



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)



XX. TÜRKİYE MUHASEBE KONGRESİ

5-6 Ekim 2018 / İstanbul

Cilt 2

*Dijitalleşme Sürecinde Değişen İş Hayatı ve
Muhasebe Mesleğinin Yeniden Yapılanması*

“Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler”

TÜRMOB YAYINLARI - 496

XX. TÜRKİYE MUHASEBE KONGRESİ

5-6 EKİM 2018 / İSTANBUL

Cilt - 2

**Dijitalleşme Sürecinde
Değişen İş Hayatı ve Muhasebe
Mesleğinin Yeniden Yapılanması**

“Yerel/Küresel Meseleler, Küresel/Yerel Çözümler”

TÜRMOB YAYINLARI - 496

TÜRMOB
İncek Kızılcasğar Mah. 2669. Sk. No: 19
06830 Gölbaşı / ANKARA
Tel: (0.312) 586 00 00
www.turmob.org.tr

1. Baskı : Şubat 2019

Dizgi - Düzenleme
Tuncay TEKYILDIZ

Baskı :
Fersa Matbaacılık Pz. San. Tic. Ltd. Şti.
Ostim 1207. Sk. No: 5/C-D Yenimahalle/ANKARA
Tel : (0.312) 386 17 00 (pbx)

Matbaa Sertifika No : 16216

Muhterem Hocamız
Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ'ye
en derin saygılarımızla

İÇİNDEKİLER

Cilt - 2

8. PARALEL OTURUM

BİLGİ SİSTEMLERİ YÖNETİMİ VE DENETİMİ

Emrulah Tayfun ÇAVDAR / Oturum Başkanı/Antalya SMMM Oda Başkanı	721
Hüseyin YURDAKUL/SPK Başuzmanı.....	722
Sinem CANTÜRK/KPMG Ortak	742

9. PARALEL OTURUM

SİBER RİSKLER VE MUHASEBE MESLEĞİ

Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ/Oturum Başkanı/TOBB Üniversitesi	777
Muhasebe Sistemlerine Yapılan Siber Saldırıların Teknik Analizi ve Ulaştığı Sosyo-Ekonomik Boyutlar	778
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR/İstanbul Üniversitesi Öğr. Gör. Dr. Fırat ALTINKAYNAK/Sakarya Üniversitesi Öğr. Üye. Dr. Erdal BÜYÜKBİÇAKÇI/Sakarya Üniversitesi Öğr. Gör. Erkan ZENGİN/Sakarya Üniversitesi	
Osman Bahri TURGUT/Garanti Bankası Teftiş Kurulu Başkanı	803
Servet GÖZEL/CISA-KPMG Bilgi Sistemleri Risk Yönetimi Direktörü.....	821

10. PARALEL OTURUM

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK, BÜTÜNLEŞİK (ENTEGRE) RAPORLAMA VE ŞEFFAFLIK

Şadi ÇETİN/Oturum Başkanı/İzmir YMM Oda Başkanı	841
Prof. Dr. Güler ARAS/Yıldız Teknik Üniversitesi	844



Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlamasını Etkileyen Faktörler: Borsa İstanbul Örneği..... 862
Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN/İstanbul Ticaret Üniversitesi
Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU/Sütçü İmam Üniversitesi

Entegre Raporlama ve Denetim..... 883
Doç. Dr. İpek TÜRKER/İstanbul Üniversitesi

Muhasebe Meslek Mensuplarının Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve
Entegre Raporlama İle İlgili Farkındalığa Katkısı..... 917
Dr. Öğr. Üyesi Burcu İŞGÜDEN KILIÇ/Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi

11. PARALEL OTURUM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ İŞLETMELERİN FİNANSAL RAPORLARINA GÜVEN SAĞLAMA YAKLAŞIMINDAKİ EVRİLME

İbrahim ŞAHİN/Oturum Başkanı/Van SMMM Oda Başkanı 971

Şeffaflığın Sağlanması Kapsamında Finansal Raporlarda Sunulan
Bilgilere Duyulan Güven Artışında Meslek Mensubunun Rolü 972
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Kurumsal Risk Yönetimi, İç Kontrol ve İç Denetim İlişkisi..... 1006
Arş. Gör. Özlem USMAN/Yalova Üniversitesi
Prof. Dr. Sait Yüksel KAYGUSUZ/Uludağ Üniversitesi

Murat SANCAR/PwC Denetim Ortağı..... 1042

12. PARALEL OTURUM

DEVLET MUHASEBESİNDE DEĞİŞİM VE DÖNÜŞÜM: İYİ UYGULAMALAR

Ferit TAŞ/Oturum Başkanı/Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı.....	1053
Prof. Dr. Serap YANIK/Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi.....	1055
Arif YILDIRIM/Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdür Yardımcısı.....	1063
Yüksel ÖZGÜRBÜZ / İETT Muhasebe ve Finansman Müdürü.....	1083

13. PARALEL OTURUM

MUHASEBE MESLEĞİNİN DÖNÜŞÜMÜ; İŞ HAYATINA DANIŞMANLIK VE GÜVENCE VERME

Doç. Dr. Cenker GÖKER/Oturum Başkanı/Ankara Üniversitesi.....	1093
Bilgi Çağında Teknolojik Değişim ve Dönüşümlerin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri.....	1095
Dr. Öğr. Üyesi Nida TÜREGÜN/Özyeğin Üniversitesi	
Dr. Öğr. Gör. A. Engin ERGÜDEN/Yeditepe Üniversitesi	
Doç. Dr. Can Tansel KAYA/Yeditepe Üniversitesi	
Ertan AYHAN/EY Türkiye Denetim Hizmetleri Şirket Ortağı.....	1109
Nevin İMAMOĞLU İPEK/Koç Holding Finans Koordinatörü.....	1123

14. PARALEL OTURUM

HİLE VE YOLSUZLUKLA MÜCADELE: İYİ ETİK UYGULAMALARI

Sakıp ŞEKER/Oturum Başkanı/Ankara YMM Oda Başkanı.....	1137
Prof. Dr. Çağnur BALSARI/Dokuz Eylül Üniversitesi.....	1137
Doç. Dr. Seçil ŞİGALI/Dokuz Eylül Üniversitesi.....	1138
Ali Kamil UZUN/TİDE Onursal Başkanı.....	1151
Dr. Bertan KAYA/Türkiye İç Kontrol Enstitüsü Başkanı.....	1164



15. PARALEL OTURUM

STRATEJİK SEKTÖRLERDE MUHASEBE: SORUNLAR VE ÇÖZÜMLER (TARIM MUHASEBESİ, İNŞAAT MUHASEBESİ, BANKA MUHASEBESİ)

Prof. Dr. Orhan ÇELİK/Oturum Başkanı/Ankara Üniversitesi SBF Dekanı.....	1185
Dr. Murat DOĞU/Doğan Şirketler Grubu Mali İşler Başkan Yardımcısı	1186
İnşaat Sektörü Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Sorunların Vergi Mevzuatı ve TMS/TFRS Çerçevesinde İncelenmesi.....	1195
Doç. Dr. Vedat ACAR/İzmir Bakırçay Üniversitesi	
Tarımsal Faaliyetler ve Muhasebeleştirilmesi: Karşılaşılan Sorunlar – Çözüm Önerileri	1215
Prof. Dr. Ali DERAN/Tarsus Üniversitesi	

16. PARALEL OTURUM

DENETİM VE GÜVENCE UYGULAMALARINDA DEĞİŞEN YAKLAŞIMLAR: YENİ DENETİM RAPORLARI

Orhan AKGÜLOĞLU/Oturum Başkanı/Erzurum SMMM Oda Başkanı.....	1245
Denetim ve Güvence Uygulamalarında Değişen Yaklaşımlar: Yeni Denetçi Raporları	1248
Doç. Dr. Tuba ŞAVLI/Yeditepe Üniversitesi	
Hasan GÜL/KGK Daire Başkanı.....	1284
Bağımsız Denetim Şirketleri Büyüklüğünde Güç Kanunu ve Denetim Sektöründe Piyasa Yoğunlaşması	1300
Dr. Rüya ESER/Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi	

17. PARALEL OTURUM

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI UYGULAMALARINDA KÜRESEL GELİŞME VE FIRSATLAR: YENİ RAPORLAMA DİLİ

Prof. Dr. Semih ÖZ/Oturum Başkanı/Ankara Üniversitesi	1341
Hasan KILIÇ/Deloitte Türkiye Ortağı	1343
Tarık BÖLÜKBAŞ/KGK Uzmanı	1351
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN/American University of the Middle East	1360

18. PARALEL OTURUM

MUHASEBE TARİHİ: CUMHURİYETİN İLK DÖNEMİ VE MUHASEBE

Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ/Oturum Başkanı/Marmara Üniversitesi	1389
---	------

Cumhuriyet'in İlk Yıllarında Çift Yanlı Kayıt Yönteminin Uygulanmasında Uşak Şeker Fabrikasının Öncülüğü	1394
Prof. Dr. Batuhan GÜVEMLİ/Trakya Üniversitesi	

Cumhuriyetin İlk Döneminde Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Akademisyenleri (1923-1950)	1430
Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ/Marmara Üniversitesi	
Doç. Dr. Halil İbrahim ALPASLAN/Marmara Üniversitesi	
Emrah AYGÜL/Yeminli Mali Müşavir	

Cumhuriyet'in Büyük Sanayi Hamlesi Olan İktisadi Devlet Teşekkülleri İle Muhasebe Düşüncesinde Yaşanan Büyük Değişim	1459
Öğr. Gör. Dr. Muhsin ASLAN/Yıldız Teknik Üniversitesi	

KONGRE KAPANIŞ KONUŞMASI

Yahya ARIKAN / Kongre Sekreteri / TÜRMOB Genel Sekreteri	1493
--	------



8. PARALEL OTURUM

BİLGİ SİSTEMLERİ YÖNETİMİ VE DENETİMİ

Oturum Başkanı **Emrullah Tayfun ÇAVDAR**
Antalya SMMM Oda Başkanı

Konuşmacılar **Hüseyin YURDAKUL**
SPK Başuzmanı
Sinem CANTÜRK
KPMG Ortak



Emrullah Tayfun ÇAVDAR

Oturum Başkanı

- Dün başlayan bugün sona erecek olan Türkiye Muhasebe Kongresine hepiniz hoş geldiniz, hepinizi sevgi ve saygı ile selamlıyorum.

Umut ederim çok faydalı bir Kongre geçirmiş ve ülkenin değişik bölgelerinden gelen çok değerli meslektaşlarım kendi kentlerine döndükleri zaman, şehirlerine döndükleri zaman meslektaşlarına anlatacakları, mesleğin geleceği ile ilgili anlatacakları birçok konu olacağı konusunda hiç şüphem yok. O anlamda hem TÜRMOB Yönetim Kuruluna, Bilim Kuruluna, şu dakikaya kadar ve bundan sonra sunumlarını yapacak olan tüm hocalarımıza hem şahsım hem de tüm meslek camiası adına çok teşekkür ediyorum öncelikle katıldıkları için ve bizlerle kendi bilgilerini paylaştıkları için.

Değerli katılımcılar, değerli meslektaşlarım, Bilgi Yönetimi ve Denetimi konulu oturumu başlatıyorum izninizle. Bugün aramızda çok değerli katılımcılar var; Sayın Profesör Doktor Nejat Bozkurt'u bekliyoruz, henüz daha katılmadılar, katılırlarsa aramızda olacaklar. Sizlere daha önceden verilen programda göreceğiniz üzere SPK Daire Başkan Yardımcımız gelecekti, Sibel Ulusoy Tokgöz ama O'nun önemli bir işi çıktığından dolayı yine sizlere önceden bildirilen bildirmede gördüğünüz üzere Sayın SPK Başuzmanı Hüseyin Yurdakul bizlerle, hoş geldiniz. Yine KPMG Ortağı, Sayın Sinem Cantürk bizlerle beraber, Sinem Hanım hoş geldiniz.



Ben şöyle bir giriş yapmak istiyorum izninizle; günümüzde tüm kurumsal bilgiler teknolojik ortamda tutulmaya başlandı, hepimizin malumu. Bu durum bilgilerin güvenliğini, saklanması, bilgiye ulaşım gibi faktörlerin önemli olmasına yol açmış ve işletmeler için iş hayatını kolaylaştırmakla beraber risklerin de oluşumuna sebep olmuştur. İşte, bugün bilgi iletişim, bilgi sistemleri ve denetim konuları bu oturumun ana amacı bu. Onun için çok fazla sözlerimi uzatmadan sizlerin de sabrınıza teşekkür ederim, yarım saat beklemek durumunda kaldınız aşağıdaki Ana Oturum bitmediği için biraz beklemek zorunda kaldık.

Ben önce sözü Sayın Hüseyin Yurdakul'a vermek istiyorum, SPK Başuzmanı. Hüseyin Bey, başlamadan evvel katılımcılara ve değerli meslektaşlarıma şunu söylemek istiyorum, sunumlar bittikten sonra eğer soru-cevap bölümünde kime soru sormak istiyorsanız veya bir katkı sunmak istiyorsanız bu katkıları ve soruları alacağız değerli meslektaşlarım. Teşekkür ederim, buyurun lütfen...

Hüseyin YURDAKUL

SPK Başuzmanı

- Teşekkürler Sayın Başkan, değerli katılımcılar, öncelikle saygılarımı sunuyorum. Sunumuma başlamadan önce kısaca bir kendimi tanıyayım sizlere. Ben 2002 Ortadoğu Teknik Üniversitesi İşletme mezunuyum, 2003 yılında beri Sermaye Piyasası Kurulunda çalışıyorum, mevcut Kurulda da Başuzman olarak çalışıyorum. Çalıştığım birim bakımından daha çok finansal raporlama, bağımsız denetim alanıyla ilgili konularla ilgili birimlerde çalış-

tım. Bugün ben sizlere bilgi sistemleri yönetimi ve bilgi sistemleri denetimi ile ilgili Kurulumuz tarafından çıkarılan mevzuattan bahsedeceğim.

Sunumumu hazırlamada temel çıkış noktam, sunum yapacak kişilere baktığımız zaman akademik çevreden bir hocamız var, uygulamayı yönlendiren çevreden bir uygulamacı, bir de düzenleyici çevre olarak Sermaye Piyasası Kurulundan ben olduğum için kurgularken temelde akademik işin teorik kısmını hocamız anlatır diye düşündüm. Ben daha çok düzenleyici otoriteden gelmem nedeniyle düzenlemeler, bilgi sistemlerinin yönelimi ve denetimine ilişkin düzenlemeler neden oluşuyor. Zaten uygulaması ile ilgili gerek Türkiye gerekse dünya uygulamaları için bilgi verilirse uygulamacı çevreden gelen Sinem Hanım aktaracak şekilde planladım.

Bu kapsamda bilgi sistemlerine neden ihtiyaç var? Hepimiz yaşıyoruz, biliyor, görüyoruz zaten, bilgi sistemleri, bilgi teknolojileri, çok büyük, çok hızlı bir şekilde değişim, dönüşüm süreci içerisinde gerek şirketlerin faaliyetlerinde gerekse sundukları hizmetlerde önemli yer ediniyor. Bu kapsamda da şirketlerin önemli iş süreçlerine baktığımız zaman bilgi teknolojilerinin yoğun bir şekilde kullanıldığını görüyoruz. Daha önceleri bilgi sistemleri daha çok destek ve teknik altyapı hizmetleri şeklinde şirketler tarafından kullanılırken günümüzde yoğun bir şekilde, örnek verecek olursak bankacılık, borsacılık faaliyetlerine baktığımız zaman yoğun bir şekilde bilgi sistemlerinin, bilgi teknolojilerinin kullanıldığını görüyoruz. Sunumum sırasında bilgi teknolojilerini, bilgi sistemlerini kullanacağım, esasında her ikisi de aynı anlama geliyor kavramsal olarak. Örnek verecek olursak, serma-

ye piyasalarında yatırım yapmak isteyen bir kişi, bir sermaye piyasası aracının değerinin yükseleceğini düşünüyor. Ne yapıyor? Gidiyor bir aracı kurumdan kendisine bir hesap açıyor, bu hesaba ilgili para transferini ettikten sonra yatırım yapmak istediği sermaye piyasası aracını, bunların hepsini bilgisayar başında yapıyor, seçiyor, emrini veriyor, emir borsaya iletiliyor, borsa da yine aynı şekilde bilgi teknolojileri aracılığıyla eşleşiyor, daha sonra bu eşleşmenin takası yapılıyor, kayıtlar yapılıyor. Yani baktığımız zaman finansal mimaride bilgi sistemlerinin çok etkin olduğunu görüyoruz.

Bu durum tabii özellikle sermaye piyasası faaliyetleri kapsamında önemli riskleri de beraberinde getiriyor. Biraz önce verdiğim örnekte olduğu gibi, düşünün geçmişte de İngiltere’de yaşandı mesela bir “0” fazla atması nedeniyle bir sermaye piyasası aracına olan talep bir anda fiyat bir anda yükselip daha sonra düşebiliyor. Ondan dolayı tüm sermaye piyasası faaliyetleri olmak üzere tabii, kapsama diğer şirketlerimiz de sermaye piyasası alanına gelip ihraç yapan şirketlerimiz de dahil, bunların faaliyetlerinde önemli bir rol ediniliyor.

Dünkü sunumda, bir hocam, bir araştırma yapmışlar dünya çapında, şirket yöneticilerinin uykusunu kaçıran unsurları tespit etmeye çalışmışlar. Çok ilginç bu unsurlardan iki tanesi, biri, teknolojideki hızlı gelişmeler, bir diğerinin de siber güvenlik olduğu ortaya çıkmış. Yani bu durum şirketler açısından bilgi teknolojilerinin ne kadar önemli olduğunu aslında bize gösteriyor. Bu kapsamda da tüm dünyada zaten gerek kendi öz düzen kuruluşları gerekse yetkili otoriteler tarafından bilgi sistemlerinin yönetimi, bilgi sistemlerinin denetimine ilişkin birtakım düzenlemeler, birtakım

rehberler oluşturuluyor. Bizim Türkiye’de de bu kapsamda öncelikle, belki biliyorsunuzdur, Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu 2006 yılından beri bankacılık sektöründe bilgi sistemlerinin yönetimi ve bilgi sistemlerinin denetimine ilişkin esasları düzenliyor. Sonuçta günümüzde bankaların sunduğu hizmetleri şöyle gözünüzün önüne getirdiğiniz zaman yoğun bir şekilde teknolojinin kullanıldığı, bugün bile çoğumuz banka şubelerine gitmeden bir uygulama ile işlemlerimizi yapıyoruz. Para transferlerimizi yapıyoruz, faturalarımızı ödüyoruz, bu da temel düzenleme yapma anlamında, İmar Bankası vakasını biliyorsunuzdur, çift kayıtlı sistemin tespiti olmakla birlikte faaliyetlerdeki bilgi teknolojileri önem arz etmektedir.

Sermaye Piyasalarında da 2012 yılının sonunda çıkan Yeni Sermaye Piyasası Kanunu ile birlikte muhtelif maddelerinde Sermaye Piyasası Kuruluna halka açık şirketler, sermaye piyasası kurumları, borsalar, piyasa işleticileri ve öz düzenleyici kuruluşlar için görevler, bilgi sistemlerinin yönetimi ve bilgi sistemlerinin denetimine ilişkin görevler verildi. Bu da temel olarak Sermaye Piyasası Kanununun 128. maddesine bakacak olduğumuz zaman orada doğrudan, burada ekranda gördüğünüz üzere doğrudan, bu Kanun kapsamına giren kurum, kuruluşların bilgi sistemlerinin denetimine ilişkin ilke, esasları belirlemek şeklinde. Bir başka maddesinde benzer şekilde hem denetim hem yönetim şeklinde ilke ve esasları belirlemek şeklinde görevler verildi. Bu görevler kapsamında 2013 yılında başlayan çalışmalar neticesinde 05 Ocak’ta yayınlanan iki tane tebliği yürürlüğe girdi. Bu Tebliğler Bilgi Sistemleri Yönetim Tebliği ve Bilgi Sistemleri Denetim Tebliği. Burada analogi kurmak bakımından finansal denetimi biliyorsunuz; finansal tablolar, finansal raporlama standartlarına

göre oluşturuluyor, denetim de bağımsız denetim standartlarına göre yapılıyor.

Bilgi Sistemleri Yönetimine geldiğimiz zaman, bu sistemlerin yönetiminde ve denetiminde de şu şekilde düşünebilirsiniz, bilgi sistemleri yönetim ilkelerine göre şirketler, bilgi sistemleri altyapılarını kuracaklar, o kontrolleri test edecekler, bilgi sistemleri denetim ilkelerine göre de bilgi sistemleri denetçileri gidecekler, denetleyecekler. Yani çok benzerlik içeriyor bilgi sistemleri denetimi ile bilgi sistemleri yönetimi.

Bu kapsamda Tebliğ’de temel olarak bilgi sistemleri yönetimine ilişkin, genel esaslar belirleniyor. Bu denetimi kimlerin gerçekleştireceği, bu denetim sonuçlarının nasıl raporlanacağı ilişkin esaslar yer alıyor. Kapsama baktığımızda Tebliğ’in ilk giriş maddelerinde kapsam tüm sermaye piyasası paydaşlarını kapsıyor. İşte halka açık şirketler, borsalar, sermaye piyasası kurumları, piyasa düzenleyici kuruluşlar, öz düzenleyici kuruluşlar. Öz düzenleyici kuruluş dediğimiz birlikler, belki biliyorsunuz Sermaye Piyasaları Birliğimiz var, Türkiye Değerleme Uzmanları Birliğimiz var, belki ileride başka birlikler de ortaya çıkabilir tabii. Bunları kapsıyor.

Burada ilk Tebliğ’e bakacak olduğumuz zaman Bilgi Sistemleri Yönetim Tebliği. Yönetim Tebliği kontrol esaslı bir tebliğ, aslında genel ilkeleri düzenliyor, genel çerçeveyi belirledikten sonra her şirkete kendi faaliyetleri, sunduğu hizmetler kapsamında ilgili bilgi sistemleri kontrollerini kurmasına izin veriyor. Tabii burada çok detaylı, her bir kontrolün çalışmasına ilişkin detaylar yok, sadece diyor ki, “işte kontrol şu, mesela algı güvenliği ile ilgili

alandaki kontrolü tesis eder.” Burada mesela kimlik doğrulama ile ilgili, kimlik doğrulama konusunda ana kontrollere yer veriyor. Bu kapsamda şirketlerin kendi yapıları, kendi faaliyetleri çerçevesinde o kontrolü tesis etmesi bekleniyor Tebliğ uyarınca.

Tebliğ’de “bilgi güvenliği” de önemli bir konu olarak ele alınıyor ve bu kapsamda bilgi sistemlerinin yönetilmesinde işletmelere bilgi güvenliği politikalarının oluşturulması, bilgi sistemlerinin kuruluşu, işletilmesi yönetime ilişkin bilgi güvenliği politikasının oluşturulması ve yöneticilere, çalışanlarına duyurulmasını zorunlu kılıyor. Ve tabii bunların takibini, bunların uygulanmasını, bu bilgi güvenliği politikaları çerçevesinde de gerekli kontrollerin, süreçlerin kurulmasını zorunlu kılıyor. Burada kurum, kuruluşlardan bilgi sistemlerinin işletilmesi, kurulması, yönetimine ilişkin daha detaylı alt düzenlemeler, alt politikalar, prosedürler belirlenmesini zorunlu kılıyor.

Burada benzer şekilde, bir ikinci aşama olarak, bilgi sistemleriyle ilgili risklerin yönetilmesi de Tebliğ’de ele alınıyor. Bu kapsamda da benzer şekilde işletmelere birçok alanda özellikle, işletmelerin, şirketlerin yöneticilerine sorumluluklar getiriyor. Bu sorumluluklar temel olarak bilgi güvenliği politikalarının uygulanması, bilgi güvenliği kontrollerinin tesis edilmesi, yeni bilgi sistemlerinin devreye alınması sırasında ona ilişkin projelerin onaylanması, uygulamasına ilişkin prosedürlerin takip edilmesi şeklinde Tebliğ’de detaylı bir şekilde tesis edilecek, izlenecek süreçlere ilişkin bilgiler, gerçi şirketler açısından zorunluluklar düzenleniyor.

Burada bilgi sistemleri risk yönetimine ilişkin de benzer şekilde kurumların bilgi sistemlerine ilişkin riskleri ölçmek, izlemek, iş-

lemek ve raporlamak üzere süreç ve politika oluşturmasını. Burada tabii periyodik olarak risk analizi yapmaları gerekliliği, bilgi sistemlerinin artan ağırlığın da dikkate alarak süreçlerin gözden geçirilmesi gerekliliğini belirtiyor.

Tebliğ ile tabii denetim, bilgi sistemleri bağımsız denetim yükümlülüğünde olan şirketlere sızma testleri dediğimiz önemli bir yükümlülük getiriyor. Bu kapsamda ulusal veya uluslararası bu alanda yetkili kişiler tarafından yılda bir sızma testleri yapılması yükümlülüğü getiriyor ki bu aslında hem iç ağı hem dışarıdan, dış ağı kullanımını anlamında şirketler açısından önemli bir yükümlülük, bilgi sistemleri güvenliği açısından. Bu sızma testlerinin nasıl yapılacağı, hangi esasların uygulanacağına ilişkin de Tebliğ ekinde bir rehber yer alıyor.

Bir diğeri, Tebliğ’de düzenlenen en önemli konu, zaten bilgi sistemlerine ilişkin güvenlik politikasını, risklere ilişkin süreçleri oluşturduktan sonra bunlara ilişkin kontrollerin oluşturulması da önem arz ediyor. Zaten Tebliğ’in geneline bakıldığı zaman büyük bir oranda kontroller üzerinde yoğunlaştığı görülüyor. Bu kapsamda da bilgi güvenliği sağlamak, bilgi sistemlerinden kaynaklanan riskleri yönetmek için her bir kontrol süreci için şirket sahibinin her bir faaliyet için esaslarının belirlenmesi konusunda yükümlülükler getiriyor. Tabii, burada benzer şekilde işletme yönetimine, bu kontrollerin güncelliğinin sağlanması, takip edilmesi teknolojik değişiklikler kapsamında gerektiriyor.

Bilgi sistemleri kontrollerine baktığımız zaman temelde bilgi varlıklarına ilişkin, görevler ayrılığı, fiziksel-çevresel güvenlik, ağ güvenliği, kimlik doğrulama, yetkilendirme, işlem ve kayıtların bütünlüğü, verilerin gizliliği, dışarıdan kaynak sağlanması, müş-

teri bilgilerinin gizliliği, müşterilerin bilgilendirilmesi, üçüncü taraflar, kayıt mekanizmasının oluşturulması, zaman senkronizasyonu, bilgi güvenliği, bilgi sistemlerinin geliştirilmesi ve bakımı, bilgi sistemleri sürekliliği ve bilgi sistemleri değişimine ilişkin alanlarda tesis etmeleri gereken, kontrollere ilişkin genel esaslar Tebliğ’de tanımlanıyor. Bu kontrollerdeki temel yaklaşım bilgi güvenliği politikası çerçevesinde yeterli, uygun, etkin kontrollerin tesis edilmesidir.

Burada Tebliğ’de “birincil ve ikincil sistemler düzenleniyor. Tabii bu sistemlerin tamamı için olmasa da Tebliğ kapsamına giren kurum, kuruluşlar için zorunluluk taşıyor. Birincil sistemler olarak bilgi sistemlerine ilişkin donanım, yazılım ve faaliyetler şeklinde tanımlanıyor ve bu kapsamda bilgilerin tutulduğu ortamların Türkiye’de bulundurulması gerektiğine ilişkin bir zorunluluk getiriyor. İkincil sistemler, bunların yedeklerinden oluşuyor. Tebliğ ilk çıktığında tabii birincil sistemler tanımlanırken daha çok BDDK mevzuatına paralel bir şekilde tanımlanacaktı, kanunda kanuna dayalı alt düzenlemeler kapsamında oluşan bilgiler kapsama alındı, o kapsamdaki bilgi sistemleri alındı.

İlk çıktığında piyasadan bayağı bir tepki oluştu. Çok ilginçtir yani biz çok detaylı bir şekilde bilmiyorduk, özellikle bizim halka açık şirketlerimizin kullandıkları bilgi teknolojilerinin büyük bir kısmını “bulut” üzerinden verilerin Türkiye’nin dışındaki ülkelerde saklandığını gördük, bu kapsamda ilk başta onlar için de bir zorunluluktan Türkiye’de bulundurmamak. Gelen tepkiler üzerine Kurulumuz mart başında bir karar aldı, bunlara bilgi sistemleri bağımsız denetimi getirene kadar o hükümlülük kaldırıldı. Burada eminim birçoğunuz bağımsız denetim işi ile uğraşıyorsunuzdur,

bağımsız denetim şirketinin ortağı, yöneticileriyse, Sermaye Piyasası Kurumu olarak siz de bu bilgi sistemleri yönetim, tabii SPK tarafından yetkilendirmelere, tabisiniz. Bu kapsamda birincil sistemlerinizi Türkiye’de bulundurmanız gerekiyor. Burada bağımsız denetim şirketleri açısından düşündüğümüz zaman daha çok çalışma kâğıtları, biliyoruz, genelde bilgisayar ortamlarında tutuluyor, o bakımdan önem arz ediyor yani böyle bir yükümlülüğünüz var. Denetim hükmü olmamakla birlikte bilgi sistemlerine ilişkin birincil sistemlerin Türkiye’de bulundurulması gerekiyor.

İkinci Tebliğimiz, Bilgi Sistemleri Bağımsız Denetim Tebliği. Bu Tebliğ de sonuçta bilgi sistemleri bağımsız denetim de normal finansal denetim gibi gerçekten bilgi ve tecrübeye dayalı bir faaliyet, bu faaliyeti düzenliyor, bu faaliyete ilişkin esasları, kimlerin yapacağına ilişkin esasları düzenliyor.

Burada bilgi sistemleri denetiminin tanımı, ben burada okumak istiyorum; bilgi sistemleri yönetimi ve işletimi kapsamında yer alan faaliyet, yazılım, donanım gibi bilgi sistem unsurları ile bu sistem dahilinde tesis edilen kontrollerinin Yönetim İlkeleri Tebliğinde düzenlenen bilgi sistemleri yönetim ilkesi doğrultusunda değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarında oluşan bir süreç olarak tanımlanıyor

Burada temel amaç yine, bağımsız denetimde olduğu gibi bu bilgi sistemleri yönetim ilkeleri çerçevesinde oluşturulup oluşturulmadığı konusunda bir güvence sağlamak. Burada tabii, bu güvenceyi sağlarken temelde üç unsura bakılıyor; yeterlilik, etkinlik ve uyumluluk. Yeterlilik dediğimiz bilgi sistemleri kontrolleri tasarlanırken etkin bir şekilde beklenen hedefleri gerçekleşmesini sağ-

layacak bir şekilde tasarlanmış mı tasarlanmamış mı? Etkinliğe bakacak olduğumuz zaman da bu tasarlanan kontrollerin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına, kontrol hedefleri gerçekleştirmek konusunda etkin olup olmadığı. Uyumluluk da mevzuatta öngörülen şekilde olup olmadığı, mevzuata uygun olup olmadığını içeriyor. Temelde bu üç unsura bakılarak kontroller test ediliyor. Bu üç unsuru sağlayan kontroller denetimden geçmiş oluyor.

Bilgi sistemleri bağımsız denetimi ile normal finansal denetim, sonuçta her ikisinin de her ne kadar alanları farklı olsa da denetim olması nedeniyle örtüştükleri önemli konular var. Tabii bağımsız denetim sektöründe çalışanlarımız biliyordur, ISA 315, BDS 315 var, işletmenin içerisi taranılarak risklerin değerlendirilmesi ilişkin, orada da kontrol ortamının kontrol unsurlarının incelenmesine ilişkin birtakım bağımsız denetçiye yükümlülükler getiriyor. Oradan dolayı aslında o kontrollerin bir kısmı bilgi sistemlerinin kontrolleri finansal verilerin oluşturulduğu bilgi sistemlerine ilişkin kontroller. Tabii burada daha önceden, Tebliğden önce bilgi sistemleri olmadan önce bağımsız denetim kuruluşları yine, BDS 610 uzman çalışması isminde bir standart var, bu standart kapsamında bilgi sistemleri kontrollerini test ediyordu. Artık bilgi sistemleri denetimiyle birlikte bu çalışmalara gerek kalmayacak çünkü bunu bilgi sistem denetçileri gerçekleştirecek. Yani bu bilinçle düzenleme yapılırken de her iki çalışmanın uyumlu bir şekilde olması, olumlu görüşün dışında bir görüş bildirilmesi durumunda işletme yönetiminin bu görüşü finansal denetçiye bildirmesine ilişkin hüküm var. Benzer şekilde bilgi sistemleri bağımsız denetçisinin talep etmesi durumunda finansal denetçi bilgi sistemleriyle ilgili esaslarla bilgi vermesi düzenleniyor yani zorunlu.

Burada şöyle bir şey var, bir bilgi olarak sunmak istiyorum. BDDK düzenlemesinde finansal denetimi yani bağımsız denetim yapan kuruluş aynı zamanda bilgi sistemleri denetimini de yapmak zorunda ancak SPK düzenlemesinde böyle bir zorunluluk yok, farklı kuruluşlar yetkilendirildiği sürece farklı da, aynı da olabilir. Yani biz burada bu düzenlemeyi yaparken muhtelif görüşler geldi, BDDK’da olduğu gibi olsun, işte finansal denetimi yapan bilgi sistemleri denetimini de yapsın şeklinde görüşler geldi. Biz burada biraz şey yaptık, tersi görüşler de geldi tabii rekabet olsun, sonuçta daha yeni gelişen bir alan, haksız rekabet olmasın mantığıyla o zorunluluk düzenlenmesi Tebliğ’de.

Peki, kimlerin bilgi sistemleri bağımsız denetime tabi? İlk aşamada kapsam biraz dar ve aşamalı bir denetim öngörülüyor, “a, b, c, d” diye aslında dört gruba ayırabiliriz. İlk grup her yıl sistemde denetim yaptıracaklar; bunlar borsalar ve piyasa işleticileri ile merkezi takas ve merkezi saklama, veri depolama kuruluşları. Bunlar ilk denetimlerini 2018 yılı sonu itibariyle yaptıracaklar. Temelde bu kapsama üç tane kuruluşun girdiğini görüyoruz: Borsa İstanbul, Takasbank ve MKK. Bu kuruluşlar hakikaten, bunlar aracı kurum aracılığı ile yatırımcıların verdiği emirleri gerçekleştirilmesine ilişkin altyapı anlamında önem arz ediyor. Sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesi, önemli olduğu için, tabii bunlar bu 1, 2, 3 şeklinde sıralamada bu işletmelerin gösterdikleri faaliyetlerin önemi de dikkate alındı.

Bir diğer grubumuz, “b” grubu diyebileceğimiz 2 yılda bir, ilk 2019 yılı sonuna kadar denetimlerini yapacaklar. Bunlar kısmı ve geniş yetkili aracı kuruluşlar var ve asgari sermaye yükümlülüğü 5 milyon olan portföy yönetim şirketleri. Bunların sayıları şu anda çok yüksek değil, normalde kesin yetkili 15 aracı kuru-

luşumuz var, geniş yetkili 53 aracı kuruluşumuz var, 30 tane de portföy yönetim şirketi, toplamda 100'e yakın bir şirket, gelecek yıl sonu itibariyle, bir de her yıl arttırılacak 3 tane borsa, MKK, Takasbank. Bu sene 3 şirket yaptıracak, gelecek sene 100'e yakın şirket yaptıracak.

Üçüncü grubumuz, 3 yılda bir yaptıracaklar. Bunlar da asgari sermaye yükümlülüğü 5 milyondan aşağı olan portföy yönetim şirketleriyle, SPL dediğimiz sermaye piyasası esas sicilleme aracı kuruluşları. Benzer şekilde asgari sermaye yükümlülüğü 5 milyon aşağısında olan portföy yönetim şirketleri sayımız da yaklaşık 31 tane şirket.

Dördüncü grup yani şu an için denetim hükümlülüğü olmayan ancak Kurul tarafından getirilebilecekler, bunların içine halka açık şirketlerimiz giriyor. Mart ayında Kurulun aldığı ilke kararıyla birincil sistemler yükümlülükleri vardı, bunların halka açık şirketlerin birincil sistem yükümlülükleri bilgi sistemleri bağımsız denetime bağlandı. Ne zaman bilgi sistemleri bağımsız denetim yükümlülüğü getirilirse hem birincil sistemlerini Türkiye'de tutacaklar hem de bağımsız denetim yaptıracaklar. Tabii burada kademel bir geçiş öngörülüyor. Şirketlerin bulunduğu pazarlar ve büyüklükleri dikkate alınarak önümüzdeki dönemde halka açık şirketlere de denetim yükümlülüğü getirilecek.

Gerek Bilgi Sistemleri Yönetim Tebliğinde gerek Bilgi Sistemleri Denetim Tebliğinde.

Şimdi Türkiye'de bankacılık sektörünü BDDK düzenliyor, BDDK da 2006 yılından beri bu alanda bilgi sistemleri yönetimi ve denetimi anlamında düzenleme yaptığını dikkate alarak bankalara,

sigorta şirketlerine, leasing, faktöring ve finansman şirketlerine eğer gerekli liste anlamında bir yükümlülük doğarsa Tebliğ kapsamında gerek denetim anlamında kendi mevzuatları kapsamında yapmış oldukları ilkelere uyumla bu Tebliğ kapsamında olduğu düzenleniyor. Burada amaç hem bankacılık mevzuatı kapsamında denetim yaptırılması hem SPK, tek bir denetim yeterli görülüyor. Finansal raporlama da aynı şekilde, SPK düzenlemelerine baktığımız zaman BDDK, halka açık bir banka tabii BDDK düzenlemeleri kapsamında finansal raporlamalarını hazırlayıp bağımsız denetimden geçirdiği sürece SPK mevzuatı kapsamında da geçerli bir finansal rapor oluyor.

Tabii biraz önce belirtmiştim, bu faaliyet mesleki bir faaliyet, sonuçta bilgi ve tecrübe gerekiyor, herkes yapamaz bağımsız denetimde olduğu gibi. Bu faaliyeti gerçekleştirecekler için esaslar da benzer şekilde Tebliğ’de düzenleniyor.

Öncelikle bilgi sistemleri bağımsız denetim faaliyeti, yetkilendirilmiş kuruluşlar tarafından gerçekleştirilecek. Kim yetkilendirilecek? Bu kuruluşlara ilişkin temelde üç şartımız var; sermaye piyasasında bağımsız denetim ile yetkili kuruluş olması gerekiyor. İkincisi; yeterli denetim elemanına, ekibine sahip olması gerekiyor. Dördüncüsü de; mekan, teknik donanım diye aslında denetim metodolojisinin olması gerekiyor bu faaliyetleri göstermek için. Buna benzer şekilde geçiş maddesiyle, geçici olarak, sonuçta 2018’in sonu itibariyle denetime tabi olacak üç kuruluş var. Burada şöyle bir şey de var; biz SPK olarak gönüllü olarak bir şirket bilgi sistemleri bağımsız denetim yaptırmak istiyorsa yaptırabilir, mevzuat buna engel değil, illa zorunlu olanlar yaptıracak diye bir hususumuz yok hatta yaptırması bizim açımızdan yani sermaye

piyasaları açısından daha iyi olur. Sonuçta bilgi sistemlerini görmüş olur şirket. Geçici madde ile bir imkân tanındı, şöyle denildi; BDDK zaten bu alanı düzenliyor, mevcut durumda Tebliğ çıktığı zaman 6 tane idi, mevcut durumda 7 tane bağımsız denetim şirketine yetki verdi. Bu yetkili şirketler Tebliğ çıktıktan 60 gün sonra başvurmaları durumunda geçici süre ile yetkilendirme şeklinde bir hüküm vardı. Bu kapsamda o 6 şirketten 5 tanesi Kurulumuza başvurdu, Kurulumuzun web sitesinde de görebilirsiniz listesini, 2018 yılı için bilgi sistemleri bağımsız denetim yapabilecek sermaye piyasalarımızda.

Kuruluşlara ilişkin şartlar arasında denetim ekibinden bahsetmiştik; denetim ekibinde yer alacak olan kişilerin de belli şartları taşımaları gerekiyor. Bu şartlardan ilki, belge sahibi olması gerekiyor, bu belge sermaye piyasalarında bilgi sistemleri bağımsız denetim belgesi veyahut da CISA dediğimiz bilgi sistemleri denetim sertifikası olması gerekiyor. Sermaye piyasasında bilgi sistemleri bağımsız denetim belgesine ilişkin henüz tebliğ çalışmaları devam ediyor, yakın bir zamanda tamamlandıktan sonra biliyorsunuz, lisanslama sınavları var Kurulumuzun gözetiminde yapılan SPL tarafından, önümüzdeki dönemlerde bu lisans için de sınavlar yapılacak, sınavda başarılı olanlara bu belgeler verilecek.

Diğer konumuz mesleki bilgi ve mesleki tecrübeye sahip olması gerekiyor. Tebliğ’de şu unvanların bağımsız denetimde, finansal denetimde olduğu gibi iç denetçi yardımcısı, denetçi, kıdemli denetçi, başdenetçi, sorumlu başdenetçi şeklinde. Bu da benzer şekilde düzenleniyor. Tecrübe konusunda da benzer şekilde denetçi için 3 yıl, kıdemli denetçi için 6 yıl, başdenetçi için 10 yıl şeklinde bir denetim süreleri var. Burada benzer şekilde işte Türkiye’de yerleşik olması gerekiyor, sicilinde herhangi belli suçlar

sayılıyor, o kapsamda bir kaybın olmaması, kanuna muhalefetten dolayı işlerin tescil edilmemesi, yetki iptaline ilişkin hususlarda sorumlu olmaması gibi hususlar yer alıyor. Tam zamanlı çalışması da gerekiyor çalışılan bağımsız denetim kuruluşunda. Denetçi yardımcıları için belge ve tecrübe koşulumuz yok, diğer koşulların sağlanması gerekiyor.

Burada bir istisnamız var; Bankacılık, BDDK düzenlemesinde başdenetçiler için olan zorunluluk biz de sorumlu başdenetçiler için getirildi, bilgi sistemi başdenetçileri için. Bunlar için Kurulun bir izninin alınması gerekiyor. BDDK düzenlemesinde başdenetçiler için BDDK'dan izin alınması gerekiyor.

Şu şartlara bakıldığı zaman, SPK şartları biraz daha BDDK şartlarından ağır gibi. Tecrübe konusunda hangi deneyimler tecrübe kapsamında sayılacak? Bilgi sistemleri denetimi, profesyonel bilgi sistemlerinin kontrolü veya güvenliği, bilgi sistemlerinin geliştirilmesi, işletilmesi faaliyetlerinin herhangi birinde veya birinde geçirilen süreler esas alınacak bu dediğim 6 ve 10 yıl için. CISA belgesi, iç denetçi belgesi ve bilgi sistemleri denetimiyle ilgili alanlarda yapılacak yüksek lisans belgesi birer yıl, doktora belgesi de iki yıl sayılacak. Bağımsız denetimde olduğu gibi burada da eğitim önemli, sürekli eğitime ilişkin hüküm de bulunuyor Tebliğ'de. Bu kapsamda her yıl 20 saat olmak üzere 3 yılda toplam 80 saat bilgi sistemleriyle ilgili eğitim alınması gerekiyor veyahut da verilmesi gerekiyor.

Denetim ekibine ilişkin esaslar da düzenleniyor, bağımsız denetimde olduğu gibi ancak burası yeni bir sektör olduğu için sermaye piyasaları açısından biraz daha koşulları hafif. Normalde finansal denetimlerde üç asil üç yedek olmak üzere altı denetim

ekibinin oluşturulması gerekiyor, burada bir asil bir yedek denetim ekibi yeterli görülüyor. Kurulacak ekip ilkeleri bakımından da KGGK tarafından yayınlanan ilkelerin esas olacağı Tebliğde düzenleniyor.

Benzer şekilde denetim, bu bilgi sistemleri bağımsız denetimi, bir denetim sözleşmesi kapsamında gerçekleştirilecek ve denetim sözleşmesine ilişkin esaslar oluşturulurken BDS 210, bağımsız denetimde olduğu gibi onu kapsamına ilişkin, tarafların yükümlülüklerine ilişkin esaslar yer alacak. Kıyasen uygulanacak tabii. Sözleşme imzalamaması durumunda da SPK'ya bilgi verilmesi gerekiyor. Tabii, bu durumda SPK bir aksiyon olarak en kısa zamanda sözleşmenin imzalanmasına, şirketin bilgi sistemleri bağımsız denetimsiz kalmamasını sağlayacak.

Rotasyon ve sözleşme feshine ilişkin bağımsız denetimde olduğu gibi esasları düzenleniyor. Burada da her yıl denetim yapan için 10 yılda 1 yıl üst üste denetim ve aralıklarla denetim koşulu var. Sözleşme feshinde de benzer şekilde şirketlerin müşteri ile denetçi anlaşıp sözleşmeyi fesih edebilecek, haklı bir sebeple Kurula gelecek. Bu aslında denetçiye bir güvence sağlıyor denetimi yürütürken mesleki standartlara, ilkelere uygun bir şekilde yürütülmesi bakımından önemli bir konu.

Denetim planı, denetim teknikleri, örneklenmesi gibi konularda Tebliğ'in kısa tutulması anlamında kıyasen uygulanacağına ilişkin düzenlemeler yer alıyor. Zaten teknik planlama, teknik konusunda normal finansal denetim ile önemli ölçüde örtüşen konular var. Bu kapsamda da kıyasen doğacak standartlar konusunda işletmelere, bağımsız denetçilere, bağımsız denetim kuruluşlarına



yönergeler hazırlayıp yönetim tarafından onaylanması zorunluluğu getiriliyor.

Tebliğde benzer şekilde “raporlama esasları” düzenleniyor. Burada da bağımsız denetimde olduğu gibi rapor ve görüş şekilleri, olumlu-olumsuz, şartlı, görüş bildirmekten kaçınma şeklinde sıralanıyor ve rapor örnekleri, Tebliğ’in içerisinde yer alıyor. Bu denetçilere önemli ölçüde kolaylık sağlayacak. Tabii burada yine bağımsız denetime paralel bir şekilde rapor sorumlu bilgi sistemleri başdenetçisinin imzalamasıyla kesinleşiyor, kesinleştikten sonra ertesi gün müşteriye verilmesi gerekiyor, müşterinin de 5 gün içerisinde bunu Kurula göndermesi gerekiyor. Normal koşullarda bilgi sistemleri bağımsız denetimi 01 Ocak, finansal denetim gibi 31 Aralık arasında gerçekleştirilip 31 Aralık tarihi itibarıyla raporun hazırlanması ve bu tarihi takip eden 30 gün içerisinde Kurula gönderilmesi gerekiyor. Bu raporlar kamuya açıklanmayacak, Kurulda tutulacak mecburi aşamada, belki ileride kamuya açıklanabilir.

Ben, beni dinlediğiniz için çok teşekkür ediyorum, benim sunumum bu kadar. İlginize teşekkürler, sorularınız varsa alabilirim. Teşekkürler.

Emrullah Tayfun ÇAVDAR

Oturum Başkanı

- Hüseyin Bey, bir dakikanızı rica edeceğim, şimdi soruyu alabilir miyiz lütfen? Buyurun, mikrofonu iletinler lütfen, Mustafa Bey, buyurun...

Mustafa ...

- Şimdi ben bu işi bir 10 yıl civarında yaptığım için ISO 27001 kapsamında yıllık denetimlerimiz oluyordu bizim. Merkezi kayıt kuruluşunda bu işi yaptım ben.

Şimdi sorum şu; muhasebe sisteminin denetimiyle ilgili değil bu, dolayısıyla 01 Ocak'ta başlayıp 31 Aralık'ta biten bir şey değildir bilgi sistemleri. Bilgi sistemleriyle anlık tespit yapabilirsiniz. Burada hangi tarihte yapılacağı konusunda burada anladığım kadarıyla Aralık ayında girilecek bağımsız denetime, işte, bir 5-10 gün çalışılacak, loglar varsa onlara bakılacak ki genelde olmayacaktır. Bu konuda Tebliğ yetersiz, ne yapmayı planlıyorsunuz diye Hüseyin Bey'e sorayım. Teşekkür ederim.

Hüseyin YURDAKUL

SPK Başuzmanı

- Teşekkürler. Şimdi bu düzenlemeyi hazırlarken biz kendimize BDDK düzenlemesini esas aldık. Orada da benzer şekilde bir dönemi kapsayacak şekilde, Ocak-Aralık sonunu kapsayacak şekilde düzenleniyor. Öyle olunca biz kendi düzenlememizi de benzer şekilde ama sonuçta hani denetim bir süreç ya, süreç olduğu için yani 01 Ocak'ta başlıyor derken zaten dediğiniz gibi yani 31 Aralık itibariyle, sonuçta, bu bilgi sistemleri denetimi, bilgi sistemleri yönetim ilkelerine uyum ile ilgili bir kontrolleri, testleri içeriyor. Bu testlerin yapılması bakımından hani bir yılı kapsayacak şekilde söyledik. Mesela bilanço nedir; 31 Aralık itibariyle şirketin finansal durumu, burada da benzer şekilde aslında o bilgi

sistemleri bağımsız denetim raporu 31 Aralık tarihi itibariyle ilkelere uyumunu gösterecek. Yani bilmiyorum o kısmı anlayabildiniz mi Hocam, 31 Aralık tarihinde böyle nokta anlık gösteriyor ya işte Ocak sonu Mart sonu şeklinde değil de yılsonu itibariyle bilgi sistemi yönetim ilkelerine uyulduğunu göreceğiz. Yani tabii burada şey olursa biz görüşe açtık Tebliği, o konuda bir görüş gelmedi bize, bir eleştiri gelmeyince bir eleştiri olursa değerlendiririz olmazsa farklı bir bakış açısıyla Tebliği de değiştirebiliriz ya da ona ilişkin bir açıklama da yapılabilir ama maksadımız 31 Aralık itibariyle uyum, kontrole esas, evet.

Tebliğ, baktığımız zaman bilgi sistemlerinin sürekliliği diye bir kavram var yani şirketlere bu konuda yükümlülükler getiriyor kontrollerle ilgili. Yani siz mesela giriş ile ilgili örnek verdiniz ya, siz denetçi olarak üçüncü ayda gidip bakacaksınız, beşinci ayda gidip bakacaksınız, dokuzuncu, onuncu ayda, sonunda bakacaksınız, ondan sonra diyeceksiniz zaten “uyumludur” diye. Yani bir tane bakış ile şimdi ben uygulamacı değilim, senelerdir de bağımsız denetim yapmadığım için ama mantıken düşündüğüm zaman hani bağımsız denetim tarafından da böyle kıyasen analogi yapıyorum hani öyle olması gerekir Hocam. Ondan dolayı zaten hani bir dönemi kapsıyor diyoruz, o dönem içi daha çok sizin gidip test yaptığımız, test süreçlerini kapsayacak. En sonunda siz yılsonu itibariyle diyeceksiniz ki, ben baktım, test ettim, bu şirketin bilgi sistemleri altyapısı bu ilkelere uyuyor diyeceksiniz.

Mustafa

- Çok teknik bir şey olduğu için yani olayın özü şu; Tebliğ, çok zimmî söylüyor, PUKÖ döngüsü çalışıyor mu çalışmıyor mu diye bağımsız denetimleri çok zor durumda bırakacak bir şey var, çok açıkta bırakılmış. Yani şu: ISO 27001’de dış tetkikçi gelir bakar, PUKÖ döngüsü dönmediği anda denetimi keser, der ki, bu döngüyü 3 ay içerisinde tekrar çalıştırın, ben geleceğim”, eğer çalışmıyorsa 3 ay sonra belgeyi iptal eder. Yani bağımsız denetim şirketleri hakikaten çok zor durumda kalacaklar. Bir gittiğinde PUKÖ döngüsü çalışıyor olacak, bir gittiğinde çalışmıyor olacak, nasıl karar verecek, sorunumuz o.

Hüseyin YURDAKUL

SPK Başuzmanı

- Orada şimdi Hocam, tamamen sizin söylediğiniz şeyi uygulamaya dönmek, yani uygulamayla ilgili zaten Tebliğ’e baktığımız zaman genel esasları belirliyor, ileriki dönemde ihtiyaç olması durumunda, sizin belirttiğiniz konuda da olduğu gibi ilave düzenlemeler yapılabilir yani açılabilir. Ama biliyorsunuz, sermaye piyasaları açısından bu bir ilk ve hele de denetim yükümlülüğü olmayan şirketler açısından bir farkındalık yaratacak bir Tebliğ. Normalde her şirkette bilgi sistemleri için bir altyapı var ama bu ilkelere uyumluluk anlamında şirketler, ben zannetmiyorum, çok farkında değiller. Bu Tebliği ellerine aldıkları zaman sizler, denetçiler de tabii, onlara danışmanlık yapacaksınız, kendi durumlarını görecekler ve düzeltmeye başlayacaklar, Tebliğe uyumlu hale getirecekler kendi altyapılarını. Ondan dolayı yani dediğiniz konu-



larda sıkıntılar olursa zaten biz her an iletişim halindeyiz bağımsız denetim şirketleriyle, çözümler üretiriz sektörle birlikte sorun anlamında. Ben öyle düşünüyorum Hocam. Sağ olun.

Emrullah Tayfun ÇAVDAR

Oturum Başkanı

- Teşekkürler Hüseyin Bey, teşekkürler. Buyurun lütfen, Sinem Hanım,

Bu sunumda anladık ki Bilgi Sistemleri Bağımsız Yönetimi ve Denetimi Tebliğini Hüseyin Bey bizlere sundu. Anladık ki biz bir sertifika daha alacağız, biraz daha ders çalışacağız, birazcık daha bu işlere kafa yoracağız.

Aslında sahada olan bir Üstadımız var yanımızda şu an Sinem Cantürk, KPMG Ortağı, buyurun Lütfen Sinem Hanım, sizi alalım, buyurun lütfen... Aslında sahadaki yaşananları Sinem Hanım daha iyi anlatacaktır diye düşünüyorum, buyurun lütfen...

Sinem CANTÜRK

KPMG Ortak

- Hazır sunumum hazırlanırken bende Mustafa Bey'in sorusuna yanıt vermeye çalışayım sizler sunumu hazırlarken, sesim duyuluyor galiba. Şirketin hazır olmamasını lisanssız denetim kuruluşlarının bir problemi gibi anlattı ama bana sorarsanız bir şirketin bu denetime hazır olmaması ve aslında ortamının da şu anda böyle

bir denetim kanıtı tutmaya hazır olmaması bağımsız denetim şirketinin probleminden ziyade bence o şirketin problemidir. Çünkü aslında SPK'nın çıkarttığı Tebliğ, Yönetmelik şu anda diyor ki, ilk önce bize bir denetim tebliği sundu; “siz buna göre denetim yapacaksınız” dedi. Bir de şirketlere bir Tebliği çıkarttı ve dedi ki, “siz de aslında iç kontrol ortamınızı buna uyumlu hale getireceksiniz.” Yani bizim oraya denetime gitmemizden önce zaten SPK mevzuatına tabi olan şirketlerin bu denetime hem ortamlarını hem sistemlerini hem süreçlerini entegre etmeleri lazım yani uyumlu hale getirmeleri gerekli. Bu durumda da aslında bizden önce onların yapması gereken şeyler var. Eğer günün sonunda biz sene sonunda 31 Aralık itibariyle oraya gittiğimizde eğer bu şirket SPK'nın çıkarttığı yönetim ilkelerine uyumlu durumda değilse benim onlara üç ay sonra gidip de “önce uyumlu ol, ben sonra denetleyeyim” gibi bir şey demem zaten denetimin doğasına aykırı. Dolayısıyla o anki duruma bakıp, evet, bazı kontroller o anı yansıtacaktır ama işte bazı kontroller uygulama, geliştirme, yaşam döngüsü gibi sizin de çok iyi bildiğiniz gibi bazı kontrollerde seneye yaygın olarak denetlenebilir durumda olacaktır. Onlara da seneye yaygın örneklem seçerek bakıp ama hakikaten, 31 Aralık itibariyle uyumunu denetlemekle yükümlüüz aslında.

Böylelikle sunumum hazır olurken bir giriş yapmış oldum. Çok teşekkürler, size katıldığımız için Sayın Başkana da beni takdim ettiği için.

Ben Sinem Cantürk, KPMG'de Şirket Ortağyım, aynı zamanda Bilgi Sistemleri Risk Yönetimi Bölüm Başkanıyım. İş hayatıma 1996 senesinde Yapı Kredi Bankasında Teknoloji departmanında başladım, 1996-2006 arasında Yapı Kredi Bankasıdaydım, 10

sene. Daha sonra masanın diğer tarafına geçmek istedim, genelde tersi olur aslında, hep denetimden, danışmanlıktan başlayıp sonrasında sektöre gidilir, bende biraz tersi oldu. 2006'dan beri de KPMG'deyim.

Ben sunumunda bilgi sistemleri denetimi kavramı nedir, dünyadaki uygulamaları nelerdir, aslında ilk ne zamanlar bilgi sistemleri denetimine bir ihtiyaç duyulmaya başladık hem Türkiye'de hem de dünyada? Biraz bu bilgilerden bahsedip Hüseyin Bey'in mevzuatına bazı noktalarda atıflarda bulunup bir sunum yapmaya gayret edeceğim.

İlk olarak “bilgi sistemleri denetim kavramı” nedir ile başlamak istiyorum. Şimdi bu odadakiler olarak ve bizler de aslında bilgi sistemleri denetçisi olarak aslında amacımız aynı, amacımız günün sonunda finansallara güvence vermek. Siz finansallara odaklı denetim yapıyorsunuz, bilgi sistemleri denetim ekipleri biraz daha finansallara girdi sağlayan süreçler ve onların altındaki sistemlerin üzerinde bir denetim şekillendiriyor, planlıyor. Çünkü artık finansal dediğimiz şeyler yani bir şirketin finansalı aslında o şirketin ana faaliyet alanı ne ise o faaliyet alanı ile ilgili süreçler tarafından tetikleniyor. Hüseyin Bey demin örnekler verdi, bir bankadan bahsediyorsak eğer o bankanın finansalını aslında mevduat süreci üretiyordur, aslında kredi kartlarında yapılan hareketler üretiyordur, aslında bir üretim şirketinden bahsediyorsak stok girişleri, alım-satım aslında, o süreçler bu finansalları üretiyordur. Ve bu süreçler de günümüz dünyasında bazı teknoloji platformları üzerinde yani sistemler üzerinde koşuyor. Dolayısıyla biz eğer finansal denetim yapıyorsak evet, numaralar üzerinde, sayılar üzerinde, finansallar üzerinde bir denetim yapıyoruz, eğer bilgi

sistemleri denetiminden bahsediyorsak da bu hesaplara gelmeden önceki süreçler ve sistemler üzerinde bir denetimden bahsediyor oluyoruz aslında. Ben bunu bir görsel ile daha rahat anlatabiliyorum ya da daha çok canlandırabildiğimi düşünüyorum; yani bu denetim yaşam döngüsünü bir otobana benzetsek, biz bir otoban üzerinde gidiyoruz, evet, bu otoban sonuç olarak bizim aslında sistemlerimiz. Bu otoban üzerinde araçlar gidiyor, arabalar gidiyor, bunlar da o şirketin süreçleri; işte, mevduat süreci, satın alma süreci, insan kaynakları süreci, muhasebe süreci gibi. Ve günün sonunda da finansallara gidiyorlar yani bir otoparka varıyorlar, doğru yere, onlar için ayrılmış olan alana park ediyorlar. Biz daha önce klasik yöntemlerle denetim yaparken sadece o finansallarla ilgileniyoruz yani sadece otopark ile ilgileniyoruz, acaba doğru araba doğru yere park etmiş mi, olması gerektiği gibi yerde mi duruyor, işte 3 gün mü orada kalıyor, 5 gün sonra alt kata geçiyor mu diye bakıyoruz, finansallara odaklı bir denetim yapıyoruz. Bilgi sistemleri denetimi dediğimizde ise aslında bu yolculuğun denetimini de yapmaya başlıyoruz. Yani üzerinde gidilen otoban nasıl bir otoban, nasıl bir sistem üzerinde hareket ediyor bu araçlar ve giderlerken de başlarına ne geliyor yani hız sınırı var mı, acaba bu sınırı geçme diyoruz ama onlar geçiyor mu, acaba tali bir yola çıkıyor mu diye. Bir de böyle en sona bir helikopter örneği koydum, o da son dönemde çok sık duymaya başladığımız veri analitiğini daha rahat anlatayım diye. Çünkü her zaman dünya bu kadar bizim tanımladığımız zemin üzerinde hareket etmiyor yani biz her ne kadar finansalların sadece şirkette tanımı olan süreçler üzerinden akacağını ve o yol üzerinden muhasebeye sadece kayıt atılacağını öngörsek de belki de bizim hiçbir zaman görmediğimiz bir şekilde el ile serbest muhasebe fişi keserek bazı kayıtlar atılıyor olabilir. Onu da biz böyle bu yol üzerinden gitmeyen he-

likopter ile bir şekilde otoparka varanlar var mıdır diyoruz. Bunu da veri analizi yöntemleriyle, veri analitiği yöntemleriyle günümüzde artık denetliyoruz.

Bu tarz bir denetimin bize katma değerleri nelerdir diye düşündüm ve aslında böyle bir altı tane grup halinde toplayabildim bilgi sistemleri denetiminin katma değeri diye. Birincisi; bir kere artan bir güvence sağlıyorlar. Çünkü bir bankadan, bir Telekom şirketinden bahsediyorsak milyonlarca kayıttan bahsediyoruz artık yani biz şu anda hepimiz cep telefonlarımızı kullanıyoruz, saniyede kullanıyoruz, burada otururken Instagram'a bakıyoruz, Facebook'a bakıyoruz, maillerimize bakıyoruz, Whatsap'ta yazıyoruz, bütün bunlar aslında Telekom operatörlerinde birer muhasebe hareketine dönüşüyor. Bizim burada yaptığımız her şey günün sonunda bizim denetlememiz gereken bir işleme dönüşüyor. Biz bu Telekom şirketi gibi ya da bir bankadaki gibi finansalları çok büyük hacimlerde olan şirketlerde klasik yöntemlerle örnekler seçerek klasik metotlarla bir örneklem yöntemi ile bu şirketlerin finansallarına güvence vermemiz artık çok zor ya da gerekli güvenceyi veremiyor olabiliriz, yeterli gelmiyor olabilir. O yüzden de bilgi sistemleri ve veri analitiği yöntemleriyle daha büyük popülasyonları denetleyebilmek ve bu büyük popülasyonlara güvence verebilmek aslında bizim günün sonunda finansallara vereceğimiz güvenceyi de belli bir ölçüde arttırıyor. O yüzden katma değeri nedir dediğimizde benim aklıma gelenlerin bir tanesi “artan güvence” oluyor.

İkincisi ışık tutma çünkü finansal denetim, evet, uzun senelerdir yapılıyor, o nedenle de biz aslında denetlediğimiz şirketlere çok daha söylenmemiş bir şey söylemiyoruz. Sonuçta çok hâkim oldukları, bildikleri, zaman zaman bizimle de böyle olmaması, ben

bunu burada muhasebeleştirebilirim diye kendi fikirlerini paylaştıkları alan artık burası. Fakat bilgi sistemleri denetimi yapmaya başladığım zaman şirkete farklı bir bakış açısıyla yaklaşmaya başlıyorsunuz ve söylenmeyen şeyleri söylemeye başlıyorsunuz. Süreçlerinde nelerin daha iyi yapılabileceğini söylüyorsunuz, nelerde bir verimlilik elde edebileceklerini söylüyorsunuz, belki fazla bir kontrol, daha doğrusu, çok da amaca hizmet etmeyen bir kontrol kullandıklarını ve bu kontrole gerek olmadığını söylüyorsunuz yani hazırladığınız ve paylaştığınız tespitler onlara ışık tutan tespitler haline geliyor.

Çok yönlülük, bilgi sistemleri denetimi aslında entegre bir bakış açısı gerektiriyor. Çünkü evet, finansaldan anlamanız gerekiyor ama sadece finansaldan anlamanız ya da konuya sadece finansal denetim açısından bakmanız yeterli değil, süreçleri de anlamanız, bilgi teknolojilerinden anlamanız ve bütün bunları yorumlayarak finansala etkisini söylemeniz gerekiyor. O yüzden de bir entegre bakış açısı sahibi olmanız ve çok yönlü bir denetim yapmanın sonucunu doğuruyor. Bunun da katma değerlerinden bir tanesi olduğunu düşünüyorum.

Regülasyon, her zaman için süreç denetiminin ya da bilgi sistemleri denetiminin bir parçasıdır. Çünkü eğer bir şirketin sürecini denetliyorsanız o şirketin faaliyet alanında uyması gereken mevzuat da sizin kapsamınızda olmalıdır. Yani şu anda gündemimizde eğer kişisel verilerin korunması kanunu varsa o şirketlerin sürecini denetlerken eğer süreçlerde bazı noktalarda kişisel verilerin paylaşımı var mı yok mu kontrolleri de bu tarz denetimlerin otomatik içine girer. Bu da tabii şirkete çok daha ışık tutan ve o güne kadar söylenmemiş anlamda uyumlarını değerlendiren bir

bakış açısıyla bakmanızı sağlar. Anlaşılır sonuçlar, zaten ayrı bir rapor hazırlanıyor, SPK’da da bunu görüyoruz. SPK da ayrı bir raporla üst yönetime ve kendilerine konuyu raporlamanızı ister. Dolayısıyla bilgi sistemleri denetimi dediğiniz zaman ya entegre raporun bir parçasıdır ya da ayrı bir rapor halinde sonuçlanır zaten.

Verimlilik, kalite, bilgi sistemleri denetimini bir şirkette yapmaya ve de birkaç sene üst üste yapmaya başladığınızda aslında finansal denetim ekiplerinizle de çok fazla entegre çalışmaya başlarsınız ve birkaç sene sonra özellikle finansal denetim ekiplerinin harcadıkları saatlerde çok büyük bir verimlilik sağlamaya başlarsınız. Çünkü riski bir şekilde size transfer etmeye başlarlar, bilgi sistemleri denetimine transfer etmeye başlarlar. Eğer siz finansallara giriş noktasından önceki süreçlerin ve bilgi sistemleri dünyasının çok sağlam ve etkin, yeterli kontrol ortamı olduğunu söylerse- niz finansal denetimlerinizdeki o risk algınızı daha aşağıya çekip daha az örnekleme ya da bazı şeylerde “suspension set” yaparak ilerleme şansını da yakalayabilirsiniz. Tabii bilgi teknoloji denetimine yeni başladığımızda şirketlerde eksikler çok daha fazla çıkacağı için ilk yıllar içerisinde öyle bir verimlilikten bahsetmek çok gerçekçi olmaz ama daha sonraki dönemlerde şirketler süreçlerindeki ve sistemlerindeki olgunluğu yükseltirse bu verimliliği de finansal denetim ekiplerimiz sağlayabilir.

Ben böyle bir zaman haritası ya da yol haritası koymak istedim. Şimdi son dönemde, son 10 yıldır belki bu konuları çok konuşmaya başladık ama acaba bunun geçmişi nerelere dayanıyor diye düşündüm. İlk olarak 1954 senesinde General Electric Şirketi bilgisayar destekli muhasebe programı kullanmış yani dünya-

da ilk defa kağıtları bırakıp da bilgisayar ortamında muhasebe tutmaya başlayan şirket 1954 senesinde General Electric olmuş. Ondan yaklaşık 14 sene sonra 1968 senesinde AIPPA, o zamanki sekiz büyük denetim şirketini toplamış, şimdiki dört büyükler diyelim, denetim şirketlerini toplamış ve demiş ki, artık bu elektronik muhasebe programları kullanılmaya başladı, biz sizlerle birlikte bir elektronik denetim programı inşa edelim, yazalım, elektronik muhasebe sistemlerini nasıl denetlemeliyiz diye. İlk defa bu konuşmalar denetimin nasıl yapılması gerektiği 1968 senesinde başlamış. 1969'da işte bizlerin yani bilgi teknolojileri denetçilerinin derneği kurulmuş, 1994'te adı ISACA olmuş, şu anda CISA sertifikalarının da sorumlusu diyelim yani onların inşa ettiği zemin üzerinde biz sertifikalarımızı alıyoruz. Ve 2001 krizi, arayış biraz hızlı geçiyorum, hepimizin bildiği ENRON Vakası, ENRON Vakasından sonra dünyada bu konudaki farkındalık en üst seviyeye çıktı diyebiliriz. Hemen arkasından 2002 senesinde Amerika'da Sarbanes Oxley Kanunu çıktı, bunu biraz daha açacağım için buna değinmiyorum. 2003 senesinde demin Hüseyin Bey de söyledi, İmar Bankası vakası yaşandı ve onun üzerine 2006 yılında BDDK dedi ki, "Türkiye'de faaliyet gösteren bütün bankalar bilgi sistemleri ve süreç denetimine tabidir ve her sene böyle bir denetim yaptırmak mecburiyetindedir, bu denetimi de finansal denetimi yapan şirketler yapmalıdır" dedi.

O günden bugüne aslında bilgi sistemleriyle ilgili pek çok sayıda mevzuat Türkiye'de de hayata girdi. En günceli, en konuşulana, bugün de en ilgi çekenini de zaten 2018 senesinde, bu sene SPK'nın yayınladığı Tebliği idi. Bunlar Türkiye'de, bu sayfada gördüğümüz Türkiye'de şu an aktif, kullanımda, uymakla yükümlü olduğumuz bilgi sistemleri konularına atıfta bulunan diyelim

mevzuat çalışmaları. İşte 2016’da BDDK ile başladık, 2013’te Bilgi Sistemleri Denetim Rehberini yayınladı Sayıştay, 2013’te gene Gümrük ve Ticaret Bakanlığı yetkili, yükümlü statüsü ve ISO 27001 yükümlülüğü zorunluluğu getirdi kendi kapsamı alanında olan şirketler için diyelim. Gene 2013’te aracı kurumlar iç denetim sistemine ilişkin esaslar yayınlandı. 2014’te BDDK dedi ki, “ben bankaları denetliyorum ama artık sektörde bankalar finans anlamında tek oyuncu değil, ödeme kuruluşları, e-fatura ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları da var, bunlar da artık denetim kapsamında olmalı” dedi. 2015’te Gelir İdaresi tarafından yeni nesil ÖKC, ödeme kaydedici cihaz ve GSM merkezlerinin bilgi sistemlerinin denetim mevzuatı hayatımıza girdi. 2016’da Bankalar Birliği, Risk Merkezi Denetim Tebliğini yayınladı, genelgesini yayınladı yani eğer biz Bankalar Birliği üyesi isek ve risk merkezine bağlanıp da müşterilerin riskini görüyorsak, işte KKB’den bu bilgileri alıyorsak o zaman biz de Risk Merkezi denetimine tabi hale geldik. 2016’da EPDK, ISO 27001 zorunluluğu getirdi, 2018’de de SPK. Yani aslında Türkiye, dünyadaki uygulamalara baktığımızda çok geride değil hatta ve hatta bazı alanlarda çok da vizyoner hareket ediyor.

Şimdi Türkiye’deki bu mevzuatları ben görünce, acaba dedim dünyada neler var, hangi ülkeler ne aşamada, o yüzden biz KPMG olarak bir araştırma yaptık. Örnek olarak altı tane ülke seçtik, bu şekilde özelleştirilmiş bilgi sistemleri denetim mevzuatı var mı, dünyadaki uygulamalar nelerdir dedim. Mesela bir örnek Almanya, her zaman bizim de regülasyon anlamında da yakın ilişki içerisinde olduğumuz, regülatörlerimizin de zaman zaman ziyaret ettiği, fikir alışverişinde bulunduğu bir ülkeyi seçtim. Almanya’da bilgi sistemleri denetimiyle ilgili faaliyetlerde bulunan

ya da mevzuat ya da rehberler yayınlayan üç tane kurum gördüm. Bir tanesi Alman Federal Gözetim Kurumu BaFin, bir tanesi Federal Bilgi Güvenliği Ofisi, bir tanesi de Alman Denetçileri Enstitüsü. Yan tarafta neler yayınlandığını görüyorsunuz işte MaRisk diye, bilgi sistemleri güvenlik yönetim sistemi diye ya da IDW PS 330 gibi. Bunların ortak noktası ki bütün ülkelerin bütün ortak noktasını bir sayfada toplayacağım. Evet, çeşitli uygulamalar var ama hiçbir tanesi bir denetim zorunluluğu getirmiyor, sadece şirketlerin bilgi sistemleri risklerine nasıl yaklaşmaları gerektiğini, bilgi teknolojilerini nasıl kontrol altına almaları gerektiğiyle ilgili rehberler niteliğinde.

Bir başka önemli ülkeye baktım, Amerika Birleşik Devletleri. Çünkü ENRON Skandalından sonra Sarbenas Oxley Kanunu yayınladı, zaten PCAOB tarafından yayınlandı, halka açık şirketler içindi ve en büyüğü SOX, buna birazdan değineceğim. NIST Ulusal Standartlar ve Teknoloji Enstitüsü ve ABD Sayıştay'ı tarafından yayınlanmış çeşitli rehberler, iyi örnekler, uygulama ve güvenlik prensipleri ve denetim kılavuzları olduğunu gördüm.

Üç tane daha ülke var, burada hepsine ayrı ayrı söylemeyeceğim ama mesela Birleşik Krallık finans anlamında da öne çıkan ülkelerden bir tanesi biliyorsunuz özellikle finansal bir merkez zaten finans hizmetleri alanında. Buradaki düzenlemelerin FSA tarafından yapıldığını gördük yani Finansal Hizmetler Otoritesi tarafından yapılmış. Belki de aynı BDDK ve SPK'daki yaklaşım gibi daha çok finansal kuruluşlara odaklı bir yaklaşım olmuş.

Güney Kore'de Kore Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından yapılan bazı düzenlemeler var.

Hollanda’da, evet, bir Bilgi Teknolojileri Denetçileri Birliği var hatta ve hatta bilgi teknolojileri denetçilerini yetkilendiriyorlar, sertifikalandırıyorlar ama denetim ilkeleriyle ilgili bir özelleştirilmiş mevzuat görmedim.

Japonya ve Kanada da son iki örnek ülkemdi. Japonya gene İngiltere gibi ve belki biraz da Türkiye gibi finans sektörü ağırlıklı ilerlemiş ve Finansal Hizmetler Kurumu tarafından çeşitli rehberler ve kanunlar yayınlanmış.

Son olarak da Kanada’da, Kanada Mali Müşavirler Odası tarafından yayınlanmış olan COSO çerçevesini baz alan COCO iç kontrol modeli yaklaşımını gördüm.

Şimdi bu kadar ülkeyi bir ortak temada toplayabilir miyim diye baktığımda aslında bütün bu mevzuat çalışmaları dört tane ana konuya odaklanmış durumda. Bir tanesi yönetim, bir tanesi güvenlik, bir tanesi geliştirme, bir tanesi de operasyon. Yani herkes diyor ki, bizim için bilgi sistemlerinde dört tane ana konu vardır. Şirketteki bilgi teknolojilerini nasıl yönettiğim, stratejinin ne olduğu, bunun farkındalığının şirket içinde sağlayıp sağlayamadığım, dış hizmet alıp almadığım ve dış hizmetlerin risk değerlendirilmesinin yapıp yapılmadığı. Bunlara “yönetim ilkeleri” demiş ve bu konular önemlidir demiş.

İkincisi güvenlik, herhalde bunu hiç tartışmaya gerek yok çünkü hepimiz ne kadar önemli olduğunu biliyoruz. Ben 1996’da iş hayatına girdiğimde Yapı Kredi’de de işte güvenlik en üst sıradaydı, evet, o zaman biraz daha fiziksel güvenlik odaklıydı, şimdi konuştuğumuz şeyler biraz daha siber güvenlik ağırlıklı olmaya baş-

ladı. Ama güvenlik tabii ki en önemli şey çünkü bilgi en önemli kaynağımız.

Üçüncüsü geliştirme yani uygulama geliştirme, yaşam döngüsü. Kendi kaynaklarımızı içeride bir uygulamaya yazıyor olabiliriz, dışarıdan bir uygulama satın almış olabilir veya dışarıdan bir uygulamayı kiralamış olabiliriz. Hiç fark etmez, her durumda uygulama geliştirme yaşam döngüsü bizim için önemlidir ve içinde çeşitli kontrol ortamlarını barındırması gereklidir. Bütün ülkelerdeki bütün mevzuatların söylediği şey bu aslında.

Son olarak da operasyon yönetimi yani bir acil durum merkeziniz var mı, bir süreklilik planınız var mı, yedekleme yapıyor musunuz, acil bir durum olduğunda olay yönetimi yapıyor musunuz, problem yönetimi yapıyor musunuz gibi. Bazı ülkeler bazı konuları daha önceliklendirmiş, bazı ülkeler bazı konularda rehberler yayınlamış ama ana hatları bu.

Türkiye'yi düşündüğümüzde de gerek BDDK gerekse SPK aslında ana hatlarıyla gene bu dört tane tema üzerinde hareket ediyorlar. Bu araştırmayı biz yaparken şimdi ülkeleri seçtik, işte temaları gördük, o zaman da dedik ki acaba bilgi sistemleri yönetim çerçeveleri illa ki şirketlere ya da bağımsız denetim şirketlerine siz bilgi teknolojilerini denetlemelisiniz ve bu da bunun ayrı mevzuatı demeli miyiz yoksa zaten hâlihazırdaki çok iyi bildiğimiz bazı çerçeveler bu konuya ışık tutuyor mu? Onun için de gene dört tane örnek koydum buraya, bir tanesi COSO; bir iç kontrol çerçevesidir, eminim ki, bu odadaki çok sayıdaki kişi de bunu duymuştur çünkü denetim dünyasının çok aşına olduğu bir çerçeve. COSO, eğer finansallara bir güvence vereceksek bu finan-

salların öncesine bir inmemiz gerektiğini söyler, aslında hem bize söyler hem de şirketlere söyler. Ve der ki, “sen bir şirket olarak finansallarını çıkartmadan önce, hazırlamadan önce aslında bu finansalları oluşturan süreçlerim neler diye bakmalısın, sonra bu süreçlerinde hangi risklerle karşı karşıyasın buna bakmalısın, sonrada bu üçgeni ortadan kaldırmak ya da minimize etmek için gerekli olan kontrollerini tanımlasın. Sonra şirket olarak bu kontrollerini denetlemesiniz ve bunları izlemelisin” der. Bu bakış açısıyla konuya baktığımızda bana sorarsanız herhangi yani belli bir büyüklüğün üzerinde ve belli bir bilgi teknolojisi sistemi kullanan her şirketin aslında süreçlerini ve risklerini tanımladığı anda bilgi teknolojilerini de bir risk olarak tanımlamış olmasını, dolayısıyla bununla ilgili az veya çok bazı kontrollerin şirket içerisinde tanımlanmış olmasını beklerim. O yüzden COSO yaklaşımını kullandığımız noktada belki de halihazırda bilgi sistemlerin denetimini ya da bilgi sistemleri kontrol ortamını şirketler zaten içerisinde tanımlamalılar diyebiliriz.

SOX, Amerika’da halka açık şirketlerin uyması gereken bir kanundur. Mesela Türkiye’den de bu kanuna tabi olanlar var çünkü Amerika’da kote olmuş şirketler, ilki Turkcell’dir biliyorsunuz, hepimiz gurur duymuştuk bir Türk şirketi Amerika borsasına kote olduğu zaman, Amerikan borsasına kote olduğu için şu anda Turkcell de bu kanuna uymakla yükümlü yani SOX’a tabi. Daha sonra yine Mavi Jeans Amerika’ya kote olan Türk şirketlerinden bir tanesi. Mavi Jeans de yine halka açık bir şirket olduğu için aynı şekilde SOX’a göre kendini hazırlamakla yükümlü ve bu şirketlerin denetçileri de SOX denetimi yapmakla yükümlü. SOX ne diyor? SOX, aslında bağımsız denetçinin sorumlulundan önce bir sorumluluğu denetlenen firmaya veriyor, diyor ki, “sen öncelikle şirketin içerisinde kontrol ortamını uçtan uca sağ-

lamalısın yani finansallarını kontrol altına almalısın, süreçlerini kontrol altına almalısın, buradaki kontrollerini belirlemelisin, sonra şirketin içerisinde buradaki kontrol ortamının güvencesini verecek olan bir denetim yapmalısın, bunun sonunda bir denetim raporu hazırlamışsın ki, management assurance, yönetim beyanı diyoruz. Bir yönetim beyanı hazırlamalısın, şirketin üst yönetimi bunun altına imza atmalı ve bu yönetim beyanını ve yaptığı çalışmalarını bağımsız denetçiye sunmalı, bağımsız denetçi asıl ondan sonra denetlemeye başlamalı diye mükemmel bir dünyadan bahsediyor. Yani önce şirket kendi ortamını hazırlayacak, sonra kendini denetleyecek, sonra eksikliklerini kendisi raporlayacak ve bize öyle gelecek.

Bizim aslında orada bağımsız denetçiler olarak yapmamız gereken şey ilk önce o şirketin yaptığı çalışmaların yetkinliğini, yeterliliğini, verimliliğini bir görmek yani doğru mu yapmış, yapmamış mı diye bakmak, sonra da tabii sadece ona rely ederek, sadece ona güvenerek yani “burada her şey yolundaymış, benim bir şey yapmama gerek yok diyemiyoruz”, çok çalışmamızın bir kısmı oluyor. Evet, ona bakıyoruz, ondan sonra ondan bazı örnekleri kullanmamıza izin veriliyor ama büyük ölçüde biz de bağımsız bir şekilde o çalışmayı tekrarlıyoruz. Ama bu neyi bizim çok rahat ilerlemememizi sağlıyor? Şirketin içerisinde denetlenmeye o kadar alışkın bir ortam oluyor ki ya da daha önce şirket iç denetim birimleri tarafından denetlenmiş bir grup olduğu için siz denetimlerinizi çok daha rahat hareket ettiriyor ve çok daha rahat güvenilir bir ortamda yapabiliyor oluyorsunuz.

Demin Hüseyin Bey de aslında bunlara değindi, o yüzden çok fazla okumayacağım yani zaten ekranda gözüküyor ama aslında



IFAC tarafından yayınlanan standartlara da baktığımızda diyor ki bize kısaca ISA 300, ISA 315, ISA 402 gibi standartlar, “sen bir denetim planlarken, yaparken aslında o şirketin maruz kaldığı kalabileceği her türlü riski dikkate almalısın” diyor. Ee günümüz dünyasında da bu riskler bilgi teknolojileri ve süreçten kaynaklanan riskleri de aslında içermektedir. Yani biz bir bankayı denetlerken BDDK’nın çıkartmış olduğu tebliği olmasaydı dahi aslında ben bir banka denetimi yaparken zaten o bankanın kullandığı sistemlerin bana bir risk yaratma potansiyeli olduğunu öngörüp denetim planıma alabilirdim. Mevcut standartlar zaten bu çalışmayı bu şekilde yapmam için beni yönlendiriyor, teşvik ediyor. Evet, zorunlu tutuyor mu? Tutmuyor ama neden yapmadığımızı belki açıklayabiliriz ama yapmak isteyenler için de zemin zaten hazır durumda.

COBIT, Türkiye’de çok, çok bilinen bir çerçeve olduğu için ben bu sayfaya bunu ekledim. Çünkü BDDK, bilgi sistemleri denetiminin COBIT çerçevesine göre yapılmasını istedi, o yüzden Türkiye’de de çok kabul gören ve çok bilinen bir çerçeveye dönüştü COBIT. Çok detayına inmiyorum, 4 tane konu başlığı vardır COBIT’in, onun altında 34 tane detay kontrol hedefi vardır, onun altında da 214 tane en detaylı kontrol hedefleri vardır. Ama ana hatlarıyla aslında demin dört tane tema saymıştık, yine aynı temalara işaret eder; planlama ve organizasyon yani yönetişime işaret eder, delivery and support dediğimiz yani hizmetlerin nasıl yürütüleceğimiz yani operasyona hizmet eder, uygulama ve geliştirme, acquire and implement dediğimiz kısma işaret eder ve en sonunda da monitoring and invalidate dediğimiz izleme ve doğrulama adımı vardır. Bütün çerçeveler dünyadaki ISO 27001 zaten aslında benzer şeyleri işaret ediyor, bütün çerçevelerin dün-

yadaki odaklandıkları ana konular bunlardır. Bazıları biraz daha güvenlik odaklı yaklaşır, bazıları biraz daha uygulama-geliştirme odaklı yaklaşabilir.

Bu son bölümde de kendime bütün bu bilgiler ışığında ya da sizlere diyeyim, dört tane soru sordum, daha doğrusu dört tane soruya cevap vermeye çalışacağım şimdi. Peki, baktığımızda bilgi teknolojileri denetimi zorunlu mu dünyada? Ayrı bir süreç raporu hazırlanıyor mu, dünyada örneklerini gördük mü? Peki, bilgi teknolojileri denetim yapmak üzere şirketler yetkilendiriliyor mu ya da kişiler yetkilendiriliyor mu? Şimdi bu dört tane soruyu da yanıt vererek aslında sunumumu kapatmaya çalışacağım.

Bilgi teknolojileri denetim zorunluluğu var mı? Bilgi teknolojileri denetim zorunluluğu bir tek Türkiye’de var şu anda, BDDK ve SPK tarafından ayrı mevzuat çalışmaları yapıldı ve bu mevzuatın kapsamına giren şirketlerde bilgi teknolojileri denetimleri zorunlu ve bu denetimlerin sonunda da ayrı raporlar üretiyoruz. Onun dışında hiçbir ülke pratiğinde aslında bu şekilde bir zorunluluk yok ama bütün ülkelerde böyle bir zorunluluk olmamakla birlikte çok yoğun yapılan bilgi sistemleri ya bilgi teknolojileri denetim faaliyetleri de görüyoruz. Çünkü aslında halihazırda hepimizin uymakla yükümlü olduğu IFAC standartları ya da COSO çerçevesi gibi şeyler zaten bu tarz denetimler yapılmasını artık olağan bir noktaya taşıyor.

Peki, ayrı rapor mu hazırlanıyor dünyada? BDDK’da ve SPK’da ayrı tebliğler, ayrı mevzuat çalışmaları olduğu için, evet, bizler finansal denetim çalışması dışında ayrı bilgi sistemleri denetim raporları hazırlıyoruz. Dünyada örneklerine baktığımızda ayrı bilgi

sistemleri denetim raporları hazırlanmıyor. Çünkü aslında ayrı bir mevzuat yok, normal yaptığınız finansal denetimler entegre bir rapor olarak sunuluyor ama Türkiye’de ayrı mevzuat olduğu için ayrı da raporlamalar yapılıyor.

Peki, kuruluşlar yetkilendiriliyor mu, bağımsız denetim kuruluşları? Finansal denetim açısından bakarsak hem Türkiye’de hem dünyada evet, yetkilendiriliyor, çok net. En sağda gördüğünüz ise bilgi teknolojileri denetimi yapmak için yetkilendiriliyor mu sorusuna yanıt; Türkiye’de, evet, demin Hüseyin Bey de anlattı, ilk 2006 senesinde BDDK bizleri yetkilendirmişti, 2018 senesinde de SPK tarafından yetkilendirildik. Ama onun dışında dünyada şu anda bilgi teknolojileri denetimi yapacak olan firmalar ayrı bir lisansa tabi değiller. Gene neden diye düşünürsek; çünkü ayrı bir rapor da hazırlamıyoruz, ayrı bir imza da atmıyoruz ve bu tarz bir denetim olmasını zorunlu kılan bir mevzuat da yok aslında dünyada şu anda. O yüzden de ayrı bir yetkilendirmeye tabi değiliz.

Peki, kişiler yetkilendiriliyor mu yani bu işi yapacak olan kişiler? BDDK ve SPK dünyasına baktığımızda Türkiye için konuşursak, evet. Çünkü bizler bu işi yapıyoruz, KPMG olarak biz bunu yapmaya hak kazanıyoruz, lisans alıyoruz ama ben şahıs olarak da lisans alıyorum çünkü aslında ayrı bir rapor çıkartıyoruz ve ben o ayrı raporun altına imza atıyorum. Dolayısıyla bilgi sistemleri denetimi ortağı olarak imza atabilmek için bizlerin de şahıs olarak ayrıca yetkilendirilmesi gerekiyor. Bunun içinde sizin SM-MM’niz gibi bizim şu CISA sertifikasına sahip olmamız ve belli bir çalışma yılı harcamış olmamız gerekiyor. Yine, dünya örneklerine baktığımızda zaten ayrı bir rapor yok, ayrı bir yetkilendirme yok, kişiler için de ayrı bir yetkilendirme yok, bir tek Hollanda’yı buraya yazdım, eksik bilgi vermemek adına, evet, Hollanda’da

bilgi sistemleri denetçileri yetkilendiriliyor ama bana şahıs olarak sorarsanız çok havada kalmış bir yetkilendirme. Çünkü o yetkinin varlığını hiçbir yerde aramıyorlar yani sadece böyle bir yetkilendirme var, birazcık hani sınava girip geçeyim, kendimi kanıtlayayım gibi bir çalışmaya dönmüş hani o sertifikası olmayanlar da bu işi yapıyorlar dolayısıyla biraz bağlantıları olmayan bir noktada kalmış gibi görüyorum.

Aslında bu sayfada her şeyi topladığım bir sayfa, o yüzden çok tekrara düşmeyeyim diyorum. Katıldığımız ve dinlediğiniz için çok teşekkür ederim.

Emrullah Tayfun ÇAVDAR

Oturum Başkanı

- Sinem Hanım, teşekkür ederim. Soru ve cevap bölümüne geçelim isterseniz. Soru yöneltmek isteyen olursa lütfen, elini kaldırsın biz de söz verelim. Buyurun lütfen...

İbrahim ÇANAKÇI

- Merhaba. Düünden beri gündeme çokça geliyor; farklı kuruluşların farklı düzenleme yapması. Yani TÜRMOB'a ait düzenlemeler, KGK'na ait düzenlemeler, SPK, BDDK düzenlemeleri gibi. SPK, bu konuda ne düşünüyor yani bu düzenlemeleri neden KGK'ya devir etmek istemiyor ya da yavaş mı buluyor? Acil ihtiyaçlara mı cevap verilmiyor? Çok merak ettiğim bir konu.

Bir de Sinem Hanım, çok güzel özetledi, benim de kafama takılan bir konuydu; yani bağımsız denetimde COSO modeline uygun bir yapılanma yoksa siz denetimi zaten neyin üzerine kuracaksınız? İmar Bankası gibi bir somut olaydan yola çıkıp düzenleme yapmak ne derece doğrudur? Bu sorularım sizlere. Teşekkürler.

Hüseyin YURDAKUL

SPK Başuzmanı

- Evet, slaytta gördüğünüz, ikinci slaytta, direk Sermaye Piyasası Kanunu, bildiğiniz 8.maddesi, 62.maddesini, 72.maddesini gördünüz, orada sermaye piyasalarıyla sınırlı olmak üzere sermaye piyasası faaliyetleri Kurula yetki veriyor bilgi sistemleri yönetim ve denetimi alanında. Yani bu düzenlemeler tamamen bu yetki kapsamında oluyor. Mevcut durumda KGG'ya devir dediniz; yani bilgi sistemleriyle ilgili KGG'nın mevzuatına baktığımız zaman diyor ki, "bilgi sistemleri de dahil Türkiye Denetim Standartlarını yapmak" şeklinde bir görevi var, bir yetkisi var. O yetki de çok sınırlı bir yetki, standart yapmakla sınırlı ama bilgi sistemlerinin gerek yönetim ilkeleri gerek denetimi, bu denetimi kimlerin yapacağına ilişkin hususlarda bir KGG mevzuatında hüküm yok. Kanun, açık açık da Kurula görev verince, yetki verince yani bu benim kişisel görüşüm; Kurulun bunu düzenlemesi gerekiyor. Sonuçta her yıl denetim getirilen Borsa'dır, MKK'dır, Takasbank'tır, bunlar sermaye piyasaları açısından önemli kurum, kuruluşlar ve bunların faaliyetlerinin, iş süreçlerini sürdürdüğü şeylere baktığımız zaman da temel kullandıkları şey aslında bilgi teknolojilerinin imkanlarını kullanarak o faaliyetlerini sürdürüyorlar. Zaten aslında onlara ilişkin daha başka düzenlemeler vardı, mesela, aracı kurumlara ilişkin iç kontrole ilişkin Kurum

halen düzenlemeleri var ve bilgi sistemlerini de kapsayan düzenlemeler. Yani bu benim kendi görüşüm hem mevzuat zaten yetki veriyor, bir de ihtiyaç olduğu için biz de Kurum olarak sermaye piyasalarını düzenlediğimiz için mevcut durumu da düzenlememiz gerekiyordu. Belki ileride biliyorsunuz, yeni ekonomik programda da var finansal bir üst kuruluş oluşturulması. Yani yeni bir üst kuruluş oluşturulur, birleştirilir SPK, BDDK, KGK'sı, yine bu kapsamda belki sizin dediğiniz şekilde tek bir otorite tarafından düzenlenmiş, alt düzenlemeler Türkiye'de olabilir.

Sinem CANTÜRK

KPMG Ortak

- Evet, aslında BDDK'ya gelmişti deyip topu çevireyim; şimdi tabii, çok güzel bir soru çünkü bu tarz, daha doğrusu şöyle başlayayım; 2006 senesinde ilk defa BDDK bankalarda bu denetimlere başladığında ilk biz yapıyorduk bankalarda ve inanın çok kolay değildi. Çünkü bankalar ki, hakikaten, Türkiye'de bence finansal anlamda da bilgi teknolojileri ve süreç yapılanması anlamında da ve bu konulara yatırım yapma anlamında da en olgunluk seviye yüksek olan sektördür bankalar. Ama biz 2006'da ilk defa süreç ve bilgi sistemleri denetimi yapmaya başladığımızda o kadar da kolay olmadı. Yani o şirketler COSO'nun ne demek olduğunu biliyorlardı, içeride iç kontrol ortamları da vardı ama bizim onlarla birlikte o bilgi sistemleri denetimini yapmamız çok zorlu bir yolculuk oldu. 3-4 senede inanın, raporlar gizli olduğu için tabii ki, sadece bankalar ve BDDK ile paylaştık ama çok büyük bankalar da bile çok ciddi eksikler gördük. O yüzden ben şunu söyleyemem, şirketler hazır olana kadar bekleyelim, herkes çok iyi hazır olduğunda denetim yapalım, çünkü öyle bir gün asla gel-



mez. Yani biz denetlemezsek şirketler de kendi kendilerine çok pro-aktif davranıp da kendilerini buna hazırlamaya başlamazlar. O nedenle biz biraz bu yolculukta erken yol alıp hem regülatör olarak hem de denetçiler olarak bu yolculukta biraz yola erken çıkıp denetlediğimiz şirketlerin risklerini birlikte kapatmalıyız yani denetim yaptığımız yere danışmanlık verelim anlamında söylemiyorum, yanlış anlaşılmasın ama evet, ilk senelerde yapacağımız denetim çalışmaları aslında onlara ne yapmaları gerektiğini işaret edeceğimiz senelere dönecek. Yani bir nevi danışmanlık çalışmalarına dönecek. “bu yok, bu yok, bu yok, sen bunu yapmalısın ve ben ancak seneye bunu denetleyebiliriz” diyeceğiz. Ha, raporlar temiz mi çıkacak, olumlu mu çıkacak, hayır, çünkü gerçekten içeride o şekilde güvenilemez bir ortam varsa o zaman zaten biz de olumlu bir rapor veremeyiz. Ama bu neye ışık tutacak? Ha, belki de finansal denetim yapan ekiplerimizin doğru yere odaklanmasını sağlayacak yani onlar da burada bir IT altyapısı vardır, dolayısıyla burada problem olmaz diye düşünmeyecek, aslında IT altyapısı üzerinde çok ciddi sorunlar olduğunu bilecekler ve belki de o çok sorunlu olan noktalarda işte, substance test yapacaklar, belki denetimlerini biraz kapsamını genişletecekler ve böylece, birlikte o denetlediğimiz şirketin riskini de önümüzdeki dönemleri düşünerek daha kolay kapatabileceğiz.

Emrullah Tayfun ÇAVDAR

Oturum Başkanı

- Teşekkür ederim. Başka sorusu olan var mı acaba? Buyurun, buraya alalım mikrofonu, size de söz vereceğiz, bir dakika lütfen, buyurun,

Resul KAYA

- Resul Kaya, Başdenetçiyim, yeminli mali müşavirim bundan önce 4 yıl KPMG’de çalıştım. Benim sorum şu, şimdi hem Sinem Hanım’a hem de SPK Uzmanımıza, Hüseyin Bey’e. Şimdi ödeme kuruluşlarıyla anladığım kadarıyla BDDK Bankacılık, aynı zamanda ödeme kuruluşları için ayrı bir rapor yapılıyor, risk merkezi için ayrı bir rapor yazılıyor, bunların çerçevesinde bizim BDS 15 kapsamında bir sorumluluğumuz var, Denetçi gözüyle bakıyorum. Bunun dışında KGK, son zamanlarda bilgi sistemlerine ilgi duydu, Sinem Hanım bilir, belki bununla ilgili bir tebliğ çıkartabilir. Benim olayım şu; biz denetçiler olarak o kadar çok yaygınlaşmış tebliğler içerisinde ve düzenlemeler içerisinde denetim alanı riskimizi nasıl belirlemeliyiz? Yani denetim, denetimdir, mesela, çok örnek vermek gerekirse bir firmanın serverını yedeklemiyor olması aslında o firmanın işletmenin sürekliliği ile ilgili bir riski bile doğurabilir ama bu bir ihtimal şimdi ama bir de böyle bir eksiklik var. Şimdi ben de denetçi olarak sadece bu ihtimalin gerçekleşme olasılığına göre bunu raporumda mı yazmalıyım yoksa dönüp yani nasıl bir rapor sunmalıyım, bu bir gerçekleşme ihtimali yani bir olasılıkla şirketlere olumsuz rapor veremeyiz biliyorsunuz. Biz bunu nasıl yapmalıyız yani hangi kısımda nasıl gerçekleştirmeliyiz, o döngüyü nasıl kırmalıyız? Yani bu kadar tebliğinin sonunda bir birleştirici tebliğ olsa denetçinin sorumluluklarını daha iyi anlatacak, belki KGK çıkartabilir bunu ama siz bu konuda ne düşünüyorsunuz, uygulama kısmı ve otorite olarak? Şimdi biliyorsunuz, ben hem BDDK’nın tebliğinden sorumluyum hem de sizin çıkardığınız tebliğden sorumluyum ama sizin tebliğinizin bir kısmı zaten BDDK’yı kapsıyor. İleride bütün anonim şirketler girecek bu sisteme yani halka açıklardan

bahsediyorum. Denetçilere bu konuda nasıl bir yol izlemelerini öneriyorsunuz hem uygulama hem de otorite olarak?

Sinem CANTÜRK

KPMG Ortak

- Tamam, peki, önce ben başlayayım. Şimdi şöyle, zaten aslında çok güzel bir soru, KPMG'denmiş arkadaşımız herhalde o yüzdenmiş deyip devam edeyim. Şimdi şöyle bir şey, hatırlarsınız ya da söylemişizdir belki, BDDK'da biz denetim yaparken iki tane rapor çıkartıyoruz, bir tanesi bilgi sistemleri denetim raporu, bir tanesi de finansal denetim raporu. Şimdi raporların tarihleri yani çıkma durumları şu şekilde olabiliyor, öncelikle bilgi sistemleri denetim raporunu hazırlamak ve imzalamakla yükümlüsünüz yani önce o raporu çıkartmakla yükümlüsünüz. Aynı günde çıkabilir ama bilgi sistemleri denetim raporu, finansal denetim raporundan sonra çıkamaz. Niye? Çünkü aslında sizin de söylediğiniz gibi biz önce oradaki ortamı bir inceleyip, işte, serverda problem var mı, bir aksaklık var mı, riskli, olan konular ne, bir onun fotoğrafını çekip raporda, kendi profesyonel yaklaşımımıza göre önemli olan konular, “ÖK” dediğimiz önemli kontrol eksikliği dediğimiz, bir kademe aşağıda olanlara, kayda değer kontrol eksikliği dediğimiz, öneriler kısmına da “KZ” dediğimiz kontrol zayıflığı dediğimiz bir rapor hazırlıyoruz. Eğer en az ÖK varsa bir şirkette, bankada, o zaman o bankanın raporu olumsuz ya da şartlı görüş içerecek şekilde çıkıyor. Yani bizim için demektir ki, “burada bir bilgi teknolojileri dünyası var, şu, şu, şu eksikler var bu konular önemli eksikler. Dolayısıyla ben kendi raporumu olumlu vermiyorum” diyorum ve o raporu hem şirkete veriyorum, ban-

kaya veriyorum hem de finansal denetim ekibine veriyorum. Finansal denetim ekibi, bu bilgiler ışığında halen olumlu bir rapor çıkarabilir, bunun önünde hiçbir engel yok ve böyle örnekler de çok sayıda oldu. Halen olumlu da çıkarabilir ama öyle bir tespit vardır ki, hakikaten, olumlu rapor çıkarmasını engelleyecek bir şey de biz bulmuş olabilir, o tabii ki, birlikte çalışma metodumuz ve profesyonel yaklaşımımız ve kanaatimiz sonucunda finansal denetim raporu da kendi görüşünü oluşturuyor.

Burada bana sorarsanız, en kritik olan şey hani bilgi sistemleri denetim raporunu sonuçlarının finansal denetim ekipleriyle birlikte entegre bir şekilde anlaşılması, anlatılması ve de bu raporun finansal denetim raporu çıkmadan önce, çıkıp o ekibe transfer edilmiş olması.

Resul KAYA

- Biz hani denetçiler olarak biliyorsunuz, bilgi sistemlerini sizin kadar iyi bilmiyoruz ama BDS 315’de de bir bilgi sistemleri geçiyor ve onu anlatmamız gerekiyor, onun risklerini. O risklerin tabii, mali tabloya da etkilerini anlamamız lazım ama siz daha çok zaten bilgi sistemleri, yedekleme, server, bloglar tutuluyor mu, benzer şeylere bakıyorsunuz. İşte bu ikisini birbirine bağdaştırma noktasında mesela, biz bir bilgi alışverişi geçirdik KGK ile bilgi sistemleri üzerine, mesela, orada sanki bizim bilgi sistemleri denetçisi kadar bir bilgiye vakıf olmamız bekleniyor gibi bir izlenimi yaratıldı bize. Yani hani demek istediğimi anladınız mı? Bu, pek mümkün olmuyor, o yüzden dedim, hani denetçinin de belirli bir sorumluluğu ya da ona göre testler olabilir, o testleri uygu-



layıp makul güvence verebilmesi için belli bir şey hazırlanması gerektiğini düşünüyorum şahsım adına. Yoksa hepimizin bir şekilde hani loglara bile girip bakmamız gerekecek o sorulara cevap verebilmemiz için ve bu ekstra bir denetim. Sizin güzel yanınız şu; siz bilgi sistemleri hizmeti alan bir şirketin denetiminde çok güzel ama diğer kişilerin bilgi sistemi denetimi olmadığını varsayın, şimdi direk gidiyorsunuz denetim yapmaya, bilgi sistemlerini check ediyorsunuz kendi bilginizle, kendi tecrübelerinizle, ee ama gidip loglara bakmıyoruz ama, en son muhasebe kaydını kimin attığının loguna da bakmıyoruz, gerek duymuyoruz yani böyle bir şeye. Ama o süreçlerde eksikler olabilir ve sanki otoritenin bizden beklediği de çok üstün bir bilgi teknolojileri bilgisi gibi biz gözlemledik açıkçası ama hani oraya bir sınır, bir çerçeve getirilebilir diye düşünüyorum şahsen.

Hüseyin YURDAKUL

SPK Başuzmanı

- Şimdi otoritenin beklentisi tamamen standartlar var, bağımsız, Türkiye Denetim Standartları, o kapsamda denetim faaliyetlerinizi gerçekleştirerek bir rapor çıkarmanız. Sizden Otoritenin beklediği şey, o standartlara uymanız, o standartlarda hangi prosedürü, hangi denetim tekniklerini uygulamanız gerektiriyorsa onları yapmanız.

Bu bilgi sistemleriyle ilgili baktığımızda, sunumumda da belirttim, BDS 315 daha çok ilgili, sizinle ilgili ama o standardı incelediğiniz zaman da bağımsız denetçilikte temel sorumluluk finansal raporlamaya ilişkin kontroller, tabii, bu kontroller için de bilgi

sistemleri kontrolleri de var. Onun dışında tamamen sizin mesleki muhakemeniz, mesleki şüphecilığınız kapsamında hani gidip şu loga da bakayım mı bakmayayım mı, tamamen, size kalmış bir şey.

Burada tebliğleri bir araya getirmeyi ben çok mümkün görmüyorum çünkü alanlar farklı, birisi, bilgi sistemleri altyapısına ilişkin ilkeler, diğeri finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeler. Onları bir araya getirilebilir, mümkün olabilir ama farklı alanlar olduğu için ve kapsamlar da farklı olduğu için bu aşamada çok mümkün gözüküyor. Ama dediğim gibi beklenti, standartlara uymanız,

Emrullah Tayfun ÇAVDAR

Oturum Başkanı

- Teşekkürler. Muhtasar, SGK birleşmesi oldu ya şimdi yani bir şeyleri birleştirmeyelim, birleştirence sıkıntı çıkıyor. Çok sıkıntı çıkıyor, camia ondan sıkıntılı.

Başka sorusu olan var mı Değerli Meslektaşlarım? En arkadaki beyefendiye iletelim, bir dakika Hocam, lütfen söz verelim, buyurun...

Hayrettin ŞÖLEN

- Merhaba. Ben sadece kısa bir soru sormak istiyorum. Sinem Hanım bahsetti, ENRON olayından sonra gelen SOX denetimleri 2002'de, 2003'ten itibaren Amerika'ya kota olan yabancı şirket-



lerde başladı. Şimdi bunu yurt içerisinde de Japon firmalarında da, sizin de bahsettiğiniz gibi J-SOX olarak, Kanada firmalarında ise CANADIAN-SOX olarak kontroller ve denetimler yapılıyor. Bu, acaba niye bizde uygulanmıyor, mümkün mü, niye? Sorum bu. Teşekkür ederim.

Hüseyin YURDAKUL

SPK Başuzmanı

- Şimdi 2002 yılında ENRON ile birlikte Sarbanes Oxley ile birlikte biz de kendi mevzuatımızı güncelledik. Tabii, o zaman o mevzuat oluşturulurken sektörden de görüşler alındı. Görüşler alındığı için bu kontrollere ilişkin denetim kısmı pek istenmedi, ben de o zaman yeni başlamıştım Kurula ama diğer işte denetim işleri ile danışmanlık işlerinin ayrılması, rotasyon gibi konularla ilişkili mevzuat yapılmasına karşın bu halka açık şirketlerin iç kontrollerinin denetimine pek sıcak bakılmamıştı ve ona ilişkin düzenleme yapılmamıştı. Ama bu önümüzdeki günlerde bilgi sistemleri denetimi ile umuyorum o açık kapatılacaktır.

Şu anda gündemde değil, gündemimizde öyle bir konu yok, bu alanda bir düzenleme yapalım şeklinde ama ileride ihtiyaç olması durumunda belki değerlendirip bu alana ilişkin düzenleme yapılabilir.

Mustafa ...

- Şimdi tabii SPK düzenlemesine 01 Ocak'tan başlayıp 31 Aralık'ta bittiği için muhasebe sistemine de benzemediği için bir spesifik örnekle, şimdi denetçinin riskini spesifik örnekle söylemek istiyorum.

Şimdi 25 Aralık itibariyle Sinem Hanım denetiminizi bitirdiniz, şundan eminsiniz, burada sorun yok, 26 Aralık'ta da bir IP kısıtlaması vardı, bayiler IP kısıtlamasıyla gelip işlemlerini yapıyorlardı, bir halka açık şirket düşünün. 26-27 Aralık'ta da bir sorun oldu, IP kısıtlamasında M Point ya da firevallarda sorun oldu, bir hacker geldi ve dataları bozdu, bir fraud yaptı, bankalardan paralar çekildi o şirketin, gitmiş, fraud sayesinde. Siz şöyle bir imza attınız, 01 Ocak ile 31 Aralık arasına, ben baktım bilgi sistemlerine herhangi bir güvenlik anlamında sorun yok. Ama şimdi sorun tabii siz 31 Aralık'a kadar kalamayacağınız için, haklı olarak, bu tarih çok önemli olduğu için vurguluyorum, sorumluluğunuz ne olacak? Yani şu, pay sahibi olarak benim size karşı dava hakkım doğuyor, Türk Ticaret Kanunu'ndan kaynaklanan bir hakkım, diyorum ki "sorumluluk davası açacağım size." Siz dediniz ki, "herhangi bir sorun yok, oysa sizin denetlediğiniz dönemde 26 Aralık'ta sorun oldu, siz de raporunuzu 31 Aralık'a kadar denetledim, burada sorun yok" diyorsunuz. Sorum bu, spesifik bir sorun, bu durumda nasıl garantiye alacaksınız kendinizi?

Yani şimdi SPK tarafına da şunu soruyorum, burada bir tarih olmak zorunda yani ben 26 Aralık'ta ve ben bağımsız denetim raporuna şunu yazmam lazım, "26 Aralık tarihi itibariyle ben bitirdim, sorun yok ama 27, 28, 29 Aralık'ı bilmiyorum." Yani tarih



koymak bilgi sistemlerinde çok zor bir şey, muhasebe sisteminde bunu koyabilirsiniz de mali tablolarda, bunu haklı olarak yapabilirsiniz çünkü dönem bittikten sonra bu işlemi yapıyorsunuz. Bunu vurgulamak istedim yanİ endişem bu yönde.

Emrullah Tayfun ÇAVDAR

Oturum Başkanı

- Önce Sinem Hanım siz bir cevap verin lütfen,

Sinem CANTÜRK

KPMG Ortak

- Tabii ki, denetimin bir doğal kısıdı vardır hani bu sadece bence bilgi sistemlerinde değil finansal denetimde de her zaman bir kısıdı vardır. Dolayısıyla siz 26 Aralık'ta bile denetim yapmış olsanız, mükemmel bir denetim yapmış olduğunuzu düşünseniz bile belki de 03 Temmuz'da bir şey oldu ve siz onu fark edememiş olabilirsiniz yani bu riski biz her zaman, her denetimde, sadece SPK denetiminde değil risk merkezi denetimlerinde BDDK denetimlerinde ve bana sorarsanız finansal denetimlerde de bu risk her zaman vardır. O yüzden de zaten biz bir denetim kısıdı var deriz, işte, belli bir sorumluluk alıyoruz deriz. Ben bizim bağımsız bilgi sistemleri denetçisi olarak aslında daha farklı bir noktada olduğumuzu düşünmüyorum. Bu kısıtlar ve bizim sınırlı sorumluluğumuz her zaman için aynı finansal denetimde olduğu gibi bilgi teknolojileri denetiminde de aynı şartlara tabiyiz.

Hüseyin YURDAKUL

SPK Başuzmanı

- Öncelikle hani 27'sinde denetlediniz, 31 tarihi itibariyle rapor veriyorsunuz dediniz, burada "yönetim beyanı" dediğimiz, Tebliğ'de de düzenleniyor bu, Tebliğ ekinde de yer alıyor; işletme tarafından bağımsız denetçiye sunulan bir beyan. Bu beyan kapsamında dediğiniz olaylar bağımsız denetçiye iletilmezse burada bağımsız denetçinin yapacağı bir şey yok, sonuçta temel olarak finansal denetimde beklentimiz ne düzenleyici otorite olarak; ilgili standartları, ilgili etik ilkelere uyulmuş mu uyulmamış mı? Uyulduğu sürece onun dışında, denetçinin dışında gerçekleşen olaylar, açıklandığı sürece tabii denetçi de "ben mesleki özenimi gösterdim, gerekli prosedürleri uyguladığım" dediği sürece sorumluluğun olmaması gerektiğini ben düşünüyorum. Zaten biz Kurul olarak bu zamana kadarki uygulamalarımızda yaptığımız denetimlerde de bir denetçi bize makul, mantıklı bir açıklama ile geldiği zaman bir açık ile ilgili, bir eksik bilgi ile ilgili biz onu her zaman dikkate aldık uyguladığımız, yaptığımız işlerde. Burada da benzer şekilde, şirket yönetimi yönetim beyanında sizi gerekenleri dönem sonuna yaklaşına kadar yapmışsınız, gerekli testleri yapmışsınız ama sonradan bir şeyler olmuş, yönetim beyanında da size bildirmemişse burada ben denetçiyi sorumlu tutmanın çok mantıklı olmayacağını düşünüyorum, tutulmamalı, haksızlık olur.



Emrullah Tayfun ÇAVDAR

Oturum Başkanı

- Başka soru var mı? Atilla Bey, buyurun. Ben ismiyle hitap ediyorum çünkü Antalyalı meslektaşım.

Atilla GÜMÜŞ

Antalya Odası adına bir soru sormak istiyorum, Sinem Hanım'a sorum. Bilgi teknolojileri denetimiyle ilgili, bağımsız denetimle ilgili, son, 2016'dan bu yana gündemimizde diye biliyorum. Bu, kişilerin verilerin korunmasıyla ilgili, en sonunda bu Temmuz döneminde bir karar yayınlandı ve "veri sorunları sicil kaydı." Şimdi bu yükümlülükler uymamak yani veri sorunları siciline kayıt olmakla ilgili, o mevzuata uymamak bilgi teknoloji denetimini ne derece etkiler?

Sinem CANTÜRK

KPMG Ortak

- Şimdi çok geniş bir soru oldu.

Emrullah Tayfun ÇAVDAR

Oturum Başkanı

- O zaman sizi çağırırım Antalya'ya, Antalya'da anlatsın Sinem Hanım, daha keyifli olsun veya arada bir araya gelip konuşabilirsiniz, hakikaten geniş bir konu oldu.

Çok da sarktı saatimiz. Ben başka soru yoksa izninizle toparlamak istiyorum.

Bugünkü oturumda SPK ayağı tarafından bu bilgi sistemleri yönetimi ve denetiminin neler olduğunu herhalde anladık, zorluklarını veya Tebliğ'deki bizlerde istenilenleri anladık. Ama sahada neler oluyor, onu da Sinem Hanım sağ olsun anlattı bizlere. Her iki katılımcıya da ayrı ayrı teşekkür ediyorum sunumları için, sağ olun, çok teşekkür ederim.

Bu saate kadar bu sunumları ve bizleri beklediğiniz için ayrıca sizlere de teşekkür ediyorum, sabrınız için.

Bugünkü oturumu kapatıyorum, gelecekte tekrar görüşmek dileğiyle diyorum. Hepinize illerinize döndüğünüz zaman mesleki hayatınızda başarılar diliyorum. Önce sağlık, sonra para kazanalım.

Teşekkür ederim.

Oturum Başkanı ve konuşmacılara Teşekkür Belgesi Alanya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Kerim Gökçeoğlu tarafından takdim edildi.



9. PARALEL OTURUM

SİBER RİSKLER VE MUHASEBE MESLEĞİ

Oturum Başkanı **Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ**
TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi
İşletme Bölümü Başkanı

Konuşmacılar **Prof. Dr. Selahattin KARABINAR**
İstanbul Üniversitesi

Öğr. Gör. Dr. Fırat ALTINKAYNAK
Sakarya Üniversitesi

Öğr. Gör. Dr. Erdal BÜYÜKBIÇAKÇI
Sakarya Üniversitesi

Öğr. Gör. Erkan ZENGİN
Sakarya Üniversitesi

Osman Bahri TURGUT
Garanti Bankası Teftiş Kurulu Başkanı

Servet GÖZEL
CISA – KPMG Bilgi Sistemleri
Risk Yönetimi Direktörü



Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

Oturum Başkanı

- Siber riskler ve muhasebe mesleği oturumumuza hoş geldiniz. ... evet, Türkiye içinde fidye yazılımları diye geçiyor yani 2.5 yıl içerisinde iki tane olay, bir tanesi Fırat Bey'in eşinin başına geldi, eşinin çalıştığı büroda başına geldi. Böylesine yakından yaşadığım bir olay.

Peki, ne yapabiliriz diye böyle bir çalışmaya girdik, çalışmanın teknik boyutlarını ilk önce sunmamız lazım, sonra diğer kısımlarına girmemiz gerekiyor. Ben o nedenle burada nöbeti Erkan Zengin Hocama devir ediyorum, kendisi bilgisayar mühendisidir, olayın teknik kısmını anlatacak, ben de pek anlamıyoruz zaten bilgisayar dünyasından. Buyurun Hocam, hoş geldiniz...

MUHASEBE SİSTEMLERİNE YAPILAN SİBER SALDIRILARIN TEKNİK ANALİZİ VE ULAŞTIĞI SOSYO-EKONOMİK BOYUTLAR

Selahattin KARABINAR¹

Fırat ALTINKAYNAK²

Erdal BÜYÜKBIÇAKCI³

Erkan ZENGİN⁴

ÖZ

Muhasebe sistemlerinde internet destekli yazılımların yaygın bir şekilde kullanımı, siber saldırı tehditlerini de beraberinde getirmiştir. Bu saldırılar, işletmelerin muhasebe sistemlerinde bilgi kaybını, gereksiz gecikmeyi, yüksek maliyetleri ortaya çıkartmakta ve gizliliği de tehdit altına almaktadır. Özellikle son yıllarda işletmelerin muhasebe sistemlerine zarar veren kötü amaçlı yazılımların başında ise, Ransomware yazılım grubu içinde yer

1 Prof.Dr., İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, selahattin.karabinar@istanbul.edu.tr

2 Öğr.Gör.Dr., Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, faltinkaynak@sakarya.edu.tr

3 Dr.Öğr.Üy., Sakarya Üniversitesi, Karasu MYO, erdal@sakarya.edu.tr

4 Öğr.Gör., Sakarya Üniversitesi, Karasu MYO, erkanz@sakarya.edu.tr

alan, Cryptlocker yazılımları gelmektedir. Bu yazılımlar (Ransomware) daha önceden oluşturulmuş tüm belge dosyalarını simetrik/asimetrik anahtar (çift yönlü public/private key) ile şifrelemekte ve bu şifreleri çözmek için de kullanıcıdan para talep etmektedirler. **Bu çalışmanın amacı, muhasebe sistemlerine yapılan siber saldırıların analizini yaparak, sistemin sürdürülebilirliği açısından hem kamuya hem de işletmelere öneriler getirmektir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada,** Cryptlocker yazılımlarının, muhasebe sistemlerine, işletmelere ve devlete verdiği zararlar araştırılarak, bu saldırıların doğurduğu kaotik sonuçlar incelenmiştir. Çalışma sonucunda ise, bilişim sistemlerinin güvenlik altyapısı, sektör çalışanları, toplumun bu saldırılar karşısında sosyal sorumluluğu ve kanunlara karşı sorumluluklar açısından önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Sistemleri, Cryptlocker Saldırıları, Bilgi Güvenliği.

1. GİRİŞ

İnsanlık tarihi boyunca bilgi ve bilgiye atfedilen önem, her zaman değerini korumuştur. “Bilgi Çağı” nda olduğu gibi, yaşanan her çağda da, bilginin değerini belirleyen olgu ise; “Bilginin Güvenilirliği” olmuştur. İnsanlığın varoluşundan bugüne dek yaşanan tüm savaşlardaki savunma ve taarruzlarda, başarı için vazgeçilemez olan tek husus ise, düşman hakkındaki bilgi veya istihbarattır. Günümüz rekabet ortamlarında da, bilgi ve istihbaratın önemi, vazgeçilmezliğini korumaktadır. İşletmelerin tüm sınırlarını bünyesinde barındıran ve bilgi deposu olarak addedilen muhasebe departmanları, günümüzde rekabetçi piyasalarda bilgi güvenliğine en çok ihtiyaç duyulan alan

olarak ortaya çıkmaktadır. Zira günümüz şartları gereği, muhasebe sistemlerinde bilgiler ve veriler, kağıtlarda veya dosyalarda tutulamamakta; çağın gereksinimleri gereği, bu bilgiler elektronik ortamlarda depolanmaktadır. Bilginin elektronik ortamlarda kayıtlanması ve birbirine bağlı ağ bilgisayarlarında kullanılabilir olması ise, bu bilgiyi, dosya dolabında saklanan bilgilerden çok daha savunmasız bir hale getirmektedir. Bu durum kötü niyetli tarafların, casus yazılımlar kullanarak, işletmenize girmeden, sizden izin almadan, dosya dolabının anahtarını aramadan veya dolabı kırmadan, rahatlıkla çalabilmesi anlamına gelmektedir. Bilgi sistemlerinde her geçen gün artarak devam eden bu bilgi savaşı; kurumlardan devletlere kadar “Siber Savaşlar” ve “Siber Güvenlik” konularını gündeme getirmiştir.

İşletmelerde bilgi hırsızlığında kullanılan bu fidye yazılımları (ransomware), kişisel bilgisayarlarda ya da sunucu sistemlerde daha önceden oluşturulmuş veya oluşturulacak olan tüm belge dosyası türlerini simetrik/asimetrik anahtar (çift yönlü public/private key) ile şifreleyen, şifrelenmiş bu dosyaların şifresini çözmek için de karşılığında para isteyen programlardır. Fidye yazılımları, bilgisayarlara genelde e-posta sunucularından veya dışardan takılan belleklerden (usb flash bellek, harici disk) bulaşmaktadırlar. Bilgisayar kullanıcıları, internet bağlantısı üzerinden e-posta kontrolü yaptıklarında, kendilerine gelen e-posta içeriğindeki, özellikle fatura dökümü eklentisine tıkladıklarında, bu yazılım, kullanılan bilgisayara indirilmiş olmaktadır. Fidye yazılımının sızdığı bu bilgisayar, aynı zamanda bir ağ (network) içerisinde ise, etrafındaki tüm bilgisayarlar da beraberinde tehdit altına girmiş olmaktadır.

Bu yazılımların saldırısına maruz kalan işletmeler, birçok veri kaybı ile beraber, yüksek maliyetlere de katlanmak zorunda kalmaktadırlar. Ayrıca işletmeler açısından hayati önem arz eden ve ilgili işletmenin sırları niteliğinde olan mali bilgileri de, istenmeden üçüncü kişilerle paylaşılmış olmaktadır. Özellikle son dönemlerde mali müşavirlik bürolarından başlayarak, kurumsal büyük çaplı işletmelere kadar tüm piyasayı saran, bu “Crypto-Ransomware” saldırıları, sadece ilgili işletmeleri değil; devletleri de mali açıdan sekteye uğratmaktadır. Özellikle vergi beyannamelerinin gönderilme tarihlerine yakın zamanlarda yapılan bu siber saldırılar, gerek mali müşavirlerin gerekse işletme bünyesindeki sorumlu muhasebecilerin, ilgili vergi beyannamesini boş göndermelerini sağlamaktadır. İçeriği boş vaziyette gönderilen bu vergi beyannameleri ise, ilgili işletmenin o dönemde satış yapmadığı, kâr etmediği veya faaliyette bulunmadığı gibi aslı olmayan yanıltıcı bilgilerin, devletle paylaşılmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla böyle bir durum karşısında, bir yandan devlet, vergi alacağını tahsil edememekte; bir yandan da işletme ya da mali müşavir, ceza yememek adına, boş beyanname göndererek, muhasebe hilesi yapmış olmaktadır. Bu durum, beyannameyi gönderen muhasebe çalışanını ve ilgili işletmeyi kanunlar karşısında ciddi bir sorumluluk altına itmektedir. “Crypto-Ransomware” saldırıları sonucu ortaya çıkan bu hususlar, gerek devlet gerek işletmeler gerekse muhasebe sistemlerinde çalışanlar adına, kaotik bir durumu ortaya çıkarmakta ve makro-ekonomik sonuçlar doğurmaktadır.

Çalışma kapsamında, muhasebe sistemlerine yapılan bu fidye yazılımlarının, teknik boyutu ve bu saldırıların doğurduğu sonuçlar, dikey boyutta derinlemesine incelenmiştir. Bu bağlamda çalışma; elektronik ortamlarda muhasebe sistemlerine yapılan siber saldırılardan, nasıl korunulması gerektiği yönünde önerilerde bulunularak sonuçlandırılmıştır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ VE TEORİK ÇERÇEVE

Çalışma kapsamında araştırılan konu son birkaç yılda literatüre girmiş olup, literatür açısından dar bir kapsama sahiptir. Tüm dünyada çalışmalarına son zamanlarda başlanan bu alan, hali hazırda güncelliğini korumakta olup, uluslararası bağlamda literatürde yer alan bazı çalışmalara aşağıda değinilmektedir. Bu bağlamda, “Crypto-Ransomware” yazılım grubu içerisinde bulunan ve tüm işletim sistemlerini tehdit eden Cryptolocker virüslerinin içeriğine yönelik olarak;

UITSEC’ in 2014 yılında yaptığı çalışmadaki, “Cryptolocker Malware Analiz Raporunda”, “Cryptolocker yazılımları, ilk olarak 2013 yılında ortaya çıkan ve Windows işletim sistemi kullanan bilgisayarları hedef alan bir Ransomware yazılımıdır.” ifadesi yer almaktadır.

Sağiroğlu (2015) yılında, kişisel ve kurumsal bilgi güvenliği farkındalığı üzerine bir çalışma gerçekleştirmiş olup, çalışmada; Cryptolocker virüslerini fidye virüsü olarak tanımlayarak, bu virüslerin e-posta kullanıcılarına devlet veya özel kurumlardan gönderildiği izlenimi verilen sahte e-faturalarla ulaştırıldığını ifade etmiştir. Özellikle ekte gelen dosya uzantısını, “.exe” uzantı-

lı dosya olması durumunda bu maile şüpheli bakılması yönünde uyarılarda bulunmuştur.

Mansfield-Devine (2014) yılında yaptığı çalışmada ise, “Cryptolocker” virüsünün dünya çapında birçok bilgi kaybı ve maddi zarara yol açtığını belirtmiştir. Bu bağlamda, Cryptolocker virüsünün, ortaya çıkmasının ikinci ayında, yaklaşık 30,000 bilgisayar sistemini etkilemiş ve ilk üç ayda yaklaşık 30 milyon dolar fidye ödemesi ile her geçen gün artan para kaybına yol açtığını belirtmektedir. Bu saldırıların etkisinin büyük olması nedeniyle, “Cryptolocker” kopyalarının sürekli oluşturulduğunu ve ilerleyen yıllarda, birçok benzer yazılımın piyasada ortaya çıkacağını üzerinde önemle durmaktadır.

Yılmaz (2015) yılında, bilgi toplumuna geçiş ve siber güvenlik üzerine yaptığı çalışmada; günümüzde yaklaşık 2 milyar insanın internet kullanıcısı olduğunu ve kullanıcı sayısı arttıkça siber tehdit ve güvenlik unsurlarının önem kazandığını ifade etmektedir. Böylece zararlı yazılımların son yıllarda artarak ortaya çıkmasının bilişim sistemlerini ve kritik altyapıları tehdit edeceğini de ortaya koymuştur.

Maraş (2016) yılındaki, “E-Postalarda Adli Bilişim ve Karşı Adli Bilişim” isimli çalışmasında; e-posta sunucularının yapısını ve gönderim aşamalarını açıklayarak, e-posta göndericisinin tespitinde en önemli aşamalardan biri olan, başlık bilgileri konusunu detaylandırmıştır. Çalışma kapsamında e-postaların başlık bilgisi kullanılarak yapılacak saldırıların, durumlarını açıklamıştır. Aynı zamanda çalışmada, Cryptolocker virüslerinin en çok kullandığı kanal, e-posta olduğu için, başlık bilgilerinin değiştirilmesi,

e-postalara ilişkin tutulan kayıtların silinmesi, sahte e-posta gönderimi, şifreli ve geçici hesapla yapılan e-posta gönderimleri ve vekil sunucu veya VPN kullanımını gibi karşı adli bilişim teknikleri ortaya konulmuştur.

Şenol (2016) yılındaki çalışmasında; Türkiye’ de ve dünyada, siber saldırıların değişik yöntemlerle sektörlere verdiği zararları incelemiş ve bu saldırıların başarılı olmasındaki etkenlere vurgu yapmıştır. Siber saldırı olayları analiz edildiğinde, bu saldırılardaki başarı oranının, etkilerinin ve saldırının verdiği zararların, yüksek olmasındaki temel nedenleri sıralamıştır. Ayrıca, 2016-2019 yıllarındaki “Ulusal Siber Güvenlik Stratejisinde” belirtildiği gibi bu çalışma kapsamında da;

- Siber güvenlik alanında koordinasyonu sağlayacak güçlü bir merkezi kamu otoritesi oluşturulması ve
- Siber gücü kullanma yetkilerinin tek bir merkezde toplanması, kısa sürede olumsuzlukların en aza indirilmesini ve bu durumun siber savunma başarısını arttıracaklarını belirtmektedir.

Lowe (2014) yılındaki çalışmasında; iş dünyasında ve endüstriyel kuruluşlarda, web sitelerini hedefleyen siber saldırıların, ciddi bir sorun ve endişe kaynağı olduğunu vurgulamaktadır. Bu konuyu güvenlik ve süreç yaklaşımı stratejisi geliştirme bağlamında kabul ederek, bu sorunun, işletme içinde güvenlik politikaları oluşturarak çözüleceğini ifade etmektedir. Bu politikalar belirlenirken, sistemin güçlendirilmesi, güvenlik yamaları, güvenlik testleri, günlük güvenlik analizleri ve güvenlik sürecinde geri bildirimler yapılmasının öneminden bahsetmektedir.

Monika vd, (2016) yılında yaptığı çalışmada; “Crypto-Ransomware” yazılımlarının gelişim ve karakteristik özelliklerini incelemiştir. Bu bağlamda, Windows ve Android ortamlarda tehdit oluşturmuş bazı Ransomware değişkenlerini de, karşılaştırmalı olarak analiz etmişlerdir. Analizler sonucunda, fidye yazılımlarının, işletim sistemlerindeki dosyaları nasıl etkilediğini anlatarak, sistemin savunma mekanizmalarını da, tüm işletim sistemleri için ortaya koymaktadırlar.

Brewer (2016) yılındaki çalışmasında; Ransomware saldırıları sonucu, işletmelerde, müşteri, prestij ve veri kayıplarını önlemeye yönelik olarak, çözüm önerilerini sıralamıştır. Bu bağlamda çalışmada, işletmelerin bu saldırıları önceden tespit eden erken uyarı sistemleri kullanmalarını önermektedir. Erken saldırı tespit sistemi olarak ise, bilgisayar ağlarında, IDS ağ saldırı bildirim cihazlarını kullanmalarını tavsiye etmektedir. Aynı zamanda çalışmada, yedekleme yapmanın da önemi vurgulanmaktadır.

Hernández vd, (2017) yılı sonlarında gerçekleştirdikleri, literatürün son çalışmasında; Ransomware fidye yazılımlarının tarihsel gelişimini ve sınıflandırmasını yaparak, işletim sistemlerinde kripto-fidye eylemini önlemeyi amaçlayan fonksiyonel bir metodoloji geliştirmişlerdir. Geliştirilen bu yazılım ve metotla, yeni yapılacak saldırılarda kullanılan fidye virüslerini, R – Locker adlı antivirüs yazılımı ile önceden tespit etmektedirler. Bu uygulama sistem dosyalarını kilitleyerek, gelen saldırının, sistemdeki dosyaları şifrelemesini önlemektedir. Çalışma kapsamında, bu öneriyi sistem üzerinde deneysel olarak uygulamış ve sonuçlarını da paylaşmışlardır.

3. RANSOMWARE-CRYPTOLOCKER YAZILIMLARININ TEKNİK ANALİZİ

Bilgisayar kullanımının, 1980' li yıllarda dünyaya yayılmaya başlamasından sonra, bilgisayarlar arasındaki veri akışını sağlama gerekliliği karşısında, çeşitli ağ bağlantıları kullanılarak, bu bilgisayarlar birbirine bağlanmıştır. Bu süreç, 1980' li yılların başından itibaren çok hızlı gelişme göstermiş ve “Internet” terimiyle bugünkü halini almıştır. Günümüzde, tüm dünya piyasalarında veri, bilgi ve fon akışları, bu ağ üzerinden sağlanmaktadır. Dünyanın en büyük ekonomisi olarak tüm dünyayı saran böyle bir ağın varlığı ise, kötü niyetli yazılımların(tarafların), ortaya çıkmasını sağlamıştır. Literatürde “Fidyeye Yazılımları” olarak adlandırılan bu yazılımlar, tüm dünya piyasalarını saran bu işletim sistemlerine, çeşitli saldırılar yapmakta ve ağ ya da kullanıcı açısından bir tehdit unsuru oluşturmaktadırlar. Tüm dünyada bu saldırılardan en çok nemalanan fidye yazılımlarının başında ise, “Crypto-Ransomware” yazılımları olarak adlandırılan, yazılımlar gelmektedir. Dünyada ilk kez 1989 yılında oluşturulmuş “Crypto-Ransomware” yazılımları, her geçen yıl çeşitlenmekte, şekil, isim ve yapı değiştirerek, tüm işletim sistemlerini tehdit etmektedirler. Bu kapsamda “Crypto-Ransomware” türündeki zararlı yazılımların, tarihsel süreç içerisindeki gelişimi, çoğalımı ve günümüz itibarıyla bilinen türleri, aşağıda hazırlanan tabloda yer almaktadır. Tablodan da görüleceği üzere, “Crypto-Ransomware” yazılımlarının türleri her geçen yıl artmakla beraber, bu artış birçok işletim sistemini de tehdit altına almaktadır. Bu bağlamda, giderek artan tehdidi ve çeşitliliği göstermek adına, tablo kapsamında, gittikçe büyüyen ve koyulaşan renklendirmelerle bir tehdit simgesi oluşturulmuştur.

Tablo 1 : Ransomware Yazılımlarının Tarihsel Süreçteki Gelişim Tablosu

Yıl	Yazılım Adları	Platform
1989	AIDS RANSOMWARE	Windows
2005	- GPCODE - SPYSHERIFF P.O. - CRZIP	Windows
2006	- SPYSHERIFF P.O. - CRZIP	Windows
2009	- RANSOMLOCK - SMS R-WARE - BOOTLOCK	Windows
2011	- SMS R-WARE - BOOTLOCK	Windows
2012	- REVTON - ACCFISA	Windows
2013	- CRYPTOLOCKER - CRYPTOLOCKER 2 - RANSOMCRYPT - CRLOCK - DIRTY DESCRIPT	Windows
2014	- CRYPTOWALL - REVTON - KOVTER - VIRLOCK - OPHIONLOCKER - KRIPTOVOR - COINVAULT - SYNLOCKER - TORRENTLOCKER - ZEROLOCKER - CTB - BITCRYPT	Windows
2015	- CRYPTOLOCKER - VAVULTCRYPT - CRYPTOFORREST - TROLDISH - TESLACRYPT - RANSOMWEB - CRYPTOBLOQUER - CRYPTOWALL 3 - CRYPTOWALL 4 - RANDAMANT - ALPHACRYPT	Windows
2016	- LOCKY - CRYPTOLOCKER - NANOLOCKER - CERBER - 7VEIN - RANSOM32 - HYDRACRYPT	Windows
	- SCAREPACKAGE - SCARE NMT - COLDBROTHER - JISUT - LOCKERPIN - NEWSIMPLOCKER - LOCKERMASTER - FAKE INST - SMS SEND - AGENT - HIDDENAPP - SLOKCEP - SLOKCEP - NEWPOANDROID - LINUX ENCODER 1 - KILLDISK - ELGATO - LOCKROID - SLOCKER.EB - KILLDISK	Linux

Kaynak: (Hernandez J.A. vd. 2017: R-Locker Thwarting Ransomware Action Through A Honeyfile-Based Approach. International Journal of Elsevier)

Yukarıdaki tabloda, tarihsel süreçte gelişimleri izlenen tüm “Crypto-Ransomware” türü, zararlı yazılımlar, saldırılarını genelde, saldırılan bilgisayardaki registry (kayıt defteri) ayarlarını değiştirerek ve böylece kendilerine o bilgisayar içinde yaşam alanı oluşturarak gerçekleştirmektedirler. Bu sayede sistem, onları kayıtlı işlemler ya da dosyalar gibi algılayarak, fidye yazılımlarının çalışmalarına izin vermektedirler. Birçok işletim sistemi türüne (Windows, Linux, Unix, Android) göre, geliştirilmiş olan bu yazılımlar genelde JavaScript kodlama dilinde programlanmış olup, yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, dönemler itibariyle çeşitlenmektedirler.

“Locker-Ransomware” ve “Crypto-Ransomware” iki ana farklı türden oluşan bu yazılımları çalışma ve işleyiş sistemi benzer olup aralarından sadece şifreleme açısından farklılık arz etmektedirler. **İşleyiş sistemi açısından, bu “Crypto-Ransomware” türü fidye yazılımları, iki anahtarlı şifreleme/deşifreleme yöntemi kullanılmaktadır. Bu anahtarlar literatürde, “Public ve Private” anahtarlar olarak adlandırılmaktadır. Public(genel) anahtar, saldırganın ele geçirdiği bilgisayardaki tüm belgeleri şifrelemek ve bir ID (kimlik no) oluşturmak için kullanılmaktadır. Fidye yazılımları, bu ID’ye sahip kullanıcı bilgisayarın ekranında, bir mesaj oluşturmakta ve bu mesajda, kullanıcıya fidye ödemesi için, belirli bir süre verildiği belirtilmektedir. Verilen bu süre zarfında belirlenen parasal meblağ, saldırganına ödenmediği takdirde, bu meblağın her geçen saat başı arttırılacağı ve bir süre sonra, şifrelenen tüm belgelerin yok edileceği belirtilmektedir. Saldırı ile beraber şifrelenmiş bu dosyaların, algoritmik açıdan deşifre edilmesi ise, neredeyse imkânsız hale gelmektedir. İmkânsız hale gelen bu deşifre iş-**

lemi, ancak, “Private Anahtar” ile çözülebilmektedir. “Private Anahtar”, “Public Anahtar” ile şifrelenmiş her kullanıcı ID’ sine göre, özel bir anahtar oluşturmakta ve fidyesini ödemiş kullanıcının şifrelenmiş dosyaları, bu anahtarla deşifre edilebilmektedir.

Şifreleme sistemi ile çalışan, Crypto-Ransomware türü fidye yazılımları, sisteme genelde e-posta yoluyla saldırmakta ve bu e-postanın eklentisi açıldığında veya web sayfası içeriğindeki bağlantı (link) tıklandığında bulaşmaktadırlar. Bilgisayar kullanıcısı tarafından ilgili içerik tıklandıktan sonra ise sırasıyla aşağıdaki akış meydana gelmektedir(Monika, vd. 2016:466-472):

1. Bu kötü amaçlı yazılım, ayarlandığı şekilde internet bağlantısı üzerinden C&C (Command and Control – Komut ve Kontrol) sunucu bilgisayarına bağlanır.
2. C&C sunucusu yapılandırıldığı şekilde saldırgana (fidyeci) bir bilgi mesajı gönderir.
3. Saldırıya uğrayan bilgisayar ile ilgili bilgiler kötü amaçlı yazılım tarafından C&C sunucusuna gönderilir.
4. Crypto-Ransomware yazılımı AES-256 algoritması ile rasgele ve benzersiz bir simetrik bir anahtar oluşturarak sahip olduğu kabiliyetlere göre sistemdeki disk sürücülerinde, ağ paylaşımındaki klasörlerde ve takılı harici belleklerde tüm belge uzantılı dosyaları tarar ve dosyaları şifreler. Daha sonra Bu simetrik anahtarı C&C sunucusuna gönderir.

5. Şifreleme için kullanılan bu simetrik anahtar, RSA-2048 algoritması ile tekrar şifrelenerek asimetrik anahtar oluşturulur. Bu anahtar da C&C sunucusuna iletilir. Böylelikle dosya şifrelerinin çözülmesi ve eski haline dönmesi imkânsız hale gelir.
6. En son olarak da saldırdığı bilgisayarın tüm geri yükleme noktalarını, yedekleme klasörlerini ve belgelerin gölge kopyalarını siler.
7. Şifreleme işleminden sonra saldırıdan etkilenen bilgisayarın ekranında bir pencere açılır ve fidye isteme mesajı belirir.

“Locker-Ransomware” fidye yazılımının bulaşma yöntemi, “Crypto-Ransomware” yazılımı ile aynı olup, “Crypto-Ransomware” yazılımından farklı olarak, saldırdığı bilgisayarda şifreleme işlemi yapmamaktadır. “Locker-Ransomware” fidye yazılımı, kullanıcı bilgisayarında, yönetici yetkilerine sahip olmakta, önce klavyeyi kilitleyerek, kullanıcı erişimini engeller ve masaüstü duvar kâğıdını değiştirip, en sonunda fidye mesaj penceresini açmaktadır. Fidye mesaj penceresi açıldıktan sonra ise, sistem, fidye ödenmesi için “Crypto-Ransomware” yazılımı ile aynı şekilde yürümektedir.

4. SALDIRILARIN SOSYO-EKONOMİK BOYUTU

Eylül 2013 yılından bu yana Cryptolocker virüslerinin merkezi olmayan bir şifrelemeyi kullanan para birimi Bitcoin üzerinden fidye olarak ödetildiğini açıklamaktadır. Kriptografik para birimi Bitcoin işleminin anatomisi ise, Cryptolocker Ransomware gelişimi ile fidye ödemelerinin kimlik çerçevesi olarak ifade edilmek-

tedir(Liao 2016: 151). Dünya genelinde otuzdan fazla çeşidi olan Ransomware-Cryptolocker fidye yazılımları, Türkiye’ de ilk kez, 2015 yılının başlarında görülmüş ve bu fidye yazılımlarından on beşe yakını ile çeşitli sektörlerde saldırılarda bulunulmuştur. Bilişim sistemlerinde yapılan araştırmalarda, siber tehdit bağlamında “Cryptolocker” saldırıları açısından Türkiye, dünyada ilk beş arasında yer almaktadır(www.btk.gov.tr).

Türkiye’de devletle işletmeler arasında kurulan veri akış köprüsünün, Ekim-2005 tarihinden itibaren, elektronik ortamlara taşınması, dünya genelinde var olan art niyetli tarafların, fidye yazılımlar geliştirerek, bu yazılımlarla sisteme saldırımları tehdidini gündeme getirmiştir. Özellikle 2016 yılından itibaren, Türkiye genelinde, mali müşavir bürolarına ve büyük çaplı şirketlerin muhasebe sistemlerine yapılan Cryptolocker saldırılarının amacı; tüm fidye yazılımları saldırılarında olduğu gibi, kişisel ekonomik kâr sağlamak olsa da, muhasebe sistemlerine yapılan bu saldırıların sosyo-ekonomik sonuçları, tüm ülkeyi etkilemektedir. İşin doğası gereği, işletmelerin en önemli bilgi sermayesi olan ve muhasebe sistemlerinde saklanan finansal bilgiler, bir yandan işletmeleri devlete karşı bağlarken; diğer yandan da devletin vergi alacaklarını saklamaktadır. Dolayısıyla muhasebe sistemleri, ürettikleri beyannameler ve bildirimlerle, devlet ve işletmeler arasında bağ kurmakta, ayrıca devletlere, bilgi ve vergi akışını sağlayan köprü görevi görmektedirler. Söz konusu Cryptolocker saldırıları ise, devlet ile işletmeler arasında bağ kuran bu köprülere yapılmaktadır. Yapılan saldırılar sonucu, sistemin hasar görmesiyle, devlet ve işletmeler arasında bilgi ve fon akışı sağlayan bağ kopmakta ve böylece devlete aktarılması gereken veriler ve fonlar hatalı veya hileli aktarılmaktadır. Bu yönüyle sistem, sektör çalışanları-

na hem sosyal hem de resmi bir sorumluluk yüklemektedir. Sistemin gereği olarak, beyanname ve bildirim akışında çıkan her aksama, işletmelere(vergi mükelleflerine) veya muhasebe çalışanlarına, kanunlar kapsamında cezai yaptırım uygulanmaktadır. Kanunlar nezdinde düzenlenen bu yaptırımlar, genellikle “Özel Usulsüzlük” veya “Vergi Zıyı” cezası olup, Vergi Usul Kanunu kapsamında düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, beyannamelerin kanunlarda belirtilen süre sonunda gönderilmemesi durumunda, cezalar, aşağıda sıralanan kanun maddeleri uyarınca uygulama bulmaktadır. Bu bağlamda kesilen özel usulsüzlük cezaları aşağıdaki gibi sıralanabilir(VUK, md;376):

- Kanuni sürenin sonunda, ilk 30 gün içerisinde verilen beyannamelelere, kesilecek özel usulsüzlük cezası 1/10 oranında uygulanır. İkinci 30 gün içerisinde verilen beyannamelelere ise, kesilecek özel usulsüzlük cezası 1/5 oranında uygulanır. Bu tarihlerden sonra verilecek beyannamelelere kesilecek özel usulsüzlük cezasının tamamı uygulanır. VUK madde 376’ ya göre; tespit edilen bu tutarlar, indirime tabii tutulup, 2/3 oranında ödenebilmektedir.

Özellikle beyanname gönderme zamanına yakın tarihlerde yapılan siber saldırılar sonucu zarar gören mali müşavirler, yukarıda sıralanan cezai yaptırımlardan korunabilmek adına çoğu zaman boş beyanname gönderebilmektedirler. Boş gönderilen her beyanname, söz konusu işletmenin, ilgili dönemde faaliyette bulunmadığını devlete bildirmektedir. Bu durum, hileli bir bildirim doğmasına neden olmakla beraber, devletin alacağı vergiyi de ötelemektedir. Gönderilen her boş beyannameyi takiben, beyanname tarihinden sonra kurtarılan sistem bilgileri doğrultusunda, yeni-

den düzeltme verilerek, beyanname gönderilmektedir. Düzeltme sonrası, ilgili işletmeye vergi ödemesi çıkması durumunda, cezai yaptırım uygulanmakta; vergi borcu çıkmaması durumunda ise yeniden damga vergisi ödenmektedir. Bu durum ise kanuni süresinde gönderilip, daha sonra düzeltme verilen bildirimler konusuna girmekte olup, kaotik bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum ise, kanunlarda aşağıdaki şekilde yer edinmiştir(VUK 370-376):

- Elektronik ortamda kanuni süresinde verilmiş fakat düzeltmesi kanuni süresinden sonra verilen bildirimlere ilişkin olarak ise; düzeltme sonrası bildirimlerin beyanında ödeme çıkıyorsa, pişmanlık talebinde bulunulduğu takdirde, Vergi Usul Kanununun 371. maddesi uyarınca beyan kabul edilip, vergi ziyayı cezası yerine, özel usulsüzlük cezası kesilir. VUK. 376. maddesi uyarınca, bu kesilecek cezada da, ayrıca indirim söz konusu olabilecektir.
- Kanun kapsamında “Özel Usulsüzlük Cezası”, beyannameler için ayrı, bildirim formları için ayrı hesaplanmaktadır.

Fidyeye yazılımcıları(tarafları), yukarıda sıralanan kanun maddelerindeki yaptırımları, kötü niyetlerinde koz olarak kullanarak, işletmeleri, mali müşavir bürolarını ya da muhasebe çalışanlarını, kanunlar karşısında dar boğaza sokmaktadırlar. Zira bu saldırılar, belli bir zaman planlaması ile yapılmaktadır. Türkiye’de muhasebe sistemlerine yapılan bu fidye yazılım saldırıları, KDV(Katma Değer Vergisi), Muhtasar, Geçici Vergi ve özellikle Gelir-Kurumlar Vergisi beyannamelerinin son gönderilme tarihlerine birkaç gün kala yapılmaktadır. Saldırıların bu tarihlere saklanarak, bu

zaman planlamasının arkasındaki amaçlar ise, birkaç başlık altında toparlanabilmektedir:

- *Bilgi Dosyalarının Fazlalığı:* Beyannamelerin son gönderilme tarihleri yaklaştıkça, muhasebe sistemlerinde toparlanan bilgiler çoğalmaktadır. Bu durum, fidyecinin elinde bir koz olup, ele geçirilen bilgilerin fazlalığı, mağdurun fidye ödemesi için kullanılmaktadır.
- *Beyanname Gönderilme Süresinin Kısalığı:* Bu durum, beyannameyi süresinde gönderememekten kaynaklanan kanuni yaptırımlardan dolayı, işletmelerde veya mali müşavir bürolarında panik havası yaratmaktadır. Oluşan bu panik havası da, bilgileri bir an önce geri alabilmek ve kanuni cezalara çarptırılmamak adına, mağdurun fidye ödemesi için, kötü niyetli taraflarca kullanılmaktadır.
- *Çalışanın İş Kaybetme Korkusu:* Genellikle sahte bir cep telefonu veya çeşitli gider faturalarına gömülü şekilde, işletmenin veya mali müşavir bürosunun e-mail hesabıyla, muhasebe sistemlerine yollanan bu fidye yazılımları, çalışan tarafından, muhasebe kaydı yapılmak üzere açılmakta ve o ağa bağlı tüm bilgisayarlar fidyeci tarafından ele geçirilmektedir. Ele geçirilen bilgisayarların ekranlarında, “Bilgisayarınız ele geçirilmiştir. Kurtarmaya çalışmayınız. Dosyalarınızı geri alabilmek için, ilk 24 saat içinde bitcoin ödemesi yapınız. İlk 24 saatte yapılmayan ödemeler için her saat başı ücret artacaktır.” gibi ibareler yer almaktadır. Çalışanın masumiyetinde yararlanarak, sistem üzerinden yapılan bu saldırılar sonucu, işgören, hatasını telafi edebilmek veya işini kaybetmemek için, kimse-

ye haber vermeden, ilgili fidyeyi ödeme yoluna gidebilmektedir. Bu durum da, fidye yazılımcısının, talep ettiği fidye tahsilatını kolaylaştırmaktadır.

Saldırıların zaman planlaması açısından yukarıda sıralanan nedenler, her ne kadar fidye tahsilatını kolaylaştırırsa dahi; saldırının etkinleşmeden önlenmesi gerekmektedir. Zira kanunlarda belirtilen cezai yaptırımlara maruz kalmamak adına, fidye ödemeleri bir suç unsuru olup, “Türk Ceza Kanunu” kapsamında karşılık bulmaktadır.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe sistemlerinde çalışanların iyi niyetlerinden, bilgi zayıflıklarından veya muhasebe sistemlerinin güvenlik zafiyetinden faydalanılarak gerçekleştirilen bu fidye saldırıları, sektör çalışanlarını, meslek mensuplarını ya da vergi mükelleflerini, beklenmedik bir kaos ortamına sokmaktadır. Beklenmedik zamanlarda yapılarak, oluşan kaos ortamından beslenen fidye yazılımları, genellikle kurumların e-posta adresi üzerinden yapılmakta olup, bu saldırıları engellemek, teknik açıdan mümkün değildir. Ancak bu saldırılardan korunmak mümkündür. Zira **fidye yazılımlarının şifrelediği dosyaları tekrar eski haline getirmek imkansız yakın olduğu için**, bu saldırılardaki fidye tahsilatı başarılı olmaktadır. Aşağıda, bu saldırılardan korunmak adına, gerek bilişim teknikleri gerekse sosyal ve kanunlar nezdindeki sorumluluklar açısından çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Çalışma kapsamındaki bu önerilerin uygulanması ile hem fidye yazılımlarının etkisiz hale geleceği hem de saldırılar sonucu oluşan manipülatif ve katotik ortamın ortadan kalkacağı düşünülmektedir. Sadece fidyecileri

nin nemalanması ile sonuçlanmayan, aynı zamanda vergisel ve kanunlar bağlamında makro-ekonomik sonuçları olan, bu fidye yazılımlarından korunabilmek adına getirilen öneriler şu şekilde sıranabilmektedir:

- 1. Güvenilir bir e-posta sunucusu kullanılmalıdır. Global e-posta sunucuları (gmail, hotmail, yahoo vb), barındırdıkları hesap sahibi sayısı milyonlarla hatta milyarlarla ifade edilen sunuculardır. Dolayısı ile güvenlik prosedürleri ve alınan önlemler yetersiz kalabilmektedir. Fidye ya da başka zararlı yazılım dosyaları e-posta içeriğine ilişkilerinde, e-posta sunucusunun bunu algılayabilmesi ve engelleyebilmesi zaten problemin daha oluşma aşamasında önlenmesi anlamına gelmektedir. Bu bağlamda, e-posta sunucusunun filtreleme gibi bazı özelliklerinin de kullanılması gerekmektedir. Şöyle ki; fidye yazılımları genelde “.ecc, .ezz, .exx, .zzz, .xyz, .aaa, *.crypt1, .abc, .ccc, .vvv, *.zepto, .xxx, .ttt, .micro, .exe” gibi uzantılı olarak e-posta içerisine ilişmektedir. Sunucu üzerindeki hesap ayarlarından gerekli filtreleme işlemleri yapılırsa belirlenen uzantılara sahip e-posta içerikleri engellenebilecektir.**
- 2. Günümüzde fidye yazılımları ile anti-virüs programları bir yarış içerindedirler. Dolayısıyla bilgisayarlarda gelişmiş bir anti-virüs ve zararlı yazılım engelleyici programlar kullanılmalıdır. Fidye ödemektense güvenlik programlarına yatırım yapmanın maliyeti, kullanıcı açısından daha düşüktür. Fidye yazılımlarını algılayıp engelleyecek programların sayısı her geçen gün artmakla beraber, fidye yazılımlarındaki gelişmeler de paralelinde devam etmek-**

- tedir. Bu yüzden, ücretsiz anti-virüs programları kullanmak yerine ücretli profesyonel anti-virüs programları kullanılması daha etkin bir yöntem olabilecektir.
3. **Bilgisayarda bulunan tüm önemli belge dosyalarının mümkün olduğu kadar sık periyotlarla harici belleklerde yedeklenmesi yapılmalıdır.**
 4. **Bilgisayar sisteminin geri yükleme noktası özelliğinin açık olması gerekmektedir. Fidyeye yazılımının sisteme bulaşma tarihinden öncesine erişebilmek, şifrelenmiş dosyanın eski şifresiz haline ulaşılmasını sağlayacaktır.**
 5. **Muhasebe büroları, kullandıkları muhasebe programının yazılımcısından, çeşitli periyotlarda destek alabilmek adına, “Uzak Masaüstü Protokolü” portunu açık tutmaktadır. Bu durum fidye yazılımının sistem içine girmesine olanak sağlamaktadır. Dolayısıyla, RDP (Remote Desktop Protocol – Uzak Masaüstü Protokolü) hizmeti veya portu kapatılmalıdır. Fidyeye yazılımları, özellikle “CryptoLocker”, uzak masaüstü protokolünü kullanarak eriştiği bilgisayarı ele geçirerek, dosyaları şifrelemektedir. Hali hazırda bu protokol devre dışı bırakıldığında önemli bir önlem alınmış olacaktır. İşletim sistemi üzerinden bu hizmet iptal edilebilmekte ya da bilgisayardaki firewall (güvenlik duvarı) veya bilgisayarın bağlı olduğu ağın önündeki firewall yapılandırmasından RDP hizmet portu kapatılmalıdır.**
 6. **Bilgisayar sisteminde oluşturulmuş kullanıcıların hesap ayarlarını düzenleyerek, “appdata/localappdata” klasör-**

- lerinde oluşabilecek çalışabilir (executable) dosyalara izin vermemek gerekmektedir. Fidyeye yazılımları belirtilen bu klasörlere yerleşerek çalışmaktadır. Bundan dolayı gerekli kullanıcı ve klasör ayarları yapılarak, bu klasördeki fidyeye yazılımı dosyası, çalışma izni olmadığı için engellenmiş olacaktır.
7. Başta mali müşavir büroları olmak üzere, tüm muhasebe sektörü çalışanlarında, fidyeye saldırılarına karşı, savunma bilinci oluşturulmalı ve bu kapsamda çeşitli periyotlarda, meslek odalarında siber saldırılar ve siber savunma konulu eğitimler verilmelidir.
 8. Kullanıcı bilgisayarının içindeki tüm klasörler için “Shadow Copy” özelliğini aktifleştirip, shadow copy yönetim aracı “vssadmin” klasörünün adında değişiklik yapılmalıdır.
 9. Mümkün olduğunca belge türündeki dosyalar bulut (cloud) sistemleri (Google drive, Microsoft one drive, i-c-loud gibi) içerisinde sık periyotlarla yedeklenmelidir.
 10. “Crypto-Ransomware” saldırılarına maruz kalan muhasebe sistemleri çalışanları, kanunlarda belirtilen tarihlerde, gerekli sorumluluklarını yerine getiremeyecekleri için, çeşitli çözüm yollarına başvurmaktadırlar. Çalışma kapsamında yapılan araştırmalarda, piyasalarda uygulanan bu semptomatik(geçici) çözüm yollarının birçoğu ise, hileli eylemi doğurmaktadır. Kişisel sorumluluk açısından fidyeye ödemesi yapan taraf, Türk Ceza Kanunu kapsamında cezalandırılmakta olup, vergisel

boyuttaki aksamalar ve hileli davranışlar ise, devlet alacaklarını bozmaktadır. “Crypto-Ransomware” fidye yazılımlarının ortaya çıkardığı bu mikro ve makro-ekonomik sonuçlar, tüm piyasaları etkilediği gibi, mükellefiyet açısından da kaotik bir durumun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. **Cezalandırılma korkusuyla, beyanname gönderme işleminde hileli veya hatalı davranışa yönelmemek adına, mikro açıdan “Türk Ceza Kanunu”, makro açıdan, “Vergi Usul Kanunu” kapsamında, bu fidye yazılımlarına maruz kalanlar için, cezai yaptırımı gerektirmeyen, kanun tasarıları oluşturulmalı ve böylelikle sosyal sorumluluk bilinci geliştirilmelidir.**

Sürekli gelişen ve her geçen gün büyüyen bilişim sektöründe, fidye yazılımcıları, tıpkı diğer zararlı yazılım şirketlerinde olduğu gibi, önce çok geniş bir alanda etki yaratarak, gelecekte anti-virüs şirketleri üzerinden düzenli bir gelir sağlama peşinde olabilirler. Bu bağlamda, anti-virüs yazılım şirketleri de, gelecekte, kendilerini pazarda daha güçlü hale getirecek, işbirliklerine imza atabileceklerdir. Büyüyen piyasalar ile daralan pazar paylarında artan rekabet ve yarış, güvenilir bilginin önemini, her geçen gün artırmaktadır. Zira Sun Tzu bilginin önemini; “Düşmanınızı ve sahip olduklarınızı iyi tanırsanız; onlarca savaşa bile girseniz, sonuçtan emin olabilirsiniz.” söylemi ile vurgulamıştır. Yaşadığımız artırılmış gerçeklik çağında, başta siber bilgi olmak üzere, siber güvenlik, siber savunma ve siber istihbarat büyük önem arz etmektedir. Gerek literatüre katkı yapması, gerekse muhasebe sistemlerinin güvenliğine ışık tutması düşüncesi ile hazırlanan bu çalışma sonucunda, **bilginin gizliliğini ve güvenliğini sağlamanın maliyetinin de, her geçen gün artacağı görülmektedir.**

KAYNAKÇA

- [1] Ermiş, M., Kaya, m., ``Cryptolocker Saldırılarının İncelenmesi``, İleri Teknoloji Bilimleri Dergisi, *Cilt. 5 (2), 2016, p112 -119.*
- [2] Erol, S.E., Ceyhan, E.B., Sağıroğlu, Ş., `` A Survey on Personal, Enterprise, and the National Information Security Awareness `` , 8th International Conference on Information Security and Cryptology, Ankara/Turkey, 8th International Conference on Information Security and Cryptology, Ankara/Turkey, (2015)
- [3] Mansfield-Devine, S., “The Dark Side of Advertising”, Computer Fraud & Security, Volume 2014, Issue 11, November 2014, Pages 5-8
- [4] Yılmaz, E., N., Ulus, H., İ., Gönen, S., `` Bilgi Toplumuna Geçiş ve Siber Güvenlik `` , Bilişim Teknolojileri Dergisi, *Cilt .8(3), 2015, 133 – 146.*
- [5] Maras, R.; Ceyhan, E.B.; Sağıroğlu, S., “Forensics and Counter-Forensics Techniques for E-mails”, , 8th International Conference on Information Security and Cryptology, Ankara/Turkey, 8th International Conference on Information Security and Cryptology, Ankara/Turkey, 2015
- [6] K. Liao, Z. Zhao, A. Doupé, G.-J. Ahn, “Behind closed doors-measurement and analysis of Crypto Locker ransoms in Bitcoin”, *eCrime*, pp. 1-13, 2016.
- [7] J.A. Gómez-Hernández, L. Álvarez-González, P. García-Teodoro, “R-Locker: Thwarting ransomware action through a honeyfile-based approach “, *Computers&Security, Vol.73, 2018, pp. 389-398*
- [8] Monika MM, Zavorsky P, Lindskog D. “Experimental analysis of ransomware on windows and Android platforms: evolution and characterization”, *Proc Comput Sci 2016;94:465–72.* The 11th International Conference on Future Networks and Communications (FNC 2016)/The 13th International Conference on Mobile Systems and Pervasive Computing (MobiSPC 2016)/Affiliated Workshops.
- [9] Brewer R., “Ransomware Attacks: Detection, Prevention and Cure”, *Network Security*, pp. 5–9; 2016.
- [10] Lowe, M., “Defending against cyber-criminals targeting business websites” , *Netw. Sec.* **2014**(8), 11–13 (2014)

INTERNET KAYNAKLARI

1. www.mevzuat.gov.tr
2. www.btk.gov.tr

Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

Oturum Başkanı

- Evet, biz de çok teşekkür ediyoruz, çok yararlı bir sunum oldu. Efendim, süremizi aştık ama bir 5 dakikalık soru-cevap kısmı olabilir. Buyurun efendim. Bu arada kendinizi de tanıtırsanız,

Katılımcı

- (*Mikrofonsuz*) ...siz de bilgisayarınız ve programlar yazdığınızı söylüyorsunuz, herkes de yazıyor, ben de biraz ilgilendim. Bu yazılımlara karşı fidye isteyen kesim bu teknolojiye rağmen neden tespit edilemiyor, bunu anlamak da güçlük çekiyorum. Tamamen bir Mali Polis işi olmasına rağmen ya da işte, polis işi olmasına rağmen yazılımları neden tespit edemiyorsunuz ben ona çok meraklanıyorum.

Erkan ZENGİN

Sakarya Üniversitesi

- Şimdi bunun arkasında iz sürülmesi için aslında başka bir yöntem kullanıyor olabilirler, ondan bahsetmedim. Mesela, sisteme ilk yerleştiğinde kendisi bir link çalıştırıyor, geçerli sonuç aldığı olursa yani hedefine ulaşırsa az önce bahsetmiş olduğumuz virüs çalıştırmayacak kendisini. Çünkü URL çalıştığında takip edilen bir veri olduğu için kendisini saklıyor yani self kontrolü kendisi yapıyor aslında, izlenmediğine emin olduktan sonra çalışmaya başlıyor.



Yusuf Ziya AYDIN

- Bu kişilerin ödeme yapıldıktan sonra bu şeyin bilgilerini tarafımıza açacakları, açılacağı garantisi nasıl bir güvenle yapılabilir, ben bunu merak ediyorum.

Erkan ZENGİN

Sakarya Üniversitesi

- Evet, ilk başlarda bahsetmiştik yani aslında hiçbir garantisi yok. Profesyonel bir örgüt organizasyon yapmışsa kesinlikle şifrelenmiş dosyaları da şifreliyor, orada sıkıntı olmuyor da amatörler yaptığı zaman iş karışıyor. Parayı ödeseniz bile dosyalarınız çözülüyor.

Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

Oturum Başkanı

- Hırsızın da iş ahlakı olanı var olmayanı var galiba!

Erkan ZENGİN

Sakarya Üniversitesi

- Evet, yani biz sadece önlem alabiliyoruz, çünkü virüs varyasyonu dediğimiz değişkenlik sürekli olan bir şey biz bir önlem alıyoruz ama o organizasyon hâlâ yeni yöntemler geliştirmeye

çalışıyorlar. Biz elimizden geleni yapacağız ki, çoğu Oda da işte, ne bileyim, işletmelerde, kuruluşlarda halen amatörce bilgisayar kullanıyorlar, kimse güvenliğin ne kadar önemli olduğunun farkında değil, ne zamana kadar farkında değil? Az önceki pencereden karşısına çıkıncaya kadar farkında değil. Evet, teşekkürler.

Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

Oturum Başkanı

- Çok teşekkür ediyoruz Erkan Bey'e, çok yararlı bir sunum gerçekten, çok teşekkürler.

Efendim, ikinci konuşmacımız Osman Bahri Turgut Bey, Garanti Bankası Teftiş Kurulu Başkanı, buyurun efendim,

Osman Bahri TURGUT

Garanti Bankası Teftiş Kurulu Başkanı

- Evet, değerli akademisyenler, çok değerli hocalarım, meslektaşlarımız, herkese merhabalar diyorum, saygılar sunuyorum.

Tabii konu siber güvenlik olunca bankalar önemli bir ilgi odağı. Paranın olduğu yer ve birçok müşteriye sağladığı dataları içeriyor. Dolayısıyla en büyük saldırıları görenlerin başında bankalar geliyor. Dolayısıyla bizdeki siber güvenlik uygulamaları diğer sektörlere göre daha önde koşuyor. O nedenle bugün sizlere bu uygulamalar hakkında bilgi vermek için buradayım. Ayrıca dene-



tim mesleğinde dijitalleşmeye etkisi ne olacak, iki gündür ben de bir kısmına katılma fırsatı buldum, bunları dinledik hep beraber, bir çözüm ne olabilir, nasıl evrilebilir denetim mesleği, bizi neler bekliyor? Bunu 20 dakika içerisinde kısa bir sürede toparlamaya çalışacağım.

Biliyorsunuz, bankalara karşı siber saldırıları o kadar büyük boyutlara ulaştı ki bazı ülkelerin merkez bankalarından dahi paralar çalındı. Bunlar ülkemizde de yaşanıyor bu tehditler, bizim bankalarımıza karşı, bütün sektörde yaşanan bir şey ve son dönemde büyük firmalar, örneğin swift gibi networkler kendilerini geliştirmek için yepyeni uygulamalar devreye sokuyorlar, biraz onlardan bahsetmek istiyorum size.

Şimdi malumunuz, denetimin bir evrimi var yani bugün geldiğimiz noktada denetim, sadece güvence veren bir noktada değil o daha çok daha başlangıç hallerindeydi. Şimdi gelinen noktada daha sorun çözen hatta onları yapan bir fonksiyona gelmiş durumda. Özellikle paydaşların beklentileri de bunu bu noktaya çıkardı. Dolayısıyla yeni tehditler, yeni gelişmeler de güvenilir danışma rolüne devam etmesini epey zorluyor. Denetimde kendine göre yeni gelişen bu tehditlere karşılık vermek zorunda.

Ben size bugün bir uygulama olarak, zor bir uygulamadır, Garanti Bankası Teftiş Kurulunda bu yeni risklere karşı nasıl hareket ediyoruz, metodolojimiz ne, bunlardan örnek vermeye çalışacağız uygulamacı olarak.

Bunu en çok kullandığımız birkaç yer var, bunlardan bir tanesi siber saldırılar, diğeri de iç dolandırıcılık olaylarının tespit edil-

mesine dönük kullandığımız yöntemlerdir. Dolayısıyla biz buna literatürde “sürekli denetim” olarak kullanılan bu metodolojiyi uyguluyoruz. Şimdi neler var? Son dönemde tabii olağanüstü, baş döndürücü gelişmeler var. Dünyamız tamamıyla değişti, her şeyiyle değişti yani bir 15 yıl öncesine kadar Iphone dahi olmadığını düşünürsek 15 yılda dünya nereden nereye geldiğini anlayabiliriz.

Siber güvenlik ve veri gizliliğinin yanı sıra dijitalleşme, büyük veri kullanımı gibi kavramlar hayatımıza girdi, girmeye de devam ediyor. Bu anlamda dijital tabanlı iş modelleri denetim süreçlerini de başından sonuna etkiliyor. Dolayısıyla geçmişte, eski yöntemlerimizle yeni gelişen bu teknoloji ve dünyada ayakta kalma imkânınız yok. Nasıl bazı sektörler yok olduysa ve yok olacaksa bugün çeşitli kereler dinledik denetim ve de sizin özelinizde muhasebe mesleği de bu tehditler altında açıkçası. Bu tehditleri savunabilmek için de bu araçları kullanabilmek gerekiyor. Çünkü eskiye takılıp kalırsak görmezden gelemeyiz teknolojileri, teknoloji, bizi bunu kabul etmeye zorluyor.

Şimdi ne idi? Daha önce durağan veriler vardı elimizde, sizin mesleğiniz için de öyle, dönemsel raporlar vardı elimizde, belli dönemlerde bekleyip daha sonra bunların doğruluğunu teyit ederdik. Daha kendi içimize kapalıydık muhasebe, denetim dünyası olarak, daha lokal regülasyonlar vardı, daha sınırlı sayıda regülasyonlar vardı, yerelde regülasyonlar vardı. Şimdi global regülasyonlar, gerçek zamanlı veri, büyük veri analizi hatta anlık denetimden hani sürekli denetimden kastımız bu, bahsetmeye başladık.

Dünyadaki olağanüstü denetimlerden biraz örnek vermek lazım, sanıyorum çünkü toplantılarda bahsedilmiş, ben de bu sabah duydum. Dünyadaki veri, inanılmaz boyutlara geldi. Sadece son iki yılda dünya tarihinde insanlığın ürettiği verinin %50'si üretildi, inanılacak gibi değil, veri kadar veri üretildi. Ben tam bir fotoğraf meraklısıyım, amatörce fotoğraf çekiyorum dolayısıyla instagram kullanıyorum sosyal medya hesabımdan, bir tahmininiz var mı bilemiyorum, instagrama günde kaç tane fotoğraf yükleniyordur diye, bir günde yüklenen fotoğraf sayısı, 24 saatte? Değerli katılımcılar, 98 milyon fotoğraf yükleniyor yani 100 milyona yakın fotoğraf yükleniyor. İşte “like” ettik, sevdik, kalp işaretleri, sadece instagramda “like” edilen “like” sayısı günde 4,5 milyar. Yani böylesine olağanüstü bir dijitalleşme ve veri söz konusu. Bakın, dünyadaki veri inanılmaz derecede katlanarak büyüyor ve şu anda katlanmaya da devam ediyor. Her şey dijital hale geliyor. Yani dünyada şu anda ne kadar veri var diye düşünürsek 2.7 zetabyte deniyor, 2.7 zetabyte. Değerli hocalarımız burada, pek bu matematik ve zetabyte işlerini anlayamıyorum ama yani şöyle, mesela ben fotoğraf meraklısı olarak 1 terabyte dosya saklıyorum, büyük bir şey, 1 terabyte hani bayağı da pahalı bunlar. Bunlardan 2.7 milyar tane olduğunu düşünün yani inanılmaz bir veriden bahsediyoruz. Dolayısıyla ortada değişen teknolojiler, oluşan bir veri ve de bunları denetlemesi gereken denetçiler var. O zaman bir şekilde yemek yapmalı, nasıl yapılacak? Şöyle, veriyi işleyerek yapmamız gerekiyor bu yemeği yani tabii işte, istatistikten başlayarak işte, regresyon analizleri çok eski yüzyıllarda kaldı, bugün gelinen noktada hani bizim mesleğe başladığımız ilk yıllarda veri madenciliği yeni yeni geliyordu, bugün gelinen noktada big data tarafına ulaştık. Artık büyük verileri analiz etme denetimde kararlılık noktalarında kullanma hatta üretim metodo-

lojilerini buna göre şekillendirme uygulaması var yani eminim, Toyota örneğini hepiniz biliyorsunuz. Sadece sipariş geldiği kadar arabayı ve motoru fabrikada standa çıkartıyor, böylece işte hammaddesini, envanterin deposunu ayarlayabiliyor.

Büyük veri analiz teknikleri apayrı bir konuşma konusu, ha burada hani duygu analizi, sosyal network analizi, karar ağacı gibi çok farklı hususlar var. Bu toplantının konusu olmadığı için girmiyorum. Ama veri çok karmaşık yani sorunumuz bu, veri çok karmaşık. Bu veriyi nasıl bizim için, hani tamam, bu kadar veri var da kullanılabilir hale getireceğiz? Denetçiler nasıl bu veriyi kendi içlerinde kullanılabilir hale getirirler? Yani hem büyüklüğü var hem çeşitliliği var verinin bu karmaşıklığa yol açan. Şimdi denetimlerde veri analizini akıllı veri uygulamalarıyla veri setlerini birleştirmekle olabilir yani elinizde bir uygulama var, burada veriler var, ikisini birleştirmemiz lazım ki bize sonuçlar üretsın. Bunun için biz Kurumumuzda örneğin veri tabanlarına doğrudan ulaşımı ve veri teknolojilerini kullanmayı hedefliyoruz ve onu yapıyoruz. Bahsedeceğim bundan.

Veriye çok hızlı ve hatta mümkünse eşzamanlı erişim yapmamız gerekiyor, örneğin siber saldırı gibi olaylarda. Şimdi çok değerli üstadım burada, bu İş Denetim Enstitüsü'nün Onursal Başkanı Ali Kamil Bey, O'nun 1990'larda Türkiye'de kurduğu Türkiye İç Denetim Enstitüsü ile beraber denetimin Türkiye'de 1.0 modeli olduğunu düşünebiliriz. Çünkü aslında 1941'de ilk uluslararası iç denetim enstitüsünün kurulmasıyla beraber dünyada Denetim 1.0 diye adlandırılıyordu. Daha sonra birtakım düzenlemeler geldi, tabii bu 1995'de kurulabildi ancak, böyle bir meslek örgütümüz var, ben de bu örgütünün bir üyesiyim, neferiyim. Sizleri de kon-

feranslarımızda, eğitimlerimizde görmek, daha detaylı bilgileri paylaşmak isteriz her zaman, bilgilerinize sunuyorum buradan.

Neler var? Yani sonrasında birtakım düzenlemeler geldi dünyada, işte, SOX düzenlemeleri gibi bu Sarbanes Oxley yasası gibi Amerika'daki skandallardan sonra ve tabii bilgi sistemleri denetimi başka bir şeyin konusu, şu anda yan tarafta devam ediyor bunun sunumu, değerli arkadaşlarımız orada ve sunum yapıyorlar. Siber riskler, data analizi girdi ve bugüne geldik, şu anda yapay zekalarla şey yapmaya başladık. Biz buna Denetim 3.0 diyoruz ve çok moda da bir tabir bu, Deloitte'in çok güzel bir çalışması var, ben de sizin için bunu Türkçeye çevirdim, buraya koydum. Aslında bir denetçinin gerek iç denetim gerek dış denetim tarafından ama özellikle iç denetim tarafında bir iç denetim biriminin, denetim biriminin ve denetçinin sahip olması gerektiği yetkinlikleri anlatan, tanımlayan güzel bir çalışma. Yani bizler geleceğe hazırlanmak için ne olmalıyız, ne yapmalıyız, özellikle genç arkadaşları burada görüyorum, ne yapmamız lazım, birimlerimizi, organizasyonlarımızı nasıl oluşturmamız lazım, bu konuda bilgi vermek istiyorum.

Şimdi bu ekranda koyu lacivert ile gördükleriniz zaten iç denetimin şu anki yapıtaşları, önemli fonksiyonları. Bir; güvence vermek, iki; danışmanlık yapmak, üç; artık gelinen noktada Denetim 3.0'ın şeyi bu zaten, risklerin öngörülmesi arkadaşlar. Yani artık öyle bir noktadayız ki sadece geçmişe dönük güvence vermek, devamlı denetimde güvence vermek değil, danışmanlık yapıp iç kontrol ortamlarını şekillendirmek, risk yönetim şekillendirmek, bu da tamam ama artık beklentiler risklerin öngörülmesi, siber güvenlik gibi, siber saldırılar gibi, nasıl siber saldırılar gelebilir,

bunu algılamak yani risk algısının yüksek olması lazım, risklerin öğrenilmesi lazım, algı şeyimizin çok açık olması lazım. Bunu yerine getirebilmek amacıyla sağ tarafta bir denetçinin bugünkü ortamda sahip olması gereken yetkinlikleri sıraladım. En önemlisi de şu, nasıl? İki gündür değinilen mesajlarda klasik muhasebe mesleği olmayacaksa bundan 20 yıl sonra diye konuşuluyorsa ki, hakikaten, katılıyorum buna kesinlikle, klasik bir denetçilik de denetçi profili de bundan 20 yıl sonra olmayacak yani o da bizim mesleğimiz. Artık sadece bilgiyi bilen, işte, yargı mevzuatını bilen, hukuku bilen, muhasebeyi bilen kişiler denetçi olması için yeterli olmayacak bu verilerle. Bunun yanında daha fazla yetkinliğe sahip olan multi-disiplinleri bir donanımına sahip olan kişiler ihtiyacımızda ön plana çıkıyor, nasıl? Mesela biz buna literatürde “korunmak” diyor yani birden fazla disipline sahip kişiler yani hem iktisat bilecek hem muhasebe bilecek hem data bilecek hem mühendislik bilecek. Yani dolayısıyla bugünkü eğitimlerimiz hani hem Türkiye’imizde hem dünyamızda bunları karşılama anlamında evrilmesi gerekiyor. Role play denen, buna son dönemde denetçi olmak için önemli hususlardan bir tanesi, buna Türkçeye rol adam diye çevirelim ama iş ve teknolojiyi beraber kullanabilen insanlar lazım. Buna role play diyor, son dönemlerdeki önemli kavramlardan bir tanesi yani geleneksel yaklaşımda sistem analisti diyebiliriz yani hem business bilen hem şeyi bilen.

Konunun uzmanı insanlar lazım ve ilişki yönetiminde başarılı denetçiler lazım. Ben bu yetkinlikleri, size şöyle bir haber vereyim, bu yetkinlikleri sağlayabilen eleman bulmakta her yıl zorlanıyorum yani biliyorsunuz geleneksel olarak banka teftiş kurulları, özellikle büyük bankaların teftiş kurulları hem bankacılık sektörüne yönetici yetiştirme anlamında önemli bir kaynaktır,



hem de bankacılığın her yönünü bilen nitelikli insanlardır, bir danışmandır, üstattırlar. Fakat biz, ben dahil olmak üzere, ben de Marmara Üniversitesi İktisat Bölümü mezunuyum, yani son beş yıla kadar İktisadi İdari Bilimler Fakültesi mezunlarını istihdam ederdik ama artık öyle değil. Yani şu anda alımlarımızın önemli bir parçasını bilgi sistemlerini bilen, çok daha fazla data analiz etme yeteneğine hakim mühendis kökenli arkadaşlarımızı tercih etmeye başladık ve bu evrim hızlanacak arkadaşlar. Hızlanacak, ben sanıyorum birkaç yıl içerisinde sadece iktisat yani daha doğrusu İktisadi İdari Bilimler Fakültesi dediğimiz alanlardan mezun arkadaşları alamayacağız. Çünkü bugün bilgiye ulaşmak çok kolay yani benim ev telefon numaramı şu anda eminim ki burada oturan genç arkadaşlarımız 5 dakika içerisinde bulurlar internetten. Bilgiye ulaşmak işin çeşitli boyuttaki düşünceleri de bularak ulaşmak çok kolay.

Benim de kızım bu yıl üniversiteye girdi, ben de kendisinden ısrarla mühendislik istiyorum zaten Allah'tan onun da tercihi öyleydi, dolayısıyla şu anda mühendislik formasyonu alıyor.

Ama o da tek başına yeterli olmayacak yani bu eğitim metodolojisinin buna göre şekillenmesi gerektiğini ben düşünüyorum. Dolayısıyla ben ne yapıyorum bir uygulama örneği olarak arkadaşlar, ben arkadaşlarımızı aldıktan sonra içerisindeki belli bir grubu, kapasitesi yüksek olan arkadaşlarımızı data işleme teknikleri konusunda, büyük veriyi işleme teknikleri konusunda özel eğitimlere ve sertifikalara tabi tutuyorum. Türkiye ve dünyada gönderiyorum, yetiştiriyorum ve bununla verimlilik sağladığımı düşünüyorum. Üzerinde çok uzun uzun konuşabiliriz yani Dene-tim 3.0 günümüzün önemli konularından biri ama sizlere bir şey

vermesi açısından söylüyorum. Yani burada dijital kaynaklar veri analitiği, robotik otomasyon, süreç otomasyonları, yapay zekâ, otomotize kalite güvence sistemleri ve de gösterge tablolarını kullanıyoruz bugünkü dünyamızda biz.

Şimdi denetimde hiç bitmeyen ikilemler var, bir ikilem var, o da nedir? Yani biz işte, denetimi hızlı yapalım ama kalitemiz yetişmiyor, kaliteli yapmaya çalışsak işte, uzun zaman alıyor, böyle bir verimlilik sorunu. Bir diğer nokta da bizim de Türk insanı olarak çok çok sevmediğimiz doğru yere kaynak ayıramama sorununuz var yani planlamaya az kaynak ayırıp saha çalışmasına ve raporlamaya daha çok kaynak ayırıyoruz. Oysaki sağdaki grafik olması gerekiyor. Sağdaki grafik ne? Planlamayı doğru yaparsak saha çalışması daha az olacak, raporlama çok çok az olacak. Şimdi bunun terse çevirmemiz lazım, terse çevirebilmenin yolu da dijitalleşme, dijital teknikleri kullanabilme denetimde diye size belirtiyorum.

Şimdi nedir bir çözüm? İşte burada sürekli denetim uygulaması, teorik olarak her alanda her denetim türünde yapılabilecek bir uygulamadır ama biz şu anda belli alanlarda yapıyoruz. Dediğim gibi hem datayı işleyecek turlar lazım hem de data lazım hem bunu işleyecek insanlar lazım, onların evrilmesi bir zaman alacak diye düşünüyoruz.

Şimdi ne lazım? Bir; konusunda uzmanlaşmış denetçiler lazım yani generalist müfettiş dönemi durumda yani bir kişi gelir, işte müfettiş olur, arkasından işte her konuyu bilir, böyle bir şey bugünkü dünyamızda mümkün değil. Birçoğumuz herhalde müfettiş kökenli arkadaşlarımız var, üstatlarımız var karşımda yani bu dönem artık yok. Artık uzmanlık dönemi var dolayısıyla belli

konularda işte bilgi sistemleri uzmanı, işte Servet de biraz sonra bahsedecek, mesela kendisi de dış denetimde bu konuda uzman, benim de uzman arkadaşlarım var bilgi sistemleri konusunda, siber güvenlik konusunda, kredi riski konusunda, likidite konusunda uzmanlık alanlarımız var. Çünkü bugünkü değişen, çeşitlenen risk evreninde generalist kişilerle bu riski yakalamanız mümkün değil.

Ve sürdürülebilir denetimin bir başka hususu yani bir cycle var, o cycle hiç bitmeyen bir şekilde sürdürmemiz gerekiyor. Risk değerlendirme, planlama ve uygulama evreleri denetimi. Ve tabii otomotize edilmiş bilgi sistemlerine dayalı veriler var. Sadece muhasebe verileri değil, MIS verileri de bizim için çok değerli yani burada çok daha muhasebe mesleğinden arkadaşlarımız var, bunlar değil sadece, bizim için belki çok daha kıymetli MIS verilerimiz var yani yönetim-bilişim sistemlerinden veriler. Örneğin banka için sadece sizin muhasebe kayıtlarınız, hesap hareketleriniz önemli değil, sizin davranış modunuz çok önemli. Datanız hangi saatte nereye gidiyorsunuz, ne tür alışveriş, kredi kartınızı nasıl kullanıyorsunuz, hiç şubeye gidiyor musunuz gibi data'lara ihtiyacımız var, onları kullanmak bizim için çok daha değerli. Dolayısıyla muhasebe artık MIS'i beraber kullanmak lazım. Nasıl oluyor? Birinci ve ikinci seviye savunma hattı dediğimiz alanların test edilmesiyle oluyor. Tabii ki protokol prosedürleri gözden geçirme, hemen toparlıyorum, ikili kontrol ve mutabakatların teyit edilmesi.

Şimdi geleneksel denetimden sürekli denetime böyle bir geçiş var, olağanüstü bir geçiş var. Konjonktürel, olay bazında sınırlı bakış açısı yerine sürekli ve pro-aktif bir bakış açısı. Yıllık bazda

bir planlama yerine sürekli risk değerlendirmeye dayalı bir dinamik planlamaya geçilmesi gerekiyor. Sonradan fark etmeyi değil, daha sık ve hatta eşzamanlı fark etmeyi gerektiren bir husus var. Ve örnekleme metodolojileri değil artık %100 datayı işleyen bir yaklaşıma ihtiyacımız var. Yani eskiden şöyleydi, işte “%98 güven aralığında yaptığımız çalışmalarda şu şu sonuçlara ulaştık, şu kadar içerisinden ben çıktım, bunu bıraktım...” Hayır, böyle değil. Şimdi bütün datayı işleyebilecek kapasitedeyim, böyle bir imkanım var. Dolayısıyla bu anlamda denetim riskini de “0’a” indiriyorum, denetçinin performans riskini de “0’a” indiriyorum.

Bu neyi getiriyor? Hızlı odaklanma, doğru alana odaklanmayı getiriyor ve beklediğimiz rolleri uygulayabiliyoruz. Bunu hızlı geçiyorum yani dediğim gibi bu hiç bitmeyen risk assessment. Şu anda yıllık planlama yapmıyoruz biz, o kadar uzun ki, 12 ay sonrasındaki yapılacak denetim ve planlama, şu anda biz dinamik planlama yapıyoruz, continuous risk assessment yapıyoruz.

Bunun sürekli denetim için olmazsa olmaz içerisinde neler var? Bir kere bunu destekleyen bir organizasyonel yapıya ihtiyaç var, risk bazlı uzman denetçiler, uzmanlaşmada hem yatay hem de dikey eksensiz olmalı yani hem o konuyu çok iyi bilmeli hem de başka konuları bilebilmeli, bağlantılı konuları bilebilmeli. Birden fazla fonksiyonu kapsayabilecek eğitim ekipleri kurmak lazım yani bir yeri eğitim derken bilgi sistemcisi, riskçisi, kontrolçüsü, hepsini beraber kurmak gerekiyor. Zati tespiti yerine sınırlaştırmak big data analizi bilgisi ve araçlarına sahip olmak gerekiyor, bu olmaksızın olmaz. Ya, big data nedir? Bunu Eskişehir’deki örnekte de vermiştim, ilgi çektiği için konuşmamda örnek olarak vermiştim, tekrar vereceğim; ya big data, big data, hem de çok geliyor;

big data aslında veriyi, “ulaşabildiğiniz verinin niteliğini artırma çalışması” yani ne kadar çok ekleyebilirsiniz o kadar iyi. Nasıl, mesela, adam ne yapmış? Trump’a dava açıldı facebook’da işbirliği yaptı diye. Facebook’un yaptığı şey tam olarak bir big data çalışması, nedir, yaptığı şey şu, facebook kullanıcılarının Amerika’daki seçmenlerin hangi sitelere girdiğini ve neyi “like” ettiğini hafızasında, datasında tutuyor, bu datayı Trump’a satıyor, Trump da bu “likelardan” onun hangi politik eğilimde olduğunu anlayıp o kişilere facebook üzerinden reklam gönderiyor kendi kampanyasıyla ilgili. Dolayısıyla hani datayı birileri “like” ediyor, işte nitelikli hale getiriyor, bayağı ciddi big data kullanmış durumda. Facebook’un böyle başka şeyleri de var. Mesela başka bir örnek vereyim, Target diye çoğunuz biliyorsunuzdur Amerika’da çok yaygın böyle zincir var, elektronik eşyalar vesaire satan. Mesela Target, müşterilerinin “like” ettiği şeyleri Facebook’dan, işte Instagramdan, sosyal medyadan store ederek kimlerin hamile olduğunu biliyor ve onlara dönük olarak özel kampanyalar yapıyor çocuk bekliyorlar diye. Dolayısıyla sizin girdiğiniz her yer, Facebook, Instagram, her yer kayıt altına alınıyor, siz zaten onlara onay vermiş durumdasınız oralara girerken, kayıt olurken vesaire, bu datalarınız satılıyor şu anda, herkesin elinde ve satılabiliyor. İşte big data bu.

Biz nasıl kullanıyoruz bunu? Şöyle kullanıyoruz, yapılması gereken şey de şu; bakın, denetim, eski denetim yaklaşımı buradaki zafiyetleri tek tek bulurdu yani birinci zafiyeti gider öbürünü denetler, öbürü, öbürünü. Hayır, şimdi yeni denetim yaklaşımı şu; bunu bir senaryo haline getirmek yani zafiyetleri bulmak için. Mesela ne yapıyoruz biz siber güvenlik için? Teftiş Kurulunda görevli bu konudaki arkadaşlarımız bankadaki bütün çalışanla-

ra bir ortalama fishing mail deniyor bunlara, az önce arkadaşlarımızın bahsettiği, mail atıyor, o maile bir kere girenler olursa, bir; bunun bir eğitime ihtiyacı var bunu anlıyoruz, birinci zafiyeti tespit ettik. İkinci zafiyet; o, oraya girdikten sonra işte, ortak dosyalarda hangi klasöre ulaşabiliyor, ikinci zafiyet ortaya çıkıyor. Demek ki, ortak klasörde bazı önemli datalar varmış, ikinci zafiyet, o zaman bunu düzeltmemiz lazım, ortak klasöre artık bunun konulmasını engellememiz lazım. Üç; bu verileri başka bir mail ile dışarı çıkabiliyormuş, “aa, bir dakika bu kadar yüklü verinin dışarı çıkmasını engellememiz lazım” falan gibi bu senaryoları büyütebilirsiniz. Yani dolayısıyla size bu big data, data anlamlı hale geliyor, yapılan bu sürekli denetim, saldırılarla kullanılabilir hale geliyor ve bunu size bir örnek olarak getirdim.

Veya şöyle bir dataya benim ihtiyacım olabilir herhangi bir nedenle fraud tespiti için; pazar günü açılan şube, muhasebe kaydı atmış bir şube ve orada bu para çekme işlemi olmuş mu, ikinci data, üçüncü data; bu çalışan 25 yaşından küçük mü? Dördüncü; müşteri 80 yaşından büyük mü? Bana bunu çek, senaryo olarak getir, ben bunu analiz edeyim. Şimdi yaptığımız çalışmalar bu, bunu böyle yüzlerce adım daha ekleyip çok anlamlı yüzlerce müfettişin yüzlerce şubeyi, yüzlerce birimi, genel müdürlük birimini ziyaret ederek bulabileceği şeyleri datayı doğru işleyerek bulabilirsiniz. Bu örnekleri bu toplantı için getirdim. Sürem bittiği için hızlı geçiyorum.

Yani buna göre organizasyon, uzman denetçiler lazım, şu sağ taraf belki daha önemli sizin için, sağ alt taraf; “denetime özel otomasyonlar kullanılması lazım” demiştik ya arkadaşlar, işte bunlar bizim kullandığımız. Yani business objeler, saster kullanıyoruz,

çeşitli dijital raporlama yöntemlerimiz var kullandığımız, yönetim uygulamalarımız var, denetim uygulamalarımız var bu sürekli denetime uygun olan, performans izleme uygulamamız var mesela, siber güvenlik için SL10 gibi, zafiyet tespit uygulamaları var Jesus gibi yine siber güvenlik için çok önemli ve çeşitli risk değerlendirme araçlarımız var.

Dataya değdiği yer neresi yani nasıl yapılmalı bu? Şu ekranda gördüğünüz gibi yapılmalı. Şimdi iki katmanlı var, bir süreç var yukarıda, o sürecin bilgi sistemlerine değdiği alanlar var. Bu alanlar bir data oluşturuyor, arkasından ikinci katmanda data analizinin içeren bir görselleştirme yapmamız gerekiyor. Dataya nasıl ulaşıyoruz? Şöyle, benim denetçilerimin tamamı bilgi sistemlerinin datasına doğrudan erişim hattına sahip, dolayısıyla kendimiz alıyoruz, yazılımı kendimiz yapıyoruz, sorgulamayı yapıyoruz, bu turları kullanarak, sonucu çıkarıyoruz ve ardından görselleştiriyoruz az önce anlattığım gibi yani hepsi uzun uzun üzerinde konuşma gerektiren şeyler ama zaman kısıtlı olduğu için geçiyorum.

Bunun için öncelikle hani uygulamaları da görebiliyor olmak lazım yani sadece data verip veri tabanında değil kullandığımız uygulamaların, şirketlerin içerisinde de giriş hakkımızın olması gerekiyor ki, ikisini beraber birleştiriyor olmamız lazım.

Ne tür analizler yapılabilir? Ekranda gördüğünüz analizler yapılabilir arkadaşlar. Bunlar çok temel veri zaten. Mesela suiistimal vakaların tespitinde biz daha çok ilişki analizini kullanıyoruz. Siber saldırıları için trend analizini kullanıyoruz. Dolandırıcılık vakaları için patent tanımlama analizini kullanıyoruz ağırlıklı

olarak. İş süreçlerindeki riskler için birbirine geçirgenlikleri için veri ayırma yöntemlerini kullanıyoruz. Değerli Hocalarımız bahsettiler, siber tehditler sadece bu ekranda gördüğünüz, bazılarının belki ilk defa isimlerini duyduğunuz çeşitli birçok saldırı tipi var, bunlardan korunabilmek için bu yöntemleri kullanıyoruz. Yani en çok şu anda karşımıza çıkan yani işte bu ortalama saldırıları için bahsedilen şey yani çok enteresan şeyler var. Mesela siber espionaj denilen bir şey var, burada direk sizin şirketinizin aktifinde olan değerli veriye ulaşmak için kullanılan bir yöntem bu, bunun üzerinde konuşmaya değer. Bu harita mesela Northsan'nın bir haritası, dünyada anlık olarak yapılan siber saldırıları görüntüleyebilirsiniz, siz de bakabilirsiniz. Dünyada her gün 230.000 siber saldırı gerçekleşiyor ve bunun bir önceki yıla göre ikiye katlandı bu rakam. Dolayısıyla bu artacak dijitalleşmenin artmasıyla beraber. Bu neyi gösteriyor? Bu uçuş haritası gibi, bu şeyi gösteriyor, saldırılar nereden nereye oluyor anlık olarak gösteriyor, gördüğünüz gibi daha çok hani teknolojinin yoğun olarak kullanıldığı Amerika'ya doğru yoğun bir saldırı trafiği var.

Nasıl yapıyoruz, biraz daha bilgi? Üçlü savunma hattı bu işin olmazsa olmazı yani önce birinci seviyemiz, sonra ikinci seviye hattınız olacak, sonra iç denetiminiz olacak. İç denetim olarak biz üçüncü seviye savunma hattıyız. Birinci seviye savunma hattı icracıların kendisinin yapması gereken kontrolleri tam olarak yapması. İkinci seviye savunma hattı; iç kontrol elemanlarının iç kontrol uygulamalarının bunu yapması. Üçüncü savunma hattı Teftiş Kurulu üyelerinin veya bağımsız denetimin bunu yapması. O yüzden de teknoloji riski denetiminin çok yönlü olması lazım yani hem siber güvenlik teknolojileri hem BT servisleri, proje yönetim ve iş uygulamalarına hakim kişilerden oluşuyor olması ge-

rekiyor. Mesela, biz Garanti’de ne yapıyoruz? Şöyle bakın; bizim 60 kişilik sadece siber güvenlik için 60 kişilik bir ekibimiz var. Bunların işi böyle odada oturup bankalara yapılan siber saldırıları izlemek. Mesela bunlar da beyaz takım, kırmızı takım, mavi takım gibi şeyler var. Beyaz takım genelde performans inceliyor, kırmızı takım saldırı yapıyor, mavi takım onları engellemeye çalışıyor yani sürekli olarak böyle bir işte 60 kişi çalışıyor. Onun üzerine iç kontrol önlemlerimiz var, buradaki zafiyetlerin doğru çalışıp çalışmadığını, olup olmadığını anlıyor. Üçüncü seviye iç denetimde, biz bütün sistemler sağlıklı çalışıyor mu diye bakıyoruz. Bunu yapabilmek için sürekli risk assessment yani buradan gelen verilerle beslenmemiz lazım. Mesela bu bizim risk assessment için kullandığımız risk değerlendirme için kullandığımız bir ekran. Bunu sayısallaştırıyoruz, numerik hale getiriyoruz, böylece anlık olarak izleme fırsatı bulabiliyoruz.

Son olarak, sürekli denetim, günümüz siber güvenliği için tek, yegâne çözümdür arkadaşlar. Bunu, bu teknolojileri kullanarak hayata geçirmemiz gerekir, diğer türlü uygulamalar, Değerli Hocalarım bahsettiği uygulamalar elbette önemli, fiziki güvenlik, fiziki şartlar vesaire ama saldırganlar hep bizden bir adım öndeler, bunları izleyebilmek, savaşılabilmek için böyle güçlü sistemlere çok geç olmadan ihtiyacımız var.

Sabrınız için teşekkür ediyorum.

Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

Oturum Başkanı

- Osman Bey'e güzel sunumundan dolayı çok teşekkür ediyoruz. Tabii, sorular olabilir kendilerine de, buyurun, sorusu olan var mı kendilerine?

Evet, gerçekten çok güzel bir sunum idi. Keşke bizde bundan istifade edebilseniz, alabilir miyiz bu sunumu?

Çok güzel bir sunumdu gerçekten fotoğraf çekmeyle pek halledilecek bir şey değil. Çünkü sıra da çok önemli, çok güzeldi yani. Bütüncül bir bakış açısı vardı, çok teşekkür ediyoruz, çok sağ olun.

Bir soru var galiba, buyurun...

Katılımcı

- Bu bankalarda mesela hep bize reklamlar geliyor veya mesajlar geliyor. Diyelim ki, ben telefonda borç, alacak, kredi, para gibi bir şeyler konuştuğum zaman hemen arkasından bankadan, birkaç bankadan mesaj geliyor, bilgi geliyor. İşte "krediniz hazır" vesaire. Burada da big datayı siz bu operatörlerden alıp siz mi kullanıyorsunuz acaba? Bunu merak ediyorum.



Osman Bahri TURGUT

Garanti Bankası Teftiş Kurulu Başkanı

- Bana da geliyor bu mesajlar. Yok yani bizim öyle bir şeyimiz yok ama şöyle bir şey var; çeşitli, ne diyelim, broker firmaları var yani mesela siz gayrimenkul almaya karar verdiğinizde en uygun kredi nerede diye giriyorsunuz, en uygun krediyi girdiğiniz anda siz kendi datanızın o firma tarafından başka kurumlara satılmasını kabul ediyorsunuz zaten orada üye olarak. Veya bir dolu böyle şirket var yani hem krediye hem gayrimenkule, araba alımı için. Dolayısıyla o firmalar bu dataları anlaşmalı olduğu kurumlara ve bankalara da olabilir, satabilir. Dolayısıyla az önce söylediğim gibi girdiğiniz her yer, yaptığınız her “like” eğer siz izin veriyorsanız kullanıma açık durumda. Bunların hepsine izin vermeden de yapmak mümkün değil, ben de biliyorum,

Katılımcı

- Noah Harari'nin kitabı var, “21. Yüzyıl İçin 21 Ders” bilmiyorum onu okuyan var mı? O kitapta bunu Harari, Sapiens, şimdi Hometeius'u yazmış, şimdi üçüncü kitabı, orada bunu çok güzel bir şekilde anlatıyor. Yani ileride bu algoritmalar bizi yönetir hale gelecek yani bizim kararlarımızı bile onlar verecek farkında olmadan, öyle bir dünyaya doğru gidiyoruz. Çok teşekkürler.

Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

Oturum Başkanı

- Evet, şimdi son Konuşmacımız Servet Gözel. Kendisi KPMG Bilgi Sistemleri Risk Yönetimi Direktörü. Buyurun efendim...

Servet GÖZEL

KPMG Bilgi Sistemleri Risk Yönetimi Direktörü

- Herkese merhabalar. İsmim Servet Gözel, KPMG Bilgi Sistemleri Risk Yönetimi Bölümünde Direktör olarak çalışıyorum, bir yandan da sunumu açmaya gayret edeyim. Hocalarıma ve aynı zamanda üstatlarıma teşekkürler hem sizlere gelip dinlediğimiz için hem de sunumları için.

İlk sunumda özellikle siber saldırılardan son dönemde çok etki yaratan fidye yazılımları işlendi ve ikinci sunumda da Üstadımız Osman Bey, sürekli denetimden ve denetçilerin dijital dünyaya, siber dünyaya adapte olmasından bahsetti. Bu kısımlar çok önemli. Biraz böyle toparlayıcı ve özet bir sunum olmasına dikkat edeceğim ama konu tabii ki burada bizim denetçiler olarak yaklaşımlarımızı siber güvenlik nasıl etkiler, nasıl değiştirir? Biz denetim yaptığımız kuruluşlarda bu tür risklere nasıl dikkat edebiliriz? Bunun tabii ki bir tarihçesi var, çok kısa böyle bir zaman yolculuğuna çıkalım isterseniz.

Şimdi ilk şifreleme yöntemi olarak karşımıza çıkıyor, yani şifreleme neden önemli? Çünkü iki kişi arasında bir mesajın diğerlerinin anlamayacağı şekilde iletilmesi aslında kriptografi ya da şifre-

leme gibi adlandırılabilir. Gizli yazı anlamına geliyor Latince. Burada da Sezar'ın hakkını Sezar'a vermek lazım, ilk yöntemlerden biri orada görülüyor; Sezar, çok basit bir yöntem geliştiriyor, günümüz için çok basit, her harfı alfabede bir sonraki üçüncü harf ile değiştiriyor. Yani siz “a” yazdığımız zaman “d’ye” geliyor, “b” yazdığımız zaman “e’e” geliyor. Bu o zaman için çok karmaşık bir yöntem çünkü elinize böyle karışık harfleri aldığınızı düşünün, yöntemini bilmeniz lazım ki, geriye dönebilirsiniz.

Bugün kullandığımız şifreleme yöntemleri bundan çok, çok daha karışık, geriye döndürülemeyen yöntemlerden oluşuyor. Şu an “a, b, c, d” gibi gidiyor ama işte, bir örneği aslında Almanların II. Dünya Savaşı’nda kullandığı ENIGMA cihazı, filmi de çekildi, Hollywood bu işe el attı ve bayağı bir ilgi çekici film. Orada gördüğünüz şey her seferinde farklı bir sonuç vermesi cihazın yani buraya adımı yazıyorum diyelim ki, “Servet” diye yazıyorum, “a, b, c, d, e” diye bir şifrelemeye dönüştürüyor ama tekrar aynı adı yazdıgımda aynı cihazda farklı bir şifreye dönüştürüyor ve bunları üstelik geri döndürmek imkansız demeyeyim ama çok çok uzun bir zaman alıyor. II. Dünya Savaşı’nın kaderini değiştiren olaylardan biri de Alan Turing ve onların ekibiyle beraber yaptıkları çalışmada bu şifreleme algoritmasını kırmalarıdır. Daha sonra Turing kendi prototipini aslında bir bilgisayar prototipine dönüştürdü ve hatta Turing makinesi adını verdiğimiz şu anda bir cihaz var. Bu Turing makinesi şu an bile konuşuluyor çünkü yapay zeka konsepti hayatımıza biliyorsunuz girdi, bir cihazın insan mı yoksa makine mi olup olmadığını anlayamadığımız durumda o cihaz Turing testini geçmiş sayılıyor. Henüz yakın zamana kadar böyle bir cihaz üretilmemişti. İki yıl önce yanlış hatırlamıyorsam Turing testini geçen ilk yapay zeka bilgisayarı da hayatımıza girmiş oldu. Ama bilişimin tarihi bu kadar yeni değil,

1800'lerin ortasına dayanıyor. Charles Babbage adlı kişi aslında ilk prototipini üretiyor bilgisayarın. Bu tamamıyla mekanik bir alet, herhangi bir elektronik bileşeni yok ama bir işlemci gücüne sahip ve belli işlemleri, basit şeyleri bir nevi bir hesap makinesi gibi gerçekleştirebilen bir cihaz. Bilgisayarın çalışan ilk prototipi sayılıyor. Ama ilk çalışan ve dijital bilgisayar, bugün anladığımız tabirle şirketlerin ve bizim evlerde kullandığımız bilgisayarın atası 1946 yılında ENIAC adı verilen bir makine. Hani hep biliriz, duyarız ama eskiden sistemlerde bilgisayar salon hatta odalara sığacak kadar büyük boyutlardaydı, işte ilk o cihaz bu ve böyle odalara sığan bir işlemci düzenine sahip makineden bahsediyoruz.

Sonrasında iş dünyasında bilgisayarların kullanımı yaygınlaştı, zaten öncelikle iş dünyasında kurumsal hayatta bunlar karşımıza çıkıyor, 1950'lerde, 1960'larda, 1970'lerde birçok sistem bilgisayarın içerisinde ama 1970'lerin ayrı bir özelliği var. Bugünkü tabirle ağ teknolojileri ve internet hayatımıza ilk olarak giriyor. İnternet hayatımıza giriyor demek işte siber güvenliğin de gerçek anlamda orada risklerinin karşımıza çıkması demek. Fidyeye yazılımlarının ilk örneklerinden hocalarımız bahsetti, ben de “virüslerden” örnek vereyim. İlk virüs olarak adlandırılan program 1970 yılında Brain adlı bir firmada karşımıza çıkıyor. Ağ ile birlikte bağlandığı zaman bilgisayarlar bir programın orada yayıldığını fark ediyorlar, oldukça zararsız bir paket, sadece ekranınıza siyah bir uyarı çıkıyor ve diyor ki İngilizce tabiri ile “ I am clipper, catch me if you can do”, ben clipperim, yakala beni yakalayabilirsen” diye. Bir sinir bozucu bir mesaj sadece, başka verdiği bir zarar yok. Bunun ilk anti-virüsü de hemen o şirkette yazılıyor ve adını “clipper” yani aslında yakalayıp yok eden bir program,

bu clipper da bu network üzerinde koşarak programı öldürmeye çalışıyor. Çok basit bir oyun ile karşımıza çıkmış konsept virüs ama tabii ki Truva Atı hadisesini de bilirsiniz, o yüzden bunu eklemeye çalıştım, gerçekte bir siber saldırı değil ama çok güzel bir saldırı yöntemi. Yunanlıların Truva şehrine girerken kendilerini ifşa etmeyecek şekilde bir atın içine saklanması hikâyesini duymuşsunuzdur muhakkak. Neden önemli? Aslında burada gizli bir bilgi yine var, atın içinde saklanan bir kötü niyetin olduğunu kimse bilmiyor, bu çok kıymetli bir bilgi. Bugün Truva Atı, birçok virüs tipine Trojan Horse dediğimiz Trojan tipindeki virüslere de ismini verecek kadar da önemli bir olay. Bugün etrafta kendini farklı ve yararlı bir ... gibi gösterip de bilgisayarına bulaşıp zararlı olduğunu anladığımız her türlü zararlı yazılıma Truva atı ya da trojan horse deniliyor.

Biraz yakın zamana gelirsek, tabii, ne oldu? 1980'lerde bilgisayarlar evimize kadar girdi, şirketlerde çok yaygın kullanım başladı. 1990'lara İnternet evimize kadar girmeye başladı. 1990'larda e-ticaret hayatımıza girdi, bankacılık çok yaygın, bireysel kullanıcılara mobil internet kanalıyla verilmeye başlandı, internet, e-mail vesaire. Geldik 2000'lere ve siber saldırılar, ilk defa aslında 2000'li yıllarda çok büyük etkilerini göstermeye başladı. Daha önce bilgi sistemlerinin çökmesi ya da belli bir finansal kayba sebep olması gibi düşünülürken şimdi kötü niyetli saldırganların doğrudan sistemlere sızarak belli bilgileri ifşa etmesi, çalması, para transferi yapması, herhangi bir finansal kayba sebep olması gibi sonuçlar görüyoruz.

2010'lu yıllardan itibaren örneğin çok büyük sayılara ulaşıyor bu, çok büyük bir saldırıya uğruyor, Target'tan bahsedilmişti az önce,

110.000 milyonluk bir müşteri adedinin sızdırılması var. Son yıllarda yaşanan vakayı belki hatırlarsınız 3-5 sene önce, Kuzey Kore'nin lideri hakkında bir film, biraz da tiye alan bir filmdi ama Kuzey Koreli hackerlar bu durumdan hoşlanmadılar ve Sony'i hacklediler. Bu sebeple film vizyona giremedi. İlginç bir vaka aynı şekilde, yine Hollywood'a yansımış bir durum.

Daha sonra Türkiye'deki vakaları görüyoruz; Swift sisteminden bahsetmiştik ne gibi zararları olduğundan, maalesef ülkemizdeki bazı bankaları da etkiledi ve dünyada yaklaşık 100 milyon dolarlık bir saldırıya sebep olan bir Swift saldırısı gerçekleşti. Daha sonrasında Swift çok büyük bir güvenlik programı başlattı.

Yine Türkiye'de, hatırlarız belki iki sene önce Telekom hattımız ve altyapımız DDOS dediğimiz siber saldırılara maruz kaldı. Bu da aslında tamamıyla bütün sistemleri servis dışı bırakmayı hedefleyen, aslında bunu da bir nevi başarabilmiş bir saldırı çeşidiydi. Orada da farkındalık arttı.

İstatistiklerde tabii yüz binlerce saldırı olduğu görülebilir Türkiye'de de, başarıya ulaşmasa da saldırı girişiminde bulunan 516 farklı vakanın yaşandığını istatistikler söylüyor. Bu biraz eski bir figür, daha da artmış olduğuna eminim.

Gel gelelim biz bir de denetimin tarihçesinden bahsederseniz bu siber güvenliğin ve vakaların yaşanmasından bahsettik ama denetim ve bilgi sistemleri de biraz daha eskiye dayanıyor. Çünkü 1940'lı yıllarda bilgisayarlar üretildi ama ilk olarak 1954 yılında bir şirketin muhasebe programı anlamında bir sistemi kullanmaya başladığımızı görüyoruz, General Electric Firması 1954 yılında ilk

programı kullanıyor. Daha sonra bu sistemlerin denetimi ve kontrolü ihtiyacı tabii ortaya çıkıyor. Bugün hâlâ devam eden ISACA benzeri bazı kuruluşlarımızın da o yıllarda temelini atıldığını görebiliriz. 1960'lı yılların sonunda 1970'li yıllarda bununla ilgili bilgi denetimi sistemi rehberleri vesaire yayınlanıyor ve günümüze kadar geliyor. Ama en yakın vaka ve denetimin daha da sıklaşmasını sağlayabilecek bizim de bildiğimiz Sarbone Oxley Kanunlarını getiren Enron vakasıdır büyük ihtimalle. Dünyada bu denetime bakışı ve şirketlerin iç sistemlerine, iç kontrol ortamlarına bakışı değiştiren önemli bir vaka olarak görülüyor.

Türkiye'de bunun benzerini yaşadık maalesef 2003 yılında, bankacılıkta önemli bir etkisi oldu, İmar Bankasındaki yaşanan, tespit edilen usulsüzlükler sonucunda birkaç yıl sonra BDDK hayatımıza ve onun da getirdiği bilgi işlem denetimleri şu anda hayatımıza girdi.

Son olarak bu denetimler Türkiye'de de yaygınlaştı bilgi işlem denetimleri ve günümüzde SPK dahil birçok kuruluş bu mevzuatları yayınlıyor. Her birine değinmeye gerek yok ama 2016'dan bu yana da bu mevzuatlar artarak çoğalıyor ve en son SPK dediğimiz gibi bu konuda zorunlu denetimler getiren yönetmelikleri, tebliğleri yayınladı.

Şimdi gelelim siber güvenliğe; çok fazla saldırı gerçekleştiğini söylemiştik ama biz şirketleri ikiye ayırıyoruz, büyük bir siber saldırı gerçekleşmiş ve bunu yaşamış olan şirketler, bir de büyük siber saldırı gerçekleşmiş ama henüz haberi olmayan şirketler diyelim. Çünkü ortalama olarak dünyadaki istatistiklerde bir siber saldırıyı tespit etme süresi 150-200 gün kadar yani saldırgan sis-

temlere giriyor, içeride dolaşiyor, açık zafiyeti buluyor ve ortaya çıkıyor aldığı veriyi, gidiyor ama biz bunu ortalama 150-200 gün arasında yani 3 ile 5 ay arasındaki bir süreçte fark ediyoruz ki çok yeterli değil. Bu da şu anlama geliyor; şu an sistemlerinizin içerisinde bir saldırganlar geziyor olabilir, bunu fark etmiyor olabilirsiniz. Çoğu durumda da hiç fark edilmeden de kalabilir. Ama ne zamanki bir müşteri şikâyeti ya da belli bir vaka duyuyorsunuz şirketler o zaman aksiyona geçiyor.

Bizim için o yüzden saldırıya “t anı” dersek, t anından önce olup biten her şey şirkette önemli ve t anından sonra da olanlar önemli. Neden dersenez? Aslında siber saldırı olduğu anda biz harekete geçiyoruz ama henüz olmadan şirketlere önerimiz birçok sistemi ve süreci devreye sokmaları. Burada öncelikle istihbaratın çok önemli rol oynadığını görüyoruz yani nasıl ki milli meselelerimizde de istihbarat önemliyse aslında bir şirketin başına gelebilecek tehdidin de önüne geçmede istihbarat büyük bir önem kazanıyor. Çünkü hackerlar ve buradaki güvenlikçiler aslında kendi aralarında sürekli iletişim kuruyorlar ve saldırı risklerinin, tehdidinin az önce Osman Bey’in belirttiği gibi önden görülebilmesi mümkün. Bu yayıldıkça herkes birbirinden haberdar oluyor ve bunun önüne geçmek için önlemler uyguluyor.

Bunlar tehditler ve tehditlere karşı sistemlerimizin zafiyetlerini bilmemiz çok önemli. Bugün bunun örneğini verecek olursak evimize nereden hırsızların girebileceğini ve açıklarınızı görebiliyoruz, o yüzden bu sistemlerde de mümkün ve belli alarm sistemleri devreye sokmak istiyoruz. Yani kapıda kurduk alarm sistemini ve bekliyoruz, işte bu şekilde hazır beklersek en azından saldırıyı tespit edebilir ve buna aksiyon alabiliriz diyoruz.

Bir de t anından sonra, saldırı olduktan sonra olan şeyler de önemli. Şirketlerin çoğunda belli bir müdahale süreci, bugün popüler tabir ile Some dediğimiz şeyler, siber alanlara müdahale ekipleri büyük önem kazanıyor ve biz bunun aslında hepsinin birlikte uygulanmasına “siber güvenlik çerçevesi” diyoruz.

Bunun birçok bacağı var, sadece teknik önlemler yeterli değil yani bir şirketin stratejinin de bu yönde belirlenmiş, siber saldırılara karşı ne gibi bir yapısının, organizasyonun olduğu, yönetim yapısı ortaya çıkıyor. Bu yönde bütün şirketler projeler yürütüyorlar, belli sistemleri hayata geçirmek, o, az önce bahsettiğimiz koruma, alarm ve engelleme sistemleri için birçok dönüşüm çalışması gerekiyor. Bunlar gerçekten de maliyetli projeler.

Sonrasında “siber savunma” dediğimiz alan var ki, burada işte biz resmen savunma haline geçiyoruz, tüm sistemlerimizi kurduk, yapımızı hazırladık ve yine bankadan verilen örneği hatırlayacak olursak kırmızı, mavi ve beyaz takımlar içeride çalışıyorlar ve sürekli bir savunma halinde tetikte bekliyorlar.

Son olarak da, eğer saldırı gerçekleşirse üst yönetimden en alttaki çalışana kadar aslında siber güvenliğe karşı bir “tatbikat anlayışının” olması lazım. Nasıl ki bir kriz durumu yaşıyoruz ve Allah korusun yangın veya felaket gibi durumda ne yapacağımızı aşağı yukarı bilmemiz gerekiyor. Burada da siber saldırı durumunda atılacak adımların not olarak tanımlanmış olması hayat kurtarıyor diyeyim.

Bir konsept de SGOK, bunu belki piyasalardan duymuşsunuzdur, son dönemde Türkiye’de de bazı örneklerini görüyoruz, dünyada çok yaygın kullanılan bir “siber güvenlik operasyon merkezi” ta-

biri var. İşte bütün bu mekanizmaların üçüncü parti bir noktada toplanarak birilerinin aslında güvenliğini bir şirkete ya da bir ekibe emanet etmeniz anlamına gelen bir merkezi ifade ediyor. Tehdit yönetimi yapıyorlar, zafiyetleri tarıyorlar, alarmları yönetiyorlar ve bir olay olursa da anında müdahale etmeye çalışıyorlar. SGOK, yapıları 7/24 sürekli izleyen personele dayanıyor ve oldukça maliyetli yapılar ama ülkemizde veri hizmetleri sunan şirketlerin bu yönde de yatırımları olduğunu görüyoruz. Türk Telekom, Turkcell ve benzeri, işte NETAŞ, birkaç şirkette de bu yapı mümkün.

Şimdi tekrar denetim konumuza dönelim yani siber dünyadaki bu önlemlerin farkındayız, saldırı ihtimalleri vesairesi sürekli aklımızda ama denetime olan etkisi nedir bunun? Az önce biz denetçiler olarak ofislerimizi ve şirketlerimizi nasıl korumalıyızı gördük ve orada bütün güvenlik ve anti-virüs önlemlerimizi almamız lazım ama denetim yaptığımız müşterilerde ve firmalarımızda bu yapıyı nasıl değerlendireceğiz. Çünkü biz geleneksel olarak aslında mali denetim yaparken hangi süreçleri yürüttüklerini, örneğin satın alma, satış vesaire süreçlerindeki kontrol noktalarını ortaya çıkarır test ederiz ve sistemlere dayanan yerlere de bakarız. Bir yanı da IT sistemlerinin kontrolü, bu da BT genel kontrolü dediğimiz kısım. Yine örneklerin yetmediği kısımlarda veri analitiği yöntemlerine başvuruyoruz ve büyük ölçüde oradaki popülasyonumuzu arttırarak bütün dataya bakarak testler yapmaya çalışıyoruz. Ama yine bu yaklaşım, bilgi güvenliği yaklaşımını düşündüğümüz zaman orada da belli bir risk analizi tabanında güvenlik önlemlerini almaktan geçiyor. ISO 27001 tarzı güvenli bilgi çerçevelerini belki duymuşsunuzdur, belli bir yönetim sistemi kurmanız doğrultusunda bir nevi kalite standardı sistemi ile bu

güvenliği yönettiğiniz anlamına gelebilir. Ama bizim önerdiğimiz yaklaşım yine, bu tarz sürekli denetime de benziyor belki, siber güvenliğin yıl boyunca yani 1., 2., ve 4. çeyrekte belli adımlarının incelenmesi şeklinde. Biz öncelikle firmadaki siber güvenlik çerçevesini değerlendirmeden yanayız ve diyoruz ki, metodolojimiz içerisinde öncelikle firmanın taşıdığı bütün siber riskleri ve mevcut olgunluk seviyesini bir anlayalım, o yüzden de bir fikrimiz olsun firmanın süreçleriyle ilgili. Sonra her firma farklı bir tehdit içerisinde, her şirket birbiriyle aynı değil sektörde ötürü ya da başka faktörlerde, farklı siber risk profilleri taşıyor. Bunun bir analizi var, bunun detayını az sonra göstereceğim, sonrasında yıl boyunca yapılacak siber güvenlik kontrollerinin detaylı çalışmaları diğer çeyreklerde yapıyor.

Bu çok yeni bir yaklaşım, bu da hani normal BT denetimi zaten olan çerçevelerde bildiğimiz adımlar var ama bu biraz daha ötesini söylüyor. Hani denetim yaklaşımını komple siber güvenlik maddeleriyle ve kontrolleriyle zeminleştirmekten bahsediyoruz. O yüzden çok yaygın olduğu gibi bir düşünceye kapılmanızı istemem. Bizim için de yeni bir konsept, denetçiler için de ama gittiğimiz noktanın biraz o şekilde olduğunu düşünüyoruz.

Olgunluk modelinden bahsetmiştik, burada birçok boyutunun değerlendirilerek firmanın mevcut durumda siber saldırıya karşı ne kadar hazırlıklı olduğunu söyleyebilmek mümkün. Teknik kontrolleri içerdiği gibi dediğimiz gibi insan faktörü, liderlik ve yönetim gibi çerçeveleri de dikkate alıyor.

Bir şirketin siber ne kadar bağımlı olduğu, aslında kullandığı verilerin ne kadar kıymetli olduğuna, benzer bir sorun gibi düşünebiliriz, o yüzden alt tarafta bağımlılık seviyesinden düşük, orta ya da yüksek risk şeklinde değerlendirildikten sonra bir de ne kadar çok tehlide maruz kaldığını diğer boylamda değerlendiriyoruz ve şirketin siber riskleri detaylı olarak ortaya çıkmış oluyor, risk seviyesi. Örneğin bir banka, bir Telekom şirketi ya da bir enerji şirketinin yüksek risktedir derken daha ufak butik bir şirket ya da bir üretim ya da servis şirketinin de düşük riskte olduğunu söylemek mümkün olabilir. Ama hepsi de siber saldırı yaşıyor bu arada yani birkaç hafta önce kalıp üreten ufak bir atölyeden bir telefon aldık, siber saldırı yaşadık, sebebi de bu fidye yazılımı idi. Yedeklemeye almamışlar ve yapacak da pek bir şey yoktu hani “ödemek istedik” diyorlar fidye tutarını, karşıdan yanıt da gelmemiş nereye vereceğimizi de bulamadık aslında ödeyip kurtarmak istemişler. Evet, büyük ihtimalle amatör, parasının da peşinde koşmayan bir hırsız gibi bir durum var, biraz da beceriksiz herhalde.

Son olarak bu, yıl boyunca yapılabilecek kontrolleri söylemiştik, siber BT kontrolleri dediğimiz, cyber IT kontrolleri nelerdir? Üçe ayırıyoruz, yönetişimde bilgi güvenliği politikasının yanında siber güvenlik politikasının farkındalığı da üst yönetimin ve çalışanların eğitim seviyesini artırılması, bütün sistemlerinizin ve verinizin farkında olma çalışmaları, bu da belli sınıflandırma ve classification yapmak gerekiyor. Bunu dedikten sonra operasyonel süreçleri devreye sokuyoruz yani şirketlerin zafiyet yönetimi örneğin nasıl bir şekilde işletiliyor ya da tehditlerin takibi mümkün mü, sistemler izlenip logları takip ediliyor mu, buna yönelik alarmlar üretilip aksiyon alınabilir mi? Ve son olarak bu alanlar sonucunda olaylara müdahaleler yapılabilir mi? Son kısım da

yine, teknik kontroller. Tek bir çözüm maalesef yeterli değil, bir şirketin siber güvenliğe hazırım ve %100 güvenliyim demesi çok mümkün değil ama bunun çok yolu var ve çok adımı var yapılacak. Yani ağınızı korumanız gerekiyor, her bilgisayarın üzerinde duran datayı ayrıca korumanız gerekiyor, fiziksel çevreyi korumak gerekiyor yani siz bütün önlemleri alırsınız ama dışarıdan birisi elini, kolunu sallaya sallaya sizin sistemlerinize kadar gidiyorsa, veri merkezimize bu önlemlerin de çok fazla faydası olmayacaktır. Bütün sistemi kurdunuz ama son kullanıcı farkındalığı halen zayıf, her çalışan gelen bütün maillere yanıt verip ya da oradaki bilgileri doldurup şifrelerini veriyor, bu durumda tekrardan sistemlerinizin güvenliğinin çok bir şeyi kalmıyor. Birden dışarıda dolaşan bir saldırganı, hackerı aslında kendi iç ağımızda görüyorsunuz, bu durumda da riskler daha da fazla artmış oluyor gibi birçok alanı var. Bu tür teknik kontrollere baktığımız bir kısım da var.

Özetle genel IT kontrollerinin çerçevesini verdik, son slayda da bir saldırı olursa peki, yani hep olabilirse belki ihtimale dayalı söyledik ama bunun önüne geçmek vesaire konusu, şirketlerin birçoğu da bunu yaşıyor ve denetim yaptığımız yerlerde de bunu tecrübe ediyoruz. Bunun içerisinde bankalar da var farklı kuruluşlar da var. Mali denetçilerin, biz BB sistemlerinin sorduğu soru hemen “ne olmuş?” yani olayın anlaşılması. Bu arada bu önemli bir soru çünkü artık her olayın da siber saldırı olduğunu düşünmeye meyilliyiz. Geçenlerde bir bankamız döviz kuru ile ilgili örneğin bir şey yaşadı, tam da hassas bir dönemdeyiz, o yüzden çok dikkat çekti ve siber saldırı yorumu yapıldı. Aslında siber saldırı değildi. Başka bir durumda şey yapabiliyoruz, sadece bir sistem hatası aldığımız durumda yani mesela bir bankada bu yaşanmıştı,

yine yakın zamanda hepimize test mesajları geldi. Hâlbuki yani canlı ortamda yapılan yanlış bir hareketten kaynaklanıyor ve doğrudan kötü niyetli bir saldırganın orada şeyi yok ama ne olduğunun anlaşılması o yüzden önemli. Olayı anlamak bazen sadece müşterinin hatası. Yine, 2-3 hafta önce bir müşterimiz bize ulaştı ve “ben bir siber saldırı yaşadım 50.000 Euro kaybettim” dediler. Biz de konuştuk, baktık, yanlış bir yere para transfer etmişler ama bu başkasının yaptığı bir şey değil, cidden oradaki muhasebenin maalesef hatalı yaptığı bir işlem. Bunun bir siber saldırı olmadığını söyleyebilmek önemli. Tespiti yaptıktan, neden olmuş, kim yapmış? Kaynağın kesilmesi tabii önemli, biz burada müdahale alanında değiliz tabii elbette denetçiler olarak, izleyiciyiz ama ya da değerlendirmeye çalışıyoruz ama ekipler var ve anlık müdahale eden hizmetler var, doğrudan bunları kullanmaları gerekir şirketlerin. O saldırının sebebini yok ettikten sonra da ne olmuştun detaylı incelenmesi gerekli. Biz buna “suiistimal incelemesi” ya da “cyber frausing diyoruz. Bu ekiplerimiz bizim doğrudan olay anında değerlendirmeyi gerçekleştiriyorlar, hasar tespit gibi, olay yeri inceleme gibi düşünülebilir. Nasıl ki bir araç kazası gerçekleşiyor ve orada bir uzmanın gelip hasarı anlaması gerekiyor. Burada da şirketin başına ne gelmiş, ne gibi bir veri kaybımız var, sadece bilgi mi ifşa edilmiş yoksa finansal bir kayıt da var mı incelemesi. En kötüsü zaten her bir olayın bence en büyük zararı bunlar da değil, reputasyon kaybı. Bir şirket bunu yaşadından sonra o şirkete olan güven çok ciddi azalıyor, bunu toparlamak da ciddi vakit ve yatırım alıyor.

Suiistimal incelemesinden sonra biz denetçiler için en önemli soru; peki, bu olayın finansallara etkisi var mı? Elbette var ama dolaylı etkileri mi direk etkilerini konuşmak lazım. Doğrudan bir



rakam finansallarda manipüle edilmiş olabilir, tablolar hatalı hesaplanmasına sebep olmuş olabilir ya da sistemin zafiyeti sizin iç kontrol ile ilgili algınızı etkileyebilir. Dediğim gibi buradan tabii ki yine güvenilen denetçi, güvenilen danışman rolünü de alarak sadece olayın tespitini yapıp çekilmiyoruz, son cümlem olacak. Evet, tabii evet, yemek de önemli!

Şimdi son cümlemi ben o zaman son dakikada kullanayım; burada firmanın bir daha böyle bir olay yaşamaması için nasıl bir aksiyonlar içerisinde olması lazım? Kısa vadede bunun önünü alması ve uzun vadede projelendirmesi için de görüşlerimizden, verilerimizle destek oluyoruz. Teşekkür ederim beni dinlediğiniz için, sunumum bu kadar. Sağ olun.

Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

Oturum Başkanı

- Çok güzel bir sunumdu, çok teşekkür ediyoruz. İsterseniz birkaç soru alalım, buyurun efendim,

Demet ALTINKESER

-Sunumunuzun başında söylediğiniz gibi Turing testinden geçen robottan bahsettiniz, bir robot, yapay zekâ, Turing geçiyorsa geçemeyecek kadar da zekidir aslında, yakın zamanda siber saldırıları yapay zekalar tarafından da yapılabilme ihtimali var mı? Vardır muhtemelen ama bununla ilgili düşüncelerinizi sormak isterim.

Servet GÖZEL

KPMG Bilgi Sistemleri Risk Yönetimi Direktörü

- Öncelikle çok teşekkür ederim. Sorunun ilk kısmı bence çok düşündürücü yani bir gün Turing testini geçen bir cihaz, kendini gerçekten cihaz olduğuna da ikna edebilir yani aslında “ben cihazım, gerçek yapay zeka değilim de” diyebilir. Bu düşünülmesi gereken bir boyut.

İkincisi, siber saldırılar hâlihazırda doğrudan birebir yapay zekânın başlattığı şekilde değil ama onların gerçekleşmesinde sıkça kullanılıyor, BOT dediğimiz sistemler var, zaten biraz zombi gibi düşünebiliriz bu bilgisayarları. Birisi bir hastalık geçiriyor ve ona bulaşıyor ve sonra başkalarına da o onu bulaştırıyor ve bunları kötü niyetli insanlar haline döndürüyor. Çok basit bir örnek verebilirim; DDOS saldırıları olduğunu söylemiştik, saldırı stratejisi yapıyor, bunun bir de “dağıtık DDOS”, THE DDOS dediğimiz, aynen, yöntemi var. Bir bilgisayar merkezindeki güdümlü bir kişi yüzlerce hatta milyonlarca bilgisayarı devreye sokarak belli bir noktaya saldırı koordine ediyor. Yani bunların yapılması için de BOT’lar kullanılıyor, mesela bu bir kullanma yöntemi. Ama henüz bir cihaz kendi başına siber saldırı yapmaya karar vermedi! Bunu da herhalde yaşamamız kesin yakın gelecekte, olabilir. İşte o durumda zaten hep o filmlerde bahsettiğimiz savaş senaryoları ile karşılaşmış olacağız. Yani henüz rahat hissediyoruz, tam olarak inisiyatifi almadıkları için ama makine öğrenmesini “machinery learning” dediğimiz şey maalesef bunun üzerine kurulu. Bir gün bilgisayar, her şey normalken, mesela koruma için kurulmuş



bir sistem düşünelim, BOT'ları takip ediyor ve size alan üretiyor, iyi niyetli, bir gün niyetinin kötüleştiğini düşünelim, saldırı gerçekleştirmesi mümkün mü? Öğrenme kapasitesi varsa olabilir ileride. Teşekkürler.

Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

Oturum Başkanı

- Bu tabii, çok enteresan bir tartışma. İşte bahsettiğim kitapta Hariri şöyle söylüyor; “bu makinelerin bizden daha zeki olacağı kesin, zaten zeki ama bu onlarda bilinç olmayacak” diyor. Yani hani bilinç ayrı bir şey çünkü acıyı duyma, zevk alma, öyle bir şey onlarda olmayacak. “Bundan dolayı birazcık daha rahat olabiliriz” diyor. Ama tabii orada da soru işareti var değiniz gibi, belki bizden daha zeki oldukları kesin, eğer o şekilde programlandıkları takdirde bunu yapabilirler çok rahatlıkla.

Servet GÖZEL

KPMG Bilgi Sistemleri Risk Yönetimi Direktörü

- Evet, yani çok ilerlediği zaman teknoloji bilinçli olup olmadıkları arasında da ince bir çizgi oluşabilir, acaba bilinçli olarak mı yoksa sadece makine oldukları için mi?

Prof. Dr. Ramazan AKTAŞ

Oturum Başkanı

- Evet, teşekkürler. Efendim, çok güzel bir sunumdu, şimdi herhalde konuşmacılarımıza öyle değil mi, bir plaket törenimiz var. Adana SMMM Odası Başkanı Ali Farsak Bey tarafından verilecek. Buyursunlar, teşekkürler.

Ali FARSAK

Adana SMMM Odası Başkanı

- Arkadaşlar merhaba. Ben Adana SMMM Odası Başkanayım.

Tabii konu siber saldırı ve denetim olunca çok değerli bilgiler aldık, Değerli Hocalarımıza teşekkür ediyorum. Ben bağımsız denetimi Selahattin Hocamdan aldığım için onunla ilgili bir anı anlatmak istiyorum. Sınıfımız 30 kişi, eğitimimiz 1 hafta sürdü. Tabii derse katkı yapan arkadaşlarımızın 28 tanesinin ismini Selahattin Hocam saydı, en sona Ömer Avcı diye bir arkadaşımız var, meslek hayatında da öyle fazla bir şeye karışmaz. Dedi ki, “ben hiçbir şeye karışmadım, Selahattin Hoca acaba benim ismimi bilebilir mi?” dedi, ben de “bir test edelim” dedim. Son gün, son ders, “Hocam bir soru sorabilir miyim?” dedi Ömer Bey, “buyurunuz Sayın Ömer Avcı” dedi Selahattin Hocam, kendisinin böyle bir belleği var, hafızası var, onu aktarmak istedim.



Hocalarımıza da katkılarından dolayı çok teşekkür ediyorum, bunlara plaket sunma onurunu da TÜRMOB bana verdiği için ayrıca TÜRMOB'a ve hocalarıma da teşekkür ediyorum sevgili arkadaşlarım.

Oturum Başkanı ve konuşmacılara Teşekkür Belgesi Adana Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Ali Farsak tarafından takdim edildi.

10. PARALEL OTURUM

*SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK, BÜTÜNLEŞİK (ENTEĞRE)
RAPORLAMA VE ŞEFFAFLIK*

Oturum Başkanı

Şadi ÇETİN

İzmir YMM Oda Başkanı

Konuşmacılar

Prof. Dr. Güler ARAS

Yıldız Teknik Üniversitesi

Doç. Dr. İlker Kıymetli ŞEN

İstanbul Ticaret Üniversitesi

Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU

Sütçü İmam Üniversitesi

Doç. Dr. İpek TÜRKER

İstanbul Üniversitesi

Dr. Öğr. Üyesi Burcu İşgüden KILIÇ

Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi



Şadi ÇETİN

Oturum Başkanı

Sürdürülebilirlik, bütünleşik yani Entegre Raporlama ve Şeffaflık konulu oturumumuz açıyor. Hepimizin bildiği gibi değişmeyen tek şey değişimdir. Şöyle hemen kısaca bir geçmişe bakarsak Sanayi Devriminden hemen Endüstride 4.0'a geldiğimizi işte, ilk diz üstü bilgisayarlardan bugün kullandığımız bilgisayarlara bakarsak bu alanda nasıl hızlı bir ilerleme olduğunu, internetin buna eşlik etmesiyle bilişim ve iletişim çağında nasıl baş döndürücü bir süratle ilerlediğimizi hep beraber görüyoruz.

Aslında bu hızlı ilerlemeye akıllı telefonlar sanılanın çok da ötesinde çok hızlı birtakım etkiler sağladı. Çünkü bilgisayarları her yere götürmek mümkün değilken akıllı telefonlar her türlü yerde kolaylıkla kullanılabilirdi için hem bilgisayarı hem interneti çok hızlı kullanma imkânımız oldu ve bu süreci çok hızlandırdı. Akıllı telefonlara da bakarsak aslında akıllı telefonların da geçmişi çok fazla değildir yani 2007'de bunun ilk tanıtımı yapılmıştı, 10 yılı aşkın bir sürede akıllı telefonlar hayatımıza girdi, bir girdi pir girdi, hakikaten hayatımızı olağanüstü derecede değiştirdi. Daha sonra bu yapay zeka dedikleri aşağıda bunun yine birçok örnekleri verildi, yapay zeka ile ilgili birçok şeyler görüyoruz, yaşıyoruz, bunları akıllı telefonlarımızdaki uygulamalardan görüyoruz, biliyoruz ve en çarpıcı olanı da yine aşağıda bugün sabah örnekleri de verildi, otonom araçlar yani sürücüsüz araçlar yakında, 2020'de diyor uzmanlar, piyasada, yollarda olacak. Bunun da gerçekten hayatımıza çok önemli ve hızlı değişikliklerle gireceğini görüyoruz.

Değerli katılımcılar, bütün bu anlatılanlardan, aşağıda önceki Oturumlarda yapılan konuşmalardan anladığımız kadarıyla ve uzmanların da ifade ettiğine göre önümüzdeki 50 yıl içerisinde mesleklerin %80'nin ortadan kalkacağı söyleniyor. Bu gerçekten çok önemli bir oran, buna hazırlıklı olmak lazım. Bu, önümüzdeki teknolojik değişikliklere, hayatımızı ve mesleğimizi etkileyen bu değişikliklere karşı hazırlıklı olmak gerekir. Tabii muhasebe mesleği bu işin en başında etkilenecek, muhasebe ve denetim mesleği. Dolayısıyla biz meslek mensupları bu konularda ne yapmamız gerektiğini her gün eğitim programlarıyla, diğer organizasyonlarla bu farkındalığı sağlamamız lazım. Martin Luther King, çok güzel söylemiş, “uçamazsan koş, koşamazsan yürü, yürüyemezsen sürün ama ne yaparsan yap ilerle.” İlerlemeden yerimizde sayarsak demin anlattığım bu baş döndürücü hız ile biranda geride kalırız ve yetişmemiz artık imkansız bir hal alır.

Şimdi bugün burada “Yeni Nesil Raporlamayı” konuşacağız. Çok önemli şeyler konuşulacak bugün burada. Gerçekten, işte, gündelik hayatta çok kullandığımız mesela şahsen benim kendime bayrak edindiğim birkaç kelime vardır, içine girdiler sığacak kadar önemlidir. Bunlardan bir tanesi sürdürülebilirlik. Sürdürülebilirlik, hayatın her anında gerçekten çok içi dolu dolu olan ve bize rehber olan kelimelerden birisidir. Bir diğeri de şeffaflıktır. Şeffaflık da gerçekten sadece bizim mesleğimiz ile ilgili değil yine hayatın her alanında kişisel ilişkiler de dahi çok büyük önem arz eden sihirli kelimelerden biridir.

Biz bugün sürdürülebilirliği konuşacağız yani işletmelerin yegane amacının kâr olmasının sürdürülebilir olmadığını, bunların yanı sıra içinde yaşadığı toplumun, bizden sonraki nesillerin, sosyal

çevrenin, bütün bunların da göz önünde bulundurulması gerektiğini, sadece kâr amacıyla bu faaliyetlerin sürdürülmesinin yeterli olmayacağını konuşacağız. Aynı zamanda raporlama yaparken bugün genellikle sadece finansal verilerden hareketle raporlamalar yapıyoruz, bunun finansal olsun olmasın diğer bütün strateji ve sonuçlarını da ihtiva eden entegre raporlamadan konuşacağız ve nihayet, az önce söylemiştim, şeffaflık, hakikaten, güven oluşturan ve güvenden beslenen bu kavramı da burada çok değerli akademisyenler var, şeffaflığı da konuşacağız.

Şimdi dört tane çok değerli konuklarımız var, konuşmacılarımız var, ben önce onları size kısa kısa takdim etmek istiyorum. Sağ tarafımda oturan Profesör Doktor Sayın Güler Aras, Yıldız Teknik Üniversitesinden katılıyorlar bugün aramıza. Sol tarafımda Doçent Doktor İlker Kıymetli Şen var, İstanbul Ticaret Üniversitesinden. Biz beş kişilik dev bir kadroyuz, hepimiz ile birlikte buraya sığamadığımız için çok değerli iki konuğumuz da karşıda oturuyor; Doçent Doktor İpek Türker, İstanbul Üniversitesi ve Doktor Burcu İşgüden Kılıç, Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi.

Süremiz 90 dakika, aşağıdaki Ana Oturumun biraz uzadığı için bunu tabii yine de 90 dakikalık sürede tamamlamaya çalışacağız, belki daha da erken toparlayabilir miyiz, bilemiyorum. 90 dakikalık süreyi ben şöyle planladım; dört değerli konuğum var, onların çok değerli çalışmaları var, o birikimlerinden istifade edebilmek için onlara yeterli zaman ayırmak gerektiğini düşünüyorum, o yüzden her birine 20'şer dakikalık bir zaman ayıracağız, geri kalan 10 dakikada da soru-cevap ve başlangıç ve bitiş olarak da onları öyle değerlendirmiş olabiliriz.



Ben ilk sözü Güler Aras hocamıza vermek istiyorum. Kendisi bize sürdürülebilirlik, entegre raporlama ve şeffaflıkla ilgili birimlerimizi ve bu konudaki görüşlerini aktaracaklardır. Hocam, buyurun, söz sırası sizde. Lütfen buyurun, rahatlıkla buraya, evet...

Prof. Dr. Güler ARAS

Yıldız Teknik Üniversitesi

- Teşekkürler Sayın Başkan. Öncelikle size ve panelist meslektaşlarıma, değerli konuklarımızı ben de saygıyla, sevgiyle selamlıyorum. Bizleri burada ağırladığı için TÜRMOB'a ve böyle bir ciddi etkinliğe ev sahipliği yaptığı ve güzel bir program içeriği ile sizlerin karşısına güzel bir program ile çıktığı için de TÜRMOB'a gerçekten teşekkür ediyorum.

Küçük bir şey ile başlamak istiyorum; bu toplantılarda genelde aslında %40 kadar hanım, kadın ağırlıklı olmakla birlikte toplantılardaki kadın ağırlığının çok fazla olmadığını görüyoruz, gözlemliyoruz. O yüzden de kırmızı giyiyoruz ki, görünelim diye, gerçekten, öyle.

Güzel bir şey, bu toplantıda dört kadın konuşacağız. Ana oturumlarda da keşke birkaç örneği olsaydı bizden, çok mutlu olurduk. İnşallah bundan sonraki toplantılarda böyle bir gelişme görebiliriz.

Ben size bugün kısıtlı bir zamanımız var gerçekten, konu çünkü hem yeni hem geniş hem de çok boyutlu bir konu benim sizinle paylaşacağım konu. Aslında ben iki şapka ile buradayım, hem

akademisyen olarak ilgilendiğim bir konudan sizlere bahsetmek ve paylaşmak istiyorum hem de Türkiye Entegre Raporlama Ağı diye bir ağ kuruldu, ben de o ağın Kurucusu ve Başkanlığını yürütüyorum. Hem de Türkiye’de bu anlamda bir inisiyatifin varlığının neler yaptığının uygulamalarını, faaliyetlerini sizlerle paylaşmak istiyorum.

Öncelikle aslında biz neden farklı bir raporlama arayışı içerisindeyiz, neden bu değişmelerle karşı karşıyayız, biraz ondan bahsedeceğim. Dünyada neler oluyor, Türkiye’de neler oluyor, bu ihtiyacı karşılamak için de Türkiye’de bizlerin neler yapması gerekiyor, neler bekliyoruz konusuyla konuşmamızı tamamlamayı düşünüyorum. Konuşmamın birkaç dakikasında ise Entegre Raporlama Türkiye Ağının aslında nasıl kurulduğunu, neler yaptığını, bizlerin işbirliği içerisinde neler yapabileceğimizi, meslek mensuplarının özellikle ve akademisyenlerin, son olarak da bunu paylaşmak istiyorum.

Aslında kurumsal raporlama ile ilgili karşımıza çıkan bu yeni durumun temel nedeni şu; paydaşların, özellikle yatırımcıların bir firmanın gelecekteki performansı ile ilgili karar verebilmeleri için, doğru yatırım kararı verebilmeleri için tek başına finansal raporlarda yayınlanmış olan finansal bilgilerin yetmediği çok açık bir biçimde görülmeye başlandı. Bunun çok çeşitli açılımları da var yani sadece yatırımcılar boyutuyla ilgilenmeyiz, diğer paydaşlar için de aynı şey söz konusu. Bir şirkette çalışan kişi şirketin performansının ne yöne gittiğini bilmek istiyor, tedarikçisi aynı şekilde, devlet aynı şekilde. Bir şirketin çalıştığı finansal kurumlar sadece bugünüyle değil şirketin geleceğiyle de ilgileniyor çünkü verdiği kredinin gelecekteki geri dönüşümü onu

ilgilendiriyor. Sadece finansallarla ilgili yaptığı risk analizi bunu tek başına vermekte yeterli kalmıyor. Bu da bizi zaman içerisinde finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgiler, firma performansını ve geleceğini, gelecek stratejilerini nasıl etkiler sorusunu gündeme getirmeye başladı.

Aslında temel soru, bu finansal bilgilerin nasıl elde edildiğinin merakı yani hangi iş globali hangi iş stratejileriyle bu sonuçlar elde ediliyor, bir. İki, gelecekte bu veriler, bu bilgilerin bu şirketi nereye taşıyacağı. Yani ben bir yatırımcı olsam benim amacım nedir? Şirketin bugününe değil geleceğine yatırım yaparım ve bugünü değil gelecekte ne yönde gideceğini merak ederim. Mesela finansal tablolar hâlihazırda tarihsel verileri gösterdiği, tabii ki geçmiş veriler geleceğin bir göstergesi olacaktır elbette ama geleceğe dair bir öngörü, bir strateji, bir yol haritası, herhangi bir şey vermediği için artık biz bunları da finansal tablolarda görmek istiyoruz. Bu sebeple de birkaç tane veri paylaşacağım sizinle çok hızlı bir şekilde. Son yıllardaki finansal olmayan raporlamaların gelişimi. Burada göreceğiniz tabloda E-100 ülkeleri ve G-250 şirketleri ayırımı var. E-100 ülkeleri 49 tane ülkenin dünyadaki en büyük 100 ülkesinde toplandığını ifade ediyor. G-250 ise fortune listesine giren şirketlerin içerisindeki en büyük 250 şirketi temsil ediyor. Yıllar itibariyle bu şirketlerin finansal olmayan ya da sosyal sorumluluk raporlarının gelişimini gösteriyor gördüğünüz tablo ve başlangıçta büyük şirketler bu konuda hassasiyeti yüksek olmakla birlikte yıllar geçtikçe, ilerleyen yıllarda büyük şirketlerin orta ölçekli şirketlerinde hassasiyeti artan bir şekilde izlediğini görüyoruz. Ama büyük şirketler, global şirketler bu konuda çok büyük bir gelişme göstermiş durumdadır.

İkinci veri ise aslında bu raporlama düzeninde, 2015-2017 arasındaki bir nevi gelişimi ve ülkelerin bu konudaki ilgisini gösteriyor. Bu tablodan göreceğiniz sonuç, Yeni Zelanda, Meksika, Tayvan gibi ülkelerin son birkaç yıl içerisinde çok büyük bir atak ile raporlama konusundaki çok hızlı bir ivme gösterdiğini görebiliyorsunuz.

Türkiye ile ilgili, sadece 2007-2015 verisi olmadığı için Türkiye'deki gelişimini de görebilirsiniz. Bütün dünyada bu konularda ciddi bir gelişme söz konusu.

Bu, şu anda paylaşacağım veri ise aslında bu olayın tam resmini gösteren bir şey. Son dönemlerde aslında bu ilginin artışının bir sebebi de; bilançolarda gördüğümüz o değer bileşenini gösteren o bilançolardaki varlık bileşeninin içerisinde finansal olmayan bilgilerin de ağırlıklı bir şekilde, finansal olmayan varlıkların, maddi olmayan duran varlıkların oranının giderek artmış olduğunu görüyorsunuz. 1970'ler bu oran yaklaşık işte, %15-%20'ler civarındayken sabit varlıkların maddi olmayan duran varlıkların bilanço içerisindeki payı, bugüne geldiğimiz zaman olay tam tersine dönmüştü, maddi duran varlıkların payı bu civarda, maddi olmayan duran varlıkların payı %80'lerin üzerine çıkmaya başladı. Bununla tamamen paralel olarak şirketlerin bu ESP-500 şirketine ait verileri ifade ediyor. Bununla birlikte şirketlerin de sürdürülebilir raporlama yapması oranı da tamamen paralel bir şekilde ki ikinci tabloda göreceksiniz, onun daha önceki verilerinde de aynı şeyi görüyorsunuz. İlk dönemlerde %15'i, %20'si şirketin raporlama yaparken bugüne geldiğimiz zaman %80'in üzerinde şirketin artık finansal raporlama yaptığını görüyorsunuz.

En aşağıdaki tabloda Türkiye'yi de görelim veya Türkiye'nin de diğer ülkeler içerisindeki yerini görelim diye eklemiş olduğum bir tablo; gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ve Türkiye örneğini görüyorsunuz. Biz biraz daha geriden takip ediyoruz ama Türkiye'de de bu alanda önemli bir gelişme olduğunun farkındayız.

Bir başka veri daha paylaşmak istiyorum sizlerle, aslında bildiğiniz şeyin, aslında gelişmelerin bugüne, bize nasıl taşındığının bir nevi belgesi, ispatı gibi düşünebilirsiniz bu bilgi paylaşımını. Yine yapılan bir araştırmada yatırımcılara soruyorlar, yatırımcıların, şirketlerin finansal bilgilerinin kararlarında ne kadar etkili olduğunu ya da etkili olma düzeyiyle ilgili bilgisini sordukları zaman son yıllar itibariyle, 2013'den 2016'ya geldiğimiz süreç içerisinde artık yatırımcılar, kararlarında finansal olmayan bilgileri de dahil ettiğine dair bir bilgi veriyorlar yapılan araştırmada.

İkincisinde de yatırımcıların, şirketten hangi ölçüde finansal ve finansal olmayan bilgi paylaşımını gösteren grafik ikinci grafik de. Yine bu grafikte de yıllar geçtikçe yatırımcıların şirketlerden daha fazla finansal olmayan bilgi talep ettiklerini gösteriyor.

Son göreceğiniz grafik ise aslında bu bilgiyle ne düzeyde ilgisizler ya da ilgililer sorusu, soruyu tersten sorularda, bilinçli mi yanıt veriliyor bilinçsiz mi yanıt veriliyor sorusunun cevabı bu. Tersten sorulan bir soruya yani eskisine göre daha fazla finansal olmayan bilgiye ihtiyaç duyduğunu gösteren bir sonucu bize veriyor.

Şimdi bütün bu gelişmeler aslında yeni bir şeylerin işareti yani yeni bir şeyleri çağırıştırıyor bize bir şeyler şu anda elimizde yetmiyor, aynen dijitalleşmede yaşadığımız gibi şu anda yaptıkları-

mız ve kullandığımız araçlar, bilgiler, veriler bizim için yeterli değil, farklı şeyler var, farklı bilgiler var. Bu bilgileri biz nasıl kendi doğası gereği raporlamanın, doğru bir şekilde aktarabiliriz? Yani aslında sorumuz buradaki sorun bu raporlamaya yeni giren bu bilgileri biz raporlamaya daha nitelikli, etkin, kullanılabilir, herkesin yararlanabilir bir şekilde nasıl ekleyebiliriz ve bunu meslek mensupları olarak bizler nasıl yapmalıyız, nasıl değerlendirmeliyiz? Bu çerçevede aslında birazcık raporlamanın doğasını biraz açmak gerekirse; aslında bildiğimiz raporlama düzeni, finansal raporlama, hepimizin meslek icabıyla yaptığı, bildiği, bir de bunun dışında işte, sürdürülebilirlik raporlaması, kurumsal yönetim raporlaması, sosyal sorumluluk raporlaması gibi finansal olmayan bilgilerin yer aldığı raporlar ya da bilgiler yer alıyor. Şimdi entegre rapor dediğimiz ya da bütünleşik olarak da çevirenler var artık entegre rapor oturduğu için ben tamamen bu şekilde kullanıyorum. Entegre raporlama dediğimiz şey aslında iki tane raporun birleşimi kesinlikle değil, bunu bu şekilde yorumlamak anlamak ya da bu şekilde düşünmek kesinlikle yanlış yere götürüyor. Bu bilgilerin birbirini nasıl etkilediğini de aktararak raporlama şeklini ifade ediyor. Aynı şekilde finansal raporlar ya da bazı finansal olmayan raporlar geçmişi gösterdiği yani şirketin ne yaptığını o tarihe kadar gösterdiği halde entegre rapor, aslında “ne yapıyorsunuz da gösteriyor, ne yapacaksınız da” gösteriyor. Yani bana paydaş olarak şirketin gidişatı, yönü ile ilgili hangi şartı hangi bilgileri paylaşacaksınız ki, bunlar somut, güvenilir bilgiler olmak koşuluyla. Bunları bize rapor ediyor, en önemlisi de şirketin iş planını ve stratejisini paylaşıyorsunuz. Yani şirket aslında bilinçli, güvenilir bir şekilde yönetimin, basiretli bir yönetimin elinde faaliyetlerini sürdürüyor mu konusunda ben okuyucu olarak, kullanıcı olarak rapora ikna olmam gerekiyor. Aslında mesele çok basit anlam-

da bu ve bu sayede şirketler de şunu yapıyor; kendi hikâyesini anlatıyor yani “ben işimi nasıl yürütüyorum? Kararlarımı nasıl veriyorum, benim iş stratejim nedir, iş planım nedir ve ben şirketi bu iş planıyla geleceğe nasıl taşıyım? Gelecekteki hedeflerim nelerdir ve bu hedeflere hangi yol haritasıyla nasıl taşıyım?”

Şimdi bu konuşma biraz korkutucu da geliyor, bu kadar açık bir şekilde bir şirketin her şeyi paylaşmasıyla ilgili sorunlar olabileceğini ki, konuşmamın sonunda paylaşacağım ama bu korkutucu olanın dışında bu bilgi paylaşımının şirketlere sağlayacağı ve şirketlerin paydaşları da onların vasıtasıyla tekrar şirkete sağlayacağı faydaların çok daha yüksek olduğunu görüyoruz.

Raporlama aslında neyi bize aynı zamanda sağlıyor diye baktığımız zaman; raporlamanın çerçevesini çizen organizasyon var dünyada, 2010 yılında kurulmuş olan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi. Bu Konsey, çok detayına girmeyeceğim, muhtemelen çoğumuz biliyordur burada, süremizi daha etkin diğer bilgiler için kullanmak istiyorum zira. 2013 yılında bir entegre rapor çerçevesi nasıl olmalı diye bir çerçeve yayınladı ve bu çerçevede de olması gereken bilgileri, biraz sonra yine paylaşacağım, aslında bu çerçeveden kaynaklı olarak rapor bize, şirketlerin halihazırda hazırlamış oldukları mali tablolarında ve diğer tablolarında yer aldığı bilgilerdeki boşluğu nasıl kapatacağımızı aktarıyor. Yani biraz önce söylediğim gibi şirketin gelecek öngörüsünü, şirketin stratejilerini, şirketin iş yapma şeklini, iş planını biz daha önceki raporlarda göremediğimiz için bu boşluğu ya da bu gapi entegre raporla bir şekilde karşılayabiliyoruz. Nitekim IIRC Uluslararası Entegre Raporlama Konseyinin yayınlamış olduğu çerçevede de raporunun formatını gerçekten tam bir çerçeveye

oturtuyor. Sınırları böyle katı olmayan, herkese böyle dikte etmeyen ama asgari ölçütte ne olması gerektiğine dair bilgileri veren bir çerçeve oluşturuyor. Bu çerçevede aslında temel olarak olması gereken şu; bir şirketin nasıl değer yarattığını bütün stratejileriyle birlikte aktarın diyor, değer yaratması ve değer yaratma modelini paylaşın diyor ve hangi öğelerden, hangi sermaye kaynaklarıyla değer yarattığını paylaşın diyor. Ve çoklu sermaye dediğimiz sermaye, sadece finansal sermaye değil finansal olmayan varlıkları da dikkate alarak doğal sermaye, insan sermayesi, üretilmiş sermaye, entelektüel sermaye, ilişki sermayesi, sosyal sermaye gibi öğeleri de dikkate alarak nasıl değer yarattığını paylaşın diyor.

Ve bir kılavuz ilkesi yayınlıyor ve bir raporda olması gereken önemli noktaları, paydaşlarıyla ilişkileri, stratejisini, her şeyin ne ölçüde ne kadar olması gerektiğini belirtiyor. Ayrıca raporlama düzeni, zannedildiği gibi bu kadar çok bilgiyi raporladığımız zaman kocaman böyle ansiklopedi gibi tablolar çıkarır gibi korkuyu da ortadan kaldırıyor. Raporun aslında amacı kısa, öz, nitelikli bilgi verebilmek. Nedir nitelikli bilgi? Ki, benim çok önemli bulduğum, çalışma alanım aynı zamanda; bir paydaşın, bir yatırımcının karar vermesinde esas olacak bilgileri içeren, onu yormadan, onun neyin ne olduğunu böyle sürekli arayış içerisinde olmadan, kolay ve doğru karar vermesine destek olacak kısa ve öz bilgiyi açıklayın diyor. Bunu da yapabilmek gerçekten bir maharet, biraz önce aşağıda Hocam, “sanatın ne kadar önemli olduğundan” bahsediyordu, gerçekten bunları yapabilmek biraz daha bilgiyi doğru yoğurup aktarabilmek ve doğru paylaşabilmek de bir nevi açıkçası bir sanat gibi bir şey oluyor ve çalışma düzeni de o şekilde oluyor.

En sağ tarafta da rapordaki yer alması gereken içerik öğelerini sıralıyor. Orada dikkat ederseniz, hepsini söylemeyeceğim oradaki-lerin, çok uzun bir şey. “Risklerde fırsatları paylaşın” diyor, mesela şirketin şu ana kadar yayınlanan hiçbir mali bilgisi veya mali olmayan bilgisinde bir şirketin karşı karşıya bulunduğu riskler ve fırsatlar çok açık bir şekilde paylaşılmaz. Bazen işte gelecekte şunu şöyle bekliyoruz denilir ama bu çok net bir şekilde paylaşılmaz. Bu mesela çok önemli bir şey. Bu, bizim için bu raporun en özgün taraflarından, bana göre en azından bir tanesi.

Ve iş modelinizi paylaşın diyor yani sizin nasıl iş yaptığınızı paydaşlarınız görsün. Doğru mu yönetiliyorsunuz, hangi strateji ile yönetiliyorsunuz, hangi iş modeli ile bu işleri yapıyorsunuz? Ki ben de aynı zamanda bunun doğruluğu konusunda dışarıdan bu bilgileri değerleyen kişiler olarak bir değerlendirme yapabileyim ve kararımı verebileyim diye. Dolayısıyla esas mesele, hem şirketin kendi sağlıklı bir yapıya sahip olmasına dair olarak bir çalışma düzenini öngörmesi hem bunu da rapor ederek paydaşlarıyla paylaşarak onların kendileriyle ilişkilerinin sürekli olmasını sağlaması. Aslında raporlama, sadece dışarıya bilgi sağlayan, taşıyan bir özellik, düzen değil şirketin kendi içine de dönük, bunları rapor ederken bu şirket, bu tür bilgileri rapor ederken aslında kendisi çok ciddi bir strateji çalışması yapar, yapmak zorundadır. Çünkü siz dışarıya bu bilgileri açıklarken gerçekten içeride de bunların olması, uygulanması ve doğru bir şekilde uygulanıyor olması gerekir. Bu sebeple raporlama yapan şirketlerin bu rapor hazırlık süreçleri bir çeşit strateji çalışması gibidir. Kendilerini de anlamaları, kendi fonksiyonlarının birbiriyle kavuşup kavuşmadığının tespit ettirilmesini sağlayacak ve kendilerinin geleceğe hangi vadede bakabileceği konusunda da böyle şapkalarını önüne

alıp düşünecek bir hazırlık sürecidir. Çünkü birisine gelecekte bir şey yapacağınızı söylerken ya da içeride bunu konuşurken çok farklı bir durum vardır, siz bunu rapor edeceğiniz zaman daha dikkatli, daha özenli olmak zorundasınız. Benim de raporlama sürecinde katkıda bulunduğum örneklerde bu, gerçekten tamamen böyle gerçekleşmiştir ve çok da şirket için faydalı, öğretici ve kendi gelişimine çok ciddi katkı sağlayıcı bir şeydir. Bütün rapor hazırlayan şirketlerde %100, istisnasız bunu gerçekten söylemiştir yani raporlama sadece dışarıya yönelik bir fayda sağlamaz, şirketin kendisi için de çok yararlı bir uygulamadır.

Kimler yapıyor, nasıl, hangi ölçüde bu raporlama düzeninden yararlanıyor diye birkaç rakam paylaşmak gerekirse; dünyada 12 bin üzerinde 13 bine yakın organizasyon raporlama yapıyor. Bunların 49 bin kadarı sürdürülebilirlik raporu şeklinde yayınlanıyor. Sürdürülebilirlik raporların da 30 binin üzerindeki toplamı GIIR Akredite dediğimiz uluslararası bir standart çerçevesinde hazırlanıp akredite olarak yayınlanıyor. Entegre rapor hazırlayan şirket sayısı bugün çok net olmamakla birlikte çünkü her geçen gün artıyor, bin 700'ün üzerinde olduğunu düşünüyoruz. Bu çerçevede 5 bin -6 binin üzerinde raporun yayınlanmış olması gerekiyor. Türkiye'de bu konuda önemli gelişme gösteriyor.

Kimler daha öncü diye belki merak edeceksiniz bu tabloyu da paylaşmak istedim sizinle, hangi ülkelerde daha fazla raporlama yayınlanıyor ve yıllar itibariyle gerçekten önemli bir gelişme sağlanıyor; Güney Afrika bunun öncüsü, sebebi de; yasalarında artık bunun zorunlu olarak düzenlenecek tablolar arasında görmeleri ve halka açık bütün şirketlerin entegre rapor yayınlıyor olması. Daha önceki sebebi de Mervyn King'in King Kanunları-

na dayandırarak aslında bu raporların düzeni konusunda önemli bir katkısının olması. Diğer ülkeleri de zaten görüyorsunuz. Ama şunu söylemek gerekiyor, özellikle Brezilya’da, Avrupa’nın belli ülkelerinde, Uzakdoğu’da çok ciddi bir gelişme var, bu Malezya, Japonya gibi ülkeler çok ciddi gelişme içerisindedir. Japonya’da 500’ün üzerinde firma gönüllü olarak, hiçbir zorunluluk olmadan entegre rapor hazırlıyor. Hindistan, inanılmaz bir ivme göstermiş, işte, geçen sene, IIRS’nin toplantısında özel oturum düzenlediler Hindistan Case diye yani onların uygulamalarını aktarmak üzere, çok ciddi bir gelişme var.

Türkiye’de hemen, hızla neler oluyor diye, ne kadar, biz ne noktadayız diye baktığımız zaman şu ana kadar hazırlanan raporlar ve kurumlar. Türkiye’de ilk raporu hazırlayan, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası, ilk rapor hazırlayan Kurum, biraz sonra yine paylaşırım hızlı bir şekilde. Son rapor çıkaran da, bu sene çıkartan da Borsa İstanbul. Borsa İstanbul, gerçekten bu konuda çok ciddi bir inisiyatif gösterdi ve biraz sonra yine paylaşacağım, bütün halka açık şirketlere çok net bir sinyal verdi yani “ben bunu yapıyorum, sizlerden de bunu bekliyorum” mesajı verildi. Muhtemelen de yakında daha farklı gelişmeler göreceğiz.

Sivil toplum kuruluşları, işte, üniversite, benim merkezim üniversite, kamu olarak da biz ilk defa bir rapor hazırladık, kamu kuruluşu içerisinde yer alan birim olarak. Sivil toplum kuruluşlarında var, çimento sektörü, bankacılık sektörü birazcık daha öncü durumdalar.

Yine birkaç şeyi daha paylaşacağım, aslında birazcık daha sizleri ikna etmek için belki ya da ilgilenen kişileri; “neden bunu yapı-

yorlar?” sorusu tekrar sorulduğu zaman Güney Afrika’daki katılımcılara sorulmuş, bir kere bir rapor hazırlama süreci var, çok ciddi bir süreç, bu hazırlık sürecinde de paydaşlarınızla sürekli iletişim halindesiniz yani onlardan alıp bazı şeyleri, raporunuzda olgunlaştırmak çerçevesinde. Buradaki yanıt da onu gösteriyor, %79’u ki, bu muhtemelen bugünlerde yapılırsa bu oran çok daha fazla artacaktır; “diyalogu, iletişimi bizim paydaşlarımızla çok iyileştirdi, çok arttırdı” diyor, bu araştırmanın detayında çok daha güzel bilgiler var. Yine, yapılan bir başka araştırmada kurumsal raporlama kalitesinin aslında sermaye maliyeti üzerinde önemli etkisi olduğunu düşünüyor. Bunun da en basit açıklaması şu; bu kadar öngörülerini olan ve stratejisi belli işte ne iş yaptığını bilen kuruma bankalar gittiğiniz zaman daha uygun risk düzeyinde, daha uygun fiyatla fon sağlayabiliyor. Banka dışındaki finansal kurumların çok daha ilgisini çekiyor bu tarz şirketler, o yüzden daha düşük sermaye maliyeti ile karşı karşıya oluyorlar ve daha kolay fona erişebiliyorlar. Yine başka bir soruda ise yatırımcıların firma stratejilerini anlama düzeyini, dolayısıyla karar verme yetkinliklerini arttığını söylüyor %87 katılımcıların. Bir son araştırmayı da yine paylaşacağım; kurumsal yatırımcılar özellikle, böyle bir rapor hazırlayan şirketi kurumsal yönetim kalitesinin de yönetim becerisinin de daha yüksek olduğu algısına sahip. Dolayısıyla iyi yönetilen bir şirket ve bu bilince sahip olan ve bu rapordaki bilgileri rapor eden şirketin iyi yönetilen bir şirket olduğu algısı söz konusu.

Bunların hepsine baktığımız zaman raporlama çok zor bir şey mi, ulaşılmaz bir şey mi ya da kime fayda sağlar diye topladığımız zaman; aslında raporlama, ilave bir sorumluluk getirmiyor, ilk hazırlık sürecinde raporlama disiplini anlamayı gerektirdiği ve buna uygun bir çalışma düzenini tabii gerektirdiği için yeni bir

çalışma gerektiriyor elbette ama bu ulaşamaz, yapılamaz, çok kaçınılacak, korkulacak asla bir şey değil. Raporlamayı yapan şirketlerin her şeyden önce kendilerine çok ciddi fayda sağladıklarını bilmeleri gerekiyor ki yatırımcılara, diğer paydaşlara sağladığı faydalar da zaten çok önemli.

Toplum kısmına girmedim yani sürdürülebilirlik felsefesi ile başlamadım Sayın Başkan yani işin o kısmına girdiğimiz zaman bütün başka bir resim çıkıyor ortaya.

Şimdi raporlama ile ilgili sorular, bizi buradaki Hazirunu ilgilendirecek belki neler var diye ben biraz derlemeye çalıştım; muhasebe ve denetim anlamında bir kere yerel bir çerçeve var, çerçevenin çok içine girdiğiniz zaman ne yapacağınıza etki eden çok kapsamlı bir detayı yok. Yani biz bunu nasıl doğru mu, yanlış mı, eksik mi, fazla mı yapıyoruz sorusunu bazen sorduruyor ama raporlamanın içerisine girdiğiniz zaman aslında ne yapacağınızı da ilk raporu hazırladıktan sonra çok net bir şekilde anlıyorsunuz. Onu da ben kendi tecrübelerimden söyleyeyim.

Bir standardizasyon çerçeve yerel olduğu için bir standardizasyonun olmadığı görüntüsü var ama zaten IIRS'nin amacı da böyle herkesi sıkboğaz edip de bir şeye sıkıştırmamak, biraz esnek, biraz rahatlık bırakabilmek.

Denetim, sizin mesleğinizin, bizim mesleğimizin aslında buradaki denetim ve güvence, en büyük avantajı bu. Yani, yeni bir denetim alanı getiriyor bize, yeni bir iş alanı getiriyor. Bu finansal bilgileri nasıl denetleyeceğimizi biliyoruz ama finansal olmayan bilgiye nasıl güvence vereceğimiz konusu yeni bir konu. Bu ko-

nularda çalışıyoruz, bu dijitalleşme de buna yardımcı oluyor işte, makine öğrenmeleri, derin öğrenme vesaire, bu bilgiyi nasıl çekip de değerlendirileceğiz, bu konulara da yardımcı oluyor ama bunlar son derece önemli konular.

Şunu biraz daha hızlı geçeceğim, yatırımcı yine raporun bilgilerinin nasıl değerlendirileceği konusunda eğitilmeli, bu bilgiyi nasıl analiz edeceği konusunda bir bilgi sahibi olması gerekiyor, bu da çok önemli, bir eksiklik olmayacaktır.

“Karşılaştırılabilirlik” konusu önemli yine aynı şekilde. Şirketlere baktığımız zaman da şirketlerin şöyle bir korkusu var, “bu kadar bilgi paylaşırsam acaba hani rekabet dezavantajı mı sağlar, diğerleri açıklamıyor, ben açıklıyorum, bu kadar şeffaflık yapabileceğim bir şey mi?” Bunların da hepsi rapor hazırlayan şirket örneklerinde görüldüğü gibi kesinlikle bir sorun değil, kesinlikle değil ve kesinlikle yönetilebilir şeyler olarak görüyoruz. Sayın Başkan, izninizle bir iki dakikanızı alarak hemen toparlıyorum, izninizle.

Şimdi bu konuda bir inisiyatif başlattık Entegre Raporlama Türkiye Ağı diye. Bu inisiyatifin başlangıç noktası aslında entegre raporlamaya ilişkin konularda konuşulduğu zaman küçük oturmelerde bunların görüşülüyor, konuşuluyor olmasıydı. Ama somut olarak başlatan şey de şuydu, Yatırım Ortamını İyileştirme Üst Kuruluna, ben TÜSİAD’daki bulunduğum bir komisyon üzerinden bir proje önerdim, evet, bir proje önerisi verdim daha doğrusu. Bu konuların önemli bir gelişme içerisinde olduğu ve Türkiye’deki şirketlerin de bu konularda hazırlık yapımlarıyla ilgili. Bu projenin özünde hani şirketleri buna hazırlayacak bir guide book’un olması, bir yol haritasının olması, bir eğitim setinin, sis-

teminin olması onları bilgilendirecek ve bunun bir üst örgütünün olması ki, bunlara doğru yön verelim, şirketlere doğru yaklaşalım, meslek mensuplarına doğru yaklaşalım, doğru anlatabilelim. Olayın tarafları bir araya gelsin diye bu da, yoksa yine kendi başımıza yapacak şeylerimizi elbette öğreniriz ama esas taraflar bir araya gelip sahiplenirse bu konular daha fazla bir ivme gösteriyor. Bu proje, o dönem kabul edilen tek projeydi EU2 tarafından ve Ankara’da da 2013’de de dillendirildi. 2014’den itibaren de bu projenin gereği olan şeyleri hayata geçirmeye başladık. Bunların birincisi; bir kılavuzun yayınlanmasıydı, TÜSİAD ile yayınlanan, benim hazırladığım aynı zamanda TÜSİAD’daki arkadaşımınla birlikte bir kılavuz yayınlandı. Ardından da bunun tarafları kimlerdir, ben onların sürekli ziyaretine başladım, özellikle TÜSİAD bu işin içinde, başındaydı. Borsa İstanbul en önemli paydaşımız, en önemli kurucumuz çünkü bütün halka açık şirketler için yol gösterici özelliği olacağını biliyoruz ve zaten de öyle oldu. Global Compact Türkiye, risk raporlamasını destekleyen bir kurum olarak içimizde olmalıydı. Sürdürülebilir Kalkınma Derneği, Kurumsal Yönetim Derneği, Governors Academy, IIRS’nın Entegre Raporlamanın Türkiye temsilcisi ve iki tane de o dönemde 2013 ve 2014’te de iki tane de şirket uluslararası entegre raporlama ağının iş ortağı, business partneri idi, onlar ve iki tane aşağıda gördüğümüz ÇİMSA ve Garantiweb, bunlarla birlikte yolumuza çıktık ve Entegre Raporlama Türkiye Ağını kurduk.

Hepsi bunlar kurucular ve kurucular eşliğinde bizler toplantılarımızı yapıyoruz, tüzüğümüz var, bir yönetim kurulumuz var, aşağıda gördüğünüz eğitim komitesi, farkındalık komitesi ve uygulama komitesi var. Aşağıdaki isimler de bu komitelerin başkanlarından oluşuyor. Uygulama Komitesinin Başkanı Borsa

İstanbul, Farkındalık Komitesinin Başkanı Sürdürülebilir Kalkınma Derneği ve Eğitim Komitesinin Başkanı da TÜSİAD'dan oluşuyor.

Onun dışında da üyeler almaya başladık ki, bu konuyla ilgileniyor ve kim ciddi bir şekilde ilgileniyorsa üye olarak başvurduğu ve bize de neden ilgilendiği konusunda bir bilgi notu aktardığı zaman bu kurullara da üye olarak yani bunlar arasında sivil toplum kuruluşları da var, meslek örgütleri de var, işte, diğer denetim şirketleri de var. Bütün ilgili tarafları davet ediyoruz, şirketleri daha çok istiyoruz çünkü şirketlerin oraya üye olması rapor hazırlayacağının bir taahhüdü haline geliyor bizim için.

Neler yaptık? Hemen çok hızlı geçiyorum; 2015 yılında bir Gonk Töreni ile kuruluşumuzu ilan ettik Borsa İstanbul'un ev sahipliğinde.

İlk rapor, Sınai Kalkınma Bankasının raporu yayınlandı ve Meryvn King buna çok kapsamlı bir içerik, görüş yazdı. Ardından 2017 yılında Kasım ayında bir gonk töreni daha yaptık, bütün rapor hazırlayan şirketler için bir gonk töreni gerçekleştirdik. Bu sırada Borsa İstanbul ile Uluslararası Entegre Raporlama Ağı arasında bir protokol imzalandı, şu anda resmi bir işbirliği protokolü var Uluslararası Raporlama Ağı ile birlikte. Ardından Borsa İstanbul, kendisi bir rapor yayınladı, yine Meryvn King orada çok ciddi destek verdi. Garanti Bankası, ilk birleşik rapor yani yıllık rapor ve entegre raporu birlikte yayınladı. Ben de geçen haftalarda, 10-15 gün önce Londra'ya gittiğimde IIRS ve ERTA arasında yani Entegre Raporlama Türkiye Ağı arasında resmi bir protokol imzaladım ve bu iş, tamamen şu anda ERTA uluslararası bir ağın resmi temsilcisi, partneri, parçası haline geldi.



Sayın Başkan, süremi biraz aştım, kusura bakmayın. Beni dinlediğiniz için çok teşekkür ediyorum. Sorularınız veya başka konularınız olursa zaten burada hazır olacağız.

Şadi ÇETİN

Oturum Başkanı

- Çok teşekkürler. Evet, Değerli Katılımcılar, Hocam, gerçekten, bu entegre raporlama, şeffaflık ve sürdürülebilirlik konusunda Türkiye’de sayılı isimlerden birisidir. Ben kendilerini takdim ederken aynı zamanda ERTA Başkanı olduğunu da söylemeyi unuttum. Kendileri de ifade ettiler, Entegre Raporlama Türkiye Ağı Başkanı. O yüzden tabii ERTA’yı anlatma ihtiyacı duydu Hocamız. Evet, çok da iyi oldu, çok da güzel oldu. Çok teşekkür ederiz Hocam.

Hocam, birinci ağızdan şunu söyledi bize; “biz denetçiler, meslek mensupları entegre raporlama dendiğinde işte finansal bilgilerin birbiriyle bağlı şirketleri, hepsini özetleyen, toplayan raporlar olarak anlıyoruz, sakın böyle anlamayın” dedi. Entegre raporlama, finansal olmayan diğer bilgilerin de buraya dahil edilmesi. Şeffaflık ile ilgili de çok güzel şeyler söyledi. Aslında Türkiye’de şeffaflık ile ilgili alınması gereken hâlâ çok yol olduğunu düşünüyorum. Şeffaflık, artık bundan sonra kişiler, kurumlar isteseler de asla vazgeçemeyecekleri bir kavram olarak karşımıza geliyor. Bütün dünyada artık herkesin bir kayıtçı olduğu, herkesin her anı tespit edip videoya alabildiği, kaydedebildiği ve hemen bir yere ulaştırabildiği bir ortamda şeffaf olmamanın da imkan ve ihtimali yok. Vahşi bir şeffaflık bundan sonra bütün olanca hızıyla devam edecek. Yani şu anlayışı hep beraber terk edeceğiz; kol kırılır yen

çinde kalır” diye bir şey artık günümüzde söz konusu değil. Hocam, çok teşekkür ederim verdiğiniz bilgiler için.

Şimdi hemen hızla çünkü salonumuz biz biraz erken başlamaya çalıştık yemek saatini de düşünerek, şimdi salonumuz bütünüyle doldu. Baştan söylemişim, dört akademisyen konuğumuz var, dördü de bayan yani bu Kongrenin bayanlar tarafından fazlasıyla temsil edildiğini göstermek için, biraz da gözünüze sokmak için olmuş, çok da iyi olmuş, ben şahsen konuklarımla birlikte olmaktan çok mutluyum.

Şimdi sırada Doçent İlker Kıymetli Şen, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Hocam siz buyurun bu arada. Kendisi bize Kurumsal ve Sosyal Sorumluluk Raporlarını Etkileyen Faktörler” konusu. Az önce Güler Hocam söylemişti, Borsa İstanbul ile ilgili bir örnek de var, kendisi onları bize aktaracaklar. Söz sırası sizde Hocam, buyurun lütfen...

KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK RAPORLAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER: BORSA İSTANBUL ÖRNEĞİ

İlker KIYMETLİ ŞEN⁵

Zeynep HATUNOĞLU⁶

Özet

Bu çalışmanın amacı, kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına etki eden faktörlerin belirlenmesidir. Bu amaçla Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksinde işlem gören şirketler üzerinde bir araştırma yapılmıştır. BIST Sürdürülebilirlik Endeksinin 2014 yılında kurulmasından dolayı, 2014-2017 yıllarında işlem gören şirketler analize dahil edilmiştir. Çalışmada analize dahil edilen şirketlerin faaliyet raporları ve sürdürülebilirlik raporları içerik analizi yöntemiyle analiz edilmiştir.

Çalışmada literatürde kullanılmış olan değişkenler esas alınarak regresyon analiz yöntemi kullanılmıştır. Değişkenler arasında çoklu bağlantı olup olmadığı korelasyon analizi ve VIF değerleri esas alınarak belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasında yönetim kurulundaki bağım-

5 Doç. Dr., SMMM, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ilksen@ticaret.edu.tr

6 Prof. Dr., Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, zhatunoglu@ksu.edu.tr

sız üye oranının, karlılık oranının ve şirket yaşının etkili olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Raporlama, Borsa İstanbul.

JEL Kodları: G34, G38, M14.

Factors Affecting Corporate Social Responsibility Reporting: Evidence from Borsa Istanbul

Abstract

The aim of this study is the determination of factors that influence corporate social responsibility reporting. For this purpose, a research is conducted on companies traded in Borsa Istanbul (BIST). Due to the launch of BIST sustainability index in 2014, companies traded in year 2014-2017 were included in the analysis. In the study, the annual reports and sustainability reports were analyzed by content analysis method.

In addition, in the study, regression analysis method has been used on the basis of variables that have been used in the literature. Whether there is multicollinearity among variables was determined on the basis of correlation analysis and VIF values. In the result of the analysis, it is determined that the ratio of independent members, profitability ratio and company age are effective in corporate social responsibility reporting.

Keywords: Corporate Social Responsibility, Reporting, Borsa İstanbul.

JEL Codes: G34, G38, M14.

1. Giriş

Son yıllarda teknolojik gelişimlere bağlı olarak sanayileşmedeki artış, toplumsal açıdan çevre sorunlarını da beraberinde getirmiştir. Özellikle bu sorunlar içinde çevre kirliliği, doğal kaynakların azalması, karbon salınımı ve buna bağlı olarak ortaya çıkan küresel ısınma önemli bir yer tutmaktadır. Küresel sorun haline gelen bu sorunlar karşısında devletlerin yetersiz kalması, sosyal sorumluluk kavramının doğmasına neden olmuştur (Akkoyunlu & Kalyoncuoğlu, 2014: 126).

Sorumluluk kavramı en genel anlamıyla, işletmelerin kendi hedefleri doğrultusunda gerçekleştirdikleri faaliyetlerde sorumlu davranmasını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle toplumsal veya yasal bazı kurallara uygun olarak faaliyetlerin yürütülmesidir (Demir, 2013: 225). Bu nedenle işletmelerin faaliyetlerini yürütürken toplum çıkarlarını gözetmeleri gerekmektedir. Yani bir işletmeyi değerli kılan unsur, sadece ürettiği ürünün kalitesi değildir, aynı zamanda topluma olan katkısı ve kazandırdıklarıdır (Özgen, 2007: 1).

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramının tarihsel gelişimi 1950'li yıllara dayanmakta olup, yeni bir kavram değildir (Alparslan ve Aygün, 2013: 438). Bu nedenle literatürde çeşitli tanımlamalar yer almaktadır. Ancak en yalın ifadeyle kurumsal sosyal sorumluluk; işletmelerin sorumluluklarının mal ve hizmet üretmekle sınırlı olmadığı, bununla birlikte çalışanlarına, müşterilerine, rakiplerine, ortaklarına, kamuoyuna ve yaşadığı çevreye karşı olan sorumluluklarını ifade etmektedir (Erkman & Şahinoğlu, 2012: 268). Bu nedenle kurumsal sosyal sorumluluk, işletmeleri hem

ulusal, hem de uluslararası platformda daha güçlü ve etkin olmaya teşvik etmektedir (Arsad et al., 2014: 161).

Kurumsal sosyal sorumluluğun dört boyutu bulunmaktadır. Bu boyutlar aşağıdaki gibidir (Demir, 2013: 227):

- Ekonomik Sorumluluklar: İşletmelerin karlı olması, kaynakların etkin olarak kullanılması ve işletme fonksiyonlarına ilişkin stratejik kararlar alınmasını ifade etmektedir.
- Yasal Sorumluluklar: Ulusal ve uluslararası yasal düzenlemelere uygun davranılmasını ifade etmektedir.
- Etik Sorumluluklar: Yasal düzenlemelerin yanında, toplumun gelenek, örf ve beklentilerine uygun davranılmasını ifade etmektedir.
- Gönüllü Sorumluluklar: Toplumun refah düzeyini artırmaya yönelik gerçekleştirilen faaliyetlere gönüllü olarak katılımında bulunulmasını ifade etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına etki eden faktörlerin belirlenmesidir. Bu amaçla Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksinde işlem gören şirketler üzerinde bir araştırma yapılmıştır.

2. Literatür Araştırması ve Hipotez Geliştirme

Kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına etki eden faktörler ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir (Gao et al., 2005: 233). Ancak genel olarak kurumsal sosyal sorumluluğa etki eden faktörler; kurumsal karakteristikle ilgili olanlar, kültürel ve bölgesel

faktörler, ekonomik faktörler, politik faktörler ve yasal faktörler olmak üzere sınıflandırılabilir (Haider, 2010: 5-7).

Literatürde yer alan birçok çalışmada kurumsal karakteristikle ilgili faktörler ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması arasında ilişki kurulmuştur. Bu faktörlerin başında; işletmenin büyüklüğü, kurumsal sahiplik oranı, sektör, yönetim kurulu yapısı, işletmenin yaşı gelmektedir (Haider, 2010: 5).

Yönetim kurulundaki bağımsız üye oranı

Yönetim kurulu, kurumsal yönetim ve finansal raporlama açısından önemli bir yere sahiptir. Çünkü kurumsal işletmelerde Türk Ticaret Kanunu gereğince raporlamadan yönetim kurulu sorumludur. Bu nedenle yönetim kurulundaki üye sayısı raporlama açısından önemli bir etkidir.

İşletmelerde yönetim kurulunda icradan görevli olan üyelerle birlikte icrada görevli olmayan üyeler yer almaktadır. İcradan görevli olmayan üyeler arasından da bağımsız üyeler yönetim kurulunda görev almaktadır. Yönetim kurulu başkanının, icradan görevli olan üyeler üzerinde güçlü bir etkisi bulunmaktadır. Buna karşın bağımsız üyeler, diğer üyelere göre daha az etki altındadır. Bu nedenle bağımsız üye sayısının kurulda artması baskıyı azaltacağından, raporlama konusunda daha istekli olmaya neden olacaktır. Nitekim Haniffa & Cooke (2005) ve Das et al. (2015) yaptıkları çalışmada bağımsız üye oranı ile kurumsal sosyal sorumluluk arasında anlamlı bir ilişki tespit etmiştir. Bu nedenle bağımsız yönetim kurulu üye oranı ile ilgili aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur.

H1: Yönetim kurulundaki bağımsız üye oranı ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Kurumsal sahiplik

Kurumsal sahiplik, işletmenin hissedarları içinde kurumsal yatırımcıların olması durumudur. Bu tür işletmeler genellikle aracı kurumlar, banka ve finans kuruluşları, sigorta şirketleri, fon şirketleri gibi kurumlardır (Gör et al., 2016: 683). Kurumsal sahiplik ile kurumsal sosyal sorumluluk arasında da ilişki bulunmaktadır. Nitekim Rashid & Lodh (2008) ve Das et al. (2015) de yaptıkları çalışmada kurumsal sosyal raporlama ile kurumsal yönetim uygulamaları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Yapılan bu çalışmada kurumsal sahipliğin kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması üzerinde etkisi olduğunu tespit etmiştir. Benzer şekilde Naser & Hassan (2013) da yaptıkları çalışmada kurumsal sahiplik ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması arasında anlamlı bir ilişki tespit etmiştir. Bu nedenle kurumsal sahiplik ile kurumsal sosyal sorumluluk arasındaki ilişkiyi değerlendirme amacıyla aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur.

H2: Kurumsal sahiplik oranı ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

İşletmenin yaşı

İşletmenin yaşı, işletmenin kuruluş yılıyla verilerin toplandığı tarih arasındaki süreyi ifade etmektedir. Hossain & Reaz (2007) ile Terzi et al. (2014) yaptıkları çalışmada işletmenin yaşının kurumsal yönetim açısından önemli olduğu belirtmişlerdir. Nitekim köklü işletmelerin daha kurumsal uygulamalara yönelim göster-

mede diğer işletmelere göre daha istekli olduğu söylenebilir. Juhmani (2014) ve Das et al. (2015) yaptıkları çalışmada kurumsal sosyal sorumluluk ile işletmenin yaşı arasında ilişki olduğunu ifade etmiştir. Bu nedenle işletmenin yaşının kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasında da belirleyici bir faktör olabileceği düşünülmüş olup, hipotez aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

H3: İşletmenin yaşı ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

İşletmenin büyüklüğü

İşletmenin büyüklüğü, toplam aktifin doğal algoritması alınarak hesaplanmaktadır. Gao et al. (2005) ile Haniffa & Cooke (2005), Naser & Hassan (2013), Juhmani (2014) ve Das et al. (2015) yaptıkları çalışmalarda işletmenin büyüklüğü ile kurumsal sosyal sorumluluk arasında anlamlı ilişkiler olduğunu belirtmiştir. Araştırmacılara göre aktif büyüklüğü fazla olan işletmelerin topluma karşı daha fazla duyarlı olmaları gerektiği ifade edilmektedir. Çünkü büyük işletmelerin faaliyetleri topluma daha fazla etkilemektedir. Benzer şekilde Gör et al. (2016) yaptıkları çalışmada işletmenin büyüklüğü ile finansal raporlama arasında anlamlı bir ilişki tespit etmiştir. Buna göre işletmelerde büyüklük arttıkça raporlamanın süresi de kısalmaktadır. Bu durum büyük işletmelerin bilgilerin yayınlanması konusunda daha istekli olduğu göstermektedir. Bu nedenle işletmenin büyüklüğünün kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasında önemli bir faktör olmasından dolayı hipotez aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

H4: İşletmenin büyüklüğü ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Karlılık

İşletmelerin karlılıkları da kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına etki eden faktörlerden birisidir. Ancak bu ilişki işletmenin büyüklüğü kadar sıkı değildir. Karlı işletmelerin yöneticileri üzerlerinden baskı hissetme riski zarar yapan işletmelere göre daha düşük olmasından dolayı kurumsal sosyal sorumlulukla ilgili açıklamaları yapma konusunda daha istekli olacaktır (Haniffa & Cooke, 2005: 402; Naser & Hassan, 2013: 58; Juhmani, 2014: 80; Das et al., 2015: 137). Bu nedenle bu çalışmada karlılık faktörü de esas alınmıştır. Karlılık faktörü olarak net karlılık değişkeni kullanılmıştır. Karlılık ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması arasındaki ilişkiyi değerlendirmek amacıyla aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur.

H5: İşletmenin karlılığı ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Borçluluk düzeyi

İşletmelerin borçluluk düzeyleri de kurumsal sosyal sorumluluk açısından önemli bir değişkendir. Çünkü borçluluk düzeyi arttıkça, işletmeye kredi verenler, yöneticiler ve hissedarlar daha fazla bilgiye ihtiyaç duymaktadır (Haniffa & Cooke, 2005: 402; Juhmani, 2014: 80). Bu nedenle kurumsal sosyal sorumluluk ile borçluluk arasındaki ilişkiyi değerlendirmek amacıyla finansal kaldıraç oranı kullanılmış olup, hipotez aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

H6: İşletmenin borçluluk düzeyi ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Sektör yapısı

İşletmelerin içinde yer aldıkları sektörel yapı da kurumsal sosyal sorumlulukla ilgili açıklamaları etkilemektedir. Örneğin kimyasal üretim veya tıbbi üretimle uğraşan işletmeler, diğer işletmelere göre çevresel açıklamalar konusunda daha hassas olmaktadır. Benzer şekilde müşteri odaklı işletmeler de kendi marka değerleri açısından daha hassas davranmaktadır (Haniffa & Cooke, 2005: 403). Bunun yanında Singapur’da yapılan bir çalışmada bankacılık ve finans sektöründe sosyal sorumlulukla ilgili açıklamalar daha yüksek tespit edilmiştir (Haider, 2010: 5). Benzer şekilde Gao et al. (2005) ise yaptıkları çalışmada sektör ile kurumsal sosyal sorumluluk arasında anlamlı ilişkiler tespit etmiştir. Sektörel yapı ile kurumsal sosyal sorumluluk arasındaki ilişkiyi değerlendirme amacıyla aşağıdaki hipotez oluşturulmuştur.

H7: Sektörel farklılıklar ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması arasında anlamlı bir ilişki vardır.

3. Araştırmanın Tasarımı

3.1. Veri ve Örneklem

Bu çalışmada Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksinde işlem gören şirketler üzerinde bir araştırma yapılmıştır. BIST Sürdürülebilirlik Endeksinin 2014 yılında kurulmasından dolayı, 2014-2017 yıllarında işlem gören 29 şirket analize dahil edilmiştir. Analize dahil edilen şirketlerin 8 tanesi bankacılık ve finans sektöründe, 10 tanesi imalat sanayinde, 3 tanesi iletişim ve perakende sektörlerinde, 5 tanesi otomotiv ve lastik sektörlerinde, 2 tanesi petrol ve kimya sektöründe, 1 tanesi de taşımacılık sektö-

ründe faaliyet göstermektedir. Analize dahil edilen şirketlere ilişkin bilgiler, faaliyet raporları, sürdürülebilirlik raporları, kurumsal yönetim uyum raporları ve web sayfalarından elde edilmiştir.

3.2. Değişkenler

Çalışmada bağımlı değişken olarak kurumsal sosyal sorumluluk raporlama endeksi (CSR) kullanılmıştır. Analize dahil edilen şirketlerin sürdürülebilirlik ve faaliyet raporları içerik analizi yöntemiyle analiz edilmiş ve her bir şirket için açıklama düzeyi hesaplanmıştır. Kurumsal sosyal sorumlulukla ilgili açıklamaların düzeyini belirlemek amacıyla Gao et al. (2005) tarafından kullanılan içerik kategorileri esas alınmıştır. CSR endeksini hesaplamak için kullanılan içerik ve alt konular Tablo 1’de sunulmuştur:

Tablo 1: CSR İçerik ve Alt Konuları

Çevre	Sağlık ve Güvenlik
Kirlilik kontrolü (hava, su, toprak, gürültü, görsel)	İş yerinde sağlık ve güvenlik
Çevresel zararın önlenmesi	Müşteri güvenliği
Atık geri dönüşüm	Ürün güvenliği
Doğal kaynakların korunması	Kazaların oranı
Araştırma ve geliştirme	Tazminat
Çevre denetimi	Sağlık ve güvenlikler ile ilgili diğer açıklamalar
Çevre politikası	İnsan kaynakları



Çevreyle ilgili diğer açıklamalar	Çalışan (işçi) geliştirme / eğitim programları
Enerji	Ödeme ve sağlanan faydalar
Koruma ve enerji tasarrufu	Emeklilik planları
Yeni kaynaklar geliştirilmesi / keşfi	İşçiye kredi imkanı
Yeni kaynakların kullanılımı	İşçiye şirket hissesi sahip olma imkanı
Enerji ile ilgili diğer açıklamalar	Spor ve rekreasyon
Adil iş uygulamaları	İşçilerle ilgili diğer açıklamalar
Kadın işçi çalıştırma (cinsiyet eşitliği)	Toplu hareket etme
Azınlık çalıştırma (ırk eşitliği)	Sendikal hakları kullanma imkanı
Engelli personel çalıştırma	Siyasi partilere üye olma ve hizmet
Müşteri şikayetleri	Sosyal aktivite sponsorluğu
Yasal takibat, dava ve yükümlülükler	
ISO vb. belgelere sahip olma (kalite politikası)	
İş uygulamalarıyla ilgili diğer açıklamalar	

Her bir şirket için CSR düzeyini hesaplamak amacıyla aşağıdaki formül kullanılmıştır:

$$CSD_n = \sum_{t=0}^n I_n$$

Formüldeki parametrelerin anlamı aşağıdaki gibidir:

CSD_n = Kurumsal sosyal raporlama puanı

n = Her bir şirket için toplam kalem sayısı, $n = 35$

I_n = Eğer kalem (ifade) açıklanmışsa 1, açıklanmamışsa 0

Öncelikle her bir şirket için ağırlıklandırılmamış kurumsal sosyal sorumluluk raporlama puanı (CSD_n) hesaplanmış olup, akabinde de bu rakam toplam kalem sayısı olan 35'e bölünerek (CSR_n) endeksi hesaplanmaktadır. Çalışmada bağımsız değişken olarak yönetim kurulundaki bağımsız üye oranı (BIND), kurumsal sahiplik oranı (OWN) kullanılmıştır. Kontrol değişkenleri olarak da net karlılık (PRF), finansal kaldıraç (LEV), sektör (IND), şirket büyüklüğü (SIZ) ve şirket yaşı (AGE) kullanılmıştır.

3.3. Yöntem ve Model

Çalışmada yöntem olarak çoklu regresyon analizi kullanılmıştır. SPSS paket programında yararlanılarak, geriye dönük eleme yöntemi kullanılarak analiz gerçekleştirilmiştir. Geriye dönük eleme

yönteminde tüm değişkenler analize bir bütün olarak dahil edilmekte ve adım adım anlamlılık düzeyinde en yüksek değişim olan değişken analizden çıkartılmaktadır. Böylece diğer değişkenlerle analiz yapılmaktadır.

Kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması endeksi ile şirketlerin karakteristik bilgileri arasındaki ilişkiyi içeren regresyon modeli aşağıdaki gibidir:

$$CSD_n = \beta_0 + \beta_1 BIND + \beta_2 OWN + \beta_3 PRF + \beta_4 LEV + \beta_5 IND + \beta_6 SIZ + \beta_7 AGE + \varepsilon$$

3.4. Bulgular ve Tartışma

3.4.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Analize dahil edilen değişkenlerle ilgili tanımlayıcı istatistik bilgileri Tablo 2’de sunulmuştur. Tabloya göre şirketlerin kurumsal sosyal sorumluluk endeksi minimum %40 iken maksimum %80 olduğu görülmektedir. Bu şirketlerin BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer aldığı göz önüne alındığında bu oranların düşük olduğu söylenebilir. Yönetim kurulundaki bağımsız üye oranı ortalama %11 civarındadır. Diğer bir ifadeyle kurul üyelerinin ¼’ü bağımsız üyedir. Analize dahil edilen şirketlerin hisselerinin ortalama %10’u kurumsal yatırımcıların elindedir. Bazı şirketlerin analiz yapıldığı dönemde zararı varken, ortalama %18 oranında karlılık söz konusudur. Bu endekste yer alan şirketlerin genel olarak yabancı kaynaklarla finansman yoluna gittiği söylenebilir. Ayrıca bu endekse dahil olan şirketlerden en küçük yaşa sahip olanı 9, en fazla yaşa sahip olanı da 92’dir.

Tablo 2: Tanımlayıcı İstatistikler

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
CSR	,40	,80	,67	,08
BIND	6,00	18,00	10,53	2,32
OWN	,00	,82	,10	,21
PRF	-,11	2,18	,18	,35
LEV	,28	,96	,67	,19
SIZ	19,44	26,65	23,38	1,73
AGE	9	92	53,24	20,32

3.4.2. Korelasyon Analizi

Çalışmada kullanılan değişkenler arasında çoklu bağlantı sorunu olup olmadığı korelasyon analizi ile incelenmiştir. Buna göre korelasyon katsayısı %80'in üzerinden olan değişkenler arasında çoklu bağlantı olduğu varsayılmaktadır (Terzi et al., 2016: 527). Değişkenler arasında çoklu bağlantı sorununun testinde kullanılan diğer bir kriter ise Variance Inflation Factor (VIF) değeridir. Bu değer 10'un altında olması halinde değişkenler arasında çoklu bağlantı olmadığı kabul edilmektedir (Albayrak, 2005: 110).

Tüm değişkenlerin korelasyon katsayıları %80'den yüksek ve VIF değeri 10'un altında olduğu için değişkenler arasında çoklu bağlantı sorunu olmadığı tespit edilmiştir. Tablo 3'te korelasyon analizi sonuçları sunulmuştur.

Tablo 3: Korelasyon Analiz Sonuçları

	CSR	BIND	OWN	PRF	LEV	IND	SIZ	AGE
CSR	1							
BIND	,178	1						
OWN	,043	,064	1					
PRF	^(*) -,386	,068	^(**) ,246	1				
LEV	-,001	-,114	,194	^(**) -,241	1			
IND	,069	,185	^(*) -,385	^(**) -,334	-,117	1		
SIZ	,152	,061	,145	-,062	^(*) ,303	^(*) -,367	1	
AGE	^(*) ,302	,116	^(**) ,220	^(*) -,315	^(**) ,241	^(*) -,335	,210	1

(*) Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

(**) Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Tablo 3 incelendiğinde kurumsal sosyal sorumluluk endeksi ile karlılık ve işletmenin yaş değişkenleri arasında ilişki olduğu görülmektedir. İşletmenin yaşı ile endeks arasında pozitif yönlü bir ilişki görülürken, karlılık ile endeks arasında negatif yönlü bir ilişki görülmektedir. Nitekim Naser & Hassan, (2013) yaptıkları çalışmada karlılık ile kurumsal sosyal sorumluluk raporlama endeksi arasında negatif yönlü bir ilişki tespit etmişlerdir. Juhmani (2014) ve Das et al. (2015) yaptıkları çalışmada yaş değişkeni ile kurumsal sosyal sorumluluk endeksi arasında anlamlı bir ilişki bulamamıştır. Ancak bu çalışmada bu iki değişken arasında bir ilişki olmasına karşın, ilişkinin yüksek düzeyde olmadığı tespit edilmiştir.

3.4.3. Regresyon Analizi

Geriye dönük regresyon analizi 5 adımda tamamlanmıştır. Yapılan analizde ilk adımda IND değişkeni, ikinci adımda OWN değişkeni, üçüncü adımda da SIZ değişkeni, dördüncü adımda da LEV değişkeni analizden çıkartılmış ve nihai model oluşturulmuştur. 4. Adımda oluşturulan nihai modele ilişkin bilgiler Tablo 4'te sunulmuştur.

Tablo 4: Regresyon Analiz Sonuçları

Variables	Expected Sign	Beta(β)	t	Sig.	VIF
BIND	+	,006	1,844	(**),069	1,026
PRF	+	-,080	-3,337	(*),001	1,124
AGE	+	,001	1,666	(**),099	1,134
Constant		,579	14,165	(*),000	
		R² =,22	Adj.R²=,19	F=7,664	Sig.=,000

(*) Significant at the 0.01 level.

(**) Significant at the 0.05 level.

Tablo 4 incelendiğinde oluşturulan modelin F istatistiği anlamlı bulunmuştur. Bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama oranı %22 civarında tespit edilmiştir. Bu oran Naser & Hassan, (2013) ve Das et al. (2015)'in yaptıkları çalışmalarda da düşük tespit edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda bağımsız yönetim kurulu üye oranı, karlılık ve şirket yaşı değişkenlerinin istatistiksel olarak anlamlı çıktığı tespit edilmiştir. Bu bulgulara göre H1, H3, ve H5 hipotezleri kabul edilmiş olup, diğerleri reddedilmiştir.

Kurumsal sosyal sorumluluk raporlama endeksi ile yönetim kurulundaki bağımsız üye oranı arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Buna göre bağımsız üye oranı arttıkça kurumsal sosyal sorumluluk endeks değeri artmaktadır. Haniffa & Cooke (2005), Das et al. (2015) yaptıkları çalışmada pozitif yönlü ilişki tespit etmiştir. Yönetim kurulunda bağımsız üye sayısı arttıkça şirket kurumsal sosyal sorumluluk kapsamındaki faaliyetleri açısından teşvik edilmekte, bu da şirketin kurumsal sosyal sorumluluk duyarlılığını arttırmaktadır.

Kurumsal sosyal sorumluluk ve şirket yaşı arasında pozitif ve anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, şirket yaşı arttıkça, kurumsal sosyal sorumluluk endeksinin değeri de artmaktadır. Juhmani (2014) çalışmasında pozitif bir korelasyon bulmuştur. Bununla birlikte, Das ve diğ. (2015) yaptıkları çalışmada olumsuz bir ilişki tespit etmişlerdir.

Kurumsal sosyal sorumluluk raporlama endeksi ile karlılık oranı arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki tespit edilmiştir. Buna göre karlılık oranı arttıkça kurumsal sosyal sorumluluk endeks değeri azalmaktadır. Naser & Hassan (2013) yaptığı çalışmada negatif yönlü bir ilişki tespit etmiş olmasına rağmen Haniffa & Cooke (2005), Das et al. (2015) yaptıkları çalışmada anlamlı ilişki tespit edememiştir.

4. Sonuç

Bu çalışmada BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde kayıtlı olan şirketler üzerinde kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının belirleyicileri üzerine bir araştırma yapılmıştır. Analize dahil edilen

şirketlerin kurumsal sosyal sorumluluk dereceleri belirlenerek, literatürde kullanılmış olan değişkenlerle analiz yapılmıştır. Elde edilen bulguların genel olarak literatürle uyumlu olduğu belirlenmiştir. Yapılan araştırma sonucunda Türkiye’de BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde kayıtlı şirketler için kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasında yönetim kurulundaki bağımsız üyelerin, karlılık ve şirket yaşının etkili olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan çalışmalar neticesinde Türkiye’de Sürdürülebilirlik Endeksinde işlem gören şirketlerin kurumsal sosyal sorumluluk raporlarında ortalama %67 oranında bilgilerin yer aldığı görülmektedir. Bu oran, Türkiye’de işletmelerin çevreye ve topluma daha duyarlı hale geldiğinin bir göstergesi olabilir.

Çalışmanın bazı kısıtları bulunmaktadır. Çalışmanın ilk kısmı, analiz döneminin 2014-2017 yılını kapsamaktadır. Bunun nedeni, Sürdürülebilirlik Endeksinin 2014 yılında Türkiye’de oluşturulmasıdır. Gelecek çalışmalarda daha uzun dönemlerle çalışılması sonuçların genelleştirilmesine anlamlı katkı yapacağı düşünülmektedir. Çalışmanın ikinci kısmı ise verilerin faaliyet raporları, sürdürülebilirlik raporları ve web sitelerinden elde edilmesidir. Şirketle ilgili bilgilerin gelecek çalışmalarda görsel ve yazılı medya organları ve araçları da kullanılarak teyit edilmesi veya toplanması daha yararlı bilgiler sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

Akkoyunlu, Gonca Şükriye ve Selma Kalyoncuoğlu, “İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Çalışmalarının Marka Algısı Üzerine Etkisinin Değerlendirilmesi”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Ekim 2014, Cilt: 7, Sayı: 3, s. 125-144.

Albayrak, Ali Sait, “Çoklu Doğrusal Bağlantı Halinde Enküçük Kareler Tekniğinin Alternatifi Yanlı Tahmin Teknikleri ve Bir Uygulama”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 2005, Cilt:1, Sayı: 1, s. 105-126.

Alparslan, Ajar ve Mehmet Aygün, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Firma Performansı”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2013, Cilt: 18, Sayı: 1, s. 435-448.

Arsad, Syahiza, Roshima Said, Haslinda Yusoff, Yusuf Haji-Othman, Rahayati Ahmad ve Kulliyah Muamalat, “The Relationship between Islamic Corporate Social Responsibility and Firm’s Performance: Empirical Evidence from Shari’ah Compliant Companies”, European Journal of Business and Management, 2014, Cilt: 6, Sayı: 36, s. 161-173.

Das, Sumon, Rob Dixon ve Amir Michael, “Corporate Social Responsibility Reporting: A Longitudinal Study of Listed Banking Companies in Bangladesh”, World Review of Business Research, Ocak 2015, Cilt: 5, Sayı: 1, s. 130-154.

Demir, Berna, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebe”, Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, Ağustos 2013, Cilt: 2, Sayı: 3, s. 225-233.

Erkman, Turhan ve Fatih Şahinoğlu, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Faaliyetlerine İlişkin Çalışan Algıları ile Örgütsel Bağlılığın Hizmet Sektöründe İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, 2012, Cilt: 33, Sayı: 2, s. 267-294.

Gao, Simon S., Saeed Heravi ve Jason Zezheng Xiao, “Determinants of Corporate Social and Environmental Reporting in Hong Kong: A Research Note”, Accounting Forum, 2005, Sayı: 29, s. 233-242.

Gör, Yusuf, Serkan Terzi ve İlker Kıymetli Şen, “Şeffaflık Açısından Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Finansal Raporlamanın Süresi Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul Örneği”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2016, Cilt: 18, Özel Sayı: 1, s. 673-705.

Haider, Mohammad Badrul, “An Overview of Corporate Social and Environmental Reporting (CSER) in Developing Countries”, *Issues in Social and Environmental Accounting*, Haziran 2010, Cilt: 4, Sayı: 1, s. 3-17.

Haniffa, R.M. ve T.E. Cooke, “The Impact of Culture and Governance on Corporate Social Reporting”, *Journal of Accounting and Public Policy*, 2005, Sayı: 24, s. 391-430.

Hossain, Mohammed ve Masrur Reaz, “The Determinants and Characteristics of Voluntary Disclosure by Indian Banking Companies”, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Temmuz 2007, Cilt: 14, Sayı: 5, s. 274-288.

Juhmani, Omar, “Determinants of Corporate Social and Environmental Disclosure on Websites: The Case of Bahrain”, *Universal Journal of Accounting and Finance*, 2014, Cilt: 2, Sayı: 4, s. 77-87.

Naser, Kamal ve Yousef Hassan, “Determinants of Corporate Social Responsibility Reporting: Evidence from an Emergency Economy”, *Journal of Contemporary Issues in Business Research*, 2013, Cilt: 2, Sayı: 3, s. 56-74.

Özgen, Ebru, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Çalışan Memnuniyetine Etkisi”, *D.Ü. Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2007, Sayı: 8, s. 1-6.

Rashid, Afzalur ve Sudhir C. Lodh, “The Influence of Ownership Structures and Board Practices on Corporate Social Disclosures in Bangladesh”, *Research in Accounting in Emerging Economies*, 2008, Sayı: 8, s. 211-237.

Terzi, Serkan, İlker Kıymetli Şen ve Bilal Solak, “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul’da Ampirik Bir Araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 2014, Cilt: 10, Sayı: 23, s. 191-206.

Terzi, Serkan, Metin Atmaca ve Begüm Öktem, “İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) Sınai Endeksi Örneği”, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Ocak 2016, Cilt: 12, Sayı: 45, s. 515-535.



Şadi ÇETİN

Oturum Başkanı

- Biz çok teşekkür ederiz. Hocam, hakikaten süresinden önce de tamamlayarak başta kaybettiğimiz süreyi kazanmamız konusunda bize yardımcı oldular.

Kurumsal, Sosyal Sorumluluk denince tabii anlıyoruz ki, artık rakamların ötesine gitmek lazım. Bu yeni nesil raporlamada, yeni anlayışlarda mutlaka içinde yaşadığımız topluma ve bu topraklardan kazandıklarımızı biraz da bu toplumla paylaşmaya, bu topraklarda paylaşmaya özen gösterilmesi gerektiğini anlıyoruz. Şimdi Hocamız dedi ki, bunu etkileyen, dört önemli faktör vardır; ekonomik, yasal, etik ve gönüllülük. Ekonomik ve yasal olan kısmında herhangi bir sıkıntı olacağını düşünmüyorum ama etik ve gönüllülük kısmında belki de toplum olarak biraz daha mesafe almamız gerekiyor bizden sonraki nesillere daha iyi bir düzen ve sistem bırakabilmek için.

Şimdi sırada Doçent Doktor İpek Türker, İstanbul Üniversitesinden. Hocam buyurun lütfen. Kendisi bize “Entegre Raporlamanın Denetimi” hakkında bilgi ve değerlendirmeler sunacaklar. Söz sırası sizde, buyurun Hocam...

ENTEĞRE RAPORLAMA VE DENETİM

Doç. Dr. İpek TÜRKER
İstanbul Üniversitesi

ÖZET

Paydaş teorisine paralel olarak gelişerek tüm finansal tabloları finansal olmayan bilgilerle bütünleştirip birleştiren entegre raporlama (tümleşik raporlama) kuşkusuz geleceğin raporlaması olarak kabul edilmektedir. Rapor kullanıcılarının çeşitlenmesi ve ihtiyaçlarının da farklılaşması sonucunda sadece finansal verileri içeren tablolar bazı stratejik yönetim kararlarının verilmesinde yeterli olmamaktadır. Finansal olmayan veriler önemi yönetim, pazarlama, üretim ve diğer birçok uygulamaya olan etkisi sebebiyle önemlidir. Finansal olmayan verilerin doğru ve güvenilir olarak raporlanması kamu güveninin tesisinde önemli yer tutar. Bu nedenle finansal verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğinin denetlenmesi kadar finansal olmayan verileri de kapsayan entegre raporların da doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak açısından denetlenmeleri büyük önem taşımaktadır. Bu çalışma, muhasebe meslek mensuplarının finansal ve finansal olmayan verilerin oluşturdukları entegre raporların doğruluklarını ve güvenilirliklerini denetlemede hangi yöntemlere yönelmesi gerektiğini içermektedir. Bu bağlamda uluslararası entegre raporlamanın denetimiyle ilgili yapılan çalışmalar ve düzenleme tasarımları incelen-

rek mevcut entegre raporlama yapan şirketlerin denetim raporları irdelenecektir.

GİRİŞ

İktisat biliminin temelini oluşturan, toplumun neyi, nasıl ve kim için üreteceği⁷ soruları zaman içinde doğal kaynakların kıt, insan ihtiyaçlarının sonsuz olması denklemi ile birleşerek çoğu zaman söz konusu kıt kaynakların nasıl sağlanacağı sorunu üzerinde yoğunlaştırmıştır. Öyle ki bu sorunun çözümü kimi zaman barış içinde ekonomik faaliyetler ile çözülürken, kimi zaman da ülkeler arasında savaşa yol açmıştır. Zaman içinde ekonomik faaliyetlere veya savaşa konu olan birçok doğal kaynak önemli ölçüde azalmış ve bazı kaynaklar ise tamamen tükenme tehlikesi ile karşı karşıya kalmaktadır. Doğal kaynakların azalmaması için yerine konması yoluna gidilse de küresel ısınma ve iklim değişiklikleri gibi doğal yaşamı ciddi tehlikeye sokan durumları değiştirmek için yeni yeni girişimlerde bulunmaktadır.

Çok değil, bundan beş yıl öncesine kadar dört mevsimin dozunda yaşandığı ülkemizde, son iki yılda mevsimlerde gözle görülür dramatik bir değişiklik yaşanmıştır. Artan orman yangınları, seller, tropikal iklimin olmadığı ülkemizin iç denizlerinde karşılaşılan hortumlar, metropollerde mevsim normalleri dışında dolunun yağması global ısınmanın bir sonucudur. Doğanın değişmesi, insanın ilerlemesine paralel olarak doğal hızında ilerlerken son yıllarda bu değişimin ivmesi hızla artmaktadır. Öyle ki, bu hızlı değişimin ekonomik zararlarına Ağustos 2018’de Türkiye’nin Ordu ilinde yaşanan ve fındık hasadının nerdeyse tamamının yok

7 David BEGG; Stanley FISCHER; Rudiger DORNBUSCH; Economics, fourth edition, Mc. Graw-Hill, 1994, s.2

örnek olarak gösterilebilir. 1911’den günümüze kadar olan ısı değişiklikleri ve yağışlardaki değişiklikler mevsim normallerinden farklılaşmaktadır⁸. Küresel ısınmanın sebep olduğu sonuçlar çeşitli bilimsel ve doğayı korumaya yönelik kuruluşların internet sitelerinden ulaşılmaktadır⁹. Peki durum insanoğlu için bu kadar mı vahimdir? Çocuklarımızı ve torunlarımız, birçok bilim kurgu film ya da romanda rastlanan insanoğlunun kendi sonunu kendi eliyle hazırladığı doğal afetler sonunda distoptik düzenlerin kurulduğu bir yaşam mı beklemekte?

Bu endişeler ve bu sorular, 1960’lı yıllarda işletmelerden çıkar bekleyen grupları kapsayan paydaşlık yaklaşımında incelenmeye başlanmıştır.¹⁰ 1970’li yıllarda, paydaşları bilgilendirmek amacıyla yapılan çalışmalardan birisi, İngiltere’de İşletmelerde Faaliyet Raporlarının içeriği ile ilgili geliştirilen kavramsal çerçevedir.¹¹ Benzer çalışmaların ülkemizde de 1977 yılından itibaren başladığı görülmektedir. 1977 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği tarafından düzenlenen, İşletmelerde Faaliyet Rapor-

8 <http://web2.boun.edu.tr/meteoroloji/veri.php>

9 Bkz. <https://www.worldwildlife.org/threats/effects-of-climate-change>, <https://www.ucsusa.org/our-work/global-warming/science-and-impacts/global-warming-impacts#.W2xE7ugzba8>, <https://www.livescience.com/topics/global-warming>

10 Paydaşlık teorisi, bkz. Fatmanur Ertuğrul “Paydaş Teorisi ve İşletmelerin paydaşları ile ilişkilerinin yönetimi” Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Temmuz-Aralık 2008, Sayı: 31 ss.199-233; Bilçin TAK, İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları ve Paydaş Grupları İle İlişkilerinin Yönetimi, Beta Yayınları, Kasım 2009

11 Bu konuda daha detaylı bilgi için bkz. A discussion paper published for comment by the Accounting Standards Steering Committees, “The Corporate Report”, 1975; Masum Türker; “Faaliyet Raporlarında Yer Alması Gereken Tablolara ve Gerçekleşmeler” Muhasebe Enstitüsü Dergisi Yıl:4; Sayı :13 Ağustos 1978. Bu makale, 24-25 Mayıs 1978 tarihlerinde İstanbul Intercontinental Otelinde düzenlenen Faaliyet Raporları Seminerinde Sunulmuştur.

ları Semineri'nde bilgi alma hakkı, faaliyet raporlarında yer alması gereken finansal ve finansal olmayan bilgiler tartışılmıştır.¹² Finansal olmayan bilgilerle ilgili olarak finansal bilgiler dışında işletmelerin faaliyet raporlarında yer alacak bilgilere yer verilirken bu amaçla geliştirilen katma değer tablosu önerisinde, sosyal sorumluluk bağlamında katlanılan değerlere yer verilmiştir.¹³

Doğal kaynaklar tükenmeden, sürdürülebilir yaklaşımlar ile bu vahim sonuçlar önlenir. Küresel anlamda, atılan en göze çarpıcı adım 1987 yılında Birleşmiş Milletler Brundtland Komisyonu tarafından “gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılayabilme yetisini ödün vermeden, günümüz neslinin ihtiyaçlarını karşılaması” olarak yapılan sürdürülebilir gelişmenin tanımı¹⁴, 1992 yılında Rio'da ülkeler arası yapılan Dünya Zirvesidir. Rio +5, Rio+10, Rio +20 ve en son olarak 25-27 Eylül 2015 Tarihlerinde gerçekleşen New York zirvesidir¹⁵. Buna ek olarak, 1988 yılında Roma şehrinde 10 ülkeden, bir araya gelen bilim adamları, eğitimciler, ekonomistler, sanayiciler ile ulusal ve uluslararası devlet görevlilerinden oluşan 30 kişilik grup birkaç oturum sonrasında “insanlığı tehdit eden sorunlar projesi” hazırlanması kararlaştırılmıştır. Bu amaçla kurulan araştırma ekibi dünyada, ekonomik büyümeyi belirleyen ve bunun sonucu olarak da onu sınırlayan, nüfus, tarımsal üretim, doğal kaynaklar, sanayi üretimi ve ekolojik çevrenin kirlenmesi ve bozulması gibi beş temel ögenin in-

12 Seminer bildileri için bkz. İ.Ü. İşletme Fakültesi Muahsebe Enstitüsü Dergisi Yıl : 4 Sayı: 13, Ağustos 1978.

13 Daha fazla bilgi için bkz. Türker, a.g.e.

14 Information for Better Markets Sustainability: the role of accountants, Institute of Chartered Accountants in England & Wales, Ekim 2004, s.7 (www.icaew.co.uk/bettermarkets)

15 <https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/summit>

celenmesini kararlaştırıldı.¹⁶ Dünyada gerçekleşen bu faaliyetler sonucu insanoğlunun doğa ile ilgili olan karmaşık ilişkisini anlamak ve bunu tersine çevirerek doğal kaynakları elde etme ve dağıtımı zorlu bir iş olduğundan toplumun tüm kesimlerinin; iş dünyası ve muhasebe dünyası dâhil olmak üzere, ortak çabası ile gerçekleşmesi gerektiği gayet açık ve nettir¹⁷. Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Prensiplerinden biri olan Sosyal Sorumluluk İlkesi çerçevesinde, işletmelerin sürdürülebilirliklerinin en önemli güvencesi ve çıktısı hiç şüphesiz Finansal Raporların içinde yer almayan ancak Finansal Raporları ve kararları önemli ölçüde etkileyerek işletmelerin değerlerine değer katan Entegre Raporlama başka bir deyişle Tümüleşik Raporlamadır¹⁸.

21. yüzyılda hayat mücadelesinin yerini bir değerler mücadelesine bırakmaktadır¹⁹. İşletmeler faaliyet konuları gereği sürdürülebilir yaklaşımlar çerçevesinde çeşitli sosyal sorumluluk faaliyetlerinde bulunmaktadırlar. Çeşitli çevreyi koruma düzenlemeleri (yeşil yasalar) ile üretim sürecinin ve atıklarının doğaya zarar vermemesi sağlanırken, işletmelerin kurumsal yönetim yapılaşması esnasında sosyal farkındalık ile birçok sürdürülebilir yaklaşımları işletmelerin alışkanlıkları ve parçaları olarak tekrar yapılandır-

16 Bu konuda yapılan çalışmalar için bkz. Donella H Meadows, Dennis L. Meadows, Jorgen Randers; William W. Behrens III; Ekonomik Büyümenin Sınırları, İstanbul Üniversitesi Yayını No : 2452, İşletme Fakültesi Yayını No: 81, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını No: 37.y. 1978

17 Rob GRAY; Markus, J. MILNE, "Sustainability Reporting : Who's Kidding Whom?", [http:// www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/researchresources/dps-sustain-whoskidding.html](http://www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/researchresources/dps-sustain-whoskidding.html)

18 Serhat YANIK – İpek TÜRKER; "SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VE SOSYAL SORUMLULUK RAPORLAMASINDAKİ GELİŞMELER (TÜMLEŞİK RAPORLAMA)", İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No: 47, (Ekim 2012, ss.291-308

19 Richard Barrett, Değer Odaklı Kurumlar, Özgür Çalışanlar, Kârlı Şirketler, 2014, s.16

mışlardır. Entegre Raporlama için birçok tanım yapılmaktadır. Ancak bu tanımları içinde hiç şüphesiz Uluslararası Entegre Raporlama Konseyinin (IIRC- International Integrated Reporting Council) yapmış olduğu “*daha çok raporlama değil, aksine daha az ile daha kaliteli bilgi sunma*”²⁰ tanımını göze çarpmaktadır.

1. ENTEGRE RAPORLAMAYA DUYULAN İHTİYAÇ :

1990’lı yıllardan itibaren çevre kirliliği, iklim değişiklikleri gibi çeşitli ekolojik konulara duyarlı aktivistlerin yapmış oldukları eylemler sonucu işletmeler, bu konularda yaptıkları harcamalar yanı sıra, çevre ve doğayı koruma konusunda daha duyarlı olduklarını paylaşma ihtiyacı duymuşlardır. Diğer taraftan işletmelerin gerek yoksulluk gibi ekonomik nedenlerle ortaya çıkan yaşamsal ihtiyaçların giderilmesinde, yeterli olanaklara sahip olmayan kesimlerin ihtiyaçları olan kütüphane, müze, bakımevi ve barınak gibi ihtiyaçların işletmeler tarafından katkıda bulunarak desteklenmesi veya giderilmesi gündeme gelmiştir. Gerek çevre-doğa gerek sosyal faaliyetlere ilişkin performansların paydaşlara raporlanması önem kazanmıştır. Bu performanslar işletmelerin finansal olarak yaratmış oldukları değerlere, finansal olmayan getirilerle değer ve itibar kazandırmıştır. Toplumdan gelen isteklerin yerine getirilmesi amacıyla başlatılan faaliyetlerin raporlanması, günümüzde işletmelerin Çevresel Sürdürülebilirlik, Sosyal Sürdürülebilirlik ve nihayetinde Ekonomik Sürdürülebilirliğini kapsayan kurumsal yönetim stratejisine dönüşmüştür. Bu strateji, Çevresel-Sosyal-Ekonomik performansların bir arada, ölçülmesini gerektirmiştir. Bu gereklilik entegre raporlama ve entegre rapor ile giderilmektedir.

20 Creating Value, CFO Leadershin in <IR>, <http://integretatedreporting.org>

Bir entegre raporun temel işlevi, finansal yatırımcıya işletmenin zaman içinde değerleri *nasıl* yarattığını açıklamaktır.²¹ Entegre Rapor, aynı zamanda işletme paydaşlarının, yani çalışanları, müşterileri, tedarikçileri, iş ortakları, yerel halk, yasa koyucu ve düzenleyiciler ile devletin, işletmenin değer yaratma kabiliyeti ile ilgililerin faydalandıkları bir rapordur.²² Entegre Rapor, başta yatırımcılar olmak üzere bir kuruluşun tüm paydaşlarına kuruluşa ilişkin bütüncül bir bakış açısı sunarak daha iyi kararlar almalarına yardımcı olmayı amaçlar.²³ Entegre Raporlamanın yeni bir faaliyet rapor türü veya sürdürülebilir rapor türü olmadığı üzerinde durmak gerekmektedir²⁴. Entegre Raporlama aslında kurumsal raporlamanın gelişmiş hali olup, işletmelerin değer yaratma sürecinde sadece finansal bilginin değil, aynı zamanda finansal olmayan bilginin de yaratılan değere sağladığı katma değer yer aldığı ve entegre düşünme yapısının işletmelerin yönetim stratejilerine yerleştirme zorunda bırakan kurumsal yaklaşımdır. Bu yaklaşım, işletmelerde yaratılan katma değerden paydaşlar yanı sıra, çevre-doğa ve sosyal sorumluluk bağlamında verilen payların dağılımının gösterilmesini de kapsamaktadır.

2. ENTEGRE RAPORLAMANIN ÜÇ AYAĞI

Muhasebe teorisinin temel varsayımlarından biri olan “Süreklilik” varsayımı işletmelerin sonsuz yaşamları olduğunu kabul et-

21 <IR> FrameWork, www.integratedreporting.org

22 <IR> FrameWork, www.integratedreporting.org

23 Güler Aras, Gaye Uğur Sarioğlu, Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem : Entegre Raporlama, TÜSİAD Yayın No:T/2015,10-567, 2015, s.17

24 Bu konuya ilişkin daha detaylı bilgi için bkz. 2013 yılı IIRC CEO’su Paul Druckman röportajı – Integrated Reporting – what it is – and is not : an interview with Paul Druckman.<https://drcaroladams.net/integrated-reporting-what-it-is-and-is-not-an-interview-with-paul-druckman/>

mektedir. Bir işletmenin uzun vadeli sürekliliğini devam ettirebilmesi için tüm paydaşları ile ilişkilerinin iyi düzenlenmesi ve yönetilmesi gerekmektedir²⁵. İşletmelerin süreklilikleri yani sürdürülebilirlikleri üç temel başlık altında toplanmaktadır. Çeşitli otoritelerin kabul ettikleri ve raporladıkları başlıklar şunlardır:

❖ Çevresel Sürdürülebilirlik

❖ Ekonomik Sürdürülebilirlik

❖ Sosyal Sürdürülebilirlik

Çevresel sürdürülebilirlik, ekolojik anlamda çevreye olan duyarlılık ile, ekonomik sürdürülebilirlik, kurumsal yönetim, stratejik yönetim, tedarik zinciri gibi işletme kararlarını kapsarken, sosyal sürdürülebilirlik ise kurumsal anlamda yapılan hayırseverlik, işgücü uygulamaları gibi toplumsal konuları kapsamaktadır²⁶.

İşletmelerin yayınladıkları finansal raporlar, paydaşlık teorisi çerçevesinde tek başına işletme ilgililerinin gerek işletme içinde gerekse işletme dışında ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Yatırımcılar ve toplumun beklentilerinin değişmesi ve finansal verilerin yanı sıra finansal olmayan verilerin ve toplumsal çevresel faaliyetlerin karar mekanizmalarında etkin olmaya başlaması ile birlikte işletmelerin Pazar değerinde de farklılıklar ortaya çıkma-

25 Daha fazla bilgi için bkz. İpek Türker – Zafer Sayar “The Relationship Between Integrated Reporting and Financial Reporting”, Management Studies, July 2014, Vol.2, No.7 pg.465-478

26 Bkz. Thomas L.WHEELEN – J.David HUNGER “Strateji Yönetim ve İşletme Politikası – Global Sürdürülebilirliğe Doğru”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayın No : 40 s.76 vd.

ya başlamıştır.²⁷ Bir işletme değer yaratırken, yarattığı değerler salt ekonomik değerler olmayıp, çevresel ve sosyal anlamda da değerler yaratmaktadır. Bu konuda özellikle Dünya Muhasebe Federasyonunun (IFAC), İşletmelerin Finans Müdürleri için “Finansal Merkezli” den “Entegre (Tümleşik)” düşünmeye yönelik önerisi şu şekildedir.²⁸

- ❖ **Bağlantılı:** Finans yöneticisi ve merkezinin, insan-süreç-sistem taraflarının daha iyi bağlantılı olduğunu garanti etmeleri.
- ❖ **Dış Değer Odağı:** Değerler yaratılırken veya yok edilirken, bir dış odak kritik bir başlangıç ve bağlantı noktasıdır. Finans ekibi, iş trendleri, ürünlerin sosyal çevre üzerindeki etkisi ve paydaş görüşleri gibi birçok veriyi analiz edebilir.
- ❖ **Entegre (Bir Bütün Olarak) Planlama:** Bir dış değer odağından elde edilen bilgi, entegre planlamanın temelini oluşturmaktadır. Bu kısa dönem, orta dönem ve uzun dönem değer yaratmaya etki eden önemli durumları/olayları tespit edip yönetmeyi kapsamaktadır. Bir bütün olarak planlama yönetim kurulu, üst düzey ve diğer yöneticilerin karar verme sürecinde önemli risk ve getirilerin farkında olarak inisiyatif kullanmaya yönelir.
- ❖ **Etkin Yönetim ve Gözetim:** Finans yöneticisi ve ekibi, organizasyonun diğer bölümlerine finansal olmayan veri arşivlerini nasıl finansal veride olduğu gibi kaliteli ve güvenilir şekilde oluşturmaları üzerinde eğitimler verebilir.

27 Bülent YILMAZ- Murat ATİK – Ahmet OKYAY “Geleceğin Raporlama Sistemi : Entegre Raporlama”, Muhasebe ve Denetim Bakış, Yıl: 17, Sayı : 52, Ağustos 2017, s.108-95,s.99, vd.

28 Creating Value, CFO Leadershin in <IR>, <http://integretatedreporting.org>

❖ **Entegre (Bir Bütün Olarak) İletişim:** Finans yöneticisi ve finans organizasyonu, sermayenin raporlama dönemi ve performans yönetiminde güvenilir olması ile daha entegre bir ortam oluşmasında fark edilir bir rol oynamaktadır. Bir bütün olarak düşünme, iç karar verme mekanizmalarını birbirine bağlayarak, daha çok açıklama yerine daha iyi açıklama olmalıdır.

Entegre Raporlama olgusunun temelini oluşturan Entegre Düşünce Yapısı, işletmelerin kendilerini sadece sürdürülebilir faaliyetlerle sınırlandırmak yerine, sürdürülebilir olmaya yönlendirmektedir. Entegre raporlamanın hedefi başka bir deyişle, dışsallığın içselleştirilmesi olarak da tanımlanabilir.²⁹

Entegre Raporlamada, işletmelerin, üç boyutta sürdürülebilirlik performanslarının, ölçülmesi gerekmektedir. Bu ölçümlemede, üç yaklaşım söz konusudur, birinci yaklaşım karbon salımı, sera gazları, su, enerji ve diğer doğal kaynakların hammadde olarak kullanımı esnasında, ekolojik çevrenin etkilenmemesi amacıyla katlanılan maliyetlerdir. Aynı durum, sosyal sorumluluk amacıyla yapılan yardımlar ve üstlenilen organizasyonlar ile yaratılan toplumsal değerler için katlanılan maliyetler.

İkinci yaklaşım ile, gerek ekolojik çevre ve doğanın korunması, gerek toplumsal değerlere zarar vermemek amacıyla vazgeçilen gelirlerin ölçülmesi, diğer bir deyişle ekolojik çevre ve sosyal sorumluluk adına yapılan tercihlerden kaynaklanan batık maliyetlerin hesaplanmasıdır.

29 İzel Levi Çoşkun – Finansal Olmayan Verilerin Değeri Hızla Artıyor – Meslekli Yazıları, Dünya Gazetesi, Nisan 8,2015

Üçüncü yaklaşım ise gerek doğanın ve çevrenin korunması gerek sosyal sorumluluk sebebiyle katlanılan maliyetler veya vaz geçilen gelirlerin hesaplanamaması durumunda bunlara bir değer biçilmesidir. Bu üç yaklaşımın dışında, paydaşların bilinmeyen beklentilerin raporlara katılması mümkün değildir. Entegre Raporlamada, bu üç yaklaşımla elde edilen veriler, birlikte kullanılır. Entegre Raporlama kapsamında yer alan finansal bilgiler ile finansal olmayan bilgiler arasında bağlantı kurulmaya çalışılması yerine, finansal olan bilgi ile finansal olmayan bilgi entegre olarak üretilmelidir.

Entegre düşünceye dayanarak entegre raporlama yapan şirketler, yatırımcıların tercihlerinde öncelikli olarak yer tutmaya başlamışlardır. Cüzdanın paylaşımından ziyade, kalbin paylaşımı sloganı ile özdeşleştirilen ve Sevgi Şirketleri olarak adlandırılan, şirketler üzerinde yapılan bir çalışmada, bu şirketler diğer şirketlere oranla daha başarılı oldukları tespit edilmiştir.³⁰ Sevgi Odaklı işletmeler aynı zamanda Değer-Odaklı işletmelerdir. Değerler, herhangi bir zamanda en önemli olarak kabul edilenleri ifade ettiklerinden, sabit değildirler.³¹ Finansal olmayan değerler, bireysel değerler, sosyal ilişki değerleri, kurumsal değer ve toplumsal değer olmak üzere dört ana başlıkta incelenebilir.³² Sevgi Şirketleri paydaş odaklı kararları alırken, aldıkları kararların paydaşları nasıl etkileyeceğini düşünerek karar alırlar.³³ Sevgi Şirketleri olarak gruplanan bu şirketler aşağıdaki tabloda yer almaktadır³⁴:

30 Barrett, a.g.e., s.67

31 Barrett, a.g.e, s.44

32 Barrett, a.g.e., s.150

33 Barrett, a.g.e. s.79

34 Barrett, A.g.e.s. 318



Amazon.com Inc.	Johnson & Johnson
Best Buy Co Inc.	Jordan's Furniture
BMW	L.L.Bean
CarMax Inc.	New Balance
Caterpillar Inc.	Patagonia
Commerce Bankshares Inc.	Progressive Insurance REI
Container Store	Southwest Airlines Co.
Costco Wholesale Corporation	Starbucks Corporation
eBay Inc.	Timberland Inc.
Google Inc.Class A.	Toyota Motor Corp.
Harley-Davidson Inc.	Trader Joe's.
Honda Motor Co.	UPS Inc.
IDEO	Wegmans
IKEA	Whole Foods Markets, Inc.
Jet Blue	

Kaynak : Richard Barrett, Değer Odaklı Kurumlar, Özgür Çalışanlar, Kârlı Şirketler, 2014, Ek 5. s.318

3. ENEGRE RAPORLAMANNIN DENETİMİ

İşletmelerin sürekliliklerini değerlendirmek sadece işletme yönetim kurallarının değil, bağımsız denetçilerin de sorumlu olduğu bir alandır. Bir işletmede, sağlıklı bir kurumsal yönetim yapısının oluşumunda önemli bir rolü olan bağımsız denetimin asıl amacı; paydaşların işletme ile ilgili kararların girdi olarak kullandıkları temel finansal raporların güvenilirliğini sağlamaktır. Ancak, günümüzde gerek bağımsız denetim metodolojisinde risk esaslı denetime geçilmiş olması, gerekse klasik finansal raporlamanın işletme ile ilgili karar alıcıları yeterince tatmin edememesi, de-

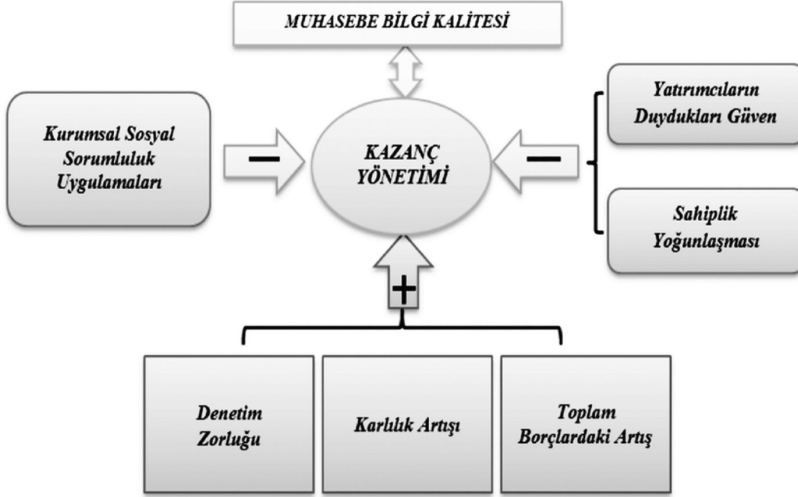
netim raporlarında niteliksel bilgilerin ve işletmelerin geleceğine yönelik bilgilerin de kullanıcılarla paylaşılması ihtiyacı, bağımsız denetim değerinin artmasına yol açmıştır³⁵.

Gelişmiş dünyada entegre raporlama konusunda genel bir eğilim ve standardizasyon yaşanmaya başlamışken, ülkemiz şirketler dünyasında da yakın bir gelecekte bu gelişmelerden gerek bireysel gerek düzenleme anlamında etkilenmeler kaçınılmaz olacaktır.³⁶

Üçlü raporlama yani sürdürülebilirlik raporlaması beraberinde finansal olmayan bilginin ne kadar güvenilir olduğu sorusunu getirmektedir. Mali Kâr için tam tasdik, Ticari Kâr için bağımsız denetim, mali kontrol ve yönetim için faaliyet denetimi gibi farklı denetim faaliyetleriyle işletmelerin finansal verileri ve belli bir ölçüde finansal olmayan ancak somut verileri denetlenmekte ve güvence hizmetleri alınmaktadır. Finansal olmayan verilerin nasıl denetleneceği ise özellikle işletmelerin sektörleri, faaliyet konuları, büyüklükleri, yapılarındaki farklılıklar ile sürdürülebilir politikalarındaki farklılıklar sebebiyle karmaşıklaşmaktadır. İşletmelerin kazanç yöntemlerine ilişkin olan bir araştırmada Uğur-Yazan, muhasebe bilgi kalitesinin artmasına büyük etkisi olan kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının sadece işletme açısından değil aynı zamanda topluma ve doğal çevreye olan olumsuz etkilerinin de giderilmesine yönelik bir bilinç oluşturması gerektiğini vurgularken, denetimin zorluğunu kazanç yöntemiyle şu şekilde ilişkilendirmiştir:

35 Şaban Uzay; "Sürdürülebilir Gelişme Bakımından Denetimin Önemi", Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi, KGK Yayını, ss.183-147 Ankara 2017, s.149

36 Sevgi Aydın – Entegre Raporlama, Türkmen Kitabevi, 2015, s.55



Kaynak: Uğur Kaya; Ömer Yazan “Kurumsal Sosyal Sorumluluk – Kazanç Yönetimi ve Finansal Performans İlişkisi” Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl : 17, Sayı: 51; Nisan 2017, s-15-40, s.34

Yukarıdaki şekil ile paydaşlık teorisini birleştirecek, kazanç yöntemini değer yaratmak olarak genişletirsek, işletmelerin yarattıkları değerlerde finansal olmayan bilgi ve verilerin kullanılması, kurumsal sosyal sorumluluk düşünce sistemini karar verme mekanizmalarında kullanma sıklıkları bu bilginin denetimini zorlaştırmaktadır. Yani, finansal olmayan bilgi ile finansal bilgi ne kadar iç içe geçmiş ise bu bilginin güvenilirliği için denetim hizmetleri o kadar zorlaşmaktadır. Bu zorlaşmanın sebebi tüm işletmelere uygulanabilecek tek bir metodoloji kullanmak neredeyse imkansızdır³⁷.

37 Tudor Oprisor, “Auditing Integrated Reports : Are There Solutions to This Puzzle?” 16th Annual Conference on Finance and Accounting, ACFA Prague 2015, 29th May 2015, www.elsevier.com/locate/procedia, Procedia Economics and Finance 25 (2015) 87-95

Finansal verilerin denetiminden yola çıkarsak, paydaşların işletmelerin entegre raporlarındaki verilere güvenerek karar alabilmeleri³⁸ için bu verilerin güvenilir olması ve sürdürülebilir yani entegre düşünce yapısı ile üretilmeleri gerekmektedir³⁹. ACCA Think Ahead dergisi için, Mervyn King'in önsözünde yayımlanan Warren Maroun ve Jill Atkins'in Entegre Raporlamanın Güney Afrika'daki ilk uygulamalarında bilginin güvenilirliğinin karşılaştığı zorluklara ilişkin araştırmasında şu sonuca varmaktadırlar:

Hangi Bilgilere Güvence Verilebilir?		
Finansal Tablolar	Kantitatif Kurumsal Yönetim Bilgileri	Açılış ve Kapanıştaki Çalışan Sayısının Eşleşmesi
Müşteri Sipariş Tutarları	Ölümlerle Sonuçlanan İş Kazalarının Sayısı	Su Kullanımı
İş Güvencesi İstatistikleri	Karbon Emilimi	Su Kaynakları
Hangi Bilgilere Güvence Verilemez?		
Raporların Temelini Oluşturan Entegre Düşünce	Kalitatif Kurumsal Yönetim Bilgileri	Üçlü Raporlamanın Yeterliliği
Performans Anahtarları Dahil, Strateji Bölümü	Yönetimin Riske Karşı Görüşü	Sürdürülebilir ve Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Raporlanması
İleriye Dönük Bilgi	İşletmenin Gidişatına İlişkin Yönetimin Görüşü ve Her Türlü Yönetim Yorumu	İşletmenin Kurumsal Misyonu

Kaynak: Warren Maroun; Jill Atkins “The Challenges of Assuring Integrated Reports : Vies from the South African Auditing Community” Think Ahead ACCA

38 Sürdürülebilir Finans : Daha Yeşil ve daha açık ekonomi için yol haritası, Türmob International Haber, Yıl: 11, Sayı : 45, Mayıs 2018, s.3

39 Marianne Bradford, Julia B.Earp and Paul F.Williams “Understanding sustainability for socially responsible investing and reporting” Journal of Capital Markets Studies, Volume 1 Number 1 2017, p.10-35, p.27

Bu araştırmada dikkati çeken denetim firmalarının güvence hizmetlerinin dışında kalan bilgilerin aslında faaliyet denetiminin kaynağını oluşturduğudur. Öyle ki finansal tablo denetiminin kuşkusuz önemli veri kaynağı olan iç kontrol sisteminin daha da dinamikleşmesi ve iç denetimin yönetim kararlarında daha proaktif bir rol oynaması kaçınılmazdır⁴⁰.

Entegre Raporlamada, işletmelerin kurumsallaşması önemli bir yer tutmaktadır. Kurumsallaşma, bir işletmenin kişilerden bağımsız olarak, kurallara, standartlara, prosedürlere sahip olması, değişen çevre koşullarını takip eden sistemleri kurması ve gelişmelere uygun olarak örgütsel yapısını oluşturması, kendisine özgü iletişim ve iş yapma yöntemlerini kültür haline getirmesi ve böylece diğer işletmelerden farklı ve ayırt edici bir kimliğe bürünmesi, sosyal ihtiyaç ve baskıların bir sonucu olarak duyarlı ve esnek bir organizma haline gelmesi sürecidir.⁴¹

Entegre Raporlamanın denetiminde, finansal bilgilerin elde edilmesi ve bu bilgilere güvence verilmesi işletmenin bütünlüğünün bağımsız denetime tabi olması nedeniyle kolaydır. Ancak finansal olmayan bilgilerin doğruluğu hakkında güvence vermek, daha evvel belirtildiği üzere bir kısım bilgiler için kolayken bir kısım bilgiler için kolay değildir. İşletmenin paydaşlar işletmeye olan güvenlerini sürdürmeleri için entegre raporlamada yer alan bilgilerin ve taahhütlerin, sağlıklı, gerçeği yansıtan, şeffaf ve doğru olduğunu öğrenmek isterler. Bu istek, işletmelerinin çoğunluğunun

40 Sean Stein Smith, Integrated Reporting & the Future of Audit, Journal of Accounting and Finance Vol. 16(1) 2016 p. 140-145.

41 Ali Altuğ Biçer, “Bağımsız Denetimin İşletmelerin Büyümesinde ve Kurumsallaşmasındaki Rolü” Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi, KGK Yayını, ss. 211-234, Ankara, 2017, s.219

topluma sağladığı katkıları açıklarken, toplumu olumsuz etkiledikleri konuları veya gelecekte bu olumsuzlukların giderilmesi için gösterilmesi gereken gayreti açıklamazlar. Bu durum, işletmelerin şeffaflığı sağlanırken en önemli diğer ögesi olan hesap verebilirlik gerçek bir şekilde sorumluluk faaliyetlerini kapsamadan raporlama yapıldığı için, sağlanamamaktadır. Başka bir deyişle, işletmeler sosyal ve çevre-doğal yapıyı etkileyen olumsuz etkilerin göz ardı edilmektedir. Bu durum, 570 No'lu Bağımsız Denetim Standardına uygun olmayan bir güvencenin oluşturulmasına neden olmaktadır. Bugüne kadar yapılan incelemelerde entegre raporlamayla ilgili denetim raporlarında tam güvence verilememesi nedeniyle işletmelerin sürdürülebilirlik açısından değerlendirilmesi sağlanamamaktadır. Çünkü entegre raporlamayı kapsayan denetim raporlarından finansal olmayan bilgiler yalnız ölçülebilen performanslara yer vermekte, ölçülemeyenler dikkate alınamamaktadır. Bu gerçek nedeniyle finansal olmayan bilgiler için denetim standartları geliştirilmeye çalışılmakta; ancak, yalnız 3410 no'lu Güvence Denetim Standardı Sera Gazlı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri için standart geliştirilebilmiştir.

Uygulamada, Entegre Raporlamayı kapsayan denetim raporları incelendiğinde bağımsız denetim raporlarında büyük yer verilmediği ancak, denetim raporlarının ekindeki dipnotlarında sürdürülebilir performans verileri altında metodoloji geliştirilmeye çalışıldığı ve çoğunluğu faaliyet raporlarında yer alan finansal olmayan konular hakkında teyit niteliğinde bilgi konulmaktadır. Bu konuda, örnek olarak Borsa İstanbul'un 2017 yılı bağımsız denetim raporunu hazırlayan KPMG "sürdürülebilirlik performans verileri" başlığı altında entegre raporlama ile ilgili bilgileri aşağıdaki gibi vermektedir. Bu bilgiler incelendiğinde, 1977 yılında

“Katma Değer Tablosu” olarak tartışılmış olan tablodaki dağılımı “Üretilen Ekonomik Değer” adı altında topladığını; ayrıca, çevresel performans verileri ile sosyal performans verileri başta olmak üzere faaliyet raporunda yer alan finansal olmayan bilgiler ile raporda GRI/G4 endeksi temel bilgilerini vermektedir⁴².

Deloitte, Argüden Yönetişim Akademisi’nin 2015 tarihli faaliyetleriyle ilgili verdiği raporda 3. Madde olarak aşağıdaki şekilde güvence vermektedir.

Raporda yer alan “Kaynaklarımız” tablosu altındaki rakamlar, reel olarak yapılan “Gider” ve tahmini olarak hesaplanan “Gönüllü Katkısı” olmak üzere iki gruptan oluşmaktadır. “Gider” grubu için yapılan harcamalar örnekleme yoluyla test edilmiş ve doğrulanmıştır. “Gönüllü Katkısı” grubu ise “yapılan aktivitenin parasal karşılığı” yaklaşımıyla yazılı belge ile belirlenebilen veya gönüllüler tarafından beyan edilen ve Akademi’de kaydı tutulan saat hesabı ve Akademi Yönetim Kurulu tarafından standart olarak belirlenen varsayımlarla hesaplanmaktadır. Katkı saatleri örnekleme yoluyla beyanlardan doğrulanmış, minimum saat ücreti ise Yönetim Kurulu kararında teyit edilmiştir.

Görüldüğü gibi Deloitte, Entegre Raporlama kapsamında, yalnız gönüllü verilen eğitim hizmetlerinin kıyas yoluyla vaz geçilen maliyetlerin hesaplanmasına güvence vermektedir. Kuşkusuz Deloitte’in başka kurumların denetiminde yukarıda KPMG’nin verilen raporuna benzer ancak kendine özgü metodolojisine göre verdiği güvenceler mevcuttur.

42 Bkz. Ek 1; Ek: 2; Ek: 3

SONUÇ VE ÖNERİLER:

Entegre Raporlama bir şirketi içinde bulunduğu toplumun sosyal, ekolojik ve ekonomik değerlerin korunmasına ilişkin endişelerine yanıt veren; finansal ve finansal olmayan değer yaratma faaliyetlerinin birlikte sunulmasıdır.

Bu nedenle, gelişmiş ülkelerde bu tür şirketler, sevgi şirketleri adı altında gruplanmaktadır. Bu şirketleri değerlendirirken şirketlerin sunulan entegre raporlarının, gerçeği sağlıklı ve doğru göstermeleri ihtiyacı doğmaktadır. Bilindiği gibi böyle bir ihtiyaç finansal değerler için bağımsız denetim aracılığıyla gerçekleşmektedir. Finansal olmayan bilgileri içeren entegre raporlar, işletmelerin aynı zamanda kurumsal sürdürülebilir raporları olarak anılmaktadır. İşletmeler her ne kadar kar maksimizasyonu ile büyüme hedefine odaklanmış olsalar bile; zaman içinde toplumsal değerlere yönelirler. Bu konuda gerek işletmeleri finanse eden yatırımcılar gerek tüketiciler, hatta çalışanlar tarafından, işletmelerin sürdürülebilir değerlere sahip olmasını beklentisi içindedirler. Bu nedenle finansal olmayan bilgilerin de doğru ve sağlıklı olduğuna dair bir güvenceye ihtiyaç vardır. Bu amaçla finansal bilgilerin yanı sıra, finansal olmayan bilgilerin de doğruluğunun güvencesi için bir denetim metodolojisinin geliştirilmesi gerekmektedir. Ancak yapılan araştırmalarda bugüne kadar yapılmış çalışmalarda Entegre Raporlamanın denetimini gerçekleştirecek bir metodolojinin geliştirilmediği görülmüştür. Bu nedenle öncelikle uygulamada her sektör için; her denetim kuruluşunun kendi metodolojisini geliştirerek yapacakları entegre raporlama denetiminde, deneyime dayalı bir stratejiye sahip olması gerekmektedir. Bu anlayışla bu bildiride, uygulamacıların metodoloji arayışlarına ışık tutacak bir çerçeve oluşturulmaya çalışılmıştır.



Ek 1

150

EKLER

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERFORMANS VERİLERİ

EKONOMİK PERFORMANS VERİLERİ

('000)	2015		2016		2017	
	TL	ABD DOLARI*	TL	ABD DOLARI*	TL	ABD DOLARI*
Üretilen Ekonomik Değer						
Gelirler*	836.447	307.517	965.781	319.668	1.156.817	317.136
Dağıtılan Ekonomik Değer						
İşletme Giderleri**	220.837	81.190	319.678	105.812	343.390	94.139
Çalışan Ücretleri ve Yan Haklar	212.761	78.221	216.379	71.620	208.953	57.283
Sermaye Sağlayıcılara Ödemeler	-	-	-	-	-	-
Devlete Yapılan Ödemeler***	147.060	54.066	154.089	51.003	184.836	50.672
Eldede Tutulan Ekonomik Değer						
(Gelirler - Dağıtılan Ekonomik Değer)	255.789	94.040	275.635	91.234	419.638	115.042

Açıklama ve notlar

Konsolide finansal bilgiler sunulmuştur. Hesaplamalarda 2015 yılı için yıllık ortalama DOLAR/TL döviz kuru olan 2,7200, 2016 yılı için yıllık ortalama DOLAR/TL döviz kuru olan 3,0212, 2017 yılı için yıllık ortalama DOLAR/TL döviz kuru olan 3,6477 kullanılmıştır.

* Tüm gelirleri (finansal ve diğer faaliyet gelirleri dahil) içermektedir.

** Diğer faaliyet giderleri ve finansal giderler dahildir.

*** SPK Payı ve Kurumlar Vergisi karşılığında olmaktadır.

Ek 2



ÇEVRE PERFORMANS VERİLERİ

Sera Gazı Emisyonları* (ton CO ₂ -eşdeğer)	2015	2016	2017
Kapsam 1	1.122,7	1.303,3	1.622,5
Araçlar	102,1	98,3	154,0
F-gazları	667,1	761,0	571,3
Binalarda kullanılan yakıtlar	327,1	404,4	725,3
Jeneratörler (dizel)	26,4	39,6	171,9
Kapsam 2	3.995,1	4.085,6	6.146,4
Elektrik tüketimi	3.995,1	4.085,6	6.146,4
Kapsam 3	483,8	547,8	331,5
Çalışan ulaşımı - Servisler	252,6	213,6	194,3
İş amaçlı yurt içi uçuşlar	35,8	49,8	27,1
İş amaçlı kısa mesafe (Avrupa) uçuşlar	6,1	117,1	37,0
İş amaçlı uzun uçuşlar	189,3	167,3	73,2
Toplam	5.601,5	5.936,7	8.100,4

Notlar

*2015 ve 2016 yılı için KIP (Küresel Isınma Potansiyeli) değerleri IPCC AR5 raporundan alınmıştır.

*Değişen emisyon faktör katsayılarını yansıtılmaya adna 2017 yılı için KIP (Küresel Isınma Potansiyeli) değerleri IPCC AR5 raporundan alınmıştır.

	2015	2016	2017
Kapsam 1 Toplam	1.122,7	1.303,3	1.622,5
CO ₂	1.119,9	1.300,3	1.617,0
CH ₄	0,9	1,2	2,7
N ₂ O	1,8	1,8	2,8
Kapsam 2 Toplam	3.995,1	4.085,6	6.146,4
CO ₂	3.982,7	4.072,9	6.126,0
CH ₄	1,4	1,4	2,4
N ₂ O	11,0	11,3	18,0
Kapsam 3 Toplam	483,8	547,8	331,5
CO ₂	478,8	542,2	328,1
CH ₄	0,1	0,1	0,1
N ₂ O	4,8	5,4	3,3
Genel Toplam	5.601,5	5.936,7	8.100,4
CO ₂	5.581,4	5.915,4	8.071,1
CH ₄	2,5	2,7	5,2
N ₂ O	17,7	18,5	24,1



Ek 3



ÇEVRE PERFORMANS VERİLERİ

Sera Gazı Emisyonları ¹ (ton CO ₂ -eşdeğer)	2015	2016	2017
Kapsam 1	1.122,7	1.303,3	1.622,5
Araçlar	102,1	98,3	154,0
F-gazları	667,1	761,0	571,3
Binalarda kullanılan yakitler	327,1	404,4	725,3
jenaratörler (dizel)	26,4	39,6	171,9
Kapsam 2	3.995,1	4.085,6	6.146,4
Elektrik tüketimi	3.995,1	4.085,6	6.146,4
Kapsam 3	483,8	547,8	331,5
Çalışan ulaşımı - Servisler	252,6	213,6	194,3
İş amaçlı yurt içi uçuşlar	35,8	49,8	27,1
İş amaçlı kısa mesafe (Avrupa) uçuşlar	6,1	117,1	37,0
İş amaçlı uzun uçuşlar	189,3	167,3	73,2
Toplam	5.601,5	5.936,7	8.100,4

Notlar

¹2015 ve 2016 yılı için KIP (Küresel Isınma Potansiyeli) değerleri IPCC AR5 raporundan alınmıştır.

²Değişen emisyon Faktör Katsayılarını yansıtabilmek adına 2017 yılı için KIP (Küresel Isınma Potansiyeli) değerleri IPCC AR5 raporundan alınmıştır.

	2015	2016	2017
Kapsam 1 Toplam	1.122,7	1.303,3	1.622,5
CO ₂	1.119,9	1.300,3	1.617,0
CH ₄	0,9	1,2	2,7
N ₂ O	1,8	1,8	2,8
Kapsam 2 Toplam	3.995,1	4.085,6	6.146,4
CO ₂	3.982,7	4.072,9	6.126,0
CH ₄	1,4	1,4	2,4
N ₂ O	11,0	11,3	18,0
Kapsam 3 Toplam	483,8	547,8	331,5
CO ₂	478,8	542,2	328,1
CH ₄	0,1	0,1	0,1
N ₂ O	4,8	5,4	3,3
Genel Toplam	5.601,5	5.936,7	8.100,4
CO ₂	5.581,4	5.915,4	8.071,1
CH ₄	2,5	2,7	5,2
N ₂ O	17,7	18,5	24,1

Ek 4

152

EKLER

BORSA İSTANBUL 2015-2017 PERFORMANS VERİLERİ

SOSYAL PERFORMANS VERİLERİ

	2015		2016		2017	
	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek
Çalışan Sayısı	143	432	135	371	122	389
Toplam Çalışan Sayısı	575		506		511	

İSTİHDAM TÜRÜNE GÖRE ÇALIŞAN SAYISI

	2015	2016	2017
	Tam Zamanlı	574	506
Yarı Zamanlı	1	+	2
Toplam	575	506	511

ÇALIŞANLARIN YAŞ DAĞILIMI

	2015	2016	2017
	50 Yaş Üstü	27	30
30-50 Yaş Arası	431	395	408
30 Yaş Altı	117	81	94
Toplam Çalışan Sayısı	575	506	511

ÇALIŞMA SÜRELERİNE GÖRE ÇALIŞAN SAYISI

	2015	2016	2017
	0-5 Yıl	264	230
5-10 Yıl	109	99	132
10 Yıl ve Üzeri	202	177	133
Toplam	575	506	511

ÇEŞİTLİLİK VE FIRSAT EŞİTLİĞİ

	2015		2016		2017	
	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek
Üst Yönetim Organlarındaki Çalışanların Cinsiyet ve Yaşa Göre Dağılımı						
50 Yaş Üstü	0	1	1	0	1	1
30-50 Yaş Arası	1	36	0	24	0	21
30 Yaş Altı	0	0	0	0	0	0

DOĞUM İZİNİNE AYRILAN VE DOĞUM İZİNİNDEN DÖNEN ÇALIŞANLAR

	2015		2016		2017	
	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek
Doğum İznine Hak Kazanan	11	34	12	27	7	18
Doğum İzninden Sonra İşe Dönen	11	34	10	27	8	18

İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ EĞİTİMİ

	2015	2016	2017
	İş Sağlığı ve Güvenliğine Ayrılan Eğitim Saati Yüzdeleri (İSG Konulu Eğitimler/ Toplam Eğitim Saati)	%1,04	%58,43

* 2016 yılında tüm çalışanlara İSG eğitimi verilmmiştir.



Ek 5



İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ VERİLERİ

	2015	2016	2017*
Borsa İstanbul Çalışan Sayısı	575	506	511
Taşeron Çalışan Sayısı	320	89	80
Ölümlü Kazaya Sayısı (Tüm)	0	0	0
Kaza Sıklık Oranı* (Borsa İstanbul)	0	0	0,94
Kaza Sıklık Oranı* (Taşeron)	2,75	0	0
Kayıp Gün Oranı** (Taşeron)	5,7	0	0

*Kaza Sıklık Oranı = (Toplam kazaya sayısı/Toplam çalışan çalışma saati) x 1.000.000

**Kayıp Gün Oranı = (Toplam kayıp gün sayısı x 200.000)/Toplam iş günü (saat cinsinden)

ÇALIŞAN EĞİTİMLERİ

	2015	2016	2017*
Çalışan Başına Yıllık Ortalama Eğitim Saati	32,5	9,8	19,7
Çalışan Başına Yıllık Ortalama Eğitim Saati*	32,5	12,5	46,3
Kadın Çalışanlar Başına Yıllık Ortalama Eğitim Saati	31,2	36,7	82,3
Erkek Çalışanlar Başına Yıllık Ortalama Eğitim Saati	32,9	13,4	25,8

*Eğitim alan çalışan sayısı üzerinden hesaplanmıştır. 2015'te tüm Borsa İstanbul çalışanları eğitim almıştır.

YENİ ÇALIŞAN SAYISI

	2015		2016		2017*	
	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek
Yıl İçinde Yeni İşe Alınan Personel Sayısı	8	32	10	54	7	89
50 Yaş Üstü	-	-	-	-	-	2
30-50 Yaş Arası	-	10	5	36	2	55
30 Yaş Altı	8	22	5	18	5	32

İŞTEN AYRILAN ÇALIŞAN SAYISI

	2015		2016		2017*	
	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek
Yıl İçinde İşten Ayrılan Personel Sayısı	8	16	17	116	21	70
50 Yaş Üstü	0	3	2	5	7	27
30-50 Yaş Arası	7	9	12	91	13	39
30 Yaş Altı	1	4	3	20	1	4

GENEL BİLGİLER

	2015		2016		2017*	
	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek	Kadın	Erkek
Performans Değerlendirmesine Tabi Tutulan Çalışanlar	143	430	135	368	122	389
Toplam		573		503		511

Ek 6

154

EKLER

GRI G4 İÇERİK ENDEKSİ-TEMEL



GENEL STANDART BİLDİRİMLER

Genel Standart Bildirimler	Tanım	Açıklama/Sayfa
STRATEJİ VE ANALİZ		
G4-1	Kuruluşun (CEO, Başkan veya eşdeğer üst düzey pozisyon gibi) en üst düzey karar mercinden sürdürülebilirliğin kurumla ilgisi ve kurumun sürdürülebilirlik konusundaki stratejisi hakkında beyanı	Yönetim ve İcra Kurulu Başkanı'ndan Mesaj, Sayfa: 6-9 Genel Müdür'den Mesaj, Sayfa: 10
G4-2	Kilit etkenler, risklerin ve fırsatların tanımı	Risk Analizi, Sayfa: 26-30
KURUMSAL PROFİL		
G4-3	Kuruluşun adı	Borsa İstanbul A.Ş.
G4-4	Birincil markaları, ürünleri ve hizmetleri	Finansal Sermaye, Sayfa: 32-33
G4-5	Kuruluşun genel merkezinin bulunduğu yer	Reşit Paşa Mahallesi, Borsa İstanbul Caddesi, No: 4 Sarıyer 34467/İstanbul-Türkiye
G4-6	Kuruluşun faaliyet gösterdiği ülke sayısı ve kuruluşun belirgin faaliyetlerinin olduğu ya da raporda anlatılan sürdürülebilirlik konu başlıklarıyla bilhassa ilgili olan ülkelerin adları	http://www.borsaisistanbul.com/kurumsal/borsa-istanbul-hakkinda/hukuki-cerceve
G4-7	Mülkiyetin ve kanuni yapının niteliği	Ortaklık Yapısı, Sayfa: 77
G4-8	Hizmet verilen pazarlar (coğrafi dağılım, hizmet verilen sektörler ile müşteri ve lehtar türleri dahil)	Özetle Borsa İstanbul, Sayfa: 4-5
G4-9	Kuruluşun ölçüğü - Toplam çalışan sayısı - Toplam işlem sayısı - Net satış (özel sektör kuruluşları için) veya net gelir (kamu sektörü kuruluşları için) - Borç ve özkaynak bakımından bölüştürülmüş toplam işletme sermayesi (özel sektör kuruluşları için) - Sağlanan ürün veya hizmetlerin miktarı	Özetle Borsa İstanbul, Sayfa: 4-5 2017 Yılı Sermaye Piyasaları Görünümü, Sayfa: 11 Finansal Sermaye, Sayfa: 32-34 İnsan Sermayesi, Sayfa: 50
G4-10	İş sözleşmesi, bölge ve cinsiyete göre toplam çalışan sayıları	Sosyal Performans Verileri, Sayfa: 152-153
G4-11	Toplu iş sözleşmeleri kapsamındaki toplam çalışan sayısının yüzdesi	9669
G4-12	Kuruluşun tedarik zinciri tanımı	Paydaş İletişimi, Sayfa: 20-21
G4-13	Kuruluşun boyutu, yapısı, mülkiyeti veya tedarik zinciriyle ilgili raporlama sürecinde gerçekleşen her türlü belirgin değişiklik	Ortaklık Yapısı, Sayfa: 77
G4-14	Kuruluşun ihtiyacı yaklaşımının bulunup bulunmadığı veya ihtiyatlılık ilkesini ne şekilde ele aldığı	Risk Analizi, Sayfa: 28-30
G4-15	Kuruluşun imzaladığı veya desteklediği kuruluş dışında geliştirilmiş ekonomik, çevresel ve sosyal sözleşmelerin, ilkelerin ve diğer inisiyatiflerin listesi	Sosyal ve İlişkisel Sermaye, Sayfa: 59-60
G4-16	Kuruluşun üyesi olduğu ve rol aldığı derneklerin (örneğin sanayi derneklerinin) ve ulusal ya da uluslararası destek örgütlerinin listesi	Sosyal ve İlişkisel Sermaye, Sayfa: 62

Ek 7



GENEL STANDART BİLDİRİMLER		
Genel Standart Bildirimler	Tanım	Açıklama/Sayfa
TANIMLANAN ÖNCELİKLİ UNSURLAR VE ÇERÇEVELER		
G4-17	a. Kuruluşun konsolide bilançolarına veya eşdeğer belgelerine dahil edilmiş bütün kuruluşların listesi b. Kuruluşun konsolide bilançosuna veya eşdeğer belgesine dahil edilmiş herhangi bir kuruluşun rapor kapsamı dışında tutulmuş olup olmadığı	a. Borsa İstanbul'un İştirakleri, Sayfa: 88 b. Entegre Faaliyet Raporu Hakkında, Sayfa: 2
G4-18	a. Rapor içeriğini ve Unsurlar Çerçevesini tanımlamaya yönelik süreç b. Kuruluşun, Rapor İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin Raporlama İlkelerini ne şekilde uyguladığı	Öncelikli Konularımız, Sayfa: 16-19
G4-19	Rapor içeriğinin belirlenmesi sürecinde tanımlanan bütün öncelikli unsurların listesi	Sürdürülebilirlik Öncelikleri, Sayfa: 16
G4-20	Her bir öncelikli unsur için kuruluş içindeki Unsur Çerçevesi	Sürdürülebilirlik Öncelikleri, Sayfa: 16
G4-21	Her bir öncelikli unsur için kuruluş dışındaki Unsur Çerçevesi	Sürdürülebilirlik Öncelikleri, Sayfa: 16
G4-22	Önceki raporlarda sağlanan bilgilere ilişkin yeniden düzenlenen her tür beyanın etkisi ve bu beyanların yeniden düzenlenme nedenleri	Entegre Faaliyet Raporu Hakkında, Sayfa: 2
G4-23	Önceki raporlama dönemlerine göre Kapsam ve Unsur Çerçevesindeki belirgin değişiklikler	Entegre Faaliyet Raporu Hakkında, Sayfa: 2
PAYDAŞ KATILIMI		
G4-24	Kuruluşun temas kurduğu paydaş gruplarının listesi	Paydaş İletişimi, Sayfa: 20-21
G4-25	Temas kurulacak paydaşların belirlenmesinin ve seçiminin esasları	Paydaş İletişimi, Sayfa: 20-21
G4-26	Türe ve paydaş grubuna göre temas sıklığını da kapsayacak şekilde kuruluşun paydaş temasını ve bu temaslardan herhangi birinin özellikle rapor hazırlama sürecinin bir parçası olarak kurulup kurulmadığı	Paydaş İletişimi, Sayfa: 20-21
G4-27	Paydaş katılımı kanalıyla ortaya konan kilit konu başlıkları ve kaygıları ve kuruluşun raporlama da dahil olmak üzere bu kilit konu başlıklarına ve kaygılara ne şekilde yanıt verdiği; kilit konu başlıklarının ve kaygıların her birini ortaya koyan paydaş grupları	Paydaş İletişimi, Sayfa: 20-21
RAPOR PROFİLİ		
G4-28	Sağlanan bilgiler için (malî yıl veya takvim yılı gibi) raporlama dönemi	1 Ocak 2017 - 31 Aralık 2017
G4-29	Sunulan en son (bundan bir önceki) raporun (varsa) tarihi	1 Ocak 2016 - 31 Aralık 2016
G4-30	Raporlama sıklığı	Yıllık
G4-31	Rapor ve içeriği ile ilgili sorular için iletişim bilgileri	Mehmet Aydoğmuş, Tel: 0212 298 23 70, e-posta: surdurulebilirlik@borsaistanbul.com
G4-32	a. Kuruluşun seçmiş olduğu 'uyumluluk' seçeneği b. Tercih edilen seçeneğe ilişkin GRI İçerik Endeksi c. Rapor dış denetimden geçmiş ise atıfta bulunulan Dış Denetim Raporu	a. Temel b. GRI G4 Endeksi, Sayfa: 154 c. Rapor dış denetimden geçmemiştir.

Ek 8

156

EKLER

GRI G4 İÇERİK ENDEKSİ-TEMEL

GENEL STANDART BİLDİRİMLER		
Genel Standart Bildirimler	Tanım	Açıklama/Sayfa
G4-33	a. Kuruluşun rapor için dış denetim arayışı ile ilgili politikası ve mevcut uygulaması b. Sürdürülebilirlik raporuna ekli denetim raporuna dahil edilmemişse, sağlanan her tür dış denetimin kapsamı ve esasları c. Kuruluş ve güvence sağlayıcılar arasındaki ilişki d. En yüksek yönetim organının veya üst düzey yöneticilerin kuruluşun sürdürülebilirlik raporu dış denetimine katılıp katılmadıkları	Dış denetim alınmamıştır.
YÖNETİŞİM		
G4-34	En yüksek yönetim organının komiteleri de dahil olmak üzere kuruluşun yönetim yapısı	Komiteler, Sayfa: 73 Organizasyon Yapısı, Sayfa: 78 Daha fazla bilgi için: http://www.borsaistanbul.com/yatirimcilar/kurumsal-yonetim
G4-35	En yüksek yönetim organının üst düzey yöneticilere ve diğer çalışanlara ekonomik, çevresel ve sosyal konu başlıkları ile ilgili yetki devir süreci	Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu, Sayfa: 84-86 Daha fazla bilgi için: http://www.borsaistanbul.com/yatirimcilar/kurumsal-yonetim
G4-36	Kuruluşun; ekonomik, çevresel ve sosyal konu başlıkları ile ilgili sorumluluğa sahip en yüksek idari düzeydeki bir mevkii veya mevkileri tayin edip etmediği ve mevkii sahiplerinin doğrudan en yüksek yönetim organına karşı sorumlu olup olmadıkları	Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu, Sayfa: 84-86 Daha fazla bilgi için: http://www.borsaistanbul.com/yatirimcilar/kurumsal-yonetim
G4-38	En yüksek yönetim organının ve komitelerinin bileşimleri	Komiteler, Sayfa: 73-76 Organizasyon Yapısı, Sayfa: 78 Daha fazla bilgi için: http://www.borsaistanbul.com/yatirimcilar/kurumsal-yonetim
G4-39	En yüksek yönetim organının Başkanının aynı zamanda bir icra müdürü olup olmadığı (ve böyleyse bu kişinin kuruluşun yönetimindeki işlevi ve bu ayarlamaların gerekçeleri)	Yönetim Kurulu Başkanı aynı zamanda icra Kurulu Başkanı'dır. Daha fazla bilgi için: http://www.borsaistanbul.com/yatirimcilar/kurumsal-yonetim
G4-40	En yüksek yönetim organı ve komiteleri için aday belirleme ve seçim süreçleri ve en yüksek yönetim organı üyelerinin belirlenmesinde ve seçiminde kullanılan kriterler	Komiteler, Sayfa: 73-76 Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu, Sayfa: 84-86 Daha fazla bilgi için: http://www.borsaistanbul.com/yatirimcilar/kurumsal-yonetim
G4-41	Menfaat çatışmalarından kaçınılmasını ve bunların yönetilebilmesini sağlayan en yüksek yönetim organıyla ilgili süreçler; menfaat çatışmalarının asgari olarak paydaşlara açıklanıp açıklanmadığı	Bilgi için: http://www.borsaistanbul.com/yatirimcilar/kurumsal-yonetim

Ek 9



GENEL STANDART BİLDİRİMLER

Genel Standart Bildirimler	Tanım	Açıklama/Sayfa
G4-45	a. En yüksek yönetim organının ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerin, risklerin ve fırsatların tanımlanması ve yönetimindeki rolü b. En yüksek yönetim organının ekonomik, çevresel ve sosyal etkileri, riskleri ve fırsatları tanımlamasını ve yönetmesini desteklemek için paydaş görüşlerinden yararlanılıp yararlanılmadığı	Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu, Sayfa: 84-86 Daha fazla bilgi için: http://www.borsaisistanbul.com/docs/default-source/kurumsal-yonetim/borsa-istanbul-as-surdurulebilirlik-komitesi-uygulama-usulu-ve-esaslari.pdf
G4-46	En yüksek yönetim organının kuruluşun ekonomik, çevresel ve sosyal konu başlıklarına ilişkin risk yönetimi süreçlerinin etkililiğinin incelenmesindeki rolü	Risk Analizi, Sayfa: 26 Daha fazla bilgi için: http://www.borsaisistanbul.com/docs/default-source/kurumsal-yonetim/borsa-istanbul-as-surdurulebilirlik-komitesi-uygulama-usulu-ve-esaslari.pdf
G4-48	Kuruluşun sürdürülebilirlik raporunu resmen inceleyen ve onaylayan ve bütün öncelikli unsurların dahil edilmiş olmasını sağlayan en kıdemli komite veya mevki	Borsa İstanbul'da Sürdürülebilirlik, Sayfa: 64-65 Daha fazla bilgi için: http://www.borsaisistanbul.com/docs/default-source/kurumsal-yonetim/borsa-istanbul-as-surdurulebilirlik-komitesi-uygulama-usulu-ve-esaslari.pdf

ETİK VE DÜRÜSTLÜK

G4-56	Kuruluşun davranış kuralları ve etik kuralları gibi değerleri, ilkeleri, standartları ve davranış normları	Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu, Sayfa: 84 Daha fazla bilgi için: http://www.borsaisistanbul.com/docs/default-source/kurumsal-yonetim/borsa-istanbul-etik-kurallari.pdf?sfvrsn=10
G4-58	Etik olmayan ve yasadışı davranışlar hakkındaki kaygıların ve kurumsal dürüstlikle ilgili konuların bildirilmesine yönelik; hat yönetimi kanalyta uyarı, bildirim mekanizmaları ve yardım hatları gibi dahilî ve hariç mekanizmalar	Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu, Sayfa: 82-83 Daha fazla bilgi için: http://www.borsaisistanbul.com/docs/default-source/kurumsal-yonetim/borsa-istanbul-etik-kurallari.pdf?sfvrsn=10

Ek 10

158

EKLER

GRI G4 İÇERİK ENDEKSİ-TEMEL

ÖZEL STANDART BİLDİRİMLER

DMA ve Göstergeler	Tanım	Sayfa
--------------------	-------	-------

KATEGORİ: EKONOMİK

UNSUR: EKONOMİK PERFORMANS

G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	Yönetim ve İcra Kurulu Başkanı'ndan Mesaj, Sayfa: 6-9 Genel Müdür'den Mesaj, Sayfa: 10
G4-EC1	Üretilen ve dağıtılan doğrudan ekonomik değer	Özetle Borsa İstanbul, Sayfa: 4-5 Paydaşlar İçin Yaratılan Değer, Sayfa: 22-23

UNSUR: DOLAYLI EKONOMİK ETKİLER

G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	Yönetim ve İcra Kurulu Başkanı'ndan Mesaj, Sayfa: 6-9 Genel Müdür'den Mesaj, Sayfa: 10
G4-EC7	Altyapı yatırımlarının ve desteklenen hizmetlerin gelişimi ve etkisi	Borsa İstanbul Tam Entegre İş Modeli, Sayfa: 24-25
G4-EC8	Etkilerin boyutu da dahil olmak üzere belirgin dolaylı ekonomik etkiler	Borsa İstanbul Tam Entegre İş Modeli, Sayfa: 24-25

KATEGORİ: ÇEVRESEL

UNSUR: ENERJİ

G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	Borsa İstanbul'da Sürdürülebilirlik, Sayfa: 64-65
G4-EN3	Kuruluş içindeki enerji tüketimi	Çevre Performans Verileri, Sayfa: 151
G4-EN4	Kuruluş dışındaki enerji tüketimi	Çevre Performans Verileri, Sayfa: 151
G4-EN6	Enerji tüketiminin azatılması	Çevre Performans Verileri, Sayfa: 151

UNSUR: SU

G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	Borsa İstanbul'da Sürdürülebilirlik, Sayfa: 64-65
G4-EN8	Kaynak bazında toplam su çekimi	Çevre Performans Verileri, Sayfa: 151

UNSUR: EMİSYONLAR

G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	Borsa İstanbul'da Sürdürülebilirlik, Sayfa: 64-65
G4-EN15	Doğrudan sera gazı (GHG) emisyonları (Kapsam 1)	Çevre Performans Verileri, Sayfa: 151
G4-EN16	Dolaylı enerji sera gazı (GHG) emisyonları (Kapsam 2)	Çevre Performans Verileri, Sayfa: 151
G4-EN17	Diğer dolaylı sera gazı (GHG) emisyonları (Kapsam 3)	Çevre Performans Verileri, Sayfa: 151

UNSUR: UYUM

G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	Borsa İstanbul'da Sürdürülebilirlik, Sayfa: 64-65
G4-EN29	Çevre kanunu ve düzenlemelerine uyulmaması nedeniyle uygulanan önemli cezaların parasal değeri ve parasal olmayan yaptırımların toplam sayısı	Yoktur.

UNSUR: GENEL

G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	Borsa İstanbul'da Sürdürülebilirlik, Sayfa: 64-65
G4-EN31	Türe göre toplam çevre koruma harcama ve yatırımları	Çevre Performans Verileri, Sayfa: 151

KATEGORİ: SOSYAL

ALT- KATEGORİ: İŞ GÜCÜ UYGULAMALARI VE İNSANA YAKIŞIR İŞ

UNSUR: İSTİHDAM

G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51
G4-LA1	Yaş grubu, cinsiyet ve bölgeye göre işe yeni alınan çalışanların ve çalışan devrinin toplam sayısı ve oranı	Sosyal Performans Verileri, Sayfa: 152-153
G4-LA3	Cinsiyete göre doğum izninden sonra işe dönme ve işte kalma oranları	Sosyal Performans Verileri, Sayfa: 152-153

Ek 11



ÖZEL STANDART BİLDİRİMLER

DMA ve Göstergeler	Tanım	Sayfa
UNSUR: İŞGÜCÜ/YÖNETİM İLİŞKİLERİ		
G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51
G4-LA4	Bunların toplu iş sözleşmelerinde belirtilmiş olup olmadıkları da dahil olmak üzere faaliyet değişiklikleriyle ilgili ihbar süreleri	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51
UNSUR: İŞ SAĞLIĞI VE GÜVENLİĞİ		
G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51
G4-LA5	Toplam işgücünün iş sağlığı ve güvenliği programlarının takibine yardımcı olan ve bu konuda görüş bildiren resmi müşterek yönetim-işçi sağlık ve güvenlik komitelerinde temsil edilen yüzdesi	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51
G4-LA6	Bölge ve cinsiyete göre yaralanma türü ve kaza sıklık oranları, meslek hastalıkları, kayıp gün ve devamsızlık ve işle bağlantılı toplam ölüm vakası sayısı	Sosyal Performans Verileri, Sayfa: 152-153
UNSUR: EĞİTİM VE ÖCRETİM		
G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51
G4-LA9	Cinsiyete ve çalışan kategorisine göre çalışan başına ayrılan yıllık ortalama eğitim saati	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51 Sosyal Performans Verileri, Sayfa: 152-153
G4-LA11	Cinsiyete ve çalışan kategorisine göre düzenli performans ve kariyer gelişim değerlendirmelerinden geçen çalışan yüzdesi	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51 Sosyal Performans Verileri, Sayfa: 152-153
UNSUR: ÇEŞİTLİLİK VE FIRSAT EŞİTLİĞİ		
G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51
G4-LA12	Yönetişim organlarının bileşimi ve çalışanların cinsiyete, yaş grubuna, azınlık grubu üyeliğine ve başka çeşitlilik göstergelerine göre tanımlanan çalışan kategorilerine göre dağılımı	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51 Sosyal Performans Verileri, Sayfa: 152-153
UNSUR: KADIN VE ERKEKLER İÇİN EŞİT ÜCRET		
G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51
G4-LA13	Çalışan kategorisine, belirli operasyon yerlerine göre kadınlar ve erkekler arasındaki taban maaş ve ücret oranı	İnsan Sermayesi, Sayfa: 50-51 Sosyal Performans Verileri, Sayfa: 152-153
ALT-KATEGORİ: TOPLUM		
UNSUR: YOLSUZLUKLA MÜCADELE		
G4-DMA	Yönetim yaklaşımı hakkında genel bildirimler	Bilgi için: http://www.borsaistanbul.com/docs/default-source/kurumsal-yonetim/borsa-istanbul-etik-kurallari.pdf?sfvrsn=10
G4-SO4	Yolsuzlukla mücadele politika ve prosedürleri ile ilgili iletişim ve eğitim	Bilgi için: http://www.borsaistanbul.com/docs/default-source/kurumsal-yonetim/borsa-istanbul-etik-kurallari.pdf?sfvrsn=10
G4-SO5	Teyit edilmiş yolsuzluk vakaları ve alınan önlemler	Raporlama döneminde teyit edilmiş yolsuzluk vakası bulunmamaktadır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

A discussion paper published for comment by the Accounting Standards Steering Committees,(1975), **The Corporate Report**.

Aras, Güler; Sarıoğlu, Gaye Uğur; (2015), **Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem : Entegre Raporlama**, TÜSIAD YayınNo:T/2015,10-567.

Aydın, Sevgi; (2015), **Entegre Raporlama**, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Barrett, Richard; (2017) **Değer Odaklı Kurumlar, Özgür Çalışanlar, Kârlı Şirketler**, Doğan Egmont Yayıncılık, İstanbul.

Begg, David; Fischer, Stanley; Dornbusch, Rudiger; (1994) **Economics**, fourth edition, Mc. Graw-Hill,

Biçer, Ali Altuğ; (2017), Bağımsız Denetimin İşletmelerin Büyümesinde ve Kurumsallaşmasındaki Rolü **Muhasebe ve Denetim Sempozyumu**, İktisadi Gelişimde Muhasebe ve Denetimin Önemi, ss. 211-234, Kamu Gözetimi Kurumu Yayını, Ankara, .

Bradford, Marianne; Earpaqnd, Julia B.; Williams, Paul F.; (2017), “Understanding Sustainability For Socially Responsible in Vesting and Reporting” Journal of Capital Markets Studies, Volume 1 Number 1 2017, p.10-35

Çoşkun İzel Levi; (2015), Finansal Olmayan Verilerin Değeri Hızla Artıyor – Mesleki Yazılarım, Dünya Gazetesi, Nisan 8,2015

Creating Value, CFO Leadership in <IR>, <http://integratedreporting.org>

Eccles, R.G. veArmbrester, K. (2011). Two Disruptive Ideas Combined Integrated Reporting in the Cloud. First Quarter. (8), 13-15

Eccles, R.G. ve Saltzman, D. (2011). Achieving Sustainability Through Integrated Reporting. Stanford Social Innovation Review.

(http://www.people.hbs.edu/reccles/2011SU_Features_EcclesSaltzman.pdf)

Ertuğrul, Fatmanur; (2008) “Paydaş Teorisi ve İşletmelerin Paydaşları ile İlişkilerinin Yönetimi” **Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Temmuz-Aralık 2008, Sayı: 31 ss.199-233;

Gray, Rob; Milne Markus, J., “Sustainability Reporting: Who’s Kidding Whom?”,

[http:// www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/researchresources/dps-sustain-whoskidding.html](http://www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/researchresources/dps-sustain-whoskidding.html)

<http://web2.boun.edu.tr/meteoroloji/veri.php>

<https://www.worldwildlife.org/threats/effects-of-climate-change> ,

<https://www.ucsusa.org/our-work/global-warming/science-and-impacts/global-warming-impacts#.W2xE7ugzba8> , <https://www.livescience.com/topics/global-warming>

<https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/summit>

<http://www.borsaistanbul.com/docs/default-source/kurumsal-yonetim/borsa-istanbul-2017-entegre-faaliyet-raporu.pdf?sfvrsn=6>

Information for Better Markets Sustainability: the role of accountants, Institute of Chartered Accountants in England & Wales, Ekim 2004, s.7 (www.icaew.co.uk/bettermarkets)

<IR>FrameWork, www.integratedreporting.org

Integrated Reporting – what it is – and is not : an interview with Paul Druckman. <https://drcaroladams.net/integrated-reporting-what-it-is-and-is-not-an-interview-with-paul-druckman/>

Kaya, Uğur; Yazan, Ömer (2017), “Kurumsal Sosyal Sorumluluk – Kazanç Yönetimi ve Finansal Performans İlişkisi” Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl : 17, Sayı: 51; Nisan 2017.

Maroun, Warren; Atkins, Jill; “The Challenges of Assuring Integrated Reports: Vies from the South African Auditing Community” ThinkAhead, ACCA

Meadows Donella H; Meadows Dennis L.; Randers, Jorgen; Behrens William W.; (1978), Ekonomik Büyümenin Sınırları, İşletme Fakültesi Yayını No: 81, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını No: 37, İstanbul.

Procedia Economics and Finance 25 (2015) 87-95, www.elsevier.com/locate/procedia,

Smith, Sean Stein; (2016), Integrated Reporting & the Future of Audit, Journal of Accounting and Finance Vol. 16(1) 2016 p. 140-145.

Tak, Bilçin; (2009), İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları ve Paydaş Grupları İle İlişkilerinin Yönetimi, Beta Yayınları, Kasım 2009

Türker, İpek; Sayar, Zafer; (2014), “The Relationship Between Integrated Reporting and Financial Reporting”, Management Studies, July 2014, Vol.2, No.7 pg.465-478

Türker, Masum; (1978), Faaliyet Raporlarında Yer Alması Gereken Tablolar ve Gelişmeler, **Muhasebe Enstitüsü Dergisi** Yıl:4; Sayı :13 Ağustos 1978.

TÜRMOB İnternational Haber, (2018), Sürdürülebilir Finans: Daha Yeşil ve Daha Açık Ekonomi İçin Yol Haritası, TÜRMOB International Haber, Yıl: 11, Sayı : 45, Mayıs 2018.

Tudor Oprisor, (2015) “Auditing Integrated Reports : Are There Solutions to This Puzzle?” 16th Annual Conference on Finance and Accounting, ACFA Prague 2015, 29th May 2015,

Uzay, Şaban; (2017), “Sürdürülebilir Gelişme Bakımından Denetimin Önemi”, Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi, KGK Yayını, ss.147-183 Ankara.

Wheelen, Thomas L.; Hunger, J. David; (2015) **Strateji Yönetim ve İşletme Politikası – Global Sürdürülebilirliğe Doğru**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayın No : 40, İstanbul.

www.integratedreporting.org

Yanık, Serhat; Türker İpek; (2012), Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlanmasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama), İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No: 47, Ekim 2012, ss.291-308

Yılmaz, Bülent; Atik, Murat; Okyay, Ahmet; (2017), “Geleceğin Raporlama Sistemi : Entegre Raporlama”, Muhasebe ve Denetim Bakış, Yıl: 17, Sayı : 52, Ağustos 2017, s.95-108

Şadi ÇETİN

Oturum Başkanı

- Evet, İpek Hocam, zaman konusunda da bize gerçekten katkıda bulundu, gerçekten çok teşekkür ediyoruz, evet, doğru, işte, Hanımefendilerle çalışmanın böyle güzel yanları da var. Çok teşekkür ediyorum.

Biz hep sayısal verilerden hareketle denetimler yapan, raporlar yazan kişiler olarak, şimdi bir de finansal olmayan unsurların da içinde olduğu bir sistemi denetlemek tabii ki çok kolay değil. Zaten İpek Hocam da bunu söyledi, güvence altına alınabilenler var alınamayanlar var, güvence altına alınamayan verilerle ilgili henüz bunun denetimi ile ilgili bir program yok, bununla ilgili eksiklerimiz var, olabilir dedi. Çok teşekkür ediyorum kendilerine.

Şimdi hemen kaldığımız yerden devam edeceğiz. Şimdi az önce söylemiştim, dört Akademisyen Konuşmacımız ile beraberiz, sırada Doktor Burcu İşgüden Kılıç Hocamız var, buyurun Hocam. Burcu Hanım, Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesinden geliyor. Kendisi ile toplantı öncesi biraz sohbet etmiştik, Bandırma gibi iki ilçemizde daha üniversite varmış, İskenderun ve Alanya demiştiniz değil mi Hocam? Bir ilçe Üniversitesinden geliyor, hoş geldiniz, çok teşekkür ediyorum şimdiden. Buyurun Hocam, söz sırası sizde...

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ VE ENTEGRE RAPORLAMA İLE İLGİLİ FARKINDALIĞA KATKISI

Burcu İŞGÜDEN KILIÇ⁴³

ÖZET

İşletmelerin zaman içinde sorumluluklarını ve iş yapma şekillerini değiştirmesi, finansal raporlamadan sürdürülebilirlik raporlamasına ve şimdilerde de entegre raporlamaya doğru bir geçişin yaşanmasına neden olmuştur. Günümüzde bir işletmenin tüm paydaşları, içinde bulunduğu toplum ve çevre için yarattığı değer, bu işletmenin finansal performansı kadar önemli bir hale gelmiştir. Bu noktada karşımıza entegre raporlama çıkmakta ve işletmenin yarattığı değerlerin kısa, öz ve anlaşılır bir biçimde paydaşlara aktarılmasında önemli bir araç olarak yerini almaktadır. Sürdürülebilirlik muhasebesi ise entegre raporların düzenlenmesinde, sürdürülebilirlik kavramlarının muhasebe dilinde ifade edilme-

43 Dr. Öğretim Üyesi, Bandırma Onyediy Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, bkilic@bandirma.edu.tr

sini sağlayarak, işletmenin muhasebe bilgi sistemindeki bilgi akışını desteklemektedir. Sürdürülebilirliğin şirket stratejilerine entegre edilmesi, işletmelerde finansal raporlamanın yanı sıra sürdürülebilirlik raporlarını yaygınlaştırmış ve gelinen son nokta hem finansal hem kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) hem de sürdürülebilirlik raporlarını kapsayan entegre raporlama olmuştur.

Çalışmada, finansal ve finansal olmayan raporlamanın geleceği olarak görülen “entegre raporlama” ve entegre raporlamayı besleyen “sürdürülebilirlik muhasebesi” ele alınarak, muhasebe meslek mensuplarının hem sürdürülebilirlik muhasebesine ve hem de entegre raporlama sürecine yönelik yaratılacak farkındalığa ilişkin katkıları literatürdeki araştırmalar kapsamında ele alınacaktır.

Anahtar kelimeler: Sürdürülebilirlik muhasebesi, Entegre Raporlama, Kurumsal sosyal sorumluluk, Muhasebe meslek mensupları.

CONTRIBUTION OF ACCOUNTING PROFESSIONALS' PERCEPTION OF SUSTAINABILITY ACCOUNTING AND INTEGRATED REPORTING

ABSTRACT

Over time, changing the responsibilities of companies and the way they do business brought with it the transition from financial reporting to sustainability reporting and now integrated reporting. Today, the value created by an enterprise for all stakeholders, the community and the environment it is in is as important as the financial performance of this business. At this point, integrated integrated reporting is emerging and takes an important role in con-

veying the value created by the business to the stakeholders in a short, concise and understandable way. Sustainability accounting supports the flow of information in the accounting information system of the enterprise by ensuring that sustainability concepts are expressed in the accounting language in the preparation of integrated reports. The integration of sustainability into company strategies has extended sustainability reports as well as financial reporting in the business and the final point has been integrated reporting covering both financial and corporate social responsibility (CSR) and sustainability reports.

In the study, the contribution of accountants to public awareness of both sustainability accounting that feeds integrated reporting and the integrated reporting which is seen as the future of financial and non-financial reporting process will be covered by literature.

Keywords: Sustainability accounting, Integrated reporting, Corporate social responsibility, Professional Accountants.

1. GİRİŞ

Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) ve sürdürülebilirlik kavramlarının yükselişi hemen hemen eş zamanlı olarak gerçekleşmiştir. Sürdürülebilirlik, sorumlu şirket anlayışını tetikleyerek şirketlerin kaynak ve kapasiteleri dahilinde kamuya karşı olan sorumluluklarını gerçekleştirmelerini sağlamıştır. Kurumsal sosyal sorumluluk, zaman içerisinde hem ekonomik hem de yasal çerçevede belirlenen işletme politikalarının önüne geçerek işletmelerin gönüllü politika ve faaliyetleri haline gelmiştir.

İşletme varlıklarının sürdürülebilirliği, işletmelerin topluma sağladığı katma değer ile artmaktadır. Bu doğrultuda pek çok işletme sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik faaliyetlerini gerçekleştirmekte ve bu faaliyetleri raporlama sistemleri ile paydaşlarına duyurmaktadırlar. Günümüzde işletmeler pek çok rapor yayımlamaktadır. İşletmelerin tabi oldukları mevzuat gereği belirli bir formatta ve dönemsel olarak yayınlanan ve finansal bilginin detaylandırıldığı yıllık faaliyet raporları; çevresel, ekonomik ve sosyal performansı gösteren sürdürülebilirlik raporları; kurumsal yönetim yapısı ve uygulamalarını yansıtan kurumsal yönetim raporları; sosyal sorumluluk uygulamalarını yansıtan kurumsal sosyal sorumluluk raporları bunların başında gelmektedir. Bu raporların temel amacı, kurumların raporlama konusundaki uygulamalarını ve performanslarını tüm paydaşları ile düzenli olarak paylaşmaktır (Aras, 2018). Özellikle kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporları işletmelerin gösterdikleri performansı ve geleceğe dair planlarını gözler önüne sermektedir. Bu saydığımız raporlara artık entegre raporları da eklememiz gerekmektedir. Günümüzde işletmelerin hem geçmiş hem de mevcut durumunu gösteren bilgilerin yanı sıra gelecek stratejilerini de kapsayarak, finansal ve finansal olmayan bilgilerin birbirleri ile olan ilişkisini ve etkileşimini göstermek adına entegre düşünceyi temel alan yeni bir raporlama düzeni olarak entegre raporlama ve bu sürecin çıktısı olan entegre raporlar karşımıza çıkmaktadır. Entegre raporlama sürecinde sürdürülebilirlik raporlamasının temelleri ve bildirimleri kullanılarak entegre raporlar hazırlanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması, işletmenin öncelikli konuları, stratejik hedefleri ve değer yaratma yeteneğinin geliştirilmesi için girdi sağlayarak, entegre raporlamanın temelindeki entegre düşünce sürecini de beslemektedir.

Finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğru bir şekilde ölçülebilmesi ve doğruluğunun güvence altına alınarak bilgi kullanıcılarına ve işletme paydaşlarına açık, net ve anlaşılır bir biçimde sunulması muhasebe fonksiyonu ile mümkündür. Muhasebe meslek mensupları, işletme içindeki tüm birimlerin faaliyet sonuçlarını tasniflemekle ve raporlamakla yükümlüdürler. Dolayısıyla muhasebe meslek mensupları, bir işletmenin üretim, yönetim, pazarlama-ticaret, hizmetler vb. açısından ortaya çıkan olumlu/olumsuz tüm durumlara hakimdirler. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının işletmelerin hem sürdürülebilirlik hem de entegre raporlama sürecinin başında yer alabileceği, bilgi ve deneyimleri ile strateji ve değer yaratma sürecine katkı sağlayabilecekleri açıktır. Ayrıca iç kontrol sistemleri, işletme faaliyetlerinin entegre düşünce çerçevesinde gerçekleştirilerek değer yaratılabilmesi için etkin bir rol üstlenmektedir. Muhasebe meslek mensupları ise bilgi sistemlerinin kullanımı ve yapılandırılması ile iç kontrol sisteminin oluşturulmasında üstlendikleri görevler ile bilginin doğruluğunu ve tamlığını sağlamada rol oynamaktadırlar (Aracı ve Yüksel, 2017: 394; Saban vd., 2017: 112). Muhasebe meslek mensupları, açıklanan bilgilerin güvenilirliğini geliştirmek için kurumun iç kontrol sisteminin faydalarına odaklanırken, şirket danışmanları paydaş faydalarına odaklanır. Literatürde yer alan bazı çalışmalarda iç denetçiler de muhasebe meslek mensupları gibi sürdürülebilirliğin güvencesi olarak sınıflandırılmış ve değerlendirilmiştir (Nilipour, 2017: 95-96). Dolayısıyla etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında rolü olan muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik kavramlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile entegre düşünceyi ve bu kapsamda oluşan değerleri ortaya koyan entegre raporlama sürecinde üyeliği olmazsa olmazdır.

Çalışmada, öncelikle kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, sürdürülebilirlik muhasebe, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama ile ilgili temel kavram ve ilişkiler ana hatlarıyla bahsedilecek olup, sonrasında muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik muhasebesi ve entegre raporlama sürecine yönelik yaratılacak farkındalığa sağladıkları katkılar literatürde yer alan kapsamlı ve çok atıf almış bazı çalışmalar değerlendirilecektir.

2. KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK RAPORLAMASI, SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ VE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI HAKKINDA DEĞERLENDİRMELER

1970’li yıllardan itibaren işletmenin mali yapısını gösteren finansal tablolar dışında sosyal unsurlar üzerinde duran ve tüm paydaşlara bu konularda bilgi vermeyi amaç edinen raporlar yayınlanmaya başlanmıştır. 1980’li yıllarda ise sosyal unsurlara ilaveten çevresel bilgilerin raporlanması gündeme gelerek raporlamanın kapsamı genişletilmiştir. Zaman içerisinde işletmenin hem iç hem de dış taraflarının çevresel ve sosyal konulardaki bilgiye ihtiyacı ve talebi artmıştır. 2000’li yıllarda ise sürdürülebilirlik raporlaması ve kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması gönüllülük esasında en yaygın kullanılan raporlama şekilleri olmuştur. Sürdürülebilirlik raporları vasıtasıyla işletmenin ekonomik, sosyal ve çevresel unsurları arasındaki ilişkiler raporlanmıştır.

Her geçen gün daha fazla işletme sosyal sorumluluk ile ilgilenmekte ve uzun vadeli başarı için finansal bilginin yanı sıra finansal olmayan bilgilerin şeffaflığı sağlayarak, çevresel ve sosyal alandaki yükümlülüklerini gerçekleştirip bunları paydaşlarının

bilgisine sunmaktadır. Dolayısıyla, kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması, sürdürülebilirlik raporlaması ve entegre raporlama kavramlarının önemi her gün geçen gün artmaktadır.

2.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması

Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) raporlaması, işletmelerin ekonomik ve yasal çerçevede belirledikleri politikalarının ötesinde gönüllü olarak benimsedikleri politika ve faaliyetleri kapsamaktadır (Kaplan, 2013: 81). Kurumsal sosyal sorumluluk, işletmelerin sürdürülebilirliğe doğru yönelimlerinin başlangıç noktasında yer alır (Aydın, 2015: 63). Kurumsal sosyal sorumluluk, sürdürülebilirlik yaklaşımına etik açıdan katkı sağlamaktadır. KSS bağlamında etik kodlar, kurumsal vatandaşlık, sosyal raporlama gibi kavramlar işletme yönetiminde, ilgili yazında ve uygulamalarda yer almakta ve sürdürülebilirliğe katkı sağlamaktadır (Tokgöz ve Önce, 2009: 257).

Kurumsal sosyal sorumluluk raporlarından beklenen faydaların başında, kısa dönemde faydası ortaya çıkacak olan yasal düzenlemelere ve etik kurallara uyan bir işletme kimliği edinme ve faydası uzun dönemde açığa çıkacak olan markalaşmış ve ekonomik olarak güçlenmiş bir işletme profili oluşturma gelmektedir. Kısa dönemde ortaya çıkacak fayda yapısal özellikte olup yasal ve etik sorumlulukların bir sonucudur. Uzun dönemde oluşacak fayda ise stratejik özellikte olup, ekonomik ve gönüllü sorumluluklarının bir sonucudur (Öztürk ve Öktem, 2016: 141-142).

Devlet yönetiminin, yatırımcıların, sivil toplum kuruluşlarının, uluslararası düzenleyici otoritelerin, vb. bulunduğu geniş bir paydaş kitlesinin oluşturduğu baskılar, işletmeleri yasal ve etik açıdan

sorumluluklarını yerine getirmelerine yönelik olarak kurumsal sosyal sorumluluk raporlarını hazırlamalarına neden olmaktadır. Bununla birlikte işletmenin gelecekteki değerini artırmaya yönelik beklentiler ve uzun dönemli ekonomik kazanımlar elde etme çabaları işletmeleri gönüllü ve ekonomik sorumluluklarını yerine getirmelerine yönelik olarak kurumsal sosyal sorumluluk raporlarını hazırlamaya yöneltmektedirler (Öztürk ve Öktem, 2016: 139).

Bonson ve Bednarova (2015: 184), çalışmalarında Avrupa Birliği şirketlerinde kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının boyutlarını incelemekle birlikte gönüllü olarak gerçekleştirilen ve son yıllarda popüler hale gelen kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının nedenlerini literatürdeki pek çok çalışmayı aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- İşletme sorumluluklarını, işletmenin birbirinden farklı tüm paydaşlarına sunmak,
- Tüm paydaşların beklentilerini karşılamak ve toplumun refahını arttırmak,
- Paydaşlarla ilişkileri sağlamlaştırarak, işletmenin itibarını ve unvanını korumak,
- Asimetrik bilginin etkisini azaltarak uzun dönemde karı arttırmak ve paydaşlara karar almada yardımcı olmak,
- Çeşitli kurumsal baskılara mağruz kalmak,

İşletmeler, Kurumsal sosyal sorumluluk raporlarını yasal, etik, ekonomik ve gönüllülük esaslarına dayalı olarak hazırlama gay-

reti içinde olsalar bile, kurumsal sosyal sorumluluk raporlarının faydasının kesin bir şekilde ölçülememesi bu raporların hazırlanması veya hazırlanmaması açısından ikilimler oluşturmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk raporlarının uzun veya kısa dönemde getirisini kestiremeyen ve dolayısıyla yaratacağı ek maliyeti düşünen işletmeler bu raporları hazırlamaktan kaçınabilmektedirler (Öztürk ve Öktem, 2016: 140).

2.2. Sürdürülebilirlik Muhasebesi

Sürdürülebilirlik muhasebesi ve açıklamaları, finansal muhasebeyi tamamlamaya yöneliktir. İşletmenin finansal ve finansal olmayan performansının ve değer yaratma potansiyelinin değerlendirilmesi hem finansal bilginin hem de sürdürülebilirlik bilgisinin birlikte ele alınması ile mümkündür (Akarçay, 2014: 4).

İşletmelerde sürdürülebilirliğin devamı ve geleceğe dair iyileştirilmelerin sağlanabilmesi için veri toplama, ölçme ve değerlendirme eylemleri gereklidir. İşletmeler sürdürülebilirlik uygulamalarında, içinde buldukları durumdan daha iyi bir noktaya ulaşabilmek için öncelikle mevcut durumlarını değerlendirmeli, kendilerine geleceğe yönelik hedefler koymalı ve bu hedeflere ulaşma durumlarını belirli aralıklarla ölçerek gerekli iyileştirme ve geliştirme faaliyetlerini paylaşmalıdırlar. Böylece işletme içinde de sürdürülebilirlik konusunda farkındalık yaratılmakta ve yönetimin aldığı kararlar sonucunda elde edilen başarılar tüm iç paydaşlara iletilerek bu uygulamaları sahiplenmeleri sağlanmaktadır (PwC Türkiye, 2011: 26).

Amaçları, ilkeleri, teknikleri, raporları ve nitelikleri birtakım farklılıklar barındırır da sürdürülebilir muhasebe, finansal muhasebe

ile aynı bileşenlere sahip olduğundan, sürdürülebilir muhasebe finansal muhasebenin tamamlayıcısıdır. Bir işletmenin kaynaklarının oluşumu, bu kaynakların kullanımı, işletmenin faaliyetleri nedeniyle kaynaklarda oluşan artış veya azalış, işletmenin finansal durumu gibi pek çok bilgi finansal muhasebe ile üretilirken, sürdürülebilir muhasebe bunlara ilave olarak, organizasyonun sürdürülebilirlik performansına, ortaklara karşı hesap verilebilirliğe ve üst yönetimin karar verme sürecine katkı sağlayacak bilgiyi üretmektedir. *Sürdürülebilirlik* muhasebesi, finansal fırsatlar ile ekonomik, sosyal ve çevresel yenilikler arasındaki ilişkiler ortaya koyarak maliyet ve kaynak tasarrufu sağlamaya, sosyal ve çevresel risklerin yönetilmesine, tanımlanmasına ve değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır (Altınay, 2016: 61).

Bir işletmede sürdürülebilirlik muhasebesi sisteminin geliştirilmesi için; birinci adımda sürdürülebilirlik muhasebesinin uygulanma amacı; ikinci adımda sürdürülebilirlik muhasebesi ilkeleri; üçüncü adımda *işletmenin* sürdürülebilirlik performansının ölçülmesi için kullanılacak araç ve yöntemler; dördüncü adımda sürdürülebilirlik raporlamasının biçimi ve beşinci adımda ise sürdürülebilirlik bilgilerinin niteliksel özellikleri belirlenmelidir (Tüm, 2014:71).

Sürdürülebilir muhasebe yapısı geleneksel finansal muhasebe yapısı ile benzer ilkelere sahiptir. Verilerin toplanması ve kaydedilmesinde de finansal muhasebe ile benzer araçlar kullanılmaktadır. Çevresel verilerin toplanmasında emisyon seviyesinin tahmin edilmesi ve kaynak kullanım miktarı vb. bilimsel metotlar kullanılmaktadır (Senal ve Ateş, 2012: 88-92).

Sürdürülebilir muhasebe yapısında verilerin toplanması ve kaydedilmesinde de finansal muhasebe ile benzer araçlar kullanılmaktayken, çevresel verilerin toplanmasında emisyon seviyesinin tahmin edilmesi, kaynak kullanım miktarı gibi bilimsel metotlar kullanılmaktadır

Bununla birlikte çevresel etkinin ölçülmesinde yaşam döngüsü analizlerine başvurmaktadır. Sürdürülebilirlik performans göstergesi olarak ise balanced scorecard yöntemi altında birçok ölçme tekniği ve tahmini değerlendirme yöntemi kullanılmaktadır. Sürdürülebilir muhasebe bilgisi, doğru, zamanlı, denetlenebilir, güvenilir, karşılaştırılabilir, açık, tarafsız, sürdürülebilir içerikli, kapsayıcı olmalıdır (Senal ve Ateş, 2012: 89). Bu doğrultuda bu bilgiyi destekleyecek şekilde muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik konusunda işletme içindeki görevleri açısından sağlayacağı katkılar arasında işletmenin sürdürülebilirlik konumunun belirlenmesi, işletmenin altyapısının sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusunda yapılandırılması, sürdürülebilirlik raporlanması ve denetimi ve sürdürülebilirlik eğitimleri sayılabilir (Çalışkan, 2012: 141).

2.3. Sürdürülebilirlik Raporlaması

Sürdürülebilir kalkınma, insan ihtiyaçlarının karşılanma yeteneğinin devamlı kılınması şeklinde kısaca tanımlanabilmekte birlikte, ticari işletmeler açısından düşünüldüğünde kurumsal sürdürülebilirlik olarak adlandırılmaktadır (Yangil, 2015: 357). Kurumsal sürdürülebilirlik, işletmelerin faaliyetlerini yerine getirirken yol açtıkları sosyal ve çevresel konulara şirketin stratejik ve kar odaklı cevap verme şeklindedir. Kurumsal sürdürülebilirlik, iş yapma modeli önerisi ve geleceğe dair yatırımlar olmak üzere

iki temel özelliği içinde barındırır (Tokgöz ve Önce, 2009, 252). Sürdürülebilirlik, çevre ve toplum gibi ekonomik kalkınma açısından da hassas bir konu haline gelmiştir. Sürdürülebilirliğin önemi inkar edilemez bir hale geldiğinde, bir işletmenin başarısı uzun vadede ekonomiye, topluma ve çevreye katkısıyla ölçülmeye başlanmıştır. Bir işletmenin çevresel ve sosyal performansının genel performansını etkilediği görülmüştür (Lee ve Pati, 2012: 80). İşletmeler, sürdürülebilirliği yönetebilmek için işletme faaliyetlerini sürdürülebilirlik anlayışı çerçevesinde yapılandırmalı ve işletmenin mevcut pozisyonunun tespit etmelidirler. Burada muhasebe meslek mensuplarına muhasebenin işletmedeki temel ölçüm sistemlerinden biri olası nedeniyle önemli görevler düşmektedir. Bu görevlerin başında finansal ve sürdürülebilir değer arasında ilişkiler kurma gelmektedir (Çalışkan, 2012: 143).

Sürdürülebilirlik raporlaması, kurumsal sosyal sorumluluk raporlarında olduğu gibi çevresel, sosyal ve ekonomik performanslara yer verildikten sonra ek olarak bu performansların birbirileri ile etkileşimi üzerinde durulan, kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının geliştirilmiş halidir. Böylece, işletmelerin çevresel ve sosyal performanslarının ekonomik performansa etkileri veya ekonomik performanstan hangi şekillerde ve ne derecede etkilendikleri ortaya konulmaktadır (Akarçay, 2014: 3). Sürdürülebilirlik raporlaması, finansal olmayan bilgilerin gönüllülük esasına ve hesap verebilirlik ilkesine dayalı olarak tüm paydaşlara sunulduğu raporlardır. Bu raporlar sayesinde işletmeler iç ve dış paydaşlarına, toplum ve çevre üzerindeki faaliyetlerinin olası negatif etkilerini azaltmak amacıyla ürettikleri planlarını ve projelerini sunarlar (Altun, 2018: 39). 2000'li yılların başında sürdürülebilirlik raporlarını belirli bir standart çerçevesinde hazırlama ihti-

yacı ortaya çıkmıştır. Dünyada binlerce şirket sürdürülebilirlik raporlaması yapmaktadır ancak raporlar arasında karşılaştırmalı bir analiz yapabilmek, raporları sistematik bir şekilde değerlendirmek ancak standartlarla mümkün olabilmektedir. Şirketler Küresel Raporlama Girişimi (GRI- The Global Reporting Initiative) ya da Küresel İlkeler Sözleşmesi (GC- Global Compact) göre raporlama yapmaktadırlar.

Bir şirketin kurumsal sürdürülebilirlik yaklaşımı benimsendiğinde hissedarlar dışındaki diğer paydaşlara karşı da sorumlu olduğu kabul edilmiş olur (Borsa İstanbul, 2014: 33). Geleneksel anlayış ve uygulamalar, şirket yönetiminin sadece şirket hissedarlarına karşı hesap vermelerini savunurken, sürdürülebilirlik anlayışı hesap verilebilirliğin kapsamını genişletmektedir. Sonuçta, şirketler sadece finansal performanslarıyla değil, ekonomik, sosyal ve çevresel performanslarıyla hesap verebilir olmalı anlayışı oluşmuştur (Tokgöz ve Önce, 2009: 258).

Finansal raporlama ile sağlanan finansal bilgiler, ticari faaliyetlerin sadece finansal yönleriyle ilgili olduğundan, işletmelerin değerlendirilmesinde yetersiz kalmaya başlamıştır (Schaltegger vd., 2010: 376). Sürdürülebilir raporlama uygulamaları, finansal raporlama uygulamalarında olduğu gibi yatırımcı odaklı davranmayı, hem işletme içi hem de işletme dışı tarafları kapsayacak şekilde geniş bir kitleye bilgi akışı sağlamaktadır (Ioannou ve Serafeim, 2014: 5). Sürdürülebilirlik raporları aynı finansal raporlar gibi bilgi ihtiyacını karşılama amacıyla ortaya çıkmış olsa da bununla birlikte finansal ve finansal olmayan bilgi arasındaki ilişkiyi de açıklamaktadırlar. Sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin geleceğe yönelik hedeflerini oluşturmaya yardımcı olmakla bir-

likte işletmenin güçlü ve zayıf yanlarını da ortaya çıkarmaktadır. İşletmenin kurumsal sürdürülebilirliğini raporlaması işletmelerin maddi olmayan varlıklarını raporlamasına da imkan vermekte ve kurumsal imajın, marka değerinin ve müşteri sadakatinin güçlendirilmesi mümkün olmaktadır. Ayrıca sürdürülebilirlik raporları işletmenin rakipleriyle karşılaştırılabilirliğini de arttırmaktadır (Borsa İstanbul, 2014: 33). Paydaşlar açısından baktığımızda şeffaflığın artırılması, risklerin yönetilmesi, yönetim sistemlerinin çevresel, sosyal ve ekonomik açıdan geliştirilmesi, çalışanların farkındalığının ve iş motivasyonunun artırılması ve işletme devamlılığının sağlanması açısından sürdürülebilirlik raporlaması önemlidir (Akarçay, 2014: 3). Paydaşlar sürdürülebilirlik raporlarından daha uzun vadeli ve katma değer yaratan faydalar görmeye başladıkça, muhasebe meslek mensupları sürdürülebilirlik faaliyetlerinin yatırım getirisini nasıl etkilediğini gösterme fırsatı bulurlar (Miller, 2017: 4).

Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgiler, ekonomik büyümenin yanı sıra sosyal ve çevresel gerekliliklerin dikkate alınmasında işletme yönetimine yardımcı olmaktadır. Bu raporlarda yer alan bilgiler, işletmenin karar alma, planlama, kontrol gibi süreçlerine kurumsal sürdürülebilirliğin dahil edilmesini sağlar. Bu nedenle, işletme yönetimi kurumsal sürdürülebilirlik bilgilerinin toplanmasında, analiz edilmesinde ve ilgili taraflara iletilmesinde sürdürülebilirlik raporlamasından önemli ölçüde faydalanır (Akarçay, 2014: 3).

İşletmeler, paydaş baskısı, yasal ve düzenleyici gereklilikler, çevresel stratejilerin uygulanmasını kolaylaştırma, şeffaflık nedeniyle kredi değerinin artması, maliyet tasarrufu sağlama, verimliliği

artırma ve rekabet avantajı yaratma gibi nedenlerle sürdürülebilirlik raporlarını hazırlamayı tercih etmektedir. Buna karşılık, sürdürülebilirlik raporlarının sağladığı faydalardan şüphe edilmesi, maliyetli bir raporlama olması, paydaş baskısının olmaması, zorunlu raporlamanın yerine gönüllü raporlama olması, rapor hazırlamak için kalifiye eleman eksikliği olması ve menfaatlerin yokluğu gibi nedenlerle sürdürülebilirlik raporlaması için istekli olmamaktadır (Şahin ve Yılmaz, 2018: 48).

Günümüzde finansal ve finansal olmayan verilerin dış denetim ile birlikte entegre edilmesi dünya çapında yaygınlaşmıştır ve sürdürülebilirlik raporlamasını daha ileri bir seviyeye taşımıştır. Muhasebe meslek mensupları, bu hareketin iş ve raporlama konusunda sahip olabileceği etkinin farkında olmalıydılar (Miller, 2017: 2) .

3. ENTEGRE RAPORLAMA HAKKINDA DEĞERLENDİRMELER

Sürdürülebilirlik kavramlarının ve konularının öneminin anlaşılmış olmasına rağmen, bazı taraflarca finansal olmayan konular (sürdürülebilirlik) hakkındaki raporlama kurumsal raporlamanın ana parçası olarak görülmeyebilmektedir. Fakat son dönemlerde bu alanda yapılan çalışmalar, dünyadaki önemli şirket CEO'larının % 96'sının, sürdürülebilirlik konularının şirketin strateji ve risk çalışmalarının içinde olması gerektiğini düşündüğünü göstermektedir. Yatırımcılar ise finansal olmayan bilgilerin önemli olduğunu düşünmekle birlikte mevcut halde sunulan bilgilerin karar vermeleri konusunda yeterli olmadığını belirtmektedirler (King ve Roberts, 2017:47). Bu doğrultuda bilinmektedir ki, entegre raporlama 20. yüzyılda sürdürülebilirlik raporlamasında gelen nihai nokta olarak yerini almıştır (Altun, 2018: 39).

Sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması işletme stratejilerinin geliştirilmesi, paydaş ilişkilerinin düzenlenmesi ve işletmelerin risklerinin daha kapsamlı yönetilmesi gibi konulara odaklanıp işletmelere önemli avantajlar kazandırsalar da entegre raporlama entegre düşünce kavramını gündeme getirip, geleceğe yönelik değer yaratma üzerine odaklanmıştır. Entegre raporların hazırlanmasında gerekli olan muhasebe bilgisinin üretilebilmesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile birlikte entegre raporlamayı ortaya çıkaran ihtiyaçların ortak paydasında bulunan sürdürülebilirlik muhasebesi önemli bir rol oynamıştır (Altınay, 2016: 59).

İşletmenin faaliyet ve çıktılarının sermaye öğelerini arttırması, azaltması veya dönüştürmesi değer yaratma sürecini oluşturmaktadır (IIRC 2013: 10). İşletmenin hissedarları ve diğer tüm paydaşları için değer yaratması işletme faaliyetlerinin entegre düşünce odaklı gerçekleştirilmesi ile mümkündür. Entegre düşünce, işletmenin çeşitli fonksiyonel birimlerindeki ilişkilerin ve bunların etkilediği sermaye öğelerinin dikkate alınarak, kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmaya yönelik entegre karar ve faaliyet mekanizmaları oluşturan bir yaklaşımdır (IIRC 2013: 2). Entegre düşünce, çalışanların işletmenin temel hedeflerine ve değer yaratma sürecine nasıl bir katkıda bulunabileceklerini anlamalarını sağlayan ve onların motivasyonunu yükselten bir anlayıştır (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 66).

Entegre düşünce üzerinden yerine getirilen faaliyetler, sermaye öğeleri üzerinde ortaya çıkan değişimlerin entegre rapor vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına sunulması entegre raporlama süreci olarak adlandırılır. Bu doğrultuda entegre raporlama, entegre düşünce üzerine kurulan ve işletme tarafından zaman içinde yaratı-

lan değer hakkında bir entegre raporun hazırlanmasını ve değer yaratma sürecinin unsurları hakkında açıklamaların yayınlanmasını temel alan bir süreçtir (IIRC 2013: 33). İşletmeler entegre raporlama ile faaliyetlerini ekonomik, sosyal ve çevresel ilişkilerini kurarken, sadece geçmiş performanslarının sonucunu değil, uzun vadeli beklentilerini de sunma imkanı elde ederler. Entegre raporlama finansal ve finansal olmayan fırsatlarını, risklerini ve performansını analiz etmeyi, işletme stratejisi ve iş modellerinin belirlenmesini ve bunlara yönelik risklerin ele alınmasını sağlar (Aras ve Sarıoğlu, 2015: 43).

Entegre rapor ise işletmenin stratejisi, kurumsal yönetim prensipleri, performansı ve geleceğe dair beklentileri kapsamında işletme dışındaki taraflara kısa, orta ve uzun vadede nasıl değer yaratılacağını kısa ve öz bir şekilde anlatan bir iletişim aracıdır (IIRC 2013: 7). Entegre raporun oluşturulmasında çalışanlar, müşteriler, tedarikçiler, iş ortakları, yerel toplum, yasa koyucular, düzenleyiciler ve politika yapıcılar dahil olmak üzere bir kuruluşun zaman içinde değer yaratma kabiliyeti üzerinde etkisi olan tüm paydaşlarından faydalanılır (Araş ve Sarıoğlu, 2015: 43).

Entegre raporlama süreci ve entegre raporun hazırlanması sırasında işletmelere yol gösterebilmek amacıyla IIRC (The International Integrated Reporting Board) tarafından Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi (The International Integrated Reporting Framework) hazırlanmış ve Aralık 2013'de yayınlanmıştır. Çerçeve'de kılavuz ilkeler kapsamında Stratejik Odak ve Geleceğe Yönelim, Bilgiler Arası Bağlantı, Paydaşlarla İlişkiler, Önemlilik, Kısa ve Öz Olma, Güvenilirlik ve Tamlık ve Tutarlılık ve Karşılaştırılabilirlik sayılırken, içerik öğeleri olarak Kurumsal Genel

Görünüm ve Dış Çevre, Kurumsal Yönetim, İş Modeli, Riskler ve Fırsatlar, Strateji ve Kaynak Aktarımı, Performans, Genel Görünüş ve Hazırlık ve Sunum Temeli sıralanmıştır.

Entegre bir raporda birbirini temel alan ve birbirini karşılıklı olarak içeren sekiz içerik ögesi vardır. Bu içerik öğelerinin cevap aradığı sorular şöyledir (Yıldırım vd., 2017: 25):

Kurumsal genel görünüm ve dış çevre: Kuruluşun yaptığı iş nedir ve hangi şartlar altında çalışılmaktadır?

Kurumsal yönetim: İşletmenin kurumsal yönetim yapısı, kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma kabiliyetini nasıl desteklemektedir?

İş modeli: İşletmenin iş modeli nedir?

Riskler ve fırsatlar: İşletmenin kısa, orta ve uzun vadede değer yaratma yeteneğini etkileyen spesifik riskler ve fırsatlar nelerdir ve işletme bunları nasıl yönetmektedir?

Strateji ve kaynak aktarımı: İşletmenin amaçları nelerdir ve bu amaçlara nasıl ulaşmaktadır? *Performans:* İşletmenin döneme ilişkin stratejik hedeflerine ne ölçüde ulaşmaktadır ve sonuçların sermaye kalemlerini nasıl etkilemektedir?

Genel görünüş: İşletmenin stratejisini uygularken ortaya çıkabilecek potansiyel zorluklar ve belirsizlikler nelerdir ve bunların iş modeli ve gelecekteki performans açısından potansiyel etkileri nelerdir?

Hazırlık ve sunum temeli: İşletme, entegre raporda yer alacak konuları nasıl belirlemektedir ve bu konular nasıl değerlendirilmektedir?

Entegre raporlamada uluslararası kabul görmüş belirli standartların olmaması, işletmelerin yararlı bir entegre rapor hazırlamasını zorlaştırmaktadır. Bu noktada, m işletmeler için bir kılavuz sağlar ve entegre bir rapora dahil edilmesi gereken temel ilke ve unsurları belirler. Bununla birlikte, belirli bir raporlama formatı sağlamaz. Yeni ortaya çıkan bir konu olduğu için entegre bir rapor hazırlamak konusunda bazı belirsizlikler vardır. Entegre raporların mutlaka kısa ve basit bir şekilde hazırlanması gerekmektedir. Kısa ve basit anlatım ancak entegre düşüncenin gelişmesiyle mümkündür. Fakat işletmelerin değer yaratma kabiliyetini etkileyen önemli noktaların mümkün olduğunca kısa rapor edilmesi zorunluluğu entegre raporların hazırlanmasını güçleştirmektedir. Ayrıca, işletmeye yönelik çevresel, sosyal ve yönetsel performans hakkında veri toplamak finansal verilerin toplanmasından daha zordur. Bu nedenle işletme sürdürülebilirlik verilerini entegre düşünceyi geliştirene kadar kullanabilir. Entegre bir raporda yer alan bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması bir başka konudur. Bu bağlamda, bağımsız denetçiler bağımsız denetim yoluyla güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayabilirler (Garcia vd., 2015:289).

Entegre raporlama yeni bir kurumsal raporlama olduğundan, ilgili verilerin toplanması için gelişmenin kesin etkili olduğu yıllara bakılması gerekir ve bu durum bu tür raporlamaların önündeki en büyük engellerden biridir. Yüksek kaliteli veriler, hem işletme içine hem de işletme dışına doğru ve güvenilir raporlama yapabilmek için çok önemlidir. Entegre bir rapor için yüksek kaliteli

veri toplamak hiç bitmeyen ve zaman alıcı bir süreçtir. Entegre raporda yer alan bilgiler hem tarihsel hem de geleceğe yönelik olup, işletme kaynaklarını geleneksel tarihsel ölçülerden daha kapsamlı bir şekilde değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Finansal olmayan veriler dağınıktır ve bu verileri işlemek için işletme her zaman alışkın olduğu veri işleme sürecinin dışına çıkacaktır. Veriyi doğrulamak ve bu verinin güvenilirlik ve kullanılabilirlik düzeyini belirlemek için önemli bir zaman harcamak gerekmektedir. Verilerin kalitesinin sağlanması için veri toplama, depolama ve analiz sistemlerine büyük yatırım yapılması gerekecektir. Ayrıca, işletmelerin iş modelleriyle ilgili bilgiyi tanımlamaları ve finansal, finansal olmayan, tarihsel ve ileriye dönük bilgileri dengeli bir şekilde sunmaları zor olacaktır (Burke ve Clark, 2016: 277-278) .

4. MUHASEBE MENSLEK MENSUPLARININ SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİNE VE ENTEGRE RAPORLAMAYA SAĞLADIĞI KATKILARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu kısmında, sürdürülebilirlik ve entegre raporlama süreçlerine ilişkin muhasebe meslek mensuplarının yarattığı farkındalık ve sağladığı katkılar ile ilgili literatürde ön plana çıkmış bazı çalışmalara değinilmiştir.

4.1. Meslek Mensuplarının Sürdürülebilirlik Muhasebesine ve Raporlamasına İlişkin Katkılarının Değerlendirilmesi

İşletme muhasebenin raporlama işlevi sayesinde hem paydaşlarına hem de işletme dışındaki ilgili kişilere finansal durumu hakkında bilgi vermektedir. Günümüzde işletmeler sürdürülebilirlikleri-

ni koruyabilecekleri muhasebe metotları geliştirmektedirler. Bu nedenle artık muhasebenin ve muhasebe meslek mensuplarının rolü, belge toplama, kaydetme, sınıflandırma gibi temel işlevleri aşmış sürdürülebilirlik kavramlarının muhasebeleştirilmesi ve sürdürülebilirliğin geliştirilmesi olarak dönüşüm yaşamıştır. Sürdürülebilir bir işletmede muhasebenin ve dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının rolleri arasında;

- Sürdürülebilirlik doğrultusunda organizasyonel politikalar geliştirmek ve bu politikaları uygulamak, gözetmek ve faaliyet riskini yönetmek,
- Yönetim sistemi ile ilişkili tedarik zinciri geliştirmek,
- Satın alma politika ve standartlarını oluşturmak ve gözetmek,
- Ortakların geri dönüşüm analizlerine yardımcı olan, onların kolay ulaşabileceği ve güvenebileceği veriler üreten etkin bir süreç oluşturmayı desteklemek,
- Gönüllü çevresel ve sosyal düzenleme ve kurallar oluşturmak,
- Çevresel ve sosyal sonuçlar ile ilgili bilgilerin zamanında sunulmasını sağlayan bir organizasyon yapısı oluşturmak,
- Veri hazırlamak, verileri yorumlamak ve karar alma süreçlerinin desteklemek,
- Mevcut güvenilir verileri kullanarak paydaşlarla olan iletişim sürecini desteklemek

olarak sayılabilir (Altınay, 2016: 60; Tüm, 2014: 70).

Sürdürülebilirlik raporlamasının yaygınlaşmasından önce çevresel raporlama ile muhasebe meslek mensupları arasında herhangi bir ilişki olup olmadığını araştıran çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan biri olan Bebbington ve diğ. (1994) tarafından yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının bir işletmenin çevresel raporlama sürecine katılımı araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre muhasebe meslek mensupları kurumsal raporlama açısından çevresel sorunların raporlanmasının önemini farkında olsalar bile, bu raporlama sürecine desteklerinin çok yüksek olmadığı tespit edilmiştir.

Bir başka çalışmada Deegan ve diğ. (1995) tarafından yapılmış ve Avustralya'daki muhasebe meslek mensuplarının çevresel konuların şirketlerin yıllık mali raporlarında yer alması gerekip gerekmediği ile ilgili katılımları araştırılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre muhasebe meslek mensupları çevresel konuların şirketlerin yıllık mali raporlarında yer alması gerektiği konusunda fikir birliğine göstermişlerdir. Ayrıca çalışmada tartışılan bir diğer konu, bu çevresel bilgilerin niceliksel olarak nasıl ifade edileceğidir.

Adams (2002) tarafından yapılan çalışmada elde edilen bulgulara göre faaliyet gösterilen ülke, işletme büyüklüğü ve örgüt kültürü gibi unsurların hem sürdürülebilirlik raporlamasını hem de muhasebe meslek mensuplarının kurumsal raporlamaya yönelik algılarını etkilediği belirlenmiştir. Kuasirikun (2005) tarafından Tayland'da muhasebe meslek mensupları, denetçiler ve muhasebe akademileri üzerinde bir araştırma yapılmış ve bu tarafların çevresel ve sosyal muhasebeye yönelik tutumları incelenmiştir. Elde edilen sonuçlar çerçevesinde Tayland'da çevresel ve sosyal muhasebenin geliştirilmesi için önerilerde bulunulmuş ve çevre-

sel ve sosyal muhasebe bilgilerini içerecek bir kurumsal raporlamanın gerekliliğinden bahsedilmiştir. Ayrıca gelecekte muhasebe yaklaşımlarına yönelik yapılacak değişikliklerin ve oluşacak kurumsal raporlama çeşitliliğinin Tayland'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının niteliğinde de değişikliklere sebep olacağı bildirilmiştir.

Zulkifli ve Amran (2006) tarafından yapılan çalışma ile Malezya'da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının kurumsal sosyal sorumluluk kavramları, unsurları ve işlevleri hakkında farkındalık düzeylerinin ve algılarının artırılması gerektiğini ortaya koymuştur. Yapılan çalışma muhasebe meslek mensuplarının kurumsal sosyal sorumluluk kavramlarına, unsurlarına ve işlevlerine yönelik algıları ile gerçekler arasında bir ikilem olduğunu ortaya koymuş, çok karmaşık olan gerçeklerin aksine meslek mensuplarının algılarının çok basit olduğu görülmüştür. Yapılan çalışmada, kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasını gerçekleştirmede sadece muhasebe meslek mensupları tarafından hayati rollerin üstlenilemeyeceği, insanların kültürüne ve zihniyetine dair değişiklikleri kapsayan kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının hükümeti, hissedarları ve halkı da kapsayan ve katılımlarını gerektiren bir konu olduğu vurgulanmıştır.

Literatürde sürdürülebilirlik raporlarına veri sağlama ve veriyi ölçme ile ilgili çalışmalarda yer almaktadır. Bu çalışmaların odak noktasını ekonomik, çevresel ve sosyal performansla ilgili verilerin nasıl toplanıp ve ölçüleceği, hangi departmanın sürdürülebilirlik performans verilerini toplaması ve saklaması gerektiği, sürdürülebilirlik raporunu oluşturabilmek için ne kadar bilgiye ihtiyaç olduğu gibi sorular oluşturmaktadır. Brown ve diğ. (2009)

tarafından yapılan çalışmada sürdürülebilirlik raporlarını hazırlamayı tercih eden işletmelerin ihtiyaç duyulan verileri toplamak için çok zaman harcadıkları ve önemli kaynaklardan yararlandıkları ortaya konulmuştur. Wallen ve Wasserfaller (2008, s.30) tarafından yapılan çalışmada bu araştırmacılar üç tane İsveçli işletme ile görüşmüş ve sürdürülebilirlik raporuna veri toplama sürecinde hiçbir işletmede standart bir sürecin olmadığını görmüşlerdir. Yapılan çalışmalarda muhasebecilerin sürdürülebilirlikle ilgili bilgileri toplanması ve ölçmesiyle ilgili prosedürleri öğrenmek için zaman ayırmaları gerektiği fakat bu konularda onları destekleyecek bir geleneksel muhasebe eğitimi olmadığı vurgulanmıştır. Adams (2002) tarafından yapılan çalışmada çevresel verilerin toplanması için mutlaka bir fabrika, bir arazi, bir alan keşfinin yapılması gerektiği vurgulanmış, fakat finansal verilerin toplanmasında başlangıç noktasının iş birimi olduğu belirtilmiştir.

Çevre muhasebesi, işletmenin hem ekonomik performansının iyileştirilmesine hem de çevresel performansının geliştirilmesine yönelik bir araç görülmektedir. Ancak, çevre muhasebesinin işletmenin ekonomik ve çevresel etkilerini göz önünde bulundurması buna karşın sürdürülebilirlik açısından önemli bir boyut olan işletme faaliyetlerinin toplum üzerindeki etkilerini göz ardı etmesi muhasebe alanında üç boyutlu muhasebe (üçlü raporlama) adı verilen yeni bir yaklaşımın ortaya çıkmasına neden olmuştur (Tüm, 2014: 67). İşletme iş süreçlerini daha ekonomik, sosyal açıdan sorumlu ve çevreye duyarlı bir şekilde yerine getirebilmek için sürdürülebilir muhasebe metotları arasında sayılan üç boyutlu muhasebeye (üçlü raporlama) başvurmaktadır. *Üç boyutlu muhasebe*; insan, evren ve kar olmak üzere üç boyut üzerine odaklanmakta ve sadece kar amacı ile faaliyette bulunan bir

işletmenin; toplumu ve çevreyi görmezden gelerek başarı elde edemeyeceğini savunmaktadır (Arslan ve Kısacık, 2017: 18). Üç boyutlu muhasebe modeli literatüre 1994 yılında John Elkington tarafından kazandırılmıştır. Elkington'un üç boyutlu muhasebe ve raporlama yöntemi sürdürülebilir maliyet raporları, doğal sermaye stoku muhasebesi ve girdi-çıkıta analizi olmak üzere 3 yöntemi kapsamakla beraber sürdürülebilirliği çok daha geniş bir açıdan bakarak, işletmeyi bir bütün olarak görmeyi hedeflemektedir. Bahsedilen yöntemlerin yanı sıra yaşam döngüsü analizleri, çevresel ve sosyal etkilerin gösterildiği raporlar ve yasal göstergeler ile uyumlu olmayan işlemlerin listelendiği raporlar da üç boyutlu muhasebe ve raporlama yöntemleri içinde yer alabilmektedir (Yanık ve Türker, 2012: 299; Senal ve Ateş, 2012:).

4.2. Meslek Mensuplarının Entegre Raporlamaya İlişkin Katkılarının Değerlendirilmesi

İşletmeler, entegre düşünce yapısı temelinde iş modelleri kurarak değer yaratma yolunda ilerlemekte ve entegre raporlama sayesinde riskleri yöneterek ilgili bilgileri tüm paydaşlarına raporlamaktadırlar. Entegre raporlama, değer yaratma sürecini bilgi kullanıcılarına aktarmayı amaçlamaktadır. Bu amaçla finansal ve finansal olmayan bilgileri, hem geçmiş veriler hem de geleceğe yönelik beklentiler ile ilişkilendirerek mevcut raporlama araçlarından farklılaşmıştır. Dolayısıyla farklılaşan raporlama araçları ve süreci nedeniyle muhasebe meslek mensuplarının da rolleri değişim ve gelişim göstermektedir. Meslek mensuplarının rollerinin geçireceği bu değişim ve gelişimde entegre raporlama eğitimlerinin de farklılaşma ve fayda sağlama adına önemli olduğu söylenebilir.

Muhasebe meslek mensupları, entegre raporlamada entegre düşünceyi oluşturulmasında, işletme tarafından yaratılan değerin tanımlanmasında ve raporlanmasında rol oynayabilirler. Ancak bunun için profesyonel muhasebe meslek mensuplarının finansal muhasebe yanında entegre düşünce, değer yaratma süreci, iş modeli, geleceğe yönelik analizler, sürdürülebilirlik konuları, bilgiler arası bağlantının kurulması, finansal ve finansal olmayan performansın ölçülmesi ve entegre raporun hazırlanması konularında bilgi sahibi olmaları gereklidir. Bu bilgilerin kazanımı açısından muhasebe meslek mensuplarının “entegre muhasebeci” olarak yetiştirilmesi ve entegre raporlama eğitimlerinin düzenlenmesi gereklidir (Aracı ve Yüksel, 2017: 411).

Entegre raporlama dünya çapında hızla yayılmakta olan yeni bir kurumsal raporlama şeklidir. Bu nedenle kanun koyucu ve düzenleyici otoritelerce, çeşitli kurum ve kuruluşlarca, meslek mensuplarınca ve meslek birliklerince, akademisyenlerce tartışılmakta ve entegre raporlama sürecine ilişkin konulara açıklık getirilmeye çalışılmaktadır. Çalışma kapsamında değerlendirdiğimizde, entegre raporlamada muhasebe meslek mensuplarının rolünün ve entegre raporlama eğitimlerinin halen tartışılmakta olan konular olduğu görülmektedir. Aracı ve Yüksel (2017) tarafından yapılan çalışmada entegre raporlamada muhasebe meslek mensuplarının rolü ve entegre raporlama eğitimi tartışılmış, mesleki kuruluşların eğitim müfredatları ve Güney Afrika’da entegre raporlama eğitimi veren üniversitelerin eğitim müfredatları karşılıklı incelenmiş ülkemiz için örnek bir müfredat sunulmaya çalışılmıştır. Yapılan araştırmalar entegre raporlama konusunda en etkin kuruluşun ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) ol-

duğunu göstermiştir ve ülkemizde de KGK, TÜRMOB gibi mesleki kuruluşlar tarafından düzenlenecek kursların, üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri bünyesinde ilgili lisans programlarında entegre raporlama ve entegre rapor, entegre raporlama ile ilgili kuruluşlar ve entegre raporlamanın tarihsel gelişimi, entegre raporun güvenilirliği ve güvencesi, entegre raporlama bileşenleri, entegre raporun hazırlanması, entegre raporlama ve entegre raporu şekillendiren çerçeveler konularını kapsayan bir dersin ve Sosyal Bilimler Enstitüleri bünyesinde açılacak lisansüstü programların faydalı olacağı vurgulanmıştır.

Entegre raporlama, hem “hesap verebilir” olmanın gerekliliğini hem de paydaşlara güvenilir bilgi sağlamayı gerektirmektedir. Bu iki unsur, entegre raporlamayı muhasebeye benzetmeye katkıda bulunmaktadır. IIRC gibi kurumların ve buralarda yer alan meslek mensuplarının varlığı geleneksel muhasebe modeline nazaran entegre raporlama tasarımının gerçekleştirilmesine teşvik etmiştir. Entegre raporlama, sosyal muhasebenin ön plana çıkmasını sağlamakla birlikte altı sermaye ögesinin (finansal sermaye, üretilmiş sermaye, fikri sermaye, insan sermayesi, sosyal ve ilişkisel sermaye, doğal sermaye) değer yaratma sürecinden nasıl etkilendiğinin ölçülmesini gerektirir. Gibassier ve diğ. (2016: 21) tarafından işletme içinde entegre raporlama çabalarına daha yakından dahil olmak veya hatta bu çabaları yürütmek isteyen muhasebecilere yönelik oldukça kapsamlı bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada IIRC tarafından entegre raporlamada pilot olarak kabul edilen çok uluslu bir işletmede uzmanlarla yarı yapılandırılmış bir görüşme yapılmakla birlikte entegre raporlama yapan diğer çok uluslu şirketlerin de entegre raporlama yolculuğu mercek altına alınmıştır. Çalışmada incelemeye alınan işletmeler

entegre raporlamayı faaliyetlerinin çok yönlülüğünü ve birbiriyle olan ilişkilerini tek bir raporda ortaya koyabilmenin avantajları nedeniyle tercih ettiklerini vurgulamaktadır. Bu düşünce, muhasebecilerin entegre bir rapor projesinin geliştirilmesinde rol alma isteklerini teşvik etmiştir. Çalışmada muhasebecinin rolü, entegre raporun üretimi ile sınırlı görülmemekte, daha ziyade entegre raporlama projesinin başlangıcında başlayıp, entegre raporlama sürecinin vektörü haline getirdiği vurgulanmaktadır. Ayrıca, muhasebecilerin entegre raporlama yolculuğunun tetikleyicileri, entegre raporlama projelerinin “şampiyonları” ve çoklu muhasebe araçları hakkındaki bilgileri ile strateji ve değer yaratma sürecinde entegre düşünceyi yapılandırma mimarları olabileceği savunulmaktadır. Bunların yanı sıra çalışmada, entegre raporlama sürecinin uzunluğu ve karmaşıklığı sebebiyle işletmenin yönetim kurulunun bu çabaları desteklemesi gerektiği belirtilmekte ve hem CEO’ların hem de diğer yönetim kurulu üyelerinin entegre raporlama sürecine katılımının ve entegre iş stratejileri üzerinde fikir birliğine varmış olmalarının önemi vurgulanmıştır.

Gibassier ve diğ. (2016: 22) yaptıkları araştırma içinde muhasebe meslek mensuplarının Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi içinde yer alan Kurumsal Genel Görünüm ve Dış Çevre, Kurumsal Yönetim, İş Modeli, Riskler ve Fırsatlar, Strateji ve Kaynak Aktarımı, Performans, Genel Görünüş ve Hazırlık ve Sunum Temeli olmak üzere 8 adet içerik ögesini nasıl destekleyebileceklerini de incelemiştir. Yapılan çalışmada muhasebe meslek mensuplarının “kurumsal yönetim”, “riskler ve fırsatlar” ve “performans” bölümlerinde, muhasebe meslek mensuplarının bilgiyi tanımlamak ve derlemek için merkezi konumda olduklarını, buna birlikte “kurumsal genel görünüş ve dış çevre”, “iş modeli”,

“strateji ve kaynak aktarımı” ve “genel görünüş” içerik öğelerine ilişkin de önemli sayısal bilgiler sağlayabileceklerini bildirmişlerdir. Yapılan çalışmanın sonuçlarından yola çıkarak muhasebe meslek mensuplarının sağladığı katkılar aşağıda özetlenmiştir (Gibassier ve diğ., 2016: 22-23):

- *Performans*: Finansal sermayeden sorumlu olan ve diğer sermaye öğelerinin ölçülebilmesini sağlayan muhasebe ekibi, performans öğesine ilişkin açıklamalara ana veriyi sağlayacaktır. Muhasebeciler değer yaratma süreci ve anahtar performans göstergeleri ile ilgili raporları hazırlayabilirler ve geçmiş, mevcut, gelecek performans karşılaştırmaları yapabilirler. Ayrıca Muhasebeciler, farklı sermaye öğeleri için performans verilerini entegre etmede kilit aktörler olacak ve şirketin birçok paydaş için nasıl değer yarattığını gösterecektir.
- *Riskler ve Fırsatlar Değerlendirmesi*: Muhasebeciler stratejik öncelikleri kolaylıkla bilebildikleri için kurumsal faaliyetlerin yarattığı risklerin ve fırsatların etkisi bildirebilme avantajına sahiptirler. Örneğin, Muhasebeciler, doğal sermayenin etkileri ve bağımlılıkları gibi sürdürülebilirlikle bağlantılı riskleri ölçebilir ve çerçeveleyebilir.
- *Kurumsal Yönetim*: Muhasebeciler, liderlik yapısı, stratejik karar alma süreçleri, işletmenin risklere karşı tutumu ve etik konuları ele alma şekli de dahil olmak üzere kurumsal yönetim yapısı hakkında raporlamada aktif çalışabilirler. Ayrıca şirketin kültürünün, ahlakının ve değerlerinin farklı sermayelerin kullanımına nasıl yansıtıldığını da bildirebilirler.

- *Strateji ve Kaynak Tahsisi*: Muhasebeciler, entegre düşünceye dayalı bir strateji geliştirirken üst yönetime ve yönetim kuruluna da yardımcı olabilir. Bu strateji, entegre raporlama anlayışı kapsamında farklı sermaye çeşitlerinin şirket önceliklerinin belirlenmesindeki, şirketteki gücün belirlenmesindeki ve farklı sermaye öğelerine ilişkin risklerin değerlendirilmesindeki etkilerinin dikkate alınması ile ilgili olabilir.
- *Şirket Genel Bakış ve Dış Ortam*: Muhasebeciler, şirket gelirleri ve şirketin faaliyet gösterdiği ülke sayısı gibi konularda nicel bilgiler sağlayabilirler ve karşılaştırmalar yaparak önceki dönemlere nazaran oluşan değişiklikleri yorumlayabilirler. Muhasebeciler, risk ve fırsatlarla ilgili çalışmalar sayesinde, şirketin gelecekte değer yaratma kabiliyetini etkileyecek dış çevrenin (yasal, ticari, sosyal, çevresel, politik vb.) analizine katkıda bulunurlar.
- *İş modeli*: Muhasebeciler, katma değer yaratan ve yaratmayan faaliyetleri, sermayenin muhasebesi konusundaki uzmanlık bilgisini kullanarak, entegre bir perspektiften tanımlayabilirler.
- *Görünüm*: Muhasebeciler, sermayelerin kullanılabilirliği, kalitesi ve satın alınabilirliği üzerindeki etkiler de dahil olmak üzere şirketin karşısına çıkan fırsatları ve karşı karşıya kaldığı riskleri değerlendirmesine katkıda bulurlar.

Raghavan (2015) tarafından yapılan bir çalışmada hem muhasebe ve finans uzmanları hem de mevcut raporlama teknolojileri üzerinde entegre raporlamanın gelecekteki potansiyel etkisi değer-

lendirilmiştir. Çalışmada, entegre raporlamanın etkileri teknoloji, muhasebe ve finans uzmanları, entegre raporlamanın faydaları ve maliyetleri, eğitim ve mesleki eğitim başlıklarıyla değerlendirilmiştir. Muhasebe ve finans uzmanları tarafından yapılan değerlendirmelere bakıldığında, strateji oluşturma, eylem planlaması, kurumsal yönetim ilkeleri ve risk yönetimi metotlarını kullanarak değer yaratma sürecinin çekirdeğini oluşturan entegre raporlama içerik öğelerinden “iş modeli” öğesinin önemi üzerinde durularak bu öğenin unsurlarının gerçekleştirilmesinde muhasebe meslek mensuplarına düşen roller vurgulanmaktadır. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının değer zincirinin birden fazla faktörünün anlaşılması, iş modeline ilişkin bilgi edinme ve işletmenin güçlü ve zayıf yönlerine dair bütünsel bir bakış açısı oluşturma gibi ihtiyaçları sebebiyle işletme genelindeki tüm kademelerde entegre raporlamanın benimsenmesi çabalarında rol oynayan ideal çalışanlar olacakları belirtilmektedir. Ayrıca hem muhasebecilerin hem de iç denetçilerin bu alanda kesinlikle gelişecek olan liderlik fırsatlarından yararlanmak için hazır ve donanımlı olmaları gerektiği vurgulanmaktadır. Çalışmadaki önemli değerlendirmelerden birisi de eğer işletmede entegre raporlama sürecine katılan bir muhasebe uzmanının varsa çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim verilerinin finansal verilerle tutarlı olacak şekilde raporlanabildiği olmasını yönündedir.

Burke ve Clark (2016: 275-276) tarafından yapılan çalışmada entegre raporlamanın işletme içine sağladığı faydalar sıralanmıştır. İlk ve en büyük fayda olarak entegre raporlama ile değer yaratmanın daha iyi anlaşıldığı ve dolayısıyla daha bilgili olduğu ve daha iyi kararlar alındığı belirtilmiştir. Değer yaratma ile ilgili olumlu sonuçlar ve oluşan anlayış işletmelerin iş modelleri-

nin alakalı olduğu unsurların anlaşılmasını sağlamış ve kurumsal sorumluluğun işletmelere nasıl fayda sağladığını öğrenmeleri açısından entegre raporlamanın işletme içine yönelik sağladığı faydalara kanıt oluşturmuştur. İkinci fayda, entegre raporun üretilmesi için işletmedeki bölümler arasında işbirliğinin başlaması ve böylece bölümler arası anlayış ve iletişim artmasıdır. Üçüncü fayda ise entegre raporlamanın ölçerken aynı zamanda da gelişim sağlayan bir süreç olduğudur. Bir işin eksiksiz bir şekilde tüm yönleriyle bildirilmesi ve hatta daha önce ölçülmemiş bir takım verilerinde elde edilmesi entegre raporlama sürecinin doğasında bulunmaktadır. Bu yeni süreç, hem işletme içi karar alma mekanizmalarında hem de dış raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli veriler yaratmaktadır. Entegre raporlama, zorunlu bir raporlama şekli olmamakla birlikte doğru ölçüm yöntemleri kullanılarak işletme içi hem de işletme dışı tarafların yüksek kaliteli veri ihtiyacını karşılamaktadır.

5. SONUÇ

Tüm işletme performansının ve risklerinin bildirilmesinde finansal raporların yetersiz kalması nedeniyle işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutları ile sürdürülebilirlik raporlamasına yöneldikleri görülmektedir. Şimdilerde ise sürdürülebilirlik bilgisinin yanı sıra değer yaratma ve entegre düşünce odaklı hazırlanan, hem geçmiş, hem gelecek ve hem de mevcut durumu ortaya koymayı amaçlayan entegre raporlar işletmelerin dikkatini çekmektedir. Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan verilerin işletmenin iş modeli, stratejileri ve sermaye öğeleri ile ilişkisi kurulmadığı için işletmenin sürdürülebilirlik performansının değer yaratma sürecine katkı sağlayıp sağlamadığını ölçmek zordur.

Entegre raporlama odaklandığı entegre düşünce ve değer yaratma kavramı ile üst yönetim, yönetim kurulu üyeleri, muhasebe meslek mensupları, işletme bölüm yöneticileri ve çalışanları, yatırımcılar, vb. pek çok işletme içi ve dışı tarafı düşünce yapısı itibarıyla değiştirmiş durumdadır. İşletmelerde bütünsel iş modelleri geliştirmek ve sürdürülebilirlik konularının entegre bir şekilde ele alınarak tüm paydaşlara bildirmek ve işletmenin yarattığı değer anlaşılmaya yardımcı olmak entegre raporlama ile mümkündür. Yönetim kurulu üyeleri, üst yöneticiler, orta kademe yöneticileri ve muhasebe meslek mensupları işletmenin oluşturduğu değeri ve bu değeri nasıl değer yarattıkları konusunda entegre düşünce yaklaşımı ile daha fazla bilgi sahibi olup, bu bilgileri tüm paydaşlara raporlayabileceklerdir. Bu süreçte finansal performans üzerine odaklanmak yeterli değildir, tüm finansal olmayan unsurlarında izlenmesi ve finansal ve finansal olmayan verinin anlamlı bir şekilde birleştirilip, ilgili taraflara iletilmesi gerekmektedir.

Entegre raporlamanın uygulanmasında muhasebe meslek mensupları kritik rollere sahiptir. İşletmenin üst yönetim kademesi entegre raporlama projelerinin liderleri olabilir, fakat muhasebe meslek mensupları sermaye öğelerinin izlenmesi, muhasebe bilgi sisteminin kullanımı, raporlama açısından benimsenecek muhasebe yaklaşımının belirlenmesi ve muhasebe bilgi sisteminden elde edilecek veri ve bilgiye güvence sağlama açısından entegre raporlama sürecinin uygulanmasında önemli bir role sahiptir.

Literatürde yer alan çalışmaları incelediğimizde, muhasebe meslek mensuplarının sürdürülebilirlik ve entegre raporlamanın taşıdığı amaçlar ve işletme ve paydaşlara sağladığı katkılar nedeniyle olumlu yaklaşmaktadırlar. Fakat gönüllülük esasına dayanan bu kurumsal raporlama yaklaşımlarının hem işletme yönetimi

ve işletme çalışanları tarafından aynı ölçüde benimsenmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Bu yaklaşımların finansal ve finansal olmayan bilgileri, hem geçmiş veriler hem de geleceğe yönelik beklentiler ile ilişkilendirmesi onları mevcut raporlama araçlarından farklı bir hale getirmektedir. Sürdürülebilirlik ve entegre raporlama verisinin toplanması ve değerlendirilmesi, iş modellerini kurarak değer yaratma sürecinin oluşturulması, entegre düşünce temelinde tüm işletme risklerinin yönetilmesi başarılması oldukça zor süreçlerdir. Bu süreçlerde muhasebe meslek mensuplarının geçireceği bu değişim, gelişim ve farklılaşma entegre raporlama eğitimlerinin sağlayacağı katkıyı gündeme getirmiştir. Entegre düşüncenin oluşturulması projelerinde görev alacak ve yaratılan değeri hem finansal hem de finansal olmayan verileri kullanarak değerlendirecek ve raporlayacak olan muhasebe meslek mensuplarının, iyi bir finansal muhasebe bilgisinin yanı sıra entegre düşünce, değer yaratma süreci, iş modeli, geleceğe yönelik analizler, sürdürülebilirlik konuları, finansal ve finansal olmayan performansın ölçülmesi ve entegre raporun hazırlanması gibi konularda da bilgi sahibi olan entegre muhasebeci kategorisine yükselmesi gerekmektedir. Literatürde yer alan çalışmalarda desteklemektedir ki, muhasebe meslek mensupları sürdürülebilirlik konusunun iş dünyasının çok dikkatini çektiğini bilektedirler. Bu nedenle hizmet verdikleri işletmeleri ilgilendiren her konu gibi sürdürülebilirlik ve entegre raporlama konularının da meslek mensuplarının ilgi alanlarının dışında kalmasına imkan olmadığını kabul etmektedirler.

İşletmeyi tanımak ve stratejik amaçlarını bilmek sürdürülebilirlik ve entegre raporlama uygulamalarını yürütebilmek için olmazsa olmazlardır. Sürdürülebilirlik konusu çok geniş bir kavram

olmakla birlikte işletmenin bulunduğu sektöre göre sürdürülebilirlik göstergeleri de değişmektedir. İşletmenin yetkinliklerinin mutlaka araştırılıp, bunların oluşan raporlama trendleri ile örtüştürülmesi varsa eksikliklerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu çalışmaların tamamında işletmenin tüm fonksiyonlarına veri sağladıkları ve yine tüm fonksiyonlardan ver topladıkları için muhasebe meslek mensuplarının çabaları karşımıza çıkmaktadır.

İşletmelerde kullanılan muhasebe bilgi sistemlerinin sürdürülebilirlik ve entegre raporlama ihtiyaçları doğrultusunda yapılandırılması, çeşitli yazılımların ve modüllerin sistemlere entegre edilmesi sırasında muhasebe meslek mensupları bu çalışmaların başında olmalı ve danışmanlık yapmalıdırlar. Muhasebe bilgi sistemlerinin ve sürdürülebilirlik performans göstergelerini sağlayacak biçimde geliştirilmesi, sürdürülebilirlik performans göstergelerinin tanımlanması, uygun verilerin toplanması, raporlama süreçlerinin ve prosedürlerinin geliştirilmesi ve bu konuda işletme yönetiminin farkındalığının artırılması muhasebe meslek mensuplarının öncelikli çabaları arasında yer almaktadır.

Son zamanlarda sürdürülebilirlik raporlarının ve entegre raporların hazırlanması kadar denetimleri de konuşulan konular arasında girmiştir. Gönüllülük esasıyla hazırlanan bu raporlarda yer alan bilgilere kaynak oluşturan verinin ve veri kaynaklarının doğruluğunun araştırılması adına denetim işine yatkınlıklarından dolayı yine muhasebe meslek mensuplarından fayda sağlanabilecektir. İşletmedeki karar alma mekanizmaları tarafından kullanılacak olan sürdürülebilirlik verisinin doğruluğu ve güvenilirliği bu raporlardan faydalanan tüm paydaşlar için önemlidir. İşletmeler sürdürülebilirliği ve entegre düşünce odaklı iş modellerini işletme stratejilerine yerleştirdikçe sürdürülebilirliğe ve entegre ra-

porlamaya ilişkin göstergelerin zamanında, doğru ve güvenilir bir şekilde elde edilmesi de önem kazanmaktadır.

Hem sürdürülebilirlik raporlaması hem de entegre raporlama, muhasebe meslek mensuplarının farkındalık yaratabileceği, çok önemli katkılar sağlayabileceği ve uygulanmasında bazı zorluklara katlanacağı konulardır. Özellikle sürdürülebilirlik raporlaması açısından ekonomik, sosyal ve çevresel unsurların ve aralarındaki ilişkilerin değerlendirildiği ve entegre raporlama açısından entegre düşünce yapısının işletmeye kazandırıldığı ve işletmenin hem finansal hem de sürdürülebilirlik performansının bütüncül bir şekilde sunulmaya çalışıldığı süreçler bu yaklaşımlar mücadele edilmesi gereken zorluklarını oluşturmaktadır. Tüm bu zorluklara literatürde yer alan bazı çalışmalarda değinilmiş ve meslek mensuplarının bu zorlukların farkında olduğu gözlemlenmiştir. Zorlukların aşılması ve meslek mensuplarının mesleki gelişimlerinin desteklenmesi açısından mesleki eğitim programlarının katkısı görmezden gelinemez. Finansal ve finansal olmayan göstergeleri ve aralarındaki ilişkileri değerlendirmeyi benimseyen ve gelecek odaklı muhasebe uygulamalarının benimsenmesini kolaylaştıracak bu eğitimler meslek birliklerinin mutlaka gündeminde yer almalıdır.

İşletmelerde üst yönetimin önderliğinde entegre düşüncenin kurulması ile başlayacak entegre raporlama sürecinde ekip oluşturmak ilk önemli aşama olarak kabul edilmektedir. Bu ekibin içinde ise vazgeçilemeyecek üye yıl boyunca finansal ve finansal olmayan bilgiyi oluşturacak ve takip edecek olan muhasebe meslek mensuplarıdır. Bunlarla birlikte tüm bölüm yöneticilerinin de yine bu ekibe dahil edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte değer yaratmak açısından ilgili konuların neler olduğunun belirlenmesi

gerekmektedir. Bu noktada tüm işletme verilerinin toplandığı muhasebe departmanınca sağlanacak finansal ve finansal olmayan verilerin önemi yine ön plana çıkmaktadır. Mutlaka verilerin ve bilgilerin toplanmasına ilişkin prosedürlerin ve güvenlik ve denetim açısından da iç kontrol sistemlerinin muhasebe meslek mensuplarının uzmanlık bilgileri dahilinde oluşturulması gerekmektedir. Tüm bu süreçlerde paydaşlarının bilgi ihtiyaçlarının neler olduğunu gözetilmesi de gerekecektir.

KAYNAKÇA

Adams, Carol. A., Internal Organisational Factors Influencing Corporate Social And Ethical Reporting: Beyond Current Theorising. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2002, Volume 15, Number 2, s. 223-250. doi:10.1108/09513570210418905.

Akarçay, Çağatay, Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 2014, Cilt 11, Sayı 42, s. 1-11.

Altınay, Ayşenur Tarakçıoğlu, Entegre Raporlama ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 2016/3, Sayı: 25, s. 47-64.

Altun, Nihal, Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanmasında Küresel Raporlama İlkeleri, Academic Review of Humanities and Social Science, Volume 1, Issue 1, Year 2018, s. 31-49.

Aracı, Hakan ve Filiz Yüksel, Entegre Raporlamada Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü Ve Muhasebe Müfredatlarında Entegre Raporlama, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 19, Sayı 2, Haziran 2017, s. 389-414.

Aras, Güler ve Gaye Uğur Sarioğlu, Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama, TÜSİAD Yayın No: T/2015, 10-567, Ekim 2015, İstanbul.

Aras, Güler, Kurumsal raporlamada gelecek: Entegre raporlama, 09 Mayıs 2018, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/kurumsal-raporlamada-gelecek-entegre-raporlama/414809> (ET. 25.06.2018).

Arslan, Mihriban Coşkun ve Harun Kısacık, The Corporate Sustainability Solution: Triple Bottom Line, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı ISAF 2017 Special Issue, Temmuz/June, 2017, s.18-34.

Aydın, Sevgi, Kurumsal Raporlamanın Evrilme Sürecine İlişkin Bir İrdeleme, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 130, 2015, s. 61-72.

Bebbington, Jan, Rob Gray, Ian Thompson ve Diane Walters Accountants' Attitudes And Environmentally-Sensitive Accounting. *Accounting & Business Research*, Vol. 24, No. 94, Spring 1994, s. 109-120.

Bonson, Enrique ve Michaela Bednarova, CSR Reporting Practices of Eurozone Companies, *Spanish Accounting Review*, Volume 18, Issue 2, July–December 2015, s. 182-193.

Borsa İstanbul, Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi - 2014, <http://www.borsaistanbul.com/data/kilavuzlar/surdurulebilirlik-rehberi.pdf> (E.T. 03.07.2018).

Brown, Halina Szejnwald, Martin de Jong ve David Levy, Building Institutions Based on Information Disclosure: Lessons from GRI's Sustainability Reporting, *Journal of Cleaner Production*, Volume 17, Issue 6, April 2009, s. 571-580. doi:10.1016/j.jclepro.2008.12.009.

Burke, Jenna J. ve Cynthia E. Clark, The business case for integrated reporting: Insights from leading practitioners, regulators, *Business Horizons*, Volume 59, Issue 3, May–June 2016, s. 273-283.

Çalışkan, Arzu Özsoğün, İşletmelerde Sürdürülebilirlik ve Muhasebe Mesleği İlişkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 112, Temmuz-Ağustos 2012, s. 133-160.

Deegan, Craig, Sophie Geddes ve John Staunton, A Survey Of Australian Accountants' Attitude On Environmental Reporting. *Accounting Forum*, Volume 19, Issue 2/3, 1995, s. 143-163.

Gibassier, Delphin, Michelle Rodrigue ve Diane-Laure Arjalies, From Share Value to Shared Value: Exploring the Role of Accountants in Developing Integrated Reporting in Practice, IMA (Institute of Management Accountants) – ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants) Joint Research Report, 2016 https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/integrate/acca-ima-report-from-share-value-to-shared-value.pdf (E.T. 25.07.2018)

IIRC, International Integrated Reporting Framework, December 2013, <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> (E.T. 25.07.2018)

King, Mervyn ve Leigh Roberts, Entegre Düşünce, Çev. Dr. Erkin Erimez, Argüden Yönetişim Akademisi Yayınları No: 10, 2017, İstanbul.

Kuasirikun, Nongnooch, Attitudes To The Development And Implementation of Social And Environmental Accounting in Thailand. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 16, Issue 8, 2005, s. 1035-1057. doi:10.1016/j.cpa.2004.02.004.

Lee, Jooh ve Niranian Pati, New Insights On The Operational Links Between Corporate Sustainability And Firm Performance In Service Industries, *IJBIT/ Volume 4 / Special Issue 3 / January 2012*, s. 80-93.

Miller, Karen C., Current Trends And Future Expectations in External Assurance For Integrated Corporate Sustainability Reportig, *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues* Volume 20, Issue 1, 2017, s. 1-17.

Nilipour, Azadeh, State of Sustainability Reporting Assurance in New Zealand, 7th Annual International Conference on Accounting and Finance (AF 2017), ISBN: 2251-1997, s. 94-102, doi: 10.5176/2251-1997_AF17.58.

Öztürk, Erkan ve Begüm Öktem, Sosyal Sorumluluk Raporlamasından Beklenen Kısa Ve Uzun Dönemli Faydaların Kurumsal Sosyal Sorumluluk Boyutları Çerçevesinde Tartışılması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (Özel Sayı-1), 2016, s. 133-155.

PwC Türkiye, Türk İş Dünyası'nda Sürdürülebilirlik Uygulamaları Değerlendirme Raporu, 2011, https://www.pwc.com.tr/tr/publications/arastirmalar/pdf/pwc_surdurulebilirlik_raporu-2012.pdf (E.T. 10.07.2018)

Raghavan, Kamala, Impact of Integrated Reporting (IR) on Accounting and Finance, 2015 Cambridge Business & Economics Conference, ISBN: 9780974211428, Cambridge, UK. www.gcbe.us/2015_CBEC/data/Kamala%20Raghavan.doc (E.T: 25.07.2018)

Saban, Metin, Hilal Küçüker ve Metehan Küçüker, Kurumsal Sürdürülebilirlik İle İlgili Raporlama Çerçeveleri ve Sürdürülebilir Raporlamada Muhasebenin Rolü, *İşletme Bilimi Dergisi (JOBS)*, Cilt 5, Sayı 1, Yıl 2017, s. 101-115.

Schaltegger, Stefan ve Roger L. Burritt, Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?, *Journal of World Business*, No 45, 2010, s. 375–384.

Senal, Serpil ve Ateş, Burcu Aslantaş, Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe Ve Raporlama, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl 12, Sayı 36, Nisan 2012, s. 83-97.



Şahin, Zeynep Ve Züleyha Yılmaz, From Financial Reporting To Integrated Reporting, Current Debates in Business Studies, Volume 15, Editör: F. Burcu Candan ve Hakan Kapucu, IJOPEC Publication Limited, 2018, London / İstanbul.

Tokgöz, Nuray ve Saime Önce, Şirket Sürdürülebilirliği: Geleneksel Yönetim Anlayışına Alternatif, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt XI, Sayı I, 2009, s. 249-275.

Tüm, Kayahan, Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, Cilt 5, Sayı1, Bahar 2014, s. 58-81.

Wallen, Cecilia ve Maria Wasserfaller, Internal Organizational Factors Influencing Voluntary CSR Disclosure - The Case Of Three Swedish State-Owned Companies, Spring 2008, https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/17654/1/gupea_2077_17654_1.pdf (ET. 27.07.2018).

Yangil, Fulya Mısırdalı, Kurumsal Sürdürülebilirlik Kapsamında Sürdürülebilirlik Raporlarına Yönelik İçerik Analizi: Türkiye'deki En Büyük 100 Sanayi İşletmesi, İşletme Araştırmaları Dergisi, Cilt 7, Sayı 3, 2015, s. 356-376.

Yanık, Serap ve İlker Türker, Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama), İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No. 47, Ekim 2012, s. 291-308.

Yıldırım, Gülçin, Tuğçe Uzun Kocamış ve Figen Öker Türüdüoğlu, Integrated Reporting: A Template for Energy Companies, Accounting and Corporate Reporting- Today and Tomorrow, Editör: Soner Gökten, Intech, 2017, <http://dx.doi.org/10.5772/intechopen.68921>

Zulkifi, Norhayah ve Azlan Amran, Realising Corporate Social Responsibility in Malaysia: A View From The Accounting Profession. Journal Of Corporate Citizenship, Number 24, Winter 2006 s. 101-114.

García, Laura Sierra, Ana Zorio-Grima ve María A. García-Benau, Stakeholder Engagement, Corporate Social Responsibility and Integrated Reporting: An Exploratory Study, Corporate Social Responsibility and Environmental Management, Issue 22, 2015, s. 286-304, doi: 10.1002/csr.1345.

Şadi ÇETİN

Oturum Başkanı

- Evet, Hocam çok teşekkür ederim. Gerçekten, çok güzel bir sunum oldu. Tabii, Hocamızın sunumu aslında meslek mensuplarının bu yeni nesil raporlamaya katkılarının nasıl olabileceği şeklindeydi. Kendileri gayet güzel anlattılar. Bazı zorluklar var, kolay değil. Budha'nın çok güzel bir sözü var, "Nasıl gördüğünü değiştir, nasıl değiştiğini göreceksin" diyor. Bu, artık değişen dünyada bizlerin de bu değişikliklere ayak uydurarak katkılar sağlamamız gerekiyor. Hocam, tekrar çok teşekkür ederim.

Şimdi soru-cevap faslına geçeceğiz. Önce Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanı Sayın Sakıp Şeker, buyurun Üstadım. Mikrofon geliyor, bir saniye lütfen, buyurun...

Sakıp ŞEKER

Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası Başkanı

- Önce dört hocama da teşekkür ediyorum bu konuyu enine boyuna tartıştılar ve bize aktardıkları bilgiler için. Ama kafamda şöyle bir soru oluştu, şimdi biz bağımsız denetim raporlarında işletmelerin faaliyet raporlarını da doğru, uygun olup olmadığına ilişkin daha önce raporda bir paragraf açıyorduk. Bu yıl Kamu Gözetimi yeni bir raporlama yapılmasına gerektiğine dair geçenlerde bir tebliğ çıkardı. Şimdi bu yazdığımız raporlar, faaliyet raporlarının uygunluğu bağımsız denetimin. Bu entegre raporlama içinde mütalaa edilebilir mi? Birinci sorum bu.



İkincisi, bu raporları biz farklı raporlar olarak değil de bağımsız denetim raporunun içinde bir bölüm olarak, bu finansal olmayan bilgileri de sunsak derli toplu olmaz mı? Yani işte, aklıma şu geldi, aşağıda, işte muhasebecilerin veya muhasebe mesleğinin değişen bu dijital ortamda ileride öneminin azalacağı konuşuluyordu, herhalde yeni iş alanları mı yaratıyoruz bir taraftan böyle bir yeni raporlamalarla?

Diğer bir konu da, İlker Hocam, yaptıkları analizde kârlılıkla ilişkili ters orantı olduğunu, negatif olduğunu söyledi, onu bir, iki cümle ile açabilir mi? Çok teşekkür ediyorum.

Prof. Dr. Güler ARAS

Yıldız Teknik Üniversitesi

- Çok teşekkür ederim sorularınız ve ilginiz için. Sonuncusundan başlayayım. Aslında amaç yine tek bir rapor çıkartmak, ayrı bir entegre rapor, entegre rapor ayrı faaliyet raporu ya da finansal raporlama ayrı bir raporlama düzeni yerine her ikisini de içerecek tek bir rapora doğru taşımaya çalışıyor aslında sistem dünyayı. O nedenle amacımız bu. Son çıkan rapor, Borsa İstanbul'un raporu, Garanti Bankası raporu, yıllık rapor, entegre faaliyet raporu olarak çıktı yani tek bir rapor olarak çıktı. Dolayısıyla amacımız zaten o, hani ayrı bir rapor çıkartmaktan ziyade tek bir raporun içerisinde bütün bilgileri görebilmek. Denetim verilirken de bunlara yine normal denetim, bağımsız denetim şirketleri denetim verdiler fakat bağımsız denetim şirketleri finansal kısımlara, daha önceki verdikleri şekilde denetim raporu verdiler. Finansal olmayan kısımlar için de ayrıca bir güvence aldılar kurumlar. Yani tam

bir denetimin içinde değil ama aslında yine bağımsız denetim şirketi tarafından bu bilgilerin güvenilir olduğuna dair de bir rapor verdiler. Şu anki sistem bu şekilde çalışıyor ama ileride üzerinde çalışıyorlar zaten bu raporlama işiyle en fazla ilgilenenler denetim şirketleri. Çünkü kendi iş yapma şekillerini etkileyecek bir şey. Her ikisine birlikte yine entegre bir denetim raporu, bütünlük bir denetim raporu nasıl verilebilir bunun üzerinde ciddi çalışmalar var. Ama her ikisine ve şu anda çıkartanlar güvence ve denetim şeklinde uygulamada yerini buluyor.

Aynı kurum da olabilir, farklı kurum da olabilir. Şu an tek bir kurum denetleyecek diye bir kural olmadığı için bu finansal olmayanlara güvence veren farklı bir kurum, finansal raporlarına güvence veren farklı bir kurum olabilir. Normalde bu da şundan kaynaklanıyor; zaten bir şirket belli bir dönem bir bağımsız denetim firmasıyla devam ediyor, bazılarının bu konuda bilgisi, etkinliği ya da niyeti ya da fiyatı neyse işte, uygun olmayan şeyler olabilir, o yüzden farklı tercihler olabiliyor. Orada kasıtlı ve bilinçli bir ayrı ayrı denetim firmaları denetleyecek diye bir yaklaşım olduğunu ben düşünmüyorum, en azından şu anki örnekler için.

Çünkü sebebi bilgiler çok ayrıştı artık yani finansalların denetlenmesinin spesifik olarak bir yolu, yöntemi ve özgün olarak yapılması gerekiyor. Ama sonuçta bu düzenleme sonrasında da yapılacak şeyler, bağımsız denetim mesleğinin yapması gerekenlerin dışında bir şey yok yani finansal olmayan bilgilerin rapora eklenmesinin diğer şeyleri etkileyecek bir uygulaması yok. Finansal olmayan bilgiler için şu anda yapılan şey güvence almak. Bunun için de %100 buna güvence verilebiliyor mu dersiniz belirli bilgiler için verilebiliyor, özellikle rakamsallaştırabildiğimiz, somut,



belli kriterler çerçevesinde raporlayabildiğimiz bilgiler için çok rahat veriliyor. İşte örneğin karbon emisyonu, belli, somut bir rakam, var mı yok mu, eksik mi fazla mı ya da uluslararası belli standartlara sahip ise bir firma bunlar için de verilebiliyor ama bunun dışında biraz daha sübjektif olabilecek değerlemeler için bağımsız denetim şirketlerin de biraz daha derin çalışma yapması gerekiyor o şirketin içerisinde gerçekten böyle bir uygulama var mı yok mu, bunu görüp onay vermesi gerekiyor. Bunlara ilişkin çalışma sisteminin yani denetleme sisteminin geliştirilmesi için de inanılmaz, ciddi, yoğun bir çalışma var uluslararası ortamda. Ne zaman buna bir çerçeve çizilir? Açıkçası tarih bilmiyorum ama yakında bir şeylerle karşılaşacağımızı düşünüyorum.

Teşekkür ediyorum.

Şadi ÇETİN

Oturum Başkanı

- Teşekkürler. Başka sorusu olan? Hanımefendi, buyurun, pardon, Hocam isterseniz şöyle buyurun, evet, Sakıp Üstadın sorusu vardı.

Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İstanbul Ticaret Üniversitesi

- Üstadım, kârlılıkla kurumsal, sosyal sorumluluk raporlama endeksi arasında ters bir ilişki vardı. Burada analize dahil edilen

şirketlere baktığımızda aslında zararda olan firmalar da var kârda olan firmalar da var, ortalama %18 bir kârlılık söz konusu. Hani istatistiksel olarak biz analizi yorumladığımızda şöyle diyebiliriz, kârlılık oranı arttıkça kurumsal, sosyal sorumluluk raporlaması kapsamında o verilen bilgilerde bir azalma var şeklinde yorumlama yapıyor. Bu, hani şeyi beraberinde getiriyor, aslında tekerleme gibi oluyor, öncelikle kârlılığı nasıl ele aldık; biz hani net kâr/satışlar, satış kârlılığını aldık ama aktif kârlılığı ya da öz sermaye kârlılığı alındığında burada bir değişiklik olur mu, olmaz mı, buna bakamadık. Çünkü dediğim gibi literatürü kopyaladık bir şekilde Türkiye'deki durum nedir diye aynı yöntemlerle, böyle bir soru gelebileceğini tahmin ettim, pek çok çalışmayı inceledim; hani kurumsal, sosyal sorumluluğun kendisi mi kârlılığı getiriyor yoksa kârlılık mı kurumsal, sosyal sorumluluğu getiriyor? Hani inşallah, gelecekteki çalışmalar bize bu konuda daha çok aydınlatılabilir ama artı bir maliyet getirdiği kesin. Teşekkürler.

Şadi ÇETİN

Oturum Başkanı

- Evet, arkadan bir soru vardı, buyurun efendim. Sonrasında hemen size vereceğim.

Emel ...

- Değerli Hocalarımın önünde herkese merhabalar öncelikle. Bilkent Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yüksek Şeref Öğrencisi olarak ben kendim mezun oldum, daha sonra



İTÜ profesörü ile yüksek lisans tezi hazırladık; KOBİ’lerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin ölçülmesi. Değerli Hocamızın en son bahsettiği caps. Kocaeli’nden katılıyorum. 1987 yılında 150 milyon dolar ciro yapan, ben de en büyük sorunun şu olduğuna inanıyorum; bizim hazırladığımız raporlara karşı tarafın ikna olup ona göre tedbirli davranıp, atıyorum 2009 krizi, global kriz geldi, baba ya da işte büyüğüm, kimseniz, “büyük yatırımlar lütfen yapılmasın, yatırımlarınızı durdurun ya da tamam, çok güzel cirolarınız var fakat işte bunu başka yere kaydırmayın, lütfen şunu yapmayın” dediğinizde bence öncelikle işletme sahiplerinin yetiştirilmesi gerektiğine inanıyorum. Burada zaten değerli büyüklerimiz, hocalarım, hani yeminli mali müşavirler, meslek mensupları, değerli büyüklerimiz hani kendimizi yetiştiriyoruz fakat bundan önce bence işletme sahiplerinin elektrik mühendisi olabilir, doktor olabilir vesaire, bu kişilerin bu tarz organizasyonlar olabilir, eğitimleri olabilir, onların yetiştirilip karşı tarafın söylediğini anlayabilmesi yani tabiri caizse aynı dilden konuşmamız gerektiğine inanıyorum. Çünkü en büyük global krizde gol yiyen bir şirket olarak, Kocaeli’nin en iyi şirketi, en iyi elektrik müteahhit şirketi sözüm dinlenmeyip mesela, yatırıma sevk edilip zor günler yaşayan bir şirket olarak hani buna inanıyorum. Bunu paylaşmak istedim.

Şadi ÇETİN

Oturum Başkanı

- Teşekkür ederim. Kayıtlara geçmesi bakımında isminizi alabilir miyiz? Emel Hanım, peki. Bir sorunuz yok anladığım kadarıyla, tamam.

Pardon, hemen sıra ile geliyorum. Lütfen siz buyurun. İsminizi ve sorunuzu kime yönettiğinizi de belirtirseniz çok memnun olurum.

Filiz BÜLBÜL

- Bütün Hocalarıma güzel sunumlarından dolayı teşekkür ediyorum, siz de çok güzel yönettiniz.

Ben Güler Hocam ile biz İstanbul SMMM Oda da entelektüel sermaye ile ilgili bir projede de birlikte çalıştık. O katkılarında dolayı da ayrıca teşekkür ediyorum. Yine biz Kurul olarak bir Mesleki Gelişmelerde Yeni Ufuklar Çalıştayını yapmıştık 2017 senesinde, orada sunum yapmıştı. O anlamda aslında bugünün, Kongrenin de gündeminde değişim muhasebe mesleğinin yeniden yapılanması konusunda yine Güler Hocama sormak istiyorum, ben de bu konuyu takip ediyorum ama belki Hazirun için de katkı olabilir.

Aslında mesleğimiz yeniden yapılırken entegre raporlama mali müşavirler için yeni bir iş fırsatı olabilir mi? Bu tabii ki, bizim kurumsallaşma diye bir öngörümüz vardı daha öncesinde ama artık entegre mali müşavirlik diyebilir miyiz buna? Çünkü sadece mali müşavirlik yetmeyecek, bizim diğer departmanlarla da entegre olmamız gerekecek. Belki bilişim sektörü, dijital dünyada ya da kimya sektörü ile ilgili raporlama yapıyorsak belki kimyacılarla ya da tarım ile ilgili. Bu noktada dünyada nasıl bir değişim var Hocam? Hani muhasebeciler bu entegre raporlamanın neresinde? Çok teşekkür ediyorum.



Prof. Dr. Güler ARAS

Yıldız Teknik Üniversitesi

- Teşekkür ederim. Evet, aslında çok güzel bir soru yani sadece olayın denetim boyutu değil de süreç boyutu da çok önemli. Muhasebeciler de aslında bütün süreçte yer alan kişiler yani sadece o yolun sonunda değil bütün iş süreçlerinde yer alan taraf. Entegre rapor aslında biraz önce işte çok detayla başlayamadığım için İpek söyledi, gerçekten, entegre iş yapma şekline, o da entegre düşünceye dayalı bir şey. Bu demek ki, aslında şirketin içerisindeki birimlerin fonksiyonları birbiriyle ilişkileri doğru diyalog içerisinde dengeli bir şekilde çalışmasını gerektiriyor. Gerçekten bu çok önemli bir şey, o nedenle de zaten entegre düşünce önemli, rapor bir sonuç diyoruz. Yani hatta raporun hazırlanması bile çok başlangıçta mesele değil, siz önce entegre iş yapma şeklini bir içselleştirin, şirketinize yerleştirin, bunun sonunda çıktı olarak rapor gelecektir diye bakıyoruz.

Bu anlamda muhasebeciler de bütün iş süreçlerinde varlar yani birimlerin birbirleriyle diyalog kurmasını, doğru çalışmasını, iş stratejilerin uygulanmasını aslında gözlemleyip belki de daha çok danışman özelliği kazanacaklar eğer bu yeteneklerini geliştirirlerse. Yani baştan neyin yanlış ya da doğru gittiğini ya da nasıl olması gerektiği konusunda daha bilinçli ve eğitilmiş olurlarsa şirket yönetimine, işte biraz önce konuşmada söylendiği gibi, belki kararların alınmasında bile destek olabilecek, yardımcı olabilecekler. Olay muhasebecilikte sadece artık kayıt tutmak değil, onun ötesine geçti her şey. Ben bu konuyu çok önemsiyorum gerçekten, mesleğe daha nitelikli bir özellik kazandıracığımı düşünüyorum eğer ki meslek mensubu bunu önemser hani o bilgiyi enjekte

etmek için çabalarsa kuruma. O anlamda çok büyük bir katkı ve yeni bir iş alanı dersiniz hani bunu bir ticaret açısından görmüyorum tek başına, hem mesleğin verimliliğinin, kalitesinin artırılması hem de onların şirketlere katkısıyla gerçekten, toptan bir verimlilik artışına sebebiyet verecek yani ekonomik kalkınmaya da faydası olacak bir şey diye biz anlatıyoruz. Yani benim buradaki sunumum gerçekten çok kompakt, çok kısa bir sunumdu, bunun öncesi ve sonrasındaki etkilerini ve katkılarının hani masaya yatırılıp uzun bir workshopta tartışılabilse meslek mensuplarıyla gerçekten hani ne yapmaları gerektiğinin ve onların sonuçlarını çok açık bir şekilde görülebilir diye düşünüyorum. İnşallah, bu tarz çalışmalar olacaktır. Teşekkür ederim.

Şadi ÇETİN

Oturum Başkanı

- Hocam, çok teşekkür ederim. Buyurun efendim siz, isminizle beraber ve kime yönettiğinizle beraber, buyurun...

Öznur AKMAN

- Havacılık sektöründe çok uluslu bir firmada CFA olarak çalışmaktayım. Entegre raporlama üzerine de doktora tezimi yazıyorum, bitirmek üzereyim, özellikle Güney Afrika'da bunun incelemesini yapıyorum.

Güler Hocama sormak istiyorum, sizi özellikle dinlemeyi arzu ediyordum Hocam. Güney Afrika'daki yapılandırma işte, zorun-

luluk, Türkiye'ye de gelse özellikle toplumun, biliyorsunuz, sermaye piyasasına çok büyük bir güvensizliği söz konusu, bununla ilgili siz çok güzel çalışmalar yapıyorsunuz, en başından beri de takip ediyoruz. Borsa İstanbul'un aslında devlet otoritemizin buna bakış açısı nasıl? Siz Güney Afrika'daki modelin Türkiye entegrasyonunu nasıl gözlemliyorsunuz veya nasıl bir öneriniz var, sundunuz mu? Ne düşünüyorsunuz bu konuda?

Prof. Dr. Güler ARAS

Yıldız Teknik Üniversitesi

- Çok güzel bir soru, bu da yine paylaşmadığım bir bilgiyi de paylaşma imkanı sağlayacak. Aslında ben bu oluşumun paydaşlarını bir araya toparlarken öncelikle ziyaret ettiğim kurumların arasında düzenleyici kurullar var, Sermaye Piyasası Kurulu Başkanlığı, bankacılık sektörü daha çok ilgi gösterdiği için büyük kurumlar olarak BDDK gibi ve onlar öncelikle, özellikle SPK ilk rapor çıkana kadar mesafelide kaldı, doğal olarak hani nasıl bir şey böyle çıksın oraya, görelim demek kadar doğal bir şey yok. İlk rapor çıktıktan sonra da bu işe tam destek vermeye başladılar. Hatta bu Entegre Raporlama Türkiye Ağının Yürütme Kurulunun toplantılarının tamamına iki tane kıdemli SPK uzmanı gözlemci olarak katılıyor yani bütün toplantı sonuçları zaten Kurul tarafından takip ediliyor. Aynı şekilde BDDK da benden seminer istedikler, bütün ekibe bu konuyla ilgili bilgilendirme toplantısı yaptım ve BDDK, entegre faaliyet raporunun yayınlanmasını zaten onaylamış durumdaydı. Dolayısıyla regülatör aslında buna çok ciddi, alaka ve yakınlık gösteriyor fakat şu anda bunun zorunlu bir raporlama düzeni olma konusunu da erken buluyoruz yani ben de

buna dahilim. Öncelikle şirketlerin bu altyapı çalışmalarını yapması, hazırlanması gerekiyor ve bu süreçten sonra da belki yavaş yavaş çok ciddi motivasyonlar verilebilir.

Borsa İstanbul'un buradaki fonksiyonu, biraz önce söyledim, kendisinin bir rapor hazırlayan bir kurum olarak örnek olması, öncü olması zaten o kongre töreninde ve sonrasında bütün halka açık şirketlere bu mesajı verdi. Yani bu aslında şu mesaj; "eninde sonunda bununla yüzleşeceksiniz, şimdiden altyapınızı, hazırlığınızı yapın ama bunun zamanı gelince belki de zorunlu olacak" mesajı veriliyor.

Benim bu konularla ilgilenmeye başlamamın en önemli sebebi, yatırım ortamının biraz daha güven üzerine dayalı olması yani yatırımcı güveninin sağlanması, özellikle piyasalarda, sermaye piyasalarındaki güvenin sağlanması son derece önemli bir şey. Zaten kurumsal yatırımcılar üzerine yapılan akademik çalışmalar da entegre raporun öncesinde kurumsal yönetim bilgilerinin ciddi ölçüde önemsendiğinin ve yatırım kararlarının buna göre verdiklerine ve global kurumsal yatırımcılar da bunu gerçekten dikkate alıyor, yerel kurumsal yatırımcılardan çok daha fazla dikkate alıyorlar. Bizim düşüncemizden daha farklı boyutta bakıyorlar. Bu sebeple de entegre raporda sunulan nitelikli bilginin, ben bu şekilde ifade ediyorum, entegre raporlama bilgisinin gerçekten nitelikli bilginin, oradaki, yatırımcıyı doğru ve etkin bir şekilde yönlendireceğine inanıyorum. Raporlama doğru yapılırsa, güvence verilen bilgiler, güven verilmiş bilgiler yer alırsa içerisinde kesinlikle ve kesinlikle çok farklı bir ortam sağlayacaktır.

Benim kanaatim ve görüşmelerimden elde ettiğim kesin bir sonuçta şu, regülatörün bu konuyla bu kadar hızlı ve yakın ilgi, alaka göstermesinin en temel sebebi bu. Borsa İstanbul için de bu kesinlikle geçerli, bunu çok rahatlıkla söyleyebilirim, kendi ağızlarından da duyduğum bir şey olduğu için. Umarım böyle bir katkısı olur diye düşünüyorum.

Şadi ÇETİN

Oturum Başkanı

- Evet, başka soru yok galiba. Değerli katılımcılar, hepimize çok teşekkür ediyorum. En baştan söylemiştim, biz beş kişilik dev bir kadroyuz diye, görüyorsunuz masalara sığmadık. Yani bu beşlerden birini de kendim olarak görmüyorum ama konuklarım gerçekten kendi alanlarında dev isimlerdi. Benim devliğim de şuradan geliyor, şimdi benim moderatörlüğüm burada bitiyor, şimdi plaket ya da teşekkür belgesi takdim törenine geçeceğiz, bunun sunuculuğunu da ben yapacağım, öyle mi, peki. Teşekkür ediyoruz.

Oturum Başkanı ve konuşmacılara Teşekkür Belgesi Bodrum Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Barış Erdoğan tarafından takdim edildi.

11. PARALEL OTURUM

*MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ İŞLETMELERİN
FİNANSAL RAPORLARINA GÜVEN SAĞLAMA
YAKLAŞIMINDAKİ EVRİLME*

Oturum Başkanı

İbrahim ŞAHİN

Van SMMM Oda Başkanı

Konuşmacılar

Prof. Dr. Sait Yüksel KAYGUSUZ

Uludağ Üniversitesi

Arş. Gör. Özlem USMAN

Yalova Üniversitesi

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Murat SANCAR

PwC Denetim Ortağı



İbrahim ŞAHİN

Oturum Başkanı

- Hepinizi saygıyla selamlıyorum. Bugünkü oturumumuzun konusu “Muhasebe Meslek Mensuplarının İşletmelerinin Finansal Raporlarına Güven Sağlama Yaklaşımındaki Evrilme’ dönüşümü konuşacağız.

Değerli hocalarımı yakından tanıyorsunuz. Değerli Hocam Profesör Doktor Nalan Akdoğan, Profesör Doktor Sait Yüksel Kaygusuz Hocam ve Murat Sancar, PwC Denetim Ortağı arkadaşlarımızı var. Dün ile bugünü konuşacağız.

Biliyorsunuz finansal raporlama sistemleri bizim açımızdan, demin hocamla da konuştum hakikaten çok karmaşık bir yapıya kavuştu; TFRS, BOBİ FRS, KOBİ TFRS... Dün de bir kamu yönetim kurulu başkanı bir tanım daha ortaya attı. Bizler mali müşavir olarak bunlar tabii çok karmaşık bir yapı diye düşünüyoruz ama bu dönüşümü, bu evrilmeyi ilk önce Profesör Doktor Nalan Akdoğan Hocam ile başlayacağız. Buyurun Hocam... hepinizi saygıyla selamlıyorum. Buyurun Hocam...

ŞEFFAFLIĞIN SAĞLANMASI KAPSAMINDA FİNANSAL RAPORLARDA SUNULAN BİLGİLERE DUYULAN GÜVEN ARTIŞINDA MESLEK MENSUBUNUN ROLÜ

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN

Öz

Ekonomideki gelişmeler, teknolojideki hızlı değişim ülkeler arası sermaye hareketlerin yoğunlaştırmış ve ticari faaliyetleri uluslararası boyutlara taşımıştır. Borsaların gelişimi yatırımları ülkeden ülkeye kolayca taşımış, şirket satın almalarını, bölünme, birleşmeleri artırmıştır. İnternet ortamında bir saniyede borsalarda yatırımlar yapılır olmuş, para hareketlerinin kontrolü zorlaşmıştır. İşletmelerin düzenlemiş olduğu finansal ve finansal olmayan raporlarda sundukları bilgilerin gerçeğe uygun olması, bilgi kullanıcısının ihtiyaçlarına uygun olması, doğrulanabilir, karşılaştırılabilir anlaşılabilir olması büyük önem taşımaktadır.

Finansal ve finansal olmayan raporları düzenleyen mali müşavirlerin, mesleklerini yaparken etik davranışları ve doğru bilgilerin sunulmasının güvencesi olarak kamuyu aydınlatmada, şeffaflığın sağlanması, yönetimi ve ortakları doğru bilgilendirerek işletmeyi

yönetenlerin hesap verilebilirliklerini sağlamalarında önemli rolü bulunmaktadır.

Meslek yasasının çıkması ile yasal statüye kavuşan meslek mensuplarında sosyal sorumluluk anlayışı yıldan yıla gelişmiş özellikle borsada işlem gören işletmeler ve büyük işletmelerde finansal raporların düzenlenmesinde daha hassas davranıldığı görülmüştür.

Bağımsız denetimin yaygınlaşması, yeminli mali müşavirlerin devlet adına yaptıkları vergi ve diğer denetimler, finansal tablo verilerine olan güveni artırmaktadır. Mali müşavirlerin hazırladığı finansal tablolarda sunulan verilerin doğruluğunun güvencesi bağımsız denetçinin ve yeminli mali müşavirin yapmış olduğu denetimin kalitesi ile yakından ilgilidir. Bağımsız denetim kapsamı genişledikçe, kamu gözetim birimlerinin denetim kalitesini sürekli kontrol etmeleriyle, denetim faaliyetlerinin kalitesini artırmakta ve bilgilere olan güveni artırmaktadır.

Bu bildiri de, meslek mensubunun mesleğini yaparken taşıdığı sorumluluğu kavrama ve üretilen bilgilere olan güveni artırmadaki rolü analiz edilecektir

Abstract

THE ROLE OF PROFESSIONALS IN ENHANCING THE ASSURANCE OF FINANCIAL REPORTING WITHIN THE CONTEXT OF TRANSPARENCY

The developments in the economy and the rapid technological changes have led to intensive international capital movements

and carried commercial activities to an international dimension. The investments in the form of acquisitions, mergers and divisions have increased as a result of the significant stock exchange developments. It became possible to make an investment in the stock market through internet even in one second but the control of money transactions turned out to be difficult. It is essential that both the financial and non-financial information provided by the enterprises are relevant and presented fairly to be reliable and also be understandable, verifiable and comparable.

Professional accountants preparing those financial and non-financial information should act in an ethical manner and also it is known that they have an important role in providing reliable information through ensuring transparency and the accountability of management by informing the shareholders in a accurate manner.

The importance of social responsibility concept has increased among the professionals who have gained legal status with the prosecution of the Professional Law through the years and both the public and large private companies continue to prepare those reports with greater care.

The prevailing independent audit and the tax and other forms of audit services conducted by the independent and sworn auditors enhance the assurance of financial information which is closely related to the quality of their work. As the scope of the independent audit expands, both the quality of audit services and the accuracy of information presented in the financial statements improve, as the public oversight units consistently control the quality of their

work. In this paper, the role of the professionals in understanding the importance of this responsibility and enhancing the assurance in providing information to the financial statement users will be analyzed.

1. GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte yatırımcılar, yatırım yapacakları ülkelerde ihtiyaca uygun, güvenilir bir şekilde kullanabilecekleri finansal raporlar görmek istemektedirler.

Bu nedenle ekonomik bilgilerin paylaşımında ortak bir muhasebe dili etrafında toplanılması ihtiyacı doğmuştur. Muhasebe sistemleri ekonomik bilgilerin sağlandığı temel kaynaklardır. Birbirleriyle yakın ilişkide olan ekonomilerin, finansal bilgilerini de aynı kurallara bağlı olarak kaydetmesi, sınıflaması, raporlaması ve yorumlaması bilgi paylaşımını daha sağlıklı hale getirmektedir.

Bu amaçla, yıllardır uluslararası kuruluşlar nezdinde çalışmalar yapılmış ve bu çalışmalar neticesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayınlanmaya başlanmıştır. Ortak muhasebe dilinin -IFRS-TFRS lerin uygulamaya girmesi birçok yararlar sağlamıştır. Örneğin; şeffaflık, uluslararası karşılaştırılabilirlik ve finansal bilgi kalitesinde artış olmuş, yatırımcılar ve diğer piyasa katılımcılarının daha verimli ekonomik karar alması mümkün olmakta, farklı muhasebe uygulamalarından doğan ek maliyetler ortadan kalkmış, özellikle gelişmekte olan ülkelerin yabancı yatırım hacmindeki artış yatırımcılar ile firmalar arasındaki bilgi asimetrisinin azalması hesap verebilirliğin güçlenmesi olanağını sağlamış ve yatırımcılara dünyadaki fırsatları ve riskleri belirlemelerine yardımcı olmuş ve şirketlerin yabancı sermaye

piyasalarına daha kolay girme şansını yakalamalarına fırsat vermiştir.

Finansal raporların düzenlenmesi ve bu bilgilere olan güvenin sağlanmasında meslek mensuplarının rolü bulunmaktadır. Bu bildiride, finansal raporlamanın önemi, düzenlenen finansal ve finansal olmayan raporlar ve sunulan bilgilere olan güvenin sağlanmasında denetimin önemi vurgulanarak meslek mensubunun bu konudaki gelişimi değerlendirilecektir.

2. KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİNE DUYULAN İHTİYAÇ

Günümüzde, işletmelerin sürekliliklerinin ve faaliyetlerinin sürdürülebilirliğinin değerlendirilmesinde faaliyet raporları büyük önem taşır. Yayımlanan faaliyet raporlarında, işletme ile ilgili hem finansal bilgileri hem de finansal olmayan bilgileri okumak mümkündür.

Kurumsal yönetim ilkeleri kapsamında; şirketin yönetimi ,kurulları, pay sahipleri ve diğer paydaşları(İşletme ilgilileri) arasındaki mevcut olan bir dizi çıkar ilişkisini , iyi kurumsal yönetim uygulamasını sağlamaya yönelik olarak, şeffaflık, hesap verilebilirlik, eşitlik ve sorumluluk temel anlayışıyla sürdürmek işletme yönetimlerinin en önemli görevleri arasında bulunmaktadır. Üst kademe yönetimi, kontrol gücünü elinde bulunduran hakim ortaklar, kontrol gücü bulunmayan azınlık pay sahipleri, çalışanlar, alacaklılar, müşteriler, derecelendirme kuruluşları, denetçiler, kamu kurumları, bankalar gibi diğer menfaat sahiplerinin; çıkarlarının eşitlik esasına dayalı olarak, gerekli dengeyi sağlayacak biçimde kurulmasının sağlanmasında uyulacak esaslar kurumsal

yönetim ilkelerini oluşturur. Şirketi yönetenlerin tüm faaliyetlerinde ;

- hakim ortaklara,
- kontrol gücü bulunmayan azınlık pay sahiplerine,
- diğer menfaat sahiplerine (paydaşlara)

adil ,eşit davranması ve olası çıkar çatışmalarını önlemesi gerekir. Bu bağlamda yönetimin hesap verilebilirlik sorumluluğu öne çıkmaktadır. Yönetim kurulu üyelerinin , şirket tüzel kişiliğine ve dolayısıyla pay sahiplerine karşı hesap verme zorunluluğu bulunmaktadır. Yönetim Kurulu; internet ortamında bilgi vermek dahil kamuyu aydınlatmaktan sorumludur. Bunun için de, kamunun aydınlatılması ile ilgili olarak bir bilgilendirme politikası oluşturur ve bunu kamuya açıklar. Şirket yönetimi

- Şirket ile pay sahipleri, yönetim kurulu üyeleri ve yöneticiler arasındaki ilişkileri kamuya açıklamalıdır.
- Kamunun aydınlatılması için periyodik olarak finansal tablo ve raporları yayımlamalıdır.
- Bağımsız denetim sözleşmesi yaparak, finansal raporların bağımsız denetimden geçmesini ve finansal tablo bilgilerinin güvenilirliğini sağlamalıdır.
- Ticari sır kavramı korunmalı ve içerden öğrenenlerin ticaret yapmasını önlemelidir.

- Kamuya açıklanması gereken önemli olay ve gelişmeler hakkında bilgi vermelidir.

İyi bir kurumsal yönetimin varlığı,

- şirket yönetimine olan güveni artırmakta,
- şirkete duyulan güven şirketin değerinin artmasına neden olabilmekte,
- dış piyasalardan veya yerli piyasalardan daha kolay fon bulma olanağı sağlamakta,
- sermaye maliyeti azalmakta daha düşük faizlerle fon sağlanabilmekte,
- küreselleşen dünyada rekabetçi avantaj sağlamasına olanak tanımaktadır.

Türk Ticaret Kanunu ve SPK mevzuatında kamuyu aydınlatma ve şeffaflıkla ilgili çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.

2.1. Şeffaflık İlkesi

Şeffaflık ilkesi, ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, kullanıcının ihtiyacına uygun ,zamanında, doğru, tam (eksiksiz), anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, yorumlanabilir nitelikte, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulmasını gerekli kılar Şeffaflık ilkesi şirketin finansal durum, performans, ortaklık yapısı ve yönetim de dâhil olmak

üzere tüm önemli konularda zamanında ve eksiksiz olarak kamuya açıklama yapılmasını ifade eder

Şeffaflık ilkesi, şirketin kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını gerektirir. Bu bilgilerin doğruluğuna güven bağımsız denetimden geçmiş olmalarına bağlıdır. Küreselleşmenin etkisi ile mevcut finansal sistemde, piyasalar ile ulusal ve uluslararası kuruluşların faaliyetlerini etkin ve rekabetçi bir şekilde sürdürmelerinde şeffaflığın önemi giderek artmaktadır. Şeffaflık, kurumsal yönetim ilkelerinin gereğidir ve etik bir zorunluluktur. Şeffaflığın önemi sadece özel sektör açısından değil kamu ve maliye politikaları açısından refah ve büyümenin sürdürülebilmesine ilişkin mekanizmalar için de giderek daha fazla anlaşılmaktadır. Güvenilir ve güncel bilginin elde edilebilirliği, ekonomik alanda kaynak dağılımının düzeltilmesi ve verimlilik ve büyüme üzerinde olumlu etki yaratmaktadır

Vergi mevzuatı ile muhasebe uygulamalarında şeffaflığın uygulanması açısından farklar vardır. Vergi mevzuatı, vergi ile ilişkili düzenlemelerde şeffaflığı talep etmekte bu konuda Maliye Bakanlığı'na gerekli bilgilerin verilmesini düzenlemektedir. Maliye Bakanlığının ihtiyacı olan bilgiler talep edilmektedir. Muhasebe uygulamalarında, işletmeyle ilgili bütün paydaşların ihtiyaçlarının gereği olan finansal ve finansal olmayan bilgilerin açıklanması, kamuya paylaşılması istenmektedir.

2.2. Hesap Verilebilirlik İlkesi

Hesap verilebilirlik ilkesi; kurumsal yönetim ilkelerinin en önemlilerinden birisidir. Bu ilke gereği, yönetim kurulu üyelerinin, şirket tüzel kişiliğine, dolayısıyla pay sahiplerine ve kurumsal

sürdürülebilirlik gereği şirketle ilgili tüm paydaşlara karşı hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Hesap verilebilirlik ilkesi yönetim kademesinde yer alanların şirketin mali durumundan, performansından ve yönetiminde dolayı hissedarlara karşı sorumlu olmasını ayrıca kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanması açısından tüm paydaşlara karşı sorumlu olmasını ifade eder. Şirket yönetimi kendisine emanet edilen şirket fonlarının etkin yönetilip yönetilmediğinden sorumludur. İşletmenin kaynaklarının etkin kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesinde ,yönetime emanet edilen şirket varlıklarının paydaşların hakkını koruyarak yönetilip yönetilmediği konusunda finansal tablolardaki bilgilerden yararlanılmaktadır.

Hesap verilebilirlik sadece özel sektör işletmelerini yönetenler için değil kamu kurumlarını yönetenler için de geçerlidir. Kamu kurumlarını yönetenlerin hesap verilebilirlikleri sadece kurum paydaşları için değil tüm vatandaşlara karşı küresel ekonominin ve mali yönetimin iyileştirilmesinde kamu sektöründe hesap verme uygulamalarını öne çıkartmaktadır Kamu da hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı; hukukun üstünlüğüne dayalı demokrasinin gelişmesinin de başlıca ön koşullarıdır

2.3. Sorumluluk ilkesi

Sorumluluk ilkesi, şirket yönetiminin şirket adına yaptığı tüm faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye ve şirket içi düzenlemelere uygunluğunu ve bunun denetlenmesini ifade eder.

Sorumluluk ilkesi, şirketlerin hissedarları için değer yaratırken toplumsal değerleri yansıtan kanun ve düzenlemelere uyum gös-

terecek şekilde faaliyet göstermesini ifade etmektedir. Kurumsal sürdürülebilirlik kapsamında, çevreyi korumak, çalışanların çalışma ortamlarında güvenliği sağlamak çalışma ortamlarının iyileştirilmesi sorumlulukları da bu kapsamda alınmalıdır

2.4. Eşitlik ilkesi

Eşitlik ilkesi ile, şirketi yönetenlerin tüm faaliyetlerinde pay ve menfaat sahiplerine adil eşit davranmasını ve olası çıkar çatışmalarını önlemesi beklenir .

Eşitlik ilkesi, şirket yönetiminin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranmasının ifadesidir. Bu ilke, azınlık hissedarlar ve yabancı ortaklar da dahil olmak üzere hissedar haklarının korunmasını ve yapılan sözleşmelerin uygulanmasını ifade etmektedir

3. KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK

Kurumsal Sürdürülebilirlik, kuruluşlarda uzun vadeli değer yaratmak amacıyla, ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte kurum faaliyetlerine ve karar süreçlerine uyarlanması ve bu konularda ortaya çıkabilecek risklerin yönetilmesidir. Şirket değerinin artırılmasında önemli rol oynayan etmenler; kurumsal sürdürülebilirliğin sağlanması, kurumsal yönetim ilkelerini uygulamak ,etik kurallara uyarak etkin raporlamadır. Şirket paydaşları, şirket hakkında bilgi toplarken sadece finansal bilgiler değil finansal olmayan bilgilere de ihtiyaç duyarlar, böylece şirketin ekonomik çevre ile uyumunu, çevrenin korunması ile ilgili yapmış olduğu eylemleri ve sosyal olarak aldığı kararlarla sosyal çevreye sağladığı olanakları değerlendirmek ister. Yapılan işte sürdürülebilir olmak için, konjenk-

türel değişimlere uyum sağlamak, avantajları değerlendirmek, riskleri ölçmek ve, risklere karşılık vermek suretiyle gelecekte var olabilmeyi sağlamak gerekir. Şirket hayatının mevcut durum ve konumda daha da iyileştirilerek, büyümeyi sağlayarak, riskleri asgariye düşürecek risk yönetim stratejilerinin geliştirilmesiyle sürdürülebilirliğin sağlanması modern yönetim kuramının amaçları arasındadır. Kurumsal Sürdürülebilirlik; İşletmelerin itibarlarını artırır, halkın güvenini kazandırır, marka imajını yükseltir ve şirketin rekabet gücünü artırır. Günümüzde, şirketlerin sadece mal ve hizmet üretimi ve satışı ile finansal başarı elde etmelerinin yeterli bulunmadığı ,aynı zamanda çevreye ve insana duyarlı iyi birer kurumsal vatandaş olmalarının ve iyi kurumsal yönetim uygulamalarını ilke edinmelerinin gerektiği kabul edilmektedir. **(Borsa İstanbul-sürdürülebilirlik rehberi)** işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel anlamda sürdürülebilirlik bağlamında ekonomik kalkınmaya katkı sağlaması Kurumsal sosyal sorumluluk olarak kabul edilmektedir Sürdürülebilir bir kalkınma için artık finansal bakış açısının yanı sıra sosyal ve çevresel boyutların da dikkate alınması gerekmektedir Şirket yöneticilerinin sorumluluklarının yalnızca kendi çıkarları ya da pay sahiplerinin çıkarlarına uygun davranmakla sınırlı olmadığı, toplumun ihtiyaçlarına ve taleplerine duyarlı olmanın da yöneticiler için etik bir zorunluluk olduğu kabul edilmektedir.

Şirket mal ve hizmet üretimini yaparak karını artırmak isterken çevreyi de düşünmeli, çevreye zarar vermemeli, atıklarını doğayı kirletmeden yok etmeli, elektrik ve su gibi doğal kaynakların kullanımında tasarruf sağlayıcı projelere yatırım yapmalı doğa dostu ürünler üretmeli, dönüşümü olabilen malzemeler kullanmalıdır. Toplumun menfaatlerini düşünmeli, çalışanın iş güvenliğini

sağlamalı, çalışma koşullarının iyileştirilmesine özen göstermelidir. İşletmeler yaptıkları yatırımlar, ürettikleri mal ve hizmetlerle sürdürülebilir sosyal ve ekonomik kalkınmaya katkı vermelidir.

“Sürdürülebilir Kalkınma en yaygın kullanımıyla gelecek kuşakların kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme imkanlarını tehlikeye sokmadan bugünkü kuşakların ihtiyaçlarını karşılamaktır
“(1987 BM Komisyonu’nda yapılan tanım)

Sürdürülebilir kalkınma, kurumsal sürdürülebilirliğin gelişimine; sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak için şirketlerin hangi alanlara yoğunlaşması gerektiğini göstermesi bakımından ve şirketlerin, hükümetin ve sivil toplumun ekolojik, sosyal ve ekonomik sürdürülebilirliğin gerçekleştirilmesi konusunda ortak bir hedef oluşturmasını sağlama açısından katkıda bulunur.

4. YÖNETİM KURULLARININ ŞEFFAFLIK VE HESAP VERİLEBİLİRLİK ADINA PAYDAŞLARINA BİLGİ VERME SORUMLULUĞU

Günümüzde büyük işletmeler ŞEFFAFLIK VE HESAP VERİLEBİLİRLİĞİN GEREĞİ olarak Kurumsal sürdürülebilirlikleri hakkında paydaşlarına bilgi vermek üzere üç set rapor düzenlemektedir.

1. Finansal Raporlar
2. Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporu
3. Sosyal Sürdürülebilirlik Raporu

Ve bunların tamamını kapsayan ENTEGRE RAPOR dur.

4.1.Finansal Rapolar

Finansal raporlar genel amaçlı tablolar olup, işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışları hakkında bilgi verir, ” Bilgi Kullanıcılarına İşletmeye Kaynak Sağlama Kararlarını Verirken Faydalı Olan Finansal Bilgiyi Sağlar” (**kavramsal çerçeve**) Finansal raporlar aşağıdaki tablolardan oluşur:

- i. Finansal Durum Tablosu
- ii. Kar veya Zarar Tablosu Ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu
- iii. Nakit Akış Tablosu
- iv. Özkaynaklar Değişim Tablosu
- v. Dipnotlar ve Açıklayıcı Notlar dan oluşur.

Finansal tabloların kullanıcıları; mevcut potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar olarak sınıflandırılır. Yöneticiler işletmede görev aldıkları ve her an istenilen bilgiye istenilen detayda ulaşabildikleri için bu sınıflama dışındadırlar. Bilgi kullanıcıları alacakları aşağıdaki karlarda finansal tablolar-daki bilgilerden yararlanır.

- a) Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması
- b) Kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi

- c) Yönetimin işletmenin ekonomik kaynaklarının kullanımını etkileyen faaliyetlerini oylama, ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakları kullanması

Finansal tablo bilgilerini kullananlar, aşağıdaki sorulara yanıt ararlar;(kavramsal Çerçeve)

- İşletmeye Yönelik Gelecekte Beklenen Nakit Girişleri
- İşletmenin Ekonomik Kaynaklarına İlişkin Yönetimin Sorumluluğu
- İşletmenin Ekonomik Kaynakları,
- İşletmeye İleri Sürülen Talep Hakları, bu Kaynak Ve Talep Haklarındaki Değişiklikler
- İşletme Yönetiminin İşletmenin Kaynaklarının Kullanımına İlişkin Sorumluluklarını Ne Ölçüde Etkin Ve Verimli Şekilde Yerine Getirdiği

Finansal tablo bilgilerini kullanarak çeşitli yatırım kararlarını verecek olan bilgi kullanıcıları bu bilgilerin gerçeğe uygun olduğundan emin olmak ister.

Finansal tablolardaki bilgilerin doğru, hatasız, tarafsız, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir nitelikte hazırlandığı konusundaki **Güvence Bağımsız Denetimle Sağlanır .Meslek mensuplarının güvence sağlama konusundaki rolü büyüktür.**

4.2. Finansal Bilgiler Dışında İhtiyaç Duyulan Bilgilerin Raporlanması

Bilgi kullanıcıları; şirket hakkında bilgi toplarken sadece finansal bilgilere değil finansal olmayan bilgilere de ihtiyaç duyarlar. Şirketin ekonomik çevre ile uyumunu, çevrenin korunması ile ilgili yapmış olduğu eylemleri ve sosyal olarak aldığı kararlarla sosyal çevreye sağladığı olanakları değerlendirmek ister. Günümüzde şirket yönetimleri, şirket değerini artırmak amacıyla finansal tabloları yanında bazıları zorunlu olmamakla beraber finansal olmayan bilgileri sunan raporları da düzenleyip şirket paydaşlarının kullanımına sunar.

Finansal bilgiler dışında ihtiyaç duyulan bilgilerin raporlanmasında aşağıdaki raporlar düzenlenmektedir.

- Kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporu
- Sürdürülebilirlik raporu
- Entegre rapor

i-Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporu

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından içeriği hazırlanan ve tüm borsa şirketlerinin faaliyet raporlarında ayrı bir bölüm olarak yer alması gereken bir rapordur. Pay sahipleri, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, menfaat sahipleri, yönetim kurulu ile ilgili olarak bilgiler sunulan yirmiyedi ana başlıktan oluşan bir rapordur. Bu raporda SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinde yer alan prensiplerden şirketçe uyulanlar ve uyulmayanlar belirtilir, uyulmayanlar

hakkında uymama gerekçeleri açıklanır .Bu raporda, işletmeler kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyduklarını açıklarlar. Türkiye’de kurumsal Yönetim ilkelerine uyum sağlayarak Kurumsal Yönetim Endeksine Dahil Olmuş 49 İşletme Vardır.

İİ. Sürdürülebilirlik Raporu

Ekonomik, çevresel ve sosyal parametreler üzerine hazırlanan rapordur. Rapor; şirketlerin günlük faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini açıklar.

Sürdürülebilirlik raporu, raporu hazırlayan şirketin sürdürülebilirlik performansını dengeli ve makul bir şekilde açıklar ve değerlendirir. Rapor şirketin paydaşları üzerinde yaptığı pozitif veya negatif her türlü katkıya da yer verir. Ayrıca bu raporlar şirketlerin sürdürülebilirlik stratejilerini, projelerini ve yönetim tarzlarını da açıkça anlatır. Genel hatları ile raporun bir şirketin tüm önemli paydaşlarının bilgi ihtiyacını karşılayacak içerik ve kalitede olması beklenir

Sürdürülebilirlik raporunda şirketler aşağıdaki konularda bilgi verir:

- Şirketin mali durumu
- Şirket Profili
- Öğrenme ve İnnovasyon
- Çalışan istihdamı



- Çevre politikası

- Sosyal Etkileri v.s

Raporlama sürecinde şirketler, uzun dönemli hedefler geliştirmekte, oluşturdukları sürdürülebilirlik vizyonu çerçevesinde yönetim stratejilerini şekillendirmektedir. Ayrıca, eksi ve artı yönlerini tespit ederek geliştirmeleri gereken alanlara odaklanabilmekte ve böylece iş dünyasında konumlarını güçlendirmek için atılması gereken adımları daha kolay belirleyebilmektedir.

Dünya çapında öne çıkan raporlama çerçeveleri aşağıdaki gibidir:

- Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative, GRI) tarafından sunulan G4,

- UNGC -Birleşmiş Milletler Küresel ilkeler Sözleşmesi uyarınca hazırlanan İlerleme Bildirimi Raporlaması (Communication on Progress, COP),

- Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (International Integrated Reporting Council, IIRC) tarafından hazırlanan Entegre Raporlama (Integrated Reporting, IR)

- Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project, CDP) çerçevesinde hazırlanan CDP Raporlarıdır

i-Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative, GRI) tarafından sunulan G4,Ekonomik, çevresel ve sosyal performansa ilişkin ilke ve göstergeler belirler. Raporlanacak bilgilerin belirlenmesinde “öncelikli konular” kistası getirmiştir. Bu yaklaşım

ile şirketler faaliyetlerinin çevresel, sosyal ve ekonomik etkilerinin tamamını değil, sadece kendi hedefleri ve toplum üzerindeki etkileri bakımından en kritik olanlarını raporlar. Yatırımcıların kolayca değerlendirebileceği raporlar ortaya çıkmış olur.

ii. -UNGC -Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi uyarınca hazırlanan İlerleme Bildirimi Raporlaması (Communication on Progress, COP), UNGC'nin insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzluğa ilişkin 10 prensibini referans alır. İlerleme Raporu, bir şirketin bu prensiplere yönelik çalışmalarını kapsar ve şirketin bu yönde kaydettiği ilerlemeler hakkında paydaşların bilgilendirildiği yıllık beyanlardır.

İİİ. Entegre raporlama, kurumun stratejisi, yönetim ve finansal performansı ile faaliyet gösterdiği alandaki çevresel, sosyal ve ekonomik faktörler arasındaki bağlantıyı tanımlar. Entegre raporlamayla, şirketin uzun dönemli vizyonunu ve stratejisini paylaşması, bu esnada mevcut durumunu ve kaynaklarını, değerlerini, hedefine ulaşmak için uygulamayı planladığı yöntemleri ve izleyeceği yolu anlatması beklenir. Diğer raporlardan farklı olarak hem geriye dönük bilgiler hem de ileriye dönük vizyon paylaşılır. Çerçeve ilk kez 2013 yılı sonunda yayınlanmış olup, 2014 yılı içinde de Türkçe versiyonu yayınlanmıştır

İV. Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project, CDP) çerçevesinde hazırlanan CDP Raporları dünyada yaygın olarak kullanılan bir diğer raporlama çerçevesidir. Raporlamanın ana başlıkları İklim değişikliği, su kullanımı, ormanlara verilen zarar, tedarik zincirlerinin çevresel riskleridir. CDP, şirketlerin önemli çevresel verileri ölçebileceği, yönetebileceği ve paylaşabileceği

bir global sistem sağlar. 700'ü aşkın kurumsal yatırımcı adına şirketlere çevresel verilerini açıklamaları için çağrıda bulunur. Şirketlerden toplanan bu veriler CDP'nin geliştirdiği derecelendirme metodolojisine göre derecelendirilir ve her sene CDP analiz raporları hazırlanır.

5. RAPORLARIN HAZIRLANMASINDA VE SUNULAN BİLGİLERE GÜVEN SAĞLAMADA MESLEK MENSUBUNUN ROLÜ

5.1. Finansal Tabloların Hazırlanmasında ve Denetiminde Meslek Mensubunun Tarihsel Süreç İçindeki Sorumluluğu

Muhasebe meslek mensupları tarafından tutulur ,finansal raporlar meslek mensupları tarafından hazırlanır. Bilgi ihtiyacı çıktıkça bu bilgileri karşılayacak sistemler tarih boyunca oluşmuştur. Muhasebe mesleğindeki gelişmeler, ekonomik ve hukuki hayattaki gelişmelere paralel olarak oluşmuştur. Özellikle vergi uygulamaları muhasebe uygulamalarını yakından etkilemiştir. Türkiye'de muhasebe uygulamalarındaki gelişmeleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:(Akdoğan, Nalan; Tenker, Nejat; 2007)

- 1938 Sümerbank Muhasebe sistemi

-1968-1970 yılları arasında;. İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından,

- Muhasebe Usullerinin İslahı ve Yeknesaklaştırılması, Giriş, Muhasebenin Temel Kavramları, Genel Kabul Görmüş Muhasebe prensipleri, Rapor Sistemi, yayımlanmış ve 1972 yılında genel

muhasebe esasları, 1977 yılında ise maliyet muhasebesi esasları İktisadi Devlet Teşekküllerinde uygulamaya konulmuştur

-1981-1984 Sermaye piyasası kurumunun Kurulmasıyla muhasebe uygulamalarındaki değişimler gerçekleşti.

1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu Yürürlüğe girdi

1982 yılında Sermaye Piyasası Kuruldu

1983 yılında standart mali tablo ve raporlar tebliği yayımlandı

1984 Standart genel hesap planı yayınlandı

-1989 yılında 3568 sayılı muhasebe meslek yasası yürürlüğe girdi

- 1992 yılında özel sektörü de kapsayan Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Yayınlandı. Böylece Tekdüzen muhasebe sistemi ve hesap planı 1994 yılında yürürlüğe girdi

-1994 de TÜRMOB bünyesinde Türkiye muhasebe ve denetim standartları kurulu (TMUDESK) kuruldu. TMUDESK tarafından 1996 yılında Uluslararası muhasebe standartları farklı standart numaraları ile Türkiye muhasebe standartları olarak yayımlanmaya başlandı. Ancak zorunlu olarak uygulamaya giremedi, sadece meslek mensuplarında uluslararası muhasebe standartlarını tanımalarında farkındalık yarattı.

1999 yılında Türkiye Muhasebe standartları Kurulu (TMSK) kuruldu,2002 yılında faaliyete geçti.2002-2011 yılları arasında Uluslararası standartlarla tam uyumlu TMS/IFRS 'ler yayımlandı. 2006 yılından itibaren konsolide tabloların hazırlanmasında bu standartlar kullanılmaya başlandı. Kasım 2011 tarihinde yayımlanan 660/Kanun Hükmündeki Kararname (KHK) ile bu yetki Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na geçti. KGK hem muhasebe standartlarını hem de denetim standartlarını yayımlamakta, meslek mensuplarının etik kurallarını belirlemekte ve denetim kalitesinin sağlanmasında gözetim görevini yapmaktadır.2017 yılında yayımladığı BOBİ FRS ile de bağımsız denetim kapsamındaki büyük ve orta boy işletmelerin 2018 yılından itibaren uygulayacağı muhasebe standardını yürürlüğe koydu.

- 2012 Yılı Yeni Türk Ticaret Kanunundaki düzenlemelerle,

Finansal raporlama ve muhasebe standartlarına ilişkin hükümler, bağımsız denetime ilişkin hükümler, ticari defterlere ilişkin hükümler, kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin hükümler yürürlüğe konmuştur.

Muhasebe mesleğindeki gelişmeler ve raporlardaki bilgilere olan güven yukarıda belirtilen uygulamalar paralelinde gelişmiştir. 3568 sayılı yasa yürürlüğe girinceye kadar muhasebe meslek mensubu tanımı yasal olarak yapılmamıştı.

Usta çırak ilişkisi kapsamında yetişen muhasebeci işletmede meydana gelen finansal olayları elle fiziki muhasebe defterlerine kaydediyor, sınıflandırıyor ve bu bilgileri özetleyerek bilanço de-

diğimiz finansal durum tablosunu ve performansını görmek üzere de kar-zarar tablosunu ayrıntılı bilgiye ihtiyaç duymadan, herhangi bir sınıflama yapmadan düzenliyordu. Çünkü bu dönemlerde;

- Muhasebe bilgilerinin kullanıcıları azdı.
- Finansal raporlamada sadece bilanço ve kar- zarar tablosu düzenleniyordu
- Sermaye piyasaları gelişmemişti
- Maliyet muhasebesi uygulamalarında gider dağıtımlarında, malul maliyetlerinin hesaplanmasında zorluklar yaşanıyordu.
- Maliyetler yıllık olarak hesaplanıyordu.

Meslek yasasının yürürlüğe girmesi ile, muhasebe mesleğini yapacak olanlardan mesleki ehliyet aranmaya başlandı, mesleki sınavlardan geçen gerekli stajları tamamlayanlar mesleği yapabildi. Yeminli Mali müşavirler de denetim yapma yetkisine sahip olarak özellikle Maliye Bakanlığının tanımladığı konularda denetim işlevini yapmaya başladı.

1938 den önceki dönemde maliyet muhasebesi de pek gelişmemişti. Cumhuriyetin kurulmasıyla Türkiye de de sanayi devrimi başlamış yeni fabrikalar kurulmuştu. Bu paralelde kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerinden Sümerbanka bağlı tekstil fabrikalarında uygulanmak üzere Almanya'da uygulanan maliyet muhasebesi sistemleri Sümerbankta oluşturulmuş ve bu hesap planları uygulamaya girmiştir. Sümerbank'dan edinilen deneyim-

ler daha sonra diğer firmalarda da kullanılmaya başlandı. 1968 yılından sonra İktisadi Devlet teşekkülleri için hazırlanan Tekdüzen Muhasebe hesap planı, finansal tablolar 1972 yılından, Maliyet muhasebesi sistemi de 1977 yılından itibaren uygulamaya girmiştir. Muhasebe uygulamalarındaki bu gelişmeler daha yetkin muhasebecilerin yetişmesine olanak vermiştir. Ancak özel sektörde uygulamaya girmemiş olması meslekte gerekli gelişimi hızlandıramamıştır. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumunda görev alanlar, Sayıştay personeli denetim görevini üstlenmişler ve KİT'lerde finansal tabloların doğru hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda uygunluk denetimler yaparak güvence vermeye çalışmışlardır. Maliye Bakanlığı da matrahın doğru hesaplanması açısından muhasebe denetimleri yapmıştır.

Meslek yasasının yürürlüğe girmesi ile meslek nitelik kazanmıştır. 1994 Yılında yürürlüğe giren Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Tekdüzen hesap planı ve raporlama sistemi uygulamaya girmiştir. Böylece meslek mensupları ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar kapsamında finansal tabloları belirli esaslara göre düzenlemeye başlamış daha ayrıntılı biçimde analize olanak verecek biçimde hesap gruplarını ve sınıflarını oluşturarak finansal tabloları hazırlamışlardır. Finansal tablolar kapsamına nakit akış tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu ve dipnotlar da dahil edilmiştir. Uygulamaya giren hesap planı; daha önce İktisadi Devlet teşekkülleri için uygulamaya konulan hesap planının Avrupa Birliği Dördüncü Yönergesinde belirlenen bazı ilkeleri de kapsayacak biçimde revize edilmiş ve yeniden kaleme alınmış biçimindedir ve hem özel sektörde hem de iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanmaya konulmuştur. Tekdüzen muhasebe sistemi meslek mensubunun mesleki gelişimine bilgilerini güncellemesine bü-

yük katkı vermiş, Türkiye’de ortak muhasebe dilinin oluşmasını sağlamıştır.

Sermaye piyasasının gelişimi, SPK’nın yapmış olduğu düzenlemeler muhasebe mesleğinin gelişmesine önemli katkı veren bir diğer faktör olmuştur. Uluslararası muhasebe standartlarının ülke uygulamasına girmesi, bağımsız denetimin gelişmesi bu düzenlemeler sayesinde başlamıştır.

1994 yılında TÜRMOB; Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TUMUDESK) muhasebe standartlarını hazırlamak üzere oluşturmuştur. TUMUDESK tarafından yayımlanan standartlar sadece meslek mensubuna biraz farkındalık yaratmış ancak uygulaması zorunlu olmadığı ve kurulun hukuken yetkisi olmadığı için uygulamaya girememiştir. Sermaye Piyasası Kanununa eklenen geçici bir madde ile 1999 yılında (TMSK) Türkiye Muhasebe standartları Kurulu kuruldu,2002 yılında faaliyete geçti.2002-2011 yılları arasında Uluslararası standartlarla tam uyumlu TMS/TFRS ‘ler yayımlandı. 2006 yılından itibaren konsolide tabloların hazırlanmasında bu standartlar zorunlu olarak kullanılmaya başladı. Halen bağımsız denetim kapsamında olan borsada işlem gören bütün işletmeler Uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi olan TMS/TFRS ‘leri kullanmaktadır.

Kasım 2011 tarihinde yayımlanan 660/Kanun Hükmündeki Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş ve TMSK’nın yetkileri bu kuruma devredilmiştir. KGK hem muhasebe standartlarını, hem denetim standartlarını yayımlamakla görevlendirilmiş ayrıca denetimin gözetim görevini üstlenmiştir. KGK 2017 yılında borsada işlem görmeyen

ancak bağımsız denetim kapsamında bulunan büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için BOBİ FRS yayınlanmıştır.

Bu uygulamalar, muhasebe mesleğinin ve bağımsız denetimin gelişmesine katkı vermiştir. Kamu Gözetim Kurumunun denetim kalitesini artırmak için yaptığı gözetim faaliyetleri denetim fonksiyonun daha kaliteli yapılmasına da olanak sağlamaktadır. Denetçinin işini yaparken bağımsız olması, mesleğini yaparken gerekli mesleki özen ve titizliği gösterme mecburiyeti, sır saklama yükümlülüğü, yeterli mesleki ehliyete sahip olması gerekliliği, rekabet yasağı gibi etik kurallara uyma zorunluluğu, bilgisini güncelleme için sürekli eğitime tabi tutulması, meslek mensubunun mesleki yeterliliğini geliştirmekte ve deneticiye olan güveni artırmaktadır. Bağımsız denetçi olmak için mali müşavir olmak yeterli olmamakta, bağımsız denetçilik sınavını da başarmayı gerekli kılmaktadır. Bağımsız denetim , denetim standartlarına uygun olarak yapılmakta ve denetim raporları buna göre yazılmaktadır. Denetlenmiş tablolarda olumlu görüşler okuyucuya güven sağlamaktadır. Finansal tabloların kullanıcıları denetlenmiş tablo verilerine daha çok güvenmektedir

Küreselleşme ile birlikte finansal bilgiler yanında finansal olmayan bilgilerin de şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanması açısından kamu oyuna açıklanması gerekliliği, bu bilgilerin de denetlenmiş bilgiler olmasını gerektirmektedir. Denetçiler gelecekle ilgili bilgilerin denetimi için; ISAE 3400 Güvence Denetim Standardı, ISAE 3410: Sera Gazı Beyanına İlişkin Güvence Raporu standart hükümlerini uygulamak durumundadır. **(Bkz. ISAE güvence denetim standartları)**

6. DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN MUHASEBE MESLEĞİNE ETKİSİ

Bilgisayarların kullanıma girmesi ile elle tutulan defterler bilgisayar ortamında tutulmaya başlamış, satın alınan muhasebe programları aracılığı ile finansal tablolar daha kolay hazırlanmaya başlamıştır. Bilgisayar programlarının kullanımı meslek mensubuna zamandan tasarruf imkânını sunmuş elle yapılan birçok matematiksel işlemin bilgisayar ortamında daha kolay hazırlanmasına olanak vermiştir.

İnternetin icadı ve yaygın olarak kullanılmaya başlanması ,büyük verinin oluşumu, ve teknolojik değişim ve dönüşümler ekonomik hayatı büyük ölçüde etkilemektedir .Muhasebe sistemleri bulut bilişim hizmeti ile birleşerek Bulut Muhasebesine (Cloud Accounting) yönelmiştir. Bulut bilişim işletmelere bir çok ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir altyapı sunmaktadır. Klasik muhasebe programları yerine bulut bilişim tabanlı muhasebe programları uygulamaya girmiştir. Türkiye’de internet ve internet teknolojilerinin kullanımının dünya ortalamalarında olduğu görülmektedir. Ülkemizdeki şirketlerin % 31’i buluta geçmiş durumdadır ve % 40’ı ise buluta geçmeyi düşündüğünü belirtmektedir. En fazla üretim şirketlerinin başı çektiği görülmüştür. Kamu sektörünün de yüzde 25’inin bulut bilişimi kullandığı görülmektedir. Bulut bilişim muhasebe sektöründe kullanımının her geçen gün hızla yayılmaktadır. Bulut bilişim tabanlı muhasebe sistemlerini kullanan işletmelerin sağlayacağı muhtemel faydalar ise şöyledir: **(Dimutruı ve Matei,2014:843)**

-İleri teknolojiyi çok düşük maliyetlerle kullanabilmek.



-Zaman ve mekandan bağımsız çalışma olanağı.

-Müşteri ilişkilerini daha hızlı yönetebilmek.

-Daha hızlı hizmet verebilme olanağı.

-Yasal güncellemelerin yazılıma hızla yansması özelliği

Tüm kullanıcıların güncellemelerinin aynı anda ve bedel ödeme-
den gerçekleşmesi.

Müşteri işletme ile iş yükünün kolaylıkla paylaşılabilmesi.

Veri kaybı yaşanmaması ve sınırsız yedekleme olanağı.

Kurulum, destek ve eğitimlerden sınırsız faydalanma olanağı.

Müşteri ile muhasebe şirketi arasındaki iletişim modelleri

Bulut Tabanlı Muhasebe Programlarının Özelliği aşağıdaki gibi
sırlanabilir: ([https:// inspircacom/cloud accounting](https://inspircacom/cloud-accounting))

-Sisteme uzaktan erişim bulunmaktadır

-Kurulum ve güncelleme uzaktan otomatik olarak gerçekleştirilebilir

-İş yeri dışında bağımsız çalışma olanağı bulunmaktadır

-Yedekleme bulut bilişim sisteminde ve yerel terminalde gerçekleştirilebilir

-Mevzuat değişiklikleri bulut bilişim sisteminden kolayca izlenebilir

-İşlemler süratli yapılabilir, zaman kayıpları yaşanmaz

-Faturaların ve diğer resmi belgelerin web tabanlı doldurulması ve gönderimi mümkündür

-İşletme yöneticilerinin finansal verilere istedikleri an uzaktan erişimi mümkündür

.Mali müşavirlerin müşteri işletmeler ile sürekli web tabanlı iletişim kurmaları mümkündür

Teknolojik değişim ve dönüşümlerin muhasebe işlemlerinde kullanılması ,varlık ve kaynakların izlenmesinde performans ölçümünde, nakit akışlarının izlenmesinde, iç kontrollerin etkinliğinin artırılmasında ve etkin finansal ve finansal olmayan bilgilerin raporlanmasında büyük kolaylıklar sağlamıştır. Kamu otoritelerine sunulacak bilgilerin , verilecek beyannamelerin internet ortamında sunumu yukarıda da açıklandığı üzere, muhasebe meslek mensubuna zamandan ve maliyetten büyük tasarruf sağlamaktadır.. E.defter, E.fatura, E.beyenname , E.Bordro gibi internet ortamında düzenlenen belgeler muhasebe meslek mensubunun işini kolaylaştırmıştır

Dijital dönüşümün denetim uygulamalarına da etkisi büyük olmaktadır .Bilgi teknolojisindeki değişim, büyük veri imkanları, denetçinin de görevini daha süratli ve güvenli olarak yapmasına olanak sağlamıştır. (Akdogan,Ugur) İşletme faaliyetlerinin denetimi ve denetim sonucu sunulan raporlar, finansal bilgi kullanı-

cılarının verdikleri kararlarda daha rasyonel davranmalarına ve amaçları doğrultusundan tutarlı davranış geliştirmelerine yardımcı olmaktadır. Finansal raporlamadaki güvenilirlik, faaliyetlerdeki etkinlik, ilgili yasa ve mevzuata uygunluk, işletmelerin bilgiye gerçek zamanlı olarak erişebilmesini ve doğru bilgilere dayanarak faaliyetlerini sürdürmesini gerektirmektedir (Doyrangöl, 2007: 302). Faaliyetlerin kontrol edilmesi ve yönetimin etkinliğinin sürdürülmesi bütün yöneticilerin öncelikli konuları arasındadır .Büyük veri sayesinde online (çevrimiçi) sistemlerin kurulumu ve buralardan veri aktarımının yapılması, işletme faaliyetlerinin anlık olarak izlenebilmesine ve içeride meydana gelen gelişmelere hızlıca karşılık verilmesine yardımcı olmaktadır (Sledgianowski,2017:5). Gerçek zamanlı bilgiler sayesinde kaynakların verimli kullanımını desteklenmekte ve sorumlulukların kontrolü de kolaylaşmaktadır

6. SONUÇ

Meslek mensubu artan ihtiyaçlar karşısında bilgi kullanıcılarına güven duyacağı bilgiler sunmak zorundadır.

Yaptığı denetimlerde yeterli kanıtlara dayanarak görüşünü vermekte ve bilgilerin güvencesi olmaktadır. Güvence sağlamada sadece finansal tablolarda sunulan bilgiler için değil, kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporlarında, sürdürülebilirlik raporlarında, Sera Gazı Beyanına İlişkin bilgilerde, diğer bir ifade ile entegre raporlarda sunulan bilgiler için denetim standartlarına uygun olarak Güvence Raporu vermeleri gerekmektedir. Bu nedenle meslek mensubunun geleceğe ilişkin bilgilerin denetiminde de ihtisaslaşması gerekli olacaktır.

Meslek mensubunun; dijital dönüşüm, 4.0 ve 5.0 teknolojik gelişimlere ayak uydurmak ve işini yaparken bu teknolojilerden yararlanması kaçınılmazdır.

Robotlarla çalışmaya ayak uydurabilen, teknolojik gelişmelerin sunduğu araçlardan yararlanabilen meslek mensupları gelecekte de işlerini yapabilecektir.

Meslek mensubunun profili artık değişime uğrayacaktır. Yapay Zeka ve otomasyon muhasebe mesleğinin yeni gerçekliğidir. Görevler otomatikleştirilirken, muhasebeciler için doğru becerilere sahip yeni fırsatlar ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde, bilişim teknolojilerdeki gelişim, yapay zeka ve otomasyon, internet ve sosyal medya ağları üzerinden büyük hacimli ve çok çeşitli bilgiyi hızlı bir şekilde elde etme olanağına sahip olma, her alanda olduğu gibi muhasebe ve denetim uygulamalarını da etkilemekte ve muhasebe mesleğinde yeni yeteneklere sahip olmayı gerekli kılmaktadır

Dijital ortamda muhasebe bilgilerinin üretilmesi ,çeşitli denetim tekniklerinin geliştirilen yeni bilgisayar programları ile yapılması; mali müşavirlerin, yeminli mali müşavirlerin , bağımsız denetçilerin de hayatını etkilemekte görevlerini yaparken bu değişime ayak uydurmalarını gerekli kılmaktadır. Dijital ortamda muhasebe bilgilerinin üretilmesi ,çeşitli denetim tekniklerinin geliştirilen yeni bilgisayar programları ile yapılması; mali müşavirlerin, yeminli mali müşavirlerin , bağımsız denetçilerin de hayatını etkilemekte görevlerini yaparken bu değişime ayak uydurmalarını gerekli kılmaktadır.

Meslek mensubunun çalışma alanı da genişleyecektir. Veri analizi, danışmanlık, riski ölçüp değerlendirmek, değer yaratmak, stratejik planlar yapma, kamuya sunulan bilgilerin doğruluğuna makul güvence vermek, geleceği öngörmek gibi görevler bunlar arasındadır. Meslek mensuplarının yeni yeterlilikler kazanması, teknolojik gelişmelere kolay uyum sağlayan kişiler olmasını gerektirir. Geleceğin muhasebecisi, gelecekteki teknolojik değişimleri kucaklayabilen, yeni sistemin bir parçası olabilen kişiler olacaktır.

Endüstri 5.0 veya Toplum 5.0 felsefesi “Teknoloji insanlar tarafından bir tehdit olarak değil, bir yardımcı olarak algılanmalı.” olarak özetliyor.

Muhasebe meslek mensupları da teknolojik gelişmeleri mesleğin yapılmasında bir araç olarak kullanma becerisini elde etmelidir.

KAYNAKÇA

Akdoğan,Nalan; Tenker, Nejat; Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri;(2007)Gazi kitapevi , s 5-29

Akdoğan,M.Uğur; Dijital Dönüşümün Vergi ve Muhasebe Denetimine Etkileri, (2016)Möдав Osmaniye Konferansı,

Aslan, Ümmühan, Özerhan,Yıldız; (2017) .Big Data ,Muhasebe Ve Muhasebe Mesleği; Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,19(4) 862-868.

Dimitrui,O.,Matei,M.,(2014); A New Paradigim Of Accounting Through Cloud Computing,Procedia Economics and Finance,Volume 15,s.840-846,IS-SN 2212-5671

Doyrangöl, Nuran Cömert, (2007) İşletme Çevresindeki Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, Türkiye’de Muhasebe Denetim Alanında Yayınlanan Araştırmalar(1995-2005)ve Seçme Yazılar, Editör: Şaban Uzun ve Seval Kardeş Selimoğlu, İSMMO Yayınları No:82,İstanbul.

- Hithcock D. and Willard M., The Business Guide to Sustainability, Practical Strategies and Tools for Organisations, Second Edition, 2009

Schwalbe, Kathy Information Techonolgy Project Management,Canada Course Techonolgy Thomson Learning,2002:

Sledgianowski, Deb,Mohamed Gomaa,Christine Tan; Toward integration of Big Data, Techonolgy and Information Systems Competencies into the Accounting Curriculum, Journal of Accounting Education

Yılmaz.Bülent,Bülbül Samet,Atik, Murat;;Büyük Verinin (Big Data) Muhasebe Üzerindeki Etkisi ve Muhasebeye Sağladığı Katkıların İncelenmesi,Kara Harp Okulu Bilim Dergisi;Haziran 2017, cilt 27, sayı 1, s79-112

(<http://www.accaglobal.com>)

([http//](http://) (endüstri 4.0 Platformu)

- Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi, Kyoto Protokolü, http://www.csb.gov.tr/db/iklim/editordosya/kyoto_protokol.pdf

- Birleşmiş Milletler Sorumlu Yatırım İlkeleri, <http://www.unpri.org/introducing-responsible-investment/>

- BM&F BOVESPA, Novo Valor Corporate Sustainability-How to Begin, Who to Involve and What to Prioritize

- Deloitte Yatırımcı İlişkileri El Kitabı, 2008

- Dijital ve Sürdürülebilir, EkoIQ

- Sabancı University, Corporate Governance Forum of Turkey, Sustainable Investment in Turkey: The Case in Context-An Update, 2014

- The Future We Want, 2012 <http://www.uncsd2012.org/content/document-s/727The%20Future%20We%20Want%2019%20June%20>

- The UN Global Compact-Accenture CEO Study on Sustainability, Architects of a Better World, 2013 1230pm.pdf

- tr.wikipedia.org



- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), Best Practice Guidance For Policymakers and Stock Exchanges On Sustainability Reporting Initiatives, 2013
- U.S. Environmental Protection Agency, <http://yosemite.epa.gov/r10/oi.nsf/Sustainability/History>
- www.ekolojimagazin.com
- www.tkyd.org
- [www.Borsa İstanbul-Şirketlerde Sürdürülebilirlik Rehberi](http://www.Borsaİstanbul-ŞirketlerdeSürdürülebilirlikRehberi)
- Güler Aras ,entegre raporlama
- TSKB entegre raporu, sürdürülebilirlik raporu (www.tskb.org)
- Entegre Raporlama Türkiye Ağı ERTA [https://inspiricacom/cloud accounting](https://inspiricacom/cloudaccounting))

İbrahim ŞAHİN

Oturum Başkanı

- Çok teşekkür ediyoruz Nalan Hocama, gerçekten enerjisi daha da bitmeyecek, muhasebe camiasına büyük katkıları olan bir hocamız. Sunumlarından ders aldığımızı ifade ediyorum.

Değerli katılımcılar, Hocam anlatırken hakikaten ülkemizde şirketlerin amacına göre değil yönergeye göre finansal raporun hazırlanması bizi üzüyor aslında. Yani TTK biliyorsunuz çıktı ama ondan sonra değişiklikler oldu ve ülkemiz ne zaman bilgi ve belgeye göre değil de amacına göre finansal raporlar hazırlarsa o zaman birçok yol kat edebiliriz diye düşünüyorum. Bir de bir müjde veriyor Hocam, dünden beri arkadaşlar aşağıda işte muhasebe mesleği bitecek, ama ne olacak, ne yapacağız! İnsanlık var oldukça bence hiçbir şey tükenmeyecek çok doğru, teknoloji bize yardımcı olacak, biz de bu tanımı doğru koymalıyız diye düşünüyorum.

Şimdi değerli Hocam Sait Yüksel Kaygusuz Hocama, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim açısından kendileri sunum yapacaklar. Buyurun Hocam...

KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ, İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM İLİŞKİSİ⁴⁴

Özlem USMAN⁴⁵

Sait Yüksel KAYGUSUZ⁴⁶

ÖZET

Günümüzün hızla değişen koşullarında belirsizlik ortamında faaliyetlerini sürdüren işletmeler açısından risk yönetimi giderek önem kazanan bir kavram haline almıştır. İşletmeler son yıllarda geleneksel risk yönetimi anlayışından uzaklaşarak risklerden fırsatlar elde etmeye odaklanan ve risklerin ortaya çıktıktan sonra yönetilmesinden ziyade henüz ortaya çıkmadan belirlenerek, eylem planlarının hazırlanmasını amaçlayan kurumsal risk yönetimi anlayışına yönelmişlerdir. İşletmelerde kurumsal risk yönetimi anlayışı ile birlikte iç denetim de giderek risk odaklı olma yolunda ilerleme göstermiştir.

Modern işletme anlayışında iç denetim işletmelerde iç kontrol faaliyetlerinin etkili bir şekilde yürütülmesini sağlarken aynı za-

44 Bu çalışma, Özlem USMAN'ın Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD' de tamamlanan "İşletmelerde Kurumsal Risk Yönetim Süreci ve Bir Uygulama" isimli doktora tez çalışmasından türetilmiştir.

45 Arş. Gör., Yalova Üniversitesi, İşletme Bölümü,

46 Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi, İşletme Bölümü,

manda risk yönetimi konusunda da güvence sağlayıcı bir role sahip olmaktadır. Bu gerçeklikten hareketle bu çalışmada kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim kavramlarının birbirleriyle olan ilişkilerini ortaya koymak ve bu kavramların birbirlerini etkileme biçimleri hakkında mevcut literatürden elde edilen bilgiler ışığında genel bir yargıya varmak amaçlanmaktadır. Bu amaca yönelik olarak çalışmada öncelikle kurumsal risk yönetimi anlayışından bahsedilerek COSO Kurumsal Risk Yönetimi Genel Çerçevesi'nin 2004 ve 2017 yıllarına ait versiyonları ortaya konmuştur. Ardından iç kontrol kavramı üzerinde durulmuş ve COSO İç Kontrol Genel Çerçevesi ile COSO Kurumsal Risk Yönetimi Genel Çerçevesi'nde yer alan benzerlik ve farklılıklar açıklanmıştır. İç kontrol kavramıyla çoğu kez faaliyet alanlarının ve üstlendikleri sorumlulukların karıştırıldığı iç denetim kavramına değinilmiş ve kurumsal risk yönetimi anlayışı açısından iç denetimin ne anlam ifade ettiği rol ve sorumlulukları ele alınarak çalışma tamamlanmıştır.

Çalışma sonucunda COSO' nun yayınladığı iç kontrol ve kurumsal risk yönetimi çerçevelerinin birbirlerinin yerine geçer nitelikte olmadığı ve kurumsal risk yönetimi çerçevesinin, iç kontrol çerçevesini genişleterek risk yönetimi ile birleştirdiği görülmüştür. Kurumsal risk yönetiminin işletmenin yönetim yapısını desteklemeye iç kontrolden daha geniş bir role sahip olduğu iç denetimin ise, giderek geleceğe yönelik olma şeklinde değişim gösterdiği ve işletmeye değer katmaya önem verdiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

ABSTRACT

Risk management has become an increasingly important concept in terms of businesses operating under uncertainty in today's

rapidly changing environment. In recent years, businesses have moved away from traditional risk management approach to enterprise risk management approach that focuses on obtaining opportunities from risks and identifies risks and prepare action plans before they have emerged, rather than managing risks after they have emerged. Together with enterprise risk management approach internal auditing has become progressively more risk-oriented in businesses.

In modern sense of management, internal audit activities ensure efficient execution of internal control activities and at the same time have a security role in risk management. From this reality, in this study, it is aimed to reveal the relations between the concepts of enterprise risk management, internal control and internal audit, and to make a general judgment on the way in which these concepts affect each other with the light of the information obtained from the existing literature. In the course of this aim, primarily the concept of enterprise risk management approach is mentioned and the 2004 and 2017 versions of the COSO Enterprise Risk Management General Framework are presented. Then the concept of internal control was emphasized and the similarities and differences in COSO Internal Control Framework and COSO Enterprise Risk Management Framework are explained. Internal auditing concept, which confused often with internal control in terms of scope and responsibility, have been touched on. The study has been completed by taking into consideration the role and responsibilities of internal audit in terms of enterprise risk management.

As a result of the study, it has been seen that the internal control and enterprise risk management frameworks published by COSO

are not substitutes for each other and the framework of enterprise risk management has broadened the internal control framework and combined with risk management. It has reached from the study that enterprise risk management has a wider role than internal control in supporting the management structure of the enterprise as for internal auditing has ever changed to be in the direction of the future and also care about adding value to enterprise.

1. Giriş

İşletmelerin tümü faaliyetleri sırasında birçok riskle karşı karşıya kalmakta ve bu riskleri yönetmeye çalışmaktadırlar. İşletmeler, kurumsal risk yönetim yapılarını kurarak etkin bir şekilde yürütmek, iç ve dış çevreden kaynaklanan riskler hakkında önlemler alabilmek ve onları yönetebilmek için kurumsal risk yönetim sistemlerinin yanı sıra etkin işleyen iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin de varlığına ihtiyaç duymaktadırlar. Bu çalışmada işletmeler için giderek önem kazanan bir kavram halini alan kurumsal risk yönetimi kavramı ve en az bu kavram kadar önemli olan iç kontrol ve iç denetim kavramlarının birbirleriyle olan ilişkisini mevcut literatürden yararlanarak ortaya koymak amaçlanmaktadır. Bu amaçla çalışmada öncelikle kurumsal risk yönetimi kavramı hakkında genel bir bilgi verilmiştir. COSO'nun kurumsal risk yönetimi ile ilgili olarak 2004 yılında yayınlamış olduğu çerçeve genel hatlarıyla açıklanmıştır. Ardından yine COSO tarafından 2017 yılında güncellenen ve strateji kavramıyla ilişkilendirilen yeni çerçeve hakkında bilgi verilerek güncellenen çerçevede öne çıkan hususlara yer verilmiştir. Daha sonra iç kontrol kavramı açıklanarak COSO'nun 1992 ve 2013 yıllarında yayınladığı iç kontrol çerçeveleri karşılaştırılmış ve bu çerçevelerin kurumsal risk yönetimi çerçevesiyle ayrıldığı noktalara değinilmiştir.

Son olarak iç kontrol ile çoğu zaman karıştırılan oysa aralarında önemli farklılıklar bulunan iç denetim kavramı ele alınarak iç denetimin zaman içerisinde nasıl bir değişim seyri gösterdiği ve iç kontrolden ayrılan noktaları açıklanmıştır. Kurumsal risk yönetimi anlayışı açısından iç denetimin ne anlam ifade ettiği rol ve sorumlulukları aktararak çalışma tamamlanmıştır.

2. Risk Yönetimi Kavramı

Kurumsal risk yönetimi, “İşletme genelinde uygulanan; işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personelinden etkilenen; işletmenin hedeflerine ulaşmasına ilişkin makul bir güvence sağlamak için işletmeyi etkileyebilecek potansiyel olayları tanımlamak ve belirlenen risk iştahı sınırları içinde yönetmek amacıyla tasarlanmış bir süreçtir (COSO, 2004: 4). Tanımda ifade edilen makul düzeyde güvence, riskin geleceğe ilişkin olması ve geleceğin de belirsiz olması nedeniyle önceden kesin ve net bir tahmin yapılamaması düşüncesine dayanmaktadır. Bu ifade ile anlatılmak istenen işletmelerde kurumsal risk yönetim sistemi ne kadar iyi kurulmuş olursa olsun karar verme sürecinde alınan risk değerlendirme ve tutumlarına ilişkin insan doğasından kaynaklanabilecek bazı hatalar söz konusu olabileceği ya da kontrollerin engellenebileceğidir. Dolayısıyla hiçbir kurumsal risk yönetim sistemi işletmeye yüzde yüz bir güvence sağlayamamaktadır (Moeller, 2005:111).

Kurumsal risk yönetiminin COSO (2004: 4) tarafından yapılan tanımını bazı temel unsurları da içerisinde barındırmaktadır.

Buna göre kurumsal risk yönetimi,

- İşletmede devamlılık gösteren bir süreçtir.
- İşletmenin her kademesindeki çalışanlar tarafından etkilenmektedir.
- İşletmelerde stratejilerin belirlenmesinde kullanılmaktadır.
- İşletme genelinde her seviyede ve birimde uygulanmaktadır.
- Gerçekleştikleri takdirde işletmeyi etkileyecek potansiyel olayları belirleyebilmek ve riski, risk iştahı doğrultusunda yönetmek için tasarlanmıştır.
- İşletme yönetimine ve yönetim kuruluna makul oranda güvence sağlamaktadır.
- İşletme hedeflerine ulaşılabilmesi için bir araç olma özelliği taşımaktadır.

Kurumsal risk yönetimi, işletme hedeflerine ulaşılmasını etkileyen fırsat ve tehditleri tanımlamak, değerlendirmek, karar vermek ve bunlarla ilgili raporlama yapmak için tüm organizasyon boyunca yapılandırılmış, tutarlı ve sürekli bir süreçtir (IIA, 2009: 2). Kurumsal risk yönetiminde risklerin işletmenin geneli dikkate alınarak değerlendirildiği, kritik risklere odaklanmanın söz konusu olduğu ve işletmede risk yönetiminde tüm çalışanların sorumluluk sahibi olması gerektiği anlayışı hakimdir. Kurumsal risk yönetim süreci işletmelerde, daha bilinçli kararlar alınması, daha fazla fikir birliği sağlanması ve yönetimle daha sağlıklı iletişim

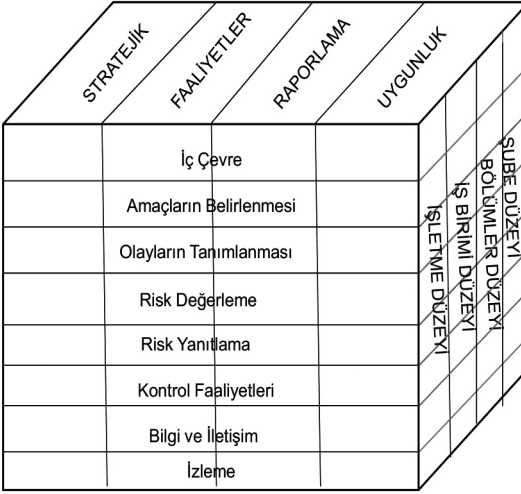
kurulması gibi konular da dahil olmak üzere işletme yönetiminin gelişimine de katkıda bulunmaktadır (Gates vd., 2012: 35).

2.1. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Genel Çerçeve 2004

COSO (Comittee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission), Amerika Birleşik Devletleri'nin önde gelen beş kontrol ve muhasebe kuruluşunun (Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), Amerikan Muhasebeciler Birliği (The American Accounting Association - AAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (The Financial Executives Institute – FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors – IIA) ve Ulusal Muhasebeciler Birliği (The National Association of Accountants) katılımı ile 1985 yılında kurulmuştur. COSO' nun en önemli amacı; finansal raporlarda oluşabilecek hata ve hilelerin olma olasılığını azaltmaktır.

COSO'nun 2004 yılında “COSO ERM- Enterprise Risk Management (Kurumsal Risk Yönetimi)” isimli raporu yayınlamıştır. Yayımlanan bu raporda kurumsal risk yönetimi, işletme hedeflerine ulaşma konusunda makul bir güvence oluşturmak adına tasarlanmış dinamik bir süreç olarak tanımlanmıştır. Bu süreç, işletmeyi etkileyebilecek muhtemel olayların tespitini ve söz konusu olayların yol açabileceği risklerin işletmenin sahip olduğu risk iştahına göre yönetilmesini amaçlamaktadır (Göğüş, 2012: 47). Raporda COSO kurumsal risk yönetimi küpü, üç boyutlu bir matris şeklinde tasarlanmıştır. Söz konusu üç boyut birbiriyle de ilişkilidir. Dolayısıyla küp bir bütün olarak ele alınıp incelenmelidir. Küpte Şekil 1'de görüldüğü gibi yatay sütunlar dört kategoriye ayrılmış işletme amaçlarını (hedeflerini) göstermektedir. Dikey

sütunlar ise, kurumsal risk yönetimini oluşturan sekiz adet bileşeni içermektedir. Küpün üçüncü boyutu ise, işletme organizasyon yapısından oluşmaktadır. Bu görsel bir işletmenin kurumsal risk yönetiminin bütününe veya hedef kategorisine, bileşenine, birimine veya herhangi bir alt kümesine odaklanma becerisini ifade etmektedir. Küpte yer alan sekiz bileşenin birbirini takip etmelerinden ziyade her birinin birbiriyle ilişkili olduğunu söylemek daha doğrudur.



Şekil 1 COSO Kurumsal Risk Yönetim Küpü

Kaynak: COSO, 2004.

COSO' nun 2004 yılında yayınladığı kurumsal risk yönetim küpünde yer alan sekiz adet bileşen aşağıda kısaca özetlenmektedir.

İç Ortam (İç Çevre): Kurumsal risk yönetimi modelinde en üst kısma yerleştirilmiştir ve diğer tüm bileşenlerin temelinde rol oynamaktadır. Risklerin işletmede çalışanlar tarafından nasıl görülmesi ve karşılanması gerektiği konusunda bir temel oluşturmaktadır (COSO, 2004: 22).

Hedeflerin Belirlenmesi: Her işletme, iç ve dış kaynaklı çeşitli risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Etkili bir olay tanımlama, risk değerlendirme ve yönetiminin işletmede varlık gösterebilmesinin ön şartı hedeflerin oluşturulmasıdır. Kurumsal risk yönetiminin söz konusu olabilmesi için yönetimin öncelikle COSO (2004) küpünde dikey ekseninde yer alan operasyonel, raporlama ve uygunluk hedeflerini de kapsayacak şekilde stratejik hedeflerini belirlemesi gerekmektedir.

Olay Tanımlama: Yönetim işletmede hedeflere ulaşılmasını engelleyecek olan olayları (riskleri) belirlemelidir. Risk, hedeflerin gerçekleştirilmesi üzerinde etkisi olabilecek bir olayın olasılığıdır (Matyjewicz ve D'arcangelo, 2004: 7).

Risk Değerleme: Bu bileşen, işletmede risklerin ne şekilde yönetileceğini belirleyip bu yönde risk tutumu geliştirebilmek adına risklerin olasılıklarını ve sonuçlarını göz önünde bulundurarak analiz edilmesini ifade etmektedir (Kalyoncu, 2013:118).

Risk Yanıtlama: Risk değerlendirme sürecinin ardından belirlenecek olan risk tutumu risk yönetiminin riskler karşısındaki faaliyet alanını oluşturmaktadır (Ekici, 2015: 107).

Kontrol Faaliyetleri: Bu faaliyetler, uygun risk tutumlarının gerçekleştirilmesini sağlamaya yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri, işletmede yer alan birimlerin her seviyesinde yer alır (Cendrowski ve Mair, 2009: 95).

Bilgi ve İletişim: Tüm işletmeler, işletme yönetimiyle ilgili olarak iç ve dış olaylarla ve faaliyetlerle ilgili geniş ölçüde sayısız bilgi elde etmektedir. Bu bilgiler, çalışanlara kurumsal risk yönetimini ve diğer sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlayan bir form ve zaman çerçevesinde personele iletilmelidir (COSO, 2004: 67).

İzleme: İzleme süreci, işletmede uygun kontrollerin bulunduğu, prosedürlerin anlaşıldığına ve takip edildiğine dair bir güvence sağlamalıdır (Griffiths, 2005: 25). Her işletme, kurduğu kurumsal risk yönetim sisteminin izleme sürecinde dikkatli olmalıdır, Yönetim, izleme sürecinde, işleyen sistemin etkinliğinin sürdürülüp sürdürülmeyeceğinin belirlenmesini kolaylaştıran bilgi edinmeyi sağlamalıdır (Marchetti, 2012: 46).

2.2. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Genel Çerçeve 2017

COSO'nun 2004 yılında kurumsal risk yönetimi çerçevesi yayınlamasının ardından geçen zaman içerisinde işletmelerin karşı karşıya kaldıkları risk yapılarının daha karmaşık hale gelmesi, değişen piyasa koşullarına bağlı olarak yeni risklerin ortaya çıkması, kurumsal risk yönetimine ilişkin farkındalığın artması ve hem yönetim kurulu hem de yöneticilerin daha gelişmiş risk raporlama talepleri kurumsal risk yönetimini konu alan çerçevenin güncellenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır (COSO, 2017). Bu amaçla 2017 yılında strateji, risk ve performans arasındaki iliş-

kiyi esas alan yeni bir çerçeve yayınlanmıştır. Çerçevenin ismi “Kurumsal Risk Yönetimi- Strateji ve Performans ile Entegrasyonu” (Enterprise Risk Management- Integrating with Strategy and Performance) olarak değişirken kurumsal risk yönetimini oluşturan bileşenlerde de bir takım değişikliklere gidilmiştir. Buna göre 2004 yılında sekiz adet olan bileşen sayısı, beşe indirilmiş ve eski çerçeveden farklı olarak bileşenlerin altında çeşitli ilkelere de yer verilmiştir. Şekil 2’de kurumsal risk yönetimi bileşenlerinin 2017 yılı gösterimi yer almaktadır.



Şekil 2. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Sarmalı

Kaynak: www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf

Şekil 2 incelendiğinde 2004 yılında yayınlanan kurumsal risk yönetimi küptünden farklı bir yapıda olduğu göze çarpmaktadır. Güncellenen çerçevede bileşenler sarmal olarak gösterilmektedir. Kurumsal risk yönetimi sarmalında yer alan birbiriyle ilişkili beş bileşen aşağıda açıklanmaktadır (COSO, 2017: 6):

1. Yönetim ve Kültür (Governance and Culture): Yönetim, kurumsal risk yönetimi için işletmeyi uygun hale getirir, kurumsal risk yönetiminin önemini vurgulayarak denetim sorumluluklarını belirler. Kültür ise etik değerler, risk yönetimi için gereken davranışlar ve işletmede riskin anlaşılması ile ilgili olmaktadır.
2. Strateji ve Hedef Belirleme (Strategy and Objective-Setting): İşletmelerde stratejik planlama sürecinde kurumsal risk yönetimi, işletme stratejisi ve hedef belirleme, birlikte çalışır. İşletmenin risk iştahı kabul edilir ve strateji ile uyumlu hale getirilir.
3. Performans (Performance): Strateji ve işletme hedeflerine ulaşılmasını etkileyebilecek olan riskler tanımlanmalı ve değerlendirilmelidir. Riskler, işletmede belirlenmiş olan risk iştahının ağırlığı ölçüsünde önceliklendirilir. İşletme daha sonra, risklere karşı tutumuna karar verir ve üstleneceği risk miktarına ilişkin bir portföy görüntüsü alır. Bu sürecin sonuçları önemli risk paydaşlarına bildirilir.
4. Gözden Geçirme ve Düzeltme (Review and Revision): Bir işletme, hedeflere ulaşma konusundaki performansını sürekli olarak gözden geçirmek suretiyle kurumsal risk yönetimi bileşenlerinin zaman içinde meydana gelen önemli değişimler ışığında işletme içerisinde ne derece sağlıklı çalıştığını ve düzeltilmesi gereken noktalar olup olmadığını dikkate alır. İhtiyaç halinde gerekli düzeltmeleri yaparak sistemin daha iyi çalışmasını sağlar.

5. **Bilgi, İletişim ve Raporlama (Information, Communication and Reporting):** Kurumsal risk yönetimi, hem iç hem de dış kaynaklardan gerekli bilgileri edinmek ve işletme genelinde paylaşmak için tüm işletmeyi kapsayan ve devamlılık gösteren bir süreci gerektirmektedir. Bu süreçte işletme için gereken iç ve dış kaynaklı elde edilmiş olan bilgiler tüm iletişim kanalları kullanılarak işletme içinde paylaşılır. Daha sonra söz konusu bilgiler kullanılarak raporlama yapılır.

Güncellenen kurumsal risk yönetim raporunda yer alan ve yukarıda detaylı olarak açıklanan beş bileşenin her birinin içerdiği ilkelere ve ilkelerin açıklamalarına aşağıda sırasıyla değinilmektedir.

I. Yönetim ve Kültür Bileşeninde Yer Alan İlkeler

1. **Yönetim Kurulunun Risk Gözetimini Uygulaması:** Yönetim kurulu, strateji ve iş hedeflerine ulaşılmasına destek olmak için işletme yönetiminin yürüttüğü risk yönetim sorumluluklarını takip eder ve kendi sorumluluklarını yerine getirir.
2. **Operasyonel Yapıyı Kurma:** Strateji ve işletme hedeflerinin takibinin sağlanması için işletme, operasyonel yapıları kurar.
3. **İstenen Kültürün Tanımlanması:** İşletme, işletmede yerleşmesi beklenen kültürü karakterize edecek olan istenen davranışları tanımlar.
4. **Temel Değerlere Bağlılık Gösterme:** İşletme, belirlenmiş olan temel değerlerine bağlılık gösterir.
5. **Yetenekli Çalışanları Geliştirme:** İşletme, strateji ve iş hedefleriyle uyumlu bir şekilde beşeri sermayesini inşa etme ama-

cındadır. Bu amaca yönelik olarak yetenekli çalışanları kendi bünyesine çeker, elde tutar ve sürekli gelişmelerine yönelik çalışmalara ağırlık verir.

II. Strateji ve Hedef Belirleme Bileşeninde Yer Alan İlkeler

6. İş Ortamının Analizi: İşletme, içinde bulunduğu iş ortamının risk profili üzerindeki olası etkilerini analiz eder.
7. Risk İştahını Tanımlama: İşletme, risk iştahını işletmede değer yaratma, yaratılan değeri koruma ve farkındalığını artırma bağlamında tanımlar.
8. Alternatif Stratejileri Değerlendirme: İşletme, alternatif stratejileri ve bu stratejilerin işletmenin risk profili üzerindeki potansiyel etkilerini değerlendirir.
9. İş Hedeflerini Oluşturma: İşletme, stratejiyi destekleyen iş hedeflerini çeşitli seviyelerde oluştururken riskleri göz önünde bulundurur.

III. Performans Bileşeninde Yer Alan İlkeler

10. Risk Belirleme: İşletme, stratejisini ve iş hedeflerinin performansını etkileyen riskleri belirler.
11. Risk Ağırlığını Değerlendirme: İşletme, risk ağırlığını değerlendirir.
12. Risk Önceliklendirme: İşletme, risklere karşı tutumunu belirlemek için temel olarak riskleri önceliklendirir.



13. Risk Tutumu Gerçekleştirme: İşletme, risk tutumlarını tanımlar ve risklere karşı göstereceği tutumlara karar verir.
14. Portföy Bakış Açısı Geliştirme: İşletme, risklere ilişkin olarak risk portföyünü geliştirir ve değerlendirir.

IV. Gözden Geçirme ve Düzeltme Bileşeninde Yer Alan İlkeler

15. Önemli Değişimleri Değerlendirme: İşletme, stratejisini ve hedeflerini önemli ölçüde etkileyebilecek değişiklikleri belirler ve değerlendirir.
16. Risk ve Performansı Gözden Geçirme: İşletme, performans sonuçlarını gözden geçirir ve riskleri değerlendirir.
17. Kurumsal Risk Yönetimindeki İyileşmeleri Takip Etme: İşletme, kurumsal risk yönetiminde ortaya çıkan iyileşmeleri takip eder.

V. Bilgi, İletişim ve Raporlama Bileşeninde Yer Alan İlkeler

18. Bilgiyi ve Teknolojiyi Kullanma: İşletme, kurumsal risk yönetimini desteklemek için bilgi ve teknoloji sistemlerinden faydalanır.
19. Risk Bilgilerini İletme: İşletme, kurumsal risk yönetimini desteklemek için tüm iletişim kanallarını kullanır.
20. Risk, Kültür ve Performansa İlişkin Raporlama: İşletme; risk, kültür ve performans hakkında çeşitli düzeylerde ve işletme genelinde raporlar hazırlar.

Bileşenler ve ilkeler incelendiğinde güncellenen çerçevenin hem strateji belirleme sürecinde hem de işletmenin faaliyet perfor-

mansında riskin göz önüne alınmasının önemini vurguladığı göze çarpmaktadır. Buna göre riskler strateji ve faaliyetlerin yürütülmesi ile iç içedir. Güncellenmiş çerçevenin ilk bölümünde, mevcut ve gelişen kurumsal risk yönetimi kavramları ve uygulamaları hakkında bir perspektif sunulmaktadır. İkinci bölümde ise, farklı bakış açıları ve çalışma yapılarını barındıracak şekilde stratejileri ve karar vermeyi güçlendiren beş adet kolay anlaşılır bileşen ve bu bileşenlerin çeşitli ilkeleri sunulmuştur. Kısacası, bu güncelleme (COSO, 2017):

- Stratejiyi belirlerken ve gerçekleştirirken kurumsal risk yönetiminin değerinin daha fazla anlaşılmasını sağlamaktadır.
- Performans hedeflerini geliştirmek ve riskin performans üzerindeki etkisini anlamak için performans ve kurumsal risk yönetimi arasındaki uyumun artırılması gerektiğini öne sürmektedir.
- Yönetim ve gözetime yönelik beklentileri karşılamaktadır.
- Piyasaların küreselleşmesini ve coğrafyalar arasında ortak bir yaklaşım uygulanmasının gereğini kabul etmektedir.
- İşletmelerde yaşanan yüksek iş karmaşıklığı bağlamında, hedeflerin belirlenmesi ve belirlenen hedeflere ulaşılması sürecinde riski farklı açılardan görmenin yeni yollarını sunmaktadır.
- Daha fazla paydaş şeffaflığına yönelik beklentileri karşılayabilmek için raporlamayı genişletmektedir.

- Gelişen teknolojileri ve karar verme sürecini desteklemek için verilerin ve analitik bilgilerin yaygınlaşmasını sağlamaktadır.
- Kurumsal risk yönetimi uygulamalarının tasarımında, uygulanmasında ve yürütülmesinde yer alan tüm yönetim seviyeleri için temel tanımları, bileşenleri ve ilkeleri belirlemektedir.

Kurumsal Risk Yönetimi- Strateji ve Performans ile Entegrasyonu raporu her ölçekteki işletmede yer alan yönetim kurulu ve yönetim için bir çerçeve sağlamaktadır. Normal iş akışında işletmelerde mevcut olan risk yönetim seviyesine dayanmaktadır (COSO, 2017:1).

3. İç Kontrol Kavramı

COSO tarafından 1992 yılında çıkartılan ve daha sonra 2013 yılında gözden geçirilerek güncellenen İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve adlı raporda yapılan tanıma göre (COSO, 2013); “*İç kontrol, bir işletmenin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer personeli tarafından etkilenen, faaliyetlere, raporlama ve mevzuata uygunluğa ilişkin hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir.*”

COSO modeli esas alınarak Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI) tarafından 2004 yılında kamu sektörü için geliştirilen “Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi” iç kontrole yönelik bir diğer kaynak olma özelliğini göstermektedir. Söz konusu rehberin amacı, COSO iç kontrol modelini kamu sektörüne uyarlamak ve Sayıştay’lar arasında ortak bir iç kontrol kavramı düzenlemektir (Topaler vd., 2011: 69).INTOSAI

iç kontrol kavramını, “*Bir işletmenin yönetimi ve personeli tarafından gerçekleştirilen, riskleri ele almak ve işletme misyonunu gerçekleştirmek için gerekli makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış bütünlüycü bir süreçtir.*” şeklinde tanımlamıştır.

İç kontrol sistemi, işletme kültürünü şekillendirerek işletmede faaliyetlerin yürütüldüğü süreçlere yerleştirilmiş olmalıdır. Bununla birlikte iç kontrol sistemi gerek içsel gerekse dışsal faktörler sebebiyle sürekli değişim gösteren risklere karşı ani önlem alabilme yeteneğine de sahip olmalıdır. Ayrıca ortaya çıkan herhangi bir aksaklığın ya da problemin, uygulanması gerekli düzeltici önlemleri de kapsayacak şekilde üst yöneticilere hızlıca bildirilmesini ve rapor edilmesini sağlayan mekanizmaların iç kontrol sisteminde kullanılması da bir gerekliliktir (Saltık, 2007: 6).

3.1. COSO İç Kontrol Genel Çerçevesi (1992 ve 2013)

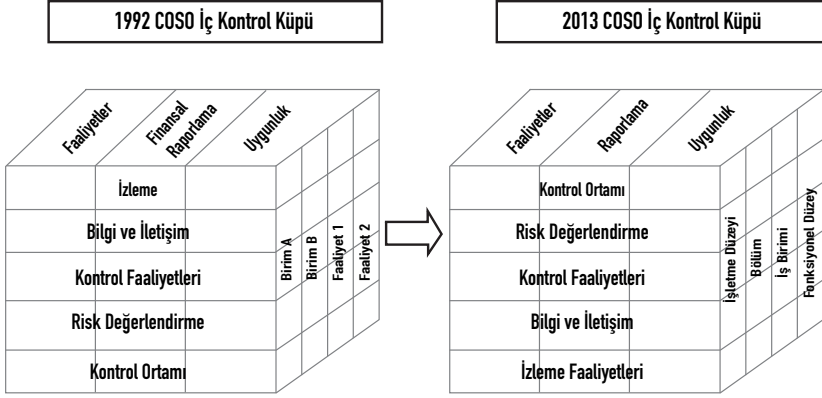
İç kontrol sistemi ile ilgili olarak uluslararası düzeyde kabul gören COSO modeline göre; etkin ve verimli olarak işletme faaliyetlerinin yürütülmesi, finansal raporlamanın güvenilirliğinin ve yasal mevzuata uygunluğunun sağlanması için iç kontrollerin beş temel bileşeni içerecek şekilde yapılmış olması gereklidir. Beş temel bileşenin alt bileşenlerini oluşturan iç kontrol ilkelerinin desteğiyle iç kontrol yapılmaması oluşturulur. Bahsi geçen beş temel bileşen; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme olarak sıralanmaktadır (Uzun, 2009: 61). COSO raporunun ilk versiyonu 1992 yılında yayınlanmıştır. Geçen zamanla birlikte dünya genelinde iç kontrole yönelik kabul gören bu raporda bir takım eklemeler yoluyla iyileştirme yapılması ihtiyacı doğmuş ve rapor son olarak 2013 yılı Mayıs ayında güncellenerek tekrar yayınlanmıştır.

2013 yılında yayınlanan rapor incelendiğinde, 1992 yılında yayınlanan rapor temelini büyük bir kısmının muhafaza edildiği söylenebilir. Bu anlamda iç kontrolün tanımı değiştirilmemiştir. İç kontrolün beş bileşeninde de önemli ölçüde olmamakla birlikte birkaç değişiklik yer almaktadır. “İzleme” bileşeni yeni raporda “İzleme Faaliyetleri” olarak değiştirilmiş, böylelikle izleme tek bir süreç olarak değil, diğer dört bileşenin her birinin bir parçası şeklinde gerçekleştirilen bir dizi faaliyet olarak genişletilmiştir. Ayrıca iç kontrol küpünün hedeflerini belirten üst kısmında “Finansal Raporlama” “Raporlama” ya dönüştürülmüştür. Bu değişiklik, çerçevenin uygulanmasını, sadece finansal raporlamayla değil, aynı zamanda finansal olmayan raporlamayı da kapsayacak şekilde genişletmeye yönelik yapılmıştır. Küpün sağ tarafında ise, organizasyon yapısı COSO’nun Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi ile uyumlu olacak şekilde değiştirilmiştir ve etkili bir iç kontrol yapısının, hem bağımsız hem de birbirine bağlı olarak tüm fonksiyonel seviyelerde işletmenin geneline nüfuz ettiğini daha iyi açıklamaktadır (Kettler, 2014). Yeni raporda, 1992 yılında yayınlanan modele göre herhangi bir değişiklik yapılmadan devam eden kavramlar ve yapılan değişiklikler Tablo 1’deki gibi özetlenebilir (Yılcıncı, 2015: 66; Kurt ve Uçma, 2013: 84).

Tablo 1: COSO 2013 İç Kontrol Raporunda Değişmeyen ve Değişen Kavramlar

DEĞİŞMEYEN KAVRAMLAR	DEĞİŞEN KAVRAMLAR
İç kontrolün tanımı	İşletmelerin faaliyet çevrelerinde ve işletme yapılarında meydana gelen değişikliklerin dikkate alınması
İç kontrolün üç amaç kategorisi ve beş bileşeni	Raporlama amaçlarının ve faaliyetlerin genişletilmesi
Etkili bir iç kontrol sisteminin yürütülmesi için iç kontrolün beş temel bileşeninin her birinin gerekliliği	İç kontrolün beş temel bileşeni içerisindeki temel kavramların, ilkeler olarak açıkça sayılması
İç kontrol sisteminin tasarlanması, uygulanması, yönetilmesi ve etkinliğinin değerlendirilmesinde yargılamanın önemli rolü	Finansal olmayan raporlama, uygunluk ve faaliyet amaçları ile ilgili olmak üzere ek yaklaşımlar ve örneklere yer verilmesi

COSO iç kontrol küpü işletmede ulaşılmak istenilen hedefler, hedefleri gerçekleştirmek için nelere ihtiyaç duyulduğunu gösteren bileşenler ve işletmenin organizasyon yapısı arasında doğrudan bir ilişkinin varlığına işaret etmektedir. Bu ilişki bir küp şeklinde tasvir edilmektedir (COSO, 2013: 6).



Şekil 3. COSO İç Kontrol Küpünün 1992 ve 2013 Yılına Göre Karşılaştırılması

Kaynak: Kettler, 2014; Kurt ve Uçma, 2013; COSO, 2013

Şekil 3'ün sol tarafında, COSO 1992 küpü sağ tarafta ise 2013 yılı güncellenmiş hali görülmektedir. Üst yüzey, eski küpte olduğu gibi üç amaç kategorisine (faaliyet, raporlama ve uygunluk) ayrılmıştır. Faaliyetlerle ilgili amaçlar işletmenin kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasıyla ilgili olan amaçlardır. Raporlama amaçları ise, finansal raporlama amaçlarına ilave olarak finansal olmayan raporlama faaliyetlerini de içeren güvenilir raporlar hazırlanması ile ilgili olan amaçlardır. Uygunluk amaçları ise, işletmenin faaliyetlerinde uyması gereken yasa ve yönetmelikler ve düzenlemeler ile ilgili olan amaçlardır (Yılancı, 2015: 58). Küpün yan yüzeyinde ise, işletmenin bölümleri ve faaliyetleri olarak

ayrılan sınıflandırma kaldırılmış bunun yerine işletme yapısına, işletmenin geneli, bölüm, iş birimi ve fonksiyon şeklinde daha genel bir yaklaşım getirilmiştir (Yılancı, 2015: 68).

3.2. COSO İç Kontrol ve Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi Karşılaştırması

1992 ve 2013 yılı versiyonları incelenen iç kontrol çerçevesi, yine COSO tarafından 2004 yılında yayınlanan ve 2017 yılında güncellenen kurumsal risk yönetimi çerçevesi ile benzerlikler taşımakla birlikte söz konu iki çerçeve birbirlerinin yerine geçer nitelikte değildir. Kurumsal risk yönetimi çerçevesi, iç kontrol çerçevesinin yerini almamış ya da değiştirmemiş bununla birlikte iç kontrolü genişleterek risk yönetimi ile birleştirmiştir. Bu sayede risk yönetimi konusunda daha sağlam ve kapsamlı bir odak oluşturmaya çalışmıştır (COSO, 2004). Kurumsal risk yönetim çerçevesi daha çok risk değerlendirme temelli olarak tasarlanmıştır. İç kontrol çerçevesinin, kurumsal risk yönetimi çerçevesi ile uyumu dikkate alınırken, iki sistemin ayrı ancak birbirleriyle ilişkili olduklarını belirtmek önemlidir. İç kontrol, kurumsal risk yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır; Bununla birlikte, kurumsal risk yönetimi bir işletmenin yönetim yapısını desteklemek için iç kontrolden daha geniş bir role sahiptir (Kettler, 2014). Kurumsal risk yönetimi ile iç kontrol arasında güçlü bir ilişki söz konusudur. Çünkü işletmelerde etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için etkili bir risk yönetim sisteminin yerleşmiş olması gereklidir. Belirlenen hedeflere ulaşabilmesi için iç kontrol işletmeye rehberlik etmekte ve kurumsal risk yönetimi de işletmenin söz konusu hedeflerine ulaşmasına engel teşkil edecek olaylara müdahale ederek işletmenin hedeflerinden uzaklaşmasını önlemektedir (Bozkurt, 2010: 26).

4. İç Denetim Kavramı

İç denetim, işletme içerisinde yer alan faaliyetler ile ilgilenir ve işletmede iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek yönetime destek olmaktadır. İç denetim; yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını, belirlenen hedeflerle karşılaştırarak ortaya çıkan farkları analiz eder. Gerektiğinde düzeltici önlemler alınmasını talep eder. Küçük işletmelerde iç kontrol sisteminden sorumlu olan yöneticiler aynı zamanda iç denetim faaliyetlerini de sürdürebilirken işletmelerin büyümesi ve faaliyetlerin karmaşıklaşmasıyla birlikte iç denetim faaliyetlerini yürütecek profesyonel kişilerden oluşan iç denetim birimine ihtiyaç duyulmaktadır (Güney ve Sarı, 2015: 67).

Kavram olarak iç denetimin gelişimi incelendiğinde İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors - IIA)'nın 17 Kasım 1941 yılında ABD'de kurulmasıyla birlikte (Alp ve Kılıç, 2014: 191) iç denetimin profesyonel anlamda bir meslek olarak kabul gördüğü söylenebilir. 1940'lı yıllarda sadece muhasebe ve finansman faaliyetleriyle ilgilenen iç denetimin, sorumluluk üstlendiği ve hizmet yürüttüğü alanlar zaman içinde farklılaşmıştır. Günümüzde bir bütün olarak işletme faaliyetleri iç denetimin hizmet alanına girmektedir (Pehlivanlı, 2010: 7). IIA iç denetimi şöyle tanımlamıştır: “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına

yardımcı olur⁴⁷".1990'lı yıllarda, iş dünyasında art arda yaşanan mali skandallar, işletmeler açısından iç denetimin önemini ve iç denetime duyulan gereksinimi arttırmıştır. Bu ihtiyaç kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları yayımlanmış ve iki yıl sonra standartların iç denetçiler için zorunlu bir rehber olma durumu söz konusu olmuştur. 2003 yılına gelindiğinde İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) standartlar, etik ilkeler ve bunların uygulanmasına dair öneri ve rehberler setinden meydana gelen Mesleki Uygulama Çerçevesi (Professional Practices Framework) çalışmasını çıkarmıştır. Çerçeve 2009 yılında gözden geçirilerek güncellenmiş Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (International Professional Practices Framework) olarak tekrar yayınlanmıştır (Alp ve Kılıç, 2014: 192).

Türkiye'de 1995 yılında kurulan ve İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ile Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA)'nın temsilcisi olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) de iç denetim kavramı için İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)'nın yayınladığı tanımın aynısını kullanmaktadır.

İç denetimin zaman içerisinde değişen yapısı Tablo 2'de özetlenmektedir (Yılcı, 2015: 20).

47 <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

Tablo 2: İç Denetim Fonksiyonunun Değişimi

YILLAR	AMAÇ	KAPSAM
1950'li yıllar	İşletme varlıklarının korunması	Muhasebe kayıtlarının kontrolü
1960'lı yıllar	İşletme finansal verilerinin güvenilirliğini sağlamak	Finansal ve uygunluk denetimlerinin yapılması
1970'li yıllar	İşletmenin finansal ve finansal olmayan tüm verilerinin güvenilirliğini sağlamak	Tüm faaliyetlerin finansal ve uygunluk denetiminin yapılması
1980'li yıllar	İşletmenin finansal ve finansal olmayan tüm verilerinin güvenilirliğini sağlamak	Tüm faaliyetlerin süreçlerin ve kontrollerin etkinliğinin denetlenmesi
1990'lı yıllar	İşletme amaçlarına ulaşmada yönetime yardımcı olmak	Tüm iç kontrol sisteminin ve risk yönetiminin denetlenmesi
2000'li yıllar	İşletme amaçlarına ulaşmada yönetime yardımcı olmak	Tüm kurumsal, kontrol ve risk yönetimiyle ilgili süreçlerin denetlenmesi ve işletmeye artı değer katmak üzere danışma hizmeti

Kaynak: Yılancı, 2015: 20.

İç denetimin zaman içerisinde değişen amaç ve kapsamı detaylı olarak incelendiğinde iç denetimin günümüzde sahip olduğu unsurları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Alp ve Kılıç, 2014: 194-195; İSMMMO, 2015: 8-9);

- İç denetim faaliyetleri objektif olarak yürütülür. İç denetçiler işletmede faaliyetler ile ilgili bilgi toplama, görevlerinin icrası ve faaliyet sonuçlarının raporlanması aşamalarında verecekleri karar ve yargılarda etki altında kalmazlar.
- İç denetim güvence ve danışmanlık hizmeti sunmaktadır. İç denetim; işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkin olarak yürütüldüğüne, üretilen bilgilerin doğruluğuna, faaliyetlerin yasalara ve düzenlemelere uygun, ekonomik, verimli olarak yürütüldüğüne, işletme varlıklarının korunduğuna, kaynakların israf edilmediğine ilişkin gerek işletme içine gerekse işletme dışına yeterli güvencenin verilmesidir (Alp ve Kılıç, 2014: 194). İç denetimin danışmanlık hizmeti ile yönetimin işletmenin belirlediği hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere uyguladığı politika prosedürlerin, sürdürdüğü faaliyetlerin sistemli ve düzenli olarak değerlendirilmesi ve faaliyetlerin geliştirilmesi yönünde önerilerde bulunulması kastedilmektedir (Yörüker, 2004: 10).
- İşletme faaliyetlerini geliştirerek faaliyetlere değer katılmasına yardımcı olur.
- İşletme hedeflerinin geliştirilmesine katkıda bulunur.

İç denetimde işletmede mali nitelikte olan faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetler incelenerek, değerlendirilmesi yapılır. Değerlendirme sonuçları işletme yönetimine rapor olarak verilmektedir. İç denetim faaliyetleri, işletme içinde kurulmuş, mali tablolar denetimini, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini de kapsayan bir inceleme ve değerlendirme faaliyetidir (Kurnaz ve

Çetinoğlu, 2010: 14-18; Güney ve Sarı, 2015: 67). Günümüzde iç denetimin sorumluluklarını, işletme için koçluk yapma, performans iyileştirme ve iç kontrol boşluklarını kapatma şeklinde sıralayabilmek mümkündür (İSMMMO, 2015: 6).

Gelecek odaklı bakış açısıyla iç denetim, işletmenin belirlediği misyon, vizyon ve stratejik hedeflerine ulaşılması için faaliyetlerin doğru seçildiğini, verimli ve etkin olarak yürütüldüğünü garanti altına almaya odaklanmalıdır. İç denetim sistemi işletmede; maliyetleri azaltıcı, yeniliğe ve değişime açık, sistemleri sorgulayıcı yönü bulunan, işletmede gerçekleştirilen iş ve hizmetlerin kalitesini yükseltici, eğitici, etkin ve verimliliği artırıcı bir yapıda olmalıdır. Günümüzde iç denetim kavramında yaşanan değişim ve gelişmeler, iç denetim uygulamalarında proaktif bir anlayışla risklere odaklanan, sürekli olarak kaliteyi ve bu yolla müşteri memnuniyetini artırmayı hedef alan bir anlayışın gelişmesine neden olmuştur (Alagöz, 2008: 107).



Şekil 4. İç Denetimin Değişen Rolü

Kaynak: UZUN, 2008: 4

Şekil 4’te iç denetim faaliyetlerinde odak noktasının zamanla geleneksel nitelikten ilerici niteliğe doğru değişim gösterdiği vurgulanmaktadır. Geleneksel yaklaşımda iç denetim finansal risk yönetimini baz alan, işlem odaklı ve sadece denetim faaliyetinin ön planda olduğu bir yapıdadır. Bu yaklaşımda iç denetçi yalnızca tespit etme rolünü üstlenmektedir. Zamanla iç denetime bakış açısının değişimiyle birlikte iç denetim, yönetimin de faaliyetlere katılımını sağlayan risk tanımlamayı baz alan bir yaklaşımda değerlendirilmeye başlanmıştır. Günümüzde ise iç denetim, kurumsal risk yönetimi temelli, süreç odaklı işleyen ve iş etkinliğini artırılmasında rol oynayarak yönetimi destekleyici bir yapıdadır. İç denetimin değişen yapısıyla birlikte iç denetçi de işletmelerde tespit edici rolünün yanında artık işletmelere danışmanlık yapma rolünü de üstlenmiş durumdadır.

Risk odaklı iç denetimin geleneksel iç denetimden ayrılmasını sağlayan en önemli nokta risk odaklı iç denetimin geleneksel iç denetimden farklı olarak işletmeye değer katmayı önceliklendirmesidir. Bu yönüyle risk odaklı iç denetimin bakış açısı geleceğe yönelik olarak değişim göstermiş ve gelecekte meydana gelmesi muhtemel olaylara odaklanmak suretiyle işletmenin hedeflerine ulaşmasına engel olabilecek her risk denetimin kapsamına alınmıştır (Türedi vd., 2015: 12).

4.1. İç Denetim ve İç Kontrol Karşılaştırması

Birbiriyle yakın ilişki içerisinde olan ve genellikle birbirleri yerine kullanılan ancak gerçekte aralarında önemli farklar bulunan iç kontrol ve iç denetim kavramlarının ilişkisi incelendiğinde iç denetimin işletmelerde iç kontrol sistemlerinin sağlıklı ve etkin olarak çalışmasına katkı sağladığından ve bu durum sebebiyle iyi

bir iç denetçinin aynı zamanda işletmede kurulan iç kontrol sistemini de iyi tanınmasının gerekli olduğundan bahsedilebilir (Yılcı, 2015: 34).

İç kontrol, iş akışları ve süreçleri içerisine yerleştirilen, işletme hedeflerine ulaşılmasında kullanılan bir araç olması yönüyle işletme yönetiminin sorumluluğunda yer alır. İç kontrol sisteminin yerindeliğinin ve etkinliğinin değerlendirilebilmesi için ise iç denetim sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. İç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010: 39). Bu noktada iç kontrol ve iç denetim kavramları birbirlerinden farklı, fakat birbirlerini tamamlar iki kavram olma özelliğindedir. İşletmelerde iç kontrol sistemlerinin varlığı kurumsallaşmanın temel gereklerinden birini oluştururken, iç kontrollerin yerindeliği, etkinliği ve kalitesi iç denetim faaliyetleri ile değer bulmaktadır (İSMMM, 2015: 35). İç kontrol ve iç denetim kavramlarının özelliklerinin karşılaştırılması Tablo 3'te özetlenmiş şekilde görülmektedir.

Tablo 3: İç Kontrol ve İç Denetim Arasındaki Farklar

İç Kontrol	İç Denetim
Faaliyet Öncesi Alınan Önlemler Bütünü	Faaliyet Sonrası Durumun İncelenmesi
Faaliyetler Sırasında Eşanlı İnceleme	Faaliyetler Sonrasında Geçmişe Yönelik İnceleme
Süreklilik	Aralıklı
Tarafsızlığın Gereksizliği	Tarafsızlık Gerekliği

Kaynak: Göğüş, 2012: 46

Tablo 3 incelendiğinde iç kontrol faaliyetlerinin işletmelerde daha çok, faaliyetler öncesinde alınan önlemleri kapsadığı, iç kontrol sisteminde faaliyetler esnasında eşanlı inceleme yapıldığı ve süreklilik arz ettiği, sistemden tarafsızlık beklentisi olmadığı anlaşılmaktadır. Oysa aynı özellikler iç denetim sistemleri açısından incelendiğinde iç denetim faaliyetlerinde, faaliyet sonrası durumun geçmişe yönelik olarak incelenmesinin belirli aralıklarla gerçekleştiği ve sistemden tarafsızlık beklentisinin olduğu anlaşılmaktadır.

4.2. Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetim

İç denetim işletmelerde bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetimin kurumsal risk yönetimi ile ilgili olarak temel rolü, yönetim kuruluna risk yönetiminin etkililiği konusunda güvence sağlamaktır (IIA, 2009: 3). İç denetim, günümüzde işletmeler için sadece inceleme ve değerlendirme faaliyetlerinin yürütülmesinden ziyade faaliyetlere değer katma ve geliştirme fonksiyonlarının da yerine getirilmesinde önem kazanmıştır. Söz konusu değer katma ve geliştirme fonksiyonları için iç denetimin ağırlık vermesi gereken üç esas alan söz konusudur. Bu alanlar (Yılancı, 2015: 13);

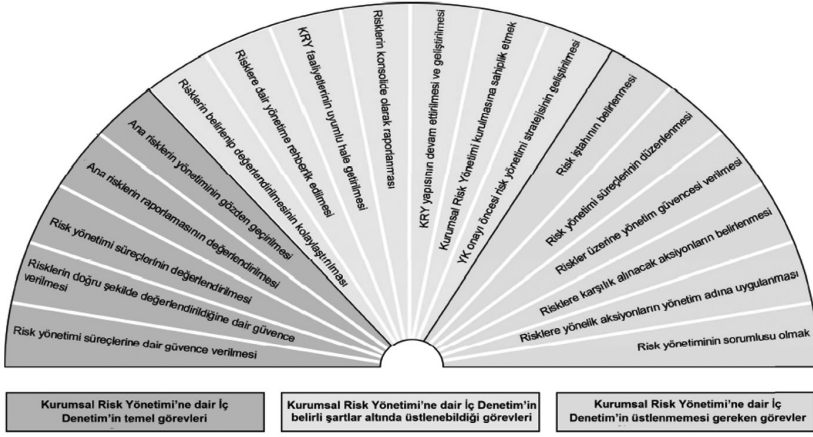
- Risk Yönetimi
- Kontrol
- Kurumsallıktır.

Söz konusu alanları kapsayacak şekilde işletmelerde kurulan kurumsal risk yönetim sisteminde iç denetimin üstlendiği en temel

işlev, risk yönetiminin etkinliği ile ilgili olarak yönetim kuruluna objektif güvence vermektir. Bu temel işlevden yola çıkılarak iç denetimin görevleri şu şekilde de sıralanabilir (Öksüz, 2014);

- Ana risklerin yönetiminin incelenmesi,
- Risk yönetimi süreçlerinin ve hazırlanan raporların değerlendirilmesi,
- Risklerin doğru olarak değerlendirildiğine ve risk yönetim süreçlerinin sağlıklı olarak yürütüldüğüne ilişkin yönetime güvence verilmesi,
- Bağımsızlığı göz ardı etmeyecek şekilde risk yönetimi hakkında yönetime destek verilmesi.

IIA (2009:3)'nın, “Kurumsal Risk Yönetiminde İç Denetimin Rolü” konulu raporunda iç denetimin kurumsal risk yönetimi ile ilgili temel rolünün, risk yönetiminin etkinliği hakkında yönetim kuruluna objektif güvence sağlaması olduğundan bahsedilmektedir. Raporda, araştırmalar, iç denetimin kuruma değer kazandırdığı ve kattığı en önemli iki etkinliğin, büyük iş risklerinin uygun bir şekilde yönetildiği hakkında objektif güvence sağlamak ve risk yönetimi ve iç kontrol çerçevesinin etkin ve verimli çalıştığı hakkında güvence sağlamak olduğu konusunda iç denetim birimi ve iç denetçilerin mutabık kaldıklarını göstermiştir. Kurumsal risk yönetimi açısından iç denetimin üstlendiği temel rol ve sorumlulukları Şekil 5’te toplu olarak görmek mümkündür.



Şekil 5. İç Denetimin Kurumsal Risk Yönetimi'ndeki Rolü

Kaynak: Institute of Internal Auditors (IIA), 2009, IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management, s. 4.

Şekil 5'te bir dizi kurumsal risk yönetim faaliyeti sunulmaktadır ve etkili iç denetim faaliyetinin hangi rolleri üstlenmesi gerektiğini ve en az bu konu kadar önemli olan iç denetim biriminin üstlenmemesi gereken roller gösterilmektedir. İç denetimin rolü belirlenirken göz önüne alınması gereken başlıca faktörler, faaliyetin iç denetim faaliyetinin bağımsızlığı ve objektifliği için herhangi bir tehdit oluşturup oluşturmadığı ve işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini geliştirme olasılığının bulunup bulunmadığıdır. Şekilde sol tarafta gösterilen faaliyetlerin tamamı güvence faaliyetleridir. Bunlar, risk yönetimi hakkında işletmeye güvence sağlamak olarak ifade edilebilecek daha geniş hedefin bir parçasıdır. İç Denetimde Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi'ne (Standartlar) uyan bir iç denetim birimi, bu faaliyetlerin en azından bir kısmını yapabilir ve yapmalıdır.

Şeklin merkezinde iç denetimin kurumsal risk yönetimi ile bağlantılı olarak üstlenebileceği danışmanlık rolleri gösterilmektedir. Şeklin sağ tarafında ise iç denetimin üstlenmemesi gereken roller sıralanmıştır. Daha önce de bahsedildiği gibi iç denetim işletmeye risk yönetimi konusunda güvence ve danışmanlık hizmeti vermektedir. Ancak risk yönetiminden doğrudan sorumlu birim değildir (IIA, 2009: 4-5).

İç denetim, işletme yönetimine danışmanlık ve güvence hizmeti sağlarken dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, iç denetçinin sağladığı güvence hizmetine yönelik bağımsızlığını koruyabilmesidir. Bu durumun sağlanabilmesi için de iç denetim biriminin ya da yöneticisinin kurumsal risk yönetiminde karar verme yetkisine sahip olan üst yönetimde söz sahibi olmaması sadece tavsiye verici konumda kalması gereklidir (Türedi vd., 2015: 12).

5. Sonuç ve Öneriler

Çalışmada COSO' nun yayınladığı ve daha sonra güncellediği hem iç kontrol hem de kurumsal risk yönetimi çerçeve raporlarının incelenmesiyle bu çerçevelerin birbirlerinin yerine geçer nitelikte olmadığı ve hatta kurumsal risk yönetimi çerçevesinin, iç kontrol çerçevesini genişletmek suretiyle risk yönetimi ile birleştirdiği görülmüştür. İç kontrolün kurumsal risk yönetiminin ayrılmaz bütünsel bir parçası durumunda olmasıyla birlikte kurumsal risk yönetimi sistemlerinin işletmelerde yönetim yapılarını desteklemede iç kontrolden daha geniş bir role sahip olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Bununla birlikte etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin işletmelerde varlığı iç denetimin de işletmeye değer katmasına yardımcı olacaktır. İç denetimin ise, konu ile ilgili ulaşılan çeşitli kaynaklardan zamanla geleceğe yönelik olma şeklinde bir

değişim gösterdiği ve işletmeye değer katmaya önem verdiği bilgisi elde edilmiştir. İşletmelerde sağlıklı işleyen ve risklere odaklanma anlayışında olan bir iç denetim sistemi, yürütülen iç kontrol sisteminin de etkin ve verimli çalışmasını destekleyecek ve bu sayede operasyonel düzeydeki risklerin ve kayıpların ortaya çıkmasına da engel olabilecektir. Bu sayede uzun vadede işletmenin rekabet gücünün de artmasına katkı sağlayacaktır. Ayrıca riski temel alarak gelecek odaklı anlayışla hareket eden iç denetim sistemlerinin kurumsal risk yönetimi ile ilgili olarak da temel rolü yönetim kurullarına risk yönetiminin işletmelerde etkililiği konusunda güvence sağlamaktır.

Şüphesiz iç denetim, iç kontrol ve kurumsal risk yönetim sistemlerine yönelik yapılan faaliyetler işletmelerin yapılarına, büyüklüklerine, amaçlarına, içinde buldukları çevre koşullarına göre değişen şekilde yürütülmektedir. Ancak bu noktada gözden kaçırılmaması gereken husus işletmelerin bu sistemlere yönelik yürüttükleri faaliyetleri uzun vadeli olarak düşünmeleri ve sistemleri mümkün olduğunca işletme için en verimli olacak şekilde üst yönetimin de desteğini alarak bir planlama çerçevesinde yerleştirmeleri gerektiğidir.

Bu çalışma, teorik olarak hazırlanmış olup, çalışmada kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim kavramlarının detaylı açıklanması ile kavramların birbirleriyle olan ilişkileri ortaya konularak literatüre katkı sağlanması amaçlanmıştır. Çalışma, bundan sonra yapılacak kurumsal risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim kavramlarının birbirlerini etkileme biçimlerini konu edinecek uygulamalı çalışmalara yol gösterici niteliktedir.

KAYNAKLAR

ALAGÖZ Ali, “İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü”, 2008, ss.95-126, http://www.alialagoz.com.tr/doc-dr-alialagoz-makaleleri/isletmelerde_ic_kontrol.pdf (14.01.2013).

ALP Ali ve Saim KILIÇ, Kurumsal Yönetim Nasıl Yönetilmeli?, Doğan Kitap, 2014.

BOZKURT Cevdet, “Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim.” Denetim Dergisi, 4/2010, ss.17-30.

CENDROWSKI Harry, William C. MAIR, Enterprise Risk Management and COSO: A Guide for Directors, Executives and Practitioners, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2009.

COSO, Enterprise Risk Management- Integrated Framework, Executive Summary Framework, COSO Publications, September, 2004.

COSO, Enterprise Risk Management- Integrating with Strategy and Performance, Executive Summary, COSO Publications, June 2017.

COSO, Internal Control-Integrated Framework, Executive Summary, COSO Publications, May 2013.

EKİCİ Hasan, Kurumsal Risk Yönetimi, Konya: Çizgi Kitabevi, 2015.

GATES Stephen, Jean- Louis NICOLAS, Paul L. WALKER, “Enterprise Risk Management: A Process for Enhanced Management and Improved Performance”, Management Accounting Quarterly, 13(3), Spring 2012, ss. 28-38.

GÖĞÜŞ Handan Sümer, Risk Odaklı İç Denetimde Risklerin Saptanması ve Değerlendirilmesi, İstanbul: Türkmen Yayınları, 2015.

GRIFFITHS Phil, Risk-Based Auditing, England: Gower Publishing, 2005.

GÜNEY Selami, Salim Sercan SARI, “Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada İç Kontrolün Rolü”, Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:5, 2015, ss.62-80.

IIA, “IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management”, January 2009, <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (03.03.2017).

İSMMMO (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası), İç Denetime Genel Bir Bakış, e-kitap, Nisan 2015.

KALYONCU Demet, Risksiz Risk Yönetiminin Alternatif Yolları, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.

KETTLER Josh, “COSO Framework Creates Opportunity for More Effective Internal Controls”, 25 March 2014, <http://rmsus.com/our-insights/newsletters/financial-institutions-insights/coso-framework-creates-opportunity-for-more-effective-internal-c.html>, (12.04.2017).

KURNAZ Niyazi, Tansel ÇETİNOĞLU, İç Denetim Güncel Yaklaşımlar, Kocaeli,: Umuttepe Yayınları, Mayıs 2010.

KURT Ganite, Tuğba UÇMA, “COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve Güncelleme Projesinin Yenilikleri”, MÖDAV, 2013/2, ss. 79-89.

MARCHETTI Anne A., Enterprise Risk Management Best Practices, New Jersey: John Wiley & Sons, 2012.

MATYJEWICZ George, James R. D’ARCANGELO, “ERM Based Auditing”, Internal Auditor, November/December 2004, ss.4-18.

MOELLER Robert R., Brink’s Modern Internal Auditing, New Jersey: John Wiley & Sons, Sixth Edition, 2005.

ÖKSÜZ Fuat, “Kurumsal Risk Yönetimi Sürecinde İç Denetimin Rolü ve Katkısı -Enerjisa Uygulaması”, ENERJİSA Sunumu, 29 Eylül 2014.

PEHLİVANLI Davut, Modern İç Denetim, İstanbul: Beta Basım A.Ş. 1. Baskı, 2010.

SALTIK, Nihal, İç Kontrol Standartları, Uzman Raporu, Ankara: T.C Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi, 2007.

TOPALER Ayşe Başak, İlkan SARIGÖL, Ersin DEMİROK, “Kamu Kurumları İçin İç Kontrole Yönelik Bir Mevcut Durum Analizi Yöntemi”, Bütçe Dünyası Dergisi, Sayı 35, 2011/1, ss. 68-93.

TÜREDİ Hasan, Ümmügülüm ZOR, Filiz GÜRBÜZ “Risk Odaklı İç Denetim”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2015, ss.1-20.

UZUN ALİ Kamil, “İç Denetimin Etkinliğinde Başarı Faktörleri: Uygulama için Yol Haritası”, TÜSİAD, İstanbul, 29 Mayıs 2008, <https://www.tide.org.tr/uploads/AKUSunum2TUSIAD.pdf>, (04.04.2017).

YILANCI Münevver, İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi, 3.b., Ankara: Detay Yayıncılık, 2015.

YÖRÜKER Sacit, “Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve”, Ankara: TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, Mayıs 2004.



İbrahim ŞAHİN

Oturum Başkanı

- Teşekkür ediyoruz Sait Hocama. Tabii ülkemizde kurumsal firmaların oluşumunda denetim ve iş konusu hâlâ yapılmamaktadır. Belki Murat Bey değinecek, zaten denetim deyince, iç kontrol deyince firmalar bizden kaçıyor bir şekilde. Dolayısıyla umuyoruz, işte Kamu Gözetim Kurumu dün bir açıklama yaptı ülkedeki denetim firmalarının sayısı hakikaten çok az, tabii bunun nedeni de hocalarım belirtti. Ülkemizde maalesef işte amacına göre finansal raporların hâlâ bize verilmediği, siyasal risklerinin olduğunu tabii görüyoruz ve bu çerçevede şimdi Murat Sancar, PwC Denetim Ortağı, bizzat bu işin uygulamasını yapan arkadaşımızdan sorunu anlatmak için kürsüye davet ediyoruz. Buyurun Murat Hocam...

Murat SANCAR

PwC Denetim Ortağı

- Herkesi ilk önce saygıyla selamlıyorum. Bu tür oturumlarda en son konuşmacı olmak ve özellikle de yemek vakti başladığı için dinlemek kolay değil ama çok uzatmayacağım. Çok kısaca kendimi tanıtayım, ben 1990 ODTÜ İktisat mezunuyum, o tarihte PwC girdim, 28 yıldır bağımsız denetçiyim. 1995 yılında serbest muhasebeci mali müşavirim yani aynı zamanda meslek mensubuyum, bağımsız denetçiyim aynı zamanda. 2001 yılında da şirket ortağı oldum, son yedi senedir de PwC bölgelerden sorumluyum, Ankara'da ikamet ediyorum, İzmir, Bursa, Ankara ofisinin Genel Koordinatörü olarak çalışıyorum, ortaklarıma hesabımı bölgele-
rin performansını ben veriyorum. 28 yıldır dediğim meslek mensubuyum.

Ben bağımsız denetçi perspektifini esasa almayacağım, meslek mensubu perspektifinden siz bugün birkaç ipucu vermek istiyorum. Daha önceki konuşmacılarımız, hocalarımız hakikaten çok önemli ipuçları verdi aralarda takip ettiyseniz. Ben de dilim döndüğünce oturumumuzun konusunu ben bir parça değiştirdim, oturumumuzun kapıda yazan konusu “Muhasebe Meslek Mensuplarının İşletme Finansal Raporlamalarına Olan Güveni Sağlamasındaki Evrilme” den bahsediyor yani bir işletmenin faaliyetlerinin finansal raporlarına güven duyacak toplum, mali tablosuna, meslek mensubu bu konuda nasıl evrilir? Ben olaya iki taraflı bakıyorum. Meslek mensubuna olan güven arttıkça zaten onun çıktısı olan finansal raporlar güvenilir. Olayı bir parça daha meslek mensubuna olan güveni nasıl arttırabiliriz konusunda dediğim gibi daha önce konuşmacılarımız bahsetti, ben de bir parça içine ekleyeceğim.

Şimdi bu güven artımı konusu, ben mikrofona biraz uzağım ama herhalde ses konusunda çok problem olmuyordur. Birçok ana başlık olabilir güven artırımı konusunda, onların içinde benim kanaatime göre ki yeni değinildi, her iki sunumda da vardı, etik konusu. Bu işlerin bence odağında etik var yani etik olarak faaliyetini sürdürme işin mutfağında olan bir konu. Tabii etik nedir vesaire gibi konulara girmeyeceğim, onlar başka şeylerde bir hayli anlatılıyor. Şimdi meslek mensupları olarak nasıl güven oluşturabiliriz? Nasıl iş yaptığımızla çok alakalı.

Meslek mensubuna olan güvenin azalması, daha doğrusu bize olan güveni nasıl arttırabiliriz? Onun üzerinden sunumumu şekillendireceğim. Şimdi bizim iş yapış şeklimiz çok önemli, toplum yararına bir iş yapıyoruz bunu unutmayalım. Dolayısıyla toplumun beklentileri değişiyor. Şimdi dün ve bugün birçok sunumda,

sabah da vardı, hocalarım da bahsetti, dünya değişiyor, teknoloji anormal hızlı ilerliyor, demografik değişim var, ekonomik değişim var, iklim değişikliği var, dünya hakikaten çok hızlı değişiyor. Dolayısıyla bize olan beklentiler de değişiyor. Çok basit bir örnekten bahsedeyim, ben bu işe girdiğimde 1990 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları ki hocam da ilk Türkçe çevirilerini beraber yapmıştık bir komisyonda 1995 yıllarında, o kitap hani bilmiyorum ama 3-4 santim kalınlığında bir kitaptı, UMS 4-5 santimlik ince bir kitaptı. Bugün herhalde ciltler dolusu 8-10 santim kalınlığında bir ansiklopedi halini aldı. UMS dolayısıyla niye bu kadar evrildi? Toplumun ihtiyaçlarından evrildi. Muhasebeciler kendi başına durduk yerde kendilerine muhasebe üretelim demediler. Bu toplumun ihtiyaçlarından ortaya çıktı. Dolayısıyla güven sağlama konusunda iş yaptığımız müşteriye bu beklentileri karşılamak durumundayız. Dolayısıyla yine benden önceki sunumlarda anlatıldığı üzere gelişmelere açık olmalıyız. Bu bizim işimiz değil, bizi çok alakadar etmez dediğimiz noktada zaten birincisi hem kendimize olan saygımızı, esasen toplumun bize karşı olan güvenini aşağıya çekmiş oluyoruz. Dolayısıyla burada yazan konuların yine her zaman dediğim gibi, birkaç kere daha vurgulayacağım toplumun faydasına olan bir iş yapıyoruz bunu unutmamalıyız.

Şimdi ben yine bu sunumumu oluştururken bir yerden kopya çektim, nereden kopya çektim? Bizim şirketimiz uluslararası bir firma, bizim şirketimizi, sadece bizim şirketimizde demeyeyim de hemen hemen her şirketin hani internet sitelerine girin vizyonu, misyonu vardır, orada güzel güzel süslü kelimeler var. Bir kısmı topluma yaklaşır ama bir kısmı hakikaten şirket ortaklarınca veya yönetim üzerinden hakikaten vizyon ve misyonu görürsünüz. Bi-

zım şirketimizin ki biz yaklaşık 200 ortaklı bir şirketiz, bizim vizyon, misyon diye bir şeyimiz yok. Ne diyeyim, hani açıkladığımız bir şey yok. Ne var? Bizim amacımız var. PwC'nin internet sitesine giderseniz amaç der, biz niye varız, PwC niye var? Amacımız bizim toplumda güven oluşturmak ve önemli problemleri çözmek diye devam ediyor. Toplumda güven oluşturmak! Bu oturumun ana başlığı neydi? Güveni nasıl sağlarız? Dolayısıyla benim şirketimin, 28 yıldır çalıştığım şirketimin amacı güven oluşturmak dolayısıyla buna da uyar diyelim ve oradaki düsturumu muhasebe meslek mensuplarına nasıl uyarlayabilirim? Biz şirket olarak bu amacımızı nasıl gerçekleştiriyoruz? Bizim belki misyonu amaca evirdik ama vizyonumuz hâlâ var, vizyon da bu amacı gerçekleştirmek, bu amacı göz önünde tutarak bir takım önemli değerleri uygulayarak çıkmak. Bu PwC'nin amacıdır, onun vizyonu değil, yani biz uzaydan ışınlanmayla falan da değil çok da basit şeyler. Bunu çok rahat muhasebe meslek mensupları olarak ister bağımsız çalışın ister bireysel çalışın, isterse bir kurum bünyesinde çalışın önce bu değerler kanaatimce naçizane sizlere bir parça faydası olacaktır diye böyle ekrana yansıtım.

En başta etik konusu var yani biz şirket olarak bahsettiğimiz değerler yani değerler etrafından amaca ulaşmada güven sağlama unsurunda bu değerleri özümsemek durumundayız. Ne diyoruz? Etik davranmalıyız. Zor olduğunu hissettiğimizde bile doğru olan için sesimizi çıkartmalıyız. Bunları camia olarak düşünmemiz lazım. Ben yine buraya gelmeden, bugün gelememiş, Özlem Hocanın bir çalışmasını internette, etik değerlerle ilgili yine bayağı bir meslek mensubu ile yapılan anket çalışmasının sonuçlarını okudum. Orada birçok sonuç var, bir tanesi mesela muhasebe meslek mensuplarının gördükleri uygun olmayan, bu mevzuata

aykırı davranış olabilir, haksız rekabet olur veya etik olmayan durumlar karşısında çok da fazla ses çıkartmadıkları oradaki sonuçlardan belli. Hayır, çıkartmamız lazım!

En yüksek kalitede sonuçları hedeflemek ve gerçek olmasını sağlamalıyız. Söz konusu olan sadece kendi itibarımızmış gibi değil topyekun mesleğin itibarımızmışçasına karar verip, uygulamalıyız. Toplum, yani biraz bireysellikten uzak çalışmamız gerekiyor. Fark yaratmak lazım, bu zaten hani sabahki oturumda da vardı, bugünkü Nalan Hocamın sunumunda da vardı. Farkı nasıl yaratacağız? Bugünü değil ülkemizi ve dünyanın geleceğini sorgulamalıyız. Bilgiyi her zaman güncel tutmalıyız, kendimizi yetiştirmeliyiz. Müşterilerimiz ve toplum çıkarlarını gözeterek hareket ederek etki yaratmalıyız. Faaliyet gösterdiğimiz alanlarda sürekli değişime hızlı yanıt verebilmeliyiz. Önemsemek; her bir meslektaşımızı onun için önemli olanı anlamaya çaba sarf etmemiz lazım, kollarımız yok mu, var. Ama gerek Odalar gerek TÜRMOB bunları çözmek açısından birbirimizi hakikaten anlayabilmeli, empati yapabilmeli ve sorunların üstesinden beraberce gelebilmeliyiz. Her bir meslek mensubunun kattığı değer farkına varmalıyız, gelişimleri sağlamak için yapabileceklerin en iyisini yapabilmek için destek olmalıyız diye bir parça daha Odalara buradan bir şeyler çıkabilir.

Birlikte çalışmak, işbirliği yapmak tabii ki rekabet kuralları çerçevesinde. Mesleğin itibarını geliştirmek için geri bildirim alıp vermek, bunlar bence önemli diye düşünüyorum. Yenilikçi olmalı, hatalardan öğrenmeliyiz. Her fikirdeki yeni oluşumlara açık görüşlülükle yaklaşmalıyız. Dediğim gibi burası bir parça hani ben içerisinde oynamalar yaptım, PwC değerli diye bakmayın çünkü sonuçta biz de bir muhasebe denetim-danışmanlık firma-

sıyız. Yani bu bir kurum kültürü içerisinde çalışıyoruz ama bizim de sonuçta ticari faaliyette bulunuyoruz ama bunu meslek mensuplarına yaygınlaştırmak bence çok da yaratıcı değil, çünkü böyle çok da farklı konular yok.

İş yapış biçimimizde güven oluşturmak konusunda yine birkaç ana başlık, çok uzatmadan. Tecrübemiz, bilgi birikimimiz ne olursa olsun dürüstlikle tüm mesleki standartlara ve mevzuata bağlı kalarak onların rehberliğinde mesleğimizi icra etmeliyiz. Adil rekabetten taviz vermeden ki yine dediğim gibi çalışmalarda ki bizim de çok karşılaştığımız adil rekabet konusu bence önemli bir başlık; fiyatlar olsun, müşterilerin isteğini yerine getirip getirmemek, orada bir takım konular var araştırmalara baktığımızda ama burada biraz tavizsiz yürümek, ilerlemek bence yine mesleğe olan güveni arttıracaktır diye düşünüyorum. Bağımsızlığı zedeledikten sonra burada şu konu, hani ben a şirketin, b şirketin veya bir şirketin muhasebesini tutuyorum, orada bağımlılık-bağımsızlık... Hani bağımsız denetçi olarak hani daha kolay açıklanabilir bir konu ama değil, muhasebe tutan kişi açısından da bence bağımsızlık önemli çünkü sonuçta biz toplum için varız, belki tek söylediğimiz konu toplum için bu işi yapıyoruz diye baktığımız zaman bir muhasebe, defter tutan kişinin dahi bence bağımsız olması önemli. Rüşvet verme ve yolsuzluk eylemlerine dahil olmamak önemli. Kara para aklamaya yönelmek, politika standartlarına sadık kalmak ha keza çok önemli.

Bu slayt aslında kendisini açıklayan bir sunum sayfası, hep tekrara geldiğiniz bir şey, bu topluma karşı sorumluyuz. Biz hazırlanan finansal raporlar paydaşların o şirketin mali tablo kullanıcılarının güven duyması gereken mali tablolar. Şimdi hocalarımız da bahsetti, evet, bağımsız denetim çok önemli, orada bir güvence

veriyoruz biz ama şunu da unutmayalım, Sayın Oda Başkanımız da bahsetti, mali tabloyu vergi için hazırlamak başka, bilgi için hazırlamak başka. Biraz oradaki, demin başka bir sunumda daha vardı, biz orada bir çelişkiyi maalesef yaşıyoruz. Vergi çok önemli bir konu yani orada zaten hani onun hakkında konuşmak hani verginin önemsiz olduğu hakkında değil vergi çok önemli, vergi vatandaş için, benim için de çok önemli. Ama o mali tabloyu sadece Maliye Bakanlığı kullanmıyor, paydaşları var. Kurumsal yönetim ilkelerinde bahsetmiştik, şeffaflık, hesap verilebilirlik, o mali tabloyu bağımsız denetçiden evvel sorumluluğu alan şirket yönetimleri esas onun altına sorumlu, düzgün ve doğru, hesap verilebilir, doğru bilgiyi sunmaktır, öncelikle şirketlerin sorumluluğunda. Bu sunumda biz muhasebeciler için bu güveni arttırmak konusunda bence en önemli noktalardan biri bizim mükellefin, mükellef doğru kelime değil, mali tabloların hazırlanmasından sorumlu şirket yöneticilerini daha doğrusu eğitmek. Çünkü muhasebe, mali bilgi genellikle şirket patronlarının ikincil önem verdiği alanlar çünkü gelir getiren bir birim değil. Muhasebeci nedir şirket yönetiminin gözünde? İşte Maliye Bakanlığına beyannameleri verir, aman hata yapmayalım, mevzuat izin verdiği ölçüde kaçırılım veya eğer kötü niyetliyse kaçırılım nasıl olsa af geliyor, ödenir. Ama bizim muhasebeciler olarak bu kafa yapısını yıkmak demeyeyim kolay değil ama eğitmek bence bizim öncelikli hedeflerimizden olmalı. Ben kariyerimde bu konuda nispeten münasebette bulunduğum üst düzey müşterilerime ben bu eğitimi veriyorum. Muhasebenin önemini, yaptığımız işin ne kadar önemli olduğunun eğitimini ben veriyorum. Bir yere kadar da başardım ve hakikaten bir evrimle var, bundan 20 sene evvelki bakış açısıyla bugün arasında fark var ama tercih bizim ve öyle bir sorumluluğumuz olduğunu biz muhasebecilerin mali tablo

hazırlayıcıları bu işin önemini anlatıp, onları eğitmek de bizim sorumluluğumuz içerisinde olmalı.

Yine son dönemlerde biliyorsunuz kişiler verilerin korunması kanunlarından, uygulamalarından hep Avrupa Birliği'nde, Türkiye'de başladık, çok kritik, çok önemli. Biz muhasebeciler olarak da esasen müşterilerimize, defter tuttuğumuzda, denetlediğimizde bu bilgilere sahip kişileriz. Ve çok riskli, çok hassas! Yani tamam mevzuata, kurallara uymak zaten çok önemli ama kendi itibarımız açısından da bu verileri saklı tutmak çünkü o veriler bizde olmuyor, yani o verileri biz denetlesek de, hazırlasak da muhasebecilik de yapsak mesleğinizi icra ederken bu bilgiler çok hassas, çok dikkatli davranmalıyız. Kendimiz mesela çalışanlarımıza çok şey yaparız, onu uyarırız. Hayır, sadece muhasebe mesleği için değil hangi meslekten olursanız olun sosyal medya kullanırken sağduyulu olmak. Bir hizmet sektöründeyseniz müşterilerinizi rencide edecek, itibarlarını, onur kırıcı vesaire paylaşımlarda bulunmamak, nazik olmak, dikkatli olmak çok önemli. Her meslek için geçerli, sadece muhasebe mesleği için diye genellezemeyiz. Ama ben sağda solda çok duyuyorum hakikaten sosyal medya kullanımları yüzünden başı derde giren bir sürü kişiler, kurumlar oluyor. Yani sizin bir cümlelerinizi, bir şeyinizi olayları biliyorsunuz hani örnekleri çoğaltmaya gerek yok. Her meslek için çok önemli bu.

Telif hakları, mülkiyet haklarına ilişkin kanunlara uymak hakeza aynı şekilde önemli. Evet, burada riskli iş yapıyoruz yani yaptığımız işin riski hem bağımsız denetim hem de muhasebe mesleği, yani yaptığımız yanlış hareket, hiç etik olmamak, mevzuata uymamak, hani şirket itibarını, bireysel kendi itibarınızı zedeleme konusunda her an bir bomba patlatabilecek bir iş yapıyoruz.



Kanuni yaptırımlar başınıza gelebilir, para cezası, şirketin kapatılması, lisans iptali gibi ciddi riskleri var. Kişilerin, kurumların açacağı davalar riskli. Ama bunlardan önemlisi en büyük risk ne? Oturum konumuz olan bize olan güvenin yıkılması. Dolayısıyla bizim size hızlıca, çok fazla gecikmeden birkaç ipucu vermeye çalıştım. Bunlar da bizim şirketin değerleri ama çok rahat genelenebilir. Bir de nakit akımını yapabilirsek hocamın dediği gibi güven konusunda hiçbir sıkıntımız kalmayacak. Beni dinlediğiniz için teşekkür ederim.

İbrahim ŞAHİN

Oturum Başkanı

- Çok teşekkür ediyorum değerli katılımcılar. Biliyorsunuz muhasebe mesleği 29 yıllık bir süreci var geçmişine gittiğimiz zaman, bugüne geldiğimiz zaman ne yol kat ettiğimizi de biliyoruz. Meslek mensuplarımızın birçoğu inanın etik davranarak birçok konuyu da gündeme almıştır etik yönetimlerle birlikte, sürekli eğitimle birlikte. İnanılmaz bir yol kat ettiğimizi de biliyoruz. Karamsar değiliz.

Sorularınız var mı bilmiyorum ama gerçi öğlen oldu, arada sorabilirsiniz. Çok teşekkür ediyorum, çok iyi sunumlar yaptı, bütün konuşmacılara teşekkür ediyorum sizin adınıza. Sağ olun.

Oturum Başkanı ve konuşmacılara Teşekkür Belgesi Diyarbakır Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Mustafa Vural tarafından takdim edildi.

12. PARALEL OTURUM

*DEVLET MUHASEBESİNDE DEĞİŞİM VE DÖNÜŞÜM:
İYİ UYGULAMALAR*

Oturum Başkanı	Ferit TAŞ Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı
Konuşmacılar	Prof. Dr. Serap YANIK Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Prof. Dr. Beyhan MARŞAP Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Arif YILDIRIM Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdür Yardımcısı Yüksel ÖZGÜRBÜZ İETT Muhasebe ve Finansman Müdürü



Ferit TAŞ

Oturum Başkanı

- Evet, Kıymetli Konuklarımız, hoş geldiniz. Ben Ferit Taş, Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısıyım. Bugün çok kıymetli hocalarımız var, üstadımız var, Yüksel Hanım var yine uygulamanın içerisinde bir kişi. Konumuz genel olarak biliyorsunuz dijital dönüşüm üzerine genel kapsamda, bizim konumuz ise devlet muhasebesindeki dönüşüm ve işte best practice diye bildiğimiz en iyi uygulama örneklerini geçeceğiz.

Öncelikle bu dijital dünya hakkında ben birkaç söz söylemek isterim. Devlet muhasebesiyle ilgili zaten en iyi bilenler konuşacaklar. Ben de 2009 yılından sonra devlet muhasebesiyle fazla ilgilenmedim, 2009 yılına kadar bir mal müdürlüğü, muhasebe müdürlüğü teftişlerinde eski sistemini biliyorum nakit esaslı. Şimdi yeni halini uygulamacı hocalarımızdan öğreneceğiz. Bizim yardımcı arkadaşlar sordukları zaman hani kendilerini nasıl geliştirebilirler veya biz ortam sırasında hani arkadaşlarla şey yaparken yani nasıl daha ileriye gidebiliriz? Zaten herkesin bildiği bir şey var, konunuz neyse onu çok iyi bileceksiniz her şeyden öte, teknik bilgi yani muhasebeciyseniz muhasebeyi bileceksiniz, maliyeciyse vergiyi bileceksiniz, bankacıysanız finansı bileceksiniz. Bu olmazsa olmaz. Onun dışında iki numara işte yani bu genellikle böyle toplum içerisinde kazanılır veya bir MBA programlarında falan alınır soft science dediğimiz. İletişim, takım çalışmasına yatkınlık gibi özelliklerinizin de olması gerekiyor. Artık İngilizce var mesela, bir İngilizce artık söylemek çok klişe kaçır hatta bu dijital değişimle birlikte şeyler de söyleniyor, ben inanıyorum da yani anlık çevirilerin olacağı. Artık İngilizce önemini kaybedecek önümüzdeki 20 yıl içerisinde. Yani olmazsa

olmaz özellikle bir muhasebeci için, bir muhasebe işlemi yapan bir kişi için dijital dünya ile ilişkisi çok iyi olmak zorunda. Biz de devlet ayağı olarak özellikle Vergi Denetim Kurulu olarak bunu sürükleyicisi de olmak istiyoruz tabii. Bütün vergi müfettişi arkadaşlarımızın, 8 bin tane vergi müfettişimiz var bu arada, bunların bu dijital dünya ile yakınlaşmasını istiyoruz sadece böyle Excel bilgisi dışında, yazılım programlarını bile bilmelerini istiyoruz. Yani her birinin ileride en az Arif Üstat kadar böyle bu konulara ilgili olmalarını istiyoruz yani Arif Üstat da bu konunun öncülerindendir, onlara geçmişte elektronik bir denetim çalışmaları sırasında birlikte çalıştım. Kendisi çok saygı duyduğum, konuyu da çok iyi bilen birisidir, zaten gösterecektir de yani bilgisini.

Yani artık dijital dünya, yani şöyle bir şey var; dönüşümle ilgili de değişime açık olmayan birisi başarılı olamaz. Burada olan insanlar zaten başarılıdır yani. Ben kimseye burada başarılı olmayı söyleyecek pozisyonda değilim yani hocalarımın, üstatlarımın yanında ama şu da var yani değişime açık olmaktan öte değişimi bizzat yönlendirmek lazım, başarılı olmak değil lider olmak lazım. Bunun için de hani ben çok da geç kaldığımızı da düşünüyorum yani bu dijital dönüşüm meselesinde, çok daha ileride olmamız lazımdı. Ama inşallah hızlı bir şekilde adapte oluruz ve daha sonra ileriye giderek sürükleriz. Bugün rekabet edebilmenin başka bir yolu yok. Bu artık ışık hızında giden bir tren, bizim de işte dün sunumlarda da söylendi çok hızlı bir şekilde yakalayıp öne geçmemiz lazım inşallah.

Ben bu programdaki sıraya göre konuşmacılara sırayı vermek istiyorum. Yani öğle arası olduğu için normalde süreye dikkat etmek istiyordum ama birazcık uzarsa da bir 5-10 dakika şimdiden

tahammülünüz için teşekkür ederim. Hepinize tekrar hoş geldiniz diyorum ve Serap Hocama sözü bırakıyorum.

Prof. Dr. Serap YANIK

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

- Sayın katılımcılar hoş geldiniz. Ülkemizde de devlet muhasebesi alanında önemli değişimler söz konusudur. Sayıştay'dan aldığım bir bilgiye göre devlet muhasebe sisteminde 2019 yılından itibaren DMS-1 Mali Tabloların Sunulması Standardı, DMS-2 Nakit Akış Tabloları ve eğer kamu idaresinin bağlı ortaklığı varsa DMS-6 Konsolide Finansal Tabloların 'nın uygulanacağı ifade edilmektedir. Ben sunumunda süremiz kısıtlı olduğundan sadece DMS 1 ve DMS 2'nin genel tanıtımını yapmaya çalışacağım.

Bildiğimiz üzere 1990'lı yıllarda başlayan kamu reformu ile ekonomik anlamda önde gelen ülkeler nakit esaslı muhasebe sisteminden tam tahakkuk esasına geçiş yapmaya başlamışlardır. Öncelikle Amerika, Avustralya, Yeni Zelanda, İngiltere gibi ülkeler tam tahakkuk esasını benimsemişlerdir. Ülkemiz açısından ise bu gelişmeler paralelinde 1995 yılında Kamu Mali Yönetim Projesi ile yeniden yapılandırma çalışmaları başlatılmıştır. Kamu Reformu Mali Yönetim Projesi sonucunda 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı Kanun'un gerçekten önemli etkileri söz konusudur. Bu önemli etkilerden bir tanesi tam tahakkuk esasında devlette Tek Düzen Muhasebe Sistemine geçilmiş olması, yine bu Kanun'un 49'uncu maddesi gereğince Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun kurulmasının öngörülmüş olmasıdır. 5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte Devlet Muhasebesi



Standartları Kurulu kurulmuştur. Başta da belirttiğim üzere Türkiye’de şu anda yürürlükte olmayan ancak yayınlanan ve benimsenen Devlet Muhasebesi Standartlarından DMS-1, DMS-2 ve DMS-6’nın 2019 yılında uygulamaya geçeceği öngörülmektedir.

Devlet muhasebesini kısaca tanımlamak istiyorum. Devlet muhasebesi: Devletin yaptığı parasal işlemleri kaydeden, bunların bütçe hedefleriyle kontrolünü sağlayan, belirli tarihler itibarıyla mali performansını, mali durumunu ve nakit akışlarını rapor eden bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Gelişen ekonomi sayesinde ülkelerarası ekonomik ilişkiler sonucunda ortaya çıkan bilgi ihtiyacına cevap verebilecek farklı muhasebe sistemleri geliştirilmiştir. Bunlar nakit esaslı, uyarlanmış nakit esaslı, tam tahakkuk esaslı ve uyarlanmış tahakkuk esaslıdır. Ülkeler devlet muhasebesi sistemlerinde kendi ülkemizde de olduğu gibi önce bütçe temelli nakit esasını benimsemişler. Ancak dünyada 1990’lı yıllarda başlayan Kamu Reformu ile ekonomik anlamda gelişmiş ülkeler örneğin Amerika, Yeni Zelanda, Avustralya gibi ülkeler kamu sektörünün etkinliği ve etkililiğini artırmak amacıyla devlet muhasebesi sistemlerinde nakit esaslı muhasebe sisteminden tam tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş yapmışlardır. Yapılan bir araştırmada, 2020 yılında dünyada nakit esaslı muhasebe sistemini benimseyen ülke sayısının 5’e düşeceği öngörülmektedir.

Uyarlanmış nakit esaslı aslında çalışma şekli ve raporlama açısından nakit esasının tüm özelliklerini taşımaktadır. Ancak burada getirilmiş ek bir düzenleme vardır. Bu düzenleme; hesapların mali yıl sonrası bir ay açık bırakılmasıdır. Uyarlanmış tahakkuk esasında ise sadece tahakkuk etmiş alacaklar, tahakkuk etmiş borçlar ve yatırımlar muhasebe içi raporlanmakta, maddi duran

varlıklar gibi varlıklar muhasebe içi raporlanmamaktadır. Hatta şöyle ilginç bir durum söz konusudur. Örneğin satın alınan bir orman arazisi kayıtlara alınmazken, orman arazisine sahip bir şirketin satın alınması mali varlık olarak raporlanmaktadır.

Dünyada devlet muhasebesiyle ilgili önemli uluslararası düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeler: Ulusal Hesaplar Sistemi, Avrupa Hesap Sistemi, Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun yaptığı düzenlemelerdir. Bizim için en önemli düzenleme Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun yaptığı düzenlemelerdir. Devlet muhasebesi alanındaki uluslararası düzenlemeler IFAC tarafından yapılmakta. Bu düzenlemeler IFAC'a bağlı Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulunca sürdürülmektedir ve kurul IPSAS olarak adlandırılmaktadır. IPSAS kamu sektöründe mali tablolarda yeknesaklığı sağlamak ve kamuoyunun ekonomik kararlar almalarına yardımcı olmak üzere Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) paralelinde standartlar geliştirmiştir. Bu standartlar Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) olarak adlandırılmıştır. IPSAS'lar IFRS'lerin kamu sektörüne uyarlaması niteliğindedir. Ancak burada dikkatinizi çekmek istiyorum. IPSAS'lar IFRS'lerin kamuya uyarlanmış bir şekli gibi gözükse dahi kamu sektörünün kendine özgün özelliklerinden dolayı IFRS'lerden bağımsız devlet muhasebesi standartları da mevcuttur. Örneğin bir ülkenin devlet muhasebesi sisteminde nakit esaslı geçerliyse nakit esasına uygun ayrı bir devlet muhasebesi standardını dikkate alması gerekir.

Ülkemizde ise başta da belirttiğim üzere Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu 5018 sayılı Kanun'dan sonra IFRS'i esas alan IPSAS'ları çevirmeye başlamış, şu ana kadar 32 adet devlet

muhasebesi standardı yayınlanmıştır ancak 2018 yılı itibariyle bu standartlar yürürlüğe girmemiştir. Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun çalışmaları devam etmektedir. Devlet muhasebesi standartları hazırlanırken her ne kadar IFRS'ler baz alınmış olsa bile devlet muhasebesinin kendine özgü konuları da dikkate alınmıştır,

Araştırmamızın konusunu DMS-1 ve DMS-2 olarak seçmemizin nedeni, bu standartların yayınlanan ilk standartlar olması ve 2019 yılında yürürlüğe girecek olmasıdır.

DMS-1'in kapsamı aynen IAS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda olduğu gibi genel amaçlı mali tablolara uygulanmasıdır. Finansal tablo kullanıcıları devlet de farklılık arz etmektedir. Genel amaçlı mali tablo kullanıcıları olarak meclis üyeleri, vergi verenler, seçmenler, kredi verenler, sponsorlar, kredi ve kamu kurumları personelleri sayılmaktadır. KİT'lerin hazırlayacağı mali tablolar kesinlikle Devlet Muhasebe Standartları kapsamında değildir çünkü KİT'ler şu anda IFRS ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamındadır. DMS-1 de mali tabloların amacı açıklanmış, tam bir mali tablo seti kapsamında hangi mali tabloların düzenlenmesi gerektiği belirtilmiş ve mali tabloların düzenlenmesinde ve sunumunda uyulması gereken genel kurallara yer verilmiştir.

DMS-1'nin IAS-1'den en önemli farklılığı finansal durum tablosunun bilanço olarak ifade edilmesi ve devlette kâr kavramı olmadığı için doğal olarak gelir tablosu kavramının kullanılmadığı bunun yerine gelir tablosunun adının faaliyet sonuçları tablosu olarak adlandırıldığını görmekteyiz. Bu iki tablonun yanında net

varlık veya öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, bu tabloların önemli muhasebe politikalarını açıklayan dip notların tam bir mali tablo setinde yer alacağı ifade edilmiştir.

IAS-1'den önemli bir diğer farklılık ise; mali tablolardan sorumlu olma ve yetki paylaşımındadır. Özel sektörde mali tablolardan sorumlu olmak tamamen işletme üst yönetimine aittir. Ancak devlette mali tabloların hazırlanmasının ve sunumunun sorumluluğu yetkililer karşısında ve yetkililer arasında değişiklik gösterebilir. Burada bir örnek vermek istiyorum, örneğin tüm kamunun konsolide mali tablolarının hazırlanmasının sorumluluğu le ortaklaşa merkezi bir kurumun başkanı gibi bir üst düzey kişiye ya da Maliye Bakanlığı'na veya ona eşdeğer düzeyde bir kişiye verilebilir. Standartta IAS-1'e uyumlu olarak mali tablolara ilişkin gerçeğe uygun sunum, süreklilik, önemlilikle birleştirme, netleştirme, karşılaştırmalı bilgi, sunumun tutarlılığıyla ilgili olarak genel kurallara yer verilmiştir. DMS-1'in eklerinde bilanço, faaliyet sonuçları tablosu ve nakit akış tablosu formatları yer almaktadır. DMS-1'de dönen varlık ve duran varlık ayrımı yapılırken kamu idarelerinin faaliyet döngülerine atıfta bulunulmuştur ve bir varlığın dönen varlık olarak sınıflandırılabilmesi için hangi kriterlere uyması standartta açıklanmıştır. Buna göre, normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi veya satış ya da tüketim amacıyla elde tutulması veya özellikle gelir getirmesi amacıyla veya kısa vadeli olarak elde tutulduğunda, raporlama tarihinden itibaren on iki ay içerisinde paraya çevrilmesi beklendiğinde veya nakit veya nakit benzeri varlık olduğunda dönen varlık olarak sınıflandırılır. Bu koşullara uymayan varlıklar duran varlıklar grubunda raporlanır.



Bizim için farklı olan bir başka kalem ise bilançoda yer alan net varlıklar kalemidir. Devletin niteliği göz önünde tutulduğunda devlet bilançosunda devletin kendine özgü bir özkaynak kaleminin olacağı açıktır. Kamu kuruluşlarının sermayesi olmamasından dolayı varlıklardaki net değişimi net varlık/ özkaynak değişim tablosu hazırlayarak göstermeleri gerekmektedir. Ben Yüksel Hanım'a sordum, tablolarda şu anda net varlıklar olarak izlediklerini söyledi. Bilançoda yedekler hesabı görüyorsunuz ancak bu yedekler hesabı özel sektör bilançosunda yer alan yedekler hesabını ifade etmemektedir. Devlette genellikle birikmiş olumlu-olumsuz fark veya döneme ilişkin olumlu-olumsuz fark yedekler kaleminde gösterilmektedir.

Faaliyet sonuçları tablosunda giderlerin raporlanmasında fonksiyon esaslı veya çeşit esaslı geçerlidir. Kamu idareleri faaliyet sonuçları tablosunda giderlerin raporlanması açısından fonksiyon esasını seçerse dip notlarında da çeşit esasına göre bilgi sunmak zorundadırlar. IFAC'ta olağan dışı gelir veya giderlerin faaliyet sonuçları tablosunda yer alıp almayacağı tartışılmaktadır. IFRS'lerde olağan dışı gelir ve giderler gelir tablosunda raporlanmamaktadır. Ancak hem IPSAS'larda hem de DMS-1'de olağan dışı gelir ve giderleri ayrı olarak faaliyet sonuçları tablosunda raporlanacaktır.

Devletin dönem başı ile dönem sonundaki net varlıklarındaki değişimini görmek adına öz kaynak değişim tablosuna benzer bir tablo düzenleyeceğiz. Diğer önemli bir tablomuz ise nakit akış tablosudur. DMS-1'e göre muhasebe sistemini DMS kapsamında hazırlayan tüm kamu sektörü kuruluşlarının diğer tabloları yanında nakit akış tablosunu da düzenlemek zorundadırlar.

DMS-2 Nakit Akış Tabloları standardını incelediğiniz zaman IAS-7'den herhangi bir farklılığının olmadığını görüyoruz. Nakit akış tablosunda nakit ve nakit benzerleri tanımlanmıştır. Nakit, hepimizin bildiği gibi elde bulunan para ve vadesiz mevduattır. Nakit benzeri ise tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerinde değişim riski olmayan yatırımları kapsar örneğin vadesi üç ay veya daha az olan yatırımlar nakit benzeri yatırımlar olarak kabul edilir. Nakit akışı kabul edilmeyen durumların ise dipnotlarda açıklanması gerekir.

Nakit akış tablosunda döneme ilişkin nakit akışları, esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır. Kur farklarından kaynaklanan realize olmamış kazanç veya kayıplar nakit akışı olarak kabul edilmez. Ancak kur farklarının yabancı para cinsinden tutulan nakit ve nakit benzerleri üzerine etkisi, dönemin başlangıcında ve sonundaki nakit ve nakit benzerlerinin mutabakatlarını yapmak amacıyla, nakit akış tablosunda yer alır. Esas faaliyetler, bir kamu idaresinin temel nakit getiren faaliyetlerini kapsar. Burada da IPSAS'lardan önemli bir farklılık mevcuttur. IPSAS 2'ye göre; esas faaliyetlere ilişkin nakit akışları brüt yönteme veya net yönteme göre raporlanacağını ifade etmiştir. Ancak Devlet Muhasebe Standartları Kurulu uygulamada birliğin sağlanması açısından sadece brüt yönteme yer vermiştir. Brüt yöntemde brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışları ana gruplara ayrılarak raporlanır. Yatırım faaliyetleri uzun vadeli varlıkların ve nakit benzeri kalemlerde yer almayan yatırımların satın alınması veya elden çıkartılmasına ilişkin faaliyetleri kapsar. Finansman faaliyetleri ise kamu idaresinin net değerinin ve borçlarının büyüklük ve niteliğinde değişiklik meydana getiren faaliyetler olarak ifade



etmektedir. Faiz ve temettüleri ile ilgili olarak alınan faiz, temettü veya ödenen faizden kaynaklanan nakit akışlarının her biri esas faaliyetler içerisinde ayrı ayrı gösterilmek zorundadır.

Bütün devlet muhasebesi standartlarını anlatmayacağım. Sunumum bitmek üzere, sonuca geliyorum, Nakit akış tablosunun formatının örneği yine nakit akış tablosunun ekinde yer almaktadır. Çalışmamızın konusunu oluşturan DMS-1 ve DMS-2 ve diğer muhasebe standartlarının ülkemizde bir an önce yürürlüğe girmesi düzenlenen mali raporlarının karşılaştırılabilirliğini arttıracaktır. Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ilk standart DMS 1 olduğu için DMS1'in güncelleme gerekmektedir.

Son söz olarak şunu söyleyebilirim, ülkemizde 2019 yılından itibaren kamu kurum ve kuruluşları mali tablolarını DMS-1 standardına ve bağlı ortaklıkları varsa DMS-6 Konsolide Finansal Tabloları Standardı'na göre düzenleyeceklerdir. Kamu sektöründe devlet muhasebesi standartların uygulanması bütçeleme, denetim, yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesi gibi konuların gelişmesine de katkı sağlayacaktır Bu da ülkemizden gerçekten kamu sektörü muhasebesi sisteminin kalitesi açısından önemli bir reform olacaktır.

Beni dinlediğiniz için çok teşekkür ederim. Sorularınız olursa yanıtlamaktan memnun olacağım.

Ferit TAŞ

Oturum Başkanı

- Süreyi hiç geçmediniz Hocam tam olarak, tam 20 dakika. Hocam, zamanlama çok güzeldi, ağızınıza sağlık. Yani ben bütün standartları gidecek diye düşündüm bir an yani!

Sözü Muhasebat Genel Müdür Yardımcısı, gerçi Muhasebat ve Muhakemat Genel Müdürü, Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdür Yardımcısı Arif Yıldırım'a bırakalım. Üstat konunun kurudur, biz uzun yıllar birlikte çalıştık.

Arif YILDIRIM

Hazine Ve Maliye Bakanlığı Muhasebat

Genel Müdür Yardımcısı

-Ben tabii muhasebenin böyle standart uygulamalarından ziyade biraz daha bilişim ağırlıklı bir şeyi sunuyorum olacağım.

Şimdi devlet muhasebesi ile aslında nitelik itibariyle benzer bir sürece sahip. Siz özel sektör muhasebesinde şirketlerin mali tablolarıyla, kayıtlarıyla uğraşırken biz de biraz kendi içimizde kapalı odalar arasında işte devletin muhasebesini benzer süreçte yapmaya çalışıyoruz ama tabii olay biraz daha kurgu olarak farklı. Çok daha geniş düşünmemiz, çok daha açıkçası farklı tasarlarmamız gereken olaylar var ve yaklaşık üç yıldır da devlet muhasebesinde bir süreç dönüşümü, bir organizasyonu yeniden tasarlanması, uzun vadede aslında kamu mali yönetiminin daha

fonksiyonel hale getirilmesiyle ilgili bazı çalışmalar yürütüyoruz Muhasebat Genel Müdürlüğünde. Bugün ben bunlardan hızlıca bahsediyor olacağım. Ama devam etmeden açılış toplantısında gerçi bu organizasyonları uzun süredir takip etmiyordum ama bugün çok ilginç bir ortam oldu. Bu bilişim teknolojileri gelişimi muhasebe camiasında çok büyük tehdit olarak algılanma eğiliminde hatta aşağıda dehşete düştük, muhasebecilik sona erecek, meslek bitti falan, o zaman niye toplanıyoruz filan gibi yorumlar duyduk toplantının arkasından. Sadece şöyle bir ekleme yapmak istedim, bu tür teknolojileri geliştirenler bir alan yok olsun, işte bir meslek ortadan kalksın ya da bu adamlara ne gerek var, işte biz daha iyisini yaparız diye hareket etmezler. Mutlaka karşılaşılan bir problemi çözmek için bir şeyler geliştirme ihtiyacı vardır, ihtiyacın karşılanmasıdır. O anlamda teknoloji alanların ya da uyarıldığı alanlar için bir amaç olarak konumlandırılmaz. Teknoloji sadece yaptığımız işleri, gerçekleştirdiğimiz süreçleri ya da mevcut organizasyonları daha esnek, daha etkin, daha da verimli hale dönüştürmek amacıyla tasarlanır. Onun için meslek bence bu olayı bir tehdit olarak algılama alışkanlığından vazgeçip biz buraya nasıl adapte olmalıyız, bu yeni şartlar nasıl bizi değişime zorluyor noktasında bakıyorsa ben çok daha verimli şeyler çıkacaktır ortaya. Bugün büyük şirketlerin işlemleri artık manüel şekilde kontrol edilemez, manüel şekilde denetlenemez boyutlarda. Bunun için bilişim teknolojilerine muhtacız, bunun için onları daha iyi kullanıyor olmamız lazım. O anlamda ben muhasebecilik sona erecek, bitecek vesaire yorumlara katılmak istemiyorum. Buradan ifade etmek istedim.

Ferit TAŞ

Oturum Başkanı

- Üstadım, araya orada çok az girebilir miyim müsaadeniz olursa normalde böyle bir usul yok. Aslında biraz önce bahsetmeye çalıştığım da buydu, yani bu bilgisayarların geldiği dönemi görenler oldu mu? Benim pek şeyim yetmedi ama o zaman da tehdit diye görülebilirdi ama şimdi görüyorsunuz mesleği bir adım ileriye götürüyor yani bu tarz değişimlere direnildiği zaman onlar kaybederler. Emin olun birileri bunu bir tehdit olarak görmeyecekler, çok güzel fırsatlara çevirecekler. Ne olursa olsun direnmek yerine uymak, uymak da değil sürüklemek lazım. Yani bizzat dönüşümü yapan kişi olmak lazım. Üstada da teşekkür ederim bunu tekrar vurguladığı için.

Arif YILDIRIM

Hazine Ve Maliye Bakanlığı Muhasebat

Genel Müdür Yardımcısı

- Şimdi devlet muhasebesi özelden farklı olarak biraz daha komplice, biraz daha bütünleşik eko sistemin bir parçası. Onun için bizim üç yıldır, aşağı yukarı 3-3.5 yıldır Muhasebatta bu devlet muhasebesinin bilişim odağında yapılan bir değişim gibi görülmekle birlikte muhasebenin organizasyonunu da etkileyecek sürecin gereklerini anlamak için resme biraz yukardan bakmak gerek açıkçası. Özel sektör gibi bir şirketin muhasebesi tutulsun, mali tabloları oluştursun, bunlar ilgili kesimlere sınıflandırılınsın çok çok ötesinde kompleksin bütünleşik bir süreç var. Onun için resme

biraz büyük bakarak başlamak gerekiyor sunuma. Bütün işi kamu-maliye yönetim değişim sistemleri kavram, bir olgu var, bunu özetleyerek başlayacağım. Ana sitemin altında bir alt bileşendir muhasebe teknik olarak baktığımızda hem işleyiş olarak hem de bilişim sistemi olarak. Tabii bu iki sistemi artık dijitalleştirdiği zaman sizlerin bazı problemleri çözmek için yeni yöntemler geliştiriyor olmanız gerekiyor. Biz bu salonda nasıl Türkçe konuşup anlaşıyorsak bilgisayarların yanında bilişim sistemlerinin de ortak bir dile sahip olması, ortak bir çerçevede konuşuyor olmasını sağlamanız gerekiyor. Aslında elektronik fatura, elektronik defter uygulaması dolayısıyla bunlara sektör yavaş yavaş aşına oldu, birlikte işlerlik standartları dediğimiz şeyleri kullanmaya başladık. İşte elektronik fatura dediğinizde ubl diye bir kavram duyuyorsunuz ve x-prl diye bir şeye rastlıyorsunuz arada sırada, bu çift taraflı muhasebeden sonra çok daha büyük bir devrim de deniyor ki alakası yok, o da bir araçtır neticede. Bunları biraz daha somuta indirgeyerek anlatıyor olacağım. En sonunda da bu neticede siz de göreceksiniz çok büyük, çok kapsamlı bir dönüşüm süreci, kamu yönetiminin tamamını etkileyecek bir dönüşüm süreci ama belli adımlara bölmemiz gereken bir dönüşüm süreci. Burada çalışmalar devam ediyor, bir de kamu yönetimi olarak hem Maliye yönetimi hem de hizmet sunumu anlamında bir kurumsal dönüşüm sürecini yaşıyoruz yavaş yavaş. Bunun ana faktörleri nelerdir ve bu nasıl şekilleneceği de hızlıca özetleyip açıkçası zamana riayet ederek biraz hızlı sunumumu tamamlayacağım.

Şimdi kamu mali yönetimi 5018 bu işin anayasası zaten, baktığınızda bizlere her sene tekrarlanan şöyle bir döngü içerisine sokar, bu döngü her sene tekrarlanır. Siz vatandaş olarak bunu zorla tahsil ettiğimiz vergiler olarak görürsünüz, herhangi bir kamu ida-

resinde bir harcama yetkisi ya da bu süreçte aldığımız ödenekler olarak görürsünüz ama devlet bütçesi, devlet maliyesi şu şekilde bir döngüde cereyan eder: Önce bir bütçemizi hazırlarız, bu bütçe yasalaştıktan sonra bir ödenek ve yönetim sürecine dahil olur. İşte paraları harcayın diye izin veririz kamu idarelerine. Bu kamu idareleri bu izni aldığı zaman bunlarla ilgili yüklenimlere girerler, taahhütlerini oluştururlar, harcama süreçlerini tetiklerler. Harcama süreçleri tetiklendikten sonra bunların süreç yönetimi ve gelir tahsilatlarıyla ilgili kısmı dahil olur. Tabii paranın yer ve zaman işlemleri açısından Hazineye devreye girer, bunun nakdini üretir. Nakit yetmediği zaman borçlanır ya da fazla parayı değerlendirir. Eğer paradan daha fazlası bir şekilde stok oluyorsa bir borç yönetim fonksiyonu devreye girer. En sonda da muhasebe bu döngü içerisinde bu işlemleri kaydedip bir raporlama sürecini geliştirir ve bunu yaptıktan sonra Sayıştay Başkanımız uzun süreli kayıtlardan hareketle bir denetim değerlendirme, politik değerlendirme hariç olmak üzere ilk döngüyü tamamlayıcı bir fonksiyon icra eder. Bu maviyle gördüğümüz şey ana döngüdür, tabii bu döngüleri besleyen kendi iç döngüleri de vardır. Örneğin taahhüt yönetimi ile nakit yönetimi birbirini besler çünkü devlet altı ay sonra, yedi ay sonra ne kadar ödemesi gerektiğini yürütmek zorundadır ki nakdini etkin bir şekilde yönetsin. İşte borç yönetimiyle nakit yönetimi mutlaka birbiriyle etkileşimli olmak zorundadır ki iki sistem ya da alt sistem birbiriyle senkronize olabilsin. Sonuçlar açıklanacak ki bununla ilgili kamuoyu bilgilensin ve en sonda da politik gözden geçirmeyle dış bir değerlendirme yapacaksınız ki bu sistemin dönüşümünü sağlıyor olabilesiniz.

Biraz daha göz korkutmak açısından ama bunu detaylı anlatmayacağım, az önceki fonksiyonları aldığımızda bunlarla görevli ku-

rumlar çıkar karşınıza, kamu otoriteleri çıkar. İşte en soğuk yüz-
lüsü Maliye Bakanlığıdır, Sayıştay bizden daha soğuktur, kayda
da giriyor ama biraz ortamı da yumuşatmak adına, çünkü denetim
fonksiyonu icra eder. Ama günün sonunda şöyle bir şekil çıkar
karşımıza; kamu maliye yönetimleri ilgili bazı fonksiyonel sü-
reçleri bizim tasarlıyor olmamız gerekir bu planlamadan, bütçe
hazırlığından, bütçe uygulamasından, muhasebeden ve nakit yö-
netiminden borç yönetimine kadar bir silsile oluşturur. Tabii bir
de bu fonksiyonlarla sorumlu olan bazı kurumlar çıkar karşınıza.
Bu genel bir model, Türkiye'ye has bir şey diye algılamayın. Bu
işte Maliye Bakanlığı, Merkez Bankası, işte harcamacı birimler
merkezi yönetim açısından baktığınızda, tabii vergi ve gümrük
daresinin topladığı vergi toplamayla ilgili fonksiyonları ve en
sonunda da bankacılık sistemi ve Sayıştay bu döngüyü tamam-
layacak konumlandırmaları bilişim sistemlerinin geliştirmesini
yapar. Herkes kendi görevine göre bir bilişim sistemi geliştirir ve
bu bilişim sistemleri de şu orta alanda gördüğünüz kutucuklarla
ifade ediliyor. Herkes kendi otomasyonunu geliştirebilir, aradaki
oklarla da bir şekilde iletişime girmek zorundadır, bunlar çünkü
her şeyi bir yerde yapmaz, onun için bu sistemlerin senkronizas-
yonunu sağlamanız gerekir. Bu senkronizasyonu sağlamak için
oluşturması gereken kavram da bütünleşik kamu maliye yöne-
tim bilişim sistemidir. Yani bir kamu maliyesiyle ilgili herhangi
bir otomasyon baktığınızda şunu unutmayın ki bu mutlaka üste
bütünleşik bir tasarımın alt bileşeni olarak konumlandırılır ya da
konumlandırmak zorundadır. Bu yerel yönetimler için de geçerli-
dir, merkezi yönetim kapsamındaki bakanlıklar, üniversiteler, di-
ğer düzenleyici, denetleyici kurumlar için de geçerlidir. Denetim
fonksiyonu icra eden birimler için de geçerlidir. Ana fonksiyon-
lar itibariyle farklı kurumlarda otomasyon sistemleri geliştirilir,

bunlar birbiriyle etkileşimi konumlandırır ve buna baktığımızda çatıda bütün iş kamu maliyesi bütünleşik sistemi diye bir kavram ortaya çıkar.

Bu kavramla biz 1995 yılında Hocamın da bahsettiği Dünya Bankası projesiyle karşılaştık ilk olarak. 5 Nisan ekonomik krizinden sonra yapısal reform önerisi olarak Dünya Bankası böyle bir çalışmaları başlattı ki bugün aslında hayatımızı kolaylaştıran tüm otomasyon uygulamalarının başlangıç noktası orasıdır. Madem böyle bir şey var, otomasyon uygulamaları da, biz bugün burada niye tartışıyoruz, yani bütünleşik diye taa 90'lı yılların ortalarından ifade edilmiş bir kavramı neden tekrardan konuşma gereği duyduk? Bizlerin uygulamada şu şekilde ifade ettiğimiz ciddi sorunlarımız var şu an itibariyle. Çok özet geçmek gerekirse bu bilişim sistemleriyle ilgili eko sistem bizim ihtiyacımız olan veri setini tam olarak üretmiyor. Sayıştay'ın tam ihtiyacını karşılamıyor, işte ekonomi yönetiminin ihtiyacını tam olarak karşılamıyor, hesap verme sorunu açısından üst yönetimin veri seti ihtiyacı tam olarak karşılanamıyor gibi bir veri seti açığımız var. Daha da önemlisi eko sistemin tamamına baktığımızda uçtan uca entegre iş süreçleriyle karşılaşamıyorsunuz. Kamu idaresi aynı veriyi birden fazla sisteme tekrar tekrar girmek zorunda kalıyor. Bu da bu kopukluktan kaynaklanıyor. Olayı çok fazla dramatize eden örnek ise biz daha hâlâ kağıda dayalı ve emek yoğun iş adımlarıyla karşı karşıyayız. Özel sektör elektronik beyanname, elektronik fatura, elektronik defter ile bu dijitalleşmeyi yaşıyor ama biz daha hâlâ ana süreçlerimizi kağıda dayalı olarak yürütmek zorundayız. Elektronik ortamda oluşturulması muhtemel kağıtların kurye masrafları için milyonlarca lira kurye parası ödemek durumunda kalıyoruz. Tabii bu kurgunun açmazı yönünden.

Ama bu operasyon sürecinden daha ziyade üst yönetim için bu sistemler gerektiği veri seti düzeyinde kalitelidir, şu veri setlerini hâlâ üretmemek zaten bugün bizim burada bütünleşik diye bir kavramı tekrardan tartışmamıza sebep oluyor. Biz daha hâlâ ülke olarak ulusal düzeyde bir politika yönetimine ilişkin veri setine sahip olamıyoruz. Kaynakları tahsis ediyoruz ama bu kaynakların nerelere harcanacağı, ne çıktılar elde edileceği bunlar gerçekten ekonomik verimli, etken olarak kullanıp kullanmadığımız için değerlendirme yapacak düzeyde veri setine sahip değiliz. Bölgesel düzeyde yatırım harcamaları ve benzeri süreçleri derleyemiyoruz. Proje maliyetlendirmesi gibi bir kavramımız çok net değil. Özel sektör muhasebesinde böyle bir şeyin olmaması mümkün değil. Bunun maliyetleri çok detaylı bir şekilde takip edilir ama biz daha hâlâ proje varlığı ile bunlar için harcamaları bağlamaktan ciddi problemlerle uğraşmak zorundayız sırf bu sistemlerin birbirinden kopuk geliştirmesi dolayısıyla. Nakit yönetimi açısından projeksiyon yapamıyoruz, sadece elimizdeki nakdi tayınlama sürecini gerçekleştiriyoruz ama bir modelleme ya da simülasyon ne kadar öngöreceğimizi tahmin yapma anlamında veri seti içeriği de çok fazla değil. En önemlisi de biz birim düzeyinde hâlâ aldığımız ya da tedarikini konu ettiğimiz emtiaları kıyaslayamıyoruz. Aynı notebook bir bakanlık 100 liraya alıyor, diğer idare 200 liraya alıyor. Bu aradaki fark nereden kaynaklanıyor gibi bir süreci daha hâlâ olgun bir şekilde işletemiyoruz.

Peki, bütünleşişin hedefi ne? Zaman kısıtlı olması nedeniyle çok detaylı anlatmayacağım ama uçtan uca bizim entegre süreci tasarlamamız lazım ve çok daha önemlisi bu entegre iş süreçleri çerçevesinde konumlanan bilişim sistemlerinin ortak dili konuşmasını sağlamamız lazım. Şimdi burada hepimizin fiziksel özellikleri

farklı, bakıyorum kilo olarak benden daha ağır olan yok, işte boy, ten, saç, göz rengi vesaire farklı ama Türkçe dilini konuşarak anlaşıyoruz. Bizim de burada yapmak zorunda olduğumuz şey aslında bu bilişim sistemleri arasında bir kamu mali yönetimce dili geliştiriyor olmak ve bunları bilgisayarların anlayabileceği hale getirmek, aslında projenin en temel hedefi bu. Bunun için elektronik belge temel amacımız biz sanıldığı gibi elektronik belgeye kağıt tasarrufu olarak bakmıyoruz, tamamıyla o süreçleri yeniden tasarlamamızın temel aracıdır, zaten detaylarını anlatıyor olacağım. Uzun vadede gideceğimiz yer ise kamu mali yönetimini iki ana bloğa ayırırsak merkezde işte Maliye, Hazine, Merkez Bankası ve benzeri süreçlerde şu şekilde bir fonksiyon kırılımını oluşturuyor olmak zorunluluğumuzu biliyoruz. Tabii bu merkezin tek başına yapacağı bir şey değil, kamu idarelerinin de yani para harcayan, gelir tahsil eden üniversitelerimiz, bakanlıklarımız, yerel yönetimlerimiz, bunlarla ilgili 5018'e tabi idarelerin de şu fonksiyona sahip olacak bir süreç aslında bütünleşik kamu maliyesi bilişim sistemi.

Beklenen faydalarımız işte kağıt ortamından kurtulmak, süreçleri daha etkin hale getirmek ama elektronik dönüşüm sürecin hızlanması en temel fayda beklentimiz mali işlemlerin daha hızlı yerine gelmesi diğer önemli hedeflerimiz. Tabii bu çok büyük bir süreç yani uluslararası tecrübe 10 yıldan daha aşağı bir süreç vermiyor buraya yani çok ciddi çalışmalar yapmanız gerekiyor. Onun için temel kural, büyük düşünün ama adımları küçük küçük atındır. Biz de ilk küçük adım olarak yeni devlet muhasebesi hem bilişim sistemini geliştirmek hem de organizasyon yapısını yeniden tasarlamakla başladık. Bu küçük adım bile 3,5 yılımızı aldı. Aşama 1 idi, bütünleşğin başlangıç aşaması olarak elektronik belgeye



uyumlu 5018'in temel felsefesine birebir riayet eden bir muhasebe uygulaması tasarlayarak başlandı, geliştirildi. Şu anda merkezi yönetime tabi 206 adet kamu idaresi bu sistemi kullanıyor. Yerel yönetimlerle ilgili şu anda bir açılım yok ama bazı hazırlıklarımız var fakat üniversiteler, bakanlıklar, aklınıza gelebilecek merkezi yönetim kapsamındaki bütün kamu idareleri şu anda bu sistemi kullanmaya başlamış vaziyetler. Amacımız, biz 5018'i açıkçası yasalaştırdık fakat operasyonel süreç olarak 5018 gerçekten hayata geçti mi çok ciddi tartışmalar var. İşte buna uygun bir sistem tasarımı yapmak zorundaydık, muhasebenin en temel hedefi de buydu. Kamu idaresi bazlı artık muhasebeyi oturtmamız gerekiyordu, yıl 2018 bunu neden tartışıyoruz birazdan detaylı göreceğiz.

Siz özel sektörde şirket muhasebesi tutarken şirketin defterine kayıt yazarsınız, muhasebeci o anlamda bir kullanıcıdır. Birazdan şekilde göreceksiniz devlette defter muhasebeciye aittir. Yani üç yıl öncesine kadar Kalkınma Bakanlığı, gerçi Kalkınma yanlış bir örnek oldu ama Adalet Bakanlığı diye bir defterimiz yoktu bizim sistemde. Adalet Bakanlığının kaydını tutan muhasebecilerin defteri vardı. Yaklaşık 1400 tane muhasebecinin defterinden biz Adalet Bakanlığına ulaşmaya çalışıyorduk. İş daha da karmaşık olması açısından 1400 tane muhasebecide tüm bakanlıkların kayıtları vardı yani Maliye, Gelir İdaresi, Adalet, Milli Eğitim aklınıza gelebilecek bütün bakanlıkların kayıtları 1400 tane muhasebecide dağınık olarak tutuluyordu eski muhasebe sisteminde. Bunu idare bazına çevirmek zaten bu sürecin en büyük organizasyonel değişimiydi. Güncel yöntem ve teknolojiler kullanmak da zaten diğer bir şeyimizdi. Bahsettiğimiz yeni sistem bu, şu anda bilfiil kullanılıyor, 206 tane kamu idaresi yakında elektronik belge dolaşımına da başlayacak, modüler tasarımlar da yenilendi.

Az önce özetlediğim işleyiş bu, burayı daha somuta indirgemek açısından bir İçişleri Bakanlığımız örneğini alırsak, İçişleri Bakanlığının tüm Türkiye ölçeğinde teşkilatlanmış bir organizasyon. Antalya'daki seminerde taşra teşkilatı dedim, Tuğrul Hoca notumu kırdı, işte taşra ne demek ya dedi! Dolayısıyla yerel düzeyde diyoruz artık biz. Şimdi bakanlık merkezindeki işlemlerin gider olarak merkezde bir muhasebe birimi kendi defterine kaydediyor, il düzeyindeki muhasebe ya da harcama işlemlerini Defterdarlık dediğimiz birimlerdeki muhasebeci kendi defterine kaydediyor. Mal Müdürü düzeyinde yani ilçelerdeki işlemlerde de Mal Müdürü dediğimiz muhasebeciler kendi defterini kaydediyor. Bu defterler bütün kamu yönetiminin muhasebelerinin toplandığı silolar haline geliyor. Tabii yeni yapıda artık bizim, idarenin yevmiye defterini temel varlık olarak tanımlamak zorunluluğumuz vardı, bunu yaptık ve tek bir defterde bütün süreçlerin takip edilebileceği bir yapıya dönüştük, aslında üç yıllık dönüşümümüzün en temel felsefesi bu. Şuradaki yapının en büyük problemini muhasebesini tuttuğumuz kamu idaresi hiçbir şekilde muhasebe ile ilgili olmayan bir sürece sahip. 5018'e göre hesapların sorumlusu kamu idaresi midir, eski organizasyonda işte müsteşar da işte en üst düzeyde hesap verme sorumluluğuna sahiptir ama müsteşara sorduğunuzda, ya defter nerede? Defter ne ki yani! İşte hesabı oradan vereceksin, o nasıl bir şey? Çünkü tanım olarak mevcut işleyiş daha tam imkan vermiyordu, sürekli idarenin erişiminde de değildi. Buna ilişkin bir dönüşüm süreci yaşandı ve şu anda bir şirketin CEO'su bir şirketin genel müdürünün nasıl sürekli defterine bakabiliyorsa artık devlette de bakanlıklarda ve merkez yönetimde de üst yönetim bu defterlere sürekli bakabilir hale geldi yeni sistemde.

Değişimi çok genel özetlersek biz eski yapıda otomasyon uygulamasında muhasebecinin defterini tutuyorduk ama artık şu anda kurum muhasebesini tutuyoruz ve kurumlara ilişkin birden fazla hesap planı yönetebiliyoruz. Çünkü mali süreçler farklılaşabilir, merkez yönetim bütçesinden para harcayabilirsiniz ama kamu idaresi olarak döner sermayeniz de olabilir ya da sosyal tesisiniz olabilir, bunlar çok dağınık bir sepette ortak karşınıza çıkar ama bunu kamu yönetimi açısından baktığınızda tekrarda konsolide etmeniz gerekir. Bu esnekliği de sağlamaktı zaten, projenin amacı birinci aşamasında. Bunlar da şu anda uygulamaya alındı.

Süreç olarak artık bakıyor olmak zorundayız, biz sadece bir muhasebe kayıt formundan borç hesap, alacak hesap tutarları nedir ya da bunu alt alta toplayıp mizan çıkartma noktasından uzaklaşıyor olmamız gerekiyordu, bunu yapmaya çalıştık. Birazdan yönetimini anlatacağım çünkü kamudaki muhasebe, muhasebenin derlemesinin ötesinde bütün kamu mali yönetiminin süreçlerini koordine etmek gibi bir sorumluluğa da sahip. Özel sektörde işte şey dersiniz, muhasebe birimi sadece işte gelen raporları oluşturur ya da bunları kaydeder dersiniz ama biz kamuda elektronik tedarikle uğraşmak zorundayız artık. Yani bir mal alımıyla ilgili niyetin ortaya çıktığında bunu ödemeye geçene kadar bütün süreci artık Muhasebat ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü olarak yürütmek zorundayız. Bu da devletteki muhasebenin en temel anlayış değişimi, onun için süreç bazlı olarak yaklaşmak zorunluluğumuz vardı. Yeni anlayış da bu. Kağıda dayalı işlem adımları yavaş yavaş artık uluslararası arenada uzun süreden beri kullanılan bir elektronik tedarik, harcama süreçlerinde elektronik fatura zorunluluğu, elektronik tahsilat ve benzeri uygulamalara doğru kayıyor. Şimdi elektronik fatura ile özel sektör olarak tanıştı ülke-

miz ama aslen bunun çıkış yerinin kamu olması gerekirdi. Fakat kamunun elektronik fatura alabilmesi için zaten bu 3-3.5 yıllık hazırlığı yapmanız gerekiyor ki bundan sonra artık biz de kamuya kesilen bütün faturaların elektronik olma zorunluluğu gibi düzenlemeleri hazırlamak zorundayız. Avrupa Birliği Direktifi önümüzdeki yılın nisan ayından, yanlış hatırlamıyorsam, yerel yönetimler de dahil bütün faturaların elektronik olmasını Birlik düzeyinde zorluyor. Çünkü bu zorlamanın amacı kâğıt tasarrufu kesinlikle değil. Süreçleri daha etkin hale getirmek, daha yalın organizasyonlar ortaya çıkartmak ve en önemlisi harcama süreçlerini daha kontrol edilebilir, daha hesap verebilir hale getirmesini sağlamak. Biz de bu yola doğru ilerliyor olacağız.

Teknolojik olarak oldukça inovatifiz çünkü açık kaynak kod kullanıyoruz, birazdan detaylı anlatacağım. Kamuda ilk olduğunu biliyoruz, özel sektörde bu ölçekte bir öneri çıkmadı ama çok güncel bir yazılım geliştirme paterni ile gelişti bütün sistem, mikro servis deniliyor. Şu anda tecrübe aktarımı noktasına gelmiş durumdayız. Entegrasyon olanaklarımız çok genişledi ve artık hizmet sunumu anlamında her türlü kanalda kullanabilecek duruma geliyoruz.

Az önce bahsettiğim gibi biz projeye ilk başlarken açıkçası iş listesini sıraladığımızda da zaten yani müflis bir tüccar modunda çünkü muhasebe ile ilgili her şey yeniden tasarlanması gerekiyordu. Bu kadar dert bize yetmiyor biz biraz daha eğlence istiyoruz dedik ve belki Türkiye’de hiçbir projede karşılaşamayacak bir potansiyeli değerlendirme kararı aldık. Bu projede hiçbir şekilde hazır kapalı kaynak kodu bir ürün kullanmayacağız dedik, buna yönetim sistemi de dahil, aradaki uygulama katmanları da dahil, yazılım ya da oluşacak sistemler tamamıyla açık kaynak kodlu

kullanmayla ilgili bir kural koyduk kendimize. Açık kaynak Türkiye’de Pardus Projesiyle ilişkilendirilmiş bir şeydir ama Pardus bu işin %5’i veya %10’udur, 10’u kesinlikle geçmez. Şimdi kurumsal tasarımları yaparken tamamıyla açık kaynak kod kullanmanız gerekir. Bir de bu projede şu ana kadar her katmanda hiçbir şekilde lisans gereği olmayacak açık kaynak kodu teknolojileri kullanıyoruz ve bu şu anda 206 tane kamu idaresinin işlem sürecinde bütün fonksiyonlara gelen katmanlarda şu anda kullanılan yapıda. Bunun şöyle bir önemi var; açık kaynak, Türkçede bir öğretilmiş çaresizliğe kurban verilmiş bir konudur, siz ne zaman buraya bir adım atsanız bu iş olmaz, yapamazsınız, veri güvenliği problemi var, desteği yok, nasıl becereceksiniz, olmaz ki bu, insan kaynağınız yok gibi engellenmeye çalışılır. Bu engellenmeden dolayı da hiçbir bilgi işlem departmanı mevcut süreçlerini riske atmak pahasına ki bunda organizasyon riskler de vardır, böyle bir sürece cesaret edemez. Ama yeni bir başlangıç fırsatı varken biz bunu ortaya koyduk ve şu anda Türkiye Cumhuriyeti Devletinin en temel otomasyon sisteminde yani merkez yönetim bütçesinden maaş alanlar varsa aranızda bu maaşları hesaplama derecesine varıncaya kadar likiditeye girmiş süreçlerden tamamıyla açık kaynak kodlu teknolojiler kullanıyoruz ve bu şu anda çok güçlü bir sinyal etkisi oluşturmuş vaziyette artık kamuda bu iş olmaz denilemiyor yani hiçbirini açık kaynak kullanılamaz diemiyor. Nasıl yaparızın araştırmasını burada örnek olarak kullanmaya başladılar.

Bu tasarruf amacıyla önemli bir konu değil, bu neden özellikle üzerinde durdum, tamamıyla ülkemiz yazılım sektörünün kabiliyetlerini geliştirmesi açısından kritik bir konu. Mesela Türkiye Cumhuriyeti Devletinin üniversitesinden mezun olmuş bir bilgi-

sayar mühendisi artık kendi mimarisini tasarlamak ya da geliştirmek üzere çalışabileceği bir ortam elde ediyor ya da bu alanda daha inovatif süreçleri kovalayabiliyor. Bu ülke olarak kazanmamız gereken bir kabiliyetti, burası açıkçası bunu net bir şekilde sağlıyor.

Çok daha hızlı geçeyim ben, 2 dakikada şurayı bir özetleyeyim. O zaman çok hızlı tamamlayayım. Şimdi yazılımlar vesaire var ama sunumun başında bir tek ortak dil dedim, bilişim sistemlerinin birlikte konuşabilmesi dedim. Bunu da sağlayacak çerçeve bize elektronik belgeden geliyor. Biz elektronik belgeyi asla kağıt tasarrufu gözüyle bakmıyoruz. Bilişim sistemlerinin birlikte anlaşacağı bir dil gözüyle bakıyoruz, bunu da bize e-belge standartları sağlıyor. Fiziki belgeler açıkçası kağıt ortamında dolaşmak zorunda olduğu için bir organizasyon kısmını da gerektirir. Biz de Muhasebat Genel Müdürlüğü olarak tüm Türkiye’de 1400 tane saymanlığı işletme gerekçemize ilişkin bir kısıtı da tanımlar çünkü o belgenin fiziki dolaşması lazımdır, bünyesindeki veri seti onu içerir. Bünyesindeki veri seti bazı problemlerden dolayı bu süreçte bizim belge tasarımını tamamen yeniden yapmamız gerekliliği ortaya çıktı. Buna ilişkin belge düzeni de bu süreçte tasarladık. Elektronik belge, önemli olması sebebiyle söylüyorum, asla kağıt tasarrufu yapmak amacıyla kullandığımız bir şey değil, uçtan uca entegre iş süreçlerini tasarlamadaki temel aracımız bizim.

Peki, bunun altında yatan neden ne? Gelir İdaresinin de uygulamalarında burada gizli bir kavram var; birlikte çalışabilirlik. Bir elektronik belge ile farklı bilişim sistemlerinin birinde üretilen çıktının öbürü tarafından otomatik şekilde kabul edilmesini ve sürecine konu edilmesini sağlıyoruz, buna da teknik tabirle birlikte

çalışabilirlik diyoruz. Üç tane boyutu var; teknik, organizasyonel ve tematik, bunları ayırmak zorundasınız herkes aynı şeyi anlasın diye. Bunu yaparken de şöyle bir olaya daha girdik, biz vergi ve raporlamaları kendi bakış açımızla tanımlayalım yerine Türkiye Cumhuriyetinin ortak bir veri seti olsun, ortak kütüphanesi olsun, bütün belge tanımlamaları buraya girebilsin şeklinde bir genel çerçeve geliştirdik. Ona da standart belge ve raporlama dedik. Bu uluslararası arenada da tartışılan bir konu, böyle bir metodoloji de gelişti üç yıl içerisinde ve şu görmüş olduğunuz kamuyla ilgili harcama belgeleri mevzuatına hakim olanlar varsa aranızda yeni harcama belgeleri yönetmeliği bu şekilde bir klasör olarak çıktı. Artık biz belge formatlarını böyle klasörler olarak yayınlıyor olacağız ve bünyesinde x-prl, ubl, klasik izleme tanımlama işi gibi bir sürü belge formatımız olacak. Değişikliği en önemli şey de, eski kağıt belgeler sadece ismi aynı kalmak koşuluyla komple değişime tabi tutuldu, bünyesindeki veri setleri tamamen değiştirildi entegrasyon çerçevesinde. İşin en büyük problemi de buydu zaten, şu belgedeki bir alanı biz altı ay tartıştığımızı biliyoruz çünkü süreçleri ona göre konulmanız gerekiyor. Ama baktığımızda karşılığında şöyle artık veri setleri çıkıyor, belgenin görüntülenmesi önemli değil, bu veri setine göre konulmanız gerekiyor. Ödeme emri belgesinin yanında muhasebe işlem fişi dediğimiz belge de yeniden tasarlandı, biraz daha özel sektöre yakınsandı. Bu da bir yapısal dosya formatı, yeni yeni belgeler geliyor elektronik fatura kütüphanelerinden alınan, ubl'deki o tedarik sürecini gerçekleştirmedeki sorunlardan bir tanesi. Belgesi, kamu kurumları kullanmaya başladılar, diğeri de varlık işlem fişi. Ve şu an itibarıyla biz harcama sürecini şu yeşil noktaları elektronik belge ve yapısal dosya formatına kavuşturmuş vaziyetteyiz. Bu kırmızı noktalar da açıkçası bizim ilave çalışma alanlarımız. Kamu İhale

Kurumu, Devlet Malzeme Ofisi ve Gelir İdaresi Başkanlığı gibi buralar artık elektronik tedarike göre eviriyor olacağız.

Devam eden çalışmalara baktığımızda ortak bir tahsisat ve kredi kartı alt yapısı şu anda devam ediyor. Organizasyon yapısından bağımsız elektronik tedariki nasıl konumlayacağımızla ilgili çalışmalara devam ediyoruz. İlave ek belge süreç tanımlamalarımız var. Harcama süreçlerinde elektronik fatura kullanımına bu yıl sonuna kadar başlıyor olacak. E-teminat uygulaması, kamuya verilen elektronik teminat mektuplarının elektronik ortamda düzenlenmesiyle ilgili çalışmalar tamamlandı, Gümrük İdaresi şu anda pilot olarak başladı. Burada da uçtan uca üçlü bir entegrasyon konumlandırıldı. Kamu mali yönetiminin diğer bir fonksiyonel alanı var insan kaynakları yönetimiyle ilgili olarak. Diğer uluslararası standartlar şu anda inceliyoruz, ona göre ülkenin bütün ihtiyaçlarını karşılayacak girişim. Ve çok daha önemlisi Yüksel Hanım'ın dikkatle yapacağız şey, şu ana kadar hep merkezi yönetimle ilgili saç baş yolduk. Ama bunun bir de 5018'e göre yerel yönetim tarafının oluşması gerekiyor yani buradaki kabiliyetler yerel yönetime nasıl aktarılacak? Yüksel Hanım kızacak ama bir tane pilot belediyemiz var, ilçe belediyesi, kendileri gönüllü oldu. Oradaki olgunluktan sonra tabii bunu daha da konumlandırıp Sayıştay'ın da özellikle raporlarında belirttiği problemleri çözmek üzere bu süreci yerel yönetimlere de aktarmaya çalışıyor olacağız.

Son slaytım, bu süreç açıkçası dört ana faktör itibariyle bir dönüşüm ve bir yük de getiriyor. Yapısal dengeler kontrol düzeyini arttırıyor, veri kalitesinin artmasını sağlıyor, kurum muhasebesi 5018'in öngördüğü hesap verirliliği net bir şekilde sağlıyor, süreç yaklaşımı artık bir aşamadan sonra organizasyonları da belki geri



plana itecek ve uçtan uca otomasyonu sağlayacak ve referans uygulama dediğimiz başka bir alanda kamu idarelerinin ihtiyacı olan bilişim sistemlerinin daha hızlı ve etkin bir şekilde oluşmasını sağlıyor.

Biraz geciktim ama aşağı toplantının da uzaması bahane olsun, ben dinlediğiniz için teşekkür ediyorum. Soru-cevap, sona bırakalım fark etmez.

Yok, pilottan ziyade burada tasarımı yapıyor olmamız gerekiyor. Şimdi orada da adım adım gitmek gerekiyor. Oradaki süreci gördükten sonra çünkü tasarımın bütün keysleri kapsayacak şekilde yapmanız gerekir. Orada biraz olgunlaştıktan sonra tabii farklı pilotları farklı süreçlerde yaparaktan genişleteceğiz yani o konuda şeyimiz yok. Bu iş hiçbir şekilde biz yaptık, ettik, böyle olacak diyebileceğimiz bir alan değil, herkesin mutabık kalacağı bir süreci zaten işletmek zorundayız onun için 3,5 yıl sürdü muhasebemiz.

Katılımcı

- Özel sektörde ihalelerden bahsettiniz de, şimdi ihalelere katılırken ihale için kurumun istediği belgeleri biz internetten veriyoruz. Ama kurumlar diyor ki, illa ıslak imzalı olsun hâlâ. Yani devlet bu yazılımı şimdi aşağıdaki eğitimde özel sektöre Gelir İdaresi son sistemle ama Maliye Bakanlığının dışındaki bütün kamu idareleri çok geride gibi geldi bana.

Arif YILDIRIM

Hazine Ve Maliye Bakanlığı Muhasebat

Genel Müdür Yardımcısı

- Geride! ‘Gibi’ değil. Onun da sebebi şu, şimdi özel sektör açısından Gelir İdaresi tek otorite. Beyanname Gelir İdaresine gider, bununla ilgili bilgiler Gelir İdaresine gider, Ba Bs Gelir İdaresine gider. Orada nispeten olmak kolaydır ve beyanname ekini altta oluşturursunuz, verirsiniz, açıkçası süreci birlikte düşünme zorunluluğunuz yoktur. Ama burada harcama süreci dediğimizde ihale, onun işte teminatı, dosyanın hazırlanması ve benzeri... Bakın bir kamu idare sisteminden başlıyorsunuz, araya bir bütçe operasyonu giriyor ki şu az önce gösterdiğim döngüdeki, daha sonra bir kamu ihale EKAP sistemi devreye giriyor. EKAP’tan sonra eğer doğrudan temin ile bir şey yaparsanız DMO’nun sistemi var. DMO’dan sonra eğer bunun merkezi yönetim kapsamında bir idare ise bunun muhasebesi için bize geliyor tekrardan, ödemesi yapılıyor, işte Hazine Merkez Bankası’na para transfer ediliyor. Böyle uçtan uca bir süreç çıkıyor karşınıza, zaten muhasebenin en temel farklılığı bu. Şimdi bu süreçte siz tamamıyla elektronik ortam yapabilmemiz için sürecin bütün aktörlerinin ihtiyacını karşılayabiliyor olmanız lazım.

Katılımcı

- Mesela Gümrük İdaresi bu arada zayıf kaldı, beyanname veriyoruz ama Gümrük Beyannamesini internette verirken problem yaşıyoruz.



Arif YILDIRIM

Hazine Ve Maliye Bakanlığı Muhasebat

Genel Müdür Yardımcısı

- Şurada elektronik teminat uygulamasından bahsettim. Elektronik teminat uygulaması şöyle işliyor; bir banka kredi kayıt dosyasının sunmuş olduğu sistemlerdeki servislerden yararlanıp teminat mektubu oluşturuyor tıpkı e-fatura gibi. Oluşan teminat mektubu Muhasebat Mali Kontrol Genel Müdürlüğü sistemine düşüyor. Bu sisteme düştükten sonra Gümrük'ün sistemine gönderiliyor. Gümrük kendi içinde buna onay veya ret veriyor, onay veya ret verdikten sonra tekrardan Muhasebat'a dönüyor, bunun muhasebesi yapılıyor ve kendi süreci otomasyon devam ediyor. Şimdi bunu yapabilmenin yolu teknolojik kabiliyetten geçmiyor. Bunu yapabilmenin yolu bu ara süreçlerde bütün bilişim sistemlerinin uyacağı o birlikte işlerlik standartlarını idare olarak belirlenmesinden geçiyor. Bunun için zaten 5018 sayılı Kanun'a bir Ek4 maddesi aldık ve Maliye Bakanlığı artık bu sürecin kurallarını belirliyor, muhasebenin en temel, aslında paradigma değişimi bu. Maliye Bakanlığı olarak artık o yönetmelik ekindeki belgeleri değil de işte siz teminatı verdikten sonra, aldıktan sonra nasıl yapacağınızın kurum tarafındaki kuralını görüyor olacaksınız amaç bu. Biz açıkçası o ihale süreciyle ilgili de zaten şunların nasıl dolacağını şu anda kavramsal olarak tasarlamış vaziyetteyiz. Üst yönetimin sahipliği içerisinde bu alanları da doldurmaya devam ediyoruz. Bu arada şu anda elektronik fatura tamamlandı, elektronik teminat mektubu tamamlandı, yıl sonuna kadar açılacak. İşte o ihale dosyaları, ihale kayıt numarası alınması ve benzeri de EKAP'ta gelen, bunlarla bir araya oturdu, bir süreç tasarımı ile yapılacak ve onunla ilgili çalışmalar devam ediyor. Ama özel

sektör kadar rahat olmuyor. Çünkü burada organizasyona dirençler var, işte tehdit algıları var, işte kamu idareleri işbirliğinin çok sağlamakta bazı sıkıntılar var, onun için en son yapılan organizasyon bilişim anlamında bize fırsat da getirdi, Hazine ve Maliye Bakanlığı organizasyonu çünkü bazı şeyleri daha rahat koordine edebilmeyi sağladı. Adım adım oraya doğru ilerliyoruz açıkçası.

Ferit TAŞ

Oturum Başkanı

- Evet, kalan soruları arzu ederseniz oturum bittikten sonra Arif Üstada yöneltebilirsiniz, bir sunumumuz daha var, onun da çok hızlı olmasını rica edeceğim. Üstada da çok teşekkür ederim.

Bu arada önce akademik olarak bir sunum aldık, daha sonra işin kamu tarafı. Uygulama tarafını da Yüksel Hanım bize İETT Muhasebe ve Finansman Müdürü, sorunlardan bahsedecek. Sorunlar ilgi çekmez dedi ama bir yerde sorun yoksa çok büyük bir sorun vardır. İnşallah Arif Üstadı iyice sıkıştıracaktır sorunlarıyla diye umuyoruz.

Yüksel ÖZGÜRBÜZ

İETT Muhasebe Ve Finansman Müdürü

- Süre de kısıtlı, ben çok az bir slayt hazırladım. Biz uygulayıcı birimleriz, ben 20 senedir kamuda çalışıyorum, her birimde de çalıştım ödemesinden tahakkukuna. Tamam, mevzuatlar yazılıyor,

standartlar uygulanıyor ama teoriyi yapmakla pratiği uygulamak arasında ciddi sorunlarla karşılaşılıyor. Bu da bize ne yapıyor? Sayıştay'ın denetimlerinde eleştiriyor. Biz de bu konularla ilgili takıldığımız konularda Muhasebatı arıyoruz, bazen diyoruz ki, hani bu hesap böyledir ama benim idarede bu uygulanıyor. Hangi hesaba yerleştirelim, hangi şeyle yapalım. Bazen öyle cevaplar da gelebiliyor ki, idareye uygun hareket edin diye! Biz de kendi kararımızı idareye uygun hareket edebiliyoruz.

5018 sayılı Kanun'a geçtikten sonra tahakkuk hesabı muhasebe-ye geçti. Tamam, tahakkuk esası muhasebe işte bütçe kısmında nakit hesabı esası uygulanıyor, diğer kısımda faaliyet sonuçları hesabında ise tahakkuk esası olarak geçiyoruz. Yani devlet, bir borcu gerçekleştiğinde tahakkuk esasına göre gelir ve tahakkuk ettiğinde de gelir olarak kaydedilmesi, pardon karıştırdım, devlet varlıkları ve yükümlülükleriyle ilgili bilgileri tam ve zamanında kayıt altına alabilmek, bütçe faaliyet sonuçları gerek borç gerek alacağı net olarak ifade edebilmekteydi. Fakat biz tahakkuk esaslı muhasebeye geçtik, bize dediler ki uygulama olarak, taşınmazların değerlerini tespit edeceksiniz ve bunları kayıt altına alacaksınız. Bununla ilgili 2014'ün sonunda bir mevzuat çıktı ama biz bir defa kamu kurumları taşınmazlarını tespit etmekte çok zorlanıyoruz, çünkü gerek diğer kamu kurumlarında tahsisi vermiş oluyor, gereksiz tahsis almış oluyorsunuz ve çok geçmiş yıldan mesela ben İETT'de çalışıyorum, 1871 yılında kurulmuş, kimin malının kimin olduğu anlaşılacak bir sistem var. Geçmişten beri biz işletiyoruz ama bir bakıyorsunuz Hazine'ye ait bir mal, bir bakıyorsunuz Büyükşehir Belediyesine ait bir mal. Biz bunların önce kendimizin mallarımızı tespit ettik ve sonra da değerlerini tespit etmeye çalıştık ama bununla ilgili o muhasebe 16'ncı standartta

bir değer tespitle ilgili belirli standartlar belirlemişler ama mesele biz tarihi eserlerin değerlerini tespit etmekte çok zorlanıyoruz. Bizim böyle bir mevzuatta daha bir açık öneri getirmiş olsalardı, böyle kuralları belirlemiş olsalardı biz durmadan ben muhasebe olarak, hep Başkanla diyorum ki, siz değerini tespit ettiniz mi, onlar diyor ki, biz tam doğru dürüst tespit edemedik. Böyle kayıtlar almakta zorlanıyoruz. Bu sefer de ne oluyor? Her Sayıştay denetiminde mali bulguda bir bakıyorsunuz ki işte taşınmaz malları gerçeği yansıtmamaktan dolayısıyla mali tabloları yanlış. Bununla ilgili bir mevzuat düzenlemesi tekrar yapılabilirse biz kamu kurumları olarak çok sevineceğiz.

Diğer bir sorun ise işte devletin elinde tutulan kamu ve özel kesim tahvil, senet, bonoları, yatırım fonları, altın, gümüş benzeri kıymetli madenler ile antika niteliğindeki eşya, para, pul gibi diğer çeşitli menkul kıymet ve varlıkların izlenmesi için kullanılan 111'li hesaplarda olan menkul kıymet ve varlıklar hesabı bulunuyor içinde. Tamam, geçmişte elimizde tahvillerimiz var, bunların değerleri düştü. Bunların değerlerinin düşmesiyle ilgili karşılık ayrılmasıyla ilgili bir hesap olsa gerçekten bizim de tahvil sonuçları hesabımız bilançomuz gerçeği daha iyi yansıtacak. Bizim naçizane önerimiz, bunlarla ilgili bir karşılık ayrılması için bir hesap açılırsa bizde bu konuda çok mutlu olacağız.

Tahakkuk esaslı muhasebeye geçtik ama bizim kamu kurumları olarak uymamız gereken bazı diğer mevzuatlar da var. Mesela 5216 Büyükşehir Belediye Kanunu'nun 23.'üncü maddesinde bağlı kuruluşların kesin hesaplarında yer alan gelir ve giderler arasındaki farkları Büyükşehir Belediyelerine aktarılacaktır diyor. Biz kurumlar olarak yıllık bütçe yapıyoruz, yıllık bütçenin

sonunda gelirle gider arasında olumlu fark olursa Büyükşehir Belediyesine bu mevzuata göre aktarmak zorundayız. Peki, gider tablolarımız oldu, gider tablolarında biz bütçe emanetlerine alıyoruz. Emanetlere aldığımızda ne yapacağız? Bir sonraki yıl belki gelir fazlası vererek veya bir mal satışı yaparak bunları ödemeye çalışacağız ama bu sefer de diyorlar ki, hayır, bu sefer fazlalık verdin, bunu Büyükşehir Belediyesine aktaracaksın! Mesela biz İETT olarak şu an Sayıştay bulgumuz, Sayıştay da bunu eleştirirken yanlış bir uygulama olarak ama yine de siz bu parayı aktarın ama gerçekte bizim nakit öyle bir para yok! Sadece aldığımız, yaptığımız kayıtlar yüzünden oluşan bir fazlalık. Bunda şöyle bir örnek vermek istiyorum, biz İETT olarak, ben kendi kurumum olarak örnek vermek istiyorum, maliyetlerimizi hizmet fiyatlarımıza yansıtamıyoruz dolayısıyla Büyükşehir Belediyesinden borç ve hibe olarak veya sübvansiyon olarak devam ediyoruz faaliyetlerimizi sürdürüyoruz. Şimdi mahalli idareler hesap planında diyor ki, eğer bir bağış veya yardım aldığımızda 600 ile 800'lü hesaplara gelir kaydedeceksiniz. Biz de bunu gelir kaydediyoruz ama aldığımız bu bağış veya yardımlar bizim bir önceki borçlandığımız paraları ödemek için ama bağış ve yardımları gelir kaydettiğimiz için biz bu yılın sonuna geldiğimizde sanki gelir fazlası varmış gibi Büyükşehir Belediyesi diyor ki bu mevzuat gereği, bize bu parayı aktar. Oysa biz ne yaptık? Geçen sene bütçe gider fazlası verdiğimiz borçlandığımız paraları ödemek için kullandık. Böyle bir çıkmazımız var, bunun gibi ya da Büyükşehir Belediyesinden borçlanma yapıyoruz. Borçlanma yaptığımız zaman da borcumuz nakit olmadığı için arsa satışı ile ödemeye çalışıyoruz. Arsa satışı yaptığımızda da yine o yıl bütçeye gelir kaydediyor. Tabii mesela benim 500 milyonluk bir yerden bir arsa satışı yaptık, nakit olarak almadık, karşı taraf da geçmiş yıldan Büyükşeh-

hir Belediyesine olan borcumuza karşılık mahsuplaştırma işlemi yaptık. Ama o yıl, 2018 yılı bütçesinde satış geliri olarak 500 milyon gözükmüşse bizim bütçe fazlamız çıkıyor. Oysa biz onu borç ödemesi ile yapmıştık. Biz bununla ilgili Sayıştay'ın da bu seneki raporunda ve bütün dikkat ederseniz Büyükşehir Belediyelerinde Sayıştay raporlarında bu konu eleştiriliyor çünkü kurumlar aktarma yapamıyor, aktarma yapamadığımız için borçlarımıza Büyükşehir Belediyesi tekrar bir daha kayıt yaparak borcumuzu artırıyor. Bununla ilgili ya bütçe hesapları yerine faaliyet sonuçları hesabındaki gelir gider tabloları aktarılmalı ya da biz öneri olarak bütün işte muhasebe yetkilileri, muhasebe müdürleri bir araya gelerek diyoruz ki, bunlara bir borç ödemeleri için bir karşılık ayrılmalı ve onu da o yıl, bütçede fazla verdiğimizde bu borç ödendi deyip karşılık olarak gösterirsek biz Büyükşehir Belediyesiyle çalışmak zorunda kalmayacağız çünkü onlar açısından da sıkıntı çünkü onlar da diyorlar ki, sizin nakit fazlanız yok, biz size yardım yaptık veya borç verdik, bunun karşısında bir arsa satışı yaptık. Aktaracak paranın da olmadığını biliyor. Onların da Sayıştay raporunda deniliyor ki, siz bu parayı o kurumdan almadınız, bize de diyor ki, siz bu parayı aktarmadınız ve bu kısır döngü halinde gidiyor.

Diğer bir konu ise evet, kredi kartlarıyla nasıl tahsilatın yapılacağıyla ilgili bir mevzuat düzenlemesi nasıl muhasebe kayıtlarının yapılacağıyla ilgili bir bilgi var ama kredi kartlarıyla ödeme veya sanal kartlarla; mesela biz kendi şoförlerimize sanal kart olarak 100 biniş diye bir kart çıkartıyoruz, servislerin olmadığı işte sabah 05:00'te geliyorlar, 07:00'de geliyorlar, servisi kullanmadıkları zaman bu kartlara yükleme yapıyoruz. Ama biz karta ödeme yapamıyoruz. Bunun için de ne yapıyoruz? Aradaki bir kurumu



ayarlıyoruz, biz ona ödeme yapıyoruz, o kendisi bizim şoförlerin kartlarına ödeme yapıyor. Ama eğer kredi kartlarına ödemenin yani bizim kendi kredi kartımıza kendi ödemelerimizin nasıl yapılacağını veya sanal kartlara yapıldığında ne gibi muhasebe kayıtlarının yapılacağını öngörürlerse biz de bu mevzuata uyarak kayıtlarımızı gerçekleştireceğiz. Ben teşekkür ediyorum, bizim en çok yaşadığımız en ciddi sorunlarımızı anlatmaya çalıştım.

Ferit TAŞ

Oturum Başkanı

- Evet, Hocam Yüksel Hanım'a küçük bir katkı vermek istiyor. Buyurun...

Prof. Dr. Serap YANIK

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

- Özellikle Yüksel Hanım'a teşekkür etmek istiyorum. Bu kültürel miras varlıklarla ilgili Devlet Muhasebe Standartları içinde yer alıyor maddi duran varlıklar standardında. Tabii bu kültürel miras varlıklarını değerleyebilecek bir ölçü yok. Örneğin Topkapı Sarayının bir ölçüsü yok yani başka bir Topkapı Sarayı yok. Önerilen şudur, sembolik değerlerle bilanço dipnotlarında yer alması. En güzeli o Türkiye açısından.

Ferit TAŞ

Oturum Başkanı

- Evet, yine sorular varsa Yüksel Hanım'a da aradan sonra sorabilirsiniz yani zamanı etkin yönetelim. Arzu eden herkes konuşmacılara, herhalde bir 5 dakika daha ayırabilirler size. Ben öncelikle sayın konuşmacılarımıza, sonra buraya gelip bizi dinleyen tüm meslektaşlarımıza teşekkür ediyorum. İnşallah faydalı olmuştur diyorum, bir dahaki toplantıda katılmak üzere... Galiba küçük de bir organizasyon var denilmişti. Müsaadenizle onu da yapalım birkaç dakika içerisinde, çok teşekkürler herkese geldiği için.

Oturum Başkanı ve konuşmacılara Teşekkür Belgesi Fethiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Yaşar Bildirici tarafından takdim edildi.



13. PARALEL OTURUM

*MUHASEBE MESLEĞİNİN DÖNÜŞÜMÜ;
İŞ HAYATINA DANIŞMANLIK VE GÜVENCE VERME*

Oturum Başkanı

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Ankara Üniversitesi

Konuşmacılar

Dr. Öğr. Üyesi Nida TÜREGÜN

Özyeğin Üniversitesi

Dr. Öğr. Gör. A. Engin ERGÜDEN

Yeditepe Üniversitesi

Doç. Dr. Can T. KAYA

Yeditepe Üniversitesi

Ertan AYHAN

EY Türkiye Denetim Hizmetleri Şirket Ortağı

Nevin İMAMOĞLU İPEK

Koç Holding Finans Koordinatörü



Doç. Dr. Cenker GÖKER

Oturum Başkanı

- Saygıdeğer konuklar, hepiniz hoş geldiniz, paralel oturumlardan ilki ana salonda olduğu için bizim de şansımıza bu büyük salon düştü o yüzden bir yandan mutluyuz. Tüm katılımcıların da aynı şekilde hissettiğini düşünüyorum. Çok önemli bir konuyu bugün konuşacağız değerli konuşmacılarla birlikte; Muhasebe mesleğinin dönüşümü, iş hayatına danışmanlık ve güvence verme konuları neyi çağırıyor derseniz bir okyanustan bahsedeceğimiz sanırım herkes bir denizini anlatacak ama eminim pek çok denizi de eksik kalacaktır sebebi de şu çok inanılmaz büyük bir alan.

Mesleğin dönüşümünden bahsediyoruz, mesleğin dönüşümünün rakamlardan çok danışmanlık boyutuna kaydığını ve danışmanlık boyutunun da inanılmaz bir bilgi yüklemesi gerektirdiğinin hepiniz farkındasınızdır. Sadece vergi, sadece muhasebe bilgisi değil, iktisat aynı zamanda iş hukuku, vergi hukuku gibi hukuk alanlarının dışında uluslararası perspektiften pek çok alanı takip etme zorunluluğu hissediyor mali müşavirler çünkü şirketler büyüyor, şirketler global dünyaya entegre olmaya çalışıyorlar bu durumda Bulgaristan'la iş yapan bir firmanın Bulgaristan mevzuatını veya Bulgaristan iktisadi hayatının dönüşümlerini de artık takip etmek zorunda kalacağı gibi bir anlayışla hareket etmek zorundayız dolayısıyla burada danışmanlık boyutunun inanılmaz güç bir noktaya ulaştığını da söyleyebiliriz. Mali müşavirler bunun altından tabii ki kalkacaktır o yeterlilik, o bilgi birikimi elbette ki var ama sürekli güncellenmesi gereken bir bilgidir bahsediyoruz.



İşin öbür boyutuysa benim çok daha hukukçu olarak ilgilendiğim nokta ‘güvence verme’. Şimdi hem bir danışmanlık fonksiyonu yapıp hem de işin güvence boyutunu aktarabilmek yani şu geliyor işte bizim meşhur Roma Hukukundaki sözümüz ‘Söz uçar yazı kalır’. Nasıl bir güvence sistemi verilecek danışmanlık boyutunun içerisinde yani iktisadi adımlar atılırken danışmanlık hizmeti verilirken mali müşavirlerin üzerinde nasıl bir yük oluşturacak, nasıl bir sorumluluk boyutu doğuracak, ben bunları da çok merak ediyorum. O yüzden değerli katılımcılara da şimdiden çok teşekkür ederim ve ilk konuşmayı yapmak üzere sistemde bir, iki, üç diye sıralanmış ama ben konuştum değerli katılımcılarla Doktor Öğretim Üyesi Nida Türegün, Dr. Öğretim Görevlisi Engin Ergüden ve Doç. Dr. Can Kaya ilk sunumu gerçekleştirecekler ama kendi içlerindeki paylaşım gereği söz Engin Hocamızda teşekkür ederiz söz sizde.

BİLGİ ÇAĞINDA TEKNOLOJİK DEĞİŞİM VE DÖNÜŞÜMLERİN MUHASEBE MESLEĞİ ÜZERİNE ETKİLERİ

Nida TÜREGÜN⁴⁸

A. Engin ERGÜDEN⁴⁹

Can Tansel KAYA⁵⁰

ÖZ

İletişim ve bilgi teknolojileri alanındaki ilerlemeler, özellikle 21. Yüzyılda diğer mesleklerle birlikte muhasebe mesleğini de belirgin şekilde etkilemiştir. Özdevimli öğrenimin, yapay zekanın ve blok zincirin yakınsaması ile yakın gelecekte mesleki çalışmaların otomasyon destekli olacağı ve eş zamanlı olarak denetimi de doğrudan etkileyerek daha verimli hale getireceği ön görülmektedir. Bilgi çağının geleceği yönlendirmesinden dolayı muhasebe mesleğinin dramatik bir değişimden geçeceği artık genel kabul görmüş bir olgu haline gelmiştir. Bu köklü değişimleri tehdit yerine fırsat olarak görüp yapılarını adapte edebilen işletmelerin

48 Dr. Öğr. Üyesi, Özyeğin Üniversitesi, nida.turegun@ozyegin.edu.tr

49 Dr., Yeditepe Üniversitesi, engin.erguden@erlerdenetim.com

50 Doç. Dr., Yeditepe Üniversitesi, can.kaya@yeditepe.edu.tr

hayatta kalacağı bir gerçektir. Çalışmanın amacı, teknolojik değişim ve dönüşümleri ele alarak muhasebe mesleğinin geleceği üzerine etkilerini ortaya koymaktır. Çalışmaya göre, muhasebe mesleğinin geleceği, gerek muhasebe meslek mensupları gerekse de bilgi teknolojileri konusunda uzmanlığa sahip bireylerin bir araya geleceği veya iki alanda da eğitilmiş profesyonellerin olduğu bir platformda şekillenecektir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Mesleği, Teknoloji, Değişim, Bilgi Çağı.

Jel Sınıflandırılması: M40, M41

TECHNOLOGICAL CHANGE AND TRANSFORMATIONS IN THE INFORMATION AGE AND THEIR EFFECTS ON ACCOUNTING PROFESSION

ABSTRACT

Progress in the field of communication and information technology, especially in the 21st century, has significantly affected the accounting profession and continues to be influential in all its aspects. It is anticipated that, with the convergence of machine learning, artificial intelligence and the close proximity of block chain; practices of the profession will be automation-aided simultaneously enhancing the audit function in the near future. It is with immense probability that the accounting profession will undergo a dramatic change as the information age is ever more dynamic, and those who see these changes as opportunities and not as threats will survive. The aim of the study is to examine the technological change and transformations and to reveal their effe-

cts on the accounting profession on the future. In the light of the study, it is evident that the future of accounting profession will be shaped on a platform where the professionals and experts in information technology will come together to share their expertise or simply the professionals will be equipped in these two fields.

Key words: Accounting Profession, Technology, Change, Information Age

Jel Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Günümüzde teknolojinin etkileri tüm meslekler üzerinde belirgin olarak hissedilmektedir. Muhasebe mesleği de dahil olmak üzere, teknolojik gelişmeler mesleklerin süreçlerini daha etkin ve yalın hale getirmiştir. Önümüzdeki 20 yıl içinde muhasebe mesleği köklü değişimlerden geçecek olup; bugün gördüğümüzden çok farklı bir mesleğe dönüşecektir. Teknolojinin son 20 yılı muhasebe mesleğinin hizmet kabiliyetlerinde ve verimliliklerinde birçok gelişmeyi beraberinde getirmiştir. 20 yıl öncesine göre meslek mensupları artık çok farklı şekilde çalışmaktadır. 90'lı yılların sonlarında muhasebe mesleği için ortaya çıkan belge yönetim sistemleri; özellikle FileCabinet CS ve daha sonra GoFileRoom; artık kağıt kullanımı olmadan işlem yapmayı mümkün kılmaya başlamıştır (Baron, 2017). 2001 yılında kişisel müşteri portalları, Thomson Reuters tarafından tanıtılmış ve firmalar için artık coğrafi kısıtlamalar ortadan kaldırılmıştır (Thomson, 2001). Portallar sayesinde, bulunduğu konuma bakılmaksızın müşterilere 7 gün ve 24 saat hizmet verilebilir, çok daha iyi iletişim kurabilir ve iş birliği yapabilir duruma gelmiştir. İnternet, telefon ve sosyal

medya, şirketlerin bugün nasıl çalışabilecekleri üzerinde büyük bir etkiye sahip olmuştur. Sosyal pazarlamanın birçok firma üzerinde çok etkili olduğu kanıtlanmıştır. Denetimler kökten değişime uğramıştır. Çevrimiçi olarak erişilebilen içeriklerle denetimler, artık çevrimiçi yapılabilir hale gelmiştir.

Önümüzdeki 20 yılda, özdevimli öğrenimin, yapay zeka, blok zincir ve büyük veri kullanımını sayesinde muhasebe mesleği daha güçlü bir değişim görecektir. Günümüzde internet, büyük miktarlarda yapılandırılmamış veriyi toplamaya ve analiz etmeye izin verebilmektedir. Toplayabildiğimiz veri miktarı, “Nesnelerin İnterneti” (Internet of Things) tarafından yönlendirilerek katlanarak artmaktadır (Ergüden vd., 2018). Cisco’ya göre, 2020 yılında bağlı cihazların sayısı dünyadaki insanların sayısının üç katı olacaktır (Evans, 2011).

Yapay zekanın ve blok zincirin yakınsaması ile yakın gelecekte mesleki çalışmaların otomasyon destekli olacağı artık kesinlik kazanmıştır. Örnek olarak, muazzam dikkat gerektiren vergi beyannameleri sürecinde, ham veriler analiz edilerek çok daha verimli bir şekilde mesleki çalışmalar desteklenecek olup; bunun sonucunda vergi sistemleri daha akıllı olacaktır. Akıllı sistemler, hesaplamalar sırasında ve gözden geçirilmesi gereken alanları vurgulamada müşteri için tavsiye, rehberlik ve bütünsel anlamda danışmanlık sağlamada da fayda sağlayabilecektir. Otomasyon sayesinde toplanabilecek veri miktarı artacağından dolayı, veriler üzerinde gerçek bir anlam ifade etmek ve müşterilere rehberlik etmek için iş analizleri devreye girecektir. Diğer taraftan, denetimlerin nasıl yapıldığı konusunda da büyük değişiklikler olacaktır. Veriler, bugün sahip olduğumuz bilgi işlem gücüyle toplam ola-

rak alınabileceği ve kataloglanabileceğinden dolayı “örneklem” kullanılmayacaktır. Sürekli ve daha önemlisi gerçek zamanlı denetim devreye girecektir. Dolandırıcılık tespiti çok daha kolay ve hızlı olacaktır. Blok zinciri, denetçinin rolünü değiştirerek işlem verilerini kontrol etmekten denetim savlarını test etmeye kaydıracaktır (Vasarhelyi vd., 2015). Her şey bu kadar hızlı değişirken, muhasebe meslek mensuplarının en zorlu görevi bu değişimlerle beraber kendilerini değişimlere adapte etmek olacaktır. Bir kısım meslek mensubu için tehdit niteliği taşıyabilecek olan bu değişimleri fırsat olarak görenler kazançlı çıkacaktır. Bu çalışmanın amacı, teknolojik değişim ve dönüşümleri ele alarak muhasebe mesleğinin geleceği üzerine etkilerini ortaya koymaktır. Çalışma ilk olarak kullanılan teknolojik araçlara yer vermektedir. Çalışma, teknolojik değişimlerin muhasebe mesleğine faydaları, tehditleri ve etkilerini bütünsel olarak ortaya koymaktadır.

2. TEKNOLOJİK YENİLİKLER

Günümüzde sayıları her geçen gün artan teknolojik yenilikler, günlük hayatlarımızın yanı sıra; endüstriyel alanları da fazlasıyla etkilemektedir. Geneline bakıldığında, hayatlarımızı ve süreçleri daha etkin hale getirdiği görülmekle birlikte; bu yeniliklerin işgücüne yansımaları bir tehdit niteliği taşımaktadır. Çok fazla sayıda teknolojik yenilik bulunmakta olup öne çıkanlar üç ana başlıkta toplanmaktadır:

1. **Yapay Zeka:** İnsan zekâsı süreçlerinin makinelerle olan simülasyonudur. Burada makine olarak tabir edilen araç bilgisayar sistemleridir. Bu süreç öğrenmeyi (bilgi edinme ve bilgiyi kullanma kuralları), akıl yürütmeyi (yaklaşık veya kesin sonuçlara ulaşmak için kural kullanma) ve kendi kendini dü-

zeltmeyi içerir. Yapay zekâ ana bir kavram olup, alt başlıklara sahiptir. Bunlardan en önemlileri:

- **Özdevimli Öğrenme:** Bilgisayarın kalıpları tanınması ve uygulamasıdır. Bu kalıplara dayanarak kendi algoritmalarını üretmesi ve bu algoritmaları geri bildirimle göre düzenlenmesini kurgulamaktır.
 - **Derin Öğrenme:** Bilgisayarın ilişkileri tanımlayabilme yeteneğidir ve benzer durumlarda beynimizin yaptığı gibi bu ilişkilendirmeyi uygulayabilmesidir.
 - **Özdevim Muhakemesi:** Bilgisayarın veriyi, ilişkiyi, kuralları vb. uygulayabilme yeteneğidir. Belirli bir bilgi setinin etkisine rağmen düşünmeye ve bazı analiz ya da yorumlamalara olanak sağlamasıdır.
 - **Doğal Dil İşleme:** Bilgisayarın insan konuşmasını anlama yeteneğidir.
 - **Bilgisayarın Vizyonu:** Bilgisayarın görüntüleri görme yeteneğidir (Shimamoto, 2018).
2. **Blok Zinciri:** Birçok bilgisayarda işlemlerin hareket kayıtlarını yapmak için kullanılan merkezi olmayan, dağıtık ve halka açık bir dijital defteri kebirdir. Birbirini takip eden tüm blokların ve ağın mutabakatı değişmediği sürece kayıtlar geçmişe dönük olarak değiştirilemez (Karajovic vd., 2017).
3. **Bulut:** Bilişim hizmetlerinin (sunucular, depolama, veri tabanları, ağ, yazılım vb.) internet üzerinden sunulmasıdır.

3. TEKNOLOJİK DEĞİŞİMLERİN MUHASEBE MESLEĞİNE YARARLARI

Teknolojik değişimler, muhasebe meslek mensuplarının verimliliğini artırmada, daha fazla bilgi sunmada ve işletmelere daha fazla değer katmada birçok fırsat sunmaktadır. Uzun vadede teknolojik değişimler, insanlar tarafından halihazırda yapılan karar verme görevlerini devralarak daha fazla değişim için fırsatlar doğurmaktadır. Günümüzde yapay zeka sistemleri çok güçlü ve hızlı bir şekilde gelişmektedir. Son derece hassas, yerine konabilen ve bazı durumlarda insan çabalarının çok ötesine geçen çıktılar sağlamaktadır. Teknolojik değişimlerin muhasebe mesleğine yararları üç ana maddede açıklanabilir (ICAEW, 2017). Bunlar:

- **Büyük Veri Hacmi:** İnsanların yapabileceğinden çok daha büyük miktarda verinin işlenmesini sağlamak. Öğrenim için daha güçlü ve etkili bir temel oluşturur.
- **Kompleks ve Değişen Kalıplar:** Verilerde bulunan daha zayıf veya karmaşık kalıplar toplamak. İnsanların belirsiz olarak tanımladığı ortamlarda makinelerin ve genel anlamda otomasyonun daha gelişmiş olduğu gerçeği tekrar karşımıza çıkmaktadır.
- **Tutarlılık:** Yorgunluk veya can sıkıntısı çekme gibi insanî özelliklerden arınmış olmanın verdiği üstün karar verme yeteneği ile daha tutarlı karar verici olmak.

İnsanlar tek başına büyük veri hacimlerini analiz edememektedir. Bu yüzden, büyük veriden anlam kazanmak ve en iyi şekilde

de yararlanmak için özdevimli öğrenme teknikleriyle çalışmaları gerekmektedir. Artan yapay zeka kullanımı, muhasebe meslek mensuplarının veri toplama ve manuel yapılan analizler yerine; daha iyi karar vermelerine odaklanmalarını sağlayacaktır. Ayrıca yapay zeka ile beraber daha etkin yönetim ve iç kontrolün tesisi de mümkün olacaktır (Warren vd., 2015). Özdevimli öğrenim, meslek mensupları için önemli fırsatlar sunmaktadır. Hem kariyerlerine, hem de hizmet verdikleri kuruluşlara sağlayabilecekleri rekabet avantajını artırmak adına meslek mensuplarının mutlak suretle özdevimli öğrenimi benimsemeleri gerekmektedir (Marr, 2017).

4. TEKNOLOJİK DEĞİŞİMLER VE MUHASEBE MESLEĞİ

Teknolojik değişimler ve dönüşümlerin bir kısım diğer meslek gruplarına olduğu gibi muhasebe meslek mensuplarının da icra ettiği işlere bir tehdit oluşturacağına dair literatürde geniş bir fikir birliği bulunmaktadır. Ancak bu değişimler etkin bir şekilde kullanıldığı ve meslek mensupları teknolojiyi daha sık kullanabilmeye başladığında tehdit olmaktan daha çok fayda sağlayacaktır. Mesleki çalışmaların yazılımlar tarafından yapılması, bir kısım meslek mensubunun değişimi kabul etmeleri için zor görünmektedir. Bakıldığı zaman, sürekli aynı, tekrar eden ve doğal olarak zaman alıcı görevleri yapmak için yazılım kullanmak daha akılcı ve çok maliyet odaklı olacaktır. Sağlam yapılandırılmış bir yapay zeka sistemi muhasebe hatalarını ortadan kaldırabilir ve böylece meslek mensuplarının üzerindeki sorumluluğu azaltarak daha fazla danışmanlık için kendilerine zaman yaratarak danışman rolüne geçmeleri sağlanabilir (Jones vd., 1993).

Ayrıca, sadece teknoloji kullanımının bazı kısıtlarından dolayı tam olarak insan faktörünün yerine geçememektedir ve insanlara ihtiyaç duyulmaktadır (Shimamoto, 2018). Çünkü;

1. Yapay zeka ahlaki sınırları aşabilir ve yasal sınırlarla karşılaşabilir. Örneğin, bir dolandırıcılık tespiti sırasında karşı tarafın özel e-postalarını taraması sonucu özellikle günümüzde ülkemizde de önem kazanan kişisel verilerin korunmasına dair çıkartılan kanunlarla ters düşebilir.
2. Gerekli sayıda veri miktarının olması gerekmektedir. Ayrıca verilerin kalitesi de önem taşımaktadır. Tüm problemler için özdevimli öğrenimi sağlayacak doğru ve çok veriye sahip olmama durumları olabilir.
3. Her problem özdevimli öğrenim yaklaşımı için uygun olmayabilir. Örneğin, problem hakkında tekrarlanabilirlik derecesi olması gerekmektedir. Böylece model öğrenmeyi genelleştirebilir ve diğer durumlara uygulayabilir. Ancak, emsalsiz veya yeni sorular için yetersiz kalabilecektir.
4. Özdevimli öğrenim modellerinin çıktıları matematiksel hesaplamalara dayalı tahminler veya önerileri içermektedir. Tüm problemler bu şekilde çözülemeyebilir. Etik hususların da kararlara dahil edilmesi gerekebilir ve de olayın temelindeki sebebi bulmak için daha derin analiz gerekebilir.

5. TEKNOLOJİNİN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Teknolojik değişimlerin, yakın gelecekte çeşitli meslek gruplarına tehdit unsuru olacağı ihtimali literatürde geniş yer bulmak-

tadır. Muhasebe meslek mensupları için de belirgin değişimler beklenmektedir (Botha, 2017; Su, 2018; Krahel & Titera, 2015).

- *Doğru becerilere sahip olmak:* Muhasebe bilgisine sahip olmanın yanı sıra özdevimli öğrenmede teknik uzmanlığa sahip olmak. Nedeni ise, teknik becerilerin iş içeriğini derinlemesine kavramasıdır. Yüzeysel bir özdevimli öğrenim bilgisine sahip olmak işin diğer kısımları hakkında yorum yapabilmek için yetersiz kalacaktır.
- *Yeni çalışma alanlarına adapte olmak:* Meslek mensupları, sayısal değerleri güçlü iş bilinci ile birleştirdikleri için veri analitiği ile etkin bir şekilde çalışmaktadırlar. Bu durum yapay zeka ile daha da hızlanacaktır. Ayrıca yeni çalışma alanları da oluşacaktır. Meslek mensuplarının eğitim, test modelleri veya denetleme algoritmalarında yer almaları gerekecektir. Problemleri çerçevelemeye yardımcı olmak için projelere dahil olmaları ve sonuçları iş süreçlerine entegre etmeleri gerekecektir.
- *Yeni düşünce ve davranış biçimlerini benimsemek:* Meslek mensuplarının, özdevimli öğrenim araçlarından en iyi şekilde yararlanabilmeleri için yeni düşünce ve davranış biçimlerini benimsemeleri gerekecektir. Eleştirel düşünce ve iletişim becerilerine daha fazla sahip olmaları gerekecektir.

Bu değişimler için standart belirleyiciler ve düzenleyicilerin aktif katılımı önkoşuldur. Standart belirleyiciler ve düzenleyicilerin yapay zeka anlayışlarını inşa etmeleri ve ilgili riskleri ortaya koymaları gerekmektedir. Bu destek olmadan denetim veya finansal

raporlama gibi alanlarda değişiklik yapmak mümkün olamayacaktır. Ayrıca bu değişimleri şirketlerin de hayata geçirmesi gerekecektir. Bu da şirketlerin bazı zorluklarla karşılaşmalarına neden olacaktır (ICAEW, 2017).

- Özellikle özdevimli öğrenimin giderek iş ve muhasebe yazımlarına entegre hala gelmesinden dolayı çalışanlara ve muhasebecilere bu konu hakkında eğitimlerin verilmesi,
- Derin bilgiye sahip teknik analistlerin işe alınması,
- Belirli iş veya muhasebe problemlerini çözmek için yapay zeka yeteneklerinin bilinçli olarak benimsenmesi,
- Yapay zekaya yatırım yaparak bu alanda birçok ücretsiz ve açık kaynak yazılımı olsa da, yasal veya düzenleyici nedenlerden dolayı kurulmuş yazılım tedarikçilerinin kullanılması gerekebilir. İlgili veri hacimleri göz önüne alındığında, bulut tabanlı olarak erişilse bile önemli donanım ve işlem gücü gerekebilir. Bu yüzden yapay zeka yatırımlarına çok önem verilmelidir.

6. SONUÇ

Günümüz küresel ekonomi sistemi içerisinde muhasebe ve finansal raporlama mesleğinin önemi giderek artmaktadır (Ergüden vd., 2016). Yatırımcıların şirketlerin finansal raporlarına tam güven duyması gerekmektedir. Şirketler ve devletler ise doğru vergi oranlarının ödenmesini sağlamalı ve yönetimler kaynakları nasıl harcayacağına doğru karar vermelidir. Bunlar, muhasebe mesleğinin kalbinde yer alan sorunlardır. Daha akıllı sistemler,

muhasebe mesleğinin çözmeyi amaçladığı temel iş sorunlarına ve hedeflerine kökten farklı yaklaşımlar sağlamaktadır (Hollander vd., 1999).

Özdevimli öğrenim gibi yapay zeka tekniklerinin muhasebe alanında yaygın bir şekilde benimsenmesi şu an için hala erken aşamadır. Geleceğe dair olumlu bir vizyon oluşturmak için muhasebe meslek mensupları, yapay zekanın muhasebe ve işletme sorunlarını, uygulamadaki zorluklarını ve becerilerini akıllı sistemlerle birlikte çalışarak nasıl çözebileceğine dair derin bir anlayış geliştirmelidir.

Muhasebe mesleğinde teknolojiden korkmak yerine ona ayak uydurmanın birçok artı yanı olacaktır. Muhasebe girişlerini kodlamak için özdevimli öğrenim kullanmak, kurallara dayalı yaklaşımların doğruluğunu geliştirmek, süreçlerin daha fazla otomasyonunu sağlamak, suiistimali daha iyi tespit etmek ve gelir tahminleri için özdevimli öğrenime dayalı tahmin modelleri kullanmak muhasebe mesleğinin yararına ve yarını olacaktır. Çalışmaya göre, muhasebe mesleğinin geleceği hem muhasebe meslek mensupları; hem de bilgi teknolojileri konusunda uzmanlığa sahip bireylerin bir araya geleceği veya iki alanda da eğitimli profesyonellerin olduğu bir platformda şekilleneceği artık kesinlik kazanmış bir gerçektir.

7. KAYNAKÇA

Baron, J. (2017). Blockchain, Accounting and Audit: What Accountants Need to Know. Accounting Today. Çevrimiçi

<https://tax.thomsonreuters.com/blog/business/technology/blockchain-accounting-and-audit-what-accountants-need-to-know/#>

Botha, L. (2017). Machine Learning is Disrupting the Accounting Industry. Towards Data Science. Çevrimiçi <https://towardsdatascience.com/machine-learning-is-disrupting-the-accounting-industry-dadca0daed5f>

Ergüden, E., Kaya, C. T., & Sayar, A. Z. (2016) Muhasebe Eğitiminin Yeniden Şekillendirilmesine Bütünsel Bir Bakış, Journal of Accounting, Finance, and Auditing Studies, Vol.2 Issue 1.

Ergüden, A. E., Kaya, C. T., Tanyer, B., & Türkyılmaz, M. (2018). Endüstri 4.0'in Getirdiği Devrimsel Değişimler Işığında Muhasebe Sistemlerinin Yeniden Yapılandırılması. Muhasebe ve Denetime Bakış, Accounting & Auditing Review, 18(54), 139-148.

Evans, D. (2011). The Internet of Things: How the Next Evolution of the Internet is Changing Everything. CISCO white paper, 1(2011), 1-11.

Hollander, A., Denna, E., & Cherrington, J. O. (1999). Accounting, information technology, and business solutions. McGraw-Hill Higher Education.

ICAEW. (2017). Artificial Intelligence and the Future of Accountancy. London, UK. ISBN 978-1-78363-816-1

Jones, T. C., Currie, W. L., & Dugdale, D. (1993). Accounting and technology in Britain and Japan: learning from field research. Management Accounting Research, 4(2), 109-137.

Karajovic, M., Kim, H. M., & Laskowski, M. (2017). Thinking Outside the Block: Projected Phases of Blockchain Integration in the Accounting Industry. doi: 10.2139/ssrn.2984126

Krahel, J. P., & Titera, W. R. (2015). Consequences of Big Data and formalization on accounting and auditing standards. Accounting Horizons, 29(2), 409-422.

Marr, B. (2017). Machine Learning, Artificial Intelligence – and the Future of Accounting. Forbes. Çevrimiçi <https://www.forbes.com/sites/bernardmarr/2017/07/07/machine-learning-artificial-intelligence-and-the-future-of-accounting/#7021fb962dd1>



Shimamoto, D. C. (2018). Why Accountants must Embrace Machine Learning. IFAC. Çevrimiçi <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/technology/discussion/why-accountants-must-embrace-machine-learning#comments>

Su, J. B. (2018). Why Artificial Intelligence is the Future of Accounting Study. Forbes. Çevrimiçi <https://www.forbes.com/sites/jeanbaptiste/2018/01/22/why-artificial-intelligence-is-the-future-of-accounting-study/#2a4389c7337b>

Thomson Reuters. (2001). NetClient CS - Document Management Portal User Guide. https://www.dpvb.com/wp-content/uploads/2011/09/Client_Flow_DPVB.pdf

Warren Jr, J. D., Moffitt, K. C., & Byrnes, P. (2015). How Big Data will Change Accounting. Accounting Horizons, 29(2), 397-407.

Vasarhelyi, M. A., Kogan, A., & Tuttle, B. M. (2015). Big Data in Accounting: An Overview. Accounting Horizons, 29(2), 381-396.

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Oturum Başkanı

- Yeditepe Üniversitesinden Engin Ergüden Hocamıza teşekkür ediyoruz.

İşin danışmanlık boyutunun hangi noktada söz konusu olacağını çok güzel bir şekilde bizlerle paylaştı, teknolojik dönüşümün bu mesleği başka bir noktaya taşıyacağı artık bir gerçek ama bununla uyumlu olmazsak ne tür sorunlar yaşayacağımızı da zaten biliyoruz dolayısıyla çok teşekkür ederiz Hocam.

Şimdi de EY Türkiye Denetim Hizmetleri Şirket Ortağı Sayın Ertan Ayhan'ı konuşmasını yapmak üzere kürsüye davet ediyorum buyurun.

Ertan AYHAN

EY Türkiye Denetim Hizmetleri Şirket Ortağı

- Öncelikle toplantıyı düzenleyen Sayın TÜRMOB yetkililerine hem toplantı için hem de bu nazik davet için teşekkür ederek başlamak istiyorum. Ayrıca siz katılımcılara tekrar hoş geldiniz diyorum. Aslında toplantı kapanmak üzere biraz geç katıldım ben. Ben yaklaşık 31 yıldır denetim yapıyorum. Mesleğe denetçi olarak başladım ve o şekilde devam ettim fakat bu sürenin önemli bir kısmında aynı zamanda çalıştığım firmanın denetimde kaliteden sorumlu, risk yönetiminden sorumlu olarak da görev yaptım bu nedenle ister istemez görevimin bir parçası olarak denetim ve danışmanlık hizmetlerinin entegrasyonu, birlikte nasıl yürümesi konusunda sürekli bir mesai harcadım. Bugün genellikle kendi tecrübelerimden yararlanarak sizlere bu konuda aktarımlarda bulunmak istiyorum.

Yaklaşık hepimizin takip ettiği üzere 2000’li yıllardan itibaren ekonomik durumlar piyasalardaki bir takım olumsuzluklar nedeniyle denetçilerin, denetim firmalarının yaptıkları işler ve aynı zamanda vermiş oldukları danışmanlık hizmetleri konusunda, bunların bir arada nasıl yürüyeceği konusunda özellikle, yürümesi gerektiği mi yoksa aynı anda verilemez mi şeklinde bir takım düzenlemelerle sürekli bir gündem işgal etti. Genelde de hep radikal önlemler alınmaya çalışıldı. En son şundaki gündemimizde, bilmiyorum takip ettiniz mi, dikkatinize geldi mi yaklaşık bir iki yıldır İngiltere kökenli bir gene şirketlerin finansal güçlük içine girmesi ve bu nedenle de birtakım yükümlülüklerini yerine getirememesinden dolayı çıkan tablo ve bu tablo neticesinde de denetçilerin yani denetim mesleğinin yine sorgulanması,

yeniden düzenlenmelere tabi tutulması gibi bir takım gündemler oluyor. En son 2001'deki gelişmelerden sonra denetçi bağımsızlığı çok önemli bir gündem kazandı ve danışmanlık hizmetlerinin kısıtlanması söz konusu oldu. Bu arada ben şahsi görüşümü belirtiyim. Türkiye'deki uygulamaları da birazdan anlatacağım bunlar genellikle hep yerinde uygulamalar bunlara karşı herhangi bir, ben en azından kendi şahsi görüşüm olarak, çok fazla karşı çıkmıyorum ancak şu anda bir gündem var o gündem açıkçası biraz aşırı radikal geliyor bana. Bugün daha çok onun üzerinde konuşmaya çalışacağım. O da şu, biliyorsunuz denetim firmaları aynı anda yalnızca denetim değil birçok disiplini bünyesinde barındırıyorlar ve buna da gene literatürde şu anda 'Çok Alanlı Firma Modeli- Multidisciplinary Firm' şeklinde de bir ad takılmış durumda. Bunlar genellikle denetim, vergi, danışmanlık ve kurumsal finansman hizmetleri olarak dört ana kategoride düzenleniyor ve o şekilde yürütülüyor bu uluslararası firmalarda. Şu anda gündemdeki konu şu: Bir, İngiltere bu arada söylediğim gündem yani Türkiye veya Amerika kökenli bir gelişme değil bu. Denetimde seçenek çok az. Denetim firmalarının sayısı azalmış durumda bu nedenle bunların belki bir takım rekabet yasaları ve benzeri birtakım düzenlemelerle belki bölünmeye yöneltmesi. İki, danışmanlık hizmetlerinin bir bütün olarak denetim firmalarının bünyesinden çıkartılmaya çalışılması. Bugün ciddi bir şekilde bu konuda bir gündem takip ediliyor İngiltere'de.

Bu tür bir uygulama tek başına İngiltere'den çıkarsa dünyada uygulanması yani İngiltere mikrosunda uygulanabilir ama bir anlam kazanabilmesi için muhakkak kıtanın öbür tarafında Amerika'nın da bu işin içine katılması lazım. Yoksa çok uluslu şirketlerin aldıkları hizmetlerin düzenlenmesi ve yönetilmesi imkânsız hale

gelir. Buradaki argüman şu, bu iki disiplin daha doğrusu üç disiplin denetim dışındaki disiplinlerin aynı firma bünyesinde olması denetçi bağımsızlığı üzerinde etki yapar. Bunu aslında çözmek mümkün aynen Türkiye uygulamasında olduğu gibi denetçilere yalnızca vergi hizmetlerini aynı anda verme kısıtlaması getirirseniz dolayısıyla bu çekince ortadan kalkabilir.

Firma odaklanması ve kültürü üzerindeki etkileri. Burada da kastedilen de şu eleştiri anlamında; eğer firmalar danışmanlık gibi daha fazla nispeten gelir getiren alanlara yönelirlerse denetim üzerindeki odaklanma, yatırım azalır ve firmanın genel kültürü üzerinde bir takım olumsuz etkiler yapabilir şeklinde. Bu konuda da uluslararası firmaların hepsinin uygulamalarından ben de haberdarım genellikle hep birlikte çalışıyoruz teknik konularda arkadaşlarla. Denetim hizmetlerine yapılan yatırımın ona yapılan odaklanmada bir azalma söz konusu değil. Biz yıllardır, ben 30 yıldır bu işin içindeyim. Denetim hep ön plandadır en azından denetim metodolojisi geliştirme, gelişen teknolojilere ayak uydurma anlamında.

Üçüncü konu da bağımsızlık kuralları ve denetçi rotasyonu. Biliyorsunuz ülkemizde de yedi yıllık bir firma rotasyonu söz konusu aynı zamanda da beş yılda bir ekip rotasyonu söz konusu. Burada kastedilen yine şu; firma sayısı iyice azalmış durumda dolayısıyla yeni bir teklife çıktığınız zaman eğer bir firma o anda bir veya birden fazla danışmanlık hizmeti veriyorsa zaten bir de denetçi var o zaman geriye seçenek olarak son derece az sayı kalıyor şeklinde. Burada da şirketler kendi içinde düzgün bir planlamayla yani hizmet alan taraflar bunu yenebilirler bunun da çözümü mümkün.

Şöyle bir tabloya genel baktığımızda gelirlerin ne kadarı nereden geliyor şeklinde. Denetim ve vergi hala uluslararası firmaların toplamı açıkçası, 2017 yılı gelir dağılımı toplamı %38 ve 34'lük bir yer teşkil ediyor buna karşılık danışmanlık her ne kadar dıştan bakıldığı zaman yine böyle çok büyük, denetçiler hep danışmanlık projeleri yapıyorlar buradan para kazanıyorlar, şeklinde bir izlenim olsa bile rakamlar aslında denetimin yine açık ara önde olduğunu gösteriyor.

Demin bahsetmiştim kısaca hatırlatmakta yarar var. Bugünkü gündem, bugün benim vermeye çalıştığım mesaj aslında Türkiye gündemi değil, uluslararası perspektiften bir konudan bahsetmeye çalışıyorum. Türkiye'de zaten denetim firmalarının denetim yaptıkları yerlerde vergi ve verginin içinde düşünülebilecek hizmetler dışında hizmet vermesi hem kanunda hem de kanuna bağlı olarak çıkan yönetmelikte yasaklanmış durumda. Yedi yıl bittikten sonra tekrar başka roller üstlenebiliyorsunuz. Denetim firmaları, Türkiye özelinden bahsediyorum şu anda, denetim yapmadıkları bir müşteride danışmanlık hizmeti verdikleri zaman genellikle çalışmanın sahipliği konusunda son derece dikkatli davranmak zorundalar. Şirketin yani danışmanlık alan tarafın projenin içinde olması lazım. Bugün aramızda özel sektör yetkilileri, temsilcileri de var onlar da bilfiil bu konuda beraber çalıştığımızdan bilirler. Önemli kararları muhakkak yine danışmanlık alan şirket vermeli. Siz ne kadar anlatsanız da bir takım tecrübenize dayanarak bir takım fikirler verseniz de nihai karar alıcı hep danışmanlık alan taraf olacak. Yine projenin sağlıklı yürümesi açısından muhakkak konuyla çok alakalı bir şirket yetkilisinin projenin içinde yer alması lazım ki ne olup bitiyor bunu takip etmek açısından. Yine müşteri tarafın, danışmanlık alan tarafın, sonuçlarını ve yeterliği-

ni, yapılan çalışmanın yeterliliğini hep son derece kontrol altında tutması lazım yoksa çalışma birden bire başka bir tarafa gidebilir. Müşteriyle yapılan iş arasında bir beklenti uçurumu oluşması söz konusu olabilir. Yine danışman tarafın vereceği tavsiyelerin hangilerinin uygulanıp hangilerinin uygulanmayacağı konusunda şirket tabii ki en iyi karar verici durumda olacaktır. Kendi durumunu en iyi bilen kendi yararına olan çalışmalara yönlendirme açısından. Yine sonuç olarak müşteri denetimi proje çalışmalarının sorumluluğunu üstlenmeli ve karar verici aksiyonlarda olmak durumunda. Kısaca denetim firmalarının tabi büyük boyutlu uluslararası firmalardan bahsediyorum verdikleri hizmet skalasına şöyle bir baktığınız zaman bağımsız denetimin altında zaten belli ne yaptığımız az çok belli derken hepimiz meslek mensubu olarak daha fazla iç içeyiz, kendi yaptığımız işler zaten bunlar. Bir güvence verme, bağımsız denetim hizmetleri, muhasebe mevzuatına uyum konusunda bir raporlama, bu şirketle müşteri arasında ortaklaşa belirlenecek bir kapsam dâhilinde yapılacaktır.

Son 10 yılın gündemini oluşturan konulardan bir tanesi sürdürülebilirlik ve iklim değişikliği konusundaki yine güvence hizmetleri, burada danışmanlıktan bahsetmiyorum. Şirketlerin hazırlamış oldukları bir takım raporlamaların tekrar denetim teknikleri kullanılarak incelenmesi ve bu konuda rapor verilmesi konusu. Finansal muhasebe danışmanlık hizmetleri, yeni gelen muhasebe standartları konusunda danışmanlık verilmesi şeklinde tabloların denetimi, usulstüzlük incelemesi ve uyumsuzluk danışmanlığı yani forensic dediğimiz adli muhasebe dediğimiz konular. Türkiye’de son 10- 15 yılın en fazla gelişen iş kollarından bir tanesi açıkçası. En azından biz firma olarak bu konudaki taleplere cevap vermekte zorlanıyoruz. Maalesef ülkemizin bir gerçeği, finansal tablolar-



da veya finansal tablolara ulaşmamış bile olsa çeşitli konularda usulsüzlükler ve buna yönelik hizmetler. Bunlar üzerinden tek tek gitmeyeceğim zaten bunlar web sitelerinde duyurulmuş durumda.

Kurumsal finansman hizmetleri şuanda yine çok gündemde maalesef istenilen seviyede değil henüz beklediğimiz işte o sermaye akımları tekrar beklediğimiz ölçüde başlamamış durumda. Umarım yakın gelecekte başlar, yaşadığımız sıkıntıların en azından bir kısmına çare olabilecek konulardan bir tanesi her türlü sermaye hareketi, şirket satın almaları konusunda danışmanlık vermek.

Yine bizim danışmanlık diye genel olarak tarif ettiğimiz, işin içinde robota dayalı otomasyonlardan tutun kârlılık artırma projeleri, stratejik danışmanlık konuları gibi çok geniş bir yelpaze ve yine vergi konuları. Bu dört başlık altında yürüyor. Benim kendi gözlemimi size ifade edeyim. Bu hizmetlerin bazıları tamamen piyasa tarafının yani sizlerin de hizmet verdiğiniz şirketler tarafının talepleri üzerine oluşuyor. Ben şirkete girdiğimde o iş kolu yoktu henüz çalıştığım ofiste şöyle talepler geliyordu; siz çok kişiyle görüşüyorsunuz, çok taraflı ilişki içerisindeyiz, bize bir mali işler müdürü lazım bunu da siz bulun şeklinde. Yabancı bir şirket diyelim Türkiye'ye geldi. Bu konuda bir operasyona başlıyor. Bu tür taleplerden bir insan kaynakları danışma işi doğdu. Baya da geniş bir iş kolu haline geldi. O 'headhunter' dediğimiz konu da danışmanlık firmaları, denetim firmaları da görev yapmaya başladılar. Tamamen piyasa koşulları bizi itelediği için yoksa özel uzun araştırmalar sonucunda buradan bir iş çıkar şeklinde de değil. Genellikle hep böyle oluyor, örneğin gümrük danışmanlığı; yaklaşık 5-6 sene önce bizim vergi bölümümüzde böyle bir hizmet dalı

yoktu fakat ihtiyaç üzerine tabi şimdilerde eminim o ihtiyaç daha da artabilir, bu tariflerin gümrük vergilerinin ticaret savaşlarının yine maalesef dünya gündemine oturmasıyla, bunlar hep piyasa taleplere karşılık verme üzerine ortaya çıkan hizmetler.

Şimdi bu tabloda şunu göstermeye çalışıyorum daha doğru-su şöyle bir toparlama yapayım, bir denetim firmasında bugün yaklaşık diyelim 1000-1500 saatin üzerinde denetimi layıkıyla gerçekleştirebilmek için yalnızca klasik muhasebeci, mali müşavir, denetçi yetkinlikleri, teknolojiyi kullanmak yetmiyor. Neden yetmiyor, çünkü gelişmiş büyükçe çaplı bir şirketin bilançosunu şöyle bir dikkatinize getirirseniz, kafamızda canlandırırız, bu bilançonun en az yarısı muhasebe kayıtlarından doğrudan alınan ve raporlanan rakamlar değil arkadaşlar. Bunlar nedir işte bir tahmine dayalı çalışmalar. Sabah bahsedildi, gelir standardı konusu gündeme geldi çok yoğun bir analiz gerektiriyor tahmine dayanıyor. Kıdem tazminatı hesaplamaları, eskisi gibi benim mesleğe girdiğim zamanlardaki gibi değil. 15 kişi çalışıyorduk bunları son maaşıyla çarp, taban limitinin altındaysa tamam, üstündeyse ona göre hesaplama yap. Yoğun bir aktüer çalışma gerekiyor. Biz o denetimde 1000 saat harcıyorsak denetlenen şirket yine bir proje yaptırarak bir aktüerden bunların muhasebe standartlarına uygun hale getirilmiş, UFRS'ye uygun hale getirilmiş halini buluyor. Sonra bizlerin bünyesinde çalışan aktüer arkadaşlar devreye girerek yapılan çalışmayı bu defa çapraz bir kontrole tabi tutuyorlar.

Bir gayrimenkul yatırım ortaklığı düşünün Türkiye'de çok yoğun bir şekilde çalışan bir sektör biliyorsunuz borsada da çok önemli bir yere sahip, borsaya kote şirketler açısından. Bunların bilançosundaki gayrimenkullerin her sene bir yeniden değerlemeye

tabi tutulması lazım, rayiç bedelleri üzerinden. Ne yapıyor şirket, gidiyor bunu bir denetime, bir danışman firmaya, bir değerlendirme firmasına yaptırıyor SPK tarafından akredite olmuş, onay almış bir firmaya. Şirket bu rakamı alıyor, bilançosunu da güncelliyor fakat iş orda bitmiyor bizim denetçi olarak görevimiz bu yapılan çalışmanın uzman kullanımını standardı işte demin de bahsetti sayın hocam gereğince incelenmesi lazım. Bir, yapan kişi yeterince bu konuya vakıf mıdır? Gerekli eğitimleri almış mı, gerekli sertifikasyonlara tabi mi? Uluslararası standartlara göre uygun bir metotla mı bunları değerledi şeklinde. TFRS 9 bu sıralar yine çok duyduğumuz bir kısaltma, finansal araçlar bugün özellikle finans sektöründe, bankalarda çok kritik bir konu çünkü bu konudaki kararlar doğrudan kârı etkiliyor. Bir menkul kıymetin nerede yer alacağına dair olması.

Türev araçlar ve bu türev araçların bilançoya yansımaları. Dün benim e-mailime gelen bankadan bir tanıtım, promosyon. Enflasyona endeksli bir mevduat işte diyor ki, önümüzdeki üç ay içerisinde enflasyon şöyle olursa, alacağınız faiz şudur. Şöyle olursa böyle olur. Bunu satması kolay pazarlama departmanı açısından ancak bunun bilançoya çok önemli bir yansımaları var. Bir türev araçtır ve bu türevin hani böyle klasik bir muhasebecinin ben buna bir kayıt keseyim işte borç, türev araç, alacak kâr-zarar şeklinde bir kayda dayanmıyor çok yoğun bir sistem, bir analiz, tahminlere dayalı bir enflasyon tahmini yapacaksınız buradan gelen rakamları iskonto edeceksiniz ve bilançoya yansıyacak çok örnek verebilirim, işte maden mühendisleri diyoruz mesela. Nerede kullanıyoruz maden mühendisini? Çimento şirketi denetleniyor, çimento sektöründe, o sektörle alakadar olmuş olan meslektaşlarımız bilirler. Maden sahalarının, içindeki maden bittikten sonra eski haline kavuştu-

rulması söz konusu, yasal bir zorunluluk. Dolayısıyla bilançolarda ne ihtiyacı var bu konuda bir uzman ayrılması lazım yani siz o madeni kazıp içinden kalker taşını çıkarttıkça bir yandan da o maden sahasını eski hale getirmelisiniz dolayısıyla burada da yine bir uzmanlık gerekiyor. Şirketin yaptığı çalışmaların muhakkak bir işin ehli kişi tarafından yapılması gerekiyor, dolayısıyla da tabloya baktığınız zaman işte 50.000 saatlik uluslararası bir firmanın denetiminde denetçiler yani CPA'ler, SMMM'ler 42.000 saat harcarken diğer uzmanlar 10.000 saat harcıyorlar bu konularda. İşte bir ilaç sektöründeki bunlar hep fiili rakamlar yani gerçek vakalardan alınmıştır. Toplamda 45.000 saat süren bir denetimi 27.000 saati denetçiler tarafından diğer 18.000 saati diğer uzmanlar. Bu uzmanlar vergici olabilir işte hazine dediğimiz uzmanlar, emeklilik konusunda yani aktüerler, değerlendirme uzmanları ki en fazla zaman yine değerlendirme uzmanları tarafından harcanıyor işte gayrimenkul değerlemesi olsun, türev değerlemesi olsun, şüpheli alacak karşılığı, TFRS 9 vs. yine diğer risk güvencesi sağlayan uzmanlıklar. Şöyle bir toparlamaya çalışırsak aktüerler, emeklilik planları, kıdem ve ihbar tazminatlarının hesaplanması konusunda görev yapıyorlar. Burada kastettiğim firmaların bünyesinde bizlerin denetim firmalarının bünyesinde bulunan uzmanlıklar bunlar zaten, denetlenen finansal tablo hazırlayan taraf bu uzmanlıkları kendi içinde ya bulundurmamak zorunda ya da piyasadan bir dış hizmet alımı şeklinde alabilir. Ancak 20.000 saat-30.000 saatlik ve bunun üzerinde bir denetim yaptığımız zaman bütün bu uzmanlar olmadan denetimin bir tek mali müşavirler tarafından yapılması söz konusu değil. Geçen hafta bir uluslararası toplantıda yine benzer tecrübe aynı yaş grubundan başka bir ortakla konuşuyordum başka bir ofisten, şu ortak kanaate vardık; eskiden bilançolarda bu kadar rayiç değerler falan olmadığı zaman dene-

tim bizler tarafından yapılıyordu ama giderek konu denetçilerin daha fazla sanki koordinasyon rolü gibi oluyor çünkü bu tablodan da anlaşıldığı üzere birçok konuda muhasebe dışındaki bir takım uzmanlıklara dayanmak zorundasınız. Avukatlara, mühendislere, finansal uzmanlara, türev uzmanlarına vs. gittikçe bir koordinasyon halinde ama bir yandan da tabii bütün sorumluluk yine denetim ekibinin üzerinde. Kurumsal finans uzmanları, bir şirket satın aldınız vergi usul kanuna göre nispeten kolay kayıtlı değerler üzerinden bilançoya koyuyoruz şirkete konsolide ederken ancak UFRS'ye göre konsolidasyon yapıyorsak bütün rakamların alınan değerlerinin hep rayiç bedel üzerinden bir değerlendirme yaptırılması lazım. Müşteri şirketinin yaptığı bu değerlemeyi de denetleyen şirketin bünyesindeki uzmanların bakıp inceleyip bu konuda güvence vermesi lazım, güvenciyi bu şekilde veriyoruz. Adli muhasebe uzmanları, forensic dediğimiz işte konular, bilgi teknoloji uzmanları çok önemli bugün mevzuatımızda yaklaşık 2002-2003 yıllarından itibaren yani o dönemki finansal çalkantılardan sonra banka çalkantısı diyelim krizi diyelim, gündemimize gelen bir konu var; bankaların bilançoları denetlenmekle kalmıyor aynı zamanda da bilgi teknolojileri belli aralıklarla denetime tabi oluyor dolayısıyla bugün bir banka denetimini yapabilmemiz için hem finansal tablodaki dahili kontrollerin güvencesi açısından yani acaba bu finansal tablo doğru bilgi yönetiyor mu bunu mutabakatlara göndererek halledemiyorsunuz çünkü sayılar büyük, yani örneğin 2 milyon tane mevduat hesabının olduğu bir banka bilançosunu mutabakat mektuplarıyla denetlemek buradan istatistiki anlamda bir güvence sağlamak mümkün değil muhakkak bilgi teknolojileri konusunda detaylı bir inceleme yapılması lazım. Dolayısıyla bugün bir banka denetim ekibine bakarsınız atıyorum 10.000 saatlik bir denetimin belki 2000-3000 saati bilgi

teknoloji uzmanlarının harcadığı rakamlarla oluşuyor. Vergi uzmanlığı hiçbir zaman ölmeyecek bir uzmanlık sonuçta kâr-zarar tablosunun en altında bir de devletin ortaklığı var oradan kendi payını alıyor o payın doğru olarak hesaplanması ne fazla ne eksik verilmesi konusunda da işte vergi uzmanları bu konuya dahil olup bu konuda denetime destek oluyorlar.

Şimdi buradan çok disiplinli denetim modeline gelelim. Eğer İngiltere'nin dediği gibi denetim firmaları yalnızca denetim yapar başkada iş yapamaz dersiniz çok önemli kayıplar olur. Bu nedir; denetçiler ve uzmanlar yani o diğer uzmanlıklar büyük firmalarda denetim firmalarının kalite ve etik standartları çerçevesinde çalışıyorlar yani yaklaşık 150 yıllık bir birikimin sonucunda oluşan bir takım kalite standartlarıyla çalışıyorlar. Dolayısıyla aslında tam tersi yapılan çalışma kendi bünyesinde olduğu için, uzmanlık, bu danışmanlık hizmetlerinin verilmesi bunu sağlıyor. Ortak profesyonel değerler yine bu yıllara dayanan profesyonel değerlerle birlikte doğruluyorlar. Denetimlerin kalite kontrolü ile oluşmuş bir marka ve kurum kültürü üzerine inşa edilmiş çalışmalar, uzmanların, danışmanların aynı çatı altında kolaylıkla erişilebilir olması. Şimdi deminki örneğe bakalım gayrimenkul sektöründe yatırım ortaklık sektöründe bizim diyelim 15 tane denetlediğimiz şirket var. 15 bilançodaki, 15 tane değerlendirme belki de tabii hepsinde birden fazla bütün bunların dışarıdan kaynak alımı yoluyla yapılması mümkün değil, bizim bu çalışmayı yaparken bu uzmanlığa her an erişebiliyor olmamız lazım. Aynı ekibin içinde yer alması lazım ki ancak o zaman bu çalışma layıkıyla yapılabilir.

Bu bahsettiğim bütün bu uzmanlıkların bu konudaki üniversite mezunlarının bir denetim firmasında istihdam edilebilmesi için

yalnızca denetim değil bu arkadaşların işi denetim dışında da danışmanlık hizmetleri veriyor olması lazım. Oradaki tecrübe cazibesi, farklı sektörlerle gidip bu sektörlerden bir takım birikimler alma cazibesi, tercihlerinde çok önemli yer tutuyor eğer siz dersiniz şu şekilde bir denetim firması yalnızca denetim yapacak, danışmanlık hizmeti vermeyecek. Tekrarlıyorum burada bahsettiğim, denetim yaptığı şirketlere danışmanlık hizmeti vermesi değil o, o konuda sıkıntılar, kısıtlamalar var. Burada kastedilen tehdit, denetim firmaları yalnızca denetim yapsın danışmanlığa hiç bulaşmasınlar. O zaman ne oluyor, bizim bu farklı uzmanlıklara farklı beklentilerle tabi olan o kesime bilgi teknoloji uzmanlarına, aktüerlere vs. ulaşmamız mümkün olmayacak çünkü ben onlara şunu demekte zorlanırım sen geleceksin yalnızca denetim yapacaksın ve de tabi yılın sınırlı bir zamanında şubatla hazirana kadar ondan sonra bir ölü dönem. Bu konuda işe istihdam alma konusunda çok büyük zorluklar çıkıyor. Yeni mezun arkadaş bakıyor ben oraya girdiğim zaman tamam denetim yapayım ama bir yandan da denetlemediğim şirketin dışındaki başka şirketlere danışmanlık hizmeti verebileyim şeklinde.

Bu danışman kullanımının ne kadar yaygın olduğunu göstermek adına Amerika'daki halka açık şirketleri düzenleyen PCAOB dediğimiz kuruluşun yaptığı araştırmaya göre denetimlerin yüzde doksanında ortalama 5 uzman kişi çalışıyor, denetim ekibinin büyüklüğüne bağlı olarak ortalama 5 uzman. Bu uzmanlar en az iki farklı alanda hizmet vermiş durumdadır ve hemen hemen tüm örneklerde bu uzmanlar firmanın kendi bünyesindeki uzmanlar. Demin bahsettiğim o kadar yoğun işin arasında bu hizmeti yani gayrimenkul değerlendirme raporunun dahili incelemesini başka bir yere vermeye kalkarsanız bu işle başa çıkmak mümkün de-

ğil. Muhakkak bünyede olması lazım ki biz o çalışmayı kontrol edelim ve güvence alalım şeklinde, bu çalışmada onu vurguluyor ve teyit ediyor. İskoçya Meslek Örgütü ve İngiltere'deki denetimi düzenleyici kurum olan FRC'nin yaptığı bir araştırmaya göre, araştırma sonuçlarından süzülen sonuç, uzmanların sadece denetime destek amacıyla çalıştırılması ve başka hiç iş yapmaması, bir danışmanlık hizmetinde görev almamaları diğer şirketlerde, hem verimlilik açısından sakıncalı firmaların çalışma verimliliği açısından hem de yeni mezunlara cazip bir kariyer imkânı sunmak açısından yeterli olmuyor. Şirket tarafından da incellerseniz konuyu yapılan araştırma sonucu denetim firması seçiminde endüstri uzmanlığının önemi çok büyük ve bu uzmanlığı yalnızca denetim yaparak elde etmek mümkün değil karşı tarafa geçip masanın öbür tarafında bir de danışmanlık hizmetleri vermeli, daha derin bir analiz yapmalı ki buradan aldığı bilgiyi bir sonraki denetiminde yine kullanabilsin. Tekrar vurguluyorum aynı firmaya denetim ve danışmanlık vermekten bahsetmiyorum. Örneğin bir bilgi teknolojisi denetçisi arkadaşımız şubatla mayıs sırasında bilgi teknolojileri konusunda bize hizmet veriyor ve denetim yapıyor geri kalan kısımda da yine finans sektörü veya finans olmayan sektörde danışmanlık hizmetleri yaparak bu bilgisini, tecrübesini daha derinleştiriyor bir sene sonra denetime başladığımız zaman da bu uzmanlığı kullanıyor.

Konular geniş, test etme imkânım olmadı bu slaytların ne kadar sürdüğünü toparlıyorum. Bütün bu çalışmalar, düzenleyici kuruluşlar yani denetim standartları çıkaran kuruluş tarafından ISA 620 standardı ve Amerika diyelim denetim otoritesi tarafından da ilgili standartlarla da hep gözlem, gözetleme altına alınmış durumda yani tek başına kendi halinde bırakılmamış durumda.



Önümüzdeki birkaç yılın gündeminden kısaca bahsetmek istiyorum. Denetim ve danışmanlık nasıl iç içe gidiyor konusunda. Bu sene bankalarımız geçtiler, şirketlerde geçtiler ama bir finans sektörü kadar fazla mesai harcamaları pek mümkün olmadı gibi görünüyor önemli sıkıntılar var TFRS 9 uygulaması açısından da menkul kıymetlerin nereye konduğu bilançoda direk kâr-zararı etkiliyor. Banka bilançolarındaki o sermayeleri doğrudan etkiliyor. Bunları takip ediyoruz. TFRS 15 çok önemli, diyelim bir şirketin 1000 tane iş kontratı var ve bu 1000 tane iş kontratının tek tek incelenip bilançolarda gelir tablosunda gelir ne zaman nasıl tanınacak bunların tespiti söz konusu. Tek başına bir denetçi uzmanlığı ile olmuyor çeşitli disiplinlerin bir araya gelmesi lazım. 16 No.lu standart kiralamalar çok yakın zamanda 2019'da gündemimizde olacak. Yine çok devrimsel değişimler olacak bilançolarda.

Sigorta standardı başlı başına bir konu ve benim gözlemlediğim anladığım bu konuda bir erteleme talebi var sigorta sektörlerinin UFRS Kurumu nezdinde çünkü geçiş biraz zor ve sancılı olacak. Yine son olarak da muhasebe ve denetim de teknoloji kullanımı konusunda çok kısa bir anekdotla bitirmek istiyorum. Ben mesleğe girdiğimde bir yıl boyunca ilk yaptığımız iş mutabakat mektupları göndermekti. Çok büyük bir salonda kutularca, sandıklarca mektuplar, mutabakat mektupları zarflanır, pullanır bunları zarfa koyar gönderirdik. Zaman içinde işte faks, e-mail vs. gündeme geldi. Bugün geldiğimiz nokta da bütün bu mutabakat mektuplarının gönderilmesi bir robot kullanımı sayesinde çok verimli bir şekilde neredeyse 1 saat içinde hallediliyor. Denetlediğiniz mizandan çekiyorsunuz 120 hesabının dökümünü standart mektup örnekleri var seçiminizi yapıyorsunuz, o robot dediğimiz işte büyük bir bilgisayar o, mektupların tek tek kendisi hazırlıyor

ilgili kişilerin hitap isimlerini kullanarak e-mail olarak atıyor. Bu sayede ne oluyor, bizim burada harcadığımız emek daha böyle muhakeme gerektiren konularda daha fazla zaman harcaabiliyoruz acaba bir şey kaçırıyor muyuz şeklinde ve denetim standartlarının bununla başa çıkması veya bunlara yetişmesi de bir zaman alacak onlarda bu şekilde evriliyorlar. Kusura bakmayın eğer aştıysam umarım bu konuda yardımcı olabilmışimdir teşekkürler.

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Oturum Başkanı

- Sayın Ertan Ayhan'a çok teşekkür ediyoruz gerçekten denetim, vergi finansman hepsinin bir araya geçtiği günümüz dünyasının hizmetlerinde danışma ve danışmanlık hizmetlerinin aslında ne kadar önemli bir boyut olduğunu bize aktardı, çok teşekkürler tekrar.

Şimdi de Koç Holding finans koordinatörü Sayın Nevin İmamoğlu İpek'i konuşmasını yapmak üzere kürsüye davet ediyoruz.

Nevin İMAMOĞLU İPEK

Koç Holding Finansman Koordinatörü

- Teşekkür ederim çok nazıksiniz. Merhabalar saygıdeğer hocalarım, değerli meslektaşlarım. Öncelikle hepinize bu sabırla beklediğiniz için teşekkür ediyorum. Bakıyorum, 20. Muhasebe Kongresinde TÜRMOB'un yirminci kere yaptığı başarılı kongrede son gününde son oturumda son konuşmacı olarak sizlere kendi

tecrübelerimi aktarmaya çalışacağım. Muhasebe mesleği hepimizin içinde olduğu ve ancak içine girdiğinde kendi ruhunu yakalayabildiğimiz bir meslek. Ben üniversitede Siyasal mezunuyum, 1993 yılında mezun oldum. En çok sevdiğim derslerden birisi muhasebeydi hakikaten çok severek okuduğum bir dersti. Niye seviyordum, sanırım o içindeki dengeden dolayı seviyordum. O dengeyi görebildiğimiz için o dengede olduğu sürece bir şeyleri yansıtılabildiğimiz, doğru yaptığımızı anlayabildiğimiz için ve o tarihlerden bu tarihlere, denge o kadar önemliydi ki en küçük bir satırda en küçük bir hata yaptığımızda bütün sonuçlar patır patır gidiyordu. Biz o tarihlerde hep ellerimizle tek tek o sayfaları inceleyerek, tek tek analiz ederek o hatayı bulmaya çalışıyorduk.

Bugünkü konumuz dijitalleşmeyle muhasebe mesleği nereye geldi, nasıl, ne noktada, nereye gidecek? Belki bu mekanik olarak yaptığımız işlemlerden bu yükten bizi bu dijitalleşme kurtaracak ve biz muhasebenin daha özünü daha ruhunu yakalayabileceğiz ve giderek daha düşünsel yönünü ön plana çıkarıp gelecekte bu alanda daha insanların katkısının fazla olacağı alanlara çabamızı artırabileceğiz. Ben bugün sizlere bu yaşadığım serüveni anlatmaya çalışacağım.13 senelik bir SPK tecrübesinden sonra 11 yıldır da özel sektörde Koç Holding’de çalışıyorum. Muhasebeyi nerede nasıl kullandık ve bu veriler bize hangi alanlarda yardımcı oldu, nelere dikkat ettik bunlara değineceğim ve zaman içinde ne gibi gelişimleri, değişimleri yaşadık bunları sizlere aktarmaya çalışacağım ve tahmin ediyorum pek çoğumuzun hafızalarında da anlattıklarım yer bulacak çünkü bu tecrübeleri bizler hepimiz birlikte yaşadık. Şimdi baktığımızda veriler bizde ne gösteriyor muhasebe verileri, finansal veriler bize ne sağlıyor? Bir geçmişe dayalı takım verileri elde ediyoruz, bunlar bize finansal veri ola-

rak karşımıza gelen ve şirketin performansını ölçümlememize yol gösteren yükümlülüklerimiz değerlerimiz neler? Geçmiş verilerimizde hep bunları görüyoruz. Bize geçmişten gelen birikimle şu anda biz neredeyiz, finansal durumumuz nedir, güçlü yönlerimiz, zayıf yönlerimiz, bizi bekleyen yenilikler, tehditler, fırsatlar neler? SWOT analizi yapmamıza el verecek bütün bu geçmişten gelen veri birikimi şu anı görmeyi sağlıyor ve bunun sonucunda ne oluyor? Yine bu verileri kullanarak, bunları önümüzde ışık olarak tutarak bu sefer geleceğimizi tahmin etmeye çalışıyoruz. Bu verileri doğru analiz ederek, doğru yerlerde kullanarak ve doğru verileri elde ederek, bu da bize nerede işimize yarayacak? Sürdürülebilirliğimizi bu verilerle birlikte yaptığımız analizlerle sağlayacağız. Büyümemiz, kârlılığımız hangi alanlara odaklanacak, bu veriler bize yol gösterecek. Tahminlerimiz, stratejik hedeflerimiz, planlamamız bu verilerin desteğiyle olacak ve bunlar ne kadar sağlıklı ve düzgün olursa biz o kadar doğru kararlar alacağız, kaynaklarımızı o kadar etkin dağıtabileceğiz, varlık yönetimimiz, risk yönetimimiz, vergi optimizasyonumuz, finansal kararlarımız o kadar sağlıklı olacak. Bütün bunların sonunda da karar verme sistemlerimizde etkinliği sağlayacağız. Şimdi muhasebe verilerini hepimiz biliyoruz ki her türlü şirketin içerisindeki her türlü karar mekanizmasında esas alınacak olan en temel veri kaynağı. Örneğin risk yönetimi işte son dönemde en çok gündemde olan konulardan birisi kur riskinin yönetilmesi. Bizim verilerimiz, bizim kaynaklarımız ne kadar sağlıklı olursa bu riskin yönetilmesinde kullanacağımız araçlar da o kadar anlamlı olacak ve yapacağımız analizler o kadar doğru olacak. Örneğin bu son günlerin gündemdeki konu döviz sözleşmelerinin TL'ye dönüştürülmesi, çok yeni bir konu. Bunun etkisini eğer ki benim veri tabanım, veri sistemim sağlam ve düzgün verilere sürekli yenilenen güncel ve-

rilere dayanıyor ise çok rahat görebiliyorum. Bu tebliği mesela ilk taslak olarak çıktığında neydi 2 Ocak tarihi itibari ile geçerli olan kurlara göre sözleşmeler dönüşecek. Şimdi bu bizim için bir bilinmez. Bir anda bir değişiklik oluyor ve benim bütün kârlılığım, bütün sözleşmelerimin yapısı her şey değişecek ve beni ne bekliyor? Benim veri tabanım ne kadar sağlamsa, ne kadar hızlı analize elverişli ise bunun etkisini o kadar hızlı ölçebiliyorum. O günkü kuru koyarak bütün sözleşmeleri mi anında tak tak tak bütün etki nedir direk görebiliyorum. Ne oldu, ilk böyle açıklandı ama bu sabah yayınlanan tebliğ de neydi? O, 2 Ocak'tan sonra sözleşme değişiklik tarihine kadar işte olan TÜFE'yi de etkileyeceğiz. Hemen bir veri tabanında tek bir satıra tek bir kuru değiştirerek yine bunu koyarak bütün sözleşmelerimde yer alan veri tabanında bana olan riskini anında görebiliyorum. Bunların hepsi, bu tür kazanımların hepsi bu dijitalleşme sonucunda bizim hayatımıza iş hayatımıza yansıtılabildiğimiz ölçüde bilgi sistemlerimizi bunlara uygun olarak kurgulayabildiğimiz sürece bu gibi değişiklikler direk bizim etkisini görüp ölçebileceğimiz hale geliyor. Buda hepimiz için kolaylık, hepimiz için geleceği yönetmede yani elimizdeki imkânları etkin kullanmada çok önemli bir araç ve bundan yıllar önce de bunları yapamıyorduk. Onun için dijitalleşmeyle, onun için gelişmeyle bizim hayatımızda hakikaten çok ciddi katkılar geldi.

Yine benzer bir şey varlık yönetimi. Ben bir yere yatırım yapacak isem bir alanda yeni bir yatırıma gireceğim zaman, benim iş hayatım nasıl etkilenecek? Senaryo analizlerini o kadar hızlı yapıyoruz ki ama bundan yıllar önce bunu yapamıyorduk. Sisteme çok belli başlı kriterleri, belli başlı varsayımları değiştirdiğimizde hemen bize 8-10 tane senaryo üretebiliyor ve bunlar bizim karar

verme mekanizmalarımızı, insan olarak katkımızı bir adım daha ileriye götürebiliyor. Onun için yani bugünde oturumlarda çok konuşuldu işte muhasebe mesleğini daha mekanik halinden çıkacak ve belki de bilgisayarların eline geçecek bilgisayarlar mı yönetecek? Bilgisayarlar bizim hata yapmamız azaltacak belki bilgisayarlar bizim hatalı veriyi kullanmamız azaltacak ama bizim odağımızı çok daha etkin, çok daha anlamlı alanlarda kullanmamızı sağlayacak diye düşünüyorum.

Şimdi geçmişten bugüne hep birlikte bir yolculuk yapalım isterseniz yani bunları hepimiz birlikte yaşadık, bu değişimleri ben 1993-1994 yılında Sermaye Piyasası Kuruluna girdiğim zaman Excel ve Word henüz yoktu. O zamanlar Lotus 1-2-3 ve Word Star diye çok daha ilkel bir bilgisayar programları vardı. Hesap makineleri vazgeçilmezimizdi ve her şeyi elle hesaplıyorduk. Belki benden çok daha tecrübeli büyüklerimiz daha da eski daha da zor günleri hatırlayacaktır ve ilk bir bilgisayar odası vardı. O bilgisayar odasında 3-4 tane bilgisayar vardı. Bizler sıraya girdik ki gidip işimizi yapabilelim diye. Ayrıca bir de daktilolar vardı. Bizim yazdığımız raporları onlar daktilo ederlerdi ve biz yine sıraya girendik hele de hafızası olan daktilolara sahip olan kişilerin önünde büyük bir grup oluşurdu, çünkü değişiklikler kolay işlenirdi. Ondan sonra büyük bir devrim oldu. Büyük bir vizyon sahibi, geleceği gören ve her zaman minnetle andığımız yeni bir başkanımız dedi ki, bütün uzmanlara bir laptop ve desktop gelecek ve herkes artık kendi işini ve kendi dosyasını kendisi yapacak, raporlarını kendisi yazacak ve biz de ikinci adıma geçtik buradaki bilgisayarda Excel ve Word olayını. Yeni bir çığır açıldı. Excel, olağanüstü bir şeydi, bir devrimdi bizim için. Onunla o kadar çok şey yapmaya başlamıştık ki hakikaten hayatımızı çok kolaylaştı-

mıştı. Proforma tablo falan hazırlıyorduk ki çok olağanüstüydü. Word'de raporlarımızı kendimiz yazmaya başlamıştık ama tabii her yenilik gibi çok büyük tepkiyle karşılandı. O tarihte biz şu tepkileri yaşadık. Bazı uzmanlar ben daktilo muyum diye tepki gösterdiler her yeniliğe olduğu gibi. Daktilolar endişe ettiler, ben işsiz mi kalacağım? Bunların hiçbirisi olmadı bizler raporlarımızı kendimiz yazdığımızda ne kadar daha aktif ve ne kadar daha verimli olduğumu yaşadık. Daktilolar da işsiz kalmadı çok daha farklı alanlarda çok daha verimli, çok daha güzel kullanıldılar. Demek ki değişim, gelişim insanın rolünü yok etmiyor bir şekilde daha iyiye, daha güzele çalışmaya bizi sevk ediyor ve yeni kapılar açılıyor. Şimdi yeni bir halka önümüzde bu da işte network, işte artık makineler bizim yerimize analizleri yapacak, makineler bizim yerimize düşünecek. Onlar bir takım şeyleri yapacak ama bizlerin katkısı hala devam edecek tıpkı o geçişi yaşadığımız gibi ben inanıyorum ki gelecekte de daha fazla artıları insan olarak katacağız.

Bu süreci yaşarken biz neleri dikkate alarak muhasebeden, verilerden karar alıyorduk, hangi risklerle karşı karşıyayım, iş süreçlerinin etkinliğini nasıl artırabileceğim, sorunlarımız hep aynı, yatırım kararları alırken nelere dikkat edeceğim etmeliyim, hangi alanlara odaklanmalıyım, müşteri ve pazar beklentilerini nasıl karşılamalıyım, değişen ve gelişen iş hayatında yeni ihtiyaçlara nasıl cevap verebilirim? Bunlar her dönem karşılaştığımız sorulardı. İlk dönemler bunları kağıt ortamı ile kendimiz ellerimizle yapmaya, bu sorulara cevap bulmaya çalışırken ikinci gelişimi bizler hep birlikte yaşadık. Bilgisayarların hayatımıza girmesiyle onları kullandığımızda nasıl daha iyiye kullanabildiğimizi gördük, üçüncü etapta da eminim gelecekte artificialintelligence

(yapay zeka) da veya Endüstri 5.0 ile bize sağlanacak yeni gelişmelere daha iyi nasıl manage edebileceğimizi hepimiz birlikte yaşayıp göreceğiz diye düşünüyorum.

Yine bir örnek daha anlatmak istiyorum size 2007 yılında Koç Grubuna katıldım. Koç Holding Merkeze geldiğimde pek çok konuda yine Excellerle yine o devrim olarak gördüğümüz SPK'daki 1995'li yıllardaki gelişme artık yetmiyordu, mesela Koç Grubuna geldiğimde de çok ciddi büyük bir konsolidasyon sorunu vardı. Excellerle şirketler bir sürü verileri gönderiyor, 100'ün üzerinde şirketin konsolidasyonundan bahsediyoruz. Bunların bütün dipnot kırılımları, bütün detay dataları ve bunlar Excellerle bir araya gelip oradan kes, oraya yapııştır, oradan link kur, hataya o kadar elverişliydi ki ve orada da büyük bir proje başlatıldı. Orada da biz hyperion sistemini tercih ettik. Başka bir sürü sistemler de var. Biz onun üzerinden otomatik veri akışını, otomatik konsolidasyona yönelik alt yapıyı kurduk ve başarılı bir şekilde çok kısa bir sürede raporlamanın nasıl yapılabileceğini gördük, yaşadık. Bundan sonraki adımlarda belki o süre de uzun kalacak belki anlık olarak biz konsolide verilerimizi görebileceğiz yeni gelecek gelişmelerle belki çok daha hızlı, çok daha değişik senaryo analizlerini, çok daha kısa sürede yapabileceğiz ve bunları biz iş hayatımızda başarılı bir şekilde aktardıktan sonra daha güzel işlere daha ileriye doğru atılacak adımları, daha etkin yapacağımıza inanıyorum.

Bir küçük örnek daha vermek istiyorum, yine bizim yaptığımız projelerden bir tanesi de şirketlerimizin ortaklık yapılarına ilişkindi. Eskiden yine Excellerle, eskiden devrim gördüğümüz Excellerle yaptığımız ortaklık yapılarının takibinde işte bir temettü

politikası olabilir bu, sermaye artırımı politikası olur, şirket birleşmesi bölünmesi, yeni bir işe girilmesi onun ortaklık yapısına göre stratejik kararlar. Bunları da otomize ettiğimizde yine artık tek bir tuşla senaryo analizini ortaklık yapısındaki en küçük bir değişiklik, değişikliklerinin nasıl etkileneceklerini, bütün diğer şirketlerin durumunu takip edebiliyoruz. Mesela yine yeni Türk Ticaret Kanunu ile gelen bir yükümlülüktü işte ortaklık yapısı dolaylı veya doğrudan %5-10 vs. gibi belli eşikleri aşarsa tescil zorunluluğu var. Bu olmazsa da genel kurulu oy kullanamıyor vs. gibi çok ağır yaptırımları var. Bunları biz elle oturup tek tek hesaplayıp da doğuracağı sonucu görmeye çalıştığımızda özellikle dolaylı ortaklık yapısında, bu bizim en azından yarım günümüzü, bir günümüzü alan bir işti şimdiye tek tuşla bunu yapabiliyoruz. Bunun gibi o kadar çok konu var ki hani risk yönetim sistemleri yine şirketlerden akan verilerin merkezde bir araya gelip çok hızlı bir biçimde raporlanabilmesi. Aylık olarak pek çok detay bilgiyi, pek çok detay kriteri ölçebiliyoruz çünkü o veri akışı çok hızlı bir biçimde gelebiliyor, çok hızlı bir biçimde proses ediliyor ve sonuç doğuruyor. Bu artılarla birlikte dijitalleşme hakikaten bizim hayatımızda hem veri kalitesini artırdı hem çok ciddi hız getirdi hem de değişik senaryo çalışmalarına, analizlerine imkân vererek, farklı alanlarda, farklı boyutlarda düşünmeyi ve gelişmeyi bizlere öğretti. Onun için gelecekte de daha artı değer yaratacağını ve daha az kaynak ihtiyacı ile amaçlarımıza daha odaklanarak hayatımızı başarıyla devam ettirebileceğimizi düşünüyoruz.

Şimdi bütün bunlar bize bir veri akışının doğru düzgün yapılmasına dayanan bir şey. Son olarak ben şimdiye kadar tecrübeleri sizlerle paylaşmaya çalıştım. En son slaytımda ise biraz daha teknik bir konuya girip bu verilerin sağlıklı ve devam edebilmesi güven-

liği ile ilgili dzenlemede ne gibi gelişmeler oluyor çok kısa onlara değinmek istiyorum. Kendi gemişimde yine halka açık şirketler üzerine odaklanıp SPK'nın yeni çıkardığı Bilgi Sistemleri Tebliği ile ilgili kısa bir değerlendirmeyi sizlerle paylaşmak istedim. Bu Tebliği ocak ayının başında ıktı. Hem halka açık şirketlere hem de aracı kurumlara ve de diğer sermaye piyasası kurumlarını içeren bir tebliğ. İlk çıktığında bizler çok endişeyle karşıladık tebliği nk hiç daha önce gündemimize gelmeyen birkaç konuyu gündeme getirmişti. Bir kısmı zaten bizlerin gündeminde ve zaten yapmakta olduğumuz konulardı ki nedir bunlar? Bilgi sistemlerinin yönetimi, bilgi sistemlerinin güvenliğinin korunması, risk yönetimi, bilgi sistemleri risk yönetimi, st düzey yönetici yani yönetim kurulu seviyesinde bunların sahiplenilmesi gibi konuları, bizler zaten bu verileri koruma ihtiyacı hissettiğimiz için zaten bunların üzerinde çalışan şirketlerdik ama bize ilk gelen neydi, ilk yeni gelen? Birincil sistem ve ikincil sistem tanımı yapılarak birincil sistemlerin yurtiçinde saklanması zorunluluğu geliyor bu mesela bizi çok endişelendirmişti. şimdilik bir bağımsız denetim yükümlülüğü var. şu gelinen noktada hem bağımsız denetim yükümlülüğü hem de birincil sistemlerin yurtiçinde saklanması konusu ileri bir tarihe ertelendi, şimdilik yapılmadı halka açık şirketler için ama aracı kurumlar ve diğer sermaye piyasası kurumları tıpkı bankalarda yıllar öncesinden yürürlüğe girdiği gibi bu konularda da ykmllklere uymak zorundalar. Bizi zorlayan neydi birincil sistem yurt içinde saklanması konusunda? Yine ben grubumuzun örnek vereceğim o kadar geniş hacimli bir grup ki bunun tanımı nasıl yapılacak bu bizi endişelendirdi, işte kurum kuruluş ve ortaklıkların kanundan ve kanuna ilişkin alt yapı dzenlemelerinden kaynaklanan görevlerini yerine getirmediği için gerekli bilgiler bunların hepsi birinci sistem olarak tanımlanıyor.

Bunu sırf finansal raporlama ile sınırlasak dahi konsolidasyonu-
muza giren şirketlerin büyüklüğünü ve sayısını dikkate aldığımızda özellikle yurtdışı bağlantılarını dikkate aldığımızda bütün bu verilerin yurtiçinde depolanması. Özellikle bugün de anlatıldı pek çok değerli konuşmacının da dile getirdiği gibi bulut sistemlerin geliştiği bir ortamda özellikle uluslararası global anlamda pek çok veri tabanı, pek çok program, pek çok e-mailler olsun, elektronik haberleşme araçları uluslararası bir alanda geliştiği için bunları bizim yurt içinde saklama zorunluluğunda kalmamız bunu nasıl yapacağımız açısından bizleri biraz endişelendirdi. Hali hazırda da bunun tanımı tam olarak yapılmış değil, nelerdir birinci sistem ama şunu biliyoruz ki veriler hakikaten kıymeti her türlü veri, şirket verisi gerçekten kıymetli. Bunların gizliliği ve güvenliği hepimiz için önemli eğer bunun yurt içinde saklanması daha bir artı değer katacaksa buradaki daha güvenli ortamlarda olacaksa hepimiz buna tabii ki çalışacağız ama global anlamda da gelişmeleri göz ardı etmeden tanımlamaların yapılmasını ve de özellikle yurtdışıyla bağlantıları olan, organik bağlantıları olan şirketlerde bu gibi verilerin saklanmasında uluslararası uygulamaların esas alınacağı günlerde hep birlikte güvenliğimizin en üst seviyede sağlanacağı günleri ümit ediyoruz.

Benim söyleyeceklerim bugün için bu kadar. Sizlerle gelişimi biraz paylaşmaya çalıştım, bu gelişimden kopmamamız gerektiğini, dijitalleşmenin bizim hayatımıza geçmişte nasıl ki bilgisayarlara geçişte zorluk yaşadysak şimdi insanların korkusunun, tepkisinin de normal olduğunu ama insanların daha yeni heyecanlara, yeni bakış açılarına yol açacağını, buna imkân sağlayacağını düşünerek bu araçları mümkün olduğunca hayatımıza çekmeye ve bunları yaparken de bilgi güvenliğini en üst düzeyde hep birlikte

tutmayı amaç edineceğimizi, bilgilerinize sunmak istiyorum ve teşekkürler ediyorum.

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Oturum Başkanı

- Sayın Nevin İmamoğlu İpek'e çok teşekkür ediyoruz. Geçmişten bugüne finansal alanda özellikle dijitalleşmenin geçirdiği dönüşümü ve daha nerelere doğru gittiğini bize çok ayrıntılı bir şekilde anlattı. Hem kendisine hem de diğer bütün konuşmacılara çok teşekkürler ediyoruz.

Hem danışmanlık hem mesleğin dönüşümü anlamında bir noktaya gittiğimiz kesin o noktanın da yakalanamaz bir nokta olmadığını düşünüyoruz. Hepimiz teknolojiyi bir şekilde bir yerinden yakalayabiliriz. Ben şöyle bakıyorum, bu salonda telli telefonların olmadığı dönemde evlerden geliyor. Bugün cep telefonu ile yaşıyoruz. Dolayısıyla dönüşümü hepimiz kendimiz içselleştirebildiğimize göre bunu mesleğe aktarmamız da gayet doğal olacaktır. Konuşmanın başında Roma Hukukundan bir sözden bahsetmiştim söz uçar yazı kalır diye şimdi bir de Roma Hukukundan bir anekdotla size veda etmek istiyorum aynı zamanda belki de son oturum olduğu için de küçük bir fıkra gibi olsun. Bir gün Roma İmparatoru Vergilius tuvaletler üzerine vergi koyar, oğlu çok sinirlenir çünkü herkes ona şikâyet etmektedir git babana söyle böyle iş mi olur diye. Babasına gider, baba der, tarihe tuvaletler üzerine vergi alan Roma imparatoru olarak mı geçmek istiyorsun, bu nasıl iş der. O da oğluna döner şöyle der; 'Oğlum para kokmaz!' Dolayısıyla tarihten bugüne vergiler her zaman var



olmuştur. Bir de şu sözü de hatırlayalım değişmeyen tek şey değişimdir. Dolayısıyla da bu dönüşüme ve değişime ayak uyduramayanlardan olmamamız gerekiyor. Tüm meslektaşlarımızın bu konuda duyarlı olduğunu biliyorum.

Son olarak ben de bir teşekkür etmek istiyorum. TÜRMOB yönetim kurulu başkanı nezdinde tüm yönetim kurulu üyelerine ve arı gibi çalıştıklarını bildiğim ve ara ara gördüğünüz tüm TÜRMOB çalışanlarına. Onlar olmasaydı bu kongre emin olun bu şekilde başarılı olmazdı. Onlara çok teşekkür etmemiz gerekiyor. Belki de bir alkışı hak ediyorlar. Son olarak ben de bu şekilde teşekkür etmiş olayım. Soru var mı diyeceğim ama şöyle süremizi çok açtığımız için sorularımızı arada alalım çok teşekkür ederim çok sağ olun.

Oturum Başkanı ve konuşmacılara Teşekkür Belgesi Trabzon Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Ahmet Demir tarafından takdim edildi.

14. PARALEL OTURUM

*HİLE VE YOLSUZLUKLA MÜCADELE:
İYİ ETİK UYGULAMALARI*

Oturum Başkanı

Sakıp ŞEKER

Ankara YMM Oda Başkanı

Konuşmacılar

Ali Kamil UZUN

TİDE Onursal Başkanı

Prof. Dr. Çağnur BALSARI

Dokuz Eylül Üniversitesi

Doç. Dr. Seçil ŞİGALI

Dokuz Eylül Üniversitesi

Dr. Bertan KAYA

Türkiye İç Kontrol Enstitüsü Başkanı



Sakıp ŞEKER

Oturum Başkanı

Oturumumuza hoş geldiniz. Ben önce konuşmacılarımızı tanıtayım Çağnur Hocam, Çağnur Balsarı Profesör, Seçil Şigalı Hocam Doçent, Kamil Uzun TİDE Onursal Başkanı, TİDE'nin açılımını kendisinden biraz sonra olmazsa bekleyelim, İç Denetim Enstitüsü Başkanı Ertan Kaya.

Tabii bu konu gerçekten denetçilerin herhalde hiç karşılaşmak istemedikleri, çok sevimsiz bir konu. Benim en çok korktuğum denetimde hile ve yolsuzlukla ilgili bulgular. Yaşadığım birkaç olay maalesef oldu firmalarda, hâlâ da en çok korktuğum alanlardan biridir. Bir firmayı denetliyorsanız tespit etseniz de problem, tespit edememe riski daha da büyük bir problem. Çok zor bir alan çünkü insanın olduğu yerde bu hile ve yolsuzluk kaçınılmaz maalesef. Tabii bunu üç taraflı görüyorum; birisi çalışanların yaptığı hileler, bu bizi ciddi sıkıntıya sokuyor. Tabii ortakların kendi arasında yaptığı hileler, bir de devlete karşı yapılan özellikle vergi, muhasebe hileleri. Herhalde hocalarım bunları enine boyuna anlatacaklar.

İlk konuşmayı Çağnur Hocama veriyorum, buyurun Hocam.

Prof. Dr. Çağnur BALSARI

Dokuz Eylül Üniversitesi

- Teşekkür ederim Sayın Başkanım. Biz bu çalışmayı Seçil Hocamla birlikte hazırladık ve planladık. O yüzden sunumunu da be-



raber yapalım istedik. Aslında daha büyük ağırlık herhalde Seçil Hocamda. Biz birlikte bir sunum yapacağız, inşallah güzel olur.

Doç. Dr. Seçil ŞİGALI

Dokuz Eylül Üniversitesi

Merhaba. Çağnur Hocamla birlikte Hile ve Yolsuzlukla Mücadelede Muhasebe Mesleğinin Rolü konusunda bir sunum hazırladık. Hocamın dediği gibi bu sunumu da aynı zamanda birlikte gerçekleştireceğiz.

Şimdi sunumun başında hile nedir, yolsuzluk nedir önce tanımlayalım istedik. Öncelikle hile, işletmeyi zarara uğratan bir olgu, burada kasıt unsuru var ve işletmeye ait varlıkları, kaynakları uygunsuz bir şekilde kullanarak haksız kazanç elde etmeyi kast ediyoruz. Yolsuzluk kavramı daha çok aslında kamuyla ilgili bir kavram baktığımız zaman literatürde. Ama zamanla özel sektörde de bu konuda araştırmalar yapılmış ve ana tema olarak yolsuzluk da görevi kötüye kullanmak demek. Rüşvet yoluyla ya da başka yasa dışı menfaatler yoluyla görevi kötüye kullanmaktan bahsediyoruz.

Şimdi burada bizim için asıl önemli olan hilenin çok ağır bir maliyeti var, tabii bu tip maliyetleri ölçmek çok zor ama bu konuda yaygın kabul görmüş diyelim, ACFE Raporuna bakacak olursanız 2018’de Ocak 2016-Ekim 2017 arasında Türkiye’nin de içinde bulunduğu 125 ülkeye bakmışlar ve bu dönem için diyorlar ki yıllık yaklaşık 4 trilyon Amerikan Doları bir kayıp var. Bu kayba aslında uğrayanlar da işletmeler yani bu 4 trilyon Amerikan Doları kayıp işletmelerin kaybı.

Prof. Dr. Çağnur BALSARI

Dokuz Eylül Üniversitesi

-Tabii bu bulunan yalnız, tabii bir de bulunmayan kısmı var.

Doç. Dr. Seçil ŞİGALI

Dokuz Eylül Üniversitesi

- Tabii ortaya çıkan vakalar. Şimdi hilenin ana nedenlerine gelecek olursak, öncelikle kabul edilen bir üçgen var. Öncelikle bir ateş lazım, bu ateşin alevlenebilmesi için yakıt lazım, bir de oksijen lazım. Eğer bu üç unsur bir araya gelirse o zaman hile eylemi meydana gelir diyorlar. Baskı unsuru ne olabilir? Örneğin müşteri kaybetmeme korkusu olabilir. İşinizi kaybetmeme korkusu olabilir. Ya da hedefleriniz vardır, bu hedeflere ulaşamama korkusu olabilir. Bu yeterli değil bir de fırsat lazım. Fırsat ne olabilir? İç kontrol sisteminin yetersizliği olabilir, yönetimin zafiyetleri olabilir. Fırsat da varsa bir haklı gösterme gerekiyor, buna rasyonalizasyon da diyebiliriz yani örneğin işletmeler açısından düşünürsek satın alma departmanında çalışan bir çalışanın işletmeye makine alırken bu üreticilerden bir bedel tahsil etmesi açıktan seçerken bu makine tedarikçisini. Bunu herkes yapıyor ya da işletme için doğru olan bu şekilde bir takım kendi kafasında bunu haklı göstermesine rasyonalizasyon diyorlar. Ama sonra diyorlar ki, baskı olabilir, fırsat olabilir, haklı da gösterebilir ama herkes bunu yapmaz diyorlar. Ve literatürde hilenin üçgenini karo şekline dönüştürüyorlar ve yeni bir boyut ekliyorlar; yetkinlik. Yetkinlik dedikleri aslında olumlu bir şey değil, şunu demek istiyor;

herkes hile yapmaz yani üzerinde çok baskı olabilir, üzerinde bu baskı nedeniyle bir hile yapmak için rahatlıkla fırsat da olabilir, haklı da gösterebilir ama kişilik özellikleri dolayısıyla yine de o insan hile yapmamayı seçebilir. Dolayısıyla bunun aynı zamanda bir yetkinlik boyutu da var diyorlar literatürde.

Prof. Dr. Çağnur BALSARI

Dokuz Eylül Üniversitesi

- Evet, bu literatürün bize verdiği hile ile ilgili kısım. Buna dayanarak 2014'te dünyadaki çok bilinen 6-7 tane büyük işte Enron'dur, WorldCom'dur gibi vakaları inceleyerek nelerin bunlara sebep olduğunu, hangi faktörler etkindir bunlara çalışmışlar. Ve baktığımız zaman bu faktörlere etkisiz yönetim kurulu, kurumsal yönetim ve iç kontrol açıkları, denetçi hataları, muhasebe düzensizlikleri, çarpık ücret sistemi ki bunun üzerinde biraz duracağım, dominant CEO, üst yönetimde etik bakış açısının olmamasını bulmuşlar. Bu yedi faktör varsa yani bunlar hep ortak olarak bu skandallarda ortaya çıkmış. Bunlara baktığımızda aslında o üçgen ya da dörtgene çok güzel bunları oturtabiliyoruz. Etkisiz bir yönetim iç denetimin, iç kontrolün olmadığı bir ortamda evet fırsatlar çok açık, denetçi hatası, muhasebe düzensizlikleri yine aynı şekilde fırsat yaratan faktörler. Çarpık ücret sistemi dediğimizde bugün artık her çalışanın mutlaka performans dayalı bakılıyor ücretine ve burada eğer çok yüksek hedefler konulduysa ister istemez bu bir baskı unsuru oluşturuyor. Ha bu muhasebecinin işi midir diye düşünersek evet, öyle çünkü bu konularda danışmanlık yapmak bizim işimiz aslında. Onun üzerinde de biraz durmamız gerekecek. Dominant CEO zaten kurumsal yönetim ilkeleri bakımından

da hani CEO'nun rolünün şirkette çok net belirlenmesi gerekiyor. Bir kişi çok fazla şirketi sahiplendiğinde her şey benim dediğinde o insanın yolsuzluk yapma olasılığı da tabii ki artıyor.

Biz şimdi bunlardan, bu yedi faktörden aslında dört tanesi direk olarak muhasebeyi ilgilendiren faktörler. Öncelikle ben şu meslek düzensizlikleri ve denetçi hatalarına değinmek istiyorum. Burada bizim TÜRMOB'un Etik Kurulundan da çok herkes var. Onlara da bakarak hani muhasebe düzensizliği ve denetçi hatası dediğimiz şeyler aslında etik kodlara uymamaktan kaynaklanan konular. Eğer biz en azından kodları çok bilmesek bile ilkesel bile baksak hani dürüstlük, mesleki özen bu faktörler yerinde olduğu zaman mutlaka bu problemler çözülebilir diyoruz. Ancak biz bu problemleri mesleki etik kodlarımızla çözebiliriz derken bunu yalnızca kural bazlı düşünmeden hareket etmek zorundayız. Özellikle bu literatürde çok paylaşıyor, ilkesel, bunun ruhunu anlamamız gerekiyor. Ömer Hocam burada, dün konuştuk, O öyle dedi, ruhunu anlamamız lazım bunların çünkü onun gerçekten ruhuna bağlı kalmazsak, her zaman kuralları kendi isteğimiz yöne çekmek mümkün olabiliyor. Ona dikkat etmemiz lazım ama üst tarafa baktarsak aslında orayı ne tetikliyor dediğimizde 1970'lerde Friedman'ın ortaya attığı bir ayrılık tezi var. Bu diyor ki, iş ve ahlaki kararlarımız birbirinden farklıdır. Bir işletmenin ahlaki zorunluluğu yalnızca işte kâr etmektir. Bunun üzerinden gidiyor fakat tabii ki son dönemlerde bu çok eleştiren hani her türlü sağduyuya da aykırı bir şey. Fakat onun öne çıkarttığı kurumsal değer maksimizasyonu aslında bizi çarpık bir ücretlendirme sistemine, çarpık bir performans ölçümlemesine itiyor. Bu herkes için söz konusu. Bu değişmediği sürece insanların üzerinden baskı ve motivasyonunu almadığımız sürece biz bu sorunu yalnızca etik kod uygululu-

yorum diyerek çözemiyoruz. O yüzden buna çok dikkat etmemiz gerekiyor. Baktığımızda mesela Toshiba firması daha 2014 yılında büyük ceza yedi, 1.2 milyar dolar, satışları yüksek gösterdiği için. Soruyorlar CEO'suna, bir de hani Japon'lar çok da aslında ahlaklı etik bir kültürleri var, şey diyor, o kadar yüksek hedefler konmuştu ki bize diyor, yapamadık ve dolayısıyla bunu bu şekilde gerçekleştirebildik. Dolayısıyla biz hedef koyarken öncelikle düşünmemiz gereken şey, bu sürdürülebilir bir hedef mi, doğru yöne götüren bir hedef mi hem şirketi hem ekonomiyi. O mesela yalnızca satışları arttır dediğinizde bir elemana satışın riskini hiç düşünmeden arttırmaya gidiyor çünkü yalnızca ona baktığınızı biliyor. Burada sıkıntılarımız var. Mortgage krizi dediğimiz dünyanın içine girdik ki bugün Türkiye'de de yaşıyoruz bankalarda. Daha önce işte herkese kredi ver, tamam çünkü kredi satmak çok önemli bankacılar için. E o kredilerin riski ne olacak? Bu sefer satışı yapan eleman o riski göz önüne almadan satış yapıyor, en sonunda ne oluyor bütün ekonomi bundan dolayı çok ciddi zarar görmeye başlıyor. Dolayısıyla buradaki problemimiz çarpık bir performans sisteminin olması diye düşünüyorum.

Doç. Dr. Seçil ŞİGALI

Dokuz Eylül Üniversitesi

- Şimdi literatürle Hocamın anlattıklarını bağdaştırmak adına şunu söyleyebiliriz; hile ile mücadelede en etkin araç kurum içerisinde etik bir kültür oluşturulması. Ama etik kültür oluşturması derken bu sadece bir etik kod yaratılması ve bu kodun anlatılması, bu konuda eğitimler düzenlenmesi anlamına gelmiyor. Baş-

langıçta yönetimin bu konuda kararlı olması ve çalışanlara örnek olması ve çalışanlar arasında bir adalet olması ve Hocamın değindiği gibi ulaşılabilir hedefler konulması gerekiyor.

Şimdi biraz daha büyük bir resimden bakacak olursak, yolsuzluk endeksleri var dünyada. Her şeyden önce bu yolsuzluk endeksleri nasıl oluşturuluyor ben onu anlatayım. Bunlar algı endeksleridir yani gerçekleşen olaylardan ziyade bu konunun uzmanlarına soruyorlar ve onların yanıtlarıyla bir algı endeksi oluşturuyorlar. Aslında bu gördüğümüz dünya haritasındaki 180 ülkede olan yolsuzluk olayları değil bunun uzmanlar tarafından nasıl algılandığını anlatıyor bu harita. Bu 180 ülkenin şampiyonu aslında Somali! 180 ülkenin 180'incisi. Kırmızıya doğru gittiği zaman o ülkede daha fazla yolsuzluk var demek, sarı renk açıldığında çok daha az yolsuzluk var demek. Dünyada yolsuzluğun en nadir görüldüğü ülke birinci olan Yeni Zelanda, bunu Avustralya, Kanada ve Norveç, İsveç dediğimiz İskandinav ülkeleri izliyor. Örneğin Amerika'nın notu 75, Kanada'nın 80, not yükselebiliyor bu ülkelerde. Bizim notumuz burada 40, geçen sene 41 imiş, not yükseldikçe yolsuzluğun düştüğü anlamına geliyor. 180 ülke içerisinde geçen sene 75'inci, bu sene de 80'inci sıradayız. Durum bu şekilde.

Şimdi bir rapora daha değinmemiz lazım, biraz önce ACFE Raporundan bahsetmiştim. Bu rapor da yine Türkiye'nin içinde bulunduğu 125 ülke var, bölgelere ayırmışlar. Bizi özellikle Doğu Avrupa ile birlikte aynı bölüme koymuşlar ve demişler ki, hile ve yolsuzlukla mücadelede iyi etik uygulamalar var, bunları sıralamışlar. Bunlar literatürle örtüştüğü için biz orada bunlara yer verdik. Şimdi burada bir takım yüzdeler var, bu şu demek; bu araştırmanın yapıldığı ülkelerde bunlar ne kadar kullanılıyor

araştırmanın kapsamına giren şirketler tarafından? Etik kurallar, finansal tablo denetim ve iç kontrol departmanı, hile ve yolsuzlukla mücadelede dünyada en çok tercih edilen ve literatürde de en çok kabul edilen uygulamalar. Ama bunun dışında ihtar hatları, ihbarcılar için ödüller, sürpriz denetimler, rotasyon gibi diğer uygulamaların biraz daha az yüzde ile ifade edildiğini görüyoruz. Türkiye'nin içinde bulunduğu grupta ise bu yüzdeler daha az yani daha az sürpriz denetim yapılıyor, daha az ödüller var ihbarcılar için ama bu daha az tercih edilen yöntemlerin hile ve yolsuzlukla mücadelede aslında en etkili yöntemler olduğu bulunmuş. Diyorlar ki, eğer sürpriz denetimler uygularsanız %51 oranında işletmelerin kayıplarını azaltıyor ve %54 oranında hile ve suiistimalin hızlı tespit edilebilmesine neden oluyor diyorlar. Genelde mağdur olan işletmelerin de bu önlemleri almadığını söylüyorlar raporda. Şimdi bu Türkiye'nin içinde bulunduğu gruptur, Doğu Avrupa ve Batı Orta Asya ülkeleri olarak bizi bir grupta toplamışlar ve toplamda 86 tane vaka var burada bildirilen. Tabii ki bu çok düşük bir rakam, gerçeklikten çok uzak ama bu raporun kapsamına giren, ortaya çıkartılan bu. Ve bu 86 vakadan bakıyorsunuz Türkiye'den gelen vaka sayısı 13, Rusya'da 15 bu, Romanya'da 11. Size genel bir resim sunabilir tam olarak gerçeği çok az yansıtsa da sıralamalar açısından bizim nerede olduğumuzu gösterecek genel bir resim sunabilir, biz o nedenle bunu sunuma aldık.

Peki, kimler yapıyor bunu? Buna Sayın Oturum Başkanım da değindi, şimdi en çok alt çalışanlar, alt yöneticiler yapıyor aslında. Fakat şöyle bir durum var; bu raporda bir vakanın ortalama işletmeye maliyeti yani ne kadar kayıp yaşandığına bakılmış ve bunu bir alt çalışan yaptığında hileyi, yaklaşık ortalama 28 bin dolar kadar şirket kayba uğruyor. Bu şirketin sahibi veya yöneticisiyse

bu vakalar daha az ya da daha az bulunuyor. Ama işletmenin uğradığı kayıp Türkiye'nin içinde bulunduğu grupta 3 milyon 700 bin dolar şirket başına. Dünyaya baktığımız zaman, dünyada bu rakam 850 bin dolar olduğuna göre bizim ülkemizde eğer yönetim bu işin başındakiler hileye başvurursa o zaman bunun maliyetinin yine kendi işletmeleri için çok ağır olduğu sonucuna varabiliriz.

Şimdi peki, yolsuzluk çeşitleri neler? Oturum Başkanımız buna da değinmişti. %90'ı incelenen vakaların aslında zimmete geçirme; işletme varlıklarının zimmete geçirilmesi. Yine ortalamalara bakarsak bunun bir şirkete maliyeti vaka başına yaklaşık 114 bin dolar. Ama finansal tablo hileleri yüzdesel olarak az gibi görünüyor ama yani vakaların sadece %10'u finansal tablo hilesi en nadir görülen, ne var ki ortalama kayıp çok çok daha yüksek! Yaklaşık 800 bin dolar bir ortalama kaybı var işletmelerin eğer finansal tablo hilesine başvurulursa.

Prof. Dr. Çağnur BALSARI

Dokuz Eylül Üniversitesi

- Tabii finansal tablo hilesi bu kadar önemliyse, bu kadar yüksek maliyetliyse nasıl yapıyorlar? Bunun üç tane ana yöntemi var: Bir tanesi yanlış raporlama, tamamen hani buna etik kod falan bilmeye gerek yok! Yalan, etik olarak zaten kötüdür ve olmaması gereken bir şeydir. Dolayısıyla o çok fazla yapılıyor, özellikle hasılatla hep bunu tartışıyoruz, hasılatın yanlış raporlanması işte Toshiba'nın yaptığı gibi. Bilanço süslemeleri yapılıyor. Bu nedir? Mesela bazı borçları bilanço dışı bırakmak gibi, bilançodaki bazı kalemleri göstermemek gibi bir dipnot atmak gibi. Bununla

ilgili problemler, o da gerçeği saklıyorsunuz, o da aslında bir nevi yalan.

Üçüncüsü ise termometreyi ısıtmak olarak algılandırılıyor literatürde. Aslında burada da ana performans ölçütleri neyse herkesin baktığı yani yönetim kurulu diyorsa ki, ben satışa bakarım, işte brüt kâra bakarım, şuna bakarım! Yalnızca onları yükseltecek şekilde iş yapılmaya çalışılması ve bu çok tehlikeli bir şey. Aslında bu deminki çarpık ücret sistemi ile aynı şeye geliyor. Siz bir işletme olarak neye bakıyorsanız, neye baktığınızı söylüyorsanız işletme tamamen ve yalnızca o göstergelere hedefleniyor. Fakat bunlar yanlış şeylerse ki çoğunlukla tamamen finansal hedefler oluyorlar, o zaman uzun vadeli düşünce kavramını ortadan kaldırıyor, sürdürülebilirlik ortadan kalkıyor. Yalnızca o sene, o rakamı tutturmaya çalışıyor herkes ve esasında bütün problem oradan çıkıyor, bir hedef birlikteliği söz konusu olamıyor kişisel hedefler ve şirket hedefleri arasında. Biz aslında o yüzden, bugün başka oturum da var, entegre raporlamayı ya da sürdürülebilirlik raporlamasını aslında bu yüzden tartışıyoruz. Biz onları da performans ölçütleri içerisine almadığımız sürece kurtulamayacağız hiledir, yolsuzluktur. Çünkü bunlar kısa vadeli düşüncelerin sonuçları oluyor. Dolayısıyla muhasebe mesleği aslında bütün bunların içerisinde önemli bir rol oynuyor ve onun farklı farklı rollere bürünerek muhasebe mesleğini icra edenlerin bu sorunları çözmeleri, bu konuda danışmanlık yapmaları gerekiyor. Sabahki oturumda Melih Hoca orada yok olacak meslekleri falan koymuştu, dikkat ettiniz mi bilmiyorum, fazla değişmeyecek olan grupta danışmanlık vardı. Oraya doğru bizim gitmemiz lazım, bunları önleyici danışmanlık hizmetlerine biraz rol vermemiz gerekiyor.

Doç. Dr. Seçil ŞİGALI

Dokuz Eylül Üniversitesi

- Şimdi bizim sunumu aslında hazırlama amacımız muhasebe mesleğinin rolü yani yolsuzlukla mücadele, hile ile mücadelede muhasebe mesleği ne yapabilir, rolü nedir? O kadar çok rol var ki, hani eğitim verme, akademiye destek verme araştırmalarla standart koyma, kurumsal yönetime destek verme gibi. Ama bunlardan en çok ön plana çıkan, sabah Melih Hocamızın söylediklerini de eğer dinleme fırsatı bulduysanız, şu görüş; muhasebe mesleğinin öncelikle daha saygın hale getirilmesi ve işletmelerin muhasebe meslek mensubunu daha çok dinleyebilmesi gerekiyor. Bunun için diyorlar ki, daha ön planda olun! Ekonomik sorunlarla ilgili, yolsuzlukla ilgili, hile ile ilgili daha çok sizi görsünler, televizyonlarda da, diğer kanallarda da. Mesleğin kökü burada aslında mali müşavirlik yani danışmanlık hocamızın söylediği gibi. Melih Hocamızın sunumunda da danışmanlık bundan sonra bu dijital çağda inovasyonun çok ön planda olduğu, yapay zekanın çok ön planda olduğu çağda belki de bizim mesleğimizi aslında kurtaracak bir araç aynı zamanda mesleğin de kökü bu ve mali müşavirlerin muhasebe mesleğine olan güveni yeniden inşa etmek için kullanmalıyız diyor literatür. Bu çok kabul gören bir görüş tüm literatürde, bunu kullanarak, saygınlığı arttırarak daha sonra hile ile mücadelede müşterilere destek verilmesi.

Şimdi bu konuda IFAC'ın, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun çok fazla çalışması var, çok ciddi bir uğraş içindeler muhasebe mesleğini dünyada tanıtmak için ve muhasebe mesleğinin yolsuzlukla mücadelede önemini anlatmak için. Özellikle G20 ülkelerinin toplantılarına gidiyorlar ve bunu anlatmaya çalışıyorlar,



bu konuda çok fazla raporları var eğer siz de web sitelerini ziyaret ederseniz. Çok özetle onların bu raporlarından bahsetmek gerekirse şöyle bir bulguları var; dünyada işgücü içerisinde muhasebe mesleğinin yüzdesi arttıkça ülkedeki yolsuzluk düşüyor ve eğer bu ülke bir G20 ülkesiyse Türkiye gibi, o zaman üç katı düşüyor. Bunun da nedenini kurumsal yönetim uygulamalarının bu konuda destekleyici olmasına ve G20 ülkelerinde bu uygulamaların daha büyük bir ciddiyetle, düzenlemelerle, kanunlarla ele alınmasına bağlıyorlar.

Kısaca sonuçları da Hocam özetleyecek.

Prof. Dr. Çağnur BALSARI

Dokuz Eylül Üniversitesi

- Sonuçlara baktığımızda hani kısaca toplarsak evet, yolsuzluk, hile ekonomik maliyeti yüksek bir şey! Bunların içerisinde en yüksek maliyetli olan da finansal tablo hileleri, dolayısıyla muhasebe mesleğinin burada bir rolü var, bunu ancak önleyebilirse bu meslek grubu önleyebilir, ekonomiyi de bundan ancak bu meslek grubu kurtarabilir. Burada önemli olan hani etik kodların ötesi diyoruz, biz etik kodları çok tartıştık, daha da tartışmaya devam edeceğiz. Yeniden değişti zaten, onları da tartışacağız ama bunun bir adım ötesine geçmek zorunda olduğumuz aşıkâr. Ben yalnızca işimi etik kodlara bağlı olarak yapıyorum, yeterli bir şey değil. Bunu yayacak şekilde hareket etmek gerekiyor. Ekonomide etik kültürün oluşabilmesi için öncelikle doğru hedef, doğru motivasyon! Bunun için biz danışmanlık vermek durumundayız müşterilerimize ya da bir şirkette çalışıyorsak o şirketteki yöneticilere bu

yapılmak durumunda. Şirket değeri maksimizasyonundan sürdürülebilir büyümeye ve tüm paydaşlar için doğru olanın yapılmasına, hedefleri buna göre yazmaya çalışmak zorundayız. Doğru finansal danışmanlık vermek durumundayız, kısa vadeli değil. Bir tek 'bunu yaparsak şu gösterge artar' değil, o göstergenin 10 yıl sonra da ne olacağı bizim için önemli, nasıl bir yolda gideceği. O yüzden ekonominin geleceğini güvence altına alma görevi zaten literatürde gatekeeper diye bir şey kullanılıyor muhasebeciler için çok özel olarak. Güvence altına alma görevi bu meslek grubunda ve bunu robotlar yapamaz, o yüzden rahatız. Melih Hocaya gönderme yaparsak... Bunu ancak gerçekten bizlerin yapabileceğini düşünüyoruz. Çok teşekkür ediyoruz.

Sakıp ŞEKER

Oturum Başkanı

- Teşekkür ediyoruz, zamanı çok iyi kullandınız, sağ olun. Tabii yolsuzluk ve hilenin esas nedenlerinden birisi kontrol açıklarıdır. İki iç kontrol konusunda uzman olan arkadaşlarımız bunları açıklayacak ama ben bir iki söz söylemek istiyorum yaşanmışlıklarla ilgili.

Değerli arkadaşlar, benim gördüğüm, yaşadığım denetimlerde yolsuzlukların veya hilelerin muhasebe hilelerinden daha ziyade yolsuzluk, işletmeye karşı yolsuzluk sadece kamuya karşı değil. Birincisi, bizde küçük ve orta ölçekli işletmelerde ateşle barutu bir araya koymak var. Genellikle küçük işletmelerde muhasebeci ile finansman aynı kişide birleşiyor. Para ile muhasebeyi bir araya koyarsanız burada ne kadar yüksek ahlak sahibi kişi filan da dese-



niz, ahlak da deseniz bir kere bataklığı kendiliğinden hazırlamış oluyorsunuz. Hele bir de işin içinde ücret sisteminde de kişileri eğer ikna edememişseniz herkes kendine bir haklılık yaratacaktır, birinci mesele buradan kaynaklanıyor.

İkinci bir konu, bizde kayıt dışı işlemlerin olduğu işletmelerde kontrol sistemini kurmanız zaten yeterince mümkün olmadığı için kayıt dışı işlemleri olan işletmelerde de yolsuzluk ve hilenin veya şirketten para götürmenin diyelim, çalmanın unsurlarından birisi de kayıt dışı işlemler. Öyle zannediyorum ki, bugünkü hani bütün oturumlarda konuştuğumuz dijital muhasebeye geçtiğimiz zaman eğer tabii ki bütün kayıt dışılığı da kavrayabilirsek ve sistemleri bankacılık sistemleriyle de entegre edebilirsek hasılat ve tahsilatları, bunların sayısının azalacağını tahmin etmek gerekir. Ben bu konuda tabii hiç kayıt dışı olmayan işletmelerde de maaşef bu yolsuzlukların olduğuna da şahit oldum. Orada da özellikle Hocam söylemedi ama kendini şirketin bir adamı gibi olup mesela beş yıl boyunca hiç izne ayrılmayan bir muhasebe müdürünün sonunda şirketi 3-4 milyon dolar kayba uğrattığına şahit oldum. Dolayısıyla herhalde bunu belirtmem lazım, şirkette izin kullanmayan bir personel varsa bundan bir kere şüphelenmeniz gerekir. Firmalar genelde izin kullanmayan personeli daha üstün tutarlar oysa muhakkak herkesin bir izne gitmesini temin etmek gerek işletmelerde. Bunu özellikle muhasebe ve finans tarafındaki kişilerin bir 15 gün şirket dışında kalıp onun yokluğunda bir başkasının orayı yürütmesi temin etmenizi özellikle burada altını çizmek istiyorum çok önemli bir konu, bunu firma yöneticileriyle de paylaşmak lazım. Bir gün her işletmenin başına bir yolsuzluk, bir problem gelebilir.

Evet, şimdi Kamil Hocama söz veriyoruz. 20 dakika Hocam süreniz.

Ali Kamil UZUN

TİDE Onursal Başkanı

- Meslek ailemizin değerli mensupları sizlerle birlikte olmaktan dolayı memnuniyetimi ifade ediyorum ve bizleri bir araya getiren, böyle güzel bir organizasyonla bizleri bir araya getiren TÜRMOB'a da kurucusu olduğum Türkiye İç Denetim Enstitüsü adına da teşekkür ediyorum. Aslında bugün, bu iki gündür üzerinde birlikte mesai harcadığımız dijitalleşme ve mesleğe etkileri konusu aslında mesleğin geleceğe ortak olmak için yarına hazır olma çabasını ifade ediyor.

Şimdi tabii dünden beri meslek nasıl etkilenecek, yok mu olacak, var mı olacak diye bir yandan kaygılar bir yandan da var olma adına umutlar besliyoruz. Fakat bizim oturum konumuz hile ve yolsuzlukla mücadele, aslında insanoğlu var oldukça var olacak bir konu. Yani demek ki bununla ilgi alanı bu yönde, uzmanlığı bu yönde olan meslek mensupları için de devam edecek bir mesleki faaliyet. Çünkü hani bu insanlığın varlığıyla birlikte ortaya çıkmış bir konu, şimdi Ömer Hocam burada kulaklarını çınlatalım, O ilk muhasebeciyi Adem olarak ifade eder. Ben de ilk hile ve suiistimali yapanı Havva olarak ortaya koyuyorum ve O'nun işbirlikçisi de Adem! Yani onun için bu Adem ile Havva'dan gelen bir konu ve çok kemirgen bir konu. Ve hem işletmelere hem de o işletmede bu işe neden olan insanları da yakan bir konu. Yine Sayın Oturum Başkanı 'ateşle barut' dedi, işte ateşle barut

Adem ile Havva'dan başlıyor. Hani tanrı onlara her şeyi vermiş ama bazı yasaklar getirmiş ama ateşle barut bir araya gelince o zaman da böyle iç kontroldü veya işte bu tür hile ve suiistimalle mücadele gibi yaklaşımlar söz konusu olmayınca o günden beri insanoğlu varlığından ve var oldukça da devam edecek bir konudan söz ediyoruz.

Şimdi bu açıdan da hani kemirgen bir konu dedik işletmeler için ve bu konuya muhatap olanlar açısından, proaktif olmak gerekiyor yani bu bir mücadele süreci hile ve yolsuzlukla mücadele etmek. Aslında insanlığın var olduğu, insanlığın var olduğu her alan için geçerli. Ama ben bugün sizlerle paylaşacağım konuşmamın kapsamını iş ve meslek dünyası çerçevesinde konumuz gereği, ilgi alanımız gereği onunla sınırlı tutacağım ve bu alanda, hile ve yolsuzlukla mücadele etmek alanında neler yapabiliriz? Bir kere her şeyden önce neden mücadele etmeliyiz, nasıl mücadele etmeliyiz ve bu mücadele demek bir programlı yani proaktif olmayı gerektiriyor. Bunu nasıl oluşturacağız, dikkate alınması gereken hususlar neler, kritik başarı faktörleri neler? Bir de iyi etik uygulamaların paylaşılmasından örnekler vermeye çalışıp bu şekilde de sunumumu tamamlamaya çalışacağım.

Şimdi hile ve yolsuzlukla mücadele neden önemli? İş ve meslek dünyası olarak bu işi sınırlandırdığımızda aslında hilenin veya yolsuzluğun iş dünyası açısından var olmasının yarattığı sonuçların başında haksız rekabet geliyor, çünkü haksız rekabete yol açıyor, hileye ve suiistimale neden olanlar. Yatırımcı güveni azalıyor, sarsılıyor. Toplumun iş dünyasına olan güveni azalıyor ve her şeyden önce hukuk devletinin zayıflatılması yani demek ki iş dünyası ve paydaşları açısından hile ve yolsuzluk bu tür çok

önemli yani kemirgen dememin nedeni de bu, bu tür etkileri var. Bunun için de mücadele önemli. Peki, meslek dünyası olarak, meslek mensupları ve meslek örgütleri olarak bizi hangi açıdan ilgilendiriyor? Bir kere biz kamu yararı için çalışan bir meslek grubuyuz, meslek örgütümüz de bu anlamda bu işin bu konuda gerekli düzenlemelerin ve örgütlenmenin işlevsel temsilcisi. Ve her şeyden önce mesleğimiz güven ve güvenilirlik oluşturulması üzerine var olan bir meslek. Çünkü bir muhasebe meslek mensubu olarak, bir denetçi olarak biz aynı zamanda güvenin, güvenilirliğin temsilcisiyiz. Bir söz vardır, balık kokmasın diye tuzlamalı, ya tuz kokarsa? Yani biz aslında bu süreçte tuzu ifade ediyoruz. Bu bakımdan iş yapış şeklimiz, meslek ailesiyle olan ilişkilerimiz, bilgiyi kullanma şeklimiz, topluma olan sorumluluklarımız karşısında etik duruş bizim mesleki vazgeçilmezliğimizi oluşturuyor.

Sayın Oturum Başkanı başlangıçta hile ve yolsuzlukların sınıflandırılması üzerine bazı bilgiler verdi. Ben de bunu çok kısaca dört ana grupta dikkatinize sunmak istiyorum. İş ve meslek dünyası olarak hile ve yolsuzlukları sınıflandırdığımızda aslında bir mali raporlama hileleri, mali olmayan raporlama hileleri, varlıkların kötüye kullanılması ve yasa dışı işlemlerden söz edebiliriz. Hepinizin de bildiği gibi mali raporlama hilelerinde bilanço usulsüzlükleri, bilanço makyajlaması bunların başında geliyor. Mali olmayan raporlama hilelerinde de iş sağlığı güvencesinden tutun kalite raporlarına, çevre raporlarına veya kurumsal entegre raporlamanın içeriğini oluşturan etkilerden raporlama unsurlarını da sayabiliriz. Varlıkların kötüye kullanılması da işte gerek maddi ve gayri maddi varlıkları, belgeleri, faturaların kullanılması sonucu ortaya çıkacak hususlar var. Yasa dışı işlemler konusunda da işte

rüşvet, kişisel verilerin kötüye kullanılması gibi örnekleri ortaya koyabiliriz. Bunlar hepimizin bildiği konular, bir ön bilgi olarak ben ifade ettim.

Şimdi bu tanımlamalardan gittiğimizde, ben aynı zamanda karikatürist olduğum için hani sözlerimi karikatür çizgilerimle de ifade etmek istiyorum. Aslında işte hile ve yolsuzluğu, hile ve yolsuzluğa muhatap olanın ve buna neden olanın halini bu çizgiler çok güzel bir şekilde de ifade ediyor. Onun için de çok sevdiğim birkaç söz var; ‘Eğer ile meğer evlendiler, keşke adında bir çocukları oldu!’ Yani demek ki keşke dedirmemek için bu konudaki mücadele önem taşıyor. Veya bir başka konu proaktif olmak açısından, ‘Batan güneş için ağlamayın, yeniden doğduğunda ne yapacağınıza karar verin!’ Şimdi bir yandan insanoglu var oldukça, insanın varlığının olduğu her yerde karşılaştığımız, muhatap olduğumuz bir konudan söz ediyoruz ama ona karşı da tabii ki önleyici olma konusunda da bir mücadele içinde olmamız gerekiyor proaktif olmak. İşte etik yaklaşım, etik duruş aslında hile ve yolsuzluğa karşı bir panzehir olarak da değerlendirilebilir yani bu işin panzehiri de etik olmaktan geçiyor. Etik de aslında ahlak üzerine düşünen ve bilgi üreten bir felsefe disiplini. Ahlak kişiseldir, bireyseldir ama etik sonuçta grubu ilgilendirir, işte meslek etiği bu mesleği yapan tüm meslek mensupları için geçerlidir ama ahlak çeşitli toplumlarda bireyler açısından da farklı ahlaki değerlere sahip olabilirsiniz. Bu açıdan da demek ki böyle bir mücadelede etik konu bizim için önem taşıyor.

Şimdi hile ve yolsuzlukla nasıl mücadele edilmeli konusu, bu iş tabii ki yasal açıdan da düzenlemeler gerektiren bir konu. Şimdi buna hani büyük resmi ortaya koymak gerekirse hem ülke bazın-

da hem dünyadaki uluslararası düzenlemeler açısından, ülkemiz açısından bakarsak özel sektörde bu işin mücadelesi konusunda aslında burada işte kurumsal yönetim ilkeleri ve bu konudaki uyum raporlarına ilişkin düzenlemeler Sermaye Piyasası Kanunu halka açık şirketler açısından, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun şirketlerin yıllık faaliyet raporlama, hazırlama yükümlülükleri aslında bu konuda önemli referans ama sınırlı. Biliyorsunuz, Türk Ticaret Kanunu da ilk hazırlandığında taslak halinde bütün sermaye şirketlerini kapsayan bir denetimi içeriyordu, murakıplık bu yüzden kaldırılmıştı ama son dakikada yapılan bir müdahale ile bu Bakanlar Kurulunun belirlediği kriterler çerçevesinde denetimin kapsamı kısıtlanınca, bu sefer murakıplık da kalkınca şimdi herhangi bir denetim fonksiyonu olmayan birçok şirket karşımıza çıktı. Bir de bu tabii kamuyu çok yakından ilgilendiriyor, 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması Rüşvet ve Yolsuzlukla Mücadele Kanunu ama bu da kamu personelinin doğrudan ilgilendiriyor. Yani aslında Türkiye'de dünya ile kıyasladığımızda hile ve yolsuzlukla mücadele konusunda özel sektörü doğrudan içine alan düzenlemelerin çok sınırlı olduğunu görüyoruz. Ama uluslararası düzenlemeler bu konuda geniş bir yelpazede Kıta Avrupa'sında, Amerika'da ve birçok ülkede buna spesifik düzenlemeler olduğunu da görüyoruz. Ama bir yandan da bu konuda önleyici olmak adına bazı düzenleyici kurumların veya kuruluşların hazırladığı rehberler var. İşte bu iç kontrol stand up'larını oluşturan komisyonun Hile Riski Yönetimi Rehberi, Uluslararası Şeffaflık Derneğinin Özel Sektörde Yolsuzlukla Mücadele Rehberi ve yolsuzlukla mücadele programlarını buna örnek gösterebiliriz.

Şimdi sonuçta hile ve yolsuzlukla nasıl mücadele edilmelidirin arayışı içerisinde aslında bir hile ve yolsuzluk mücadele prog-



ramının da ana hatlarını ben başlıklar halinde size ifade etmek istiyorum. Bir hile ve yolsuzlukla mücadele programı altı adımdan oluşması gerekiyor. Bunlardan ilki bir üst yönetimin, şirket yönetiminin bu konudaki taahhüdü yani bir kurumda, bir şirkette sıfır tolerans yaklaşımı gösteriliyor ve bunun tüm çalışanlara, tüm paydaşlara bu taahhüdün veriliyor olması gerekiyor, çünkü tutum ve davranışlarınızla aslında organizasyonda örnek olmanız gerekiyor, çünkü bu bir kültür meselesi. Demin iki değerli hocam da sunumlarında bu konuya değindiler ve şuna inanması lazım aşağıdaki çalışanların da; gerektiğinde bu organizasyonda bir hile ve yolsuzluk oluyorsa üst yönetim de bu konuda bir hesap verecek veya veriyor olması. Bu bakın büyük ve önemli bir konu ve büyük bir eksiklik olarak da karşımıza çıkıyor, toplum olarak da bunun örneklerini görüyoruz. Hatta faaliyet raporlarınızda, sürdürülebilirlik raporlarınızda bu konudaki mücadele programlarınızı kamuoyuyla dış paydaşlarla da paylaşmanız aslında bu konudaki taahhüdünüzü dış dünyaya ifade etmeniz açısından da önem taşıyor.

Diğer ikinci başlık, riskin değerlendirilmesi çünkü proaktif olmak isteyen bir şirket ve kurum olarak ne tür hile ve yolsuzluk risklerine karşı karşıyasınız? Bunları tanımlama ve önceliklendirme gerekiyor ve meslek mensubu olarak da aslında bu bizi çok ilgilendiriyor. Çünkü bir mükellefi bir müşteri olarak kabul ederken de biz bir risk derecelendirmesi, değerlendirmesi veya bağımsızlığımız yani bu işi yaparken kararlarımızın etki altında kalmayacak derecede bağımsız olarak görevimizi yerine getirebilecek ilişkiler içerisinde olup olmadığımızı da bu noktada değerlendiriyor olmamız lazım. Aksi takdirde bu konuda hile ve suiistimal, hile ve yolsuzluk riskleriyle karşı karşıya kalabiliriz. Tabii bu risk

değerlemesinin akabinde planlama aşaması altında bu belirlediğiniz, önceliklendirdiğiniz ve tanımladığınız riskler çerçevesinde hedeflerinizi, stratejilerinizi ve politikalarınızı oluşturacağınız bir eylem planı hazırlamanız lazım. Örneğin çok uluslu şirketlerde örnek vermek gerekirse faaliyet gösterdikleri bazı ülkelerde işte bu kolaylaştırıcı ödemeler dediğimiz hususlar bazı ülkelerde serbest oluyor, birçok ülkede de bunlar yasaklanıyor. İşte siz bir kurum politikası olarak ikili standart oluşturmamanız, bu konuda tutarlı politikaları da ortaya koyuyor olmanız gerekiyor. Tabii bunun uygulaması ise şirket içi iç süreçleriyle entegre edilmesi ve şirketin değer zincirindeki tüm paydaşlarının da programa ortak olması gerekiyor. Şimdi sizin tedarikçileriniz, diğer iş ortaklarınız, iştirakleriniz, bağlı ortaklıklarınız gibi bir geniş çerçevede düşünürsek hazırlamış olduğunuz bu mücadele programının onlar tarafından da bilgi sahibi olması ve onlarda da aynı ilkeler çerçevesinde, prensipler çerçevesinde de beklentilerinizi ve prensiplerinizi de tanımlamanız gerekiyor. Tabii bunu nasıl bu hedeflere ulaşım ulaşılmadığının da belli periyotlarla izlenmesi ve gözden geçirilmesi gerekiyor. Şimdi işte burada da iç denetim mesleğine, iç denetim mensuplarına önemli bir rol düşüyor. Çünkü kurum içi bunun izlemesine, uygulamanın hedeflerle uyumlu sürdürülüp sürdürülmediğini değerlendirecek temel fonksiyonların başında iç denetim geliyor. Tabii bunu insan kaynakları, hukuk birimleri gibi diğer birimlerle de desteklememiz gerekiyor. Ve bu mücadele programının sonuçlarını da kamuoyuyla paylaşacak kadar da şeffaf ve açık olma bu işin olmazsa olmazı.

Sonuç olarak da ya boynu kesik tavuklar gibi reaktif mi hile ve suiistimalle karşı karşıyasınız yoksa bu konuda belli riskleri göğüsleyen ve bu konuda ezber bozan bir tutum ve davranış içeri-

sinde misiniz? Tabii bu mücadele programlarını oluştururken de dikkat etmeniz gereken özellikli hususlar nedir? Organizasyon içerisindeki çıkar çatışmalarını tanımlamanız. Demin Oturum Başkanının ifade ettiği gibi ateş ile barut bir arada mı? İş yapan ile kontrol eden aynı mı? Bu KOBİ'ler açısından çok önem taşıyor. Siyasi bağışlar bu açıdan önemli, şimdi demokratik bir ülkede tabii ki kurum ve kuruluşlar siyaset içerisinde de destek verme veya böyle sorumluluklar yapıyor ama bunun bir ölçüsünün olması lazım, bunun bir ilkesinin, prensibinin olması lazım. Bizim Siyasi Partiler Kanunu'nda da bunun sınırları çizilmiş. Hayır kurumlarına yapılan bağışlar ve sponsorluklar, bakın bu çok önemli ve bu eğer bilinçli davranılmadığı takdirde suiistimale yol açıyor. Mesela bir ihale döneminde herhangi bir iş ilişkisinde bulunan bir kuruma sponsorluk ilişkiniz var mı veya bir vakıf veya dernekle bu konuda bir bağış ilişkisi içerisinde misiniz? Kolaylaştırma ödemeleri dediğimiz bunları hepimiz biliyoruz işte iş ve işlemlerimizi yürütürken bu konuda bir politikanız var mı, yok mu veya öyle risklerle karşı karşıyasınız, bu riski kendi içinizde tutmak yerine aktarmak belki bunu kurumdan uzak tutmak. Hediyeler, ağırlama masrafları ve özel harcamalar; bunların bir limitinin, bir ölçüsünün oluyor olması lazım. Yoksa önünüze çıkan fırsatları tabii ki tercihleriniz de bu fırsatlar karşısında duruşunuzu belirleyecek, işte bu sizi hile ve yolsuzluk riski ile karşı karşıya bırakacak yoksa bunu duruşunuzla, önleyici programlarınızla önleyebilecek misiniz?

Kritik başarı faktörleri nedir bu programda? Bir etik ve uyum yöneticisinin olması lazım kurumda. Çünkü bu etik ve uyum yöneticisi nedir? Aslında bu konudaki kurumsal hafızanın temsilcisidir. Çünkü şirketinizin muhatap olduğu hile ve yolsuzluk istatistik-

lerinin bir veri tabanında izlenmesi, onlarla bir veri analitiği çerçevesinde değerlendirme yapılması ve kurumun etik konularda uyumunu gözeten bir fonksiyonun bulunması. Eğitim ve iletişim, insan kaynakları politikaları, iş ortaklarının sizin bu programınızla ilgili bilgi sahibi olması, işte izleme süreçleriniz, kurumsal raporlama bu konudaki iç denetimin önemine biraz önce değinmiştim. Yani işin erbabı olmak gerekiyor.

Tabii bu iş bir kurumsal farkındalık konusu, yani her çalışanın hile ve yolsuzlukla mücadelede sorumluluğu var. Operasyonlarınızı bilmeniz ve tanımanız gerekiyor, satıcılarınızı, tedarikçilerinizi, müşterilerinizi ve çalışanlarınızı tanımanız gerekiyor. Bu kapsamlı bir farkındalık programı olarak gidiyor. Zamanın kısıtlı olması nedeniyle hani bunları başlıklar halinde dikkat çekmek adına koyuyorum ama bunları iyi uygulama örnekleriyle destekleyecek olursak şimdi kurum ve kuruluşlarda etik hattı dediğimiz uygulamalar var. Bu bağımsız kurum ve kuruluşların aslında şirket içindeki sessiz iletişim kanalı çünkü genelde suiistimal olaylarına çalışanlar ve işte hayatlarında değişiklikler oluyor, birbirinize tanık oluyorsunuz ama çeşitli vasıtalar, hiyerarşik vasıtalar nedeniyle bunları ifade edemiyorsunuz. İşte bunu serbestçe ifade edebileceğiniz, kimliğinizin gizliliğinin güvence altında olduğu etik hattı. Organizasyon içerisinde zaman zaman farkındalık günü etkinliği, mesela bazı kurumlar bu konuda örnek uygulamalarını tüm çalışanlarla paylaşarak ödüllendirme ve teşvik mekanizmalarını çalıştırıyorlar. 9 Aralık Yolsuzlukla Mücadele Günü, mesela böyle bir günde siz kurumunuzda neler yapıyorsunuz veya biz meslek örgütü olarak aslında bu konuda da farkındalık yaratabiliriz. Otomatikleştirilmiş iç kontroller ve e-uygulamalar aslında hile ve yolsuzlukla mücadelede etkili bir kanal. Çünkü insansız

nasıl hava araçlarından, otomobillerden söz ediyoruz, kontrollerin de insansız olma noktasındaki gelişmesi işte dijitalleşmenin buradaki rolü bu anlamda çok önemli. Tedarikçi kabul kriterlerimiz, iş başvuru süreci, özgeçmiş ve referans konusu. Türkiye’de zafiyetimizin olduğu bir konu, bakın ben burada size yaşanmış bir örneği vereyim; daha önce çalıştığım kurumda yönetim kurulunun asistanı bir yolsuzluk yaptı, bunu tespit ettik, iş akdi feshedildi ve kendisi ile yollar ayrıldı, gerekli işlemler başlatıldı. Bir baktım kısa bir süre sonra rakip bir kurumda göreve başlamış! Kurumun insan kaynakları yöneticisiyle konuştuğumuzda ya dedim böyle bir şey var, bununla ilgili bir araştırma yaptınız mı? Yok, sizin gibi bir kurumda çalıştığı için dediler biz onu herhangi bir referansa gerek kalmadan kendi içimize aldık. Veya şunu yapıyoruz; ya belasını benden bulmasın diye size biri başvurduğunda da bunu söylemiyoruz, aslında kötülük yapıyoruz birbirimize. Özgeçmişlerin bu anlamda kontrol edilmesi veya bakın bir başka örnek daha anlatayım, yüksekokul mezunu diye başvurmuş ve işe alınmış bir personelin daha sonra aslında öyle bir okuldan mezun olmadığını kendisinden diplomasını ibraz etmesini veya belgeyi ibraz etmesini istediğimizde ortaya çıkıyor. Şimdi gördüğümüz gibi basit, hani diyorsunuz ki sonra tamamlar, tamam böyleyse farklı bir şey yoktur dediğimiz açısından. Mesela şirket içi farkındalık sağlayıcı örnek uygulamalar; şimdi mensubu olduğum kurumda bizim böyle bir etik takvimimiz var. Bunu hem çalışanlarımıza dağıtıyoruz, hem müşterilerimize. Aslında her ay çeşitli etik prensiplerle ilgili farkındalık yaratacak, bilgilendirecek bir şey. Masasının üstüne koyuyor yani sürekli yüzleştiği ve etik değerleriyle ilgili yüzleştiği basit bir ama farkındalık aracı. Etik ve uyum yöneticilerinin bu konudaki tavrından bahsettim, bir de kurum içi oryantasyon programları aslında hile ve yolsuz-

lukla mücadelede de çok önemli bir konu. Çünkü o daha işe aldığınızda, yeni başladığında kurum kültürünü değerlerini de ortaya koymanız gerekiyor.

Toparlayacak olursak kısaca, hile ve yolsuzlukla mücadelede iş ve meslek dünyasının rol ve sorumlulukları bulunuyor demin kısaca üzerinden geçtiğim mücadele programı veya vermiş olduğum örnekleri ortaya koyduğumuzda. Hile ve yolsuzlukla mücadelede toplumsal farkındalık gerekiyor. Aslında meslek dünyası olarak, meslek mensupları olarak, meslek örgütü olarak bu konuda bizim toplumsal farkındalık yaratma adına da bir rolümüz var. Şimdi içinde bulunduğumuz dönem kuşaklar arası farklılıklar iletişim ve çalışma ortamını da anlamamız gerekiyor. Çünkü y ve z kuşağı diyoruz, değerler farklı, bu bakımdan birbirimizi anlamamız bu açıdan çok çok önem taşıyor. Dün biliyorsunuz açılış konuşmalarının akabinde sosyal dinlemeden bahsedildi, sosyal medyanın hayatımızdaki etkisi, bunların analiz edilmesi. Mesela sosyal medya hesaplarının izlenmesi hile ve yolsuzlukla mücadele açısından önemli bir husus. Süreç madenciliğinden söz edildi. Yani bunların otomatik hale getirilmesi, darboğazların işte denetim destekli hale getirilmesi konusunda bunlar hep hile ve yolsuzlukla mücadele açısından önemli. Accounted robots dedi yani robotların eli, bir yandan şu insana dayalı bir konu diyoruz ama robotlar, makineler, yapay zeka devreye girdiğinde de bu önlenecek mi? Peki, o yapay zekanın etik yargısını kim belirleyecek? Onu da insanoğlu belirliyor, şimdi bu konuda da hukuk yapay zeka üzerine çalışmalar yapıyor. Onun için de yeterli bilgi ve eğitim son derece önem taşıyor. Şimdi geleceğe ortak, yarına hazır olmak için dedik yeni iş yapış şekilleri ve ihtiyaç duyulan yetkinliklere sahip olmamız gerekiyor. Çünkü hile ve yolsuzlukla

mücadele de şekil değiştirecek. Demin iyi uygulamalardan söz ettim ama onlar dünün ve bugünün uygulamaları. Biz şimdi yarını düşünmek zorundayız çünkü bunlar dünde kaldı, gelecek bize çok farklı risklerle geliyor. Değişim ve dönüşüme uyum sağlamak için güvenilir işletme danışma olmak, hocalarım da o konudan bahsetti.

Ben bir başka konuya dikkat çekmek istiyorum meslek mensubu olarak. Aslında biz bir kontrol okur yazarlığı seferberliği başlatmalıyız. Yani nedir kontrol okur yazarlığı seferberliği? Finansal okur yazarlık nasıl işte bilanço, gelir tablosunu okuyarak onunla ilgili bir yargıya varıyorsunuz. Peki, bir organizasyon içerisinde hangi seviyede çalışan olursanız olun, ister yönetici, ister denetçi kontrol okur yazarlığı farkındalığını kazanmamız lazım. Oturum Başkanı ifade etti, işte izin kullanma konusu bir kontrol okur yazarlığı farkındalığıdır. Yani bir organizasyonda bir masaya oturduğunuzda organizasyonun yıllık izin kullanımını incelediğinizde orada risk veya işi yapanla kontrol edenler farklı mı, ateş ile barutu bir arada mı tutuyorlar? İşte bu noktada iş dünyasına liderlik, meslek dünyasına da rehberlik rolü düşüyor. Biz de meslek dünyası olarak iş dünyasına, mükelleflerimize kontrol okur yazarlığı konusunda da rehberlik yapmamız gerekiyor.

Sonuç olarak, hile ve yolsuzluğun önlenmesinde kurumsal etkinlik seviyesi önemli bilgi, teknoloji, metodoloji ve tecrübe ile. Kurumsal yönetim kalitesi önemli, işte kontrol ortamının kalitesi, yönetim kurulunun liderliği, iç denetimin rehberliği. İletişim çok önemli, ihbar ve şikayetlerin değerlendirilmesi, demin etik hattan bahsettim. Ve her şeyden önce toplumsal ve kurumsal farkındalık yaratmak adına hile ve yolsuzlukla mücadele programları oluşturmamız lazım.

Sözün özü hayatın özeti dersek; her ne yapıyorsak yapalım işte bütün hayat bir meslek mensubu olarak amacımız nedir? Onurla bitirilmesi gereken en asil görev hayattır diyoruz. Demek ki bu anlamda da hile ve yolsuzlukla da mücadele etmek aslında bizim boynumuzun borcu. Bu konudaki kaynakları da hani sizlere çalışmalarınızda faydası olabileceği düşüncesiyle yansıda paylaşıyorum. Çünkü bunların hepsi bu noktada güzel referanslar, iletişim bilgilerim de bu, daha sonra ihtiyaç duyduğunuzda iletişimde bulunmak için. Biraz süreyi aştık, dinlediğiniz için teşekkür ediyorum.

Sakıp ŞEKER

Oturum Başkanı

- Teşekkür ediyoruz Ali Kamil Uzun Bey'e. Ali Kamil Uzun Bey iki konuya dikkat çekti; bir tanesi bu bilanço yolsuzluklarından bahsetti, diğer konu da etik değerler konusunda. Değerli arkadaşlar, tabii ki bizlerin liderlik etmesi işletmelere çok önemli, özellikle bu bilanço yolsuzlukları daha çok devlete karşı. Size iki tane küçük yaşadığım olayı anlatayım.

Bir tanesinde bir firma özvarlığını kaybedip gayrimenkullerinin değerini arttırtarak bilanço düzenlemek istedi, ben buna karşı çıktım. Tabii ertesi yıl o müşteriyi kaybettim. Ama yine başka bir olayda müşteri her yıl kâr ederken bir yıl zararlı bir bilanço çıktı, bu defa muhasebe politikasını değiştirmek suretiyle o zararı kârlı göstermek istedi, onu ret ettiğim için o müşteriyi de kaybettim. Dolayısıyla etik davranmanın bir maliyeti vardır, denetçiye bir maliyeti vardır. Bu maliyeti tabii hep beraber göğüslemek du-



rumundayız. Fakat burada esas problem şu; aynı müşteriler bir sonraki yıl bir başka denetçi tarafından hiç sorgusu sualsiz, niye bırakıldığını hiç sorulmadan bir başkasıyla devam etmesi. İş alırken referanslar diyoruz ya, nasıl personelin referansını soruşturuyorsak işletmenin sahiplerinin de daha doğrusu meslek mensuplarının da yeni bir iş alırken daha önceki denetçiyle görüşmesi lazım. Bağımsız denetimde bu ilkeler belli ama bağımsız denetime tabi olmayan on binlerce şirketin olduğunu düşündüğümüz zaman bunun çok önemli olduğunu düşünüyorum. Ali Kamil Bey çok güzle bir şey söyledi bu referansla ilgili, geçenlerde, daha bir hafta önce bir müşteriye gittim, işte muhasebe bölümüne bir eleman alacaklar. A bir baktım karşımdaki dört sene önce yolsuzluktan dolayı işten çıkarttığımız bir eleman karşıma geldi. Ben ona sadece şunu söyledim, senin muhasebeyle ilgili hiçbir eksiğin yok! Onun için benim seninle mülakat yapmamı gerektirecek bir durum da yok dedim. Tabii anladı, ondan sonra çıkıp gitti. Yani artık dünya da küçük, eğer biz personel alımlarında veya müşteri edinimlerinde birazcık dikkat edersek bu tür yolsuzluk yapanları bir nebze olsun cezalandırmış ve toplumun dışına itmiş oluruz. Bunun çok değerli olduğunu düşünüyorum.

Sözü Bertan Bey'e veriyorum. Buyurun süreniz 20 dakika ama 15'te bitirseniz çok memnun olurum.

Dr. Bertan KAYA

Türkiye İç Kontrol Enstitüsü Başkanı

- 20. Türkiye Muhasebe Kongresi'nin değerli katılımcıları, sizlere teşekkür ediyorum özellikle bizim oturumumuza katıldığınız

için ve benden önceki değerli konuşmacılar o kadar dolu ve içeriği aydınlık sunumlar yaptılar ki ben aslında 20 dakikadan 15'e filan düşebileceğim. Bu büyük bir fırsat çünkü belli konuları tekrarlamak istemiyorum.

Kısaca meslek hayatım boyunca denetim tarafından kaldım, dış denetim, iç denetim daha sonra bir yönetim danışmanlığı sürecim var, ardından da 2016 yılından bu yana da uluslararası bir meslek örgütünün iç kontrol alanında dünyada kendisini meslek örgütü olarak konumlamış bir bilgi tabanı ve sertifika sınavlarıyla sertifika veren bir örgütün Türkiye temsilciliğini yürütüyorum. Ben bu hikayemden size bahsetmek istiyorum, niye ben Türkiye'de şu anda bir iç kontrol enstitümüz var, neden böyle bir çalışmaya gerek duyduk? Sene 2016, 2016 yılı mart ayı Türkiye'nin çok önemli halka açık şirketlerinden bir tanesinde bir çalışma yürüttük ve o çalışmadan dönüyorum. 2016 yılının mart ayı itibariyle 20'den fazla şirketin, aralarında kapital 500'ün ilk 50'sinde olan şirketler de var, iç denetim sistemlerinin ve risk yönetimi sistemlerinin yapılandırılmasında bizzat danışman olarak, proje lideri olarak görev aldığım çalışmalar var. Ve bunların haricinde o gün itibariyle 15 tane suiistimal incelemesi yürüttüğümü fark ettim ve 15'inciydi o ve çok ciddi bir kaybı yakalamıştık. Stresli bir gündü ve o günden sonra ben evime dönüyorum ve arabada şunu fark ettim, şunu düşündüm; yıllardır mesleğin içindeyiz, tüm dünyada ve Türkiye'de yıllardır özellikle denetim tarafında; finansal denetim olsun, iç denetim olsun çok ciddi çalışmalar yapılıyor. İşte bunlardan bir tanesini 1995 yılından bu yana Türkiye İç Denetim Enstitüsü yürütüyor, şirketlerde belli ölçülerde farkındalıklar var ama suiistimalin önü kesilmiyor. Bu benim için son derece önemli bir soruydu, kendi kendime sordum ne yapabiliriz, daha fazla

ne yapılabilir sorusu ve tüm görev yapmış olduğum kurumlarda ve danışmanlık hizmetleri sağlamış olduğum şirketlerde gördüğüm temel problem ciddi anlamda iç kontrol sistemlerinin oluşturulmamış olması. Dünya standartlarında, uluslararası seviyelerde best practise diyeceğimiz pek çok sisteme sahipler ama bir temel iç kontrol sistemine sahip olmamaktan kaynaklı maalesef çok ciddi sıkıntılar yaşıyorlar. Ve ben elbette ki, biraz önce verdiğim sayı 15 ama 2018 yılına geldiğimizde bu sayı 19, 19 suiistimal ve hile araştırmamızın, çalışmamızın 14 tanesinde başarılı olup 5 tanesinde başarısız olduk. Yani herhangi bir suiistimal veya hilenin tespit edilemediği veya failin bulunamadığı durumlar oldu. Ama her zaman ben şunu gözlemledim, ne olursa olsun suiistimalcinin özelliklerini burada tanımlayabiliriz, çok ciddi bir takım karakteristik özellikleri var ama ben onlara genel olarak ‘tilkiler’ diyorum. Niye tilkiler diyorum? Kısaca hayatı tilkilerle geçmiş bir insan olarak, mücadeleyle geçmiş bir insan olarak şunu söyleyebilirim, bununla ilgili bir anekdot var biliyorsunuz, belki ilk defa duyanlarınız da olacaktır. Kümese müdür arıyorlar, mülakat yapılıyor tilkiyi çok beğeniyorlar, diyorlar ki, seni çok beğendik ne kadar ücret istersin? Tilki şöyle cevap veriyor; ya gülmekten bir şey söyleyemiyorum, siz artık ne takdir ederseniz!

Türkiye’de durum aynen bu arkadaşlar, yani Türkiye’nin en büyük problemi kümesleri tilkilerin yönetiyor olması ve elbette ki bunun çeşitli sebepleri var, Sayın Oturum Başkanımız Sakıp Üstadımızın da ifade ettiği bir takım konular var. Şirketlerimizin kendi iç yapıları, kontrol mekanizmaları, yasal müeyyidelere uyum süreçleri zafiyette olduğu için içerde kişiye dayalı, kişiye bağlı uygulamalar geliyor ve bunlar da bir süre sonra şirketin tüm sırlarına vakıf olan patronun en güvendiği, patronun sağ kolu

hatta olabilen, 20 yıl ve üzerinde çalışan, senede 5 gün izin yapmayan insanlarla dolu kurumlar haline dönüyor şirketler. Ve burada akrabalık ilişkileri de söz konusu olduğunda içinden çıkılmaz bir tablo ortaya çıkıyor. 2690 küsur vaka Sayın Hocamızın ifade etmiş olduğu 7 milyar doların üzerinde bir kayıptan bahsetti tüm dünya genelinde. Bir ek bilgi vereyim, 7500'dü galiba zannediyorum vaka bildiriliyor, bunlardan 2690'ı sadece kayda geçmiş. Diğerleri biraz eksik bulunmuş yani bilgi eksiklikleri olabilir. Yani dünyada aslında suiistimalin oranı çok yüksek eski FI raporlarına baktığımızda şunu söylüyor bize, dünya üzerindeki her şirketin suiistimal riskine tabi olduğunu bilelim. Bizim incelediğimiz vakalar bağlamında değil sadece genel olarak şirketlerin gelirlerinin %1'i ile %7'sinin suiistimalle kaybedilebileceği yönünde uyarı yapıyor. Bu çok önemli bir rakam! Benim kendi tecrübelerim buna çok denk olan şirketler oldu, çok denk şirketler oldu.

Dolayısıyla burada bununla mücadele etmek, hile ve suiistimalle mücadele etmek, bu rakamları geçeceğim, bunlar verildi. Tilkilerle mücadele etmek aslında çok kolay bir iş değil, bir kere bunu belirtmek istiyorum. Çünkü çok mutlular hatta yüzsüzler bazı noktalarda. Yani örneğin çok sağlam bir iç kontrol sistemi oluşturmaya yönelik çaba gösterdiğimiz şirketlerden bir tanesinde finans direktörü bana bir akşam yemeğinde şunu söyledi; Hocam, sen de bizim iyice şeyimizi kapatıyorsun dedi! Neyinizi kapatıyorum filan dedim, yani iyice önümüzü kesiyorsun, biz zaten üç kuruluş maaşla mı geçineceğiz şimdi dedi. Bunu söyleyebildi! Bakın bu kadar cesur insanlar, hiçbir zaman hafife alınmaması gereken insanlar ve ben şunu söylüyorum, biz iç denetçiler veya iç kontrol profesyonelleri olarak veya mali müşavirlik mesleğini, yeminli mali müşavirlik mesleğinin meslek mensupları olarak her zaman



karşımızdaki kişilerin şirketin süreçlerini çok iyi bilen, açıklarını çok iyi bilen, korkacak veya herhangi kaybedecek bir şeyinin olmadığını düşünen ve biraz önce bir hile üçgeninden bahsetmiştik, maalesef bu üçgenin bir dördüncü boyutundan Sayın Hocamız bahsetti. Ben beşinci boyutu ekleyeyim kitaplarda çok bulamazsınız, bir de kültür boyutu var. Türk kültürünün kendi içinde taşımış olduğu bazı dezavantajlar nedeniyle maalesef bazı mekanizmalar tam tasarlandığı gibi işlemiyor. Mesela ihbar mekanizmaları, çok ciddi ihbar sistemleri oluşturuyoruz kurumlarda, şirketlerde ama ihbar kalitesi, ihbar sayısı çok düşük. Sebebini araştırmaya başladığımızda şunu görüyoruz; Türk insanı ihbarda bulunmayı adeta kötü bir özellik olarak görüyor. Yani ben ispiyonluyorum arkadaşlarımı! Ya kardeşim adam şirketi soyuyor ama hayır, ben karışmayayım şeklinde. Kültürel etkiler ve bu etkiyi Amerika'da göremezsiniz, daha farklı iş ahlakının olduğu ülkelerde göremezsiniz. İşimizi zorlaştırıyor, bu tilkilerle mücadele noktasında işimizi ciddi anlamda zorlaştırıyor. İşte burada görmüş olduğunuz hile üçgeninde kesinlikle, özellikle ben şunu ifade etmek istiyorum; haklı gösterme ve baskı dediğimiz konular bana sorarsanız hani iç kontrolle tam anlamıyla ilişkili olmayabilir, psikolojik faktörler var, bir miktar performansla ilişkiler var. Burada haklı gösterme dediğiniz zaman kişinin aldığı eğitim, ahlak, vicdan gibi kavramlar devreye giriyor veya bir takım farklı unsurlar devreye giriyor ama fırsat tarafı bizim elimizin çok güçlü olduğu bir taraf. Fırsat tarafı bizim çok iyi bildiğimiz bir taraf yani açıkları çok iyi biliyoruz. Aslında meslek mensupları olarak ben pek çok Oda'da, bilmiyorum burada Oda başkanımız var mı? Bazı seminerler yaptığımız Odalar oldu, Odalarda da hep şunu söyledim; meslek mensupları açısından hile ve suiistimalle mücadele ve bunların tespit alanı çok önemli bir alan yani yönlenebileceğimiz bir alan.

Aynı şekilde iç kontrol, çok ciddi anlamda yönlenebileceğimiz bir alan. Biraz önce Ali Kamil Bey'in sunumunda söylemiş olduğu kontrol okur yazarlığı bu çok önemli bir konu. Biz iç kontrolleri belki denetim gözüyle, gerçekten iyi bir denetçi gözüyle denetlemeyi biliyoruz ama kontrol tanımını yapmak, suiistimal riskleri konusunda çok ciddi bilgili olmak bu çok farklı bir konu. Bu ikisi biraz okur yazarlık mı dersiniz, yetkinlik mi dersiniz kendimizi geliştirebileceğimiz alanlardan bir tanesi. Meslek mensuplarının önünde benim fırsat olarak gördüğüm alanlardan bir tanesi.

Şimdi farklı farklı hile türleri var, bunların çoğuyla ben karşılaştım hemen hemen karşılaşmadığım hile türü kalmadı. Bu kadar az vakada değil tabii ki farklı dağıtılmış vakalarda da farklı hile türleri gördük ama netice itibariyle bir şey kaybedildikten sonra bulunması yani reaktif bir yaklaşım taraftarı hiç olmadım. O yüzden hayatım boyunca hep sistem kurmanın, sistemli olmanın önemini savundum, hep bunu empoze etmeye çalıştım, çalıştığım kurumlarda, içinde bulunduğum kurumlarda. Dolayısıyla burada bu tür konuları yakalamak ayrı bir uzmanlık, tespit etmek, bunlarla ilgili gerekli müdahaleleri yapmak ama kayıp gittiği zaman bunun gerçekten dönüşü yok ve bu çok can yakıcı durumlara yol açabiliyor. İki tane yaşadığım örneği sizlerle paylaşmak istiyorum isim vermeden. Bunlardan bir tanesi müteahhitlik sektörü. Bize bir telefon geliyor, telefon şöyle, hile, suiistimal falan değil. Diyor ki, bizim şirkette bir problem var Hocam yani diyor, çok ciddi bir sıkıntı yaşıyoruz şirketin yönetim kurulu başkanı. Görüşmemiz sırasında da bize şunu söylüyor, şirketimde yanlış bir şeyler gittiğini düşünüyorum, aylardır, üç aydır falan iş alamıyorum, ihalelere giriyoruz hiçbir teklifimiz kabul edilmiyor, en yüksek fiyat biz çıkıyoruz filan. Bu ilk defa bana böyle bir dönemde ilk defa

başına gelen bir durum. Biz şirkete girdik, incelemelere başladık. İşte normal bir iç denetim faaliyetiyle başladık süreç bazlı olarak tüm süreçleri inceliyoruz. İnceledik, çıktık işte diyelim ki bir aya yakın bir çalışma yapıldı. Birinci ayın sonunda toplantı yapıyoruz kapanış toplantısı, ortada sadece bir takım verimsizlikler var, organizasyonel yapı bozuklukları var, işte görevler dağılımıyla ilgili klasik sıkıntılar var, limitlerle ilgili sıkıntılar işte tespitlerimizi sıraladık, sunduk ama patronun beklediği şekilde edecek bir şey yok. Ben sürekli para kaybediyorum, kan kaybediyorum modunda. Teşekkür etti beyefendi bir insan, çalışmalarımızın faydalı olduğunu söyledi ama ben biliyorum yani onun kafasının arkasında farklı bir şeyler var. Ve biz bitirdik çalışmalarımızı vedalaşyoruz bütün bölüm yöneticileriyle, bütün bölümlere tek tek girdik vedalaştık, en son bilgi işlemle yani bilgi teknolojileri bölümüne girdik. Bilgi teknolojileri bölümündeki arkadaşımız bize şunu söyledi, orada 7-8 kişi çalışıyorlar, dedi ki, Hocam bizim sıkıntımızı da yazdınız mı raporda? Şimdi bir genel değerlendirme yapıyorsanız tabii bütün birimleri dinliyorsunuz sıkıntısı ne, sorunu ne vesaire. Sorunları şu, bir idarecileri yok, aralarındaki arkadaşlardan bir müdürleri varmış ayrılmış, arkadaş müdürlüğe vekalet ediyor ama aynı zamanda yazılımcı kendisi ve diyor ki, idari işlerle uğraşmak istemiyorum hani buraya gerçekten bu işi yönetecek adam. Dedik ki, bunu da yazdık yani yönetsel bir zafiyet olmaması adına merak etmeyin dedik, haydi hakkınızı helal edin biz ayrılıyorz dedik. Ayrılıyorz, dedi ki, Hocam Allah razı olsun üç aydır canım çıktı, yani bir türlü kendime gelemedim dedi iş yaparken. Ben elini sıktım tam kapıdan çıkarken burada bir ampul yandı, bazen böyle bağlantılar meslek hayatında kurmanız gerekiyor. Kaç aydır iş alamıyor bu adam? Üç aydır alamıyor, bu ne dedi biraz önce? Üç aydır! Biz geri döndük ekip olarak ve

IP tarafından biraz destek alarak şirketteki sistem yetkileri üzerinde biz denetim gerçekleştirdik. Bu sefer sistemlere erişimler, VPI bağlantıları, kim girmiş, hangi dosyalara erişmiş? Ve sürpriz olarak size şöyle söyleyeyim yani belki birçoğunuzun kafasında şekillendi bunu anlatırken, şirketin eski bilgi işlem direktörü yani bilgi işlem müdürü, bu arkadaşımız işten ayrıldıktan sonra bu arkadaşımızın kendisi de müdür olduğu için ve nihai onay yetkilisi olduğu için kendi sistem yetkilerini kapatmadığı ve VPI üzerinden şirketin dosyalarına erişip, teklif dosyalarındaki nihai teklifleri rakiplere sattığını bizzat yakaladık. Tespit ettiğimiz bir suiistimal vakası, kayıp çok büyük! Benzer bir kaybı başka bir müteahhit firmada yine dünya üzerinde bir sürü uluslararası proje alan bir firmada da buna benzer bir yolsuzluk, bir suiistimal durumu söz konusu oldu, bu biraz daha farklı. Yurtdışında iş yaptıkları insanlar ve sözleşmelerle ilgili bir konuydu. Tehlikeli bölgelerde Irak gibi, Libya gibi, Afganistan gibi iş yapılan bölgelerde yaptıkları yerel idarelerle olan sözleşmelerde bir koruma hükmü var, o koruma hükmü gereği bir takım ödemeler yapılması gerekiyor. Buna siz haraç diyebilirsiniz o bölgelerdeki aşiretlere verilen. Fakat öyle bir sistem kurmuşlar ki içerden birkaç kişi, oradaki yerel idarenin yakını olan bazı akrabalarla anlaşarak maalesef ekstra bir takım ödemeler çıkartıyorlar şirketten ve bu maalesef takılmıyor hiçbir noktaya, sözleşmeye bağlayarak yaptıkları ama sözleşmeden tamamen bağımsız işleyen bir süreç. Yaklaşık 2 milyon dolarlık bir paranın burada kaybolduğunu burada yakaladık yani tespit ettik ama giden gidiyor.

Dolayısıyla giden gitmemesi için kayıpların daha erken, daha proaktif, daha bir şeyler kaybedilmeden önlenmesi için bir şeyler yapmak lazım. O bir şeylerden oldukça fazla sayıda hocalarımız

bahsettiler yani son derece güzel bir sunum, üstüne koyacak daha fazla bir şeyim yok yani bunların hepsi zaten alınması gereken önlemler ama şunu ifade etmek istiyorum; iki konuya çok ciddi vurgu yapmak istiyorum. Birincisi, içinde bulunduğumuz kültür yani soluduğunuz hava çok önemli. Bir şirkette kültür, yönetsel yapı ve üst yönetimin etik anlayışı nasıl geliyorsa aşağıda tüm mekanizmalar işler, hep bu şekilde bu doğrultuda ilerliyor. Dünyanın en iyi yönetim sistemlerini de kursanız, ben pek çok holdingde çok iyi yönetim sistemlerine şahit oluyorum ama üst yönetimin yaklaşımı bozuk olduğu zaman inanın öyle şeyler de görüyoruz ki yine bir örnek olması açısından satın alma departmanında yine çok büyük bir şirketin, halka açık bir şirketin satın alma departmanında tespit ettiğimiz bir sıkıntı var, sıkıntı yaklaşık 2 milyon TL fazla değil diğer anlattığım örneklere kıyasla, 2 milyon TL'cik bir kayıp söz konusu ama bu sadece görünen yüzü aysbergin altını bilmiyoruz, detay inceleme lazım. Çıktık yönetim kuruluna sunumuzu yaptık, yönetim kurulu başkanı sorular soruyor, cevap verdik. Dedi ki, peki, Hocam ne yapalım? Dedim ki, şimdi burada yapılacak bir şey yok, bu adamları artık işten çıkarıp çok sert bir mesaj verip, teşkilata karşı bakın biz bu işin peşindeyiz, sonuna kadar götüreceğiz diyeceksiniz dedim. Durdu, düşündü düşündü, 'Hocam iyi diyorsun ama bu adamlar 20 senedir bizim satın alma tarafımızı komple üstlendiler, götürüyorlar. 2 milyon götürmüşler, Hocam götürmüşler ama çok iyi çalışıyorlar be' dedi bana. Tamam mı? Bunu alkışlayın yani! Çalışıyorlar ama iyi çalışıyorlar! Bu enteresan bir şey ama baktığımızda bu kültürün yansımasının çok kötü olabileceğini söyledim yani bana daha çok kazandırıyorlar diyor, patron kendince rasyonel. Diyor ki, bana 2 milyon benden götürüyorsa 10 milyon kazandırıyor diyor. Alım işi çok teknik, ben bu adamların yerine birini koyamam diyor.

Şimdi bu kurumsallaşma zafiyetleri filan buralara girmeyeceğim ama şunu ifade edeyim, ben şu sözü söylemiştim ve dedim ki, bakın bugün bir hata yapıyorsunuz. Yaptığınız hata 2 milyona tolera etmek değil, bunu tolera edebilirsiniz, bu risk iştahınızla alakalı bir şey, suiistimal riski iştahı da vardır şirketlerin, her şirketin vardır. Bu iştahınız içinde kalıyor olabilir ama sizin bu olayı cezasız bırakmanız, tepkisiz bırakmanız üst yönetimin tonunu alt tarafta okumak adına insanları, biraz önce şu üçgene dönelim, insanların önünde bir takım fikirler açar. Mesela haklı gösterme, rasyonalize etme, herkes yapıyor, bir şey demiyorlar, biz de yapalım, bal tutan parmağını yalar gibi atasözlerimiz biliyorsunuz. Türk kültüründe enteresan şeyler var. Dolayısıyla bu haklı gösterme tarafı ve fırsat tarafını çok ciddi anlamda etkileyen bir konu. Dolayısıyla bir şeyler üstte başlıyor aslında. Birinci fark ettiğimiz konu bu yani dünyanın en ileri sistemlerini, denetim mekanizmalarını da koysanız insanların örnek alacağı bir takım kurallar ve örnek alacağı bir takım insanlar olmadığı takdirde bu suiistimalleri her an yapabilme potansiyelleri var ve işin ilginç tarafı şu, özellikle bu baskı dediğimiz şey kriz dönemlerinde çok ön plana çıkar. Ben her zaman şirketleri uyarıyorum, özellikle önümüzdeki dönemler kriz dönemleri şirketlerde suiistimallerin çok artacağı dönemlerdir. Suiistimal konusunda tavizsiz bir iç kontrol sistemine ihtiyacınız var, taviz vermeden sıkı bir şekilde operasyonlarınızın ve performansınıza entegre edeceğimiz bir iç kontrol mekanizmasına ihtiyacınız var ve bu mekanizma işte bugünkü konumuz aslına bakarsanız bu mekanizmamızın biraz hızlı ilerleyeceğim, en önemli kısmı etik ortam diyorum. Sayın Başkanım bitiriyorum, Meclis'te gibi hissettim kendimi bir an!

Etik ortam, bu çok önemli bir konu, etik ortamı iyileştirmeye dönük öneriler ama ben kendi gözlemlerinden şunu görüyorum,

iyi bir iç kontrol sistemi engelleme noktasında yüzde yüz etkin değil ama hareket alanını çok daraltıyor. Size bir örnek vereceğim sadece, iç kontrol sistemini dört dörtlük oturtmaya çalıştığımız yapılarda diyorum, oturtmak bazen mümkün olmuyor, iki üç ay içinde istifalar gelebiliyor. Ben bu sistemde çalışmam deyip çıkan finansman müdürleri, bu danışmanlar işi bilmiyor bizi mahvetti sayın patronum ben gidiyorum diyen satın alma direktörleriyle karşı karşıya kaldık. Ve onların arkasından yaptığımız çalışmalarda takdir edersiniz ki neler neler çıktı. Dolayısıyla iyi bir sistem kurduğunuz zaman oyun alanını daraltıyorsunuz. Tilkiyle mücadele zor iştir, tilki çok çevik bir hayvandır, çok akıllı ve kurnaz bir hayvandır. Tilkiyle mücadele etmek için tilki gibi düşünmeniz lazım. Tilkinin peşine düşmek bence iyi bir çözüm değil, tilkinin hareket alanını daraltıp kümese yaklaştırmamak iyi bir çözüm ve bunun en önemli yollarından bir tanesi de iç kontrol sisteminin en önemli, belki bana sorarsanız temel bileşeni olan etik kuralları, etik kurallar olarak da bakmayalım yine hocalarımızın bahsettikleri etik ortam, etik kültür, etik yapı olarak bakalım. Bunun içerde kurulması ve oluşturulması var çünkü bir noktada dönüp dolaşıp işler vicdana kalıyor. Pek çok şirkette IRP sistemleri kullanıyor kurumsal kaynak planlama, bu sistemlerle ilgili gidin şöyle bir yetkilere bakın pek çok şirketin kurumsal kaynak planlama sisteminde ‘all’ dediğimiz yani her işlemi, her fonksiyonu icra edebilmek yetkisine sahip birçok insan göreceksiniz, pek çok insan göreceksiniz. Bunu her seferinde görüyoruz, buluyoruz. Çünkü şirketlerde süreçler ve IRP’nin üzerine oturma mekanizmaları tam net olmadığı için bir takım işlemler manuel götürülmek zorunda olduğu için bu tür açıklar oluyor ve bu tür açıklara da insanlar sızabiliyorlar. İşte o hile üçgeni dediğimiz üçgenin veya hocalarımızın bahsettiği dörtgen veya benim

ifade ettiğim o kültürü de katarsanız beşgeni önlemek mümkün değil. Burada baskılar olacak, bir takım teşvik ediciler olacak, rasyonelleştirmeler olacak ama biz işi mümkün olduğu kadar zorlaştıracacağız. Zorlaştırmanın en iyi yöntemlerinden bir tanesi etik ortamı güçlendirmek. Etik kurallar hem baskı unsuruna karşı yani aşırı gerçekçi olmayan hedeflere karşı, hem insanlara mobbing uygulanmasına karşı, bazen ticari mobbingler uygulanıyor yani performans mobbingleri, ben bunları da çok görüyorum. Buradan da çok suiistimaller çıkıyor. Diğer tarafta rasyonalize etme, etik kuralların sağlam, etik ilkelerin sağlam uygulanıyor, farkındalık yüksek, patronlar, şirketin üst yönetimi etik ilkelerin arkasında duruyor. İşte böyle bir ortamda iki kere, üç kere düşünüyor insan. O deliği bulsa bile, o fırsatı yakalasa bile iki üç kere orada düşünüyor. Bir dakika diyor, bu tolera edilmeyecek bir şey, benim kurallarına aykırı. Dolayısıyla kontrol ortamı bu ikisini engelliyor ve etik ortam.

Üçüncü konu da biliyorsunuz fırsat konusu, işte bu fırsat konusu yine boşlukların kapatılmasıyla, iç kontrol mekanizmalarıyla önlenebilecek bir konu. Sözlerime son verirken şunu ifade etmek istiyorum; meslek mensupları olarak dijital dönüşümlerden bahsediyoruz. Dijital dünyada mesleğin gittiği yön, mesleğin gidebileceği yönler var, ben umutsuz değilim meslek mensupları adına ama şunu söyleyebilirim, gerçekten bir yere gitmek gerekirse ben gidilebilecek alanlardan bir tanesi olarak sadece hile ve suiistimal olarak düşünmeyin çünkü bu sadece bir boyutu ama iç kontrol mekanizmaları olarak sadece hile ve suiistimale ilgili değil bunun haricinde süreçlerin daha doğru tasarlanmış olması, süreçlerdeki performansların doğru belirlenmiş olması, bunların takibi, aynı zamanda risklerin değerlendirilmesi işletmelerdeki ve

kontrol noktalarının tasarımı gibi çok özel uzmanlık alanlarında bizlerin ilerleyebileceğini ve bu konularda kendimizi uluslararası seviyede yetkin hale getirebileceğimizi belirtmek istiyorum. Bu konularla ilgili fazla vaktimiz yok, Sayın Başkanımız da oradan herhalde söz isteyeceksiniz. Kısaca buradan daha detaylı bilgi almak isterseniz sosyal medya hesapları üzerinden veya Enstitümüzün WEB sitesi üzerinden bu konularla ilgili daha detay bilgiler sizlerle paylaşmak isteriz. Sabrınız için çok teşekkür ediyorum.

Sakıp ŞEKER

Oturum Başkanı

- Sağ olun. Bertan Hoca'ya da teşekkür ediyorum. Süreyi çok aşmadı. İki söz söyledi, ben de O'na iki cevap vermek istiyorum. Bir tanesi dedi ki, giden gidiyor. Gerçekten giden gidiyor ve gideni geri tahsil etme imkanı neredeyse imkansız. Çünkü bizdeki yargı süreci maalesef bu suçlar görevi kötüye kullanma olarak tanımlanıyor Ceza Kanunu'nda, bir cezası var fakat cezanın verilmesi çok güç, çok hafif bir cezası var ve ilginçtir burada belirtmek istiyorum bu tür davaların Asliye Ceza Mahkemelerinde değil İş Mahkemelerinde açılması gerekiyor değerli arkadaşlar. Onun da altını çizelim. İş Mahkemesine çünkü işçi olduğu için statüsü itibariyle davanın İş Mahkemesinde yürütülmesi gerekiyor bu çok önemli.

Bir de bu etik ortamıyla ilgili tabii özellikle verdiği örneklerde işverenin de etik davranması lazım yani sadece işçinin, çalışanların etik değil o ortamın steril olması lazım ki onlar da etik davranınsın, işverenlerin etik olmadığı ortamlarda çalışanlardan da çok etik

davranmak veya ahlaklı davranmayı beklemek de ayrıca güç diye düşünüyorum.

Birkaç da soru alamı ve oturumu kapatalım istiyorum. Evet, hocam buyurun.

Prof. Dr. Ömer LALİK

- Şimdi bir örgütün kodlarıyla oynayarak etik kültür yaratılabilir mi? Hile ve yolsuzluğu tespit mi önemli, hilesiz hurdasız bir yaşam mı? Şimdi bu konuda hepimiz şöyle gözlerimizi yumsak, tüm yaşamlarımızı değerlendirek, çalıştığımız işletmenin duvarlarında veya Kamil Kardeşimin broşürlerinde yazılı kuralları önümüze koysak biz acaba o muyuz?

Bir kere işe kendimizden başlamak gerekiyor, insan insanın kurdu derler. Belli yaştan sonra bazı değerleri edinebilirsiniz, bazıları edinemezsiniz. Örneğin benim 7 yaşındaki torunuma elindeki çöpü yere attıramazsınız. Yani bu eğitimle olacak bir iştir ve eğitim ailede başlayacaktır, eğer bugün bir sıkıntı varsa bu sıkıntının sebebi Havva'lardır. Çünkü Havva'lar doğurdukları çocukların ilk öğretmenleridir ister erkek doğsun ister kız doğsun. Öyleyse evvela toplumlar, sadece biz değil, tüm toplumlar evvela kadınlarını iyi eğitmek durumundalar bu bir.

Bunun dışında hep ahlak, etik ve değerler konusunda mutlaka bir kavram kargaşası içine düşeriz. Ben daha önce tesadüfen dün yine bir oturumda etikten söz ettiler, ben böyle bir açıklama yapmıştım tekrar edeceğim. Sayın Başkanla da bir başka kongrede

beraberdik 15 gün önce orada da yine ara oturumlardan birinde benzer şeyleri tartıştık. Şimdi bizim maalesef Türk dili pek çok zafiyeti bünyesinde taşıyor, kavramlar yetmiyor bazen. Örneğin ahlak morals, etik etics, values değerler. Şimdi biz ne ile uğraşıyoruz? Denetimde ahlakla mı, etikle mi yoksa değerlerle mi? Yani bunun farkına varmak lazım. Kamil Kardeşim biraz evvel bir şey söyledi ama bana göre bir nüans var orada. Ahlak, bireysel değil, ahlak bir toplumun doğru ve yanlış konusundaki anlayışları bütünündeki düşünce yapısı, doğru ve yanlış! Right and wrong! Bu bir soyutluk içinde düşünülüyor ve temellerin hem soyutluk var hem toplumsal bir anlayış var. Burada hakikate ulaşmak farklı bir şey yani gerçeği araştırıyor tüm filozoflar altı bin yıldır bilinen zamanlarda ama gerçeği ararken hakikate erişemiyorlar çünkü gerçek soyut ahlaktı ama hakikat daha erişilmez bir şey çünkü inançla da beslendiği için yakalamak mümkün değil pek fazla hakikati. Yani dikkat edin; right and wrong, doğru ve yanlış tartışıyor. Etiğin tartıştığı da bu, doğru ve yanlış tartışıyor etik ama burada bireyde ve örgütteki durum burada da soyut ancak davranışlar, ahlaktaki anlayışlar değil burada davranışlar öne geçiyor. Davranışlarını düzenliyor, kodlamaya çalışıyor etik. Burada da amaç iyi olanı, iyi olarak tanımlanan bir geçeği yakalamak.

Değerlere gelince bu değerler hem ahlakın hem etiğin dayanaklarını bünyesinde topluyor. Buradaki doğru right değil, true! Yani gerçekle bütünleşmiş doğruyu aramaya çalışıyor iş ve amaç daha değerliye erişmek bu doğru ile gerçeği buluştururken. Ancak denetimde biz doğruyu ve gerçeği araştırıyoruz. Ama bulduğumuz şey gerçek diye biliyoruz, bunun gerçek olmadığını biraz evvel arkadaşlarımız anlattı, sonradan yapılan araştırmalar da bunun gerçek olmadığını, işte içinde hilenin, yolsuzluğun olduğu da

ortaya çıkıyor. Öyleyse bir finansal tabloda açıklanan hatta denetlenmiş bir finansal tabloda açıklanan gerçek bütün sırları açık yüreklilikle, bütün şeffaflığıyla gösterse bile tüm açıklanan sırlar içinde özel bir gizi de halen saklı tutar. Bunu da unutmamak lazım!

Şuraya gelmek istiyorum çok uzatmamak için, genelde duyan kardeşlerim olmuştur, her zaman söylerim; etik, ahlak değildir. Etiğin toplumsal ahlakla ters düşmemesi gerekir yani düşünün yaşamınız evinizde geçiyor, mahallenizde geçiyor, işinizde geçiyor. İşinizdeki etik kuralları evinize, mahallenize taşıyorsanız hiçbir değeri yok! Onu içselleştirmeniz gerekiyor toplumla bütünleşip belli bir anlayış içinde yürüyebilmek için. Evet, demek ki etik ahlak değildir, ahlakın da ahlaksızlığı vardır. Teşekkür ediyorum.

Sakıp ŞEKER

Oturum Başkanı

- Teşekkür ediyoruz Sayın Ömer Lalik Hocamıza. Evet, bir soru alalım mı? Süremizi doldurduk arkadaşlar. Peki, bir soru alalım. Söz Adem ile Havva'dan açıldı, Havva'dan bir soru alalım.

Katılımcı

- O Adem ile Havva meselesinde bütün Havva'lar sustu ama ben kabul etmiyorum.



Sakıp ŞEKER

Oturum Başkanı

- Ben de onun için size söz verdim.

Katılımcı

- Diğer konu şimdi isimlerini okuyacağım Sayın Hocalarım Ali Kemal Uzun Bey ve Doktor Bertan Kaya Bey, şimdi her ikiniz de Enstitüden bahsettiniz. Enstitülerin sizlere işverenler ya da biz mali müşavirler herhangi bir hile ya da yolsuzluğu duyduğumuzda, gördüğümüzde, hissettiğimizde nasıl ulaşabiliriz? Sizler kamu kuruluşu musunuz? Özel olarak mı bir işlem yapıyorsunuz? Yurtdışı ile ilişkiden de sanırım bahsettiniz, çok kısa bunu anlamak isteriz. Sizlere nasıl ulaşacağız?

Ali Kamil UZUN

TİDE Onursal Başkanı

- Sunumumda iletişim bilgilerimi paylaştım ama kısaca Türkiye İç Denetim Enstitüsü dernek statüsünde bir mesleki organizasyondur. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün Türkiye'deki temsilcisidir. İç denetimin profesyonellerinin eğitim, mesleki gelişim konularında ve iş dünyasının bu konudaki farkındalığı konusunda hizmet ve faaliyetler yürütüyor. Bu derneğe üye olabilirsiniz dernek olduğumuz için, web sitemiz tide.org.tr, oradan girip tüm bilgileri öğrenebilirsiniz. Bakın 22-23 Ekim'de de Türkiye

İç Denetim Kongremiz var İstanbul'da yapacağız, ona da katılmamızı tavsiye ederim. Oradaki konu da “Güçlü Bellek, Sağlam Gelecek” hani kurumsal hafızanın önemi çok büyük, demin de bahsettim. Hem meslek mensuplarının bu işi sertifikalı yapması, uluslararası sertifikasyon, hem onların eğitilmesi, gelişimi, hem böylelikle meslek ailesi arasında bir paylaşım planı oluşturmak, iş dünyasına da bu konuda farkındalık yaratarak da yardımcı olmaya çalışıyoruz. Her Mayıs ayı Uluslararası İç Denetim Farkındalık ayıdır. O ay boyunca da değişik etkinlikler yapıyoruz. 1995 yılından beri faaliyet sürdürüyoruz, bir gönüllü organizasyon, biz hepimiz orada gönüllüüz ama profesyonel şapkalımız da kurumlarımızda çalışıyoruz ama bu Enstitüde mesleğin gelişimi açısından uluslararası küresel rekabette bizim insanımızın, meslek insanımızın rekabet edebilmesi adına çalışmalar yapıyoruz. Özellikle mesleğin akademik gelişimi üzerinde de çalışmalarımız var. İki yılda bir üniversitelerle akademik forum düzenliyoruz. İki yılda bir gençlikle Gelecek Zirvesi düzenliyoruz. Bu sene Anadolu Üniversitesinin ev sahipliğinde yaptık akademik forumu. Gelecek sene Samsun'da gelecek Zirvesi yapacağız 1919-2019, bunlara da dikkat ediyoruz aynı zamanda. Ulusal bağımsızlık farkındalığı.

Sakıp ŞEKER

Oturum Başkanı

- Hocam, yeterli herhalde... Kusura bakmayın, süremiz doldu. Çünkü aşağıda bir fotoğraf çekirme seremonisi var. Buyurun, siz duyuruda bulunun. 1 dakika Hocam buyurun.



Katılımcı

- Havva'lara çok laf edildi, yolsuzlukların %82'sinin erkelerin yaptığı ve yaptıkları yolsuzlukların boyutunun %75 daha fazla olduğunu ve çocuk yetiştirmenin her iki ebeveynin de sorumluluğu olduğunu bir kez hatırlatmak istedim. Teşekkür ederim.

Sakıp ŞEKER

Oturum Başkanı

- Katılımlarınız için çok teşekkür ediyorum, sağ olun var olun. Tekrar ilerde bir başka toplantıda buluşmak dileğiyle oturumu kapatıyorum.

Oturum Başkanı ve konuşmacılara Teşekkür Belgesi Bilecik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Süleyman Kırıl tarafından takdim edildi.

15. PARALEL OTURUM

*STRATEJİK SEKTÖRLERDE MUHASEBE:
SORUNLAR VE ÇÖZÜMLER (TARIM MUHASEBESİ,
İNŞAAT MUHASEBESİ, BANKA MUHASEBESİ)*

Oturum Başkanı

Prof. Dr. Orhan ÇELİK

Ankara Üniversitesi SBF Dekanı

Konuşmacılar

Dr. Murat DOĞU

Doğan Şirketler Grubu Mali İşler

Başkan Yardımcısı

Doç. Dr. Vedat ACAR

İzmir Bakırçay Üniversitesi

Prof. Dr. Ali DERAN

Tarsus Üniversitesi



Prof. Dr. Orhan ÇELİK

Oturum Başkanı

- Evet, müsaade ederseniz başlayalım. Bu uzun Kongrenin son oturumundayız. Bizim açımızdan önemli bir oturum olduğunu düşünüyoruz. Şu ana kadar pek çok sempozyum yapıldı, belki bu sempozyumlar içerisinde bu şekilde bir ihtisas alanına veya birden fazla ihtisas alanına yoğunlaşan bir oturum çok karşılaştığımız bir durum değildir. Dolayısıyla böyle bir oturumda olduğumuz için kendimizi mutlu hissediyoruz. Tekrar tüm katılımcılara hoş geldiniz diyorum ve 20. Türkiye Muhasebe Kongresinin ikinci gününün paralel oturumlarından sonuncusunu açıyorum. Stratejik Sektörlerde Muhasebe: Sorunlar ve Çözümler konulu bu oturumda biz Tarım Muhasebesi, İnşaat Muhasebesi, Banka Muhasebesi özelinde spesifik alanlarda muhasebe sorunlarını tartışabileceğimiz bir ortam oluşturmaya çalıştık ve bu çerçevede her biri konusunun uzmanı çok değerli konuşmacıları dinleyeceğiz burada. Ve bu konuların uzmanı olan değerli konuşmacılar 20’şer dakika kadar bu ana belirlenmiş sektörlerle ilgili muhasebesel sorunları burada bizimle paylaşacaklar. Her bir konuşmacı 20’şer dakikada sunumunu özetledikten sonra vaktimiz kalacağını tahmin ediyorum, soru-cevap kısmını siz değerli katılımcıların da sorularıyla konunun daha fazla incelenebileceğini, daha özel konuların tartışılabilceğini düşünüyoruz. Dolayısıyla sonunda da siz değerli katılımcıların sorunlarını bekleyeceğiz.

Bu çerçevede programdaki sıralamayı izleyerek ilk sözü Doktor Murat Doğu’ya vermek istiyorum. Doktor Murat Doğu, finansman ve bankacılık sektörü açısından muhasebe sorunlarını ve çözümlerini dile getirecekler. Buyurun Murat Bey.

Dr. Murat DOĞU

Doğan Şirketler Grubu Mali İşler Başkan Yardımcısı

- Teşekkür ediyorum. Öncelikle TÜRMOB Yönetimine, TÜRMOB ailesine bizleri davet ettikleri için çok teşekkür ediyorum, çok başarılı bir kongre oldu, oluyor, dolayısıyla tekrar tebrik ediyorum ve devamının gelmesini diliyoruz meslek mensupları olarak.

Bugün ben yoğun bir sunumum yok, birazcık teoriden birazcık da akademik olarak, biraz da uygulamadan bankalar, daha çok finans kurumları özelinde son günlerde çok gündemde olan bu Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 9 No.lu standartla ilgili konunun üzerinden geçeceğim. Bu standart aslında çok basit olarak karşılık alınması yani muhasebede bir alacağın veya bir kredinin geri dönüşüyle ilgili sıkıntı oluştuğunda kredi ve alacakla ilgili şüpheli karşılığının nasıl alınacağına ilişkin prosedürleri, süreçleri anlatıyor. Bu standart öncesinde Türkiye Muhasebe Standartları 39 No.lu standart geçerliydi. Ancak bankalar üzerinde de bu diğer finans kurumları üzerinde de bu 01Ocak 2018 tarihinden itibaren bu standart yerini TFRS 9'a bıraktı. BDDK ve KGK'nın da bu konuda alt düzenlemeleri var ve süreçler de takip edilmektedir.

Ben şimdi bir adım hatta iki adım geriye giderek aslında TFRS 9'un bankalara özel ya da finans kuruluşlarına özel bir standart olmadığını söylemek istiyorum. Bu aslında tüm işletmeleri ilgilendiren bir standart ve bir işletme mal veya hizmet ürettiğinde ve sattığında alacağı meblağın geri dönüşümü nasıl olacağı ve nasıl takip edileceğiyle ilgili. Sonuçta halka açık şirketlerde yatırımcılar özellikle şirketlerin cirolarına çok yüksek olmasına olumlu

bir kriter olarak bilirler, takip ederler. Yani cirosunu hızlı arttıran, cirosunu hızlı büyüten ortaklıklar hep bir adım öndedir, bunun bir de öbür yüzü var ki o da acaba bu ciroların gerçekten tahsilatı düzgün, düzenli bir şekilde geciktirilmeden, gecikmeksizin yapılabiliyor mu? Ya da verilen krediler gerek bireysel krediler olsun, kredi kartları olsun ticari işletme kredileri, proje kredileri acaba geri dönüşleri bir gün düzenli yapılabiliyor mu? Bu kriter de son derece, şirketlerin değerinin tespitinde geleceğe yönelik performanslarının belirlenmesinde son derece önemli bir konu.

Bu anlamda özellikle ben bir kurumsal yönetim kavramını belki diğer paralel seminerlerde de duyduğunuz kurumsal yönetim kavramını vurgulamak istiyorum. O da şöyle, bir işletme bir satış yaptığında kime satış yaptı, nasıl satış yaptı, hangi devrelerde satış yaptı, bu satışı yaparken finansman maliyetlerine etkin faiz oranı dediğimiz faiz oranlarını doğru tespit edip edemediği son derece önemli. Aynı durum finansman kuruluşları için de geçerli, ben değiştirerek kullanıyorum. Bir factoring firmasının veya bir leasing firmasının, bankaların kredi verirken hangi süreçlerle bu kredileri verdiği son derece kritik ve kurumsal yönetimin çok önemli konularından bir tanesi. Eğer bu sonuçta bir müşterinize finansman sağladığımız için vadeli satışlar için konuşuyoruz tabii bunu yani nakit satışlarda bir sorun yok, onlarda bir tahsilat sorunu yok ama vadeli satışlarda kredilendirme ister bir çimento firması olun, ister bir banka olsun bir kredilendirme yaptığımız için bu kredilendirmeyi hangi süreçlerle ve hangi kriterlerle yaptığımız son derece önemli. Yani sözün kısası daha ilk başta bir alacağın veya kredinin tahsilatının mümkün olup olmadığı belirlenmiş oluyor. Eğer bu süreçlerde ne kadar objektif işte genel kabul görmüş kurallara ve standartlara uygun olarak davranış içerisinde

olursa o zaman ilk baştan sürecin sonunda temerrüt durumu çok daha düşük seviyelerde olması mümkün olur diye düşünüyorum.

Bu kısa kurumsal yönetim hatırlatmasını geçtikten sonra BD-DK'nın bu konuda özellikle bankalara ilişkin yayınlamış olduğu bir rehber var TFRS 9 özelinde. Bilmiyorum bu rehber bakma fırsatınız oldu mu ben bu rehberdeki yedi prensibini TFRS 9 bağlamında kısaca hatırlatmak istiyorum. Bunlardan birincisi, yönetim kurulu ve üst yönetimin sorumluluklarıyla ilgili. Yönetim kurulu, üst düzey yönetim geri dönüşü sıkıntılı kredilerle ilgili olarak bu karşılığın ayrılmasını ve yeterli düzeyde hesaplanması amacıyla bankanın mevcut politika ve süreçleri TFRS 9 ve ilgili iyi uygulama rehberleriyle uygun olarak etkin iç kontrol sistemlerini içerecek şekilde uygun kredi ve risk yönetimi uygulamalarının oluşturulmasından ve sürdürülmesinden sorumludur demektedir. Yani bunu bir iç kontrol konusu yapmıştır ve birinci ilkedir bu ve burada sorumluluğu yönetim kurulu ve üst düzeye bırakmıştır. Yani daha ilk baştan bu zararların oluşmaması için bir tedbir alma ihtiyacını duymuştur. Yine güvenilir, beklenen karşılık zararları dediğimiz yöntemlerde güvenilir yöntemlerin kullanılması önerilmiş ikinci ilke olarak. Bu da bankalar tüm kredi risklerinin değerlendirilmesine ve ölçülmesine ilişkin politika, süreç ve kontrollere yönelik güvenilir yöntemler geliştirmeli, belgelemeli ve sürdürmelidir. Burada belgeleme vurgusu yapılmış. Karşılıkların ölçümü sağlam yöntemlere dayanmalı ve karşılıkların zamanında ve gerekli şekilde muhasebeleştirilmesi sağlanmalıdır. Yani burada bir gecikmenin olmaması özellikle bekleniyor ve buna ilişkin çok detaylı yöntemler anlatılmış.

Üçüncü prensip, süratlice geçiyorum, kredi riski ve derecelendirme süreci ve gruplamadan bahsediliyor. Bankalar benzer kredi riski özelliği taşıyan kredileri gruplamaya yönelik bir kredi riski derecelendirme sürecine sahip olmalıdır. Şimdi burada çok kısa duracağım. Çünkü bu TFRS 9 uygulamalarında sizin müşterilerinizin bankaların müşterilerinin ister bireysel bazda olsun ister kurumsal bazda müşterilerinizin sınıflandırılması bekleniyor. Bu sınıflandırma örneğin bireysel müşterilerinize demografik olabilir, yaş, cinsiyet şeklinde, bölgesel şeklinde bir gruplandırma olabilir. Kurumlarda sektörel bazlı ya da bölgesel bazlı gruplandırmalar istenir, çok detaylı gruplandırmalar isteniyor. Burada bunun takibi yani bir kredinin risk takibi de bu detaylı gruplandırmalar, alt sınıflandırmalar bağlamında takip ediliyor. Örneğin İstanbul'daki bir tekstil firmasında çalışan ve düzenli maaş kazanan birisi ile Kayseri'de tarımla uğraşan bir vatandaşımızın riskleri aynı olmaması gerekir, farklı riskler içerisinde değerlendirilir. Geçmiş kabiliyetleri, tahsilat kabiliyetleri, ödeme durumları da çok yakından takip edilir. Yani bu gruplandırma konusu son derece önemli ve tabii ki farklı kredi tarzları bağlamında.

Dördüncü prensip, bu karşılıkların yeterliliği konusu yani yeterli karşılık ayırması gerektiği ifade ediliyor. Bankanın hesapları, toplam karşılık tutarı, karşılıkların kredi veya grup bazında belirlenmesinden bağımsız olarak yeterli düzeyde ve TFRS 9 ile uyumlu olmalıdır denmiş, bu da BDDK'nın dördüncü ilkesi. BDDK'nın beşinci ilkesi ise model varidasyonu ile ilgili. Bankanın karşılık hesaplarını değerlendirmek ve ölçmek için uygun modellere yönelik politika ve süreçleri olmalıdır. Yani bu demin bahsettiğimiz gruplamalar, buradaki temerrüt halleri, birazdan çok kısa bahsedeceğim süremiz kısıtlı, temerrüt halleri hep bir model

yani denetçinin de onayladığı, BDDK'nın da onayladığı ve banka yönetiminin onayladığı bir model çerçevesinde olmalı. Yani subjektif değerlendirme değil objektif değerlendirme içerisinde olması gerektiği belirtilmiş. Altıncı ilke, uzman görüşü mutlaka ve mutlaka dışarıdan gerektiği hallerde bir dış bağımsız uzmandan görüş ve destek alınması gerektiği ifade edilmiş. Yedinci ve son ilkesi de, ortak süreçler, sistemli araçlar ve veriler başlığı ile bankaların kredi riskini değerlendirme ve beklenen kredi zararlarının hesaplanmasına yönelik ortak sistemler, araçlar ve verilere dayanan sağlıklı bir kredi-risk değerlendirme erişme sürecine sahip olmaları gerekir denmiş.

Şimdi bu ilkelerden sonra biraz daha pratik olarak geçmişte biz nasıl karşılık ayırıyorduk ona bir değinmek istiyorum. O da şuydu; örneğin bir kişi kredi verdiğimiz bir şirket diyelim, ödemelerini düzenli bir şekilde yapıyor, burada bir sıkıntı yok ve takibe düşme gibi herhangi bir sıkıntı yok fakat ilk, örneğin 12 taksit diyelim kredisi, 10'uncu taksitte bir sıkıntı yaşadığı zaman bunu biz önce bir mercek altına alıyorduk, sonra döneminde ödemedi çıktıysa tekrar ödenirse tamam diyorduk hani bu idari bir işlem yapmaya gerek yok falan. Ama o 11'i de ödemediyse idari takibe alıyorduk, ihtar çekiyorduk şudur budur. Daha sonra da hâlâ ödeme durumu yoksa kanuni takibe gidiliyordu. İşte bu geçmişte çok muhafazakar yaklaşımlar içerisinde ancak bu aşamalara gelmiş, tahsil kabiliyeti konusunda çok ciddi şüphe artık yani geri dönüşümü mümkün olmayan hallerde karşılık ayırmaya gidiliyordu. Fakat yeni sistemde en büyük fark bu, yeni sistem bunu beklemiyor. Yeni sistem daha ilk gün 100 liralık kredi alıyorsa hemen bunun geçmiş istatistiklere bakarak hemen bunun 3 lirasını karşılık ayırıyor. Hiç bakmıyor yani Murat Doğu ödeme

kabiliyeti iyidir, çok iyi ödemiştir, geçmişte kredi riski, ödeme derecesi çok yüksektir gibi şeylere bakmıyor. O bankanın geçmiş performansına bakarak hemen daha başlangıçta örneğin %3'ünün karşılığını ayırıyor. Bu önemli bir nokta, bu da şunu getiriyor ister istemez; ister işletmeler olsun ister bankalar olsun kredi tahsilat oranlarının veya alacak tahsilat oranlarının geçmiş yönetimlerin performansını çok yakından ilgilendiren bir şey. Eğer bu iyiye sizin daha ilk başta ayıracağınız karşılık düşük oluyor. Eğer bu çok kötüye veya kötüye daha başlangıçta daha yüksek karşılıklar ayırmak zorunda kalıyorsunuz, durumunda kalıyorsunuz. Bu da tabii inanılmaz bir halka açık şirketler, halka açık bankalar için çok ciddi bir performans durumu, kriteri haline gelmiş durumda.

Bu önemli farkı söyledikten sonra uygulamada nasıl gerçekleşiyor diye kısaca bahsederek süremi tamamlamak istiyorum. Dediğiniz gibi bankalar özelinde geçmiş kredi performanslarına da bakılıyor ama gruplar bazında, belki her bankanın uygulaması farklı olabilir. Bireysel ve kurumsal olarak düşünmek lazım. Burada çeşitli risk grupları var, bunu bankanın kendi yönetim raporlamasında nasıl takip ettiği son derece önemli. 20-30 grup arasında geçmiş temerrüt oranlarına bakılıyor. Şimdi burada özellikle bir durum var, diyelim ki siz ödeme gününden üç gün geciktiniz, beş gün geciktiniz. Bu bir uyarı sistemi getiriyor bankalarda fakat bunun tahsil kabiliyetini kaybettiği anlamına gelmiyor. Yine geçmiş uygulamalara bakarak, zaten daha baştan karşılık ayırdığınız için geçmiş ortalamalara bakarak bunu başka türlü özel takibe alıyorsunuz. Daha sonra 90 gün gibi bir rakam var, süresi var, eğer bunu 91'inci günde ödemediyse bu artık temerrüt hali oluşturuyor ve bu farklı bir yöntemle takip edilmeye başlanıyor. Burada genellikle uygulamada geçmiş üç yıllık ya da beş yıllık istatistikler kul-

lanılıyor, buna bakılarak sizin, çok uzun bir standart pratikte nasıl hayata geçtiğini anlatmak istiyorum ve bu modeller içerisinde ve tabii özellikle bankalarda çok kapsamlı ve bunlar tamamen bilgisayar üzerinde yapılıyor bu modellemeler. Geçmiş istatistiklere bakarak o kişinin hangi grupta olduğu dikkate alınarak ilk başta bir karşılık ayrılması durumu söz konusu oluyor. Daha sonra bu kişi eğer ödemeleri ya da bu şirket, kredi verilen şirket ödemede güçlüğe düştüğü durumda o hemen o istatistiğin kullanıldığı kümeden ayrılıyor şirket, yani kredisini vadesinde ödemiş veya geciktirmiş, o kümeden ayrılıyor ve ona özel bir karşılık ayrılmaya başlanıyor o şirket için. Diğer istatistiği de bozmaması için, örneğin bu tamamen iflas etmiş veyahut ödeme kabiliyetini tamamen yitirmiş bir şirketse bundan alacaklar tamamen karşılık konusu ediliyor ve sistemin dışına çıkartılıyor.

Bir de teminat konusu var, son olarak ondan bahsetmek istiyorum. Teminatın olması bu sistemde bir ayrıcalık getirmiyor yani bu istatistiksel hesaplama içerisinde bir ayrıcalık getirmiyor. Çünkü standart teminatın hemen nakde çevrilir olup olmadığı konusunda bakmak istiyor yani bunu da test etmek istiyor. Bunlar nakdi teminatlar olabilir, gayri nakdi teminatlar olabilir. Dolayısıyla teminat olup olmadığı da ayrıca bir değerlendirme konusu yapılıyor sistem içerisinde ve ona göre karşılık ayrılıyor.

Ben daha sonra değerlendirmelerde soru gelirse hani birlikte değerlendirebiliriz diye burada noktalamak istiyorum. Kısacası eski TMS 39 ve yeni TFRS 9 arasındaki en büyük temel farklılık birisinde olay olduktan, sıkıntı baş gösterdikten sonra karşılık ayrılması. Yeni sistemde ise o daha olmadan o şirketin geçmiş veya o bankanın geçmiş performansına bakarak daha ilk başta o ala-

caklar kredi verdiğinizde bir istatistik olasılık oranına bağlanarak karşılık ayrılıyor. Teşekkür ediyorum.

Prof. Dr. Orhan ÇELİK

Oturum Başkanı

Çok teşekkür ederiz Murat Bey. Doktor Murat Doğu aslında 2 dakika önceden bitirdi, dakikayı çok sağlam tutuyorum, bu hani size de belki bir mesaj olabilir diye. Çok teşekkür ediyoruz. Sayın Doktor Doğu bankacılık sektörünün muhasebe bakımından sorunlarını TFRS 9 yani 39 yerine geçen, geçmekte olan muhasebe standardı çerçevesinde değerlendirdiler. Şimdi bankacılık sektörü veya finansal kesim açısından muhasebe problemleri biraz görel olarak daha az yaşanan bir alandır çünkü o sektöre gözetim etkin bir şekilde yapılmaktadır BDDK'dan kaynaklanan. Daha önemli bir avantajları var tabii bankacılık sektörünün, 2006 yılından itibaren muhasebe standartlarını hem hesap planı düzeyinde hem de finansal raporlama açısından etkin bir şekilde uygulamaktadır. Dolayısıyla muhasebe ile ilgili problemleri biraz daha görece olarak işlemlerin karmaşıklaşmasından kaynaklanan bir durumdur. Sanırım hak vereceksiniz bana, belki tartışmalar sırasında bunu bir temel olarak ticari muhasebe ile şirketler kesimindeki muhasebe birimleri ile bankacılık sektörü arasındaki ilişki veya bankaların ticari muhasebeden beklentileri veya şirketler kesiminden beklentileri, çünkü şirketler kesimindeki muhasebesel problemler veya avantajlar dolaylı olarak bankacılık kesimine de yansımaktadır. Bu zaten bankacılık kesiminin riskleri açısından da düşünülüyor, muhasebe standartları bakımından da bu çok tartışılan bir konudur. Belki tartışmalar kısmında bu noktaya da değinebiliriz,



belki değerli katılımcıların sormak isteyecekleri sorular olur. Bu bakımdan bu çerçeveyi dikkatinize sunmak istedim.

İkinci olarak bu oturumda inşaat sektörünü değerlendireceğiz. İnşaat sektörü açısından da sunumu İzmir Bakırçay Üniversitesi Değerli Doçent Doktor Vedat Acar Hocamız yapacak. Nasıl tercih edersiniz Hocam? Buyurunuz.

İNŞAAT SEKTÖRÜ MUHASEBE UYGULAMALARINDA YAŞANAN SORUNLARIN VERGİ MEVZUATI VE TMS/TFRS ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Vedat ACAR⁵¹

Özet

İnşaat sektörü, GSYH içindeki yaklaşık % 8 direkt payı ve bağlı sektörlere olan ve %30'lara ulaşan dolaylı etkileri de düşünüldüğünde, önemli sektörlerimizden birisidir. Ekonomimiz içerisinde böylesine önemli bir yer tutan sektörün, kendisine has özellikleri ve dolayısıyla çeşitli muhasebe uygulama sorunları da bulunmaktadır.

Bu çalışma, inşaat sektöründeki faaliyetleri öncelikle yıllara yaygın inşaat faaliyetleri sınırları içerisinde ve vergi mevzuatı ile TMS/TFRS hükümlerine uygun gerçekleştirme boyutunda karşılaşılan sorunlar açısından ele almaktadır.

Vergi mevzuatına uyum çerçevesinde tamamlanma yöntemi şeklinde gerçekleşen muhasebe uygulamalarından kaynaklanan sorunlar, TMS 11 ile başlayan ve söz konusu standardın yerine getirilen TFRS 15 ile de devam etmektedir. İnşaat işletmelerinin

51 Doç. Dr., İzmir Bakırçay Üniversitesi

daha öncesinde olduğu gibi yeni standartla birlikte de finansal tablolarının birbirini takip eden dönemler itibariyle karşılaştırılabilirlik özelliğini taşımasını sağlaması gerekmektedir. Bu nedenle de ilgili standartlara uyum konusunda gereken hassasiyetin gösterilmesi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Giriş

İnşaat sektörü özellikle son yıllarda yarattığı gerek hâsılat ve gerekse de istihdam etkisi nedeniyle vazgeçilmez sektörlerden birisi olma özelliğini korumaya devam etmektedir. GSYH içindeki direkt payı yaklaşık %8 olmakla birlikte, bağlı sektörlerle dolaylı etkileri de düşünüldüğünde, %30'lara ulaşan sektörde reel büyüme 2018 birinci çeyrekte % 6,9 olmuştur (Türkiye Müteahhitler Birliği, İnşaat Sektörü Analizi, 2018). Bu büyüme oranı da göstermektedir ki sektörün ekonomimiz içerisindeki payı, GSMH'deki büyümeye paralel olarak devam etmektedir.

2023 hedefleri içinde önemli bir paya sahip olan inşaat sektörü, diğer sektörler gibi önemli sorunlarla karşı karşıya bulunmaktadır. Türkiye Müteahhitler Birliği tarafından hazırlanan inşaat sektörü bildirgesinde ülkemizde sektörün, Kamu İhale Kanunu ve ilgili mevzuattan kaynaklanan, Kamu-Özel Sektör İşbirliği (KÖİ) modelinin etkin bir şekilde uygulanamaması ve yasal alt yapı yetersizliklerinden kaynaklanan, yatırım ödeneklerinin gerçekçi olarak belirlenmesine yönelik olmak üzere çok ve çeşitli sorunlarla karşı karşıya olduğu ifade edilmektedir (TMB, 2018). Ancak inşaat sektörünün işleyişini etkileyen söz konusu sorunlar yanında, sektörün kayıt altına alınmasında ve sektör firmalarının finansal performansları ile geleceğine yönelik tahminlerin yapılmasında en önemli işlevi gören muhasebe uygulamaları konu-

sunda da sorunlar yaşandığı görülmektedir. Ayrıca gerek sektörün işleyişine ve gerekse de sektöre özel muhasebe uygulamaları üzerinde önemli etkilere sahip olan vergi mevzuatı konusunda yaşanan sorunlar da diğer bir önemli konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Tüm bunlara ilaveten Türkiye Muhasebe Standartları/ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS)'na uyum çerçevesinde büyük çaplı inşaat firmalarının yaşadığı muhasebe uygulama sorunları da dünya inşaat piyasasında önemli aktörlerden birisi olan firmalarımızı önemli ölçüde zorlamaktadır.

Bu çalışmada sektörün işleyişinden kaynaklanan sorunlar dışarıda tutulacak ve daha çok muhasebe uygulamalarında yaşanan sorunlar, gerek vergi mevzuatı ve gerekse TMS/IFRS kapsamında ele alınacak ve muhasebe uygulamalarını kolaylaştırmak ve anlaşılabilirliğini arttırabilmek amacıyla açıklamalarda bulunulacaktır.

1. İnşaat Kavramı ve Türleri

İnşaat kavramını geniş bir şekilde tanımlayan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda yapım kavramı altında inşaat işlerinin tanımı "Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, elektrik santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkama, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri" şeklinde yapılmıştır (Kızılot, 2014:58).

Yukarıda verilen tanım çerçevesi içerisine giren tüm işler, öncelikle yapılan işin sonucunda ortaya çıkan yapıların mülkiyetine sahiplik açısından aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir;

- Özel (yap-sat) inşaat işleri,
- Taahhüt şeklinde inşaat işleri.

Özel (yap-sat) inşaat işlerinde faaliyet, işletmenin kendi arsası üzerinde yapılabildiği gibi uygulamada “kat karşılığı” olarak ifade edilen ve üretilen yapıların mülkiyetinin paylaşımı esasına dayanan şekilde, başkasının arsası üzerinde de gerçekleştirilebilmektedir.

Taahhüt şeklinde inşaat işleri, hizmet işleri olarak kabul edilir ve inşaatlar başkaları adına veya hesabına yapılır. Söz konusu inşaat işleri, çeşitli ihale yöntemleriyle işlerin müteahhitler tarafından yapılması ve sonrasında ilgili özel ya da kamu kurum ve kuruluşlarına teslim edilmesi esasına dayanırken, son yıllarda özellikle kamu kurum ve kuruluşlarına gerçekleştirilen taahhüt işlerinde farklı şekillere de yönelmiştir. Bu bağlamda özellikle büyük çaplı altyapı yatırımlarının gerçekleştirilmesinde, yap-işlet devret, yap-işlet, işletme hakkı devri, yap-kirala ve imtiyaz gibi yöntemlerle finansman sağlanan inşaat taahhüt işleri, kamu-özel işbirlikleri (KÖİ) olarak isimlendirilmektedir (Emek, 2014:10). Bu modelin isimlendirilmesinde doktrinde oldukça fazla kavramsal öneri bulunmaktadır. Bu modelin kavramsallaştırılmasında Kamu Özel Sektör İşbirliği (KOSİ), Kamu Özel İşbirliği (KÖİ), Kamu Özel Ortaklığı (KÖO), Kamu Özel Sektör Ortaklığı (KÖSO), Kamu Özel Ortaklığı Modeli (KÖOM) ve hatta eksik

imtiyaz ifadelerine yer verildiği görülmekle birlikte, tüm bu kavramlara karşılık gelen ve kapsayıcı niteliğe sahip aynı zamanda da dünya genelinde kabul görmüş Public Private Partnerships (PPP's) kavramının tüm eserlerde de kullanıldığı görülmektedir (Boz, 2013:279).

Son yıllarda özellikle sağlık tesisleri, köprü-otoyol-tünel geçişleri, enerji santralleri gibi yüksek hacimli finansman gerektiren işlerde sıklıkla kullanılan KÖİ yöntemine dayanan inşaat işlerinin hızlı yükselişi dikkat çekmektedir. KÖİ yöntemiyle özel sektörün tasarıma ve yatırıma daha büyük önem vereceği ve dolayısıyla sözleşme süresince ortaya çıkacak toplam maliyetin tasarım ve yatırım aşamasında dikkate alınmasıyla, işletme dönemi giderlerinin çok daha düşük gerçekleşmesi mümkün görülmektedir (Emek, 2017: 147).

KÖİ sözleşmelerinin benzetildiği bir başka iş yapış şekli ise imtiyaz sözleşmeleridir. İmtiyaz sözleşmesi, kamu hizmetlerinin, özel hukuk tüzel kişisi olan anonim şirket statüsündeki bir imtiyazcı tarafından, idare ile imzalanan sözleşme gereği, her çeşit gider, sermaye, kâr, zarar ve hasarı imtiyazcıya ait olmak koşuluyla uzun süreli olarak gördürülmesini amaçlayan bir idari sözleşme çeşididir. Bu bağlamda öncelikle imtiyaz sözleşmesi idari bir sözleşme olarak kabul edilirken, kamu özel ortaklığı kanun koyucunun tutumuyla özel hukuk sözleşmesi olarak kendini göstermektedir (Boz, 2013:296-297).

KÖİ ile kamu hizmetlerinin görülmesinde bir başka yöntem olan özelleştirme şeklindeki işler de bazen birbirlerine karıştırılabilmektedir. Önemli hukuksal ve yönetsel farklılıklar içeren KÖİ

sözleşmeleri çerçevesinde idare/devlet bir taraftan özel ortağın faaliyetlerini yakından denetlemekte, diğer taraftan da sağlık hizmetlerinin sunumunda etkinliği artırmak adına -sözleşmede yazılmayan- belirli riskleri kendisi üstlenmekte, böylece idare/devlet, hastaları ilgilendiren fiyat, kalite ve güvenlik gibi hususları düzenlemekten sorumlu olarak, bunların dışında projenin herhangi bir riskini üstlenmemektedir (Emek, 2017:145, 146).

KÖİ sözleşmeleriyle ilgili istatistikler değerlendirildiğinde, ülkemizde 2013-2017 yılları arasında ulaştırma sektörüne yapılan KÖİ yatırımlarının (14,9 milyar €) toplam KÖİ yatırımlarının (23,4 milyar €) % 63,59’unu oluşturduğu görülecektir. Geri kalan KÖİ yatırımları ise (8,5 milyar €), sağlık sektörüne yapılmıştır. Sadece iki alana KÖİ yatırımı yapılan, Almanya, Fransa, İtalya, İspanya, Hollanda gibi ülkeler içerisinde Türkiye, sektörel çeşitliliği en az olan ülke olmuştur. Ancak Türkiye’deki KÖİ yatırımlarının önemli bir özelliği, 2008-2012 yılları arasında başlamasına rağmen, diğer ülkelere oranla oldukça hızlı bir artış çizgisine sahip olmasıdır (Uysal 2018: 170). Bugün özellikle sağlık ve ulaştırma sektörlerinde devam eden KÖİ projelerinin, önümüzdeki yıllarda da artarak devam edeceği anlaşılmaktadır.

2. İnşaat Sektörü Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Sorunlar

İnşaat türleri itibariyle muhasebe uygulamalarına bakıldığında, özel inşaat işlerinin muhasebe uygulamalarında sektöre özel bir durumun olmadığı görülmektedir. Çünkü özel inşaat işlerinde faaliyet, ister “kat karşılığı” olarak ifade edilen ve üretilen yapıların mülkiyetinin paylaşımı esasına dayanan şekilde, isterse de başkasının arsası üzerinde gerçekleştirilsin, bunlar genel anlamda

bir üretim faaliyetidir ve üretilen ürün de stok tanımına uygun şekilde ortaya çıkan bir yapı eseridir. İnşaat faaliyetinin bir parçasını oluşturan arsanın varlığı; bu arsanın inşaat sahibine ait olması ya da başkasının mülkiyetinde olan arsanın üzerine konut veya iş yeri karşılığında yapılıyor olması durumu değiştirmez (Bekçi ve Nergiz, 2011:125). Bu bağlamda yapılacak muhasebe uygulamaları açısından da bir farklılık olmayacaktır. Söz konusu inşaat işinin aynı dönemde tamamlanmış olması ya da olmaması da bu durumu değiştirmemektedir.

Taahhüt şeklinde olmakla birlikte başlama ve tamamlanma tarihleri aynı dönemde olan inşaat işleri ise normal bir hizmet üretim işleminden farksızdır (Yereli vd., 2011:115). Dolayısıyla muhasebe uygulamaları açısından bakıldığında sektöre özel bir uygulamadan bahsedilemez. Ancak başladığı takvim yılı içerisinde tamamlanamayan taahhüt şeklindeki inşaat işlerinde durum, gerek vergi mevzuatı ve gerekse TMS/TFRS açısından farklılaşmaktadır.

Kamu kurum ya da kuruluşlarına gerçekleştirilen inşaat taahhüt işlerinde ise bir iş yapım şekli olarak görmekte olduğumuz KÖİ yöntemine dayanan inşaat işleri de genellikle başladığı takvim yılında tamamlanamayan büyük ölçekli işlerdir. Bu açıdan bakıldığında, söz konusu yöntemine dayanan işlerin de yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işleri kapsamında ilgili vergi mevzuatı ve TMS/TFRS kapsamında değerlendirileceği kabul edilebilir. Ancak burada da işin tamamlandığı tarih itibariyle yapılan eserin ve kullanımını içerisinde olan demirbaş ve tesislerin mülkiyetine sahip olmamakla birlikte belirli bir süre kullanım hakkının müteahhit firmada kaldığı görülmektedir. Bu sürelerin genellikle yirmi yıl-

dan aşağı olmadığı da dikkate alındığında, karşımıza özellik gösteren muhasebe uygulamalarının çıkacağı da bir gerçektir.

Aşağıda daha farklı sektörel özellikler içermesi açısından yıllara yaygın taahhüt işlerine ilişkin muhasebe uygulamalarında yaşanan sorunlar, vergi mevzuatı ile TMS/TFRS penceresinden incelenmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

1.1. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Vergi Mevzuatı Açısından Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Sorunlar ve Öneriler

Vergi mevzuatı kapsamında muhasebe uygulamalarında en fazla sorun özel inşaat işlerinde görülmektedir. Özellikle toplam maliyetin önemli bir kısmını oluşturan arsa maliyetinin belirlenmesi sırasında, satın alınan arsa üzerinde ya da arsa payı karşılığında alınan arsa ya da miras kalan arsa üzerinde inşaat faaliyetinin yapılmasına bağlı olarak uygulama farklılıkları söz konusu olacaktır. Bu durumda arsa için emsal bedelin ve KDV matrah ve oranlarının, faaliyet sonucunda ise hâsılatın ve kârın tespiti önemli olmaktadır. Buralarda yapılabilecek yorum ya da değerlendirme hataları, işletmeleri önemli vergi sorunlarıyla karşı karşıya bırakabilecektir. Ancak özel inşaat işleri bu çalışmanın kapsamı dışında tutulacaktır.

Taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaat işlerinde ise vergi mevzuatı açısından karşılaşılan belli başlı sorunlar şunlardır;

- İşe başlama ve bitiş tarihinin tespiti,
- KDV matrahının ve oranlarının tespiti,

- KDV iadesi,
- KDV ve Gelir Vergisi Tevkifatı uygulaması,
- Ticari kazancın tespiti ve vergilendirilmesi,
- Ortak genel giderlerin dağıtımı.

Günümüze geldiğimizde özellikle ilgili yargı kararları ile Maliye Bakanlığı Muktezalarının işe başlama ve bitiş tarihinin tespitiyle ilgili sorunların aşılmasında önemli bir fonksiyon gördüğünü izlemekteyiz. Ancak KDV matrahının ve oranlarının tespiti açısından durum bu kadar net ve açık olamamaktadır. Özellikle taahhüt işlerinde KDV'nin tahakkuk ettirilmesi ve beyanı yönünden olumsuz bir durumla karşılaşmamak açısından işletmelerin, hakedişin içerdiği dönem ile onaylama dönemlerinin farklılaşması halinde ihtiyatlı davranarak fatura düzenlediği de karşılaşılan uygulamalardandır. Her ne kadar Kanun'un lafzından KDV açısından vergiyi doğuran olayın hakedişin onaylanması olarak anlaşılrsa da bu durum, fatura düzenlenmesine ve KDV'nin bu yolla tahakkuk ettirilmesine engel teşkil etmemektedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 44. maddesi uyarınca, yıllara yaygın inşaat ve onarım taahhüt işlerinde vergiyi doğuran olay; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihte, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihte gerçekleştiğini hüküm altına alarak, inşaat taahhüt işinin tamamlandığı tarihe kadar gelirin ve dolayısıyla kazancın tanınmasını engellemektedir. Bu açıdan bakıldığında hakediş faturalarının düzenlenme tarihlerinin bir önemi kalmamaktadır.

KDV ile getirilen teşvikler, yüklenilen ve iadesi alınamayan KDV'yi inşaat taahhüt işletmelerinin finansman maliyetlerinin önemli kalemlerinden birisi haline getirmiştir. Zaman zaman hükümet tarafından, söz konusu birikmiş devreden KDV tutarlarının finansal bir kaynak olarak kullanılır duruma getirileceği yönündeki yapılan açıklamalar da durumun önemini göstermektedir. Bu sorunun çözümüne yönelik olarak getirilmiş olan indirimli orana tabi inşaat işlerinde KDV iadesi konusu da dikkatli bir uygulama gerektirmektedir. Özellikle inşaat işletmelerinin yurtiçinde ve yurtdışında çok çeşitli projeler gerçekleştirmek suretiyle ayakta kalmaya çalıştıkları da düşünüldüğünde, indirimli orana tabi işler ile diğer işlerin dikkatli bir şekilde birbirlerinden ayrı takip edilmesi gerekmektedir. Bu konuda muhasebe kayıtlarının da mevzuatın istediği şartları yerine getirmek üzere organize edilmiş olması önemlidir. Benzer şekilde, KDV Tevkifatı kapsamındaki işlerin ve özellikle de bu kapsamdaki alt yüklenicilerin doğru tespit edilmesi, KDV iade uygulamasında bu türden işlere dikkat edilmesi, halen yürürlükte olan GVK, 94/3 maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'(KVK) 15. maddesi hükümleri çerçevesinde Gelir Vergisi Tevkifatı'nın doğru yapılması önemli konulardan biridir.

Ortak genel giderlerin tespiti ve inşaat taahhüt işleri arasında uygun şekilde dağıtımı bir taraftan işlerin her birinin maliyetinin doğru tespiti, diğer taraftan da farklı zamanlarda tamamlanan işlerin kazancının vergi mevzuatına uygun olarak beyanı için önemlidir. Yukarıda da değinildiği üzere vergi mevzuatımız taahhüt işlerinde ticari kazancın tespiti ve vergilendirilmesi uygulamasını tamamen işin tamamlanması üzerine bina etmektedir. Bu durum işletmelerin birbirlerinden bağımsız olması gereken faa-

liyet dönemlerinin karşılaştırılmasına engel olmaktadır. Yıllardır süregelen bu hüküm vergi mevzuatı çerçevesinde muhasebe uygulamalarına yön veren birçok inşaat işletmesinin birbirini takip edene dönemler itibariyle faaliyet sonuçlarının karşılaştırılmasını anlamsız hale getirmektedir. Bu durum ayrıca işletmelerin faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal tablolarının, aşağıda da detaylı olarak değinileceği üzere ilgili muhasebe standartlarına uygun olmayan şekilde ve içerikte düzenlenmesine yol açmaktadır. Söz konusu sorunun tek çözümü, vergi mevzuatının tamamlanma yöntemini esas alan hükümlerinin, ilgili muhasebe standartlarını esas alacak şekilde yeniden düzenlenmesidir. Aksi takdirde özellikle yurtdışı ve yurtiçi projelerinin finansmanında kaynak bulmak zorunda olan inşaat işletmelerinin, her iki duruma göre iki farklı finansal tablo hazırlaması zorunluluğu artarak devam edecektir.

1.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde TMS/TFRS Açısından Muhasebe Uygulamalarında Yaşanan Sorunlar ve Öneriler

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine ilişkin muhasebe uygulamalarındaki asıl önemli konu, sözleşme gelir ve maliyetlerinin inşaat süresi kapsamındaki muhasebe dönemleriyle ilişkilendirilmesidir. Yap-İşlet-Devret şeklindeki inşaatlar ile özel inşaat işleri dışındaki müşteri adına ve hesabına yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarının açıklanmasını amaçlayan TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri Standardı, esasta “tamamlanma yöntemi” ve “tamamlanma yüzdesi (aşamaları) yöntemi” olmak üzere iki temel yöntemin kullanılmasını öngörmüştür. Söz konusu standart, bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetlerin bilanço günü itiba-

riyle sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma yüzdesi esas alınarak finansal tablolara yansıtılmasını, aksi durumda ise tamamlanma yönteminin kullanılmak zorunda kalınacağını öngörmektedir (Acar, 2013:25, 32). Ancak söz konusu standart TFRS 15- Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardının 01.01.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesi ile birlikte yürürlükten kalkmıştır. Bu bağlamda 01.01.2018 tarihinden itibaren daha önce TMS 11'in kapsamında yer alan inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar konusunda TFRS 15'in kullanılması gerekmektedir. Ancak ilgili mevzuat uyarınca TMS/TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmelere yönelik olarak hazırlanarak yürürlüğe giren, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) açısından bakıldığında, inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde Bölüm 5: Hasılat Standardının uygulanması gerekeceği de gözden uzak tutulmamalıdır.

TFRS 15, TMS 11'den farklı olarak sadece inşaat sektöründeki işletmelerin muhasebe uygulamalarına yönelik hükümler getirmemektedir. İnşaat sektörü yanında, yazılım, perakende ve telekomünikasyon gibi sektörlerde faaliyette bulunan ve müşteri ile sözleşme yapılmış olması esasına dayanan işlerin muhasebeleştirilmesinde uygulanacak esasları göstermektedir. Bu nedenle TFRS 15, hâsılatın tanınmasında 5 aşamalı bir yöntem kullanılmasını öngörmektedir (Arabacı, 2017:63). Bunlar;

- Aşama 1. Müşteriyle Olan Sözleşmeyi Belirlemek,
- Aşama 2. Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerini Belirlemek,
- Aşama 3. İşlem Bedelini Belirlemek,

- Aşama 4. İşlem Bedelini Sözleşmedeki Performans Yükümlülüklerine Dağıtmak,
- Aşama 5. İşletme Performans Yükümlülüğünü Gerçekleştirdiğinde Hâsılatın Tanınması.

Standart yukarıdaki aşamaların gerçekleştirilmesi sırasında uyulması gereken usul ve esasları da detaylı olarak tanımlamıştır. İşletme, hâsılatın finansal tablolara alınması aşamasında ortaya çıkacak tutarı ilk olarak işlem bedelini tespit ederek gerçekleştirmektedir İşlem bedeli, işletmenin üçüncü şahıslar adına tahsil edilen tutarlar hariç (örneğin, bazı satış vergileri), taahhüt ettiği mal veya hizmetleri müşteriye devretmesi karşılığında hak etmeyi beklediği bedeldir (Ataman ve Cavlak, 2017:412,413).

Müşteri sözleşmelerinden hâsılatın muhasebeleştirilmesinde beşinci adımda, edim yükümlülükleri zamana yayılı olarak yerine getirildikçe veya belli bir anda getirildiğinde hâsılat finansal tablolara alınır. İşletme, müşterisine transfer etmeyi taahhüt ettiği varlığın kontrolünü müşterisine geçirdiğinde edim yükümlülüğünü yerine getirmiş olur (Çalış ve Yıldırım, 2018:123). Bir varlığın kontrolü müşterinin eline geçtiğinde (veya geçtikçe) varlık devredilmiş olur. Bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) işletme, edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedelini (değişken bedel tahminlerinin sınırlandırılması hariç) hâsılat olarak finansal tablolara alır (Ataman ve Cavlak, 2017:416, 417).

Yukarıda kısa açıklamalar vermekle yetinilen, ancak her aşama için detaylı açıklamalar getirmiş olan TFRS 15, daha önce münhasıran taahhüt şeklindeki inşaat işlerinin muhasebeleştirilme usul ve esaslarını düzenleyen TMS 11'den önemli ölçüde fark-

lılıklar göstermektedir. Anlaşılacağı üzere TFRS 15 inşaat işle-
rinin muhasebeleştirilmesinde tamamlanma ya da tamamlanma
yüzdesi gibi yöntem ayrımlarına gitmemiştir. Hâsılâtın ve dola-
yısıyla maliyetlerin finansal tablolara alınmasında temel kriteri
edim yükümlülüğü olarak ifade edilen ve sözleşmeden açıkça
anlaşılabilen yükümlülüklerin devredilmesi olarak görmüştür. Bu
yönüyle TFRS 15'in de öngördüğü aşamalar itibariyle tamamlan-
ma yönteminin uygulanmayacağı ve belirtilen aşamalar yerine
getirildikçe hâsılâtın ve maliyetlerin finansal tablolara alınması
gerekeceği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda TMS 11'in yürürlük-
te olduğu dönemler itibariyle vergi mevzuatından kaynaklanan
sorunların TFRS 15'in yürürlükte olduğu dönemler boyunca da
geçerli olacağı açıktır.

KÖİ şeklinde gerçekleştirilen inşaat işlerinin kamuya gerçekleştiri-
lenen diğer inşaat işlerinden farklılıklar gösterdiği yukarıdaki baş-
lıklarda belirtilmiştir. Bu bağlamda söz konusu özellikler, TFRS
Yorum 12- İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları içerisinde detaylı olarak
açıklanmış bulunmaktadır. Söz konusu Yorum, kapsamına TFRS
15'i de almaktadır. Ayrıca bu Yorumda düzenlenen konular ara-
sında inşaat veya yenileme hizmetleri de sayılmakta ve işletmeci,
inşaat veya yenileme hizmetlerine ilişkin hâsılâtı ve maliyetle-
rini TFRS 15'e göre muhasebeleştirir demek suretiyle referans
vermektedir (TFRS Yorum 12, 10/c, 14). Bu noktada en önemli
konu, finansal varlık, maddi olmayan duran varlık ya da bunların
karması olan hangi modelin kullanılacağına belirlenmesidir.

Bir KÖİ sözleşmesinin, işletmeciye sözleşmeden doğan koşulsuz
bir nakit tahsil etme hakkını vermesi halinde, sözleşme işletmeci
açısından finansal varlık tanımını karşılayacaktır. Bu durumda iş-

letmeci böyle bir hakkı elde ettiği KÖİ sözleşmesini finansal varlık olarak muhasebeleştirir. Ancak işletmecinin imtiyazlı hizmet varlığını kontrol etmesi söz konusu olmadığı için, hizmet karşılığı işletmecinin tahsil edeceği tutarı belirleyen koşullar ile imtiyazlı hizmet varlığı ve sunulacak hizmetle ilgili standartlar, imtiyazı tanıyan tarafından belirlenmektedir. Bu nedenle imtiyazlı hizmet varlığı işletmecinin bilançosunda maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilememektedir (Vardar, 2013:126-127).

TFRS Yorum 12'ye göre, KÖİ sözleşmesi kapsamında finansal tablolara alınacak finansal varlığın (imtiyazı tanıyan tarafından ödenmesi gereken tutarın) TMS-39 kapsamında dahil olabileceği gruplar; kredi veya alacaklar, satılmaya hazır finansal varlıklar veya ilk muhasebeleştirme esnasında belirtilmiş ve ilgili sınıflandırma koşulları gerçekleşmiş olması halinde, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar olarak belirlenebilir (Vardar, 2013:131).

Bir diğer model olan maddi olmayan duran varlık modeline göre ise öncelikle maddi olmayan duran varlık kapsamının doğru çizilmesi gerekmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklar olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda işletme tarafından maddi olmayan duran varlığın bilançoya alınabilmesi için, varlığın tanımlanabilir, kontrol edilebilir olması, işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamasını muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilir olması gerekir. Maddi olmayan duran varlıkları, diğer varlıklardan ayıran unsur tanımlanabilir olmasıdır. Bu bağlamda KÖİ sözleşmelerinin koşulları, işletmeciye kamu hizmetini kullananlardan ücret tahsil etme hakkı veriyorsa, sözleşme bir maddi

olmayan duran varlığı temsil etmektedir ve maddi olmayan duran varlıklar içerisinde muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır (Vardar, 2013:163).

KÖİ sözleşmelerinin işletme aşamasında yapılması gerekenler daha açıktır. Örneğin şehir hastaneleri olarak uygulaması görülen bir KÖİ sözleşmesi süresi boyunca hizmetler sözleşme çerçevesinde yaptırılan tesislerin kullanımında ortaya çıkan hizmetleri (bina, elektrik, asansör, soğutma, olağanüstü bakım onarım, peyzaj ve ana tıbbi cihazlar) içermektedir. Hizmetler ayrıca, ilaçlama, otopark, temizlik, bilgi yönetimi, güvenlik, resepsiyon, yardım, taşıma, çamaşır, yemek, laboratuvar, görüntüleme, sterilizasyon, dezenfektasyon, rehabilitasyon ve atık hizmeti gibi faaliyetleri de içermektedir (Emek, 2027:152). Dolayısıyla tüm bu faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde TFRS 15'in kullanılacağı açıktır.

Sonuç

İnşaat sektörü, GSYH içindeki yaklaşık %8 direkt payı ve bağlı sektörlere olan ve %30'lara ulaşan dolaylı etkileri de düşünüldüğünde, önemli sektörlerimizden birisidir. Ekonomimiz içerisinde böylesine önemli bir yer tutan sektörün, kendisine has özelliklere ve dolayısıyla çeşitli muhasebe uygulama sorunlarına da sahip olması doğaldır.

İnşaat faaliyetlerini türleri açısından incelemek suretiyle sektörel muhasebe uygulama sorunlarına baktığımızda karşımıza, vergi mevzuatı ve TMS/TFRS hükümlerine uygun olma açısından iki temel konu çıkmaktadır. Bu çerçevede başladığı takvim yılında tamamlanan özel (yap-sat) inşaat faaliyetleri ile taahhüt şeklinde gerçekleştirilen inşaat faaliyetlerinde muhasebe uygulamaları

açısından özellik arzeden bir konu bulunmamaktadır. Bu türden faaliyetlerin muhasebe uygulamaları, fiziksel bir mamul üreten işletmeler ile hizmet üreten işletmelerdekine benzer şekilde gerçekleşecektir. Farklılıklar daha çok başladığı takvim yılı içerisinde tamamlanamayan inşaat taahhüt faaliyetlerinde kendini göstermektedir. Söz konusu faaliyetlerin muhasebe uygulamalarına yön veren unsurlardan birisi olan vergi mevzuatına uygun hareket edilmek suretiyle kayıt altına alınması, birçok işletme için birincil öncelik taşımaktadır. Bu durumda işletmelerin KDV matrahının, vergi oranlarının ve tevkifatlarının doğru şekilde tespit edilmesi yanında, ticari kazancın da doğru ve uygun zamanda tespit edilerek vergilendirilmesinin gerçekleştirilmesi, en önemli konu başlıkları olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda uygulanması zorunlu olan tamamlanma yönteminin barındırdığı sakıncalar ve buna karşılık ilgili muhasebe standartlarının getirdiği farklı uygulamalar, inşaat sektöründeki işletmelerin faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal tablolarının birbirini takip eden dönemler itibarıyla karşılaştırılabilirliği konusunda önemli sorunları da beraberinde getirmektedir.

TMS/IFRS'ler inşaat işletmelerinin muhasebe uygulamalarında da önemli referans kaynaktır. Bu bağlamda daha önce sektörel muhasebe uygulamalarına yön veren TMS 11- İnşaat Sözleşmeleri Standardının kaldırılması ve yerine getirilen IFRS 15- Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat standardı, uygulamalar konusunda sektörde yaşanan zorlukları belirli ölçüde ortadan kaldırmaya yöneliktir. Bu değişiklik ile finansal tabloların doğasına uygun şekilde hazırlanabilmesi için, tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması önem kazanmakta ve uygulama sırasında yukarıda

da değinilmiş olan beş aşamanın sırasıyla yerine getirilmesi belirtilmektedir.

İnşaat taahhüt işlerinin yapım şekilleri konusunda son zamanlarda sık sık duymaya başladığımız KÖİ sözleşmeleri de üzerinde durulması gereken özel bir alan şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Hukuki farklılıkları bir yana, muhasebe standartları açısından da dikkat edilmesi gereken KÖİ faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde TFRS 15 dışında en önemli referanslardan birisi de TFRS Yorum 12'dir. İşletmelerin, yukarıda da özetle değinildiği üzere yapım aşamasında özellikle TFRS Yorum 12'ye uygun olarak varlıkları muhasebeleştirilmesi önemlidir. Finansal tabloların doğru sınıflandırılması açısından önemli bir husus olan bu durum, ayrıca işletmelerin faaliyet sonuçlarının doğru değerlendirilmesi açısından da önem taşımaktadır.

Kaynakça

Acar, V. (2013). Türkiye Muhasebe Standartları – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt.6, Sayı.1, 25-50.

Ataman, B., H. Cavlak (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt.39, Sayı.2, 403-428.

Bekçi, İ, N. Negiz (2011) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt. XXX, Sayı. 2, 119-136.

Boz, S.S. (2013). Kamu Özel İşbirliği (PPP) Modeli, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt.4, Sayı.2, 277-332.

Çalış, Y. E., B. Yıldırım (2018). İnşaat Taahhüt İşlerinin TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi, Eurasian Academy of Sciences Eurasian Business & Economics Journal Cilt.14, 116 - 133.

Emek, U. (2017). Sağlık Sektöründe Kamu-Özel İşbirliği Sözleşmeleri: Beklentisi ve Gerçekleşme, Hacettepe HFD, Cilt.7, No.1, 139-168.

Kamu Gözetim Kurumu (2018), TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları, (Web:http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS%20Yorum/TFRSYorum_12_2018.pdf. Erişim Tarihi: 16.08.2018).

Kamu Gözetim Kurumu (2018), TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hâsılat Standardı, (Web: http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf. Erişim Tarihi: 16.08.2018).

Kızılot, Ş. (2014). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, Yaklaşım Yayıncılık, 18. Baskı, Ankara.

Türkiye Mütcaahhitler Birliği (2018). İnşaat Sektörü Analizi (Web: https://www.tmb.org.tr/arastirma_yayinlar/tmb_bulten_temmuz2018.pdf. Erişim Tarihi: 10.08.2018).

Türkiye Mütcaahhitler Birliği (2018). İnşaat Sektörü Bildirgesi (Web:https://www.tmb.org.tr/doc/file/bildirge_tmb.pdf. Erişim Tarihi:25.08.2018).

Uysal, Y. (2018). Avrupa Birliği'nin Seçilmiş Bazı Ülkelerinde ve Türkiye'de Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) Yatırımlarının Karşılaştırmalı Analizi, Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi Cilt: 1, Sayı: 2, 158-173.

Vardar, G. Ç. (2013). İmtiyazlı Hizmet Sözleşmeleri ve Yap-İşlet-Devret Modeli Muhasebe Sorunları, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Yereli, A.N., N. Kayalı, L. Demirlioğlu (2011). İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt.13, Sayı.3, 113-135.



Prof. Dr. Orhan ÇELİK

Oturum Başkanı

- Doçent Vedat Acar Hocamıza çok teşekkür ediyoruz. Hocam tabii bu inşaat sektörü açısından yaşanan problemleri hem vergi açısından hem muhasebe standardı veya muhasebe uygulamaları bakımından izah ettiler, çok yetkin bir şekilde izah ettiler. Tabii muhasebe standardının uygulanması bakımından bir takım sorunlar veya uygulamadan kaynaklanan bir takım aksaklıklar olacak ancak tabii TFRS 15'i halka açık şirketlerin, KAYİK kapsamındaki şirketlerin uygulamak durumunda olduğunu gözden uzak tutmamak gerekiyor. Bir de hani büyük orta ölçekli işletmeler için muhasebe standartlarımız var, orada kurallar çok değişmiş değil yani şu ana kadar yaptığımız uygulamaları devam ettiriyoruz. Orada da tamamlama yöntemi var burada dikkatinizi çekmek isterim.

Üçüncü olarak tarım sektörünü analiz edeceğiz, tarım sektörünün muhasebe sorunlarını ve Sayın Profesör Doktor Ali Deran açısından çözüm önerilerini dinleyeceğiz. Hocam buyurun.

TARIMSAL FAALİYETLER VE MUHASEBELŞTİRİLMESİ: KARŞILAŞILAN SORUNLAR – ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Prof. Dr. Ali DERAN⁵²

ÖZET

Canlı varlıkların ticari amaç doğrultusunda yetiştirilmesi nedeniyle, tarım sektörü her dönem muhasebenin özeli bir alanı olmuş ve canlı varlıklar ile tarımsal ürünlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına yönelik farklı yaklaşımlar geliştirilmiştir. Bu durum tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinde bazı sorunların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu çalışmanın amacı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe işlemlerinin Vergi Mevzuatı ve Tarımsal Faaliyetler başlıklı 41 nolu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 41) ve 16 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) ile BOBi FRS Bölüm 7 kapsamında ele alarak uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm sunmaktır.

1. GİRİŞ

Tarım sektörü, insanların beslenme ihtiyacını karşılaması ve doğa koşullarında ekonomik değer yaratma özelliği nedeniyle, her dönem önemini korumuş bir sektördür. Günümüzde, dünya nüfu-

52 Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, Bankacılık ve Finans Bölümü, Öğretim Üyesi

su hızla artarken, bu nüfusu besleyecek olan kaynaklar erozyon, kuraklık, çölleşme ve iklim değişiklikleri gibi nedenlerle hızla azalmaktadır. Bu nedenle, ülke nüfusunun beslenme ihtiyacının giderilmesi bakımından, tarım sektörü tüm ülkeler açısından stratejik bir öneme sahiptir. Ülke nüfusunun beslenme ihtiyacını karşılaması yanında, doğa koşullarında ekonomik değer yaratma özelliği tarım sektörünü geliştirmekte olan ülkeler açısından son derece önemli kılmaktadır. Ürün-hasıla, pazar ve üretim faktörleri katkılarıyla, tarım sektörü bu ülkelerdeki ekonomik gelişmenin itici gücü niteliğindedir. Ülkemizde de tarım sektörü uzun yıllar ekonominin itici gücü olmuş, sanayinin gelişmesine önemli katkılarda bulunmuştur. Günümüzde, stratejik konumu, yarattığı istihdam ve ekonomik değer bakımından tarım sektörü hala önemi korumaktadır (Deran, 2005: 1).

Bu çalışmada stratejik öneme sahip tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe işlemleri Vergi Mevzuatı ve Tarımsal Faaliyetler başlıklı 41 nolu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 41) ve 16 Nolu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 16) ile BOBi FRS kısım 7 kapsamında ele alınarak uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm üretilmeye çalışılacaktır.

2. VERGİ MEVZUATINA GÖRE TARIMSAL FAALİYETLER VE MUHASEBE UYGULAMALARI

2.1. Tarımsal Faaliyetler ve Tarım İşletmeleri

Sözlükte tarım; “Bitkisel ve hayvansal ürünlerin üretilmesi, kalite ve verimlerinin yükseltilmesi, uygun koşullarda korunması, işlenip değerlendirilmesi ve pazarlanması”, (<http://www.tdk.gov.tr>) şeklinde tanımlanmıştır. Genel anlamda tarım ise “doğrudan

tüketilen veya sanayi için girdi olan hayvani ve bitkisel ürünleri, toprağın ve doğanın sağladığı unsurları, düzenli bir çaba ile değerlendirerek ve geliştirerek elde etme faaliyetleri” olarak tanımlamak mümkündür. Gelir Vergisi Kanununun 52. Maddesine göre ise tarım; “arazi, göl, deniz ve nehirde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yolları ile veya doğrudan doğruya doğadan yararlanmak sureti ile bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını, mahsullerden sair şekillerde faydalanmasını ifade eder.”. Tarımsal faaliyetler dört kategoride sınıflandırılabilir. Bunlar: (1) Bitkisel Üretim, (2) Hayvansal Üretim (3) Su ürünleri Üretimi (4) Orman Ürünleri Üretimidir. Bu faaliyetleri gerçekleştiren işletmeler ise genel olarak tarımsal işletmeler olarak ifade edilir. Farklı kriterleri esas alarak tarım işletmelerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

- i-** Büyüklüklerine göre tarım işletmeleri; (i) Küçük, (ii) Orta (iii) Büyük boy tarım işletmeleri,
- ii-** Hukuki yapılarına göre tarım işletmeleri; (i) Kamu, (ii) Özel (iii) Kooperatif tarım işletmeleri
- iii-** Faaliyet alanlarına göre tarım işletmeleri; (i) Bitkisel üretime yönelik, (ii) Hayvansal üretime yönelik (iii) Bitkisel ve hayvansal üretimi birlikte yürüten; karma tarım işletmeleri

Her ne büyüklükte ve nitelikte olursa olsun tarım işletmelerinin de diğer işletmeler gibi ürettikleri ürünlerin maliyetini tespit edebilmek, planlama ve bütçe yapabilmek, kar ve veya zarar edip

etmediğini tespit etmek, istatistiki ve kanıt niteliğinde bilgi üretmek ve vergi matrahını doğru bir şekilde hesaplayabilmek gibi birçok nedenle muhasebe kaydı tutması ve finansal rapor hazırlaması gerekir.

2.2. Tarım İşletmelerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebe Düzeni

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 53 üncü maddesinde, çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların bu Kanununun 94. maddesine göre hâsılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceği, 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde (zirai (çiftçi) işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirileceği, kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu kazançları için beyanname vermeyecekleri hükme bağlanmıştır. Buna göre bazı tarım işletmeleri muhasebe defteri tutmak zorunda değilken, bazıları “Çiftçi (zirai) işletme hesabı defteri” tutmak zorundadır. İsteyen işletmeler bilanço esasına göre defter (Yevmiye, Büyük Defter ve Envanter) tutabilir. Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde GVK 56, 57 ve 58 inci maddeler hükmü de göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanır.” Bu maddelerde GV Kanunu’na göre gelir ve gider sayılabilecek unsurlar belirtilmiştir. Zirai kazanç sahiplerinin geçici vergi ödeme yükümlülüğünün bulunmadığı belirtilmiştir. Bilanço esasına göre defter tutan çiftçiler, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden yaptıkları alımları dolayısıyla müstahsil makbuzu düzenlemek zorundadırlar. Zirai ürün satışları nedeniyle fatura düzenlemek ve bu faturalarda Katma Değer Vergisi (KDV)

ve Gelir Vergisi (GV) stopajı yapmak zorundadırlar (Şentürk ve Yardımcıoğlu, 2018: 23 - GVK İlgili Maddeleri).

2.3. İlk İşlem Tarihinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Vergi mevzuatımız aktife giriş kavramını “iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerlendirme günü envantere dahil olması ve kullanmaya hazır halde bulunmasıdır” şeklinde tanımlamaktadırlar. Muhasebe dilinde ise aktife giriş kavramı, edinme ve kayda alma anlamını içermektedir. Diğer maddi duran varlıklarda olduğu gibi, canlı varlıkların edinimi başlıca iki yolla gerçekleşir. Canlı varlıklar, satın alma yolu ile edinilebilecekleri gibi, işletmede üretilebilirler (yetiştirilebilirler) (Özel, 2001). Bu açıklamalar sonucunda Vergi mevzuatımıza göre, satın alma ya da yetiştirme yollarından biri ile edinilmiş ve kayda alınmış varlıkların aktifleştirilmiş sayılacakları sonucuna varabiliriz. Tarımsal ürünlerin hangi şartlarda mali tablolara alınacakları ile ilgili vergi mevzuatımızda bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak, 90 Seri Nolu G.V.K. Genel Tebliği’nde zirai üretim, “zirai faaliyetin bir safhası ve mahsullerin yetiştirilip elde edilmesi işidir” şeklinde bir açıklama bulunmaktadır. Bu açıklamaya göre elde etme işinin gerçekleştiği anda, tarımsal ürünlerin mali tablolara alınmaları gerekmektedir (Deran, 2005: 110).

2.4. Dönem Sonunda Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Vergi Usul Kanunu (VUK)’un 276’ncı maddesine göre, zirai mahsuller VUK 275. Madde belirtilen unsurlar esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde

hesaplanan “maliyet bedeli” ile değerlemeye tabi tutulur.VUK 262. Madde maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin elde edilmesi ya da değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlarla ilgili tüm giderlerin toplamını ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. VUK 277. Maddeye göre zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulur. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumda maliyet bedeli yerine “emsal bedeli” alınır. Emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir. Bu yöntem genelde yeni doğmuş canlı varlıkların değerlemesinde kullanılır. Zira yeni doğmuş canlı varlıkların maliyet bedelini hesaplamak oldukça zordur.

2.5. Tarım İşletmelerinde Amortisman

Vergi mevzuatımıza göre; duran varlıkların amortismanına tabi tutulup tutulmaması isteğe bağlıdır. Tarımsal faaliyet kapsamında değerlendirilen duran varlık niteliğinde canlı varlıklara (hayvanlar ve taşıyıcı bitkiler) amortisman ayrılabilir. Vergi mevzuatımıza göre amortisman maliyet bedeli üzerinde ayrılır. V.U.K’ nun 314. Maddesine göre; boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Bu maddeye göre arsa veya araziye bina yapıldığı zaman bu arsada toplam bina maliyet bedeline dahil olarak amortismanına tabi tutulabilir. Yine aynı madde tarım işletmelerinde oluşturulacak meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle, incir bahçeleri ve bağlar gibi tesislerin amortismanına tabi tutulabileceği açıkça ifade edilmektedir.

Vergi mevzuatımıza göre; duran varlığın aktife giriş tarihi, amortisman ayırımının başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Bir başka

ifade ile amortisman uygulama başlangıç tarihi, duran varlığın aktife giriş tarihidir. Bu durum yasada açık olmasına rağmen, yasanın uygulayıcısı durumunda bulunan vergi yönetimi, yasanın amacını aşan bir yorumla, amortisman ayırma başlangıç zamanını, kullanıma hazır olma ilkesine bağlamıştır. Vergi yönetimi tarafından yapılan bu yorum, Danıştay tarafından kabul görmemiştir (Özel, 2001 - Deran, 2005: 157). Bu açıklamalar doğrultusunda vergi mevzuatımıza göre, amortismana tabi canlı varlıklar (hayvan ve taşıyıcı bitki; meyve bahçesi varlığı) amortisman ayırma zamanı, canlı varlıkların yapılmakta olan yatırımlar hesabından çıkarılıp, ilgili duran varlık hesabına alınması tarihinde başlayacaktır. Çünkü yetiştirilmeye başlanan canlı varlıklar büyüyüp, olgunlaşır ürün vermeye başlayıncaya kadar, canlı varlıklar henüz yatırım aşamasında olduğundan, bu aşamada canlı varlıkların yıpranması, aşınması veya değerinin düşmesi genelde mümkün değildir. Bu nedenle canlı varlıkların ürün vermeye başladıktan sonra aktife girdikleri ve amortismana tabi tutulabilecekleri kabul edilir (Kızılot, 1997: 1148 - Deran, 2005). Bu konu ile ilgili ayrıca Danıştay kararı da bulunmaktadır. Canlı varlıklara ilişkin amortisman oranı 333, 339, 365, 389, 399 ve 418 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır.

2.6. Tarımsal Kazançların Tespitine İlişkin Hüküm

Zirai kazançların tespitine ilişkin hükümler GVK'nın 52-59. maddelerinde yer almaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan zirai faaliyete ilişkin kazanç, KVK'nın 6. ve GVK'nın 59. maddesi çerçevesinde hesaplanacaktır (<http://www.ozdogrular.com>). GVK Madde 55'e göre, "zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil

edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile, ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır”.

Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılatla ilave olunmalıdır. GVK madde 56’ya göre; zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan tarım işletmelerinde hasılat şu unsurlardan oluşur: (1) Önceki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere üretilen olunan, satın alınan veya diğer şekillerde elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, rüstrunlar ve benzerleri dahil), (2) Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller, (3) Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri, (4) Mahsullerin elde edilmesinden önce veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları, (5) Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK’un 328 inci maddesine göre hesaplanan hasılat, (6) Zirai mahsullerin, üretim araçları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere üretim maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsulün emsal bedeli hasılat sayılır, (7) Ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalıştırılması karşılığında herhangi bir üretim maddesi veya üretim aracı alınması halinde alınan madde veya araçların emsal bedeli hasılat sayılır, (8) İşletmede üretilip de tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai mahsullerin emsal bedeli hasılat sayılır ve bu hasılatın sene sonunda kaydedilmesi gerekir.

Giderler ise şu unsurlardan oluşur: (1) İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için

yapılan giderler, (2) Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri, (3) İşletmelerde çalıştırılanlara ücret ve prim adı altında hizmet karşılığı yapılan ödemeler, (4) İşçilerin yeme-içme, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri, (5) Zirai tesisat, makine, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (Yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri, (6) VUK'a göre ayrılan amortismanlar, (7) Kira ve ücret mukabili kullanılan üretim araçları için yapılan ödemeler, (8) Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler (9) İşletme ile ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar (10) Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'un 328 inci maddesine göre hesaplanan zararlar, (11) İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı. İşletmede üretilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai mahsullerin emsal bedelleri gider yazılmalıdır.

3.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBESİ

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre tarımsal faaliyetler canlı varlığın niteliği ve kullanım amacına göre TMS 41: Tarımsal Faaliyetler ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile BOBİ FRS Bölüm 7'ye göre muhasebeleştirilebilmektedir.

3.1. TMS 41 Kapsamındaki Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

3.1.1. TMS 41'in Kapsamı

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının amacı; “taşıyıcı bitki” yetiştiriciliği faaliyeti dışındaki tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir. TMS 41'in kapsamı ve sınırlarını Tablo 1'deki gibi ortaya koymak mümkündür.

Tablo 1. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardının Kapsamı

Canlı Varlıklar	Tarımsal Ürünler	Tarımsal Ürünün Hasat Sonrası İşlenmesiyle Elde Edilen Ürünler
Koyun Sürüsü	Yün	Halı, kilim, yün ipliği
Kerestelik ağaç korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	Giysi
Şeker kamışı	Hasat edilmiş kamış	Şeker
Tütün bitkileri	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay çalılığı	Toplanmış yapraklar	Çay
Üzüm asmaları	Toplanmış üzümler	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	İşlenmiş meyve
Palmiye ağaçları	Toplanmış meyve	Palmiye yağı
Kauçuk ağaçları	Hasat edilmiş lateks	Kauçuk ürünler

<p>Çay çalılıkları, üzüm asmaları, palmye ağaçları ve kauçuk ağaçları gibi bazı bitkiler genellikle taşıyıcı bitki tanımını karşılar ve TMS 16'nın kapsamında bulunur. Ancak taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprağı, üzüm, palmye ağacı meyvesi ve lateks gibi ürünler TMS 41'in kapsamına girer.</p>		
---	--	--

Tablo 1'de de görüleceği üzere taşıyıcı bitki ve hasat sonrası faaliyet bu standart kapsamında değerlendirilmemektedir.

3.1.2. TMS 41'de Yer Alan Temel Kavramlar

TMS 41 madde 5'e göre **Tarımsal faaliyet:** Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir. **Tarımsal ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür. **Canlı varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkidir. **Biyolojik dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir. **Satış maliyetleri:** Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir. **Canlı varlık grubu:** Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur. **Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir. Standart tarım işletmesi kavramını tanımlamamış olmakla beraber, bu açıklamalar ışığında tarımsal işletmeyi tarımsal faaliyet yapan işletmeler olarak tanımlamak mümkündür.

3.1.3. TMS 41 Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin İlk Kaydı

İşletme bir canlı varlığı veya tarımsal ürünün ancak ve ancak TMS 41 madde 10'da ayrıntısı açıklanan “kontrol, fayda ve ölçüm” şartını sağlaması durumunda muhasebeleştirilebilir. TMS 41 madde 12'ye göre; canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, “*Paragraf 30'da yer verilen gerçeğe uygun değerler güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç*”, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. TMS 41 madde 13'e göre ise bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür ve bu tutar üzerinden muhasebeleştirilir. Söz konusu ölçüm, “TMS 2 Stoklar” Standardının veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyettir. TMS 41 madde 16'ya göre canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri cari piyasa değerini yansıtmalıdır. Gelecek vadeli bir sözleşmeye göre gerçeğe uygun değer belirlenmez. TMS 41 madde 27'ye göre; canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında bir zarar doğabilir; çünkü satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülür. Bir buzağının doğmasında olduğu gibi, bir canlı varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde kazanç da doğabilir.

Örnek: A Mandıra İşletmesi tanesi 4.000 TL'den 200 adet büyükbaş canlı varlık (Süt İneği) satın almıştır. Bu büyükbaş canlı varlıkların çiftliğe taşınması için 15.000 TL taşıma giderine katlanılmış karşılığında çek keşide edilmiştir. O gün için İşletme söz konusu büyükbaş hayvanları satması durumunda 10.000 TL satış (aracı, komisyoncu ücreti) ve 15.000 TL nakliye giderine katlan-

mak zorunda kalacaktır. İneklerin aynı fiyat ile satılabileceği varsayımı altında;

- Gerçeğe uygun değer modeline göre aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

-----//-----		
2...Canlı Varlıklar	800.000	
6...Diğer Çeşitli Giderler	15.000	
1...Verilen Çek ve Ödeme Emirleri		815.000
-----//-----		
6...Canlı Varlıklar Değerleme Farkları	25.000	
2...Canlı Varlıklar		25.000
-----//-----		

Bu kayda göre canlı varlıklar finansal tablolarda (800.000 - 25.000) 775.000 TL olarak gözükecektir. Dönem sonunda amortisman ayrılmayacak olup, gerçeğe uygun değer artış veya azalışı kar veya zararda muhasebeleştirilecektir.

- Maliyet Modeline göre aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

-----//-----		
2...Canlı Varlıklar	815.000	
1...Verilen Çek ve Ödeme Emirleri		815.000
-----//-----		

Bu kayda göre canlı varlıklar 815.000 TL brüt değeri ile finansal tablolarda yer alacaktır. Dönem sonunda bu canlı varlıklar amortismanına tabidir. Maliyet modeline göre değer azalışı için ayrıca karşılık ayrılması gerekir.

3.1.4. TMS 41 Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerde Kazanç veya Zarar Kaydı

TMS 41 madde 26'ya göre; canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar (kısım 3.2.'deki örnek) ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır. TMS 41 madde 28'e göre tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır. TMS 41 madde 29'a göre ise hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında kazanç veya zarar oluşabilir.

ÖRNEK: B İşletmesi kesip satmak amacıyla 1.000.000 TL karşılığında 1.000 adet büyükbaş canlı varlık satın almıştır. İşletme, 3 ay sonra piyasa fiyatı 1.100 TL olan 100 adet büyükbaş hayvanı kesmiştir. Etin piyasa fiyatı 120.000 TL'dir. Büyükbaş canlı varlıkların kesimi için 10.000 TL maliyete katlanılmıştır. Etlerin satışı için 10.000 TL nakliye ve 15.000 TL aracı ve komisyoncu maliyetine katlanılacağı tahmin edilmektedir.

-----//-----		
1...Tarımsal Mamuller	120.000	
6...Diğer Çeşitli Giderler	10.000	
1...Verilen Çek ve Ödeme Emirleri		10.000
1...Canlı Varlıklar		110.000
6... Canlı Varlıklar Değerleme Farkları		10.000
-----//-----		
6....Canlı Varlıklar		
Değerleme Farkları	25.000	
1. Tarımsal Mamuller		25.000
-----//-----		

Her iki kayıttan da anlaşılacağı gibi piyasa değeri 110.000 TL olan canlı varlığın net gerçeğe uygun değeri (piyasa değeri 120.000 - aracı ve komisyoncu ücreti 25.000) 95.000 TL dir. Bir başka ifadeyle İşletme bu faaliyetten zarar etmiştir. TMS 41'e göre tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilenleri sırasında maliyet yönteminin uygulanma imkanı yoktur.

3.2. TMS 16 Kapsamındaki Canlı Varlıklar: Taşıyıcı Bitkiler

TMS 16 madde 6'ya göre Taşıyıcı bitki; Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılan, bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenen ve önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olan bitkilerdir. Kontrol ve fayda koşullarını sağlayan taşıyıcı bitkiler ilk kayda alınmaları sırasında maliyet değeri ile muhasebeleştirilir. TMS 16 mad-

de 10'a göre taşıyıcı bitkilerin maliyet bedeli, taşıyıcı bitkilerin ilk elde edilme maliyeti ve sonradan ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan yani taşıyıcı bitkilerle ilgili bütün maliyetlerin oluştuğu tarihteki değerlerini kapsamaktadır. Maddi duran varlıklarda olduğu gibi, normal ürün verme aşamasına gelinceye kadar (faaliyete geçinceye kadar) taşıyıcı bitkiler için katlanılan maliyetler bu bitkilerin maliyetine dahil edilir. İlk maliyetin hesaplanması maddi duran varlıklarda olduğu gibidir. Takip eden finansal raporlama dönemlerinde ise taşıyıcı bitkiler ya maliyet veya yeniden değerlendirme modeline göre değerlemeye tabi tutularak amortisman ayrılır. Amortisman ayrılırken doğrusal veya azalan bakiyeler yöntemlerinde birinin kullanımı uygundur.

3.3. BOBİ FRS'ye Göre Tarımsal Faaliyetler

Bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan şirketler tarımsal faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS kısım 7'de belirtilen esaslara tabidir. BOBİ FRS Bölüm 7; Tarımsal Faaliyetler, TMS 41'in özeti ve genel olarak TMS 41 ile uyumludur. BOBİ FRS paragraf 7.7 ve 7.9'a göre işletmeler canlı varlıkları ilk kayda alınmaları sırasında gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemlerinde birini seçebilir. TMS 41'e göre ilk kayıt sırasında maliyet yönteminin seçimi TMS 41 paragraf 30'da sayılan şartların gerçekleşmesi halinde mümkün olabilmekteydi. BOBİ FRS 7.6 "bir canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanmış olması durumunda, daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek bu sınıfta yer alan canlı varlıklar maliyet yöntemi kullanılarak ölçülemez», demesine rağmen, madde 7.8.'de «canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa dahi sınıfta yer alan bir canlı

varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa bu canlı varlık maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür” ifadesi yer almaktadır. Tarımsal ürünler “Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar” bölümünün 1.31 paragrafındaki varlık tanımını karşıladıklarında ve 1.33 paragrafındaki kayda alma ölçütlerini sağladıklarında finansal tablolara yansıtılır. BOBİ FRS 7.11’e göre işletmenin tarımsal ürünleri, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için “Stoklar” bölümü ya da kapsamına girdikleri ilgili bölüm uygulanırken bu ürünlerin maliyet bedeli olarak dikkate alınır.

SONUÇ

Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebe uygulamaları gerek vergi mevzuatımızda, gerekse muhasebe standartlarında özellikli bir takım muhasebe işlemlerini gerektirmektedir. Vergi mevzuatımız ile muhasebe standartlarının aynı tarımsal faaliyetlerini muhasebeleştirilmesinde benimsediği yaklaşımlar farklılıklar gösterebilmektedir. Bu vergi mevzuatı ile muhasebe standartlarının tesis amaçları ile doğrudan bağlı olup tüm dünyada hemen hemen böyledir. Bu çalışmada tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilme esasları vergi mevzuatı ve muhasebe standartları (TMS 41, TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 7) kapsamında ortaya konularak, uygulamada karşılaşılan sorunlara çözüm üretilmeye çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- 1- BELLER, Beyhan ve A. Gül KÖKSAL (2018), “Taşıyıcı Bitkilerin TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Çerçevesinde Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi: Ceviz Üretim İşletmesinde Bir Uygulama”, Ömer Halisdemir Ü. İİBF Dergisi, Cilt-Sayı: 11(3): 82-96
- 2- DEDE, Adnan, (2018), Hibe Kredileri ve Devlet Teşviklerinin, Gelir veya Öz Kaynak Olarak Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, <http://www.muhasabetr.com> (E.t. 05.08.2018)
- 3- DERAN, Ali (2005), Meyve Bahçelerinin Maliyetlerinin Muhasebe Kuram Çerçevesinde Hesaplanması ve Uygulamalar , (Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi SBE), Ankara.
- 4- Gelir Vergisi Kanunu
- 5- <http://www.ozdogrular.com> (E.t. 10.08.2018)
- 6- <http://www.tdk.gov.tr> (E.t. 10.08.2018)
- 7- KIYMETLİ ŞEN, İlker. ve Aziz Arman KARAGÜL (2014). Yeni Bir Maddi Duran Varlık Sınıfı Olarak Taşıyıcı Bitkiler: Muhasebeleştirme ve Ölçme, AS-MMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3, 27 - 48
- 8- KIZILOTLU, Şükri (1997), Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, 1148.
- 9- Kurumlar Vergisi Kanunu
- 10-KÜÇÜK, Muzaffer ,Yaklaşım Dergisi, <https://www.xing.com/communities/posts/tarimsal-faaliyetler-tms-41-vergi-uygulamasi>
- 11- ÖZKAN, Azzem ve AKSOYLU, Semra (2012) “TFRS’ye Göre Tarım Sektöründe Gerçek Değer Muhasebesi (TMS-41) Hayvancılık Örneği: Bir Yanılgı Uyarısı-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:235,
- 12- ŞENTÜRK, Kadir Can ve Mahmut YARDIMCIOĞLU (2018), “Türkiye’de Tarımsal Faaliyetlerin Vergi ve Muhasebe Uygulamalarındaki Durumu”, Social Sciences Studies Journal, 18-34, S.23
- 13 -TOKAY, Semih Hüseyin: Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, (Ankara, 2002), 59.
- 14- Vergi Usul Kanunu
- 15- 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı
- 16- 16 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı
- 17- BOBİ FRS Bölüm 7

Prof. Dr. Orhan ÇELİK

Oturum Başkanı

- Biz de size teşekkür ederiz Hocam. Bu şekilde değerli konuşmacıların çok değerli sunumlarını dinlemiş olduk. Dilerseniz bir 15-20 dakika da soru-cevap şeklinde gidelim. Eğer sormak istediğiniz sorunuz varsa kime sormak istediğinizi de belirterek sorabilirsiniz. Evet, buyurun...

İsa EKİNCİ

- Vedat Hocama sorumu soracağım. İlk anlattığı bölümden sonra ikinci bölümde de sunmuştu, bunu şehir hastaneleriyle ilgili örnek verdiniz artı yollarla ilgili örnek verdiniz. Dünkü yine buradaki bir sunumda da karşılaştık, Ankara Oda Başkanı bu örnekle ilgili Sosyal Güvenliğin durumu vardı. Şehir hastaneleri henüz daha yani yap-işlet-devret modeline daha geçmemiş, Sosyal Güvenlik Kurumu da bunu daha yeni yaptığını, devam ettiğini söyledi. Diğerlerinden örnek verdi, bu örneklerin işte zarar ettiğinden dolayı bu yap-işlet modelinden bir an evvel vazgeçilmesini söyledi. Siz en sonundan kendinizden örnek verdiniz, bir işletmede düğmeye bastık, bütün cari hesaplarıyla ortaya çıkıyor kasa yani çift hesapta, sonuç devletin buradaki devam ettiği bu yap-işlet-devret modelini terk etmesi gerektiğini söylemek istedim. Teşekkür ederim.



Doç. Dr. Vedat ACAR

İzmir Bakırçay Üniversitesi

- Müsaadenizle Başkanım, şöyle daha güncel bir örnek yok, tartışılan bir örnek olması sebebiyle aslında şehir hastaneleri. İlk sorunuzu çünkü oturumu izleyemedim ama oradaki o fikre çok fazla katılamıyorum çünkü mevcut durumda yaklaşık 3 ya da 4 tane şehir hastanesi fatura kesiyor devlete. Yani burası şehir hastanesi, onun aktif olduğu... onun dışında Adana'nın şehir hastanesi aktif oldu... ay içerisinde Türkiye'nin en büyük şehir hastanesi de aktif olacak, ... ait olduğu şehir hastanesi o da Bilkent/Ankara aktif olacak... Şimdi işin... boyutunu eleştirebilirsiniz farklı bir şey çünkü bizde yapı şöyle; biz işi alalım hukuk arkasından gelsin, yönetmelik arkasından gelsin. İnceleme sırasında arkadaşlarım şehir hastaneleri projelerini ziyaret ettiğinde nasıl gidiyor işler dediğinde temeli geçmişlerdi düşünün! Danıştay durdurmuştu ama devam ediyordu aslında ve geri döneceğini düşünüyorum kararın... çok ilginçti, Sağlık Bakanlığının... sadece bir paragrafla şehir hastaneleri işlerinin başladığını söyledi. Yani diyor ki Sağlık Bakanlığı, görev alınan hususlarda bazı konuları özel sektör ile işbirliği çerçevesinde yapabilir. Kanun bu, yani bununla başladı aslında şehir hastaneleri. Sonrasında düzenlemeler gelişti tabii ki, şu anda çok ciddi bir mevzuat oluşmaya başladı. Eleştirecek noktalar var tabii ki, hukuksal olarak eleştirecek ya da ekonomik anlamda eleştirecek var ama bu bizim kapsamımızın dışında kalıyor tabii ki. Bizi ilgilendiren kısmı, nasıl muhasebeleştirileceği çünkü bir fatura kesiyor, fatura önünüze geliyor. Hizmet faturası kalın kalın kodlamışlar, bunların bazılarını kira benzeri bir şekilde ödüyor devlet belli bütçelerde, bazıları ise sanki amortisman tabii bir faturaymış gibi aslında mantıken bir işlem yapıyormuş

gibi gözüküyor ve aslında uygulayıcı da çok net fikir sahibi değil. Kaydediyor bir hesaba ama ne tür bir hesap olduğunu henüz bilmiyor çünkü bir noktada KGK'nın yapacağı çalışması gereken hesap... orada çünkü hesap açıklamaları içerisinde örneklerde veriliyor zaten tanımlar. Bu yüzden uygulayıcı açısından az daha beklememiz gerekecek sanıyorum.

Katılımcı

-Medikal muhasebe de çok önemli bu hastanelerde sonuç olarak.

Doç. Dr. Vedat ACAR

İzmir Bakırçay Üniversitesi

- Aslında şöyle; Ali Hoca da benzer bir projede bulundu yanlış hatırlamıyorsam. Biz kamu hastanesini maliyet sisteminin kuruluşunda buldunuz değil mi Hocam? Atatürk Hastanesiydi sanıyorum Ankara'da. MR cihazının hasta başına maliyetlerini, işte laboratuvarların hasta başına maliyetleri, yapmış oldukları hizmet başına, birim başına maliyetlerin hesaplanmasına kadar gitmişti. Bu olması gerekiyor, gidecek zaten yani maliyet muhasebesi daha ön plana çıkacak ve yönetim muhasebesini gerçek anlamda uygulamaya başlayacağız.

Özel hastane için de medikal muhasebe çok önemli olmak zorunda, zaten özel hastanelerin açığını kapatan bir yer yok. Bu durum kamu hastanelerinde yarıdır ama kamu da o noktaya doğru gitmeye başladı artık.



Prof. Dr. Orhan ÇELİK

Oturum Başkanı

- Evet, başka soru var mı? Buyurun...

Katılımcı

- Tarımsal işletmelerde bildiğiniz üzere bir besi çiftliğini düşünelim, aynı zamanda yem üretimi de yapıyorlar. Yem de arpayı ektiğinde ekim ayında eylülde eker, bir dahaki yılda hasadını alır. Bu durumda bunu nasıl kaydedecek, dönem gideri mi olacak? Çünkü ekersiniz, bir daha yılda hasadını alırsınız, o zaman bunu nasıl kaydedecek?

Prof. Dr. Ali DERAN

Tarsus Üniversitesi

- Standartlar var. Onu zaten ifade ettik aslında dönem gideri, eğer ki gerçeğe uygun dönem muhasebesinde kullanıyorsa ikiye ayırıyoruz tabii biz; bir, gerçeğe uygun dönem muhasebesini kullanıyorsa ona göre cevap veriyorum. Dönem gideri! Hepsini, yanlış anlamayın hocam tırnak içerisinde söylüyorum, nasıl ki genel yönetim gideri olarak yazıyor isek pazarlama, satış, dağıtım gideri olarak yazıyor isek onu da işçilik gideri olarak yazacağız, yem gideri olarak yazacağız, üretim gideri, hadi üst başlık olarak üretim gideri ana gideri diyeceğiz ve o yılın şeyinde bulunacak.

Katılımcı

- Malım yok ki! Yan mamul olarak mı yazacağız?

Prof. Dr. Ali DERAN

Tarsus Üniversitesi

- Yan mamul yok, işte yarı mamul yok, mamul yok. Evet, gider var, dönem sonuna geldiğimizde ilgili varlıklarımızı değerlemeye tabi tutacağız. Tuttuk, o günkü değeri ne kadar? O günkü değeri 100 TL, o zaman uygun değeri üzerinden gelir yazarak mali tabloya alacağız, aktifleştireceğiz. O zaman da zarar yazacağız. Tarımsal ürünler hasat anında muhasebeleştirilir. Hasat ettiğiniz anda piyasa değeri ne kadar? Az önce örneklerini verdim, piyasa değeri ne kadar? 100 TL. Satış maliyetleri ne kadar? 10 TL. $100\text{TL} - 10\text{TL} = 90\text{TL}$. Bu 90 bizim bundan sonra satılan malın maliyeti olacak. Malı sattık, kaç lira? 120 TL, 600 diyor ki, satışta 120 TL, 90 TL'sini de biz satılan malın maliyeti yazacağız.

Prof. Dr. Orhan ÇELİK

Oturum Başkanı

- Bir saniye efendim, konuşmaların kayda geçmesi bakımından mikrofonu beklemeniz gerekmektedir. Yani eğer soru soracaksınız.



Katılımcı

- Hocam pardon, bu şekilde finansal tablolar yıldan yıla çok dalgalanmaz mı? Bir yıl işte yani üretim maliyetlerinin doğrudan gider yazılması sebebiyle zararın çok yüksek çıkması, bir yıl işte kârın çok çıkması gibi bir sonuç ortaya çıkmaz mı?

Prof. Dr. Ali DERAN

Tarsus Üniversitesi

Şöyle, özel hesap dönemi kullanabiliriz. Eğer böyle bir problem var ise özel hesap dönemi kullanabiliriz, onda hiçbir problem yok. Gelir ile giderin aynı dönem eşleştirilmesi açısından özel hesap dönemi kullanılmasında bir sakınca yok. Mevzuat yönünden muhasebe standartları açısından da öyle, problem yok.

Haluk SÜMER

- Ağızınıza sağlık, çok teşekkür ederim. Bütün konulardan yararlandım, sadece Vedat Hocama bir sorum var. Bu tamamlanma dereceleri aklıma takılıyor, bir türlü inşaat işlerinde tamamlanma dereceleri yani ince iş var, kaba iş var, döviz üzerinden yapılmış sözleşme var, ilave sözleşme var. Yani bunlar nasıl hesaplanıyor?

Doç. Dr. Vedat ACAR

İzmir Bakırçay Üniversitesi

- Aslında biz fiilen tamamlanma derecelerini kullanıyoruz. Hak ediş raporlarında biliyorsunuz tamamlanma yüzdelerini,

Haluk SÜMER

- O mühendislerin işi mi, muhasebecilerin işi mi?

Doç. Dr. Vedat ACAR

İzmir Bakırçay Üniversitesi

- Şöyle, iki yaklaşım var aslında; Maliye açısından baktığımızda tamamlanma yüzdesini daha doğrusu hesaplamayı yaparken özellikle bu dönem giderlerinin dağıtımı açısından maliyetleri esas alıyoruz, biliyorsunuz gelirler daha önceydi ondan sonra değiştirildi ve maliyetler esas alındı. Bir kere zaten mali açıdan baktığımızda yüzde hesaplaması yapmamız söz konusu değil, tamamlanma yüzdesi diye bir şey söz konusu değil.

Aslında şöyle, hak ediş raporlarındaki yer alan teknik tamamlanma dereceleridir. Yani aslında uygun bir tamamlanma yüzdesinin hesaplanması gerekir makul bir objektif tamamlanma yüzdesi hesaplanması gerekiyor. Dolayısıyla eğer sizin teknik olarak hesapladığımız objektifse zaten bunu rahatlıkla kullanabiliriz. Ancak bu konuda tereddütleriniz varsa orada bir ayırtırmaya giderseniz bu



sefer kendi kendinizi yalanlamış oluyorsunuz. Bir tarafta hak edişin bedelini almak için yüksek göstermiş olan bir mükellef, diğer tarafta da düşük gösteren bir mükellef boyutuna düşmüş oluyorsunuz. Yani ikisinin aynı şeyi ifade etmesi lazım. Teknik olarak da gerçek olarak da tamamlanma yüzdenizin aynı şeyi yansıtması gerekiyor. Çünkü teknik tarafta da diyorsunuz ki, ben şu işi şu kadar yaptım, birinci işin %20'sini bitirdim, işte kaba işin %30'unu bitirdim diyorsunuz. Diğer tarafta aslında ben o kadar bitirmedim demeniz zaten mümkün değil.

Haluk SÜMER

- Bu oranı hesaplamak muhasebecinin görevi mi?

Doç. Dr. Vedat ACAR

İzmir Bakırçay Üniversitesi

- Muhasebecinin görevi. Yani burada bir kere metraj hesaplamaları gerekiyor, eski tip firmalara baktığımız zaman muhasebeci her şey biliyorsunuz. Hesapları yapan da muhasebeci, metraji yapan da muhasebeci, defter uygulamasını yapan da muhasebeci ama böyle bir yapıyı değerlendirmemiz çok mümkün değil. Mühendislerle çalışabilmeniz gerekiyor arkadaşlar, en büyük sorunumuz o zaten. Mühendislerin bizi anlaması, bizim onları anlamamız gerekiyor. Biz muhasebeci olarak matematik kökenli bir alandan geliyoruz yani bunu yadsımamız lazım, bir mühendis kadar analitik düşünebiliyor olmamız gerekiyor. ...öğrencilerin de en büyük problemlerinden birisi bu, keşke fen bilimleri tarafında

kalsaydı sosyal bilimler tarafında değil de, belki çok daha fazla değişik bir yapıda olacaktık.

Prof. Dr. Orhan ÇELİK

Oturum Başkanı

- Peki, teşekkür ederim. Bu son soru olsun.

Mehmet EDENALİ

- Ali Hocama bir sorum olacak. İşletme patates, soğan, sarımsak gibi ürünler ekiyor büyük çapta. Bu yıl ekiyor, hasadın bir kısmını bu yıl satıyor, bir kısmını depolayıp gelecek yıl satıyor. Bunun depolama ve muhasebesi.

Prof. Dr. Ali DERAN

Tarsus Üniversitesi

- Aslında keşke tahta olsaydı, evet tahta olsaydı tahtanın üzerinde anlatsaydık. Şimdi hasat ettiğimiz anda zaten mamul olarak bir tarafa borç ödeyeceğiz, karşı tarafa da gerçeğe uygun değer farkı şeklinde gelir yazacağız. Mamul olarak yazdığımız andan itibaren o artık TMS 2 standardı kapsamında değerlendirilecek. Depoya koyduk, orada duruyor. Onun 100 TL gerçeğe uygun değeri vardı, 100 TL üzerinden muhasebeleştirdik, depoya koyduk,



ertesi yıl sattık. Kaça sattık? 100 TL maliyeti olan, bundan sonra maliyet diyeceğiz buna, 120 TL'ye sattık. 600 yurtiçi satışlar 120 TL, satılan mamulün maliyeti 100 TL. Bu kadar!

Prof. Dr. Orhan ÇELİK

Oturum Başkanı

- Çok teşekkür ediyoruz. Bir şekilde oturumu tamamlamış oluyoruz. Hepinize katılımınız için çok teşekkür ediyoruz. Değerli konuşmacılara değerli katkıları için çok teşekkürler. Artık dört yıl sonra başka bir yerde başka bir şekilde görüşmeyi umuyoruz. Çok çok teşekkürler.

Oturum Başkanı ve konuşmacılara Teşekkür Belgesi Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Ertuğrul Kocacık tarafından takdim edildi.

16. PARALEL OTURUM

*DENETİM VE GÜVENCE UYGULAMALARINDA DEĞİŞEN
YAKLAŞIMLAR: YENİ DENETİM RAPORLARI*

Oturum Başkanı

Orhan AKGÜLOĞLU

Erzurum SMMM Oda Başkanı

Konuşmacılar

Dr. Rüya ESER

Mimar Sinan Güzel Sanatlar Üniversitesi

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI

Yeditepe Üniversitesi

Hasan GÜL

KGK Daire Başkanı



Orhan AKGÜLOĞLU

Oturum Başkanı

- Denetim ve Güvence Uygulamalarında Değişen Yaklaşımlar: Yeni Denetim Raporları ana temalı oturumunu açıyoruz. Hepiniz hoş geldiniz.

Bu oturumumuzda üç değerli konuşmacımızın katkıları ile devam edeceğiz. Her konuşmacımıza ortalama yarım saat yalnız biz yirmi dakika sunum süresini vereceğiz, 10 dakikada karşılıklı soru-cevap olacak inşallah.

Değerli katılımcılar, çok kıymetli konuşmacılara söz vermeden önce gelenek olduğu üzere oturum başkanı olarak ben de küçük bir rol çalarak ana temaya giriş bakımından kısa birkaç tespit yapmak istiyorum. Bu bağlamda iki temel noktaya değinip akışı ve süreyi çok sekteye uğratmadan programa sadık kalacağız. Dikkat çekeceğim birinci konu denetim raporlarında bağımsız denetim standartları. 701 ile hayatımıza giren kilit denetim konusu ikinci nokta ise 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ve bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun ile 15 Mart 2018 de yürürlüğe giren ve gerçek kişinin de konkordato ilan etmesine olanak sağlayan düzenlemedir. Üzerinde duracağım birinci konu olan kilit denetim konularıdır.701 nolu kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi, isimli bağımsız denetim standardının 2017 yılında yayımlanması ile birlikte bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının açıklanması gerekmektedir.

Kilit denetim konuları denetçinin mesleki muhakemesine göre cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz

eden konulardır. Bağımsız denetim standardı 701 borsada işlem gören işletmelerin 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında 6102 sayılı TTK uyarınca denetime tabi diğer şirketlerinse 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayım tarihi olan 09/03/2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kilit denetim konuları denetçinin mesleki muhakemesine göre cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetimin konuları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilmesi de gerekmektedir. Dolayısı ile kilit denetim konuları yönetime bildirilen önemli konular arasından seçilmiş en çok önem arz eden konulardır. Bu noktada 2018 yılında yapılan bir çalışmadan önemli bazı verileri paylaşarak konunun borsaya tabi şirketler nezdindeki durumunu da ortaya koymak isterim.

Borsa İstanbul'a kota olan ve denetim raporunu açıklayan şirketlerin 2017 yılı hesap dönemine ilişkin denetim raporları incelemeye hangi kilit denetim konularını belirlediğine yönelik olarak içerik analizi yapılmış ve yine söz konusu çalışmada 140 şirketin denetim raporu dahil edilmiştir. İncelenen 140 denetim raporunda toplam 273 tane kilit denetim konusu belirlendiği tespit edilmiştir. Söz konusu bu 273 adet kilit denetim konusunun 127 adedi başka bir ifade ile %47'si önemli yanlışlık riski ile ilgili kilit denetim konusu içerisinde, 130 adedi oransal olarak %48'i muhasebe tahminiyle ilgili kilit denetim konusuyla ilgili ve geriye kalan %6'sı adet olarak da 16 tanesi dönemde gerçekleşen önemli olaylar ile ilgili kilit denetim konusuyla ilgilidir.

Bu bağlamda borsaya kote olmuş birçok şirketin henüz bu önemli denetim standardı ile ilgili raporlamaya başlamadığını söyle-

mek mümkündür. Ancak özellikle yeni denetim raporları başlığı içerisinde bugün bu oturumda konuşacağımız bu konu nedeniyle bu çarpıcı verileri sizlerle paylaşmayı uygun gördüm. Sözü daha uzatmadan üzerinde duracağım ikinci konuda da kısaca bahsetmek isterim, oda icra ve iflas kanununda yapılan değişiklik ile gerçek kişilerde konkordato imkânının sunulmuş olması gerek denetim gerekse de bağımsız denetim şahıs veya sermaye şirketleri gibi tüzel kişilerin denetlenmesine yoğunlaşmış iken kişiler denetimin konusu içerisinde doğrudan yer almıyor iken bugün daha önce de bahse geçen kanunda yapılan bir değişiklik ile bir anda gerçek kişilerin de konkordato ilan edebilme imkânına kavuşması ile denetime tabi kesimde ciddi anlamda bir genişleme söz konusu olmuştur. Bilindiği üzere konkordato kısaca batık durumdaki işletme ve kişilerin borçlarının karşılayabilecekleri koşullar dahilinde ödeme için alacaklılarıyla yaptıkları antlaşmalardır. Bu çerçevede borçlu asliye Ticaret Mahkemesine müracaat ederek konkordato ilanı isteyebilir. Mahkeme bir mali müşaviri konkordato komiseri olarak atar ve onun raporları doğrultusunda işlemler devam eder. İşte tam da bu noktada bir mali müşavirin sorumlu olarak atanması mali müşavirlik mesleği için yeni ve farklı bir perspektif getirirken, ayrıca bu atama atanacak kişinin mahkemeye sunacağı raporlarında doğru ve anlaşılır olabilmesinde her ne kadar kanunda açıkça böyle bir şart aranmasada, atanan mali müşavirin denetim tekniklerini bilen uygulayabilen ve olası hata ve hileleri anlayabilen bir nitelikte olması da gerekmektedir.

Evet, konuşmacılardan daha fazla rol çalmadan artık sözü onlara bırakmayı uygun görüyorum. Bu anlamda ilk sözü kıymetli Hocam Doç. Dr. Tuğba Şavlı'ya veriyorum. Kendisini kürsüye davet ediyorum buyurun Kıymetli Hocam.



Denetim ve Güvence Uygulamalarında Değişen Yaklaşımlar: Yeni Denetçi Raporları

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI⁵³

Giriş

Son dönemde Uluslararası Denetim Standartlarında ve bunun paralelinde Türkiye’de uygulanmakta olan Bağımsız Denetim Standartlarında önemli bir takım değişiklikler yapılmış ve alışılmış bağımsız denetçi raporları da bu doğrultuda yenilenmiştir. Bu çalışmanın amacı, değişen haliyle bağımsız denetçi raporunu incelemek, değişiklikleri açıklayarak uygulamacılara yol göstermektir. Ayrıca, çalışma kapsamında bağımsız denetçi raporlarına yeni eklenen kilit denetim konularına ilişkin olarak dünya uygulamalarından örnekler verilecek ve Türkiye’deki ilk uygulama dönemine ilişkin bazı saptamalar sunulacaktır.

Yeni Denetçi Raporları

Uluslararası Denetim Standartları kapsamında yürütülen denetim çalışmalarının sonucunda hazırlanan denetçi raporları genellikle birbirinin aynı ifadelerle hazırlanmış standart formatlar şek-

53 SMMM, Yeditepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü öğretim üyesi

lindeydi. Dolayısıyla, finansal tablo okuyucuları tarafından, söz konusu denetçi raporlarının yeterli derecede bilgi vermediği yönünde eleştirilere maruz kalmaktaydı. Bu eleştirileri dikkate alan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board), denetçi raporları üzerinde yürüttüğü çalışmaların sonucunda mevcut Uluslararası Denetim Standartları (UDS)’nda bir takım değişiklikler yapılmış ve yeni bir standart yayımlanmıştır.

- Değişen standartlar:
 - o UDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama,
 - o UDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi,
 - o UDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları,
 - o UDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim,
 - o UDS 570 İşletmenin Sürekliliği.
- Yeni standart:
 - o UDS 701 Kilit Denetim Konuları.

Söz konusu değişiklikler 15 Aralık 2016 tarihinde ve bu tarihten sonra sona erecek olan dönemlere ilişkin finansal tabloların denetiminde kullanılmak üzere yürürlüğe girdi.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından yayımlanmakta olan Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartları (BDS)'nda aynı değişiklik yapılmış ve BDS'ler UDS'ler ile uyumlu hale getirilmiştir. Ancak, söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

En temel değişiklik BDS 700 ile denetçi raporu şekil ve içeriğinde olmuştur. BDS 705 ve 706'daki değişiklikler aslında BDS 700'deki değişikliğin bir yansıması niteliğindedir.

Önemli bir yenilik ise, BDS 701 ile denetçi raporuna eklenen kilit denetim konuları oldu ki, BDS 260'daki değişiklik kilit denetim konularının tespit sürecine katkı sağlamaya yönelik olarak gerçekleşmiştir.

Denetim raporlarındaki standart ifadeler dışında tartışılan bir diğer konu da, özellikle son dönemlerde yaşanan ekonomik kriz ve batan şirketler sebebiyle, işletmenin sürekliliğine ilişkin yapılan açıklamaların yeterliliği olmuştur. Bu konudaki iyileştirme ise, BDS 570'de yapılan değişiklikle yapılmıştır.

Dolayısıyla, denetçi raporunu etkileyecek şekilde denetim standartlarında yapılan değişiklikler birbirini tamamlayan niteliktedir. Söz konusu bu değişiklikler aşağıda standart bir denetçi rapor akışı üzerinden gidilerek ilgili standartlara referans verilerek açıklanacaktır.

Standardın eski şekliyle denetçi raporları, giriş, gelişme ve sonuç bölümleriyle adeta bir kompozisyon formatında hazırlanmak-

taydı. Önce bir giriş paragrafıyla denetime tabi finansal tablolar açıklanır; ardından denetimin kapsamından ve denetlenen işletme yönetimi ile bağımsız denetçinin sorumluluklarından bahsedilirdi. Raporun sonunda ise yapılan denetim çalışmasında ulaşılan kanaat açıklanırdı. Varsa açıklanması gereken ilave hususlar denetçi görüşünden sonra da onlara yer verilirdi.

Yeni rapor formatında ise okuyucunun en merak ettiği ve ilgilendiği bölüm olan denetçi görüşü en başta sunuluyor. Denetimin kapsamını belirten kısa bir giriş cümlesinin ardından denetçi finansal tablolar üzerindeki görüşünü beyan ediyor ve ardından bu görüşü destekleyen açıklamalar yapılıyor. Aslında bu yeni format finansal tabloların sunumuna benziyor, finansal tablolarda da önce özet finansal bilgilerin sunulduğu finansal tablolar yer alır, ardından destekleyici bilgiler olarak dipnot açıklamalarına yer verilir.. Özel amaçlı yapılan birçok çalışmada da önce çalışmanın sonucunda ulaşılan kanaat açıklanır, ardından bu sonuca nasıl ulaşıldığı ve sonucu destekleyen hususlara yer verilir. Yeni rapor formatı da bu şekilde dizayn edilmiştir.. Ancak tek değişiklik, sıralama değil elbette, yeni formatta işletmenin sürekliliği, denetçinin sorumlulukları, işletme yönetiminin sorumlulukları daha detaylı bir şekilde ele alınıyor. Rapor içeriği aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

➤ **Başlık**

Her ne kadar hazırlanan rapor setinin kapak sayfasında yazıyor olsa da, standart gereği, denetçi raporunun başında “Bağımsız Denetçi Raporu” şeklinde bir başlığın açıkça yer alması gerekiyor.

➤ *Muhatap*

Denetçi raporunun kime hitaben sunulduğunu gösterir şekilde muhatap belirtilir. Muhatabın kim olduğu denetim sözleşmesinin hangi tarafla yapıldığına bağlıdır. Önceki uygulamalarda genellikle denetçi raporları denetlenen şirketin yönetim kuruluna hitaben yazılmaktaydı. Ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre bağımsız denetçi şirketin genel kurulu tarafından atanmaktadır. Dolayısıyla, denetçi raporunun genel kurula hitaben yazılması daha anlamlı hale gelmiştir.

A) FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

Finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sunulacak görüşün dışında mevzuattan kaynaklanan başka bir takım bildirimlerin de yapılması gerekiyorsa, raporun finansal tabloların bağımsız denetimi ve mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülükler şeklinde iki başlık altında sınıflandırılması uygun olacaktır. TTK hükümleri çerçevesinde bağımsız denetçinin ilave beyan yükümlülükleri bulunduğu için Türkiye uygulaması bu iki başlığın kullanılması şeklindedir.

➤ *Görüş*

Görüş bölümünde öncelikle denetlenen işletmenin adı, denetlenen finansal tabloların açık isimleri ve hangi döneme ait oldukları belirtilir. Ardından da yapılan denetim çalışması sonucunda ulaşılan görüş açıklanır.

“ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr

veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

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

➤ **Görüşün Dayanağı**

Önceki formatta sadece olumlu görüşün değiştiği durumlarda bu değişikliğe ilişkin bir dayanak paragrafı yer almaktaydı; sınırlı olumlu görüşün dayanağı, olumsuz görüşün dayanağı gibi. Yeni formatta ise olumlu görüş verilmesi durumunda da aşağıdaki hususların açıklanması gerekmektedir (BDS 700.28):

- a) Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğü belirtilir.
- b) Denetçi raporunda denetçinin BDS'ler kapsamındaki sorumluluklarının açıklandığı bölüme atıfta bulunulur.
- c) Denetçinin etik hükümler uyarınca, denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiği açıklanır.

- d) Denetçinin; denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı belirtilir.

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

Görüşün değişmesi durumunda ise, bu hususlara ilave olarak olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine neden olan konunun da eskiden olduğu gibi açıklanması gerekmektedir.

➤ **İşletmenin Sürekliliği**

İşletmenin sürekliliği ile ilgili BDS 570 çerçevesindeki değerlendirme yapıp da önemli bir belirsizlik olduğu ancak bu hususa ilişkin dipnotlarda yeterli açıklamaların yapıldığı, yönetim planı-

nın tatmin edici şekilde açıklandığı kanaatine varılırsa, bu bölümde konuyla ilgili açıklamanın yapılması gerekmektedir. Eskiden de bu açıklama görüş paragrafından sonra yapılırdı; ancak görüş paragrafı raporun sonunda olduğu için süreklilikle ilgili önemli belirsizlikler de raporun sonunda açıklanırdı.

“Şirketin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren yıl boyunca ZZZ TL net zarar ettiğini ve bu tarih itibarıyla Şirketin kısa vadeli borçlarının toplam varlıklarını YYY TL aştığını gösteren X numaralı finansal tablo dipnotuna dikkat çekeriz. X numaralı finansal tablo dipnotunda ifade edilen bu olay veya şartlar, bu dipnotta açıklanan diğer hususlarla birlikte, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu göstermektedir. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.”

UDS 570 İşletmenin Sürekliliği

İşletme yönetiminin finansal tabloları hazırlarken işletmenin sürekliliğini değerlendirmesi ve eğer sürekliliği tehlikeye düşüren önemli bir belirsizlik varsa, finansal tablo dipnotlarında bu hususu çözüme yönelik yönetim planıyla birlikte açıklaması gerekir. Bağımsız denetçinin de benzer şekilde işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Denetçi ayrıca, eğer bir belirsizlik varsa, konuya ilişkin finansal tablo dipnotlarında yeterli açıklamanın yapıp yapılmadığını da değerlendirmek durumundadır. Denetçi, yeterli açıklamanın yapıldığı sonucuna varırsa yukarıda gösterildiği şekilde bir açıklama paragrafı ile raporunda konuyu dikkate getirecektir. Denetçi, işletmenin sürekliliği ile ilgili yapılan değerlendirme-

nin sonucunda önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve yeterli açıklamaların yapılmadığı sonucuna varırsa, bu durumda denetçi belirsizliğe sebep olan hususların önemine, finansal tablolara olan etkisine ve yapılan açıklamanın kapsamına bağlı olarak sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş verecek ve işletmenin sürekliliği ile ilgili yapılacak açıklama “sınırlı olumlu görüşün dayanağı” veya “olumsuz görüşün dayanağı” paragraflarında sunulacaktır.

İşletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygun olmadığı durumlarda da denetçi olumsuz görüş verecektir.

➤ ***Kilit Denetim Konuları***

Yeni denetim raporunda içerik olarak yapılan en büyük değişiklik, kilit denetim konularının eklenmesidir. UDS 701’in yayınlanmasıyla birlikte, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar için kilit denetim konularının açıklanması zorunlu hale getirilmiş, diğer kuruluşların denetiminde ise ihtiyari bırakılmıştır.

Türkiye’de ise KGK Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetimi zorunlu olan tüm işletmelere ilişkin denetçi raporlarında kilit denetim konularının açıklanmasını zorunlu tutmuştur. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarda bu uygulama 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde başlarken, diğer kuruluşlar için ise 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde zorunlu hale gelmiştir.

“Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün

olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.”

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

UDS 701 Kilit Denetim Konuları

Bu standardın yayınlanması ile sonuçlanan süreç, 2006 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC – International Federation of Accountants) bünyesindeki IAASB ile AICPA (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü) bünyesindeki Denetim Standartları Kurulu'nun ortaklaşa başlattığı çalışmaya dayanmaktadır. Söz konusu ortak çalışmada, farklı finansal tablo okuyucuları kapsamında finansal tabloların bağımsız denetiminin ve denetçi raporunun nasıl anlaşıldığını ele alan akademik araştırmaların yapılması hedeflenmişti. Araştırma sonuçları 2009 yılında yayınlanan bir dizi raporla⁵⁴ kamuoyuna duyurulmuştur.

IAASB standart denetçi raporuna ilişkin kullanıcıların algılarını yansıtan bu çalışmaların sonuçlarını, İngiltere, Fransa ve Japonya gibi ülkelerde yapılan diğer araştırma sonuçlarını ve yapılan düzenlemeleri dikkate alarak bu konuyu Aralık 2009'da yapılan toplantıda gündemine aldı. Bu toplantının akabinde 2009 yılında standart denetim raporlarına ilişkin olarak İngiltere, Yeni Zelanda, Almanya ve Hollanda gibi bazı ülkelerde kamuoyunun konuya ilişkin değerlendirmelerini almak üzere çeşitli araştırmalar ya-

54 Yayınlanan raporlara www.ifac.org adresinden ulaşmak mümkündür.

pıldı. 2011 yılı Aralık ayındaki toplantısında IAASB bu konuda bir proje oluşturulmasını kabul etti. Bu tarihten itibaren resmen başlayan çalışmalar sonucunda 2014 yılı Nisan ayında yapılan toplantıda UDS 701 Kilit Denetim Konuları başlıklı standart yayınlandı. Aynı toplantıda yukarıda bahsi geçen UDS 700, UDS 705, UDS 706, UDS 260 ve UDS 570 numaralı standartlardaki değişiklikler de kabul edilmiş oldu.

Kilit denetim konularının (KDK) denetçi raporuna eklenmesinin amacı aşağıdaki şekilde özetlenebilir⁵⁵:

- Denetimde şeffaflığı artırmak,
- Önemli konulara dikkat çekmek,
- Denetçi ile yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimi artırmak,
- İşletme yönetiminin finansal tablolarda yapılan açıklamalara dikkatini artırmak ve
- Tüm bu hususların katkısıyla, denetimin kalitesini artırmak.

Bu amaca hizmet etmek üzere denetçi raporlarına eklenecek olan kilit denetim konularının yönetim ile görüşülen konular içinden denetçi için önem arz eden konular olarak belirlenmesi gerekmektedir. Bu konular belirlenirken aşağıdaki hususlar dikkate alınır (BDS 701.9):

- a) BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar.

55 IAASB, Auditor Reporting – Key Audit Matters, January 30, 2015, www.ifac.org

- b) Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dahil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları.
- c) Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Ancak bu belirlemeyi yaparken, bir hususu kilit denetim konusu olarak açıklamanın:

- a) Finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yönetim tarafından yapılması gereken açıklamaların veya gerçeğe uygun sunumun sağlanması için yapılması gereken diğer açıklamaların yerine geçmediğini,
- b) BDS 705 uyarınca denetimin kendine özgü şartlarının gerektirmesi sebebiyle denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesinin yerine geçmediğini,
- c) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, BDS 570'e uygun olarak yapılan raporlamanın yerine geçmediğini

unutmamak gerekir (BDS 701.4).

Ayrıca, hiçbir şekilde belirtilen kilit denetim konuları hakkında ayrıca bir görüş verilmesi söz konusu değildir. Aynı bir görüş izlenimi doğuracak ifadelerden kaçınılması gerekmektedir. Denetçi raporunda verilen tek bir görüş bulunmaktadır, o da finansal tabloların geneline yönelik olarak verilir.

Kilit denetim konusu olarak belirlenen bir husus denetçi raporunda açıklanırken aşağıdaki hususlara yer verilmesi gerekir (BDS 701.13):

- a) Konunun denetimde en çok önem arz eden konu olarak değerlendirilmesinin yani kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebi,
- b) Denetimde konunun nasıl ele alındığı:
 - i. Değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskine özgü denetçi yaklaşımı,
 - ii. Uygulanan prosedürlere ilişkin kısa bir değerlendirme,
 - iii. Denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonuçlarına ilişkin bir gösterge veya konuyla ilgili önemli gözlemler,
- c) Konunun finansal tablo dipnotlarında açıklanan bir hususla ilgili olması durumunda, ilgili finansal tablo dipnotlarına referans.

Kilit denetim konularına denetçi görüşünde yer verilmesi henüz yeni bir uygulama olmasına rağmen, sonuçlarına yönelik yapılan bir takım araştırmalar bulunmakta. Ancak elbette ki bu araştırmalar, kilit denetim konularının içeriği ile sınırlı durumda. Henüz bu konularla ilgili olarak sonraki dönemlerde denetlenen şirketlerin yaşadıkları bir problem olup olmadığı ve konunun kilit denetim konusu olarak belirlenmiş olmasının işletme yönetimi, denetçi ve finansal tablo kullanıcıları açısından bir etkisinin olup olmadığı yönünde değerlendirmeler yapılması güç.

İngiltere, KDK hususunun denetçi raporlarına taşındığı ilk uygulamalardan bir tanesi; 2013 yılında kamu yararını ilgilendiren şirketlerin denetçi raporlarında KDK'na yer verilmeye başlanmış. 2016 yılında 153 denetçi raporu üzerinden yapılan bir araştırma⁵⁶ sonuçlarına göre KDK olarak en çok yer verilen 3 konu başlığı varlıklarda değer kaybı, vergi ve şerefiye olmuş. Yine aynı çalışmada, yönetimin iç kontrolleri işlevsiz kılma riski ile hasılatın yansıtılmasında hile riskinin dikkate alınması hususlarının önemli yer tuttuğu gözlenmiştir.

Yeni Zelanda'da 179 denetçi raporu üzerinden yapılan çalışmada⁵⁷, en çok raporlanan 3 KDK, şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklarda değer kaybı, maddi duran varlıkların değerlendirilmesi ve hasılat olmuştur. İsviçre'de 50 denetçi raporu üzerinden yapılan araştırmada⁵⁸ en çok raporlanan 3 KDK şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar, hasılat ve vergi olarak ortaya çıkmıştır.

Mart 2018'de ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) daha geniş kapsamlı bir çalışma yaparak⁵⁹, Brezilya, Güney Kıbrıs, Kenya, Nijerya, Umman, Romanya, Güney Afrika, Birleşik Arap Emirlikleri ve Zimbabve'de 560 denetçi raporu üzerinden bir çalışma yapmış ve en çok raporlanan 5 KDK'nu varlıklarda değer kaybı, hasılat kaydı, şüpheli alacak karşılığı, şerefiyede değer kaybı ve vergi olarak belirlemiştir.

56 Mazars, Fact Sheet, February 2016 "Overview of the New Auditor's Report Under The ISAs"

57 External Reporting Board & Financial Markets Authority, Nov.2017 "Key Audit Matters: A stock take of the first year in New Zealand"

58 Deloitte, 2017 "Benchmarking the new auditor's report; key audit matters and other additional information"

59 ACCA, Key audit matters: unlocking the secrets of the audit, March 2018

Türkiye’de benzer bir çalışma, bu bildiride sunulmak üzere, hisse senetleri Borsa İstanbul’da işlem gören ticaret, hizmet veya üretim şirketlerinden⁶⁰ 103 şirketin 31 Aralık 2017 tarihli finansal tablolarına ilişkin denetçi raporları incelenerek yapıldı. 103 denetçi raporunda toplam 213 KDK açıklanmış; bu da rapor başına ortalama 2 KDK açıklandığı anlamına gelmektedir.

103 şirketten kaç tanesinde açıklandığı bilgisine dayalı olarak en çok raporlanan ilk 5 KDK aşağıdaki gibidir:

1. Hasılatın muhasebeleştirilmesi – 38 şirkette,
2. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi ve / veya yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerle gösterilmesi – 29 şirkette.
3. Ticari alacakların tahsil edilebilirliği – 25 şirkette.
4. Duran varlıklarda değer düşüklüğü – 24 şirkette.
5. Stok değer düşüklüğü – 22 şirkette.

Bunların dışında konu edilen KDK’ları da aşağıdaki gibidir:

- Ertelenmiş vergi,
- Açılış bakiyelerinin denetimi,
- Borçlanma maliyetleri,
- Finansal borçlar / Ticari borçlar / Ortaklara borçlar,
- Kıdem tazminatı,

60 Finans kuruluşları ve yatırım ortaklıkları çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

- Geliştirme maliyetleri,
- Ortaklık yapısının değişmesi / Ters birleşme işlemi,
- İç Kontrol eksikliği.

Kilit denetim konularının amacına hizmet edebilmesi için doğru bir şekilde belirlenmesi ve açıklanması gerekir. Ancak uygulamada yaşanabilecek sıkıntılar denetçi raporlarında bu başlık altında bir takım açıklamalar yapılsa da denetimde şeffaflığı artırmak veya denetimin kalitesini artırmak gibi finansal tablo okuyucularına yönelik amaçlara ulaşmakta yeterli olmayabilir. Uygulamada yaşanabilecek sorunlar aşağıdakileri içerebilir:

- KDK'nın eksik ve hatalı olarak belirlenmesi,
- Kalıplaşmış ifadelerin oluşması,
- KDK'nın şirket yönetimi ile görüşülmemiş olması,
- Şirket yönetimi ile yaşanabilecek görüş ayrılıkları,
- Şirkete özel / gizli konuların açıklanması,
- KDK'na ilişkin yetersiz denetim prosedürlerinin uygulanması.

Henüz yeterli veri oluşmadığı için yaşanan sorunları değerlendirmek için erken olabilir. Uygulama bir müddet devam ettikten sonra yapılacak araştırmalar yukarıda sayılan sorunların veya benzerlerinin yaşanıp yaşanmadığı konusuna ışık tutacaktır. Ayrıca yapılacak çalışmalar uygulamanın amacına ulaşması için alınacak önlemler ve geliştirme önerileri için de yol gösterici olacaktır.

BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Kilit denetim konularının üst yönetimle görüşülen konular içinden seçilmesi gerektiği BDS 701’de açıkça belirtilmiştir. Bu doğrultuda BDS 260’da da bir takım değişiklikler yapılmıştır.

UDS 260 denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara denetim sürecinde bir takım bildirimlerde bulunmasını ister. Üst yönetimden sorumlu olanlar ile yönetim özellikle küçük işletmelerde aynı kişilerden oluşuyor olabilir. Bu durumu denetçinin değerlendirmesi ve yönetim dışında iletişime geçilmesi gereken bir taraf olup olmadığını belirlemesi gerekir. Bildirilmesi gereken konular standartta aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları (UDS 260.14)

Denetçinin, yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde hazırlanmış finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmaktan ve bildirmekten sorumlu olduğunu ve denetimin, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluklarını ortadan kaldırmadığını bildirmesi gerekir. Bu bildirim sözlü olarak yapılan açıklamanın dışında yazılı olarak da genellikle hazırlanmış olan denetim sözleşmesi yoluyla yapılır.

Denetimin Planlanan Kapsamı ve Zamanlaması (UDS 260.15)

Denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlara, belirlediği önemli riskler dahil, denetimin planlanan kapsamını ve zamanlamasını genel hatlarıyla bildirmesi gerekir.

Önemli Denetim Bulguları (UDS 260.16)

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlar hakkında iletişim kurar

- a) Muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve finansal tablo dipnotları dahil, işletmenin muhasebe uygulamaları hakkındaki görüşleri,
- b) Denetim sırasında karşılaşılan önemli zorluklar,
- c) Üst yönetimden sorumlu olanlar ile yönetimde görev alanların ayrı kişiler olması durumunda:
 - i. Denetim sırasında ortaya çıkan ve yönetimle müzakere edilen veya yazışma konusu yapılan önemli hususlar,
 - ii. Denetçinin talep ettiği yazılı beyanlar,
 - iii. Denetçi raporunun şeklini ve içeriğini etkileyen durumlar,
 - iv. Diğer önemli hususlar.

Denetçinin Bağımsızlığı (UDS 260.17)

Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerde, üst yönetimden sorumlu olanlara aşağıdaki hususlar hakkında bildirimde bulunulur:

- a) Denetim ekibinin, bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladıklarına dair bir açıklama,

- b) Denetçinin mesleki muhakemesine göre denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketler ile işletme arasındaki, bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek bütün ilişki ve hususlar,
- c) Bağımsızlığa yönelik belirlenmiş tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek amacıyla uygulanan ilgili önlemler.

Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak olan iletişim yazılı veya sözlü olabilir. Bazen yukarıda bahsi geçen hususlar bir toplantı veya birden fazla toplantının konusu olabilir ve bu toplantılarda uygun görülen bildirimler üst yönetimden sorumlu olanlara yapılmış olabilir. Bildirimlerin yazılı olarak yapılmış olması durumunda söz konusu yazışmaların birer kopyasının denetim çalışma kağıtları arasında yer alması uygun olacaktır. Sözlü iletişimde ise hangi konunun, ne zaman ve kiminle görüşüldüğünü belirten bir dokümantasyonun yapılması gerekir.

➤ ***Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları***

Önceki rapor formatında da yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu açıklanmaktaydı, ancak bu açıklama yönetimin finansal tabloların hazırlanmasından ve hazırlanması için gerekli olan iç kontrolden sorumlu olduğunun belirtilmesinden ibaretti. Yeni rapor formatıyla bu bölümde işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirme yapma yükümlülüğü de ilave edilmiş oldu. Ayrıca yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar ayrımı yapıldı.

“Şirket yönetimi; finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

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

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

Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

➤ ***Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları***

Denetçinin sorumluluklarını anlatan bölüm, önceki rapor formatına göre oldukça detaylandırılmış oldu. Bu bölümde risk odaklı denetim yaklaşımı tanımlandı ve denetimle ilgili bazı kavramlara açıklık getirilmiş oldu. Ayrıca denetçi sorumlulukları, hile, iç kontrol, muhasebe politikaları ve tahminleri, finansal tabloların

genel olarak sunumun ve yapısının değerlendirilmesi gibi başlıklarla daha detaylı anlatılmaya başlandı⁶¹.

“Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

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

BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- *Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fülle-*

61 Ernst & Young, Enhanced Auditor's Reporting, January 2016

rini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)

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



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

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

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

B) MEVZUATTAN KAYNAKLANAN DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

TTK'nın ilgili hükümleri doğrultusunda bağımsız denetçinin aşağıdaki hususlara ilişkin ilave açıklamalarda bulunması gerekmektedir:

- Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi – böyle bir komite varsa, denetçinin bu komitenin çalışmalarını KGK tarafından yayınlanmış olan düzenleme doğrultusunda gözden

geçirmesi ve şirketin yönetim kuruluna ayrı bir rapor ile bildirmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçi raporunda ise söz konusu bu raporun hazırlanarak sunulduğuna ilişkin bir açıklamaya yer verilmesi gerekmektedir. Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar için söz konusu komitenin kurulması zorunlu olup, denetime tabi diğer şirketler için denetçinin kurulması gerektiği yönünde bir görüş beyan etmesi durumunda zorunludur.

“6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (“TTK”) 398’inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca düzenlenen Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporu tarihinde Şirket’in Yönetim Kurulu’na sunulmuştur.”

- Defter tutma düzeninin, kanun ile esas sözleşmeye uygunluğu

TTK’nun 402’nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Şirketin 1 Ocak - 31 Aralık 20XY hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.”

- Yönetim Kurulu’nun denetim kapsamında istenen bilgileri verdiği

“TTK’nun 402’nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.”

▪ ***Sorumlu Denetçinin Adı***

Türkiye’de sorumlu denetçinin adının açıkça yazılması zaten süregelen uygulamaydı. Ancak genel olarak UDS böyle bir zorunluluk getirmemekteydi, denetim firmasının adının yazılması yeterliydi. Yapılan değişiklikle, denetçi adının açık bir şekilde ifade edilmesi zorunlu hale geldi.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi’dır.

▪ ***Denetçinin imzası***

Sorumlu denetçi tarafından denetçi raporunun imzalanması gerekmektedir. Ayrıca, elektronik olarak bildirim yapılan raporlar için elektronik imza uygulamaları geçerlidir.

▪ ***Denetçinin Adresi***

Denetçi raporunda denetçinin açık adresinin yer alması gerekir. Ancak uygulamada zaten denetçi raporları denetim firmasının antetli kağıdına basılmakta ve antetli kağıtta açık adres açık bir şekilde belirtilmektedir. Dolayısıyla, rapor akışında ayrıca bir adres yazılmadığı gözlemlenmektedir.

▪ ***Denetçi Raporu Tarihi***

Denetim kapsamında bütün çalışmalarını tamamlayıp, görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtını elde ettiği tarihten önce olmamak kaydıyla, sorumlu denetçinin raporu imzaladığı tarih açıkça belirtilir.

Sonuç

Yapılan değişikliklerle;

- İşletme yönetiminin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluklarının yanı sıra işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesine ilişkin sorumluluğu açıkça ifade edilmekte.
- Bağımsız denetçinin sorumlulukları denetime ilişkin bir takım kavramların da tanımlanmasıyla daha detaylı olarak açıklanmakta.
- İşletmelere özgü kilit denetim konularının açıklanmasıyla, okuyucular yapılan denetim çalışması ve işletmenin finansal raporlamaya ilişkin önemli hususları hakkında daha fazla bilgiye ulaşmakta.

Bu değişikliklerin hedeflenen amaca hizmet edip etmeyeceği ise birkaç uygulama döneminden sonra yapılacak çalışmalarla ortaya konulacak ve gerekli revizyonlar da düzenleyici otoriteler tarafından yapılacaktır.



Yararlanılan Kaynaklar

- ACCA, Key audit matters: unlocking the secrets of the audit, March 2018
- Deloitte, 2017 “Benchmarking the new auditor’s report; key audit matters and other additional information”
- Ernst & Young, Enhanced Auditor’s Reporting, January 2016
- External Reporting Board & Financial Markets Authority, Nov.2017 “Key Audit Matters: A stock take of the first year in New Zealand”
- IAASB, Auditor Reporting – Key Audit Matters, January 30, 2015, www.ifac.org
- Mazars, Fact Sheet, February 2016 “Overview of the New Auditor’s Report Under The ISAs”
- UDS / BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- UDS / BDS 570 İşletmenin Sürekliliği
- UDS / BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
- UDS / BDS 701 Kilit Denetim Konuları

Orhan AKGÜLOĞLU

Oturum Başkanı

- Şimdi Kıymetli Hocama bu güzel sunumundan dolayı kendisine teşekkür ediyoruz. Uluslararası bağlamda da olsa işte denetimde kilit nokta önemli hususlar 2017’de Türkiye’deki çalışmalardan bize önemli hassas konuları aktardı, kendisine teşekkür ediyoruz. Tabii bu arada 10 dakika karşılıklı soru cevap süremiz var, Kıymetli Hocam kürsüde iken kürsüden gelmeden bu süreyi de kullanalım sorularınız varsa arkadaşlardan, katılımcıların içinden bir soru yönlendirmek isteyen üstatlarımız.

Katılımcı

- 2018’den bahsettiniz Değerli Hocam. Şimdi bu ekonomik kriz ortamında 3 ile 4 bin civarında firma konkordato ilan etti. Arkadaşımız da 11 bin tane firma denetime girdi. Bunların acaba kaç tanesinin batacağını ya da iflas edeceğini, konkordatoya gireceğini elimizde kaç tane denetlenecek firma kalabileceğini 2018 sonunda tahmin ediyorsunuz? Bir öngöründe bulunursanız, teşekkür ederim.

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI

Yeditepe Üniversitesi

- Vallahi öyle bir tahminde ne yazık ki bulunamıyorum, bulunabilecek varsa bilmiyorum. Herkese soralım bu soruyu.



Katılımcı

- Konkordato ilan eden bir firma için süreç ne olmalı aslında? Bunun kilit denetim konusu ve raporun sonuç bölümü ne olmalı?

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI

Yeditepe Üniversitesi

- Şimdi konkordato ilan eden firmalar için örnek denetim raporu diye bir şey yapmak zor ama bir kere konkordato ilan eden firmalar da işletmenin sürekliliği hadisesinin ön plana çıkacağı.

Katılımcı

- Son bölümde o zaman olumsuz görüş,

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI

Yeditepe Üniversitesi

- Yok, olumsuz demeyeceğim çünkü konkordato ilan eden şirketin de bir şeyini görmemiz lazım yani hakikaten süreklilik ortadan kalkmış konkordato değil aslında iflas yapması gerekiyordu da mı yoksa hakikaten konkordato da kendisine belli bir süre tanıyor o sürede yeniden yapılanmayla durumu toparlayacak mı? Yani hakikaten özünde olması gereken konkordato süreci var mı değerlendirmek lazım denetçi olarak. Yani şuna eminim ki işletmenin

sürekliliği ile ilgili bir bölüm girecek bu rapora ama hani işletmenin planı nedir bir kere dipnotunda onu anlatacak, o plan bu problemi çözmek için yeterli midir, makul müdür, işletme ortaklarının şirkete desteği ne kadardır gibi konuları da inceleyeceksiniz denetçi olarak ve ondan sonra acaba yeterli midir, sadece işletmenin sürekliliğini anlatarak bir şey yapabilir miyiz yoksa bu daha ileri mi gidecek ona karar vereceğiz.

Bugün hep anlattılar Endüstri 4.0, muhasebe 4.0, yok biz ortadan mı kalkıyoruz, meslek bitiyor mu, denetimi kısmında nasıldı Clara mıydı denetimi nerdeyse yapan bilgisayar programı? Clara denetliyordu sonucu veriyordu. Bir gün oralara gelecek miyiz bilmiyorum hakikaten çünkü eskiden bilim kurgu da böyle canım sen de dediklerimizin bir kısmı oldu, dolayısıyla bugün de ona bilim kurgu gözüyle baktığımızda belki onlar da olacak bilmiyorum ama bugün kesinlikle denetçi yargısı çok önemli, henüz bilgisayarlar kendi kendine denetim yapamıyorlar. Çok önemli bizim için bilgisayar kullanımı bu angarya işlerini ne kadarını bilgisayara yaptırırsak, hesaplamaların, analizlerin ne kadarını bilgisayar programlarına yaptırabilirsek o kadar iyi ama sonuçta denetçi yargısına, denetçinin mesleki muhakemesine ihtiyacımız var. Önemliliği nasıl tanımlıyor standartlar? %5 demiyor, 5000 TL demiyor 50.000 TL demiyor! Diyor ki, finansal tablolardaki bir eksiklik veya yanlışlık. Finansal tablo okuyucusunun o finansal tablolara dayanılarak vereceği kararı etkiliyorsa önemlidir, etkilemiyorsa değildir diyor. Dolayısıyla bu cümlelerin sonucunun etkiliyor veya etkilemiyor olduğunu kim söyleyecek? Denetçi söyleyecek ve bunu da tecrübesine dayanarak, mesleki yargısına dayanarak yapacak yoksa bunu hani henüz yapay zekâ bunu yapamıyor ama bilmiyorum bundan on yıl sonra yapacak mı, 20 yıl sonra yapacak mı göreceğiz.



Katılımcı

- 3 yıllık bir planı yargılamak da çok zor yani krediler sunuluyor, ödeme planları var ve 36 aylık bir süreç var gelecekte.

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI

Yeditepe Üniversitesi

- Haklısınız ama işletmenin sürekliliği standardı denetçiyi önümüzdeki 12 aydan sorumlu tutar dolayısıyla bilanço tarihi itibarıyla önümüzdeki 12 ay işletmenin sürekliliğinin devam edeceğini öngörebiliyor olmanız lazım eğer sadece belirsizlik var bu şirket devam eder diyorsanız.

Katılımcı

- 376 devreye girecek o nasıl yorumlanacak? Var mı bir etkisi? Yeni çıkan tebliğe göre mi dikkate alacağız?

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI

Yeditepe Üniversitesi

- Yok, şimdi tabii TMS mali tablolarında kur farkı hala gider yazılacak. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan bir mali tabloda kur farkı aktifleşmesi 23 numaralı standarda göre yapılabilir, şu an 23 numaralı standartta bir değişiklik yok dolayısıyla

muhasabesal anlamda o düzenleme bizi kurtarmayacak sadece teknik iflas tarafı yani hukuki tarafını çözecek. Ama finansal raporlama anlamında bir katkısı yok çünkü bazen şöyle örnekleriniz de olmuyor mu? Yasal kayıtlarda şirket teknik iflasta falan değil ama TMS mali tablo hazırladığınızda öz kaynaklar terse dönüyor. Ben gördüm böyle bir örnek. Şimdi böyle bir şirkette teknik iflas yok diye siz işletmenin sürekliliğini gündeme getirmiyor olamazsınız, dolayısıyla teknik iflas başka bir hukuksal konu. Tabii ki dikkate alıyoruz, tabii ki bakıyoruz öyle bir şey var mı, yok mu diye ama benim işletmenin sürekliliği ile ilgili yapacağım yorum salt teknik iflas hususuna bağlı olmayacaktır. Öz kaynakları pozitif olup likidite sıkıntısından batan şirketler tanıyorum. Öz kaynakları pozitif ama likidite yüzünden battılar! Dolayısıyla hani tek yönlü bir hadise değil bütün resme bir bütün olarak bakmamız gerekecek.

Katılımcı

- Denetçi sorumlusu finansal tablo tarihi rapor imzalama tarihinden itibaren bir yıl mı?

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI

Yeditepe Üniversitesi

- Şimdi tabii finansal tablolardan sonrada zaten bilanço tarihinden sonraki olaylar yüzünden devam ede geliyor. Yani genellikle finansal tablo diye yapıyoruz ama aslında raporu imzaladığımız tarihten itibaren de daha bir şey olmak açısından değerlendirilebi-



lir ama standartta tam nasıl yazıyor onu şuan çok yani standardın cümlesi nerden kesit alıyor ona çok emin olamadım.

Yani denetçi olarak siz standartlara göre tüm çalışmalarını yaptığınız ama şirket ve tüm raporlama yükümlülüklerini de yerine getirdiyseniz, şirketin iflas etmesi veya konkordatoya gitmesi tabii ki sizi şey yapmayacaktır ama siz 570 numaralı standardın gerekliliklerini yerine getirmeden raporlama yaptıysanız o zaman size tabii ki sorular hani niye bu standardın dediklerini yapmadın diye.

Orhan AKGÜLOĞLU

Oturum Başkanı

Süreyi iyi kullanmak adına son bir soru da arkadaşımızdan alalım.

Yusuf VARLI

- Şimdi bu IFRS özellikle biraz önce bahsettiniz ama TTK' nın 376. maddesiyle alakalı bu yıl önünü kesti devlet, hukuki olarak bizi durdurdu. Fakat konsolide olan şirketlerin de ayrı dünyası oluştu şu anda özellikle enerji şirketleri, enerji tarafında yatırım yapan şirketlerde Türkiye'deki enerji politikalarından dolayı olumsuz senaryolar ana şirketin rasyolarını tamamen bozdu ve öz kaynaklarını tamamen eritti, terse döndü. Şimdi ana şirketin solo raporları pozitifken konsolideye girdiği zamaneksiye düşüyor. Şimdi bueksiye düşüş de ciddi manada rakam olarak özellikle üçte birine falan değil öz kaynakların tamamını götürmüş

durumda ilerleyen aşamalarda da daha negatif duruma da düşebilir çünkü Türkiye'deki enerji politikaları biraz farklı çalışıyor. Bu denetimi yaparken sizler nereye kadar işletmenin süreklilik kavramında yorumunu yapacaksınız yani öz kaynakların tamamı neredeyse gitmiş ve ciddi manada da kaybetmiş, geri dönüşü de biraz sorunlu hale gelmiş bu birinci sorum. Şu anda bu konsölda şirketlerin genelde aynı problemler yaşanıyor çünkü yeniden değerlemelerle beraber biz UFRS'den hukuku gayet ayırdık artık ayrıldık. Sürekli yeniden değerlendirme fark yaratıyor yani birinci sorum öz kaynakların durumuydu. İkinci soru da hala IFRS'ten mi yoksa hukuktan mı kâr yapacağız bu konuda sürekli her platformda soruluyor. Onu da tekrar ederek soralım.

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI

Yeditepe Üniversitesi

- İkinci sorunuzun bir cevabı var mı bilmiyorum ama önce birden başlayım. Şimdi tabii ki konsolide finansal tablolar üzerinde görüş veriyorsa konsolide yapıyı dikkate almak zorundayız. Grubun öz kaynaklarını negatife döndürecek kadar büyük bir zarar görüyorsa bir bağlı ortaklıktan tabii ki bu işletmenin sürekliliği ile ilgili bir konu olarak gündeme gelecektir. Mesela okuduğum raporların bazılarında özellikle de belirtilmiş; hani bir bağlı ortaklıktaki problem olduğu ki doğru bir yaklaşım ama tabii şu husus da var. Bağlı ortaklık iflas ederse ana ortaklığın normal şartlarda hani şirket olarak sadece koyduğu sermaye kadar sorumlu değil mi? Devamı hakkında hiçbir sorumluluğu yok ama verdiği teminatlarla, verdiği garantilerle veya ticari itibari dolayısıyla vereceği destekle şirket hala o zararın etkisinde kalabilir. O zararı bütün



grubu etkileyebilir dolayısıyla bütün bunları değerlendirmek lazım ve rapora yazacağımız ifadeyi de ona göre kurgulamak lazım.

Katılımcı

- Siz bu raporu yazıyor olsaydınız, işletme risklerini...(*Mikrofon-suz*)

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI

Yeditepe Üniversitesi

- Ama riskin erken teşhisinin konulması başka bir konu, işletmenin sürekliliğini yazmak başka. Onları zaten işletmenin sürekliliği ile ilgili bölümünde onlar dipnotlarında yazacak, siz de onu değerlendireceksiniz. Yapılan çalışmaları makul ve mantıklı buluyorsanız zaten bir sorun olmayacak. Kâr dağıtımına gelince tabii şimdi Türkiye’de Ticaret Kanunu önce çıkıp sonra değiştirilince yamalı bohça oldu. Şimdi bir şirketin diyor ki, kayıtlar VUK’a göre tutulur. VUK ne diyor? Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre tutulur diyor. Yine Ticaret Kanunu diyor ki, şirketler finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlar, farklı ölçekler içinde KGK’ya yetki veriyor, bu farklı ölçekleri de biliyoruz. BOBİ FRS var, TMS var veya hâlâ MSUGT var. Şimdi bir şirket düşünelim sınırları itibariyle TMS’ye girdi ve onu seçti hani BOBİ, TMS fark etmez, TMS’yi seçti. Kanuna göre kayıt düzeni MSUGT, finansal tablosu TMS. İki de yasal değil mi? Hangisi yasal bilanço? İki de yasal, biri kayıt düzeni diyor kanun söylüyor onu, öbür taraftan finansal raporlaması için finansal tablosu için onu da kanun söylüyor.

Türkiye Muhasebe Standardıdır diyor, ikisi de yasal. Ama hangisini en yasal? Bilmiyorum hangisi en yasal. Hakiki, öz hani turizm şeklinde!

Dolayısıyla bir kere böyle bir problemimiz var yani istediğiniz yere çekebileceğiniz ortada bir durum söz konusu. Kâr dağıtımını kim düzenliyor? Ticaret Kanunu düzenliyor. Genel kurul karar veriyor kâr dağıtımına, genel kurula hangi mali tablo gidiyor eğer şirket TMS'yi seçmişse, TMS mali tablo gidiyor. Böyle bir mantık silsilesi kurduğumuzda TMS mali tablodaki kârın dağıtılması gerekir ama TMS mali tablodaki kâr MSUGT'tan yüksekse ama uygulamadaki MSUGT yani bizim denetimdeki o bir sürü karşılıkları koyarak yaptığımız gerçek MSUGT değil, uygulamadaki var ya vergi odaklı MSUGT, o MSUGT'ta daha düşük bir kâr varsa o zaman vergi otoritesi diyor ki, kusura bakma o kârı dağıtırsan ben onun vergisini isterim! Şimdi vergi kanunu açısından bakınca o da kendi savını destekleyici şeyler koyuyor ortaya. Peki, kim karar verecek buna? Maliye Bakanlığının konusu değil, KGK'nın konusu değil, Ticaret Bakanlığı cevap vermesi lazım ama Ticaret Bakanlığının bu cevabı verebilmesi için Maliye Bakanlığı ile oturup anlaşması lazım önce, dolayısıyla en basit yolu seçiyoruz. Hangisini seçiyoruz? Hangisi düşükse onu dağıtmayı seçiyoruz. Bu SPK'nın bir zamanlar ki çözümüydü. SPK'nın en eski çözümüydü. SPK bunu ilan etmişti. Şimdi bir ilan yok ama kabul bu yani hangisi düşükse onu dağıtmak en konservatif yaklaşım. Doğru yaklaşım hangisi? Hangisi gerçekse o ama ortada maalesef böyle bir durum var.



Orhan AKGÜLOĞLU

Oturum Başkanı

- Hocam çok teşekkür ediyorum hocama sunumundan dolayı.

Şimdi ikinci konuşmacımız Kamu Gözetim Kurumu Denetim Standartları Daire Başkanı Hasan Gül Üstadımı ben kürsiye davet ediyorum buyurun üstadım.

Hasan GÜL

KGK Daire Başkanı

- Değerli Katılımcılar, hepinizi saygıyla selamlıyorum. Ben de denetim standartları alanında 2017 yılından itibaren bugüne kadar yaptığımız değişiklikleri özetlemeye çalışacağım. Başlangıçta Tuba Hoca'nın sunumuna benzer bir çerçeve çıkabilir ama slaytlar ilerledikçe değişecektir çerçeve. Başlamadan önce sunuma birkaç hususa da aslında değinmek istiyorum. Tuba Hoca'ya da ekleme olsun diye katkı sağlamak maksadıyla.

Evet, SPK düşük olanı dağıtın diyor iki finansal tabloda çıkan kârdan, aynı şekilde biz de bu konuya ilişkin sıkça sorulara bakarsanız eğer ona ilişkin değerlendirmelerimiz var. Biz TMS'yi dikkate alalım dedik kâr dağıtımında ama tabii burada bir hususa da değinmek zorunda kaldık mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerinizi dikkate alın dedik. Yani aslında buradan da gene düşük olanı dağıtın anlamı çıkıyor onu söylemek istedim birinci olarak. İkinci olarak da diğer bir husus, denetimde elektronik uygulamalar. Şunu söyleyebilirim yine katkı olması maksadıyla şu

anda Amerika’da stokların da, bir makale okumuştum bir kaç ay evvel, stokların gerekliliklerinin değerlendirilmesi denetimi yapay zekâ tarafından yapılıyor bir firmanın deneme çalışmalarına geçmiş durumda şuanda. Yani bağımsız denetimde de artık yapay zekâ uygulamalarının kullanılması ve yaygınlaştırılması çok uzak bir gelecek de değil diye düşünüyorum açıkçası. Yine TTK 376 ve konkordato talepleri ile ilgili olarak birkaç hususa değinmek istiyorum. Şimdi sizin konkordato projesine ilişkin yapacağımız değerlendirmeler aslında finansal analiz raporunda olacak. Şimdi bu sizin değerlendirmenizi içeriyor yani bu uygun mu, değil mi şeklinde. Bu şeyle de bağlantılı mesela BDDK’nın çıkarmış olduğu çerçeve anlaşmaları var bankaların borç yapılandırmasıyla ilgili, bu gibi hususları da dikkate almak suretiyle bir şirketle ilgili gerçek durumun tespitini yapmak zorundasınız. Yani tamam hukuki durum olarak nitelendirilebilir TTK 376 ama hukuki durum aynı zamanda gerçek duruma da etki eder. Eğer ki bir şirket borç yapılandırmasına gidiyorsa veya projesi olumluysa bunu işletmenin sürekliliği anlamında gerçek durumda bu şirket sürekliliğini devam ettiremeyecek diye kesip atmamak gerekir. Orada denetçinin muhakemesini kullanmasını bekliyoruz biz Kurum olarak. Burada da bir katkı yapmak istedim açıkçası.

Şimdi burada benim yapacağım sunumda öncelikle TDS çatısı altındaki durumdan bahsetmek istiyorum. 2017 yılı itibariyle TDS’lerimiz ne durumda şu anda. Hem bağımsız denetimi de kapsayan TDS’lerimiz ne durumda ona değineceğim önce. Daha sonra bu standartların güncellenmesi sonucunda nasıl bir resim ortaya çıktı denetçi raporlarında, raporları da göstermek suretiyle değinmeye çalışacağım. Diğer taraftan BDS120’yi yayınladık biliyorsunuz diğer bilgilere ilişkin standardımız. Onu da bir takım

değişiklikler yaptık hani biz görüşe de açtık, konuyla ilgili sizlerden görüş bekledik görüş gelmedi sizlerden ama biz gelmişçesine değerlendirerek onları yayınlamaya karar verdik ve yayınladık. Ancak şunu söyleyebilirim yayınladıktan sonra insanlar bir takım şeyleri fark edip sorma gereği hissediyor, hâlbuki biz bunu görüşe açmıştık istediğini sorabilirdiniz bazı hususları o zaman da. Sizden açıkçası bizim yayınlamak üzere görüşe açtığımız standartlarla ilgili daha fazla görüş bekliyoruz, bunu burada söyleme ihtiyacı hissediyorum.

Şimdi bizim standartlarımıza baktığımızda şu anda bizim standart setimizi gördüğümüzde aslında IFAC'ın yayınlamış olduğu hem IESBA hem de AICPA'nin yayınlamış olduğu bütün standart setlerinden sadece 2400 sınırlı bağımsız eğitim standardı haricindeki bütün standartlarımız, bir de sera gazı tabii, yakın zamanda yayınlamayı planladığımız standardımız 2400 SBDS'lerde şu anda, onu da yayınlarsak eğer sınırlı bağımsız eğitim standart setimiz tamamlanmış olacak. Zaten bağımsız denetim standardı setimiz 37 tane tamamlandı 701'inde yayınlanmasıyla, ilgili hizmetler standardı setimizi de yayınladık biliyorsunuz bir yıl içerisinde. Gene onu da görüşe açmıştık, onla ilgili de bir şey gelmedi. O seti de tamamladık. Güvence denetimi standardı setimiz tamamlandı. Bir de bu güvence denetimi standardı seti dışında kalan diğer güvence denetimi standardımızı da yayınladık. Bunun dışında ülkemize mahsus olmak üzere riskin erken saptanması sisteminin denetimine ilişkin ilke kararımızı da yayınladık, bu şekilde standart setimizi tamamladık. Bu yıl içerisinde 2400'ü de yayınlamayı planlıyoruz. Aslında hazır da bir takım sıkıntılardan dolayı yayımlayamamıştık 2400 No.lu standardımızı ama yakın zamanda yayınlamayı planlıyoruz, yani oluşturduk standardımızı hazır durumda bekliyoruz, Kuruma sunacağız yakın zamanda.

Şimdi denetçi raporlarına bakarsak denetçi raporumuz bu hepimizin bildiği. Burada şimdi gördüğünüz şey görünüyor değil mi, içini okumayacağım, görünmeyen bir şey yok. İçini okumanıza gerek yok, sadece başlıklarını da değineceğim. Bağımsız denetim raporu üzerine de bir başlık var bu raporun kim tarafından yazıldığını anlatan bir başlık. İkinci olarak bu raporun muhatabı kim, kime yazıldı bu rapor? O kısmı görüyorsunuz. Daha sonra giriş paragrafını görüyorsunuz, giriş paragrafı aslında bu denetimde hangi işletmenin hangi tablolarının denetlendiğini anlatan bir paragraf. Daha sonra denetçinin yönetimin finansal tablolarına ilişkin sorumluluklarını, şunu açarsak aslında daha net şekilde görebilirsiniz. Denetçinin finansal tabloya ilişkin sorumluluklarını görüyorsunuz ve görüş kısmını görüyoruz. Mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülüklerimiz de raporumuzda olan bir kısımdı. Yeni raporda da bu bölüm yine var. İmza, tarih ve adres kısmı da var. Eğer ki denetçi denetim sırasında finansal tablolara ilişkin kullanıcıları uyarmak istediği bir husus var ise bunu dikkat çekilen hususlar paragrafında belirtiyordu, yok denetime ilişkin eğer ki uyarmak istediği herhangi bir husus var ise de bunu diğer hususlar paragrafında belirtmekteydi raporunda. Burada özellikle yazdım en sol taraftaki kısmı, burada olumlu görüşün dışındaki görüşler olması durumunda denetçi raporunda görüşün dayanağı kısmı da yer almaktaydı ama olumlu görüşün dayanağı kısmı yoktu eski raporlarımızda yani bu anlamda da yeni raporlarımız olumlu görüş anlamında farklı diyebilirim.

Peki, bu raporlar niçin değişti diye baktığımızda; aslında raporların değişmesinin temel sebebi raporların iletişim değerinin artırılması yani raporlar daha, şöyle söyleyelim bir rapor bağımsız denetim sürecinde yapılan çalışmaların çıktısını, sonucunu kul-

lanıcılara aktarmak maksadıyla yazılıyor. Fakat yazılan denetçinin kullandığı ifadeler denetçilerde farklı anlamlara veyahut da anlaşılmalara sebep olabilmekte bu ise hani iki yönlü bir iletişim olması babında iletişimin yanlış anlaşılmalara bunlar da yanlış kararların alınmasına ve bir takım ekonomik etkilerin oluşmasına sebep olmaktadır. Şimdi burada gördüğünüz kısım bir görüş kısmı üstteki, sol alttaki ise denetçinin aktarmak istediği şeyini, aslında sağ alttaki kısımdaysa kullanıcıların bu rapordan ne anladığı. Burada baktığınızda denetçi görüş kısmında şunu söylüyor; bu denetimi ben önemlilik temelinde makul güvence vermek maksadıyla yaptım. Ama bu kullanıcılarda bu raporda hiçbir hilenin olmadığı, mutlak bir güvence verdiği şeklinde algılanmakta, tüm yanlışlıkları tespit etti şeklinde algılanmakta. Hatta finansal tabloların hazırlanması sorumluluğu yönetime ait olmasına rağmen sanki bu sorumluluğun denetçiye aitmiş şeklinde anlaşıldığı durumlar da gene var. Diğer bir husus ise bu denetim raporlarının kullanıcılarının alacakları tüm kararlar için kullanabilecekleri uygun bir bilgi çerçevesidir şeklinde algılamaları, aslında böyle değil. Bu tüm kararların alınmasında kullanılacak bir çerçeve teşkil etmiyor.

Dediğim gibi denetçinin aktardığıyla kullanıcıların anladıkları arasındaki farklılık literatürde ‘beklentiler açığı’ olarak isimlendirilmekte. Bu beklentiler açığının oluşması ise raporlara olan güvenin azalmasına, istenmeyen yatırımların yapılmasına ve yanlış kaynak tahsislerine sebep olabilmekte. Bu denetim raporlarının niçin değiştiğinin bir diğer cevabı ise aslında iki temel şey; yani bir, şu ana kadar anlattığım bilgi açığı olarak da ifade edebileceğimiz şeyler, diğeri de finansal krizler. Bildiğiniz üzere finansal krizlerin yaşandığı şirketlerin neredeyse tamamında bir bağımsız

denetim raporu vardı. Bu bağımsız denetim raporlarının genelinde de olumlu görüş vardı hatta tamamında olumlu görüş vardı diyebiliriz biraz daha genelleme yaparsak. Ancak bu şirketler iflas etti! İşte bu şekilde olumlu görüş verilen şirketlerin iflas etmesi veyahut da zor duruma düşmesi veyahut da usulsüzlüklerin tespit edilmesi bağımsız denetime olan güvenin de sarsılmasına sebep oldu ve IFAC aslında bu anlamda raporların iletişim değerini artırmak ve işletmelere özgü hususların raporlarda yer almasını sağlamak amacıyla bu projeyi temelde başlattı. Yani durduk yere IFAC, ben oturup bir proje başlatayım ve şu şu standartları değiştireyim şeklinde bir kararı aslında yok. Diğer taraftan denetçiler denetim raporlarında denetçinin yükümlülüklerinin ne olduğunu, riskleri nasıl belirlediğini, bu riskleri nasıl ele aldığı, risklere nasıl karşılık verdiği ve işletmeye özgü diğer işletmelerden farklı olan bilgilerin neler olduğu şeklinde çeşitli bilgileri de görmek istiyorlar. Bilgi açığı dediğimiz şey de bu, bu bilgilerin yer almaması aslında kullanıcılarda bilgi açığına sebep olmakta diyebiliriz.

Şimdi bu kullanıcıların bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla denetçinin finansal tablolarına ilişkin denetim raporunda daha farklı bilgilere yer verilmesi raporun iletişim değerini artıracak demiştik. Peki, bu güncellemelerle başka ne tür amaçların sağlanması hedeflendiğini düşünersek bir denetimin ihtiyaca uygunluğu yani kullanıcıların ihtiyaç duyduğu bilgilerin sunulması, üst yönetimden sorumlu olanlarla yine denetçi, denetçiyle kullanıcılar arasındaki iletişimin artırılması ve doğru bir şekilde konulmasının sağlanması. Diğer bir alan, bazı alanlara özellikle riskli alanlara daha fazla önem vermesi ve bunun raporlarda da görülmesi amacı güdülmekte. Denetçinin mesleki şüpheciliğini daha fazla kullanması ve bunun da gene raporlarda görülmesinin sağlanması.

Sonuç olarak da gene yüksek iletişim değerine sahip raporların oluşması, ortaya çıkması amaçlarının taşındığını söyleyebiliriz.

Güncellemelere baktığımızda genel olarak güncellemelerde temel raporlama standardımız bildiğiniz üzere 700 No.lu standardımız. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi başlıklı 701 No.lu standardı yayınladığımızda aslında bu hem 700 No.lu temel raporlama standardımıza hem de diğer ikincil temel raporlama standartlarımıza yani 705, 706, 720 gibi standartlarımızda değişiklikler meydana getirdi. Aynı zamanda işletmenin sürekliliği ile ilgili standardımızın da güncellemesi ve kapsamının genişletilmesi, denetim raporlarını etkileyen diğer bir husus. Bunların dışında gene bu proje kapsamında sadece 701 No.lu standardın getirdiği yenilikler için yedi adet standardımızı da bunlar dışında değiştirmiş olduk, bunu da açıkçası söylemek isterim.

Şimdi yeni denetçi raporlarının unsurlarına bakalım. Yeni denetçi raporlarının unsurları nedir? Bildiğiniz üzere görüş kısmı raporun en önemli kısmıdır, hepimiz bir raporu aldığımızda görüş kısmına bakmak isteriz öncelikle orda ne yazdığını görüp ona göre okumak isteriz raporları. Bu nedenle AICPA, raporun görüş kısmını en üst tarafa aldı. Yine başlık, muhatap gibi kısımlarımız raporun içerisinde yer alıyor ancak şunu söyleyebilirim başta söylemiştim giriş paragrafı diye, giriş paragrafı hangi şirketin, hangi finansal tablolarının denetlendiğini belirten paragrafımızdı, gene o giriş paragrafı gitmedi, o giriş paragrafı görüş bölümünün ilk paragrafı oldu. Görüşün dayanağı kısmına baktığımızda, her görüşün ardından görüşün dayanağı kısmı gelecek bundan sonra. Denetçinin BDS'lere ve bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları, bu bölümde atıf yapılmak suretiyle belir-

tilecek. Bağımsızlığına, etik hükümlerin kaynağına yani hangi etik hükümlerden sorumlu olduğunu, etik kurallardan mı, yoksa mevzuatta belirtilen etik hükümler mi onları da yazmak zorunda, kaynağına atıfta bulunmak zorunda daha doğrusu. Denetim kanıtlarının uygunluğunu değerlendirecek, olumlu görüş dışında görüş vermişse de bunun sebebini belirtecek. İşletmenin sürekliliğiyle ilgili bir bölüm gelecek demiştik buna değinmeyeceğim burada ama ilerleyen bölümlerde bunlara değineceğim yine. Kilit denetim konuları bölümü gelecek. Kilit denetim konuları bölümü AICPA'nın yayınladığında borsada işlem gören işletmeler için yayınladı bunu yani sadece borsada işlem gören işletmeler ve ilgili ülkelerin uygun göreceği diğer işletmeler tarafından uygulansın şeklinde bir belirleme yapmıştı. Biz bunu TTK uyarınca bağımsız üretim yapan tüm işletmelere uyguladığımızı söyleyebiliriz. Diğer taraftan diğer bilgiler bölümü. Bu kısma da değinmek istiyorum çünkü bu kısım da bizim uluslararası uygulamadan ayrıldığıımız bir kısım ama şunu söyleyebilirim denetçinin yıllık faaliyet raporuna ilişkin sorumlulukları ve bu sorumlulukların yerine getirilmesinin sonuçları, şunu hepimiz biliyoruz ki Avrupa Birliği'nde denetim yetkisine sahibiz çünkü eşdeğerliğimiz var. Eğer ki o tür durumlarda bu şekilde raporun içerisinde bir bölüm belirtmek suretiyle sonuçlarını bildireceksiniz ama TTK'nın öngördüğü denetim bizim BDS 720'nin öngördüğü denetimden biraz daha farklı, ona değineceğimi söylemişim. Diğer taraftan eskiden raporların yönetim sorumlulukları vardı ama şimdi üst yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları da eklendi rapora. Bağımsız denetçinin sorumluluklarının ismi değişti ve makul güvence, önemliliğin tanımı, hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıkların farklılıklarının belirtilmesi, işletmenin sürekliliği esasıyla ilgili denetçinin sorumluluğu. Hangi işlemleri yaptığı? Sorumlu

denetçinin adı, sorumlu denetçinin adı bizde vardı ama raporlarda uluslararası uygulamalarda sorumlu denetçinin adı yer almıyordu finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçinin raporunda. Uluslararası anlamda bir yenilik bizim için değil ama. Bizde de uluslararası uygulamada da denetim raporlarında denetçinin adının yer almayacağı özel durumlar var bunu söyleyebiliriz.

Kilit denetim konularına bakarsak. Kilit denetim konuları bu değişiklikte birlikte artık denetçinin önem verdiği noktalar üzerinde durduğu özellikli noktalar sadece işletme içindeki kişilere değil bundan sonra işletme dışındaki kişilere de raporlanmış olacak bunu açık bir şekilde ifade edebiliriz. Raporun temel amacı zaten özellikli hususların dışarıdaki kişilere de bildirilmesinin sağlanması. Kilit denetim konusu nedir diye bakarsak cari döneme ait finansal tabloların denetiminde denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konulardır kilit denetim konuları. Burada üzerinde durmak istediğim bir diğer nokta bu İngilizcesi “communicate to” kullanıyor IFAC, yeri geldiğinde “communicate with” ibaresini kullandığı yerler de var ama biz bunu en doğru şeklin biz literatür oluşması anlamında da bunun üstünde özellikle duruyorum. Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasında şeklinde konuşmamız gerektiğini düşünüyorum çünkü biz standardımızı o şekilde aldık. Sadece üst yönetimde görüşülen konular değil denetçinin üst yönetime bildirdiği konular arasından şeklinde bunu anlamak zorundayız. Bu görüşme sırasında da olabilir, yönetimin kendisine bildirdiği ve kendisinin kabul ettiği ve kendisinin tekrardan bir şekilde konuştuğu konular da olabilir. Ama bizim buradaki temel ayırdığımız işletmenin, denetçinin bildirdiği konular şeklinde ifade etmek istiyorum. Kilit denetim konuları peki ne değildir diye bakarsak, kilit denetim ko-

nuları finansal tablolara ilişkin özellikli durumlarda yönetim tarafından finansal tablolarda yapılması gereken hiçbir açıklamanın yerine geçmeyecektir. Yani sizin o raporda; o ibareleri, o ifadeleri kullanmış olmanız yönetimin o sorununu ortadan kaldırmıyor, bir kere bunu söylemeliyiz. Yine BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin yerine geçmiyor. İşletmenin süreklilikleri ile ilgili önemli bir bilgi mevcut olması durumunda gene BDS 570 uyarınca raporlamanın yerini kesinlikle geçmiyor. Diğer taraftan da münferit konulara ilişkin ikinci bir görüş değildir kilit denetim konularının bildirilmesi raporda, bunun bu şekilde algılanmaması gerekir.

Nasıl seçeceğiz bunu? Öncelikle en üstte üst yönetime bildirilen konular var. Üst yönetime bildirilen konular arasından denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektiren konuları belirleyecek, bunlara nasıl belirleneceğini slaytta deneyeceğim birazdan. Daha sonra da cari dönemin denetiminde denetim açısından en çok önem arz eden konuları yani bunlar aslında kilit denetim konuları, bunları belirleyecek denetçi. Bildiğiniz üzere kilit denetim konularının belirlenmesi süreci üst yönetime sorumlu olanlara bildirim yapılmasıyla başlıyor. Buradan denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektiren konuların belirlenmesi gerekiyor, burada denetçi hangi konuları belirleyecek, neye göre belirleyecek daha doğrusu buna değinecek olursak BDS 315 bize bu konuda en çok ışık tutacak standartlardan bir tanesi çünkü burada BDS 315 uyarınca önemli yanlışlık riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi risk olduğu belirlenen alanlar burada bu kapsama girebilir. Yönetimin yüksek tahmin belirsizliğini içeren ve dolayısıyla yönetimin yargısını kullandığı alanlar gene bu şekilde değerlendirilebilir dönem içinde gerçekleşen önemli işlem ve olaylar da bu kapsamda değerlendirilebilir.

Peki, denetimde en çok önem arz eden konuları nasıl belirleyeceğiz diye bakarsak burada sizin tamamen muhakemeniz devreye giriyor ama muhakemeyi kullanırken belirli hususlara dikkat etmeniz gerekli. Bu konunun niteliği ve kapsamı nedir? Bunun finansal tablolar üzerindeki etkisi ve önemi ne kadardır? Bunu değerlendirmeniz gerekiyor. Burada yapılması gereken çalışma ne kadar kapsamlı bu da önemli bu belirlemeyi yaparken, muhasebe politikasının niteliği ya da sübjektifliği veya karmaşıklığı. Bu düzeltilmemiş yanlışlıkların nitelik veya nicelik bakımından önemliliği de dikkate alınması gereken diğer konulardan biridir. Peki, kilit denetim konuları raporda nasıl yer alacak? Kilit denetim konuları için bir bölüm açmak zorundasınız, her bir kilit denetim konusuna ayrı bir başlık verip, her bir kilit denetim konusunda o başlık altında irdelemek zorundasınız. Burada konunun kilit denetim konusu olarak belirlenme sebebini açıklayacaksınız, konunun denetimde nasıl ele alındığını, varsa finansal tablodaki buna ilişkin açıklamaya ilişkin atfa bakmanız gerekli.

Şerefiye: Hepimizin bildiği maddi duran varlıklardaki değer düşüklüğü eğer ki yeni bir muhasebe yeni bir standart çıktıysa bu standardın finansal tabloları üzerindeki etkisi örneğin BT kontrolleri, BT çerçevesi, BT çerçevesindeki eksiklikler, uygulamadaki eksiklikler, gene yönetimin iç kontrolü ihlal etmesi gibi bir risk varsa bunlar da kilit denetim konusu olarak belirlenebilir. Burada şerefiyeyi örnek olarak aldım, burada şerefiye niye örnek olarak aldım? Sadece bunu değil maddi duran varlıklardaki değer düşüklüğü de örneğin bu kapsama sokabiliriz. Bu ortamda aslında daha da önem kazanıyor, bunların değer düşüklüğüne uğrama ihtimali var, denetçi bunun sebebini açıklamak suretiyle sebebini raporda belirtecek, nasıl ele alındığını açıklamak zorunda örneğin

bir uzmandan faydalandığını söyleyebilir burada denetçi. Hangi finansal tablolardaki hangi açıklamalara odaklandığını ve onları nasıl değerlendirdiğini denetçi raporunun kilit denetim konuları ile ilgili başlığında değerlendirebilir. Peki, BDS 701 kilit denetim konularının denetçi raporlarında bildirilmesi standardının diğer standartlarla etkileşimine bakarsak en çok ilgili olduğu standart aslında 260 yani üst denetimden sorumlu olanlar da kurulacak iletişim çünkü üst denetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimin içerisinde bu değişikliklerle birlikte ciddi riskler de eklenmiş durumda. Hem BDS 315'i hem BDS 260'ı hem de 701'i temel raporlama standardı ile birlikte düşündüğümüzde aslında en çok BDS 260'ı ilgilendirdiğini söyleyebiliriz, çünkü üst yönetime bildirilen konular arasından seçilecektir kilit denetim konuları. 705 No.lu standardımızı ilgilendiriyor, şunu söyleyebiliriz olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi en başta aslında bir kilit denetim konusudur. Kilit denetim konusu olarak belirlediğiniz bir konu raporda vereceğiniz görüşün değişmesine sebep olabilir, bu takdirde o konu kilit denetim konuları bölümünde değil görüşün dayanağı bölümünde yer almak zorunda, kilit denetim konuları bölümünde yer almaz. Ama burada atıf yapabilirsiniz, bu konuyu belirledim ancak raporum görüşümü değiştirdi görüşün dayanağı bölümünde ben de bunu belirttim şeklinde diyebiliriz. Özellikle bir durum da görüş vermektan kaçınması durumunda kilit denetim konuları bölümüne yer vermeyeceksiniz çünkü bu bölüme yer vermeniz aslında genel raporun çerçevesi açısından sanki olumlu bir görüş veriyormuşsunuz şeklinde bir algıya sebep olabilir. BDS 570 işletmenin sürekliliğiyle gene aslında niteliği itibarıyla bir kilit denetim konusudur ama aslında bunları biraz daha derecelendirebiliriz. Kilit denetim konusu olarak belirlediğiniz hususun önemi daha da arttıysa ama görüşünüzü değiştirmiyorsa bunu iş-

letmenin sürekliliği çerçevesinde söylüyorum, onu işletmenin sürekliliği bölümünde değerlendirebilirsiniz. İşletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi belirsizliği, belirsizlik demeyelim şüpheyi siz kilit denetim konusu olarak belirlediniz bu önem kazandı fakat bunun açıklaması var ve yeterli gördünüz. Bunu bu takdirde işletmenin sürekliliği bölümünde belirtebilirsiniz. Yine bu dikkat çekilen hususlar paragrafında belirtmezsiniz kilit denetim konularını 706 uyarınca, 570'e bakacak olursak 570'i niçin güncelledik? Şunu söyleyebilirim en netameli konularından bir tanesidir işletmenin sürekliliğini denetçi tarafından değerlendirilmesi. Hem denetçi hem de işletme yönetimi bu konuların değerlendirilmesini, denetçiler çok girmiyor, işletme yönetimi de sanki bu konuların değerlendirilmesi kendi yönetim kabiliyetlerinin sorgulanması şeklinde algılıyor hâlbuki burada biz işletmenin gerçek durumunu fotoğraflamaya çalışıyoruz denetçi raporlarında, bu bakımdan bu işlerin yapılmaması denetimin kalitesini de düşürüyor ama artık bu standartlarla birlikte bu konunun iyi bir biçimde raporlarda yer alacağını ben düşünüyorum açıkçası işletmenin sürekliliği bölümü ile ilgili değerlendirmeler.

Şimdi, eski BDS 570'le yeni BDS 570 iki örnekle karşılaştıralım. Bir olay veya şart var ciddi şüphesi olan fakat bu önemli bir belirsizlik oluşturmuyor. Eski raporlama standartlarımızda bu konuda denetçinin yapması gereken herhangi bir şey yoktu, fakat artık bu kilit denetim konuları bölümünde bildirilecek, tabii burada denetçinin buna ilişkin açıklamaları da değerlendirmesi gerekiyor yönetimin yaptığı açıklamaları. Diğer taraftan önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklandığı durumda eskiden bu dikkat çekilen hususlar paragrafında yer almaktaydı fakat bu şimdi işletmenin sürekliliği

ile ilgili önemli belirsizlik bölümünde yer alacak. Fakat burada iki hususa dikkat etmemiz gerekiyor; bir, yaptığı açıklama yeterli mi yönetimin? İki, işletmenin bu esası kullanması, işletmenin süreklilik esasını kullanması uygun mu? Yeterli görüyorsanız ve uygun görüyorsanız bunu işletmenin sürekliliği bölümünde ele alacaksınız, eğer ki bunları yeterli görmüyorsanız veya uygun görmüyorsanız yapacağınız şey sınırlı olumlu görüş ve olumsuz görüş vermek olacak.

Şimdi burada aslında son yayınladığımız BDS 720'ye geçmek istiyorum yani yıllık faaliyet raporunun denetimi bunda da bazı tereddütler var.

Biliyorsunuz işletmenin sunduğu bilgiler sadece finansal bilgiler değil diğer bilgileri de sunmakta. Yıllık faaliyet raporunda yer alan bilgilerin denetimini biz diğer bilgiler kapsamında normalde finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin raporun diğer bilgiler başlıklı bölümünde bildiriyorduk uluslararası raporlamada ama bizim TTK'dan kaynaklanan bir özel durumumuz var ve bunun diğer bilgiler bölümünde bildirilmemesi gerekli. TTK 397, 398 ve 402'yi birlikte değerlendirdiğimizde bunun için ayrı bir rapor yazılması, bunun sadece tutarlılık bağlamında değil aynı zamanda gerçeğe uygunluğu açısından da değerlendirilmesi gerekmekte. Diğer bilgilere ilişkin yazdığımız raporun görüşü ile ilgili olarak da normal finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin raporda gene bir atıf yapmak suretiyle bunu biz şu şekilde şu raporda, şu tarihli raporumuzda yazdık şeklinde ifade edebilirsiniz. Bir takım uyarlamalar yaptık standardımıza TTK'dan kaynaklanan. Burada yaptığımız uyarlamalar aslında ayrı bir rapor yazılmasına ilişkin uyarlamalar, bunu söyleyebilirim. Bildiğiniz

üzere BDS 720 denetçiye herhangi bir finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim raporunun oluşmasında herhangi bir yükümlülük getirmiyor yani görüşü etkileyen herhangi bir yükümlülük getirmiyor ama bizim bu konulara ilişkin bir görüş vermemiz gerekiyor TTK'dan kaynaklanan yükümlülüğümüz dolayısıyla. Yaptığımız uyarlamaların ilki tam olarak burası, denetçi BDS'leri uyarlayacak, yükümlülüğü var diyoruz denetçinin, görüşünde ayrı bir raporda bildirecek diyoruz. Bir de şunu söyleyebilirim, standartta sadece tutarlılık bakımından bir denetim, aslında bir değerlendirme istiyor BDS 720 uluslararası standart ama TTK uyarınca biz buna gerçeğe uygunluğu da eklediğimizi söylemiştim.

Bu amaçlarını artık geçiyorum, sadece iki hususa değineceğim. Biz burada ne istiyoruz? Siz burada önemli yanlışlık riskini içerip içermediğini bu yıllık faaliyet raporunun, gerçeğe uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla prosedürler uygulayacaksınız, bizim standarda eklediğimiz prosedürleri halen var olan standartlarla birlikte yeni eklediğimiz prosedürleri uygulamak suretiyle bir görüş oluşturacaksınız ve buna ilişkin ayrı bir rapor yazacaksınız. Burada değerlendirmeyi nasıl yapacaksınız? Birinci olarak finansal bilgi ve irdelemelerin dayanaklarını oluşturan işlem ve olayların gerçeğe uygun olup olmadığını değerlendirmek zorundasınız burada, yeni yönetimin kullandığı tahminlerin doğru olup olmadığı dayanaklarının geçerli olup olmadığını değerlendirmek zorundasınız, risklerin gerçeğe uygun bir şekilde değerlendirilip değerlendirilmediğini yine burada değerlendirmek zorundasınız.

Son olarak şunu belirteceğimi ve bitireceğim. Bildiğiniz üzere standart sadece tutarsızlıkları yanlışlık kapsamına alıyor ama biz

burada eksik veya yanıltıcı beyanı da ekledik. Burada yapacağınız şey öncelikle önemli yanlışları belirleyeceksiniz, önemli yanlışları belirledikten sonra yönetime bunu düzeltmesi için bildireceksiniz, düzeltmezse, üst yönetimden sorumlu olanlara bildireceksiniz, düzeltme yapılmadıysa bu takdirde olumlu görüş dışında bir görüş vereceksiniz. Biz raporda aslında hangi finansal tablolara ilişkin verdiğiniz görüşün hangisi için yıllık faaliyet raporuna ilişkin hangi görüşleri verebilirsiniz şeklinde bir tablo da hazırladık, koyduk, umarım onlarda yardımcı olmuştur sizlere çalışmalarınızda.

Benim sunumum bu kadar son olarak yıllık faaliyet raporuna ilişkin bağımsız denetçi raporunu görüyorsunuz, burada da yine özetledim hususları rapora eklemiş bulunuyoruz. Teşekkür ediyorum dinlediğiniz için, çok sağ olun.

Orhan AKGÜLOĞLU

Oturum Başkanı

- Hasan Gül üstadımıza teşekkür ediyorum. Tabii soru-cevabı geçiyoruz. Rüya Hocam da konuşmasını ve sunumunu yaptıktan sonra o süreyi de o şekilde değerlendirelim. Biraz zamanı da aş-tık tabii sunumu da kesmemek üzere. Kıymetli Hocam buyurun, Rüya Eser Hocamızı kürsüye davet ediyorum.

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ BÜYÜKLÜĞÜNDE GÜÇ KANUNU VE DENETİM SEKTÖRÜNDE PİYASA YOĞUNLAŞMASI

Dr. Rüya ESER⁶²

Özet

Bu çalışma Türkiye bağımsız denetim sektörünün piyasa yapısı ve yoğunlaşma düzeyini ele almaktadır. Analiz, 2013 ve 2017 yılları için 60 bağımsız denetim şirketinin şeffaflık raporunda yer alan büyüklük verilerine dayanmaktadır. Piyasa yapısını belirlemek için yoğunlaşma oranı ve Herfindahl-Hirschman endeksi, Gini katsayısı, Lorenz eğrisi ve güç kanunu dağılımı uygun bir analitik araç olarak seçilmiştir. Bağımsız denetim gelirleri, KAYİK denetim sayıları ve çalıştırılan denetçi sayısına göre yoğunlaşma oranlarına ve güç kanunu dağılımlarına bakılmıştır. Ele alınan veriler ile incelenen yıllarda Büyük4'ü oluşturan şirketlerin toplam gelirlerin %65'ini, denetim gelirlerinin %76'sını elde ettiğini göstermektedir. Türkiye'de bağımsız denetim gelirleri ve KAYİK denetim sayılarına göre denetim sektöründe yüksek bir piyasa yoğunlaşmasının, ancak denetçi sayısına göre düşük bir piyasa yoğunlaşmanın mevcut olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yoğunlaşma, bağımsız denetim, güç kanunu

JEL kodu: M42

62 MSGSÜ Fen Edebiyat Fakültesi İstatistik Bölümü yarı zamanlı öğretim görevlisi, SMMM, eski SPK Başuzmanı, ruyaeser3@gmail.com

1. Giriş

Denetim piyasası, kendine özgü özelliklerinden ötürü diğer mal ve hizmet piyasalarından farklıdır. Bağımsız denetim şeffaflığının korunmasında ve sermaye piyasalarının işleyişinin iyileştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim sektörünün dinamikleri ile denetim hizmetlerinin arz tarafı yoğunlaşması, uluslararası bağlamda birçok araştırmanın konusu olmuştur. Türkiye’de ise böyle bir analitik araştırma yapılmamıştır. Bu amaçla çalışmada, Türkiye’de bağımsız denetim sektöründeki yoğunlaşma ve bu sektördeki şirketlerin büyüklüklerinin güç kanunu (power law) dağılımı gösterip göstermediği analiz edilmektedir. Bağımsız denetimin birkaç baskın büyük şirket mi, yoksa aynı büyüklükte yaygın şirketler tarafından yapıldığı sorusuna cevap aranmaktadır.

Çalışma şu şekilde organize edilmiştir. Giriş bölümünden sonra ikinci bölümde sırasıyla, bağımsız denetim sektöründe yoğunlaşma konusunda yapılan çalışmalara değinilmektedir. Üçüncü bölümde bağımsız denetimde piyasa yoğunlaşması için hangi göstergelerin kullanılabileceği açıklanmaktadır. Dördüncü bölümünde ise analizde kullanılacak piyasa yoğunlaşması ölçüm yöntemleri ele almaktadır. Çalışmanın beşinci bölümünde ise Türkiye’de bağımsız denetim sektörü tanımlandıktan sonra, ampirik çalışmada kullanılacak veriler açıklanmaktadır. Bunu yoğunlaşma ölçüm yöntemleri kullanılarak bağımsız denetim sektöründe yoğunlaşma derecesi analizi izlemektedir. Daha sonra piyasa yapısı için bağımsız denetim şirketlerinin büyüklüklerinin güç kanunu dağılımına uygunluğu belirlenmeye çalışılmıştır. Böylece bağımsız denetim şirketleri büyüklük dağılımının en iyi nicel kuyruk dav-

ranışı olarak en büyük bağımsız denetim şirketi açısından yoğunlaşmanın ne kadar kontrol edildiği belirlenmektedir. Yedinci ve son bölümde ise, sonuçlar ortaya konmakta, rekabetin piyasaya yerleşmesi için sektörün işleyiş dinamiğinin devamında yapılması gerekenlere yönelik tespit ve değerlendirmeler yer almaktadır.

2. Bağımsız Denetimde Piyasa Yoğunlaşması İle İlgili Araştırmalar

“Yoğunlaşma” terimi, birçok endüstriyel sektörde mevcut olan ve çeşitli nedenlere sahip olan ekonomik gücün kümelenmesi olarak tanımlanmaktadır. Bir başka tanımda, “endüstriyel yoğunlaşma”, belli sayıda firmanın, belli bir ürünün üretildiği bir piyasada, o ürünün toplam üretimini kontrol edecek büyüklüğe ulaşmasıdır. Bu bağlamda yoğunlaşma, temel amacı paydaşların (stakeholder) sunulan hizmete ve denetçinin görüşüne güvenmesinin sağlanması olan bağımsız denetim açısından önem arz etmektedir. Paydaşların kamu yararına çalışan şirketlere sunulan denetim hizmetlerinde mevcut piyasa yapısı konusunda endişe duymalarının bir takım nedenleri vardır (Oxera, 2007). Yoğunlaşma, tekelci fiyatlandırmaya, denetimlerin kalitesine ve denetim firmalarının sağladığı hizmetlerin azalmasına, sermaye piyasalarının istikrarına ve yatırımcı güveninin azalmasına ve bir başka büyük bağımsız denetim şirketinin başarısızlığına neden olabilmektedir (Cammack ve Caban-Garcia, 2005).

Yoğunlaşma konusu 150 yıldan fazla bir süredir iktisadi araştırmalarda tartışmaya açıkken, özellikle halka açık şirketler için yasal olarak gerekli denetimlerin piyasadaki yoğunlaşma kanıtları, sadece küresel çapta 1960’lardan beri ampirik bir bakış açısıyla

ortaya çıkmaktadır Son 25 yılda denetim piyasası güçlü yoğunlaşmaya doğru bir gelişme göstermiştir (Velte ve Stiglbauer 2012).

Uluslararası araştırmalar öncelikle borsaya kote olan şirketler için bağımsız denetim piyasasına ilişkin yoğunlaşmayı ele almaktadır. Bigus ve Zimmermann (2008), Alman borsaları ile ilgili olarak borsada işlem gören DAX30, MDAX, SDAX, Tecdax ile ilgili denetim hizmetlerinin pazar yoğunluğunu incelemiş ve denetim ücretlerinin %87'sini ve toplam ücretlerin %90'ını Büyük4 tarafından toplandığını saptamıştır. İngiltere denetim piyasası incelediğinde, 2010 yılında, Büyük4 FTSE 100'ün önde gelen firmalarından 99'u ve bir sonraki en büyük FTSE 250'nin 240'unu denetlediği, bankacılık gibi bazı önemli pazar bölümlerinde yoğunlaşmanın derecesi daha da büyük olduğu belirtilmektedir. (House of Lords, 2011). Amerika Birleşik Devletleri'ndeki (ABD) çalışmalar da benzer sonuçlar göstermektedir. ABD Hükümet Sorumluluk Ofisi'ne (2008) göre, büyük kamu şirketlerinin (Fortune 1000'de yer alan) %82'si denetçi seçimini üç veya daha az denetim firmasıyla sınırlı olarak götürmektedir.

Avrupa Birliği (AB) ülkelerinin çoğunda Büyük4 denetim firmaları, borsaya kote şirketler denetim pazarında alınan gelirler ya da ücretlere göre %90'ı aşan bir piyasa payına sahiptir (Avrupa Komisyonu, 2010). Grant Thornton tarafından 2010 yılında yayınlanan araştırma, en büyük Batı ekonomilerindeki Büyük4 denetim firmalarının hakimiyetini doğrulamakta, Büyük4 denetim firmalarının G8 ülkelerinde %84, dünya çapında %70 oranında denetim piyasasına sahip olduğunu belirtmektedir. Orta ölçekli (mid-tier) denetim firmaların büyük ölçekli şirketlerin denetimlerinde yüksek bir pazar payına sahip olduğu tek büyük Avrupa

ekonomisi, ortak denetimlerin zorunlu olduğu Fransa'dır (Huber, 2011). Benzer şekilde Avrupa Birliği Komisyonunun (2017) 2015 yılına ilişkin yapmış olduğu çalışmada da, Büyük4'ün piyasa payının, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK)⁶³ yasal denetimlerinde (28 üye ülkede) ortalama %70 ve ciroda ortalama olarak %80 (21 Üye Devlete dayanmaktadır) olduğu belirtilmektedir. Büyük4'ün yoğunlaşması, 11 AB üye ülkesinde KAYİK denetimlerinde ve ciroda ise 15 AB üye ülkelerinde oligopol yapısındadır. Bankacılık ve sigorta şirketleri Büyük4'ün AB çapında en yüksek piyasa yoğunluğuna (yaklaşık %80) sahip olduğu KAYİK kategorileridir. Söz konusu yoğunlaşmalar nedeniyle Avrupa Birliği Komisyonu (2010) tarafından bağımsız denetim ile ilgili öne sürülen temel sorunlar ve konular hakkında genel ve spesifik tavsiyelerden oluşan Yeşil Kitap (Green Paper) yayınlamıştır. Daha sonra da bu kitap yoluyla almış olduğu kamuoyu görüşü sonrasında, Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyinin 16 Nisan 2014 tarih ve 537/2014 numaralı direktifi ile bağımsız denetime ilişkin yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Gelişmiş ülkelere karşın, hızla büyüyen birçok gelişmekte olan ekonomide, denetim piyasaları rekabete daha açıktır. Örneğin, Hindistan'da Büyük4'ün payı sadece %41 ve Çin'de %14'tür; şirketlerin büyük çoğunluğu Büyük4 veya orta ölçekli denetim firmalar dışındaki firmalar tarafından denetlenmekte, bunların çoğu ulusal firmalardır (Huber, 2011). Çin denetim pazarının çok genç olduğunu, gelişimin 1980'lerde başladığı, ancak daha geniş çaplı girişim reformları, sermaye piyasası ve yabancı yatırımın geliştirdiği büyük bir potansiyele sahip olduğu dikkate alınmalıdır (Yang ve diğerleri, 2003).

63 Avrupa Birliği KAYİK'leri Public Interest Entities (PIE) olarak ifade etmektedir.

Türkiyede ise sektörün yoğunlaşması ile ilgili doğrudan yapılmış ampirik bir çalışma bulunamaktadır. Hess ve Stafani'nin (2012) çalışmasında 2001 – 2010 yılları arasında borsaya kote şirketler için çeşitli ülkelerde bağımsız denetim piyasası incelenirken, ele alınan ülkeler arasında Türkiye'de yer almaktadır. Söz konusu çalışmada Türkiye için 172 borsa şirketi arasında denetlenen şirket sayısına göre dört şirket yoğunlaşması %59 ve Herfindahl-Hirschman endeks değeri 0,115 bulunmuştur. Ayrıca Erdoğan ve Solak (2016) tarafından yapılan çalışmada borsa kote şirketlerin denetimi ele alınmış ve bu kapsamda 2013 yılında, BİST 100 şirketlerinin %86'sı, BİST 50 şirketlerinin %85'i ve BİST 30 şirketlerinin yaklaşık %94'ünün finansal tablolarını Büyük4 bağımsız denetim şirketine denetlettikleri saptanmıştır. Aynı çalışmada 2013 yılında denetimi yapılan toplam 1.185 KAYİK'lerin %42'sinin denetiminin Büyük4 denetim şirketi tarafından üstlenildiği belirtilmiştir.

Özetle yapılan araştırmalar, denetim hizmetlerinin pazarında yüksek bir yoğunlaşma olduğu sonucuna varmıştır. Bir kaç büyük denetim firmasının tahakkümü nedeniyle, bir çok düzenleyici kurum ve ilgili taraflar yüksek pazar yoğunluğunun tüm finansal sistemin rekabet gücü, denetim kalitesi ve denetim ücretlerine etkisi konusunda endişe duymaktadır.

3. Piyasa Yoğunlaşması Ölçümü İçin Göstergenin Belirlenmesi

Denetim piyasasının yapısı, denetim şirketleri için önemli bir rekabet faktörüdür. Piyasa yapısını veren piyasa yoğunluğu ise denetim firmaları için pazar payıdır. Ancak bağımsız denetimde piyasa yoğunlaşması için kullanılacak en iyi göstergenin hangisi

olduğu konusunda literatürde fikir birliği bulunmamaktadır. Çoğu durumda bağımsız denetimde piyasa payları, müşteri sayısı, bağımsız denetim şirketinin toplam geliri, denetim ücretleri, denetlenen müşterinin büyüklüğünü gösteren finansal tablo verileri (müşterinin satışları veya toplam varlıkları) gibi göstergeler kullanılarak ölçülebilmektedir.

Müşteri sayısı, denetim firması başına denetimle görevlendirme sayısını göstermektedir. Ancak müşterilerin büyüklüğünde büyük farklılıklar olduğu için yoğunlaşmanın en iyi ölçümü değildir. Denetim ücretlerine dayalı pazar payı en iyi yoğunluk ölçüsü olarak görülmektedir. Ancak, tüm ülkelerde tüm şirketler için finansal tablo dipnotlarında yasal denetim için ödenen denetim ücretlerinin kamuya açıklanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ödenen denetim ücretleriyle ilgili verilerin bulunmadığı bir durumda, en büyük müşteri daha fazla denetim çalışması gerektirdiği ve nihayetinde daha yüksek bir ücret ödediği varsayıldığında, denetim yoğunlaşmasının en temsili göstergenin denetlenen müşteri şirketin büyüklüğüne dayanan göstergeler olduğu kabul edilmektedir.

Amerikan bakış açısından da, denetim ücreti yoğunlaşma için bir ölçü olarak kullanılmaktadır. Alman denetim piyasası üzerine yapılan araştırmalar, 2005 yılından beri denetim ücretlerin yayınlanması zorunlu olduğundan öncesinde piyasa payı, müşterinin aktif toplamı ve / veya satış gelirleri yardımıyla hesaplanmaktadır (Velte ve Sitigbauer 2012). Marten ve Schultze (1998) (aktaran Sindelar 2015), çeşitli ülkelerde (İngiltere, Almanya, Danimarka, Hollanda ve İspanya) denetim hizmetlerinin yoğunluğunun ölçümünü, şirketlerin denetim hizmetleri için ödenen ücretleri açıklamaya zorunluluğu olmadığı dönemde özetlemektedir. Yakın tarihli

araştırmalar, denetim hizmetlerinin piyasa yoğunluğunun en iyi temsilcisi olarak istenen ayrıntıda açıklanan denetim hizmetlerine ödenen toplam ücretlerin kullanılmasını önermektedir.

Türkiye’de ise borsaya kote şirketlerin finansal tablolarında bağımsız denetim şirketlerine ödedikleri ücretleri açıklama zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle denetim ücretlerine göre bir yoğunlaşma ölçümü yapılması mümkün değildir. Denetlenen müşteri şirketlerin aktiflerinin veya satışlarının büyüklüğüne göre bir ölçüm ise sadece borsaya kote şirketler için mümkün olup, denetlenen diğer halka kapalı şirketler için böyle bir imkan bulunmamaktadır. Bu nedenle Türkiye için tek ölçüm kriteri bağımsız denetim şirketlerinin gelirleridir.

4. Piyasa Yoğunlaşması Ölçüm Yöntemleri

Denetim piyasası literatüründe arz tarafı yoğunlaşması, rekabet davranışının önemli bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Ekonomistler, piyasadaki yoğunlaşmayı ölçmek için çeşitli yöntemler⁶⁴ geliştirmişlerdir. Bunların çoğu piyasada faaliyet gösteren şirketlerin sayısına ve ilgili pazar paylarına dayanmaktadır. Bu çalışmada aşağıdaki ölçüm yöntemleri kullanılmıştır.

- Yoğunlaşma oranı (CR)

- Herfindahl-Hirschman Endeksi (HHI)

- Gini katsayısı

64 Kullanılan başlıca yöntemler arasında, Yoğunlaşma Oranı, Herfindahl Endeksi, Entropy Endeksi, Linda Endeksi, HK Endeksi, Net Karlılık Endeksi, Lerner Endeksi, Lorenz Eğrisi ve Gini Katsayısı, Nispi Ortalama Sapma, Nos Kesim Noktası, Pietro Oranı, Özetleme Oranı bulunmaktadır.

- Lorenz eğrisi
- Güç kanunu dağılımı.

4.1. Yoğunlaşma Endeksleri

Yoğunlaşma için kullanılan birçok endeks içerisinde önceki ampirik çalışmalarda denetim pazarı yoğunlaşmasının ölçüsü olarak en çok başvurulanlar, Firma Yoğunlaşma Oranı ve Herfindahl-Hirschman Endeksi yöntemleridir. Bu ölçütler, mutlak yoğunlaşma değişkenlerini kullanarak belirli denetim şirketlerinin tüm piyasa hacmi üzerindeki payını dikkate almaktadır. Söz konusu mutlak ölçütler, denetim ücretlerinin denetim piyasasında eşit olmayan dağılımını görsel olarak gösteren görelî ölçütler olan Lorenz eğrisi ve Gini katsayısı ile tamamlanmaktadır (Quick ve Sattler, 2011).

Yoğunlaşma oranı, seçilen miktar m -ana şirketlerin sektördeki toplam değerine göre hesaplanmaktadır. Genellikle m - firma yoğunlaşma oranı, piyasada faaliyet gösteren en büyük dört, sekiz veya on iki firmanın paylarının toplamı şeklinde ifade edilmektedir. Yoğunlaşma oranı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$CR(m) = \frac{\sum_{i=1}^m x_i}{\sum_{i=1}^n x_i}$$

x: Denetim firmasının gelirlerini temsil eder.

m: en büyük piyasa katılımcılarını temsil eder (örn. m = 4, en büyük dört denetim firması anlamına gelir)

n: tüm denetim firmalarının sayısı

Yoğunlaşma oranı yönteminde yoğunlaşma düzeylerine göre piyasa yapısının belirlenmesinde tam bir birliktelik bulunmamaktadır. Bu göstergenin yorumlanması Tablo 1’de açıklanmıştır. Buna göre; daha yüksek bir yoğunlaşma oranı değeri piyasada daha düşük seviyede bir rekabeti, daha düşük bir yoğunlaşma oranı değeri ise piyasada daha yüksek seviyede bir rekabeti göstermektedir (Pavic vd., 2012, 68).

Tablo 1: Yoğunlaşma Oranının Yorumlanması

Yoğunlaşma Oranı	Düşük Piyasa Yoğunlaşması	Orta Piyasa Yoğunlaşması	Yüksek Piyasa Yoğunlaşması	Çok Yüksek Piyasa Yoğunlaşması
CR(3)	CR(3) < %10	%10 < CR(3) < %25	%25 < CR(4) < %35	%35 < CR(3)
CR(4)	%35 < CR(4) < %50	%50 < CR(4) < %65	%65 < CR(4) < %75	%75 < CR(4)
CR(8)	%45 < CR(8) < %70	%70 < CR(8) < %85	%85 < CR(8) < %90	%90 < CR(8)

Kaynak: Bigus ve Zimmermann (2008)

CR'nin hesaplanması ve yorumlanması kolaydır. Ancak CR'da en büyük m firmalardan daha küçük olan şirketler hesaplamaya dahil edilmemektedir. Bu düşünceyle, literatürde bunun yerine piyasa yoğunlaşma ölçümü için Herfindahl - Hirschman Endeksi kullanılmaktadır. HHI, belirli bir pazardaki tüm denetim firmalarını kapsadığı için yoğunlaşma oranına karşı bir avantaj sağlamaktadır. HHI aşağıdaki denklemdeki gibi formüle edilmektedir:

$$HHI = \sum_{i=1}^n \left(\frac{x_i}{\sum_{i=1}^n x_i} \right)^2$$

x: Denetim firmasının gelirini temsil eder.

n: tüm denetim firmalarının sayısı

HHI'ye dayalı piyasa yoğunlaşması yorumu AB ve ABD'de farklıdır. Tablo 2 bu yorumları göstermektedir.

Tablo 2: Herfindahl-Hirschman Endeksinin Yorumlanması

Herfindahl-Hirschman Endeksi	Düşük Piyasa Yoğunlaşması	Orta Piyasa Yoğunlaşması	Yüksek Piyasa Yoğunlaşması
AB	$HHI < 0,10$	$0,10 < HHI < 0,20$	$0,20 < HHI$
ABD	$HHI < 0,10$	$0,10 < HHI < 0,18$	$0,18 < HHI$

Kaynak: Bigus ve Zimmermann (2008) ve Avrupa Birliği Komisyonu (2004)

U.S. Department of Justice and the Federal Trade Commission (2010).

Gini katsayısı ise, denetim firmaları arasındaki denetim pazar paylarının dağılımındaki eşitsizliği özetlemektedir. Buna göre katsayı:

- Tam bir düzgün dağılımı durumunda, Gini katsayısı 0 değerini alır.
- Tam bir yoğunlaşma durumunda, değer 1'e yaklaşır,
- Gini katsayısı $> 0,9$ ise çok yüksek bir yoğunlaşma varsayılır,
- Gini katsayısı 0,6 ve 0,9 arasındaysa yüksek yoğunlaşma vardır,

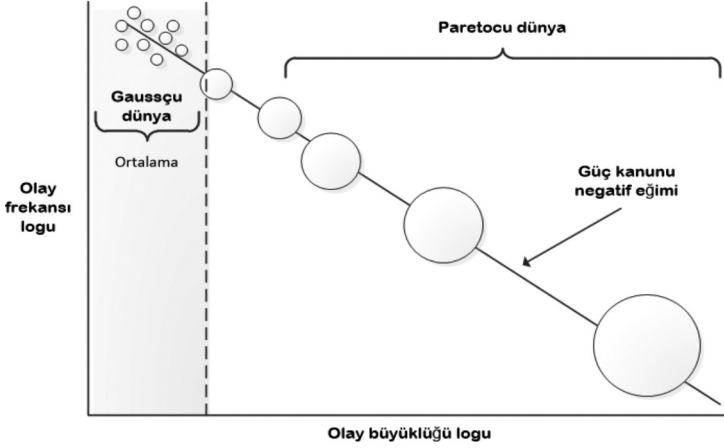
- Gini katsayısı 0,4 ve 0,6 arasındaysa, pazar yoğunlaşması ılımlıdır (Velte ve Stiglbauer 2012).

4.2. Güç Kanunu Dağılımı

Yoğunlaşma bir anlamda belli bir ekonomik bütünü kontrol eden veya ona sahip olan birimlerin büyüklük dağılımını ifade eder. Bu anlamda yoğunlaşmanın ve büyüklük ölçümünde kullanılabilir bir ölçüt güç kanunu (power law) dağılımıdır. Güç kanunu⁶⁵ dağılımı, büyük olayların nadir, küçük olayların ise yaygın olduğu olgusunu tanımlamak için kullanılmaktadır. Güç kanunu dağılımı, bir popülasyonun dağılımında güç ile sayının ters orantılı olduğunu kabul eden dağılım şeklidir. Güç kanunu veya Pareto dağılımları, şehirlerin büyüklüğü, depremlerin boyutu, gelir veya servet gibi birçok olay için ortaya çıkmaktadır. Bağımsız denetim sektörü açısından konuyu ele alacak olursak, az sayıda güçlü piyasaya hakim bağımsız denetim şirketi, buna karşın çok sayıda küçük ve yaygın ancak düşük piyasa payına sahip bağımsız denetim şirketi olduğunu gösteren bir dağılımdır (Eser 2016).

Popülerliğin sırasını göstermede kullanılan güç kanunu grafik örneği Şekil 1’de verilmektedir.

65 Güç kanunu dağılımının bir çok farklı adı vardır. Pareto dağılımı (aynı zamanda 80/20 kuralı olarak da bilinmektedir), Zipf dağılımı, ağır kuyruk (heavy tail) dağılımı, ölçeğe duyarsız (scale invariance veya scale free) dağılım olarak da adlandırılmaktadır.



Şekil 1: Güç Kanunu Dağılımı

Kaynak: Esade ve McKelvey, 2010.

Güç kanunu, aşağıdaki gibi yazılan iki gösterge değişken arasındaki ilişkidir.

$$p(x) = Cx^{-\alpha}$$

Burada C orantısallık sabiti ve α güç kanunu üstelidir. Bu aynı zamanda logartimaller arasında doğrusal (lineer) ilişki olarak aşağıdaki şekilde yazılabilmektedir.

$$\log(p(x)) = \log(C) - \alpha \log(x)$$

Bağımsız denetim firmalarının büyüklük dağılımındaki değişiklikler için güç kanunu, bağımsız denetim firmalarının büyüklük yoğunluğu frekansı ile büyüklük arasındaki ilişkinin logaritmik

olarak ifade edilmesidir. Ampirik büyüklük dağılımında ölçeklendirme üsteli α düşük tahmin edildikçe, ekonominin arz tarafındaki yoğunlaşma derecesi daha yüksek olmaktadır (Gatti vd., 2006, 32).

5. Türkiye’de Bağımsız Denetim Sektörü ve Çalışmada Kullanılan Veriler

Bir sektörün gelişimi, talep ve arz güçleri tarafından yönlendirilmektedir. Türkiye’de bağımsız denetim piyasasının talep büyüklüğü, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi düzenleyici otoritelere bağlı şirket sayısına, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) çerçevesinde belirlenen zorunlu denetime tabi olacak şirket limiti seviyesine, ulusal yada uluslararası kredi kuruluşlarından borçlanma sağlayabilecek şirketlere ve genelde zorunlu kamu otoritelerinin düzenleme fonksiyonuna bağlı bulunmaktadır. Bu kapsamda Türkiye’de zorunlu olarak denetim yaptırması gereken şirketlerin sayısı KAYİK⁶⁶ ve diğer şirketler olarak Tablo 3’de verilmektedir.

66 Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 4. maddesi KAYİK kapsamına giren kuruluşları şu şekilde ifade etmektedir: “Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, Sermaye Piyasası Kanunu’nda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendiren şirketler.”

Tablo 3: Yıllar İtibarıyla Zorunlu Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Yıllar	KAYİK	Diğer	Toplam
2013	1.375	1.205	2.580
2014	1.386	2.182	3.568
2015	1.410	3.843	5.253
2016	1.453	4.028	5.481
2017	1.493	4.588	6.081

Kaynak: KGK Yıllık Raporları

Türkiye’de bağımsız denetim hizmetinde arz tarafını oluşturan bağımsız denetim şirketleri 6102 sayılı TTK’nın yürürlüğe girmesi ve buna bağlı olarak 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) kurulmasından sonra hızla artış göstermiştir. 2013 yılından itibaren KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim şirketleri sayısı Tablo 4’deki gibidir.

Tablo 4: Yıllar İtibarıyla Bağımsız Denetim Şirketleri

Yıllar	KAYİK Denetimi Yapan BD Şirketleri	Temel Alanda Yetkili BD Şirketleri	Toplam BD Şirket Sayısı
2013	73	24	97
2014	78	67	145
2015	116	80	196
2016	119	116	235
2017	123	126	249

Kaynak: KGK Yıllık Raporları

Denetim piyasasının arz ve talep tarafı dengesini gelişimi açısından Denetçi-Müşteri oranı bir iyi göstergedir. Ülkemizde zorunlu denetime tabi şirket sayısını denetim pazarında faaliyet gösteren denetim firmalarının sayısına bölündüğünde, bağımsız denetim şirketi başına düşen şirket sayısının 2013 yılında yaklaşık 27 şirketten, 2017 yılında 24 şirkete düştüğü görülmektedir.

Bağımsız denetimde talep tarafını oluşturan şirketler açısından, gelişme olmakla birlikte Ticaret Bakanlığı (2014) verilerine göre 800.000'i⁶⁷ aşkın sermaye şirketinin bulunduğu ülkemiz için talebin oldukça sınırlı olduğu, buna karşın arz tarafında bağımsız denetim şirketleri sayısının hızlı geliştiği ortaya çıkmaktadır. Ancak bağımsız denetim şirketlerinin çoğunluğunun SPK tarafından 1987 yılında düzenlenen halka açık şirketlerin denetim zorunluğundan sonra kurulduğu KGK yetkilendirilmesi öncesi SPK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim şirketi sayısının 93 olduğu düşünüldüğünde, Türkiye'de bağımsız denetim yapmaya yetkili şirketlerin genel olarak çok genç şirketler olduğu anlaşılmaktadır. Bu kapsamda Türkiye'de yapılan bağımsız denetim gerek arz tarafı, gerekse talep tarafı açısından gelişmekte olan bir sektör niteliğindedir.

Türkiye'de bağımsız denetim sektörünün yapısına ilişkin bilgi edinme imkanı KGK düzenlemelerinden sonra bağımsız denetim şirketleri şeffaflık raporları ile mümkün olmuştur. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 36'ncı maddesi çerçevesinde, KAYİK'lerde denetim yapan bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporu hazırlama ve yayımlama zorunluğu bulunmaktadır. Bu raporlarda

67 Şirket İstatistikleri Bültenine göre, 2014 yılı 6. ay itibarıyla ülkemizde 94.878 anonim şirket ve 713.861 limited şirket olmak üzere toplam 808.699 adet sermaye şirketi bulunmaktadır.

bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerinin denetim ve denetim dışı ücretlere ayrılarak⁶⁸ belirtilmesi, ayrıca denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesinin açıklanması gerekmektedir. AB'de zorunlu olmasına karşın, Türkiye'de borsada işlem gören şirketlerin bağımsız denetim şirketlerine ödedikleri denetim ücretlerinin halen açıklama zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerinin elde edilebileceği tek kaynak şeffaflık raporlarıdır.

2017 yılı itibarıyla KAYİK denetimi yapmaya yetkili bağımsız denetim şirketi sayısı 126'dır. Ancak söz konusu şirketlerin çoğu son yıllarda yetkilendirilmiş olduğundan, KGK'nın faaliyete geçtiği 2013 yılı sonrasındaki sektördeki değişimi görmek amacıyla, hem 2013 hem de 2017 yılında faaliyette bulunan ve fiili KAYİK denetimi yapan şirketlerin verileri alınmıştır. Böylece çalışmada 2013 ve 2017 yıllarında KAYİK denetimi yapan 60 denetim şirketinin internet sayfalarından kamuya açık şeffaflık raporlarından elde edilen gelir bilgileri ve KAYİK müşteri sayıları verileri kullanılmıştır. Ayrıca KGK internet sayfasında yetkilendirilen bağımsız denetim şirketlerinin güncel denetçi sayıları verileri Ağustos 2018 itibarıyla çalışma kapsamına alınmıştır.

68 Şeffaflık raporlarında gelirlerin ayrıştırılmasında standartlaşmayı sağlamada çeşitli sıkıntılar vardır. Özellikle diğer gelirlerde, yeminli mali müşavirlik hizmetleri ile kurumsal finansman hizmetlerinin bazı bağımsız denetim şirketlerinde ilişkili ayrı bir şirket tarafından verilirken, bazı denetim şirketlerinin aynı unvan altında yapılması diğer gelirlerin karşılaştırılabilir olmasını engellemektedir. Genellikle Büyük4 YMM ve kurumsal finansman hizmetlerinin ayrı şirket unvanı altında sağlarken, diğer bağımsız denetim şirketlerinin çoğunluğu aynı şirket altında yapmaktadır.

6. Bulgular

6.1. Tanımlayıcı İstatistikler

Analize dahil edilen 60 bağımsız denetim şirketleri ile ilgili tanımlayıcı istatistik ölçüleri 2013 ve 2017 yılları için Tablo 5 ve Tablo 6’de verilmektedir. Ele alınan denetim firmalarının toplam gelir düzeyi ortalama 2013 yılında 6,8 milyon TL’den %65 oranında artış göstererek 2017 yılında 11,5 milyona TL’ye yükselmiştir. Medyan ise aşırı değerlerden etkilenmemesi nedeniyle yıllara göre sırasıyla 1,5 milyon TL ve 2,4 milyon TL olarak önemli ölçüde düşük çıkmıştır. Toplam gelirler yanında bağımsız denetim gelirlerindeki artış oranı da %64 olarak gerçekleşerek, bağımsız denetim şirketlerinin hem bağımsız denetim gelirlerini, hem de diğer gelirlerini eşit oranda artırdıklarını göstermektedir (Tablo:5).

Tablo 5: Denetim Şirketlerinin Cirolarının Bileşimi (n = 60, TL)

	Toplam Gelirler	B. Denetim Gelirleri	B. Denetim Dışı Gelirler
<i>2013 Yılı</i>			
Ortalama	6.980.593,9	4.163.768,0	2.816.825,0
Medyan	1.516.197,0	367.867,0	1.077.366,0
Maksimum	77.375.000,0	69.624.000,0	27.250.792,0
Toplam	418.835.632,9	249,826,117,9	169.009.515,0
Toplam ortalama gelir içindeki payı (%)	100,0	59,6	40,4
<i>2017 Yılı</i>			
Ortalama	11.531.469,0	6.828.788,3	4.702.680,7

Medyan	2.468.336,0	863.214,5	1.332.216,0
Maksimum	131.728.162	92.535.594,0	55.627.422,0
Toplam	691.888.140,0	409.727.296,0	282.160.844,0
Toplam ortalama gelir içindeki payı (%)	100,0	59,2	40,8

Analize alınan 60 bağımsız şirket tarafından denetlenen KAYİK ve denetçi sayılarına gelince, ortalama olarak her şirket 2013 yılında 16 KAYİK denetlerken, bu 2017 yılında 25'e yükselmiştir. Medyanın 4 şirket ile ortalamadan çok düşük olması, bağımsız denetim şirketlerin gelirlerinde olduğu gibi KAYİK denetim sayılarında da büyük farklılık olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak denetçi sayıları ortlaması şirket başına 16 olup, medyan değerinin 12 olması, bağımsız denetim şirketleri arasında denetçi sayısı açısından büyük farklılık olmadığını anlamına gelmektedir (Tablo 6).

Tablo 6: Denetlenen KAYİK ve Denetçi Sayıları

	KAYİK Sayıları		Denetçi Sayıları
	2013 Yılı	2017 Yılı	Ağustos 2018/
Ortalama	16,5	25,1	16,6
Standart Sapma	33,6	69,3	12,3
Medyan	4	4	12
Maksimum	163	413	63
Minimum	1	1	6
Toplam	991	1.505	1.010

6.2. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Pazar Payları

Öncelikle, denetim hizmetleri pazarındaki en büyük oyuncuların pazar yoğunlaşmasına odaklanılmıştır. Tablo 7, pazar paylarını ve bireysel olarak denetim firmalarının sıralamasını göstermektedir.

Tablo 7: Denetim Şirketlerinin Gelirlerine Göre Pazar Payları

Kategoriler	Toplam Yıllık Gelirler (TL)	Piyasa Payı ve Sırası	
2013 Yılı			
Toplam Gelirler	418,835,632	1. DRT-Deloitte (%18,47) 2. PWC-PwC (%16,66) 3. KPMG (%15,69)	4. Güney-EY (%10,33) 5. Güreli- Baker T. (%7,0) 6. Diğerleri (%31,82)
B. Denetim Gelirleri	249,826,117.9	1.DRT- Deloitte (%27,87) 2. PWC-PwC (%22,29) 3. KPMG (%14,40)	4. Güney-EY (%15,35) 5. Eren –Grant T. (%3,06) 6. Diğerleri (%16,02)
B. Denetim Dışı Gelirler	169,009,515.0	1. KPMG (%16,12) 2. Güreli- Baker T. (%16,16) 3. PWC-PwC (%8,35)	4. DRT-Deloitte (%4,58) 5. As –Nexia (%4,23) 6. Diğerleri (% 51,53)
2017 Yılı			
Toplam Gelirler	691,888,140.0	1. KPMG (%19,04) 2. PWC-PwC (%17,65) 3. DRT-Deloitte (%16,29)	4. Güney-EY (%12,24) 5. Güreli- Baker T. (%6,85) 6. Diğerleri (%27,93)

B. Denetim Gelirleri	409,727,296.0	1 PWC-PwC (%22,58) 2. DRT-Deloitte (%19,18) 3. KPMG (%18,57)	4. Güney EY (%16,38) 5. Eren –Grant T. (%2,78) 6. Diğerleri (%20,51)
B. Denetim Dışı Gelirler	282,160,844.0	1. KPMG (%19,71) 2. Güreli –Baker T. (%12,82) 3. DRT-Deloitte (%12,10)	4. PWC_PwC (%10,48) 5. Güney-EY (%6,25) 6. Diğerleri (%38,63)

Tablo 7’ye göre, Büyük4’ün tüm alanlarda hakimiyetleri doğrulanmaktadır. Diğer şirketlerin hiçbiri Büyük4 ile yakınlaşmayı başaramamıştır. Büyük4’e en yakın bağımsız denetim gelirlerinde Eren-Grant Thorton ve toplam gelirlerde Güreli- Baker Tilly’dir. Ancak toplam geliri oluşturan kalem olan diğer gelirlerin, yeminli mali müşavirlik (YMM) hizmeti ve kurumsal finansman hizmetlerinin bağımsız denetim ile aynı unvan altında yapıldığı şirketlerde aşırı yükselme yaratması nedeniyle sapmalı bir gösterge olduğu dikkate alınmalıdır. Denetim hizmet gelirlerinde 2013 ve 2017 yıllarında, en büyük pazar payları sırasıyla DRT-Deloitte ve PWC-PwC’ye aittir. Ayrıca Büyük4 ile diğerler şirketlerin rekabeti arasındaki büyük boşluk görülmektedir. 2013 ve 2017 yıllarında 4. sıradaki şirketin geliri ile 5. sıradaki şirketin gelirleri arasında sırasıyla 5 kat ve 3,7 kat fark vardır. Bu da yüksek piyasa yoğunlaşmasının açık göstergesidir.

KAYİK şirketlerinde denetimi yapılması göre pazar paylarına bakıldığında da Büyük4’de kendi aralarındaki sıralama dışında değişiklik yoktur. KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim şirketlerinde Büyük4’ü 2013 yılında İrfan ve 2017 yılında Denge-Mazars izlemektedir. Bağımsız denetim gelirlerinde olduğu gibi Büyük4’ü oluşturan 4. sıradaki şirketle 5. sıradaki şirketin

denetlediği KAYİK şirketi sayısı arasında fark olup, bu 2013 yılı için 1,76 ve 2017 yılı için 1,63 katı kadardır.

Ancak bağımsız denetim gelirleri ve KAYİK şirketi denetim sayısındaki yoğunlaşmanın aksine bağımsız denetim şirketlerinin çalıştırdıkları denetçi sayısında durum farklılaşmaktadır. En fazla denetçi sayısına Büyük4 dışında yer alan Güreli-Baker Tilly sahiptir. Ancak ilk sıradan sonraki diğer sıraları yine Büyük4 almaktadır (Tablo 8).

Tablo 8: Denetim Şirketlerinin KAYİK Denetimlerine ve Denetçi Sayılarına Göre Pazar Payları

Kategoriler	Toplam Yıllık Sayı	Piyasa Payı ve Sırası	
KAYİK Denetimleri			
2013 Yılı			
	991	1. PWC-PwC (%16,44) 2. DRT-Deloitte (%14,13) 3. KPMG (%13,82)	4. Güney-EY (%9,28) 5. İrfan (%5,25) 6. Diğerleri (%41,07)
2017 Yılı			
	1.505	1. Güney-EY (%27,48) 2. KPMG (%16,57) 3. DRT-Deloitte (%15,43)	4. PWC-PwC (%9,58) 5. Denge- Mazars (%5,85) 6. Diğerleri (%22,08)
Denetçi Sayıları			
2018 Yılı (Ağustos)			
	1.010	1 Güreli- Baker T. (%6,24) 2. PWC-PwC (%5,64) 3. KPMG (%5,85)	4. DRT-Deloitte (%4,75) 5. Güney-EY (%4,06) 6. Diğerleri (%73,96)

6.3. Türkiye Denetim Pazarında Yoğunlaşma

Bağımsız denetim şirketlerinin bireysel pazar paylarının analizinden sonra, denetim pazarı yoğunlaşmasının göstergeleri hesaplanmıştır. Tablo 9 Türkiye’de bağımsız denetim piyasasının gelirlerine göre hesaplanmış yoğunlaşma ölçütlerini göstermektedir.

Gelirlerle ilgili CR(4) ve CR(8) yoğunluk oranlarına bakıldığında, her iki durumda da kritik limitlere ulaşıldığı ortaya çıkmaktadır. CR(4) değeri bağımsız denetim hizmetleri gelirlerinin 2013 ve 2017 yıllarında sırasıyla %80,91’ini ve %76,70’ini 4 şirket tarafından elde edildiğini vermektedir. Toplam gelirden CR(4) değeri 2013 yılında %61,16 ve 2017 yılında %65,22 olduğu görülmektedir. Bu sonuç, denetim hizmetleri pazarında çok yüksek bir yoğunlaşma olduğunun net bir göstergesidir.

Tablo 9: Türkiye Denetim Piyasasının Gelirlere Göre Yoğunlaşma Ölçüleri

	Toplam Gelirler	B. Denetim Gelirleri
2013 Yılı		
CR(2)	0,3514	0,5016
CR(4)	0,6116	0,8091
CR(8)	0,7506	0,8992
Herfindahl-Hirschman Endeksi	0,1062	0,1773
Gini Katsayısı	0,8200	0,8700
2017 Yılı		

CR(2)	0.3669	0.4177
CR(4)	0.6522	0.7670
CR(8)	0.7875	0.8725
Herfindahl-Hirschman Endeksi	0,1170	0,1530
Gini Katsayısı	0,7800	0,8400

Herfindahl-Hirschman endeksinin değerlerinin gelince, 2013 ve 2017 yıllarında sırasıyla 0,17 ve 0,15 ile bağımsız denetim ücretlerinde, hem AB hem de ABD ölçütlerine göre bağımsız denetim gelirleri açısından piyasada orta derecede bir yoğunlaşma olduğu söylenebilmektedir. Öte yandan, toplam gelirlere bakıldığında HHI değerinin çok daha düşük olduğu, buna rağmen burada da orta düzeyde yoğunlaşma olduğu görülmektedir. Gini katsayısı bağımsız denetim gelirleri için 2013 yılında 0,87 ve 2017 yılında 0,84 çıkmıştır. Gini katsayısı da yüksek yoğunlaşma olduğunu belirlemektedir.

Türkiye için elde edilen bu sonuçlar, incelenen yıllardaki ve metodolojideki bazı farklılıklar nedeniyle diğer ülke analizleri ile tam olarak karşılaştırılamamakla beraber, bir fikir vermesi amacıyla, Tablo 10'da, Türkiye, Çekya, Almanya, Sırbistan, ABD ve İngiltere'de denetim hizmetlerinin yoğunluğunun karşılaştırılması verilmektedir. Bu tabloya dayanarak, Türkiye denetim piyasasının CR(4) ve HHI yoğunlaşma ölçüsü değerlerine göre Çekya ve Almanya dışındaki diğer ülkelere göre daha yoğunlaşmış bir piyasa yapısına sahip olduğu söylenebilmektedir. Ayrıca, Türkiye'deki çalışmanın şeffaflık raporlarına dayanırken, Almanya, İngiltere ve ABD'deki çalışmalar borsaya kote olan şirketlerin denetim

ücretleri açıklamalarına dayanmaktadır. Borsaya kote şirketlerin denetimlerinin karmaşıklığı nedeniyle daha yüksek yoğunlaşmanın olması beklenir. Bu veri farklılığına rağmen Türkiye’deki yoğunlaşmanın daha yüksek çıkması borsaya kote şirketler arasında çalışmanın yapılması durumunda oranın daha da yükselebileceği kanısını oluşturmaktadır.

Tablo 10: Denetim Piyasası İçin Yoğunlaşma Hesaplamaları

	Mevcut Çalışma (2018)		Sindelar (2015)	Bigus ve Zimmermann (2008)	Malis ve Brozovic (2015)	Hess ve Stefani (2012)	
Veri türü	Denetim gelirleri		Denetim gelirleri	Denetim ücretleri	Denetim gelirleri	Denetim ücretleri	
Ülke	Türkiye		Çekya	Almanya	Sırbistan	ABD	İngiltere
İnceleme Yılları	2013	2017	2013	2005	2013	2001-2010	
CR(2)	0,50	0,41	0,54	0,66	-	-	-
CR(4)	0,80	0,76	0,84	-	67,18	0,68	0,61
CR(8)	0,89	0,87	0,90	0,96	-	-	-
HHI	0,17	0,15	0,19	0,29	0,14	0,10	0,11

Bağımsız denetim gelirleri ile ilişkili olması beklenen KAYİK denetimi yapılan şirket sayısındaki yoğunlaşmaya bakıldığında, gerek yoğunlaşma oranları gerekse HHI değerleri bazında bağımsız denetim geliri yoğunlaşmasına göre daha düşük çıktığı saptanmaktadır (Tablo 11). Buna rağmen HHI endeks değeri 2017 yılında orta derecede piyasa yoğunlaşmasını işaret etmektedir. Gini kaysayısı da KAYİK denetimi sayısında sırasıyla 0,7174 ve 0,8083 olmuştur. 2013 yılında KAYİK denetim yoğunlaşmasının düşük çıkmasının bir nedeni 2013 yılının şeffaflık raporu hazır-

lamadaki ilk yıl olması nedeniyle bağımsız denetim şirketlerinin KAYİK tanımına giren şirketlerin tam saptayamayarak, KAYİK dışı şirketlerin denetim yapılan şirketler olarak açıklamış olmalarıdır. Diğer bir neden ise, KAYİK kapsamına giren yatırım fonlarında bağımsız denetim şirketlerinin denetledikleri her yatırım fonunun unvanını şeffaflık raporunda ayrı ayrı yazmak yeri, aynı kurucuya ait yatırım fonlarını tek bir kalem altında yazılması sonucunda denetledikleri KAYİK sayısının düşük çıkmasıdır.

Tablo 11: Türkiye Denetim Piyasasının KAYİK Denetimlerine ve Denetçi Sayılarına Göre Yoğunlaşma Ölçüleri

	KAYİK Denetimleri		Denetçi Sayıları
	2013 Yılı	2017 Yılı	2018 Yılı Ağustos
CR(2)	0,3057	0,4405	0,1188
CR(4)	0,5368	0,6906	0,2198
CR(8)	0,6892	0,8110	0,3554
HHI	0,0845	0,1421	0,0256
Gini Katsayısı	0,7174	0,8083	0,0065

İlginç nokta bağımsız denetim gelirlerinde yüksek bir yoğunlaşma görülürken, analize alınan denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçi sayılarında aynı ölçüde bir yoğunlaşma görülmemektedir. CR(4) değeri 0,21, HHI değeri 0,025 ve Gini katsayısı 0,006 olarak oldukça düşük çıkmıştır. Bu durum piyasada büyük paya sahip denetim şirketlerinin daha fazla bağımsız denetçi istihdam etmek yerine daha fazla denetçi yardımcısı ile denetimleri yürüttüklerini ortaya koymaktadır.

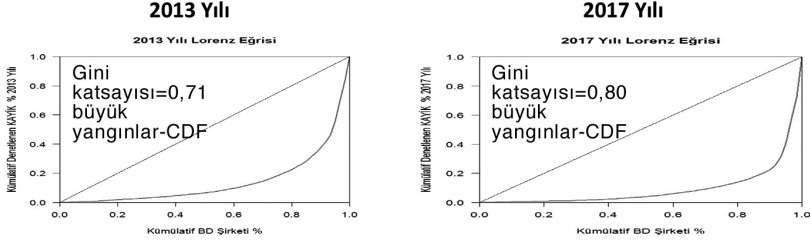
Tüm yoğunlaşma ölçüleri birlikte değerlendirildiğinde, en fazla yoğunlaşmanın bağımsız denetim gelirlerinde olduğu bunu KAYİK denetiminin izlediği, buna karşın denetçi sayısında yoğunlaşmanın söz konusu olmadığı görülmektedir. 2013 ve 2017 yılları değerleri karşılaştırıldığında, 2017 yılındaki yoğunlaşmanın gerek oran, gerekse endeks değeri olarak düşüş gösterdiği ortaya çıkmaktadır.

6.4 Lorenz Eğrisi ve Güç Kanunu Dağılımı

Yoğunlaşmanın nicel olarak ölçümünden sonra görsel olarak yoğunlaşmayı veren Lorenz eğrisi ve güç kanunu dağılımlarına bakılmıştır. Denetim gelirlerinin eşitsiz dağılımının görselleştirilmesi, Lorenz eğrisi tarafından en iyi şekilde ortaya konmaktadır. Tüm denetim firmalarının eşit gelire sahip olması durumunda Lorenz eğrisi, eşitlik çizgisi adı verilen düz bir diyagonal çizgide olacaktır. Ancak denetim firmaları gelir büyüklüğünde eşitsizlik olduğundan, Lorenz eğrisi eşitlik çizgisinin altına düşmektedir (Şekil 2).

Şekil 2: Denetim Şirketlerinin Bağımsız Denetim Gelirlerinin ve KAYİK Denetiminin Lorenz Eğrisi





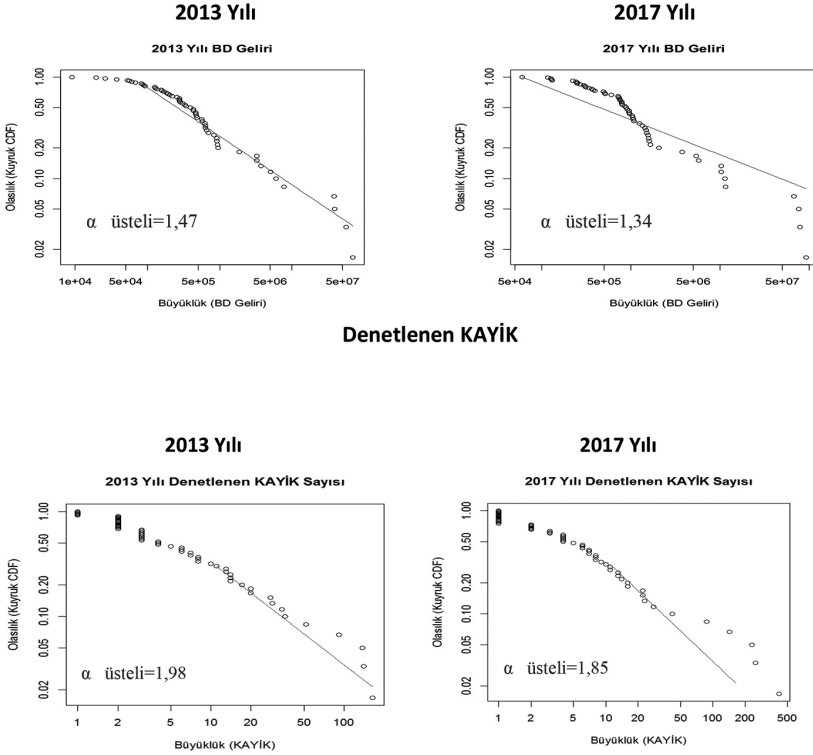
Lorenz eğrisi, 2013 ve 2017 yıllarında şirketlerin %80'nin denetim ücretlerinin %5'ini aldığını, bağımsız denetim şirketlerinin %20'sinin ise gelirin %95'ine sahip olduğunu göstermektedir. KAYİK denetim sayısındaki ise bağımsız denetim şirketlerin %80'nin KAYİK'lerin %20'sini denetlediğini ortaya koymaktadır. Bir anlamda dağılım ölçülerinde görülen 80/20 kuralının⁶⁹ geçerli olduğunu, bağımsız denetim sektöründe yaratılan değerlerin %80'nine, bağımsız denetim şirketlerinin %20'sinin sahip olduğunu göstermektedir.

Yoğunlaşma düzeyini görsel olarak veren güç kanunu dağılımı, literatürde çeşitli yöntemlerle hesaplanmakla birlikte, bu çalışmada Maksimum Olabilirlik Tahmini (Maximum Likelihood Estimator-MLE) yöntemi kullanılarak, bağımsız denetim verilerinin güç kanunu olasılık dağılımına sahip olup olmadığı belirlenmiş ve parametresi tahmin edilmiştir.

69 Pareto'nun gelirin %80'inin nüfusun %20'ne ait olduğunu bulması gibi, bir çok olayda etkilerin yaklaşık %80'i, nedenlerin %20'sinden kaynaklandığı anlamına gelmektedir.

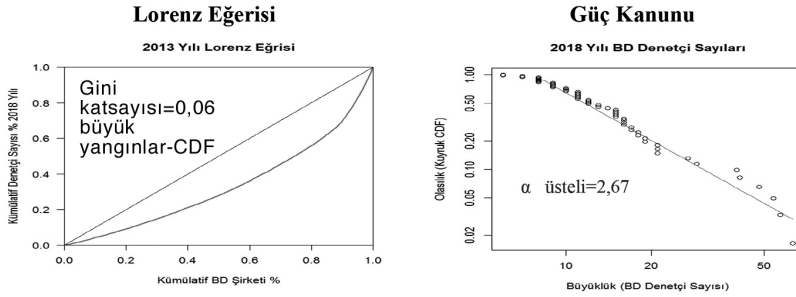
Bağımsız denetim şirketlerinin gerek gelirlerinin, gerekse KAYİK denetim sayılarının dağılımı Şekil 3’de görüldüğü gibi genel güç kanunu eğrisini tekrarlamaktadır. Büyük4’ü temsil eden sağ alttaki sivri uça dikkat edilmelidir. Sağ alttaki büyüklük değerlerin frekansı düşük değere sahiptir.

Şekil 3: BD Şirketlerinin Gelirinin ve KAYİK Denetimlerinde Güç Kanunu Dağılımı



Denetçi sayısına göre bağımsız denetim şirketlerinin grafikleri Şekil 4'deki gibidir. Denetçi sayısında Lorenz eğrisi ideal dağılıma çok yakın çıkmaktadır. Yani şirketlerin %80'i denetçi sayısının %70'ine sahip bulunmaktadır. Denetçi sayısına göre güç kanunu dağılımı olduğu izlemi oluşsa da nihai karar için güç kanunu α değerine bakılması ile ortaya konabilecektir.

Şekil 4: Bağımsız Denetçi Sayısına Göre Lorenz Eğrisi ve Güç Kanunu Dağılımı



Zaman içindeki dağılımın değişimi görmenin bir yolu, güç kanununun α katsayısının evrimini ele almaktır. Hesaplanan güç kanunu değerleri Tablo 12'de verilmektedir. Güç kanunu üstel değerinin daha düşük olması, firmaların sistematik olarak daha şişman kuyruklu olduğunu göstermekte, daha yüksek güç kanunu üsteli ise, daha az ağırlıklı aşırı kuyruk olayları ile daha dik bir kuyruk dağılımı (bu durumda süper büyük firmalar) ve daha küçük bir dağılım, daha küçük çarpıklık anlamına gelmektedir (Heinrich ve Dai 2016). Bu çalışmada MLE sonuçlarına göre denetçi sayısı üsteli (α), KAYİK ve BD Gelirine göre (daha yüksek çıkmıştır. Bu sonuca göre, denetçi sayısı büyüklük dağılımının diğer ölçütlere

göre daha az şişman kuyruklu olduğu yani daha az yoğunlaşma olduğu, en fazla yoğunlaşmanın bağımsız denetim gelirlerinde görüldüğü söylenebilir. Bu durum yapılan diğer piyasa yoğunlaşma hesaplamalarıyla uyumludur.

Tablo 12: BD Geliri, Denetlenen KAYİK ve Denetçi Sayısı Büyüklüğünün Güç Kanunu Değerleri

Yıllar	BD Geliri			Denetlenen KAYİK			Denetçi Sayısı		
	Xmin* Değeri	N kuyruk*	α Değeri	Xmin Değeri	N kuyruk	α Değeri	Xmin Değeri	N kuyruk	α Değeri
2013	93.000	49	1,4798	11	18	1,9811	-	-	-
2017	492.450	43	1,3445	6	28	1,8559	-	-	-
2018 (Ağustos)	-	-	-	-	-	-	8	57	2,67

x_{\min} = Güç kanununun sahip olduğu asgari değerdir.

N kuyruk = x_{\min} 'den büyük ya da eşit olan değerleri göstermektedir.

7. Değerlendirme

Bu çalışmada, Türkiye'deki denetim hizmetleri alanındaki pazar yoğunluğunu analiz edilmiştir. Türkiye denetim piyasası ile ilgili konulara odaklanmak için yararlı olabilecek en önemli bulgular şunlardır:

- Türkiye denetim hizmetleri piyasası yoğunlaşması, diğer ülkelerin denetim piyasalarından çok farklı değildir.

- Denetim piyasasında önemli pazar payı bağımsız denetim gelirlerinde %76 ile Büyük4 tarafından tutulmaktadır. Güç kanunu dağılımı bağımsız denetim şirketleri büyüklüğünde söz konusudur.
- Son Büyük4 firma ile onu takip eden bağımsız denetim şirketinin pazar payı arasındaki fark çok yüksektir.
- Bulgular, Türkiye’de bağımsız denetim piyasasının denetim gelirin ve denetlenen KAYİK sayısına göre oldukça yoğunlaşmış olduğunu teyit etmektedir. Sadece denetçi sayısında yoğunlaşma yoktur.

Ampirik çalışmalar sonucunda belirlenen denetim piyasasındaki arz yoğunluğu, rekabet politikası açısından olumsuz değerlendirilmelidir. Denetim firmalarının oligopolisi ile karakterize edilen arz tarafı yoğunlaşması, uzun vadede küçük ve orta ölçekli denetim şirketlerin pazar dışı kalmaya zorlayabilecek ve diğer farklı sorunlar yaratabilecektir. Ayrıca denetim piyasasındaki baskınlık, “sistemik riski” ve ya daha farklı bir ifadeyle düzenleyici otoritelerin açmazı olan ‘batmaması gerekecek kadar büyük’ (too big to fail) riskini artırmaktadır. Sektördeki yoğunlaşmanın yaratacağı sorunları gidermek için bağımsız denetim piyasa yapısı açısından çeşitli düzenleyici önlemler alınmalıdır. Bu önlemler arasında özellikle aşağıdakilerin önem arz ettiği düşünülmektedir. Bunlar;

- Denetçi sayısındaki düşük yoğunlaşma dikkate alarak, denetçi sayısına göre denetimi yapılabilecek şirket sayısına bir sınırlama getirilmesi, diğer alanlardaki yoğunlaşmayı azaltabilecektir.

- Yoğunlaşmayı önlemek için Avrupa Birliği Komisyonu'nun (2014) yapmış olduğu 537/2014 sayılı Yönetmelikteki gibi yasal denetçiler tarafından müşterilere vergi danışmanlığı veya muhasebe hizmetlerinin sağlanamaması biçimindeki düzenlemeler Türkiye'de de uygulanmalıdır. Bu değişiklikler sadece denetçi bağımsızlığının potansiyel tehdidinin azaltılmasına değil, aynı zamanda denetim hizmetlerinin oligopol piyasası ile ilgili konuların ortadan kaldırılmasına da katkıda bulunacaktır.

Ancak, piyasa yapısı, piyasa gücü ve rekabet gibi hususlar dinamik ve oldukça karmaşıktır. Mevcut rekabet yoğunluğu, birçok arz parametresine bağlı olup, sadece şirket sayısına ve şirketlerin bireysel pazar paylarına bağlı değildir. Ayrıca bu çalışmadan çıkarılan sonuçların, tüm bağımsız denetim şirketleri üzerinden değil, KAYİK denetimi yapmakta olan nispeten daha yetkin bağımsız denetim şirketlerine dayalı olduğu gerçeği de göz ardı edilmemelidir. Bu nedenle bu çalışmada ele alınan denetim sektörü arz yoğunlaşmasının yanı sıra, piyasa yapısının tam anlamıyla belirlenmesi için talep tarafının yapısının ve yoğunlaşmasının incelenmesi de faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

ABD Hükümet Sorumluluk Ofisi (2008) Audits of public companies: Continued concentration in audit market for large public companies does not call for immediate action“, Report to Congressional Addressees, United States Government Accountability Office, <http://www.gao.gov/new.items/d08163.pdf>.

Avrupa Birliği Komisyonu (2004). Guidelines on the assessment of horizontal mergers under the Council Regulation on the control of concentrations between undertakings (2004/C 31/03). Brussels: European Commission.

Avrupa Birliği Komisyonu (2010). Audit Policy: Lessons from the Crisis. Green Paper. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0561&from=EN>

Avrupa Birliği Komisyonu (2014). on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC, Official Journal of the European Union, <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/567809be-e656-11e3-8cd4-01aa75ed71a1/language-en>

Avrupa Birliği Komisyonu (2017) “Report From the Commission to the Council, the European Central Bank, the European Systemic Risk Board and the European Parliament”, on monitoring developments in the EU market for providing statutory audit services to public-interest entities pursuant to Article 27 of Regulation (EU) 537/2014

Bigus, J., Zimmermann, R.-CH. (2008). Non-Audit Fees, Market Leaders and Concentration in the German Audit Market: A Descriptive Analysis. *International Journal of Auditing*, Vol. 12(3), pp. 159-179.

Cammack, S. E., & Caban-Garcia, M. T. (2005). Audit Firm Concentration and Competition Effects of Consolidation Since 1997. <http://info.cba.ksu.edu/skovar/centralstates/2005/Cammack.pdf>

Erdoğan, Sedat; Bilal Solak (2016). “Türkiye’de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler, Fakültesi Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, 175-195.

Eser, Rüya (2016), “Kompleksite İktisadı, Kendi Kendine Organize Olan Kriktiklik ve Firma Dinamikleri”, Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi

Gatti, Domenico Delli, Edoardo Gaffeo, Mauro Gallegati, Gianfranco Giulioni, Antonio Palestrini (2006), Emergent Macroeconomics: An Agent-Based Approach to Business Fluctuations, http://www2.econ.iastate.edu/tesfatsi/Emergent_Macroeconomics.GattiEtAl2006.pdf

Heinrich, Torsten, Shuanping Dai (2016), Diversity of Firm Sizes, Complexity, and Industry Structure in the Chinese Economy. *Structural Change and Economic Dynamics*. 37(6). 90–106.

Hess, Benjamin, Ulrike Stefani (2012) Audit Market Regulation and Supplier Concentration Around the World: Empirical Evidence, University of Konstanz Working Paper, http://www.uni-konstanz.de/FuF/wiwi/workingpaperseries/WP_Hess-Stefani_33-12.pdf

House of Lords (2011), Select Committee on Economic Affairs “Auditors: Market concentration and their role”, Volume I: Report, 2nd Report of Session 2010-11, London: The Stationery Office Limited,

<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld201011/ldselect/ldeconaf/119/119.pdf>.

Huber, N. (2011) The concentration battle, *International Accounting Bulletin*, Vol. 6, No. 10, 6-11.

Malis, S.S., Mateja Brozović (2015), “Audit Market Concentration – Evidence From Croatia”, *Ekonomski Vjesnik / Econviews*, Vol 28 No 2, 339-356.

Marten, K.-U., Schultze, W. (1998). Konzentrationsentwicklung auf dem deutschen und europäischen Prüfungsmarkt. *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, vol. 50(4), pp. 360-386.

Oxera (2007). Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration. Oxera Consulting Ltd. <https://www.oxera.com/wp-content/uploads/2018/03/Ownership-rules-of-audit-firms.pdf>.

Quick, R., Sattler, M. (2011). Das Erfordernis der Umsatzunabhängigkeit und die Konzentration auf dem deutschen Markt fuer Abschlussprüferleistungen. *Zeitschrift fuer Betriebswirtschaft*, 81(1), 61-98.

Sindelar, Michal (2015). The Analysis of Market Concentration of Audit Services in the Czech Republic, https://www.researchgate.net/publication/282655791_The_analysis_of_market_concentration_of_audit_services_in_the_Czech_Republic

Ticaret Bakanlığı (2014) “Şirket İstatistikleri Bülteni”, İç Ticaret Genel Müdürlüğü, Haziran, [http://iticaret.gtb.gov.tr/data/53e8bfd0f29370bf28a-9621c/%C5%9Eirket%20%C4%B0statistikleri%20B%C3%BClteni%20\(Haziran-2014\).pdf](http://iticaret.gtb.gov.tr/data/53e8bfd0f29370bf28a-9621c/%C5%9Eirket%20%C4%B0statistikleri%20B%C3%BClteni%20(Haziran-2014).pdf).

U.S. Department of Justice and the Federal Trade Commission (2010): Horizontal Merger Guidelines, <https://www.justice.gov/sites/default/files/atr/legacy/2010/08/19/hmg-2010.pdf>

Velte, Patrick, Markus Stiglbauer (2012). Audit Market Concentration and Its Influence on Audit Quality, *International Business Research*, 5; 11, 146-161.

Yang, L., Dunk, A., Kilgore, A., Tang, Q., Lin, Z. J. (2003), “Auditor independence issues in China”, *Managerial Finance*, Vol. 29, No. 12, pp. 57-64.



Orhan AKGÜLOĞLU

Oturum Başkanı

- Teşekkür ederim. Şimdi Hasan Üstadımız çıkacak, O'nu uğurlayalım. Mikrofonu açabilir miyiz?

Hasan GÜL

KGK Daire Başkanı

- Teşekkür ederim. Aslında bunu bizim değil sizlerin yapabileceğini düşünüyorum. En son yaptığımız düzenleme bizim kendi düzenlememiz değil ortak yaptığımız düzenleme; Merkez Bankası çalışması. Bu sizler için yeni bir alandı. Merkez Bankası ile ortak yaptık bu çalışmayı, her aşamasında bulunduk. Sizleri de elimizden geldiği kadarıyla yönlendirmeye çalışıyoruz, dediğim gibi gün geçtikçe bu şekilde çalışma daha da fazlalaşacaktır ama dünyanın hiçbir yerinde tüm şirketler de bağımsız denetime tabi değil. Biz alacağımız her kararda sadece bağımsız denetçileri veya sadece şirketleri değil alacağımız kararın kamu yararı ve şirketlere yükleyeceği maliyet ikilemini göz önünde bulundurmaya çalışıyoruz. Eğer ki aldığımız karar şirketlere yüklediği maliyet kamu yararından daha fazla ise o çalışmayı yapmanın bir anlamı yok umarım sorunuza cevap verebilmişimdir, teşekkür ederim.

Katılımcı

- Ben çok kısa bir şey söylemek istiyorum, dört büyüklerin piyasadaki payının hani haksız rekabet mi başka bir şey mi bu payın azaltılması ile ilgili çalışma,

Hasan GÜL

KGK Daire Başkanı

- Aslında kapasite tebliği şeklinde bir çalışmamız var her denetçinin yapabileceği iş saati anlamında, sektör bazında böyle iş saatleri belirlemeyi planlıyoruz. Her denetçi maksimum şu kadar yapabilir bir işi şeklinde. Bu rekabeti sağlamada önemli etki doğuracaktır, yakın zamanda da yayınlarınız diye düşünüyorum.

Kıvanç SEKİZKARDEŞ

- Bir denetim şirketi ortağım. Hasan Bey, dikkat çeken hususlar paragrafı ile diğer hususlar diye bir paragraflar vardı, onların önemi azaldı mı kilit denetim konuları girince? Bir de audit matters kelimesini, iki anahtar demek, anahtar denetim konuları diye niye çevrilmedi, niye kilit deniliyor? Çünkü lock, anahtar daha doğru olurdu, bir de bağımsız denetim şirketlerinin bağımsızlığı çok zayıf Türkiye’de, ben bağımsız hissetmiyorum kendimi. Gelir konusundan, bilgi toplama konusundan, kanıt konusundan bağımsız değiliz, bu çok zor.

Hasan GÜL

KGK Daire Başkanı

- Teşekkürler. Dikkat çekilen hususlar paragrafı ve diğer hususlar paragrafının önemi azalmadı biz sadece o kapsama girenlerden kilit denetim konularını çıkardık, ayrı bir bölüm haline getirdik.



Hayır, kullanacaksınız, biz sadece o kapsama giren bir hususu oradan çıkardık ve ayrı bir bölüm haline getirdik. Diğer husus ki evet, anahtar ama bizim bakın yaptığımız tüm çevirilerin tamamını olduğu gibi çevirecek olursak anlamayacağınız bir metin ortaya çıkabilir, biz ülkemize en uygun kullanımı neyse onu yapmaya çalışıyoruz. Bazı ülkelerde anahtar deniliyor, bizim gibi ülkelerde de kilit olarak geçen konular şeklinde yapıyor, teşekkür ederim.

Orhan AKGÜLOĞLU

Oturum Başkanı

- Hocam herhalde tamam. Sabrınızdan dolayı teşekkür ediyorum.

Oturum Başkanı Orhan AKGÜLOĞLU'na, TÜRMOB Denetleme Kurulu Üyesi Nevzat Akkaya, konuşmacılar Hasan GÜL'e Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Seyit Faruk Özselek, Doç. Dr. Tuba ŞAVLI'ya, Sivas Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Hasan Coşkun Erkmən, Dr. Rüya ESER'e Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler önceki dönem Oda Başkanı İsmail Turan tarafından Teşekkür Belgeleri takdim edildi.

17. PARALEL OTURUM

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

UYGULAMALARINDA KÜRESEL GELİŞME VE FIRSATLAR:

YENİ RAPORLAMA DİLİ

Oturum Başkanı

Prof. Dr. Semih ÖZ

Ankara Üniversitesi

Konuşmacılar

Hasan KILIÇ

Deloitte Türkiye Ortağı

Tarık BÖLÜKBAŞ

KGK Uzmanı

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN

American University of the Middle East



Prof. Dr. Semih ÖZ

Oturum Başkanı

- Değerli Katılımcılar, XX. Türkiye Muhasebe Kongresi 17. Oturumuna hoş geldiniz. Hepinizi saygıyla selamlıyoruz. Bugünkü konumuz “Finansal Raporlama Standartları ve Uygulamalarında Küresel Gelişme ve Fırsatlar: Yeni Raporlama Dili” konusu. Bugünkü toplantılarda ve dünkü toplantılarda muhtemelen hani izlediğiniz küreselleşmenin muhasebe mesleğine getirmiş olduğu yeni bir takım uygulamalar var, yeni farklılıklar var. Doğrusunu isterseniz muhasebenin insanlık tarihinde özel bir yeri ve özel bir konumu var. Bu Sümerlerde Milattan önce 3000’li yıllarda yazının bulunmasının ya da insanların yazıyı kullanmaya başlamasının temel nedeni, temel gerekçesi kayıt sistem, hani insanların avcı topluluğundan sonra yerleşik düzene geçmeleri, tarımla uğraşmaya başlamalarından sonra ortaya çıkan artı değere ilişkin kayıtların tutulmaya başlaması beraberinde muhasebe kayıtlarını ve aynı zamanda muhasebenin ortaya çıkmasıyla birlikte sayılar, kayıtlar tutulurken insanlık yazıyla da tanışıyor ve arkasından da yeni bir uygarlık tarihi başlıyor.

Küreselleşme bugün hepimizin farkında olduğu bir olgu ama yeni bir olgu değil aslında. İpek Yolu’ndan tutun Osmanlı döneminde İstanbul-Hicaz demir yolunun yapımına kadar bütün bunlar, telgrafın bulunması aslında insanlar arasında, toplumlar arasında, ülkeler arasındaki iletişimi çok doğrudan etkileyen etmenler. Ama günümüzde bu hızlandı, 1000’li yıllardan 1850’li yıllara kadar dünya gayrisafi hasılası neredeyse %50 artarken Sanayi Devriminden sonra bu çok aşırı bir katlamayla birlikte ortaya çıkmaya başladı. Dünya gayrisafi hasılası çok ciddi anlamda arttı ve

bu çerçevede de bugün dünya ticaret hacminin yaklaşık %60'ı çok uluslu şirketler arasında gerçekleşiyor. Çok uluslu şirketler çok sayıda ülkede faaliyette bulunuyorlar ve bu kapsamda örneğin Dünya Yatırım Raporuna göre Birleşmiş Milletler, UNCTAD Raporuna göre 113 ülkede faaliyette bulunuyor. Bu ne anlama geliyor? 113 farklı ülke, 113 farklı kültür, saat farklılıkları yabancı para kuru farklılıkları, muhasebe kuralları farklılıkları. Dolayısıyla şirketler, iktisadi faaliyetler birden fazla ülkeyi içine alan bir şekilde gerçekleştirmeye başladığı zaman bu beraberinde standartlaşma arayışlarını da getiriyor ve finansal raporlama standartları konusunda 1970'lerden sonra ivmenin daha da hızlandığını görüyoruz.

Şirketler bilançolarını bir araya getirdikleri zaman ortak standartlarda bunlar oluşsun düşüncesi daha hakim olarak ortaya çıkıyor. Ve bu hep gelişiyor, örneğin 2018 yılında finansal raporlama standartlarını kullanan ülkelere yeni ülkeler ekleniyor. 2018'de Papua Yeni Gine, işte finansal raporlama standartlarını kullanma konusunda zorunluluk getirdi. Geçtiğimiz günlerde 1-2 Ekim tarihlerinde Londra'da bir toplantı vardı. Finansal raporlama standartlarının geleceğe yönelik olarak yapılabilecek çalışmalar konusunda yapılan bir toplantı vardı Londra'da. Dolayısıyla konumunuzu bu finansal raporlama standartları oluşturacak.

Çok değerli konuşmacılarımız var. Aslında ben biraz fazla uzun tuttum konuşmanın başlangıcını ama şöyle planladık başlangıçta her konuşmacıya 15'şer dakika süre vermeyi ve son 15 dakikada da sorularınız varsa eğer onlara konuşmacıların cevap vermesi üzerine planladık. Ben şimdi ilk konuşmayı yapmak üzere Deloitte Türkiye ortağı Hasan Kılıç'ı konuşmaya davet ediyorum.

Hasan KILIÇ

Deloitte Türkiye Ortağı

- Değerli katılımcılar herkese merhabalar. Ben Deloitte'un kıdemli ortağım aynı zamanda finansal hizmetler endüstrisindeyim. 29 yıldır Deloitte'yim. Mesleğin geçirdiği hemen hemen denetimle ilgili her türlü devrimini yaşayarak, uygulayarak da aynı zamanda bu tür platformlarda değerli meslektaşlarımızın ve üstatlarımızın paylaşımlarıyla da geçirmiş, kıdemli bir kişiyim.

Şimdi mesleğin geçirdiği aşamalarla beraber tabii ki finansal raporlamalarda ve paydaşların beklentilerinde de çok büyük değişiklikler oldu. Ben öncelikle bağımsız denetim standartlarından çok finansal raporlamanın getirdiği değişiklikler ne oldu, beklentiler ne olacak gelecekte, paydaşların beklentilerini ve bu beklentileri karşılayacak yeni raporlama dili XBRL üzerine bir giriş yapacağım. Benden sonrada çok Değerli Hocamız Serdar Bey ile Tarık Bey de bunun üzerine kendi bakış açılarını yansıtmaya çalışacaklar.

Öncelikle birkaç örnekle finansal raporlama standartlarının gelecek yüzünün nasıl olduğunu size kısaca bahsetmek istiyorum. Bir tanesi TFRS 9 finansal araçlar, bir diğeri TFRS 15 gelirin muhasebeleştirilmesi, birisi de kiralama muhasebeleştirilmesi TFRS 16. Şimdi TFRS 9'da, bunlar örnek olduğu için, çok kapsamlı ve çok karmaşık standartlar ama geçmişte olan kazalarla provizyon ayırma yöntemi vardı, geçmişe bakardı yani muhasebe ve raporlama standartları bundan 15-20 sene önce hep arkaya bakardı ama artık arkaya bakış yöntemi yok. Gelecekte ne olacağının da tahmin edilmesi çok önem arz ediyor. Bundan sonra gelecekte beklenen

zararlar ne olacak, okuyucular ve değerlendirciler finansal tabloları, artı düzenleyici otoriteler, bir şirket, bir banka, bir kuruluş eğer gelecekte oluşacak kazalar nedeniyle batır mı, hisselerin değeri azalır mı, çalışanlar işsiz kalır mıyı daha çok merak ediyor. O yüzden de örneğin provizyon ayırmada arkadaki kazalara bakmak yetmiyor; geçmişe bakacaksınız, bugünkü durumu değerlendireceksiniz, gelecekte ne başıma gelebilir, ne yanlış gidebilir bunu değerlendireceksiniz, gelecekteki nakit akımlarına bakacaksınız; hem faiz hem anapara şeklinde hem de gelecekte ben varlıklarımı satarsam ne elde edebilirim, satabilir miyim, teminatım varsa bunu kurtarabilir miyim gibi hususları dikkate alıyorsunuz. Yani biraz daha ileriye dönük beklentilerinizi ve tahminlerinizi bugüne yansıtıp bugünkü finansal tablolara bakıyorsunuz. Bir diğeri müşterisi sözleşmelerindeki hasılat; gelirleri kaydederken içerisinde farklı farklı unsurlar var mı, örneğin garanti, örneğin başka unsur taşıyan yükümlülükleriniz var mı? Bir satış sözleşmesi içerisinde sadece sattığınız mal ve ürün değil, onun yanında yan hizmetlerle ilgili de bir takım taahhütleriniz varsa bunların ayrıştırılıp ayrı ayrı gelir olarak kaydedilmesi gerekiyor. Buna benzer hususları nasıl yansıtıyorsunuz? Diyelim ki bir yıllık sözleşmeniz var, bir kira sözleşmeniz var yani oturduğunuz yer veya genel müdürlüğünüzün olduğu yer sadece bir yıllık ama sizden beklenen bir yıllık kira değil. Orada bir tahminde bulunacak işletme. Ben burada bundan sonra en az daha on sene otururum diyeceksiniz yani bir yıl sonra bu iş bitecek diye kaydetmek yok. On sene sonra da oturacaksınız orada o on yıllık kira giderini aktifinize alıyorsunuz ve bunun karşılığındaki yükümlülüğünüzü bilançonuza taşıyor olmanız gerekir. Bu yıl uygulanan bir şey bugünkü değer üzerinden. Bir de diğer hususlarda kiralama, operasyonel kiralamalarda mutlaka ve mutlaka artık bilançoda taşınmazınız gereken

varlık haline dönüşüyor. Bu bir yıl sonra uygulanacak yani 2019 yılında uygulanacak. Bununla ilgili de finansal tabloların yapısı değişecek yani gördüğünüz gibi finansal raporlama standartları yaşayan, her sene bir takım uygulamalarla değişen ve başka beklentiler içeren hale dönüşmüş oluyor.

Bir de denetçi olarak yaşadıklarımızı size aktarmak istiyorum. Şimdi bundan 10 sene önce, 15 sene önce finansal raporlamalarda rapor sayısı 25, 30, 40'tı ama muhasebe standartları, raporlama standartları o kadar karmaşık hale geldi ki şu anda standart bir şirketin 70-80 sayfadan, bir holding veya grup kuruluşu olduğunda 120 sayfadan aşağı değil. Şimdi 120 sayfa sadece bilanço, dipnotlar ve bununla ilgili açıklamalar. Şimdi okuyucular bununla yetinmiyor. Burada sadece mali veriler olmayacak, daha fazla veri olacak ekleyin üzerine; 20 sayfa, ondan sonra sürdürülebilirlik, 20 sayfa yönetimin beyanları, 20 sayfa farklı standartların getirdiği şeyler. O kadar karmaşık hale geliyor ki artık beklentiler ve okuyucuların değerlendirmeleri de çok değişiyor. Onun dışında standartlar çok karmaşık hale geldi. TMS 39'dan dert yanan kişilerin başına TFRS 9 düştü bu sefer. Bir şeyden çok şikâyet etmeyeceksiniz, beterin beteri var gibi TFRS 9 şu anda insanları daha da fazla zorluyor. Bundan sonra gelecek raporlama standartları da aynı şekilde zorlayacak. O yüzden bizler için değişim neyse ayak uyduracak bir şekilde kendimizi adapte etmemiz lazım ve bundan sonra aynı şekilde devam edeceğiz.

Şimdi finansal raporlamalarda bir takım başka değişiklikler de var veya beklentiler de var. Finansal raporlamanın iletişimi daha iyi kurması bekleniyor. Kiminle iletişimi? Kim okuyorsa, düzenleyici otorite tarafı, ondan sonra yatırımcılar diğer tarafı, bundan

yararlanan kişiler bir diğer tarafı, hepsi farklı farklı alanlarda kendisine hitap edilmesini bekliyor. Finansal raporlamanın yanı sıra sürdürülebilirlik; kadın üzerine, çocuk üzerine bütün duyarlılıklar üzerine, toplumun bütün duyarlılıkları üzerine, her türlü şeyi içerecek yatırım yapılması, gelecekle ilgili hissedarların ve yönetim kurullarının ne planları var, neleri var, bunların yansıtılması. Yönetim raporlamaları artık eskisi gibi o kadar büyüdük, bu kadar büyüdük değil, gelecekte de ne olduğunu anlatmaya çalışacak. Artık üç yıllık plan, beş yıllık plan gibi hususlar yavaş yavaş çöpe gidiyor. İşletmelerin, kurumların 20 yıllık planları oluyor. 20 yıllık planları içerisinde bir yıl sonra ne olacak, iki yıl sonra ne olacak, yani beş yıl bir şey ifade etmiyor artık kişiler ve kurumlar için. Bundan 20 yıl sonra ben işletmememi nerede görmek istiyorum, ben yatırımlarımı nerede görmek istiyorum, bir kamu otoritesi ve ben düzenlediğim kurumu nerede görmek istiyorum. Bir yıl gibi, bugün gibi hususlardan daha çok uzun vadeli perspektiflerde ve uzun vadeli değerlendirmelerde gündeme çıkacak raporlamalar var. Ve bizim yaptığımız çalışmaların ve standartların başka standartlarla uyumu ve diyalogunun da ön planda olduğu bir çağdayız artık. Birbirleriyle iletişim içerisinde olan standartlardan bahsetmek durumundayız. Finansal raporlama standartları işte 30-40 tane standart ondan sonra da dipnotlar ve benzeri şeylerden oluşmuyor artık. Bunlar biraz daha içerisinde farklı farklı konuları da içeren hale gelecek; ne bilim yönetim raporlamaları, EBITDA gibi finansal tabloların bir parçası olmayan değerlendirme yöntemi veya bir inceleme yöntemi belki de temel finansal tabloların bir parçası olacak çünkü IASB ve FASB bunlar üzerinde çalışıyor. Çünkü herkes kendine göre bir EBITDA hesabı yapıyor, herkes kendine göre bir performans kriteri belirlemeye çalışıyor ama bütün bunların önüne geçmek için tabii IASB ve FASB bun-

ların yakınsaması ile ilgili bir takım çalışmalar yapıyorlar. Bunlar da gelecekte temel finansal tablo gibi olacak. Bütün bunları yapabilmek için bazı platformlar lazım, işte XBRL de yeni raporlama dili, bunları yapabilecek platformlardan bir tanesi. Bunların gerekçesi nedir? Küreselleşme, hızla ekonomi, teknolojinin gelişimi. Bütün bunların hepsi tabii ki bize sınırların kalktığı bir dünyayı getiriyor. Sınırların kalktığı bir dünyada her şeyin standart, karşılaştırılabilir, incelenebilir ve erişilebilir olması lazım. Artık sıradan kavramları, olağanüstü kavramları, her şey dünyada kalkmış durumda. Her şey olağandır, her şey halka açıktır, her şey şeffaf bir şekilde herkesin kullanımına açıktır anlayışı daha fazla benimseniyor. İşte bütün bunları yapabilmek için de yaygın bir kullanım geliştirebilmek için XBRL genişletilmiş işletme raporlama dili yaratılmış bulunuyor.

XBRL nasıl bir şeydir? Öncelikle işletme bilgilerini ve finansal verileri elektronik ortamda tanımlandığı ve kullanıldığı bir platform, bir teknoloji. Bilgiyi tanımlamak ve bu bilginin yerine yerleştirilmesi, kullanıcılara ulaştırılması üzerine oluşan bir teknoloji ve platform. Bu veriler makineler tarafından yani şu anda konuşuyoruz dijital transformation ve artificial intelligence gibi yapay zekâ kavramlarını tartışıyoruz. İşte insan çok fazla müdahale etmeden istediğini söyleyerek bunları yapabileceği platformu oluşturacak bir yapı gündeme geliyor ve bunların da insanlar tarafından, yöneticiler, yatırımcılar, otoriteler tarafından kullanılması söz konusu. Tabii bunu da yapmak için finansal analistler şirketin ne verileri var, ne açıklamış, nasıl yorumlanabilir, bunları anlamak için bir takım verileri inceliyor ve bunun için de belli kriterler, belli senaryolar oluşturulmuş, onlar üzerinden de bunu kullanmak için bazı XBRL yazılımıyla beraber analizler söz



konusu. Aslında sadece kullanım da değil bir takım istatistikleri göstermek için de kullanıyor bunu da daha çok borsa, düzenleyici otoriteler, bizdeki işte KGK, SPK BDDK, EPDK gibi kurumlar olabilir. Bu veriler platformlarda oluşturulduktan sonra belli analizlerle tabii ki hem kendi kullanımları, kendi gözetim faaliyetleri hem de piyasalara doğru ve sektörlere ülkenin içinde bulunduğu finansal raporlama açısından ve şirketler açısından durumu anlatabilmek için analiz edecekler. Bunda da XBRL gibi platformları kullanacaklar.

XBRL Türkiye’de kullanılıyor. Siz burada nerede kullanılıyor dediğinizde, ben size Kamuyu Aydınlatma Platformu dediğimde demek ki oymuş diyeceksiniz, zaten biliyorsunuz. Şimdiye kadar yapılmış olan bütün çalışmaların meyvesi KAP platformunda şirketler tarafından yükleniyor. Bunu da hem salondaki denetim mesleğini yürüten bizler veya muhasebe, müşavirlik mesleğini yürüten bizler olarak hem de diğer paydaşlar kullanıyor. KGK bünyesinde 2013 yılında bunun temsilciliğinin kurulması ve yapısının oluşturulmasıyla ilgili çalışmalar tamamlandı, onaylandı ve bununla ilgili de çalışmalar da o günden beri devam ediyor. Türkiye Muhasebe Standartlarının taksonomisi oluşturuldu. Bu taksonomi çerçevesinde KAP’a yüklendi ve burada her türlü verinin aynı şekilde yüklenmesi ve kullanıcılar tarafından analiz edilmesini sağlayacak hale getirildi.

Bir diğer bahsedebileceğim konu; bizim de XBRL’i denetim mesleğinde kullanabiliriz veya başka alanlarda olan yani denetçi olmayıp da kamu otoritesi temsilcileri de var içimizde, onlar da bu tür şeyleri kullanacaklar zaten kullanıyorlar. Nasıl kullanacağız? XBRL’le yüklenmiş verileri alacağız, bunları Excel ortamında da

alnabiliyor çünkü. Hangi şirketin rayiç değerden değerlendirme yaptığını, hangi şirketin maliyetten değerlemeleri yaptığını anlayabileceğiz. Hangi stokları, hangi şirketler ilk giren ilk çıkan hangileri ortalama hangileri ve son giren ilk çıkar yöntemi ile değerlendirildiğini anlayabiliyoruz yani bu tür analizleri yapmak mümkün. Hedge muhasebesini veya riskten korunma muhasebesini hangi şirketler uyguluyor, rayiç değer riskinden korunma mı yoksa nakit akışı riskinden korunma mı? Bu tür analizleri de yapabileceğimiz hale gelecek veriler şu anda Türkiye’de birikmiş bulunuyor.

Bu konuyla ilgili dipnot ve veri analitiği çalışmaları bütün dünyada da var. ACC bünyesinde Deloitte’un geliştirmiş olduğu bir veri analitiği platformu var. Biz bunların yavaş yavaş yapıldığını bütün dünyada görüyoruz ve bundan sonra da bizim kamu otoritelerimiz de bu tür verilerin yapılmasını teşvik edecektir. Zaten kamu ortamında herkes finansal verilerini paylaştığı için bunlar da gene gündeme gelecektir. Bu tür şeylerin faydaları nedir? Öncelikle verinin karşılaştırılır olması, verinin erişilebilir olması, aynı unsurları içermesi ve aynı şekilde değerlendirilebilir olması çok önemli. Çünkü birden fazla verinin birden fazla şekilde temsil edildiği, yayınlandığı, açıklandığı hususlara rastlamıyor değiliz. Bunlar yavaş yavaş yeknesak bir hale gelecektir ama yorumlar gene baki kalacaktır. Önemli olan o veriyi vermek değil aynı zamanda bunun üzerine yorum yapabilmektir. Bizler de XBRL gibi araçlarla bu yorumları yapıp, kararlarımızı verip yolumuza devam edeceğiz. Bütün bunlar aslında sadece yerel piyasaları değil uluslararası piyasaları da çok çok etkiliyor çünkü yatırımcılar, kullanıcılar mutlaka ve mutlaka birbirleriyle veri paylaşıyorlar, bilgi paylaşıyorlar ve bu bilgilerin paylaşımı sonucunda da bazı kararlar alıyorlar. Bunlar hem meslek mensupları olarak, nasıl biz



uluslararası örgütlerimizle en iyi uygulamalar şeklinde verileri ve aklımızdaki yaşadıklarımızı paylaşıyorsak, borsalar da paylaşıyor kamu otoriteleri de paylaşıyor. Bütün bunlar, aynı şekilde devam edecektir. Tabii bunların hepsinden önemlisi de yatırımcı bu tür verilere ulaşır, karşılaştırılabilir ve makul olduğunu anlayabilirse, yorumlarını kararlarını çok daha iyi bir şekilde verebilir diyorum ve ben sözümü burada bitiriyorum diğer konuşmacılar fırsat tanımak için.

Prof. Dr. Semih ÖZ

Oturum Başkanı

- Hasan Bey'e değerli katkıları için çok teşekkür ediyoruz. Bizi aydınlattılar. Özellikle bu yeni raporlama dili konusunda ve şirketlerin geleceğinin ne olacağı, yatırımcıların karar vermede bu verilerden nasıl faydalanacağı konusunda bize çok faydalı bilgiler aktardılar. Özellikle belirtmiş olduğu bir cümle 'sınırların kalktığı bir dünya' cümlesi aslında konuşmanın bütün özetini de anlatıyor, sonucunda finansal bilgiler sınırların kalktığı bir dünyada artık yatırımcılara, devlet dairelerine ya da ilgili birimlere gidiyor ve bunun gelecekte çok daha kolay olacağını görüyoruz.

Şimdi diğer bir konuşmacımız Tarık Bölükbaş'ı, KGK Uzmanı, konuşmasını yapmak için davet ediyorum akışlarınızla.

Tarık BÖLÜKBAŞ

KGK Uzmanı

- Sayın katılımcılar ilk önce hepinizi saygıyla selamlıyorum. Bugün ben sizlere Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki küresel gelişmeler başlığı altında IASB tarafından yayınlanan son standartlar ve düzenlemeler hakkında bilgi vereceğim. Bu kapsamda kiralamalar standardı ile finansal araçlar standardına, kavramsal çerçeveye ve IASB'nin yayınladığı yine finansal tabloları önemli şekilde etkileyebilecek önemliliğin değerlendirilmesi konulu düzenlemesinden bahsedeceğim. Tabii burada süremizin de kısıtlı olmasından dolayı daha çok yönetici özeti şeklinde kısa bilgiler vereceğim. Ayrıca IASB'nin son dönemde devam ettiği projeleri hakkında da bilgi vereceğim.

Kiralamalar standardı IASB Ocak 2016 tarihinde yayınladı. KGK olarak biz de bunu Türkçeye çevirdik ve yayınlamış bulunmaktayız. 1 Ocak 2019 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde bu standart uygulanmaya başlayacak. TMS 17 eski standart ve ilgili yorumları, bu standart yürürlükten kaldırılacak. TMS 17'deki gibi bu standartta hem kiralaayan hem de kiraya veren açısından muhasebe ilkelerini belirliyor. Bu standartta IASB'nin bakış açısı şu şekilde; her türlü kiralama sonucunda bir kullanım hakkı varlığı elde edilmekte ve eğer bu kiralama sonucunda ödemeler gelecek yıllarda taksitler halinde yapılacaksa işletmenin bir finansal yükümlülüğü doğmaktadır ancak TMS 17'deki gibi bir faaliyet kiralamaları sonucunda bu bağlılık ve yükümlülükler bilanço dışı kalmaktadır. IASB'nin yaptığı bir çalışmaya göre 2014 yılında halka açık şirketlerin bu tür kiralamalarından dolayı bilanço dışı kalan taahhütlerin toplamı 3 trilyon dolar civarındadır. Türki-

ye’de ise işlem gören şirketlerin bilanço dışı kalan yükümlülüklerine baktığımız zaman bu tutar 10 milyar TL’ye yaklaşmaktadır. Bu durum ise özellikle analistlerin ve yatırımcıların işletmelerin finansal durumunun tam bir resmini görememesine neden olmaktadır. Ayrıca varlıklarını normal borçlanma yoluyla elde eden şirketler ile kiralama yoluyla elde eden şirketlerin karşılaştırılabilirliği de azalmaktadır. Bu standart kirayı veren açısından önemli değişiklikler getirmemektedir. TMS 17’deki hükümler aynı şekilde taşınmaktadır ancak kiralayanın finansal tablolarında önemli etkiler olacaktır. Dediğim gibi faaliyet kiralaması, finansal kiralama ayrımı, kiralayan açısından kalkacaktır. Tüm kiralamaların muhasebeleştirilmesinde tek bir model benimsenecektir. Tüm kiralama sonucunda bir varlık muhasebeleştirilecek, karşılığında bir yükümlülük muhasebeleştirilecektir. Bunun iki istisnası vardır; 12 aydan kısa süreli kiralamalar ve düşük değerli kiralamalardır. Tabloların etkilerine baktığımız zaman kiralayan açısından, varlık ve yükümlülükleri artacaktır. Bu şirketin özellikle rasyolarında önemli değişikliklere neden olacaktır. Özellikle kaldıraç oranlarında şirketlerin önemli değişiklikler olabilecektir. Gelir tablosunda baktığımız zaman TMS 17’e göre, kira ödemelerinin tamamı faaliyet birimi olarak muhasebeleştiriliyordu. Bundan sonra varlık muhasebesi dediği için bir amortisman gideri olacak yine faaliyet giderleri içerisinde ancak bir de yükümlülük muhasebeleştirildiği için bir faiz gideri ortaya çıkacak. Bu nerede muhasebeleştirilecek? Finansal giderler içerisinde muhasebeleştirilecek. Toplam vergi öncesi kârda herhangi bir değişiklik olmayacak ama faiz gideri finansal giderleri muhasebeleştirildiği için şirketin editlerinde bir artış olacak. Ayrıca amortisman gideri de nakit dışı bir gider olduğu için şirketlerin yine edit alanında da bir artış ortaya çıkaracak.

Nakit akış tablosunda ise zaten kira ödemeleri yapıyor. Nakit akış tablosunun tamamına baktığımız zaman toplamda bir etkisi olmayacak ama bölümler itibariyle bir etkisi olacak. Nasıl? Daha öncesinde TMS 17'ye göre tüm kira ödemeleri işletme faaliyetlerinden nakit akışı çıkışı olarak raporlanıyordu. Şu an kira yükümlülükleri borçlar tarafında olduğu için bunların anapara ödemeleri, finansman faaliyetlerden nakit çıkışı olacak. Dolayısıyla temel olarak işletim faaliyetlerinden nakit çıkışları azalırken finansman faaliyetlerinden nakit çıkışlarında da bir artış gözükecek. Diğer bir önemli standart, finansal araçlar standardı, bu özellikle finansal kuruluşları çok etkileyecek. Bu standart, bu yıl yürürlüğe girdi. Bu yılsonundaki finansal tablolarının da etkileri gözlemlenecek. Bu proje FASB ile beraber yürütüldü ama çok büyük de başarı elde edilmedi açıkçası. TFRS 15'le tamamen bir uyumlaşma sağlandı ama burada yine farklı yükümlülükler devam ediyor. IASB'nin temel amacı TMS 39'daki karmaşıklıkları azaltmak ve özellikle 2008 dünya finansal krizinde ortaya çıkan eksikliklere cevap vermek. Temel eksiklikler nelerdir aslında? Hasan Bey de bahsetti, değer düşüklüklerin muhasebeleştirilmesi; burada özellikle şirketlerin değer düşüklüklerin muhasebeleştirilmesinde çok geç kaldıkları ve bu yolda aslında kâr yönetimi yaptıkları geri bildirimini alıyor IASB. Ayrıca şirketlerin kendi finansal yükümlülükleri gerçeğe uygun değeri ile ölçülürken kendi finansal yükümlülüklerini de kendi kredi listelerinde meydana gelen artışlardan dolayı gerçeğe uygun değerle meydana gelen azalışlar sonrasında kâr veya zararda bir kâr ortaya çıkıyor. Bunun da yine finansal tablonun anlamsız sonuçlar ürettiği sonucuna varıyor.

Sınıflandırma ölçümü de çok detaya girmeden üçlü sınıflandırma; itfa edilmiş maliyet, kâr-zarara yansıtılan, diğer kapsamlı gelire

yansıtılan. Burada iki kritere bakmasını öngörüyor; finansal varlığın nakit akışlarının özelliği ve finansal varlıkların yönetiminde kullanılan iş modeline ve bu sınıflandırmayı yapmasını öngörüyor. Değer düşüklüğü konusu, burada beklenen kredi zararları modelini esas alıyor. Geleceğe yönelik bir bakış açısına sahip bu model. Daha önce TMS 39'un kullandığı aslında katlanan zarar modeli yani bir olayın ortaya çıkması gerekir ki ancak değer düşüklüğü muhasebeleştirilebilsin. Burada yine Hasan Bey de vurgu yaptı, daha önceki bilgiler, mevcut bilgiler, geçmiş bilgilerin yanı sıra geleceğe yönelik de tahminlerin yapılıp, değer düşüklüklerinin hesaplanması gerekecek.

Hedge muhasebesi konusu; burada da TMS 39 aslında çok pasif kalıyor yani onlar da değişimi aslında bu noktada biraz geç yakalıyorlar. Şöyle ki, ürünlerin çok gelişmiş olması, işletmenin bunları daha sık kullanmaya başlaması TMS 39'un işletmenin ihtiyacını karşılayamayacak niteliğe büründürüyor. Bazı Hedge araçlarının aslında Hedge muhasebesi kapsamında olmaması, onların bu Hedge muhasebesinin tüm risk faaliyetlerini uygulamaması sonucunu doğuruyor. Bu kapsamda da IASB işletmenin risk faaliyetlerinin finansal tablolara yansıtılmasını sağlayacak şekilde Hedge muhasebesinde değişikliklere gidiyor.

Kavramsal çerçeve; bu da yine tüm standartları etkilediği için önemli bir değişiklik. Tabii ki bu bir standart değil ama IASB'ye yol gösteriyor standart oluştururken, okuyucuya yol gösteriyor standartları anlarken, kullanıcıya finansal tablo hazırlayıcısına yol gösteriyor finansal tabloları hazırlarken. Bir muhasebe politikası yok başka bir standartta, kendi muhasebe politikasını oluşturmak zorunda. Ne yapması lazım? Kavramsal çerçevedeki esaslar uya-

rınca kendi politikasını oluşturması lazım. Yedi bölümden oluşuyor. Bunların da detayını süremiz kısıtlı olduğu için girmiyorum ama şöyle başlıklar anlamında; finansal tabloların amacı, faydalı bilginin özellikleri, bu iki bölüm zaten 2010 yılında revize etmişti kavramsal çerçeveyi. O kavramsal çerçevede vardı, burada fazla detaya girmedi işte ihtiyatlılık kavramına yeniden değindi, ölçüm belirsizliği kavramını açıkladı. Finansal tablolarda ve raporların işletme nedir, finansal tabloların tanımı nedir, özellikleri nedir, finansal tablo unsurları. Burada bağlılık ve yükümlülük tanımları çeşitli değişikliklere gitti. Ekonomik kaynak tanımına göre bağlılık ve yükümlülüklerin tanımında değişimine gitti. Finansal tablo alma ve işi bırakma kriterlerine yine ihtiyaca uygun, bilgi ve gerçeğe uygun sunum çerçevesinde tekrar tanımladı. Ölçüm esasları standardı, hangi ölçüm esasları standardı benimseniyor, bu ölçüm esasları hangi durumlarda kullanılması gerekiyor bunları açıkladı. Sunum açısından burada en önemli belki değişiklik gelir ve giderlerin ne zaman kâr-zararı, ne zaman diğer kapsamlı gelire gitmesi gerektiğine ilişkin açıklamalarda bulundu.

Önemliliğin değerlendirilmesi yine bu da bir standart değil buraya neden aldım çünkü bu tüm standartları ilgilendiren bir konu. Burada da yine IASB yaptığı çalışmalarda şöyle bir feedback alıyor; önemli değerlendirilmesi noktasında çok fazla belirsizlikler bulunduğunu gözlemliyor. İşletmenin TFRS'lerde yer alan açıklamaları bir checklist şeklinde baktığını görüyor ve işletmelerin ihtiyaca uygun olmayan çok sayıda bilgileri finansal tablolarında açıkladığını görüyor. Bunun yanı sıra standartlarda bir hüküm olmadığı için aslında ancak bilgi ihtiyacı uygun olmasına rağmen bu bilgileri işletmelerin açıklamadığını görüyor. Bu nedenle önemliliğin değerlendirilmesine ilişkin bir rehber yayınlıyor

IASB. Burada dört aşamalı bir süreç tanımlıyor IASB önemliliğin değerlendirilmesi sırasında. İlk önce tanımlamayla başlıyor; burada finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarının neler olduğunu belirlemesini istiyor işletmeden ilk önce. Bunu yaparken de IASB IFRS’lerdeki açıklama yükümlerine bak diyor, çünkü diyor bir IFRS’de bir açıklama hükmü varsa diyor ben onu bu standart yazarken finansal tablo kullanıcının ihtiyaçlarını düşündüm de koydum diyor ve orada bir belirleme yap. Eğer yoksa bunların dışında finansal tablo kullanıcılarının ne gibi ihtiyaçları olur, ne tür bilgilere ihtiyaçları olur, onları belirle diyor. Bilgiyi belirledikten sonra niteliksel ve niceliksel özelliklerine göre bu bilgileri değerlendir diyor. En sonunda ise üçüncü stepte organize etme aşamasında ise bu bilgileri açık bir şekilde finansal tablo kullanıcılarına nasıl sunarsın bunu düşünüyor. Yani tablonun içinde mi sunarsın, dip notlarda mı sunarsın, dipnotlarda ayrı bir vurgu mu yaparsın, dipnotlardaki referanslarını nasıl birbirine bağlarsın, önemli olan finansal tablo kullanıcısının anlayacağı şekilde bu önemli bilgileri aktarabilmek. En son aşamada da bunu gözden geçir diyor tüm önemli, en nihai amacı finansal tablolarda önemli bilgilere yer verilmesi, önemsiz bilgileri ise eğer standart açıklama dese bile bu bilgilere yer verilmemesini öngörüyor.

Bu sürecin dışında vurguladığı noktalar var, aslında bunlar standartlarda olan şeyler ama burada size de bahsetmek istiyorum tek tek. Burada tek tek her bir standartta söylemese de önemli tüm standartlar için geçerlidir. Etkisi önemsizse bir standart hükmünün uygulaması zorunlu değildir. İşletmeler finansal tablo kullanıcılarının ortak bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya çalışmalıdır. Yani tek tek kullanıcının ihtiyaçlarına bakmamalı ortak bilgi ihtiyacını bulmaya çalışmalıdır. Bilginin başka kaynaklardan elde edibili-

yor olması önemlilik değerlendirmesini etkilemez. Önemliliğin belirlenmesinde takdir yetkisi önemlidir. O sürecin özellikle geçilmesi aşamasında yönetimin takdir yetkisi önemli yer tutmaktadır. TFRS açıklamalarına checklist şeklinde bakılmamalıdır, gerektiğinde ek açıklamalar yapılmalıdır yani standart açıklamasını öngörmüyorsa bile bu ek açıklamaların yapılması gerekiyor.

Son olarak projelerine değineceğim. Burada IASB tek tek projeleri aslında IASB'nin iş planını yansıtıyor. IASB beş yılda bir hangi konulara değineceğini belirliyor. IASB projeleri üçe bölüyor; araştırma projeleri, standart oluşturma projeleri, iyileştirme projeleri şeklinde. Araştırma projeleri aslında bir konunun muhasebeleştirilmesi konusunu ele almıyor, onu araştırmıyor. Neyi araştırıyor? Yeni bir standarda ihtiyaç var mı veya bir standartta bir değişikliğe ihtiyaç var mı ona bakıyor. Daha çok muhasebe problemi var mı ortada, bir muhasebe problemi yeterince önemli mi, bu muhasebe problemine çözüm üretilebilir mi bunun cevaplarını arıyor. Eğer bu araştırma projesi sonucunda bir standartta yeni bir standart yayınlanması ya da bir standartta kapsamlı bir değişiklik yapılması gündeme geliyorsa bu aşamada standart oluşturma projesi başlıyor, ayrı olarak iyileştirme projesi bu kapsamda küçük değişiklikler yani uygulamada çıkan bazı sorunlar ortaya çıkıyor veya farklı uygulamalar oluyor. Bunlara çözüm arıyor bu projelerde. Bunlarda da küçük değişiklikler yayınlanıyor standartlarda ya da tek tek yorumları yayınlanıyor. Mevcut aktif projeleri ismen söyleyeceğim çok detaya girmeyeceğim vaktimiz de yok. Dipnotların iyileştirilmesi, dinamik risk yönetimi, TFRS 13'ün uygulanmasının gözden geçirilmesi, öz kaynak niteliğindeki finansal araçlar, ortak kontrole tabi işletme birleşmeleri, değer düşüklüğü ve şerefiye, iskonto oranı, hisse bazlı ödemeler.

Bu konularda şuan hâlihazırda IASB araştırma projelerini devam ettiriyor. Bunların sonucunda ne olur, bir standart değişikliğine mi gidilir, kapsamlı bir değişiklik mi yapılır, yeni bir standart mı yayınlanır henüz bilmiyoruz.

Standart oluşturma projeleri ise üç tane projesi var; temel finansal tablolar, düzenlemeye dayalı faaliyetler ve yönetimin yorumları. Ben burada üç başlık olarak yani hepsine değinemeyeceğim için IASB'nin “Finansal Raporlarla Daha İyi İletişim” başlığıyla yaptığı bir çalışma var. Bu başlık altında IASB'nin az önce saydığım projelerinden birkaçı içine giriyor. Buradaki amacı IASB'nin, finansal bilgilerden elde edilecek faydayı artırmak, finansal bilgilerin kullanıcılara daha iyi aktarılmasını sağlamak. Bu kapsamda temel finansal tablolar, dipnotların iyileştirilmesi, yönetimin yorumlanması ve IFRS taksonomi projeleri bu başlık altında değerlendiriliyor. Finansal tablolar projesinde henüz bir doküman yok elimizde 2019 yılında bir tartışma belgesi yayınlamayı planlıyor. Burada finansal performansın karşılaştırılabilirliğinin artırılmasını amaçlıyor IASB ve finansal tabloları içerikleri ele alınacak. Özellikle nakit akış tablosu ile gelir tablosunun içeriklerini ele alacak ve büyük ihtimal çeşitli değişikliklere bu tablolarla gidecek.

Dipnotların iyileştirilmesi; bunda da IASB üç kıvrıma ayrılıyor. Bunlardan bir tanesi muhasebe politikası aslında önemliliğin değerlendirilmesi noktasıyla da çok benzer. Hangi muhasebe politikaları açıklanmalıdır? Yani her muhasebe politikası açıklanmalı mıdır? Hayır, önemlileri açıklanmalıdır. Bu önemliliğin değerlendirilmesi, muhasebe politikaları noktasında nasıl yapılmalıdır? Buna ilişkin bir düzenleme yapacak. Burada da nihai taslak

bekleniyor. Yine önemliliğin tanımı, dipnotların iyileştirilmesi başlığı altında. Burada ise IASB özellikle de TMS 1 kavramsal çerçeve ve diğer TMS 8'deki önemlilik tanımında çeşitli farklılıklar var. Bunların giderilmesi, önemlilik tanımının daha iyi anlaşılması için bir çalışma yürütüyor. Dipnotların iyileştirmesi, belki dipnotlar noktasında en büyük projesi bu diyebiliriz. Burada IASB, aynı kavramsal çerçeveye benzer şekilde dipnotların nasıl oluşturulmasına yönelik kendinin kullanacağı bir rehber oluşturmuş durumda ve bu rehber göre tüm standartların açıklamaların gözden geçirilmesini hedefliyor. Örnek olarak da şuan IAS 19 ve IFRS 13'ten başladı. Bunları tamamladıktan sonra bir nihai taslağı sunacak eğer geri bildirimler çerçevesinde olumlu değerlendirmeler olursa tüm standartların dipnotlarını bu rehberi vasıtasıyla gözden geçirecek. Yönetimin yorumları, buna ilişkin aslında bir bildirisi var. Çeşitli uygulamada sorunların olduğu söyleniyor, geri dönüşler alınıyor ve bu kapsamda da bunda da bir değişikliğe gitmesi amaçlanıyor. Buradaki yönetim yorumları dediğimiz de aslında finansal tablolar dışında kalan, finansal tablolarda yer almayan, diğer finansal bilgileri ele alıyor. Özellikle işletmenin stratejilerini, bu stratejilerin finansal tablolara etkileri, bu stratejilerin uzun vadeli mi olduğu, kısa vadeli mi olduğu, değer yaratmaya mı odaklandığı, bu tarz açıklamalara odaklanıyor.

Teşekkür ediyorum beni dinlediğiniz için.



Prof. Dr. Semih ÖZ

Oturum Başkanı

- Tarık Bey'e çok teşekkür ediyorum, süresini çok özenli kullandı ve tam 15 dakikada sunumunu bitirdi, konuşmasını yaptı. Bize iki konudan bahsetti; bir tanesi bu TFRS 16 ve bir diğeri de TFRS 9 finansal araçlarla ilgili standartlar konusunda bize bilgi verdi. Türkiye'de bu işin mutfağında olan birisi olarak, bu standartların Türkiye'deki oluşumunda yer alan birisi olarak bize çok değerli bilgiler aktardı. Konuşmanın başında bahsetmiştim Londra'da 1-2 Ekim tarihlerinde düzenlenen konferans, World Standards City Conference, Dünya Standart Kurucuları Konferansıydı ve onun konusu da Finansal Raporlama Çerçeve Konseptiydi. Dolayısıyla bir taraftan bu standartlar belirlenirken veya Türkiye'de uygulamaya girerken, dünyada uygulamaya girerken, diğer taraftan da aslında bunlarda geleceğe yönelik olarak da önemli değişiklikler gerçekleşiyor veya gerçekleşmesi bekleniyor. Buradaki zorluk özellikle bu standartları uygulayacak olanların bunları takip etmesinde ve bunda da ciddi bir zorluk olduğunu gözlemliyorum.

Şimdi konuşmasını yapmak üzere American University of the Middle East, Prof. Dr. Serdar Özkan Hocamızı konuşmaya davet ediyorum.

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN

American University Of The Middle East

- Tarık Bölükbaş'dan sonra konuşmamak gerektiğini artık hepimiz anlamış bulunuyoruz. Bundan sonra tek başına bir kongre

yapabilecek durumda olduğunu söyleyeyim. Çok tebrik ederim, çok etkilendim, çok teşekkür ederiz.

Şimdi gelecekte bizi neler bekliyor, biz bunu yıllardan beri konuşuyoruz aslında ilk defa bu kongrede değil. Bazı şeyleri tekrar ediyoruz, tekrar etmek gerektiğini düşünüyoruz aslında. Kongre programını yaparken de aslında bunu göz önüne aldık. Görüyorsunuz işte muhasebe standartları yeniden değişiyor, hep değişecek. Biz ilk çalışmaya başladığımız zamandan beri de yıllar içerisinde ne kadar çok değişti. Evet, canlıdır. Canlı ve heyecanlı bir şey!

Şimdi muhasebe standartları 125 ülkede, yanılmıyorsam son kontrolümde 125 ülkede kullanılabilir hale geldi. 125 ciddi bir rakam! Birkaç ülke girmiyor, sebepleri var kendilerince ama muhtemelen onlar da zaman içerisinde bu standartları kullanır hale gelecek. Biz de geçtik, son dönemlerde yaptığımız en başarılı hareketlerden birisi olduğunu düşünüyorum ben. İlke bazı standartlar, dolayısıyla anlamak ve anlatmak aslında zor, kime zor, bizim için biraz daha zor. İngiltere’de olsaydık çok daha rahat anlatabilirdik çünkü bütün sistemin bütün bakış açısı ilke bazlı. Biz kural bazlı bir sistemden geldiğimiz için biz sadece muhasebe standartlarını değiştirmedik aslında bakış açısı değişikliği de yaşamamız gerekiyor, çünkü kurallarla çalışmaya alışmış bir muhasebe dünyasının, ilkelerle çalışan bir metodu alıp da uygulamaya geçmesi bir kere sorumluluğu artırıyor, çünkü sizin alıp bir meslek mensubu olarak ilkeleri alıp, yorumlayıp, uygulamaya geçirmeniz gerekiyor. Bu bir düşünsel devrim aslında sadece muhasebe standardını okuyarak yapılabilecek bir şey değil aynı zamanda mesleki yargı kullanmayı, iyi gözlemci olmayı gerektiren başka yetenekleri

de gerektiren bir meslek. Burada çok gençler var aramızda onlar belki de ilk defa katılanlar vardır bu kongreye. Onlar açısından da çok güzel olacağını düşünüyorum bu kongrenin sonuçlarının.

Şunu görebilmeniz lazım; şimdi bizim ülkemizdeki tablo analiz derslerine bakıyorum ben bir akademisyen olarak. Hepimiz tablo analizi dersi aldık bir şekilde. Mesela dünya, tablo analizini artık bizim gibi yapmıyor, oradan gelelim. Şöyle yapıyor, tablo analizi derslerinin tamamı mutlaka şirket değerini biçecek şekilde tamamlanıyor. Yani tablo analizi dersine başlıyorsunuz sadece bir konusu, bütün dönemin bir konusu rasyo analiz. Bizdeyse maa- lesef kitabın tamamı ya da dönemin tamamı rasyo analiz! Öyle değil! Önce şirketin stratejisini anlamamız gerekiyor. Bu şirket kimdir, ne yapıyor, ne yapmayı planlıyor gelecekte? Arkasından yöneticilerin ne düşündüğünü anlamamız gerekiyor, onların planlarını anlamamız gerekiyor, sonra bu şirketi anladıktan sonra finansal tablolarına bakıp, finansal durumunu anlamamız gerekiyor, sonra bütün bu bilgileri birleştirip bir de ekstra şirketle ilgili daha başka sektör bilgisi vs. birleştirip, şirketin değerini biçebil- memiz gerekiyor. Mesela bir Türk şirketinin finansal tablolarını indirip, web sitesini açıp, onla ilgili haberleri açıp eğer değerlendirme yöntemlerini kullanacak şekilde onları bir araya getirebiliyorsak Türkiye’de bilgi var, eğer getiremiyorsak Türkiye’de bilgi yok. Yani siz finansal tabloyu alıp, raporları alıp, dipnotlarıyla vs. hep beraber ayrıca web sitesini, ayrıca onların yıllık faiz raporları- nı alıp şirket değerlendirme üzerine excele girip o modelleri çalıştı- rabiliyorsanız Türkiye’de bilgi var. Hani ne farkı çıkar? Kimisi daha fazla bilgiye ulaşabilir, kimisi daha az bilgiye ulaşabilir, ki- misi bilgiyi farklı yorumlayabilir falan. Ama tüm modellemeyi yapabilmek için şirketin geleceği ile ilgili tahminde bulunmak

gerekiyor. Bizim yaptığımız klasik finansal tablo analizi, geçmiş bilgilerden alıp şirketin rasyo analizini büyük ölçüde yapıyor, geçmişten böyle gelmiş diyor, burada kalıyor. Trend analizi yapıyor on sene önce böyleydi, iki sene önce böyleydi, bu sene böyle oldu. Grafiği çiziyor veya yüzde değer yöntemi ile yukardan aşağı çiziyor, yüzde şu kadar, yüzde bu kadar. Bu değil! Bir kere finansal rapor okumanın ne olduğunu hepimizin çok iyi anlaması lazım. Finansal raporlar eğer şirketin değerini biçmeye yardımcı olamıyorsa zaten hiçbir şeye yardımcı olamıyor. Çünkü zaten finansal raporların temel varlık sebebi IFRS cinsinden finansal raporlama standardının amacı da o, şirket sahiplerine, yatırımcılara, önce onlara doğru bilgiyi sağlayabilmek. Biraz değiştirdik muhasebe meslekleri bizim üniversitede de bazı şeyleri değiştirmemiz gerekiyor dolayısıyla bu kongreden oraya da bir mesaj gitmesi gerekiyor. Ayrıca da bir meslek mensubu olarak, şirket değerlemesi yapabiliyor muyum, yapamıyor muyum diye bakmak gerekiyor. Eğer şirket değerlemesi yapamıyor isem mesleğin en önemli alanlarından bir tanesini bilmiyorum demektir. Öğrendiysem şimdi uluslararası raporlama standartlarına göre bir finansal rapordan yararlanarak şirket değerlemesi nasıl yapılır? Hiç yapmadıysam onu öğrenmem gerekir. O zaman standardı eleştirebiliyoruz, burası olmamış falan diye biliyoruz. Aksi takdirde bunlar böyle uzaydan gelmiş, İngiltere'den gelmiş İngilizceden Türkçeye çevrilmiş. Hiç bizden doğmamış ve bu yabancı hayranlığıyla muhteşem, mükemmel metinler olarak algılayabiliyoruz. Öyle değiller, onların da eksikleri var. Ne zaman anlarız? Kullanmaya tam olarak başladığımız zaman anlayabiliriz.



Şimdi finansal raporlama standardı adı üzerinde daha çok muhasebe işlerine ve muhasebe kaydı tutmaya yönelik bir dünyanın içindeyiz. Onu o hesaba mı kaydedeceğiz, bu hesaba mı kaydedeceğiz derdinden çıkıp aslında finansal tabloyu nasıl sunarızın derdine düşmemiz lazım, dünyanın umurunda bile değil zaten nasıl defter tutulduğu. Dünyanın asıl umurunda olan finansal tabloda ne olduğu yani tablonun kendisi ve dip notları. Siz geride ister post-it yapın ister aklınızda tutun nereye, nasıl yazarsanız yazın yeter ki en sonunda finansal raporu uluslararası anlamda, dünyanın anlayabileceği anlamda ve kullanıcı dostu bir şekilde ortaya koyabilin. O yüzden finansal raporlama standartlarını elimize aldığımızda, pek çoğunun düşündüğü gibi aramızda var da o yüzden söylüyorum, bu nasıl muhasebeleşecek derdinden çok asıl bu standartlarla tablonun nasıl hazırlanacağı üzerine. Tablonun formatı çok önemli! O yüzden mesela Tarık Bey açıkladı standardın nasıl değişeceğini, sonra da dedi ki, bu standarttaki bu değişiklikler, kiralama standardındaki, finansal raporların üzerine böyle etkileri var, zaten sunum öyle olması lazımdı, muhteşemdi. Format öyle önemli ki yani formatı öyle değil de aynı bilgileri şöyle değil de yatay değil de dikey verirsiniz insan psikolojik olarak farklı anlayabiliyor. Biz onu yapardık sınıfta tabloyu yatay anlatırdık, sonra sınavda dikey sorardık. Tabloyu yataydan öğrenenler ters bir şekilde yapardı mantığını anlamayanlar.

Katılımcı

- Hocam, kiralama standardını finansal kiralama dışındaki kalan kiralamalar faaliyet kiralamasıdır. Açıklamaya bakın siz! Finansal kiralama dışındaki kalan kiralama da faaliyet kiralaması...

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN

American University Of The Middle East

- Tamam, işte asıl olan şu; hangileri finansal kiralama diye, değil mi? Tamam, şimdi o yüzden tablonun formatı çok önemli. Biz biliyoruz hepimiz herhangi bir bilgiyi istesek bir muhasebeci olarak verebiliriz ama kimsenin görmemesini de sağlayabiliriz. Yani medyada yapıyorlar bunu biliyorsunuz, çok istedikleri bir haber varsa birinci sayfaya koyarlar büyük puntolarla yazarlar herkes görür, çok görünmesini istemedikleri bir şey varsa, üçüncü sayfaya koyarlar, en aşağıya koyarlar, küçük küçük yazarlar sorsan haberi verdi de nasıl verdi? Aynı mantıkla! Burada da var o yüzden tablo formatının nasıl olacağı çok önemli. Bizim biraz da onun üzerine kafa yormamız lazım herkes yoruyor, bizim de yormamız lazım.

Finansal raporlama standartları güzel uygulandıktan sonra finansal tablolar ortaya çıkacak buradaki sunumun yani bu konunun ikinci ayağı, sonra insanlara bu nasıl iletilecek? Bir de finansal raporları 50 sayfa, 70 sayfa hazırladınız da bu kadar bilginin insanların analiz edebilir şekilde ellerine ulaşılması lazım. Akademisyen arkadaşlar çok iyi bilirler, o PDF dosyalarını tek tek açıyoruz, tek tek açıp, tek tek dipnotlardan bir şirket hangi stok değerlendirme yöntemini kullanıyor, hangi amortisman yöntemi kullanıyor diye okumak zorunda kalıyoruz. Her bir şirketin yıllar boyunca yaptığı tek tek o yüzden hocalar zaten üç çalışmadan sonra zaten eriyoruz yani! ‘Ermek’ anlamında söyledim. O yüzden biz mesela finansal tabloları aldığımızda hangi şirketin güzel tablo hazırladığı, hangi şirketin güzel tablo hazırlamadığını, hangi şirketin artık güzel tablo hazırladığını, denetim şirketi değişince mesela finansal

tabloların şeklinde de değişiklik olduğu gibi şeyleri görebiliyoruz, çok da işimize yarıyor. Şimdi bu dünya düşünmüş demiş ki, bütün bu şirketler tabloları hazırlıyorlar sonra bunun sunulması lazım ve insanların karşılaştırabilmesi lazım. Aynı şekilde geçmiş yıllarla, aynı şekilde aynı sektördeki diğer şirketlerle, aynı şekilde başka ülkelerdeki aynı sektördeki aynı büyüklükteki benzer şirketlerle karşılaştırabilmemiz lazım. Bunu karşılaştırabilmek için de teknolojiden yararlanacağız elbette. O yüzden de XBRL'i geliştirmişler. Üstat değindi XBRL'e, şu anda Türkiye'de yapılıyor. Şirketler SPK'ya finansal tablolarını uluslararası standartlara göre yapmak zorunda olan şirketler, denetim de tamamlandıktan sonra o bilgileri internet üzerinden bir Excel tablosuna dolduruyorlar sonra da KAP'a gönderiyorlar sonra KAP da bu bilgiler alınıyor, sistem içerisinde değerlendiriliyor. Sonra biz KAP'a girdiğimiz zaman evden, sonra yıl seçebiliyoruz, bilgi seçebiliyoruz, karşılaştır diyebiliyoruz, tablolar yaptırabiliyoruz. Daha da gelişmiş programlarımız olursa belki onun üzerine eklenebilir, onun üzerinden daha da başka şeyler yapabiliriz ama mantığı bu.

Peki, şirketler tabloları hazırladıktan sonra bu bilgileri nasıl girecekler? İşte o Excel tablosu nasıl olacak? Programda var!

Şimdi söylediğimiz şu bu tablolar hazırlandıktan sonra gönderilirken hangi yolla gönderilecekler, kalemler aynı mı? Yani biz ülke bazlı muhasebe standartlarının zaten özgürce tablo hazırlamaya izin vermesini bekliyoruz asıl olan o. Siz tek düzen muhasebesi gibi bir sistem kullanarak kendi içinizde de muhasebe kaydınızı istediğiniz gibi yapabilirsiniz ama tablo hazırlamaya geldiğinde, tablo formatındaki kalemlerin, grupların benzer olması lazım ki bu karşılaştırma analizini yapabilelim.

Şimdi Türkiye'deki durum şu; bir tane Excel tablosu var, ben onu sayın KGK yetkileri ile görüştüm, Tarık Bey'le de konuştum. Nasıl oldu bu dedik? Kalemlerin ne olduğuna nasıl karar verildi? Ben belki nakit demek istiyorum, öbürü nakit ve nakit benzerleri diyor, öbürü stoklar diyor, stokların altına üç kalem mi açacağız? Yani yarı mamul, mamul yoksa ekstra bir kalem daha mı açılacak, açılmayacak mı? Sonra şirketin tablosuna bir bakıyorsunuz, bir sürü boş kalem var. Bu kadar tablo var, 20 tane kalem kullanılmış, diğerleri sıfır sıfır sıfır, boş kalemler var. Yani tablo sevimsiz, estetik olarak da diyeceğim. Boş olanlar olmayabilir mesela. Şöyle dediler, SPK bu tabloları, şirketlerin bütün tablolarının kalemlerini, hepsini birden bir havuza koymuşlar. Sonra ortak olan yani benzerleri, gruplamışlar en çok kullanılan kalemlerin ismini de yazmışlar ve sistemi Excel'e oturtmuşlar. Sistemi kilitlemişler yani sen istersen oraya bir tane daha kalem ekleyemezsin. İnşaat şirketi olmanla, radyo televizyon şirketi olman veya hastane olman veya eğitim sektöründe olman fark etmiyor, temel kalemleri koymuşlar. Bu bir yöntem, yani kilitlemiş olmak ve sektör ayrımı yapmaksızın şirketlerin aynı şekilde sunmasına izin vermek bir yöntem tabii kısıtlayıcı bir yöntem. Yani asıl olan nedir? Bir hastanenin finansal raporunu alıp kokladığında hastane gibi kokması lazım. Çimento fabrikasının finansal raporuyla hastanenin finansal raporu aynı izlenimi verebilir mi? Zaten öyleyse başka bir sıkıntı var. Biz onu biliyoruz eskiden şöyle oluyordu, bir denetçi beş şirketi denetliyorsa, şirketlerin hangi sektörde olduğu mühim değil, o denetçinin denetlediği bütün finansal tablolar sadece şirket ismi değişik oluyordu, geri kalan her şey aynı oluyordu. Biz ona bakıyorduk yani, hangi şirket, denetlediği şirketlerin tabloları nasıl diye, aynısı çıkıyordu. Gözlerini kapat, şirket ismini sil. Öyle olmaması lazım! Bir finansal rapor gerçekten o

şirketi, o sektörü, yapılan iş modelini ifade ediyor olması lazım. Dolayısıyla bu yöntem belki ilk aşamada şu anda kilitli bir sistemi kullanmak yani kalemlerin İdare tarafından belirlenmiş olması, insanların bu sisteme adaptasyonu açısından, sistemin ilk aşamada kullanımının kolaylaştırılması, yaygınlaşması açısından doğru bir yöntem olabilir ama beklentimiz ne? Herhalde ilerde bu değerlendirilecektir çünkü diğer yöntem temenni verirsiniz ama şirketlerin kendi iş modelleri, kendi sektörleri, kendilerinden kaynaklanan bazı özel kalemleri altına ekleme şansı verirsiniz. Ama böyle kafasına göre her şirket istediği kalemi ekleyemeyecek, bir kalem eklemek istediğinde bunu gerekçelendirerek idareye soracak onlar kabul ederlerse o şirket bundan böyle o kalemi o tabloya ekleyebilir hale gelecek aslında güzel ama sorumluluğu büyük çünkü biz biliyoruz ki şirketlere sınırsız sorumluk verirsiniz o tablo okunabilir olmaktan çıkabilir. Ya hata yüzünden ya da kötü niyet yüzünden tablo istenen bilgi verme fonksiyonunu yitirebilir çünkü bu bir yöntem. Dolayısıyla biz bu taksonominin yani sınıflandırmanın hangi kalemler, hangi gruplar olacağını meselesinin şu anda yapıldığı, ben kullanacağım için şahsen soruyorum kullanıcılara, sizce bu diyorum kullanıcı dostu bir sistem mi diyorum. Zaten bir kısmı bu sorunun ne anlama geldiğini bilmiyor. Bu Excel tablosunun benim dostum olması! Gönderdiler, dolduruyorum yani hani beğensem ne olur, beğenmesem ne olur? Kime söyleyeceğim? Değil! İşte onu biz söyleyeceğiz akademisyenler olarak. Mesela şimdi benim ilk işim bundan sonra o taksonominin düzgün çalışıp, çok iyi olup olmadığını incelemek, benim işim bu. Ama mesela Kamu Gözetim Kuruluna çok teşekkür ederiz, Uluslararası Muhasebe Standartlarının sınıflandırmasını yapmış, Türkçeye çevirmiş, hazırlamış. Gurur duyuyorsunuz, giriyorsunuz uluslararası web sitesine Türkler taksonomiye yani

hangi kalem, hangi sınıfa girer, neyin nesidir ve hangi standart, hangi kalemlerin ve bilgilerin sunulmasını gerektiriyor? Örneğin şu standart der ki, toplam varlıkları göster, toplam varlıklar nasıl hesaplanır, varlıkların toplamı. Hangi varlıklar var? Stok, iki dolu standardın kastettiği, stok çok güzel elinize sağlık. Ama hani kullandıkça tabii ki iyileştirilecektir ama bilmiyoruz nasıl olur. Sabahleyin bir konuşmacımız vardı Rıza Bey, görüştüm, O da kendi ilgili arkadaşı bağladı telefonla. Sordum ben, ne tür sıkıntılar var? Bu dedi ki, eskiden eksi-artı girmek zorunda kalıyorduk ama şimdi ona da alıştık, ne güzel anlatıyorlar. Acaba hani genel sıkıntılar var mı onu bilmiyorum. Bizim bunu derleyip toplamamız çıkar-mamız gerekecek çünkü tablo hazırlamak ne kadar önemli bir şey ise o tablonun verilerinin insanlara doğru şekilde ulaştırılması asıl önemli olan çünkü zaten tablo hazırlamak için tablo hazırlamıyoruz. O bilgiler insanlara verilsin diye hazırlıyoruz. Burada Tarık Bey konuştuğu için bir şey eklemem gerekiyor, önemlilik meselesi. Biz diyoruz ki, bakın Kamu Gözetim Kurumu da artık yapıyor. Her yıl inceledikten sonra, incelemeleri yaptıktan sonra en çok yapılan hatalar, kusurlar vs. onlarla ilgili bir liste çıkartıyor. Bunu daha önce Amerika da yapıyor, Almanya'daki de yapıyor, Fransa'daki de yapıyor, ilgili otoriteler. En çok ne tür sorunlar var? Onları sıralıyor ki bu önemli bir şey. Biz biliyoruz ki hep top 10' de, top 2, top 1 hatta yani. Birinci en önemli sorun hasılat. Hasılatın kaydedilmesiyle ilgili sıkıntı var. O yüzden genç arkadaşlarım, UFRS ile yeni ilgilenmeye başlıyorsanız eğer oradan başlayacaksınız, hasılat. İkincisi yine en çok yapılan hatalar diye sıralıyor yukardan aşağıya, maddi duran varlıkların değerlemesi ile ilgili veya konsolidasyonla ilgili yukardan aşağı gider ama hilelere bakıldığında en çok hileler de hasılat yönlü yapılan hileler. Varlıkların, olmayan varlığın veya değerinin fazla veya az göste-

rilmesi veya gelirin olduğundan fazla veya erken kaydedilmesi, giderin geç kaydedilmesi gibi şeyler yukardan aşağı. Bir başka şey daha var ki hilelerde kullanılan en önemli şeylerden bir tanesi muhasebedeki önemlilik ilkesinin kötüye kullanılması. Siz bir bilgiye önemli dersiniz onu önemli olarak gösterir, önem atfettiğinizi de bir şekilde anlatırsınız. Siz bir şeye önemsiz dersiniz onu ya sunmazsınız ya başka türlü sunarak önemsizmiş gibi gösterebilirsiniz, ikisi de yapılıyor. Biz de muhasebede var ya bir şey %5'in üzerinde ise bir şey önemlidir falan gibi bir şey. Ben bunu söyledim, kayıtlara geçti de bizi dışarı çıkarıp Serdar Hoca dedi ki, yüzde beşin üzerindeyse önemlidir, ödüm kopar yani böyle bir şey olmasından. Asla öyle bir şey yok! Nerden geldi bizim dünyamıza onu da bilmiyorum. Bir şeyin önemli olduğunu biz yalnızca %5-%6 ile falan değil o yüzden ne yapıyorlar? %4.99'da olanları önemsiz yapıyorlar. Bir bakıyorlar tablolara hakikaten şirketler diğer diğer diğer diye kalemler kullanmışlar, diğer ismini verdikleri kalemleri o grubun toplamına bölüyorlar, 4.98! Hile! Bu kadar pazarlık olabilir mi? Önemlilik en önemli ilkelerden bir tanesi, çok şiddetle tavsiye ediyorum özellikle genç arkadaşlarıma, Amerikan sistemine baktığımızda Amerika'dan iki tane konuda çok önemli iki rehber yayınladık; birisi önemlilik SAP 99 diye, bir tanesi de hasılatla ilgili SAP 104 diye. Amerikan SPK'sı yaptı bunu çünkü görmüş ki bu önemliliği ya insanlar anlamıyor ya yanlış anlıyor ve gördük ki çok sevinçliyiz, Uluslararası Raporlama Standartları da bir önemlilik belgesi yayınladı.

Son laf, son söz Başkanım. Bu muhasebe standartlarıyla haşır neşir olmaya devam ediyoruz gördüğümüz gibi. Bundan 15 sene önce bir hocamız muhasebe standartları ile ilgili konuştuğumuz için bize kürsüden şöyle demişti; bu muhasebe standartlarını sa-

vunanlar var ya, onlar iş birlikçiler, onlar hainler, gafiller, bir de bunlar var; hocalar, bunlar işbirlikçidir dedi. Kalmıştık böyle! Bu devam ediyor, yaşayan, hakikaten son derece zevkli metinler. İnsanı muhasebede çalıştığına yani ben dış hekimi de olabilirdim. İnsanı muhasebe mesleğini yapıyor olduğuna sevindiren, bu tek düzen hesaplamalardan uzaklaşıp biraz şöyle alıp ufkunu açan, vizyon açan güzel metinler. Hiç ilgilenmemiş olanlar varsa lütfen bir an önce başlasın, ilgilensin ve sevindirici bir şey son gelişmeleri konuştuğumuza göre, kavramsal çerçeveye ihtiyatlılık ilkesi geri döndü. Bunu söyleyince aslında müjde verir gibi falan ama hakikaten müjde yani, gerçekten öyle oldu. Çünkü inanın ihtiyatlılık gittiği zaman anlamamıştık niye gittiğini anlamamıştık ama geri döndü.

Şimdi bu farkındaysanız sunum dönüp dolaşıp iki şeye bağlandı; bir ihtiyatlılık olacak, bir tanesi de önemlilik. İkisi de çok temel kavram muhasebe için. Bu mesleği yapanların bu temel kavramları bir kez daha gözden geçirmesi, değişik kaynaklardan bir kere daha okuması lazım. Muhasebe kitaplarında önemsiz diye ilk baştaki 10 sayfasını hemen geçiveriyoruz ya öyle, belki yaptığımız en büyük hata bu. Belki o 10 sayfayı bir sene okutmak lazım ki ondan sonra UFRS de gelse gelsin, ne gelirse gelsin. Ben eminim pek çok sıkıntıyı, sorunu bu temel kavramlar, önemlilik, ihtiyatlılık vs. gibi kavramlarla ilgili sıkıntılarımız, onları ihmal ediyor olmamız, onları mesleğin başında öğrenip de sonra almadığımız şeyler olduğunu düşünüyorum. Hepinize saygılar sunuyorum, çok uzun tuttum ama benim sunumum yalnızca XBRL idi sonra konuşmacılar da konuşunca ben dedim ki oradan alırım bir de Tarık'tan sonra yani ne konuşayım! Çok teşekkür ederim.



Prof. Dr. Semih ÖZ

Oturum Başkanı

- Serdar Hocama çok teşekkür ediyorum, çok akıcı bir sunum yaptı hatta bazen zaman zaman dinleyicileri de konuşmasının içerisinde kattı.

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN

American University Of The Middle East

- Bu her zaman olumlu olmuyor Başkanım. Bir keresinde dinleyiciler üzerime geldi, konuşarak değil ama yani!

Prof. Dr. Semih ÖZ

Oturum Başkanı

- Şimdi pardon şöyle, konuşmacılara ben tekrar teşekkür ediyorum. Şimdi konuşma sırası dinleyicilere geldi eğer sorunuz varsa, katkınız, yorumunuz varsa mikrofonu almak ve kendinizi kısaca tanıtmak suretiyle istediğiniz yorumu yapabilirsiniz, soruyu sorabilirsiniz. Eğer soru sormak isteyen varsa 10 dakika vaktimiz var bunun için.

Hanefi ALÇINAR

- Hocam şimdi dedi ki, Kamu Gözetim Kurumu hesap planlarını bir havuzda topladı. Doğrudur, bir havuzda topladı. Bunun

gerekçesi nedir acaba? Acaba biz bağımsız denetçileri mi yoksa muhasebe mesleğini yapan kişileri mi yoksa otoriteyi mi destek olsun diye yaptı? Anlatabildim mi Hocam?

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN

American University Of The Middle East

- Cevap vereyim mi? Hayır, Kamu Gözetim Kurumuyla ilgili sorunuz da, temsilcisi var diye hani... Şöyle, doğru ifade edememiş olabilirim. Şimdi daha düzgün ifade edeyim, belki bir yanlış anlaşılmaya sebep oldu. Şimdi diyelim ki on tane şirket var, onların bilançoları, gelir tabloları, raporları hazırlıyorlar hiçbir sıkıntı yok. Fakat siz otorite olarak bu dünyaya ortak bir tablo formatı vermezseniz insanlar isimlendirmede sıkıntı yaşayabilirler. Yani ben diyebilirim ki, nakit ve nakit gibiler siz diyebilirsiniz ki nakit ve benzerleri, birisi diyebilir ki nakit ve benzerleri kısa vadeli finansal varlıklar, birisi diyebilir ki kısa vadeli finansal varlıklar zaten nakit ve nakit benzeri sayılır içine koyayım falan diyebilir. Yani tabloyu çok güzel hazırlasanız bile bütün denetim vs. çok güzel olmuş, bütün UFRS kurallarına uyulmuş falan bile olsa tam sonunda tabloya eğer düzgün bir şekilde yerleştiremezseniz kalemeleri, yaptığımız şey anlamsızlaşır. Dolayısıyla bir de bunların hepsini kâğıt üzerinde hazırlamak başka bir şey bir de bu bilgilerin karşılaştırılabilirliğini sağlamak için başkaları da rahat rahat kullanabilsin diye istatistiksel olarak yararlanabilsin diye bir sisteme girmek lazım. Girerken de aynı isimleri kullanmak lazım. Türkiye’de şimdi bir sürü şirket var hepsi finansal tabloları hazırlıyorlar eyvallah, farklı farklı isimlendirmeler yapıyor olabilirler, iyi niyetle. Gel diyor işte sistem, bir ortak tablo formatı hazırla-



yalım ki bence çok gerekli bir şey bakın hesap planının tek düzen olmasına en karşı olanlardan bir tanesiyim, bunu hiç konuşmuyoruz. Benim söylediğim şey tablonun formatının sabit olması. Bu kadar şirket yıllardan beri uyguluyor hiç olmazsa bakalım acaba nasıl isimlendiriyorlar çünkü daha önce de SPK'nın da vermiş olduğu rapor formatları vardı. En son hadi bakalım diyorlar, bütün kalemleri bir havuzda topluyorlar. En çok kullanılan, genel kullanılan kalemler nelerse onları söyleyelim insanlara. Bu işleri kolaylaştırmak için yani orada başka bir art niyet olduğunu hiç düşünmüyorum.

Hanefi ALÇINAR

- Hocam, finansal okuyucular nelere bakıyor? Öz varlığın duruma bakıyor. Siz istediğiniz kadar arındırılmış, net finansal tablonuzu sunun finansal okuyucusuna, o adamın baktığı tek kalem var.

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN

American University Of The Middle East

- O size öyle geliyor! Başka finansal okuyucular var onlar başka bir şeye bakıyor olabilir yani öyle bakalım olaya.

Hanefi ALÇINAR

- Hayır. Bize öyle gelmiyor Hocam. Şimdi karşıdan aldığımız iliştişim onu gösteriyor.

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN

American University Of The Middle East

- Çünkü şu sıralar, evet, sorunuz çok mantıklı çünkü kriz dönemlerinde şirketlerin varlıkları ve kârları değil öz kaynakları önemli, bakılır. Normal zamanlarda öz kaynaklarından değil kârlılığına ve varlıklarına. Bu sıralar emin olun herkes öz kaynaklara bakıyor çünkü bu krizden sağ salim çıkacak mı, çıkmayacak mı diye. Kriz geçtikten, kriz var dedim sıkıntı olmaz inşallah! Ama var yani! Krizden çıktıktan sonra şirketlerin varlıklarına, başka kalemlere de bakılır. Önce bir yaşıyor mu yaşamıyor mu diye ama biz şöyle düşünelim, çok çeşitli amaçlarla finansal tablolara bakmak isteyen olabilir, bütün bu insanların, bütün bu kuruluşların işlerini kolaylaştırmak, herkesin aynı kalemden, aynı şeyi anlamasını sağlayabilmek bakımından bir sınıflandırma yapılmış, çok faydalı olduğunu düşünüyorum ama şahsen özür dilerim, henüz detaylı bir şekilde inceleyebilmiş değiliz ama Kamu Gözetim Kuruluna güveniyoruz yaptığımızdan dolayı, güvenmesek ne olacak sanki! Öyle olmuş yani! İnşallah ileride inceleyeceğiz ondan sonra biz de önerimiz olursa kendilerine göndereceğiz.



Tarık BÖLÜKBAŞ

KGK Uzmanı

- Şöyle bir şeyde var; o TMS taksonomisi geliştirilirken belirli şirketlerin sundukları finansal tabloların da hepsine bakıldı. Burada özellikle MKK gerçekten çok fazla çalıştı. Şirketleri bu taksonomi yayınlanmadan önce 4-5 kez teste tabi tuttu. Daha ihtiyacınız olan kalem var mı, ihtiyaç eksikliği var mı? Bu kalemleri de gerekirse ekletebiliriz diye. Şu anda da aynı şekilde devam ediyor eğer şirketler bir kalem eksikliği ihtiyacı duyuyorsa, bunu başta MKK'ya bildiriyorlar gerektiğinde de veya doğrudan bize bildiriyorlar. Örneğin finansal kiralama standardı yayınlandıktan sonra bazı ihtiyaçlar ortaya çıktı. Biz bunu yıllık ihtiyaç ortaya çıktıkça da, o havuzu da genişletmeyi amaçlıyoruz. Sürekli olarak dinamik tutmayı, tüm şirket ihtiyaçlarını karşılar bir havuz olmasına önem gösteriyoruz.

Katılımcı

- Merhabalar, Hocam beni iyi tanır. ...Hasan Bey de iyi tanır. Ben eski Deloitte mensubuyum, şimdi ayrıldım kendi başıma yapıyorum. Son zamanda bizim beraber çalıştığımız bir proje söz konusuydu. IFRS 15'in ilk defa uygulanmasıyla alakalı. Hatta belki de dünya uygulamasında ilk olabilir o proje, detayını veremeyim. IFRS 15, inanılmaz sıkıntılı bir standart, çok problemlidir. 9 da öyle, diğerleri de öyle. Bunun şirketler anlamında uygulaması, bunun fiiliyata dökülmesi noktasında çok zor. Ben bunu nereye bağlayacağım? Genel olarak bence meslek mensupları noktasında IFRS'le ilgili çok ciddi bir farkındalık yaratılması gerekiyor

çünkü finansal tabloların analizinden bahsediyoruz, tek tip olması vesaire ama bu tabloların üretimi açısından SPK şirketleri dışındaki şirketlerde çok ciddi bir ihtiyaç söz konusu ve burada çok ciddi bir bence iş gücü açığı var. Var olan iş gücünü geliştirmek gerektiğini düşünüyorum. Çünkü hani yeni bir iş gücü yaratmamız çok olası görünmüyor dolayısıyla sanki bu noktası biraz ülke olarak es geçiliyor diye düşünüyorum. Çok daha fazla bu konuda gerek Kamu Gözetim Kurumu gerek Odaların elini taşın altına koymasına gerektiğini düşünüyorum. Özellikle Serdar Hoca'nın bu konudaki görüşlerini merak ediyorum.

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN

American University Of The Middle East

- Benim bildiğim kadarıyla TÜRMOB milyonlarca saatlik eğitimi bir kere verdi. Eskiden kitap falan da yoktu. Şimdi artık iyi kötü kitaplar da var. Aşağı yukarı meslek mensubunun genç, dinamik ve İngilizce'yede hakim olduğunu var sayıyoruz. Olmayanların kursa başladığını ve ilerlediğini de duyuyoruz. Dolayısıyla aslında biraz da kişisel olarak çaba göstermek gerekiyor. Ben şunu biliyorum ki, milyonlarca saat eğitim verildi, çok iyi eğitimler ortaya konuldu ve onların hepsi duruyor, zaten TÜRMOB'un portalında da var benim bildiğim kadarıyla. Ayrıca şimdi bu sürekli eğitim meselesiyle ilgili olarak da yine eğitim programları düzenlenecek. Ben hem TÜRMOB tarafında, mutfakta da bulunduğum için bir vesileyle oradan biliyorum, hakikaten çok uğraşıldı fakat şöyle düşünün; 100 bin kişiden bahsediliyor dün Başkan açıkladı. Bu 100 bin kişiden kaç tanesini elimine edeceğiz? Bu meslek örgütü kaç kişiye diyecek ki, arkadaşlar, aranızdan bir 20 binini

feda ediyoruz deme şansı var mı? Yok, dolayısıyla bütün meslek mensuplarına eşit bir şekilde zaman verdiği sürece eğitim verilmesi gerekiyor, yapıldı. Eğitim yapıldı, notları hazırlandı, bazen de internet üzerinden yapılması gerekiyor. Türkiye kocaman bir ülke, doğusu, batısı, kuzeyi, güneyi! Önemli bir kısmının internet tabanlı olarak online eğitimlerle de yapılabilirdi. Bir kısmının sınıfla yapıldığını biliyorum ve yapılmaya da devam edecek fakat bir durgunluk yaşandı onu söyleyeyim. Biz mesela 5 sene önce konuştuğumuz bazı şeyleri hâlâ başlatamadık ama ondan 5 sene önce konuştuğumuz şeyleri sonra mesela yapabiliyorduk. Sonra durduk. Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu kuruldu, Ticaret Kanunu yürürlüğe girdi, ondan sonra budandı, önemi azaldı. İnsanların Ticaret Kanunu’nu falan göresi artık gelmiyor. O heyecan biraz durdu. Eminim bir şekilde bu heyecan artırır. Kamu Gözetim Kuruluna da bir sürü şey düşüyor, herkese düşüyor aslında ama şunu söyleyelim, kişisel olarak, insanların kendisine nasıl yatırım yapacağı ile ilgili de oturup kendine bir politika belirlemesi gerekiyor. Ben şunu bilmiyorum, şunu biliyorum demeniz gerekiyor ki kim neyi bilmiyorsa, o onu arasın. UFRS eğitim alalım deniliyor. Ne demek yani neresini alalım? Mesela hangi spesifik değerle ilgilenmek istiyorsunuz. Kişisel olarak tavsiyem bir akademisyen olarak, herkes kendisi oturup bir eğitim planı yapsın. Neyi biliyorum, neyi bilmiyorum ne lazım, ne kadar zamanda, ne alabilirim diye bir plana koyarsanız kişisel olarak siz başlarsınız sonra diğer örgütler destekler. Kurslar, özel kurslar, kitaplar, yayınlar, kongreler, yürür gider.

Katılımcı

- Bizde biliyorsunuz zorlama olmayınca olmuyor ya, dün hocanın bir önerisi vardı çok mantıklı geldi aslında. Oda nezdinde belki de Kamu Gözetim Kurumu da belki ilgilenmesi lazım, Başkanımız hatta Kamu Gözetim Kurumu yetkilileri de, işte şirketlere bir finansal raporlama uzmanı, sertifikalı, sertifikasyona bağlı bir finansal raporlama uzmanı çalıştırma zorunluluğu getirme gibi. Temel düzel sertifikası almış gibi.

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN

American University Of The Middle East

- Bir mali müşavir onu yapamıyorsa, yapmıyor yani...

Prof. Dr. Semih ÖZ

Oturum Başkanı

- Bu konuda Hasan Bey de düşüncelerini belirtecek.

Hasan KILIÇ

Deloitte Türkiye Ortağı

- Şimdi Ozan'ın değindiği konuyla ilgili aslında KGK yapılması gerekeni yaptı geçmişte belki dikkatten kaçmıştır bazı kişiler tarafından. BOBİ FRS ile ilgili Anadolu'da bir sürü şehri gezdi.



Ben geçen hafta KGK'da yaptığım bir toplantıda bunun küçük işletmeler için de bir girişimde bulduklarını biliyoruz. Ama bu bir tarafın başarabileceği bir husus değil sadece KGK'nın, sadece bağımsız denetçilerin, sadece TÜRMOB'un yapabileceği bir şey değil. İşletmelerin de yani bizim denetlediğimiz veya denetime tabi olacak, hazırlanacak şirketlerin de, herkesin ortaklaşa yapabileceği bir konu. Ben şunu bile hatırlarım; bir denetim süreci içerisinde sabah dokuzda girip akşam çıktığımda hâlâ yöneticiyi ikna edememiştim. Ertelemiş vergi konusunda muhasebeleştirme-yi anlattığım da biz hiç bir şeyimizi ertelemeyiz, vergimizi zamanında öderiz demişti. Ben de o akşam bunalıma girmiştım, anlatamamıştım. Bunları da hepimiz yaşadık ama bunları aşmanın bir zamanı var. Ben 1990'ların sonuna doğru iki yıl Deloitte'un Londra ofisinde çalıştım. Londra ofisinde beraber çalıştığım bütün CFO'lar chartered accountant hatta parlamentonun önemli bir kısmı yani yanlış söylemiş olmayayım 1/3'ü chartered accountant'dı. Bizde de parlamentoyu ele geçirdiğimizde bu iş olacak.

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN

American University Of The Middle East

- Daha önce geçirdik de olmadı.

Prof. Dr. Semih ÖZ

Oturum Başkanı

- Başka sorusu olan var mı? Son bir soru daha alalım.

İsmail HOROZCU

- Semih Hocam size sormak istiyorum ben müsaadenizle. Şimdi muhasebe mesleği ve denetim mesleğinde olanların nüfusu bundan 20 yıl sonra %7'ye düşecek yani 100.000 çalışan varsa 7000 çalışanı olacak. Şimdi 20 yıl sonraki muhasebe elemanları şu an üniversite sıralarında okuyor. Şimdi siz bunu yani birileri bunu kafaya takıp ya biz bunları oraya hazırlıyoruz mu diyor, yoksa ben 1990 mezunuyum, bizim eğitildiğimiz gibi mi eğitiliyorlar? Burada ciddi bir gelişme var mı?

Prof. Dr. Semih ÖZ

Oturum Başkanı

- Soruyu bana sordunuz değil mi? Ben de teşekkür ediyorum görüşlerimi belirteceğim. Şimdi 1940'larda, 1950'lerde üniversiteden mezun olanlar işte bir tıp doktoru, ayrıca bir bilgiye ihtiyaç duymadan mesleğini tüm yaşamı boyunca sürdürebiliyordu. Bu diğer dallar için de büyük ölçüde geçerliydi. Oysaki günümüzde artık yaşam boyu öğrenim diye bir kavram var. Her gün yeni bir olay çıkıyor, her gün yeni oluşumlar ortaya çıkıyor. Dolayısıyla herkesin sürekli olarak okuması gerekiyor ve öğrenmesi gerekiyor. Dolayısıyla birincisi bu, herkes sürekli öğrenmek durumunda! Şimdi 100.000'den 7000'e düşecek diye bir görüş belirtiniz bu meslekle ilgilenenler diye. Ama şöyle bir şey, bu tarih boyunca hep böyle bir tartışma var. İlk Sanayi Devrimi İngiltere'de ortaya çıktığı zaman bu eski usulde çalışanlar bu yeni fabrikaları görünce bir işçinin bir günde yaptığı işi makineler 1 saatte, 2 saatte yapmaya başlayınca işsiz kalacağız diye korkuyorlar ama sonra



makinenin üretim kapasitesi arttığı zaman, daha yeni işçilere gerek duyuluyor dolayısıyla şu anda da aslında dünya böyle bir dönüşümde. Bir önceki oturumda robotlardan bahsediliyordu, akıllı yapay zekadan bahsediliyordu, peki, bu muhasebe mesleğini nasıl etkileyecek? Olumsuz mu etkileyecek? Aslında şuan daha tam olarak bilmiyoruz bunu, o nedenle de gelecekte Serdar Hocamın dediği bir şey var, elimine etme, hani meslek mensuplarının elimine olmasından bahsetti ama burada elimine olmanın muhtemelen kendisini yenileyemeyen, teknolojiye ayak uyduramayan, bu gelişmeleri takip etmeyenleri zaten piyasa kendiliğinden elimine edecek. Dolayısıyla sürekli okumak gerekiyor, sürekli çalışmak gerekiyor ve ancak bu kapsamda bu meslekleri yapanlar da ayakta durabilirler diye düşünüyorum ve çok teşekkür ediyorum.

Katılımcı

- Üniversiteler bununla ilgili hiçbir şey yapmıyor.

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN

American University Of The Middle East

- İzninizle. Üniversiteler yapıyor tabii de. Diyelim ki bu bir tıp konferansı olsa üniversiteler üzerine düşeni düzgün yapıyor mu? Üniversiteler üzerine düşeni şu anda doğru düzgün yapamıyor. Bir kere ciddi olarak öğretim üyesi açığı var bir sürü üniversitede. Üniversite sayısı çok fazla biliyorsunuz, öyle kolay kolay yetişmiyor ki hani bir hoca. Bu sıkıntı var. İkincisi de öğrenci sayısı çok, bu şirket değerlemesinden falan bahsediyoruz, şirket

değerlemsini öğretmeye kalkacaksınız ama 100 kişilik sınıfa hangi şirket değerlemesini öğreteceksin? Sınıfların kapasitesinin de böyle özel konular için çok özel olması gerekiyor. O yüzden pek çok üniversitede bu iş doğru düzgün yapılamıyor ama bazı üniversitelerde bu iş yapılıyor. Diğerleri ne yapsınlar? Onlar da hiç olmazsa belli bir metodoloji uygulamaya çalışıyorlar biliyoruz. Kitaplar daha iyi hale geldi. Öte yandan öğrenciler artık internet üzerinden de bir sürü şeye ulaşabiliyor yani elimizden geleni yapıyoruz ama şartlar dolayısıyla özellikli. Tek düzen muhasebe düzenini bin kişiye anlatırsınız ne olacak! Ama siz Uluslararası Raporlama Standartlarının uygulaması dediğiniz zaman, onu nasıl yaparsınız? O yüzden Uluslararası Raporlama Standartları tabanlı bir eğitim Türkiye'nin her yerinden başlamıyor. İstanbul Üniversitesi'nden başlıyor çünkü az öğrencili sınıflarla yöntemi geliştiriyor. 9 Eylül'ün birkaç bölümünde olabilir. ODTÜ'nün birinde olabilir ilk başta. Sonra yavaş yavaş kitaplar gelişti. Hocalarımız, bakın işte Anadolu'daki üniversitelerden hocalarımız var, onlar kendilerini sürekli geliştiriyorlar, sürekli uğraşıyorlar bu işlerle. Yapıyoruz elimizden geleni ama şartlar.

Katılımcı

- Üniversiteler neler yapıyor dedi de arkadaş, ona cevap vermek istiyorum. Evet, Anadolu'dan gelen bir öğretim üyesi olarak Eskişehir'den, biz bu kaygıyı taşıyoruz yani öncelikle onu söyleyeyim. Hiçbir şey yapmıyoruz anlamında değil, bir kere kaygılarımız var. Örneğin geçen YÖK üniversitelere bir şey gönderdi, nasıl bir öğretim elemanı istiyorsunuz? Biz üniversitemizde istihdam etmek üzere yurtdışına eleman göndereceğiz dediler.



Ben Muhasebe Denetim Bölüm Başkanı olarak, bir bulut teknolojilerle ilgili bir alan vardı, muhasebeci istiyor musunuz diye bir soru yoktu tabii ki ya da finansçı ya da ekonomistle ilgili bir soru yoktu ama bu teknolojileri bilen ya da data analitikle ilgili Amerika'ya yetiştirilmek üzere Türkiye'den eleman gönderecekmiş. Dolayısıyla ben Muhasebe Denetim Bölümü Hocası olarak böyle iki tane eleman talebinde bulundum en azından yani bölümümde istihdam etmek üzere. Bu olur, olmaz onu bilmiyorum ama böyle bir kaygımız kesinlikle var ve bu konuya oldukça kafa yoruyoruz çünkü son dönemde iki gündür tartışılan konular içerisinde 7000'e inmesi, mesela 100 binden 7 bine inmesi noktasında muhasebecilerin işsiz kalabilme durumu söz konusu iken bazı alanlara olan taleplerin azalması nedeniyle akademisyenlerin de bu anlamda bir düşünceye girmeleri gerekir işsizlikle alakalı olarak. Çünkü ürettiğiniz şeylerin karşılıklı olmaması, tercih edilmemesi sizin de böyle bir şeyle karşılaşacağınız anlamına geliyor. Çünkü son dönemde iktisat ve işletme özellikle bu seneki sınavda iktisat ve işletme bölümlerine olan talepler çok ciddi bir şekilde azaldı. Bazı üniversitelerimiz dışında ki bunlarda marka üniversiteler ama biliyorsunuz Anadolu'nun her yerinde üniversite var ve dolayısıyla 120 kişilik iktisat ve işletme bölümüne 12 tane öğrenci girebiliyor. Bu inanılmaz bir şey! Bizim biraz da bunu düşünmemiz gerekiyor bundan sonraki süreçte. Ama ben yeri gelmişken şunu da söyleyeyim hakikaten muhasebecilerin çok ciddi bir şekilde önünde yakın gelecek bu, çok uzak gelecek değil bunu tekrar etmek istiyorum yani future is now diyorum geleceği çok beklemememiz gerekiyor. Gelecek şimdi, dolayısıyla meslek açısından ciddi bir kaos demeyim de bir dönüşüm çok şiddetli bir şekilde bizi bekliyor, biz akademisyenleri de bekliyor. Yani elimizden gelen şey bugün bunu tartışıyor olmak bile bu konuda çaba

gösterdiğimiz anlamına geliyor, söylemek istediğim şey buydu. Bir de ben Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili olarak her zaman şunu söylüyorum, bir arz ve talep meselesidir Uluslararası Finansal Raporlama Standartları. Biz bunun içerisinde olacağız bir şekilde ucundan yakalayacağız ama şu anki koşullarda bunun için ne kadar emek harcarsak, ne kadar zaman ayarlayıcılar var ya zaman ayarlayıcılarımız henüz finansal raporlama için gelmedi, onu demek istiyorum teşekkür ederim.

Prof. Dr. Semih ÖZ

Oturum Başkanı

- Hocama değerli katkılar için çok teşekkür ediyorum. Ben son birkaç söz söyleyeceğim sonra da muhtemelen bizi bekliyorlar.

Şimdi üniversitenin her zaman bir oyuncu rolü var hani Amerika'da 5000 tane üniversite var. Dünyanın en iyi üniversiteleri de orada ama dünyanın en kötü üniversiteleri de orada. Hani çok vasıfsız birisi de o kötü üniversitelerden de mezun olabilir. Türkiye'de de aslında benzer bir durum var, çok iyi üniversiteler de var buna karşılık daha kadrosunu tamamlayamamış olan üniversitelerde var. Dolayısıyla üniversite her zaman bir öncü olacaktır ama diğer taraftan piyasa kendi talebini zaten kendisi yaratacaktır. Şimdi hukuk fakülteleri çok revaçta ve çok sayıda başvuru kabul ediyor, çünkü piyasada bu konuda bir talep var. Dolayısıyla böyle bir talep piyasada oluşmaya başladıkça KGK'nın yapmış olduğu düzenlemeler, küreselleşmenin etkileri muhtemelen bu da zaten talebi artacaktır diye düşünüyorum.



Ve gerekse sayın konuşmacılara, gerekse siz değerli katılımcılara içtenlikle teşekkür ediyorum çok verimli bir toplantı oldu toplantıya da bitiriyorum, tekrar teşekkürler.

Oturum Başkanı ve konuşmacılara Teşekkür Belgesi Mardin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Hamit Durgan tarafından takdim edildi.

18. PARALEL OTURUM

*MUHASEBE TARİHİ: CUMHURİYETİN İLK DÖNEMİ VE
MUHASEBE*

Oturum Başkanı

Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ
Marmara Üniversitesi

Konuşmacılar

Prof. Dr. Batuhan GÜVEMLİ
Trakya Üniversitesi

Doç. Dr. Halil İbrahim ALPASLAN
Marmara Üniversitesi

Emrah AYGÜL
Yeminli Mali Müşavir

Öğr. Gör. Dr. Muhsin ASLAN
Yıldız Teknik Üniversitesi



Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ

Oturum Başkanı

- Şimdi ben masanın kenarına oturuyorum bu şu demek ülkede muhasebe tarihine bu kadarcık önem veriyoruz demek. Bu olmaz! Geçmişini bilmeyen geleceğine yön veremez. Daha fazla okuyun, daha fazla geçmişinizi bilin. Bu olmaz, böyle yürümez. Eğer böyle yürürse 1820'den beri her 20 senede bir iktidar değişiyor ve önümüzde de 2020 var. 1820'den 2020'ye kadar ne kadar zaman geçmiş? 200 sene. 200 sene değişmeyen bir kural var, her 20 seneye yaklaştığın zaman kriz başlıyor. 20 senede allak bullak oluyor. 1820 öyle, 1840 öyle, 1860 öyle, 1880 öyle, 1900 öyle, 1920 zaten biliyorsunuz cumhuriyeti yaşamışsınız. 1940 öyle, Atatürk sekizli yılda ölür, 40'ta bunalım başlar 60'ta, 58'de, 60'da büyük devalüasyon olur iktidar değişir ve bu devam eder. Şimdi 80'de de oldu, 90'ı zaten biliyorsunuz. Şimdi de 2020, bu 200 senedir Türkiye'nin şansı, böyle bir teori var yani.

Efendim, şimdi tarih sever bizim Türkler, çok seviyorlar tarihlerini ama ilgi göstermek başka. Ben bu ilgisizliği şuna bağlıyorum, tabii TÜRMOB yeni bir kuruluş daha 30. yılında çok yeni bir kuruluş o ışık yakacak tarihe bizim kanalımızda biz de size o ışıktan yararlandırmaya çalışacağız. O halde ne bekliyoruz, TÜRMOB'un ışığını. Işık bu kadar işte kusura bakmayın, çok küçük bir ışık ama her iş küçük ışıkla başlarmış. İnşallah büyür gider, genişler.

Efendim gelelim konumuza, konumuz cumhuriyetin ilk dönemi olan 1923-1950 döneminde, Atatürk döneminde, karma ekonomi döneminde, muhasebe düşüneceğiz, iş bu. 1923 ile 1950 arasın-

da muhasebe düşüncesinin burada üç örneğini sunacağız size. Bu arada 1923 ile 1950 arasında şöyle bir projektörü tutup da baktığınız zaman şunu görüyorsunuz; muhasebe düşüncesi dört koldan ilerlemiş ama başka bir dönemde rast gelinmeyen bir olay var. Bir özelliği de şu, şimdi sayacağım dört hususta birbiriyle hiç ilgilenmemiş, her biri başka bir kanal olarak görmüş kendi çalışmasını öyle yürümüş. Bir, vergiciler öyle, vergicilik başlıyor tabii çok muazzam bir vergi reformu. Kişilerden alınan vergi, şirketlerden alınmaya başlıyor. Bu büyük bir reform, Kazanç Vergisi, Muamele Vergisi, İstihlak Vergisi Kanunları çıkıyor. Bu vergi reformunun da özelliği şu bu dönemin, vergicilik açısından ticaret kanunu açıp bakmıyorlar. 1926 da, aynı yılda, Türk Ticaret Kanunu çıkıyor. Osmanlı'nın bir özelliği, Türk Cumhuriyet Döneminin bir özelliği, Osmanlı'dan kalan kurumlara Türk adını koyarlar, bizim devrim odur; Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası gibi. Osmanlı'dan kalan müesseseleri böyle Türkleştirmişler, Türk Medeni Kanun'u, bu çok önemli. Her şeyi değiştiren kanun, laikliği getiren kanun, batılılaşmayı ortaya koyan kanun o da öyle Türk Kanunu Medenisi, ilk kanunlar bunlar devrim yasaları. Bu kanunların içinden vergi yasalarını çıkarmışlar ama vergi yasalarını çıkaranlar ne yapmışlar? Hiç Ticaret Kanununa bakmamışlar, her vergi kanunu, kendi defterlerini yazmış. Kazanç Vergisi, 1949'da üçe bölünüyor; Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu diye üçe bölünen o büyük kanunun içinde 11 tane defter var yazılı. Diyor ki, bu defterler uygulanacak, uygulanması da mümkün değil yani! Mesela Kazanç Vergisininin 34. maddesinde şöyle bir madde var; bu havayı bilin diye söyleyeyim. 34. Madde de şu, bir işletmeye müfettiş gittiği zaman şunu görecek; o fabrikada, o işyerinde dışarıya açılan kapı olmayacak, başka bir pencere olmayacak, bu var 1926 Kazanç Vergisine ba-

kın var. Neden? Çünkü devletçilik var ya ben geliyorum müfettiş olarak, malları kaçıyorsunuz siz öbür kapıdan. Gel kahve iç diyorsunuz, gidip malları kaçırabiliyorsunuz. Bunu önlemek için yapmışlar, bu havayı bilin diye söylüyorum. Bütün muamele vergisi de öyle, 1926'dan 49'a kadar devam eden bu döneme biz muhasebe tarihinde şunu diyoruz 'çok defterli dönem'. Çok defterli bir dönem yaşıyoruz, o ara böyle bir dönem yaşıyoruz.

Biz bunu bu oturumda bir yana bırakıyoruz. Onun dışında üç tane konu daha var onlara hiç dokunmayan, vergicilerin denetleme muhasebesine hiç dokunmayan, üç kanal var. Birisi özel kesim, bankalardan öğreniyor muhasebeyi, kredi alıp verirken öğreniyor. Bir özel kesim var onun bir şeyini burada göreceğiz. Bu arada çok meşhur ya bu şeker fabrikalarının özelleştirilmesi, Uşak Şeker Fabrikasının muhasebe düşüncesindeki öncülüğünü anlatacaklar. Bu çok güzel bir şey, Nuri Şeker, tarihte duymuşsunuzdur. Şimdi biz bir sürpriz yaptık size, Nuri Şeker'in torunu Mehmet Şeker'i getirdik buraya. Mehmet Bey lütfen kalkar mısınız? Cumhuriyetin ilk fabrikasını kuran adamın torunu bu ve müzesi var ve Uşak'ta dedesinin büstünü kurmuş yani heykelini dikmiş, müzesi de var. Böyle bir gelenek yaratmış orada, biz buna hayran kaldık, gidip inceledik, geldik şimdi. Burada Batuhan Güvemli onun bildirisini sunacak.

İkinci bildirimiz şu; bu hemen Nuri Şeker'in şeyinden sonra yapacağımız muhasebe düşüncesine sistemin etkisi, muhasebe akademisyenlerinin etkisi. Bu akademisyenler hiçbir şeyle meşgul değiller ne vergicilikle uğraşmışlar ne Atatürk'ün İktisadi Devlet Teşekküllerine bakmışlar. Sadece o dönemin akademisyenlerin tek bir amacı ne biliyor musunuz? Çift yanlı kayıt yöntemini

Türkiye'ye yayma misyonu almışlar üstlerine. Çok tatlı, çok güzel bir tane kitap var, Kazanç Vergisi Muhasebesi Nasıl Tutulur diye. Ötekilerin 300 kitabın bir tanesinde bir cümle yok, bozuk olduğunu biliyorlar o düzenin. Her muhasebe her vergi kanunu kendi defterini yazar mı? Yazmaz. Hiç bahsetmiyorlar ondan, tek amaçları çift yanlı kayıt yöntemi yeni gelmiş Türkiye'ye onu yaygınlaştırmaya çalışmak. Hep öyleler onlar, o dev bir kadro az ama güçleri çok dev bir kadro. Onu yapmışlar, onla ilgili size burada arkadaşlar bir sunuş yapacaklar ve en sonrada sunulacak Atatürk'ün İktisadi Devlet Teşekküllerini Muhsin Aslan arkadaşım da onu size sunacak. Bu şu; iktisadi devlet teşekküllerini kurarken ne vergicilikle ne akademisyenlerle ne özel sektörle hiç ilgilenmemişler, çok tuhaf! İlgilenemezlerdi zaten. Neden? Çünkü Atatürk'ün getirdiği 152 tane Almanya'dan gelmiş çoğu, bir Fransız bir Çekoslovak var, onun dışında bunlar işletme mühendisleri işletmeleri kuruyorlar. Muhasebe de biliyorlar bu adamlar ve şunu yapmaya çalışıyorlar, iktisadi devlet teşekküllerini nasıl daha kısa sürede kurarız diye. Atatürk'ün dayandığı iktisadi devlet teşekkülleri için iki kaynak var; bir hiç vergicilerle ilgilenmiyor, hiç onlarla da ilgilenmiyor Atatürk sadece yüksek ticaretin 1923 ile 1930 yılları arasında 700 tane mezunu var onun 350'sini alıyor Ankara'ya götürüyor Atatürk. Onlarla bu işi görüyor. Yüksek Ticaretler Derneği'nin 1936'da Ankara'da kurulmuş olması tesadüf değildir. O babayığitle 700 mezunun 350'si İstanbul'da kalıyor tüccara hizmet veriyor, 350'side oraya gidiyor. Atatürk nasıl yaşıyor? Atatürk'ün yaşamı ilginç! Neden Sümerbank, İş Bankası, Etibank, Merkez Bankası hepsi niye Ulus'tadır, biliyor musunuz? Şundan, Meclis de orada çünkü. Sabahtan Çankaya'dan geliyor, yarım gün mecliste çalışıyor, yarım gün de gidiyor İş Bankası ve Sümerbank'ta çalışıyor. Onları holding gibi

kullanıyor, onlara gidip çalışıyor. Dört senede 52 tane dev proje, dünyada hiç görülmeyen şey, mucize! Nasıl kurulur başka? Atatürk'ün bu çalışkanlığı sayesinde yapılıyor ondan sonra gidiyor, geziyor onu.1936-1937-1938 senelerini Atatürk'ün hep Anadolu'yu gezme zamanlarıdır boşuna değil.

Şimdi ben lafı daha fazla uzatmayayım, size hepsini ben yaparım bunun da size de 2 saat ben konuşurum ama onlar da bildiri yapmışlar, onları biraz dinleyelim. Batuhan Güvemli, Trakya Üniversitesi'nde profesör, benim de oğlum, Muhasebe Finansman. O benim mesleğimi takip ediyor. Onun için onu da alkışlayalım. Süren 20 dakika...

CUMHURİYET'İN İLK YILLARINDA ÇİFT YANLI KAYIT YÖNTEMİNİN UYGULANMASINDA UŞAK ŞEKER FABRİKASININ ÖNCÜLÜĞÜ

Batuhan GÜVEMLİ⁷⁰

ÖZET

Devletçi bir iktisadi yapıya sahip olan Osmanlı'da özel kesim gelişemediği için, muhasebe düşüncesi devlet muhasebesi çerçevesinde gelişme göstermiştir. Bu nedenle, kapitalist sistemin muhasebe yöntemi olan çift yanlı kayıt yöntemi ülkeye geç gelmiş (1879) ve çok yavaş bir gelişme göstermiştir. Cumhuriyet'in ilk döneminde (1923-1950) izlenen karma ekonomik politikalar doğrultusunda muhasebe düşüncesinde gelişmeler yaşanmıştır. Cumhuriyet'in ilk döneminde Uşak, Alpullu, Eskişehir ve Turhal şeker fabrikaları çift yanlı kayıt yönteminin uygulanmasında öncülük yapmışlardır. Uşak fabrikası bunlar içinde ilk uygulamaları yapan kuruluş olarak dikkati çekmektedir. Bu çalışma özel kesim tarafından kurulan Uşak şeker fabrikasının 1925-1931 dönemlerini ele almaktadır. Çalışma içerisinde bu dönemin hesap planı ve hesap sınıflandırması anlayışı ortaya koyulmaktadır. Yatırım maliyeti hesaplarından ilginç bir anlayış ile faydalandığı ve üretim maliyeti kavramının henüz doğma aşamasında olduğu anlaşılmaktadır. Gelir tablosu anlayışı henüz ortaya çıkmamış, kâr

70 Prof. Dr. Trakya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
bguvemli@yahoo.com

ve zarar tablosunun hazırlanması ile yetinilmektedir. 1925'den 1931'e uzanan çizgide muhasebe alanında ilginç gelişmelerin ortaya çıktığı da gözlenmektedir.

Anahtar sözcükler: İşletme tarihi, muhasebe tarihi, Uşak şeker fabrikası.

ABSTRACT

Private sector could not flourish in the Ottoman Empire, therefore accounting thought developed within the framework of state accountancy. The formal transition of the single sided accounting method (*merdiban*) of the Empire to the double entry bookkeeping method occurred in 1879. The development of the double entry bookkeeping method was slow but the Republic made progress with the implementation of mixed economy policies between 1923 and 1950s. Uşak, Alpullu, Eskişehir and Turhal sugar factories were the pioneers for the usage of double entry bookkeeping by the private sector. Uşak sugar factory is probably the first factory to produce a balance sheet in 1925. This study examines the financial statements of Uşak sugar factory from 1925 and until its liquidation in 1931. Findings indicate that an income-expense account is used instead of income statement, in which they show the accumulated profits and losses. The understanding of investment calculations was new and the concept of production cost was about to be born. The study shows that further interesting developments have occurred in the accounting thought during the establishment period of the Republic.

Keywords: Business history, accounting history, Uşak sugar factory.

1. GİRİŞ

Her ülkenin işletmeciliği o ülkenin koşullarına uygun olarak oluşur. Gelenek ve görenekler, hukuk düzeni işletmeyi çevreleyen hukuku oluşturur. İşletme tarihi de bu çerçevede ele alınır. Türk işletmeciliğinin gelişim çizgisi de Anadolu’da bu mantık içerisinde, Türk-İslam sentezi çerçevesinde oluşmuştur.

Osmanlı İmparatorluğu’nun devletçi bir yönetim yapısı vardır. Bu devletçi yapının, özel sektörün ve girişimciliğin gelişiminin önünde büyük bir engel olduğu anlaşılmaktadır (Çabuk, 2016). Sanayinin özel kesime yayılamamasının diğer bir nedeni de lonca düzenin gücüdür. Esnaf örgütleri sanayileşmeye kapalı kalmış ve sanayileşmenin devlet tekelinde kalmasını kolaylaştırmıştır (Şener, 2007:60). Fiyatlar devlet tarafından belirlenmektedir. Devletin ekonomik yapı üzerindeki etkinliği muhasebe düzenine de etki etmektedir (Güvemli, 1998).

Türk işletme tarihinin en önemli dönüşümünün Tanzimat (1839) ile başladığı söylenebilir. Tanzimat, Türk toplumunun en büyük batılılaşma hareketidir. Mali ve idari reformlar paketidir. Bunun içinde işletmecilik de vardır. Osmanlı, batı Avrupa’nın kâra dayalı büyük işletmeler ile zenginleştiğini görmüş, özel kesimin sermaye birikimi sağlayamaması karşısında kendisi, devlet iktisadi kuruluşları ile bir sanayileşme hamlesi başlatmaya karar vermiştir (Güvemli, 2017). Bu, 1840’larda bir holding anlayışı ile kurulan *Fabrika-i Hümayun*, yani devlet fabrikaları adı ile başlatılan bir girişimdir. Dokuma fabrikaları, halı fabrikaları, demir fabrikası gibi ara ürün üretecek fabrikalar kurulması planlanmıştır (Topal vd, 2012). Marmara’nın güneyinde, Ege’de, Trakya’da, Balkan-

larda sayısı yüzü aşkın fabrikanın temelini atıldığı görülmektedir. Ancak hiçbir alt yapı yoktur. Hukuki alt yapının eksikliği yanında, yeterli mühendis yoktur, işletmeci yoktur, kâr hesaplama elverişli muhasebe düzeni yeterli değildir. Zaman zaman Avrupa'dan mühendis getirilir. Ama deneyimsizlik etkisini gösterir ve işletmelerin çok azı faaliyete geçebilir. Bu sanayileşme hamlesi, Türk sanayi tarihinde genellikle başarısız bir sanayileşme hamlesi olarak kabul edilir. Ama Türk işletmeciliğine etkisi büyük olur. İlk deneyimler elde edilir. Eksikler görülür. Önlemler alınması gündeme gelir.

Devlet, yüzyıllar boyunca verginin hesaplanmasına yönelik oluşturulmuş *merdiban* adı verilen tek yanlı bir kayıt yönteminden faydalanmıştır. Yöntem, zamanın ihtiyaçlarına uygun olarak devlet muhasebesi uygulamaları bünyesinde gelişme göstermiş ancak 19. yüzyıla kadar kâr amaçlı oluşturulmuş bir işletme içerisinde faydalanılmamıştır (Elitaş vd. 2008). 19. Yüzyıl, Çin'de (Auyeung ve Ivory, 2003), Rusya'da (Sokolov, 1985) ve Osmanlı İmparatorluğu'nda ekonomik duraklamaların yaşandığı bir dönemdir. Devlet, Orta Doğu'da yaklaşık bin yıldır (770-1879 MS) kullanılmakta olan *merdiban* yöntemini *sanayileşmenin yaşandığı bir dünyada kar odaklı muhasebe düşüncesine adapte edememiş ve 1850 yılında yürürlüğe giren Kanunname-i Ticaret* ile Osmanlı Devleti'nin muhasebe düşüncesinde köklü değişimler başlamıştır. (Güvemli, 2017). 1879 yılında, devletin çift yanlı kayıt yöntemine geçişi resmi olarak açıklanmıştır. Çift yanlı kayıt yöntemi kapitalist iktisadi düzen içerisinde 1882 yılında İstanbul Ticaret Odası'nın kurulması ile özel kesim örgütlenmiş ve 1883 yılında muhasebeci ve işletmeci yetiştirmek üzere Hamidiye Ticaret Mektebi kurulmuştur. Aynı tarihlerde, Batılı anlamda

denetim anlayışının ve 19. yüzyıldaki değişim hareketlerinin bir sonucu olarak Maliyet Teftiş Heyeti'nin (1879) kurulduğunu da belirtmek gerekmektedir (Tabakoğlu ve Taşdirek, 2015).

1879 yılından sonraki yenilikler, Türk muhasebe ve işletmecilik düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonunda temel atılım işlevi görmüştür. Sonraki kırk yıl boyunca işletmecilik ve muhasebe açısından bütün gelişmeler, çift yanlı kayıt yönteminin, özel kesim örgütlenmesinin ve işletmecilik eğitimini başlatan Ticaret Mektebi'nin kendisini kabul ettirmesi çabaları çerçevesinde geçmiştir. Kimi teknolojilerin Türkiye'ye gelmesi dışında fazla bir gelişme yaşanmamıştır. Bunun nedeni, 19. Yüzyılın sonlarında Padişah II. Abdülhamid'in (1876–1909) tutucu, tereddütlü yönetim anlayışının hâkim olmasıdır. 20. Yüzyılın başlarındaki nedeni ise, Balkanlardaki karışıklıklar ile istikrarsızlığın Balkan Savaşları (1912-1913), I. Dünya Harbi (1914–1918) ve Türk İstiklal Savaşı (1919–1922) ile devam etmesi olmuştur (Güvemli vd, 2018:735).

Türk işletme ve muhasebe tarihindeki batılılaşma sürecinin birinci aşaması Tanzimat ile başlamakta ve ikinci aşama Cumhuriyet ile devam etmektedir. Tanzimat'tan (1839) Cumhuriyet'e (1923) kadar ki dönem, çağdaş işletmecilik ve muhasebe anlayışına geçiş dönemi niteliği taşımaktadır. Bu dönemde pek çok aile işletmesinin kuruluşundan bahsedilebilir. Nuri Bey'in öncülüğünde kurulan Uşak şeker fabrikası bu kuruluşlardan bir tanesidir. Çalışma, Türk işletmecilik anlayışında öncü nitelikte olan bu fabrikanın Cumhuriyet'in ilk dönemlerine ait bilanço ve kar-zarar tablolarına odaklanmaktadır. Çalışmanın diğer bir amacı ise o dönemin işletmecilik anlayışının ortaya konulması ile ilgilidir. Bir sonraki

bölümde Cumhuriyet'in ilk dönemindeki işletmecilik anlayışından bahsedilecektir. Sonrasında, Cumhuriyet'in ilk Ticaret Kanunu (1926) üzerinde durulacaktır. Uşak şeker fabrikasının kuruluşu ve mali tablolarının analizi ile çalışma sonuçlanacaktır.

2. CUMHURİYET'İN İLK DÖNEMİNDE İŞLETMECİLİK ANLAYIŞI

Cumhuriyet kurulduğu yıllardaki genel görünüm Osmanlı İmparatorluğu'nun bir tarım ülkesi olduğunu ortaya koymaktadır. Savaşlar neticesinde hazine zayıflamış ve dış borcu yüksek bir ekonomi ortaya çıkmıştır. Devrim yasalarından hemen sonra yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu (1926), Cumhuriyet'in izlemeyi amaçladığı yolu göstermektedir. Özel kesimde yeterli sermaye birikimi olmadığı için hizmet ve sanayi işletmeleri devlet eliyle kurulacaktır. Bu devletçi görüş 1933 yılındaki CHP programında aşağıdaki gibi ifade edilmiştir (Şeker, 2011:131).

“ferdi mesai ve faaliyet esas tutulmakla beraber, mümkün olduğu kadar az zaman içinde, milleti refaha ve memleketi imara erdirmek için ... devleti filen alakadar etmek..”

1923 - 1945 yılları arası sanayileşmeye dayalı kalkınma amaçlanmıştır. Sanayileşmeye dayalı kalkınmanın başarılı olabilmesi için kaynağa ihtiyaç vardı. Bu amaçla, Türkiye İş Bankası (1924), Sanayi ve Maden Bankası (1925) ve Osmanlı döneminde kurulmuş olan Ziraat Bankası'ndan faydalandığı bilinmektedir. Bunların yanı sıra, ulaşım altyapısının oluşturulması amacıyla Devlet Demiryolları ve Limanları Genel Müdürlüğü (1927) ve 1926 yılında Türkiye Şeker Fabrikaları'nın kurulduğu bilinmektedir.

Özel kesimin örgütlenmesi amacıyla 1925 yılında Ticaret ve Sanayi Odaları Kanunu yayınlanmıştır. Yasa on iki maddeden oluşmakta ve ticaret, hizmet, sanayi kuruluşlarının odaların üyesi olacaklarını, ticaret sicillerini tutacaklarını belirtmektedir. Ayrıca, odaların tüzel kişilikleri olacaktır.

1927 yılında kapsamlı bir sanayi sayımının yapıldığı. Yaklaşık 65.245 sanayi işletmesi tespit edilmiştir. İşletmelerin %44'ünün tarımsal ürün işlediği, %22'sinin maden, makine imalat ve onarımı yaptığı, %5'inin inşaat malzemesi, %1'inin kimya, %14'ünün dokuma, %12'sinin ağaç işleme ve %2'sinin de öteki sektörlerde üretim yaptığı tespit edilmiştir. Sektörel dağılım, ülke sanayileşmesinin durumunu göstermesi açısından önemlidir. Ancak işletmecilik açısından asıl önemli olan işletmelerin büyüklüğüdür. Çünkü sayımı yapılan bu işletmelerin %36'sında bir kişinin çalıştığı ve %8'inde ise aile bireylerinden başka çalışan olmadığı belirtilmektedir. İşletmelerin sadece %33'ünde iki ya da üç kişi çalışmaktadır. Kalan %23'ü oluşturan 15.000 dolayındaki işletme ise büyük işletme olarak nitelendirilemez. Çoğunda çalışan sayısı 10'u geçmemektedir ve bunların bir kısmı da devlet işletmesidir. 1927 Nüfus sayımına göre ülke nüfusu da 13,5 milyon dolayındadır. İşletmecilik açısından bu sayılara ticaret ve hizmet işletmeleri eklense de işletmecilik deneyiminin fazla olmadığı ve bu arada muhasebe kültürünün fazla gelişmemiş olduğu anlaşılabilir (Güvemli vd, 2018: 764). Bu nedenle 1926 tarihli Türk Ticaret Kanunu'nun ve onu takip eden diğer kanunların oluşturulmasından bahsedilebilir.

3. 1926 TARİHLİ TÜRK TİCARET KANUNU'NUN İŞLETMECİLİK VE MUHASEBE DÜŞÜNCESİNE ETKİLERİ

Türk muhasebe düşüncesini şekillendiren en önemli unsurlardan bir tanesinin ticaret kanunlarıdır. Muhasebe düşüncesindeki dönüşüm 1850 yılındaki Kanunname-i Ticaret ile başlamıştır ve Cumhuriyet'in ilk dönemindeki sanayileşme ve işletmecilik anlayışının gelişimi ile devam etmiştir. 1850, 1926 ve 1956 yıllarına ait ticaret kanunlarının ortak özelliği, Türk muhasebe düşüncesinin Batı Avrupa ile entegrasyonu doğrultusunda oluşturulmuş olmalarıdır. 29.05.1926 tarihinde yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu 1850 tarihli kanunun güncellenmiş halidir. Cumhuriyet'in işletmecilik anlayışı ve muhasebe ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Kanun'un işletmecilik ve muhasebe düşüncesi ile ilgili yasalarından birkaç tanesi aşağıda sıralanmaktadır (Sipahi ve Küçük, 2011).

Madde 9: ...ticaret şirketleri ve ticari ehliyeti haiz olup da kendi adına ticari işlerden biriyle sürekli meşguliyeti sanat ittihaz eden her şahıs tacir sayılır...

Madde 13: ...sağladığı kâr ancak kendine yetiyorsa ister seyyar olsun ister bir dükkânda, sokakta sabit bir yerde bulunsun, küçük tacir sayılırlar...

Madde 14: Küçük tacirler ticari defter tutmaya mecbur değildir.

Madde 66: Her tacir mevcudat ve muvazene (envanter) defteri, yevmiye defteri ve kopya defteri adı ile üç defter tutmaya ve yazdığı ve aldığı mektup ve telgrafları muhafaza etmeye mecburdur...

Madde 67: Her tacir, önceki maddede yazılı olan defterler dışında ihtiyaç duyacağı başka defterleri de tutabilir...

Madde 68: Tüccar, ticari defterlerini bizzat kendisi tutmaya mecbur olmayıp, bu iş için kendi adamlarını istihdam edebilir. Fakat bir tacirin defterlerini tutmaya ya da hesaplarının kayıtlarını yapmakla görevlendirilen kimsenin bu defterlere kayıtları, tacirin kendisinin yaptığı kayıt hükmündedir.

Madde 69: Tutulması zorunlu defterler ciltli olarak notere verilir. Noter defterin kaç sayfa olduğunu defterin başına ve sonuna yazar ve mühürleyerek tasdik eder...

Madde 70: Envanter defterine:

1. Tacirin ticarete başladığında, elindeki nakit ve menkul değerleri, satın alma değeri ile taşınmaz varlıkları, senetli olsun olmasın alacakları,

2. Taahhüt ettiği bütün borçları kayıt edilir...

3. Bu varlıklar ve borçlar arasındaki farktan oluşan ve tacirin serveti olan tutarın da kayıt edilmesi zorunludur. Yıl sonlarında bilanço bu sıraya göre kayıt edilir.

Bilanço senede bir kez düzenlenir.

Madde 71: Günlük deftere, önce tüccarın kendi serveti kayıt edildikten sonra, ticari işlemleri, alınıp verilen senetler günü gününe ve tarih yazılarak kayıt edilir. Kendi ihtiyacı için yaptığı sarflar da ay sonunda tek maddede kaydedilir.

Madde 72: Kopya defterine, tüccarın ticaret işlemlerine ait, gelen ve giden mektup ve telgraflar harfi harfine tarih sırası ile yazılır...

Madde 73: Anonim şirketlerin karar defterine, yönetim kurulunun toplantı tarihi, alınan kararlar yazılacak ve bulunanlar imza edeceklerdir...

Madde 74: Günlük deftere senede bir kez, tacirin tabi bulunduğu tacir-i kâtip (muhasebeci) tarafından bu defter görülmüştür ibaresi yazılır ve noter, bu defteri mühürleyerek tasdik eder. Noter, kayıtları tetkik etmek yetkisine sahip değildir...

Madde 75: Ticari defterler, on beş sene süre ile saklanır...

Madde 76: Defter ve belgelerin teslimi, şirketin fesih ve tasfiyesi halinde söz konusudur. Mahkemece ya da ilgililerce defterler tetkik edilebilir...

Madde 77: Dava esnasında defterlerin konu ile ilgili bölümleri incelenebilir...

Cumhuriyet'in işletmecilik ve muhasebe düşüncesi anlayışını ortaya koyan bu maddeler 1950'li yıllara kadar etkinliğini sürdürmüştür. Yazışmaların kaydedildiği defterin adı kopya defteridir. Muhasebecinin görevleri dolaylı olarak belirtilmektedir. Bu yasa

maddeleri okunduğunda ile o döneme ait günlük defter kaydı, envanter ve bilanço anlayışı belirginleşmektedir.

Çift yanlı kayıt yöntemi o dönemde sınırlı sayıda işletme tarafından uygulanmaktaydı. Ancak, yasa maddeleri belirgin bir muhasebe kültürünün şekillenmeye başladığını göstermektedir. Ancak, büyük deftere yeterince dikkat edilmediği de anlaşılmaktadır. Basit bir bilanço anlayışı mevcuttur. Yetmiş dördüncü madde ile birlikte ilk kez tüccarın defterlerinin muhasebeci tarafından kontrol edileceği ve defterlerin muhasebeci tarafından imzalandıktan sonra notere onaylatılması gerektiğinden bahsedilmektedir. Muhasebeci, ilk kez yasal bir düzenleme içerisinde yer almaktadır. *Görülmüştür* ifadesiyle denetim anlayışının da ortaya konulduğu anlaşılmaktadır.

Ticaret kanunları daha sonraki dönemlerde sermayenin şekillenmesine yardımcı olacak, sermaye sahiplerinin haklarının korunmasına aracılık edeceklerdir.

Muhasebenin gelişimi iktisadi gelişimlere bağlı olduğu kadar, işletmeciliğin gelişimine de bağlıdır. İşletmecilik geliştikçe muhasebe uygulama alanı bulacaktır. Bu dönemde kurulan sanayi işletmeleri muhasebeye dinamizm getirecek, muhasebenin işlevselliğini artıracaktır. Bu dönemde kurulmuş çeşitli sanayi işletmelerinden bahsedilebilir. Ancak, muhasebe düşüncesinin bu dönemde nasıl ortaya konulduğunu görmek amacıyla o döneme ait bir işletmenin bilanço ve kar-zarar tablolarından faydalanılacaktır. Bu işletme, 1926 yılında kurulan Uşak şeker fabrikasıdır.

4. ÇİFT YANLI KAYIT YÖNTEMİNİN UŞAK ŞEKER FABRİKASINDA KULLANIMI

Endüstriye bir ürün olan şeker ile ilgili Avrupa'daki ilk şeker fabrikaları 19. Yüzyılın ortalarından itibaren yaygınlaşmaya başlamıştır. Fransa, 1875 yılına kadar Avrupa'daki en büyük şeker üreticisi ülke konumundaydı (Winner, 1993:19). Osmanlı İmparatorluğu içerisinde en büyük şeker üretimi Mısır bölgesinden sağlanmaktaydı. Ancak, 19. Yüzyılda Mısır üzerindeki Osmanlı etkinliğinin azalması, Osmanlı Devleti'nin bu bölgedeki şeker üretiminden faydalanmasını engellemiştir (Karayaman, 2010).

Osmanlı İmparatorluğu arazilerinin geniş ve tarıma elverişli olması, işgücünün Avrupa ülkeleri ile karşılaştırıldığında ucuz olması pek çok kişinin şeker fabrikası kurmak için girişimlerde bulunmasını sağlamıştır. Osmanlı döneminde şeker fabrikası kurma girişimlerinin başarısız olduğundan bahsedilebilir.

1923 yılında İzmir'de düzenlenen Türkiye İktisat Kongresi'nde alınan kararlar, Cumhuriyet ile birlikte şeker üretiminin ilk sanayileşme çabaları içerisinde yer aldığını göstermektedir (Karayaman, 2012:56).

Madde 16: Memleketimizde şeker pancarı yetiştirilerek, şeker fabrikalarının tesis edilmesi ve bunun için şeker pancar ziraatinin tevsii ve bu suretle hayvanatımızın ve hububatımızın ıslah ve çoğaltılması...

Bu karar sonrasında 1925 yılında 601 sayılı şeker fabrikaları kurulması için teşvik kanunu (Şeker Fabrikalarına Bahşolan İmtiyaz

ve Muafiyet Kanunu) yürürlüğe girmiştir. Bu, Cumhuriyet tarihinin ilk teşvik yasasıdır. 1927 yılında yürürlüğe konulan Teşvik-i Sanayi Kanunu'nun öncüsü niteliğindedir.

Cumhuriyet, bu temel gıda maddesinin üretimi ile sonraki dönemlerde sürekli uğraşmaya devam edecek ve 1930'lu yıllarda Türkiye Şeker Fabrikaları Anonim Şirketi'ni kuracaktır.

Uşak şeker fabrikası (1926), Uşak ilinde çiftçilik ile uğraşan Nuri Şeker'in girişimleri ile kurulmuştur. Alpullu şeker fabrikası da aynı yıl üretime başlamış ve İktisadi Devlet Teşekkülleri bünyesinde diğer şeker fabrikaları kurulmuştur. Şirketin, Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi halini alması ise, Cumhuriyet'in ilanından önce, 19.04.1923'de gerçekleşmiştir.

Uşak şeker fabrikasında çift yanlı kayıt yöntemi uygulamaları, Anadolu'daki bir Türk işletmesindeki uygulamaların ilklerindedir. Bu tarihten önce çift yanlı kayıt yöntemi genel olarak yabancılar tarafından kullanılmaktadır. 31.12.1925 yılına ait aşağıdaki günümüz Türkçesi'ne çevrilmiş bilanço üzerinde Türk muhasebe düşüncesinin çift yanlı kayıt yöntemini nasıl ele aldığını izleyebiliriz (Ek.1).

**Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi'nin 31.12.1925
Tarihli Bilançosu (TL)**

<i>Alacak Türleri</i>			<i>Borç Türleri</i>
Nakit	328	Sermaye	600.000
Bankalar	88	Banka Borçları	16.121
Tahvil	584	Çeşitli Borçlar	16.057
<i>Duran Varlıklar</i>		Mevduat Borcu	2.427
Arazi	890	Tohum Borçları	8.076
Yapılmakta Olan	35.000	TOPLAM	642.601
Malzeme	696	<i>Nazım Hesaplar</i>	3.410
Demirbaş	786	Kat'ı Mizana Uygun Tutar	646.011
Tarım Aletleri	4.452		
Tarım Makinaları	21.542		
Marangoz Aletleri	5.066		
Fabrika İnşaatı	4614		
Pancar Tohumu	1.079		
Hisse Senetlerinden Alacak	404.844		
Tohum Alma Avansları	9.085		
Makina Donanım Avansları	139.754		
İnşaat Avansları	6.145		
İlk Tesis Giderleri	3.461		
Zararlar	4.187		
TOPLAM	642.601		
<i>Nazım Hesaplar</i>	3.410		
Kat'ı Mizana Uygun Tu- tar	646.011		

Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi 600.000 TL sermaye ile kurulmuştur. Sermaye içerisinde Sanayi ve Maadin Bankası'nın ortaklık payı 180.000 TL dolayındadır. Bölgesel anlamda toplanan pay 51.562 TL'dir. Çekoslovakya'daki Skoda'dan alınan 250.000 TL'lik katkı ile birlikte kaynak sıkıntısının biraz giderilebildiği bilinmektedir (Veldet, 1958: 76). Dolayısıyla, makina donanım avansları hesabının Çekoslovakya'dan 76.800 Dolar karşılığında temin edilen fabrika makina ve donanımına ait olduğu orijinal dokümandan anlaşılmaktadır. Banka borçları hesabı ise Sanayi ve Maadin Bankası'ndan alınan kredi ile ilgilidir.

19.04.1923 tarihinde 1925 yılının başlarında fabrikanın temelini atıldığı bilinmektedir. 1925 yıl sonu itibariyle yapılmakta olan hesabındaki 35.000 TL, yatırımların devam ettiğini göstermektedir. Bilanço üzerinden varlıkların tasnif edilmediği görülmektedir. Kaynaklar bölümü ise borçlar ve sermaye şeklinde yazılmıştır.

1925 sonrası gelişiminin anlaşılabilmesi amacıyla, kurulduktan iki yıl sonrasına ait, 31.12.1928 tarihli bilanço ve kar-zarar tablosu, günümüz Türkçesi ile aşağıda gösterilmiştir.

Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi'nin 31.12.1928 Tarihli Bilançosu (TL)

<i>Mevcut ve Alacaklar</i>		<i>Sermaye ve Alacaklılar</i>	
Duran Varlıklar		Sermaye	1.200.000
<i>Binalar</i>	841.410	Sanayi ve Maadin Bankası	2.613.181
<i>Arazi</i>	7.153	T. İş Bankası - İzmir	18.924
<i>Makina- Donanım</i>	802.433	Çeşitli Borçlar	
<i>Tesisat</i>	248.874	Ziraat Bankası - Uşak	122.240

<i>Ziraat Makinaları</i>	102.851	Şeker ve Petrol İnhisar İdaresi	247.651
<i>Taşıt Araçları</i>	54.912	Senetli Borçlar	40.084
<i>Demirbaşlar</i>	30.615	Emanet Borçlar	7.373
<i>Küçük alet-edevat</i>	5.675		
Kimya hane Donanımı			
<i>Aletler</i>	11.169	Duran Varlık İmhası	
<i>Kimyevi Maddeler</i>	607	(Amortismanlar)	
<i>Rasathane</i>	883	1927'den devir	71.483
Mamul Ambarı	452.269	1928 yılına ait	
<i>Beyaz Şeker</i>	<i>1.067.500 kg</i>	Ziraat Makina %15	15.776
<i>Kesme Şeker</i>	<i>76.100 kg</i>	Tesisat %5	12.406
<i>Sarı Şeker</i>	<i>55.928 kg</i>	Makina Donanım %4	32.097
<i>Yarı S. Şeker</i>	<i>1.588 kg</i>	Binalar %2	16.828
<i>Kuru Küspe</i>	<i>86.455 kg</i>	Küçük Aletler %20	1.135
<i>Melas</i>	<i>1.146.228 kg</i>	Kimyahane alet %5	560
<i>Şurup</i>	<i>19.965 kg</i>	Demirbaşlar %7,5	2.312
Malzeme Ambarı			
<i>Çeşitli Malzeme</i>	194.586	Muvakkat Hesaplar	23.053
<i>Koltuk Ambarı</i>	6.611		
<i>Dispanser</i>	584	TOPLAM	4.425.103
Bankalar			
<i>Eskişehir Bankası</i>	15.846		
<i>Uşak Osmanlı Bankası</i>	29.877		
<i>Uşak Ziraat Bankası</i>	7.115		
Kasa Mevcudu	5.330		
Pancar Avansları ve Alacaklar			
<i>Senetli Alacaklar</i>	2.400		
<i>Takipteki Senetler</i>	75.608		
<i>Ortaklardan Alacaklar</i>	57.879		



Çeşitli Alacaklar	58.330		
Şeker Bayileri	34.000		
<i>Pancar Avansları</i>	57.411		
<i>Verilen Kira Avansları</i>	5.137		
Ziraat Müdürlükleri			
Çeşitli Malzemeler	13.307		
Çeşitli Alacaklar	208.300		
Şüpheli Alacaklar			
<i>Pancar Avanslarından</i>	111.500		
<i>Kira Alacaklarından</i>	5.483		
<i>Ziraat Müdürlüğünden</i>	7.246		
<i>Koltuk Ambarından</i>	24.917		
Kar ve Zarar Bakiyesi	934.658		
TOPLAM	4.425.103		

Bilanço günümüz Türkçesine uygun hale getirilirken Kuruşları kaldırıldığını ve benzer tutarların birlikte gösterildiğini söylemek gereği vardır. Ayrıca, 1926 tarihli Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uygun olarak bilançonun tasdik ettirildiği dikkati çekmektedir (Bkz. Ek 2).

Kuyuda mutabakatı tasdik olunur.

Muhasebe müdürü

Müdür-i umumi vekili

Arif

Ahmet Esat

Fabrika 1926 yılının Aralık ayında tamamlanmıştır. 1928 yılında üretim devam etmektedir. 1926 yılına kıyasla bilanço büyük-

lüğünün yaklaşık yedi kat arttığı dikkat çekmektedir. Sermaye 600.000 TL'den 1.200.000 TL'ye çıkarılmıştır. Bunun nedeni, yurtdışından 1925 yılında temin edilmeye başlanan makina ve donanımın toplamının 404.000 Dolar (1925 tarihli dolar kuru: 1,96 TL) olmasından kaynaklanmaktadır. 1925 yılındaki sermayenin bu tutarı karşılamakta yetersiz kalması nedeniyle sermaye artırımına gidildiği anlaşılmaktadır.

Bilanço, dönemin çift yanlı kayıt yöntemi anlayışının üzerindedir. 1925 yılından 1928 yılına kadar ki sürede bilanço anlayışında büyük değişiklikler olmuştur. Amortisman konusuna ayrıntılı önem gösterildiği anlaşılmaktadır.

Nitekim, 1923-1928 yılları arasında Osmanlıca yazının kullanıldığı (sağdan sola) ve muhasebe alanında önemli eserlerin yazılmadığı bilinmektedir (Güvemli, 2018: 808). Çift yanlı kayıt yöntemi uygulamalarına ait önemli muhasebe eserleri 1930'lu yıllardan itibaren yazılmaya başlanmıştır. Türk muhasebe düşüncesine etki edecek akademik kitapları yazan kişilerin genellikle şeker fabrikalarındaki uygulayıcılardan, Sanayi ve Maadin Bankası gibi bankalarda çalışan uzmanlardan ve 1883 yılında kurulan Yüksek Ticaret okulunun mezunlarından oluştuklarını belirtmek uygun olacaktır.

1925 yılındaki bilançodan farklı olarak, bu bilançoda çok ayrıntılara sahiptir. Şüpheli alacaklar, stoklar, amortismanlar çok ayrıntılı olarak gösterilmektedir. 1925 ile 1928 yıllarına ait bilançolardaki büyük muhasebe düşüncesi farklılığının diğer bir sebebi, 26.02.1926 yılında uygulamaya konulan Kazanç Vergisi Yasası'dır. Bu yasanın 1. ve 6. maddelerine aşağıda değinilmiştir.

Madde 1: Vergi yükümlüleri, sanayi ve ticaret şirketleri, hizmet şirketleri, serbest meslek mensuplarıdır. Bu yükümlüler, elde ettikleri kazanç üzerinden %11 oranında kazanç vergisi ödeyeceklerdir. Yükümlüler, bilanço esasına göre defter tutanlardır.

Madde 6: Vergi yükümlülerinden, sanayi, ticaret ve hizmet şirketleri yıllık beyanname ile kazançlarını beyan edecekler ve bu kazanç üzerinden vergi ödeyeceklerdir.

Bilanço esasına göre defter tutularak kar üzerinden vergi ödenmesi ve beyan usulü ilk kez bu yasa ile ortaya koyulmuştur. Beyan için defter kayıtlarının esas alınması gerektiği için bu durum kayıt düzeninin öneminin artmasına sebep olmuştur. Bu durumun diğer bir etkisi de muhasebenin ve muhasebecinin öneminin artması olarak açıklanabilir. Beyanın doğruluğu önemli olduğu için devlet, defterlerin denetimine ağırlık vermiş ancak muhasebe mesleği veya muhasebeci kalitesi ile ilgili bir durum henüz bulunmamaktadır.

Yasa'nın 12. ve 13. maddeleri bilançonun aktif ve pasif yapısı ile ilgilidir. 12. Maddenin bilançoya etkilerinden aşağıda kısaca bahsedilmiştir.

- Duran varlıklar ve stoklar maliyet değerleri ile kaydedilmelidir. Yabancı paralar ve borsadaki pay senetlerinin borsa değerleri üzerinden kaydedilmelidir. Alacak senetleri de üzerlerinde yazılı değer üzerinden kaydedilmeleridir.
- Satın alınan stokların maliyeti, satın alma bedeline, stok ambarına giren masraflar eklenerek bulunur. Stoklarda bozulan

mallar için ekspertiz yapılması koşuluyla değer azalması kabul edilir.

- Şüpheli alacaklar özel bir hesapta tutulur. Alacak, üç yıl içerisinde tahsil edilmez ise kar-zarar hesabına zarar olarak kaydedilir.
- Sermaye, ticaret siciline kayıtlı tutardan az olamaz. Sermayesi paylara bölünmüş şirketlerde, sermaye ödenmiş kısımdan ibarettir.
- Tahvil borçları üzerlerinde yazılı değer üzerinden kaydedilir. Yıl içerisinde yazılı değerden fazla veya noksan ödeme yapılmış ise fark, kar-zarar hesabına aktarılır.
- Gerçek borcu gösteren borç senetleri, üzerlerinde yazılı değerden kaydedilir. Yabancı para ile düzenlenen borç senetleri, yıl sonundaki borsa değeri üzerinden değerlendirilir. Aradaki fark, kar-zarar hesabına kaydedilir.
- Tescil edilmiş sermayenin ulaşınca kadar kar tutarının %5'i yedek akçe olarak ayrılabilir. Ana sözleşmede yazıyor ise bu ayırım zorunludur.

Yasa, ilk bilanço anlayışını simgelemektedir. Yasa, bilançonun aktif ve pasif bölümlere nasıl ayrılması gerektiğinden bahsetmektedir. Ticari durum göz önünde bulundurularak aktif ve pasif bölümlerdeki hesaplardan bahsedilmektedir. 31.12.1928 tarihli bilançonun bu yasada belirtilen muhasebe düşüncesine uygun olarak oluşturulduğu ve Uşak gibi büyük olmayan bir yerleşimde başarılı olarak hazırlandığı anlaşılmaktadır.



Aşağıda 31.12.1928 yılına ait kar-zarar hesabı üzerinde durulacaktır.

Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi'nin 31.12.1928 Tarihli Kar-Zarar Hesabı (TL)

<i>Zararlar</i>			<i>Karlar</i>
1927'den devreden	624.828	Satılan Malzemeden	7.910
Satılan 941.000 ton şekerden zarar	9.647	Çeşitli Gelirler	1.422
Sigorta Giderleri	8.026	Sanayi ve Maadin Bankası satılan hisseden	7.962
Üretilen şekerin maliyet ve piyasa değeri farkı	127.824	Skoda'ya satılan hisseden	6.408
Faiz ve Komisyon	267.043	Taşıma Gideri	507
Skoda Hisselerinden	6.408	Sanayi ve Maadin Bankası Faiz Tenzili	94.894
Çeşitli Zararlar	9.985	<i>Birikmiş Zarar</i>	934.658
TOPLAM	1.053.761	TOPLAM	1.053.761

Kar-zarar hesabı bugünün gelir tablosu kavramından çok farklıdır. Kar-zarar hesabının mevcut şeklini almasında Kazanç Vergisi Yasası'nın (1926) kar-zarar hesabı ile ilgili maddelerinin etkisi vardır. Şirketin kar-zarar durumunu anlatmadan önce ilgili yasanın kar-zarar hesabı ile ilgili 13. maddesine aşağıda kısaca değinilmiştir.

- Hesabın kar yanına; işletme çalışmalarından doğan gayri safi kar, taşınmaz mallardan sağlanan kira, tahvillerden ve alacaklardan sağlanan faiz, iştiraklerden sağlanan kar payları yazılır...

- Hesabın zarar yanına; maaş ve ücretler, kira, reklam, haberleşme giderleri, tamir sigorta masrafları, borç faizleri, bina vergileri yazılır... Sermaye için faiz yazılması kabul edilmez...

Belirtilen kar-zarar hesabı anlatımı Türkiye'deki ilk yasal düzenlemedir. Bu yasa içerisindeki anlatılan bilanço, vergi kanunlarına göre oluşturulan bir bilançodur. Muhasebe düşüncesinde vergi uygulamalarının egemen olduğu 20. Yüzyıl boyunca bu bilanço etkisini sürdürecektir. Bu yasanın 1949 yılına kadar uygulamada kaldığını ve liberal ekonomi politikalarının başladığı bir dönemde üç ayrı yasaya (Kurumlar Vergisi Yasası, Gelir Vergisi Yasası, Vergi Usul Yasası) ayrıldığı belirtmek uygun olacaktır.

1928 tarihli kar-zarar hesabının yasanın 13. maddesine uygun olarak hazırlandığı dikkati çekmektedir. Ancak, dönemin kar-zarar hesabının değil, o döneme kadar birikmiş kar-zarar hesabı gösterilmeye çalışılmıştır. 1926 ve 1927 dönemlerine ait zarar (624.828 TL) yüksektir. 1928 dönemi zararı ise 309.830 TL (kümülatif zarar 934.658) olarak tespit edilmiştir. Şirketin üç yıl boyunca zarar ettiği anlaşılmaktadır.

Kuruluşundan itibaren sürekli zarar eden şirketin 1928 yılına ait genel kurul kararlarından bir tanesi Sanayi ve Maadin Bankası'na ödenen %15 oranındaki faizin %9'a indirilmesi ile ilgilidir.

31.03.1931 tarihindeki genel kurulda verilen bilgiler arasında ise Sanayi ve Maadin Bankası tarafından satın alınan Skoda hisselerinin (170.872 TL), şirket tarafından satın alınıp sonrasında da başkalarına satılarak kaynak yaratıldığı açıklanmaktadır. Ancak bu kaynağın yeterli olmadığı ve birikmiş zararın 1.137.200 TL



olduğu da açıklanmaktadır. Birikmiş zararın, sermaye seviyesine (1.200.000 TL) ulaşması nedeniyle 18.05.1931 tarihinde olağanüstü genel kurul toplanır ve 1926 Tarihli Türk Ticaret Kanunu'nun 325. Maddesine uygun olarak sermayenin artırılması veya şirketin tasfiyesi konuları görüşülür. Şirketin, 25.02.1932 tarihli genel kurulda 1.817.141 Türk Lirası bedelle Sanayi ve Maadin Bankası'na satıldığı bilinmektedir.

Şirketin 31.08.1931 tarihli tasfiye bilançosu aşağıda gösterilmektedir.

**Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi'nin
31.08.1931 Tarihli Tasfiye Bilançosu (TL)**

<i>Mevcut ve Alacaklar</i>			<i>Sermaye ve Alacaklılar</i>		
1	Arazi ve Binalar	869.611	1	Sermaye	1.200.000
2	Makinalar, Alet ve Edevat	931.549	2	Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası	3.388.442
3	Muhtelif Tesisat	242.453	3	Muhtelif alacaklılar	1.042.994
4	Ziraat Makinaları ve Nakliye Vasıtaları	213.467	4	Emanet	13.378
5	Demirbaş	45.367	5	Amortisman	378.729
6	İkmal Olunacak Tesisat ve İnşaat	12.014		TOPLAM	6.023.543
7	Mamul Emtia	406.235			
8	Malzeme Mevcudu	289.198			
9	Muhtelif Borçlular	940.375			
10	Geri Alınan Hisseler	170.872			
11	Kasa ve Bankalar Mevcudu	285.867			
12	Umum Masraflar	332.843			
13	Kar ve Zarar	1.283.698			
	TOPLAM	6.023.543			

Kuyuda mutabıktır.

Muhasebe müdürü

Umum Müdürü

Arif

Remzi

Aza

Aza

Meclis İdare Reisi

Sofu Oğlu İsmail

Türk Sanayi ve Maadin B.
Umum Müdürü

Gaziantep Meb'usu
Remzi

Sadettin

Tasfiye bilançosunun 1928 tarihli bilanço kadar özenle hazırlanmadığı anlaşılmaktadır. Mevcut ve alacaklar (aktif), sermaye ve alacaklılar (pasif) bölümünden 332.849 TL fazladır. Ancak bilanço üzerinde aktif ve pasif toplam eşit olarak gösterilmiştir. Hesap gruplarındaki ayırım yok olmuştur. Amortismanların veya stokların detaylarından bahsedilmemektedir. 1926 tarihli bilançonun bile daha ayrıntılı ve özenli hazırlandığı söylenebilir. Bilanço üzerinde ilk defa hesaplar için numaralandırma yapıldığı gözükmektedir.

Şirketin bilanço ve kar-zarar hesaplarından anlaşılacağı üzere sürekli zarar etmesi nedeniyle tasfiye sürecine girdiği bilinmektedir. Ancak, üretim hacminin de sürekli artış gösterdiğini belirtmek gerekmektedir. İşlenen pancar üretimi miktarı 1926'da 1.262 ton iken, 1931 yılında 54.159 tona ulaşmıştır. Elde edilen şeker miktarı ise 114 tondan (1926), 8.650 tona (1931) yükselmiştir. Benzer şekilde, 1926 yılında 12 memur ve 253 işçi çalışmaktayken, 1931 yılında 127 memur ve 486 işçi şirkette çalışmaktadır (Veldet, 1958: 235).

5. SONUÇ

Uşak şeker fabrikası, dış alımı önlemek amacıyla Cumhuriyet'in kuracağı İktisadi Devlet Teşekkülleri yanında, özel kesim girişi ile başlatılan ilk sanayi kuruluşlarından. Bu girişimin sosyal ve ekonomik önemi bulunmaktadır. Özel kesimin sermaye birikimi sağlayamadığı yıllarda ortaya çıkan bir başarı hikayesidir. Cumhuriyet'in ilk döneminde şeker üretimi amacıyla kurulan dört şeker fabrikasından (Uşak -1926, Alpullu - 1926, Eskişehir - 1933, Turhal - 1934) ilkidir.

Uşak şeker fabrikasının kuruluşundan bu yana mali güçlük yaşadığı görülmektedir. Batı düzeyinde işletmecilik eğitiminin ve kültürünün eksikliği bu durumun nedenlerinden bir tanesi olarak gösterilebilir. Ancak, 1923 yılında Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi kurulduğunda, Anayasanın (1924), Türk Ticaret Kanunu'nun (1926) daha ortada olmadığını unutulmamalıdır.

Fabrika, çift yanlı kayıt yönteminin Cumhuriyet'in ilk yıllarında Anadolu'da uygulanabildiğini göstermesi açısından dikkat çekicidir. Cumhuriyet'in ilk halka açık şirketlerinden bir tanesi olduğu söylenebilir. Özel kesimin işletmecilik eğitiminin henüz yaygın olmaması, modern yatırım projelendirme uygulamalarının bilinmemesi ve Anadolu'da esnaf düzeyinde bir işletme kültürünün hâkim olması şirketin zarar etme nedenleri arasında gösterilebilir. Ancak, şirketin neden neden zarar ederek tasfiye sürecine girdiği başka bir çalışmanın konusudur.

Zamanın muhasebe kültürünün üzerinde bir bilanço oluşturulduğu özellikle 1928 yılı bilançosundan anlaşılabilir. Şekerin ülkenin temel gıda sektörlerinden bir tanesi olması nedeniyle işletmenin aynı isimle bugünlere kadar yaşaması sağlanmıştır. Şirketin, Anadolu'da yaygınlaşacak İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin öncüsü olduğu söylenebilir.

KAYNAKÇA

Auyeung, P. & Ivory, P. (2003). A Weberian model applied to the study of accounting stagnation in late Qing China. *Accounting, Business and Financial History* 13(1): 5-26.

Çabuk, A. Saygılı, T.A. and Oğuz, M. (2016) Auditing of a Waqf in the Ottoman Empire at the

Beginning of 19th Century, Papers of the Turkish Delegation, 14th World Congress of Accounting Historians, June 25-27, Italy, 459-481.

Elitaş C., Güvemli, O., Erkan, M., Aydemir, O., Özcan U., Oğuz M. (2008) Accounting Method Used by the Ottomans for 500 years: Stairs (Merdiban) Method. Turkish Republic Ministry of Finance Strategy Development Unit. Ankara. Turkey.

Güvemli, O., Oran, J., Güvemli, B., & Aslan, M. (2018). Orta Doğu Muhasebe Tarihinde Batılılaşma Süreci: Osmanlı ve Cumhuriyet Uygulamaları (1839-2011). *Orta Doğu Muhasebe Tarihi (MÖ 3000 - MS 2000)* (Vol. 3, s. 653-920). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Güvemli B., (2017) “The Role of Accounting in the Industrialization Efforts of the Ottoman Empire in the 19th Century” *De Computis, Spanish Journal of Accounting History*. 74- 100. No.27.

Güvemli, O. (1998). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi - Osmanlı İmparatorluğu Tanzimat’a*. Vol.2. Avcıol Yayınları. İstanbul.

Karayaman, M. (2010). Osmanlı Devleti’nde Şeker Fabrikası Kurma Teşebbüsleri. *Tarih İncelemeleri Dergisi*, 25(1), 297-318.

Karayaman, M. (2012). Atatürk Döneminde Şeker Sanayi ve İzlenen Politikalar. *Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi*, (82), 54-96.

Sipahi, B , Küçük, İ . (2011). Türk Ticaret Kanunları Ve Muhasebenin Gelişimine Etkilerinin 160 Yıllık Öyküsü. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 181-193.

Sokolow, J.W. (1985). *The History of Accounting Thought*. Finansyi Statistik. Moscow.

Şener, S. (2007). Osmanlı Sanayileşme Süreci ve Bu Süreçte Özel Girişimin Rolü. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 3(9). 56-89.

Şeker, K. (2011). Tek Parti Dönemi Ekonomik Politikaları ve Özel Teşebbüs Yatırımlarına Bir Örnek: Nuri Demirağ Tayyare Atölyesi. Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2011(23), 129-143.

Topal, M , Erdemir, E , Kırılı, E . (2012). Tanzimat Dönemi Sanayileşme Hareketinin Türkiye’de İşletmecilik Anlayışının Oluşumuna Etkileri Hereke Fabrikası ve Nizamnamesi. Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, (25), 37-64.

Tabakoğlu, A., & Taşdirek, O. Ç. (2015). Osmanlıda Mâlî Denetimin Kurumsal Gelişimi-Maliye Teftiş Heyetinin Kuruluşu. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 13(2), 91-113.

Veldet, T. (1958). 30. Yılında Türkiye Şeker Sanayii. Ankara: Türkiye Şeker Fabrikası Neşriyatı.

Winner, C. (1993). History of the crop. In The sugar beet crop(pp. 1-35). Springer, Dordrecht.



EK 1: Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi'nin 31.12.1925 Tarihli Bilançosu (TL)

Nev'i Matlubat	T.L.
Nukut	
Kasada	327,94
Bankalarda	88,05
Tahvilat	
%5 Faizli 76 Adet İstikraz Dâhili Tahvilâtı Kıyım İştirakiyesi	584,35
Kabul Olunmuş Poliçeler	
Bera-ı Tahsil İzmir İş Bankasına Gönderilen Bir Adet Senedin Kıymet-i Hakikiyesi	800
Emval-i Gayrimenkule	
Fabrika Zemin Bedeli	890,06
Fabrika Amele Eyleri İnşaat Bedelleri (Şimdiye Kadar Sarf Edilmiş Olan)	34.999,69
Emval-i Menkule	
Emtia Umumiye Hesabında Furuhatı Muktezi Emval Kıymetleri	696,49
Demirbaş Eşya Kıymetleri	785,51
Alet ve Edevat-ı Ziraiye Bedelleri	4.451,90
Umur-u Ziraatta İstimâl Edilmekte Olan Faal Ziraat Makineleri Bedelleri	21.542,56
Atölyeler, Demirhane, Marangozhanede Mevcut Küçük Alet ve Edevat ve Aleti Mütelhrike Bedelleri	4.732,55
Atölyeler İçin Mubayaa Olunan Malzeme Esmamı	334,28
Nev'i Matlubat	
Fabrika İnşaatında İstimâl Edilmekte Olan Vesaiti Nakliye Bedelleri	4.613,69
Mubayaa Edilen Tohumluk Pancar Esmamı	1.079,27
Matlubat-ı Mütenevvia	
Matlub Senedatı Hesabında Mukayyet Borçlular Zimmeti	52.921,77
Matlubat-ı Muhtelif Hesabında Mukayyet Borçlular Zimmeti	11.968,54
Hisse Senedatı Bedelinden Ticaret Vekâleti Zimmeti	50.000
Hissedarın Hesabında Mukayyet Bedelleri Tahsil Olunacak Hisse Senedatı Taahhüdünde	289.954
Şirketimize Münkâlib Tohum Şirketi Matlubatı Muhtelifesinden	4.948,71
Şirketimize Münkâlib Tohum Şirketi Esham Senedatı Bedellerinde	1.090
Karşılığı Mevcut Tohum Şirketi Zararından	2.046,12

EK 1 (Devamı): Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi'nin 31.12.1925 Tarihli Bilançosu (TL)

İstirda veya Mahsubu Muktezi Avanslar	
Makine ve Alet-i Vesaire İçin Ber Mucibi Mukavele % 20 Hesabiyle Verilen 76.800 Dolar Mukabili Skoda Fabrikasından	139.260,14
Pancar Zer'iyat Mukabili Avansla	57,25
Hafriyat İçin Verilip Henüz Mahsubu İcra Kılınmayan Mevad-ı Müstaile Bedellerinde	436,46
Nev'i Matlubat	
İnşaat Malzemesi İçin Müteahhitler Zimmetinde	356,85
Kiremit, Kireç Ocakları İstihzarat Masarifinde	436,47
Vürut Etmekte Olan Makineler ve Aletin Masarif-i Zaruriyesi İçin İzmir'de Şerif Bey Zimmetinde	1.000
Müteferrik Zimmetler ve Avanslar Olup Sarfiyat-ı Muvakkate Hesabında	4.351,98
Fabrika Faaliyetinde Tedricen İmhası Muktezi Zararlar	
Doğrudan Doğruya Vâki Olan Zarar Miktarı	4.085,97
Masarifi Tesisiye	3.460,72
Yekûn	642.601,32
Muamelâtı Zaideden Münbahis Erkâmı Olup Husulü Tevazün Zımında Zam Olunan	3.410,67
Mizanı Kat'iyeye Muvafık Olan Yekûn	646.011,99
Nev'i Duyunat	
Sermaye	600.000
Muhtelif Bankalar	16.120,70
Muhtelif Alacaklılar	4.863,84
Emanet	10.685,52
Mevduat	2.427,20
İstikraz	500
Nev'i Duyunat	
Tohum Şirketine Ait Olup Bedeli Henüz Tesviye Edilmeyen Adisyonlar	7.575
Tohum Şirketi Muhtelif Alacaklıları	429,06
Yekûn	642.601,32
Muamelâtı Zaideden Münbahis Erkâmı Olup Husulü Tevazün Zımında Zam Olunan	3.410,67
Mizan-ı Kâffeye Muvafık Olan Yekûn	646.011,99



**Ek 2: Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi'nin
31.12.1928 Tarihli Bilançosu (TL)**

Mevcutat ve matlubat		T. L.	₺	T. L.	₺
Kıyemi sabite bedelleri .					
Mebani	841409 53				
Arazi	17152 73	858 562	26		
Makine alat ve edevatı sabite	802432 96	802 432	96		
Tesisatı muhtelif	248878 32	248 873	32		
Faal ziraat makineleri					
Ziraat makineleri	102851 93				
Vesaiti nakliye bedelleri	54911 93	157 763	80		
Demirbaş eşya ve mefruat	30614 64	30 614	84		
Küçük alat ve edevat	5675 84	5 675	84		
Kimyahane alat ve eşya bedelleri					
Alat ve edevat bedelleri	11168 70	11 775	90		
Eczayı kimyeviye	607 20	883	20	2 116 581	98
Rasathane mevcudatı	883 20				
Mamul emtea ambarları					
	Fl	Kilo			
Çavallı kristal beyaz şeker	36	1097500	384 300		
" kesme beyaz şeker	36	76100	27 396		
" Sarı şeker	28	58928	15 074	96	
" Temizlenecek şeker	28	1583	444	64	
" Kuru kılpe	3,10	80455	1 130	11	
Melase	2	1146228	22 924	56	
Şurup	2	19965	399	30	452 269 57
Malzeme Ambarları mevcudu :					
Malzeme muhtelif ambarı mevcudu	194586 95				
Fabrika ve Garaj költük ambarları	6611 36				
Dispanser edviyesi	583 61	201 781	92	201 781	92

Ek 2 (Devamı): Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi'nin 31.12.1928 Tarihli Bilançosu ve Kar-Zarar bakiyesi (TL)

Bankalar Mevcudu :					
Eskişehir Bankası	15848	57			
Uşak Osmanlı Bankası	29876	50			
Uşak Ziraat Bankası	7115	85	52 838	72	52 838 72
Kasa mevcudu	5329	48	5 329	48	5 329 48
Pancar Avansları ve Muhtelif Matlubat :					
Matlub senedatı	2400				
Derdesti takip senedatı	76608	67			
Hissedarın taksit borçları	57878	48			
Muhtelif Borçlular	58329	07			
Şeker Bayileri	34000	10			
Pancar zırrai avansları 1928 sedesinden müdevver	48274	35			
Pancar zırrai avansları 1929 senesi için	9137	09			
İcarlar avansları 1929 senesi için	5137	80	290 765	36	290 765 36
Mintakalar ve Ziraat Müdüriyeti Hesabı:					
Mintakalarda malzeme muhtelif mevcudu	13307	49			
Ziraat Müdüriyeti mevcudu	1801	67	15 109	16	
Tahsil edilecek Hisse senedatı bedeli	88220				
Tesisatı iptidaiye masarifi	29426	36			
Tesviye edilen Skoda hisseleri tekastı	83658	38			
Derdesti tasfiye hesabı	5194	88	206 499	12	221 608 28
Kıymetli eşya hesabı					121 40
Hesabatı Muallaka					
Pancar Zırrai Avanslarından	98407	28			
"	13093	71			
İcarlar hesabından	5483	14			
Ziraat Müdüriyeti hesabından	7245	72			
Garaj koltuk ambarından	1912	15			
Garaj hesabından	28053	36			
Tenis mahalli tesisinden	551	55	149 151	91	149 151 91
Kâr ve zarar bakiyesi					934 654 53
<i>Yekûn</i>					4 425 103 15



**Ek 3: Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi'nin
31.08.1931 Tarihli Tasfiye Bilançosu (TL)**

MEVCUDAT VE MATLUBAT		TL		TL	
		Lira	K.	Lira	K.
1	Arazi ve binalar	869611	23		
2	Makinalar, alât ve edevati	931549	37		
3	muhtelif tesisat	242453	80		
4	Ziraat makinaları ve nakliye vasıtaları	213467	44		
5	Demir bış eşya ve müfruşat	45357	69		
6	İkmal olunacak tesisat ve inşaat	12014	33		
7	mamul emtia	406235	19		
8	malzeme mevcudu	289198	4		
9	muhtelif borçlular	940375	7		
10	müntaz hisselerden istirdat olunan	170872	—		
11	Kasa ve bankalar mevcudu	281867	37		
12	Umum masraflar	332843	42		
13	Kâr ve zarar	1283698	91	6023543	86
	Yekûn			6023543	86

Ek 3 (Devamı): Uşak Terakki-i Ziraat Türk Anonim Şirketi'nin 31.08.1931 Tarihli Tasfiye Bilançosu (TL)

		DÜYUNAT			
		70		71	
		Lira	K.	Lira	K.
1	Sermaye	1200000			
2	Türkiye sanayi ve maadin bankası	3388442	33		
3	Muhtelif alacaklar	1042994	84		
4	Emanet	13376	79		
5	Amortisman	378729	90	6023543	86
Yekün :				6023543	86

Kuyuda mutabıktır.

	Muhasebe Müdürü	Umum Müdürü
	Arif	Remzi
Aza	Aza	Meclisi idare Reisi
Sofu oğlu	Türkiye sanayi ve Maadin B.	Gaziayntap Meb'usu
İsmail	Umum Müdürü	Remzi
	Sadettin	



Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ

Oturum Başkanı

- Efendim, ben de teşekkür ederim. Efendim, bu cumhuriyetin ilk bilançoları. Size şöyle bir şey getirdik önünüze, kim bunu yapanlar? Bu 70 yaşında bir adamın kolları sıvayıp Lozan Anlaşmasında bir madde var diyor ki, Türkiye Cumhuriyeti beş sene daha şekeri ithal edecektir Avrupa'dan diyor. Böyle bir madde koymuşlar, bu maddeyi bile bile, mangal yürekli herhalde bu adamlar, 70 yaşında bir adam çıkıyor ve Anadolu'nun ortasında ben bu şeker fabrikasını kurarım arkadaş diyor. İşte bu büyük, büyüklük budur. Bu öyle bir, şimdi özel teşebbüsün, girişimcinin bunlar dedesi, babası bugünkülerin. Böyle adamların çok olması sınırlı maalesef ilk bilançolar bunlar çünkü, keşke çok olsaydı, keşke 50 tane Nuri Şeker çıksaydı. Soyadını şeker almış aile. Mehmet Şeker var burada, Nuri Şeker'in torunu, Uşak'ta dedesinin heykelini diken adam bu. Bir daha alkışlayalım, teşekkür ederim Mehmet Bey.

Cumhuriyet böyle kuruldu arkadaşlar, bunla kuruldu. Ben işletme işlerinin içindeyim. Cumhuriyet döneminde iki adam bilirim 70 yaşında fabrika kuran, birisi Nuri Şeker'dir bunu kurmuş 70 yaşında, biri de Vehbi Koç 70 yaşında FIAT fabrikasını kurmuştur Bursa'da. Bu iki adamı bilirim ben, ikisi de büyüktür bunun ama birisi tarihte yok olmuş, azalmış ismi, birisinin kalmış ama iyi de olmuş kalmış. En azından bunu biliyoruz.

Bu, değerli dostlar, cumhuriyet döneminin ilklerini gösteriyor sizlere burada. Şimdi gelecek olan iki arkadaşım var onlar 10'ar dakika konuşabilecekler ancak. Bu da akademisyenlerin yaptıkları, değil mi siz konuşacaksınız. Nedir bu biliyor musunuz? Aka-

demisyenler var o tarihte çünkü yüksek olarak bir şey yok yani İktisat Fakültesi 1936'da kurulacak. Tek Hamidiye Ticaret Mektebi var, yüksek ticaret diye andığımız. Bir de bir tane daha var yanında. Hepsi onlar yani, ticaret liseleri kuruluyor. Cumhuriyet ticaret liselerine dayalı olarak kültürünü yükseltir ve bir de yanlarında işte İstanbul Yüksek Ticaret adını alan cumhuriyet biraz ters hareket etmiş, Hamidiye Ticaret Mektebinin adını Ulumu Aliye-i Ticarriye koymuş. Hiç Türkçe değil ama onu koymuş yüksek ticaret adına gelene kadar 1930'larda. Herhalde iktisat fakültesini kurarken onunda adını değiştirmişler, İstanbul Yüksek Ticaret Mektebi demişler. Orada yetişen akademisyenlerle, öğrencilerle bu işleri yürütmeye çalışmışlar. Akademisyenlerin özelliği şu cumhuriyetin bu ilk döneminde; hiçbir şeyle ilgilenmemişler, çok ilginç bir grup o grup. Tek bir düşünceleri var, Türkiye yeni geliyor 1923'te en iyi bilanço, en iyi muhasebe bu. Bundan daha iyisi yok. Bir sürü eksik saydı işte Batuhan, peki onlar ne yapmışlar? Tek bir amaçları olmuş; çift yanlı kayıt yöntemini Türkiye'ye yayma misyonunu yüklenmişler o Kirkor Kömürciyan'lar, Sarkis Nihat'lar, daha sonra Osman Fikret Arkun'lar. Böyle bir grup...

Kim konuşacak şimdi? Şimdi Emrah Aygül, yeminli mali müşaviri bu konularla biraz ilgili, şimdi o size anlatacak o ilk akademisyenlerle ilgili, sonra da Doç. Dr. İbrahim Alparslan konuşacak.



CUMHURİYETİN İLK DÖNEMİNDE MUHASEBE EĞİTİMİ VE MUHASEBE AKADEMİSYENLERİ (1923 – 1950)

Oktay GÜVEMLİ⁷¹

Halil İ. ALPASLAN⁷²

Emrah AYGÜL⁷³

ÖZET

XX. Yüzyılın başlarında uzun süre devam eden savaşlar, ekonomiyi zayıflatmış, kaliteli genç nüfusun bu savaşlarda azalmasına neden olmuştur. Genç Türkiye Cumhuriyeti böyle bir ortamda kurulmuştur. Cumhuriyeti kuranlar öncelikle devrim yasaları ile hukuki, ekonomik, sosyal ve politik alt yapıyı oluşturma çabası içinde olmuşlardır. Eğitim çalışmaları da bu çabaların içinde yer almış ve muhasebe eğitimi önce ticaret orta okulu ve ticaret liselerinde başlamış, sonra lisans düzeyindeki eğitim kurumlarında devam etmiştir.

71 Prof. Dr. Marmara Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi, oktay_guvenli@yahoo.co.uk

72 Doç. Dr. Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, halilalpaslan@yahoo.com

73 MBA – YMM Er-iş YMM Ltd. Şti. – İstanbul, emrahaygul@yahoo.com

Başlangıçta Mektebi Mülkiye (bugünkü Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi) ve Ulum-ı Aliye-i Ticariye’de (bugünkü Marmara üniversitesi) yoğunlaşan muhasebe eğitimi, bu kurumlara İst. Üniversitesi İktisat Fakültesi (1936) ile İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulunun (1944) eklenmesi ile zenginleşmiştir.

Bu dönemdeki muhasebe akademisyenlerinin özelliği, ya uygulamamın içinde olmaları ya da uygulamadan gelmeleri ve özellikle Atatürk’ün İDT’lerinde yetişmiş olmalarıdır.

1928 Yılında Latin harflerine geçildikten sonra gelişme sürecine giren muhasebenin akademik yapısı, önce Fransız kayıt kültürü ile biçimlenmiş, sonra İkinci Dünya Harbi boyunca Alman kayıt kültürünün etkisine girmiştir. Harp sonrası ise, bir arayış dönemi başlamıştır.

Muhasebe ders programları, önceleri Avrupa’da gelişme gösteren muhasebe branşlarının etkisi ile oluşturulurken, daha sonra Cumhuriyetin izlediği karma ekonominin ihtiyaçlarına dönük bir gelişme çizgisini izlemiştir.

Cumhuriyetin bu ilk döneminde (1923-1950) muhasebe düşüncesinin dört ayrı yoldan gelişme süreci yaşadığı gözlenmektedir. Bunlardan ilki akademik dünya, ikincisi uygulama dünyası, üçüncüsü Atatürk’ün iktisadi devlet teşekkülleri, dördüncüsü de vergicilik olmuştur. 1950 Sonrası vergiciliğin öne çıktığı ve muhasebe düşüncesini etkilemeye başladığı görülecektir.

Anahtar sözcükler: Muhasebe eğitimi, muhasebe yayınları, 20. Yüzyıl.

ABSTRACT

ACCOUNTING EDUCATION AND ACCOUNTING ACADEMICIANS IN THE FIRST PERIOD OF REPUBLIC (1923-1950)

Long-standing wars in the early part of the XX century have weakened the economy, leading to a decline in quality young population. The young Republic of Turkey was founded in such an environment. Those who founded the Republic have been struggling to create legal, economic, social and political subdivisions primarily through the laws of the revolution. Education studies have also been included in these efforts and accounting education first started in the trade middle school and trade high school, then continued in the undergraduate education institutions..

Initially, the accounting education which concentrated on the Mektebi Mülkiye (today's Ankara University, Faculty of Political Sciences) and Ulum-ı Aliye-i Ticariye (present Marmara University), was enriched with the addition of the Istanbul University, Faculty of Economics and the Izmir School of Economics and Commerce (1944). The nature of accounting academics in this period is either that they should be in or out of practice, and that they must be trained, especially in Atatürk's IDTs.

The academic structure of the accountant afterpassing the Latin letters in 1928, , was first shaped by the French record culture, then influenced by the German record culture throughout the Second World War. After the war, a quest period had began.

The accounting course schedules followed a developmental trend towards the needs of the mixed economy that the Republic followed, while the emphasis was on the influence of accounting branches that developed in Europe.

In this first period of the Republic (1923-1950), it is observed that the accounting mentality has been undergoing development process in four different ways. The academic world, the second is the world of practice, the third is Ataturk's economic state corporations, and the fourth is taxing. It will be seen that after 1950, taxation has come to the fore and has begun to affect accounting thinking.

Keywords: Accounting education, accounting publications, 20th Century.

1. GİRİŞ

Bilindiği gibi, XX. yüzyılın başları sürekli savaşlar içinde geçmiştir. Önce Balkan savaşları (1912 – 1913) olmuş, sonra Birinci Dünya Harbine (1914-1918) girilmiş, sonra da İstiklal Savaşı (1919-1922) yaşanmıştır. Bu savaşlarda halk fakirleşmiş, kaliteli genç nüfus savaşlarda şehit düşmüş, ekonomi zayıflamıştır. 1927 Nüfus sayımına göre ülke nüfusu 13,6 milyondur. Bunun 6 milyonu erkek, 7 milyonu kadındır. Nüfuzun %77'si kırsal alanda yaşamaktadır. Sanayi kuruluşu sayısı yok denecek kadar azdır. Cumhuriyet böyle bir ortamda kurulmuştur. Önce devrin yasaları, Kanun-ı Esasi (anayasa), Türk Kanun-ı Medenisi, Tevhid-i Maarif yasası yürürlüğe girer. Vergi kanunları üç yıl içinde tamamlanır. 1850'de yayınlanan Kanunname-i Ticaret yenilenerek 1926 yılında Türk Ticaret Kanunu adı ile yürürlüğe girer.

Bu kanunda batı Ticaret Hukuku, Tanzimat sonrası bir kez daha gündeme gelir. Çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi, günlük defter, envanter defteri ve kopya defteri olarak belirlenir. Ve karma ekonomi modeli benimsenerek çok yönlü bir kalkınma çabası başlar. İşletme ve muhasebe eğitimi de bu büyük çağdaşlaşma ve kalkınma çabası içinde yer alır.

1923 – 1950 Dönemi, Cumhuriyet'in hukuki, siyasi, ekonomik ve sosyal açılardan büyük atılımların gerçekleştiği bir dönemdir.

Muhasebe düşüncesi de bu çok yönlü kalkınma çabaları içinde dört koldan gelişme yaşar. Muhasebe düşüncesinin bu gelişme yolları aşağıdaki gibidir.

- a.** İşletme ve muhasebe eğitimi dünyasında bir yandan okullar ve öğrenci sayısı artarken, bir yandan da muhasebe akademisyenleri çift yanlı kayıt yönteminin yaygınlaşması çabasını yoğun bir şekilde sürdürürler. Çift yanlı kayıt yöntemi, Latin alfabesi ile soldan sağa yazı stili içinde geliştiği için, Latin harflerini benimsendiği yeni Türk alfabesinden sonra (1928) muhasebe kitaplarında büyük bir artış yaşanır. Muhasebe düşüncesinin eğitim dünyasında gelişmesi bu bildirinin konusudur.
- b.** Özel kesimde muhasebenin gelişmesi, benimsenen karma ekonomini çerçevesinde olur. Özel kesimi desteklemek için 1927 yılında Teşvik'i Sanayi kanunu çıkarılır. Özel kesim yatırımlarını bu yasa çerçevesinde gerçekleştirilir. Ve giderek büyür. Ancak muhasebe uygulama dünyası çift yanlı kayıt yöntemini bilmez. Akademik dünya ve genel muhasebe ki-

tapları onlara yardımcı olur. Muhasebenin gelişmesinde en fazla güçlkle karşılaşan bu kesim olur. Çünkü yeterli bilgiye sahip, yeterli sayıda muhasebeci yoktur. Muhasebeci yetiştiren tek okul Ulumü Aliye-i Ticariye mektebidir. Onun da mezun sayısı yeterli değildir (yılda ortalama 80-100 mezun) .

- c. Muhasebe düşüncesinin geliştiği üçüncü alan Atatürk'ün kurduğu iktisadi devlet teşekkülleridir. İstanbul'daki Ulum-ı Aliye-i Ticariye'nin yılda ancak 80-100 dolayında olan mezun sayısının yarısını Atatürk iktisadi devlet teşekküllerinde çalıştırmak üzere Ankara'ya alır(Yüksek ticaretliler derneğini 1936'da Ankara'da kuran bu öğrencilerdir). Almanya'dan gelen işletme mühendisleri ile birlikte çalışan bu öğrenciler Ankara'da bir muhasebe ekolü yaratırlar. Mali tabloları geliştirirler, maliyet muhasebesi kavramını, işletme denetimi kavramını Türkiye'ye getirirler. Cumhuriyet'in ilk döneminde iktisadi devlet teşekküllerinde muhasebe düşüncesi batıya en fazla dönük olan kesidir.
- d. Cumhuriyet'in ilk döneminde vergi dünyası da muhasebe düşüncesinin gelişmesinde rol almaya çalışmıştır. Ancak anlaşılmayan bir yol izlenmiş ve 1926-1930 yılları arasında yürürlüğe giren üç vergi yasası, (Kazanç vergisi, Muamele Vergisi ve İstihlak vergi yasaları), Türk Ticaret Kanunundaki çift yanlı kayıt yönteminin defter sistemi yanında, her vergi yasası kendisine gerekli olduğunu düşündüğü 5-6 muhasebe defterinin tutulmasını zorunlu kılmıştır. Türk muhasebe tarihinde çok defterli dönem olarak adlandırılan ve 1949'da Vergi Usul Kanununun yürürlüğe girmesine kadar devam eden bu yıllarda muhasebeciler bu defterleri tutmakta zorluk çek-

mişlerdir. Bu anlaşılması güç defter sistemi sadece vergicilik alanında kalmış, yaygınlaşmamış, akademik dünya bu benzeri görülmeyen uygulama ile hiç meşgul olmamıştır. Ama bu vergi kanunları ile başlayan vergi denetimi, muhasebe düşüncesini, dünyadaki uygulamanın aksine Ticaret Kanunundan koparmış ve vergi hukukuna bağlamıştır. 2011 Yılında yeni Türk Ticaret Kanunu çıkana kadar bu uygulama devam etmiştir.

Cumhuriyetin ilk döneminde bu renkli muhasebe dünyası, Tanzimat ile başlayan muhasebe düşüncesinin batı Avrupa ile entegrasyon sürecin, Atatürk'ün iktisadi devlet teşekkülleri öncülüğünde yeniden gündeme getirmiş ve muhasebenin çağdaşlaşmasını hızlandırmıştır.

Muhasebe düşüncesinin batı Avrupa ile entegrasyonu, 1950'de başlayan liberal iktisat politikalarının uygulanmaya konulması ile askıya alınacak ve muhasebede, ekonominin dışı açılma sürecinin başladığı 1980 yılına kadar önemli bir gelişme yaşanmayacaktır (*Orta Doğu Muhasebe Tarihi Ansiklopedisi -MÖ 3000-MS 2000*), 2018, Ankara).

2. CUMHURİYETİN İLK DÖNEMİNDE (1923-1950) MUHASEBE EĞİTİMİNDEKİ GELİŞMELER

Cumhuriyet 1923 yılında ilan edildiğinde muhasebe eğitimi, 1857 yılında kurulan Mektebi Mülkiye (bugünkü Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi) ve 1883 yılında kurulan Hamidiye Ticaret Mektebi'nde (bugünkü Marmara Üniversitesi) yapıyordu. Mektebi Mülkiye mezunları daha çok devletin idari yönetiminde görev aldıkları için, özel ve kamu işletmelerinde işletmeci ve muhasebeci olarak Hamidiye Ticaret Mektebi mezunları çalışıyor-

lardı. Bu mektebin adının 1924 yılında Ulum-ı Aliye-i Ticariye olarak değiştirildiği görülmektedir. Daha sonraları da İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi adını alan okulun, 1958 yılında İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi adı ile yeniden organize edildiği bilinmektedir.

Cumhuriyet döneminde bu iki okula, 1936 yılında İstanbul Üniversitesi bünyesinde kurulan İktisat Fakültesi'nin katıldığını, 1944 yılında da İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nun eğitime başladığını belirtmek uygun olacaktır.

Böylece programında muhasebe eğitimi yer alan yüksek eğitim kurulu sayısı 1923 yılında iki iken, bu sayı Cumhuriyet'in ilk dönemi sonu olan 1950 yılında dörde çıkmış oldu.

Cumhuriyet'in ilk döneminde muhasebe eğitiminde sadece, yukarıda sözü edilen yüksek eğitim kurumları değil, Ticaret Orta Okulları ve Ticaret Liseleri de görev almışlardır.

Türk eğitim tarihinde ticaret orta okulu ve liselerinin doğuşunun farklı bir yol izlediği gözlenmektedir. Bu orta eğitim kurumlarının doğuşunda, 1883 yılında Hamidiye Ticaret Mektebi'nin kuruluşu önemli rol oynamıştır. Çünkü bu mektebin programı Fransa'da Les Ecoles de Haute Commerce'den alınmış ve bu ders programı öğrencilere ağır gelince de hazırlık sınıfları açılmıştır (Güvemli 2001, Güvemli 2003). Bu hazırlık sınıfları 1914 yılında ayrı bir eğitim kurumları haline gelerek Ticaret Liseleri oluşmuş; bunlara zaman içinde orta kısımlar da eklenmiştir.

Cumhuriyetin ilk döneminde ticaret orta okulları ve ticaret liseleri yüksek kaliteleri ile muhasebe eğitiminin ağırlığını üstlenmişler-

dir. Öyle ki Ticaret Orta Okullarının sayısı 1927’de 3 iken bu sayı 1950’de 25’çıkmiştir. Ticaret Liselerinin sayısı ise, 1935’de 7 iken, 1950’de 23’e çıkmıştır. Bugünlere kadar ulaşan istatistiklere göre 1950’de Ticaret Orta Okullarının mezun sayısı 357; aynı yıl Ticaret Liselerinin mezun sayısı 521 olmuştur.

Yüksek öğretimde İşletme ve muhasebe eğitiminin Cumhuriyet’in ilk dönemindeki gelişmesi de önemlidir. Cumhuriyet kurulduğunda mevcut iki yüksek okulun (Mektebi Mülkiye ve Hamidiye Ticaret Mektebi- adı 1924 yılında Ulum-ı Aliye-i Ticariye) öğrenci sayısı 141, mezun sayısı 13’dür. (Bu Ulum-ı Aliye-i Ticariye okulunun mezun sayısı 1923’de 7, 1928’de 11, 1930’da 24, 1935’de 69, 1940’da 129, 1945’de 148, 1950’de 290).

Yukarda belirtildiği üzere 1950 yılına kadar yılında bu iki okula, iki okul daha eklenmiştir (1936’da İst. Üni. İktisat Fakültesi, 1944’de İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu). Yani işletme ve muhasebe eğitimi yapan okul sayısı 1950’de dörde çıkmıştır. Bu dört okulun 1950’deki öğrenci sayısı 3471, diploma alanlar sayısı ise, 442’dir.

Bu sayısal artışlar göstermektedir ki, önce Balkan ülkeleri savaşlarını (1912-1913), sonra Birinci Dünya Harbini (1914-1918) ve sonra da İstiklal Savaşını (1919-1922) yaşayan ve bu savaşlar sonrası yoksul bir halk (1927 Nüfus sayımına göre, 6 milyon erkek ve 7 milyon kadından oluşan toplam 13,6 milyon nüfus. Bu nüfusun %77’si kırsal alanda yaşıyordu), zayıf bir ekonomi vardı. Genç Cumhuriyet’in devir aldığı bunlardı. Sanayi kuruluşu sayısı yok denecek kadar azdı. Tarımsal üretim ilkel koşullarda yapılıyordu. Bu durumda işletmeciler ve muhasebeciler ihtiyacı da

azdı. Uzun süren savaş yıllarının genç nüfusu yok ettiğini ve eğitimi de aksattığını da unutmamak gerekir.

Böyle bir ortamda genç Cumhuriyet'in işletmeci ve muhasebeci eğitimini ticaret orta okulları ile, ticaret liseleri ile lisans düzeyindeki okulları ile yoktan var ettiğini kabul etmek gerekir.

İşletme ve muhasebe eğitimindeki bu gelişmelerin nasıl olduğu hususu üzerinde ticaret liseleri ve yüksek öğretim kurumları olarak üzerinde durmak yararlı olacaktır.

Cumhuriyet'in ilk döneminde (1923 – 1950) muhasebe eğitim kurumları, bir yandan batı Avrupa ile entegrasyon sürecini yaşamış, bir yandan da genç Cumhuriyet'in ulusal karma ekonomi anlayışı çerçevesinde doğan muhasebe kayıt ihtiyacını karşılamaya yönelik olmuştur. İktisat ve muhasebe yaklaşımı öne çıkmıştır. Ama 1950'ye doğru vergiciliğin muhasebeyi etkilemeye başladığı görülmüştür.

3. Muhasebenin Akademik Alandaki Gelişmeleri

1923-1950 Yılları ilk Türk akademisyenlerinin ortaya çıktığı ve eserlerinin yayınlandığı yıllar olmuştur.

1923 – 1928 Dönemi: Bu dönemde Osmanlıca ile yazılan az sayıda muhasebe kitapları vardır. Cumhuriyetin ilk yıllarıdır. Çift yanlı kayıt yöntemini tanıtıcı birkaç kitabı Kırkor Kömürciyan ve Serkiz Nihat'ın yayınladığı görülmektedir. Mektebi Mülkiye ve 1924 yılında adı Ulumü Aliye-i Ticariye olan (1936'da adı Yüksek İktisat ve Ticaret Mektebi olacaktır) okul vardır. Ticaret liseleri yeni açılmaya başlamıştır. Genelde Türk eğitim sistemi,

özelde işletme ve muhasebe eğitimi, tam bir arayış içinde olmuştur. Genç Cumhuriyet, hukukta, sosyal yaşamda, ekonomide, politikada çağdaşlaşma yollarını aramaktadır. Bu yolları da temel devrim yasaları ile hayata geçirecektir.

1928- 1936 Dönemi : 1928 Yılında Latin harflerine geçilmesi, yani soldan sağa kayıt düzeninin kabul edilmesinin, muhasebenin hem uygulamada ve hem de kuramsal alanda önünü birden açtığı görülür. Çünkü doğuşundan itibaren soldan sağa yazı stili ile gelişen çift yanlı kayıt yöntemi, Türkiye’de doğal gelişme sürecini yaşamaya başlar. Uygulamada önemli gelişmeler yaşanır, ama asıl gelişme akademik alanda olur ve çok sayıda muhasebe kitabı yayınlanır.

Muhasebe eğitimi iki yüksek okulda (Mektebi Mülkiye ve Ulum-ı Aliye-i Ticariye) devam ederken, bu okulların mezunları ya Atatürk’ün iktisadi devlet teşekküllerinde Ankara’da çalışıyor, ya yeni kurulan büyük sanayi kuruluşlarında görev alıyor ya da devlet yönetimin üst kademelerinde görev üstleniyorlardı.

Bu iki yükseköğretim kurumunun 1928- 1936 dönemindeki muhasebe akademisyenleri Cumhuriyet’in yeni anlayışı çerçevesinde öncü nitelik taşır. Bunların çoğu ticaret lisesi kökenlidirler, zaman içinde lisans eğitiminde görev almaya başlamışlardır. Bunlardan Rasim Hilmi, uzun süre muhasebe eğitiminde öncü kitap olan *Envanter ve Bilanço* kitabını 1933’de yayınlamıştır (*Rasim Hilmi, Envanter ve Bilanço- 1933*).

Kuşkusuz bu dönemin(1928-1936) en büyük muhasebe düşünürü Kırkor Kömürcüyan’dır. Ulum-ı Aliye-i Ticariye’nin akade-

misveni olarak ve yabancı dil hakimiyeti ile önemli muhasebe eserleri yazmıştır. Yeni Muhasebe Usulü – 1929, Latin harflerinin kullanımına başlanmasının meyvesi olmuştur. Bunu İhtisas Muhasebeleri – 1931 izlemiştir (*Kirkor Kömürçüyan, Yeni Muhasebe Usulü – 1929; İhtisas Muhasebeleri – 1931*). Bu dönemde Kirkor Kömürçüya’ın Türk muhasebe düşüncesine önemli katkılarından birisi de, beş altı rakamdan oluşan alt alta iki sıralı rakamlar dizisini, tek bir sırada çarpılması teorisini muhasebecilerin hizmetine Kömürçüyan Çaprast Teorisi adı ile sunması olmuştur.

Bu dönemin muhasebe akademisyenleri kuşkusuz sadece bunlar değildir. Bilanço Tahlilleri konusunu ilk kez gündeme getiren Asım Süreyya’yı (*Asım Süreyya. Bilanço ve Bilanço Tahlilleri- 1930*); *Hesapların İlmî – 1935 kitabı ile muhasebeye bilimsel yaklaşımı yapan Nurettin Togay’ı unutmamak gerekir (Nurettin Togay, Hesapların İlmî- 1935)*.

Ülkenin muhasebeci ihtiyacını karşılamaya yönelik asıl gelişme ticaret orta okulu ve liselerinde yaşanmaya başlanmıştır. 1923’te sayısı beş olan ticaret orta okulu 1936’da ancak altıya çıkar, ancak öğrenci sayısı 726’ya ulaşır: Sözü edilen yılda Ticaret lisesi sayısı ise yedidir ve öğrenci sayısı 452’ye çıkmıştır. İstanbul’un yanında Samsun, Ankara, İzmir, Adana Ticaret Liselerinin açıldığı görülür. Cumhuriyet’in muhasebeci ihtiyacını karşılamak üzere, Anadolu’ya yayılan bu ticaret orta okulları ve ticaret liseleri olmuştur.

Bu dönemde adı geçen ticaret liseleri, yüksek kalitede eğitim yapan, ülkenin muhasebeci ihtiyacını karşılamaya yönelik önemli eğitim kurumlarıdır. Bu okulların mezunları, özel kesim olsun,

devlet kesimi olsun muhasebeci ihtiyacını karşılayan kurumlar olarak ortaya çıkmışlardır. Türk muhasebe literatürünü ticaret liselerinin öğretim kadroları yazıyor ve yayınlıyorlardı. Bu kadrolar, çift yanlı kayıt yöntemi bilgisine tam sahip olmamakla beraber, eğitimlerini sürdürüyorlar ve kitaplarını yayınlıyorlardı. Ticaret liselerinde muhasebe eğitimi yanında büro komerciyal adı ile büro yönetimi ortaya çıkmıştı. Bu dönemde ortaya çıkan büro komersiyal yönetimi düşüncesi, bugünkü muhasebe bürolarının kökenini oluşturmuştur.. Abdi Tevfik ticaret liselerinin önde gelen öğretmenlerindedir. Şirketler Muhasebesi kitabını 1930'da yayınlamış ve ticaret liselerinde yaygın olarak okutulmuştur (Abdi Tevfik, Şirketler Muhasebesi, 1930). Abdi Tevfik o zamanın ticaret lisesi kültürü çerçevesinde büro komersiyal konusunda da yayınlar yapmıştır.

1936 – 1940 Dönemi : Bu dönem, Türk muhasebe eğitimindeki ağırlığın, ticaret liselerinden, lisans düzeyindeki okullara kaydığı dönem olmuştur. Yüksek eğitimde üç yenilik bu durumu sağlamıştır.

- O zamana kadar Mektebi Mülkiye adı ile İstanbul'da eğitim yapan okul, Siyasal Bilgiler Okulu adı ile 1936'da, programını yenilenerek Ankara'ya taşınmıştır. Mezunlarının, daha çok devletin idari kademelerinde görev alması bu yolun izlenmesini etkilemiş olsa da, okul, muhasebe eğitimine önem vermeyi sonraki dönemlerde de sürdürmüştür.
- 1883'de Hamidiye Ticaret Mektebi adı ile kurulan ve Cumhuriyet ile birlikte adı Ulum-ı Aliye-i Ticariye haline getirilen okulun adı da, İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu haline getirilmiş ve günün gereklerine göre okulun ders programı

çağdaş işletmecilik ve muhasebe eğitimine dönük bir niteliğe kavuşturulmuştur.

- Bir başka gelişme, 1933 üniversite reformu ile çağdaş bir yapıya kavuşturulan İstanbul Üniversitesi bünyesinde İktisat Fakültesinin kurulması ile yaşanmıştır. Bu üç kuruma, daha sonra 1944 yılında İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret okulu eklenecektir.

Öte yandan, yeni ticaret liselerinin açılmasına da devam edildiğini belirtmek uygun olacaktır.

Ayrıca, devletin vergileri beyan usulü ile almaya başlamasının, aynı zamanda akademisyen olan Rasim Saydar ve arkadaşları tarafından, verilen vergi beyannamelerin incelemesinin ciddi boyuta taşınması, işletmelerde muhasebecinin önemini artırmıştır. Böylece uygulama alanında muhasebenin kalitesinin artırılması çabası başlamıştır.

Ancak muhasebe düşüncesindeki asıl gelişmenin akademik alanda yaşandığını belirtmek gerekmektedir.

1923 – 1940 Yılları arasının muhasebe düşüncesi açısından önde gelen özelliklerinden birisi Fransız muhasebe kültürünün, muhasebe eğitiminde ve akademisyenlerinin eserlerine hakim olmasıdır. Yayımlanan muhasebe kitaplarında genellikle bu Fransız muhasebe kültürünün izleri görülür. 1939'dan sonra, İkinci Dünya Harbi (1939-1945) boyunca bu kültür yerini Alman muhasebe kültürüne bırakacaktır. 1936-1940 Yılları arasında yayımlanan muhasebe kitaplarından birkaçı aşağıdaki gibidir.



Süleyman Şahinbaş : Genel muhasebe ve Muhasebe Organizasyonu – 4 kitap - Fransız kültürü ile yazılmıştır.

Nejat Kent: Genel muhasebe kitapları- T. İşbankası'nda çalışmıştır, Fransızcadan tercüme yapmaktadır. Yüksek Ticarete akademisyendir.

Atıf Yar: Ziraat Bankasında çalışıyordu. Rasyonel Kayıt Usulü (1940), Envanter ve Bilanço (1940) – Fransız ekolündendir.

Süheeyl Derbil : Ziraat Bankasında muhasebecidir. Muhasebe (1938) kitabı ünlüdür.

Cevat Yücesoy: Lozan üniversitesinde eğitim görmüştür. Uzun süre Yüksek İktisat ve Ticaret okulunda akademisyenlik yapmıştır. İlk kitaplarını bu dönemde yayınlamıştır. Muhasebenin her branşında kitap yazar. Cumhuriyetin bu döneminin Özelliği olarak muhasebeye sayışım der.

Dr. Esat Demirel : Fransız ekolündendir. Banka Muhasebesi (1938) kitabı ünlüdür.

Baha Esad Karova: İDT – şeker fabrikaları muhasebecisidir. Ziraat İşletmeleri Muhasebesi (1938) kitabı ile tanınmıştır.

İ. Nail Esin: Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nda hem akademisyenlik ve hem de yöneticilik yapmıştır. Endüstri Muhasebesi (1938) yani maliyet muhasebesi kitabını ilk yazan kişidir.

Ali Bilgişim: Hukukçu muhasebe yazarıdır. Ticaret Şirketlerinde Muhasebe Prensipleri (1937) ünlüdür.

Bu dönemin özelliklerinden birisi Atatürk'ün iktisadi devlet teşekküllerinin maliyet muhasebesi mali tablo disiplini ağırlıklı olarak ortaya çıkmasıdır. Türkiye'de bir ilk yaşanmış ve bu devlet iktisadi kuruluşları ekol yaratmıştır. Bu ekolden yetişen ve 1940 yılından itibaren muhasebe akademisyenleri içinde yer alan muhasebe yazarları arasında Kenan Asafkan, Nurettin Toköz, Nurettin Yelken, Şerefattin Nemlioğlu, Edip Eği vardır. Bu yazarların kitapları üzerinde aşağıda durulacaktır. Belirtmek gerekir ki İDT'leri kökenli akademisyenlerin 1950'li yıllara kadar devam etmiştir.

(Kaynaklar: *Nejat Kent: Muhasebe Dersleri- 1936; Süleyman Şahinbaş, Muhasebe 1936. Cevat Yücesoy, Sosyeter Sayısı 1937; Atf Yar: Bilanço ve Envanter 1939; Süheyp Derbil : Muhasebe 1938*).

1940 -1945 Dönemi: İkinci Dünya Harbinin (1939 – 1945) yaşadığı yıllardır. Alman Musevi akademisyenler Türkiye'ye gelmişler ve dünya harbi boyunca Alman muhasebe ekolünün etkinliğini artırmışlardır. Harp sonrası Amerikan ekolu etkin olmaya başlayacaktır. 1940 yılı, İDT'lerden gelen yeni kuşağın etkin olmaya başladığı dönemdir. Bu nedenle, sözü ekilen yazarların eserlerinin bu dönemde ele alınması uygun olacaktır. Harp yılları akademik yaşam ve yayınlar bakımından çok etkin yıllar olmuştur.

1944 Yılında İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu'nun eğitime başlaması ile lisans düzeyinde muhasebe eğitimi, İstanbul ve Ankara'dan sonra İzmir'de de başlamış, muhasebe akademik dünyası zenginleşmiştir.

1940-1945 Yılları muhasebe yayınlardan bir bölüm aşağıdaki gibidir:

Kenan Asafkan – Endüstride maliyet -1940.

Ş. Nemlioğlu- Sanayide maliyet- 1940.

H. Atıf Kuyucak: Banka Muh. 1940.

Cevat Yücesoy- Muhasebe, 2 cilt 1941.

Hasan Erdinç (tercüme) Muhasebede Hileler, 1941. Muhasebe Kontrol tekniği (tercüme).1945.

Tacettin Barker: Muhasebe – Nzariyat ve Tatbikat – 1941.

Baha E. Karaova- Amortismanlar 1943,

Sanayi İşl.de Değer Hareketleri, 1942

Ernist E. Hirsch : İktisadi İşletmede Teftiş ve Murakabe –1943.

Alfred İsaac: Muhasebe Nazariyesi-941 Revizyon ve Kontrol 944.

S. Şahinbaş- Bir işletme tesisi ve Muhasebesi – 1944.

Edip Eği- Orman İşletmesi ve Hesap İşleri ve Muhasebesi – 1944.

Vedat Diniz- İşletme Muhasebesi-1944

Rıdvan H. Taşkın- Maliyet muh. 1944.

Raif Lay: Muhasebe ve Hileler -1944.

O.Fikret Arkun: Muhasebe Teori ve Pratiği- 1944.

Bu dönemin muhasebe yazarlarının ve eserlerinin özellikleri aşağıda özetlenmiştir:

- Atatürk'ün İDT'leri çok sayıda muhasebe akademisyeni yetiştirmiş ve bu yazarlar da maliyet muhasebesi, denetim konularında olmak üzere ağırlıklı olarak eserler yayınlamışlardır.
- Yine Atatürk'ün İDT'lerinden yetişen akademisyenler ilk kez muhasebeye dayalı işletme denetimini konusunu gündeme getirmişlerdir.
- Bu dönemin akademisyenleri genel olarak kitaplarının başlangıcında ele aldıkları konunun tarihçesi üzerinde durmuşlardır. Bu eserlerde çift yanlı kayıt yöntemi, denetim, bankacılık, muhasebe hileleri ile ilgili özet tarihi bilgiler önemlidir.
- Yazarların hepsi ya ticaret liselerinde öğretmen ya da yüksek eğitim kurumlarında akademisyendir. Ama genellikle kadroları yetişmiş olan İstanbul Yüksek ve İktisat okulunda akademisyendir.
- Alman ekolü, özellikle İstanbul İktisat Fakültesinde, Almanya'dan gelen Musevi asıllı akademisyenlerin etkisiyle Türk muhasebe literatürüne teori, kontrol ve sanayi işletmesi muhasebesi konularında zenginleştirmişlerdir. Ve bir çok muhasebe akademisyeninin yetişmesini sağlamışlardır.

1946 – 1950 Dönemi: Cumhuriyet'in ilk döneminin bu son evresinde sayısı dörde çıkan yüksek okulların (Ankara Siyasal Bilgiler Okulu, İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi ve İzmir Yüksek İktisat ve Ticaret Oku-

lu) büyük ölçüde akademik kadrolarını oluşturmuşlardır. Dünya Harbi sonrası dünya iktisadi ve politik açıdan yeni bir döneme hazırlanmaya başladığından, uluslararası gelişmelerin izlenmeye başladığı dikkati çekmektedir.

1950 Sonrası Türkiye’de Liberal İktisat Politikaları etkisini göstermeye başlayacak ve muhasebede de Amerikan ekolünün etkileri yavaş yavaş kendisini bu dönemde hissettirmeye başlayacaktır. Öte yandan Alman ekolünün temsilcileri olan akademisyenler de ülkelerine dönmeye başlamalardır.

İktisadi Devlet Teşekküllerinden yetişen muhasebe akademisyenlerinin en etkin dönemi bu dönem olmuştur. İDT’lerinin gelişmesi Atatürk’ten sonra durunca, bu kadrolar kendilerini yenileyememiş ve İDT kökenli akademik kadrolar, 1950 sonrası yerlerini, devlet vergi denetim örgütlerinden (Hesap Uzmanları Kurulu) yetişen muhasebe akademisyenlerine yerlerini bırakmaya başlamışlardır. Bu ekolün vergi muhasebesi ağırlıklı yayınları 1950 sonrası etkin olacaktır.

Çoğunluğu İDT’leri ekolünün son temsilcileri olan ve giderek artan yüksek eğitim kurumları kadrolarının muhasebe akademisyenlerinden oluşan yazarların bu dönemdeki eserlerinden bir bölümü üzerinde aşağıda durulmuştur.

1946- 1950 Dönemi muhasebe eserlerinden bir bölümü:

Süleyman Şahinbaş – Pratik Muhasebe ve Defter Nasıl Tutulur, 1946,- Muhasebe ve Vesikaalar, 1946.

Baha Demiralp- Genel Muhasebe ve Gelir Vergisine Uygun Defter Tutma Usulleri – 1946.

Abdullah N. Aker- Ticaret Muh. 1946,- Defter Tutma ve Malolma, 1949.

Rasim Saydar- Envanter ve Bilanço, 1946,- Sigorta Muhasebesi,1947,-Değerleme, 1949.

Hamdi Karaçivi: Genel Muhasebe Bilgileri – 1947,- Merkeziyet Sistemi ve İhtisas Muhasebeleri, 1947.

Alfred Isaac (A.T.Balkanlı ile birlikte): Muhasebe Tatbikatı 1947.- Sigorta İşlemleri ve Muhasebesi,1948.

İ.Nail Esin- Ticaret Bilgileri ve Vesikalar – 1948.

Cevat Yücesoy- Banka ve Endüstri Muhasebesi –,1947, -Şirketler Muhasebesi, 1948. -(Tercüme) Endüstri İşletmelerinde Bilanço Tahlili, 949.

Serkiz Nihat (Kiver)- Bilanço Tetkikleri, 1947.

A.Haydar Erişken- Bilanço Tetkikleri, 1947.

Nafiz Ergeneli- Yeni Sistem Tatbiki Devlet Muhasebesi, 1949.

Hasan Erdinç: Muhasebe Hileleri, 1949.

Cumhuriyetin ilk döneminin bu son evresinde muhasebe akademisyenlerinin ve eserlerinin özellikleri üzerinde aşağıda durulmuştur.

- Muhasebe literatürüne artık akademisyenler hakim olmuştur. Eserleri yazarlar, mevcut dört lisans düzeyinde eğitim yapan kurumun akademisyenleridir. Bu nedenle ilk kez İstanbul yanında İzmir ve Ankara'da da muhasebe öğreti kitaplarının yayınlandığı görülmektedir.
- Ancak muhasebe yazarları akademisyen olsalar da, hemen hemen hepsinin kökenleri uygulamadan gelmez. Bu durum Türkiye'de 1950 sonrası da devam edecek bir husustur. Bu durum, Türk akademisyenlerinin muhasebeyi bir uygulama bilimi olarak kabul ettiklerini göstermektedir. Bu yaygın uygulama ve kabul 1970'lerde sona ermiştir.
- İDT'lerinde yetişen akademisyenler ve eserlerinin yavaş yavaş azaldığı görülmektedir. Bu dönem onların son dönemidir. Vergi muhasebecileri onların yerini almaya başlamışlardır.
- Bu Cumhuriyet'in ilk evresinin son dönemi, bir geçiş dönemi niteliğini taşımaktadır. Bir arayış dönemidir. Alman akademisyenler ülkelerine dönmüşler, Amerikan ekolü etkinliğini göstermeye çalışmaktadır. Ama belirtmek gerekir ki, bu döneme kadar, bazen Fransız, bazen Alman ekolü etkin olsa da her zaman muhasebe düşüncesi batı Avrupa ülkeleri ile entegrasyon içinde olmuştur. Ayrıca belirtmek gerekir ki, Amerikan ekolü muhasebe düşüncesine ağırlık koyamamış, Avrupa Birliği ile ilişkiler batı Avrupa kökenli muhasebe düşüncesi ile entegrasyonu önde tutmuştur. Bu durumun yerini, 2011 Türk Ticaret Kanunu ile küreselleşmeye bıraktığını belirtmek uygun olacaktır.

- Cumhuriyetin ilk evresinin bu son dönemi ile ilgili olarak söylenebilecek bir başka husus, 1945-1950 arası, Türk muhasebe akademisyenlerinin, başta bankacılık ve sigortacılık olmak üzere, maliyet muhasebesini çeşitli adlar ile de olsa önde tutmuş, muhasebenin çağdaş gelişmesinin gerektirdiği konuları (Bilanço tetkikleri, tahlilleri, Envanter ve Bilanço, Muhasebe hileleri, Değerleme, Şirketler muhasebesi) gündemde tutmayı başarmış olmalarıdır.

4. SONUÇ

Cumhuriyet'in ilk dönemi olan 1923-1950 yılları arasında muhasebe düşüncesinin eğitim dünyasındaki gelişimi, hem ticaret liselerinde ve hem de yüksek öğretim kurumlarında kendini göstermiştir. Bu dönemin bitiminde dört lisans düzeyinde eğitim kurumun kendi kadrolarını oluşturduğu gözlenmiştir. Gelişme, özellikle 1928 yılında Latin alfabesine geçişten sonra hızlanmıştır. Çünkü soldan sağa yazı, çift yanlı kayıt yönteminin doğal sili idi.

Bu dönemde dünya politikalarındaki büyük değişimlerin, muhasebe düşüncesini yoğun olarak etkilediği görülmektedir. Klasik olarak Fransız ekolünün etkisinde olan Türk muhasebe düşüncesi, İkinci Dünya harbi sırasında gelen Alman asıllı Musevi bilim adamlarını etkisinde gelişme göstermiş, Dünya harbi sonrasında ise bir süre Amerikan ekolü Türk muhasebe düşüncesini etkilemiş, ama yüzyılın ikinci yarısı boyunca Avrupa Birliği ile ilişkiler, batı Avrupa muhasebe kültürüne entegrasyon sürecinin yaşanmasına neden olmuştur.



Atatürk'ün kurduğu iktisadi devlet teşekkülleri, mali tablo disiplini, işletme denetimi ve maliyet muhasebesi ağırlıklı bir muhasebe kültürü yaşanmasına neden olmuştur.

Bu yirmi yedi yıllık sürecin ilk bölümünde, muhasebe akademisyenlerinin önde gelen çabası, çift yanlı kayıt yöntemini yaygınlaştırmak olmuştur. 1935'li yıllardan sonra akademisyenler, Avrupa'daki gelişmelere ve sektörlerin gelişmesine paralel olarak bankacılık, sigortacılık muhasebeleri yanında mali tabloların tahliline, muhasebe hilelerine, muhasebe denetimine dönük yayınlar yapmaya başlamışlardır. 1940 Yılı sonrası, muhasebeyi vergicilik etkilemeye başlayınca envanter ve bilanço, değerlendirme gibi konular ağırlık kazanmıştır.

Bu dönemde genç Cumhuriyet, bir yandan devrim yasaları ile hukuki, iktisadi, sosyal ve politik yapıyı oluştururken, bir yandan da akademik yapıyı güçlendirme projelerini yaşama geçirmeye çalışmış, bu arada da muhasebe kayıt kültürü çeşitli ekollerin etkisinde gelişme çabası içinde olmuştur.

KAYNAKLAR

- Aker, A. N. (1949). *Defter Tutma ve Malolma Hesabı*. Ankara Basım ve Cilt-tevi.
- Aker, A. N. (1946). *Ticaret Muhasebesi*. Adnan Kitabevi.
- Akgündüz, A. (1997). *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*. Ankara: Sayış-tay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Akman, M. (2007, Bahar). *Tanzimat'tan Cumhuriyet'e Osmanlı Hukuk Mev-zuatı I, 1*.
- Tertip Düstur'un Tarihi Fihrist ve Dizini*. Türk Hukuk Tarihi Araştırmaları (3), 67-224.
- Akyel, R., & Baş, H. (2010 Ocak-Haziran). Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağ-lamında
- Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu. *Maliye Dergisi*, 374-387.
- Akyüz, Y. (1994). *Türk Eğitim Tarihi* (5. b.). İstanbul: Kültür Koleji Yayınları.
- Asafkan, K. (1940). *Endüstriyel Maliyet Fiyatı*. Başarı Basımevi.
- Aytemur, J. Ö. (2010). *Türkiye'de Yönetim Düşüncesinin Erken Dönemleri: Sümerbank (1930-1945)*. Libra Kitap, İstanbul.
- Bankacılık ve Sigortacılık Okulu (2009). *Uluslararası Finans Sempozyumu 2009*:
- Küresel Kriz Sonrası Yeni Finansal Mimari Arayışları*. İstanbul: Beta Yayıne-vi.
- Bilgişin, A. (1937). *Ticaret Şirketlerinde Murakebe Prensipleri*.
- Demirel, E. (1938). *Banka Muameleleri ve Muhasebesi*. Devlet Basımevi.
- Derbil, S. (1938). *Muhasebe*.
- Erdinç, H. (1952). *İktisadi Devlet Teşekküllerinde Teftiş ve Murakabe Esasları*. Selüloz Matbaası.
- Ergeneli, N. (1949). *Yeni Sistem Tatbiki Devlet Muhasebesi*. Ülkü Basımevi.
- Güney, A., & Öztürk, S. (2016). *Hamidiye College of Higher Commercial Education*



Founded in 1883: Accounting, Financial History and Education Programmes.
Fourteenth

World Congress of Accounting Historians. Pescara, Italy.

Güran, T. (1997). *Osmanlı Devleti'nin İlk İstatistik Yıllığı 1897 (5. Cilt)*. Ankara:

Devlet İstatistik Enstitüsü, Tarihi İstatistikler Dizisi.

Gürzuman, F., Gürzuman, T. & Berki, A. H. (1962). *Kanunname-i Ticaret ve Zeyilleri*.

Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.

Güvemli, B. & Unutkan, Ö. (2016, 8). The Practice of the Merdiban Method According to Ottoman Documents. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 71- 110.

Güvemli, O. (2003). *İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri Tarihi*. İstanbul.

Güvemli, O. (2013). *Muhasebe Tarihinde Dünyanın En Büyük Kongresini, Konferanslarını Nasıl Yaptık*. İstanbul.

Güvemli, O. (1998). *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi (Cilt II)*. İstanbul: Proje Danış A.Ş.

Kent N. (1936). *Muhasebe Dersleri*.

Şahinbaş S. (1936). *Muhasebe*.

Yar, A. (1939) *Bilanço ve Envanter*

Yücesoy, C. (1937) *Sosyeteler Sayıştı*.

Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ

Oturum Başkanı

- Ben de teşekkür ederim şimdi bana konuşma fırsatı verdin.

Şimdi efendim tabii bu arkadaşlarımız bizim yeni yeni muhasebe tarihine giriyorlar. Şimdi 1926 senesinde evvela onu bir vurgulayayım, Türk Ticaret Kanunu Atatürk'ün devrimci düşüncesi Türk lafını eklemiştir oraya. Bu 1850'de yayınlanan, Batu söyledi, Napolyon'un 1807 tarihli, onun beş kitabından üçünü almışlar, yayınlamışlar. Ne zaman? 1850'de. Adını ne koymuşlar? Kanunname-i Ticaret. Fakat 76 sene uygulanmamış bu çünkü orada bir çatışma var. Batı kültürüyle Tanzimat'ta, bu çok önemlidir tarihte, Batı kültürü ile İslami kültür çatışıyor, kıramıyor bir türlü onu. Levantenleri getiriyor padişah, azıcık bizimkiler bir şeyler öğreysin diye. Bugün de var hala Levantenler Türkiye'de devam ediyorlar özellikle İzmir'de çok fazla. Atatürk çok sinirleniyor hoş sonra onlara, hep ellerindeki malları okul yapıyor filan ama Levantenlerin bir özelliği var; padişahlar getiriyorlar Türkiye'ye, diyorlar ki, bizimkiler esnaf düzeyinden ahilik düzeni, lonca düzeni, gedik düzeninden daha ileri gidemiyorlar. Azıcık şunlara tüccar nasıl olur, bilmem şu nasıl olur diye öğretin. Onun için getiriyorlar bunları, bunlar ya İtalyan ya Fransız kökenli tüccarlar. Bunlar Türkiye'ye geliyorlar, 19. yüzyılın ikinci yarısında bir şeyler yapıyorlar, bizimkiler bakıyorlar ama gene gitmiyorlar, çok tutucu. İşte Atatürk'ün devrimci özelliği burada girer. Tanzimat'ın kıramadığı Batılılaşmayı kapitalizme istiyor. Padişahların tek şeyi şu; görüyorlar 1774'te darbe yiyorlar, darbe yiyorlar... Bir şey var Batı'da zenginleşiyor bu adamlar diyerek kapitalizmi almak istiyorlar ama kapitalizmin bir bölümü İslami kurallarla

çatışıyor, başarılı olamıyor bir türlü. İşte Atatürk'ün Türk Medeni Kanunu var ya, Kanun-i Medeni derler ona, Türk Kanunu Medenisini adı odur onun, o kırıyor işte! Diyor ki yok arkadaş diyor, artık Batılılaşacağız. İkinci hamledir Atatürk'ün yaptığı. Atatürk'ün yaptığı 1926 yasası da ellerinde sade Kanunname-i Ticaret var 1850'den kalan. Ona göre yazıyorlar kanunu. Onun için bu vergi kanunları boyuna kendi kanunlarına defter koyuyor, bu yetmiyor bu yetmiyor diye. Ticaret Kanunu biraz daha çift yanlı kayıt diyor. Zaten iki tane görüşü vardır 1850'de; bir çift yanlı kayıt yöntemini defter sistemini getirir, bir de Batı ticaret hukukunu İslam ticaret hukukuna karşı getirir. İki tane özelliği vardır bu kanunun. Bizim ticaret kanunu da, 1926'daki Ticaret Kanunu da aynı onun kopyası, zamana yetmiyor, zamanı götürmüyor. Değerli dostlar, 1926 Ticaret Kanunu'nda 1957'de de yenilenmiştir. 2011'e kadar bizim ticaret kanunlarında muhasebe lafı geçmez, yoktur, arayın bakın.

1957 kanununu açın 2011'e kadar yaşamıştır bu kanun. Bu olmaz, yani bu kadar gecikme olmaz. Bu kadar ticareti ihmal ederseniz, muhasebe vergiye bağlanır, Maliye Bakanına bağlanır. Eğer ticareti ihmal ederseniz, bağlanır ve okyanus ticareti vardır. Okyanus ticaretinde, ben bildiri sunar havasına girmeyim çünkü çok güzel bir bildiri var şimdi fakat okyanus ticaretinin özelliği şu; yani Amerika keşfedilmiş, Hindistan keşfedilmiş, Afrika dolaşılıyor vs. şimdi gidiyor gemiler Afrika'yı dolaşıp, Hindistan'a geliyor. On geminin beşi batıyor, mallar bölüşülecek, bir de beraber olmamız lazım 3-4 kişinin çünkü çok pahalı bir yolculuk. Altı ayda gidip geliyorlar ama çok iyi bir ticaret. Şimdi ne yapacak? Ortaklar arasında bir sürü problem çıkıyor. Hollanda bankerlerinden aldıkları parayı nasıl ödeyecekler, kâr nasıl tespit edilecek,

bu zararı kim görecektir deyince işte o ...başlangıcı başlıyor yani ticaret hukuku geliyor, muhasebeyi disipline ediyor.

Bakın değerli dostlarım, 1600'lü yıllarla, 1700'lü yıllarda dünyada muhasebe kitabı çok az. Neden biliyor musunuz? Çünkü muhasebe bütün bilançonun şekliyle öz sermayesinin ortaklık yapısından, varlıklarıyla, aldığı borçlarla teşekkül etmiş tam teşekkül ediyor ama bu ticaret kanununun disipline ettiği bir şey. İşte o nedenle bu ticaret kanununun tarihteki önemi şudur; muhasebe disipline eden yasadır. Bu 1926 yasasına kadar böyle devam etmiştir ama kurulmuş Osmanlı çok önemli bir safadır, mecbur kalıyor Atatürk yani modern vergi kanunlarını getiriyor, halktan almayacak o %77'si halkın kırsal alanda yaşıyor ya, onlardan almayacak kimden alacak, senden, senden, senden! Çünkü siz sabun üretiyorsun, kumaş üretiyorsun, sen şapka üretiyorsun, ayakkabı... Onlardan satın alacak, o zaman vergiyi de onlardan alacak, onlar faaliyet gösterecek, onlar kırsal alana satacak, kırsal alandan para alacaklar, budur bu. Yani Aşar Vergisinin, kazanç vergisine geçmesi büyük bir olaydır. Bir gecede yapmış adam bunu! Halktan aşar alacağına, ondan, ondan, ondan, tarımsal gelirden ve hayvansal gelirden pay alacağına, almıyor. Sen kumaş üret, sat. Ona zaten onlar alacak, halk. Ben senden vergi alırım diyor, sen diyor, yap diyor şapkanı, elbiseni sat, vergiyi bana ödeyeceksin diyor. Siz diyor ayakkabı üret, sat bunlara ama diyor senden vergi alacağım diyor. Bu iç içe geçen devrimlerdir. Ticaret kanunları ile ilgilenecek zamanları yok ki bu hatayı yapmaz onlar, vergiyi bağlamazlar muhasebeye ama mecbur. Neden, çünkü her şeyi değiştiriyor. Vergi yükümlüsünün mantığı kayboluyor aşardan. Bir gecede yapıyor 1924'te bunu Atatürk. Kazanç vergisini çıkarttığı anda aşar vergisini yok ediyor. Bir gecede kaldırdılar

onu. Devrimcidir bu adamlar. Hani isim sonradan gelsin havası da var biraz ama çareleri de yok galiba. O ticaret kanunu ezilip gidiyor o arada, yok oluyor fakat o devrim yapılıyor. Atatürk'ün ilk devrimleridir bunlar kesinlikle çok öngörülü devrimdir ama Atatürk muhasebeyi ne yapsın, vergiciliği ne bilsin. Atatürk'ün muhasebeyle ilgili ben bir cümlesini daha görmedim Rahmetli Şükrü Kızılot öldü, şimdi o bizim aktivitelerimize çok gelir giderdi. Bir gün dedi ki ya Atatürk'ün bir sözünü söyleyeyim size dedi; “Bir ülkenin muhaberatı ile muhasebesi kuvvetli olursa, çok kuvvetli olur.” Allah Şükrü dedim, Allah rahmet eylesin, nerede yazıyor bana bir göster! Yok, öyle bir laf filan ama o çok seviyor bizi de, nerden, belki de bir yerden ikinci elden duydu belki de ama bize söyledi bunu. Atatürk'ün muhasebeyle ilgili bir lafı yoktur zorlamadır ama olsun yapmış ya.

Şimdi değerli dostlar, İktisadi Devlet Teşekkülleri nedir biliyor musunuz? Bu bir Osmanlı paşasıdır. İktisadi devlet teşekküllerinin kökü, Batu biraz bahsetti, Fabrika-ı Hümayun var ya 1840'ta Batılılaşmanın ilk hamlesindeki sanayi hamlesi, biraz başarısız bilinir bu hamle. Başta kimse yok ki, uzman yok, sanayici yok, muhasebeci yok, hiçbir şey yok, kâr hesaplama yok. Merdiven yöntemi kâr hesaplayamıyor ki. İşte Atatürk ona bakmış, burayı incelemiş, onun hatalarını düzeltmiş, iktisadi devletin şekilleri başarılı ondan olmuş. Şimdi biraz onu dinleyelim. Muhsin arkadaşım onu da bir alkışlayalım. Doktora tezi var onun muhasebe tarihinden. Buyurun Muhsin Hoca, Yıldız Üniversitesinden öğretim görevlisi.

CUMHURİYET'İN BÜYÜK SANAYİ HAMLESİ OLAN İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİ İLE MUHASEBE DÜŞÜNÇESİNDE YAŞANAN BÜYÜK DEĞİŞİM

Muhsin ASLAN⁷⁴

Özet

Cumhuriyetin ilk yıllarında özel sektör ağırlıklı kalkınma öngörülmesine rağmen gerek sermaye birikiminin yetersizliği, gerek girişimci eksikliği ve bunların yanında 1929'da başlayan büyük buhranın ortaya çıkması, dönem hükümetlerinin kurucu olarak piyasaya girmesini gerektirmiştir. Bu çerçevede Devlet ülkenin ihtiyaç duyduğu temel sanayi ve ticari kuruluşları oluşturabilmek için bugünkü holding yapısına uygun olarak İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) şeklinde önce Sümerbank'ı (1933) sonra da Etibank'ı (1935) kurmuş ve bu yapılara diğer sanayi ve ticari kuruluşları oluşturma görevi verilmiştir.

Bu süreçten önce 1930'larda sanayi kongresi toplanarak ülkenin sanayii ihtiyacı tespit edilmiş, sonrasında ise zaten var olan iki bankanın (Ziraat ve İş bankaları) yanına holding yapısında Sümerbank ve Etibank oluşturulmuştur. Üçüncü aşamada bu iki bankaya sanayi kuruluşlarının kurulması, yönetilmesi ve desteklenmesi görevleri verilmiştir. Bu yapıların bünyesinde kurulan elliyi

74 Öğr.Gör.Dr., Yıldız Teknik Üniversitesi, İİBF – İşletme Bölümü, aslanmuhsin99@gmail.com

aşkın İDT'nin faaliyetlerinin sağlıklı yürütülebilmesi ve denetlenebilmesi için de arayışlara girilmiş ve 1938 yılına gelindiğinde işletme türlerine göre oluşturulan tip mali tabloların ve raporlama sistemlerinin oluşturulabilmesi için 3460 sayılı yasa çıkartılarak, bu kurumların TBMM adına denetlenebilmesi için yeni bir kurum (Umumi Murakabe Heyeti) ve yöntem geliştirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT), Sümerbank, Muhasebe Tarihi, Muhasebe Düşüncesine Katkılar

The Great Change in the Accounting Thought of the Republic with the State Economic Enterprises (1933-1939)

Abstract

During its establishment years, the Republic of Turkey aimed to develop the economy with the help from the private sector. Because of the lack of capital, entrepreneurship, and the effects of the 1929 depression, the state worked alone to promote economic growth. The state established Sumerbank (1933) and Etibank (1935) in the form of State Economic Enterprises in order to provide basic industrial and commercial needs of the country. These institutions were tasked to establish other industrial and commercial enterprises.

The state established an industry congress in 1930s to determine the need for industrial organizations, thus put the two mentioned holding style organizations along with the previous built Ziraat Bank and İş Bank. Fifty state economic enterprises were established within these organizations and the Law No. 3460 was enacted to provide uniform reporting and financial statements. The state

also provided a new method and an institution titled *Umumi Murakebe Heyeti* for auditing purposes in the name of the Turkish Grand National Assembly.

Keywords: State Economic Enterprises, Sumerbank, accounting history, accounting thought.

1. GİRİŞ

Osmanlı'nın Devletçi iktisadi yapısı nedeniyle özel sektörün yeterince gelişmemesi, büyük sanayi kuruluşlarına sahip olmasını da engellemiştir. Ancak Tanzimat'la birlikte Batı anlamında reformlara yönelen Osmanlı, gerek altyapı eksiklikleri ve gerekse yaşadığı savaşlar nedeniyle istese de kısa sürede sanayileşmede büyük yol kat edememiştir.

Cumhuriyetin ilk yılları Cumhuriyetin kuruluş ve bir çok hukuk, yönetim vb. sistemlerinin kurgulanma dönemidir. Bu dönemde ülke ekonomisi ve devlete bağlı iktisadi işletmeler için sistem arayışı esastır. Bu çerçevede Osmanlı'dan devralınan işletmelerin varlıklarını sürdürmeleri, rehabilite edilmeleri ve bunun yanında ülke ekonomisinin canlandırılması arayışları söz konusudur (Aslan, 2015, s. 32). Kurtuluş savaşı sonrası Ankara hükümeti ekonomiye verdiği önemin gereği olarak daha Cumhuriyet ilan edilmeden 1923 yılı başlarında (17 Şubat – 4 Mart 1923) İzmir İktisat kongresini toplayarak ekonomik altyapı için yapılabilecekleri ortaya koymaya çalışmıştır. 1925'te devlet işletmeleri için çatı kuruluşu olarak Osmanlı'dan devralınan şirketleri hem ekonomik hem de yönetsel olarak işletme ve geliştirme amaçlı Sanayi ve Maadin Bankası kurulmuş, beklenen fayda sağlanmadığı için ilgili işletmeler 1932'de Devlet Sanayi Ofisi'ne dev-

redilmiş ve bu kuruluşları desteklemesi için de Sanayi ve Kredi Bankası kurulmuştur. Bu süreçte elde edilen deneyimlerle devlete ait işletmelerin holding mantığıyla çatı bankalar tarafından sahiplenilmesi ve yönetilmesi gerektiği düşünülerek önce Sümerbank ve sonrasında da Etibank kurulmuştur. Atatürk devlete ait iktisadi teşekkülleri bankacılıkla birlikte ele alarak (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 672) sanayi ve finans işbirliğini en baştan kurgulamıştır.

Kurulan genç Cumhuriyet, öncelikle temel yasa ve kuruluşları oluştururken ekonomiyle ilgili olarak dört temel başlık öne çıkmıştır. Bunlardan;

Birincisi 1930'lara gelindiğinde önce Sanayi Kongresini (1930) toplayarak ülkenin sanayi ihtiyacını tespit etmiştir.

İkincisi daha önce kurulmuş olan iki bankanın (Ziraat ve İş bankası) yanına Sümerbank ve Etibank'ın kurularak bu bankaların holding yapısında kullanılmasıdır. Özellikle bu bankalara verilen önem dolayısıyla bu bankalar Ankara'da (ilk Meclis'e de yakın olan) Ulus'ta konumlandırılmıştır. Zaten 1933'te Kurulan Merkez Bankası da Ulus'ta kurulmuştur.

Üçüncüsü Sümerbank'ın ve Etibank'ın oluşturduğu (veya önceden devam eden az sayıda devlet şirketinin bu kuruluşlara devrettiği, örneğin Beykoz Kundura gibi) ve İktisadi Devlet Teşekkülleri (İDT) olarak anılan 50'yi aşkın sanayi kuruluşunun kurulması ve işletmeye geçilmesi sürecidir.

Dördüncü aşama ise muhasebe ve denetimi yakından ilgilendiren bu bankalar ve özellikle sanayi kuruluşlarının muhasebe sistem-

lerinin bir nevi standartlaştırılması, işletme türlerine göre oluşturulan standart mali tabloların ve raporlama sistemlerine geçişin sağlanması amacıyla 3460 sayılı *Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun*'la Başvekalet Umumi Murakabe Heyeti (Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu)'nin oluşturulmasıdır. Umumi murakabe heyeti uzmanları o dönemde yurtdışından gelen uzmanlarla birlikte çalışarak İDT'lerin teknik ve idari yapılarının organize edilmesinin yanında işletme türlerine göre mali tablolar hazırlamışlar ve muhasebe sisteminin organizasyonunu yapılandırmışlardır. Böylece İDT'ler Türkiye'de muhasebe organizasyonunda öncü bir role sahip olmuştur.

2. İKTİSADİ DEVLET TEŞEKKÜLLERİ (İDT)

İDT'ler gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kalkınmanın önemli araçlarından birisi olmuştur (Güner, 1978, s. 11).

İDT'ler yapı olarak ilk defa Cumhuriyet döneminde değil Tanzimat döneminde Osmanlı'da ortaya çıkan bir yapıdır (Tekstil sektöründe 1835 Feshane, İzmit, 1845 Hereke, 1850 Bakırköy; 1892'de Yıldız Çini, 1910 Beykoz Askeri Techizat fabrikalarının yanında 1843'te Fevaidi Osmaniye denizyolu işletmesi, 1863 Emniyet Sandığı, 1882 Menafi sandıkları, 1888'de Ziraat bankası finans alanında oluşturulmuş dönemin bir nevi İDT'leridir).

Cumhuriyet döneminde 1933'e kadar Osmanlıdan devralınan işletmelerin işletilmesinin yanında yeni İDT kurulmamıştır (Güner, 1978, s. 13). Öncelikle yatırım ortamının iyileştirilmesine çalışılmış, Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkartılmış, özel teşebbüsün ge-

rekli sanayi kuruluşlarını oluşturması beklenmiştir (1925'te Nuri Şeker'in Uşak Şeker Fabrikasını kurması gibi). Ancak özel girişimcilerin yeterince sermaye ve bilgi birikimlerinin ve en önemlisi girişimcilik deneyimlerinin olmaması ve sonrasında Dünya çapında etkisini gösteren Büyük Buhranın çıkması devletin politika değişikliğine gitmesini gerektirmiş ve ülkede gerekli olan temel sanayi kuruluşlarının planlı bir şekilde ve yurt sathına dağıtılmış olarak devletçe kurulmasını gerektirmiştir. Bu çerçevede 1930 yılında yukarıda da belirtildiği gibi öncelikle sanayi sayımı yapılmış, ihtiyaçlar belirlenmiş ve ihtiyaçların planlı bir şekilde karşılanabilmesi için de bu günkü holding mantığına uygun olarak 1933'te Sümerbank ve 1935'te de Etibank oluşturulmuş, bu kuruluşlara diğer ihtiyaç duyulan yapıları kurmaları, desteklemeleri ve yönetmeleri misyonu yüklenmiştir.

Cumhuriyet döneminde devlet işletmeciliğinin 1933'lere kadar ki kısa geçmişine bakıldığında; 1925 yılında Sanayi ve Maadin Bankası kurulmuş ve var olan az sayıdaki devlet işletmeleri bu kuruluşa yönetilmesi ve geliştirilmesi için devredilmiştir. Ancak beklenen fayda sağlanamadığı için önce Devlet Sanayi Ofisi sonrada Sanayi ve Kredi Bankası (1932) kurulmuş ve bu işletmelerin yönetimleri ilgili kuruluşlara devredilmiştir. Özellikle 1930 sanayi sayımından sonra ülke ihtiyaçlarına uygun sanayileşme ihtiyacının karşılanabilmesi için özel hukuka tabi ticari kurallara göre işleyecek holding yapısına haiz kuruluşlar oluşturulması amaçlanmış ve önce Sümerbank (1933) ve sonrasında Etibank (1935) kurularak, özel sektörün altından kalkamayacağı, ülkenin ihtiyaç duyduğu sanayi kuruluşlarının kurulması aşamasına geçilmiştir. 1933 yılında ülke çapında 40 adet fabrikanın kurulmasına dönük hedef belirlenmiş ve 1943 yılına gelindiğinde bu hedef realize

edilerek hedeflenen fabrikaların tamamı kurulmuştur (Sümerbank, 1943).

Türkiye’de İDT’ler Cumhuriyet’in ilk yıllarında kalkınmayı sağlayabilmek için ülkede sermaye birikimi ve girişimci yoksunluğu sorununa bir alternatif olarak değerlendirilmiş ve 1930’larda Türkiye için büyük sayılabilecek işletmeler olarak kurulmuşlardır (Erol & Aslan, 2017, s. 42). 1950’lere kadar ülke ekonomisinde dominant rol oynayan İDT’ler Türkiye’yi ilk kez çağdaş işletmecilik anlayışıyla tanıştırmış ve ekonominin büyük bir kısmını kontrol eden bu işletmeler bankacılık, sanayi ve ulaştırma sektörlerinde faaliyet göstererek, kendi alanlarında ekol olmuşlardır (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 674).

Batılılaşmanın ekonomik altyapısını oluşturan (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 674) İDT’ler adı üzerinde devletin sahipliğinde olmakla birlikte ekonominin genel kurallarıyla çalışan devlet kuruluşları, işletmeleridir. Ancak kamunun sahipliğinde olması nedeniyle özel şirketlerden, ekonominin genel kurallarına tabi olmasıyla ve özel hukuka tabi olmasıyla da diğer kamu kuruluşlarından ayrılmaktadır.

Onar hukukçu bakış açısıyla İDT’leri; *Devletin bir müteşebbis gibi faal bir rol oynadığı, doğrudan doğruya iktisadi işler gördüğü; iktisadi ve mali sahalarda özel hukuk hükmi şahısları gibi müstakil bir sermaye ile ve medeni ve ticari hukuk hükümleri ve usulleri çerçevesinde faaliyette bulunmak üzere kurduğu hükmi şahıslar* olarak tanımlar (Onar, 1956, s. 13). Hirsch’in bakış açısıyla da İDT’ler *devletle ilişkileri açısından bir mutemet ve yedemin gibi hareket etmektedir. Gerekçe olarak da hukuki bakımdan değilse de iktisadi açıdan başka kimselerin mallarını idare etmesi*

ve başka kimse hesabına işlemleri gerçekleştirmesidir (Hirsch, 1944, s. 47).

Türkiye’de Devletin iktisadi alana müdahalesi ve İDT’lerin ortaya çıkışı *liberalizm ve sosyalizm arasındaki doktrin mücadelelerinden değil* Devletin siyasi, toplumsal ve iktisadi bünyesinin bir sonucudur ve (Onar, 1956, s. 8);

Türkiye’de sermaye ve özel teşebbüs henüz oluşmadan ve Türkiye Cumhuriyeti iktisadi bakımdan liberalizmle sosyalizm arasında bir mukayese yapma imkanını bulamadan toplumun faydası ve ihtiyacı bakımından, bu ihtiyaçları karşılamak için zaruri olan faaliyetleri yerine getirebilmek için iktisadi sahayı düzenlemek ve bir kısım iktisadi ve sınai faaliyetleri bizzat yerine getirme lüzum ve zarureti duymuştur. Yani Türkiye’nin Devletçiliğinde sermayeyi millileştirmek, karı millete mal etmek amacı değil, toplum ihtiyacını karşılamak, asrın gerektirdiği kamu hizmetlerini milli vasıtalarla görebilmek ve Devletin siyasi istikbalinin bir şartı sayılan iktisadi ve toplumsal kalkınmayı bir an önce sağlamak amacı hakimdir.

Sümerbank’la ilgili 1939 yılı Umumi Murakabe Heyeti raporunun sunuşunda Devlet’in müteşebbis (girişimci) olarak sanayiye girmesi; “*Memleketin endüstriyel inkişafında öncülük etmek, hususi teşebbüse örnek olmak ve hususi teşebbüsün derhal ele alıp başaramayacağı sanayi kurmak sureti ile bu sanayi mamullerine duyulan ihtiyaçları kapamak*” (Umumi Murakabe Heyeti, 1940, s. 5) şeklinde açıklanmıştır. Bu ifadeler de İDT’lerin devlet tarafından kurulmalarının ideolojik değil ihtiyaçtan kaynaklandığını göstermekte Onar’ı doğrulamaktadır.

2262 sayılı Sümerbank kanununda bankanın, *hususî ve ticarî haklar hükümlerine* tabii (Md.1), Devlet Sanayi Ofisinden devralacağı fabrikaları işletmek ve ticaret kanunu çerçevesinde idare etmek, *Devlet Sermayesi ile oluşturulacak bütün sanayi kuruluşlarının etüt ve projelerini hazırlamak ve bunları tesis ve idare etmek*, memleket için faydalı görülen iktisaden verimli sanayi işletmelerine iştirak ve yardım etmek (Md. 2/a-b-c-d) şeklinde amaçlar belirlenmiştir. Ayrıca yine 2. maddenin devamında destelenen sanayi kuruluşları için de (Md. 2/c;

1) Hammaddesi ülke içerisinde yetişen ve üretim miktarı iç talebi karşılamayan sanayi kuruluşları,

2) Ham ihracat mallarını mamul veya yarı mamul hale getirerek katma değerini artıran ve sürümünü kolaylaştıran sanayi kuruluşları,

3) Üretimleri yurt içinde yapılmasına rağmen, hammaddesi yurtiçinde yetiştirilmeyen ancak ilgili sanayi kuruluşları kurulduğunda hammaddelerinin de ülkede yetişebileceği sanayi kuruluşları,

4) Ham maddeleri ülkede bulunmadığı gibi yetiştirilmesi de mümkün olmamasına rağmen üretim aşamalarının ülkeye önemli katkı sağlayacağı sanayi kuruluşları devlete ait olmasa da Sümerbank tarafından imkanları nispetinde desteklenecektir.

Sümerbank (Md. 2/d-e-f)

- Memlekete ve kendi fabrikalarına gerekli olan usta ve işçileri yetiştirmek üzere okullar açmak, sanayi için gerekli mühendis ve uzmanlarını yetiştirmek için yurtiçinde yüksekokullarda

öğrenciler okutmak veya bu amaçla iktisat bakanlığınca açılacak okullara yardım etmek ve yabancı ülkelere öğrenci ve stajyer göndermek; (insan kaynaklarının geliştirilmesi misyonu)

- sanayi kuruluşlarına kredi temin etmek ve bütün bankacılık işlerini yapmak, (sanayiye destekleme misyonu)
- Milli sanayinin gelişmesi için tedbirleri araştırmak ve bu konuda İktisat Bakanlığının tetkik için bankaya vereceği konular hakkında görüş bildirmek (ar-ge ve planlama, danışma kurumu misyonu)

amacıyla kurulmuştur.

Madde 2’de sayılan desteklenecek sanayi kuruluşları listesi aslında Türkiye’de sanayileşmenin izleyeceği yol haritasını da netleştirmiştir (Tuna, 2009, s. 61). Devlet işletmeciliği öncelikle tarıma dayalı olarak iç talebe dönük sanayi, sonrasında ham olarak ihraç edilen ürünlerin işlenerek mamul veya yarı mamul şeklinde katma değeri artırılarak üretim/satışı ve ülkede olması gerekip de henüz olmayan sanayinin kurulması ve teşvik edilmesi amaçlarını taşımaktadır.

Sümerbank’ın ve Etibank’ın görev dağılımları klasik banka formasyonunu aşan bir kapsama sahiptir (Tuna, 2009, s. 61). Temel bankacılık hizmetlerinin yanında sanayi için araştırma, planlama yapan, ülkenin kalkınma hedefleri doğrultusunda gerekli sanayi kuruluşlarının kurulmasını ve desteklenmesini hedefleyen, bu kuruluşların yönetimi ve ihtiyaç duydukları nitelikli elemanların yetiştirilmesi için meslek okullarının desteklenmesi, yurtiçinde ve yurtdışında burslu öğrencilerin yetiştirilmesi misyonları bulunmaktadır. Bu durumda aslında bu teşekküllerin özel teşebbüs gibi ticari amaçlarının yanında ve daha fazla kamusal misyonlarının da bulunduğunu göstermektedir.

3. İDT'LERİN TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ ÖNCÜLÜĞÜ

Cumhuriyetin ilk dönemlerinde kurulan İDT'ler olarak adlandırılan bu büyük ve planlı yapıların oluşturulmasında, organizasyonunda, kurulacak fabrika ve işletmelerin teknik, idari ve mali organizasyonlarında ülkede yeterince deneyimli ve bilgili uzman olmadığı için konularında deneyimli yabancı uzmanlar getirilmiş, bunlardan yararlanılmış ve bu uzmanlara çalışma konularıyla ilgili yol gösterici raporlar hazırlanmıştır. Hiçbir kamu kurumunda muhasebe sistemi yokken Sümerbank kendi muhasebe sisteminin kurulması için Alman Profesör Sachsenberg'i davet etmiş ve muhasebe sistemini kuran ilk kamu kurumu olmuştur (Güçlü, 2015, s. 7).

İDT'lerin ülkenin nispeten büyük işletmelerine sahip olmaları nedeniyle muhasebe ve muhasebeye dayalı mali kontrol ve denetim olgusuna diğer işletmelerden daha fazla gereksinim duymalarına ve bu olgulara daha fazla katkı sunmalarını sağlamıştır (Erol & Aslan, 2017, s. 42). Ayrıca İDT'lerin muhasebe alanına kazandırdıkları eksper (uzman) ve organizatörlük terimleri, İDT'lerin yarattığı kültürün bir ürünüdür (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 763).

İDT'lerin özellikle muhasebe ve denetim sürecine katkıları aşağıda kısaca başlıklar halinde ele alınmıştır.

3.1. Kurumsal Muhasebe Sistemi Kurma Çabaları

Büyük ölçekli işletmelerden ilk olarak Sümerbank'ın muhasebe sisteminin kurgulanması Alman Profesör Sachsenberg tarafından

hazırlanmış ve uygulamaya geçilmiştir. Sümerbank'ın muhasebe düzeni diğer İDT'lerin çoğu tarafından benimsenerek uygulanmaya çalışılmıştır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 85; Koçyalkın, 1994, s. 11). Sachsenberg Sümerbank'ın genişleyen faaliyet alanını da göz önünde bulundurarak özellikle işletme muhasebesi alanında faaliyet göstermiş ve *gider türleri, gider yerleri, gider sorumluları (hamilleri) ve gider icmal ve tevzi tablosu kavramlarını* ülkemizde literatür ve uygulamaya kazandırmıştır (DPT, 1970, s. 33). Sümerbank'ın kayıt düzeninde hesap planı kullanma kültürünün geliştirilmesi ve yerleştirilmesinde (İlk hesap planı Sümerbank'ta 1952 yılında kullanılmıştır) de öncü rolü vardır. Sümerbank'ın muhasebe organizasyonu ve genel hesap planı ülkede hemen hemen bütün İDT'ler ve bir çok özel teşebbüs için bir örnek teşkil etmiş, başlangıç noktası oluşturmuştur (DPT, 1970, s. 33).

Aslında Sümerbank öncesinde de Osmanlı'dan Cumhuriyete devredilen devlet işletmelerinin faaliyetlerinin yürütülmesi için çatı kuruluş olarak kurulan Sanayi ve Maadin Bankası ve bağlı dört fabrikanın (İDT'lerin alt yapısını oluşturan işletmeler) muhasebe organizasyonları Fransa'da eğitim almış olan Nihat Kiver tarafından tesis edilmiştir (DPT, 1970, s. 33). Ancak Sachsenberg'in çalışması daha kapsamlıdır.

3.2. Düzenli ve Karşılaştırılabilir Mali Tablo (Bilanço, Kar Zarar Tablosu) Düzenleme Alışkanlığının Yerleşmesi Çabaları

Bu ihtiyaç önceleri daha çok üçüncü kişileri bilgilendirmekten ziyade ilgili İDT'lerin murakabelerinin (denetimlerinin) sağlıklı yapılabilmesi için gerekmiş ve 1938 yılına geldiğinde önce yasal altyapıya kavuşturulmuş (3460 sayılı yasa), daha sonra nizam-

nameler ve uygulama formları, rapor düzenleri oluşturulmuştur. 3460 sayılı murakabe kanununa kadar işletmelerin hazırlayacağı standart bir bilanço ve kar zarar hesabı formu yoktu. Bütün işletmeler kendi doğrularına göre bilanço ve kar zarar hesapları hazırlamaktaydı. Ancak bu durum muhasebeden beklenen güvenilirlik, şeffaflık ve en önemlisi karşılaştırılabilirlik özelliğine zarar verdiği için murakabe kanunuyla işletme türlerine göre tip bilançolar hazırlanmıştır (Aslan, 2015). Sümerbank için 1939 yılında hazırlanan Umumi Murakabe Heyeti raporunun başında bu durumla ilgili olarak (Umumi Murakabe Heyeti, 1940, s. 6);

“Umumi Heyeti tenvir (aydınlatmak) maksadile sunduğumuz ilk raporumuzda, Sümerbank’ın 1938 yılındaki faaliyetleri ve vaziyeti, daha ziyade, etraflı bir bilanço tahlili ile arz ve izah edilmeğe çalışılmıştı. Bu sebepten, raporumuzda bilançonun aktif ve pasifine ait rakamlar bütün teferruatı ile birer birer işlenmiş, bunun yanında vuzuh bakımından, bilançonun tertip tarzına ve şekline ait eksiklikler de tebarüz ettirilmiştir.

1939 yılı bilançosu, Yüksek Heyetinizden alınan direktifler üzerine hazırlanan ve İktisat Vekaletinin de tasdikine iktiran eden bilanço tip ve formüllerine göre tanzim edilmiştir...”

Yukarıdaki ikinci paragraftaki ifadede de görüleceği gibi İDT’lerin Türk muhasebe sistemine kazandırdığı tip bilançolar 1939 yılından itibaren kullanılmaya başlanmıştır. Aslan (2015)’in çalışmasında elde edilen bulgular da 1939 ve öncesinde hazırlanan bilanço ve kar zarar hesaplarında terminoloji birliğinin tam olarak sağlanamadığı, aynı işletmenin farklı yılları için hazırlanan bilançolarda ve farklı işletmelerin aynı yılda hazırladıkları bilançolarda önemli farklılıkların bulunduğu tespit edilmiştir (Aslan,

2015, s. 109-111). Elde edilen bulgular mali tablolardan beklenen faydaların sağlanabilmesi için hem tip bilanço ve kar zarar tablolarının hem de daha sistemli denetim yapacak bir denetim örgütünün (Umumu Murakabe Heyeti bu ihtiyacı belirli düzeyde de olsa karşılamıştır) gerekliliğini ortaya koymuştur. Zaten aynı çalışmada uygulama ve terminoloji birliğinin 1940 yılı mali tablolarında sağlanmaya başlandığı, bu durumun da 3460 sayılı yasanın getirdiği uygulamaların ve Umumi Murakabe Heyetinin çalışma etkinliğinin 1940'lardan itibaren uygulamaya geçirilebildiğini göstermektedir.

3460 sayılı Kanun İDT'lerin gelişiminde ve muhasebe yapılarında önemli faydalar sağlamış, bütçeler, bilanço, kar zarar tabloları ve faaliyet raporları için form ve örnekler hazırlanmış ve kanuna uygun olarak yedi tip bilanço oluşturulmuştur (DPT, 1970, s. 35). Hazırlanan bilançolar aynı İDT'nin farklı dönemleri arasında veya aynı türden İDT'ler arasında daha etkin karşılaştırmalar yapılabilmesine olanak sağlamıştır.

3.3. Maliyet Muhasebesi Kavramının Gelişimine Katkılar

İDT'nin çoğunun sanayi kuruluşu olması nedeniyle maliyet muhasebesi kavramının geniş bir şekilde ortaya konulması sağlanmıştır. Önceleri İDT'lerin stoklarının değerlemesinde tahmine dayanan standart maliyete benzeyen bir yapı öngörülmesine rağmen dönem sonlarında yapılması zorunlu hesaplama ve düzeltme gereği ortaya çıktığı için bu yöntem terkedilerek *tam maliyet, fiili maliyet, tarihi maliyet* esasları getirilmiştir (DPT, 1970, s. 33).

Özellikle 1935-1950 yılları arasında Prof. Granning, T.A.N. Tesch, F.F. Gappert, Dr. E. Sachsenberg, Josef Reminger, Max Von

der Porten gibi yabancı uzmanlar İDT'ler için çok sayıda maliyet ve gider analiz yapmışlardır (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 798).

Bu dönemde maliyet hesaplamalarına önem verildiği, işletmelerde maliyet bölümünün ayrı bir departman olarak yer aldığı ve muhasebenin ticari muhasebe ve işletme muhasebesi olarak ayrıldığı görülmektedir. Yabancı uzman raporlarının çoğunda gider kontrolü üzerinde durulduğu görülmektedir (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 798).

3.4. Yönetim Muhasebesinin Doğuşunu Hazırlamaları

İDT'lerin yıllık bütçelerinin ve bütçe uygulama sonuçlarıyla birlikte faaliyet raporlarının oluşturulması ve geliştirilmesi sürecinde yapılan çalışmalar yönetim muhasebesinin doğuşunu hazırlamıştır. 3460 sayılı yasanın 22 – 25 nci maddeleri bilanço ve kar zarar hesabı ile ilgilidir. 22 nci maddeye göre İDT'leri yönetenler düzenledikleri bilanço ve kar zarar tablolarını aydınlatmak için dört çeşit rapor veya mütalaa vermekle yükümlü tutulmuştur. Bunlar (Hirsch, 1944, s. 56);

- Müesseselerin bilanço ve kar zarar tablolarına ilişkin idari komitelerce düzenlenecek rapor ve ayrıca ilgili İDT'nin genel müdürlüğünce verilecek mütalaaname,
- Teşekküllerin ve müesseselerin bilanço ve kar zarar hesaplarına dair genel müdürlükçe hazırlanacak rapor ve yönetim kurulunca verilecek raporlardan oluşmaktadır.

Umumi Murakabe Heyeti bu dört rapor ve mütalaanameyi ilgili teşebbüsün bilanço ve kar zarar tablosuyla birlikte analiz ederek yeni bir rapor hazırlar (Hirsch, 1944, s. 56). Bu durum da aslında hem Umumi Murakabe Heyetinin konumunu güçlendirmekte ve hem de ülkede mali analiz ve denetimin gelişmesine katkı sunmaktadır.

Umumi Murakabe Heyetinin hazırladığı raporlarda mali analizler de bulunmakta ve bu raporlar ülkede mali analiz tekniklerinin kullanımına da öncülük etmektedir. Örneğin 1939 yılında murakıplarca hazırlanarak Umumi Murakabe Heyetine sunulan raporda (Umumi Murakabe Heyeti, 1940);

Müessese ve teşebbüsler ödenmiş sermayelerinin %76,58'ini tesisat ve ilk tesis masraflarını teşkil eden kıymetlere bağlamışlardır. Bu meblağ 58.243.900,99 liralık bir yekun tutmaktadır. Bu kıymetlerin asıl tutarı 66.943.393,18 liradır. Bunun şimdiye kadar 8.699.492,19 lirası, yani %13'ü amorti edilmiştir. Ödenmemiş sermaye ödendiği takdirde ana teşekkülden ve hariçten temin edilen krediler mecmuu –Karabük hariç- müesseseler ve teşebbüsler itibari sermayelerinin %9'unu tutmakta olduğuna göre sabit kıymetlere yatırılan sermaye nispeti fazla görülmemiştir.

Bu dönemde 3460 yasayla birlikte İDT ve bağlı müesseselerin İşletme Bütçeleri sistemine göre yönetilmeleri sağlanmıştır (DPT, 1970, s. 34).

1939 yılında Umumi Murakabe Heyeti'nin görevli olduğu mali ve verimlilik kontrollerinde kullanılmak üzere bir çalışma rehberi hazırlanması için Cenevre'den Soci  t   Anonyme Fiduciaire

Suisse firması davet edilerek dönemlerin planlanmış ve fiili faaliyet sonuçlarının karşılaştırılması esasına dayanan bilanço ve kar zarar hesaplarıyla ilgili oldukça detaylı bilgiler ve rasyo analizlerinin esasları ortaya konulmuş, analitik tablo modelleri hazırlanmıştır (DPT, 1970, s. 35). Buradan da görülebileceği gibi İDT'ler için kurulan Umumi Murakabe Heyeti öğrenmeye açık öğrenen bir örgüt olarak hem kurumsal öğrenme ve uzmanları açısından bireysel öğrenme gerçekleştirmiş, ve hem de Türkiye'de yönetim muhasebesi ve mali analizler konusunda uygulamaya önemli katkılar sağlamışlardır.

3.5. Muhasebe Okulu İşlevi

Fransızca kökenli olan Echole Türkçe'ye ekol olarak geçmesinin yanında okul/mektep anlamı da vardır. Sümerbank başta olmak üzere İDT'lerin muhasebe alanında bir nevi kendilerine has ekol oluşturarak muhasebe okulu işlevi görmeleridir. Bu durum da yine kendi içinde üç alt başlıkta ele alınabilir.

- a. İDT'nde yetişen muhasebeciler bu kurumlardan ayrılarak veya emekli olarak,
- i. farklı kurumların muhasebe servislerinde çalışmışlar ve gittikleri kurumların muhasebe sistemine katkıda bulunmuşlardır.

Örneğin Süleyman F. Şahinbaş 1932'de Ziraat Bankasında çalışırken İpekiş Türk A.Ş.'ne geçmiş, 1935'te fabrika muhasebecisi, 1941'de İpekiş'in birinci derece muhasebe sorumlu olmuş, 1943'te ise yeni kurulan Adalet Mensucat'a geçmiştir. Şahinbaş sonraki yıllarda ise şirketlere serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik alanında destek vermiştir (Aslan, 2016).

ii. Yükseköğretim kurumlarında dersler vermişler, muhasebe alanında eserler ortaya koymuşlardır.

Örneğin İzmir’de Prof.Dr. Nurettin Yelken, Ankara’da Prof.Dr. Nurettin Toköz gibi. Süleyman F. Şahinbaş yükseköğretim kurumlarında ders vermese bile muhasebe alanında dört kitap ve otuzun üzerinde makale yayınlamıştır (Aslan, 2016, s. 231, 235-237). Benzer bir şekilde Asım Süreyya Sanayii ve Maadin Bankasından, Nurettin Togay ise Tekel’de muhasebe konusunda çalışan ve muhasebe alanına eserler kazandıran uzmanlardır (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 810).

iii. Veya İDT’lerden gelen bu muhasebeciler serbest muhasebecilik yapmışlardır.

Örneğin Süleyman F. Şahinbaş (Ziraat Bankası ve sonrasında tekstil sektörü kökenli), Prof. Osman Fikret Arkun (1928’de Tekel idaresi İnhisarlar şubesinde başlamış sonrasında, sigorta sektöründe çalışmaya başlamış ve bu süreçte de aynı zamanda İstanbul Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu’nda da dersler vermiş, 1942’de Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneğinin kuruluşunda aktif rol almış, muhasebe alanıyla ilgili kitap ve makaleler yayınlamıştır (Aslan, 2018)) gibi.

Ülkede meslek yasasının ve yasaya bağlı meslek örgütünün kurulamayışına alternatif bir çözüm olarak 1942 yılında oluşturulan Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneğinin kuruluşunda da İDT kökenli muhasebe uzmanları katkı sağlamışlardır. Kuruculardan Cemil Parman (Sümerbank hesap Uzmanı), Nihat Kiver (Sümerbank Müfettişi) örnek olarak verilebilir (TMUD, 2011).

İDT'lerle ilgi olarak çalışma yapan yabancı uzmanlar diğer işletme fonksiyonları yanında muhasebeyle ilgili de önemli katkı sağlamışlar, tespit ettikleri sorunlar ve çözüm önerileriyle ilgili raporlar hazırlamışlar ve hazırlanan bu raporlar da ülkede muhasebe teori ve uygulamalarına, muhasebenin gerek işletme içerisinde gerekse ülke çapında örgütlenmesine önemli katkılar sağlamıştır. Örneğin 1988 yılında kabul edilen muhasebe meslek yasasının yokluğunu gidermek için Cumhuriyet dönemi için erken sayılabilecek bir dönemde 1935 yılında Alman İşletme Mühendisi Max Van der Porten bugün bile geçerli birçok önemli tespit ve öneriyi de içeren 5.11.1935 tarihli Yeminli Muhasipler Hakkında Kanun Projesi (Tablo 1) hazırlamış ve Bakanlığa sunmuştur (Porten, 1935).

b. İDT kendi muhasebe organizasyonlarının kurulması ve geliştirilmesi için yurtdışından uzmanlar getirmişler, raporlar hazırlatmışlar ve bu rapor içeriklerinin büyük bir kısmını uygulamaya geçirmişlerdir. Bu uygulamalar zamanla işletme dışına taşarak ülkede muhasebe uygulamalarına katkıda bulunmuştur.

Sümerbank'ın kuruluşuyla başlayan süreçten 1939 yılına kadar çoğunluğu Alman ve işletme mühendisi kökenli, ancak çoğu muhasebe bilgisine sahip yaklaşık 150 yabancı uzman danışman olarak gelmiştir. Gelen uzmanların hazırlamış oldukları raporların birçoğu da muhasebeyle ilgilidir (tablo 1). II. Dünya Savaşının başlamasıyla bu uzmanlar ülkelerine dönmüşler ve yerlerine Hitler'den kaçan Alman Yahudi bilim adamları gelmiştir (Güvemli, 2017, s. 41).

Bunlardan Sümerbank muhasebe sisteminin organizasyonu için gelen Alman profesör Sachsenberg örnek verilebilir. Sachsenberg uzun yıllar çalışmış ve Sümerbank için ortaya koyduğu muhasebe organizasyonu diğer İDT'ler ve hatta özel sektör işletmeleri tarafından da esinlenilmiştir.

- c. Özellikle Sümerbank daha kuruluş aşamasından itibaren yurtdışına burslu öğrenciler göndermiş, bu öğrenciler 1930'ların ikinci yarısından itibaren yurda dönerek muhasebe uygulamalarına katkı vermeye başlamışlardır.

Ülkede bir çok alanda insan kaynakları eksikliği bulunduğu gibi İngiliz ve Alman usulü bağımsız denetimin şirketlere henüz uygulanamamasının sebebi olarak Hirsch (1944:54); Türkiye'de meslektan yetişmiş yeterince uzmanın olmayışını göstermiştir. Bu durum İDT'leri kuran Cumhuriyet hükümetlerince de bilindiğinden Sümerbank yasasına kurumun ihtiyaç duyacağı insan kaynaklarının eğitimi ve stajı için, bireysel olarak kişilere ve kurumsal olarak okullara destek vermesiyle ilgili gerekli yasal düzenleme kuruluş yasasına (Md. 2/d-e-f) eklenmiştir.

Sümerbank 1939 yılı Umumi Murakabe Heyeti raporundan elde edilen bilgiye göre 1939 yılında Sümerbank'ın okuttuğu 69 öğrenciye sarfedilen tutar 95.258,32 TL'dir. 1938 yılında da yurtdışındaki eğitimlerini tamamlayarak yurda dönen öğrenci sayısı 22'dir (Umumi Murakabe Heyeti, 1940, s. 28). Sümerbank'ın 1939 yılı Umumi Murakabe Heyeti denetiminden geçmiş net karının 355.555,78 TL (Umumi Murakabe Heyeti, 1940, s. 34) olduğu düşünülürse (eğitime harcanan tutar net karın %26,8'ini oluşturmaktadır) bankanın eğitime verdiği önem daha iyi anlaşılabilir.

İDT'lerin desteğiyle yurtdışında eğitimlerini tamamlayarak yurda dönen bu kişiler İDT'lerde görev almışlar, ülkeye ve İDT'lere büyük katkılar sunmuşlardır. 1930'ların sonlarından itibaren ülkelere geri dönen yabancı uzmanların (Tablo 1) yerini almışlardır. Bunun en büyük göstergesi de 1933-1940 arası İDT'lerle ilgili hazırlanan raporların büyük bir kısmı yabancı uzmanlarca hazırlanmışken, 1940'lardan itibaren Türk uzmanların da İDT'lerle ilgili rapor hazırladıkları (Tablo 2) ve İDT'lerin reorganizasyonlarında etkin oldukları görülmektedir.

Tablo 1: Muhasebe Düzeniyle İlgili Olarak Yabancı Uzmanların Hazırlamış Oldukları Rapor Örnekleri

<i>Sıra</i>	<i>Raporu Hazırlayan</i>	<i>Rapor Adı</i>	<i>Yıl</i>
1	<i>Keller</i>	<i>Devlet Demiryolları ve Limanları Teşkilat ve Muhasebe Usulü Raporu</i>	1935
2	<i>Max Von Der Porten</i>	<i>Yeminli Muhasipler Hakkında Kanun Projesi</i>	1935
3	<i>Max Von Der Porten</i>	<i>Türkiye'de İşletmelere Kredi Verme Olanakları</i>	1936
4	<i>Max Von Der Porten</i>	<i>Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası Hakkında</i>	1939
5	<i>Société Fiducfaire Suisse</i>	<i>Umumi Muhasebenin Yeniden Örgütlenmesi (Beykoz Deri ve Kundura Fabrikası)</i>	1939

Kaynak: Sayıştay Kütüphanesi & (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 793)

Tablo 2: Muhasebe Düzeniyle İlgili Olarak Türk Uzmanların Hazırlamış Oldukları Rapor Örnekleri

<i>Sıra</i>	<i>Raporu Hazırlayan</i>	<i>Rapor Adı</i>	<i>Yıl</i>
1	-	<i>Muhasebe ve Maliyet Prensipleri</i>	1942
2	<i>Kemal S. Vaner</i>	<i>Zonguldak Ocaklarının Duran Varlık ve Amortismanları</i>	1942
3	<i>Fuat Çobanoğlu & Necip Tesal</i>	<i>İktisadi Devlet Teşekküllerinin Nominal Sermayelerini Artırmak</i>	1952
4	<i>Nedim Azzam</i>	<i>Vakıf Zeytinlikleri Hesap Planı</i>	1952

Kaynak: Sayıştay Kütüphanesi & (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 793)

3.6. Ülkede Muhasebe Denetiminin Gelişmesinde Öncülüğü

İDT’lenin denetimi ülkede muhasebe denetiminin de gelişmesinde öncü rol oynamıştır. Kurum içerisinde yapılan iç denetimin yanında Umumi Murakabe Heyeti’nin Meclis adına yaptığı denetim bir nevi dış denetim fonksiyonunu yerine getirmiş, ve Türkiye’de muhasebe denetimi olgusunun yerleşmesine önemli katkılar sağlamıştır.

Umumi Murakabe Heyetinin birincil önemi, 1930’larda İngiltere ve Almanya’da A.Ş.’lerin müdür ve yönetim kurullarınca hazırlanan bilanço ve kar zarar hesaplarının genel kurullarınca tasdik edilmeden önce mutlaka *Denetçi (Auditors/Abschlussprüfer)* denilen ihtisas sahibi bağımsız uzmanlarca denetlenmesi ve vize edilmesi gereğidir. Ancak Türkiye’de henüz muhasebe meslek yasasının olmayışı o dönemde bağımsız denetim kuruluşlarının da oluşumunu engellediğinden bu açığı hiç olmazsa İDT’ler

açısından gidermek için *Umumi Murakabe Heyeti* kurulmuştur (Hirsch, 1944, s. 54). İkincil önemi ise devlet muhasebesine haiz, kamu ihale kanununa tabi kamu kurumlarını denetlemekle yükümlü Divan-ı Muhasebat'ın yapısının İDT'leri (özel hukuk ve ticari kurallara göre çalışmaları nedeniyle) denetlemek için uygun olmaması da bu kuruluşların denetimi için farklı bir yapı gerektirmiştir.

Önceleri Sümerbank'ın denetiminin, İktisat Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve yönetim kurulu tarafından seçilen birer üyeden oluşan üç kişilik murakabe heyeti tarafından yapılması yeterli görülmekteydi (Md. 9). Sümerbank'ın hazırlayacağı bilanço ve kar zarar hesapları da takip eden yılın ilk üç ayında idare meclisi ve murakabe heyeti raporlarıyla İktisat Bakanlığına sunulur, bakanlıkça bir ay içerisinde incelenerek yönetim kurulunca onaylanması ve TBMM'nin de ibra etmesiyle süreç tamamlanırdı (Md. 10). Ancak zamanla Sümerbank'a bağlı kuruluşların çoğalması ve çeşitlenmesi, bunun yanında Etibank ve bağlı kuruluşlarının oluşturulması ve her iki bankaya bağlı olmadan yeni İDT'lerin kurulması nedeniyle bu kuruluşların teşkilat, yönetim ve denetimlerinin daha sistemli hale getirilebilmesini gerektirmiştir. Böylece 1938 yılında 3460 sayılı *Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatı ile İdare ve Murakabeleri Hakkında* kanun yayınlanmış ve bu kanunun uygulanabilmesi için *Umumi Murakabe Heyeti* kurularak 2010 yılında Sayıştay Başkanlığına devredilinceye kadar etkin bir şekilde çalışmıştır.

3460 sayılı yasanın 7 – 13 ncü maddeleri Umumi Murakabe Heyetiyle ilgilidir. Umumi Murakabe Heyeti kısmen dış denetim mantığıyla çalışarak Türkiye'de denetim mantığıyla yeni bir yak-

laşım getirmiştir. Bu kurumda yetişen denetim uzmanları alanın gelişmesine önemli katkılar sağlamışlardır.

3460 sayılı yasa ile İDT'lerin örgütsel yapılarıyla yönetim ve denetimlerinin bir bütünlük içerisinde yürütülmesi amaçlanmış (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 674) ve yasayla İDT'lere zorunlu organlar getirmiştir. Bunlar Hirsch'in tasnifiyle (1944:26);

- *Bütün Teşekküllerle müesseselere ait organlar*
 - o *Umumi Heyet (Genel Kurul)*
 - o *Umumi Murakabe heyeti*
- *Her teşekküle ait münferit ve fakat teşekküle tabi olan müesseselere ait müşterek organlar*
 - o *İdare Meclisi (Yönetim Kurulu)*
 - o *Umumi Müdürlük (Genel Müdürlük)*
- *Her müesseseye ait organlar*
 - o *Müdür*
 - o *İdare komitesi*

Yukarıdaki bilgiler incelendiğinde 3460 sayılı yasa İDT'lere daha sistemli bir yönetim organizasyon şeması oluşturmuştur denilebilir.

Umumi Murakabe Heyeti denetimlerinde mali denetimin yanında faaliyet, verimlilik ve yerindelik denetimi de yapmaktadır. Bu du-

rum 1939 Sümerbank Murakabe raporunda Mübayaa İşleri (satın alma) kısmında; Sümerbank ve bağlı işletmelerinin mubayaalarının toplam 18 milyon TL'yi bulduğu, bunun %40'ının yurtdışı piyasalardan, %60'ının iç piyasadan karşılandığı ve %74'ünün hammadde kalan kısmının ise işletme malzemesi ve yedeklerden oluştuğu ancak mübayaa işlerinin düzenli yürütüldüğünü düşünmediklerini, müessese ve teşebbüslerde mübayaa işlerinin merkezi yapılmadığı, dolayısıyla bir dağınıklığın ve kontrolsüzlüğün olduğu belirtilmekte mübayaa işlerinin kısım kısım ve toptan yapılması, bir plan dahilinde yapılması gerektiği, özellikle hammaddelerin aracılardan değil de doğrudan üreticiden alınması gibi öneriler de bulunmaktadır. Üreticiden doğrudan alınmasının hem kalitenin kontrol altında tutulmasını hem de üreticiye fayda sağlayacağı üzerinde durulmaktadır (Umumi Murakabe Heyeti, 1940, s. 12-14).

İDT'lerin denetiminde yabancı uzmanların ve özellikle Max Von der Porten'in önemli bir yeri vardır. 1935-1939 yılları arasında Türkiye'de bulunan ve İDT'lerin reorganizasyonu ile ilgili çeşitli raporlar hazırlayan Porten özellikle denetim alanında (tablo 3) önemli çalışmalar yapmıştır (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 800).

Tablo 3: Denetimle İlgili Max Von der Porten Tarafından Hazırlanan Rapor Örnekleri

<i>Sıra</i>	<i>Raporu Hazırlayan</i>	<i>Rapor Adı</i>	<i>Yıl</i>
1	Max Von der Porten	İDT'lerde Murakabe	1938
2	Max Von der Porten	Genel Murakabe Heyeti Bürosunun Örgütlenmesi	1938

3	<i>Max Von der Porten</i>	Özel ve Devlet Kesimi İşletmelerinin Kontrolü ve Islahı	1939
4	<i>Max Von der Porten</i>	İDT'lerin Yönetim ve Murakabesindeki Gelişmeler	1939
5	<i>Max Von der Porten</i>	<i>Limited, Komantid ve Anonim Şirketlerin Kontrolü Hakkında</i>	1939

Kaynak: Sayıştay Kütüphanesi & (Güvemli, Oran, Güvemli, & Aslan, 2018, s. 800)

İDT'lerin denetiminin Umumi Murakabe Heyetince denetlenmesiyle ilgili yasanın 1938 yılında çıkması ve ilk denetim raporlarının 1939 yılı için 1940 yılında hazırlanmasında yukarıdaki (tablo 3) çalışmaların da önemli bir yeri olduğu varsayılmalıdır.

4. SONUÇ

Cumhuriyet'in ilk dönemlerinde ülkede girişimci ve sermaye eksikliğine bir çare olarak kurulan İDT'ler 1933-1939 yılları arasında hızlı bir büyüme göstermiştir. Bu işletmelerin gerek kuruluşunda sağlıklı bir başlangıç yapabilmeleri gerekse büyüyen işletmelerin mali, yönetsel ve denetim organizasyonlarının büyüyen yapılarıyla paralel gelişimi için reorganizasyon çalışmaları gerekmiştir.

1933 yılında Sümerbank'la başlayan hızlı kuruluş sürecinde yabancı uzmanlardan destek alınmış ve ilgili İDT'lerin öğrenen örgüt formatında organizasyonları yapılmıştır. Yabancı uzmanların destek verdiği 1933-1939 döneminde, gerek bu uzmanlarla birlikte çalışarak kendilerini geliştiren ve gerekse bu süreçte ilgili

İDT'ler tarafından yurtiçinde veya yurtdışında eğitime ve staja gönderilen uzmanlar yetişmişler ve II. Dünya savaşı nedeniyle ülkelerine dönen uzmanların yerlerini almaya başlamışlardır. Ayrıca savaş nedeniyle ülkelerine dönen uzmanların yerini yine savaştan kaçan Yahudi kökenli Alman bilim adamları Türkiye'ye gelerek muhasebe teori ve uygulamalarına destek vermişlerdir.

Bu süreçte İDT'lerde yetişen Türk uzmanlar hem İDT'lerdeki muhasebe ve mali uygulamalara destek vermişler, yerine göre de muhasebeyle ilgili kitap ve raporlar yayınlamışlar, yükseköğretimde muhasebe alanında dersler vermişler, ve İDT'lerden ayrılarak veya emekli olarak bir kısmı özel teşebbüslere geçerek veya serbest muhasebeci ve danışman olarak bu işletmelerin muhasebe organizasyonlarına ve uygulamalarına destek vermişlerdir.

Yukarıda anılan özellikleriyle İDT'ler bir nevi muhasebe okulu işlevi görmüşler ve İDT'lerde yetişerek piyasaya çıkan muhasebe uzmanları da yıllar boyu ülkede muhasebe uygulamalarına yön vermişlerdir.

Diğer taraftan büyüyen ve faaliyet alanları genişleyen İDT'lerin mali, yönetim ve denetim yapılarının sistemli bir şekilde yapılandırılması için 3460 sayılı yasa çıkartılmış ve bu yasanın uygulanabilmesi için yeni bir yapı, *Umumi Murakabe Heyeti* kurulmuştur. Umumi Murakabe Heyeti Türkiye'de denetimin gelişmesine önemli katkılar sağlamıştır.

3460 sayılı yasanın getirdiği, teşebbüslerin üst yönetiminin yeniden yapılandırılması yönetim alanında, bütçe hazırlanması ve uygulama sonuçlarının bütçeyle karşılaştırılması, sapma analiz-

leri ve diğer mali analizlerin yapılması ülkede yönetim muhasebesinin alt yapısını; İDT'lerin büyük bir kısmının sanayi işletmesi olması nedeniyle de gider yerleri, gider türleri ve tablolarının oluşturulması, birim maliyet hesap ve analizlerinin yapılması da maliyet muhasebesinin gelişmesinde önemli bir yere sahiptir.

Bütün bunlara bakılarak 1933-1939 döneminde İDT'ler muhasebe teori ve uygulamalarında dominant unsur olarak karşımıza çıkmaktadır tespiti yapılabilir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N., & Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No: 98.

Aslan, M. (2015). *Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye'de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler*. Çanakkale: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi).

Aslan, M. (2016). XX. Yüzyılın Ortalarında Uygulamadan Yetişmiş Bir Muhasebe Düşünürü: SÜLEYMAN F. ŞAHİNBAŞ. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(11), 229-237.

Aslan, M. (2018). Prof. Osman Fikret ARKUN: XX. Yüzyılda Türk Muhasebe Eğitiminde Katkıda Bulunan Büyük Akademisyen (1906-1994). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(14), 218-236.

DPT. (1970). *Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması (Giriş)*. İstanbul: Milli Eğitim Basımevi.

Erol, M., & Aslan, M. (2017). Türkiye'de Finansal Tabloların Kamu İktisadi Teşebbüslerindeki (KİT) Gelişimi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 17(51), 41-72.

Güçlü, F. (2015). *Yıkılan Bir Cumhuriyet Kurumu Sümerbank*. Ankara: Ürün Yayınları.

Güner, A. O. (1978). *Türkiye'nin Kalkınması ve İktisadi Devlet Teşekkülleri*. İstanbul: Damla Yayınevi.

Güvemli, O. (2017). Cumhuriyet'in Muhasebe Düşüncesi - Batılılaşma Sürecinin Üçüncü Evresi - (1923-1950). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(12), 29-54.

Güvemli, O., Oran, J., Güvemli, B., & Aslan, M. (2018). Ortadoğu Muhasebe Tarihinde Batılılaşma Süreci: Osmanlı ve Cumhuriyet Uygulamaları (1839-2011). M. Aslan, & H. Ç. Köterin (Dü) içinde, *Ortadoğu Muhasebe Tarihi (MÖ 3000 - MS 2000)* (Cilt III., s. 655-920). Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Hirsch, E. E. (1944). *İktisadi Devlet Teşekküllerinde Umumi Heyet*. Ankara: Başvejaket Devlet Matbaası.

Koçyalkın, Y. (1994). *Genel Muhasebe*. Ankara: Turhan Kitabevi.

Onar, S. S. (1956). *Türkiye'de İktisadi Devlet Teşekküllerini Doğuran Amiller, Bu Teşekküllerin Hukuki ve İdari Yapılarının ve Şekillerinin Tahlil ve Tenkidi*. İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.

Porten, M. V. (1935). *Yeminli Muhasipler Hakkında Kanun Projesi*. Ankara: Başvekalet Umumi Murakabe Heyeti Kitaplığı.

Sümerbank. (1943). *Sümerbank (11.07.1933 - 11.07.1943)*. İstanbul: Cumhuriyet Matbaası.

TMUD. (2011, 02 21). *Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Tüzüğü*. 08 03, 2018 tarihinde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD): <http://www.tmud.org.tr/DocumentPage.aspx?MenuID=20> adresinden alındı

Tuna, S. (2009). *Türkiye'de Devlet İşletmeciliği ve Sümerbank (1932-1939)*. İstanbul: Derlem Yayınları.

Umumi Murakabe Heyeti. (1940). *Sümerbank - 1939 yılı Umumi Murakabe Heyeti Raporu*. Ankara: Alaaddin Kırıl Basımevi.



Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ

Oturum Başkanı

- Değerli dostlar, şimdi şunu belirtelim biz Türkiye Muhasebe Kongresi'nde, bu kadar 58 senesinden beri yapıyor, ilk kez Muhasebe Tarihi Oturumu yapıldı. Bu ilktir, bundan sonra lütfen muhasebeciler desin ki TÜRMOB'a çünkü çok tatlı hikâyeler getirmek mümkün size. Bu iktisadi devlet teşekkülü deyip geçmeyin, cumhuriyetin tek başarılı büyük sanayi hamlesidir çünkü dört senede Ortadoğu'nun en büyük 52 sanayi kuruluşunu kuran bir organizasyon bu, Atatürk'ün beyninin meyvesi. Adam buna ömrünü vermiş ve kim bilir ne kadar yoruldu, kim bilir ne kadar yıprandı ama 1937 ve 1938 senelerinde ne yapar Atatürk biliyor musunuz? Bu benim Muhsin Hoca'nın anlattığı iktisadi devlet teşekküllerini gezer, dolaşır. Bir küçük anekdot; Denizli'ye gider, Pamuklu Dokuma Sanayisini kurar, iktisadi devlet teşekkülü olarak. Oranın fabrikasını kuran adamlar hiç seslerini çıkarmazlar Atatürk fabrikaya girer, bakacak tabii ne kurmuşlar, ne yapmışlar diye. O arada genel müdür bir işaret verir bütün makineler birden çalışmaya başlar. Birden şaşırır Atatürk ve iki damla gözyaşı birikir burada, saklamaz o gözyaşlarını çünkü kendi zaferinin, 1937 senesinde gördüğü zaferinin bir simge içinde görür kendini. O insanın yerine koyun kendinizi. 52 tane büyük fabrika kurmuş bunu gezmeye gitmiş ömrünün sonu ve o iki seneye iki şeyi sığdırıyor. Hem bu sanayi fabrikalarını geziyor hem de Hatay'a gidip Türkiye'ye bağlıyor. Bu büyük adamın iki işidir, bu kurduğu fabrikalara gider, halkla konuşur, sonra da gider Hatay'ı alır ve ölür. Bu tarihte görülmeyecek bir olaydır. Keşke daha çok yazsak da size göndersek bunları yani ilk defa beni konuşmacı olarak çağırıldılar da onlara şunu söyledim. Atatürk'ü bir de benden dinleyin dedim;

ya Atatürk'ün dinlenecek tarafımı kalmış ama dinlediler. Ortaya çıkan şu, büyük adamın, büyük işlerinin cımbızla tutup çıkarabilmelisiniz, ne yapmış? O Denizli fabrikasının olayı büyüktür. O Nuri Şeker'i anlattık ya size, Nuri Şeker'in bir kitabında şunu yazar, gider 1927 senesinde, 1926 senesinde galiba şekeri üretir, Çankaya'ya gider. Atatürk'e getirir herhalde o heybenin içine koydu şekeri. Der ki, "Paşam Türk şekeri bu!" der. Atatürk durur, kabul eder onu, Çankaya'da oturur. Nuri Şeker şöyle yazıyor, 2 saat durmadan sigara içti diyor. Adamın ruhunu düşünebiliyor musunuz? 2 saat hiç durmadan sigara içmiş, 2 saat benden bilgiler aldı işte Uşak'ta tarım nasıl, âdeti öyledir Atatürk'ün. Şule Hanım var ya bu Ulusal Kanalın sahibi, o yazdı bunları, orada bir dizisi vardır Ulusal Kanalın. O çünkü bana bir kaç defa telefon etti, şu nasıl diye. Mesela diyor ki, Atatürk Ziraat Bankası müdürünü çağırıyor, halkı çağırıyor, sor bakalım, ne soracaksın, ne söyleyeceksin? Şimdi bu yoğunluk içerisinde, bu yoğunluğu niye söylüyor, niye yapıyor biliyor musunuz? O Nuri Şeker'le konuşması var ya, o sigarayı böyle önünde biriktirmiş, kalkmış da Çankaya'ya gel demiş Nuri Bey'e orada demiş senle konuşalım. Düşünün adamın ruh halini, o beden nihayet fiziki bir beden ama 20. yüzyılın en büyük lideri o beden çekemiyor, maddi çekemiyor. Sabahtan kalkar, benden dinleyin dediğim onu anlatıyordum ona, gelir Ulus'a, bütün Sümerbank, hep bütün bankalar oradadır, Büyük Millet Meclisi de oradadır. Gider yarım gün çalışır sonra holding olarak kurulan İş Bankasına, Sümerbank'a gelir. Orada İstanbul Yüksek Ticaretten mezunlarından aldığı o 350 kişiyle ve Almanya'dan getirdiği 150 tane mühendis ile o mühendisler işletme mühendisidir, bilirler bu işi. Onlarla birlikte oturur, konuları tartışır, emirlerini verir, gider gene Meclise oradan Çankaya'ya gider. Bu adam Çankaya gidip de kendisini, biraz içkici falan, ne



yapsın yav! Yani dayanamazsınız, o yaşantıyla vücut dayanmaz, o sigaraya dayanmaz, o gezmeye dayanmaz, o Hatay'ı almaya dayanamaz. Onun için hep beraber Atatürk'ün ruhunu bir alkışlayarak burada bitirelim.

Bir dahaki Kongrede görüşürüz artık ne diyeyim, inşallah sağlık verirse. Teşekkür ederiz.

*Oturum Başkanı ve konuşmacılara Teşekkür Belgesi Konya
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Oda Başkanı Seyit Faruk
Özselek tarafından takdim edildi.*

KONGRE KAPANIŞ KONUŞMASI

Yahya ARIKAN
Kongre Sekreteri – TÜRMOB Genel Sekreteri



Yahya ARIKAN

Kongre Sekreteri – TÜRMOB Genel Sekreteri

- Değerli Genel Başkanım, değerli TÜRMOB yöneticileri, çok değerli başkanlar, değerli hocalarım, saygıdeğer meslektaşlarım,

Değerlendirme yaparsam 1 saat 45 dakikaya ihtiyacım var. Gene değerlendirme kısmını bırakalım sadece birkaç bilgilendirme ve teşekkürle bu kapanışı sonuçlandıralım. Öncelikle sabrınıza çok teşekkür ediyoruz. Bizi ekran başında izleyen meslektaşlarımıza buradan sevgiler ve saygılar gönderiyoruz. Umarız yararlı olmuştur sevgili arkadaşlar.

Tabii 20'inci ile ilgili çok iyi değerlendirme yapmamız gerekiyor. Özellikle mesleğin yeniden yapılanması konusunda burada sunulan görüşler boyutunda önümüzdeki süreçte birçok çalıştaylar yapılmasında yarar var, çok değerli bilgiler sunuldu.

Tüm sunumları TÜRMOB'un web sayfasında sizlerle paylaşacağız. Yine aynı şekilde bize gelen bildirimleri de web sayfasından sizlerle paylaşacağız ama her kongrenin sonucunda biliyorsunuz bir kitap haline getirilmesi gerekiyor, özellikle tartışmalar boyutunda hepsi derlenip toplanacak bir kitapçık haline getirilip önce buraya katılan arkadaşlarımıza bu kitabı ulaştıracağız. Biraz zaman alacak ama bu zaman en kısa süre olarak belirtebilirim, biz her zaman biliyorsunuz bilgiyi paylaşmak bizim açımızdan son derece önemli. Nasıl bugün buraya gelemeyen arkadaşlarımıza iki gün boyunca canlı yayınla onlara da bilgi sunduysak kitabı da tüm muhasebe camiası ile paylaşacağımızı baştan belirtmek istiyorum.

Bir düşünür diyor ki, ‘her şey neye layıkça ona dönüşür’ diyor yani bizim bu çalışmalarını yaparken tek temel amacımız sizlerin her şeyin en iyisine layık olduğunuzana inandık. İki gün boyunca eksiklerimiz olduysa sizlerin hoş görünüşe sığınıyoruz. Artılar konusunda hiç önemli değil ama mutlaka her organizasyonda eksikler olduğunu biliyoruz. Daha iyisini yakalamak en büyük amacımız en büyük hedefimiz.

Gerçekten iki gün boyunca çalışma arkadaşlarımızın büyük özverişi oldu ama bugün bu kongrenin oluşumunda TÜRMÖB Yönetim Kuruluna göstermiş olduğu anlayış ve destek bizleri bu aşamaya getirdi. Başta Genel Başkanım olmak üzere TÜRMÖB Yönetim Kurulunda tüm arkadaşlarımı bu destek ve emeklerinden dolayı teşekkürü bir borç biliyorum ama özellikle program hazırlamasında bilim kurulunun çok önemli katkıları olduğunu biliyorum. Ercan Bayazıtlı Hocam başta olmak üzere ama bilim kurulunun sekretaryasını sürdüren Zafer Sayar Hocama ayrıca teşekkür ediyorum. İbrahim Okcu’ya ve iki gün boyunca sunuculuk yapan Sevgili İlayda Mirici’ye ve tüm çalışma arkadaşlarımıza, VALÖR’deki tüm ekip arkadaşlarımıza sonsuz teşekkür ediyorum. Umarım dört yıl çok çabuk geçecek. Ben öncelikle tüm arkadaşlarım adına sizlere sağlık diliyorum, huzur diliyorum, mutluluk diliyorum ve inşallah hep birlikte 21’ incisinde birlikte oluruz diyorum, sizleri sevgi ve saygıyla selamlayarak 20. Kongre’yi kapatıyorum teşekkür ediyorum. Şimdi burada olan arkadaşlarla bir son fotoğraf çekelim ve vedalaşalım. Öncelikle kadın arkadaşlarımıza en önde yer istiyorum sevgili arkadaşlar.