazırlanmıştır. Raporun bazı bölümleri 2006 yılında Dayanışma Dergisi’nin 88, 89 ve 90 nolu sayılarında yayınlanmıştır.

17.	TMUD'un Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Üyeliği'ne (IASC) üye olması (1974)
18.	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) kurulması ve Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin kurucu olarak katılması ve aynı tarihte (1977)
19.	Uluslararası Muhasebe Standartlarının tercüme ettirilerek İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisinde yayınlanmaya başlaması (1977)
20.	Sermaye Piyasası Kanunu'nun kabulü ve borsa faaliyetlerinin organize edilmesi (1983)
21.	Bankalar ve Sermaye Piyasasına Tabi Şirketlerin bağımsız dış denetim faaliyetini başlatmaları ve gerek ulusal ve gerek uluslararası denetim şirketlerinin tescili (1987)
22.	3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanununun bir muhasebe mesleği (denetim) olarak yayınlanması (1989)
23.	31 adet Uluslararası Muhasebe Standardı'nın tercümesinin Türkiye Muhasebe Uzmanları tarafından kitap halinde yayınlanması (1992)
24.	AB'nin 8 nolu direktife uygun denetim standartlarının, disiplin standartlarının yayınlanması. Ayrıca vergi denetimi standartlarının "tasdik" adı altında yayınlanması (1992)
25.	Tekdüzen muhasebe sisteminin yayınlanması ve vergi idaresi tarafından "ekonomik" finansal tabloların kabul edilmesi ve vergi amaçlı muhasebeleştirilmenin ikinci plana atılması reformu (1992)
26.	Tüm muhasebe meslek mensuplarının vergi beyannamelerine esas olan ekonomik esaslara göre hazırlanmış bilançoların uygunluk denetiminin sınırlı olarak bir "ön denetim" şeklinde yapılmasının Parlamento'da kabul edilmesi (1994)
27.	Bankalardan kredi talep edenlerin ve kredi kullananların Bankalara başvurmadan önce ve kredi süresinde denetim yaptırma mecburiyetinin kabul edilmesi (1994)
28.	Temel Eğitim ve Staj Merkezi'nin (TESMER) kurulması (1993)
29.	Muhasebe Standartlarını hazırlamak üzere TMUDESK'in TÜRMOB tarafından kurulması (1994)
30.	Ticaret Kanunu'nda Anonim Şirketlerin öz sermayesinin tespitine ilişkin denetim yetkisinin TÜRMOB mensuplarına tanınması (1995)
31.	1000 kişiden fazla ortağa sahip Kooperatif İşletmelerinin TÜRMOB üyeleri tarafından denetlenme zorunluluğunun getirilmesi (1995)
32.	"Denetim Ortaklıkları Meslek Kararının" kabul edilerek Resmi Gazete'de yayımlanması (1996)
33.	Uygunluk Denetim Çerçevesi ve Ön-denetim tekniklerini düzenleyen "Sınırlı Uygunluk Denetimi Meslek Kararı" (1996)
34.	IFAC ve AICPA muhasebe meslek ahlak kurallarına uyumlu "Muhasebe Meslek Ahlak Kuralları Kararı" (1996)



35.	IFAC Eğitim Komitesi tarafından yayınlanan “Sürekli Meslek Eğitimi” rehberine uyumlu “Sürekli Meslek Eğitimi Kararı”nın TÜRMOB tarafından kabul edilmesi (1999)
36.	Bağımsız ve özerk çalışmak üzere “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” ile ilgili yasal düzenlemenin Parlamento’da kabulü (1999)
37.	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun oluşturulması ve faaliyete başlaması (2002)
38.	“TÜRMOB Türkiye Denetim Standartları Kurulu”nun (kısaca TÜDESK) kurulması ve faaliyete başlaması (2003)
39.	TESMER tarafından Uzaktan Eğitim Sistemi’nin başlatılması (2003)
40.	TÜDESK tarafından Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları’nın tercüme edilerek TÜRMOB Yayınları arasında yayınlanması (2004 ve 2008)
41.	Türkiye Muhasebe standartları Kurulu tarafından IFRS’ye uyumlu ve 2006 yılında geçerli olmak üzere 15 adet Türkiye Muhasebe Standartları’nın yayınlanması (2005)
42.	TÜRMOB tarafından IFAC Etik Yönetmeliğine uyumlu Etik Yönetmeliğinin kabulü (2006)
43.	TÜRMOB Disiplin Yönetmeliği ile Birlik yönetmeliğinin Sarbanes-Oxley yasasına uyumlu hale getirilmesi (2006)
44.	3568 sayılı yasanın mesleğe giriş, stajyerlik ve sınav süreci ile sürekli mesleki eğitim açısından IFAC standartlarına ve AB 8 nolu direktifine uyumlaştırılması amacı ile yapılan değişiklikler. (2008)
45.	TÜRMOB bünyesinde Kalite Güvence Sisteminin oluşturulması ve Bağımsız Denetim Kütüğünün oluşturulması . (2009)
46.	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Kabulü ile yasal denetim zorunluluğunun getirilmesi (2011)
47.	660 Kanun Hükmünde Kararname ile muhasebe mesleği Kamu Gözetim Kurumu ve Türkiye Denetim Standartları Kurulu’nun kurulması (2011)
48.	TÜRMOB tarafından Türkiye çapında tüm meslek mensuplarını kapsayan risk odaklı denetim eğitim programının yürütülmesi (2012)

Değişen iş ortamında birlikte, SMMM ve YMM’lerin eğitim düzeyi, özellikle 5786 Sayılı Kanun sayesinde bunların giderek artan sayısına paralel olarak artmıştır. Yüksek eğitim düzeyi ve mesleki bilgileri sürekli değişen iş ortamına adapte olmaya hazırlıklı olmanın önemli noktalarıdır. Burada bahsedilen, altı farklı kapsamlarda, zaman içinde genişleyen bağımsız denetim faaliyetleri, değişen iş ortamı ve mesleki gerekliliklerin delili olarak kabul edilebilir. Öte yan-

dan, bu bağımsız denetimlerin temel amaçlarının aynı olduğu görülmektedir: İlişkili kişi/tarafların korunmasını ve kurumlardan tam, doğru ve zamanında bilgi almalarını sağlamak. Ayrıca, denetim firmaları tarafından kullanılan denetim teknikleri, ISA’lar nedeniyle benzerdir. Yukarıda belirtildiği üzere, Yeni TTK’ya göre, bazı KOBİ’ler 2013 itibariyle, bağımsız denetime tabi olacaktır. Bu, bağımsız denetimin Türkiye’de ulaştığı son noktadır.

**Tablo 9:** Yetkili denetim firmalarının sayısı (2010-2011)

Denetim isteyen	Yetkili denetim firması sayısı	Denetim firması / denetçi başına Ortalama işletme
Maliye Bakanlığı	3.137 (YMM) tasdik	$3.137/2.156 = 1,5$
Sermaye Piyasası Kurulu	93 (bağımsız denetim firması)	$592/93 = 6,3$
BDDK	40 (bağımsız denetim firması)	$171/40 = 4,2$
Sigorta Düzenleme Kurulu	35 (bağımsız denetim firması)	$58/35 = 1,6$
EPDK	83 (bağımsız denetim firması)	$2.260/83 = 27$
Yeni TTK	43.660 aday denetçiler	$694.053/43.660 = 15,8$

Tablo 9'dan tasdik yapanlardan başka yetkili denetim firmalarının iş yükünün oldukça yüksek olduğu görülmektedir ki, denetçi ya da denetim firmasının başına 12 işletme ( $6,3 + 4,2 + 1,6 = 12,1$ ) düşmektedir. Bu, bu denetim firmalarının, KOBİ'lerin denetimiyle ilgilenmeye zamanlarının olmayacağı anlamına gelmez. Ancak, eğer bir denetim firması kalifiye ve tecrübeli bir denetim ekibine sahip değilse, bir denetim firmasının ya da denetçinin bu kadar işletmenin denetimiyle başa çıkabilmesi mantıklı görünmemektedir. Bu nedenle, kalifiye ve tecrübeli bir denetim ekibine sahip ruhsatlı denetim firmaları, denetim pazarında rekabetçi avantaja sahip olacaktırlar.

Öte yandan, bazı küçük şirketler büyük ihtimal, Bakanlar Kurulu tarafından bağımsız denetime tabi olmaktan muaf tutulacağından 694,053 ya da daha fazla sayısının düşmesi bekleniyor. Bu bağlamda, mevcut denetim pazarı daralacak ve

değişen iş ortamına hazır olan ruhsatlı denetim firmaları ve denetçiler, 2013 itibariyle denetim pazarını paylaşacaklardır.

Sonuç olarak, bağımsız denetim 25 yıllık gelişim süreci, burada farklı sektörlerde ekonomik gelişmelerin doğal bir sonucu olarak meydana geldiğini ve güvenilir finansal bilgi ve şeffaflık ihtiyacının doğal bir sonucu olarak KOBİ'lere doğru genişleme olduğunu görüyoruz. Genel olarak, bağımsız denetim birçok ülkede halka açık şirketler için gereklidir, ancak Türkiye'deki KOBİ'ler de bağımsız denetime tabi olacaktır. Denetim yaparken, kayıt dışından kaynaklanan bazı problemlerle ve ticari hayatındaki endemik alışkanlıklarla karşılaşılması muhtemel olsa da, denetim uygulaması en gelişmiş ekonomilerde olan denetimlerden bile daha ileri olabilir. Sözü edilen zorunlu denetim, Türkiye ticaret hayatında şeffaflık ve hesap verebilirliğin kurulmasına cevap olabilir.

**Referanslar**

- Arıkan, Y. and Ü.Aslan, (2010) “*Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Meslek Örgütünün En Büyük Kuruluşu: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası*”, 2<sup>nd</sup> Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, 15-18 September 2010, İstanbul.
- Aysan, M. (1980), XIII. Turkish Accounting Congress-Opening Speech, İstanbul.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Tarafından Yapılacak Demetime İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 22. 7.2006 tarih ve 26236 sayılı Resmi Gazete.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Yönetmeliği, 22.6.2000 tarih ve 24087 sayılı
- Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirilecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 1.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.
- Dahili İstihlak Vergisi ve Resimleri yasası, 12.6.1930 tarih ve 1718 sayılı.
- Elektrik Piyasası Kanunu, 20.12.2003 tarih ve 25322 sayılı Resmi Gazete.
- Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarıncı Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 3.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete.
- Gücenme Ü. and A.P.Ersoy, (2006) “*Accounting Education in the History of Turkish Republic*” Journal of Financial Analyze Special Issue Published by İstanbul Chamber of Certified Public Accountants for 17th World Congress of Accountants, 13-16 November 2006.
- Güvemli, O. (2000) Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, XX. Yüzyıl, 4. Cilt, Sayfa 673 vss., İstanbul.
- Güvemli, O. (2009), “*Türkiye’de Muhasebe Meslek Örgütünün 20.Yılı*”, MUFAD Dergisi, Ekim ayı Sayı 44.
- IFAC (2006) Ethics Education Framework by International Accounting Education Standards Board (IAESB) “Approaches to Developing and Maintaining Professional Values, Ethics, and Attitudes in Accounting Education Programs- Proposed International Education Guideline – IEG” February 2006 Meeting.
- International Accounting Standards, Cilt 1 ve 2, Türkçe tercümesi, 2010, Ankara.
- Kazanç Vergisi Yasası, 27.2.1926 tarih ve 755 sayılı.
- Muamele Vergisi Yasası, 1927 yılı, 1039 sayılı.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete
- Nail S. and B.Sipahi, (2010) “*Türkiye Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluş ve Gelişmesi*”, 2<sup>nd</sup> Balkans and Middle East Countries Auditing and Accounting History, 15-18 September, İstanbul.
- Özkorkut K. (2009) “Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler-I”, Yaklaşım dergisi, Şubat 2009, Sayı: 194, ss.239-245.
- Sanlı N. (2007) “*TÜRMOB’un Kalite Güvence Sistemine Yaklaşımı*”, 2.Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 25-29 Nisan 2007, Antalya
- Selimoğlu, S. ve Diğerleri (2011) Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara, 3. baskı.
- Sermaye Piyasası Kanunu, 1981 tarih ve 2499 sayılı.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri X, No: 22, 12.6. 2006 tarih ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazete.

Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, Seri XI, No 29; 9.4.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete.

Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, 13.2. 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 8.9.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 8.9.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete.

Türk Ticaret Kanunu, 13.1.2011 tarih ve 6102 sayılı, 14.2.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

Türker, M. (2006), “*Türkiye’de Muhasebe Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi*”, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dergisi, Sayı:89, Şubat, s.5-7.

Türker, M (2006), Dünya Bankası’na sunulan ROSC Raporu 2005 Taslak Eleştirisi

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Yönetmeliği, 16.3.2004 tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazete.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa Eklenen Ek:1’ci madde,18.12. 1999 tarih ve 4487 sayılı yasa.

TÜRMOB Çalışma Raporları: 1994 -1995, 2000 -2001, 2004-2005, 2008-2010-2011.

Üçüncü, N.A. (1943), Kazanç Vergisi Şerh ve İzahları, İstanbul.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile (IFRS/IAS) Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK Yayını 5, 2010, Ankara.

10.7.2008 Tarih ve 786 sayılı yasa, 26 Temmuz 2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete.

3568 Sayılı Meslek Örgütlenme Yasası, 13.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

4.12.2003 Tarih ve 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu,

4389 Sayılı Bankalar Kanunu, 23.6.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete.

9.10 2005 Tarih ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, 1.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete.

[www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr) (accesed on 11.01.2012)

[www.spk.gov.tr/apps/eVeri/?submenuheader=-1](http://www.spk.gov.tr/apps/eVeri/?submenuheader=-1)(accesed on 12.01.2011)

[www.bddk.org.tr](http://www.bddk.org.tr) (accesed on 02.10.2011)

[www.gip.gov.tr, index.php](http://www.gip.gov.tr/index.php). (accesed on 05.02.2011)

[www.bddk.gov.tr](http://www.bddk.gov.tr) (accesed on 10.09.2011)

[www.epdk.gov.tr](http://www.epdk.gov.tr) (accesed on 09.10.2011)

[www.tobb.org.tr/ekonomstat/Sayfalar/istat-ii-Sanayi-ve-Sirket.aspx](http://www.tobb.org.tr/ekonomstat/Sayfalar/istat-ii-Sanayi-ve-Sirket.aspx) (accesed on 12.02.2012).

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWeogIpBou-KO6xL+6emB9S7gtgDCg9WdjOGcjcjgNSzTpq+liF+VL1p1Tk/7I39OEqxc>(accesed on 12.02.2012).

**EK:** Kuruluş ve Listeye Alınma Tarihlerine Göre Bağımsız Denetim Şirketleri

NO	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI	KURULUŞ TARİHİ	LİSTEYE GİRİŞ TARİHİ
1	BAŞARAN NAS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	13.03.1984	13.12.1987
2	GÖZET YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	25.02.1988	03.06.1988
3	TÜRKERLER BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	23.03.1988	21.07.1988
4	DENET BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	14.05.1981	06.10.1988
5	DEĞER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	17.04.1986	06.10.1988
6	KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	19.06.1987	06.10.1988
7	BAYLAN BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	15.07.1987	06.10.1988
8	REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	29.08.1988	20.10.1988
9	ÖNDER BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	14.02.1989	09.03.1989
10	UZMAN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	16.03.1989	23.03.1989
11	GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	31.10.1984	16.08.1990
12	BİRLEŞİK UZMANLAR YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	15.12.1992	10.10.1991
13	IŞIK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	28.02.1990	26.12.1991
14	BBD BALANS BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	19.10.1992	24.12.1992
15	SUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	28.10.1992	24.12.1992
16	MED YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	08.09.1992	07.01.1993
17	GÜÇBİR BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	06.01.1993	13.05.1993
18	İTİMAT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	13.10.1992	11.11.1993
19	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	30.09.1993	23.06.1994
20	AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	18.06.1993	17.11.1994
21	AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	13.12.1994	19.01.1995
22	MOD BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞ. A.Ş.	24.11.1994	09.03.1995
23	AK DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	06.08.1990	23.11.1995

NO	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI	KURULUŞ TARİHİ	LİSTEYE GİRİŞ TARİHİ
24	A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	06.02.1995	30.11.1995
25	HLB SAYGIN YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	08.03.1995	30.11.1995
26	KAPİTAL KARDEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	07.07.1994	11.01.1996
27	IHY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	24.08.1995	05.12.1996
28	BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	04.05.1987	19.12.1996
29	YORUM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	11.03.1993	19.12.1996
30	MGI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	26.04.2001	19.02.1997
31	RANDIMAN DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	25.03.1995	18.06.1997
32	YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK ve BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	17.11.1992	15.01.1998
33	TAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	12.02.2004	26.03.1998
34	İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	01.11.1996	16.03.1999
35	OLUŞUM BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	15.02.1999	22.06.1999
36	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	03.09.1998	07.03.2000
37	ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SER.MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞ.A.Ş.	13.12.1999	13.04.2000
38	BİLGİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	29.01.1999	13.06.2000
39	TREND BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	01.11.1999	09.10.2000
40	ANALİZ BAĞIMSIZ DENETİM VE MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	17.11.1997	14.12.2000
41	ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	25.10.2000	29.03.2001
42	YKY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	12.01.2001	17.08.2001
43	BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	20.12.2000	18.01.2002
44	CAN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM ve SMMM A.Ş.	25.03.1997	19.04.2002
45	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	22.07.2002	13.09.2002
46	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	07.06.2002	10.01.2003
47	AKİS BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	31.07.2002	06.03.2003
48	ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	27.09.2001	05.06.2003
49	ERİŞEN BAĞIMSIZ DENETİM MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	09.01.2003	05.06.2003

NO	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI	KURULUŞ TARİHİ	LİSTEYE GİRİŞ TARİHİ
50	DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	07.02.1990	19.09.2003
51	PÜR BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	10.11.2003	25.12.2003
52	ARTI DEĞER ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	02.07.2002	30.12.2003
53	BAKIŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	11.12.2002	09.04.2004
54	ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	26.09.2003	17.06.2004
55	LEGAL YÖNET BAĞIMSIZ DENETİM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	19.04.2001	26.08.2004
56	EGE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	09.06.2004	14.10.2004
57	ÇAĞDAŞ BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.	08.09.2003	23.12.2004
58	GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK A.Ş.	25.03.2004	07.02.2005
59	AVRASYA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	29.12.2004	24.03.2005
60	ERCİYES YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	09.05.2005	07.07.2005
61	AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	03.05.2005	10.08.2005
62	SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	01.04.2005	14.10.2005
63	C & Ç BAĞIMSIZ DENETİM VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.	30.06.2005	21.10.2005
64	BATI YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	17.06.2005	21.11.2005
65	KARMA BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	22.09.2005	21.12.2005
66	MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	02.06.2005	05.01.2006
67	AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	16.11.2005	10.03.2006
68	DMF SİSTEM ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	02.12.2005	10.03.2006
69	AKTİF GLOBAL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ REVİZYON VE DENETİM A.Ş.	29.08.2005	26.05.2006
70	BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	01.11.2005	09.06.2006
71	ANIL YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	18.02.2000	25.08.2006
72	BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	20.07.2005	08.09.2006
73	SAMDEN SAMSON BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	13.07.2005	22.09.2006
74	TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	14.09.2004	28.12.2006
75	OLGU BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	19.12.2006	08.01.2007

NO	BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI	KURULUŞ TARİHİ	LİSTEYE GİRİŞ TARİHİ
76	DETAY BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	09.06.2006	08.02.2007
77	CPA BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	28.06.2006	17.05.2007
78	BD BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	24.08.2006	17.05.2007
79	YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	14.12.2006	21.08.2007
80	AS BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	16.01.2007	28.12.2007
81	KÖKER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	22.02.2008	15.10.2008
82	AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	10.12.2007	18.12.2008
83	REFERANS BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	28.04.2008	18.12.2008
84	MBK BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	30.01.2008	12.08.2009
85	AAC BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	06.09.2005	11.12.2009
86	ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	05.08.2005	20.01.2012
87	ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	01.10.2007	08.01.2008
88	CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	11.06.2002	08.07.2010
89	DT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	19.12.1996	28.01.1999
90	EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	07.03.2008	24.02.2011
91	REPORT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	31.03.2009	24.02.2011
92	YILDIZLAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	23.06.2010	03.12.2010





# TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İŞLETMELER TARAFINDAN UYGULANMASININ SAĞLANMASINDA MALİYE BAKANLIĞI'NIN TARİHİ SORUMLULUĞU

**Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN\***

## ÖZET

Bu makalede, Maliye Bakanlığının vergi kanununa göre muhasebe kaydı yapan ve finansal tablo düzenleyen işletmelerin, tam set finansal raporlama standartlarını veya KOBİ'ler için finansal raporlama standardını kullanmalarını sağlamadaki sorumluluğu analiz edilmektedir.

**Anahtar kelimeler:** Tam set finansal raporlama standartları, KOBİ'ler için finansal raporlama standardı, 6102 ve 6335 sayılı Ticaret kanunu, TTK madde 64.

**Jel Codes:** M40, M41,M48

## THE HISTORICAL RESPONSIBILITY OF THE MINISTRY OF FINANCE IN PROVIDING ENTITIES TO USE TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS

### ABSTRACT

This article analyses the responsibility of the Ministry of Finance in providing the use of Full Set TFRS or TFRS for SMEs by entities which apply tax laws in bookkeeping and financial reporting.

**Key words:** Full IFRS's, IFRS's for SME's, Commercial Law code 6102,6335, TTK/article 64.

**Jel Codes:** M40, M41,M48

\* Önceki dönem TMSK Başkan Yardımcısı, Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe Finansal Yönetim Bölüm Başkanı

## 1. GİRİŞ

**D**ünya ülkeleri arasında üst sıralara çıkma hedefi olan, büyüyen, ekonomisi her geçen gün güçlenen Türkiye'nin; bu hedefe ulaşmada gerek özel sektör gerek kamu sektöründe şeffaflaşmanın sağlanması ve muhasebe ve mali sistemin uluslararası normları yakalamasını gerekli kılar. Yurt dışı yatırımların Türkiye'ye gelmesinde, Türk firmalarının yurt dışına açılmasında bütün dünyanın anladığı, ortak bir muhasebe dilinin kullanımı ve finansal raporlama sisteminin varlığı ile mümkündür. Nitekim bu bilinçle, bizzat sayın maliye ve ekonomi bakanlarının teşvik ve desteği ile 2002 yılında **Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu** kurulmuş ve uluslararası muhasebe standartlarını Türkiye muhasebe sistemine kazandırma süreci başlatılmıştır. Kurul, bu görevini başarıyla yapmış, **Kamu Gözetim\_Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu** kurulup görevine son verilinceye kadar;

- Uluslararası finansal raporlama standartlarını (IAS/IFRS) Türk finansal raporlama standartları(TMS/TFRS) olarak yayınlamıştır.
- KOBİ'ler için yayımlanan uluslararası KOBİ finansal raporlama standardını da "KOBİ'ler için Türk finansal Raporlama Standardı (KOBİTFRS)" olarak yayınlamıştır.
- Çeşitli uluslararası toplantılarda Türkiye'nin uluslararası muhasebe standartlarını benimsediğini vurgulayarak yurtdışı yatırımcılara güven vermiştir.
- Hukuk düzeninde aynı esasların benimsenmesini sağlamak üzere yeni Türk Ticaret Kanunu kaleme alınırken, kurul komisyonla temasa geçmiş ve Ticaret Kanunu metnine

muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türk muhasebe standartlarına göre yapılacağı, ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir finansal tablolar üretileceği birçok madde hükmünde yer almasını sağlamıştır. Bu tabloların **denetlenmiş** tablolar olması hususu, **kurumsal yönetim ilkelerine uyum** da aynı şekilde birçok maddede yer almıştır<sup>1</sup>.

Ancak, kanunun yürürlüğe gireceği 01.07.2012 tarihi yaklaştıkça her zaman olduğu gibi baskı grupları ilgili makamlar üzerinde etkilerini artırarak kanunda düzeltilmesi gereken bazı ceza hükümlerini düzenleyen maddeleri de fırsat bilerek, Ticaret Kanunu'nun devrim niteliğindeki bazı önemli maddelerinin uygulamaya girmesine yapılan değişikliklerle gölge düşürmüşlerdir. 3568 sayılı yasanın düzenlediği meslek mensuplarının görevleri ve yetkileri hususu tartışma konusu yapılmış ve bu yetkiler sınırlandırma eğilimine gidilmiştir. Finansal tabloların denetim olayına sınırlama getirilmiştir. Son anda 6335 sayılı değişiklik kanunu ile, 6102 sayılı TTK'nın 64. maddesinin 3. Fıkrasından kanuni ticari defterlerin muhasebe standartlarına uygun olarak tutulacağı ifadeleri çıkartılmış ve 5. Fıkranın tamamen değiştirilerek yeni şekliyle kaleme alınmasıyla, muhasebe kayıt düzeni vergi usul kanunu ile bağlantılı hale getirilmiştir. Bu düzenleme ile Türkiye finansal raporlama standartlarının özellikle KOBİ düzeyinde uygulamaya girmesinde Maliye Bakanlığı tarafından gerekli düzenlemelerin yapılmaması durumunda yaygınlaşamayacağı hatta hayal olacağı söylenebilir. Bu makalede, Maliye Bakanlığının bu konuda yapabilecekleri irdelenecektir.

1 Akdoğan, N.; Akdoğan M.U. ; Muhasebe ve Denetime Bakış, sayı 35, Ankara, 2012, s.1-31.

## 2. 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 64. MADDESİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİK

Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair 6335 Sayılı Kanunun 8 maddesi ile, 6102 sayılı TTK'nun 64 maddesindeki muhasebe defterlerinin muhasebe standartlarına uyumlu olarak tutulacağını belirten hükmü aşağıda görüleceği üzere değiştirilerek madde metninden çıkartılmış ve maddeye ayrıca 5. fıkra eklenmiştir.

6102 sayılı TTK madde 64: (Eski madde)

“(3) Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. **Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.**”

“(5) Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.”

6335 sayılı kanunun 8. Maddesinde düzenlenen Yeni 64. Madde:

“(3) Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkroda sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanılmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayın-

dan önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yapıları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması halinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılacak tebliğle belirlenir.”

“(5) Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadırlar. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.”

Bu madde hükmü incelendiğinde, vergi matrahının tespiti bakımından Maliye Bakanlığı'nın düzenlemelerinin geçerli olduğu görülmektedir. Diğer taraftan; 6102 sayılı TTK'nın birçok mad-

desinde uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye finansal raporlama standartlarının uygulanacağı, ölçümleme (değerleme) kurallarının bu standartlara göre yapılacağı, finansal tabloların bu standartlara göre düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Nitekim 88. maddede de bu durum aşağıda görüldüğü üzere açıkça ifade edilmiştir.

**“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi**

**MADDE 88-(1)** 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu** tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, **uluslararası standartlara tam uyumlu olacak şekilde**, yalnız **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu** tarafından belirlenir ve yayımlanır

(3) **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için, özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, **Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz’ü addolunur.**

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, **Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun onayını al-**

**mak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.**

(5) **Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrafta belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.”**

Bu iki madde birlikte değerlendirildiğinde, muhasebe açısından finansal raporlamanın Türkiye finansal raporlama standartlarına göre yapılacağı ve bu standartları yayımlama yetkisinin de **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’na** ait olduğu görülmektedir. Kuşkusuz, finansal raporlamanın muhasebe standartlarına göre yapılması, kayıtların muhasebe standartlarına uyumlu olmasını, değerlendirme kurallarının muhasebe standartlarına göre yapılmasını gerekli kılar.

Diğer taraftan vergi kanunları, muhasebe kayıtlarının muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre yapılmasını ve finansal tabloların bu tebliğdeki formatlara göre düzenlenmesini zorunlu olarak istemektedir.

Aslında muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde hazırlanan hesap planı ve finansal tablolar vergi usul kanununun değerlendirme ilkeleri ile tam örtüşmemektedir. Muhasebe sisteminin ihtiyacı olan hesaplar halen mevcut hesap planında vergi usulde olmamasına rağmen açılmıştır. Örneğin Menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı, iştirakler, bağlı ortaklıklar değer düşüklüğü karşılıkları ve kıdem tazminatı karşılıkları gibi hesaplar buna örnektir. Yine vergi kanunlarının kabul etmediği birçok gider, vergi cezaları gibi, muhasebede gider olarak yazılırken vergi açısından gider olarak kabul edilmemektedir. Aynı şekilde iştirak kazançları gelir olarak

kaydedilirken vergi açısından vergiye tabii bir gelir unsuru değildir. O halde, mevcut hesap planı da vergi usulle tam uyumlu değildir. Bu bağlamda, Maliye Bakanlığı aldığı yetki çerçevesinde Türkiye'nin önünü açmalı ve mevcut hesap planını güncelleştirerek yeni finansal tablo formatlarını yayımlamalıdır.

Bakanlığın hiçbir düzenleme yapmaması durumunda, Türkiye'de Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamındaki işletmeler açısından **iki finansal tablo düzenleme mecburiyeti ortaya çıkmaktadır.**

### 3. MALİYE BAKANLIĞI'NIN TARİHİ SORUMLULUĞU

Maliye Bakanlığı çeşitli nedenlerle muhasebe kayıt sisteminin düzenleyicisi olma fonksiyonunun başka kurumlara geçmesini istememiştir. Bunu bir an anlayışla karşılasak dahi, **bu yetki muhasebe sisteminin gelişmesini engellemelidir.** İşletmeleri iki ayrı muhasebe tutmaya, farklı finansal tablolar düzenlemeye mecbur etmemelidir. **Finansal tablolarda teklik sağlanmalıdır.**

Bunun için de muhasebe standartlarının gerekli gördüğü yeni hesap gruplarının ve hesapların hesap planına ilavesi yapılarak hesap planı güncellenmelidir. Vergi mevzuatı ile çelişen durumlar halen uygulamada olduğu gibi, kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirler olarak matrah düzeltmesinde dikkate alınmalıdır.

Bu yapılmadığı sürece, Türkiye finansal raporlama standartlarının KOBİ düzeyinde yürürlüğe girmesi ve yaygın olarak kullanılmasında sorunlar yaşanacaktır. Sermaye piyasasına tabi şirketler, bankalar, sigorta şirketleri bugün olduğu gibi yine finansal tablolarını muhasebe standartlarına uyumlu hale getirecek, bu dönüştürme işleminin de ne kadar sağlıklı olduğu muhasebe organizasyonunun, kayıt sisteminin etkin çalışma-

sına bağlı olarak hep tartışılacaktır. Bankalar ve diğer mali kesim işletmelerinin ve sigorta işletmelerinin hesap planları BDDK ve hazinenin çalışmalarıyla güncellenip muhasebe standartlarıyla uyumlu hale getirildiğinden bu sektörlerde kayıt sisteminden finansal raporları muhasebe standartlarına uygun olarak üretmek mümkün olabilmektedir.

Ancak küçük ve orta ölçekli işletmeler, muhasebeyi sadece vergi için tuttuklarından muhasebe standartlarına uygun finansal raporlamanın kendilerine sağlayacağı faydanın farkına varmadan kısır döngüde uygulamalarına devam edip gideceklerdir. *“Maliye Bakanlığı bizden bir şey istemiyor”* deyip, eski uygulamaya devam edeceklerdir. Nitekim değişiklik yapılmadan önce şirketlerde büyük bir hareket varken, herkes yeni sisteme kendisini uyumlaştırmaya gayret ederken, bu değişiklik maddesinden sonra bütün ilgi ve çalışmaların durdurulduğu hemen gözlemlenebilmektedir. Aslında, genel amaçlı finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması gerektiği TTK'nun birçok maddesinde açıklanmaktadır. Dolayısıyla özellikle şirketlerin genel kurullarda sunacakları finansal tabloların muhasebe standartlarına uygun olması gerektiği gerçeği de göz ardı edilmemelidir. Bu durumda muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamında bulunan işletmelerin iki ayrı finansal tablo düzenleme zorunda kalacakları da bir gerçektir.

İşte bu noktada Maliye Bakanlığı'nın tarihi sorumluluğu bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı; yayımlayacağı tebliğde, muhasebe kayıtlarının muhasebe standartlarına göre güncellenmiş tekdüzeneye göre yapılacağını, finansal tablo formatlarının yeni şeklini standartlarla uyumlu olarak belirleyerek, bu formatların uygulanacağını duyurması, Türkiye muhasebe sisteminin uluslararası normları yakalamasına hizmet edecek ve son iki dönemin sayın Maliye Bakanlarının hedefleri olan *“Uluslararası muhasebe standart-*

*larına göre oluşmuş şeffaf bilgiler üreten bir Türkiye muhasebe sistemi” , ‘ mesleki ehliyet kalitesi artmış,dünya uygulamalarını bilen, dünya meslektaşlarından farkı olmayan yerli muhasebe meslek mensubu kimliğini oluşturma ‘hedeflerine ulaşmayı da sağlayacaktır.*

#### 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

TTK; yukarıda da açıklandığı üzere muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye muhasebe standartlarına göre yapılmasını ve finansal raporlamanın uluslararası standartlarla uyumlu olmasını temel olarak benimsemiş ve birçok maddede bunu düzenlemiştir. Ancak diğer taraftan Kanunda yapılan son değişiklikle 64.maddeye eklenen 5.fıkra ile Maliye Bakanlığı'nın vergi matrahı ile ilgili düzenlemelerinin zorunlu olarak uygulanacağı ve bu uygulamanın TTK'nın ilgili hükümlerine aykırılık teşkil etmeyeceği vurgulanmıştır.

Bu durum, Maliye Bakanlığı'nın gerekli güncellemeleri yapmaması durumunda işletmelerin iki sisteme göre muhasebe kayıtlarını yapmalarını ve iki tipte finansal tablo düzenlemelerini gerekli kılacaktır.

Muhasebe bir iletişim sistemidir. İşletmeyle ilgili finansal bilgileri toplar, bunları sınıflandırarak, kaydeder, dönem sonlarında değerlendirme kurallarına göre ölçer, gerekli düzeltmeleri yapar ve dönem sonlarında bu bilgilere göre finansal tabloları düzenler ve işletme ilgililerin kullanımına sunar.

Muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasındaki en önemli farklılıklar,

- Bilginin kayda alınmasında, sınıflandırma farklılığının bulunması,
- Kayda alınacak tutarın ölçümünden kaynaklanan farklılığın bulunması,

- Dönem sonu işlemlerinde ölçümleme (değerleme) kurallarındaki farklı uygulamaların bulunması,
  - Finansal tablolarda sunulan bilgilerin içeriğinin ve tutarlarının farklı olması,
  - Finansal tablo formatlarının farklı olması,
- olarak sıralanabilir.

Söz konusu farklılıklar finansal tabloda sunulan bilgileri farklılaştırmaktadır. Bu farklılıkların bir kısmı vergi matrahını etkilerken bir kısmı etkilememektedir.

Şu andaki uygulamada;

- Tam seti uygulamak durumunda bulunan bankalar, diğer mali kesim işletmeleri ve sigorta işletmeleri muhasebe standartları ile uyumlaştırılmış hesap planlarını uygulayarak muhasebe kayıtlarını yapmakta, finansal tablolarını da bu formatlara göre raporlamaktadırlar. Vergi matrahının hesabında ise farklılıkları alt hesaplarda ya da nazım hesaplarda veya diğer kayıtlarda izleyerek, muhasebe karından kanunen kabul edilmeyen giderleri ve vergiye tabi olmayan gelirleri dikkate alarak vergi matrahını hesaplamaktadırlar. Bu uygulamada, Maliye Bakanlığı ile herhangi bir önemli sorun yaşanmadığı, yıllardır gözlemlenmektedir. Böylece tek kayıtla, tek finansal tablo ile hem standartlar uygulanmakta hem de Maliye Bakanlığının istediği bilgiler verilebilmektedir.
- Sermaye Piyasası kapsamındaki borsaya kayıtlı işletmeler ise, SPK'nın öngördüğü finansal tabloları düzenlemek ve yayımlamak zorundadırlar. Bu tablolar, Türkiye finansal raporlama standartları ile uyumludur. Mali kesim ve sigorta işletmeleri dışındaki işletmeler muhasebe kayıt düzenlerini ve finansal tablolarını Maliye Bakanlığının yayımlanmış olduğu muhasebe sistemi uygulama ge-

nel tebliğine göre de yapmak zorundadırlar. Bu işletmeler günümüze kadar ikili uygulamaya yapmışlardır. Bazı işletmeler muhasebe sistemi uygulama genel tebliği çerçevesinde tek muhasebe kaydı tutmuş ve finansal tablolarını bakanlığın istediği formata göre düzenlemiş ancak daha sonra bu bilgileri alarak tek tek muhasebe standartlarındaki esaslara göre muhasebe dışında özel programlarda düzelterek standartlara uygun finansal tabloları hazırlamış ve bu tabloları da bağımsız denetimden geçirmiştir. Aslında herkesçe bilinen bir gerçek de bu tabloların bizzat denetim firmaları tarafından hazırlandığı ve denetlendiği hususudur. Oysa tablo hazırlayıcısının farklı, denetimi yapanın farklı olması gereği denetim standartlarının olmazsa olmazları arasındaki önemli bir kuralıdır. Diğer taraftan bazı firmalar da ikili kayıt düzenini seçmiş, aynı bilgiler bir taraftan muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre, bir taraftan da muhasebe standartlarına göre kayıt altına alınmış ve finansal tablolar bu bilgilere göre iki farklı düzende hazırlanmıştır. Bazı işletmeler ise mevcut tekdüzen hesap planına açtıkları yeni hesaplar veya bazı hesapların altında detay hesaplar açarak uyumlaştırmayı sağlamışlardır.

Yıllardır üzerinde tartışılan husus, bu sektörün de muhasebe kayıt düzeninin bankalarda, sigorta şirketlerinde olduğu gibi muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmesi ve ikili uygulamanın ortadan kaldırılmasıydı. Nitekim TTK'nun ilk orijinal hali bu kesimlerce de olumlu gelişme olarak değerlendirilmişti. Yapılan son değişiklik bu beklentiye ortadan kaldırmış ve eski uygulamaya devam sürecine girilmiştir.

- Üçüncü grup olan KOBİ'ler ise; bugüne kadar muhasebe uygulamalarını hep Maliye Bakanlığı düzenlemelerine göre yapmış, onun dışındaki bir uygulama ile tanışmamıştır. KOBİ TFRS'nin yayımlanması ile ve

TÜRMOB'un, üniversitelerin eğitim kampanyaları ile bu kesimin muhasebesini tutan mali müşavirler, büyük bir coşku ve istekle yeni muhasebe standartlarına ait uygulamalarını öğrenmeye çalışmışlar ve uygulamanın başlamasıyla bu konudaki eksikliklerinin giderileceğini, Türkiye'deki mali müşavirlerin de gerektiğinde dünyanın diğer ülkelerindeki muhasebe uygulamalarını tutabilecek niteliğe kavuşacaklarının bilincine varmışlardır. Yine denetim olayının yaygınlaştırılmasının kayıt dışını önleyeceğini ve bu durumun da mali müşavirin işini rahatlatacağını, müşterisi ile ilişkilerini düzenleyeceği ümidini vermişti. Ancak yapılan son değişiklik de bu beklentilerin gerçekleşmesini siyasi otoritenin tercihlerine göre ileriki tarihlere ertelemektedir.

Hesap planında yapılacak güncellemeler ile muhasebe standartlarına uyum sağlanacak, yeni finansal tablo formatları da uygulamaya gireceği için muhasebe standartları öğrenilmiş olacaktı. Muhasebe karından mali kara geçiş için de özel tablolar düzenlenecek ve Maliye Bakanlığının istediği bilgiler bankalarda olduğu gibi bakanlığa verilebilecekti.

Her yeni uygulamada; bazı muhafazakar çevreler, yeniliklerden çekinirler, yeni sorumluluklar almaktan kaçınırlar, alışkın oldukları sistemin devamı için mevcut uygulamanın değişmesini çeşitli bahanelerle erteletmeye ve uygulatmaya çalışırlar. Kendi alıştıkları düzenlerin değişimine sıcak bakmazlar. Ellerindeki yetkinin başka kurumlara geçmesini istemezler. Bu nedenle de siyasi otoritelere baskı yaparlar. Üzerinde hiç tartışılmadan son anda TTK'nun 64. Maddesine eklenen 5. Fıkranın da bu psikolojik gerekçeden kaynaklandığı söylenebilir. Aslında yeniliği kolay kabullenememe yıllar önce muhasebe sistemi uygulama genel tebliği uygulamaya girerken de yaşanmıştı. O tarihlerde de uygulamanın ertelenmesi tekdüzen uygulaması-



nın işletmelere külfet getireceği, bakanlık hesap uzmanı ve müfettişlerinin bu muhasebe sistemini tanımadıkları için denetimlerin etkin yapılamayacağı, muhasebecilerin yeni hesap planını uygulamada yeterli bilgiye sahip olmadığı gibi gerekçelerle ertelenmeye çalışılmış, hatta Türkiye'nin önde gelen holding işletmelerinin yöneticileri yeni bir maliyete katlanmamak için, Maliye Bakanlığı koridorlarında erteletme konusunda büyük uğraş vermişlerdi. Ancak o tarihlerde muhasebe bilgi için vardır diyen, buna inanan Maliye bakanlığı bürokratları komisyonun kararlarına hiç müdahale etmeden siyasi otoriteden tek düzen muhasebe sistemi uygulamasının başlatılmasını sağlamışlardı. Uygulama başladıktan sonra zaman içinde sistem öğrenilmiş ve bunun muhasebe bilgi kalitesinin artmasını nasıl sağladığı her kesimce kabul edilmiştir.

Bugün muhasebe standartlarının yürürlüğe girmesi ve KOBİ'lerde de uygulamanın yaygınlaştırılmasında yine Maliye bürokratlarına ihtiyaç vardır. Henüz geç kalınmış değildir, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin muhasebe standartlarına uygun hale getirilmesi, bankalarda, sigorta işletmelerinde olduğu gibi çift kayıt yapmadan tek kayıtle muhasebe standartlarına uygun finansal tablo hazırlamak mümkün olacaktır.

**Maliye Bakanlığınca yapılması gerekenlere önerilerimiz aşağıdaki gibidir:**

**Kısa vadede acil olarak yapılması gerekenler:**

1. Kısa vadede acil olarak muhasebe sistemi uygulama genel tebliği gözden geçirilmeli ve hesap planı ve açıklamaları muhasebe standartları ile uyumlu hale getirilmelidir. Bu işlem yapılırken "biz yaptık oldu" mantığından hareket edilmemeli, tekdüzen muhasebe sisteminin kurulduğu yıllarda olduğu gibi gerekli danışmanlardan yararlanılmalı, Tür-

kiye gözetim, muhasebe ve denetim standartları kurumu ve TÜRMOB 'la birlikte hareket edilmelidir. Bu konuda daha önce TMSK tarafından hazırlanan taslak metinlerden de yararlanılabilir.

2. Finansal tablo formatları yenilenmeli ve Türkiye finansal raporlama standartları ile uyumlu hale getirilmelidir. Nitekim bu konuda daha önce TMSK tarafından hazırlanan taslaklardan yararlanılabilir.
3. Muhasebe karının mali kara dönüşüm tablosu formatı hazırlanmalıdır.
4. Yayımlanacak tebliğde, muhasebe kayıtlarının muhasebe standartlarına göre tutulacağı vergi kanunları ile ilgili farklılıkların beyanname verileceği ve muhasebe karından mali kara dönüşüm tablosunun düzenleneceği, bu farkların dip notlarda açıklanacağı hususu belirtilmelidir.
5. İşletmelerde düzenlenecek finansal tabloların tek olduğunu, bu tabloların muhasebe standartlarına göre düzenleneceği ve mali kar hariç çeşitli kararlarda bu bilgilerin esas olduğu (kar dağıtımı vb gibi) belirtilmelidir.
6. Maliye Bakanlığının finansal tablo dışında ihtiyaç duyduğu diğer bilgileri ayrıntıda isteme hakkının bulunduğu belirtilmelidir.

**Uzun Vadede yapılabilecekler:**

1. Uzun vadede vergi usul kanunundaki değerlendirme kuralları gözden geçirilmeli ve mümkün olduğu ölçüde standartlarla uyumlu hale getirilmelidir. Özellikle;
  - Finansman giderlerinin özellikli varlık edinimleri dışında doğrudan gider yazılabileceği hususu,
  - Amortisman yöntemlerinin uygulanmasında üretim yönteminin de uygulanabileceği,

- amortisman oranlarının belirlenmesinde aralıkların geniş tutularak faydalı ömre göre amortisman ayrılmasının sağlanması, kıst amortisman uygulamasının yapılması,
- Borsada işlem gören menkul kıymetlerin borsa değerine göre değerlendirilme imkanının getirilmesi,
  - Yıllara yaygın inşaat işlerinde işin tamamlanma yüzdesine göre gelirin ölçümünün sağlanması, inşaat sektörünün yıllık gelir ve giderini hesaplama imkanının yaratılması,
  - Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer tespiti durumunda, gerçeğe uygun değerle değerlendirilme imkanının sağlanması,
  - Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespiti durumunda, gerçeğe uygun değerle değerlendirilme imkanının sağlanması,
  - Vadeli satışlarda-alışlarda finansman niteliği taşıması durumunda vade farklarının finansman geliri –ya da finansman gideri olarak kabul edilmesi,
  - Garanti karşılıklarının, kıdem tazminatı karşılıklarının ayrılmasına imkan tanınması,
  - (Şerefiyenin (KOBİ TFRS) ve diğer maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin bilinmemesi durumunda amortisman oranının 5 yıldan on yıla çıkartılması,
  - Amortisman tabi varlıklarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasına imkan tanınması
  - Stoklarda değer düşüklüğü karşılığı ayırma koşullarının stoklar standardı ile uyumlaştırılması,
  - Muhasebe standartlarının gerekli gördüğü koşullarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılması vb gibi diğer düzenlemeler.

Bu uyumlaştırmalar yapılmasa dahi, tek kayıt düzeninden hem standartları hem de vergi kanunlarındaki düzenlemeleri yine de izlemek mümkündür. Yeter ki iki finansal tablo istenmesin, finansal tabloların muhasebe standartlarına göre olacağı vergi otoritelerince de benimsenmiş olsun.

Bu düzenlemeleri yapmaktan çekinilmemelidir. Vergi usul kanunundaki değerlendirme kurallarının en mükemmel kurallar olduğu düşünülmemelidir. Değişen koşullara uyum sağlamak hukuk düzeninin mükemmeliyetini de artırır. Bu uygulamalar vergi gelirlerini azaltmaz. Aksine kayıt sistemine duyulan güveni artıracığı için vergi gelirlerinin artmasına da neden olur. Kuşkusuz hiçbir ülkede vergi mevzuatı ile muhasebe kuralları tam olarak örtüşmez. Örtüşmesi de beklenmez. Ancak muhasebe bilgileri, finansal tablolar, hep muhasebe kurallarına göre üretilir. Farklılıklar, vergi matrahının hesabında dikkate alınır. Örneğin bir dönemde yatırımları teşvik için satın alınan yatırım malları niteliğindeki maddi duran varlıklar İngiltere’de doğrudan matrahtan düşülüyordu, yani gider kabul ediliyordu. Ancak bu durum hiçbir zaman o maddi duran varlıkların muhasebede varlık olarak kaydedilmeyeceği anlamına gelmemekte idi. Söz konusu kalemler muhasebede bilançoda yer almış ve üzerinden de faydalı ömre göre amortisman ayrılmıştır.

Avrupa Birliği ülkelerine de bakıldığında yine muhasebenin, muhasebe kurallarına göre tutulduğu ve finansal tabloların muhasebe kurallarına göre düzenlendiği görülmektedir.

Özetle Maliye Bakanlığı;

- Ya hesap planını ve finansal tablo düzenlerini güncelleştirir, banka ve sigorta işletmelerinde olduğu gibi, muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamındaki ticaret, üretim ve hizmet işletmelerinin de tek tip finansal

tablo düzenlemesine imkan vererek çift kayıt yapma sorununu çözer,

- Ya da muhasebe sistemi uygulama genel tebliğini tamamen yürürlükten kaldırarak uygulamayı serbest bırakır. Bu konudaki düzenleme gerekirse **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**'na geçer. Böylece işletmelerin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen uymak zorunda olduğu bir hesap planı ve finansal tablo formatı olmayacağı için, tablolar standartlara göre düzenlenir, kayıtlar için işletme ihtiyaçlarına göre hesap planı oluşturulur.
- Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme kurları ise vergi usulde de belirtildiği gibi vergi matrahının tespitinde dikkate alınır.

Kuşkusuz, tekdüzen muhasebe sistemi uygulamada karşılaştırılabilirliği sağladığı ve denetimi kolaylaştırdığı için Türkiye uygulamalarında her zaman tercih edilmiştir. Nitekim, bankalar da kendi sektörleri için hazırlanan tekdüzen hesap planını kullanmaktadır. BDDK değişen koşullara göre eskiden TMSK 'nın da görüşünü alarak sürekli olarak hesap planını ve finansal tablo formatlarını güncellemiştir. Aynı şekilde hazine de sigorta işletmeleri için hesap planını yayımlamış ve formatlarını yenilemiştir. Değişiklikler de yapılırken çok başlılığı ortadan kaldırmak için her zaman TMSK'nın görüşü alınmıştır. Şimdi Bu yetki gözetim kurumuna verilmiştir. Bu işletmeler tek finansal tablo düzenlemekte ve Maliye Bakanlığına da bu tablolarını vermektedirler.

TMSK döneminde Maliye Bakanlığı'ndan Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde düzenlenen hesap planı ve formatların güncellenmesi konusunda da özellikle bakan düzeyinde büyük destek alınmış ve hesap planı taslakları ve finansal tablo format taslakları hazırlanmıştır. Sa-

dece hangi kurum tarafından yayımlanmasının mevcut hukuk düzenine göre daha uygun olacağı değerlendiriliyor, hatta belki iki kurum tarafından birlikte yayımlanmasının uygun olabileceği değerlendiriliyordu.

6102 sayılı TTK'nun 64 maddesine değiştirilerek eklenen 5. fıkra ile, muhasebe kayıtlarının Vergi usul kanunu hükümlerine uygun olması esası, Türkiye uygulamalarını muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin ilk yayımından önceki dönemlere götürmektedir. Türkiye muhasebe sistemini ileriye taşımaya hedeflerken, Maliye bakanlarının desteği ile bu hedefe yaklaşmışken, son düzenlemede neden bu fıkra hükmüne ihtiyaç duyulduğu anlaşılammıştır. Ancak daha önce de vurgulandığı gibi henüz geç kalınmış değildir. Maliye bürokratları yetkilerine aldıkları muhasebe kayıt düzenini, **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu** ile ortak çalışarak, daha önce bu konuda yapılmış hazırlanmış çalışmalarını da gözden geçirerek bir an önce tekdüzen muhasebe hesap planını uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu hale getirmeleri, finansal\_ tablo formatlarını son gelişmeler ışığında güncellemeleri, muhasebe kayıtlarının **iki ayrı defterde tutulmasını, iki bilanço, iki gelir tablosu düzenlenmesini** önleyecektir Maliye Bakanlığı, Türkiye muhasebe sisteminin gelişmesinin önündeki engelleri kaldırma tarihi sorumluluğunu taşımaktadır.

Her zaman olduğu gibi Maliye Bakanlığının bu tarihi sorumluluğunu yerine getireceğine ve Türk muhasebe sisteminin gelişmesine öncülük edeceğine inanmak isteriz. Kuşkusuz Muhasebe standartlarının yaygın olarak kullanılmasında ve sadece kamuya hesap verme sorumluluğu bulunan şirketlerle sınırlı kalmaması konusunda, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yaklaşımları ve uygulamayı yönlendirmek için yayımlayacağı tebliğlerin kapsamı da önem taşımaktadır.

**KAYNAKÇA**

1. Türk Ticaret Kanunu İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü Ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Kanun No. 6335 Kabul Tarihi: 26/6/2012, RG Sayı: 28339, 30 Haziran 2012 .
2. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, madde 64, madde 88.
3. Akdoğan, N.; Akdoğan, M. Uğur , Türk Ticaret Kanunu'nun Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Düzenlemelerinin Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleriyle Uyumunun Karşılaştırılmalı Olarak Analizi, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, sayı 35 2011 . S.1-31.
4. Türkiye muhasebe sistemi uygulama genel tebliği.
5. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu



# ORAN ANALİZİ YÖNTEMİ İLE STRATEJİK YÖNETİMİN YAPILANDIRMASI: KOBİ TFRS'YE GEÇİŞ SÜRECİNDE BİR VAK'A ANALİZİ

Yrd. Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN\*

## ÖZET

İşletmelerde stratejik yönetimde en çok kullanılan ve bilinen yöntemler olarak, SWOT Analizi, Kurumsal Karne ve Kalite Fonksiyon Yayılımı (KFY) vb. teknikler çeşitli araştırmalarda tek başına ya da bütünlüştürülerek kullanılmaktadır. Bununla birlikte özellikle kurumsallaşma sürecindeki KOBİ'lerde üst düzey yöneticilerin aldıkları stratejik, operasyonel ve taktik kararlarda finansal tabloları kullanma yetkinliğinde olmadıkları gözlenmektedir. İşletmelerde muhasebe sisteminin ürettiği bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve bilgi kullanıcılarının gereksinimlerine uygun olması günümüzde finansal raporlamanın önemli amaçlarından biridir. Dünya uygulamalarında karşılaştırılabilirliği sağlamak açısından dünyada ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması, düzenleyici otoritelerin temel hedefi olmuştur. Yayımlanan uluslararası finansal raporlama standartlarının bütün dünyada ilgi görmesi ve ülke uygulamalarını uyumlulaştırması, bu konuda KOBİ'ler için de özel bazı çalışmaların yapılması gereksinimini ortaya çıkartmıştır.

Bu çalışmanın amacı, bir KOBİ işletmesinde finansal tabloların oran analiziyle incelenerek stratejik yönetim ile ilgili kararlara etkisinin ortaya koyulması ve elde edilen verilerin şirkete ait stratejilerin oluşturulmasına verdiği katkıyı belirlenmektir.

## ABSTRACT

The most acknowledged and used strategic management methods in business management, Techniques such as SWOT Analysis, Balanced Scorecard, and Quality Function Deployment (QFD) that are the most acknowledged and used strategic management methods in business management were used in various studies individually or in combination. On the other hand, especially in small and medium-sized enterprises, the executive managers did not have the competence of using financial tables to support their strategic, operational and tactical decisions. The most important aim of the financial reporting by accounting system are to produce information that are reliable, understandable, comparable, and fulfilling the needs of the user. Realistic presentation, producing accurate and reliable information, providing transparency, giving the sufficient information that will meet the needs of the user, building a global accounting language in order to provide comparability of global applications are the main goal and objectives of the regulatory authorities in accounting. Global attention that were drawn by published international financing reporting standards and its ability to provide uniformity in different country applications, reveal the need for specific studies for small and medium-sized enterprises on this subject.

The aim of this study is to evaluate the financial tables by ratio analysis in a small and medium-sized enterprise and determine the effects on strategic management decisions and to evaluate the contribution of these data on building corporate strategies.

\* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü, duerhan@baskent.edu.tr

## 1. GİRİŞ

Ülkemizde faaliyet göstermekte olan işletmelerin %98 den fazlası KOBİ'dir. Ankara Ticaret Odası'nın yaptığı bir araştırmaya göre, bu işletmelerin yaşam sürelerine bakıldığında %80'i beşinci yıllarına, %96'sı ise onuncu yıllarına kadar varlıklarını sürdürmemişlerdir. İşletmelerin yaşam sürelerinin uzunluğu işletmelerin doğru yönetilmelerine de bağlıdır. Bu nedenle bu araştırma sonucu, KOBİ'lerde stratejik kararların alınmasıyla ilgili bazı eksiklikler olduğunu göstermektedir.

Stratejik yönetim çerçevesinde birçok analiz tekniği geliştirilmiştir. Bu tekniklerin başlıcaları, SWOT analizi, BCG matrisi, deneyim eğrisi, senaryo analizi, boşluk analizi (gap analysis), endüstri yaşam eğrisi, kurumsal karne, kalite fonksiyon eğrisi olarak sıralanabilir. Bu analiz tekniklerinin bir kısmı günümüzde sıklıkla kullanılmaktadır. Ancak, işletmeyi bütüncül olarak görebilme yaklaşımı içinde, belirtilen analizler sınırlı kalmaktadır. Bununla birlikte, stratejik yönetimde muhasebe işlevinin etkisini enaza indirmektedir.

Muhasebe işlevinin etkisinin yönetim tarafından kısıtlı ele alınmasının ya da değerlendirilmesinin temel nedenlerinden biri de özellikle finansal tabloların analizinin bilinmemesi ve analizin stratejilerin belirlenmesindeki etkisinin anlaşılmasızdır. Bunun yanında çeşitli nedenlerle finansal tabloların fiili durumları yansıtması, finansal tablolara ilişkin değerlendirmeleri gündeme getirmemektedir.

Dolayısıyla, işletmenin durum ve çevre analizi yapılırken finansal yapılarının sistem içindeki etkisinin değerlendirilmesi ve ilgili muhasebe verilerinin karar mekanizmalarında kullanılmasının sağlanması gerekmektedir.

Yapılan vaka analizinde, bir şirkete ait finansal

tabloların oran yöntemiyle analizinin stratejik kararlara etkisi ortaya konmaya çalışılmıştır.

## 2. STRATEJİK YÖNETİMLE İLGİLİ KURAMSAL ÇERÇEVE

Stratejik yönetim, genel olarak etkili stratejiler geliştirmeye, uygulamaya ve sonuçlarını değerlendirerek kontrol etmeye yönelik kararlar ve faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilir. Strateji, işletmenin amaç ve hedeflerinin belirlenerek, işletme ile çevresi arasındaki ilişkilerin analiz edilip bu amaçların gerçekleştirilmesi için gerekli faaliyetlerin yeniden düzenlenmesi ve gereksinim duyulan kaynakların uzun dönemde etkili olacak biçimde dağıtılmasıdır (Dinçer, 2003; 35).

Stratejik yönetim, stratejilerin planlanması için gerekli araştırma, inceleme, değerlendirme ve seçim çabalarını; planlanan bu stratejilerin uygulanabilmesi için işletme içi her türlü önlemin alınarak yürürlüğe konulmasını; daha sonra da yapılan çalışmaların kontrol edilmesiyle ilgili faaliyetleri kapsar (Thompson ve Strickland, 2003). Strateji, rasyonel bir planlama sonucu ortaya çıkan ve birbirini takip eden faaliyetler bütünüdür (David, 2009; 36-37). Mekanik değil çevreye uyumlu bir yaklaşım söz konusudur (Ackerman ve Eden, 2010; Ambrosini ve Bowman, 2010).

Stratejik Yönetim; işletmeyi ilgilendirdiği ölçüde dış çevrenin ve rekabet şartlarının kavranmasını, çeşitli ürün/Pazar bileşimleri için ayrıntılı stratejilerin oluşturulması, kritik alanlarda yoğunlaşarak alternatiflerin ve kaynakların belirlenmesini, stratejilerin fonksiyonel bölümlerdeki programlara dönüştürülmesini, temel amaçlara ulaşmada koordinasyonu, stratejilerin etkin bir şekilde yürütülmesi için uygun planlama, güdüleme ve kontrol sistemlerinin oluşturulmasını kapsamaktadır (Ülgen 2000; 25). Stratejinin

sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilir (David 2009; 47; Akgemci ve Güleç, 2009);

- Kurumun çevreye uyumunun ve dolayısıyla uzun dönemli yaşayabilirliğini sağlar.
- Çevreyi değerlendirme ve geleceği tahmin etme imkanı verir (Ketokivi ve Heikkila, 2003).
- Kurumu kendi kendine değerlendirme imkanı verir.
- Kurum içinde bir bütün olarak ortak amaca yönelme ve tutarlılık sağlar (Bungay, 2011).
- Faaliyetleri belirli bir yöne sevk eder, planlar için bir çerçeve oluşturur.
- Yönetimin performansını artırır (Boyne ve Walker, 2010).
- Pişman olunacak kararlar almanın risklerini minimuma indirir (Eren, 2002; 22).

Stratejik Yönetim, gelecek yönelimli ve işletmenin uzun vadeli amaçları ile ilgili olduğu için tepe yönetimin bir fonksiyonudur (Ertuna, 2008). Ancak alt kademe yöneticilerine rehberlik eder. Böylelikle koordinasyon sağlanır. Sistem bir bütün olarak ele alındığı için de işletmenin amaçlarıyla toplumun çıkarlarını bir bütünlük içerisinde alır (Dinçer, 2003). Stratejik yönetim içerisinde alınan kararlar stratejik, yönetsel ve operasyonel kararlar olarak sınıflandırılır (Üreten, 2002).

Stratejik kararlar işletme ile işletmenin içinde bulunduğu çevre ilişkilerinin düzenlenmesi ve faaliyet alanının seçimine ilişkin kararlardır.

Yönetsel kararlar işletmenin organizasyon yapısının, varlık ve kaynak planlamasının oluşturulması ile ilgili kararlardır.

Operasyonel kararlar ise mümkün olan en etkili

şekilde kaynakların değişim sürecini sağlamaktır.

Finansal tabloların analiz edilmesinde analizin yapılma amacına göre sınıflandırılmasında, yönetim işlevinin yerine getirilmesinde alınacak kararlara dayanak olmak üzere yapılan analizler yönetim analizi olarak adlandırılır ( N. Akdoğan ve N. Tenker, 2007, s.550). Yönetim analizi işletmelerde stratejik, yönetsel ve operasyonel kararların alınmasında etkin olarak kullanılabilir.

### 3. FİNANSAL TABLOLAR ANALİZİNE İLİŞKİN ORANLAR

İşletmelerin bilançolarını inceleyerek yapılan analizler genel olarak işletmenin mevcut durumu ve sektördeki gücü hakkında bilgi verir. Finansal tablolar analizinde genel olarak amaç, mali tablolarda yer alan rakamlardan çok çeşitli kalemler arasındaki ilişkilerin incelenmesi, firmanın likidite durumunu, mali gücünü, kârlılığını ve faaliyetlerdeki performansını daha sağlıklı ortaya koyabilmektir.

İşletmenin mali durumu, kârlılığı ve verimliliği değerlendirilirken mali tablolarda yer alan mutlak rakamlardan ziyade kalemler arası ilişkiler daha anlamlı olmakta, bu nedenle finansal tablolar analizinde oranlardan geniş ölçüde yararlanılmaktadır (Ö. Akgüç, 2006, s. 362).

Oran analizinde, birbiri ile bağlantılı kalemler arasındaki ilişkiler ortaya konmaktadır. Önemli olan bir mali araç niteliğinde olan oranların, işletmenin amaçları ile bütünleştirilerek değerlendirilmesi ve yorumlanmasıdır. Oran analizinden beklenen yararın sağlanması da ancak hesaplanan oranların iyi yorumlanması ve nedenlerinin araştırılması ile olanaklıdır. Oranların yorumlanmasında bazı referanslardan yararlanılması zorunludur. Bu referanslar, işletmenin geçmiş dönemlerindeki oranlar olabileceği gibi, firmanın



faaliyet gösterdiği sektör için geliştirilen oranlar da olabilmektedir. Oranların yorumlanmasında sektörün yanı sıra ülkenin içinde bulunduğu ekonomik koşulların da dikkate alınması gerekmektedir (Ö. Akgüç, 2006, s. 362).

Finansal analizde kullanılan oranları, işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesindeki kullanılış biçimlerine göre dört ana grupta incelemek mümkündür ( N. Akdoğan ve N. Tenker, 2007, s.643):

- 1- Likidite Durumunun Analizinde Kullanılan Oranlar (Likidite Oranları): Firmanın kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü ölçmek, işletme sermayesinin yeterli olup olmadığını belirleyebilmek için kullanılmaktadır.
- 2- Mali Yapının Analizinde Kullanılan Oranlar ( Mali Yapı Oranları): Firmanın varlıklarının ne kadar ölçülü ve sağlıklı bir şekilde finanse edildiğini analiz etmeye yarayan oranları içermektedir. Başka bir ifadeyle, mali yapı

oranları firmanın yabancı kaynakları ile öz-kaynakları arasındaki ilişkiyi gösterir.

- 3- Ticari Faaliyetin Analizinde Kullanılan Oranlar (Faaliyet Oranları): Faaliyet oranları, firmanın faaliyetlerinden kaynaklanan finansal riskleri ve firmanın faaliyetleri sonucundaki performansını analiz etmek amacı ile kullanılan oranlardır.
- 4- Kârlılık Durumunun Analizinde Kullanılan Oranlar (Kârlılık Oranları): İşletmenin gerek bir bütün olarak tüm faaliyetlerinde kârlı çalışıp çalışmadığının belirlenmesinde, gerekse her bir temel faaliyetin verimliliğinin ölçülüp değerlendirilmesinde bu oranlardan yararlanılır.

#### 4. ORAN ANALİZİ YÖNTEMİ İLE STRATEJİ OLUŞTURMA: VAKA ANALİZİ

Analizi yapılan şirketin 2009-2010-2011 yıllarına ait finansal tablolarına ilişkin oranlar ve değerlendirmeler aşağıda sunulmaktadır:

##### 4.1. Likidite Oranları

#### Şirkete Ait Oranlar

LİKİDİTE ORANLARI	2009	2010	2011
NET İŞLETME SERMAYESİ (dönen varlıklar – kısa vadeli yabancı kaynaklar)	-157.466	1.168.645	861.465
CARİ ORAN (dönen varlıklar / kısa vadeli yabancı kaynaklar)	0,87	1,85	1,66
ASİT TEST ORANI (dönen varlıklar – stoklar / kısa vadeli yabancı kaynaklar)	0,86	1,80	1,66
NAKİT ORANI (hazır değerler – kısa vadeli yabancı kaynaklar)	0,0079	0,65	1,15

**4.1.1. Net İşletme Sermayesi**

<i>Şirket</i>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>BEKLENEN</b>
NET İŞLETME SERMAYESİ	-157.466	1.168.645	861.465	Pozitif olması

Şirketin net işletme sermayesi 2009 yılında negatif 2010 ve 2011 yıllarında pozitifdir. 2009 yılıyla 2010 karşılaştırıldığında 1.326.111 liralık bir artış olmuş, 2010 ve 2011 yılları karşılaştırıldığında ise 307.180 liralık bir azalış meydana gelmiştir. 2010 yılındaki artış, dönen varlıkların kısa vadeli borçlara oranla daha fazla büyümüş olmasından kaynaklanmaktadır. Dönen varlıklardaki bu artışın temel nedeni işletmenin peşin satışlarının artmış olmasıdır. 2009 yılında işletmenin net işletme sermayesinin negatif olması işletmenin kısa vadeli borçlarını karşılamada sıkıntı yaşamış olduğunu göstermektedir. 2010 yılında 2009 yılına göre sağlanan artış 2011 yılında sağlanamamıştır.

**4.1.2. Cari Oran**

<i>Şirket</i>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>BEKLENEN</b>
CARİ ORAN (dönen varlıklar / kısa vadeli yabancı kaynaklar)	0,87	1,85	1,66	2

Şirketin cari oranı 2009 yılında 1'in altında olması işletmenin dönen varlıklarıyla kısa vadeli borçlarını karşılayamadığı göstermektedir. 2010 yılında cari oran 1,85'e yükselmiştir. Bu artışın temel nedeni, işletmenin satışlarının artmasıyla birlikte satış kârlılığının da artmasıdır (2009 yılında %3, 2010 yılında %13, 2011 yılında % 10).

**4.1.3. Asit Test Oranı**

<i>Şirket</i>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>BEKLENEN</b>
ASİT TEST ORANI (dönen varlıklar – stoklar / kısa vadeli yabancı kaynaklar)	0,86	1,80	1,66	1

Şirketin stok bulundurmaması asit test oranı değerlerinin cari orana yakın olmasına neden olmuştur. Oranın 2010 ve 2011 yıllarında 1'in oldukça üzerinde çıkmış olması işletmenin stoklar dışında diğer dönen varlıklarını verimli kullanamadığını göstermektedir. İşletme 2010 ve 2011 yıllarında banka da tuttuğu para miktarının gereğinden fazla olduğu ve bu durumun işletme kârlılığını olumsuz etkileyebileceği söylenebilir.

**4.1.4. Nakit Oranı**

<i>Şirket</i>	2009	2010	2011	BEKLENEN
NAKİT ORANI (hazır değerler – kısa vadeli yabancı kaynaklar)	0,0079	0,65	1,15	0,20

İşletme 2009 yılında nakit sıkıntısı yaşarken 2010 yılında alınan kararlar bu iki yıl arasında işletmenin durumunu iyiye götürmüştür. Ancak bu çıkış 2011 yılında da devam ettirilememiştir. Oranda 2010 yılında meydana gelen artış satışların ve satış kârlılığının artmasından, 2011 yılında meydana gelen artış ise alacakların tahsil edilmesinden kaynaklanmıştır.

**4.2. Mali Yapı Oranları****Şirkete Ait Oranlar**

<b>O R A N L A R</b>	2009	2010	2011
<b>MALİ YAPI ORANLARI</b>			
FİNANSAL KALDIRAÇ ORANI (yabancı kaynaklar /aktif toplamı)	0,76	0,53	0,44
FİNANSMAN ORANI (özkaynaklar / yabancı kaynaklar)	0,30	0,89	1,23
DURAN VARLIK / ÖZKAYNAK ORANI	1,42	0,04	0,46
DURAN VARLIK / DEVAMLİ SERMAYE	1,42	0,04	0,46
ÖZKAYNAK / AKTİF TOPLAMI	0,24	0,47	0,56
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR / TOPLAM YABANCI KAYNAKLAR	1	1	1
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI / PASİF TOPLAMI	0,77	0,53	0,45
DURAN VARLIKLAR / DÖNEN VARLIKLAR	0,49	0,02	0,34
DÖNEN VARLIKLAR / TOPLAM VARLIKLAR	0,67	0,98	0,74

**4.2.1. Finansal Kaldıraç Oranı**

<i>Şirket</i>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>BEKLENEN</b>
FİNANSAL KALDIRAÇ ORANI (yabancı kaynaklar /aktif toplamı)	0,76	0,53	0,44	%50 ve üstü

İşletmede 2009 ve 2010 yıllarında oran %50'nin üzerinde 2011'de ise %50'nin altındadır. Şirketin yıllara göre finansal kaldıraç oranı sürekli olarak düşmektedir. Bu veri üzerinden şirketin risk düzeyinin sürekli olarak düştüğü anlaşılmaktadır.

Finansal kaldıraç oranındaki düşüşün temel nedeni şirketin yabancı kaynak kullanımı çok değişmezken özkaynak kullanımının artmasıdır. Özkaynaklardaki artışın temel nedeni de işletmenin kârlılığının artmasıdır.

**4.2.2. Finansman Oranı**

<i>Şirket</i>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>BEKLENEN</b>
FİNANSMAN ORANI (özkaynaklar / yabancı kaynaklar)	0,30	0,89	1,23	1 ve üstü

Şirketin 2009 yılında finansman oranı oldukça düşüktür ve bu durum şirketi, alacaklı durumda bulunan 3. şahısların baskısı altında bırakabilecektir. Bu oranın düşük olması şirkette yabancı kaynak kullanımının özkaynak kullanımının fazlalığından kaynaklanmaktadır. Şirketin 2010 yılındaki finansman oranının 1'e yakın olması ve 2011 yılında 1'in üzerine çıkmış olması istenen bir durumdur. Ancak 2010 yılında sağlanan başarı 2011 yılında devam ettirilememiştir.

**4.2.3. Duran Varlık / Özkaynak Oranı**

<i>Şirket</i>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>BEKLENEN</b>
DURAN VARLIK / ÖZKAYNAK ORANI	1,42	0,04	0,46	1

İşletmenin duran varlık yapısı incelendiğinde duran varlık yatırımının fazla olmadığı gözlenmektedir. 2009 yılı dışında duran varlıkların finansmanında özkaynaklar kullanılmıştır. 2009 ve 2011 yıllarında duran varlık büyüklüğünün çoğu gelecek yıllara ait olarak peşin ödenen giderlerden kaynaklanmıştır. Ancak bu tutarın 2010 yılında 0 olması tutarın aslında gelecek yıllara değil aylara ait olduğunu göstermektedir. Bu durumda tutar duran varlıklar değil dönen varlıklar içerisinde sınıflandırılrsa daha uygun olacaktır. Hem 2009 hem de 2011 yıllarında dönen varlıklar içerisinde Gelecek Aylara Ait Giderler büyüklüğü yer almamaktadır.

**4.2.4. Duran Varlık / Devamlı Sermaye (UVYK+ÖZKAYNAK)**

<i>Şirket</i>	2009	2010	2011	BEKLENEN
DURAN VARLIK / DEVAMLIL SERMAYE	1,42	0,04	0,46	1 ve altı

İşletmede uzun vadeli yabancı kaynak kullanımının olmaması oranların duran varlık / özkaynak oranıyla aynı olmasına neden olmuştur.

**4.2.5. Özkaynak / Aktif Toplamı**

<i>Şirket</i>	2009	2010	2011	BEKLENEN
ÖZKAYNAK / AKTİF TOPLAMI	0,24	0,47	0,56	%50

Şirket, 2009 yılında daha fazla yabancı kaynaklarla finanse edilmiş 2010 ve 2011 yıllarında ise oran istenen seviyelere yükselmiştir.

**4.2.6. Kısa Vadeli Yabancı Kaynak / Toplam Yabancı Kaynak**

<i>Şirket</i>	2009	2010	2011	BEKLENEN
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR / TOPLAM YABANCI KAYNAKLAR	1	1	1	%50

İşletmede uzun vadeli yabancı kaynak kullanılmaması oranın yıllar itibariyle aynı kalmasına neden olmuştur. Şirket borç ödemede herhangi bir sıkıntı yaşamamaktadır. Bu nedenle işletme uzun vadeli kredi sağlayarak gelir getirici bir yatırım yapabilir.

**4.2.7. Kısa Vadeli Yabancı Kaynak / Aktif Toplamı**

<i>Şirket</i>	2009	2010	2011	BEKLENEN
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI / AKTİF TOPLAMI	0,76	0,53	0,44	%30

İşletmenin yabancı kaynaklarının tamamen kısa vadeli yabancı kaynaklardan oluşması oranın finansal kaldıraç oranıyla aynı olmasına neden olmuştur. Oranın, yıllara göre azalma eğiliminde olması işletmenin daha fazla özkaynaklarla finanse edilme eğilimine girdiğini göstermektedir.

**4.2.8. Duran Varlıklar / Dönen Varlıklar**

<i>Şirket</i>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>BEKLENEN</b>
DURAN VARLIKLAR / DÖNEN VARLIKLAR	0,49	0,02	0,34	1

2009 ve 2011 yıllarındaki yükseklik duran varlık yatırımından değil gelecek yıllara ait giderlerden kaynaklanmaktadır. İşletmede duran varlık yatırımı yapılmamıştır.

**4.2.9. Dönen Varlıklar / Toplam Varlıklar**

<i>Şirket</i>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>BEKLENEN</b>
DÖNEN VARLIKLAR / TOPLAM VARLIKLAR	0,67	0,98	0,74	%50

Şirket varlıklarının 2009'da %67'si, 2010'de %98'i ve 2011 yılında %74'ü dönen varlıklardan oluşmaktadır.

**4.3. Faaliyet Oranları****Şirkete Ait Oranlar**

<b>O R A N L A R</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
<b>FAALİYET ORANLARI</b>			
İŞLETME SERMAYESİ (DÖNEN VARLIKLAR) DEVİR HIZI (net satışlar/ortalama dönen varlıklar)	9,5	7,00	5,34
VARLIKLAR DEVİR HIZI ORANI (net satışlar /ortalama varlıklar)	6,4	6,03	4,56
ÖZSERMAYE DEVİR HIZI (net satışlar / ortalama özsermaye)	24,22	15,83	8,87
ALACAK DEVİR HIZI (kredili satışlar tutarı/ortalama ticari alacaklar )	0,84	1,10	0,07

**4.3.1. Dönen Varlıklar Devir Hızı Oranı**

<i>Şirket</i>	2009	2010	2011	BEKLENEN
İŞLETME SERMAYESİ (DÖNEN VARLIKLAR)DEVİR HIZI (net satışlar/ortalama dönen varlıklar)	9,5	7,00	5,34	Yıllar itibariyle azalması

Şirketin 2009 – 2010 – 2011 yıllarında dönen varlıklar devir hızının giderek azaldığı gözlenmektedir. Bu durum dönen varlıkların 2009 yılında yetersiz olduğunu ancak giderek arttığını ve işletmenin gereksiniminden fazla hazır değere sahip olduğunu göstermektedir.

**4.3.2. Varlıklar Devir Hızı Oranı**

<i>Şirket</i>	2009	2010	2011	BEKLENEN
VARLIKLAR DEVİR HIZI ORANI (net satışlar/ortalama varlıklar)	6,4	6,03	4,56	

Varlık devir hızının düşme eğiliminde olması işletme kârlılığının azalabileceğini göstermektedir. Burada varlık devir hızının düşme eğiliminde olması işletmenin riskinin de artmakta eğiliminde olduğunu göstermektedir. Özellikle 2011 yılında oranda önemli büyüklükte azalış meydana gelmiştir.

**4.3.3. Özsermaye Devir Hızı Oranı**

<i>Şirket</i>	2009	2010	2011	BEKLENEN
ÖZSERMAYE DEVİR HIZI	24,22	15,83	8,87	

İşletmede özsermaye devir hızının sürekli düşüyor olması özkaynakların verimsiz kullanıldığı göstermektedir. Çok yüksek olması özkaynakların yetersiz olduğunu göstermektedir. Şirketin 2009 yılında özkaynaklarının yetersiz olduğu oranın düşme eğiliminde olması özkaynak miktarının arttığını ancak özkaynakların verimli kullanılmadığını göstermektedir.

**4.3.4. Alacak Devir Hızı**

<i>Şirket</i>	2009	2010	2011	BEKLENEN
ALACAK DEVİR HIZI (kredili satışlar tutarı/ortalama ticari alacaklar )	0,84	1,10	0,07	

Burada oranın 2011 yılındaki hızlı düşüşü alacakların tahsil edilip yeni kredili satışlara az yer verilmesinden kaynaklanmaktadır.

#### 4.4. Kârlılık Oranları

##### Şirkete ait oranlar

KÂRLILIK ORANLARI	2009	2010	2011
BRÜT SATIŞ KÂRI / NET SATIŞLAR	0,02	0,13	0,12
SATILAN MALIN MALİYETİ / NET SATIŞLAR	0,98	0,87	-0,88
FAALİYET KÂRI / NET SATIŞLAR	-0,04	0,06	-0,09
DÖNEM KÂRI / NET SATIŞLAR	-0,04	0,06	-0,086
NET KÂR / NET SATIŞLAR	-0,04	0,06	-0,071
FAALİYET GİDERLERİ / NET SATIŞLAR	0,06	0,05	-0,15
NET KÂR / ÖZKAYNAKLAR	0,03	-0,30	-1,04
NET KÂR / TOPLAM VARLIKLAR	0,01	-0,06	-0,09

##### 4.4.1. Brüt Satış Kârı / Net Satışlar

Şirket	2009	2010	2011	BEKLENEN
BRÜT SATIŞ KÂRI / NET SATIŞLAR	0,02	0,13	0,09	

Şirketin 2009 yılında brüt satış kârının net satışlara oranı 0.02 dir. Bu işletmenin gerçekleştirdiği her 100 liralık satıştan 2 lira kâr elde edildiğini göstermektedir. 2010 yılında bu tutar 13 liraya yükselmiş, 2011 yılında ise 9 liraya düşmüştür. Bir ticaret işletmesi için ana faaliyet konusuna ilişkin kârlılık, 2009 yılı başta olmak üzere oldukça düşük gerçekleşmiştir.

##### 4.4.2. Faaliyet Kârı / Net Satışlar

Şirket	2009	2010	2011	BEKLENEN
FAALİYET KÂRI / NET SATIŞLAR	-0,04	0,06	0,02	



Şirket 2009 yılında ana faaliyetlerini zararlarla kapatmış 2010’de her 100 liralık satışın 6 liralık kısmı ve 2011 yılında ise her 100 liralık satışın 2 liralık kısmı faaliyet kârına dönüşmüştür.

#### 4.4.3. Dönem Kârı / Net satışlar

<i>Şirket</i>	2009	2010	2011	BEKLENEN
DÖNEM KÂRI / NET SATIŞLAR	-0,04	0,06	0,02	

Şirket 2009 yılında dönem faaliyetlerini zararlarla kapatmış 2010’de her 100 liralık satışın 6 liralık kısmı ve 2011 yılında ise her 100 liralık satışın 2 liralık kısmı dönem kârına dönüşmüştür.

#### 4.4.4. Net Kâr / Net Satışlar

<i>Şirket</i>	2009	2010	2011	BEKLENEN
NET KÂR / NET SATIŞLAR	-0,04	0,06	0,02	

Şirket 2009 yılında ana faaliyetlerini zararlarla kapatmış 2010 de her 100 liralık satışın 6 liralık kısmı 2011 yılında ise her 100 liralık satışın 2 liralık kısmı net kâr a dönüşmüştür.

## 5. STRATEJİK ÖNERİLER

İşletmenin son üç yıllık finansal tablolarının oran analizi tekniği ile analiz edilmesi sonucu stratejik yönetim sürecinde alınabilecek operasyonel, yönetsel ve stratejik karar önerileri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

### Operasyonel Kararlar

1. X şirketinin, satış gelirlerinin artmasının sağlanması için satış fiyatlarının gözden geçirilmesi, olabilirse yükseltilmesi gerekmektedir.
2. Bankalardan elde edilen faiz gelirlerinin oldukça düşük olması nedeniyle, faiz gelirlerinden vazgeçilerek bu nakdin daha fazla gelir getirecek ya da giderlerde azalmaya neden olacak biçimde kullanılması uygun olacaktır.
3. Satılan mal ve hizmet maliyetlerinin düşürülmesine ilişkin olarak daha yüksek miktarlarda alım yapıp alış maliyetleri düşürülmeye çalışılmalıdır.
4. Alım yapılan tedarikçilere yönelik önemli bir borç bulunmamasına rağmen erken ödemeler veya peşin alışlarda iskonto sağlanmaya çalışılmalıdır.

**Yönetmel Kararlar**

1. X şirketinde, 2009 yılı dışında önemli bir nakit sıkıntısı yaşanmamıştır. Ancak, işletme kaynaklarının verimli kullanılmaması temel sorunlardan biridir. İşletmeye aktarılabilecek kaynakların verimli kullanılması gerekmektedir. 2010 yılında sağlanan başarının temel nedeni 2010 yılındaki kârlılığın (satış kârı) yüksek olmasıdır.
2. İşletme zarar ettiği için ilk olarak, işletme sermaye artırımına gidilmesi şart değildir. Öncelikli olarak işletmenin sürekliliğinin sağlanması için, işletmenin ana faaliyet konusundan sağlanan kârlılığı artıracak yönde (satış maliyetini azaltıcı veya satış hâsılatını artırıcı) tedbirler alınmalıdır. Aksi takdirde işletmenin sermaye artırımını işletmenin devamlılığını sağlayacak bir önlem olmayacaktır.
3. İşletme sermaye artırımına gidilecekse de, sağlanan bu kaynağın nerelerde kullanılacağına önemi artmaktadır. Örneğin, bu nakit girişi bankada tutulacaksa herhangi bir katkı sağlamayacaktır.
4. Genel yönetim giderlerine ilişkin olarak;
  - a. X firmasının genel yönetim giderlerini karşılayabilmesi için en az bu miktar kadar kâr etmesi gerekmektedir. Bir işletme, faaliyet giderlerini karşılayamıyorsa sürekli zarar etmesi kaçınılmazdır. İşletmenin faaliyet giderlerini karşılayabilecek kadar kâr elde etmesi ise, ancak o işletmeyi başa başnoktasına getirir. Dolayısıyla bu rakamın üzerinde bir kâr (satış kârı) hedeflemesi uygun olacaktır.
  - b. Genel yönetim giderlerinin yapısı incelenmelidir. Söz konusu giderlerin işçi ücret ve giderleriyle sabit giderlerden oluştuğu düşünülmektedir. Bu giderleri azaltmanın yol-

ları araştırılmalıdır. Aynı iş kalitesi daha az personelle sağlanabilir mi? Bir başka ifadeyle, personel sayıları gözden geçirilerek aynı işin yapılması sağlanmaya çalışılmalıdır.

**Stratejik Kararlar**

1. Uzun vadeli kredi sağlanarak yatırıma dönüştürülmesi (işlerin yürütülmesi amacıyla bir gayrimenkul yatırımı gibi) işletmenin uzun vadede kârlılığına katkı sağlayabilir. Örneğin, işletmenin kira giderlerinden kurtulabilmesi ve maliyetlerini aşağıya çekebilmesi söz konusu olabilir.
2. Aktarılması olası olan bu kaynağın işletme girdilerini sağlayan tedarikçi firmalarla ortaklığa gidilme de kullanılması hem işletmenin uzun vadeli bir yatırım yapmasını sağlayabilir hem de işletmenin satış maliyetlerinin azalmasına neden olabilir.

**6. SONUÇ**

Muhasebe sisteminin temel amacı, işletme ile ilgili karar alma durumunda olan taraflara, alacakları kararlarda yardımcı olacak faydalı finansal bilgileri sağlamaktır. Muhasebenin amacını tam olarak gerçekleştirebilmesi, sistemin güvenilirliğine bağlıdır. Doğru kararlar ancak doğru verilerin doğru analiz edilmesiyle alınabilir. Ancak bu şekilde muhasebe, faaliyetlerin önceden planlanmasına ve finansal faaliyetlerle ilgili sonuçların anlamlı bir biçimde yorumlanarak karar vermeye faydalı olabilen etkili bir yönetim aracı olacaktır.

Bir ticaret işletmesinin devamlılığının sağlanması temel amaçlara bir arada ulaşılmasıyla mümkündür. İşletmelerin finansal durum ve faaliyet sonuçlarına ilişkin en somut veriler muhasebe sisteminden alınır. Bu nedenle muhasebe sistemlerinin stratejik yönetim sürecinde etkin olarak kullanılması önemlidir.

Günümüzde;

- Yeni Türk Ticaret Kanunu,
- KOBİ TFRS'ye geçiş,

muhasabe sisteminin geleceği için çok önemli gelişmelerdir.

Ticari mevzuatta şimdiye kadar yer bulmayan şeffaflık ve kurumsal yönetime ilişkin hükümler Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda yer almaktadır. Bu hükümlerle, yasal düzenlemelerimize ilk defa “vergi için değil şeffaflık için muhasabe” anlayışı girmektedir.

KOBİ muhasabe standartları ise, gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'lerine uluslararası ortamda kendini gösterme olanağı verecek ve KOBİ'ler arasında eşitlik sağlanacaktır. Aynı şekilde işletmeler büyüdüğünde ve bu nedenle sınıf değiştiğinde, tam standart setine geçtiğinde sorunlar yaşanmayacaktır. Bu gerekçelerle KOBİler için muhasabe standardı yayımlanmış ve yürürlük

tarihi de ülkelerin hazır olduğu dönemlerde uygulamaya konulmak üzere ülkelerin tercihlerine bırakılmıştır. Ülkemizde KOBİ TFRS'ye geçiş tarihi 1.Ocak.2013'tür. Böylece bütün dünyada KOBİler de aynı muhasabe standardını uygulayacaklarından düzenleyecekleri finansal raporlar karşılaştırılabilir olacak, bu durum da güven unsurunu artıracığından dünya ticaretinin gelişmesine katkı verecektir.

Bu gelişmeler muhasabe sisteminin stratejik yönetim sürecinde daha etkin kullanılabileceğinin göstergesi sayılabilir. KOBİ'lerde kurumsallaşma süreci işletmelerin uzun vadeli düşünebilme ve plan yapabilme yetkinliği ile ilgilidir. Muhasabe sisteminde uyulması gereken yeni düzenlemeler işletmeleri ve özellikle KOBİ'leri stratejik plan yapmaya ve dolayısıyla stratejik yönetim üzerinde kendilerini geliştirmeye zorlayacaktır. Bu çerçevede yeni muhasabe düzeni ile stratejik yönetim arasındaki penetrasyona ilişkin bilimsel çalışmaların artacağı öngörülmektedir.

**KAYNAKÇA**

1. Arthur A. Thompson and A. J. Strickland, Strategic Management, McGraw-Hill, 2003
2. Erol Eren, Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Beta Basım Yayım, 2010
3. Fran Ackerman and Colin Eden, “Stratejic Management of Stakeholders”, Long Range Planning, 2010
4. Fred David, Strategic Management, Pearson International Ed., 2009
5. George A. Boyne and Richard M. Walker, “ Stratejic Management and Public Service Performance: A Way Ahead”, Public Administration Review, Special Issue, 2010
6. Hayri Ülgen, İşletmelerde Stratejik Yönetim, Beta Basım Yayım, 2010
7. Mikko Ketokivi and Jussi Heikkila, “A Stratejic Management System For Manufacturing: Linking Action to Performance”, Production Planning & Control, Vol.14, No:6, 2003
8. Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, 2007
9. Ömer Dinçer, Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Alfa Yayınları, 6.baskı 2003
10. Özer Ertuna, Stratejik Yönetim, Okan Üniversitesi Yayınları, 2008
11. Öztin Akgüç, Mali Tablolar Analizi, Arayış Yayıncılık, İstanbul, 2006
12. Sevinç Üreten, Üretim / İşlemler Yönetimi, Stratejik Kararlar ve Karar Modelleri, Gazi Kitabevi, 2002
13. Stephen Bungay, “How to Make the Most of Your Company’s Strategy”, Harvard Business Review, January-February, 2011
14. Tahir Akgemci ve Hasan Kürşat Güleş, İşletmelerde Stratejik Yönetim, Gazi Kitabevi, 2009
15. Veronique Ambrosini and Cliff Bowman, “What are Dynamic Capabilities and Are They a Useful Construct in Stratejic Management?” International Journal of management Reviews, Vol.11, No.1 2009



# KOBİLER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE MALİ MÜŞAVİRLERİN UYGULAMA ÖNCESİ İLGİ DÜZEYLERİNE YÖNELİK AMPİRİK BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR\*

## ÖZET

KOBİ'ler Ekim 2005'te, o günkü adıyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik" çerçevesinde niceliksel bir sınıflandırma ile mikro, küçük ve orta ölçekli işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Türkiye'deki işletmelerin % 98,8'inin de bu sınıflandırmaya göre KOBİ ölçeğinde olduğu kabul edilmektedir. KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı ise KOBİ'leri, mevcut tanımlamanın dışında niteliksel bir tanımlama ile kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve genel amaçlı finansal tablolar yayımlayan işletmeler olarak tanımlanmaktadır. Fakat 6102 sayılı yeni TTK uyarınca 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulamaya girecek olan KOBİ TFRS standardını, hangi KOBİ'lerin uygulayacağı ise henüz netleştirilmemiştir. Kaldı ki, KOBİ tanımında yapılacak bir değişiklik de, KOBİ standardını uygulayacak olan kitlenin değişmesi anlamına gelecektir. Yani KOBİ standardı ile KOBİ tanımlaması (sınıflandırması) arasında önemli bir illiyet bağı bulunmaktadır. Bu bağlamda KOBİ tanımlarının yeterliliği de oldukça önemlidir. Nitekim literatürde nicelik bazlı KOBİ tanımlamasının doğru olmayacağını savunan görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden bazıları nitelik bazlı tanımlarla doğru bir sınıflandırma sağlanacağını savunurken, bazıları da nicelik ve nitelik bazlı ortak bir sınıflandırmanın daha doğru olacağını savunmaktadırlar.

Bu çalışmanın amacı; KOBİ tanımlaması, KOBİ'ler için finansal raporlama standardı gibi konular hakkında bilgi vermenin ötesinde, KOBİ TFRS'nin uygulamaya gireceği tarihten önce gerek bağımlı gerekse serbest olarak çalışan SMMM'lerin standarda olan ilgi düzeylerinin değerlendirilmesidir. Bu amaçla, Ankara SMMM Odası'na bağlı SMMM'lere internet üzerinden anket uygulanmış ve toplam 883 adet geçerli gözlem üzerinden analiz gerçekleştirilmiştir. Analizde SMMM'ler öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle incelenmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** KOBİ'ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı, TFRS, KOBİ sınıflandırması, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

**Jel Kodları:** M41, M41, M19, M49

\* Ondokuz Mayıs Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, fsozdemir@gmail.com

**ABSTRACT**

There is an issue in which SMEs are being defined by Ministry of Industry and Trade since in 2005. By the context of this issue SMEs have been defined with quantitative criteria based classification as micro, small and medium-sized enterprises. 98.8 % of the companies in Turkey are being accepted as SMEs with regard to this classification. The definition of SMEs in the context of the IFRS for SMEs is based on qualitative criteria rather than on its size. The definition of SMEs is entities that do not have public accountability but that publish general purpose financial statements. But it has not been clarified yet which SMEs will implement the TFRS for SMEs effective on 1st of January 2013 in Turkey in accordance with the New Turkish Trade Act. Moreover, a change in the definition of SME will mean a change in group who will apply the TFRS for SMEs. Namely, there is an important causal connection between TFRS for SMEs and the definitions (classifications) of SMEs. In this context, the adequacy of the current definitions of SME is also fairly important. Thus, there are different approaches in the literature, which advocate the quantity-based definition of SME will not be accurate. While one of these approaches is defending that the quality-based definitions of SME will be provided a correct classification, other one is defending that a common classification based on quantity and quality would be more appropriate.

The purpose of this study is, beyond of giving information about topics such as definition of SME and TFRS for SMEs, to evaluate interest level of Certified Public Accountants (CPA), both dependent and independent-running, related to TFRS for SMEs before date that TFRS for SMEs into practice. For that purpose, a web based questionnaire was conducted to CPAs who are affiliated to Chamber of Certified Public Accountants of Ankara. 883 valid questionnaires were obtained. In the analysis, CPAs were examined as the groups which are specified in terms of educational levels, durations of professional experience, numbers of taxpayers, and running types.

**Keywords:** Financial Reporting Standards for SMEs, TFRS, Classification of SME, CPA

**Jel Codes:** M41, M41, M19, M49

## 1. GİRİŞ

Ülkemizde, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan şirketler (başka bir ifadeyle Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler), uluslararası finansal raporlama standartları setini 01.01.2005 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulamaktadırlar. SPK'ya tabi şirketler; hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, hisse senedi borsada işlem görmeyen fakat ortak sayısı 250'nin üzerinde olan işletmeler ile bankalar, sigorta şirketleri, yatırım ortaklıkları ve aracı kurumlar biçiminde tanımlanabilir. Bunların dışında kalan işletmeler de "doğal olarak" küçük ve orta büyüklükteki işletmeler grubunu oluşturur. Fakat mevcut durumda KOBİ tanımına ilişkin iki farklı esas söz konusudur. Bunlardan biri yayımlandığı tarihteki adı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca 2005 yılında yayımlanmış "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik", diğeri de 1 Kasım 2010'da Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı'dır.

Öte yandan 6335 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrası 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümleri doğrultusunda 01.01.2013 tarihinde başlayacak olan hesap dönemi ile birlikte, eğer tam set standart setini benimsememiş iseler, KOBİ'lerin de "KOBİ TFRS" adı verilen KOBİLER için Türkiye Finansal Raporlama Standardını uygulamaları gerekmektedir. Nitekim yeni TTK'nın 88'inci maddesinde "... gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır." hükmü yer almaktadır.

Buradan çıkarılan sonuç; finansal raporların muhasebe ve finansal raporlama standartlarına göre yapılması gerektiğidir. Buna karşın yeni TTK'nın 64'üncü maddesinde de "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez." hükmü yer almaktadır ki, buradan da defterlerin Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarına uygun olarak tutulması gerektiği anlaşılmaktadır.

KOBİ TFRS standardının uygulanmaya başlanması ile birlikte, ölçeğin yanı sıra örgütsel bakımdan da küçük olan işletmelerde daha çok işletme dışından hizmet satın alma biçiminde gerçekleştirilen müşavirlik hizmetlerinden beklenen misyon da yükselecektir. Bu bağlamda SMMM'lerin de standartlar konusuna eğilmesi, hatta söz konusu standartları tıpkı TDMS gibi yaygın biçimde uygulayabilecek düzeye ulaşmaları gerekmektedir. Bunun için, belki de en önemli husus standart bazlı yeni muhasebe uygulamalarının meslek mensupları tarafından bir zorunluluk olarak değil, bir gereklilik olarak algılanmasının sağlanmasıdır. Daha net bir ifadeyle, meslek mensuplarının genelde standartlar, özelde de KOBİ TFRS standardı konusundaki ilgi düzeylerinin artırılmasıdır. Zira bir ekonomide faaliyet gösteren KOBİ'lerin sayısının, dünya ülkelerinin çoğunda, toplam işletme sayısının büyük payını oluşturduğu dikkate alındığında,



KOBİ standardı ve uygulama sonuçlarının etkileyeceği kitlenin büyüklüğü de ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı da, KOBİ standardını asıl uygulayacak olan SMMM'lerin; öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri yönüyle oluşturulan gruplar bakımından KOBİ TFRS uygulamasına geçilmeden önceki ilgi düzeylerinin ampirik olarak belirlenmesidir. Araştırma kapsamında Ankara SMMM Odası'nın resmi ağ sayfası üzerinden gerçekleştirilen anketler yoluyla 883 anket verisi toplanmış ve bu yolla ampirik bulgular sağlanmıştır. Ayrıca çalışma kapsamında KOBİ'lerin niceliksel ve niteliksel kriterlere dayalı olarak tanımlanması, KOBİ kavramı ve KOBİ'ler için finansal raporlama standardı gibi genel bilgiler ile *Türkiye'de* SMMM'ler üzerinde muhasebe standartlarını konu edinen önceki araştırmalara ilişkin literatüre yer verilmiştir.

## 2. KOBİ KAVRAMI ve KOBİLER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

### 2.1. KOBİ'nin Tanımı ve KOBİ'lerin Sınıflandırılması

KOBİ sözcüğü küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için kullanılan bir kısaltma iken, günümüzde kısaltma olmanın ötesine geçmiş adeta bir kelime, kavram niteliği kazanmıştır. Zira günümüzde KOBİ sözcüğünün hukuksal ve niceliksel olarak tanımlandığı ve bu tanımların ülkeden ülkeye değiştiği gözlenmektedir. Fakat, hukuki ve niceliksel kriterlere dayalı olarak yapılan sınıflandırmaların da yeterli olmadığı yönünde görüşler bulunmaktadır.

KOBİ'lerin çeşitli kriterlere dayalı olarak sınıflandırılmasına yönelik olarak, literatürde yalnızca niceliksel kriterlere dayalı (Curran ve Blackburn, 2001) ve yalnızca niteliksel kriterlere dayalı sınıflandırma yapılması (Paoloni ve Diğerleri, 2000; Brglez, 2002) görüşünde olanlar bu-

lanmaktadır. Bir diğer görüş hem niceliksel hem niteliksel kriterlerin birlikte kullanılmasıdır. Zira Birleşmiş Milletler Endüstriyel Gelişim Örgütü (UNIDO), niceliksel ve niteliksel kriterlerin birlikte kullanılmasını tavsiye etmektedir (USAID, 2007).

KOBİ'ler için evrensel bir tanım geliştirmek mümkün olmamıştır. Ülkelerin ekonomi, sanayi ve ticaret yönüyle farklı gelişmişlik düzeylerinin olması evrensel bir tanım yapılmasını engellemiştir. Şöyle ki; gelişmekte olan bir ülkede en ileri düzeyde kurumsallaşmış, halka açık, satış hasılatı, aktif büyüklüğü ve çalışan personel sayısı gibi kriterler yönüyle büyük kabul edilen bir işletme, gelişmiş bir ülke için küçük olabilmektedir (Sayar, 2008: 19).

Öte yandan, KOBİ ölçeği dışında kalan ve "büyük" olarak sınıflandırılan işletmeler ile KOBİ'ler arasında ve KOBİ ölçeğindeki mikro, küçük ve orta ölçekli işletmelerin kendi arasında niceliksel farklılıkların yanı sıra niteliksel farklılıklar da söz konusudur. İşletmelerin ölçekleri ile niteliksel özellikleri arasındaki bazı ilişkiler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İşletmelerin örgütsel ve hukuki yapıları ile ölçekleri arasında çoğunlukla doğrusal bir ilişkiden söz edilebilir. Şöyle ki, bir işletmenin ölçeğindeki büyüme karşısında, örgütsel yapısının genişlemesi beklenir. Örneğin başlangıçta örgütsel yapı içinde muhasebeciye yer verilmeyen, müşavirliğin dışarıdan hizmet alımı biçiminde gerçekleştirildiği bir işletmede, ölçeğin (faaliyet hacminin) büyümesi ile birlikte işletme içinde bir mali müşavir istihdam edilecektir. Benzer şekilde işletme ölçeğindeki büyüme karşısında sahipliğin çeşitlenmesi eğilimine bağlı olarak hukuki yapının da değişmesi beklenir. Örneğin adi ortaklık biçiminde faaliyette bulunan bir işletmenin, işletme ölçeğindeki büyüme ile birlikte ortaklık yapısının limited şirkete dö-

nüşmesi ya da limited şirketin zamanla anonim ortaklığa dönüşmesi.

- İşletmenin ölçeğindeki artışla birlikte, işletmenin sahipleri ile yöneticilerinin aynı kişilik altında toplanması durumundan uzaklaşılır veya bu ikisinin birbirine olan uzaklığının zamanla kurumsallaşmaya bağlı olarak artması beklenir.
- İşletmelerin ölçeği ile pazarlama, satış ve dağıtım prosedürleri arasında da doğrusal bir ilişki göze çarpmaktadır. En azından ölçek olarak görece büyük olan işletmenin, küçük

olana oranla daha çok reklam ve tanıtım yoluna gidebileceği açıktır.

- İşletmelerin ölçekleri ile bu işletmelerin finansman tercihleri arasında da önemli bir ilişkiden söz edilebilir. Zira işletme ölçeği ile dış finansman kaynaklarına başvurma düzeyleri bakımından da farklı ölçekteki işletmelerin niteliksel farklılıkları göze çarpmaktadır.

Tüm bu niteliksel farklılıklar yönüyle KOBİ'ler ve büyük ölçekli işletmeler Tablo-1'deki gibi karşılaştırılabilir:

**Tablo-1. KOBİLER ve Büyük İşletmelerin Niteliksel Özellikleri<sup>1</sup>**

	<b>KOBİLER</b>	<b>BÜYÜK ÖLÇEKLİ İŞLETMELER</b>
<b>Yönetim yapısı</b>	Mal sahipliği tipi girişimcilik; Kişiliğe bağlı özellikler öne çıkar.	Yönetici tipi girişimcilik; İşgücünün konusuna göre bölümlendirme yapılır.
<b>Hukuki yapısı</b>	Sahiplik tek elde toplanma özelliği gösterir. Anonim şirket yapısına daha uzaktır. Kamuya hesap verme yükümlülüğü yoktur.	Sahiplik tek elde toplanmaz. Sermaye anonim bir yapıya daha yakındır. Kamuya hesap verme yükümlülüğü vardır.
<b>Personel yapısı</b>	Üniversite mezunlarının sayısı görece azdır. Uzmanlaşma düşüktür.	Genellikle üniversite mezunlarından oluşur. Uzmanlaşma yüksektir.
<b>Örgüt içi iletişim</b>	Kişisel bağlantılar ve ilişkiler öne çıkar.	İletişim biçimsel ve resmidir.
<b>Üretim yapısı</b>	Emek yoğun üretim öne çıkar.	Sermaye yoğun, ölçek ekonomileri öne çıkar.
<b>Araştırma – geliştirme faaliyetlerinin niteliği</b>	Piyasayı takip eden, sezgisel yaklaşım hakimdir.	Kurumsallaşmış bir yapı öne çıkar.
<b>Finansman tercihleri</b>	Daha çok aile içi veya işletme içi kaynaklara başvurulur.	Halka arz ve borçlanma yoluna daha kolay gidilebilmektedir.
<b>Pazarlama, satış ve dağıtım prosedürleri</b>	Daha yalındır. Sınırlı reklam ve tanıtım söz konusudur.	Reklam, tanıtım ve ileri web uygulamaları öne çıkar.

<sup>1</sup> Bu tablo, Dababneh, R. ve F. Tukan., (2007), United States Agency for International Development (USAID), Booklet of Standardized Small and Medium Enterprises Definition, s. 7'den yararlanılarak tarafımızdan geliştirilmiştir.

Literatürdeki eleştiriler bir yana, dünyada yaygın olarak gerçekleştirilen sınıflandırmaların nicelik bazlı olduğu görülmektedir.

Türkiye’de KOSGEB, Halkbank, Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Eximbank ve DİE (*Bugünkü adıyla TÜİK*) tarafından yapılmış sınıflandırmalar ve son olarak 2005 yılı Ekin ayında o günkü adıyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan “Küçük ve Orta Bü-

yüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” nicelik bazlı kriterlere dayandırılmıştır.

Halen yürürlükte olan bu Yönetmelik, Avrupa Birliği (AB) ile uyum müzakereleri doğrultusunda AB’nin sınıflandırmasına paralel bir sınıflandırma niteliği taşımaktadır. Söz konusu sınıflandırma Tablo-2’deki gibidir:

**Tablo-2. Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Geçerli KOBİ Sınıflandırma Ölçeği Tablosu**

	Tanım Kriteri	Mikro Ölçekli İşletme	Küçük Ölçekli İşletme	Orta Ölçekli İşletme
<b>AB</b>	Çalışan Sayısı	≤ 10	≤ 50	≤250
	Yıllık Net Satış Hasılatı	≤ 2 Milyon Avro	≤ 10 Milyon Avro	≤ 50 milyon Avro
	Yıllık Mali Bilanço Değeri	≤ 2 Milyon Avro	≤ 10 Milyon Avro	≤ 43 Milyon Avro
<b>TÜRKİYE</b>	Çalışan Sayısı	0-9	10-49	50- 249
	Yıllık Net Satış Hasılatı	≤ 1 Milyon TL	≤ 5 Milyon TL	≤ 25 Milyon TL
	Yıllık Mali Bilanço Değeri	≤ 1 Milyon TL	≤ 5 Milyon TL	≤ 25 Milyon TL

Buna göre KOBİ sözcüğü; 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı ya da mali bilançosu 25.000.000-TL'yi (Yirmi-beş Milyon Türk Lirası'nı) aşmayan ve KOBİ Tanımı Yönetmeliğinde mikro veya küçük veya orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri ifade etmektedir. Bu sınıflandırmayı esas alan Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı verilerine göre Türkiye'deki işletmelerinin % 98,8'ini KOBİ'ler oluşturmaktadır.

KOBİ sınıflandırmasına niteliksel bir yaklaşım getiren son düzenleme ise 1 Kasım 2010 tarihinde yürürlüğe giren "KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardı" olmuştur. Standarda göre KOBİ olabilmenin iki koşulu bulunmaktadır. Bunlar:

- i) Bu işletmelerin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmamalı ve
- ii) Dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlamalıdır.

Bu iki koşulun birlikte sağlanması durumunda, o işletmelerin KOBİ sınıfında oldukları kabul edilmektedir.

## 2.2. KOBİLER İÇİN Finansal Raporlama Standardı

Tam set UFRS'nin oluşum amacının, halka açık şirketlere yatırım yapan hisse senedi yatırımcılarının sermaye piyasalarındaki beklentilerini karşılamaya elverişli bir raporlama sağlamak olduğu söylenebilir. KOBİ ölçeğindeki işletmeler ise halka açık olmayan ve kamuya hesap verme yükümlülükleri bulunmayan işletmelerdir. Bu

nedenle IASB, tam set UFRS uygulamasının bu işletmeler için maliyetli, beklenildiği kadar da yararlı olmayacağı düşüncesiyle, daha çok, kısa dönemdeki nakit akışlarına, likiditeye ve sermaye yeterliliğine odaklı bir raporlama sistemi tesis etme yoluna gitmiştir.

KOBİ standardının geliştirilmesinde izlenen yol, tam set UFRS'lerin KOBİ'lerdeki kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyaçlarına ve fayda-maliyet dengesine dayalı olarak uyarlanmasıdır. Bu yolla, hem KOBİ'lerdeki bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılamaya elverişli bir standart geliştirilmiş, hem de fayda-maliyet dengesi yönüyle daha dengeli bir model benimsenmiştir.

KOBİ standardının uygulanmasıyla, muhasebe bilgi kullanıcıları için daha gelişmiş bir karşılaştırılabilirlik<sup>2</sup> sağlanması, KOBİ'lerin hesaplarına (finansal raporlarına) denetçi boyutuyla güvencenin, diğer kullanıcılar boyutuyla ise güvenilirliğin güçlendirilmesi ve ulusal standartları (GKGMI) uygulamaya ilişkin önemli maliyetlerin düşürülmesi arzulanmaktadır.

Ayrıca IASB, yaptığı bir basın açıklamasında; KOBİ'ler için finansal raporlama standardı uygulamasına başlayan KOBİ'lerin, ileride, büyüyerek tam seti uygulamak zorunda kalmaları halinde ve sermaye piyasalarına giriş hazırlıklarında zorluk çekmeyeceklerini, bu süreçlerin onlar için daha kolay olacağını ileri sürmüştür.

KOBİ'ler için finansal raporlama standardının gelişim süreci Tablo-3'deki gibidir:

<sup>2</sup> Karşılaştırılabilirlik; yeni kavramsal çerçevede finansal bilginin taşınması gereken destekleyici (ikincil) niteliksel özelliklerden biridir.

**Tablo-3. KOBİLER İçin Finansal Raporlama Standardının Gelişimi**

<b>Eylül 2003</b>	Dünya standart yapıcılarına eğilim yoklaması yapıldı.
<b>Haziran 2004</b>	Ön taslak (tartışma metni) yayınlandı ve yoruma açıldı. 117 adet yorum alındı.
<b>11 Nisan 2005</b>	KOBİ'lerde kayda alma ve ölçmeye ilişkin 94 anket yapıldı.
<b>13-14 Ekim 2005</b>	Kayda alma ve ölçme konularında sadeleştirmeler için 43 grupta kamuya açık yuvarlak masa toplantıları gerçekleştirildi.
<b>15 Şubat 2007</b>	Nihai taslak yayınlandı, 162 adet yorum alındı.
<b>Kasım 2007</b>	20 ülkede, 116 KOBİ'de standarda ilişkin saha testleri yapıldı.
<b>Mart-Nisan 2008</b>	Kurul eğitim oturumları yapıldı.
<b>Mayıs 2008 – Nisan 2009</b>	Yeniden tartışmalar yapıldı.
<b>Mayıs 2009</b>	Nihai taslak metin IASB'ın web sayfasında yayınlandı.
<b>1 Temmuz 2009</b>	Standardın son hali kabul edildi.
<b>9 Temmuz 2009</b>	Nihai standart metni yürürlüğe girdi.
<b>1 Kasım 2010</b>	KOBİ TFRS çevirisi 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandı.*

\* Türkiye'de benimsenen modele uygun olarak, İngilizce olarak yayımlanmış standart metinleri, IASCF ile yapılan telif ve lisans anlaşması doğrultusunda Türkçe'ye çevrilmekte ve standart metinlerinin resmi Türkçe çevirileri, TFRS kodları ile yayımlanmaktadır ("Pricewaterhousecoopers", t.y.). Türkçeye çevrilen standart metinleri, tebliğler halinde Türk Muhasebe mevzuatı içine alınmakta ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun resmi ağ sayfasında da yayımlanmaktadır.

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ekonomilerdeki yüksek talebe cevap verecek şekilde, titizlikle, tam set standart içinden, tüm KOBİ'lere uygun bir standart olarak yapılandırılan KOBİ standardı, uygulanma kolaylığı bakımından tam set UFRS'ye göre daha kolaydır.

KOBİ'lerin, özelliklerinden dolayı, uygulamada muhtemelen güçlük çekeceği bazı standartlar, KOBİ TFRS kapsamında yer almamaktadır. Tam sette ayrı bir standart kodu ile oluşturulup yayına sunulan standartlar, KOBİ finansal raporlama standardında bölüm kodları ile oluşturulmuştur.

Ayrıca tam set içindeki standartlarda birden fazla muhasebeleştirme yöntemi sunulurken, bu yöntemlerden genel olarak uygulanması daha kolay olan(lar)ının KOBİ TFRS'de yer aldığı görülmektedir (Demirel Utku ve Gürsoy, 2011: 22).

### **3. MUHASEBE STANDARTLARI KONUSUNDA MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BAZI ARAŞTIRMALAR**

Son yıllarda meslek mensuplarına yönelik ve muhasebe standartlarını konu alan ilişkili araştırmalar incelenmiştir.

Bu çalışmalardan Civan ve Kara (2002), Gaziantep ili Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları'nı uygulama alanını belirlemişler, muhasebe standartlarının meslek mensupları tarafından bilinirlik derecesini ve karşılaşılan sorunları araştırmışlardır.

Bekçi (2007), Burdur ve Isparta illerinde mesleklerini icra eden 296 meslek mensubu örnekleminden hareketle, meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları'na bakış açılarını ve algılama düzeylerini araştırmıştır. Batı Akdeniz Bölgesinde gerçekleştirilen bu araştırmaya göre, standartlar konusunda meslek mensuplarının büyük bir kısmının yeterli olmadıkları, eğitim kurumlarının da standartlar konusunda istenilen düzeyde çalışma yapmadıkları tespit edilmiştir.

Evcı (2008), yaptığı araştırmada, meslek mensuplarının yaklaşık % 50'sinin *Standartlar konusundaki bilgi düzeyiniz?* sorusuna orta düzeyde bilgi sahibiyim şeklinde cevap verdiklerini, aynı şekilde standartların uygulamasında yaşanan en önemli engelin ne olduğu sorusuna meslek mensuplarının % 48'i tarafından *eğitim düzeyi* şeklinde cevap verildiğini ifade etmiştir.

Ülkü (2008), İstanbul'da yaptığı araştırmada meslek mensuplarının muhasebe standartları konusundaki bilgi yetersizliklerini ve eğitim ihtiyaçlarını ortaya koymuştur. Ayrıca TMSK'nın UFRS setindeki standartları Türkçe'ye çevirerek yasallaştırırken Türkiye'nin ekonominin ve işletmelerinin yapısını da düşünmesi gerektiğini belirtmiştir.

Özulucan ve diğerleri (2010) Türkiye genelinde topladıkları anket verisi yardımıyla muhasebe meslek mensuplarının güncel sorunlarını, uygulamada karşılaştıkları yetersizlikleri ve meslek odalarından beklentilerini; 1395 meslek mensubu üzerinden unvanları ve mesleki deneyim süreleri yönüyle karşılaştırmalı olarak incelemiştir.

Araştırmaya göre muhasebe standartları hakkında yeterli bilgi edinememe bakımından grup ortalamalarına bakıldığında; en fazla sorunu 5 yıldan daha az deneyime sahip meslek mensuplarının yaşadığı, en az sorun yaşayan meslek mensuplarının ise 16 yıl ve üzeri deneyime sahip meslek mensupları olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca mesleki deneyim süresindeki artış ile muhasebe standartları hakkında bilgi edinme arasında güçlü pozitif korelasyon belirlenmiştir. Gruplar arasındaki farklılıklar incelendiğinde ise; mesleki deneyim süresi 10 yılın altında kalan grupların deneyimlerinin 16 yıl ve üzerinde olan gruptan istatistiki olarak farklı olduğu görülmektedir; 10 yıldan fazla 16 yıldan az mesleki deneyime sahip olanlar ile 16 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip olanlar arasında farklılık görülmemiştir. Ayrıca muhasebe standartlarını uygulayamama bakımından elde edilen sonuçlar; muhasebe standartları hakkında yeterli bilgi edinememe faktörü ile aynı yönde sonuçlar vermiştir. Dolayısıyla muhasebe standartlarının öğrenilmesinde ve uygulanmasında mesleki deneyim süresinin önemli bir belirleyici olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Dalğar ve diğerleri (2011) muhasebe öğrenimi gören öğrencilerin TMS/TFRS hakkındaki farkındalıklarına yönelik yaptığı araştırmayla, öğrencilerin TMS/TFRS ile ilgili farkındalıklarının büyük ölçüde kendi bireysel ilgi ve gelecek planlarından kaynaklandığını ifade etmişlerdir.

Kurcan ve diğerleri (2011) meslek mensuplarının muhasebe standartları konusundaki bilgi seviyesinin sınırlı ve düşük olduğunu; muhasebe standartlarının zor, karmaşık ve uygulamasının zor olarak algılandığını ifade etmektedir. Araştırma sonucuna göre, meslek mensuplarının muhasebe standartları ve diğer güncel mevzuat sürekli olarak izlemesi, muhasebe standartları konusundaki bilgi seviyelerinin artırılabilmesi için eğitim programlarına katılması; muhasebe sürecinde kurumsallığın sağlanması ve sektör uz-

manlığının artırılması amacıyla da ortaklık yapılarının artırılması gerektiği belirlenmiştir.

Özkan ve Özşahin (2012) muhasebe meslek mensuplarının, KOBİLER için TFRS'nin sağlayacağı faydalar, muhtemel sakıncalar ve bu standardın uygulanabilirliği konusundaki görüşlerini tespit etmektedir. Meslek mensuplarının KOBİLER için TFRS konusunda eğitim alıp almadıklarını ve söz konusu standardı uygulayabilecek bilgi düzeyine sahip olup olmadıklarını belirlemek ve meslek mensuplarının demografik özellikleri itibarıyla verdikleri cevaplar arasında anlamlı farklılıkları olup olmadığını ortaya koymaktır.

#### 4. AMPİRİK ARAŞTIRMA

##### 4.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amacı, KOBİLER için TFRS standardı uygulaması öncesinde SMMM'lerin standarda olan ilgilerinin ampirik olarak belirlenmesidir. KOBİ TFRS standardı –büyük ölçekli işletmelerdeki standart uygulamalarından farklı olarak– görece meslek mensupları üzerinde neden olacağı etkiler yönüyle öne çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle, tam seti uygulayan işletmeler görece büyük ölçekli işletmeler olup, standart setinin uygulanmasında bu işletmeler daha az güçlük yaşamaktadırlar. Buna karşın, KOBİ ölçeğindeki işletmelerin, genellikle kendi örgütleri içinde meslek mensubu istihdamı yoluna gitmedikleri, bunun yerine dışarıdan müşavirlik hizmeti satın aldıkları düşünüldüğünde; standart uygulamasının getireceği paradigma değişimlerinin hayata geçirilmesinin, bu işletmelerde daha güç olacağı ifade edilebilmektedir. Nitekim farklı sektörlerde, farklı bilanço yapısı (varlık ve kaynak bileşimi) içinde faaliyet gösteren işletmelere dışarıdan müşavirlik hizmeti sunan mes-

lek mensuplarını, bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarına göre daha zorlu bir öğrenme ve uygulama süreci beklemektedir. Öte yandan mesleki anlamda kıdemleri fazla olanların, mesleğe yeni girenlere nazaran standartlara olan psikolojik mesafeleri, standartlara ilgilerini sınırlandıran önemli bir faktör niteliği taşımaktadır.

Bu bağlamda araştırma, SMMM'lerin **öğrenim düzeyleri, mesleki kıdem süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri** dikkate alınarak meslek mensuplarının KOBİ TFRS standardı uygulaması başlamadan önceki ilgi düzeylerinin ortaya konulabilmesi bakımından önem taşımaktadır.

##### 4.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında yalnızca Ankara ilinde faaliyet gösteren ve Ankara SMMM Odasına kayıtlı meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Ankete katılan ve geçerli cevap veren meslek mensupları, ünvanlarına göre sınıflandırıldığında 2068 adet geçerli geri dönüşün 42'sinin SM'ler<sup>3</sup> tarafından gerçekleştirildiği görülmektedir. Ancak demografik sorular içinde yer alan ve evet/hayır biçiminde ikili cevap aranan “KOBİ TFRS standardını daha önce inceleme fırsatım oldu” sorusuna evet yanıtı veren SM sayısı ise 1 olarak belirlenmiştir. Kalan 2026 SMMM'nin de 1143'ü “*KOBİ TFRS standardını daha önce inceleme fırsatım oldu*” sorusuna “**hayır**” yanıtı vermiştir. Bu nedenle *araştırma kapsamında yalnızca “evet” diyen 883 SMMM yönüyle değerlendirmeler yapılmıştır.*

##### 4.3. Araştırmanın Sınırlılıkları ve Varsayımları

Araştırmanın en önemli sınırlılığı, araştırma için gerekli anket verileri için belirlenen ana kütledeki tüm meslek mensuplarına fiziki olarak ula-

<sup>3</sup> Meslek mevzuatına göre, serbest muhasebecilik ünvanı verilmemektedir. SM olduğu tespit edilen bu gözlemler, SMMM'e geçiş sınavına girmeyen ya da girmiş ve başarılı olamamış eski meslek mensuplarını ifade etmektedir.

şılmasının emek, zaman ve maliyetidir. Bu nedenle anket verilerinin internet yoluyla toplanması yoluna gidilmiştir. İnternet üzerinden toplanan anket verilerinin de, yüz yüze toplanan verilere göre daha düşük bir güvenilirlik düzeyine sahip olması muhtemeldir. Ancak, bu sakinin giderilebilmesi için çeşitli önlemler alınmıştır. Bunlar içinde en önemli olanı, mükerrer veri girişlerinin önüne geçebilmek için IP kontrolüdür. Ayrıca, anket içinde yer verilen kontrol soruları ile toplanan cevapların tutarlılıkları da gözlemlenebilmiştir. Bir diğer önlem de, bazı anket sorularının boş bırakılması durumunda “kaydet” düğmesinin pasif olmasıdır. Kaydet düğmesi, ancak tüm sorular cevaplandırıldığında aktif olacak biçimde yapılandırılmıştır.

Öte yandan ülkemizde birçok işletmenin muhasebe ve mali işlerini yürütmek üzere istihdam ettiği personelin de ruhsat sahibi olmadığı bilinen bir gerçektir. Yani ankete katılanların tümü ruhsatlı meslek mensubu olmayabilir. Fakat Ankara SMMM Odası'nın resmi ağ sayfası üzerinden gerçekleştirilen bu ankete katılanların ve “KOBİ TFRS'yi daha önce inceledim” sorusuna evet yanıtı veren 883 meslek mensubunun, “SMMM ruhsatlı oldukları” ve/veya ruhsatı bulunmayanların da imza yetkisini haiz meslek mensupları adına ankete katıldıkları varsayılmıştır.

#### 4.4. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma kapsamında cevabı aranan hipotezler aşağıda sıralanmıştır:

- H1<sub>0</sub>:** *Lisans düzeyinde öğrenime sahip SMMM'ler ile lisansüstü öğrenime sahip SMMM'ler KOBİ TFRS standardına olan ilgileri bakımından aynıdır.*
- H2<sub>0</sub>:** *Meslek mensuplarının ruhsat alma tarihleri yönüyle oluşturulan grupların KOBİ TFRS standardına olan ilgileri aynıdır.*

**H3<sub>0</sub>:** *SMMM'lerin defterlerini tuttukları mükellef sayıları yönüyle oluşturulan grupların KOBİ TFRS standardına olan ilgileri aynıdır.*

**H4<sub>0</sub>:** *SMMM'lerin çalışma biçimleri yönüyle oluşturulan grupların KOBİ TFRS standardına olan ilgileri aynıdır.*

#### 4.5. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın yöntemi başlığı altında örneklem seçimi, veri toplama yöntemi ve analiz için kullanılan metodoloji yer almaktadır.

##### i. Örneklem Seçimi

Tamsayım genellikle küçük hacimli ana kütlelere uygulanmaktadır. Bu çalışmada olduğu gibi görece büyük hacimli ana kütlelerde, tüm gözlem birimlere ulaşmak mümkün olmadığından kimi zaman örnekleme başvurulabilmektedir. En iyi örneklem, ana kütle temsil etme kabiliyeti en yüksek olan örneklemdir. Seçilen bir örneklemin, ana kütle temsil etmedeki başarımı; örneklem istatistiğinin geçerlilik ve güvenilirlik derecesi ile ölçülmektedir.

Öte yandan, örneklem seçimindeki bir diğer önemli husus ise örneklem seçiminin rassallık içerip içermediğidir. Örneklem seçiminin rassal olarak gerçekleştirilmesi durumunda, hesaplanan istatistiklerin, ana kütle parametrelerinin tahmininde yansız sonuçlar sağlama olasılığı ve örnekleme hatasının büyüklüğü bakımından da bilgi sağlaması, rassal örnekleminin üstün yanı olmaktadır.

Araştırmanın örneklem seçiminde örneklem içinde yer alması istenen gözlemlere ulaşmada internet yoluna başvurulacağından kolayca örnekleme yoluyla veri toplanması uygun görülmüştür (Ural ve Kılıç, 2006: 44). Örneklem hacminin belirlenmesinde ise, ana kütle hacmi kesin olarak belirlenemediğinden, literatürde belirli bir hata payı ve güven aralığı için, hesapla-



nan örneklem hacimleri referans alınabilmekte ve ulaşılan gözlem sayısına karşılık gelen hata payı ve güven aralığının tespitine gidilebilmektedir.

Dünya Bankası (2002) tarafından yapılan bir çalışmada büyük ana kütleler için seçilecek örneklerin çeşitli hata payları ve güven aralıklarındaki hacim büyüklükleri Tablo 4'deki gibi belirlenmiştir:

**Tablo-4. Çeşitli Hata Payı ve Güven Aralığı Değerlerine Göre Örneklem Hacimleri**

Hata Payı	Güven Aralığı		
	% 99	% 95	% 90
% 1	16.576	9.604	6.765
% 2	4.144	2.301	1.691
% 3	1.848	1.067	752
% 5	883	384	271

(Kaynak: "Örneklem Büyüklüğünün Belirlenmesi", [http://www.akademikdestek.net/kutuphane/anket\\_evren\\_orneklem/ank\\_ev\\_or\\_dosyalar/orneklem3.ppt](http://www.akademikdestek.net/kutuphane/anket_evren_orneklem/ank_ev_or_dosyalar/orneklem3.ppt), 09.03.2010)

Araştırma kapsamında elde edilen toplam 883 geçerli gözlemin, örneklem hacmi olduğunun kabul edilmesi durumunda, bu değer % 99 güven düzeyinde % 5'lik bir hata payına karşılık gelmektedir.

### ii. Veri Toplama Yöntemi

Araştırmada kullanılan verilerin toplanmasında anket yöntemine başvurulmuştur. Anket yönteminin ise yüz yüze yapılan görüşmelere değil; internet üzerinden yapılacak girişlere dayalı olarak gerçekleştirilmesi uygun görülmüştür. Bunun en önemli nedeni, araştırmanın ana külesinin Ankara SMMM Odası'na bağlı tüm meslek mensupları olarak belirlenmesidir. Başka bir

ifade ile Ankara genelinde bir anket yapılması; zaman ve maliyet gibi çeşitli kısıtlara bağlı olarak mümkün olamamaktadır. İnternet yoluyla anket (gerekli güvenlik alt yapısı oluşturulmak kaydı ile); gözlemlerin geniş bir dağılım sergilediği durumlarda, yüz yüze anket yönteminin yerini alabilen, uygulanabilir bir veri toplama yöntemi olarak kabul edilmektedir.

İnternet yoluyla toplanan verilerin sağlamlığı; bu verilerin geçerliliğinde ve güvenilirliğinde kayba neden olmaksızın, her gözlem tarafından yalnızca bir kere veri girişi yapılmasına imkan tanıyan ve dışarıdan gelebilecek tehditlere karşı gerekli önlemlerin alındığı bir anket formu ortamını gerekli kılmaktadır. Bu doğrultuda, araştırma kapsamında cevaplayıcılara sorulacak sorular (ölçekler) belirlendikten sonra; soruların internet ortamında herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir ve açık olmasını sağlayacak bir şekilde ifade edilmesi gerekmektedir. Geliştirilen anket sorularının uygun bir arayüz ile cevaplayıcılara sunulması ise, ikinci aşama olmaktadır. Yapılan ağ (web) sayfası tasarımının kullanıcı dostu olması da internet yoluyla toplanan verilerin sağlamlığını etkileyen faktörlerden bir diğeri olmaktadır.

Araştırma verilerinin toplanması amacıyla PHP kod desteği altında hazırlanan ağ sayfaları hazırlanırken; eş zamanlı olarak anketin bulunacağı ağ sayfası üzerinden verilecek "kaydet ve sonlandır" komutu ile verilen cevapların veritabanına aktarılmasını ve saklanmasını sağlayacak bir SQL makrosu oluşturulmuştur. Ayrıca gözlem birimlerinin olası mükerrer girişlerinin önlenmesi amacıyla IP kontrolü de yapılmıştır.

### iii. Kullanılan Metodoloji

Araştırma kapsamında toplanan veriler, SPSS 15.0 programı ile analiz edilmiştir. Tek Örneklem Kolmogorov-Smirnov Normal Dağılım Testi yapılmıştır. Bu test sonucunda, gözlem birim-

lerinin normal dağılım sergilemediği belirlenmiştir. Dağılımın normal olmadığı durumlarda non-parametrik testlere başvurulması gerekir. Fakat buna rağmen analiz yöntemi olarak araştırmada parametrik bir test olan Tek Yönlü ANOVA (varyans analizi) uygulanmıştır. Çünkü Merkezi Limit Teoremi'ne göre ana kütle dağılımı ne olursa olsun örnek hacmi ana kütle sayısına yaklaştıkça, örnek değerinin aritmetik ortalaması ile standart sapması ana kütle ortalaması ile standart sapmasına yaklaşır ve dağılım normalleşir. Bu noktada da örnek hacminin ne olacağı sorusu gündeme gelir. Bu değer  $n > 30$  veya  $n > 50$  olarak kabul edilmektedir (Kurtuluş, 1998: 120). Araştırmaya ait örnek hacminin büyüklüğünün 883 olduğu dikkate alındığında da, toplanan verilerin belirtildiği gibi normal dağılıma uygun olduğu ifade edilebilir.

#### 4.6. Araştırmanın Bulguları

Araştırma kapsamında elde edilen betimsel ve istatistik bulgulara temel teşkil eden veriler toplamda 18 adet anket sorusu yardımı ile sağlanmıştır. Bu soruların ilk 4'ü meslek mensuplarının demografik özelliklerine, 1'i standarda yönelik önsel bir değerlendirmelerinin bulunup bulunmadığına ilişkin iken; geriye kalan 13'ü ise SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına olan ilgi düzeylerini ölçmeye yöneliktir. 13 soru tek bir ölçek olarak değerlendirilmiş ve ölçeğin güvenilirliği analiz edilmiştir. Güvenirlilik analizi sonuçları Tablo-5'te verilmiştir.

**Tablo-5.** Güvenirlilik Analizi Tablosu

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N
0,839	0,846	13

Elde edilen verilerin güvenilirliği için hesaplanan Cronbach alfa değeri % 83,9 olarak belir-

lenmiştir. Sosyal bilim araştırmalarında minimum güvenilirlik düzeyinin % 70 olması yeterli kabul edildiğinden, araştırmada sağlanan güvenilirlik düzeyinin yüksek olduğu ifade edilebilir.

#### 4.6.1. Betimsel Bulgular

Betimsel bulgular; ankete katılan meslek mensuplarının demografik özelliklerini ortaya koymaktadır. Bu amaçla anket formunda meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları, KOBİ TFRS standardını anket tarihi itibarıyla inceleyip incelemedikleri ve incelemişler ise KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardına dair bilgi edinmede en çok tercih ettikleri kaynakların neler olduğu sorularak demografik özelliklerin belirlenmesi amaçlanmıştır.

#### - Araştırmaya katılanların öğrenim düzeyleri yönüyle

Araştırmaya katılan SMMM'lerin öğrenim düzeylerine ilişkin betimsel bulgular Tablo-6'daki gibidir.

**Tablo-6.** Araştırmaya Katılan SMMM'lerin Öğrenim Düzeyleri

	Frekans	%
Lise	41	4,6
Lisans	735	83,2
Lisansüstü	107	12,1
<b>TOPLAM</b>	<b>883</b>	<b>100,0</b>

Tablo-6'ya göre; araştırmaya katılan SMMM'lerin % 83,2'sini lisans mezunları oluşturmaktadır. %12,1'lik kısmı lisansüstü öğrenim görmüş iken, geriye kalan % 4,6'sı ise lise mezunudur.

**- Araştırmaya katılanların mesleki deneyim süreleri yönüyle**

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının mesleki deneyim sürelerine ilişkin betimsel bulgular Tablo-7'deki gibidir.

**Tablo-7. Araştırmaya Katılan SMMM'lerin Mesleki Deneyim Süreleri**

	Frekans	%
1-5 yıl arası	301	34,1
6-10 yıl arası	185	21,0
11-15 yıl arası	200	22,7
16-20 yıl arası	124	14,0
21 ve üzeri	73	8,3
<b>TOPLAM</b>	<b>883</b>	<b>100,0</b>

Tablo-7'ye göre; araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 34,1'inin mesleki anlamda en az deneyim süresine sahip birinci grubu oluşturduğu görülmektedir. Bu grupta yer alan SMMM'ler, ruhsat aldıkları tarihler itibariyle yaş ortalaması en genç grubu oluşturmaktadır.

**- Araştırmaya katılanların çalışma biçimleri ve mükellef sayıları yönüyle**

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının kaç mükellefe hizmet verdikleri yönüyle elde edilen betimsel bulgular Tablo-8'deki gibidir.

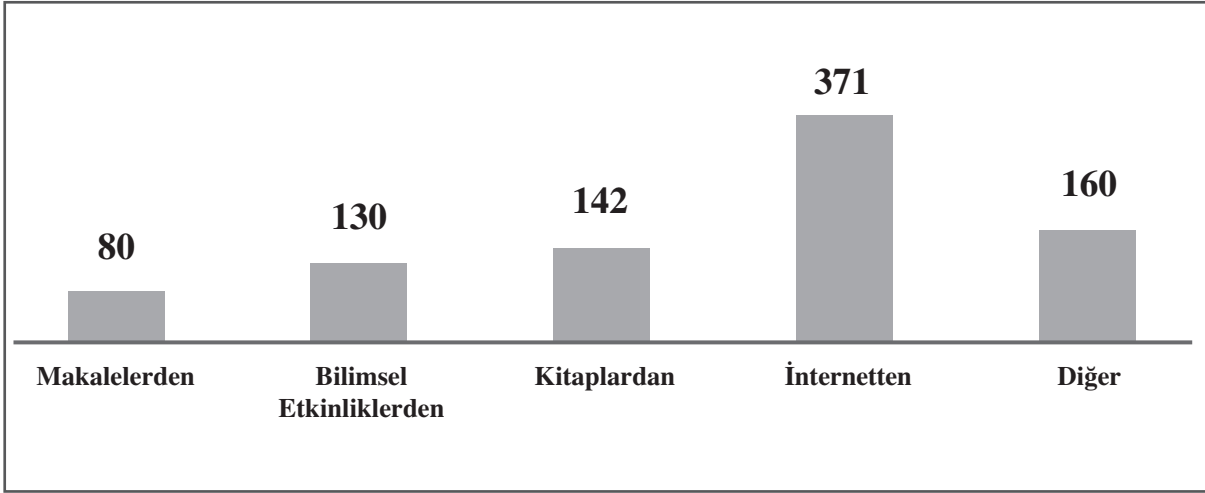
**Tablo-8. Araştırmaya Katılan SMMM'lerin Çalışma Biçimleri ve Mükellef Sayıları**

	Frekans	%
<b>Bağımlı çalışanlar</b>	318	36,0
10' dan az	150	17,0
20' den az	54	6,1
30' dan az	47	5,3
40' dan az	51	5,8
50' den az	57	6,5
50 ve üzeri	206	23,3
<b>TOPLAM</b>	<b>883</b>	<b>100,0</b>

Tablo-8'e göre; araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 36'sı bağımlı çalışmaktadır. Kalan % 84'lük kısımda yer alan SMMM'ler ise serbest çalışan SMMM'leri temsil etmektedir. Bunlar içinde 10'dan az mükellefe sahip olanların sayısı, 50 ve üzeri biçiminde açık uçlu olarak yer verilen grup dışında kalan tüm grupların yaklaşık 3 katı kadardır. Buradan hareketle, SMMM'lerin büyük çoğunluğunun bağımlı ve/veya 10'dan az mükellefe sahip olduğu ifade edilebilir.

**- Araştırmaya katılanların KOBİ'ler için Finansal Raporlama Standardına dair bilgi edinmede en çok tercih ettikleri kaynaklar yönüyle**

Araştırmada sorulan bir diğer demografik soru da meslek mensuplarının KOBİ TFRS standardı hakkındaki cari bilgilerinin hangi bilgi edinme yolları ile gerçekleştirildiğidir. Elde edilen bulgular Grafik-1'deki gibidir:



**Grafik-1. Meslek Mensuplarının KOBİ TFRS Standardına İlişkin Bilgi Edinme Yolları**

Grafik-1'e göre, 883 SMMM içinden 371'inin standarda ilişkin bilgileri yoğunlukla internet üzerinden sağladığı, bu sırayı kitapların, bilimsel etkinliklerin ve makalelerin takip ettiği gözlenmektedir. Diğer seçeneği içinde yer alan 160'ında, yüksek öğrenimim, katıldığım sertifika programları ve arkadaşlarım gibi yanıtlar verdikleri gözlenmiştir.

#### 4.6.2. İstatistiksel Bulgular

İstatistiksel bulgular Tek Yönlü ANOVA (varyans analizi) ile sağlanmıştır. Tek Yönlü ANOVA (varyans analizi) iki temel varsayıma dayanır. Bunlardan biri gözlem gruplarının normal dağılım göstermesi, diğeri ise görel olarak bu grupların varyanslarının homojen olmasıdır.

"3.5. Araştırmanın Yöntemi" başlığında belirtildiği gibi, gözlem birimleri normal dağılım sergilememiştir. Grupların varyanslarının homojen olup olmadığı ise, eşit olmayan grup sayıları altında grupların varyanslarının homojen olup ol-

madığını test etmek üzere başvurulan Levene istatistiği ile araştırılmıştır. Buna göre, her bir analiz için Levene istatistiği değerlerinin, % 99 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı oldukları belirlenmiştir.

Gruplar arasındaki farklar, SMMM'lerin öğrenim düzeyleri, mesleki deneyim süreleri, mükellef sayıları ve çalışma biçimleri bakımından oluşturulan gruplar yönüyle çoklu karşılaştırmalara tabi tutulmuş ve aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

#### a) SMMM'lerin öğrenim düzeyleri bakımından

Lise, Lisans ve lisansüstü öğrenimine sahip olma özellikleri bakımından oluşturulan gruplar birbirleriyle karşılaştırılarak; meslek mensuplarının öğrenim düzeyleri ile KOBİ TFRS standardına olan ilgileri arasında istatistiksel bir ilişki aranmıştır.

**Tablo-9. SMMM'lerin Öğrenim Düzeyleri Bakımından Elde Edilen Bulgular**

	Gruplardaki Gözlem Sayısı	Grubun Ortalaması	Standart Sapma	Standart Hata
Lise	41	45,0732	22,4682	3,5089
Lisans	735	47,5007	7,2523	0,2675
Lisansüstü	107	50,0654	5,2148	0,5041
<b>Toplam</b>	<b>883</b>	<b>47,6988</b>	<b>8,4241</b>	<b>0,2835</b>

SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına olan ilgileri bakımından yapılan değerlendirmede gruplar arasındaki farka ilişkin varyans değeri (F istatistiği) 6,497 olarak belirlenmiştir. Bu değer % 99 anlam düzeyinde, gruplar arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Buna göre  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir.

Dunnet T3 testi ile lisans mezunları ile lisansüstü mezunları arasındaki farkın lisansüstü mezunları yönünde olduğu, başka bir ifadeyle, lisansüstü mezunlarının KOBİ TFRS'ye olan ilgilerinin lisans mezunlarına göre daha fazla olduğu belirlenmiştir. Lise mezunları ile diğer gruplar arasında ise ortalamalar arasında fark bulunmasına karşın, istatistiksel olarak anlamlı bir fark tespit edilememiştir. Bunun nedeni, lise mezunlarının anket sorularına verdikleri cevapların

standart sapmaları ve standart hata değerlerinin aşırı yüksekliğidir.

#### **b) SMMM'lerin ruhsat alma tarihleri (mesleki deneyim süreleri) bakımından**

SMMM'lerin mesleki deneyim süreleri ile KOBİ TFRS standardına olan ilgileri arasında istatistiksel bir ilişki olup olmadığı, oluşturulan gruplar aracılığıyla araştırılmıştır. Grupların oluşturulmasında uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının SPK'ya tabi olan işletmelerce zorunlu olarak uygulanmaya başlandığı tarih (2005) ile KOBİ TFRS standardının Resmi Gazete'de yayınladığı tarih (1 Kasım 2010) arasında kalan yıl sayısı esas alınmıştır. Buna göre, ruhsat alma tarihleri bakımından 5'er yıllık zaman dilimlerine karşılık gelen gruplar oluşturulmuştur.

**Tablo-10. SMMM'lerin Ruhsat Alma Tarihleri Bakımından Elde Edilen Bulgular**

	Gruplardaki Gözlem Sayısı	Grubun Ortalaması	Standart Sapma	Standart Hata
1-5 yıl arası	301	49,2658	6,6088	0,3809
6-10 yıl arası	185	48,4216	7,1995	0,5293
11-15 yıl arası	200	45,7500	6,5943	0,4663
16-20 yıl arası	124	46,0806	15,2078	1,3657
21 ve üzeri	73	47,4932	3,5906	0,4202
<b>Toplam</b>	<b>883</b>	<b>47,6988</b>	<b>8,4241</b>	<b>0,2835</b>

SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına olan ilgileri bakımından yapılan değerlendirmede gruplar arasındaki farka ilişkin varyans değeri (F istatistiği) 6,958 olarak belirlenmiştir. Bu değer % 99 anlam düzeyinde, gruplar arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Buna göre  $H_2$  hipotezi reddedilmiştir.

Dunnet T3 ve Games-Howell testleri ile hangi gruplar arasında anlamlı fark bulunduğu bakılmıştır. Buna göre: mesleki deneyim süresi bakımından en az deneyime sahip olan birinci grubun, 11-15 yıl arası ve 21 yıl ve üzeri deneyime sahip olan gruplardan istatistiksel olarak anlamlı fark gösterdiği belirlenmiştir. Bize göre, UFRS'nin SPK'ya tabi işletmeler yönüyle zorunlu olarak uygulanmaya başladığı 2005 yılından, anketin uygulandığı 2010 yılı sonuna kadar ruhsat almış SMMM'lerden oluşan birinci grup için hesaplanan ortalama değerinin, 6-10 yıl arası deneyime sahip SMMM grubu için hesaplandan daha yüksek (beklentiye uygun) olmasına karşın, aralarında istatistiksel olarak anlamlı bir fark belirlenememiş olması kabul edilebilirdir. Zira Türkiye'deki muhasebe camiasının uluslararası finansal raporlama standartları ile haşır neşir olmaya başladığı tarih 2000'li yılların başlarıdır ve ilk grup ile ikinci grup, doğal olarak KOBİ TFRS'ye olan ilgileri bakımından birbirinden çok farklı değildir.

Öte yandan 16-20 yıl deneyime sahip SMMM grubunun KOBİ TFRS'ye olan ilgileri 11-15 yıl arası deneyime sahip olanlara göre daha yüksek bir ortalamayı yansıttığı halde, 1-5 yıl arası deneyime sahip SMMM'ler ile bu grup arasında an-

lamlı bir fark tespit edilememiştir. Bunun nedeni 16-20 yıl arası deneyime sahip SMMM grubunun standart sapma ve standart hata değerlerinin görece büyüklüğüdür.

Gruplar arasında anlamlı farklılık tespit edilen bir diğer ikili de, mesleki deneyim bakımından 6-10 yıl deneyime sahip SMMM'ler ile 11-15 yıl arası deneyime sahip SMMM'lerdir. Bunlar arasında da 6-10 yıl deneyime sahip SMMM'ler yönünde istatistiksel olarak anlamlı farklılık belirlenmiştir.

Mesleki deneyim bakımından 11-15 yıl deneyime sahip SMMM'ler ile 21 yıl ve üzeri deneyime sahip SMMM'ler arasında da 21 yıl ve üzeri deneyime sahip SMMM'ler yönünde istatistiksel olarak anlamlı farklılık belirlenmiştir. Fakat burada gözlem birimlerinin gruplandırılmasında yeterli gözlem biriminin bu grupta toplanabilmesi amacıyla 21 yıl ve üzeri deneyim süresi grubunun açık uçlu bir grup olduğu yadsınmamalı ve belirlenen farklılık bu bağlamda değerlendirilmelidir.

### **c) SMMM'lerin defterlerini tuttukları mükellef sayıları bakımından**

Serbest çalışan SMMM'ler, defterini tuttukları mükellef sayısı bakımından oluşturulan gruplar yönüyle de birbirleri ile karşılaştırılmıştır. Bu yolla mükellef sayısı ile KOBİ TFRS standardına olan ilgi düzeyi bakımından istatistiksel bir ilişki aranmıştır. Mükellef sayısı, serbest çalışan SMMM'lerin iş ölçeklerini yansıtan bir değişken niteliğindedir. Bu bağlamda mükellef sayısı fazla olan meslek mensuplarının KOBİ TFRS'ye daha fazla ilgi duymaları beklenmiştir.

**Tablo-11. SMMM'lerin Defterleri Tuttukları Mükellef Sayıları ve Çalışma Biçimleri Bakımından Elde Edilen Bulgular**

	Gruplardaki Gözlem Sayısı	Grubun Ortalaması	Standart Sapma	Standart Hata
Bağımlı çalışıyorum	318	48,6918	6,6027	0,3703
10' dan az	150	50,6067	7,1512	0,5839
20' den az	54	49,5185	3,4627	0,4712
30' dan az	47	42,1915	14,3173	2,0884
40' dan az	51	44,0392	5,7375	0,8034
50' den az	57	51,1228	5,5067	0,7294
50 ve üzeri	206	44,7864	10,2311	0,7128
<b>Toplam</b>	<b>883</b>	<b>47,6988</b>	<b>8,4241</b>	<b>0,2835</b>

SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına olan ilgileri bakımından yapılan değerlendirmede gruplar arasındaki farka ilişkin varyans değeri (F istatistiği) 16,296 olarak belirlenmiştir. Bu değer % 99 anlam düzeyinde, gruplar arasındaki farkın istatistiksel olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. Buna göre  $H_3$  hipotezi reddedilmelidir.

Dunnet T3 ve Games-Howell testleri ile hangi gruplar arasında anlamlı fark bulunduğu bakılmıştır. Buna göre: Serbest çalışan SMMM'lerden 10'dan az mükellefe sahip grubun, ortalama bakımından diğer gruplara göre daha yüksek bir ortalama gösterdiği görülmektedir. 30'dan az, 40'dan az ve 50 ve üzeri mükellefe sahip SMMM grupları arasındaki farklar da 10'dan az mükellefe sahip grup lehine istatistiksel olarak anlamlı belirlenmiştir. Bu sonuç mükellef sayısı ile KOBİ TFRS standardına olan ilgi arasında *beklenenin aksi yönde* bir ilişki ortaya koymuştur.

30'dan az, 40'dan az ve 50 ve üzeri mükellefe sahip SMMM grupları arasındaki farklar da

20'den az mükellefe sahip grup lehine istatistiksel olarak anlamlı belirlenmiştir. Buna karşın 20'den az mükellefe sahip grup ile 10'dan az mükellefe sahip grup arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark gözlenmemiştir.

#### **d) SMMM'lerin çalışma biçimleri bakımından**

SMMM'ler meri mevzuata göre ya bir şirkete bağımlı olarak ya da serbest olarak çalışabilirler. Bu nedenle, çalışma biçimleri yönüyle oluşturulan; bir şirkete bağımlı olarak çalışan SMMM grubu ile serbest olarak çalışan SMMM'ler de birbirleri ile karşılaştırılarak, SMMM'lerin çalışma biçimleri ile KOBİ TFRS'ye olan ilgileri arasında istatistiksel bir ilişki aranmıştır.

Edinilen bulgulara göre; bağımlı çalışan SMMM grubu ile mükellef sayısı 10, 20, 30 ve 50'den az olan SMMM grupları arasında bu grupların KOBİ TFRS'ye olan ilgi düzeyleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı bir fark gözlenmemiştir. Bağımlı çalışan SMMM grubunun bağımsız çalışan SMMM gruplarının birço-

ğu ile anlamlı fark göstermemesi nedeniyle H<sub>4</sub> hipotezi reddedilmemelidir. Buna karşın mükellef sayısı 40'dan az ve 50 ve üzeri olan SMMM grupları arasındaki farkın bağımlı çalışanlar lehine anlamlı olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç, bağımlı çalışan SMMM'lerin KOBİ TFRS'ye olan ilgilerinin mükellef sayısı fazla olan mükelleflere nazaran daha yüksek olduğu, buna karşın görece az sayıda mükellefe sahip SMMM'lerden ise pek farklı olmadığı biçiminde yorumlanabilir.

## 5. SONUÇ

Araştırma neticesinde, KOBİ TFRS standardının öğrenilmesi ve uygulanmasının belirli bir düzeye ulaştırılmasının arzulandığı son dönemde, önceliklerin belirlenmesi noktasında dikkat çekilebilecek önemli sonuçlar elde edilmiştir. Bu sonuçlar araştırmanın hipotezleri doğrultusunda aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- i) Öğrenim düzeyleri bakımından oluşturulan gruplarda; lisansüstü öğrenime sahip SMMM'lerin KOBİ TFRS standardına daha yüksek ilgi duydukları gözlemlenmiştir. Buna göre, ihtiyatlı da olsa, öğrenim bakımından daha ileri düzeyde öğrenime sahip SMMM'lerin KOBİ TFRS'ye daha fazla ilgi duydukları ifade edilebilir.
- ii) Meslekte yeni olan SMMM'ler, mesleki deneyim süresi bakımından oluşturulan gruplar içinde KOBİ TFRS standardına ilgi düzeyleri en yüksek olan grup olarak belirlenmiştir. Ayrıca mesleki deneyim süresi fazla gruplardan bazılarının KOBİ TFRS'ye olan ilgilerinin, daha az deneyime sahip gruplara göre daha az olduğu gözlenmiştir. Buna göre, meslekte yeni olan SMMM'lerin KOBİ TFRS'ye olan ilgilerinin meslekte görece daha kıdemli SMMM'lere göre daha yüksek olduğu ifade edilebilir.
- iii) Beklenen aksine, mükellef sayısı daha fazla olan SMMM'lerin daha az olanlara göre KOBİ TFRS'ye olan ilgileri daha fazla olmamıştır. Aksine mükellef sayısı daha az olan SMMM gruplarının KOBİ TFRS'ye daha fazla ilgi gösterdikleri tespit edilmiştir.
- iv) Son olarak, bağımlı çalışan SMMM'lerin az sayıda mükellefi bulunan SMMM'ler ile KOBİ TFRS'ye olan ilgileri bakımından farklı olmadıkları; buna karşın mükellef sayısı fazla olan SMMM'lere göre ise daha fazla ilgili oldukları istatistiksel olarak kanıtlanmıştır.



**YARARLANILAN KAYNAKLAR**

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu

Bekçi, İ., (2007), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 22, Mayıs, ss. 27-40.

Brglez, M., (2002), “NATO Enlargement and Slovenia: Interpreting, Mapping and Constructing International Relations Perspectives”, Editörler: \_abi\_, Z. and C. Bukowski, **Small States in the Post-Cold War World**, Londra, ss. 25 - 52.

CIVAN, M. ve E. KARA., (2002), “Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinde Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Nisan, ss. 74-81.

Curran, J. ve R. A. Blackburn., (2001), **Researching the Small Enterprise**, Sage Publications, Londra.

Dababneh, R. ve F. Tukan., (2007), “Booklet of Standardized Small and Medium Enterprises Definition”, United States Agency for International Development (USAID).

Dalğar H., İ. Çelik ve M. Mortaş., (2011), “Muhasebe Eğitimi Gören Öğrencilerin TMS/TFRS Hakkındaki Farkındalıklarına Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 16.

DEMİREL UTKU, Burcu ve Kemal GÜRSOY, (2011), “KOBİ’ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (KOBİ TFRS) Tam Set TFRS ile Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, ss.19-42.

Evcı S., (2008), Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları ve Uygulanmasında Yaşanan Sorunlar, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

[http://www.akademikdestek.net/kutuphane/anket evren orneklem/an ev or dosyalar/orneklem3.ppt](http://www.akademikdestek.net/kutuphane/anket%20evren%20orneklem/an%20ev%20or%20dosyalar/orneklem3.ppt), (Erişim Tarihi: 8 Mart 2012).

Kurcan F., S. Uyar ve N. Tetik., (2011), “Meslek Mensuplarının UFRS’ye Bakış Açılı ve Farkındalık Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”, **Ankara SMMMO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları (MUVU) Dergisi**, Cilt 4, Sayı 3, Ankara.

Kurtuluş, K., (1998), **Pazarlama Araştırmaları**, Avcıol Basım-Yayın, 6. Bası, İstanbul.

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik, 2005.

Özkan, A. ve F. Özşahin., (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının KOBİ Finansal Raporlama Standartları Hakkındaki Görüşlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 37.

Özulucan A., H. Bengü ve F. S. Özdemir., (2010), “Meslek Mensuplarının Güncel Sorunları, Uygulamada Karşılaştıkları Yetersizlikler ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Unvanları ve Mesleki Deneyim Süreleri Yönüyle İncelenmesi: Türkiye Genelinde Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 31.

Paoloni, M., P. Demartini, J. M. Moneva and B. Cuellar (2000), “Financial reporting by SMEs in Italy and Spain”, **Quaderni di Economia Aziendale (Working Paper)**, Urbino University, İtalya.

*Pricewaterhousecoopers*, (t.y.) <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/turkish-commercial-code.jhtml> , (Erişim Tarihi: 12 Mart 2011).

Sayar, Z., (2008), **Küçük ve Orta Ölçekteki İşletmelerin Çağdaş Finansal Raporlama Dünyası: KOBİ Muhasebe Standartları**, TESMER Yayınları, Yayın No: 79, Ankara.

Ural, A. ve İ. KILIÇ, (2006), **Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile Veri Analizi**, Detay Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara.

Ülkü S., (2008), **KOBİLER İçin UFRS Taslağının Muhasebe Mesleği Mensupları Tarafından Algılanışına Yönelik Bir Araştırma: İstanbul Örneği**, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.

**Ek: SPSS Analiz Sonuçları****Descriptives**

TFRS

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
Lise	41	45,0732	22,46819	3,50894	37,9813	52,1650	13,00	65,00
Lisans	735	47,5007	7,25234	,26751	46,9755	48,0258	17,00	65,00
Yuksek Lisans	107	50,0654	5,21477	,50413	49,0659	51,0649	29,00	59,00
Total	883	47,6988	8,42412	,28349	47,1424	48,2552	13,00	65,00

**Test of Homogeneity of Variances**

TFRS

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
200,343	2	880	,000

**ANOVA**

TFRS

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	910,796	2	455,398	6,497	,002
Within Groups	61681,072	880	70,092		
Total	62591,869	882			

**Multiple Comparisons**

Dependent Variable: TFRS

Dunnett T3

(I) öğrenim	(J) öğrenim	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
Lise	Lisans	-2,42751	3,51912	,867	-11,1775	6,3225
	Yuksek Lisans	-4,99225	3,54497	,416	-13,7962	3,8117
Lisans	Lise	2,42751	3,51912	,867	-6,3225	11,1775
	Yuksek Lisans	-2,56474*	,57071	,000	-3,9404	-1,1891
Yuksek Lisans	Lise	4,99225	3,54497	,416	-3,8117	13,7962
	Lisans	2,56474*	,57071	,000	1,1891	3,9404

\* - The mean difference is significant at the .05 level.

## Descriptives

TFRS

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1-5 yıl arası	301	49,2658	6,60877	,38092	48,5162	50,0154	13,00	65,00
6-10 yıl arası	185	48,4216	7,19945	,52931	47,3773	49,4659	37,00	65,00
11-15 yıl arası	200	45,7500	6,59431	,46629	44,8305	46,6695	29,00	59,00
16-20 yıl arası	124	46,0806	15,20783	1,36570	43,3773	48,7840	13,00	57,00
21 ve üzeri	73	47,4932	3,59059	,42025	46,6554	48,3309	43,00	54,00
Total	883	47,6988	8,42412	,28349	47,1424	48,2552	13,00	65,00

## Test of Homogeneity of Variances

TFRS

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
45,224	4	878	,000

## ANOVA

TFRS

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1923,077	4	480,769	6,958	,000
Within Groups	60668,791	878	69,099		
Total	62591,869	882			

## Multiple Comparisons

Dependent Variable: TFRS

	(I) ruhsat	(J) ruhsat	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
Dunnett T3	1-5 yıl arası	6-10 yıl arası	,84416	,65213	,885	-,9922	2,6805
		11-15 yıl arası	3,51578*	,60210	,000	1,8218	5,2098
		16-20 yıl arası	3,18514	1,41783	,230	-,8435	7,2138
		21 ve üzeri	1,77263*	,56719	,020	,1683	3,3770
	6-10 yıl arası	1-5 yıl arası	-,84416	,65213	,885	-2,6805	,9922
		11-15 yıl arası	2,67162*	,70541	,002	,6855	4,6577
		16-20 yıl arası	2,34098	1,46469	,688	-1,8140	6,4960
		21 ve üzeri	,92847	,67586	,843	-,9802	2,8371
	11-15 yıl arası	1-5 yıl arası	-3,51578*	,60210	,000	-5,2098	-1,8218
		6-10 yıl arası	-2,67162*	,70541	,002	-4,6577	-,6855
		16-20 yıl arası	-,33065	1,44311	1,000	-4,4273	3,7660
		21 ve üzeri	-1,74315	,62772	,058	-3,5166	,0303
	16-20 yıl arası	1-5 yıl arası	-3,18514	1,41783	,230	-7,2138	,8435
		6-10 yıl arası	-2,34098	1,46469	,688	-6,4960	1,8140
		11-15 yıl arası	,33065	1,44311	1,000	-3,7660	4,4273
		21 ve üzeri	-1,41251	1,42890	,979	-5,4715	2,6465
	21 ve üzeri	1-5 yıl arası	-1,77263*	,56719	,020	-3,3770	-,1683
		6-10 yıl arası	-,92847	,67586	,843	-2,8371	,9802
		11-15 yıl arası	1,74315	,62772	,058	-,0303	3,5166
		16-20 yıl arası	1,41251	1,42890	,979	-2,6465	5,4715
Games-Howell	1-5 yıl arası	6-10 yıl arası	,84416	,65213	,695	-,9437	2,6320
		11-15 yıl arası	3,51578*	,60210	,000	1,8663	5,1652
		16-20 yıl arası	3,18514	1,41783	,169	-,7324	7,1026
		21 ve üzeri	1,77263*	,56719	,017	,2116	3,3336
	6-10 yıl arası	1-5 yıl arası	-,84416	,65213	,695	-2,6320	,9437
		11-15 yıl arası	2,67162*	,70541	,002	,7380	4,6053
		16-20 yıl arası	2,34098	1,46469	,501	-1,7002	6,3822
		21 ve üzeri	,92847	,67586	,645	-,9290	2,7860
	11-15 yıl arası	1-5 yıl arası	-3,51578*	,60210	,000	-5,1652	-1,8663
		6-10 yıl arası	-2,67162*	,70541	,002	-4,6053	-,7380
		16-20 yıl arası	-,33065	1,44311	,999	-4,3148	3,6535
		21 ve üzeri	-1,74315*	,62772	,046	-3,4690	-,0173
	16-20 yıl arası	1-5 yıl arası	-3,18514	1,41783	,169	-7,1026	,7324
		6-10 yıl arası	-2,34098	1,46469	,501	-6,3822	1,7002
		11-15 yıl arası	,33065	1,44311	,999	-3,6535	4,3148
		21 ve üzeri	-1,41251	1,42890	,860	-5,3596	2,5346
	21 ve üzeri	1-5 yıl arası	-1,77263*	,56719	,017	-3,3336	-,2116
		6-10 yıl arası	-,92847	,67586	,645	-2,7860	,9290
		11-15 yıl arası	1,74315*	,62772	,046	,0173	3,4690
		16-20 yıl arası	1,41251	1,42890	,860	-2,5346	5,3596

\*. The mean difference is significant at the ,05 level.

## Descriptives

TFRS

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
					Bagimli calisiyorum	318		
10' dan az	150	50,6067	7,15119	,58389	49,4529	51,7604	37,00	65,00
20' den az	54	49,5185	3,46269	,47121	48,5734	50,4637	29,00	55,00
30' dan az	47	42,1915	14,31727	2,08839	37,9878	46,3952	17,00	53,00
40' dan az	51	44,0392	5,73746	,80340	42,4255	45,6529	37,00	51,00
50' den az	57	51,1228	5,50672	,72938	49,6617	52,5839	42,00	57,00
50 ve uzeri	206	44,7864	10,23113	,71284	43,3810	46,1918	13,00	57,00
Total	883	47,6988	8,42412	,28349	47,1424	48,2552	13,00	65,00

## Test of Homogeneity of Variances

TFRS

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
23,453	6	876	,000

## ANOVA

TFRS

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	6284,855	6	1047,476	16,296	,000
Within Groups	56307,014	876	64,277		
Total	62591,869	882			

## Multiple Comparisons

Dependent Variable: TFRS

	(I) mukellef	(J) mukellef	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95 % Confidence Interval	
						Upper Bound	Lower Bound
Dunnett T3	Bagimli calisiyorum	10' dan az	-1,9148	0,6914	0,118	-4,0290	0,1993
		20' den az	-0,8267	0,5993	0,976	-2,6770	1,0237
		30' dan az	6,5003	2,1210	0,069	-0,2540	13,2546
		40' dan az	4,6526	0,8846	0,000	1,8810	7,4242
		50' den az	-2,4310	0,8180	0,076	-4,9797	0,1177
		50 ve uzeri	3,9054	0,8033	0,000	1,4522	6,3587
	10' dan az	Bagimli calisiyorum	1,9148	0,6914	0,118	-0,1993	4,0290
		20' den az	1,0881	0,7503	0,962	-1,2158	3,3921
		30' dan az	8,4152	2,1685	0,006	1,5379	15,2925
		40' dan az	6,5675	0,9932	0,000	3,4883	9,6466
		50' den az	-0,5161	0,9343	1,000	-3,4008	2,3685
		50 ve uzeri	5,8203	0,9214	0,000	3,0084	8,6321
	20' den az	Bagimli calisiyorum	0,8267	0,5993	0,976	-1,0237	2,6770
		10' dan az	-1,0881	0,7503	0,962	-3,3921	1,2158
		30' dan az	7,3270	2,1409	0,025	0,5209	14,1331
		40' dan az	5,4793	0,9314	0,000	2,5710	8,3876
		50' den az	-1,6043	0,8684	0,750	-4,3041	1,0955
		50 ve uzeri	4,7321	0,8545	0,000	2,1164	7,3478
Dunnett T3	30' dan az	Bagimli calisiyorum	-6,5003	2,1210	0,069	-13,2546	0,2540
		10' dan az	-8,4152	2,1685	0,006	-15,2925	-1,5379
		20' den az	-7,3270	2,1409	0,025	-14,1331	-0,5209
		40' dan az	-1,8477	2,2376	1,000	-8,9115	5,2161
		50' den az	-8,9313	2,2121	0,003	-15,9257	-1,9370
		50 ve uzeri	-2,5949	2,2067	0,995	-9,5724	4,3825
	40' dan az	Bagimli calisiyorum	-4,6526	0,8846	0,000	-7,4242	-1,8810
		10' dan az	-6,5675	0,9932	0,000	-9,6466	-3,4883
		20' den az	-5,4793	0,9314	0,000	-8,3876	-2,5710
		30' dan az	1,8477	2,2376	1,000	-5,2161	8,9115
		50' den az	-7,0836	1,0851	0,000	-10,4501	-3,7170
		50 ve uzeri	-0,7472	1,0741	1,000	-4,0598	2,5654
	50' den az	Bagimli calisiyorum	2,4310	0,8180	0,076	-0,1177	4,9797
		10' dan az	0,5161	0,9343	1,000	-2,3685	3,4008
		20' den az	1,6043	0,8684	0,750	-1,0955	4,3041
		30' dan az	8,9313	2,2121	0,003	1,9370	15,9257
		40' dan az	7,0836	1,0851	0,000	3,7170	10,4501
		50 ve uzeri	6,3364	1,0199	0,000	3,2014	9,4714

(I) mukellef	(J) mukellef	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95 % Confidence Interval	
					Upper Bound	Lower Bound
50 ve üzeri	Bagimli calisiyorum	-3,9054	0,8033	0,000	-6,3587	-1,4522
	10' dan az	-5,8203	0,9214	0,000	-8,6321	-3,0084
	20' den az	-4,7321	0,8545	0,000	-7,3478	-2,1164
	30' dan az	2,5949	2,2067	0,995	-4,3825	9,5724
	40' dan az	0,7472	1,0741	1,000	-2,5654	4,0598
	50' den az	-6,3364	1,0199	0,000	-9,4714	-3,2014
Bagimli calisiyorum	10' dan az	-1,9148	0,6914	0,086	-3,9686	0,1390
	20' den az	-0,8267	0,5993	0,812	-2,6215	0,9681
	30' dan az	6,5003	2,1210	0,051	-0,0200	13,0206
	40' dan az	4,6526	0,8846	0,000	1,9703	7,3349
	50' den az	-2,4310	0,8180	0,056	-4,8996	0,0377
	50 ve üzeri	3,9054	0,8033	0,000	1,5218	6,2891
10' dan az	Bagimli calisiyorum	1,9148	0,6914	0,086	-0,1390	3,9686
	20' den az	1,0881	0,7503	0,774	-1,1485	3,3248
	30' dan az	8,4152	2,1685	0,005	1,7720	15,0584
	40' dan az	6,5675	0,9932	0,000	3,5827	9,5522
	50' den az	-0,5161	0,9343	0,998	-3,3142	2,2819
	50 ve üzeri	5,8203	0,9214	0,000	3,0878	8,5527
20' den az	Bagimli calisiyorum	0,8267	0,5993	0,812	-0,9681	2,6215
	10' dan az	-1,0881	0,7503	0,774	-3,3248	1,1485
	30' dan az	7,3270	2,1409	0,020	0,7550	13,8990
	40' dan az	5,4793	0,9314	0,000	2,6633	8,2953
	50' den az	-1,6043	0,8684	0,520	-4,2202	1,0116
	50 ve üzeri	4,7321	0,8545	0,000	2,1915	7,2727
Games-Howell 30' dan az	Bagimli calisiyorum	-6,5003	2,1210	0,051	-13,0206	0,0200
	10' dan az	-8,4152	2,1685	0,005	-15,0584	-1,7720
	20' den az	-7,3270	2,1409	0,020	-13,8990	-0,7550
	40' dan az	-1,8477	2,2376	0,981	-8,6759	4,9804
	50' den az	-8,9313	2,2121	0,003	-15,6907	-2,1719
	50 ve üzeri	-2,5949	2,2067	0,900	-9,3380	4,1481
40' dan az	Bagimli calisiyorum	-4,6526	0,8846	0,000	-7,3349	-1,9703
	10' dan az	-6,5675	0,9932	0,000	-9,5522	-3,5827
	20' den az	-5,4793	0,9314	0,000	-8,2953	-2,6633
	30' dan az	1,8477	2,2376	0,981	-4,9804	8,6759
	50' den az	-7,0836	1,0851	0,000	-10,3466	-3,8206
	50 ve üzeri	-0,7472	1,0741	0,993	-3,9608	2,4665
50' den az	Bagimli calisiyorum	2,4310	0,8180	0,056	-0,0377	4,8996
	10' dan az	0,5161	0,9343	0,998	-2,2819	3,3142



(I) mukellef	(J) mukellef	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95 % Confidence Interval	
					Upper Bound	Lower Bound
	20' den az	1,6043	0,8684	0,520	-1,0116	4,2202
	30' dan az	8,9313	2,2121	0,003	2,1719	15,6907
	40' dan az	7,0836	1,0851	0,000	3,8206	10,3466
	50 ve üzeri	6,3364	1,0199	0,000	3,2934	9,3794
50 ve üzeri	Bagimli calisiyorum	-3,9054	0,8033	0,000	-6,2891	-1,5218
	10' dan az	-5,8203	0,9214	0,000	-8,5527	-3,0878
	20' den az	-4,7321	0,8545	0,000	-7,2727	-2,1915
	30' dan az	2,5949	2,2067	0,900	-4,1481	9,3380
	40' dan az	0,7472	1,0741	0,993	-2,4665	3,9608
	50' den az	-6,3364	1,0199	0,000	-9,3794	-3,2934

The mean difference is significant at the .05 level.

# ENRON OLAYI'NI DOĞRU OKUMAK-II: KISSADAN HİSSELER

Yrd. Doç. Dr. Canol KANDEMİR\*

Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR\*\*

## ÖZET

Hileler içeren muhasebe skandalları dünya çapında yaşanan bir olgu durumuna gelmiştir. 2001 yılında ABD’de yaşanan Enron skandalı bu çerçevede çığır açan tarihî bir olay olmuştur. ABD’de yaşanan Enron olayının daha sonra Parmalat (2003) skandalı gibi benzerleri Avrupa’da da meydana gelmiştir. Enron olayında aslı ve olağan failler üst yöneticiler ve bağımsız denetçiler olarak teşhis edildiği için gösterilen tepkiler bunlara yönelmiştir. Hâlbuki söz konusu olayda suç ortakları sadece birkaç kişi ya da kurum değildir, derecesi farklı olmakla birlikte neredeyse kurumsal yönetimin ve hatta malî sistemin bütün bileşenleri kusurlu görünmektedir. Bu nedenle, gelişme düzeyi ve piyasalarının derinliği açısından henüz ABD ve AB’nin gerisinde olan Türkiye’de Enron skandalı benzeri bir olayın yaşanmaması için bu olayı doğru analiz edip belirli sonuçlar ve dersler çıkarmak yararlı olacaktır. Olayda sadece belirli kişi ya da kurumları gören bakış açısı ile hareket edildiğinde ABD ya da AB’de yapılanları taklit etmek ve ülkeye aktarmak yeterli olabilecektir, ancak olaya sistemik bir başarısızlık olarak bakıldığında sorunun nedenlerine yönelik bir yaklaşımla finansal bilgi kullanıcılarının ve tüm kamunun üzerine düşen ödevler olduğu kabul edilecektir. Bu çalışmada bir Enron Türkiye olayı yaşanmaması için günah keçileri konumundaki üst yönetici ve bağımsız denetçilerin yanı sıra olayın meydana gelebileceği iktisadî ve malî sistemin kusurlarının da düzeltilmesi gerektiği savunulmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Enron dersleri, kurumsal yönetim, muhasebe hileleri, Sarbanes-Oxley yasası, etik.

## ABSTRACT

### THE REAL ENRON SCANDAL-II : LESSONS FROM THE ENRON SCANDAL

Accounting scandals involving frauds have been a worldwide phenomenon. In this framework, the Enron debacle (2001) which took place in USA has been regarded a landmark and historic event. Some events similar to “Enron America” were experienced in Europe in the following years such as Parmalat (2003). Since the principal and usual suspects of this event was widely regarded as the top management and the auditing firms, they cast all doubts on themselves. However, in such an event the accomplices were not only certain individuals or institutions, but almost all mechanisms of corporate governance and even all agents of the economic and financial system seemed to be responsible for this scandal though they differ in their contributions to fraud incidents. Some researchers who believe the Enron scandal to be an individual case may find enough to accuse only some of them for the resulting losses and copy American or European practices to prevent similar scandals, but when such an event was regarded as a systematic failure the whole public should more or less undertake proportional responsibilities. Not to experience a Turkish Enron scandal in the near future, all measures to be taken and all regulations to be made have to take shortcomings and deficiencies of the economic and financial system into consideration in addition to those of the usual scapegoats.

**Key Words:** Enron lessons, corporate governance, accounting frauds, Sarbanes-Oxley act, ethics.

\* Çağ Üniversitesi, İİBF, mircanol@ttmail.com

\*\* Çağ Üniversitesi, İİBF, senolkandemir@cag.edu.tr

## 1. GİRİŞ

2001 yılında patlak veren Enron skandalı yalnızca olayın yaşandığı ABD’de değil, bütün dünyada kalıcı izler bırakmıştır. Olay çoğunlukla münferit bir başarısızlık olarak görülmek istense de gerçekte kurumsal yönetimin ve hatta malî sistemin istisnasız tüm aktörlerinin az ya da çok pay sahibi olduğu olay bu yönüyle sistemik bir başarısızlık olarak görünmektedir. Olay bu şekilde kabul edildiğinde yeni bir Enron olayının yaşanmaması için yapılacak çözüm önerileri de yalnızca işletmeleri, işletme yöneticilerini ya da bağımsız denetçileri değil, daha geniş bir bakış açısıyla sözü edilen diğer kurumsal yönetim ve malî sistem bileşenlerini de içermek durumundadır. Bu nedenle çalışma, temel olarak ilgili yazının gözden geçirilerek Enron’un gelişim süreci açıkladıktan sonra olaydan Türkiye için dersler çıkarmayı ve bir Enron Türkiye olayının meydana gelmemesi için bir tür önleyici katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

## 2. ENRON KISSASI : DOĞUŞ, YÜKSELİŞ VE ÇÖKÜŞ

Enron’u kuruluşu ve genişlemesini, doğal gaz piyasaları ve ABD ekonomisindeki gelişmeler ile ilişkilendirerek incelemek makûl bir başlangıç noktasıdır. Sözelimi Wheat (2002:34)’in araştırmasına göre, ABD’nin enerji piyasalarının serbestleştirilmesi çalışmalarının tarihine bakıldığında Enron, deyim yerindeyse başından sonuna kadar sürecin içindedir ve dahası önemli derecede etkili olduğu saptanmaktadır. Doğal gazın elektrik üretiminde kullanılan diğer yakıtları kullanım miktarları açısından aşacağı ve tü-

eticilerin elektriği bir tekelden çok rekabet halindeki birden çok tedarikçiden alacağı öngörüsü ile hareket eden Enron serbestleştirme çalışmalarına da öncülük etmiştir.

Healy ve Palepu (2003:4-9)’nun araştırmasına göre de doğal gaz piyasalarındaki serbestleştirme, genellikle fiyatların düşmesine ve arzın genişlemesine rağmen gaz fiyatlarındaki değişkenliği artırmıştır. Bu aşamada Enron, aynen ticarî bir banka gibi çalışması öngörülen bir gaz bankası kurmuş, doğal gaz tedarikçileri ve tüketicileri arasında aracılık yapmaya ve kullanıcılara uzun vadeli sözleşmeler teklif etmeye başlamış, sözleşmelere göre teslimatlar yapmak ve spot piyasalardaki dalgalanmaların neden olduğu riskleri azaltmak amacıyla üreticiler ile uzun vadeli sabit fiyat düzenlemelerine girmiş, bu amaçla swap, forward ve futures sözleşmeler gibi finansal türevler kullanmış ve söz konusu işlemlerin çoğunu fonlayabilmek için ise sık sık özel amaçlı varlıklar (ÖAV)<sup>1</sup> olarak bilinen bilanço dışı finansman araçlarına başvurmuştur. 1999’da sanal bir ticaret modeli olan EnronOnline’in kurulmasıyla finansal sözleşmeleri yönetmek ve pazarlamak için yeni bir platform yaratmış ve 2000 yılında bütün işlemlerin %50’sini bu yolla yapmıştır. 1990’ların sonunda, “*ağır varlıklar ancak bilgi üretiminde yararlı ise elde tutulmalıdır.*” anlayışından hareket ederek varlıklarını hafifletme stratejisi izlemeye başlamış ve sonuç olarak sahip olduğu boru hattı kapasitesinin 20 katına varan finansal işlemler gerçekleştirmeye başlamıştır. Enron, özellikle enerji piyasalarının özelleştirildiği piyasalara girmiş, Doğu Avrupa, Afrika, Orta Doğu, Hindistan, Çin, Orta ve Güney Amerika’da çeşitli enerji

<sup>1</sup> special purpose entities

projeleri ve yatırımları<sup>2</sup> üstlenmiştir. 2001’de Enron, uluslararası boyutlarda boru hatları, elektrik tesisleri, kâğıt fabrikaları, geniş band varlıkları olan, su tesisleri işleten ve söz konusu ürün/hizmetlerin finansal piyasalarda ticaretini yapan bir holding haline gelmiştir. Öte yandan, yeni ve gelişen pazarlar sadece fırsatlar içermekte, aynı zamanda siyasî riskler içermektedir.

Arnold ve Lange (2004:756-7), çöküşün yeni rakiplerin Enron’un pazarlarına girmesi ile eş zamanlı olduğunu belirlemektedir. Şirket piyasa liderliğini devam ettirebilmek için daha çok borçlanmış, bu ise Enron’u enerji ticareti yapan bir şirket olmaktan çıkararak spekülâtif bir ihtiyat fonuna dönüştürmüştür. Piyasaların gerileme eğilimi içine girmesi ve 2000’lerde dünya ekonomisinde durgunluk işaretlerinin görülmeyle başlanması ile Enron’un ağır borçları çevrilebilir olmaktan çıkmıştır. Enron’un likidite krizi, ayı piyasalarına bağlı olarak Enron hisse senetlerinde görülen düşüşlerle daha da kötüleşmiştir. Enron’un yatırımlarında meydana gelen değer düşüklükleri ise, finansal piyasalarda yaşanan olumsuzlukları tamamlayan sınaî ve ticarî başarısızlıklar olmuştur.

Chabrak ve Daidj (2007:542-3) da, Enron’un bu dönüşüm sürecinde bir yandan satın almalar yoluyla faaliyet alanını çeşitlendirirken, maddî varlıklarını da elden çıkardığını ve ana faaliyet alanı olan gaz üretimi ve dağıtımında bile üretici ve dağıtıcı rolünden yavaş yavaş emtia, enerji ve türevlerde piyasa düzenleyicisi ve taciri rolüne geçtiğini tespit etmektedir. Böylelikle Enron’un

ana faaliyeti somut üretimden aracılığa, finansal işlemlere ve spekülasyona dönüşmüş, enerji ticaretinde teknolojik yenilikleri başka firmalardan önce gerçekleştirerek asimetrik bilgi ortamında kullanmıştır. Culpan ve Trussel (2005: 72), çok kısa zamanda genişleyen ve çeşitlenen faaliyetlerin yöneticilerin kontrolünden çıktığını, olumsuz belirtilerin görmezlikten gelinmeye başladığını, durumun farkında olan çalışanların görev yerlerinin değiştirildiğini ya da tenzil-i rütbeye marûz kaldıklarını ifade etmektedir.

Enron olayında yapılan hile ve manipülasyonlar iki önemli ve temel sorun alanında toplanmaktadır. Bunlardan birincisi, makûl değer muhasebesinin neden olduğu ikili (*hibrid*) muhasebe sistemidir. Barlev ve arkadaşlarının araştırmasına (2004:354) göre, bu sistem “*hipotetik gelecek yöntemi*”ni<sup>3</sup> içermektedir. Mevcût kontrol sistemleri, tarihî maliyet muhasebesi çerçevesinde yeterli koruma ve önleme işlevlerini yerine getirebilmekte, makûl değer muhasebesi uyarınca hazırlanan malî tabloların dürüst olarak sunulması konusunda yeterli olamamaktadır, çünkü carî piyasa değerleri ya da makûl değer muhasebesinin belirlediği değerleri onaylayabilecek referanslardan yoksun bulunmaktadır. Söz konusu *ikili* muhasebe sistemi, raporlama sisteminin tutarlılığını çarpıtmakta, gelirin, kârın ve genel olarak malî tabloların makyajlanmasına izin vermekte ve mevcût kontrol sistemlerinin etkinliğini düşürmektedir.

Healy ve Palepu (2003:9) da makûl değer muhasebesinin Enron olayındaki merkezî rolünü vurgulamaktadır. Buna göre, makûl değer mu-

<sup>2</sup> Healy ve Palepu (2003:12), genel şirket performansı üzerindeki etkileri açısından önemli boyutlarda olan birkaç başarısız yatırıma özellikle değinmektedir. 2001’de su faaliyeti (*Azurix*) 287 milyon dolar, geniş band yatırımları 180 milyon dolar ve diğer yatırımlar 544 milyon dolar değer kaybetmiştir. Toplamda bu rakam, Enron’un 1998-2000 döneminde yaptığı sabit yatırımların % 22’sine ulaşan önemli bir büyüklüğe erişmiştir. Yine, 2001’de 1,9 milyar dolara mal olan bir elektrik santralinin 1,1 milyar dolar zarar ederek elden çıkarılması olayı da yaşanmıştır. Değeri düşen varlıklar ve uğranan zararlar Enron’un dış piyasalardaki ticarî iş modelinin sürekliliği konusunda kuşkular uyandırmıştır.

<sup>3</sup> Bu yöntemde sözgelimi 10 yıl belirli bir fiyattan enerji satılacağı öngörülerek hesaplanan kârı bugünkü malî tablolara kaydetmek mümkün olmaktadır.

hasebesi karmaşık ve uzun vadeli enerji sözleşmeleri ile ilgili işlemlerin bugünkü değer üzerinden kaydedilmesini ve dolayısıyla yönetimin gelecekteki kazançları tahmin etmesini gerektirmiştir. Bu yöntem, Enron yönetiminin gelecekteki faiz oranları ve enerji fiyatlarını istediği gibi tahmin ederek gelir tahakkuku yapmasında kullanılmıştır. Tonge ve arkadaşları (2003:9), tahminlerin gerçekçi olmayan, doğrulanması zor ve geniş takdir yetkisi kullanılan varsayımlara dayandırıldığını belirtmektedir. Sridharan ve arkadaşları (2002:281) da gelirin tahakkuk ettirilmesindeki bu önemli soruna değinmektedir.<sup>4</sup> Arnold ve Lange (2004:756) makûl değer belirlenmesinde enerji sözleşmeleri ve bu sözleşmelere dayalı türev araçları olan şirketlerin geniş bir hareket alanına sahip olduğunu ve sonuç olarak tahakkuk etmemiş gelir ve giderlerin kâr/zarar hesabına aktarıldığını ifade etmektedir.

İkinci sorun alanı, ÖAV'lar<sup>5</sup> ve konsolidasyon ile ilgili standartların uygulanmasında görülmektedir. Hartgraves ve Benston (2002:257)'a göre Enron'un ÖAV'ları kullanmasındaki temel sorun, zayıf sermaye yapılarına sahip olmalarına karşın Enron'un fiilen bütün riskleri üstlendiği ÖAV'ları konsolidasyona tabi tutmaması olmuştur. Morrison (2004:342)'in araştırmasına göre, kredi sözleşmelerine bakıldığında ÖAV'ların Enron ile konsolidasyonu gerekmemektedir, an-

cak yapılan yan/paralel ve gizli tutulan sözleşmelerde ilk sözleşmenin hükümleri geçersizleştirilmiş ve dolayısıyla konsolidasyon zorunlu hale gelmiştir. Culpan ve Trussel (2005:72) ÖAV'ların, Enron'un borçlarını devretmek ve Enron'a bankalar ve yatırımcılardan nakit desteği, diğer yatırımcılara da astronomik getiriler sağlamak için kurulduğunu saptamıştır. Bununla birlikte, ÖAV'lar gerçek malî durumun anlaşılmasını hem kamu, hem de yöneticiler için giderek karmaşıklştırmıştır.

Healy ve Palepu (2003:9-11)'nin araştırmasına göre de, Enron ÖAV'ları doğal gaz rezervleri gibi belirli varlıkları fonlamak ve bu varlıklar ile ilgili riskleri yönetmek amacıyla kurmuştur.<sup>6</sup> Bu sayede Enron'un bilançosunda borçlar olduğundan düşük, öz kaynaklar ve kâr ise olduğundan yüksek gösterilebilmiştir. Nitekim, ÖAV'lar yüzünden 1997-2000 döneminde kârın % 23,0'ına ve borçların % 6,0'ına ulaşan düzeltmeler yapılmak zorunda kalınmıştır. Culpan ve Trussel (2005:67) da, konsolidasyon sınırlarının altında tutularak kurulmuş ÖAV'lar yardımıyla Enron'un, milyar dolarlık borçlarını bilançodan ve faiz giderlerini gelir tablosundan uzak tutmayı başardığını vurgulamaktadır. Morrison (2004:352) % 3,0 asgarî öz sermaye kuralının, bir ÖAV'ı ilişkisiz olarak nitelendirmek için çok yetersiz olduğu halde Enron olayına kadar bütün

- 4 Sözelimi 1999'da Enron, Güney Amerika'da yapımı süren bir boru hattı projesini dayanak göstererek 65 milyon dolar gelir kaydetmiştir.
- 5 İlk olarak kullanılmaya başlandığı 1980'lerin başlarında, zayıf sermaye yapılarına karşın ÖAV'lar, ticarî alacaklar gibi varlıkların nakde dönüştürülmeleri için tasarlanmıştır. Zaman içinde, ÖAV'lar tesisler, makina ve cihazların satın alınmasında veya satılıp geri kiralanmasında da kullanılmaya başlanmıştır. ÖAV'lara satılan alacaklar genellikle nakit tahsil edilmiş, ilgili varlığın değeri ve satıştan kaynaklanan kâr/zararın tespitinde bir zorluk yaşanmamıştır. Sponsor kuruluş, ÖAV'ın borçlarını garanti etse de, bunun bir yükümlülüğe dönüşme olasılığı, bağımsız üçüncü taraflarca sağlanan sermayenin olması zararları karşılamakta yeterli olması dolayısıyla düşük düzeyde kalmıştır. Bu nedenle, konsolidasyon yapılmaması herhangi bir sorun yaratmamıştır. (Hartgraves ve Benston, 2002:256)
- 6 Finansal tablolara yansıtılırken, ÖAV'ların spondordan ayrı bir tüzel kişilik olduğunu belirlemek amacıyla bir dizi kural getirilmiştir. Buna göre, bağımsız üçüncü taraf olan ortakların, ÖAV'larda önemli tutarda sermaye payının olması (*riske atılması*) gerekmektedir ve bu pay ÖAV'ların toplam borç ve öz kaynağının (*dolayısıyla varlıklarının*) en az % 3,0'ı olarak yorumlanmıştır. Bağımsız üçüncü taraf ortakların ÖAV'larda % 50,0'dan fazla kontrol hissesini elinde bulundurması da diğer bir koşuldur. Eğer bu kurallar yerine getirilmiyor ise, ÖAV'lar sponsor firmanın faaliyetleri ile konsolide edilmek zorundadır.

uygulamaların bu kurala göre yapıldığını belirtmektedir. Hartgraves ve Benston (2002:245), ÖAV'lara ait malî tabloların sponsorun malî tabloları ile konsolide edilip edilmemesini ve ÖAV'lar ile yapılan işlemlerin bağımsız üçüncü taraflarla yapılan işlemler gibi değerlendirilip değerlendirilmemesini en önemli muhasebe sorunları olarak görmektedir.

Sims ve Brinkman (2003:245-55)'un araştırmasına göre Enron, ÖAV'ları iştirak gibi değil de, bağımsız tüzel kişilikler gibi yapılandırmıştır. Oysa ÖAV'lara sermaye koyarak katılan üçüncü taraflar, ya Enron tarafından sahip olunan, ya Enron tarafından fonlanan ya da Enron tarafından çeşitli nakdî ve aynı güvenceler verilen şirketler olmuştur. Başka bir anlatımla, ÖAV'lar Enron tarafından kontrol edilen ve ilişkili kuruluşlar durumundadır. Enron, ÖAV'ları SEC'in sıkı gözetiminden kaçırmak için bağımsız denetim firması AA'dan ve hukuk müşaviri Vinson&Etkins'den teknik destek almıştır, çünkü bu ortaklıklar iştirak olarak kurulsaydı, SEC daha ayrıntılı açıklamalar yapılmasını ve daha katı muhasebe yöntemlerinin uygulanmasını isteyebilecektir. Arnold ve Lange (2004:754-7)'a göre, ÖAV'lar ve hisse senedi opsiyonları ile yapılandırılan karmaşık finansman tekniklerinin amacı daha az vergi vermek, daha az bilgi açıklamak ve konsolidasyondan kaçınmaktır. Sims ve Brinkman (2003:245-6), Enron'un ÖAV'lara varlık satarak kârını yükselttiğini savunmaktadır. Tonge ve arkadaşları (2003:6), ÖAV'lara varlık satışının başka bir boyutu olduğunu, varlıklar ÖAV'lara satılarak bilanço dışına çıkarıldığında, varlık kârlılık oranlarının yapay olarak arttığını belirtmektedir. Healy ve Palepu (2003:11), yukarıdaki usûlsüzlüklere ek olarak ÖAV'ların yapılandırılması ile ilgili eksik, yanlış ve yanıltıcı

açıklamalar yapıldığını tespit etmiştir. Kamuya yapılan açıklamalarda Enron, likiditesini kaybetmiş yatırımlarındaki risklerini ÖAV'lar ile gerçekleştirdiği işlemler ile korumaya aldığı ileri sürmüştü, ancak yatırımcılar ÖAV'ların riskten korunmak için Enron hisse senetlerini ve malî garantilerini kullandığını hiçbir zaman öğrenememiştir.

ABD'de Enron olayına tepki olarak 2002'de muhasebe reformu yasası olarak da bilinen SOA<sup>7</sup> yasası çıkarılmıştır. Cullinan (2004:854) ve Revsine (2002:139) yasanın ana amacını, denetim sürecince yapılacak iyileştirmelerle denetim kuruluşlarının bağımsızlığını güçlendirmek olarak ifade etmektedir. SOA Yasası, Chabrak ve Daidj (2007:540)'a göre Enron olayından esas olarak üst düzey yöneticiler ve bağımsız denetçileri sorumlu tutmuş, bu nedenle yöneticileri riskli muhasebe uygulamalarından, bağımsız denetçileri ise bu uygulamalara göz yumması nedeniyle çeşitli yaptırımlara tabi tutmuş, dolayısıyla bu iki kesimin rehabilitasyonu piyasaların bozulan işleyişini düzeltmek için yeterli bulmuştur. Unerman ve arkadaşlarının (2004:988-9) araştırmalarına göre, Enron olayı münferit ve sistemik olmayan bir olay olarak tanımlandığından ilk tepki, belirli kişi ve kurumlar için kuralların sıkılaştırılması ve cezaların ağırlaştırılması olmuştur. ABD'deki kural bazlı standart rejiminin ayrıntılı kuralların sıkı bir uygulamasından ibaret olduğu, bu rejimin ekonomik ve ticarî işlemlerin amacını ikinci plana attığı için yaratıcı finansal mühendislik uygulamalarına yol açtığı, oysa İngiltere'deki ilke bazlı sistemin işletmedeki ekonomik ve ticarî faaliyetlerin malî tablolara gerçeğe uygun bir biçimde yansıtılmasında daha başarılı olduğu için bir çözüm önerisi olarak gündeme getirilmiştir.

<sup>7</sup> Sarbanes-Oxley Act

### 3. KISSADAN HİSSELER

**3.1.** Maddî duran varlıkların (*sabit varlıkların*) maddî olmayan duran varlıklara (*finansal varlıklara*) göre azalış göstermesi ile şirketlerin kazançları ve toplam değeri, finansal düzenlemeler ve araçlar yardımıyla manipülasyona daha açık hale gelmektedir. (Hake, 2005:599) Bu nedenle, şirketlerin malî yapılarında maddî olmayan duran varlıkların payı, maddî duran varlıkların payını önemli oranda geçtiği zaman, şirketler ölçme ve kontrol süreçlerini değiştirmek zorundadır. İş dünyasında bilgi yoğunluğunun artması, şebeke biçiminde örgüt modellerinin yaygınlaşması ve birleşmelerin çoğalması kontrol mekanizmalarını da değiştirmeye zorlamaktadır (Clarke, 2005:607), çünkü bilgi bazlı şirketlerde üretim doğrusal bir biçimde ve bir montaj hattı boyunca yapılmamakta, farklı düzeylerdeki çalışanların yaratıcı girdilerinin etkileşimi sonucunda gerçekleşmektedir. (Cohan, 2002:281) Bu açıdan, kontrol yapılarının kurumsal yapılara uygun duruma getirilmesi genel olarak denetimin etkinliğini arttıran bir faktör olabilecektir.

**3.2.** Türkiye’de kontrollerin etkinliğini azaltan faktörler saptanmalı ve bunların ortadan kaldırılması için özel ve kamu kesimi ile birlikte topyekûn çaba gösterilmelidir. Bu kapsamda, başka ülkelerin deneyimlerinden yararlanılabilir.<sup>8</sup> İlk planda benzer faktörlerden hareket edilip Türkiye’deki kontrol ortamının gerçeğe uygun bir fotoğrafı çekilebilir, daha sonra etkinlik arttırıcı düzeltme ve yenileme çalışmaları yapılabilir. Öte yandan, kontrol sistemlerinin kurulmasında

faydaların maliyetlerden daha büyük olacağı değerlendirilmektedir, çünkü hile ve usûlsüzlüklerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması durumunda söz konusu olabilecek kazanımlar paha biçilmez değerde olabilecektir.<sup>9</sup>

**3.3.** Bütün olası eksiklik ve olumsuzluklarına karşın yasalara uyum, Türk işletmelerinin kurumsal kültürleri ve daha önemlisi örgütsel davranışlarında öncelikli bir değer haline getirilmek zorundadır, çünkü Barefoot (2002:49-50)’a göre yasalara uyum, yöneticilerce çok maliyetli ve yararsız bir iş olarak görülür ve yasaların getirdiği maliyet ve kısıtlamalara katlanılmak istenmez ise, bu durumda yöneticiler astlarından şeklen yasalara uymasını ancak uyum için fazla zaman ve enerji harcamamasını dolaylı ya da örtülü olarak isteyebilir, personel de bu durumu bir görev sayıp harekete geçebilir. Bu arada bazı çalışanlar, sadece maliyetlerin azaltılmasıyla yetinmeyip yasaların sınırlarını aşmayı deneyebilir; sözcelimi zorunlu belgelemeyi ihmâl edebilir, kalite kontrollerini atlatabilir, kârlılığı etkileyen uygulamalarda kurullarla ilgili yaratıcı işlemlere girişebilir. Culpan ve Trussel (2005:76) de aynı çerçevede, yasalara ve iş ahlâkına uygunluğun eşzamanlı olarak amaçlanması gerektiğini savunmaktadır.

**3.4.** Yasalarda, ilkelere, standartlarda boşluklar, eksiklikler, yanlışlar, çelişkiler, açıklar var ise, bunlar er ya da geç kötüye kullanılmakta, kötüye kullanma sadece bir zaman, konjonktür, ortam konusu haline gelmektedir. Boşluksuz, açıklıksız, tam ve yanlışsız kurullar manzumesi

<sup>8</sup> Minelli ve arkadaşları (2009:939), takdir hakkını kısıtlayacak kadar ayrıntılı standartlar, denetçilerin niteliksiz olması, denetim ekibinin örgütlenmesi ve denetim politikalarındaki eksiklikler, işletmelerin kurumsal yönetim sistemlerindeki yetersizlikler, kontrol eden ve edilenler arasındaki uygunsuz ilişkiler ve çıkar çatışmaları, kurumları sorunlarını gizlemeye yönelen yasal boşluklar, denetimin gözetim organları ve yargı kuruluşlarından yeterince destek görmemesi gibi 25 faktöre işaret etmektedir.

<sup>9</sup> Bu anlayışla, FCPA (*Foreign Corrupt Practices Act-1977*) ABD’de iç kontrol sistemi kurmayı, fayda/maliyet tartışmalarına girmeden bir zorunluluk haline getirmiştir. Sadece kontrol sistemlerinin kurulması değil, finansal raporlamanın güvenilirliği denetim kalitesi ile ilişkili olduğundan bağımsız denetimin iç kontrol kavramının etkinliğine gereken önemi vermesi önerilmektedir. (Ennis ve Allen, 2005:122-3)

oluşturmanın aralıksız yürütülmesi gereken bir süreç olduğu baştan kabul edildiğinde bu konuda sürekli çaba harcamanın da doğal olduğu kabul edilecektir. Genel olarak kural ve standart oluşturmada kötüye kullanılmayı azaltmayı hedefleyecek “iyileştirme” çalışmaları yararlı olabilecektir. Başka bir anlatımla, özellikle “yasal” ve “yasal olmayan” arasında ince çizgiler bulunan gri alanlarda<sup>10</sup> olası kötüye kullanılmaya açık kurallar için sürekli iyileştirme çalışmaları yapılmak gerekmektedir. Bu kapsamda, uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile özellikle konsolidasyon, özel amaçlı varlıklar, türev araçlar, vadeli işlemler ve makûl değer muhasebesi gibi görece olarak yeni ve ileri muhasebe konularındaki açıklayıcı mevzuat ve yayın boşluğunun hızla kapatılması ve mevcûd bilgi birikimi ile bütünlüğünün sağlanması iyi bir başlangıç noktası oluşturabilecektir.

**3.5.** Örgütlü olarak işlenen suçların ortaya çıkarılmasında kamusal otoriteler ve özel kuruluşların ulusal ve uluslararası düzeyde tam bir işbirliği içinde olması gerekmektedir, çünkü bu tür suçlar Morrison’a göre (2004:349) sadece bağımsız dış denetim ile ortaya çıkarılamaz. Hile yapmak için bir anlaşma ya da işbirliği var ise, her bir işlemin tek tek denetlenmesi dahi bu tür bir hileyi ortaya çıkaramayabilmektedir, çünkü denetim müşteri ile iş ilişkisi içinde olan bankalar ve diğer üçüncü tarafların dürüst olduğu varsayımı üzerinde yürütülmektedir.

**3.6.** Batıda olduğu gibi, krizleri ya da skandalları normalleştirme ya da olağanlaştırma çabalarından Türkiye’de uzak durmak gerekmektedir, çünkü eğer her şey olağan, doğal, beklenen ve yapısal ise tek çözüm bunlara dönem dönem katlanmak, maliyet ve hasarlarını hafifletmeye

çalışmak ve hatta olumlu karşılamak olmaktadır. Nitekim sermaye ve refah birikimine dayalı maddeci batı kültürü ve kapitalist iktisadî sistemin merkezinde konumlanan muhasebe, bilançoda özel mülkiyet haklarını, gelir tablosunda sermayeyi emeğin üstünde görmekte, verimlilik, kârlılık ve rekabeti teşvik etmektedir. Bu öncelikler, “ben” kavramını diğer bütün kavramların üstüne çıkarmakta ve şirket skandalları kapitalizmin maliyetleri olarak değerlendirilmektedir. (Low, 2008:223-6)

**3.7.** Finansal bilgi kullanıcıları karar süreçlerinde muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgileri belirli kayıt ve şartlar altında kullanmak durumundadır, çünkü McMillan (2004:948-50)’a göre muhasebenin ürettiği finansal bilgiler kesinlik taşıyan, tartışmaya açık olmayan, her zaman geçerliliği olan bilgiler değildir. Muhasebe, doğa bilimlerinin inceleme konularını oluşturan gerçek fiziksel bir olguyu değil, insanî ve toplumsal bir faaliyeti, yani ticareti kayıt altına almakta, söz konusu faaliyetler hakkında tarihî ve tahminî bilgiler vermektedir. Muhasebe kararları ilkelere göre alınmak durumundadır, ancak bunlar kesinlik taşıyan bilimsel yasalar olmaktan çok belirli toplumsal ilişkiler içinde oluşmuştur ve dolayısıyla uygulamaya aktarılabilmesi için takdir hakkı kullanmak gerekmektedir. Muhasebe yargısı, çok ender durumda siyah ve beyaz tercihi yapmak anlamına gelmektedir, çoğunlukla birçok gri alanlar<sup>11</sup> mevcuttur. İnsanî unsur ve takdir yetkisini sınırlandırmak ve teknolojik ilerlemelerden yararlanmak suretiyle geliştirilecek bir muhasebe ve raporlama sistemi zorunlu olarak daha güvenilir ve geçerli finansal bilgi üretmeyecektir, çünkü muhasebenin toplumsal ve insanî temelleri böyle bir sonuca ulaşmayı engellemektedir. Bu durumda da,

<sup>10</sup> Siyah ve beyaz açıklığında olmayan alanlar

<sup>11</sup> Malf tablolarda hazırlanması sınırda yapılan bir faaliyet olarak anlaşılabilir, sınırlar ise risklidir ve bu nedenle yüksek düzeyde güvenlik ve denetim gereklidir. (Linsley ve Shrivess , 2009:502-6)



insanî muhakeme (*takdir*) ve güdülenme süreci, etkin bir muhasebe ve finansal raporlama sisteminin ana unsuru olmaktadır. Verili yapı ve koşullar dikkate alınarak, doğru ahlakî davranışı teşvik eden ve önemli tutarda ve örgütlü olarak ekonomik suç işleme olasılığını sınırlandıran yeni kontrol sistemleri geliştirilebilir ve mevcut sistemler iyileştirilebilir. (Burrowes vd, 2004:798) Bununla birlikte, muhasebecilerin iktisadî ve soysal olaylarda nötr olmadıkları, tam tersine belli baskı gruplarının çıkarlarını korumak amacıyla mücadele ettikleri kabul edilmelidir. Muhasebeciler öncelikle kendi refahlarını ve müşterilerinin refahlarını düşünmekte, dolayısıyla genel kamusal yararlar yerine toplumun bazı kesimlerinin çıkarlarına öncelik verme çabasına girmektedir. (Dwyer ve Roberts, 2004:869) Böyle bir kurulu yapı/düzen içinde muhasebe ve denetimin önündeki en önemli ve zor görev, ekonomiyi ve ticareti gerçeğe uygun biçimde kayıt altına almak, topluma doğru bilgiler sunmak, hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemektir. Başka bir deyişle, muhasebe ve denetim, ekonomik gerçekliği nesnel ve tarafsız biçimde yeniden üretip sunma görevi ile karşı karşıyadır. (O'Connell ve Brendan, 2004:737-42) Söz konusu görev layıkıyla yerine getirildiğinde mesleğe güvenin büyük ölçüde geri kazanılması beklenebilir.

**3.8.** Standart oluşturulurken teknik ve malî değerlendirmelerin etik ve sosyal değerlendirmeler ile birlikte yapılması ve dolayısıyla makro bir bakış açısı geliştirilmesi durumunda getirilen kurallar ve düzenlemelerin arkadan dolanılmasının önüne daha kolay geçilebilecektir, çünkü Marnet (2005:194)'e göre, neoklasik iktisat muhasebeyi teknik bir mekanizmaya indirgemiş, dolayısıyla ahlakî ve hukukî değerleri ikinci plana atmış, insan doğasını ve niteliklerini görmezden gelmiştir. Böyle bir ortamda GAAP ve GA-

AS gibi teknik kurallar bütününe uyum sağlamak amacıyla matematiksel modellere fazlasıyla güven duyulmuştur. Standartlara yüzeysel ve şeklen uyumda teknik formüllere güvenilmesi ise hilelerin ortaya çıkarılmasında denetçileri ahlakî ve hukukî değerlerden uzaklaştırmıştır. Dolayısıyla, etik politikaların kâğıt üzerinde kalması ve şirketlerin yapmak istediğini engelleyebileceği zaman hemen rafa kaldırılmaması gerekmektedir. Bu noktada, Barefoot (2002:50), üst yöneticilerin öncülük yaparak daha az kârlı da olsa etik politika seçeneklerini tercih edebilmesini ve etik ihlallerin, güvenilen personel tarafından da yapılsa cezalandırılması yoluna gidilmesini önermektedir.

**3.9.** Türkiye'de hem müşteri işletmelerde, hem de bağımsız denetim firmalarında bireyci kültürün uzaklaştırılması ve bunun yerine daha demokratik ve sosyal kültürlerin özendirilmesi için neler yapılması gerektiği üzerinde uygulamaya yönelik tartışmalar yapmak gerekmektedir, çünkü dünya görüşü muhasebe bilgilerinin doğru ya da hileli biçimde kullanılmasını etkileyerek muhasebe uygulamalarını bir dereceye kadar yönlendirebilmektedir. Nitekim Low ve arkadaşlarına (2008:228-35)'na göre, bireysel başarıyı refah/servet artışı olarak tanımlayan, madî ihtiyaçları karşılamanın öncelikli olduğu bir kültürde para ve değer özdeşleştirilmekte, daha pahalı olan daha değerli olarak algılanmakta, neyin doğru, neyin yanlış olduğu ile ilgili kararlar para kültürüne odaklı başarı anlayışından olumsuz yönde etkilenmektedir. Öte yandan, yönetici adayları okullarda, sistemi değiştirmek ya da düzeltmek için değil, olduğu gibi sürdürmek için eğitilmektedir. Para kültürüne dayanan kurumsal kültür, yasalar çerçevesinde topluma maliyetler yüklemeye ve yöneticilere ise kişisel zenginlikler yaratmaya izin veren bir anlayış<sup>12</sup> da içermektedir. Buna göre, yasalar çerçevesin-

<sup>12</sup> honest corruption

de kalmak kaydıyla yasaları açıkça ihlâl etmeyen her şey yapılabilir, meşrûdur. Bu durum, bir tür kılıfına uydurarak yolsuzluk yapmak anlamına gelebilmektedir. Yurttaşlar Enron'da servetlerini ve birikimlerini yitiren işçiler ile yasadışı olarak büyük servet biriktiren yöneticileri kıyaslamış ve bireyci kültürün gelir ve servet dağılımında meydana getirdiği adaletsizlikleri de görebilmiştir. Linsley ve Shrivess (2009:502-6) da bireyci kültürün finansal raporlama üzerindeki olumsuz etkilerini saptamıştır. Buna göre, bireyci kültürlerde malî tablolar risklere açıktır, çünkü yöneticilerin kâr yönetimine başvurma riski vardır. Bu risk, yönetimin takdir hakkını kendi kişisel amaçlarını gerçekleştirecek ve fakat teknik olarak kurallara uygun biçimde kullanması ile ortaya çıkmaktadır. Teknik olarak (*şeklen*) kurallara uygun olan muhasebe uygulaması ile muhasebe standardının özüne (*ruhuna*) uygun olan uygulama arasındaki sınır iyi tanımlanmamıştır. Bu durum Enron'un ÖAV ve piyasaya göre değerlendirme<sup>13</sup> örnekleri ile kanıtlanmıştır. Muhasebede takdir hakkı yok edilemeyeceğine göre bunun kimin yararına kullanıldığı konusu önem kazanmaktadır. Muhasebe ve denetim firmalarında kültür bireyci ise, denetim ve danışmanlık gibi farklı birimler arasındaki sınırlar daha belirsizdir, çakışmalar söz konusudur. Bireyci kültürde teknik muhasebe bilgisi sorgulanmaya açıktır, firmanın hedefleri malî temellidir, kişisel çıkarlara dayandırılan teşvikler bireyleri önceden belirlenmiş malî hedeflere yönelik çalıştırmak için kullanılır, denetçiler geleneksel rollerine uygun değil yenilikçi ve stratejik davranmaya eğilimlidir, denetim sürecinde ihtiyatlılık bir dereceye kadar gevşetilir, uyumlu ve itaatkâr olmak önemsenir. Sonuç olarak, bireyci

kültür denetçilerin etkinliğini azaltmış görünmektedir.

**3.10.** İşletmelerin kurumsal kültürü sosyal düşünmeyi de içermelidir. Shaub ve arkadaşlarına (2005:43-5) göre, sosyal düşünmek<sup>14</sup> ahlakî davranmanın en önemli unsurudur. Sosyal düşünmek, işletmenin hem içini ve hem de çevresini düşünmek anlamına gelmekte, kişisel etik değerler ve özellikle sosyal düşünmek gayri ahlakî davranışlarda bulunma olasılığını azaltmaktadır. Carson (2003:391)'a göre de sosyal düşünen personelin, gayri ahlakî işlemler yapması veya tartışmalı bazı davranışlar içine girerek bunlardan doğrudan<sup>15</sup> veya dolaylı<sup>16</sup> getiriler elde etmeye çalışması eğilimi bireyci düşünenlere göre daha düşük olmaktadır. Bu durum özellikle yöneticiler için geçerlidir, çünkü yöneticiler işletme yönetiminin ve işletmenin dış çevre ile ilişkilerinin tam merkezinde bulunmakta, hem hile yapmayacak, hem hile yapmasını teşvik etmeyecek, hem de hile yapılmasını önlemeye dönük kontrol sistemlerini kuracak ve etkinliğini sağlayacak bir konumda yer almaktadır. Bununla birlikte işletmenin tüm paydaşların çıkarlarının korunması ve sosyal refahın sağlanmasında tek tek bireylere ve bu arada yöneticilere aşırı güven duyulması doğru olmayacaktır. Dolayısıyla işletme yöneticilerine daha az yetki ve inisiyatif verilmesi düşünülebileceği gibi örgütsel değerler yardımıyla hareket alanlarının belirli bir doğrultu ya da çerçevede yönlendirilmesi de önerilebilir. Yöneticilerin, paydaşların çıkarlarını azamî seviyeye çıkaracak olsa da yalan söylememesi, aldatmaması ve hile yapmaması için işletmenin gözetimcilerine<sup>17</sup> özel bir görev düşmektedir.

13 mark-to-market

14 concern for others

15 vergi kaçırma, ilişkili kuruluşlarla yapılan danışıklı işlemler, içeriden öğrenenlerin ticareti, vb.

16 giderleştirme yerine aktifleştirme, şüpheli hesaplar için karşılık ayırmama, vb.

17 yönetim kurulu, denetim komitesi, düzenleyici ve denetleyici kamu kuruluşları, hissedarlar ve diğer paydaşlar

**3.11.** Kurumsal kültürün, dürüst bilgi akışını ve raporlamayı özendirilmesi ve dürüstlük, gerçeğe sadakat, etik çalışma, üretim ve para kazanmayı aşılması gerekmektedir. Aynı değerler işe almada ve yükselmede de seçme ölçütleri arasına eklenmeli, yazılı-sözlü sınavların ayrılmaz bir parçası haline getirilmelidir. Cohan (2002:280-1) hâlihazırda yöneticilerin genellikle olumsuz gelişmeleri saklama, halının altına süpürme davranışını vurgulamaktadır. Bilginin sansürlenmesi bu çerçevede teknik bir olay olmayıp üst yöneticiler de dâhil personelin kendi kişisel çıkarlarını koruma kaygısından ileri gelmektedir. Söz konusu davranış biçimi, üst yöneticilerin işitmek ve görmek istediklerini raporlama güdüsü ile birleştiği zaman ekonomik gerçeklik iyiden iyiye kaybolmaktadır. Boyd (2004:392) da, profesyonel hizmet verme peşinde değil, sürekli büyüyen gelir ve kâr peşinde koşan firmaların kurumsal kültürünün değişmesi gerektiğini, ancak bunun yasalarla gerçekleştirilemeyeceğini, yasaların kurumların içinde yaşayan kültürü etkileyemeyeceğini belirtmektedir. Bu nedenle bireylere, topluma, şirketlere ve devlete ayrı ayrı ve birlikte sorumluluk düşmektedir.

**3.12.** Enron olayı, denetlenmeyen piyasaların büyük ve vahim hatalar yapabileceklerini kamuoyuna öğretmiş olmalıdır. Bu çerçevede genel yararı korumak için şirketlerin kâr maksimizasyonunun ötesinde hedefleri olmalı, bunlar

kâr hedefini paydaşlar açısından kabul edilebilir sınırlara çekebilmelidir. Başka bir deyişle, kârın, büyümenin, sermaye birikiminin üst sınırları olmalıdır. Şirket yöneticilerinin, hissedarların, vergi otoritelerinin ve siyasetçilerin hırslı ve saldırgan politikalar ile hep daha yükseği, fazlayı, hızlıyı ve kolayı istemeleri gerçekçi değildir, zira herkesin, her kişinin veya kurumun en hızlı, en yüksek, vb olması madden ve fiziken mümkün olmadığı halde böyle bir durum mümkün imiş gibi rekabet içine girmek yanlış kaynak tahsislerine neden olabileceği gibi ahlâkî olmayan davranışları da kaçınılmaz olarak beraberinde getirebilecektir. Bu nedenle, kâr, ücret, temettü, vergi maksimizasyon ve birikim<sup>18</sup> hedeflerinin gerçek anlamda ahlâkî, teknik, idarî, malî kısıtları saptanmalıdır. İktisadî, malî ve ticarî sistem topyekûn düşünüldüğünde sosyal, insanî, çevresel boyutların ciddî derecede ihmâl edildiği ortadadır. Maksimizasyon hedeflerine, gerçekten uygulanabilir sosyal, insanî, çevresel kısıtlamalar getirmek, iktisadî, malî ve ticarî sistemin kullanmak zorunda olduğu denetimin ölçütlerinden biri haline getirilebilir. Bu alanlarda belirlenecek kısıtlar ve diğer endüstriyel ve sektörel standartlar sayesinde birçok çöküş veya kriz meydana gelmeden önlenebilecek ya da en azından hasarları hafifletilebilecektir. Böylelikle, hem iktisadî, malî ve ticarî sistem erken uyarı görevi görebilecek yeni denetim ölçütlerine kendini açık tutmuş olabilecek, hem de serma-

<sup>18</sup> Duska (2005:20-1)'ya göre, servet biriktirmek bir işletmenin temel hedefi olursa, şirketin gittiği doğrultuyu kontrol edecek daha yüce bir amacı kalmamaktadır. Birikim kendi başına bir amaç olduğunda, herhangi bir sınır tayin edecek daha üstün ve önemli bir ilke ya da kılavuz kalmamaktadır. Aynı şekilde birikim temel amaç olduğunda, ne kadarının yeterli olduğu sorusunun karşılığı yoktur. Yeterli tutarı belirlemede düşünülecek tek faktör, sadece neyin yasal olduğudur, çünkü hep daha çok biriktirmek esastır ve bütün enerji bu birikime imkân veren yasal yolların bulunmasına harcanmaktadır. Bu nedenle, şirketlerin temel hedefi kâr maksimizasyonu olmamalıdır, çünkü bu birikim için birikim (*kâr*) anlamına gelecektir. Tam tersine şirketler sadece, piyasada ayakta kalmak, süreklilik sağlamak ve son kullanıcılar için yararlı ürünler üretmek için kâr etmelidir. Nitekim denetim firmaları, 1990'lardan itibaren sorumlu denetimin önemini arka plana atmış ve büyük ölçüde danışmanlık gelirlerine yaslanmaya başlamış, bu şekilde gelir kaynaklarını arttırarak daha büyük birikim sağlamış, ancak genişleme ve birikimin amacını, miktarını, kapsamını açık biçimde tanımlamamıştır. Öte yandan, şirketlerin gerçek amacı Cohan (2002:291-2)'a göre, hissedarların refahını arttırmak değildir. Sadece hissedar refahının arttırılması kârın maksimizasyonu ve hisse senedi fiyatlarının seyri ile ilişkilendirilecektir; bu nedenle gerçek amaç, paydaşların ve dolayısıyla toplumun refahının arttırılması olmalıdır.

yedar ve hissedarlardan başka yurttaşlar ve toplum da denetimden yarar görmeye başlar ise denetimin saygınlığı artabilecektir.

**3.13.** Başarılı şirketler için medyanın ve piyasaların yarattığı aşırı olumlu hava ve iyimserlik dönüp o şirketin yöneticilerini etkisi altına alabilmekte ve bu durumun devam etmesi için her türlü operasyon ya da manipülasyonun yapılabilmesine ortam hazırlamaktadır. Bu nedenle, şirket analizlerinin tek yanlı değerlendirmeler olmaktan çıkarılabilmesi için özellikle finansal basın ve yayın organlarının özgürlüklerinin tam bir güvence altında olması ve bu organların asal işlevinin övmek değil, eleştirmek ve uyarmak olduğu göz önünde tutularak asal işlevin önündeki engellerin kaldırılması özellikle finansal bilgi kullanıcıları ve genel olarak kamu yararına olacaktır. Aynı şekilde, Türk yatırımcısının özellikle ekonomi ve finans basınında çıkan haberlerin bir dereceye kadar yönlendirilmiş ya da çarpıtılmış olabileceğini dikkate alarak finansal bilgiyi birden fazla kaynaktan doğrularak kullanmaya özen göstermesi ve sağlıklı finansal bilgi üretiminin koşullarını bilmesi<sup>19</sup> rasyonel davranmanın gereğidir.

**3.14.** Denetim çalışmalarında sadece özel kesimde değil, kamusal ya da yarı resmî ya da kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda da hile yapılabileceği ve hatta bu gibi kuruluşlarda riskin daha yüksek olduğu<sup>20</sup> unutulmamalıdır. Kamu kuruluşlarına karşı kamunun gösterdiği ilgisizlik kâr amacı olmayan kuruluşları için fazlasıyla geçerli varsayılabilir. Söz konusu kuruluşlarda iç ve dış denetimin hiç olmadığı ya da etkin olmadığı, kamu denetiminin ise düzenli olmadığı düşünüldüğünde muhasebe hilelerinin boyutlarının giderek büyümesi beklenmelidir.

**3.15.** Hata ve hile çizgisinin birbirine çok yakın olduğu ve hataların hile olabileceği ya da hileye dönüşebileceği (O'Connell ve Brendan, 2004: 742), küçük ve önemsiz olduğu gerekçesi ile birtakım hata ve hilelerin üzerine gidilmemesinden özellikle kaçınılması gerektiği, küçük de olsa kontrol sistemlerini aşabilen bu tür hileler sağlıklı bir şüphecilik yaklaşımı ile ele alınmaz ise, sistemin zaafiyetlerinin bu kez daha büyük hileler yapmak amacıyla kötüye kullanılabilceği<sup>21</sup> noktaları denetim çalışmalarında göz önünde bulundurulmalıdır.

**3.16.** İşletmeleri gözetim altında tutmakla so-

<sup>19</sup> Clark (2002:115-6) finansal bilginin sağlıklı biçimde üretilmesinin koşullarını işaret etmektedir. Buna göre, bilişim ve iletişim çağında, ekonomik, toplumsal ve hatta kişisel yaşam zamanlı ve doğru bilgi üzerine kuruludur ve toplum bilginin bedelini ödemeye hazırdır. Bilginin bedelini ödeyenin gündemi toplumsal gündemden (*refahın sağlanmasından*) farklıdır. Onların gündemi, bilginin içeriğine, ana konusuna, kapsamına ve yönüne nüfuz etmiştir. Tüketiciler ise bilgileri (*kablolu yayın ücretlerine rağmen*) reklâm dolu ve destekli televizyonlardan almaktadır. Basılı yayınlar da, gerçek maliyetlerini karşılayamadıkları için reklâmcılara güvenmek zorundadır. Yatırım danışmanlarının aldığı yayımların çoğu da reklâmlar tarafından desteklenmektedir. Bu nedenlerle, finansal bilgi kullanıcıları aldıkları bilgiler konusunda uyanık olmalı, bilginin kaynağı, güvenilirliği ve tutarsızlıklarını dikkate almalıdır.

<sup>20</sup> Stalebrink ve Sacco'ya göre (2007:489-503), kamu kesiminde muhasebe hileleri, ekonomik değil siyasal güdülerle, seçilmişlerce değil atanmışlarca yapılmakta ve meşrulaştırılmaktadır. Kamu kesiminde yatırımcılar ve alacaklılar tarafından daha az ilgi gösterildiği için muhasebe hilelerini ortaya çıkaran mekanizmalar daha yavaştır. Kamudaki kazanılmış hakları özel şirketlere göre daha az olduğu için finansal bilgi kullanıcıları daha dikkatsiz olmaktadır, dolayısıyla hileler daha uzun bir süre ortaya çıkarılmadan devam etmektedir. Kamuda çoğunlukla varlıkların kötüye kullanılması ile ilgili hileler yapılmaktadır. Kamu kuruluşları genellikle küçük bir fazla yaratmak için muhasebe hilesi yapmaktadır, çünkü bir açık durumu o kuruluşun kendi imkânlarıyla yaşayamadığını, büyük bir fazla ise vatandaşların gereğinden fazla vergi ödediklerini gösteriyor olabilir. Bu nedenle küçük bir fazlalık olması istenmektedir, büyük bir fazlalık politik sorumluluğu da işaret edebilmektedir. Türkiye'de kamusal kuruluşlar tüm bu noktalar göz önünde tutularak da denetlenebilir.

<sup>21</sup> Sims ve Brinkman (2003:251) Enron kültürünün küçük ve önemsiz kural ihlallerine izin vermesi nedeniyle küçük ve artan oranlı ihlallerin toplamından büyük bir iş kazası ve karmaşası çıktığını ifade etmektedir.

rumlu olan organların ve en başta yönetim kurulu ve bağımsız denetçilerin karar alırken rasyonel davranmalarını engelleyen ya da kısıtlayan faktörlerin ortadan kaldırılması ya da etkilerinin hafifletilmesi için topyekûn çaba göstermek yararlı olabilecektir. Marnet (2005:194-7)'e göre, seçimler ve kararlar sadece mantıksal muhakemeye (*rasyonel davranışa*) dayanmamakta, aynı zamanda önyargılar, kalıplar, şablonlar, kategorik düşünce, bilişsel ve takdire dayalı kestirme yollar<sup>22</sup> tarafından biçimlendirilebilmektedir. Bunların önemli olduğu kabul edilirse, gözetim organlarının rasyonel aktörler olduğunu varsayan mevcûd kural ve düzenlemelerin etkinliği tartışılabilir, bu ise kurumsal yönetim mekanizmalarında önemli değişikliklere neden olabilecektir. Burada amaç, gözetimciler ve yöneticilerin ekonomik davranışlarının arkasında yatan gerçek güdüleri bulabilmektir. Kurumsal yönetim organlarına yüklenecek görevlerin belirlenmesi ve tanımlanmasında bu yapı ve özelliklerin farkında olunması durumunda organların etkinlik derecesi yükseltilebilecektir.

**3.17.** Türkiye'de düzenleyici kuruluş olan SPK'nın idarî ve malî açıdan tam bağımsız olması kamunun genel çıkarlarının korunmasında

en etkili önlemlerden birisi olacaktır. Nitekim ABD'de sistem konjonktürel olarak başarısız olduğunda ya da krize girdiğinde düzenleyici ve denetleyici kuruluşların bağımsızlıklarının güçlendirilmesi tartışmaları yoğunlaşmaktadır. Sözelimi Revsine (2002:139-140) SEC'in bütçeden alacağı kaynakların arttırılması ile güçlendirilmiş kamuya açıklama kurallarının uygulanması ve gözetim ile denetim komitelerinin izlenmesi görevlerinin daha etkili yerine getirilebileceğini savunmaktadır. Artan bütçe, hem gözetim kurulu (*PCAOB*)<sup>23</sup>, hem de meslek kuruluşunun (*AICPA*)<sup>24</sup> denetim faaliyetlerini izlemeye dönük olarak kullanılacaktır. Briloff (2000:12) SEC'in hem maddî, hem de insan kaynakları açısından çok sınırlı olan kaynaklarının arttırılması, bu noktada kamu ya da devlet karşıtı önyargıların aşılması, SEC personelinin düşen ücret ve artan iş yüküne karşı desteklenmesi ve böylece SEC'den piyasalara geçişlerin azaltılması gerektiğini ifade etmektedir. O'Connell ve Brendan (2004:745) da aynı doğrultuda düzenleyici ve denetleyici kuruluşların idarî ve malî açıdan bağımsız olması, bunun için ilk önce denetim ve gözetime daha çok kaynak aktarılması gerektiğini vurgulamaktadır.

<sup>22</sup> Marnet, (2005:205) rasyonel karar verme modelinde gözetim organlarının gelecekteki gelirlerini ve sektörel konumunu dikkate alarak davranışlarını disipline edeceği ve dolayısıyla hileli davranışlardan kaçınacağı varsayımının yapıldığını, oysa bilişsel psikoloji araştırmalarında takdir, karar, seçim ve davranışın sadece mantığa dayalı olmadığını belirtmektedir. İnsanın verdiği kararlar, birçok bilişsel önyargılar, sezgiler ve kestirme yollardan etkilenmektedir. Önyargılar ise duygular, organik faktörler ve otoriteye ve gruba uyum baskısından etkilenmektedir. Kişi, nerede ve ne şekilde önyargılı olduğunu görmesine rağmen önceki deneyimlerine dayanarak önyargılı düşünmeye ve davranmaya devam edebilmektedir. Önceki deneyim ve kararlara aşırı bağlılık, kaynakların yanlış projelere tahsis edilebilmesine yol açmaktadır. Önceki deneyimleri destekleyen veriler abartılmakta, desteklemeyen veriler önemsenmemektedir. Olumsuz sonuçlarla karşılaşan bireyler bunları bilinçli olarak ve olumlu yönde çarpıtmaktadır. Zararı kabul etmek yerine onu gizlemeyi ve dolayısıyla daha riskli davranmayı tercih edebilmektedir. Ayrıca grup içinde tek aykırı ses olmak rahatsız edicidir. Grubun ortak yanılsamaları, güçlülük duygusu, oybirliği varsayımları, otosansür ve muhalif düşünenlere karşı tabular statükoyu korumaya ve farklı yorumların değersiz görünmesine neden olabilmektedir. Denetçiler de nesnel yöntemler kullanabilecekleri yerde kestirme yollar, sezgiler ve önyargılarını kullanabilmekte, doğrulayıcı olmayan kanıtlardan çok doğrulayıcı kanıtları arama ve kullanma eğilimi göstermekte, çalışma kâğıtlarını incelemek yerine belleklerine aşırı güven duymakta, bu da dikkatsizlik ve hatalara yol açmaktadır.

<sup>23</sup> Public Companies Accounting Oversight Board

<sup>24</sup> American Institute of Certified Public Accountants

**3.18.** Hile ya da usûlsüzlükleri kamuya ayrıntılı ve açıklıkla duyurmaktan kaçınan bir tutumun Türkiye'deki düzenleyici kuruluş tarafından benimsenmemesi ve gerek olayların hızla üzerine gidilmesi, gerekse hile olaylarına karışan kuruluşlar ile ilgili bilgilerin kamu ile paylaşılması konusunda piyasalarda istikrarsızlık ya da refah kaybı gibi kaygıların süreci etkilememesi yaşamsal önem arz etmektedir. Yaşanan olayları saklama ya da olayların üstüne örtme tutumunun<sup>25</sup>, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılması sürecine herhangi bir yararı olmayacaktır, çünkü süreç tam bir başarı için ulusal ve uluslararası tüm dinamiklerin harekete geçirilmesini gerektirmektedir. Öte yandan, Türkiye'de açılan dava dosyalarının ve eklerinin incelenmesi, denetçilerin mahkemeye çağırılması, çalışma kâğıtlarının ve denetim raporlarının analiz edilmesi ve kalite kontrol çalışmaları yoluyla denetçi kalitesi ve performansının izlenmesi ve kamuya duyurulması bağımsız denetim firmalarının ve denetçilerin etkinliği ve verimliliğini teşvik edici unsurlar olabilecektir. Nitekim Fuerman (2004: 914-7)'a göre, denetçilerin performansları özen ve titizlik içinde, inandırıcı biçimde, eylemli olarak izlenir ve kamuya duyurulursa, denetçiler davalardan, SEC'in soruşturmalarından ve yargısal soruşturma ve kovuşturmalardan kaçınmak için gereken düzeyin üstünde performanslarını yükseltmek için çabalayabilir. Bu ilâve güdü, etik, manevî ya da toplumsal nedenlerden kaynaklanabilir, ancak her halûkarda kişisel çıkarların ötesinde düşünmeyi gerektirecektir. Hissedarların şirket yönetim kurulları ve diğer kurumsal yönetim unsurlarını yakından ve eylemli olarak izlemeleri ve sonuç olarak kurumsal yönetim etkinliğinin yükselmesinde olduğu

gibi denetçilerin de yakından izlenmesi ile performanslarının artması mümkün olabilir.

**3.19.** Muhasebe eğitiminin hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında yeni beceriler kazandıracak biçimde düzenlenmesi ve bu amaçla içeriğin zenginleştirilmesi yakıcı bir ihtiyaç haline gelmiştir. Mevcût üniversite eğitimi, Revsine (2002:142)'e göre işlemlerin ekonomik özü ve amacından daha önemli sayılmayacak olan teknik bilgiler aktarmaya devam etmekte ve kural ağırlıklı dersler finansal tablolarda hileler yapılmasına neden olan ekonomik güdüleri ve sözleşmeleri büyük oranda göz ardı etmektedir. Ders içerikleri analitik becerileri geliştirmekte, gerçek yaşamdan örneklere dayanmamakta, yetenekli öğrencileri bu alandan uzaklaştırmakta, dolayısıyla geriye deneyimsiz denetçiler ve gerçek yaşamda finansal raporları analiz etmeye hazır olmayan bilgi kullanıcıları kalmaktadır. Bu nedenle öğrencilerin, malî tablolar analizine sağlıklı bir şüphecilik ile yaklaşmaya, rakamların arka planına bakmaya ve böylece raporlanan rakamların iktisadî faaliyetleri ve performansı dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını düşünmeye yönlendirilmesi gerekmektedir. O'Connell ve Brendan (2004:739), muhasebe alanında çalışan akademisyenlerin finans ve ekonomi öğrencilerine dönüştüğünü tespit etmekte, akademik çalışmaların gerçek yaşamdan alınan sorunları çözmeye yönelik yapılmasında meslek itibarı açısından yarar bulunduğunu ileri sürmektedir. McMillan (2004:952) yüksek öğrenim ve eğitim çalışmalarının, denetçi kültürüne özellikle kaybedilen ahlakî değerleri ve meslekî ilkeleri aşlamayı hedeflemesi gerektiğini savunmaktadır. Low ve arkadaşları (2008:

<sup>25</sup> Morrison (2004:351)'nin tespitlerine göre, ABD'nde SEC ve siyasetçiler Enron ve AA ile ilgili bir hile iddiasının piyasaları istikrarsızlaştıracağı ve toplumsal refahı olumsuz etkileyebileceğini düşünmüş olabilir, ki bu durum olayın önüne geçilmesini sağlayamayacağı halde iktisadî ve sosyal toplam maliyetin önemli derecede artmasına neden olmuştur.

237-50), üniversitelerde muhasebe eğitimi verilen bölümlerin dışarıdan fonlanmasının yarardan çok zarar getirebileceğine ve muhasebe eğitiminin öğrencilere belirli nitelikler<sup>26</sup> kazandırması gerektiğine inanmaktadır.

**3.20.** Türkiye, ilke bazlı standart yayım ve uygulama çalışmalarına aynı doğrultuda devam etmelidir, çünkü denetimin salt ayrıntılı ve kesin çizgilerle tanımlanmış kuralları uygulama çalışmasına indirgenmesi beraberinde denetçilerin otomatlaşması veya robotlaşmasını getirmekle kalmamakta, ahlakî tavırlar geliştirmesini ve her halûkârda olması gerekeni ve doğruyu yapan ve yolsuz işletme yönetimlerinin baskılarına direnen centilmenlik mesleği olmasını engellemektedir. (McMillan, 2004:948-50) Ayrıca kalite kontrol çalışmalarının artırılması ve kontrol ortamının iyileştirilmesi çabalarının aralıksız sürdürülmesi önemlidir, çünkü kural bazlı rejimin şekli uygunluğa öncelik tanıyan yaklaşımla denetçileri alt düzeyde yapılan işleri üst düzeyde yapılan işlere oranla daha çok zaman ayırmaya yöneltebilmektedir. (Low vd, 2008:236) Teknik faktörler ve kontroller gereğinden çok önemsenirse, denetim sürecinde ortaya çıkması olası eleştirel görüşler bastırılmaktadır. Standart

denetim işlemleri, uzmanlaşmış denetçileri eleştirel katkıları yapmaktan alıkoymuştur. Ayrıca denetim firmalarında temel amaç kâr etmek olunca, bu durum ister istemez denetçilerin takdir hakkının kullanılmasını etkileyebilmektedir. (Minelli vd, 2009:935-8) Bu çerçevede özün şekle üstünlüğü ilkesi<sup>27</sup>, ilke bazlı standart rejimi uygulamalarından da yararlanarak bütün zorluklarına rağmen tam olarak uygulamaya geçirilmeye çalışılmalıdır. (O'Connell ve Brendan, 2004:745)

**3.21.** Türkiye'de yaşanan ya da yaşanacak muhasebe hile vakalarının, aynen uçak kazalarının incelenmesinde olduğu gibi, yargısal süreç başlamadan veya süreçle paralel olarak bağımsız bir uzmanlar ya da bilirkişi kurulunca soğukkanlı ve bilimsel bir biçimde incelenmesi önerilebilir (Healy ve Palepu, 2003:23-4), çünkü yargı kuruluşları suçların nedenleri ile ilgilenmekle birlikte, onları ortaya çıkarmakla ve yok etmekle yükümlü olmayıp daha çok sonuç odaklı olmaktadır. Neden odaklı çalışacak böyle bir olay tespit ve inceleme kurulu yaklaşımı ise, suç ya da suçları birkaç kişiye ya da tarafa yüklemek yerine oluşumuna katkıda bulunan bütün faktörleri hesaba katarak sorunun tanımlanmasını

<sup>26</sup> Bu bağlamda eğitimin yasadışı olmayan ama etik de olmayan durumlarda öğrencileri etik hareket tarzlarını izlemeye yönlendirmesi, finansal çıkarların kısa vadeli bakış açısı ile uzun vadeli etik ikilemler arasında denge kurabilecek nitelikte insanlar yetiştirmesi, muhasebe politikalarının belirlenmesinde ve muhasebe uygulamalarında yapılan seçimlerin aynı zamanda ahlakî açıdan da doğru seçimler olmasını sağlaması beklenmektedir. Muhasebe eğitiminde amaç, sadece öğrencilere etik bilgileri aşılacak değil, etik davranma iradesi vermektir. Bunu yapmanın yollarından biri, öğrencinin bakış açısını genişletmek ve mesleğini icra ettiği geniş siyasal ve toplumsal bağlamı algılamasını sağlamaktır. Dersler kalite, dürüstlük, şeffaflık ve hesap verilebilirlik kavramlarıyla birlikte verilmelidir. Eğitim teorik tartışma düzeyinde kalır ve uygulamalı olmazsa mevcut sistemin adaletsizlik ve eşitsizliklerini meşrulaştırma aracına dönüşebilecektir. Son olarak, gerçek iş ortamlarından sorunlarla karşılaştıklarında bunlarla baş etmeye yarayacak bir etik eğitimi gerekli ve yararlı olacaktır. Bunun da ayrı bir etik dersi olarak değil, etik değerlerin bütün derslerin içine dağıtılması durumunda daha etkili olacaktır varsayılabilir. Bu kapsamda, diğer derslerde muhasebe teknik ve uygulamalarının ne gibi yansımaları olduğu gösterilebilir. Bu ise öğrencilerin disiplinler arası bağlantılar kurmasını sağlayabilecek farklı yetenekler geliştirmesini gerektirmektedir.

<sup>27</sup> Özün önceliği, uluslararası muhasebe standartlarında (IAS), Amerikan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (US GAAP) göre daha kapsamlı bir şekilde yer almaktadır. US GAAP'da, özün önceliğinin ayrı bir tanımı yapılmamış, güvenilirlik ve temsil dürüstlüğü kavramının içinde ele alınmıştır. IAS ise bu ilkeyi daha kesin ve açık bir şekilde tanımlayarak işlemlerin ekonomik amacı ve malî gerçeklikle uyum içinde olması gerektiğini belirtmektedir. IAS'e göre özün önceliği, sadece işlemlerin kaydedilmesinde değil, muhasebe politikalarının seçiminde de kullanılmaktadır. (Baker ve Hayes, 2004:768-70)

da ve düzeltici önlemlerin geliştirilmesinde daha etkili olabilecektir.

**3.22.** Amerika'yı Türkiye'de yeniden keşfetmeden önce muhasebe ve denetim sektörlerindeki aşırı yoğunlaşmanın mutlak surette önüne geçilmesidir, çünkü Boyd (2004:392-3)'a göre aşırı yoğunlaşma müşteriler için seçenekleri azaltmaktadır. Büyük firmaların örtülü de olsa uyumlu davranış içinde olması, içlerinden birinin doğruluk ve itibar kavramlarını öne çıkarıp rekabetçi olma isteğini bastırabilmektedir. Daha az yoğunlaşmış bir pazarda en az birkaç firma tarafsızlık, bağımsızlık, nesnellik gibi özellikleri ile öne çıkabilir. Sektörün danışmanlık hizmetlerinin denetimle eşzamanlı olarak verilebilmesi ya da kurumsal kültürün değiştirilmesi konusunda inisiyatif almamasına bakılarak yoğunlaşmanın azaltılması isteğinin sektörün içinden gelmesi olasılığının zayıf olduğu, inisiyatifin yine yasamadan ya da düzenleyici örgütlerden gelebileceği tahmin edilebilir. Fuerman (2004:914) da büyük denetim firmalarının büyüklüğü kadar karmaşıklığının da ayrı bir sorun oluşturduğuna işaret etmektedir. Bu firmalarda birçok birey ve grup bulunmaktadır ve bunlar tek yönlü olarak sadece kendi amaçlarını gerçekleştirmek için hareket eder ise, birbirleriyle şiddetli biçimde çatışabilmektedir. Büyük firmalar zamanla bu karmaşıklığı yönetecek bir kültür, değerler manzumesi, etik ve liderlik geliştirebilmiştir, ancak kendi dışındaki kişi, grup, düzenleyici kuruluş veya devleti etkileyebilen bu kuruluşlar buna karşılık tehdit altında kaldıklarında bunları ve meslek örgütlerini işlevsiz hale getirebilmektedir. Büyük denetim firmaları, konuyla ilgili araştırmaları da yönlendirebilmektedir.<sup>28</sup> Bu

nedenle, gerçek ve doğru sonuçlara ulaşmak için araştırma çalışmalarının malî ve bilimsel özerklik içinde gerçekleştirilmesi özel önem taşımaktadır.

**3.23.** Türkiye ölçeğinde denetim firmalarının personel yetiştirme politikaları denetim elemanlarının sadece çalıştıkları firmaya uyumu konusunda değil, kamusal yararlaraya uyum konusunda eğitilmesini de içermelidir, zira büyük denetim firmalarının personel yetiştirme politikaları (*sosyalleştirme politikaları*) Wilkinson (2003: 60-76)'a göre, tek yanlı olarak personelin ait olduğu gruba itaatini amaçlamaktadır. Personelden beklenen grup davranışı gerek eğitim yoluyla, gerekse gözlem yoluyla öğrenilmektedir. Bireylere neyin norma uygun olduğu anlatılmakta ve ondan bunu yapması beklenmektedir. Bireyin önceden sahip olduğu inanç ve düşünceler kurumsal değerlerle tutarlı bir hale getirilmektedir. Aslında denetim firmalarının yararı ile kamu yararı aynı yönde olmak durumundadır, ancak aşırı sosyalleştirme stratejileri, bireyleri kendilerini ve toplumu düşünemeyecek kadar uyumlu hale getirmektedir. Sonuç olarak, firmaya bağlılık kamu yararını koruma aşamasında meslekî sorumlulukların üstüne çıkmaktadır. (Cohan, 2002:290) Ayrıca yeterli eğitim çalışması yapılması ve mevcûd birikimin denetçilere aktarılması, güncellenmesi ve gelecek kuşaklara aktarılması yaşamsaldır, çünkü Largay (2002:155)'a göre, 30 yıl önce de Enron olayına benzer olaylar olmuştur, ancak bunlar arkadan gelen yeni denetçilere aktarılmadığı için unutulup gitmiştir. Yeni mezûn deneyimsiz denetçiler bir yandan denetim maliyetini düşürürken denetim riskini yükseltmiştir. Mezûniyetten sonra 150-200 sa-

<sup>28</sup> Sözelimi çok bilinen ve atf yapılan COSO (*Committee of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission*) çalışması (Fraudulent Financial Reporting : 1987-1997 An Analysis of U.S. Public Companies", March 1999) üçü de Ernst&Young çalışanı olan Beasley, Carcello ve Hermanson tarafından yapılmıştır. (Briloff, 2000:1-3) Bu tür araştırmalarda büyük denetim firmalarının denetimi ve denetçileri diğer denetçilerden daha nitelikli bulunmakta, denetçilere açılan davaların anlamsız olduğu savunulmakta, hile sadece SEC'in açtığı soruşturmalarda sınırlandırılmakta, düzeltmeler hile belirtisi olarak kabul edilmemektedir. (Fuerman, 2004:913)



atlık zorunlu denetim eğitiminin yeterliliği kuşkuludur. Eğitim süresini kısaltmak ve eğitim koşullarını gevşetmek denetçi arzını arttırabilir, ancak iyi yetişmiş denetim personelinin kıt olması denetim kalitesini her halükarda düşürecektir.

**3.24.** Rotasyon yararlı bir uygulama olmakla birlikte, sadece denetçilerin değil denetim kuruluşlarının rotasyonunun daha etkili olabileceği değerlendirilmektedir, çünkü tek başına denetçilerin değiştirilmesi, denetim kuruluşu ve denetlenen kuruluş arasında yaşanabilecek gereğinden fazla yakınlaşmayı engelleyemeyebilecek ve denetçinin bağımsızlığı risk altına girebilecektir. Bu nedenle, Türkiye’de hâlihazırda uygulamada olan firma rotasyonunun olduğu gibi sürdürülmesi, ancak denetim süresinin belirlenmesi ve tercihen daha da kısaltılması konusunda mevcut uygulamalardan gözlenen sonuçlardan ve ülke uygulamalarından yararlanılması uygun olabilecektir.<sup>29</sup>

**3.25.** Türkiye’de denetim firması ve müşteri işletme yönetimleri arasında denetim ilişkisin-

den<sup>30</sup> kaynaklananlar dışındaki tüm ilişkilerin gelişmesini ayıplayacak ve hatta engelleyecek her türlü çabanın gösterilmesi gerekmektedir. Briloff (2000:8) denetim firmalarının düzeltme taleplerinden vazgeçmesini ve bu noktada gerekli direnci göstermemesini denetçiler ve müşteri işletme yöneticileri arasındaki özel ilişkiler ile açıklamaktadır. Buna göre, denetim planlaması ve programları önemli yanlışlıkları ortaya çıkarıyor, fakat denetçi ve yönetim karşı karşıya geldiklerinde yönetimin açıklamaları ikna edici bulunarak düzeltme isteklerinden vazgeçiliyor ise, denetim o zaman anlamsız bir faaliyet haline gelmekte ve denetim firmaları bu koşullarda bekçi köpeğinden süs köpeğine<sup>31</sup> dönüşmektedir. Bu çerçevede, ilk olarak Türkiye ölçeğinde denetim ücretinin müşteri işletme tarafından ödenmesinin yerine geçecek bir model üretilmesi denetim firmalarının müşterilerine fiilî bağımlılığını azaltacak bir girişim olabilecektir. Düzenleyici ve denetleyici kuruluşların denetlenecek firmalardan karşılanmak üzere denetleme için bir fon havuzu oluşturması, dene-

<sup>29</sup> Boyd (2004:392), denetim ekibinin başının rotasyonunun firma rotasyonuna göre zayıf bir önlem olacağını belirtmektedir. Ennis ve Allen (2005:121)’e göre, zorunlu denetçi rotasyonunda dahi artılar eksilerden daha fazla görünmektedir. Denetçi rotasyonu, denetçilerin müşterisi lehine taraflı rapor verme eğilimini azaltmakta; hem firma, hem de denetçi rotasyonu taraflılık olasılığını düşürmektedir. Ayrıca yeni denetçi, müşterinin denetimine yeni bir yaklaşım getirerek denetçi ataleti ve basmakalıp denetim planlamasını engelleyebilmekte; denetim için rekabeti ve dolayısıyla denetim kalitesini yükseltebilmekte; denetçinin müşteriye ekonomik olarak bağımlı olmasını önleyebilmekte ve yönetim ile muhasebe uygulamalarında özgürce anlaşmazlığa düşebilmekte; ayrıca denetçi önceki denetçinin çalışmalarını gözden geçireceği için denetim kalitesi artabilmektedir. Uzun süreli ilişkiler ise, denetçilerin müşteri işletme yönetimine bağımlılığına yol açabilmekte ve denetçiler yönetimin muhasebe ile ilgili kararlarını bağımsız biçimde değerlendiremeyebilmektedir, çünkü denetçilerin gelecek yıllarda işe devam edebilmesi için yönetimin tavsiyesine gereksinimi bulunmaktadır. Buna karşılık, müşterinin büyüklüğü ve faaliyetlerin karmaşıklığı uzun süreli bir ilişki gerektirmektedir. Revsine (2002:139) de denetçi rotasyonunu savunmaktadır. Sorumlu ortak denetçilerin sık aralıklarla başka müşterilerin denetimlerinde görevlendirilmeleri, denetim kuruluşunun dönemsel rotasyonu ve denetim kuruluşu personelinin müşteri işletmelere geçişinde zaman sınırlamaları koyulması denetim maliyetlerini arttırabilecektir, ancak bunlar denetçi ve müşteri işletme bakımından bağımsızlığın maliyetleri olarak ele alınabilir. Sonuç olarak, bağımsızlığı güçlendirilmiş denetçinin raporu, işletmenin malî durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe daha uygun biçimde gösterebilecektir.

<sup>30</sup> Reinstein ve McMillan (2004:966) bağımsız denetim firmalarının sorumluluğunun iki yönlü olmasının dikkate alınması gerektiğini savunmaktadır, çünkü bağımsız denetim kuruluşu denetim sözleşmesini müşteri işletme ile yapmakta (*sözleşmeye göre müşteri işletmeye karşı sorumluluk*), ancak görevini toplum (*paydaşlar*) adına yerine getirmekte (kural ve standartlara göre topluma karşı sorumluluk), dolayısıyla iki tarafa karşı da sorumlu olmaktadır. Bu noktada bir uyumsuzluk bulunmaktadır ve söz konusu uyumsuzluğun denetim kuruluşunu görevlendirme ve ücretlendirme yetkisinin, işletmenin denetim komitesinden düzenleyici ve denetleyici kuruluşlara devredilmesi ile çözümlenebileceği düşünülmektedir.

<sup>31</sup> watch dog vs. lap dog

tim kuruluşunu doğrudan ataması, rotasyonu bizzat takip etmesi ve denetim ücretleri arasındaki farklılıkları makûl kalite farklılıklarına indirilmesi bu sorunu kaynağında çözebilecektir. Ayrıca müşteriler ve denetim firmaları arasındaki geçişlerde denetçilere yasaklı sürelerin Türkiye’de daha uzun belirlenmesi, denetçilerin müşteri işletmelere geçişlerine makûl uzunlukta bir geçiş döneminden<sup>32</sup> sonra izin verilmesi ve bu uygulamanın titizlikle izlenmesi etkili olabilecektir.

**3.26.** Denetim ve danışmanlık hizmetlerinin eşzamanlı olarak verilmemesi aradaki bağlantının yalnızca şimdiki zaman boyutunu ortadan kaldırmaktadır, bu nedenle vergi danışmanlığı da dâhil yönetim danışmanlığı hizmetlerinin denetim hizmetlerinden tamamen ayrı olarak verilmesi, yani bu iki hizmetten birinin hiçbir zaman verilememesi müşterilere bağımlılığı büyük oranda ortadan kaldırmaktadır, çünkü bugün olmasa da gelecekte verilemeyen hizmetin üstlenilmesi olasılığı bulunmaktadır.<sup>33</sup>

**3.27.** Denetim firmalarının sektörlere ya da endüstrilere göre uzmanlaşması hileleri ortaya çıkarma yeteneğini arttırabilir. Healy ve Palepu (2003:23-4), denetim firmalarının bütün piyasaya hitap etmek yerine belirli müşteri gruplarına seçici olarak hitap etmeye çalışması, yani uzmanlaşması gerektiğini öne sürmektedir. Böylelikle denetçi müşterinin malî performansı ve ris-

ki konusunda daha bütünlüklü ve gerçeğe yakın bir görüşe ulaşabilecektir. Ayrıca denetim firmalarının, herhangi bir muhasebe hatası veya hilesi yapmasa da, reel değer yaratmayan faaliyetler ile iştigal eden müşterilerden kaçınmasını önermektedir; aksi halde denetim firmaları müşterilerinin ticarî faaliyetlerinde başarısızlığı uğraması halinde de dava edilebilecektir, çünkü yatırımcıların zihninde denetim firmalarının “kirli çıkılar<sup>34</sup>”a sahip oldukları konusunda yerleşmiş yaygın bir inanış bulunmaktadır.

**3.28.** Kurumsal yönetimin en önemli organı olan yönetim kurulu üyeleri fabrikadan, fabrikanın içinden haberdar olmalı, fabrikaya yakın olmaya çalışmalı, gözlem yapmalı, tartışmalı, işleri yerinde görmeli, bilgi alabilecekleri personeli saptamalı, onların sahip oldukları bilgiler ile kendi mevcûd bilgilerini karşılaştırmalıdır, çünkü yönetim kurulu üyeleri halihazırda şirket yönetiminden, fabrikadan, işyerinden büyük ölçüde yalıtılmış konumda gözetim görevlerini yapmaktadır. Örgüt büyüdükçe ve otoriterleştikçe bu durum daha geçerli hale gelmekte, “*yönetemeyen bir yönetim kurulu*” olgusu olarak ortaya çıkmaktadır. (Cohan, 2002:276-89) Öte yandan, yönetim kurullarının, küçük ya da büyük olduğuna bakılmadan farklı çıkar gruplarının temsilcilerinden oluşturulması zorunlu hale getirilebilir. (O’Connell ve Brendan, 2004:745) Bütün baskı gruplarının ve hatta çevreciler, tüketiciler gibi amacı kâr maksimizasyonu olmayan grup-

<sup>32</sup> Boyd (2004:390), transfer olan denetçinin denetim firmasının uygulamalarını müşteriye anlatabileceği, denetim programlarını değiştirmek için yeterli bir süre olmayacağı ve ödülün büyük olması durumunda cezasına katlanılabileceği için 1 yıllık geçiş yasağı süresinin yeterli olmayabileceğini savunmaktadır.

<sup>33</sup> O’Connell (2004:739-745)’a göre bağımsız denetçilerin birinci öncelikli işi danışmanlık değil, denetim olmalıdır. Danışmanlık hizmetlerini kaybetmek, mesleğe güvenin yeniden tesis edilmesi için katlanılması gereken maliyetlerden biridir. Unerman ve arkadaşlarına (2004:981) göre, bir denetçi aynı anda hem denetim, hem de danışmanlık hizmeti verdiği zaman, bir anlamda danışmanlık bölümlerince hazırlanmasına katkıda buldukları malî tabloları denetlemiş olmakta, bundan dolayı kendisini yoğun bir çıkar çatışmasının içinde bulmaktadır. Minelli ve arkadaşları (2009:936-7) da, denetçiler için mevcûd kariyer sistemlerinin potansiyeli yüksek müşterileri elde tutmaya ve büyümeye dayandığını, yükselme ya da işten atılma seçeneklerinin aday denetçiler üzerinde baskı oluşturduğunu, dolayısıyla denetçilerin hissedarlardan çok müşteri işletme yönetimlerini işveren olarak kabul ettiğini öne sürmektedir.

<sup>34</sup> deep pockets

ların da şirket yönetim kurullarında daha fazla temsil edilmesi düşünülebilir. “Yönetim kurullarının politizasyonu” olarak adlandırılan bu olgu, bir yandan yönetim kurulu ve yönetimin çatışması ve karar almakta zorlanması olasılığını yükseltebilecektir. (Cohan, 2002:290) Öte yandan, böyle bir kurulun bağımsız ve paydaşların yararına daha yerinde kararlar alması olasılığı daha yüksek olabilecektir.

**3.29.** Kurumsal yönetimin diğer bir önemli organı olan denetim komitesinin etkinliği bir bakıma işletmelerin şeffaflığını sağlamasındaki rolü ile ilgilidir. Healy ve Palepu (2003:23)’ya göre, denetim komitesi “*şeffaflık komitesi*” olmalıdır. Komite, işletmenin ekonomik gerçekliği (*durumu*) hakkında yatırımcıların yeterli düzeyde bilgi sahibi olmasını güvence altına almalı, yatırımcılar ve yönetim kurulunun firmanın değeri, stratejisi, karşılaştığı önemli fırsat ve risk faktörlerini anlamasına yardımcı olmalı, temel performans göstergeleri hakkındaki açıklamalar ile malî tablolardaki görünümün şirketin içinde ve toplantı odalarında yaşanan gelişmeleri yansıtmalarını sağlamalıdır. Denetim komitesi, denetçiye asıl sorumluluğunun işletme yönetimine karşı değil, yönetim kuruluna karşı olduğunu sık sık anlatmalıdır. Culpan ve Trussel (2005:76) ve Dnes (2005:421-2)’e göre de, finansal bilgilerin şeffaflığı ve tam açıklama, şirket paydaşlarının çıkarlarının korunmasında yaşamsal öneme sahiptir.

**3.30.** Üst yönetici ücretlerinin hisse fiyatlarındaki hareketlere bağlayan düzenlemeler ortadan kaldırılmalı, ücretleri yüksek kârlılığa bağlayan düzenlemeler ise tüm işletme geneline uygulanması koşuluyla yapılmalıdır, çünkü O’Connell ve Brendan (2004:734)’a göre hisse senedi opsiyonları, yönetici ücretlerini dolaylı olarak hisse fiyatlarının artış göstermesine endekslemekte, ortalama görevde kalma sürelerinin 4 yıl dolayında olması genel müdürleri (*CEO’ları*) hisse senedi fiyatlarını sürekli yükselten çeşitli yön-

temler kullanarak piyasayı memnun etmeye yönelik arayışlara itmektedir. Arnold ve Lange (2004:763-4)’a göre de yüksek kâr baskısı, şirketin ve hissedarların uzun vadeli çıkarlarını zedelediğinden yönetici ücretlendirmesinde gerek nakit, gerek opsiyon ve gerekse diğer biçimlerde olsun, ölçü olarak carî yılın değil, kârın ya da bir başka hedefin sürdürülebilir olarak korunduğu makûl bir dönemin temel alınması, yöneticileri kısa vadeli düşünmeden ve çeşitli hile ve manipülasyonlardan uzak tutmaya yardımcı olacaktır.

#### **4. SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME**

Enron olayının önemi, kendisinden önce meydana gelen benzer muhasebe ve şirket skandallarından niteliği itibariyle farklı olmasında saklıdır. Temel farklılık, olayın malî boyutlarında değildir, çünkü görece olarak aynı büyüklükte olaylar daha önce de yaşanmıştır. Farklılık, yöntemde değildir, çünkü benzeri muhasebe hilelerine başka skandallarda da rastlanmaktadır. Farklılık, muhasebeci ve denetçilerin skandala karışmış olmasında da değildir, çünkü daha önce yaşanan bazı skandallarda hem Enron’un denetçisi AA’nın, hem de diğer büyük ve küçük denetçilerin bir dereceye kadar rolleri bulunmaktadır. Bu listeyi biraz daha uzatmak mümkündür, ancak farklılık ekonomik ve malî sistemin bütün unsurlarının, hiçbiri olayın dışında kalmadan ve geçerli bir savunmaları olmadan kusurlu davranarak bir bütün halinde böylesine büyük ve kapsamlı bir olaya neden olmalarındadır. Enron olayı, belki de ilk kez ekonomik ve malî skandalların sonuçları üzerinde değil, nedenleri üzerinde düşünülmesine yol açmıştır. Ekonomik ve malî sistemin bütün faaliyetler ve işlemler için dengeler ve frenler (kontrollar ve denetimler) çerçevesi içinde yapılandırıldığı ve hareket ettiği varsayılırken, uygulamada bunun böyle yaşanmadığı, özellikle fren mekanizmalarının işleminde ciddi sorunlar olduğu ortaya çıkmıştır. Konunun bir yönü küreselleşme ideolojisi ile giri-

len aşırı serbestleştirme ve daha doğru bir ifadeyle kuralsızlaştırmadır. Diğer yönü ise mevcut kurum ve kurallar düzeninin boşluklarının kötüye kullanılmasıdır. Başka bir deyişle, hem kural eksikliğinden, hem de kuralların çeşitli yollarla atlatılmasından söz etmek gerekmektedir.

Bu çerçevede, denetim ve genel olarak kontrol düşüncesi ve uygulamaları, ticarî faaliyetlerin kontrolünden başlayarak piyasaları ve ekonomik sistemi de içerecek biçimde ele alınırsa, toplumsal ve ekonomik refahın artmasına destek olan ve değer yaratan bir faaliyet haline gelebilir. Kuralları ve standartları doğru uygulayan ve meslekî takdirlerini özün şekle üstünlüğü ve paydaşlar karşısında tarafsızlık anlayışıyla kullanan denetçiler, muhasebe ve denetim mesleğine güvenin yeniden tesis edilmesinde etkili olacaktır. Bu noktada, muhasebe ve denetim mesleğinin yeniden ve önceden olduğu gibi kendi kendini düzenlemesi öncelikli bir sorun değildir, bu

daha çok orta ve uzun vadede gündeme alınmalıdır. Bugünün muhasebe ve denetim mesleği açısından temel sorun, uygulamalarla, eylemlerle, davranışlarla toplumun güvenini yeniden kazanmaktır. Güven, hiç kuşku yok ki piyasaları ve ekonomik sistemleri de içine alacak daha geniş bir düzlemde kurulacaktır, ancak muhasebe ve denetimin malî ve ekonomik topluma telkin edeceği güven bu yolda önemli bir basamak olarak değerlendirilecektir, çünkü ekonomi ve ticaretin dili ve bilgi akışı düzelince ekonomik ve ticarî kararların daha sağlıklı biçimde alınmasının yolu açılacaktır. Bu bakımdan, muhasebe ve denetim endüstrisi güven bunalımının aşılmasında beklemeden tek taraflı inisiyatif alabilmelidir. Denetim firmaları uzmanlıklarına güven duyulan kuruluşlardır, dolayısıyla ilk olarak yüksek karlılığı değil, kamunun kendilerine duydukları güvenin korunması ve pekiştirilmesini amaçlamak durumundadır.

**KAYNAKÇA**

- Arnold, Beth and Paul de Lange, (2004), "Enron: an examination of agency problems", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(2004), 751-765.
- Barefoot, Ann S., (2002), "What can you learn from Enron, *ABA Banking Journal*, August 2002, 49-51.
- Barlev, Benzion and Joshua Rene Haddad, "Dual Accounting Crisis and the Enron Control Crisis", *Journal of Accounting, Auditing & Finance* Vol. 19, No. 3, 2004, pp. 343-359.
- Benston, George J. and Al L. Hartgraves, (2002), "Enron: What Happened and What We Can Learn from It", *Journal of Accounting and Public Policy* 21 (2002)
- Boyd, Colin, (2004), "The Structural Origins of Conflicts of Interest in the Accounting Profession", *Business Ethics Quarterly*, Volume 14, Issue 3.
- Briloff, Abraham J., (2000), "Garbage In/Garbage Out: A Critique of Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997 (the COSO Report), the SEC Accounting Regulatory Process (AAERs)", <http://aux.zicklin.baruch.cuny.edu/critical/>.
- Burrowes, Ashley W., Joseph Kastantin and Milorad M. Novicevic, (2004), "The Sarbanes-Oxley Act as a hologram of post-Enron disclosure: a critical realist commentary", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(2004), 797-811.
- Carson, Thomas L., (2003), "Self-Interest and Business Ethics: Some Lessons of the Recent Corporate Scandals", *Journal of Business Ethics*, 2003.
- Chabrak, Nihel, and Nabyla Daidj, (2007), "Enron: Widespread Myopia", *Critical Perspectives on Accounting* 18 (2007), 539-557.
- Clarke, Thomas, (2005), "Accounting for Enron: shareholder value and shareholder interests", *Corporate Governance*, Volume 13, No 5, September 2005, 598-612.
- Cohan, John Alan, (2002), "I Didn't Know and I was Only Doing My Job: Has Corporate Governance Careened out of Control? A Case Study of Enron's Information Myopia", *Journal of Business Ethics*, 40, 2002, 274-299.
- Cullinan, Charlie, (2004), "Enron as a symptom of audit process breakdown: can the Sarbanes-Oxley Act cure the disease?", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(2004), 853-864.
- Culpan, Refik ve John Trussel, (2005), "Applying the Agency and Stakeholder Theories to the Enron Debacle: An Ethical Perspective", *Business and Society Review* 110:1 59-76.
- Dnes, Antony W., Enron, *Corporate Governance and Deterrence*, *Managerial and Decision Economics Manage. Decis. Econ.* 26: 421-429 (2005)

- Duska, Ronald, (2005), "The Good Auditor – Skeptic or Wealth Accumulator? Ethical Lessons Learned from the Arthur Andersen Debacle", *Journal of Business Ethics*, 57: 17-29, 2005.
- Dwyer, Peggy D. and Robin W. Roberts, (2004), "Known by the company they keep: a study of political campaign contributions made by the United States public accounting profession", *Critical Perspectives on Accounting* 15 (2004) 865–883.
- Fuerman, Ross D., (2004), "Accountable accountants", *Critical Perspectives on Accounting* 15 (2004) 911–926.
- Hake, Eric R., (2005), "Financial Illusion: Accounting for Profits in an Enron World", *Journal of Economic Issues*, Vol. XXXIX, No.3, September 2005, 595-611.
- Hartgraves, Al. L. and George J. Benston, (2002), "The Evolving Accounting Standards for Special Purpose Entities and Consolidations", *Accounting Horizons*, Vol 16, No.3, September 2002.
- Healy, Paul M. and Krishna G. Palepu, (2003), "The Fall of Enron", *Journal of Economic Perspectives*, Volume 17, No 2, Spring 2003, 3-26.
- Largay, James A., (2002), "Lessons from Enron", *Accounting Horizons*, Vol.16, No.2, June 2002, 153-156.
- Linsley, Philip M., Philip J. Shriver, (2009), "Mary Douglas, risk and accounting failures", *Critical Perspectives on Accounting* 20 (2009) 492–508.
- Low, Mary, Howard Davey, Keith Hooper, (2008). "Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges", *Critical Perspectives on Accounting* 19 (2008) 222–254.
- Marnet, Oliver, (2005), "History repeats itself: The failure of rational choice models in corporate governance", *Critical Perspectives on Accounting* 18 (2007) 191–210.
- McMillan, Keith P., (2004), "Trust and the virtues: a solution to the accounting scandals?", *Critical Perspectives on Accounting*, 15(2004), 943-953.
- Minelli, Eliana, Gianfranco Rebor, Matteo Turri, (2009) "Why do controls fail? Results of an Italian Survey", *Critical Perspectives on Accounting* 20 (2009) 933–943.
- Morrison, Mary Ashby, (2004), "Rush to judgment: the lynching of Arthur Andersen & Co.", *Critical Perspectives on Accounting* 15 (2004) 335–375.
- O'Connell and Brendan T., (2004), "Enron.Con: He that filches from me my good.... makes me poor indeed." *Critical Perspectives on Accounting*, 15(2004), 733-749.
- Revsine, Lawrence, (2002), "Enron: sad but inevitable", *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(2002) 137-145.
- Schaub, Michael K., Frank Collins, Oscar Holzmann and Susanne H. Lowensohn "Self-Interest vs. Concern for Others", *Strategic Finance*, March 2005.

Sims, Ronald R. and Johannes Brinkman,(2003), “Enron Ethics (or : Culture Matters More Than Codes)”,  
Journal of Business Ethics, 243-256.

Sridharan, Uma V., W. Royce Caines, Jeffrey McMillan and Suzanne Summers, (2002), “Financial Statement  
Transparency and Auditor Responsibility: Enron and Andersen”, International Journal of Auditing, 6:277-286  
(2002).

Tonge, Alyson, Lesley Greer and Alan Lawton, (2003), “The Enron story: you can fool some of the people some  
of the time....” Business Ethics: European View, Volume 12, Number 1, January 2003, 4-21.

Unerman, Jeffrey, Brendan O’Dwyer, (2004), “Enron, WorldCom, Andersen et al: a challenge to modernity”,  
Critical Perspectives on Accounting 15(2004), 971-993.

Wheat, Andrew, (2002), “Systematic Failure”, Multinational Monitor, January/February 2002.

Wilkinson, Brett, Vicky Arnold, and Steve G. Sutton, (2003), “Understanding the Socialization Strategies of the  
Major Accountancy Firms”, Accounting and the Public Interest, Volume Three 2003 58-79.

# GELECEĞİN MUHASEBECİLERİNİN STRATEJİK DÜŞÜNME YETENEKLERİNİN ÖLÇÜLMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ\*

**Yrd. Doç. Dr. Mahmut KARĞIN\*\***

**Yrd. Doç. Dr. Rabia AKTAŞ\*\***

**Yrd. Doç. Dr. Sibel KARĞIN\*\***

## ÖZET

Uzun yıllardan beri muhasebe eğitime yönelik eleştiriler, muhasebe eğitiminin karmaşık ve sürekli değişen iş ortamının gerektirdiği yetenek ve yeterlilikleri kazandırmada başarılı olamadığı yönündedir. Günümüzde muhasebecilerinin artık sadece bilgi üreten değil, bilgiyi kullanan ve yöneten kişiler olması gerekmektedir. Bunun için de geleceğin muhasebecilerinin sahip olması gereken yetenekler ve yeterlilikler arasında “muhasebe teknik bilgisi”nin yanı sıra yaratıcı ve eleştirel düşünme, vizyon sahibi olma, problem çözme, analiz etme ve sistem düşüncesi gibi stratejik düşünme yeteneklerini içeren “teknik olmayan kişisel yetenekler” ön plana çıkmaktadır. Bu çalışmada, mezunları geleceğin muhasebeci adayları olan Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri ölçülmüş ve stratejik düşünme yeteneklerinin kullanım düzeyi üzerinde eğitim, bölüm ve cinsiyet değişkenlerinin etkisi araştırılmıştır. Stratejik düşünme yeteneği Pisapia vd. (2005) tarafından geliştirilen “Stratejik Düşünme Anketi” ile ölçülmüştür. Çalışmanın sonuçlarına göre, lisans eğitiminin sonuna gelmiş dördüncü sınıf öğrencilerinin, lisans eğitiminin başındaki birinci sınıf öğrencilerine göre stratejik düşünme yeteneklerini daha etkin kullandığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, stratejik düşünme yeteneklerinin kullanımının bölümler arasında farklılık gösterdiği, cinsiyet açısından ise istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olmadığı çalışmanın diğer bulguları arasında yer almaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Geleceğin Muhasebecileri, Muhasebe Eğitimi, Stratejik Düşünme.

## Measurement and Evaluation of Future Accountants' Strategic Thinking Skills

### ABSTRACT

Criticisms of accounting education have been focused on the failure of accounting education to gain students skills and competencies required by the complex and rapidly changing business environment for a long period of time. In today's world, accountants should be the individuals who not only produce information, but also use and manage the information. Therefore, among the skills and competencies future accountants must possess, “non-technical individual skills” comprising strategic thinking skills such as creative and critical thinking, acquiring a vision, problem solving, and analyzing have come into prominence along with the “technical accounting knowledge”. In this study, the usage level of strategic thinking skills of students at Celal Bayar University, School of Economics and Administrative Sciences, whose graduates are the future accountant candidates have been measured and the effects of education, department, and gender variables on the usage level of strategic thinking skills have been analyzed. Strategic thinking skills have been measured by the “Strategic Thinking Questionnaire” developed by Pisapia et.al. (2005). According to the results of our study, it is set forth that fourth grade students who are at the end of their graduate level education use strategic thinking skills more efficient than first grade students who are at the beginning their graduate level education. Additionally, among the findings of our study are that the usage of strategic thinking skills differs among departments and that there is no statistically significant difference related to gender.

**Keywords:** Future Accountants, Accounting Education, Strategic Thinking.

\* Bu çalışma, XXXI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunda sunulmuştur.

\*\* Celal Bayar Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı



## 1. GİRİŞ

**M**uhasebe hizmet sektöründe işe alınacak geleceğin muhasebecilerinin yetiştirilmesinde, bilgiyi üretme yeteneğini oluşturan teknik bilgi ve beceriler yanında, bilgiyi yönetme ve analiz etme yeteneğini oluşturan teknik olmayan bilgi ve yeteneklerin kazandırılması, eğitimcileri ve meslek mensuplarını yakından ilgilendirmektedir. Birçok kesim tarafından da dile getirilen, muhasebe eğitim programlarının daha çok teknik bilginin gelişimine yönelik tasarlanmış oldukları, mezunlarının iş bulma ve kariyer planlamalarını yönlendirmekten uzak oldukları görüşü, belli düzeydeki bir gerçeği yansıtabilmektedir. Özellikle bu alanda yapılmış akademik çalışmalarda, muhasebe eğitiminden beklentiler ile lisans düzeyinde bu beklentilerin karşılanma düzeyleri arasında farklılıklar olduğu belirtilmektedir.

Günümüzün karmaşık ve dinamik ortamlarında çalışan muhasebecilerin, karşılaştıkları sorunları çözme ve rasyonel kararlar alabilmeleri için stratejik düşünme yeteneklerine sahip olması gerekmektedir.

Stratejik düşünme yeteneği etkin bir şekilde kullanıldığında, muhasebecilerin sürekli değişen iş ortamındaki karmaşıklıkları ve değişiklikleri anlama, işleri ve işletmeleri ile ilgili fırsatları ve zorlukları tanıma, tahmin etme, değişiklikleri yönetme ve değişikliklere cevap verme ve adapte olmalarını sağlayan bir düşünce yapısı oluşturmalarına olanak sağlayacaktır. Bireylerin stratejik düşünceleri, yaratıcı, kritik ve analitik düşünceleri anlamına gelmektedir. Stratejik dü-

şünme yeteneği doğru kullanıldığında, olayların birbiriyle olan ilişkileri anlaşılır ve sistemi bir bütün olarak görmek mümkün olur.

Bu çalışma, gelecekte muhasebe mesleğini yapabilecek “geleceğin muhasebecileri” olarak kabul edilen, muhasebe eğitimi alan öğrencilerin, stratejik düşünme yeteneklerini ölçme ve değerlendirmeye yöneliktir. Bu amaçla, Celal Bayar Üniversitesi (CBÜ) İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İ.İ.B.F.) birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yetenekleri ve bu yeteneklerin kullanımı ile sınıf, bölüm ve cinsiyet değişkenleri arasında ilişki olup olmadığı incelenmiştir.

Çalışmada stratejik düşünme yeteneğinin ölçülmesinde Pisapia vd.<sup>1</sup> tarafından geliştirilen, “Stratejik Düşünme Anketi” kullanılmıştır. Ankette stratejik düşünme; yeniden çerçeveleme (reframing), yansıtma (reflecting) ve sistem düşüncesi (systems thinking) yeteneklerini içeren üç boyut açısından ölçülmektedir.

Stratejik düşünme yeteneğine sahip olmanın kişilerin ve işletmelerin başarısında önemli bir rol oynadığı konusunda yaygın bir inanış olmasına rağmen, bu yeteneğin nasıl geliştirileceği konusu o kadar açık değildir<sup>2,3</sup>. Bu çalışmadan elde edilecek sonuçların, üniversite eğitiminin öğrencilerin stratejik düşünme yetenekleri üzerindeki etkisinin anlaşılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde ilk olarak geleceğin muhasebecilerinin sahip olması gereken özelliklere kısaca değinilecek, ardın-

- <sup>1</sup> Pisapia, J., Reyes-Guerra, D. and Coukos-Semmel, E., 2005, “Developing the Leader’s Strategic Mindset: Establishing the Measures”, **Leadership Review**, 5, s. 41-68.
- <sup>2</sup> Casey, A.J. and Goldman, E.F., 2010, “Enhancing the Ability to Think Strategically: A Learning Model”, **Management Learning**, 41 (2), s. 167-185.
- <sup>3</sup> Goldman, E., Cahill, T. and Filho, R.P., 2009, “Experiences That Develop the Ability to Think Strategically”, **Journal of Healthcare Management**, 54 (6), s. 119-128.

dan geleceğin muhasebecilerinin sahip olması gereken bir özellik olarak stratejik düşünme yeteneği; tanımı, boyutları ve yapılan bazı çalışmaların sonuçları bakımından incelenecektir. Çalışmanın son bölümünde ise, CBÜ İ.İ.B.F. birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yetenekleri ve bu yeteneklerin kullanım düzeyi üzerinde sınıf, bölüm ve cinsiyet değişkenlerinin etkisinin incelendiği bir anket çalışmasına yer verilecektir.

## 2. MUHASEBE EĞİTİMİ VE GELECEĞİN MUHASEBECİLERİNİN ÖZELLİKLERİ

Muhasebe eğitiminin mevcut durumu ve geleceği ile ilgili değerlendirmelerde, işletme çevresinin çok hızlı bir şekilde değiştiği ve muhasebe eğitiminin de bu değişime uyum sağlaması ve kendini yenilemesi gerekliliği ön plana çıkmaktadır. Aslında bu, bir sistemin sürdürülebilirliğinin temel koşuludur. Varlığını sürdürmek isteyen her sistem değişen çevre koşullarına uyum sağlama çabasıdır. Bir sistem olarak muhasebe eğitimi sisteminin de bu temel yaklaşımı benimsemesi gerektiği açıktır.

Gelişmiş ülkelerde, 1980'lerin ortalarından beri üniversitelerin muhasebe programları profesyonel muhasebe kuruluşları, işverenler ve akademisyenler tarafından eleştirilmektedir. Temel eleştiri konusu, üniversitelerin muhasebe programlarının mezunlarını modern, teknolojik olarak gelişmiş, çok hızlı değişen iş koşullarına uyum sağlayacak şekilde muhasebe mesleği üyeleri tarafından sahip olunması gerekli yetkinlikle (bilgi, yetenek ve kişisel vasıflar açısından) donatmaktaki başarısızlığıdır. Muhasebe eğitimi

ile ilgili çalışmalar bu eksikliklerin düzeltilmesi için muhasebe eğitiminin değişmesi gerekliliğini vurgulamaktadır<sup>4</sup>.

Bu nedenle yapılması gereken öncelikle muhasebe mezunlarında aranan yeteneklerin veya yetkinliklerin neler olduğunu ortaya çıkarabilmek, sonrasında ise, neden muhasebe eğitiminin bu yetkinliklere sahip mezunlar veremediklerini sorgulamaktır.

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants–Amerikan Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Enstitüsü, 1998) tarafından gerçekleştirilen bir çalışmada, yeminli muhasebecilerin değişen iş çevresinde mesleğin rekabetçi kalabilmesi için geleneksel muhasebe ve denetim hizmetlerine ek olarak, profesyonel karar vermede ve müşterinin değerini artırmada güvenilir hizmetler sunmanın gerektiğine inandıkları ortaya konulmuştur. Çalışma, yeminli muhasebecilerin (CPA) yeterlilikleri arasına iletişim, liderlik, *stratejik düşünme* ve müşteri odağı gibi yeteneklerin de eklenmesi gerektiği sonucunu ortaya koymuştur<sup>5</sup>.

Howieson<sup>6</sup> çalışmasında, muhasebenin değişime uyum sağlayabilmesi ve yenilikçi olabilmesi için, değişime katılacak ve yönetecek çalışanlara ihtiyaç duyulduğunu belirtmektedir. Genel olarak bakıldığında, ICAA (Institute of Chartered Accountants in Australia–Avustralya Lisanslı Muhasebeciler Birliği) tarafından geleceğin muhasebecilerinin taşımaları gereken özellikler ve yetenekler aşağıda Tablo-1'de sunulmuştur.

<sup>4</sup> Bui, B. and Porter, B., 2010, "The Expectation-Performance Gap in Accounting Education: An Exploratory Study", *Accounting Education: An International Journal*, 19 (1-2), s. 23.

<sup>5</sup> Bui ve Porter, 2010, a.g.m., s. 23.

<sup>6</sup> Howieson, B., 2003, "Accounting Practice in the New Millennium: Is Accounting Education Ready to Meet the Challenge?", *The British Accounting Review*, 35, s. 72-103.

**TABLO-1: Geleceğin Muhasebecilerinin Sahip Olması İstenen Yetenekler**

- İşverenin işini bir bütün olarak anlayabilmeyi içeren **stratejik yetenekler**,
- Ölçme ve raporlama yetenekleri, yönetim yetenekleri, çevresel yetenekler, maliyetleme ve maliyet yönetimi yetenekleri, (özellikle maddi olamayan duran varlıklara ilişkin) değerlendirme yetenekleri, finansal pazar yetenekleri, risk yönetimi ve vergi ile ilgili düzenlemeleri içeren **muhasebe ve finans yetenekleri**,
- Genel yönetim (özellikle takım koordinasyonu) yetenekleri, iletişim ve sunum yetenekleri, proje yönetimi yetenekleri, değişimin yönetimi yetenekleri, müzakere yetenekleri, dış kaynak kullanımı tedarik yetenekleri, uluslararası sosyal ve kültürel yetenekleri içeren **insanlarla iyi çalışabilme yetenekleri**,
- Gelişmiş yazılım modelleri gibi sistemleri ve uygun bilgi akışı sağlayan sistemleri kullanabilmeyi içeren **bilgi teknolojisi yetenekleri**.

Kaynak: Howieson (2003, s. 86) içinde Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA, 1998).

Aynı şekilde ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales-İngiltere ve Galler Lisanslı Muhasebeciler Birliği) muhasebecilerin geleneksel olarak yerine getirdikleri görevler dışında, odak noktasını piyasanın talep ettiği doğrultuda stratejik planlama ve stratejik vizyona yöneltilmesi gereğini vurgulamaktadır<sup>7</sup>.

Bui ve Porter<sup>8</sup> ise, profesyonel muhasebecilerin sahip olması gereken özellikleri üç grup altında sınıflandırmaktadır; fonksiyonel yetkinlik (teknik muhasebe uzmanlığı), iş alanına ilişkin genel yetkinlik (geniş bir iş bakışı ve genel iş yetenekleri) ve kişisel yetkinlikler (**stratejik düşünme** ve yönetim; iletişim, liderlik ve karşılıklı ilişkilerde yetenek; ve global piyasalarda çalışabilmek için değişime ayak uydurabilme yeteneği vb.).

Albrecht ve Sack<sup>9</sup>, çalışmalarında muhasebe

eğitimi ile ilgili algılanan problemleri sıralamaktadırlar ve **stratejik bakış açısı** veya odak eksikliğinin bunlardan biri olduğunu vurgulamaktadırlar.

Muhasebe eğitiminde tespit edilen sıkıntıların sonucu olarak, muhasebe eğitiminin geleceği ve çıktılarının niteliği ile ilgili kritik değerlendirmeler yapılmaktadır. Bunlardan en çarpıcı olanı, muhasebe eğitiminin mevcut şekliyle devamında muhasebe eğitimi almak isteyenlerin daha da azalacağı ve muhasebe programlarının öğrenci bulamayacağı görüşüdür<sup>10</sup>.

Başta ABD olmak üzere, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de muhasebe eğitiminin beklentileri karşılamada yetersiz kaldığı yönünde görüşler vardır. Türkiye’de muhasebe eğitiminde değişim ihtiyacı ve boyutlarının belirlenmesine yönelik öğretim üyelerine uygulanan bir anket çalışmasının<sup>11</sup> sonuçlarına göre, gelece-

<sup>7</sup> Howieson, B.,2003, a.g.m., s. 86.

<sup>8</sup> Bui ve Porter, 2010, a.g.m., s. 26.

<sup>9</sup> Albrecht, S.W. and Sack, R. J., 2000, “Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future”, **Accounting Education Series**, Volume No. 16, American Accounting Association, USA, s. 43.

<sup>10</sup> Albrecht, S.W. and Sack, R. J., a.g.e, s. 2.

<sup>11</sup> Zaif, F. ve Karapınar, A., 2002, “Muhasebe Eğitiminde Değişim İhtiyacı”, **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, 3, s. 111-134.

ğin muhasebecilerinin artan talebi karşılayacak muhasebe alt yapısını alamadıkları görüşü bulunmaktadır.

Çürük ve Doğan<sup>12</sup> muhasebe öğretim üyeleri ve ilk 500 büyük Türk işletmesini kapsayan çalışmalarında, Türkiye'deki üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin işletmelerin taleplerini tam karşılar düzeyde olmadığına dair bulgular elde etmiştir. Aynı sonuçlara, Yıldız ve Durak<sup>13</sup> da, Kırklareli ilindeki işletmeleri kapsayan çalışmalarında ulaşmışlardır.

Demir ve Süer Öztekin<sup>14</sup> ise, Avrupa Birliği'ne giriş sürecinin Türkiye'deki muhasebe eğitimine etkisini ders içerikleri, öğretim teknikleri, öğretim elemanlarının gelişimi, teknoloji ve stratejik bakış açısı boyutlarından bir anket çalışmasıyla araştırmıştır. 73 öğretim elemanını kapsayan anket çalışmasında, öğretim elemanlarının öğrencilere stratejik düşünme yeteneğinin kazandırılması konusundaki düşüncelerini sormuşlardır. Ankete katılanların %97,2'si öğrencilere muhasebe eğitiminin yanı sıra, stratejik düşünme yeteneği kazandıracak ve bunu geliştirecek dersler sunulması gerektiği görüşüne katılmaktadır. Bu görüşe katılmayan %2,8'lik azınlığın düşüncesi ise mevcut derslerin içeriklerinin sunum teknikleriyle iyileştirilerek bu amaca ulaşılabileceğidir. Ayrıca, İşletme öğretimi veren yükseköğretim kurumlarında diğer dersler kapsamında stratejik düşünme yeteneğini kazandıracak ve geliştirecek ders içeriklerinin geliştirilmesinin önem taşıdığı ifade edilmektedir.

Yukarıdaki çalışmaların sonuçlarından da anlaşılacağı gibi, geleceğin muhasebecilerinden istenen yetenekler arasında yaratıcılık, problem çözme ve analiz etme, olaylar ve durumlar arasında mantıksal ilişkiler kurup sonuca varma, yeniliklere cevap verebilme ve uyum sağlayabilme, değişimi yönetme gibi yetenekleri içeren stratejik düşünme yeteneği unsurları yer almaktadır. Çalışmanın bundan sonraki kısmında, stratejik düşünme yeteneği; tanımı, boyutları ve yapılan çalışmalar doğrultusunda önemi açısından incelenecektir.

### 3. STRATEJİK DÜŞÜNME YETENEĞİ: TANIMI, BOYUTLARI VE ÖNEMİ

Literatürde “stratejik düşünme” kavramı çeşitli şekillerde tanımlanmakta ve “stratejik” kelimesi ile başlayan stratejik yönetim, stratejik planlama gibi diğer kavramlarla olan ilişkisi sıkça tartışılmaktadır.

*Stratejik düşünme* daha çok, süreklilik arz eden, liderlik vizyonunun bir organizasyonun gelecekte nasıl olacağına dair bir profile dönüştüğü düşünme biçimidir<sup>15</sup>.

*Stratejik planlama* ya da stratejik konumlandırma ise bir işletmenin diğer işletmelerden *farklı faaliyetler* yapması veya benzer faaliyetleri *farklı yöntemlerle* yapmasıdır<sup>16</sup>.

*Stratejik düşünme*, bir vizyon bulma ve bu vizyonu sürekli ayakta tutma yöntemi olarak tanımlanabilmektedir. Bu tanım stratejik düşünmeye yönelik iki ekstrem yaklaşımı birleştiren

<sup>12</sup> Çürük, T. ve Doğan, Z., 2001, “Muhasebe Eğitiminin İşletmelerin Taleplerini Karşılama Düzeyi: Türkiye Örneği”, **ODTÜ Geliştirme Dergisi**, 28 (3-4), s. 281-310.

<sup>13</sup> 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. 37-47.

<sup>14</sup> Demir, V. ve Süer Öztekin, Ö., 2006, “Avrupa Birliği'ne Giriş Sürecinin Türkiye'deki Muhasebe Eğitimine Etkileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 6 (20), s. 31-44.

<sup>15</sup> Rebele, J.E., 2002, “Accounting Education's Uncertain Environments: Descriptions and Implications for Accounting Programs and Accounting Education Research”, **Accounting Education**, 11 (1), s. 11.

<sup>16</sup> Porter, M.E., 1996, “What is Strategy”, **Harvard Business Review**, November-December, s. 61-78.

*bir tanım niteliğindedir. Tanımın ilk boyutu fikirlerin, motivasyonun, yeniliklerin ve vizyonun oluşmasına imkân sağlayacak yaratıcı bir ortamın oluşturulması, ikinci boyutu ise böyle bir atmosferin uzun soluklu olabilmesi için sadece yaratıcı gücün değil, aynı zamanda metot ve prosedürlerin kullanılmasını gerektiren metodolojik bir yaklaşımı içermektedir*<sup>17</sup>.

Amitabh ve Sahay<sup>18</sup>, işletmeler için stratejik düşünmeyi stratejik sürecin en önemli unsuru olarak görmektedirler. Stratejik süreç politik, sosyal, ekonomik, teknolojik ve yasal çevre risklerinin analizini, alternatiflerin belirlenmesini ve çevresel gerekliliklerle işletmenin güçlü ve zayıf taraflarının uyumlaştırıldığı uygun stratejik seçimlerin yapılmasını içeren bir süreçtir. Yöneticilerin stratejik kararlar verebilmeleri stratejik düşünme yeteneklerine bağlıdır.

Yönetim ile ilgili literatür stratejik düşünme yeteneğini liderliğin önemli bir unsuru olarak kabul etmektedir. Ancak stratejik düşünmenin boyutları ile ilgili tartışmalar bulunmaktadır.

Liedtka<sup>19</sup> stratejik düşünmenin unsurları olarak; “sistemik bakış açısı”, “amaca odaklan-

mak”, “zamanlılık”, “hipotezler geliştirme” ve “entellektüel oportünizm”i sıralamaktadır.

Bonn<sup>20</sup>, stratejik düşünmenin temel unsurları olarak “sistemik düşünme”, “yaratıcılık” ve “vizyon” kavramlarını ön plana çıkartmaktadır.

Wootton ve Horne<sup>21</sup> ise stratejik düşünme yeteneğinin geliştirilebileceğini belirtmekte ve bu yeteneği geliştirmekte en etkili unsurlar olarak; “sistemik düşünme”, “modeller kurma”, “yaratıcı düşünme”, “yansıtılabilirlik”, “kritik düşünme” ve “metaforlar<sup>22</sup> oluşturma” yeteneklerini sıralamaktadırlar. Wootton ve Horne<sup>23</sup>, ayrıca stratejik düşünmenin dokuz adımdan oluştuğunu ileri sürmektedir: (1) Stratejik veri toplamak, (2) Stratejik kapasiteyi değerlendirmek, (3) Stratejik bilgi yaratmak, (4) Stratejik tahminler yapmak, (5) Stratejik vizyon geliştirmek, (6) Stratejik seçenekler yaratmak, (7) Stratejik kararlar almak, (8) Pazarda öncü strateji yaratmak ve iletişimini sağlamak, (9) Değişimi gerçekleştirecek plan ve projeleri yönetmek.

Pisapia vd.<sup>24,25,26</sup> ise, stratejik düşünme yeteneğinin üç boyutundan söz etmektedir: “sistem düşüncesi”, “yeniden çerçeveleme” ve “yansıt-

- 
- 17 Jelenc, L. and Swiercz, P.M., 2011, “Strategic Thinking Capability: Conceptualization and Measurement”, **The 56<sup>th</sup> Annual ICSB World Conference**, 15-18 June 2011, Stockholm, Sweden, s. 6.
- 18 Amitabh, M. and Sahay, A., 2008, “Strategic Thinking: Is Leadership the Missing Link-An Exploratory Study”, **11<sup>th</sup> Annual Convention of the Strategic Management Forum**, 8-10 May 2008, Kanpur, India, s. 2.
- 19 Liedtka, J.M., 1998, “Strategic Thinking: Can it be Taught?”, **Long Range Planning**, 31 (1), s. 120-129.
- 20 Bonn, I., 2005, “Improving Strategic Thinking: A Multilevel Approach”, **Leadership and Organization Development Journal**, 26 (5), s. 336-354.
- 21 Wootton, S. and Horne, T., 2010, **Strategic Thinking: A Nine Step Approach to Strategy and Leadership for Managers and Marketers**, 3<sup>rd</sup> Edition, Kogan Page Limited, London, UK., s. 7.
- 22 Metaforlar, genel olarak bir fenomenin veya bir kavramın daha tanıdık ve bilinen terimlerle nitelendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Arslan ve Bayrakçı, 2006, s. 100).
- 23 Wootton, S. and Horne, T., 2010, a.g.e., s. 7.
- 24 Pisapia vd., 2005, a.g.m., s. 41-68.
- 25 Pisapia, J., Pang, N.S.K., Hee, T.F., Lin, Y. and Morris, J.D., 2009, “A Comparison of the Use of Strategic Thinking Skills of Aspiring School Leaders in Hong Kong, Malaysia, Shanghai, and the United States: An Exploratory Study”, **International Education Studies**, 2 (2), 46-58.
- 26 Pisapia, J., Ellington, L., Toussaint, G. and Morris, J.D., 2011, “Strategic Thinking Skills: Validation and Confirmation of Constructs”, [http://fau.academia.edu/JohnPisapia/Papers/776012/Strategic\\_Thinking\\_Skills\\_Validation\\_and\\_Confirmation\\_of\\_Constructs](http://fau.academia.edu/JohnPisapia/Papers/776012/Strategic_Thinking_Skills_Validation_and_Confirmation_of_Constructs), s. 1-10, (Erişim tarihi. 27 Ocak 2012).

ma". Bu üç yeteneğin yöneticinin ya da liderin etkinliğinde önemli rol oynadığı belirtilmektedir.

Pisapia vd.<sup>27</sup> stratejik düşünme yeteneğinin üç boyutuna ilişkin tanım ve unsurları Tablo-2'de verildiği şekilde özetlemektedirler.

**Tablo-2: Pisapia vd.<sup>28</sup>'e Göre Stratejik Düşünmenin Boyutları**

<b>KAVRAM 1: Sistem Düşüncesi</b>	
Sistem dinamikleri anlayışını esas alarak verileri toplamak ve üzerinde düşünüp sonuç çıkarmak için kullanılan yetenektir.	
<b>Tanım</b>	<b>Nitelikleri</b>
Sistem düşüncesi, faaliyetler için alternatifler sunan sistem davranışını şekillendiren özellikler, güçler, motifler ve karşılıklı ilişkilerin anlaşılması sistemi bir bütün olarak görebilme yeteneğidir.	Sistem düşüncesi içinde kullanılan 4 yetenek bulunmaktadır: 1. Bütüncül olarak düşünebilmek. 2. Motifleri ve karşılıklı ilişkileri ayırt edebilmek. 3. Sistemin iç özelliklerini ve spesifik temel örnekleri ayırt edebilmek ve buna göre davranabilmek. 4. Hedefe ulaşmak, motifleri korumak, entegrasyon ve adaptasyon için sistem gerekliliklerini tanıyabilmek ve buna göre davranabilmek.
<b>KAVRAM 2: Yeniden Çerçeveleme</b>	
Durumsal gerçekleri tanımlayan verilerin toplanması ve organize edilmesi için kullanılan yetenektir.	
<b>Tanım</b>	<b>Nitelikleri</b>
Yeniden çerçeveleme, yeni anlayışlar ve faaliyetler için alternatifler oluşturabilmek için ilginin çok boyutlu bakış açıları, çerçeveler, zihinsel modeller ve paradigmalara yönlendirilmesi yeteneğidir.	Yeniden çerçeveleme içinde kullanılan 4 yetenek bulunmaktadır: 1. Uygun veri toplanıncaya kadar bir hükme ulaşmayı ertelemek. 2. Bir problem, durum ya da konuyu anlamlandırmak için kullanılan zihinsel modeller, paradigmalara ve çerçeveleri tespit edebilmek ve anlayabilmek. 3. Bir durumu anlamak için farklı zihinsel modeller, paradigmalara ve çerçeveleri kullanabilmek. 4. Kişinin kendi ve başkalarının zihinsel modellerini değerlendirebilmek ve geliştirebilmek.
<b>KAVRAM 3: Yansıtma</b>	
Verileri işlemek, ondan bilgi üretmek ve pratikte bunu uygulamak için kullanılan yetenektir.	
<b>Tanım</b>	<b>Nitelikleri</b>
Yansıtma ne olduğuna ilişkin yargılara varabilmek için anlayışların, deneyim ve bilginin kullanılması yoluyla mantıksal ve rasyonel bir düşünce yapısı oluşturabilmek ve bunun neticesinde gelecekteki faaliyetlere yön verecek sezgisel prensipler oluşturabilmek yeteneğidir.	Yansıtma içinde kullanılan 5 yetenek bulunmaktadır: 1. Neden bazı tercihlerin işe yaradığını ve diğerlerinin yaramadığını ayırt edebilmek. 2. Prensipleri sağlayan sürekli gelişen bir öğrenme ve değerlendirme yöntemi kullanabilmek. 3. Durumu ve durum hakkında nasıl düşünüleceğini anlamak için algıları, deneyimleri ve bilgiyi kullanabilmek. 4. Harekete geçerken algıları, deneyimleri ve bilgiyi harmanlayabilmek ve analiz edebilmek. 5. Şu an ve geleceğe ilişkin bir anlayış geliştirebilmek için kendinin ve başkalarının geçmiş tecrübeleri ile oluşmuş cari algıları, deneyimleri ve bilgiyi kullanabilmek.

<sup>27</sup> Pisapia vd., 2005, a.g.m., s. 41-68.

<sup>28</sup> Pisapia vd., 2005, a.g.m., s. 41-68.

Pisapia vd.<sup>29</sup> bu üç bilişsel sürecin (ya da yeteneğin) bütünüyle uygulandığında “stratejik düşünme”yi ortaya çıkaracağına inanmaktadırlar. Stratejik düşünme, bireylerin örgütün karşılaştığı karmaşıklıkları algılamasına ve doğrusal olmayan değişim fırsatlarını ve zorluklarını tanıma, tahmin etme, cevap verme ve adapte olmalarını sağlayan bir kafa yapısı oluşturmalarına yardımcı olmaktadır.

Stratejik düşünme yeteneğinin, uzun zamandan beri yönetim literatüründe etkili liderlik özellikleri arasında yer aldığı anlaşılmaktadır<sup>30</sup>.

Yöneticilerin stratejik düşünceleri yaratıcı, kritik ve analitik düşünceleri anlamına gelmektedir. Yöneticiler bu düşünme yeteneğini doğru kullandıklarında, birbiri ile ilgili olayları, ilişkileri ve gidişatı analiz edebilirler. Chilcoat<sup>31</sup> ve Pisapia vd.<sup>32</sup> etkin liderlerin etkin olmayanlara göre daha karmaşık duygusal yetenekler sergilediklerini belirtmektedirler. Bu görüşe paralel olarak, Leithwood ve Steinbach eğitimde olaylara ve davranışlara odaklanmaktan çok, yöneticilerin veya öğretmenlerin düşünme kaliteleri ve problem çözme yetenekleri geliştirilirse eğitimin etkinliğinin artırılabilceğine inanmaktadırlar<sup>33</sup>.

Günümüz örgütlerinde, stratejik düşünme sadece üst düzey yöneticilerin bir sorumluluğu olarak görülmemektedir. Zahra ve Nambisan<sup>34</sup>, stratejik düşünmeyi harekete geçiren yaratıcı fikirlerin çoğunun müşteriler, tedarikçiler ve diğer taraflarla karşılıklı etkileşim halinde olan çalışanlar ile orta ve alt düzey yöneticilerden geldiğini söylemektedirler. Pisapia ve Glick-Cuenot<sup>35</sup> de, stratejik düşünme yeteneğini sadece yöneticilerin sahip olması gereken bir özellik olarak değil, tüm bireyler açısından başarı için gerekli bir özellik olarak görmektedir. Stratejik düşünme yeteneğini üst düzeyde kullanmanın, başarılı ve daha az başarılı bireyleri birbirinden ayıracağını ileri sürmektedirler. Aynı şekilde Wheatley<sup>36</sup> de sadece üst düzey yöneticilerin değil, herkesin karmaşık bilgileri yorumlamak ve kendi gerçeklerini yaratabilmek için stratejik düşünme yeteneğine sahip olması gerektiğini belirtmektedir.

Stratejik düşünme yeteneğine sahip olmanın kişilerin ve işletmelerin başarısında önemli bir rol oynadığı konusunda yaygın bir inanış olmasına rağmen, bu yeteneğin nasıl geliştirileceği konusu o kadar açık değildir<sup>37,38</sup>. Bazı araştırmacılar (Beckam, 1991; Hanford, 1995; Liedtka, 1998; Ohmae, 1982, Pearson, 1990) stratejik

<sup>29</sup> Pisapia vd., 2005, a.g.m., s. 41-68.

<sup>30</sup> Leithwood, K.A. and Steinbach, R., 1992, “Improving the Problem-Solving Expertise of School Administrators: Theory and Practice”, **Education and Urban Society**, 24 (3), s. 317-345.

<sup>31</sup> Chilcoat, R., 1995, **Strategic Art: The New Discipline for the 21<sup>st</sup> Century Leaders**, Carlisle, PA: U.S. War College, s. 1-19.

<sup>32</sup> Pisapia vd., 2005,a.g.m., s. 41-68.

<sup>33</sup> Pisapia vd., 2009,a.g.m., s. 41-68.

<sup>34</sup> Zahra, S.A. and Nambisan, S., (In Press), “Entrepreneurship and Strategic Thinking in Business Ecosystems”, **Business Horizons**, s. 3.

<sup>35</sup> Pisapia, J. and Glick-Cuenot, S.L., 2010, “Strategic Thinking Skills and Undergraduate Student Academic Success”, **American Institute of Higher Education-Proceedings**, 3 (1), s. 181.

<sup>36</sup> Wheatley, M.J., 2006, **Leadership and the New Science: Discovering Order in a Chaotic World**, 3<sup>rd</sup> Edition, San Francisco, CA, USA, Berrett-Koehler, s. 119-128.

<sup>37</sup> Casey, A.J. and Goldman, E.F., 2010, “Enhancing the Ability to Think Strategically: A Learning Model”, **Management Learning**, 41 (2), s. 167-185.

<sup>38</sup> Goldman, E., Cahill, T. and Filho, R.P., 2009, “Experiences That Develop the Ability to Think Strategically”, **Journal of Healthcare Management**, 54 (6), s. 403-416.

düşünme yeteneğinin öğrenilebildiğini ve bunun alışkanlık haline gelebileceğini belirtmektedirler<sup>39</sup>.

Çalışmanın son bölümünde, geleceğin muhasebecileri olarak kabul edebileceğimiz CBÜ İ.İ.B.F. öğrencilerinin stratejik düşünme yetenekleri ve bu yeteneklerin kullanımı üzerinde etkisi olabileceği düşünülen sınıf, bölüm ve cinsiyet değişkenleri ile ilişkisini inceleyen bir anket çalışması yer almaktadır. Böylece, üniversitelerin İ.İ.B.F.'lerinde verilen lisans eğitiminin öğrencilerin stratejik düşünme yeteneklerinin geliştirilmesi üzerindeki etkisinin incelenmesi amaçlanmaktadır.

#### **4. GELECEĞİN MUHASEBECİLERİNİN STRATEJİK DÜŞÜNME YETENEKLERİNİN ÖLÇÜLMESİ: CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ İ.İ.B.F. ÖĞRENCİLERİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA**

##### **4.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı**

Çok uzun zamandan beri muhasebe eğitimine yönelik yapılan eleştiriler, üniversitelerin muhasebe programlarının günümüzün karmaşık ve sürekli değişen çalışma koşullarında çalışan muhasebecilerinin başarılı olmalarını sağlayacak yetkinlikleri sağlamada yetersiz olduğu yönündedir. *Mesleğin talep ettiği yeterlilikler ile mezun olan muhasebe öğrencilerinin sahip oldukları arasında algılanan uyumsuzluk muhasebe eğitiminde bir beklenti-performans farkına yol açmaktadır*<sup>40</sup>.

Günümüzde, muhasebecilerin sahip olması gereken özellikler arasında muhasebe teknik bilgisinin yanı sıra, iletişim, analitik düşünme, pro-

fesyonel olma, takım çalışmasına uyum ve *stratejik düşünme* gibi yeteneklerinden oluşan teknik olmayan bilgi ve yetenekler önemli bir yer tutmaktadır.

Bu araştırmada, bölümlerine bakılmaksızın mezunları muhasebe meslek mensubu olabilen CBÜ İ.İ.B.F. öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerinin ölçülmesi ve eğitimin, öğrencilerin stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeylerini arttırmaya katkı sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi amaçlanmaktadır. Böyle bir olası katkıyı ölçebilmek için araştırmaya, henüz üniversite eğitimine yeni başlamış birinci sınıf öğrencileri ile üniversite eğitiminin sonuna yaklaşmış dördüncü sınıf öğrencileri dahil edilmiştir. Araştırmada ana probleme bağlı olarak aşağıdaki sorulara da cevap aranmaktadır:

- ✓ CBÜ İ.İ.B.F. 1. sınıf ile 4. sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerinin ve alt boyutlarının (yeniden çerçeveleme, yansıtma ve sistem düşüncesi) kullanım düzeyi nedir?
- ✓ CBÜ İ.İ.B.F. 1. sınıf ile 4. sınıf öğrencileri arasında (hem bölüm ayrımı gözetmeksizin hem de bölümler bazında) stratejik düşünme yetenekleri ve alt boyutlarının kullanım düzeyi açısından farklılık var mıdır?
- ✓ CBÜ İ.İ.B.F. 1. sınıf öğrencilerinin okudukları bölüm ile stratejik düşünme yetenekleri ve alt boyutlarının kullanım düzeyleri arasında bir ilişki var mıdır?
- ✓ CBÜ İ.İ.B.F. 4. sınıf öğrencilerinin okudukları bölüm ile stratejik düşünme yetenekleri ve alt boyutlarının kullanım düzeyleri arasında bir ilişki var mıdır?

<sup>39</sup> Jelenc, L. and Swiercz, P.M., 2011, "Strategic Thinking Capability: Conceptualization and Measurement", *The 56th Annual ICSB World Conference*, 15-18 June 2011, Stockholm, Sweden, s. 11.

<sup>40</sup> Bui ve Porter, 2010, a.g.m., s. 24.



- ✓ CBÜ İ.İ.B.F. 1. sınıf ile 4. sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yetenekleri ve alt boyutlarının kullanım düzeyi ile öğrencilerin cinsiyeti arasında bir ilişki var mıdır?

Yukarıdaki problemler doğrultusunda, öğrencilerin stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri ile cinsiyet, okudukları bölüm ve sınıfları arasında ilişki olup olmadığını tespit edebilmek için aşağıdaki hipotezler kurulmuştur.

$H_{01} =$  CBÜ İ.İ.B.F. 1. sınıf ile 4. sınıf öğrencileri arasında stratejik düşünme yetenekleri ve alt boyutlarının (yeniden çerçeveleme, yansıtma ve sistem düşüncesi) kullanım düzeyi açısından farklılık yoktur.

$H_{02} =$  CBÜ İ.İ.B.F. İşletme 1. sınıf ile İşletme 4. sınıf öğrencileri arasında stratejik düşünme yetenekleri ve alt boyutlarının (yeniden çerçeveleme, yansıtma ve sistem düşüncesi) kullanım düzeyi açısından farklılık yoktur.

$H_{03} =$  CBÜ İ.İ.B.F. İktisat 1. sınıf ile İktisat 4. sınıf öğrencileri arasında stratejik düşünme yetenekleri ve alt boyutlarının (yeniden çerçeveleme, yansıtma ve sistem düşüncesi) kullanım düzeyi açısından farklılık yoktur.

$H_{04} =$  CBÜ İ.İ.B.F. Maliye 1. sınıf ile Maliye 4. sınıf öğrencileri arasında stratejik düşünme yetenekleri ve alt boyutlarının (yeniden çerçeveleme, yansıtma ve sistem düşüncesi) kullanım düzeyi açısından farklılık yoktur.

$H_{05} =$  CBÜ İ.İ.B.F. 1. sınıf öğrencilerinin okudukları bölüm ile stratejik düşünme yetenekleri ve alt boyutlarının (yeniden çerçeveleme, yansıtma ve sistem düşüncesi) kullanım düzeyleri arasında bir farklılık yoktur.

$H_{06} =$  CBÜ İ.İ.B.F. 4. sınıf öğrencilerinin okudukları bölüm ile stratejik düşünme yetenekleri ve alt boyutlarının (yeniden çerçeveleme, yansıtma ve sistem düşüncesi) kullanım düzeyleri arasında bir farklılık yoktur.

$H_{07} =$  CBÜ İ.İ.B.F. 1. sınıf ile 4. sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yetenekleri ve alt boyutlarının (yeniden çerçeveleme, yansıtma ve sistem düşüncesi) kullanım düzeyi ile öğrencilerin cinsiyeti arasında bir farklılık yoktur.

## 4.2. Araştırmanın Önemi

Stratejik düşünme yeteneğinin, başta liderler ve yöneticiler olmak üzere her alanda çalışanlar açısından başarı için önemli bir kişisel özellik olduğu<sup>41</sup> bilinmektedir. Ayrıca, öğrencilerin akademik başarılarında da son derece önemli olduğu ifade edilmektedir<sup>42</sup>. Stratejik düşünme yeteneğine sahip olmanın kişilerin ve işletmelerin başarısında önemli bir rol oynadığı konusunda yaygın bir inanış olmasına rağmen, bu yeteneğin nasıl geliştirileceği konusu o kadar açık değildir<sup>43,44</sup>. Bu çalışmadan elde edilecek sonuçların, üniversite eğitiminin öğrencilerin stratejik düşünme yetenekleri üzerindeki etkisinin anlaşılmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

## 4.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın ana kümesini CBÜ İ.İ.B.F. birinci ve dördüncü sınıf öğrencileri oluşturmaktadır. Araştırmada ana kümenin tamamına ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu amaçla anket çalışması güz dönemi derslerinin son haftasında (final sınavları öncesi) 02.01.2012-06.01.2012 tarihleri arasın-

41 Goldman, E.F. and Casey A., 2010, "Building a Culture That Encourages Strategic Thinking", **Journal of Leadership & Organizational Studies**, 17 (2), s. 119.

42 Pisapia ve Glick-Cuenot, 2010, a.g.m., s. 179-188.

43 Casey ve Goldman, 2010, a.g.m., s. 1.

44 Goldman vd., a.g.m., s. 403-416.

da gerçekleştirilmiştir. Bu hafta final sınavları öncesi son ders haftası olduğu için genellikle derse katılım son derece yoğun olmaktadır. Anketin uygulanma sürecinde, öğretim üyelerinden izin alınarak derslere girilmiş ve öğrenciler araştırmacılar tarafından araştırmanın amacı konusunda bilgilendirilmiştir. İşletme, İktisat ve Maliye bölümlerinden toplam 1224 öğrenciye ulaşılmıştır.

#### 4.4. Araştırmanın Yöntemi

Stratejik düşünme yeteneğinin ölçülmesi için, Pisapia vd.<sup>45</sup> tarafından geliştirilen “Strategic Thinking Questionnaire - STQ” (Stratejik Düşünme Anketi) kullanılmıştır. STQ’nun çeşitli versiyonları bulunmaktadır. Çalışmada, Penney<sup>46</sup> tarafından kullanılan ve 53 ifadeden oluşan altıncı versiyonu kullanılmıştır.

STQ<sub>v6</sub>, stratejik düşünme için önemli olan üç bilişsel yeteneği<sup>47</sup> ölçmek amacıyla geliştirilmiştir. Bu üç yetenek, (i) yeniden çerçeveleme (reframing), (ii) yansıtma (reflecting) ve (iii) sistem düşüncesi (systems thinking)’dir. STQ<sub>v6</sub>’da stratejik düşünmenin bu üç boyutunu ölçmek amacıyla 53 ifade yer almaktadır. Anket katılan öğrencilere, bir problem, ikilem veya fırsatla karşı karşıya kalmaları durumunda söz konusu 53 ifadede yer alan davranışları hangi sıklıkla kullandıkları sorulmuştur. İfadeler, 5’li likert ölçeğine (1=Neredeyse hiç; 2=Nadiren; 3=Bazen; 4=Sıklıkla; 5=Neredeyse her zaman) göre oluşturulmuştur.

Daha yüksek değer, temel yeteneğin daha fazla kullanımını ifade etmektedir. Ortalama skorların üzerindeki skorlar, cevap verenin stratejik dü-

şünme yeteneklerini daha etkin kullandığı anlamına gelmektedir. Yani, kişinin stratejik düşünme yeteneklerine sahip olduğu söylenebilir.

Anket İngilizce orijinalinden Türkçeye üç aşamada çevrilmiştir. İlk aşamada İngilizceden Türkçeye çevrilmiş; ikinci aşamada Türkçe çevirisi tekrar İngilizceye çevrilmiştir. Üçüncü aşamada ise, orijinal haliyle Türkçeden İngilizceye çevrilen hali karşılaştırılmış, anketteki maddelerin aynı anlamı ifade edip etmediği incelenmiştir. Çevirilerin her biri ABD’de yüksek lisans eğitimi almış beş farklı akademisyen tarafından yapılmıştır.

Anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, stratejik düşünme yeteneğinin üç boyutunu ölçmeye yönelik olarak toplam 53 ifade yer almaktadır. Anketin ikinci bölümünde ise, öğrencilerin demografik özelliklerini belirlemeye ilişkin sorular yer almaktadır.

#### 4.5. Verilerin Analizi

Verilerin analizi “SPSS 15.0 for Windows” programında yapılmıştır. Araştırmanın yukarıda belirtilen amaçları doğrultusunda oluşturulan hipotezler, iki grup (birinci ve dördüncü sınıflar; cinsiyet) karşılaştırmasında bağımsız örneklem t testi, karşılaştırılacak grup sayısı ikiden fazla olduğunda (İşletme, İktisat ve Maliye bölümlerinin karşılaştırılması) ise varyans analizi (ANOVA) kullanılarak test edilmiştir. Ayrıca, grup sayısı ikiden fazla olduğunda farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu belirlemek için de post-hoc istatistiklerinden Scheffe testi kullanılmıştır.

<sup>45</sup> Pisapia vd., 2005, a.g.m., s. 41-68.

<sup>46</sup> Penney, G., 2010, **Executive Fire Officers’ Strategic Thinking Capabilities and the Relationship with Information and Communication Technology**, Florida Atlantic University, Florida, USA, Unpublished PhD Dissertation, s. 1-164.

<sup>47</sup> Stratejik Düşünme Anketinde yer alan üç boyutun (yeteneğin) tanım ve niteliğine ilişkin açıklamalar Tablo-2’de yer almaktadır.

#### 4.6. Araştırmanın Güvenilirliği

Çalışmada çeşitli yöntemlerle araştırmanın güvenilirliği sağlanmaya çalışılmıştır. Öncelikle ankette verilen cevapların güvenilirliğini arttırmak için bazı kontrol soruları bulunmaktadır. Kontrol sorularının bazılarında aynı tutum olumlu ve olumsuz iki şekilde ifade edilmiştir. Diğer kontrol sorularında ise, anket formunun farklı yerlerinde ifadeler aynen veya anlamı bozmaya- cak ufak farklılıklarla tekrarlanmıştır. Anketin değerlendirilmesine başlamadan önce, bu kontrol sorularından faydalanılarak, güvenilirliği olmayan anketler değerlendirmeye alınmamıştır. Böylece 1224 anketten güvenilir olmadığı belirlenen 251 anket değerlendirme dışı bırakılmıştır. Analiz 973 anket üzerinden gerçekleştirilmiştir.

Ankette ayrıca, bazı sorular ters kodlanmıştır. Bu yolla, anketi cevaplayanların kalıp cevaplar vermeleri engellenmeye çalışılmıştır. Anketin istatistiksel analizine başlamadan önce, bu ters ifadeler için yeniden kodlama yapılmıştır.

Anketin güvenilirliğini ölçmek için, tümü ve her bir alt boyutu (ölçeği) açısından iç tutarlılık (Cronbach's Alfa) katsayıları hesaplanmıştır. STQ<sub>v6</sub>'da yeniden çerçeveleme yeteneğini ölçmek için 14, yansıtma yeteneğini ölçmek için 20 ve sistem düşüncesi yeteneğini ölçmek için 19 olmak üzere toplam 53 madde bulunmaktadır. İç tutarlılık analizinde, alt boyutların (yeteneklerin) iç tutarlılık katsayılarını düşüren bazı ifadeler anketin değerlemesine dahil edilmemiştir.

Tablo-3'ten de görüleceği gibi, alt boyutlar (ölçekler) ve toplam stratejik düşünme ölçeğinde

iç tutarlılık katsayıları yeniden çerçeveleme boyutu için  $\alpha = 0,70$ , yansıtma boyutu için  $\alpha = 0,78$ , sistem düşüncesi boyutu için  $\alpha = 0,80$  ve anketin geneli için  $\alpha = 0,90$  olarak bulunmuştur. Bu değerler, ölçeğin güvenilirliği için yeterli kabul edilen 0,70 değerinin üzerinde olduğu için, STQ'nun iç tutarlılık katsayılarının yeterli olduğu söylenebilir.

**TABLO-3: Stratejik Düşünme Anketinin İç Tutarlılık Katsayıları**

	Cronbach's Alpha ( $\alpha$ )	SAYI
Yeniden Çerçeveleme	0,70	10
Yansıtma	0,78	20
Sistem Düşüncesi	0,80	18
<b>STRATEJİK DÜŞÜNME</b>	0,90	48

#### 4.7. Bulgular

##### 4.7.1. Ankete Katılan Öğrencilere İlişkin Bilgiler

Araştırmaya katılan öğrencilerin okudukları bölüm ve bazı demografik özellikleri Tablo-4'te sunulmuştur. Ankete katılan öğrencilerin % 37,62'si Maliye Bölümü, %36,90'ı İşletme Bölümü ve %25,49'u İktisat Bölümü öğrencisidir. Öğrencilerin %50,36'sı birinci sınıfta, %49,64'ü ise dördüncü sınıfta okumaktadır. Ayrıca, öğrencilerin %60,53'ünün kadın, %39,47'sinin erkek olduğu anlaşılmaktadır.

TABLO-4: Ankete Katılan Öğrencilere İlişkin Bilgiler

		FREKANS	YÜZDE
<b>BÖLÜM</b>	<i>İŞLETME</i>	359	36,9
	<i>İKTİSAT</i>	248	25,49
	<i>MALİYE</i>	366	37,62
	<i>Toplam</i>	973	100
<b>1. SINIFLAR</b>	<i>İŞL 1</i>	152	31
	<i>İKT 1</i>	145	30
	<i>MAL 1</i>	193	39
	<i>Toplam</i>	490	100
<b>4. SINIFLAR</b>	<i>İŞL 4</i>	207	43
	<i>İKT 4</i>	103	21
	<i>MAL 4</i>	173	36
	<i>Toplam</i>	483	100

		FREKANS	YÜZDE
<b>SINIF</b>	<b>1. SINIF</b>	490	50,36
	<b>4. SINIF</b>	483	49,64
	<i>Toplam</i>	973	100
	<b>KADIN</b>	589	60,53
<b>CİNSİYET</b>	<b>ERKEK</b>	384	39,47
	<i>Toplam</i>	973	100
	<b>18-19</b>	261	26,82
	<b>20-21</b>	267	27,44
<b>YAŞ</b>	<b>22-23</b>	320	32,88
	<b>24-25</b>	104	10,68
	<b>26 ve üstü</b>	21	2,15
	<i>Toplam</i>	973	100

#### 4.7.2. Birinci ve Dördüncü Sınıf Öğrencilerinin Stratejik Düşünme Yeteneklerinin Karşılaştırılması

Çalışmanın araştırma sorularından birincisi, CBÜ İ.İ.B.F. birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerinin kullanım düzeyleri ve bu yetenekler üzerinde aldıkları eğitimin etkisinin olup olmadığına ilişkindir. Bunun için, öncelikle birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerini kullanım düzeyi hesaplanmış, ardından birinci ve dördüncü sınıfların stratejik düşünme yeteneklerinin kullanım düzeyleri arasında fark olup olmadığı test edilmiştir. Böylece, CBÜ İ.İ.B.F.'de verilen eğitimin, geleceğin potansiyel muhasebecilerinin (ya da işletmeci, iktisatçı ve maliyecilerinin) stratejik düşünme yeteneklerinin kullanım düzeyini arttırmaya katkısı olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır.

Stratejik düşünme yeteneklerinin kullanım düzeylerini hesaplamak için, güvenilirlik analizine

dahil edilen maddelerin aritmetik ortalamaları alınmıştır. CBÜ İ.İ.B.F. birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerinin kullanım düzeylerine bakıldığında, hem bütün olarak stratejik düşünme yeteneği hem de alt boyutlarında dördüncü sınıf öğrencilerinin birinci sınıf öğrencilerine göre daha yüksek ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Yani dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyi birinci sınıf öğrencilerine göre daha yüksektir. Tablo-5'ten de izlenebileceği gibi, yeniden çerçeveleme yeteneğinde birinci sınıfların ortalaması 3,66 iken, dördüncü sınıfların ortalaması 3,72'dir. Yansıtma yeteneği için birinci sınıfların ortalaması 3,77 iken dördüncü sınıfların ortalaması 3,88'dir. Sistem düşüncesi yeteneği için, birinci sınıf ortalaması 3,68, dördüncü sınıf ortalaması ise 3,79 olarak hesaplanmıştır. Stratejik düşünme yeteneğine bir bütün olarak bakıldığında ise, birinci sınıfların 3,72 ve dördüncü sınıfların 3,81 ortalamaya sahip oldukları anlaşılmaktadır.

**TABLO-5: Stratejik Düşünme Yeteneği ve Alt Boyutlarının Birinci ve Dördüncü Sınıflar Arasında Karşılaştırılması**

Yeniden Çerçeveleme				Sistem Düşüncesi			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
<b>1. SINIF</b>	3,66	490	0,5	<b>1. SINIF</b>	3,68	490	0,47
<b>4. SINIF</b>	3,72	483	0,47	<b>4. SINIF</b>	3,79	482	0,44
<b>TOPLAM</b>	<b>3,69</b>	<b>973</b>	<b>0,48</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>3,74</b>	<b>972</b>	<b>0,46</b>
<i>t değeri</i>	<b>-1,801</b>			<i>t değeri</i>	<b>-3,581</b>		
<i>Sig. (2-tailed)</i>	<b>0,072</b>			<i>Sig. (2-tailed)</i>	<b>0,000**</b>		
Yansıtma				STRATEJİK DÜŞÜNME			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
<b>1. SINIF</b>	3,77	489	0,43	<b>1. SINIF</b>	3,72	489	0,41
<b>4. SINIF</b>	3,88	483	0,39	<b>4. SINIF</b>	3,81	482	0,37
<b>TOPLAM</b>	<b>3,83</b>	<b>972</b>	<b>0,41</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>3,76</b>	<b>971</b>	<b>0,39</b>
<i>t değeri</i>	<b>-4,031</b>			<i>t değeri</i>	<b>-3,783</b>		
<i>Sig. (2-tailed)</i>	<b>0,000**</b>			<i>Sig. (2-tailed)</i>	<b>0,000**</b>		

Birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yetenekleri arasında farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için t testi kullanılmıştır. t testi sonuçlarına göre, birinci ve dördüncü sınıflar arasındaki farklılık yeniden çerçeveleme boyutu dışında istatistiksel olarak %1 düzeyinde anlamlıdır.

Yeniden çerçeveleme boyutu dışında, stratejik düşünme yeteneklerindeki istatistiksel olarak anlamlı farklılık, öğrencilerin aldıkları eğitimin stratejik düşünme yeteneklerini ve kullanım düzeylerini geliştirmeye katkı sağladığını göstermektedir. Bu nedenle, üniversiteler stratejik düşünme yeteneklerinin geliştirilmesine yönelik müfredatların hazırlanmasında özel bir çaba sarf etmelidir. Çünkü, üniversitede bu yeteneklerin geliştirilebilmesi öğrencilerin hem akademik başarılarına hem de daha sonraki yıllarda kariyerlerine olumlu katkı sağlayacaktır.

#### **4.7.3. Bölümler Bazında Birinci ve Dördüncü Sınıf Öğrencilerinin Stratejik Düşünme Yeteneklerini Kullanma Düzeylerinin Karşılaştırılması**

Bölüm ayrımı yapmadan gerçekleştirilen analizin ardından, Fakülte'deki her bir bölümün müfredatının ayrı olduğu düşüncesiyle, bölümler bazında birinci ve dördüncü sınıflar karşılaştırılmıştır.

##### **4.7.3.1. İşletme 1. ve İşletme 4. Sınıfların Karşılaştırılması**

İşletme bölümü birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri incelendiğinde, stratejik düşünme yeteneklerinin tamamında dördüncü sınıf öğrencilerinin, birinci sınıf öğrencilerine göre daha yüksek ortalamaya sahip olduğu anlaşılmaktadır.

**TABLO-6: Stratejik Düşünme Yeteneği ve Alt Boyutlarının İşletme 1 ve İşletme 4. Sınıflar Arasında Karşılaştırılması**

Yeniden Çerçeveleme				Sistem Düşüncesi			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
<b>İŞLETME 1. SINIF</b>	3,72	152	0,5	<b>İŞLETME 1. SINIF</b>	3,77	152	0,44
<b>İŞLETME 4. SINIF</b>	3,77	207	0,46	<b>İŞLETME 4. SINIF</b>	3,86	206	0,44
<b>t test</b>	-0,901			<b>t test</b>	-1,982		
<b>sig. (2-tailed)</b>	0,368			<b>sig. (2-tailed)</b>	0,048*		
Yansıtma				STRATEJİK DÜŞÜNME			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
<b>İŞLETME 1. SINIF</b>	3,83	152	0,4	<b>İŞLETME 1. SINIF</b>	3,78	152	0,4
<b>İŞLETME 4. SINIF</b>	3,95	207	0,38	<b>İŞLETME 4. SINIF</b>	3,88	206	0,36
<b>t test</b>	-2,991			<b>t test</b>	-2,416		
<b>sig. (2-tailed)</b>	0,003**			<b>sig. (2-tailed)</b>	0,016*		

Tablo-6'dan da takip edilebileceği gibi, yeniden çerçeveleme boyutunda İşletme birinci sınıfların ortalaması 3,72 iken, dördüncü sınıfların ortalaması 3,77; yansıtma boyutunda birinci sınıfların ortalaması 3,83 iken dördüncü sınıfların ortalaması 3,95; sistem düşüncesi boyutunda ise birinci sınıfların ortalaması 3,77 iken dördüncü sınıfların ortalaması 3,86'dır. Bütün olarak stratejik düşünme yeteneği ortalaması ise, birinci sınıflar için 3,78 olup dördüncü sınıflar için de 3,88'dir.

İşletme bölümü birinci ve dördüncü sınıflarının stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri arasındaki bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını belirlemek için,  $H_0$  hipotezi test edilmiştir. t testi sonuçlarına göre yansıtma ve sistem düşüncesi yetenekleri ile bütün olarak stratejik düşünme yeteneği için sınıflar arası farklılık %5 düzeyinde istatistiksel ola-

rak anlamlı bulunmuştur. Böylece, bu boyutlar açısından  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

#### 4.7.3.2. İktisat 1. ve İktisat 4. Sınıfların Karşılaştırılması

İktisat bölümü birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri karşılaştırıldığında, stratejik düşünme yeteneklerinin tamamında dördüncü sınıf öğrencilerinin, birinci sınıf öğrencilerine göre daha yüksek ortalamaya sahip olduğu görülmektedir (Tablo-7).

Yeniden çerçeveleme boyutunda İktisat birinci sınıfların ortalaması 3,68, dördüncü sınıfların ortalaması 3,70; yansıtma boyutunda birinci sınıfların ortalaması 3,78, dördüncü sınıfların ortalaması 3,82; sistem düşüncesi boyutunda ise birinci sınıfların ortalaması 3,67 iken dördüncü sınıfların ortalaması 3,73'tür. Bütün olarak strate-

jik düşünme yeteneği ortalaması ise, birinci sınıflar için 3,71 olup, dördüncü sınıflar için de 3,76'dır.

İktisat bölümü birinci ve dördüncü sınıflarının stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri arasındaki bu farklılığın istatistiksel ola-

rak anlamlı olup olmadığını belirlemek için hesaplanan t testi sonuçlarına göre, stratejik düşünme yeteneklerinin hiç birinde sınıflar arası farklılık istatistiksel olarak anlamlı çıkmamıştır. Tüm boyutlar ve stratejik düşünme yeteneği açısından  $H_{03}$  hipotezi kabul edilmiştir.

**TABLO-7: Stratejik Düşünme Yeteneği ve Alt Boyutlarının İktisat 1 ve İktisat 4. Sınıflar Arasında Karşılaştırılması**

Yeniden Çerçeveleme				Sistem Düşüncesi			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
İKTİSAT 1. SINIF	3,68	145	0,5	İKTİSAT 1. SINIF	3,67	145	0,47
İKTİSAT 4. SINIF	3,70	103	0,47	İKTİSAT 4. SINIF	3,73	103	0,44
t test	<i>-0,361</i>			t test	<i>-1,121</i>		
sig. (2-tailed)	<i>0,719</i>			sig. (2-tailed)	<i>0,263</i>		
Yansıtma				STRATEJİK DÜŞÜNME			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
İKTİSAT 1. SINIF	3,78	144	0,45	İKTİSAT 1. SINIF	3,71	144	0,42
İKTİSAT 4. SINIF	3,82	103	0,38	İKTİSAT 4. SINIF	3,76	103	0,38
t test	<i>-0,849</i>			t test	<i>-0,943</i>		
sig. (2-tailed)	<i>0,397</i>			sig. (2-tailed)	<i>0,347</i>		

#### 4.7.3.3. Maliye 1. ve Maliye 4. Sınıfların Karşılaştırılması

Maliye bölümü birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri incelendiğinde, stratejik düşünme yeteneklerinin tamamında dördüncü sınıf öğrencilerinin, birinci sınıf öğrencilerine göre daha yüksek ortalamaya sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Maliye bölümü birinci ve dördüncü sınıflarının karşılaştırılmasında, diğer bölümlerde olduğu gibi dördüncü sınıflar tüm boyutlarda ve bütün olarak stratejik düşünme yeteneğinde daha yüksek ortalamaya, yani daha yüksek kullanım düzeyine sahiptirler (Tablo-8).

Yeniden çerçeveleme boyutunda Maliye bölümü birinci sınıfların ortalaması 3,61 iken, dör-

düncü sınıfların ortalaması 3,67; yansıtma boyutunda birinci sınıfların ortalaması 3,73 iken dördüncü sınıfların ortalaması 3,82; sistem düşüncesi boyutunda ise birinci sınıfların ortalaması 3,63 iken dördüncü sınıfların ortalaması 3,74'tür. Bütün olarak stratejik düşünme yeteneği ortalaması ise, birinci sınıflar için 3,67 olup, dördüncü sınıflar için de 3,76'dır.

Maliye bölümü birinci ve dördüncü sınıflarının stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri arasındaki bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını belirlemek için,  $H_{04}$  hipotezi test edilmiştir. t testi sonuçlarına göre yansıtma ve sistem düşüncesi yetenekleri ile bütün olarak stratejik düşünme yeteneği için sınıflar arası farklılık %5 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Böylece, bu boyutlar açısından  $H_{04}$  hipotezi reddedilmiştir.

**TABLO-8: Stratejik Düşünme Yeteneği ve Alt Boyutlarının Maliye 1 ve Maliye 4. Sınıflar Arasında Karşılaştırılması**

Yeniden Çerçeveleme				Sistem Düşüncesi			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
MALİYE 1. SINIF	3,61	193	0,48	MALİYE 1. SINIF	3,63	193	0,49
MALİYE 4. SINIF	3,67	173	0,47	MALİYE 4. SINIF	3,74	173	0,44
t test	<i>-1,315</i>			t test	<i>-2,186</i>		
sig. (2-tailed)	<i>0,189</i>			sig. (2-tailed)	<i>0,029*</i>		
Yansıtma				STRATEJİK DÜŞÜNME			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
MALİYE 1. SINIF	3,73	193	0,43	MALİYE 1. SINIF	3,67	193	0,41
MALİYE 4. SINIF	3,82	173	0,39	MALİYE 4. SINIF	3,76	173	0,37
t test	<i>-2,231</i>			t test	<i>-2,279</i>		
sig. (2-tailed)	<i>0,026*</i>			sig. (2-tailed)	<i>0,023*</i>		



Bölümler bazında yapılan birinci ve dördüncü sınıf karşılaştırmalarında, İktisat bölümü dışında diğer iki bölümde, bölüm ayrımı gözetmeksizin yapılan analizle uyumlu sonuçlar elde edilmiştir. İşletme ve Maliye bölümleri açısından, öğrencilere verilen eğitimin öğrencilerin stratejik düşünme yeteneklerini arttırmaya yardımcı olduğu söylenebilir.

#### 4.7.4. Birinci Sınıf Öğrencilerinin Stratejik Düşünme Yetenekleri Kullanma Düzeyi ile Okudukları Bölüm Arasındaki İlişki

Birinci ve dördüncü sınıf öğrencileri arasında yapılan karşılaştırmalardan sonra, fakülteye girişte bölümler bazında birinci sınıf öğrencileri arasında stratejik düşünme yeteneklerinin kullanım düzeyi arasında farklılık olup olmadığı analiz edilmiştir.

Tablo-9’da sunulduğu gibi, bölümlerine göre birinci sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yetenekleri karşılaştırıldığında, hem bütün olarak stratejik düşünme yeteneğinde hem de stratejik düşünmenin alt boyutlarında İşletme bölümü öğrencilerinin en yüksek ortalamaya (yeniden çerçeveleme boyutunda 3,72; yansıtma boyutunda 3,83; sistem düşüncesi boyutunda 3,77 ve bütün olarak stratejik düşünme boyutunda 3,78) sahip olduğu anlaşılmaktadır. İşletme bölümünü İktisat bölümü öğrencileri (yeniden çerçeveleme boyutunda 3,68; yansıtma boyutunda 3,78; sistem düşüncesi boyutunda 3,67 ve bütün olarak stratejik düşünme boyutunda 3,71) takip etmektedir. Maliye bölümü öğrencileri ise, en düşük ortalamaya (yeniden çerçeveleme boyutunda 3,61; yansıtma boyutunda 3,73; sistem düşüncesi boyutunda 3,63 ve bütün olarak stratejik düşünme boyutunda 3,67) sahiptir.

**TABLO-9: Stratejik Düşünme Yeteneği ve Alt Boyutlarının Birinci Sınıflar Arasında Karşılaştırılması**

Yeniden Çerçeveleme				Sistem Düşüncesi			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
İŞLETME 1	3,72	152	0,5	İŞLETME 1	3,77	152	0,44
İKTİSAT 1	3,68	145	0,5	İKTİSAT 1	3,67	145	0,47
MALİYE 1	3,61	193	0,48	MALİYE 1	3,63	193	0,49
<i>F değeri</i>	2,284			<i>F değeri</i>	3,665		
<i>sig.</i>	0,103			<i>sig.</i>	0,026*		
Yansıtma				STRATEJİK DÜŞÜNME			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
İŞLETME 1	3,83	152	0,4	İŞLETME 1	3,78	152	0,4
İKTİSAT 1	3,78	144	0,45	İKTİSAT 1	3,71	144	0,42
MALİYE 1	3,73	193	0,43	MALİYE 1	3,67	193	0,41
<i>F değeri</i>	2,531			<i>F değeri</i>	3,478		
<i>sig.</i>	0,081			<i>sig.</i>	0,032*		

Bölümler arasındaki farklılıkların istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için, karşılaştırma yapılacak grup sayısı ikiden fazla olduğundan varyans analizi kullanılmıştır. Varyans analizi sonuçlarına göre, stratejik düşünme yeteneği ve alt boyutu sistem düşüncesi yeteneğindeki bölümler arasındaki farklılık %5 düzeyinde anlamlıdır. Yeniden çerçeveleme ve yansıtma yeteneklerini kullanma düzeyleri arasındaki farklılıklar ise istatistiksel olarak anlamlı değildir.

Bölümler arasında, ortaya çıkan farklılığın kaynağını belirlemek üzere post-hoc istatistiklerinden Scheffe testi uygulanmıştır. Scheffe testi so-

nuçlarına göre (Tablo-10), hem stratejik düşünme yeteneği hem de alt boyutlarından sistem düşüncesi yeteneğinin kullanım düzeyleri arasındaki farklılık İşletme ve Maliye bölümleri arasındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır.

Birinci sınıfların bölümlerine göre karşılaştırılması sonucunda, fakülteye giriş düzeyinde, İşletme bölümü öğrencilerinin diğer bölümlere göre, sistem düşüncesi ve stratejik düşünme yeteneğini daha çok kullandıkları ve bu anlamda Maliye bölümü öğrencilerinden farklılaştığı anlaşılmaktadır. İktisat bölümü ile diğer iki bölüm (İşletme ve Maliye) arasında önemli sayılabilecek bir farkın olmadığı görülmektedir.

**TABLO-10: Birinci Sınıflar Arasındaki Farkın Kaynağını Belirlemek İçin Yapılan Scheffe Testinin Sonuçları**

Yeniden Çerçeveleme					Sistem Düşüncesi				
Bölüm (I)	Bölüm (J)	Ort. Farkı (I-J)	Std. Sap.	p değeri	Bölüm (I)	Bölüm (J)	Ort. Farkı (I-J)	Std. Sap.	p değeri
İŞL 1	İKT 1	0,042	0,057	0,761	İŞL 1	İKT 1	0,098	0,054	0,195
	MAL 1	0,112	0,054	0,112		MAL 1	0,135	0,051	0,030*
İKT 1	İŞL 1	-0,042	0,057	0,761	İKT 1	İŞL 1	-0,098	0,054	0,195
	MAL 1	0,07	0,054	0,438		MAL 1	0,037	0,051	0,776
MAL 1	İŞL 1	-0,112	0,054	0,112	MAL 1	İŞL 1	-0,135	0,051	0,030*
	İKT 1	-0,07	0,054	0,438		İKT 1	-0,037	0,051	0,776
Yansıtma					STRATEJİK DÜŞÜNME				
İŞL 1	İKT 1	0,053	0,049	0,566	İŞL 1	İKT 1	0,068	0,048	0,366
	MAL 1	0,104	0,046	0,081		MAL 1	0,117	0,044	0,032*
İKT 1	İŞL 1	-0,053	0,049	0,566	İKT 1	İŞL 1	-0,068	0,048	0,366
	MAL 1	0,051	0,047	0,556		MAL 1	0,05	0,045	0,548
MAL 1	İŞL 1	-0,104	0,046	0,081	MAL 1	İŞL 1	-0,117	0,044	0,032*
	İKT 1	-0,051	0,047	0,556		İKT 1	-0,05	0,045	0,548

#### 4.7.5. Dördüncü Sınıf Öğrencilerinin Stratejik Düşünme Yetenekleri Kullanma Düzeyi ile Okudukları Bölüm Arasındaki İlişki

Öğrencilerin dört yıllık bir lisans eğitiminin sonuna yaklaştıklarında stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri açısından bölümlerine göre farklılık olup olmadığını belirlemek için dördüncü sınıf öğrencileri kendi aralarında karşılaştırılmıştır (Tablo-11).

Dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri bölümlerine göre karşılaştırıldığında, her üç boyutta da İşletme bölümü dördüncü sınıf öğrencilerinin en yüksek ortalamaya (yeniden çerçeveleme boyutunda 3,77; yansıtma boyutunda 3,95; sistem düşüncesi boyutunda 3,86 ve bütün olarak stratejik düşünme boyutunda 3,88) sahip olduğu

görülmektedir. İktisat ve Maliye dördüncü sınıf öğrencileri ise bütün yeteneklerde birbirlerine çok yakın, (hatta yansıtma boyutunda (3,82) ve bütün olarak stratejik düşünme yeteneğinde (3,76) aynı) kullanım düzeyine sahiptirler. İşletme bölümü dördüncü sınıf öğrencileri ile İktisat ve Maliye bölümü dördüncü sınıf öğrencileri arasındaki bu farklılık yeniden çerçeveleme yeteneği dışında istatistiksel olarak da anlamlıdır.

Dolayısıyla, CBÜ İ.İ.B.F. dördüncü sınıf öğrencilerinin okudukları bölüm ile stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri arasında yeniden çerçeveleme yeteneği dışında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmaktadır. Stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyi ile bölüm arasındaki anlamlı ilişkinin hangi bölümlerden kaynaklandığını anlayabilmek için Scheffe testi uygulanmıştır.

**TABLO-11: Stratejik Düşünme Yeteneği ve Alt Boyutlarının Dördüncü Sınıflar Arasında Karşılaştırılması**

Yeniden Çerçeveleme				Sistem Düşüncesi			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
<b>İŞLETME 4</b>	3,77	207	0,46	<b>İŞLETME 4</b>	3,86	206	0,44
<b>İKTİSAT 4</b>	3,70	103	0,47	<b>İKTİSAT 4</b>	3,73	103	0,44
<b>MALİYE 4</b>	3,67	173	0,47	<b>MALİYE 4</b>	3,74	173	0,44
<i>F Değeri</i>	<b>1,984</b>			<i>F Değeri</i>	<b>4,667</b>		
<i>p değeri</i>	<b>0,139</b>			<i>p değeri</i>	<b>0,010**</b>		
Yansıtma				STRATEJİK DÜŞÜNME			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
<b>İŞLETME 4</b>	3,95	207	0,38	<b>İŞLETME 4</b>	3,88	206	0,36
<b>İKTİSAT 4</b>	3,82	103	0,38	<b>İKTİSAT 4</b>	3,76	103	0,38
<b>MALİYE 4</b>	3,82	173	0,39	<b>MALİYE 4</b>	3,76	173	0,37
<i>F Değeri</i>	<b>6,996</b>			<i>F Değeri</i>	<b>6,194</b>		
<i>p değeri</i>	<b>0,001**</b>			<i>p değeri</i>	<b>0,002**</b>		

Tablo-12'den de anlaşılacağı gibi, dördüncü sınıflar arasındaki istatistiksel olarak anlamlı farklılık sadece yeniden çerçeveleme boyutunda yoktur. Diğer boyutlardaki farklılığın kaynağı ise, İşletme bölümü ile İktisat ve Maliye bölümleridir. İktisat ve Maliye bölümleri arasında ise önemli sayılabilecek bir farklılık yoktur.

**TABLO-12:Dördüncü Sınıflar Arasındaki Farkın Kaynağını Belirlemek İçin Yapılan Scheffe Testinin Sonuçları**

Yeniden Çerçeveleme					Sistem Düşüncesi				
Sınıf (I)	Sınıf (J)	Ort. Farkı (I-J)	Std. Sap.	p değeri	Sınıf (I)	Sınıf (J)	Ort. Farkı (I-J)	Std. Sap.	p değeri
İŞL 4	İKT 4	0,066	0,056	0,504	İŞL 4	İKT 4	0,125	0,053	0,061
	MAL 4	0,093	0,048	0,154		MAL 4	0,122	0,045	0,027*
İKT 4	İŞL 4	-0,066	0,056	0,504	İKT 4	İŞL 4	-0,125	0,053	0,061
	MAL 4	0,027	0,058	0,896		MAL 4	-0,003	0,054	0,998
MAL 4	İŞL 4	-0,093	0,048	0,154	MAL 4	İŞL 4	-0,122	0,045	0,027*
	İKT 4	-0,027	0,058	0,896		İKT 4	0,003	0,054	0,998
Yansıtma					STRATEJİK DÜŞÜNME				
İŞL 4	İKT 4	0,132	0,046	0,018*	İŞL 4	İKT 4	0,115	0,044	0,034*
	MAL 4	0,133	0,04	0,004**		MAL 4	0,12	0,038	0,007**
İKT 4	İŞL 4	-0,132	0,046	0,018*	İKT 4	İŞL 4	-0,115	0,044	0,034*
	MAL 4	0,001	0,048	1		MAL 4	0,005	0,046	0,994
MAL 4	İŞL 4	-0,133	0,04	0,004**	MAL 4	İŞL 4	-0,12	0,038	0,007**
	İKT 4	-0,001	0,048	1		İKT 4	-0,005	0,046	0,994

#### 4.7.6. Öğrencilerin Stratejik Düşünme Yeteneklerini Kullanma Düzeyleri ile Cinsiyet Arasındaki İlişki

Cinsiyetin stratejik düşünme yeteneklerinin kullanım düzeyine olası etkilerini belirleyebilmek için kız ve erkek öğrencilerin skorlarındaki farklılık analiz edilmiştir. Tablo-13'ten görüleceği gibi, kız ve erkek öğrencilerin stratejik düşünme yeteneklerini kullanım düzeyini ifade eden skorları birbirine çok yakındır. Yeniden

çerçeveleme yeteneğinde kız öğrencilerin ortalaması 3,68 iken erkek öğrencilerin ortalaması 3,71, yansıtma yeteneğinde kız öğrencilerin ortalaması 3,82 iken erkek öğrencilerin ortalaması 3,83; sistem düşüncesi yeteneğinde kız öğrencilerin ortalaması 3,74 iken erkek öğrencilerin ortalaması 3,73 ve bütün olarak stratejik düşünme yeteneğinde ise kız öğrencilerin ortalaması 3,76 iken erkek öğrencilerin ortalaması 3,77'dir. Kız ve erkek öğrenciler arasında istatistiksel olarak da anlamlı farklılık yoktur.

**TABLO-13:Stratejik Düşünme Yeteneği ve Alt Boyutlarının Cinsiyet Açısından Karşılaştırılması**

Yeniden Çerçeveleme				Sistem Düşüncesi			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
<b>KADIN</b>	3,68	589	0,49	<b>KADIN</b>	3,74	589	0,46
<b>ERKEK</b>	3,71	384	0,47	<b>ERKEK</b>	3,73	383	0,45
<b>TOPLAM</b>	<b>3,69</b>	<b>973</b>	<b>0,48</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>3,74</b>	<b>972</b>	<b>0,46</b>
<i>t değeri</i>	<b>-0,935</b>			<i>t değeri</i>	<b>0,542</b>		
<i>Sig. (2-tailed)</i>	<b>0,35</b>			<i>Sig. (2-tailed)</i>	<b>0,588</b>		
Yansıtma				STRATEJİK DÜŞÜNME			
	ORT.	SAYI	SS.		ORT.	SAYI	SS.
<b>KADIN</b>	3,82	588	0,42	<b>KADIN</b>	3,76	588	0,4
<b>ERKEK</b>	3,83	384	0,4	<b>ERKEK</b>	3,77	383	0,38
<b>TOPLAM</b>	<b>3,83</b>	<b>972</b>	<b>0,41</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>3,76</b>	<b>971</b>	<b>0,39</b>
<i>t değeri</i>	<b>-0,472</b>			<i>t değeri</i>	<b>-0,208</b>		
<i>Sig. (2-tailed)</i>	<b>0,637</b>			<i>Sig. (2-tailed)</i>	<b>0,835</b>		

## 5. SONUÇ ve GENEL DEĞERLENDİRME

Geleceğin muhasebecilerinin başarılı olabilmesi için gerekli yetenekler arasında stratejik düşünme yeteneğine sahip olma ön plana çıkmaktadır. Bu çalışmada, CBÜ İ.İ.B.F. birinci ve dördüncü sınıf öğrencilerinin stratejik düşünme yetenekleri Pisapia vd.<sup>48</sup> tarafından geliştirilen “Stratejik Düşünme Anketi” ile ölçülmüştür. Ayrıca, öğrencilerin stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeylerini sınıf, bölüm ve cinsiyet değişkenlerinin etkileyip etkilemediği araştırılmıştır. Araştırmanın sonuçları şöyle özetlenebilir:

✓ CBÜ İ.İ.B.F. birinci ve dördüncü sınıf öğren-

cilerinin stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık vardır. Dördüncü sınıf öğrencileri daha yüksek kullanım düzeyine sahiptir.

✓ Bölümler bazında birinci ve dördüncü sınıfların karşılaştırılmasında, tüm bölümlerde dördüncü sınıf öğrencileri daha yüksek stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyine sahiptir. İktisat bölümü dışında, Maliye ve İşletme bölümlerindeki bu farklılık istatistiksel olarak anlamlıdır.

✓ Birinci sınıfların kendi içinde karşılaştırılma-

<sup>48</sup> Pisapia v.d., 2005, a.g.m., s. 41-68.

sında, stratejik düşünme yeteneğinin her üç boyutunda ve bütün olarak stratejik düşünme yeteneğinin kullanım düzeylerini belirten ortalamalarda en yüksek skora İşletme bölümü öğrencileri sahiptir. İşletme bölümü öğrencilerini sırasıyla İktisat ve Maliye bölümü öğrencileri takip etmektedir. Ancak, birinci sınıflar arasındaki bu farklılık sadece İşletme ve Maliye bölümleri arasında ve yine sadece sistem düşüncesi boyutunda istatistiksel olarak anlamlıdır.

- ✓ Dördüncü sınıfların kendi içinde karşılaştırılmasında, stratejik düşünme yeteneğinin her üç boyutunda ve bütün olarak stratejik düşünme yeteneğinin kullanım düzeylerini belirten ortalamalarda en yüksek skora yine İşletme bölümü öğrencileri sahiptir. İşletme bölümü öğrencilerini yine sırasıyla İktisat ve Maliye bölümü öğrencileri takip etmektedir. Dördüncü sınıflar arasındaki bu farklılık yeniden çerçeveleme boyutu dışında, diğer boyutlarda %1 düzeyinde istatistiksel olarak anlamlıdır.
- ✓ Cinsiyet ile stratejik düşünme yeteneklerini kullanma düzeyleri arasında ilişki yoktur.

Genel olarak bakıldığında, araştırmadan elde edilen sonuçlar, lisans eğitiminin öğrencilerin stratejik düşünme yeteneklerini geliştirmeye katkı sağladığı yönünde bulgular sunmaktadır. Öğrencilerin muhasebe eğitimi sırasında, stratejik düşünme yeteneklerinin geliştirilmesi hem akademik başarılarına hem de daha sonraki yıllarda mesleki kariyerlerine olumlu katkı sağlayacağından, öğrencilerin stratejik düşünme yeteneklerinin geliştirilmesine yönelik eğitim programları, ders içerikleri ve öğretim teknikleri boyutlarında bilinçli çabalar gösterilmelidir.

Geleceğin muhasebecilerine stratejik düşünme

yeteneklerinin kazandırılmasında, muhasebe ders içerikleri ve öğretim yöntemlerinin yanında, başta yönetim bilimleri olmak üzere diğer bilim dallarının da çok önemli bir rolü vardır. Araştırmanın sonuçlarına göre, dördüncü sınıf seviyesine İşletme Bölümü öğrencilerinin stratejik düşünme yeteneklerini daha yüksek düzeyde kullanıyor olmaları, İşletme bölümünün ders programında yönetim, pazarlama, üretim gibi anabilim dallarına ait stratejik planlama, sistem yaklaşımı gibi konuları ön plana çıkararak derslerin bulunmasına bağlanabilir.

Muhasebe eğitiminde ders içeriklerinin, öğrencilerin yaratıcı düşünme, eleştirel bakış açısı, analiz etme, mantıksal bağlantılar kurma ve olayları sistem düşüncesi çerçevesinde değerlendirebilme gibi stratejik düşünme yeteneklerini kazandırması ve geliştirmesi hedeflenmelidir.

Stratejik düşünme yeteneklerinin kazandırılmasında, ders içerikleri kadar öğretme yöntemlerinin de etkisi olacaktır. Öğretim elemanının anlamına dayalı sunuş yönteminin yanında, öğrencilerin aktif katılımına dayalı grup çalışması, beyin fırtınası (tartışma), problem çözme ve örnek olay incelemesi gibi yöntemler de kullanılmalıdır. Tabii ki, bu bahsedilen öğretim yöntemlerinin kullanılmasında gerek öğrenci sayılarının çok olması gerekse derslik sayısının az olması gibi kısıtların üstesinden gelinmelidir.

Akademik olarak öğrencileri başarılı kılan unsurların neler olduğunun anlaşılabilmesi hem öğrenciler için hem de o öğrencilerin tercih ettiği üniversiteler için çok önemlidir. Geçmiş tecrübelerden öğrenerek, problem çözme yeteneklerini geliştirerek ve eski problemlere yeni yaklaşımlar arayarak, stratejik düşünme yeteneğini kullanabilmek öğrencilerin akademik kariyerlerine bakış açılarını da değiştirme kapasitesine sahiptir<sup>49</sup>.

<sup>49</sup> Pisapia ve Glick-Cuenot, 2010, a.g.m. s. 185.

Mezuniyet sonrasında muhasebe meslek mensubu olmak isteyen öğrencilerin üniversite yaşamlarının ilk yıllarından itibaren bu mesleğe yönlendirilmeleri gerekir. Bu doğrultuda muhasebe meslek mensubu temsilcileriyle üniversitelerdeki muhasebe finansman anabilim dallarındaki öğretim elemanlarının yer alacağı “muhasebe mesleği kariyer danışmanlığı” mekanizması kurulabilir. Bu mekanizma çerçevesinde, geleceğin muhasebe meslek mensuplarının mesleğin gerektirdiği değişimlerin zorunlu kıldığı yetenek

ve becerileri tanımaları ve bunları edinmeleri doğrultusunda yönlendirilmesi mümkün olabilecektir. Böylece, öğrenciler daha üniversite eğitimlerinin başlangıcında bilinçli bir şekilde kariyerlerini planlama ve bu doğrultuda kendilerini geliştirme olanağına sahip olacaklardır. Üniversitelerimizin çoğunda, öğrencilere çok geniş bir yelpazede seçmeli ders olanağının sunulması, bu mekanizmanın işlerliğini sağlayacaktır.

**KAYNAKLAR**

Albrecht, S.W. and Sack, R. J., 2000, "Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future", **Accounting Education Series**, Volume No. 16, American Accounting Association, USA.

Amitabh, M. and Sahay, A., 2008, "Strategic Thinking: Is Leadership the Missing Link-An Exploratory Study", **11<sup>th</sup> Annual Convention of the Strategic Management Forum**, 8-10 May 2008, Kanpur, India, <http://www.iitk.ac.in/infocell/announce/convention/papers/Strategy-01-Manu%20Amitabh%20final.pdf> , (Erişim tarihi. 27 Ocak 2012).

Arslan, M.M. ve Bayrakçı, M., 2006, "Metaforik Düşünme ve Öğrenme Yaklaşımının Eğitim-Öğretim Açısından İncelenmesi", **Milli Eğitim**, Sayı 171, 100-107.

Bonn, I., 2005, "Improving Strategic Thinking: A Multilevel Approach", **Leadership and Organization Development Journal**, 26 (5), 336-354.

Bui, B. and Porter, B., 2010, "The Expectation-Performance Gap in Accounting Education: An Exploratory Study", **Accounting Education: An International Journal**, 19 (1-2), 23-50.

Casey, A.J. and Goldman, E.F., 2010, "Enhancing the Ability to Think Strategically: A Learning Model", **Management Learning**, 41 (2), 167-185.

Chilcoat, R., 1995, **Strategic Art: The New Discipline for the 21<sup>st</sup> Century Leaders**, Carlisle, PA: U.S. War College, (in Pisapia et al. 2009).

Çürük, T. ve Doğan, Z., 2001, "Muhasebe Eğitiminin İşletmelerin Taleplerini Karşılama Düzeyi: Türkiye Örneği", **ODTÜ Geliştirme Dergisi**, 28 (3-4), 281-310.

Demir, V. ve Süer Öztekin, Ö., 2006, "Avrupa Birliği'ne Giriş Sürecinin Türkiye'deki Muhasebe Eğitimine Etkileri", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 6 (20), 31-44.

Goldman, E., Cahill, T. and Filho, R.P., 2009, "Experiences That Develop the Ability to Think Strategically", **Journal of Healthcare Management**, 54 (6), 403-416.

Goldman, E.F. and Casey A., 2010, "Building a Culture That Encourages Strategic Thinking", **Journal of Leadership & Organizational Studies**, 17 (2), 119-128.

Howieson, B., 2003, "Accounting Practice in the New Millennium: Is Accounting Education Ready to Meet the Challenge?", **The British Accounting Review**, 35, 69-103.

Jelenc, L. and Swiercz, P.M., 2011, "Strategic Thinking Capability: Conceptualization and Measurement", **The 56<sup>th</sup> Annual ICSB World Conference**, 15-18 June 2011, Stockholm, Sweden, <http://www.icsb2011.org/download/18.62efe22412f41132d41800012398/310.pdf> , (Erişim tarihi. 30 Ocak 2012).

Leithwood, K.A. and Steinbach, R., 1992, "Improving the Problem-Solving Expertise of School Administrators: Theory and Practice", **Education and Urban Society**, 24 (3), 317-345, (in Pisapia et al. 2009).

Liedtka, J.M., 1998, "Strategic Thinking: Can it be Taught?", **Long Range Planning**, 31 (1), 120-129.

Pang, N.S.K. and Pisapia, J., (In Press), "The Strategic Thinking Skills of Hong Kong School Leaders: Usage and Effectiveness", **Educational Management Administration and Leadership**, [http://fau.academia.edu/John-Pisapia/Papers/181406/Strategic\\_Thinking\\_Skills\\_Usage\\_and\\_Effectiveness](http://fau.academia.edu/John-Pisapia/Papers/181406/Strategic_Thinking_Skills_Usage_and_Effectiveness) , (Erişim tarihi. 28 Ocak 2012).



- Penney, G., 2010, **Executive Fire Officers' Strategic Thinking Capabilities and the Relationship with Information and Communication Technology**, Florida Atlantic University, Florida, USA, Unpublished PhD Dissertation.
- Pisapia, J. and Glick-Cuenot, S.L., 2010, "Strategic Thinking Skills and Undergraduate Student Academic Success", **American Institute of Higher Education-Proceedings**, 3 (1), 179-188.
- Pisapia, J., Ellington, L., Toussaint, G. and Morris, J.D., 2011, "Strategic Thinking Skills: Validation and Confirmation of Constructs", [http://fau.academia.edu/JohnPisapia/Papers/776012/Strategic\\_Thinking\\_Skills\\_Validation\\_and\\_Confirmation\\_of\\_Constructs](http://fau.academia.edu/JohnPisapia/Papers/776012/Strategic_Thinking_Skills_Validation_and_Confirmation_of_Constructs) , (Erişim tarihi. 27 Ocak 2012).
- Pisapia, J., Pang, N.S.K., Hee, T.F., Lin, Y. and Morris, J.D., 2009, "A Comparison of the Use of Strategic Thinking Skills of Aspiring School Leaders in Hong Kong, Malaysia, Shanghai, and the United States: An Exploratory Study", **International Education Studies**, 2 (2), 46-58.
- Pisapia, J., Reyes-Guerra, D. and Coukos-Semmel, E., 2005, "Developing the Leader's Strategic Mindset: Establishing the Measures", **Leadership Review**, 5, 41-68.
- Porter, M.E., 1996, "What is Strategy", **Harvard Business Review**, November-December, 61-78.
- Rebele, J.E., 2002, "Accounting Education's Uncertain Environments: Descriptions and Implications for Accounting Programs and Accounting Education Research", **Accounting Education**, 11 (1), 3-25.
- Wheatley, M.J., 2006, **Leadership and the New Science: Discovering Order in a Chaotic World**, 3<sup>rd</sup> Edition, San Francisco, CA, USA, Berrett-Koehler, (in Goldman and Casey, 2010).
- Wootton, S. and Horne, T., 2010, **Strategic Thinking: A Nine Step Approach to Strategy and Leadership for Managers and Marketers**, 3<sup>rd</sup> Edition, Kogan Page Limited, London, UK.
- 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, 37-47.
- Zahra, S.A. and Nambisan, S., (In Press), "Entrepreneurship and Strategic Thinking in Business Ecosystems", **Business Horizons**.
- Zaif, F. ve Karapınar, A., 2002, "Muhasebe Eğitiminde Değişim İhtiyacı", **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, 3, 111-134.

# ÜNİVERSİTELERDEKİ MUHASEBE EĞİTİMİNE YÖNELİK ÖĞRENCİLERİN ALGILARI: KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ VE RİZE ÜNİVERSİTESİ KARŞILAŞTIRMASI

Yrd. Doç. Dr. Bilal GEREKAN\*

Yrd. Doç. Dr. Davut AYGÜN\*\*

## ÖZET

Bu çalışmanın amacı, muhasebe derslerinde başarıyı arttırmaya yönelik iki farklı devlet üniversitesinde eğitim gören öğrencilerin muhasebe derslerine ilişkin algılarını ve söz konusu algılamalarındaki farklılıkları tespit etmektir. Belirlenen amaca ulaşabilmek için, Karadeniz Teknik Üniversitesi ve Rize Üniversitesinde 2011-2012 eğitim ve öğretim yılının güz yarıyılında eğitim gören 817 öğrenci üzerinde araştırma yapılmıştır. Yapılan araştırmada; öğrencilerin büyük bir kısmının muhasebe dersinde başarılı olmayı önemsedikleri tespit edilmiştir. Elde edilen sonuçlarda farklılık olup olmadığı, SPSS 15.0 istatistik programında t-testi yapılarak analiz edilmiştir. Araştırmada üniversiteler açısından çeşitli farklılıklara ulaşılmakla beraber en fazla farklılığın, gelecekte muhasebe ile ilgili bir meslek sahibi olmak isteyenler ile istemeyenler arasında ortaya çıktığı belirlenmiştir. Buna karşılık en az farklılığın ise katılımcıların cinsiyeti açısından olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Eğitimi, Öğrenci Başarısı, Öğrenci Algısı, Algılama Farklılıkları

## STUDENTS' PERCEPTIONS TOWARDS ACCOUNTING COURSE IN UNIVERSITIES: A COMPARATIVE ANALYSIS BETWEEN KARADENİZ TECHNICAL UNIVERSITY AND RIZE UNIVERSITY

### ABSTRACT

The purpose of present study is, with the aim of elevating the success in accounting courses, to determine the perceptions towards accounting course of students from two separate state universities and explore the potential divergences between their perceptions. To reach this objective, a research has been conducted covering 817 students studying in Karadeniz Technical University and Rize University during fall semester in 2011-2012 academic year. The research results have manifested that a majority of students have paid heed to be successful in accounting course. To determine whether there has been a differentiation in obtained results, t-test in SPSS 15.0 statistical program has been used for conducting analysis. In this research a variety of differences have been detected with respect to universities however it has been deduced that the greatest differentiation took place between the ones who aspired to an accounting-related profession for the future and the ones who did not. On the other hand, the smallest differentiation has been identified with respect to the gender of participants.

**Key Words:** Accounting Education, Student Success, Student Perception, Perception Differences

\* Karadeniz Teknik Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, gerekan@ktu.edu.tr

\*\* Rize Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, davutaygun@gmail.com

## 1. GİRİŞ

**M**uhasebe dersleri alan öğrencilerin başarı durumlarının ilgili derslere ilişkin tutum ve algılamalarıyla yakından ilişkili olduğu ifade edilebilir. Diğer bir ifade ile muhasebe derslerini alan öğrencilerin anılan derslere yönelik algılamaları, dersteki başarı durumları üzerinde büyük bir öneme sahiptir. Söz konusu öneme binaen öğrencilerin muhasebe dersine ilişkin algılamaları ve bu algılamalarındaki değişimler belirli mesleki kuruluşlar ve bazı bireysel araştırmacılar tarafından inceleme konusu yapılmıştır.

Lisans düzeyinde verilen muhasebe derslerinin birçok amaca hizmet ettiği ifade edilebilir. Bu amaçların en önemlilerinden birisi de potansiyel işletmeciler ve muhasebecilere iş hayatlarında yararlanabilecekleri bilgiler sunmaktır. Ayrıca muhasebe derslerinin muhasebe mesleğini tanıtmaya ve sevdirmeye yönelik bir araç olarak da kullanıldığı ifade edilebilir (Turner vd., 2006: 25).

Muhasebe derslerinin öğretilmesindeki genel yöntem; konunun dersin öğreticisi tarafından anlatılması, örnekler çözülmesi ve ev ödevlerinin verilmesi biçimindedir. Bu bağlamda öğrencilerin muhasebeye ilişkin kavramları anlamaları ve muhasebe mantığını özümsemeleri önemlidir. Ancak konu öğrenciler açısından değerlendirildiğinde muhasebe derslerinin oldukça zor olarak algılandığı belirtilebilir (Martinis and Tidd, 2011: 432). Bu açıdan muhasebe derslerini alan öğrencilerin derse ilişkin algılamaları büyük bir öneme sahiptir. Muhasebe dersi özetinde, bir önceki bölümde açıklanan kavramlar ve anlatılan yöntemler bir sonraki bölüm veya bölümlerin anlaşılmasında belirleyici olmaktadır. Kısacası muhasebenin temel düzeydeki mantığını anlamayan bir öğrencinin bu derste başarılı olmasının zor olduğu ifade edilebilir. Ancak bu durum öğrenciler tarafından yeterince algılanmadığından öğrencileri başarısızlığa gö-

türen bir etken olarak ortaya çıkmaktadır. Bu noktada öğrencilerin muhasebe derslerine ilişkin algılamalarının nasıl şekillendiği önemli bir araştırma alanı olarak belirginleşmektedir.

Yukarıda ifade edilen gerçeklerden hareketle hazırlanan bu çalışmada, muhasebe derslerinde sağlanan başarı düzeyine katkı sağlamaya yönelik Karadeniz Teknik Üniversitesi ve Rize Üniversitesinde Muhasebe 1 ve Şirketler Muhasebesi dersi alan öğrenciler üzerinde araştırma yapılmıştır. Bu doğrultuda, öğrencilerin anılan dersleri nasıl algıladıkları tespit edilmeye çalışılmış ve bu yolla ilgili üniversitelerde eğitim gören öğrencilerin muhasebe derslerine ilişkin algılamalarındaki farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla öncelikle çalışma ile ilgili literatür sunulmuş, daha sonra araştırma bulguları ele alınmış, son olarak da sonuç ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

## 2. MUHASEBE DERSLERİNİN ALGILANMASI VE MUHASEBE DERSLERİNDEKİ BAŞARI ÜZERİNE LİTERATÜR İNCELEMESİ

Muhasebe eğitimiyle ilgili olarak geniş bir literatür bulunmasına karşın, özelden öğrencilerin aldıkları muhasebe dersini nasıl algıladıklarına yönelik araştırma oldukça sınırlıdır (Geiger and Ogilby, 2000: 63). Her ne kadar bu konudaki çalışmalar sınırlı da olsa bazı mesleki kuruluşlar ile bireysel araştırmacılar tarafından çeşitli incelemeler yapılmıştır (örneğin; AECC, 1992; Geiger and Ogilby, 2000; Kaya, 2007; Pincus, 1997; Vangermeersch, 1997). Yapılan çalışmaların bir kısmı genel düzeyde muhasebe dersinin kendisine yönelik yapılmışken diğer bir kısmı da muhasebe derslerinde ele alınan özel bazı konulara yönelik yapılmıştır.

Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (Accounting Education Change Commission – AECC) tarafından 1992 yılında yapılan çalışma-

da ilk muhasebe dersi üzerine odaklanılmış ve alınan ilk muhasebe dersinin; (1) mesleğin tanınması, (2) muhasebede başarılı bir kariyer için gerekli olan eğilim ve yeteneklerin neler olduğunun bilinmesi ve (3) muhasebedeki kariyer fırsatlarının neler olduğunun öğrenilmesi bakımından öğrencilerin algılarını şekillendirdiği belirtilmiştir (AECC, 1992: 249).

Geiger ve Ogilby (2000), muhasebeye giriş dersini temel ders olarak alan ve almayan 331 öğrenci üzerinde yapmış oldukları araştırmada öğrencilerin muhasebe dersine yönelik algılarını ölçmeye çalışmışlardır. Öğrencilerin derse yönelik dönem başı ve dönem sonu algılarında herhangi bir farklılık olup olmadığının ölçüldüğü araştırmada, muhasebeye giriş dersini alan ve almayan öğrencilerin derse karşı tutumlarının genel olarak olumlu olduğu belirlenmiştir. Ancak iki grupta da bu olumlu yaklaşımın dönem sonunda azaldığı tespit edilmiştir. Buna paralel bir sonuç Kaya (2007) tarafından yapılan çalışmada da ortaya konulmuştur. Muhasebe dersini alan 270 öğrenci üzerinde yapılan bu araştırmada, öğrencilerin muhasebe dersine yönelik dönem başındaki pozitif düşüncelerinin dönem sonunda negatife doğru değiştiği tespit edilmiştir.

Vangermeersch (1997) ve Pincus (1997) tarafından yapılan çalışmalarda ise özel olarak muhasebedeki borç ve alacak konusu üzerine odaklanılmıştır. Vangermeersch (1997) yaptığı çalışmasında borç ve alacakların öğretimini çeşitli açılardan ele almış ve öğrencilerin bu konuları algılamaları bakımından eleştirel bir yaklaşımda bulunmuştur. Bunun dışında Pincus (1997) çalışmasında geleneksel olarak borç ve alacak konusunun öğretiminde, öğrencilerin konuyu anlama yerine ezber eğiliminde olduklarını, bu yüzden uzun süre konuyla ilgili bilgilerini koruyamadıklarını ve gelecekte anlatılacak ilişkili konularda iyi bir bağlantı kuramadıklarını belirtmiştir. Pincus, bunun için bilgisayar destekli ve ev ortamında eğitim gibi alternatif bazı öneriler-

de bulunarak bunların geleneksel yöntemlere göre bir takım üstünlüklerinin olduğunu savunmuştur. Buna göre alternatif yaklaşım, öğrencilerin derse yönelik algılamalarını arttırması bakımından; derse ilişkin beklentilerine daha fazla odaklanmayı, teknolojik yeteneklerini geliştirmelerini ve eğitimde etkinliği sağlamak amacıyla öğrencilere bazı olanaklar sunmayı öngörmektedir.

Öteyandan muhasebe derslerine ilişkin literatürde, muhasebe derslerinin nasıl algılandığının dışında, öğrencilerin ilgili derslerdeki başarısına ilişkin de bazı çalışmalar mevcuttur. Bu çalışmalarda öğrencilerin muhasebe derslerindeki başarıları üzerinde potansiyel etkiye sahip; öğrencilerin geçmiş akademik performansları, muhasebe ve matematik alanında sahip oldukları bilgi düzeyi, cinsiyet, yaş vb. bazı faktörler inceleme konusu yapılmıştır.

Geçmiş akademik performansa yönelik yapılan çalışmalarda öğrencilerin üniversite öncesindeki eğitim hayatlarında sahip oldukları not ortalaması geçmiş akademik performansa ilişkin bir gösterge olarak kullanılmıştır. Ancak, söz konusu ilişkiyi ele alan çalışmaların sonuçları arasında belirgin farklılıklar mevcuttur. Şöyle ki; Doran, Bouillon ve Smith (1991), Eckel ve Johnson (1983) ve Eskew ve Faley (1988); öğrencilerin ortaokul ve lisedeki not ortalamaları, üniversiteye giriş sınavında almış oldukları notlar ile muhasebe derslerindeki başarıları arasındaki ilişkiyi incelemişler ve çalışmaları sonucunda öğrencilerin geçmiş akademik performansları ile muhasebe derslerindeki başarı düzeyleri arasında güçlü bir ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır. Oysa Bartlett vd. (1993) ile Gist vd. (1996) yaptıkları çalışmalar neticesinde geçmiş akademik performansla muhasebe derslerindeki başarı düzeyi arasında anlamlı bir ilişki bulunamamışlardır. Benzer bir çalışmada Stice vd. (1997); öğrencileri almış oldukları ilk muhasebe dersindeki başarı düzeylerini (almış oldukları notları)

temel olarak, muhasebe açısından “nitelikli” ve “nitelikli olmayan” biçiminde bir sınıflandırmaya tabi tutmuşlardır. Çalışma sonucunda öğrencilerin sadece muhasebe dersindeki başarısından hareketle, muhasebe dersindeki başarı düzeyi ile muhasebe alanında çalışmaya karar verme arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Muhasebe, analitik düşünme yeteneği gerektiren bir ders olması münasebetiyle öğrencilerin üniversite öncesinde sahip oldukları muhasebe ve matematik altyapısının üniversite seviyesinde almış oldukları muhasebe derslerindeki başarıları üzerindeki etkisi de ayrıca inceleme konusu yapılmıştır. Fakat bu ilişkiyi inceleyen çalışmaların sonuçları arasında da farklılıklar mevcuttur. Bu bağlamda; Bartlett vd. (1993), Eskew ve Faley (1988), Gul ve Fong (1993), Rohde ve Kavanagh (1996) ile Tho (1994) öğrencilerin üniversite öncesinde edindikleri muhasebe bilgi düzeyi ve matematiksel altyapının üniversitede almış oldukları muhasebe derslerindeki başarıları üzerinde önemli bir etkisi olduğunu belirtmişlerdir. Buna karşılık Baldwin ve Howe (1982), Bergin (1983), Keff (1992), Schroeder (1986) çalışmaları sonucunda muhasebe derslerindeki başarı ile öğrencilerin muhasebe ve matematik alanlarında sahip oldukları bilgi düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki tespit edememişlerdir.

Öğrencilerin cinsiyetinin, algılama ve motivasyon düzeylerini dolayısıyla da muhasebe derslerindeki başarılarını etkileyebileceği noktasından hareketle anılan ilişkiyi ortaya koymaya yönelik de bazı çalışmalar yapılmıştır. Ancak, cinsiyetin muhasebe derslerindeki başarıya etkisini inceleyen çalışmaların sonuçları arasında belirgin farklılıklar söz konusudur. Bu bağlamda, Tho (1994) ve Tyson (1989) bayan öğrencilerin erkeklere kıyasla muhasebe derslerinde daha iyi

performans gösterdikleri sonucuna ulaşmışken, Koh ve Koh (1999) erkek öğrencilerin bayanlara kıyasla muhasebe derslerinde daha iyi performans sergilediklerini belirtmişlerdir. Öte yandan Buckless vd. (1991) ile Eskew ve Faley (1988) çalışmaları neticesinde cinsiyetle muhasebe derslerindeki başarı arasında anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna varmışlardır.

Bunların dışında yaş değişkeninin muhasebe dersine ilişkin motivasyon ve başarı düzeyi üzerindeki etkisi de inceleme konusu yapılmıştır. Bu bağlamda, Bartlett vd. (1993), Koh ve Koh (1999) ile Lane ve Porch (2002) yaptıkları çalışmalar neticesinde yaşça daha genç öğrencilerin muhasebe dersindeki başarı düzeylerinin daha yüksek olma eğiliminde olduğu sonucuna varmışlardır.

Yukarıda özet bilgileri yer alan çalışmalarda muhasebe dersinin nasıl algılandığı ve öğrencilerin muhasebe derslerindeki başarısına etki eden faktörlerin neler olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çalışmada ise, muhasebe derslerindeki başarı düzeyini artırmaya yönelik öğrencilerin muhasebe derslerine ilişkin algı ve tutumları belirlenmeye çalışılmıştır.

### 3. ARAŞTIRMA

#### 3.1. Araştırmanın Önemi

Muhasebe eğitimi gerek uluslararası alanda gerekse ülkemizde eğitim konusu açısından önem kazanan çalışma alanlarından biri haline gelmiştir. Bunun en önemli kanıtlarından biri muhasebe eğitimi konusunda ulusal ve uluslararası alandaki basılı çalışmalar ve yapılan bilimsel toplantılardır. Bir diğer kanıtı da özellikle ülkemizde fakülte düzeyinde muhasebe eğitimi bölümünün kurulmuş ve bu bölümde muhasebe ve finansman öğretmenlerinin yetiştiriliyor olmasıdır. Bu açıdan bakıldığında muhasebe eğitiminin,

eğitim müfredatı içinde yer alması mesleğin gelişimi açısından oldukça önemlidir. Bu çalışmada, öğretim kurumlarında muhasebe eğitiminin etkili bir şekilde yürütülebilmesi amacıyla odaklanılarak öğrenciler üzerinde bir araştırma yapılmıştır. Araştırmada öğrencilerin muhasebe derslerine karşı algılamalarının ne yönde olduğu incelenmiş ve değerlendirmelerde bulunulmuştur. Ayrıca, muhasebe eğitiminin etkinliği açısından çeşitli değerlendirmeler yapılmıştır.

### 3.2. Araştırmanın Amacı

Muhasebe derslerine karşı öğrencilerin algı ve tutumlarının belirlenmesi dersin etkili bir şekilde öğretilmesi ve dolayısıyla öğrencilerden beklenen başarı düzeyinin artırılabilmesi bakımından önemlidir. Ülkemizde ticaret meslek liseleri dışarıda tutulursa muhasebe eğitimi ilk kez üniversite öğrenimi sürecinde verilmektedir. Üniversite sıralarında ilk kez muhasebe dersleri ile tanışan öğrencilere muhasebenin ne şekilde daha iyi öğretilmesi gerektiği de ayrıca üzerinde durulması gereken bir konudur. O döneme kadar daha önce hiç muhasebe ile tanışmamış öğrencilere muhasebe ilkelerinin anlaşılır ve akıcı bir şekilde aktarılması muhasebe derslerinin etkinliği bakımından önemlidir. Öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik algı ve tutumlarının belirlenmesi bu etkinliği dolayısıyla da öğrencilerin başarı düzeylerini arttırmayı amaçlamaktadır.

Bu çalışmada, muhasebe derslerinde başarı düzeyini arttırmaya yönelik Karadeniz Teknik Üniversitesi ve Rize Üniversitesi'nde öğrenim gören işletme ve iktisat öğrencilerinin muhasebe derslerine yönelik algı ve tutumları belirlenmeye çalışılmıştır. Elde edilen veriler kapsamında öğrencilerin muhasebe derslerine ilişkin görüşleri irdelenerek çeşitli değerlendirmelerde bulunulmuştur.

### 3.3. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma, Türkiye'de iki devlet üniversitesi olan Karadeniz Teknik Üniversitesi ve Rize Üniversitesi'nin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültelerinin işletme ve iktisat bölümü öğrencileri üzerinde gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın amacına ulaşabilmesi bakımından 2011 – 2012 öğretim yılının güz yarıyılında Muhasebe 1 ve Şirketler Muhasebesi dersi alan öğrenciler örneklem kapsamına alınmıştır. Hazırlanan anketler öğrencilere yaklaşık 10 dakika zaman tanınarak tamamlanmış ve anketlerin cevaplanması süresince öğrencilerin başlarında beklenerek anlaşılmayan ifadelerin açıklanmasına çalışılmıştır. Örneklem kapsamında anket geri dönüş sayısı 817 olarak gerçekleşmiştir.

Çalışmada veri toplama tekniği olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anket formu Geiger ve Ogilby (2000) ve Kaya (2007)'nin muhasebe dersinin algılanmasına yönelik yaptıkları çalışmalardan uyarlanarak hazırlanmıştır. Anket formu iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde öğrencilerin demografik özelliklerine ilişkin sorulara yer verilmiştir. İkinci bölümde ise başarıya etki edebileceği düşünülen değişkenler çerçevesinde öğrencilerin muhasebe derslerine ilişkin algılarını belirlemeye yönelik sorulara, likert tipi beşli ölçekle (*1=Kesinlikle Katılmıyorum ve 5=Kesinlikle Katılıyorum*) yer verilmiştir.

### 3.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırma sonucunda elde edilen bulgular aşağıda ayrıntılı bir şekilde sunulmuştur. Öncelikle katılımcılarla ilgili demografik özelliklere değinilmiş daha sonra araştırma sonuçları verilerek değerlendirmeler yapılmıştır. Aşağıda Tablo 1'de katılımcıların demografik özelliklerine yer verilmiştir.

**Tablo 1: Katılımcıların Demografik Özellikleri**

<i>Cinsiyet</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	<i>Bölüm</i>	<i>N</i>	<i>%</i>
Bay	289	35	İşletme	703	86
Bayan	528	65	İktisat	114	14
<i>Alınan Dersin Adı</i>	<i>N</i>	<i>%</i>	<i>Gelecekte muhasebe ile ilgili bir meslek sahibi olma isteği</i>	<i>N</i>	<i>%</i>
Muhasebe – 1	321	39	Evet	532	65
Şirketler Muhasebesi	496	61	Hayır	285	35
<i>Üniversite</i>	<i>N</i>	<i>%</i>			
Karadeniz Teknik Üniv.	487	60			
Rize Üniversitesi	330	40			

Tablo 1’den görüleceği üzere katılımcıların çoğunluğu (%65) bayandır. Ayrıca katılımcıların büyük bir bölümü (%86) işletme bölümü öğrencisidir. Ders dağılımı açısından, Şirketler Muhasebesi dersini alan öğrencilerin Muhasebe – 1 dersini alan öğrencilere nazaran daha fazla katılımının olduğu görülmektedir. Bunların dışında, katılımcıların %65’inin gelecekte muhasebe ile ilgili bir meslek sahibi olma isteğinin olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük bir kısmının gelecekte muhasebe ile ilgili bir mesleği tercih etme isteğinin olması araştırma açısından olumlu bir sonuçtur. Geleceğe yönelik bu istek araştırma sorularının ciddiyetle cevaplandırıldığı bir göstergesi sayılabilir. Bu nedenle, elde edilen verilerin yorumlama açısından dikkate değer olduğu söylenebilir. Son olarak katılımcıların üniversitelere göre dağılımına bakıldığında %60’ının Karadeniz Teknik Üniversitesi,

%40’ının ise Rize Üniversitesi’nden olduğu görülmektedir.

Aşağıda Tablo 2’de çalışmada yer alan değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir. Tablo’da yer alan değişkenlere ait ortalamaların dikkate alınması durumunda, muhasebe dersinde alınan başarının katılımcılar arasında kabul edilen en önemli değişken (4,312 ortalamayla) olduğu görülmektedir. Katılımcıların büyük bir kısmı (4,020) muhasebe dersinde alınan başarının gelecekte kendilerine yardımcı olacağına inanmaktadır. Bunun dışında yine katılımcıların büyük bir kısmı (3,984) dersin yararlılığı konusunda öğreticinin kendi düşüncelerini etkileyebileceğine inanmaktadır. Katılımcılar arasında önemli kabul edilen bir diğer değişken de muhasebe derslerinin kariyerlerinde iyi bir yere gelmelerinde kendilerine yardımcı olmalarına inanmalarındır (3,927).

**Tablo 2: Değişkenlere Ait Tanımlayıcı İstatistikler**

<i>Değişkenler</i>	<i>Ortalamalar</i>	<i>Standart Sapmalar</i>
S3.Bu derste başarılı olmak benim için önemlidir (BAŞARI)	4,312	0,984
S1. Bu dersin gelecekte alacağım derslerde başarılı olmamda bana yardımcı olacağına inanıyorum (GELECEKTEKİ DERSLER)	4,020	1,064
S10. Bu dersin öğreticisinin, dersin yararlılığı konusunda düşüncelerimi etkileyebileceğine inanıyorum (ÖĞRETİCİ)	3,984	1,151
S2.Bu dersin, kariyerimde iyi bir yere gelmemde bana yardımcı olacağına inanıyorum (KARİYER)	3,927	1,087
S4.Bu derse diğer derslerime göre daha fazla vakit ayırıyorum (ZAMAN)	3,648	1,076
S5.Bu dersi zevkli buluyorum (ZEVKLİ)	3,353	1,233
S9. Bu dersle ilgili birçok şeyi sadece sınıfta dersi dinleyerek öğrenebileceğimi düşünüyorum (SINIF)	3,289	1,314
S8.Bu derse kolayca motive olabiliyorum (MOTİVASYON)	3,253	1,148
S6.Bu dersi oldukça zor buluyorum (ZOR)	3,129	1,245
S7.Bu dersi oldukça sıkıcı buluyorum (SIKICI)	2,393	1,178

Yine Tablo 2'den görüleceği üzere katılımcıların çoğunluğu muhasebe derslerine diğer derslerden daha fazla zaman ayırmakta olduğunu (3,648), muhasebe derslerini zevkli bulduğunu (3,353), dersle ilgili birçok şeyi sadece dersi dinleyerek öğrenebileceğini (3,289) ve derse kolayca motive olabildiğini (3,253) belirtmiştir. Bunun dışında dersi oldukça zor bulanların da ortalaması (3,129) küçümsenecek kadar az değildir. Ayrıca katılımcıların büyük bir kısmının dersin sıkıcı olmadığı yönünde bir görüşe sahip olduğu söylenebilir. Çünkü dersi sıkıcı bulanların ortalamasının (2,393) son derece düşük olduğu görülmektedir. Bu sonuç, Geiger ve Ogilby (2000) ve Kaya (2007) tarafından yapılan çalışmalarda tespit edilen sonuçlarla paralellik arz etmektedir. Geiger ve Ogilby (2000) ve Kaya (2007) tarafından yapılan araştırmaların her iki-

sinde de öğrencilerin dönem başındaki verdiği cevaplar arasında en düşük ortalamanın dersin sıkıcı olduğunu ifade eden değişkene ait olduğu tespit edilmiştir.

Tüm değişkenlerle ilgili genel bir yorum yapmak gerekirse öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik görüşlerinin olumlu olduğu ifade edilebilir. Bu sonucun da Geiger ve Ogilby (2000) ve Kaya (2007) tarafından yapılan çalışmaların verileriyle paralel olduğu söylenebilir.

Çalışmanın yapılaş amaçlarından birisi de iki devlet üniversitesinde muhasebe dersleri alan öğrencilerin ilgili derslere ilişkin algılamaları arasında farklılık olup olmadığının tespitidir. Bu bağlamda, aşağıda Tablo 3'de araştırma kapsamındaki değişkenlere ilişkin çeşitli açılardan farklılık analizi sonuçlarına yer verilmiştir.



Tablo 3: Değişkenlere İlişkin Farklılık Analizleri

Özellikler		Üniversite	Cinsiyet	Bölüm	Alınan Ders	Meslek isteği
Değişkenler						
<b>GELECEKTEKİ DERSLER</b>	<i>t</i>	-2,253	-0,043	0,328	2,889	7,635
	<i>(p)</i>	(0,025)**	(0,965)	(0,744)	(0,004)***	(0,000)***
<b>KARİYER</b>	<i>t</i>	-0,934	-1,077	0,430	1,489	9,904
	<i>(p)</i>	(0,351)	(0,282)	(0,667)	(0,137)	(0,000)***
<b>BAŞARI</b>	<i>t</i>	-0,362	-1,355	-0,453	1,079	5,775
	<i>(p)</i>	(0,717)	(0,176)	(0,650)	(0,281)	(0,000)***
<b>ZAMAN</b>	<i>t</i>	-8,150	-1,029	1,485	4,031	1,464
	<i>(p)</i>	(0,000)***	(0,304)	(0,138)	(0,000)***	(0,144)
<b>ZEVKLİ</b>	<i>t</i>	1,931	1,254	-5,054	2,732	6,822
	<i>(p)</i>	(0,054)*	(0,210)	(0,000)***	(0,006)***	(0,000)***
<b>ZOR</b>	<i>t</i>	-4,723	-0,302	4,640	0,675	-4,406
	<i>(p)</i>	(0,000)***	(0,763)	(0,000)***	(0,500)	(0,000)***
<b>SIKICI</b>	<i>t</i>	-2,388	-0,841	4,957	-2,447	-4,865
	<i>(p)</i>	(0,017)**	(0,400)	(0,000)***	(0,015)**	(0,000)***
<b>MOTİVASYON</b>	<i>t</i>	2,783	0,368	-4,460	1,918	7,979
	<i>(p)</i>	(0,006)***	(0,713)	(0,000)***	(0,056)*	(0,000)***
<b>SINIF</b>	<i>t</i>	1,865	1,980	-2,006	-0,203	2,427
	<i>(p)</i>	(0,063)*	(0,048)**	(0,045)**	(0,839)	(0,015)**
<b>ÖĞRETİCİ</b>	<i>t</i>	0,108	-3,316	-3,697	3,708	3,386
	<i>(p)</i>	(0,914)	(0,001)***	(0,000)***	(0,000)***	(0,001)***

Not: \* Anlamlılık düzeyi  $p < 0,10$ ; \*\* anlamlılık düzeyi  $p < 0,05$ ; \*\*\* anlamlılık düzeyi  $p < 0,01$

Tablo 3'den görüleceği üzere birçok değişken katılımcı özelliklerine göre anlamlı farklılık göstermektedir. Bu sonuçlar kapsamında katılımcıların sahip olduğu özellikler açısından aşağıda ayrıntılı değerlendirmeler yapılmıştır.

*Üniversite* açısından; “gelecekteki dersler”, “zaman”, “zevкли”, “zor”, “sıkıcı”, “motivasyon”, ve “sınıf” değişkenlerinde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Bu sonuca göre iki farklı üniversitede okuyan öğrencilerin bu değişkenlere yönelik farklı düşüncelerde olduğu söylenebilir. Karadeniz Teknik Üniversitesi ve Rize Üniversitesi'nde öğrenim gören öğrencilerin, başarıya etki edebileceği düşünülen değişkenler çerçevesinde muhasebe derslerine yönelik algılarında önemli sayılabilecek düzeyde farklılıklar tespit edilmiştir. Çünkü değerlendirmeye alınan on değişkenin yedisinde farklılık söz konusudur.

*Cinsiyet* açısından; bay ve bayan öğrencilerin sadece iki değişkene katılımlarında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmuştur. Muhasebe derslerine yönelik bay ve bayanların düşüncelerinde farklılık bulunan değişkenler “sınıf” ve “öğretici” değişkenleridir. Bu sonuçlar kapsamında öğrencilerin muhasebe derslerine yönelik algılamalarında cinsiyet açısından pek de farklılığın olmadığı ifade edilebilir. Bulunan bu sonuca paralel olarak Kaya (2007) tarafından yapılan çalışmada öğrencilerin dönem başı algılamalarında cinsiyet açısından “öğretici” değişkeninde farklılık bulunmuştur.

*Bölüm* açısından; işletme ve iktisat öğrencilerinin muhasebe derslerine yönelik bakış açısında “zevкли”, “zor”, “sıkıcı”, “motivasyon”, “sınıf” ve “öğretici” değişkenlerinde farklılıklar bulunmuştur. Bölümler açısından bu düzeyde bir farklılığın olması, farklılığın nedenlerinin araştırılmasını gerekli kılmaktadır. Araştırılması gereken nedenler arasında; dersin bölüm düzeyindeki

önemi, öğretici, sınav ve değerlendirme sistemi gibi konular sayılabilir.

*Alınan ders* açısından; Muhasebe 1 ve Şirketler Muhasebesi dersi alan öğrencilerin “gelecekteki dersler”, “zaman”, “zevкли”, “sıkıcı”, “motivasyon” ve “öğretici” değişkenleri açısından görüşlerinde çeşitli düzeylerde istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Alınan ders açısından da oluşan farklılıkların beklentilerin üstünde olduğu söylenebilir.

*Meslek isteği* açısından; gelecekte muhasebe ile ilgili bir meslek sahibi olmak isteyenler ile istemeyenlerin “zaman” değişkeni dışında diğer bütün değişkenlere yönelik algılarında istatistiksel olarak anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Elde edilen bu farklılığın beklenen bir sonuç olduğu ifade edilebilir. Çünkü gelecekte muhasebe ile ilgili bir meslek sahibi olmak isteyenler ile istemeyenlerin muhasebe derslerine karşı bakış açılarının farklı olması kabul edilen bir durumdur.

Ulaşılan sonuçlar toplu olarak değerlendirildiğinde katılımcı özelliklerine ilişkin en fazla farklılığın *meslek isteği*, en az farklılığın ise *cinsiyet* açısından bulunduğu görülmektedir.

Tablo 3'teki sonuçlar farklı bir açıdan yani değişkenler açısından yorumlanacak olursa; en az farklılık bulunan değişkenler “kariyer” ve “başarı” değişkenleri olarak tespit edilmiştir. Bu açıdan bakıldığında öğrencilerin genel olarak iki kanı içinde olduğu söylenebilir. Bunların ilki “muhasebe derslerinde başarılı olmanın kendileri için önemli olduğu”, ikincisi ise “muhasebe derslerinin kariyerlerinde iyi bir yere gelmelerinde kendilerine yardımcı olacağı düşüncesi içinde olduklarıdır”. Bu iki değişken dışında “zevкли”, “sıkıcı”, “motivasyon”, “sınıf” ve “öğretici” değişkenleri ise en fazla farklılık bulunan değişkenlerdir. Ayrıca göze çarpan bir diğer sonuç da bu değişkenlerin hepsinin bölüm ve meslek isteği açısından farklılık içerdiğidir.

#### 4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ülkemizde muhasebe eğitiminin ticaret meslek liseleri haricinde üniversite eğitimi sürecinde başladığı ve muhasebe ile ilk defa karşılaşan öğrencilerin zorluklarla karşılaştığı göz önünde bulundurulursa muhasebe eğitiminin etkinliğinin artırılması için bu konuya yönelik daha fazla çalışmanın yapılması gerektiği söylenebilir. Muhasebe eğitiminde; öğrencilerin, dersle ilgili düşüncelerinin, derse karşı tutum ve davranışlarının nasıl olduğunun öğretici tarafından bilinmesi, eğitimin etkinliğini ve öğrencilerin başarı düzeyini arttırmada kullanılacak önemli araçlar olarak kabul edilebilir. Çünkü dersi alan öğrencinin dersle ilgili tutum ve davranışlarını değerlendiren öğretici, eğitim sürecindeki eksik ve fazla noktaları öğrencilerin bakışıyla daha yakından görebilir ve buna yönelik gerekli önlemleri alabilir. Bu çalışmada da esas olarak başarıda rol oynayan değişkenler çerçevesinde öğrencilerin muhasebe derslerine karşı algı ve tutumları değerlendirilmiştir. İki ayrı devlet üniversitesinde eğitim gören öğrenciler üzerinde yapılan araştırmada öğrencilerin bakış açıları analiz edilerek sunulmuştur.

Karadeniz Teknik Üniversitesi ve Rize Üniversitesinde eğitim gören 817 öğrencinin katılımıyla gerçekleştirilen bu araştırmada ulaşılan en önemli sonuçlardan biri, muhasebe dersi alan öğrencilerin önemli bir kısmının (%65) gelecekte muhasebe ile ilgili bir meslek sahibi olmayı istediğidir. Bu oranın, gerek muhasebe eğitimi gerekse muhasebe mesleği açısından sevindirici olduğu söylenebilir. Ayrıca yapılan araştırma sonuçlarının değerlendirmeye değer olduğunun bir göstergesi olarak da kabul edilebilir.

Araştırmada; muhasebe derslerindeki başarıya etki edebilecek toplam on adet değişkene yönelik öğrencilerin algıları değerlendirilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre öğrencilerin büyük bir kısmı muhasebe dersinde başarılı olmayı önemsemektedir. Öğrencilerin özellikleri açısından bakıldığında; en fazla farklılık, gelecekte muha-

sebe ile ilgili bir meslek sahibi olmak isteyenler ile istemeyenler arasında bulunmuştur. Bunun beklenen bir sonuç olduğu ifade edilebilir. Bunun aksine en az farklılık ise cinsiyet açısından tespit edilmiştir.

Değişkenler açısından değerlendirildiğinde ise en az farklılığın olduğu değişkenler başarı ve kariyer değişkenleri olarak tespit edilmiştir. Buna göre öğrencilerin; muhasebe derslerinde genel olarak başarılı olmayı önemsedikleri ve kariyerlerinde önemli bir yere gelmelerinde kendilerine yardımcı olacağına inandıkları sonucu çıkarılabilir.

Geiger ve Ogilby (2000) ve Kaya (2007) tarafından yapılan çalışmalar kapsamında değerlendirilecek olursa; söz konusu iki çalışmada da ilk muhasebe dersini alan aynı öğrenci kitlesinin dönem başı ve dönem sonu algıları tespit edilerek farklılıkların neler olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Yapılan bu çalışmada ise öncekilerden farklı olarak alınan ders sadece ilk muhasebe dersi ile sınırlandırılmamış, Muhasebe 1 ve Şirketler Muhasebesi derslerini alan öğrenciler kapsamında araştırma yürütülmüştür. Bunun dışında araştırma, Türkiye’de iki farklı devlet üniversitesinde öğrenim gören öğrenciler üzerinde gerçekleştirilerek üniversiteler düzeyinde farklılıklar incelenmiştir. Şunu belirtmek gerekir ki, yapılan üç çalışmada da öğrencilerin muhasebe dersine karşı olumlu algısı ortak bulgu olarak tespit edilmiştir.

Sonuç olarak; muhasebe derslerinde öğrencilerin başarılarının artırılmasını amaçlayan bu araştırmada, öğrencilerin derse karşı algılamaları ölçülmüş ve ortaya çıkan farklılıklar tespit edilmeye çalışılmıştır. Elde edilen bulgular kapsamında, beklenen ve beklenmeyen farklılıkların öğrenciler tarafından bilinmesi, verilecek eğitim daha iyi noktalara ulaştırılması bakımından önemlidir. Bu açıdan, ulaşılan sonuçların öğrencilerin başarısı üzerinde olumlu katkısının olacağı düşünülmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Accounting Education Change Commission (1992). "The First Course in Accounting: Position Statement No. Two", **Issues in Accounting Education**, 7 (2), 249 – 251.
- Baldwin, B.A., and Howe, K. R. (1982). "Secondary-level Study of Accounting and Subsequent Performance in the First College Course", **The Accounting Review**, (July), 619 – 626.
- Bartlett, S., Pell, J. M., and Pendlebury, M. W. (1993). "From Fresher to Finalist: A Three Year Analysis of Student Performance on an Accounting Degree Programme", **Accounting Education: An International Journal**, 2 (2), 111 – 122.
- Bergin, J. L. (1983). "The Effect of Previous Accounting Study on Student Performance in the First College-level Accounting Course", **Issues in Accounting Education**, 19 – 28.
- Buckless, F. A., Lipe, M. G., and Ravenscroft, S. P. (1991). "Do Gender Effects on Accounting Course Performance Persist After Controlling for General Academic Aptitude?", **Issues in Accounting Education**, 6 (2), 248 – 261.
- Doran, B. M., Bouillon, M. L., and Smith, C. G. (1991). "Determinants of Student Performance in Accounting Principles I and II", **Issues in Accounting Education**, 6 (1), 74 – 84.
- Eckel, N., and Johnson, W. A. (1983). "A Model for Screening and Classifying Potential", **Accounting Education**, Vol. 2, 1 – 15.
- Eskew, R. K., and Falley, R. H. (1988). "Some Determinants of Student Performance in the First College – Level Financial Accounting Course", **The Accounting Review**, 63 (1), 137 – 147.
- Geiger, M. A. and Ogliby, S. M. (2000). "The First Course in Accounting: Students' Perceptions and Their Effect on the Decision to Major in Accounting", **Journal of Accounting Education**, 18 (2), 63 – 78.
- Gist, W. E., Goedde, H., and Ward, B. H. (1996). "The Influence of Mathematical Skills and Other Factors on Minority Student Performance in Principles of Accounting", **Issues in Accounting Education**, 11 (1), pp. 49 – 59.
- Gul, F. A., and Fong, S. C. (1993). "Predicting Success for Introductory Accounting Students: Some Further Hong Kong Evidence", **Accounting Education: An International Journal**, 2 (1), 33 – 42.
- Kaya, Uğur (2007). "İlk Defa Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Dersle Yönelik Algılamaları Üzerine Bir Alan Araştırması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 36, Ekim-2007, 125 – 133.
- Keef, S. P. (1992). "The Effect of Prior Accounting Education: Some Evidence from New Zealand", **Accounting Education: An International Journal**, 1 (1), 63 – 68.
- Koh, M. Y., and Koh, . C. (1999). "The Determinants of Performance in an Accountancy Degree Course", **Accounting Education: An International Journal**, 8 (1), 13 – 29.
- Lane, A., and Porch, M. (2002). "The Impact of Background Factors on the Performance of Nonspecialist Undergraduate Students on Accounting Modules – A Longitudinal Study: A Research Note", **Accounting Education: An International Journal**, 11 (1), 109 – 118.
- Martinis, K., and Tidd, R. (2011). "Does Performing Additional Work Improve a Student's Accounting Principles Grade? First Analysis", **ASBBS Annual Conference: Las Vegas**, 432 – 434.
- Pincus, K. C. (1997). "Is Teaching Debits and Credits Essential in Elementary Accounting?", **Issues in Accounting Education**, 12 (2), 575 – 579.
- Rohde, F. H., and Kavanagh, M. (1996). "Performance in First Year University Accounting: Quantifying the Advantage of Secondary School Accounting", **Accounting and Finance**, 36 (2), 275 – 285.

- Schroeder, N. W. (1986). "Previous Accounting Education and College-level Accounting Exam Performance", **Issues in Accounting Education**, 4 (1), 31 – 47.
- Stice, J. D., Swain, M. R., and Worsham, R. G. (1997). "The Effect of Performance on the Decision to Major in Accounting", **Journal of Education for Business**, 73 (1), 54 – 69.
- Tyson, T. (1989). "Grade Performance in Introductory Accounting Courses: Why Female Students Outperform Males", **Issues in Accounting Education**, 4 (1), 153 – 160.
- Tho, L. M. (1994). "Some Evidence on the Determinants of Student Performance in the University of Malaya Introductory Accounting Course", **Accounting Education: An International Journal**, 3 (4), 331 – 340.
- Turner, K. G., Lesseig, V. P., and Fulmer, J. G. Jr. (2006). "Motivation in the First Accounting Course", **The CPA Journal**, Vol. 76, Nbr. 5 (Mayıs), 21 – 36.
- Vangermeersch, R. G. (1997). "Dropping Debits and Credits in Elementary Accounting: A Huge Disservice to Students", **Issues in Accounting Education**, 12 (2), 581 – 583.

# 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.



