# JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

www.jafas.org

ISSN: 2149-0996

Year: 2015 | Volume: 1 | Issue: 3

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

ISSN: 2149-0996

2015 Volume 1 Issue 3

## ABOUT THIS JOURNAL

Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies is an academic, refereed and online journal publishing research, review, and theoretical articles in the field of accounting, finance and auditing. The journal is published four times a year. The articles to be submitted should be in English or Turkish. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies welcomes articles from different institutions and countries. All manuscripts submitted to the Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies is sent to the referees after the initial review of the editorial board with respect to formatting and content. Manuscripts must be submitted in accordance with the style of writing specified in the book of "The Publication Manual of the American Psychological Association (5th edition).

### Web Adress

www.jafas.org

**Editor in Chief**

Ahmet GÖKGÖZ (Ph.D.)

**Asst. Editor**

Halil İbrahim ZENGİN

**The Members of The Editorial Board**

Ana MORARIU (Ph.D.)

Yıldız ÖZERHAN (Ph.D.)

Seval KARDEŞ SELİMOĞLU (Ph.D.)

Cemal ELİTAŞ (Ph.D.)

Hilmi KIRLIOĞLU (Ph.D.)

Kıymet ÇALIYURT (Ph.D.)

Turhan KORKMAZ (Ph.D.)

Ganite KURT (Ph.D.)

Leonardo BADEO (Ph.D.)

**INDEXING**
Directory Of Open Access Journals (DOAJ)
International Scientific Indexing (ISI)
Open Academic Journals Index (OAJI)
Research Bible
Eurasian Scientific Journal Index (ESJI)
Scientific Indexing Services (SIS)

**ADDRESS**
Yalova University
Faculty of Economics and Administrative Sciences
Office Number 345
77100 Yalova, TURKEY

**BOARD OF REFEREES**

Ahmet Tanç, Assist.Prof.Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli University, Turkey

Ahmet Türel, Assoc.Prof.Dr., Istanbul University, Turkey

Ahmet Vecdi Can, Prof.Dr., Sakarya University, Turkey

Ahmet Selçuk Dizkırıcı, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey

Ali Alagöz, Prof.Dr., Selçuk University, Turkey

Ali Haydar Güngörmüş, Assist.Prof.Dr., Fatih University, Turkey

Ana Morariu, Bucharest University of Ecomic Studies, Romania

Aslı Gündüzay Türel, Assoc.Prof.Dr., Istanbul University, Turkey

Ayça Akarçay Öğüz, Assist.Prof.Dr., Marmara University, Turkey

Ayşe Nilgün Ertuğrul, Assist.Prof.Dr., Ufuk University, Turkey

Ayşe Pamukçu, Assoc.Prof.Dr., Marmara University, Turkey

Ayşe Tansel Çetin, Assoc.Prof.Dr., Yalova University, Turkey

Ayşen Korukoğlu, Assist.Prof.Dr., Ege University, Turkey

Banu Tarhan Mengi, Assoc.Prof.Dr., Marmara University, Turkey

Bedia Atalay, Assist.Prof.Dr., Fatih University, Turkey

Beyhan Güçlü Marşap, Prof.Dr., Gazi University, Turkey

Bilge Leyli Elitaş, Assoc.Prof.Dr., Yalova University, Turkey

Blidaru Gheorghe, Prof.Dr., Valahia University of Targoviste, Romania

Bora Şenyiğit, Assist.Prof.Dr., Zirve University, Turkey

Burcu İşgüden Kılıç, Assist.Prof.Dr., Balıkesir University, Turkey
Can Öztürk, Assist.Prof.Dr., Çankaya University, Turkey
Can Tansel Kaya, Assist.Prof.Dr., Yeditepe University, Turkey
Cemal Elitaş, Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Cengiz Toraman, Prof.Dr., Gaziantep University, Turkey
Cevdet Kızıl, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Ekrem Kara, Assoc.Prof.Dr., Gaziantep University, Turkey
Emin Zeytinoğlu, Assist.Prof.Dr., Dumlupınar University, Turkey
Engin Ergüden, Assist.Prof.Dr., Yeditepe University, Turkey
Erdal Yılmaz, Assist.Prof.Dr., Ondokuz Mayıs University, Turkey
Erhan Birgili, Prof.Dr., Süleyman Şah University, Turkey
Erol Muzır, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Fatih Burak Gümüş, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Fatih Şentürk, Assist.Prof.Dr., Abant Izzet Baysal University, Turkey
Fatma Pamukçu, Assoc.Prof.Dr., Marmara University, Turkey
Ferhat Sayım, Assoc.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Figen Türüdüoğlu Öker, Prof.Dr., Bahçeşehir University, Turkey
Filiz Konuk, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Ganite Kurt, Prof.Dr., Gazi University, Turkey
Gülfen Tuna, Assoc.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Hakkı Fındık, Assist.Prof.Dr., Kırklareli University, Turkey
Hanifi Ayboğa, Prof.Dr., Marmara University, Turkey
Hasan Abdioğlu, Assoc.Prof.Dr., Balıkesir University, Turkey
Hasan Şenol, Assist.Prof.Dr., Süleyman Demirel University, Turkey
Hilmi Kırlıoğlu, Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Hüseyin Aktaş, Assoc.Prof.Dr., Celal Bayar University, Turkey
İbrahim Halil Ekşi, Assoc.Prof.Dr., Gaziantep University, Turkey
İlker Kıymetli Şen, Assist.Prof.Dr., Istanbul Commerce University, Turkey
İsa Tak, Assist.Prof.Dr., Lumina University, Romania
Kıymet Çalıyurt, Prof.Dr., Trakya University, Turkey
Leonardo Badea, Prof.Dr., Valahia University of Targoviste, Romania
Mahmut Karğın, Assoc.Prof.Dr., Celal Bayar University, Turkey
Meral Erol Fidan, Assist.Prof.Dr., Bilecik Şeyh Edebali University, Turkey

Mine Aksoy, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Mustafa Üç, Assist.Prof.Dr., Epoka University, Albania
Nermin Akyel, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Nevran Karaca, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Nuraydın Topçu, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Oruç Alkılınç, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Osman Tugay, Assist.Prof.Dr., Mehmet Akif Ersoy University, Turkey
Rabia Aktaş, Assoc.Prof.Dr., Celal Bayar University, Turkey
Rabia Aktaş Şenkardeşler, Assist.Prof.Dr., Yalova University, Turkey
Seçkin Gönen, Assoc.Prof.Dr., Dokuz Eylül University, Turkey
Sedat Durmuşkaya, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey.
Selahattin Karabınar, Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Sema Ülkü, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Seval Kardeş Selimoğlu, Prof.Dr., Anadolu University, Turkey
Sibel Karğın, Assoc.Prof.Dr., Celal Bayar University, Turkey
Sinan Esen, Assist.Prof.Dr., Sakarya University, Turkey
Süleyman Uyar, Assoc.Prof.Dr., Akdeniz University, Turkey
Süleyman Yükçü, Prof.Dr., Dokuz Eylül University, Turkey
Şaban Uzay, Prof.Dr., Erciyes University, Turkey
Şerife Subaşı, Assist.Prof.Dr., Bilecik Şeyh Edebali University, Turkey
Şükran Güngör Tanç, Assoc.Prof.Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli University, Turkey
Tuğba Uçma Uysal, Assoc.Prof.Dr., Muğla Sıtkı Koçman University, Turkey
Turhan Korkmaz, Prof.Dr., Mersin University, Turkey
Ümit Gücenme Gençoğlu, Prof.Dr., Uludağ University, Turkey
Valentin Radu, Assoc.Prof.Dr., Valahia University of Targoviste, Romania
Yıldız Özerhan, Prof.Dr., Gazi University, Turkey

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

ISSN: 2149-0996

2015 Volume 1 Issue 3

www.jafas.org

## Contents

**Kurumsal Yönetim Uygulamaları Kapsamında Etik Kurallar: Borsa İstanbul'da Faaliyet Gösteren Şirketler Üzerinde Bir Araştırma** (Ethical Codes Within Corporate Governance Practices: A Research On Companies Operating In ISE)
Şükran GÜNGÖR TANÇ.....1-16

**Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme** (A Cultural Assessment on Measurement Basis of Accounting)
Erkan ÖZTÜRK.....17-33

**Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması** (The Comparison Of Independent Audit And Forensic Accounting In Terms Of Exposing Fraud)
Adnan DÖNMEZ, Kürşad ÇAVUŞOĞLU.....34-67

**Dış Ticarette Akreditifli Ödemeler: UCP 600'e Göre Bankalarda Güncel Örnek** Uygulamalar (Letter of Credits in Foreign Trade: Current Applications at Banks According to UCP 600)
Oğuzhan KODALAK, Bayram TOPAL, Ahmet Selçuk DİZKIRICI.....68-90

**Lisans Öğrencilerinin Muhasebeye Giriş Dersine Yönelik Algılamalarının Belirlenmesi** (Determination of Undergraduate Students' Perceptions for the Introduction of Accounting Courses)
Burcu DEMİREL UTKU, İbrahim EROL.....91-104

**Dış Ticarette Teslim ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi** (The Analysis of Delivery and Payment Types in Foreign Trade within the Frame of TAS 18 Revenue Standard)
Ahmet GÖKGÖZ, Hilal ÖZDEMİR.....105-122

**Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarından Kurumsal Sosyal Sorumluluk Muhasebe İlişkisi** (The Relationship Between Corporate Social Responsibility And Accounting With The Perspective Of Professional Accountants)
Çağrı KÖROĞLU, Hüseyin Önlem ERSÖZ.....123-153

**The Use Of Linear Programming In Audit Task Planning**
Süleyman UYAR, Esin YELGEN.....154-172

**Türkiye'deki Akademik Dergilerde Çevre Muhasebesi Alanında 2006–2014 Yılları Arasında Yayınlanmış Bilimsel Makalelerin İçerik Analizi**
(A Content Analysis of The Articles Subject Environmental Accounting Field Published in Academic Journals in Turkey Between 2006–2014)
Fatih ŞENTÜRK, Hakkı FINDIK.....173-204

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

# Kurumsal Yönetim Uygulamaları Kapsamında Etik Kurallar: Borsa İstanbul'da Faaliyet Gösteren Şirketler Üzerinde Bir Araştırma (Ethical Codes Within Corporate Governance Practices: A Research On Companies Operating In ISE)[1]

Şükran GÜNGÖR TANÇ[a]

[a] Doç. Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, sgungor@nevsehir.edu.tr

**Anahtar Kelimeler**
Kurumsal Yönetim, Etik Kurallar, Borsa İstanbul Şirketleri.

**Jel Sınıflandırması**
M34, M40.

**Özet**
Borsa İstanbul Şirketlerinin, kurumsal yönetime ilişkin yapı ve süreçlerini belirlerken esas alacakları Kurumsal Yönetim İlkeleri 3 Ocak 2014 tarihinde 28871 No'lu Resmi Gazete tebliği ile yeniden düzenlenmiştir. Tebliğe göre "Şirketin faaliyetleri kurumsal internet sitesi vasıtasıyla kamuya açıklanan etik kuralları çerçevesinde yürütülür." Madde 3.5.1.' de yer almaktadır. Çalışmanın temel amacı Borsa İstanbul'da 2014 yılı itibariyle faaliyet gösteren 192 imalat şirketinin internet siteleri tek tek incelenerek yazılı etik kuralları mevcut olup olmadığı ve 2012 yılı "Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporları" kapsamında etik kurallara ilişkin yapılan açıklamalar içerik analizi kapsamında değerlendirilerek şirketlerin mevcut açıklamalarına ilişkin durum tespiti yapılmıştır. Elde edilen temel bulgulara göre Borsa İstanbul'da imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 0,44'ünün web sayfalarında etik kurallarını yayınladıkları tespit edilmiştir.

**Keywords**
Corporate Governance, Ethical Codes, ISE.

**Jel Classification**
M34, M40.

**Abstract**
Amendments regarding Corporate Governance Codes of Stock Istanbul Corporates were published in the Governmantal Newspaper with the issue 28871 in 03 January 2014. According to legislation, companies are to operate within ethic standars section 3.5.1. that are publicized on their websites. In this work, 192 manufacturing companies web sites that belong to Istanbul Stock Exchange in 2014, are examined elaborately to understand whether they have written ethical codes according to their Corporate Governance Ethical Codes Reports in the year 2012. Moreover, content analysis is used in the research and some evaluations are done. According to main result of the study, it is identified that manufacturing companies in Istanbul Stock Exchange 0,44'of have complied with ethical codes on their web sites.

[1] Bu çalışma, II. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumunda Bildiri Olarak Sunulmuş ve Gözden Geçirilmiştir.

## 1. Giriş

İşletmelerde ortaya çıkan kurumsal skandallar, işletme yönetim kurullarına önemli görev ve sorumluluklar yüklemiştir. Bu görev ve sorumluluklardan birisi de işletmelerde var olan etik kuralların kurumsallaştırılması, planlanması ve izlenmesinin sağlanmasıdır. İşletmeler, Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum kapsamında, etik kodlar ya da etik kurallarını yazılı hale getirerek bu kural ya da ilkeler kapsamında bireylerin davranış sergilemesine katkıda bulunmaktadırlar (Rodriguez-Dominguez vd., 2009: 187). Kurumsal yönetim, şirketlerin faaliyetlerinin taraflara karşı sorumluluklarının bilincinde olarak, şirketin değerini ve verimliliğini arttıran, şirketin ortaklarına, hissedarlarına ve çalışanlarına karşı önceden planladığı hedefleri tutturan, bunu yaparken söz konusu taraflarla yasalara uygun, etik değerler çerçevesinde çalışmalarda bulunan bir sistemdir (Toraman ve Abdioğlu, 2008: 97). Bu bağlamda şirketlerde etik kuralların oluşumuna daha çok katkıda bulunan kurumsal yönetim kavramı, işletmelerin şeffaflığı ve güvenilirliği sağlayabilmek adına olmazsa olmaz olarak gördükleri bir yönetim kültürü haline gelmiştir (Kaya ve Ergüden, 2013: 45). Kurumsal yönetim ilkelerine uygun bir şirket yapısı oluşturabilmenin temel göstergelerinden birisi de, işletmelerde bireylerin görev ve sorumluluklarını yerine getirirken etik davranmaları ve bu davranışlarını iyileştirerek kurumsal yönetim kültürünün oluşmasına da katkı da bulunmalarıdır (McNamee and Fleming, 2007: 435). Bu noktada şirketlerde etik davranışların oluşmasında yönetimin tavır ve hareketleri şirkette temel unsur olarak görülmekte olup söz konusu vizyon, şirket yönetiminin temsil teorisinden kaynaklanmaktadır (Ienciu, 2012: 53).

Şirketlerde davranış sözcüğü dürüstlüğü, tarafsızlığı, şirket sırrına bağlılığı içerir ve ifade eder. Dürüstlük ise etik dahil her türlü ahlaki kuralları kapsamına alır (Selimoğlu ve Göktepe, 2007: 39). Etik; ahlak üzerinde düşünebilme etkinliğidir. Bu konuda ahlak ve etik sözcükleri arasında günlük dildeki çok anlamlılığa rağmen, her iki sözcüğü birbirinden ayırmaya yine de bir ölçü bulunmaktadır. Ahlak olgusal ve tarihsel olarak yaşanan bir şey olmasına karşılık; etik, bu olguya yönelen felsefe disiplininin adıdır. Ahlak bir davranışı ifade ederken; etik davranışla ilgili bir düşünceyi ortaya koymaktadır. Ama etimolojik açıdan baktığımızda, her iki sözcük de töre, gelenek, alışkanlık anlamlarına sahiptir (Usta, 2011: 43).

Etik kavramı özünde insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru-yanlış ya da iyi-kötü gibi ahlaki açıdan araştıran bir

felsefe disiplinidir. Etik disiplininin bir alt dalı olan meslek etiği ise, meslek yaşamındaki davranışları yönlendiren, neyin yapılacağı neyin yapılmayacağı konularında rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamıdır şeklinde ifade edilebilir (İşgüden ve Çabuk, 2006: 60). İş etiği kavramı, altında alt kavramlar barındıran bir çerçeve kavram olarak görülmelidir. İş etiğini anlamak için öncelikle şu kavramlar önem kazanmakta ve etik kurallar, kodlar genellikle üç başlık altında toplanmaktadır (Selimoğlu, 2013: Özdemir, 2009: 305):

- Çalışma, faaliyet etik kodları
- Meslek örgütleri etik kodları
- İşletmecilik, şirket etik kodlarıdır.

İş etiği; her üç kavramı da içinde barındırmaktadır. Çalışma etiği, bir toplumda yaşayan bireylerin çalışmaya ve işe karşı sahip oldukları tutum ve davranışlarını ifade etmekte. Meslek etiği, bir mesleğin mensuplarının izlemesi gereken etik ilkelere işaret etmektedir. İşletmecilik etiği ise; meslek ahlâkı gibi bireysel değil, işletme olarak kurumun sahip olduğu etik ilkeler, kurallar, kodlar ya da değerler gibi kavramlarla ifade edilen bir rehberdir. Bütün bu kavramları kendi altında barındıran iş etik kuralları ya da kodları aşağıda yer alan şu gruplar arasındaki ilişkileri içermektedir:

- İşletmeler arasındaki ilişkiler,
- İşletme yöneticileri ile çalışanları arasındaki ilişkiler,
- İşletme çalışanlarının kendi aralarındaki ilişkiler,
- İşletme ile müşterileri arasındaki ilişkiler,
- İşletme ile tedarikçiler arasındaki ilişkiler,
- İşletme ile kamu yönetimleri arasındaki ilişkiler,
- İşletme ile çevresel faktörler arasındaki ilişkiler ve
- İşletme ile diğer kuruluşlar (kredi kurumları, sendikalar, sivil toplum örgütleri

vb.) arasındaki ilişkiler genel olarak iş etiği ya da işletme etiği olarak nitelendirilebilir. İşletmelerde etik kodlar farklı yollarla kurumsallaştırılabilir. Örneğin bir işletmede etik değerleri kurumsallaştırmanın üç yolu vardır (Küçükoğlu, 2012: 181):

1. Şirket bilinci,
2. Herkesin kendi davranışlarından sorumlu olması ilkesinden ödün vermemek,
3. Etik konularda sürekli bir iletişim sağlamaktır.

Coca Cola CEO'su Gammell (2013) etik kurallar rehberinde yer alan ifadeye göre, "en temel değerlerimiz arasında yer alan doğruluk ve hesap verebilirlik, şirketimizi ve

markalarımızı en doğru şekilde temsil edebilmemiz ve itibarımızı artırabilmemiz için vazgeçilmez bir öneme sahip." Coca Cola İş Etiği Kodu içerisinde davranışlarımızda ve yaptığımız işlerde bu değerlere bağlı kalabilmemizi kolaylaştıran dört ilke ön plana çıkmaktadır;

1. Doğru ve dürüst davranmak,
2. Ticari ve mali kayıtların korunması ve bu kayıtların doğru, eksiksiz ve uygun şekilde tutulması,
3. Coca Cola'nın menfaatlerinin korunması ve menfaat çatışmalarından kaçınmak,
4. Muhatap olduğumuz her kişiye adil ve kanunlara uygun şekilde davranmak olarak açıklamaktadır. Doğruluk ve dürüstlük, Coca-Cola İçecek A.Ş.'nin ("CCI" veya "Şirket") sürdürülebilir ticari başarısının ve güçlü itibarının temelini oluşturmaktadır.

Görüldüğü gibi, bir şirket çalışanının etik davranış sergilemesi, diğer şirket çalışanlarını da olumlu yönde etkilemektedir. Bunun da ötesinde bir toplumun ya da bir şirketin başarısının ve sürdürülebilirliğinin sağlanmasında en önemli anahtar faktör olarak görülmektedir. Şirketin kültürel karakterleri, ahlaki normları ve etik davranış kuralları işletme başarısızlıklarını engellemektedir. Bu yüzden etik kurallara uygun faaliyet gösteren bir şirket; sürdürülebilir, geliştirilebilir özelliklere sahip iyi bir şirket olarak değerlendirilir. Ancak, başarılı bir şirket için sadece etik davranış ya da kurallar yeterli değildir (Guillory vd., 2012: 160).

Şirketin en üst düzey yönetim kurulu başkanından, en alt düzey çalışanına kadar herkes etik eğitimi almakta ve şirketin en tepe yöneticisi ile işletmede çalışan muhasebe yöneticileri ve belirlenen etik değerlere bağlı kalacaklarını kamuya imzalı olarak taahhüt etmektedirler (Ünsal ve Akdoğan, 2009: 3).

Bir organizasyonun en temel kültür öğesi etiktir. Başarılı bir etik kültürü olan şirketlerde alınacak kararlar, davranışlar ve uygulamalar şirket etik kurallarına göre yürütülür (Huberman-Arnold and Arnold, 2003: 71). Kurumsal şirketlerde, çıkar grupları bir şirketin etik kurallara göre faaliyetlerini sürdürmesini en az dört temel nedene dayandırmaktadırlar. Bunlar (Huberman-Arnold and Arnold, 2003: 72):

- Birincisi, şirketin sürdürülebilirliğinin sağlanması için etik hareket etmesi gerektiği aksi takdirde etik olmayan davranışlarla sürekliliğinin sağlanamayacağı,

- İkincisi, şirketin karlılığı için etik davranılması gerekliliği, etik davranan şirketlerin daha fazla mal ve hizmet sattığı ve kar elde ettiği ile ilgili kanıtların olduğu görüşündedirler,
- Üçüncüsü, iyi yönetici olmanın yolu iyi insan olmaktan geçmektedir. Etik yetenekleri ve liderlik özelliği olmayan bir yöneticinin hiçbir şekilde başarılı olamayacağından söz edilmektedir,
- Sonuncusu ise çalışanların faaliyetlerini etik bir ortamda sürdürmesi ile daha etkin ve verimli bir şekilde çalışacaklarını ve şirkette de kalitenin artacağından söz edilmektedir.

Etik kurallar, kodlar iş dünyasının etik konusuna yönelmesinin ilk somut işaretlerinden biri olmuştur. Etik davranış kuralları işletmenin değerlerinden kaynaklanan sistemleştirilmiş ve resmileştirilmiş ilkelere ilişkin bir manifestodur. İşletmenin kimliğini tanımlar, işlerin hangi ilke ve esaslara göre yürütüleceğini, hangi davranışların kabul edilir olduğunu belirtir. Bunun yazılı olarak açıklanmasının işlevsel bir yararı vardır. Yöneticiler ve çalışanlar kendilerinden bekleneni ve buna uymama halinde olası yaptırımları daha net olarak göreceklerdir. Etik kodlar genellikle yasal olma, adalet, dürüstlük, insana ve topluma saygı gibi genel etik değerler ile idealist bir temel teşkil eder, şirketin bu değerlere atfettiği önem ve önceliği vurgular ve bu bağlamdaki ilke, standart ve kuralları soyuttan somuta doğru ayrıntılandırılır. Değerlere dayandırılmayan kurallar temelsiz kalır, kuralların belirtilmediği durumlarda ise değerler boşlukta kalır. Diğer bir deyişle kodlar sadece "yap - yapma listesi" olmamalı, davranış kurallarının dayandığı değerler ile temellendirilmelidir. Ayrıca, uygulanamayacak kodların yarar sağlamayacağı unutulmamalıdır. Zira kurallar böylece anlam ve işlerlik kazanır (TÜSİAD, 2009: 99).

Etik davranışlar bugünün şirketlerinin en önemli unsurudur. Çünkü etik davranmayan ya da davranamayan şirketlerin gelecekteki durumları Enron, Global Crossing, ve Arthur Andersen gibi yakın zamanda faaliyetlerine son veren şirketler gibi olabilir. Bu yüzden şirketleri etik davranmaya ve etik kültürün içinde faaliyet göstermeye zorlayan birçok faktör bulunmaktadır (Guillory vd., 2012: 167). Kurumsal Yönetim İlkelerinin belirlenmesine ve uygulanmasına ilişkin 3 Ocak 2014 tarihinde 28871 No'lu Resmi Gazete Tebliği ile kurumsal yönetim ilkelerinde bazı düzenlemeler yapılmıştır. 3. Madde olan Menfaat Sahipleri kapsamında yer alan 3.5. madde etik kurallar ve sosyal sorumluluk başlığı kapsamında "Şirketin faaliyetleri internet sitesi vasıtasıyla kamuya açıklanan etik kuralları çerçevesinde yürütülür." Şeklinde bir madde yer almaktadır. Bu bağlamda bu

maddeye göre Kurumsal Yönetim İlkelerini uymak ve uygulamak zorunda olan şirketlerin yönetim kurulları tarafından "etik İlkeler", "etik kodlar", "etik değerler", "etik kurallar" gibi başlıklar adı altında etik kurallarını oluşturarak özellikle yatırımcı ilişkileri kapsamında yer alan Kurumsal Yönetim başlığı altında etik kurallarını da internet sitesinde yayımlamak zorundadırlar (03.01.2014 tarihli ve 28871 sayılı Resmi Gazete). Bu bağlamda yapılan araştırma temel bulgularına göre Borsa İstanbul'da imalat sektöründe faaliyet gösteren 185 şirketten 82 şirket etik kurallarını yayınlamış olup, şirketlerin etik kurallarını hazırlama çalışmaları da devam etmektedir.

## 2. Literatür

Kurumsal yönetim kapsamında etik kurallara ilişkin yapılan yabancı ve Türkçe literatür incelendiğinde literatüre katkı sağlayan bazı çalışmalara ilişkin temel bulgular özetlenmeye çalışılmıştır. Söz konusu çalışmalar; Aydınlık ve Dönmez (2007) Türkiye'de faaliyet gösteren en büyük 500 işletmede etik kodları araştırmış, etik kodları olan şirketlerin holding şirketler olduğu çoğu şirketin henüz etik kodlarının olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Terblanche vd., (2008) yaptıkları bir araştırmaya göre dört büyük petrol şirketi olan BP, Shell, ExxonMobil ve Shell internet adreslerinde yer alan etik politikaları içerik analizi yöntemi ile incelenmiş dört büyük petrol şirketinin internet adreslerinde yer alan etik politikaları şekil yardımı ile gruplandırılmıştır.

Rodriguez-Dominguez vd., (2009) etik kodlar ve kurumsal yönetim ile ilgili bir çalışma yapılmış elde edilen bulgulara göre işletme yönetim kurulunun etik kodların oluşturulmasında değiştirilmesinde ve revize edilmesinde etkinliği araştırılmış, etik kodların oluşturulmasında birçok işletmede sahip ve yöneticilerin farklı etik kültür ve değerlere önem verdikleri tespit edilmiştir.

Saylı vd., (2009) etik, kurumsal itibar ve kurumsal performans arasındaki ilişkileri ilk 500 şirket kapsamında araştırılmış. Etik üzerinde itibarın önemli belirleyici bir unsur olduğu, İMKB'de kayıtlı olan ve olmayan şirketler arasında da anlamlı bir farklılığın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Ünsal ve Akdoğan (2009) SPK tarafından şirketlere tavsiye edilen kurumsal yönetim ilkelerinin İMKB'de işlem gören holding şirketlerde ne düzeyde beyan edildiği tespit edilmeye çalışılmış. Elde edilen temel bulgulara göre, şirketlerde etik eğitimi sadece yöneticiler için gerekli olan bir unsur gibi algılanmakta olup çalışanların etik ilkelere uyumu konusunda bir açıklamaya rastlanmamıştır.

Yalçın (2011) Muhasebe meslek mensupları ve işletmelerin etik konusunda tutumları üzerine yapılan araştırma ile meslek mensupları ve işletmeler açısından bazı etik ifadeler arasında farklı görüş belirttikleri halde aynı görüşü beyan ettikleri durumları da tespit edilmiştir. Vural ve Coşkun (2011) kurumsal sosyal sorumluluk ve etik kavramları üzerine çalışarak, işletmelerde sosyal sorumluluk kavramının etik çerçevesini çizmeye çalışmışlardır. Sosyal sorumluluk kapsamında etik değerlerin yeri ve önemi açıklanmaya çalışılmıştır.

Akdoğan ve Akdoğan (2011) Türk Ticaret Kanunu düzenlemeleriyle, Sermaye Piyasası'nın düzenlediği kurumsal yönetim ilkelerinin örtüşüp örtüşmediği analiz edilmiş. SPK Kurumsal yönetim ilkelerine göre; şirketin faaliyetleri, yönetim kurulu tarafından hazırlanan, genel kurulun bilgisine sunulan ve kamuya açıklanan etik kuralları çerçevesinde yürütülür. Oluşturulan etik kuralları ile ilgili uygulamalar kamuya açıklanır (SPK KYİ Madde 3.6). TTK'nın 1524. Maddesinde menfaat sahiplerinin bilgilendirilmesi ile ilgili hükümler bulunmaktadır. Ayrıca daha önce de vurgulandığı üzere TTK 1529 maddede SPK kurumsal yönetim ilkelerine atıfta bulunmaktadır şeklinde ifade edilmiş olup, TTK düzenlemeleri ile SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin uyumlu olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Kaynak ve Avcı (2012) lojistik hizmet sağlayıcıların alıcı güveni üzerinde hesap verebilirlik, saydamlık ve etik davranışın etkileri araştırılmış, elde edilen bulgulara göre lojistik hizmet sağlayıcılar daha hesap verebilir, daha şeffaf davrandıkça müşterilerinde etik davrandığı elde edilen temel bulgular arasındadır.

Kaya ve Ergüden (2013) Sermaye Piyasası ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında halka açık şirketlerdeki etik kodların ne şekilde geliştirildiği ve etkin kullanımını araştırılmış. Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren şirketler kapsamında etik kodların daha özümsenmiş bir şekilde bulgusuna ulaşılmıştır.

Onuoha vd., (2013) Nijerya'da faaliyet gösteren işletmelerin kurumsal yönetimlerini iyileştirme stratejileri üzerine bir çalışma yapılmış, çalışmadan elde edilen bulgulara göre kurumsal yönetimi iyileştirme stratejileri içerisinde işletmelerin 2020 yılına kadar etik kuralları oluşturmaları ve ekonominin gelişmesi açısından uluslararası güveni sağlamaları önemli bir strateji olarak düşünülmektedir.

## 3. Borsa İstanbul İmalat Sektörü Şirketleri Üzerine Bir Araştırma

### 3. 1. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Halka açık Borsa İstanbul Şirketleri, kamuoyu çıkarlarının gözetilmesi açısından Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporlarını ve bu kapsamda da şirketlerin "etik kodlarını", "etik ilkelerini" web sayfası aracılığı ile kullanıcıların söz konusu bilgilere ulaşabilecekleri şekilde yayımlamak zorunlulukları bulunmaktadır. SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde 2011 yılında yapılan en son düzenleme ile "Şirket tarafından oluşturulan etik kurallar ve en az son 5 yıllık bilgilere internet sitesinde yer verilir" ifadesi yer almaktadır (SPK, 2011: 58/7).

Çalışma kapsamında Borsa İstanbul'da imalat sektöründe işlem gören 2014 yılı başı itibariyle 192 imalat şirketinin her birinin web sayfaları tek tek incelenerek, söz konusu "etik kurallar", "etik ilkeler", "etik davranışlar" "etik kodlar" ya da "etik değerler" gibi başlıklarla hazırlanan etik kurallar rehberi hazırlayıp yayımlamış olup olmadıkları incelenmiştir. Ayrıca şirketlerin 2012 yılı Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporları da tek tek incelenerek "etik kurallar" başlığı altında hangi bilgileri sundukları inceleme konusu yapılmıştır. Bu bağlamda şirketlerin web sayfalarının kullanıcıların ihtiyaçlarına ne derecede yanıt verdiği, aynı zamanda söz konusu şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerinin gereklerine uyup uymadıkları ve şirketlerin kurumsal gelişmişlik düzeyleri yapılan içerik analizi ile tespit edilmiştir.

### 3.2. Araştırmanın Bulguları

Borsa İstanbul'da imalat sektöründe işlem gören 192 şirketten iki şirket Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporlarından muaf tutulduğu için çalışma kapsamına alınmamıştır. Çalışmaya 190 imalat sektörü şirketi dahil edilmiştir. Bu kapsamda şirketlerin 2012 yılı Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporlarına tek tek şirketlerin web sayfalarından ulaşılmaya çalışılmıştır. Şirketlerin web sayfalarında 2011 yılı yasal düzenlemeleri ile yayımlamak zorunda oldukları "etik kuralları" mevcut olup olmadığı mevcut ise şirketlerin oluşturdukları etik kuralları başlıkları itibariyle tespit edip örnek şirket etik kuralları açıklanmaya çalışılmıştır. Yapılan araştırma sonucunda imalat şirketleri ile ilgili olarak kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporları ve etik kurallar bağlamında aşağıda Tablo1'de elde edilen veriler sayı ve yüzde olarak ifade edilmeye çalışılmıştır.

**Tablo 1:** Şirketlerin Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporları ve Etik Kuralları İle İlgili Sayısal Bulgular

| ***Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Etik Kurallarla İlgili Değerlendirme Ölçekleri*** | ***Şirket Sayısı*** | ***Analiz Kapsamındaki Şirket Sayısı*** | ***%*** |
|---|---|---|---|
| Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu Mevcut Şirket | 156 | 185 | 84,00 |
| Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporu Mevcut Olup Etik Kurallarla İlgili Açıklama Yapılmayan Şirket | 37 | 156 | 24,00 |
| Web Sayfasında Etik Kuralları Yayımlanan Şirket | 82 | 185 | 44,00 |
| Web Sayfasında Etik Kuralları Yayımlanmayan Şirket | 103 | 185 | 56,00 |
| Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Raporunda Etik Kuralları Yayınlanıp Etik Kurallara Atıfta Bulunan şirket | 68 | 82 | 83,00 |
| Etik Kuralları Web Sayfasında Yayımlanmayıp El Kitapçığı Olarak Çalışanlara Dağıtılan Şirket | 8 | 103 | 8,00 |
| Etik Kuralları Yayımlanmayan Ancak Yayımlanma Hazırlıkları Devam Eden Şirket | 3 | 103 | 3,00 |
| 2013 ve Daha Sonraki Yıllarda Borsa İstanbul'a Kayıtlı Şirket (Web Sayfasında Yeterli Veri Bulunmayan) | 2 | 190 | 1,00 |
| Web Sayfası Aktif Olmayan Şirket | 3 | 190 | 2,00 |

Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre 190 imalat şirketinden 185 şirketin web sayfası verileri dikkate alınmış, 3 şirketin web sayfasına ulaşılamamış, iki şirket ise yakın zamanda Borsa İstanbul'a kayıt olduğu için yeni yapılanma sürecinde yer almaktadır. Bu bağlamda imalat sektöründe faaliyet gösteren 185 şirketten 0,84'ünün kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporları web sayfalarında yayımlanmaktadır. 185 şirketten 0,24'ünün kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporlarında etik kurallarla ilgili yeterli açıklama yapılmamıştır. 185 şirketten 0,44'ünün "web sayfasında "etik kuralları" yayınlanmıştır. Kaya ve Ergüden (2013) elde edilen bulgulara göre toplamda 439 Borsa İstanbul Şirketi'nden yaklaşık 0,20'sinin etik kuralları mevcut iken 2014 yılı başları itibariyle bu rakam 185 şirketten 0,44'lük bir oran olup, şirketlerin hızla etik kurallarını oluşturmaya çalıştıkları ve şirketlerin etik kurallara ve kurumsal yönetim ilkelerine verdikleri önem de daha belirgin olarak görülmektedir.

Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren şirketlerin etik kurallarında yer alan ana başlık ifadeleri ile ilgili bulgular aşağıda Tablo 2'de açıklanmaya çakışılmıştır. Web sayfasında etik kuralları yayımlanan 82 şirketten grup şirketlerde bu kapsamda ele alınmış olup, temel başlıklar aşağıda ifade edilmeye çalışılmıştır.

**Tablo 2:** Şirketlerin Yayınlamış Oldukları Bazı Temel Etik Kurallar

| *Sıra No* | *Şirket Adı* | *Yayınlanan Temel Etik Kuralları* |
|---|---|---|
| 1 | Adana Çimento | Yaratıcılık, şeffaflık, dürüstlük, insana ve çevreye saygı, çalışanlar ve müşterinin mutluluğu, mükemmeliyet, rekabetçilik, güvenilirlik, OYAK kültürü |
| 2 | Aksa | Dürüstlük, güven ve eşitlik, sorumluluk, gizlilik, çıkar çatışması, yasalara ve düzenlemelere uyum, defter ve kayıtların tutulması |

| *Sıra No* | *Şirket Adı* | *Yayınlanan Temel Etik Kuralları* |
|---|---|---|
| 3 | Altınyıldız | Müşterilere karşı davranışlar, gizliliği koruma, rakiplerle ilişkiler, üçüncü şahıslarla ilişkiler, çevre sorumluluğumuz, sosyal sorumluluğumuz |
| 4 | Anadolu Cam, Efes, Isuzu | Rekabet, tüketiciye saygı, çevre, üçüncü şahıslarla ilişkiler, çalışanlara kaşı sorumluluklar, bilgilerin doğruluğu, siyasi faaliyetler, kamuyla ilişkiler |
| 5 | Arçelik | Şirket ile çalışan ilişkileri, şirket dışı ilişkiler, çalışanların uyması gereken etik davranışlar, işçi sağlığı ve iş güvenliği, etik davranış kuralları ve uygulama prensipleri |
| 6 | Coca Cola İçecek | -Dürüst ve Güvenilir Olmak: Şirketin çalışanlara karşı sorumlulukları, şirketin ve çalışanların çevrenin korunması için sorumlulukları, şirketin ve şirket çalışanlarının iş sağlığı ve güvenliğine ilişkin sorumlulukları, sizin sorumluluklarınız, yöneticilerden beklenen davranış ve sorumluluklar, yazılı onay ne zaman gerekir? Endişeleri dile getirmek, kaynaklar, gizlilik, soruşturmalar, misilleme yapılmaması ve işbirliğiyle korunma sistemi,<br>-Şirket İçerisinde Dürüstlük ve Güvenilirlik: İşletme ve finans kayıtları, şirket varlıkları, zamanın, ekipmanın ve diğer varlıkların kullanımı, krediler, bilginin kullanımı, kamuya açık olmayan bilgiler, şirket bilgilerinin kişisel ticari çıkarlar için kullanımı, gizlilik,<br>-Menfaat Çatışmaları: Şirket dışı yatırımlar, şirket dışında çalışma, konuşmalar ve sunumlar, şirket dışında yönetici ya da müdür sıfatıyla hizmet verme, akrabalar ve arkadaşlar, hediyeler, yemekler ve ağırlanma,<br>-Diğer Kurumlarla İlişkilerde Dürüstlük ve Güvenilirlik: Resmi makamlarla ve kamu görevlileri ile ilişkiler, rüşvet karşıtlığı, politik faaliyet, ticaret sınırlamaları,<br>-Müşterilerle, Tedarikçilerle ve Tüketicilerle İlişkiler: Rakiplerle ilişkiler, rekabet yasası, rakipler hakkında bilgilenme,<br>-Ekler: Kodun uygulanması, sorumluluk, etik ve uygunluk kurulunun oluşumu, olası kod ihlallerinin araştırılması, kararlar, disiplin önlemleri, kod ihlallerine ilişkin kararların ve soruşturmaların raporlanması, imza ve onay, feragatler.<br>CCİ Etik Kod İletişim Kanalları: CCİ etik hat telefonu, elektronik posta,<br>etik uygunluk internet sitesi, politikalar ve kılavuzlar, etik ve uygunluk yöneticisi |
| 7 | Çemtaş | Pay sahipleri, faaliyet standartları, çalışanlar, hediye alınıp verilmesi, müşteriler-rakipler-tedarikçiler, kamuyu aydınlatma, yönetim kurulu, sosyal sorumluluk, kurallara uyum, |
| 8 | Çimsa | Dürüstlük, gizlilik, çıkar çatışması, sorumluluklarımız, çıkar çatışması politikası, hediye kabul etme ve verme politikası, gizli bilgilerin korunması, adil çalışma ortamının oluşturulması ve sürdürülmesi, Sabancı Topluluğu Şirketlerinin Hisse senetlerini alım satım politikası, etik açıdan karar verilirken uygulanacak yol ve yöntemler, dikkate alınması gereken dört temel soru, etik kurul, etik kurul çalışma ilkeleri |
| 9 | Dardanel | Müşterilere karşı davranışlar, gizliliği koruma, rakiplerle ilişkiler, üçüncü şahıslarla ilişkiler, çevre sorumluluğumuz, sosyal sorumluluğumuz |
| 10 | Demisaş Döküm | Pay sahipleri, faaliyet standartları, çalışanlar, hediye alınıp verilmesi, müşteriler-tedarikçiler- rakipler, kamuyu aydınlatma, yönetim kurulu, sosyal sorumluluk, kurallara uyum |
| 11 | Diriteks Tekstil Ditaş Doğan | Faaliyetler, menfaat sahipleri, insan kaynakları politikası, sosyal sorumluluk, şirket çıkarları, iş ahlakı ve davranışlar başlıklarından oluşmaktadır |
| 12 | Doğan Burda | Davranış kurallarıyla ilgili uygulamalar, müşteriler ve tedarikçilerle ilişkiler, resmi kurum ve kuruluşlarla ilişkiler, rakiplerle ilişkiler, çevre ve sağlık, çalışanlarla ilişkiler, varlıkların korunması |
| 13 | Emek Elektrik | Gizlilik, bilgi işlem ekipmanları ve diğer ekipmanlar, şirket varlıklarının korunması ve doğru kullanım, şirket içi ve dışı ilişkiler, çıkar çatışmaları, kurumsal fırsatlar, yasa kural ve yönetmeliklere uyum, borçlanma yasağı, siyasi faaliyetler ve bağışlar, kulüp, dernek ve kooperatif üyelikleri, kayıtların doğruluğu, içerden öğrenenlerin ticareti, e-posta |

| *Sıra No* | *Şirket Adı* | *Yayınlanan Temel Etik Kuralları* |
|---|---|---|
| 14 | Hürriyet Gzt | Davranış kurallarıyla ilgili uygulamalar, müşteriler ve tedarikçilerle ilişkiler, resmi kurum ve kuruluşlarla ilişkiler, rakiplerle ilişkiler, çevre ve sağlık, çalışanlarla ilişkiler, varlıkların korunması |
| 15 | İzocam | -İzocam Çalışma İlkeleri: Kanunlara saygı, çevreye saygı, işçi sağlığı ve güvenliği, çalışanların haklarına saygı,<br>-İzocam Davranış İlkeleri: Mesleki sorumluluk, kişilere saygı, doğruluk, dürüstlük, dayanışma,<br>-Çalışma ve Davranış İlkelerinin Uygulanması: Etik kurulunun görevleri, etik kuruluna şikâyet ve gizlilik, şikâyetin incelenmesi, kurulun karar alması, aykırılık cezaları ve indirim |
| 16 | Jantsa Jant Sanayi | Dürüstlük, güvenilirlik, sadakat, başkalarının hakkını korumak, yasal sorumluluklarımız, sosyal sorumluluk, pay sahiplerine karşı sorumluluklarımız, çalışanlara karşı sorumluluklarımız, denetim |
| 17 | Kardemir | İş güvenliği, dilek ve şikâyetler, sorumluluk, şirket yararlarını gözetme, müşteri ve iş sahipleri ile ilişkiler, devam mecburiyeti, sır saklama, ticari faaliyet ve şirket dışında çalışma yasağı, şirketle ilgili yayın ve demeç yasağı |
| 18 | Karsan Otomotiv | Faaliyete ilişkin etik kurallar, çalışanlara ilişkin etik kurallar, çevre ve topluma ilişkin etik kurallar, ortaklarla ilişkilerde etik kurallar, müşteri ve tedarikçilerle ilişkilerde etik kurallar |
| 19 | Karsu Tekstil | Güvenilirlik, doğruluk ve dürüstlük, müşteri memnuniyeti, sürekli gelişim, yenilik ve yaratıcılık, kararlara aktif katılım, şirket ile çıkar ikilemi ilişkisine girilmemesi, sır saklama, yasalara uygunluk, hak ve menfaatlerin korunması |
| 20 | Makina Takım | -Yasalara Uyum ve Sorumluluklar,<br>-İnsan ve Çalışan Hakları: Mobbing,<br>-Çevre, Sağlık ve Güvenlik,<br>-Hissedarlara Karşı Sorumluluklarımız,<br>-Politik Faaliyetler,<br>-Sosyal Sorumluluk, Gönüllülük, Bağışlar ve Sürdürülebilirlik,<br>-3. Şahıslara Karşı Sorumluluklarımız: Kamu kurum ve kuruluşlarıyla ilişkiler, tedarikçiler ve iş ortaklarıyla ilişkiler, müşterilerle ve tüketicilerle ilişkiler, rakiplerle ilişkiler ve rekabet mevzuatına uyum, medya ile ilişkiler,<br>-Kurumsal ve Kişisel Çıkarların Ayrımı: Çıkar çatışması, hediye ve menfaatlerin kabulü ve verilmesi, çalışanlar tarafından yapılan yatırımlar, şirketin hisse senetlerini alım satım politikası, dışarıda kabul edilen görevler, çalışanların etkinliklere konuşmacı olarak katılımı, akrabalar ve arkadaşlar, temsil ve ağırlama, içsel bilgi aktarılması,<br>-Kara Para Aklamanın Önlenmesi ve Yolsuzlukla Mücadele<br>-Şirket Varlıklarının Korunması ve Vergi Gizliliği: Kurum varlıklarının korunması, bilgi teknolojileri kaynaklarının kullanımı, gizli bilgi ve gizli bilgilerin korunması esasları, fikri mülkiyet hakları, ürün ve hizmet kalitesi, suiistimal ve usulsüzlük,<br>-Kayıtlarda ve Finansal Raporlamada Doğruluk: Doğru ve tam kayıt tutma, gerekli tüm yerlere doğru bilgi ve finansal raporlama sunma,<br>-Reklam ve Promosyon,<br>-Uyum Sorumluluğu ve İhlallerin Bildirilmesi |
| 21 | Mert Gıda | Kapsam, dürüstlük ve güvenilirlik, gizlilik ve ticari sırların korunması, çıkar çatışması, sorumluluklarımız, yasal sorumluluklarımız, topluma ve çevreye karşı sorumluluklarımız, sosyal sorumluluk, müşterilerimize karşı sorumluluklarımız, hissedarlarımıza karşı sorumluluklarımız, çalışanlara karşı sorumluluklarımız, sektöre ve rakiplere ilişkin sorumluluklarımız, iş ahlakı ve davranışlar, denetim |
| 22 | Pınar Et ve Un<br>Pınar Su<br>Pınar Süt | Birbirimizin kişilik haklarına saygı göstermek, kaynakları verimli kullanmak, çıkar çatışmasından kaçınınız, rekabet koşullarına uyma, tüketicilere karşı dürüst olma, varlıkların korunması, toplum kurallarına aykırı düşmeyecek yaşam tarzı oluşturma |
| 23 | Trakya Cam | -Genel İlkeler: Dürüstlük, şeffaflık, tarafsızlık, gizlilik, yasalara ve düzenlemelere uyum, |

| *Sıra No* | *Şirket Adı* | *Yayınlanan Temel Etik Kuralları* |
|---|---|---|
| | | -Sorumluluklar: Ana şirket yönetim kurulu ve denetimden sorumlu komite, yöneticiler, tüm topluluk çalışanları,<br>-Uygulamalar: Topluluk kaynaklarının kullanımı, bilgilerin kullanımı, çıkar çatışmaları, diğer kurumlarla olan ilişkiler,<br>-Şişecam Etik Kurallarına Aykırı Davranış |
| 24 | Tüpraş | Bilgi yönetimi, güvenlik ve kriz yönetimi, gizlilik, çıkar çatışmasından kaçınmak, kendi veya yakınları lehine işlem yapmamak, temsil ve davetlere katılım, hediye almak ve vermek, işten ayrılanların Tüpraş ve Koç Topluluğu Şirketleri ile iş yapması, içerden bilgi ticareti, işçi sağlığı ve iş güvenliği, siyasi faaliyet yasağı,<br>Etik Davranış Kuralları Uygulama Prensipleri: İhlallerin bildirim yükümlülüğü, Tüpraş etik davranış kurulu, Tüpraş etik davranış kurulu çalışma işleyişi, disiplin uygulaması |
| 25 | Türk Traktör | -Türk Traktör Çalışan İlişkileri,<br>-Türk Traktör Harici İlişkileri: Paydaşlarla iletişim, hissedar ilişkileri, devlet ilişkileri, sosyal sorumluluk, müşteri ilişkileri, tedarikçi, bayi, yetkili satıcı ve yetkili servis ilişkileri, rakip ve rekabet ilişkileri, küresel sorumluluk,<br>-Çalışanların Uyması Gereken Etik Davranış Kuralları: Varlık ve bilgi yönetimi, çıkar çatışmasından kaçınmak,<br>-İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği,<br>-Siyasi Faaliyet Yasağı,<br>-Etik Davranış Kuralları Uygulama Prensipleri: İhlallerin bildirim yükümlülüğü, disiplin uygulaması |
| 26 | Vestel | Mevzuata ilişkin, müşterilere ilişkin, çalışanlara ilişkin, kurumsal yönetim ilkelerine ilişkin, sektöre ve rakiplere ilişkin, çıkar çatışmalarına ilişkin, sosyal sorumluluk ve çevreye ilişkin, tüm Vestel Elektronik çalışanları, bilgilendirme politikası |

Araştırma sonucu elde edilen temel bulgulara göre, bazı şirketlerin etik kurallarında, diğer şirket etik kuralları ile benzerlik gösteren standart etik kural ifadelerinin yer aldığı görülmektedir. Bunun yanı sıra faaliyetlerini kurumsal bir şekilde sürdüren holding şirketlerin hem etik kuralları mevcut hem de etik kuralları ihtiyaca göre yeniden hazırlanıp, yayımlanabilmektedir. Örneğin; şirketlerde dürüstlük, güvenilirlik, sorumluluk, haksız rekabet gibi ifadeler bütün şirketlerde var olan etik kurallardandır. Ancak bunlara ilaveten etik kuralları ve ifadeleri ile şirketlere farklılık katan etik kurallara sahip olan işletmelerin mevcut olması da ülke gelişimi ve uluslararası düzeyde faaliyet gösterme açısından önem arz etmektedir. Etik kuralları profesyonel bir şekilde hazırlanmış olan şirketlerden hem şekil hem içerik, ifade ve kapsam açısından Coca Cola İçecek, İzocam Makina Takım, Türk traktör, Trakya Cam ve Tüpraş gibi şirketler örnek olarak verilebilir.

**Sonuç**

Şirketler menfaat sahiplerinin de çıkarlarını koruyarak faaliyetlerini özgürce karar alabilecek güçlü etik standartlara, mesleki itibara ve tecrübeye sahip olarak sürdürmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda şirketler sahip oldukları etik standartları internet

sitelerinden yazılı bir şekilde kamuoyuna açıklamak zorundadırlar. Bir organizasyonun en temel kültür öğesi etiktir. Başarılı bir etik kültürü olan şirketlerde alınacak kararlar, davranışlar ve uygulamalar şirket etik kurallarına göre yürütülür. Kurumsal şirketlerde, çıkar grupları bir şirketin etik kurallara göre faaliyetlerini sürdürmesi şirketin sürdürülebilirliğinin sağlanması, karlılığının sağlanması, etik yetenekleri ve özellikleri olmayan bir yöneticinin başarılı olamayacağı, çalışanlar etik bir ortamda daha etkin ve verimli çalışacaklar ve şirkette de kalite artacaktır.

Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren şirketlerin etik kurallarını hazırlayıp web sayfalarında yayınlayıp yayınlamadıkları ile ilgili olarak yapılan çalışmadan elde edilen temel bulgulara göre, Borsa İstanbul'da imalat sektöründe faaliyet gösteren 185 şirketten 0,84'ünün kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporları web sayfalarında yayınlanmaktadırlar. 185 şirketten 0,24'ünün kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporlarında etik kurallarla ilgili olarak yeterli açıklama yapılmadığı tespit edilmiştir. En temel bulgu ise 185 şirketten 0,44'ünün "web sayfasında "etik kuralları" yayınladığı diğer şirketlerin Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin gereği olan etik kurallarla ilgili olarak henüz tam anlamıyla sorumluluklarını yerin getiremedikleri tespit edilmiştir. İmalat sektöründe faaliyet gösteren bazı şirketlerin ise etik kitapçıkları mevcut olup, web sayfasında yayınlamadıkları, bazıları ise çalışmaların devam ettiğini kurumsal yönetim ilkeleri uyum raporlarında açıklamışlardır. Etik kurallarla ilgili olarak yayınlanan temel ilkeler incelendiğinde ise özellikle kurumsal ve uluslararası düzeyde faaliyet gösteren holding şirketlerin etik kurallarının örnek alınıp, uygulanabilecek etik kurallar olduğu önerilebilir. Özellikle Coca Cola Şirketinin "İş Etiği Kodu El Kitabı" Makine Takım Şirketinin "Etik İlkeler ve Çalışma Prensipleri" kitapçığı yönetim ve çıkar gruplarının da söz konusu kuralları yerine getirildiği varsayımı ile örnek kitapçıklar olarak önerilebilir.

Bütün bunların ötesinde Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren şirketlerin az sayıda da olsa bazılarında zorunluluklar gereği etik ile ilgili kalıp ifadelerin kullanılmış olduğu hususlarda mevcuttur. Şirketlerin çoğunluğu sorumluluklarının bilincinde olup etik kurallarla çalışmalarını sürdürmektedirler. Ancak mevcut durum ve geçmiş çalışmalar incelendiğinde bu konuda daha fazla gayret göstermeleri gerekmektedir. Yapılan çalışma sonucunda bazı şirketlerin etik kuralları kapsamında etik hatlar oluşturdukları tespit edilmiştir. Etik hatları, endişelerin dile getirilmesi ve olası Kod ihlallerin bildirilmesi esnasında talep edilmesi halinde kimlik bilgilerinin gizli tutulabilmesi için bağımsız bir

üçüncü tarafça işletilmektedir. Söz konusu etik hatların işleyişi, etkinliği, bütün şirketlerde mevcut olup olmadığı yapılacak başka çalışmalara örnek olarak verilebilir.

**Kaynakça**

Akdoğan, Nalan. Akdoğan, M. Uğur. (2011), "Türk Ticaret Kanunu'nun Kurumsal Yönetim İlkelerine İlişkin Düzenlemelerinin Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yayımlanan Kurumsal Yönetim İlkeleriyle Uyumunun Karşılaştırmalı Olarak Analizi", Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2011, s.1-31.

Aydınlık, Arzu Ülgen. Dönmez, Dilek. (2007), "Türkiye'de Faaliyet Gösteren En Büyük 500 İşletme'de Etik Kodları Araştırması", Öneri, C.7, S.28, s.151-158.

Gammell, Damian CEO, Coca Cola İçecek. (2013), İş Etiği Kodu El Kitabı, http://www.cci.com.tr/userfiles/pdf/is_etigi_kodu_el_kitabi.pdf. E.T. 10.01.2014.

Guillory, Wendy. Stramwasser, Rene. Pinos, Víctor. Twigg, Nicholas W. (2012), "How Ethical Theory May Enhance Corporate Social Responsibilities in the 21st Century?", Journal of International Diversity, Issue. 4, p.159-169.

Huberman-Arnold, Diane. Arnold, Keith. (2003), "Global Business Ethics and Codes", Business & Professional Ethics Journal, Vol. 22, No. 2, p. 71-88.

Ienciu, Ionel-Alin. (2012), "Corporate Governance and Ethical Behavior: A National Perspective", The Romanian Economic Journal, Year. XV, No. 45, p. 49-68.

İşgüden, Burcu, Çabuk, Adem. (2006), "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri (Professional Ethics and Effects of Professional Ethics on Business Life)", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt.9, Sayı. 16, s.59-86.

Kaya, Can Tansel, Ergüden, A. Engin. (2013), "Muhasebe, Kurumsal Yönetim ve Etik Üçgeninde, Etik Kod Uygulamalarının Önemi: İMKB'de İşlem Gören Şirketlerde Etik Kod Uygulaması Üzerine Bir Araştırma", XXXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F., Antalya, 24-28 Nisan 2013, s.45-61.

Kaynak, Ramazan. Avcı, Salih Börteçine. (2012), "The Impact of Accountability, Transparency and Ethical Behaviour on Buyer Trust Among Third Party Logistics Service Providers", Ekev Akademi Dergisi Yıl: 16 Sayı: 52, s. 339-360.

Küçükoğlu, Mübeyyen Tepe. (2012), "Etik Değerler ve Etiğin Kurumsallaşması", Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi Cilt. 4, No. 1, s. 177-185.

McNamee, Michael John. Fleming, Scott. (2007), "Ethics Audits and Corporate Governance: The Case of Public Sector Sports Organizations", Journal of Business Ethics, 73, p. 425–437.

Onuoha, B. Chima. Ogbuji, Chinedu N. Ameh, Abu A. Oregwu, Oba Unoiza. (2013), "Strategies for Improving Corporate Governance by Organizations in Nigeria", International Business and Management, Vol. 7, No. 2, p. 26-31.

Özdemir, Süleyman. (2009),"Günümüz Türkiye'sinde Akademik İş Ahlâkı Çalışmalarına Genel Bakış", İstanbul Ticaret Odası, İşletmelerde İş Etiği, Edit: Sabri Orman; Zeki Parlak, İstanbul.

Rodriguez-Dominguez, Luis. Gallego-Alvarez, Isabel. Garcia-Sanchez, Isabel Maria. (2009), "Corporate Governance and Codes of Ethics", Journal of Business Ethics, 90, p.187–202.

Saylı, Halil. Ağca, Veysel. Kızıldağ, Duygu, Yaşar Uğurlu, Özlem. (2009), "Etik, Kurumsal İtibar ve Kurumsal Performans İlişkisini Belirlemeye Yönelik İlk 500 İşletme İçinde Yapılmış Bir Araştırma", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.14, Sayı.2, s.171-180.

Selimoğlu, Seval Kardeş. (2013), "Denetimde Etik Kuralları", http://www.kgk.sakarya.edu.tr/FileUploads/Src/0b0878fd-95ab-434b-ab1688cfe3c697db/VI%20B%C3%96L%C3%9CM%20SUNU.pdf. E.T. 15.01.2014.

Selimoğlu, Seval Kardeş. Göktepe, Hülya. (2007), "Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler", Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran, Sayı. 81, s.17-44.

Terblanche, Nic. Pitt, Leyland. Nel, Deon. Wallstrom, Asa. (2008), "Corporate Governance and Buiiness Ethics: Pictures of The Policies", Corporate Ownership & Control, Volume 6, Issue. 2, p.246-254.

Toraman, Cengiz. Abdioğlu, Hasan. (2008), "İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı.40, s.96-109.

Tüsiad. (2009), Dünyada ve Türkiye'de İş Etiği ve Etik Yönetimi, Yayın No: TÜSİAD/T 2009-06-492, İstanbul.

Usta, Aydın. (2011 ), "Kuramdan Uygulamaya Kamu Yönetiminde Etik ve Ahlak", KSUİİBF Dergisi, Sayı.2, s.39–49.

Ünsal, Ahmet. Akdoğan, Nalan. (2009), "İMKB'de İşlem Gören Holding İşletmelerin Kurumsal Etik Değerlere Uyum Düzeylerinin Karşılaştırılması Üzerine Bir İnceleme", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı.3, s.1-18.

Vural, Z. Beril Akıncı. Coşkun, Gül. (2011)"Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Etik", Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi, Cilt:1; Sayı: 1, s.61-87.

Yalçın, Selçuk. (2011), "Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim, s.47-66.

"Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ", Seri: IV, No: 56, 30.12.2011 tarihli ve 28158 sayılı Resmi Gazete. http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111230-14.htm. E.T.10.12.2013.

"Kurumsal Yönetim Tebliği", 3 Ocak 2014 Tarih ve 28871 Sayılı Resmi Gazete. http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/01/20140103-3.htm. E.T.03.04.2014.

http://www.kap.gov.tr/sirketler/islem-goren-sirketler/tum-sirketler.aspx, E.T.10.01.2014.

http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn= E.T. 12.01.2014.

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

# Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları Üzerine Kültürel Bir Değerlendirme

(A Cultural Assessment on Measurement Basis of Accounting)

Erkan ÖZTÜRK [a]

[a] Öğr.Gör.Dr., Sakarya Üniversitesi Geyve MYO, erozturk@sakarya.edu.tr

**Anahtar Kelimeler**
Muhasebedeki Değerleme Esasları, Tarihi ve Cari Maliyet, Muhasebe Alt Kültürü.

**Jel Sınıflandırması**
M40, M41.

**Özet**
Kültürel farklılıklar, muhasebe alt kültürü özellikleri üzerinde belirleyici rol oynamaktadır. Bu sebeple, muhasebe uygulama ve yaklaşımları ülkeden ülkeye bazı farklılıklar göstermektedir. Bu ülkelerdeki işletmelerin hazırladıkları finansal raporlar, söz konusu farklılıklar sebebiyle birbirleri ile karşılaştırılamamaktadır. Finansal tablo kullanıcıları açısından oldukça önemli olan bu problemin aşılabilmesi amacıyla, özellikle Avrupa Birliği normlarına göre hareket eden ülkeler, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun raporlama yapmaya başlamışlardır. Ancak bu dönüşüm, muhasebe alt kültürü özellikleri sebebiyle, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda henüz tamamlanamamıştır. Bu bağlamda; bu çalışma içerisinde, tarihi maliyet temelli yaklaşımlar ile uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarınca önerilen cari maliyet temelli yaklaşımlar karşılaştırılarak, cari maliyete dayalı yaklaşımlara olan yöneliş kültürel bir perspektifte tartışılmıştır.

**Keywords**
Measurement Basis of Accounting, Historical and Current Cost, Accounting Sub-Culture.

**Jel Classification**
M40, M41.

**Abstract**
Cultural differences play a decisive role in the accounting sub-culture properties. Therefore, the accounting practices and approaches show some differences from country to country. Prepared financial reports in diverse countries cannot be compared with each other due to these differences. In order to overcome this problem which is very important for users of financial statements, countries that especially acting in accordance with Europa Union norms have begun to reporting in accordance with international accounting and financial reporting standards. However, this transformation has not yet been completed due to the accounting sub-culture features in many underdeveloped and developing countries. In this context; in this study, by comparing the historical cost based approaches and the current cost based approaches that are proposed in the international accounting and financial reporting standards, switching to the current cost based approaches is discussed in a cultural perspective.

## 1. Giriş

Farklı coğrafi konumlarda yer alan toplumların kültürel yapıları, bulundukları coğrafyanın çeşitli özelliklerinden etkilenerek değişim göstermektedir. Bununla birlikte, bu toplumların zaman içerisinde elde ettikleri kültürel kazanımlar, ekonomik ve sosyal yaşamın pek çok alanı üzerinde etkili olmaktadır.

Toplumlara ait kültürlerin birbirlerinden farklılaşması, bugüne kadar yapılmış olan birçok çalışmada değişik boyutlarda incelenmiştir. Söz konusu çalışmalarda tanımlanan kültürel farklılaşmanın, sosyoekonomik yaşamın bir öğesi durumunda bulunan muhasebe alt kültüründe de gerçekleştiği görülmektedir.

Muhasebe sistem ve uygulamaları, toplumların kültürel farklılıklarından etkilenmekte ve sosyokültürel değerlerine göre şekillenmektedir. Diğer yandan, toplumların birbirleri ile ekonomik ilişki içerisinde olmaları ve bu ilişkilerin küreselleşme ile birlikte giderek daha fazla önem kazanıyor olması, dünya üzerinde ortak bir muhasebe dilinin oluşturulma ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Zira, ortak bir muhasebe dilinin olmaması durumunda, dünyanın farklı bölgelerinde hazırlanan finansal raporların herkes tarafından anlaşılabilmesi ve bu raporların birbirleriyle karşılaştırılabilmesi mümkün olamamaktadır. Bunun bir sonucu olarak, farklı toplumların muhasebe kültürleri doğal bir yakınsama süreci içerisine girmektedir.

Ülkelerin muhasebe kültürlerinden kaynaklanan farklılaşmanın ortadan kaldırılabilmesi amacıyla uluslararası düzeyde bazı çalışmalar yapılmaktadır. 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) yayımlamış olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) bu çalışmaların temelinin oluşturmaktadır. Türkiye'de bu konuya yönelik çalışmalar, 1994'te Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) ve 1999'da Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulmasıyla resmiyet kazanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, uluslararası muhasebe standartlarını ve uluslararası finansal raporlama standartlarını, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adlarıyla tercüme etmiştir. 2 Kasım 2011 tarihinde 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuş ve bu tarihten itibaren kurum TMSK'nın yerini almıştır.

Muhasebe için ortak bir dil oluşturulma çalışmaları her ne kadar umut verici olsa da; bu çalışmalar, genel olarak Anglo-Amerikan ve İskandinav kültürünün etkisinde

gerçekleştirilmektedir. Söz konusu çalışmaların geniş katılımlı ve kültürel çoğunluğun ihtiyacını karşılayabilecek yaklaşımlar sunamıyor olması, bu çalışmaların global düzeyde kabullenilmesini güçleştirmektedir.

Bu çalışmada, muhasebedeki değerleme kavramının tarihi ve cari maliyet temelli yaklaşımları, kültürel perspektifte tartışılmak istenmiştir. Bunun için, Anglo-Amerikan ve İskandinav kültürünün etkisinde tasarlanmış olan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarınca önerilen cari maliyet ölçüm ve hesaplama yaklaşımlarının uygulanabilirliği ile; bugün pek çok toplumda geniş ölçüde kabul görmüş olan tarihi maliyet ölçüm ve hesaplama yaklaşımlarının uygulanabilirliği, muhasebe alt kültürü özellikleri çerçevesinde karşılaştırılarak değerlendirilecektir.

## 2. Muhasebe – Kültür İlişkisi

Muhasebe ve kültür arasındaki ilişkiyi belirlemek amacıyla bugüne kadar pek çok çalışma yapılmıştır. Yapılan bu çalışmaların birçoğunda, Hofstede (1983) tarafından ileri sürülen kültürel boyutlar referans alınmıştır. Bu kültürel boyutlar aşağıdaki gibidir:

1- Bireyselliğe karşı çoğulculuk,
2- Güç mesafesinin genişliği,
3- Belirsizlikten kaçınma isteği,
4- Erilliğe karşı dişillik.

Yukarıda belirtilen kültürel boyutlar yine Hofstede tarafından genişletilmiş ve böylelikle kültürel boyut sayısı altıya yükselmiştir (www.geert-hofstede.com, 10.10.2014). Bu boyutlar aşağıdaki gibidir:

5- Kısa veya uzun dönemli yöneliş isteği,
6- Hoşgörüye karşı dirençlilik.

***Bireyselliğe karşı çoğulculuk*** boyutu; bir toplum içerisindeki bireylere ait amaçların toplumdan bağımsız ve özgün bir biçimde gerçekleştirilme arzusu ile açıklanmaktadır (Hofstede, 1983: 79). Bireyselliğin yüksek olduğu toplumlarda yer alan bireylerin toplum ile olan ilişkilerinde kişisel menfaatler ön plandayken; çoğulculuğun yüksek olduğu toplumlarda yer alan bireylerin kişisel menfaatleri ikinci planda kalmaktadır (Karabınar, 2005: 34).

***Güç mesafesinin genişliği*** boyutu; bir toplum içerisindeki bireylerin fiziksel ve entelektüel farklılıklarının zaman içerisinde güç ve zenginlik sağlaması ile birlikte, toplum içerisinde hiyerarşik bir yapının meydana gelmesi ile ilgilidir (Hofstede, 1983: 81). Güç

mesafesinin geniş olduğu toplumlardaki yaşam biçiminde, bireylerin otorite arzusu daha yüksektir.

***Belirsizlikten kaçınma isteği*** boyutu; geleceğe yönelik belirsizliklerin, toplum içerisindeki bireyler üzerinde yarattığı endişe ve huzursuzluk düzeyi ile ilgilidir (Hofstede, 1983: 81). Belirsizlikten kaçınma isteğinin yüksek olduğu toplumlarda yer alan bireylerin değişime karşı olan dirençleri de yüksektir.

***Erilliğe karşı dişillik*** boyutu; cinsiyet farklılığına bağlı olarak, yaşamsal öğelerin farklılaşması ile ilgilidir (Hofstede, 1983: 83). Eril toplumlarda, cinsiyete dayalı davranış biçimleri birbirinden farklıdır. Bunun sonucunda, eril toplumlardaki bireyler sert karakterli ve maddi yönelimli davranışlar sergilemektedir. Diğer yandan; dişil toplumlardaki cinsiyete dayalı davranış biçimleri arasındaki fark, eril toplumlarınkine nazaran daha azdır. Bu toplumlarda yer alan bireyler, ılıman karakterli ve duyarlı davranışlar sergilemektedir.

***Kısa veya uzun dönemli yöneliş isteği*** boyutu; toplumsal kültürün uzun dönemde yaşanacak değişime şüphe ile yaklaşması sonucunda kısa dönemli normlarla hareket etmesi veya geleceğe yönelik uzun dönemli ve pragmatik yaklaşımları benimsemesi ile ilgilidir (www.geert-hofstede.com, 10.10.2014). Kısa dönemde toplum tarafından belirlenen normlara bağlı hareket eden kültürler, sahip oldukları normların doğruluğundan şüphe duymamaktadır. Buna karşın; toplumsal normlara şüphe ile yaklaşan kültürler, uzun dönemde pragmatik yaklaşımlar geliştirerek, gelecekle ilgili uzun dönemli planlar yaparlar.

***Hoşgörüye karşı dirençlilik*** boyutu; bireylerin arzu ve isteklerini özgürce karşılayabilmesine hoşgörü ile yaklaşan kültürlere karşı sosyal normlara dayalı olarak sınırlayıcı davranış biçimi sergileyen kültürlerin farklılığına vurgu yapmaktadır (www.geert-hofstede.com, 10.10.2014).

Hofstede'in ortaya koyduğu kültür boyutlarından yola çıkarak, farklı toplumlarda var olan muhasebe sistem ve uygulamalarının oluşturduğu muhasebe alt kültürü kimliğinin tespit edilebilmesi amacıyla birçok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmaların en kapsamlısı, 1998 yılında Abacus adlı dergide yayımlanan "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally[1]" isimli makalesi ile Gray tarafından yapılmıştır. Gray bu çalışmasında, sosyal bilimler literatürü ile muhasebe değerlerini

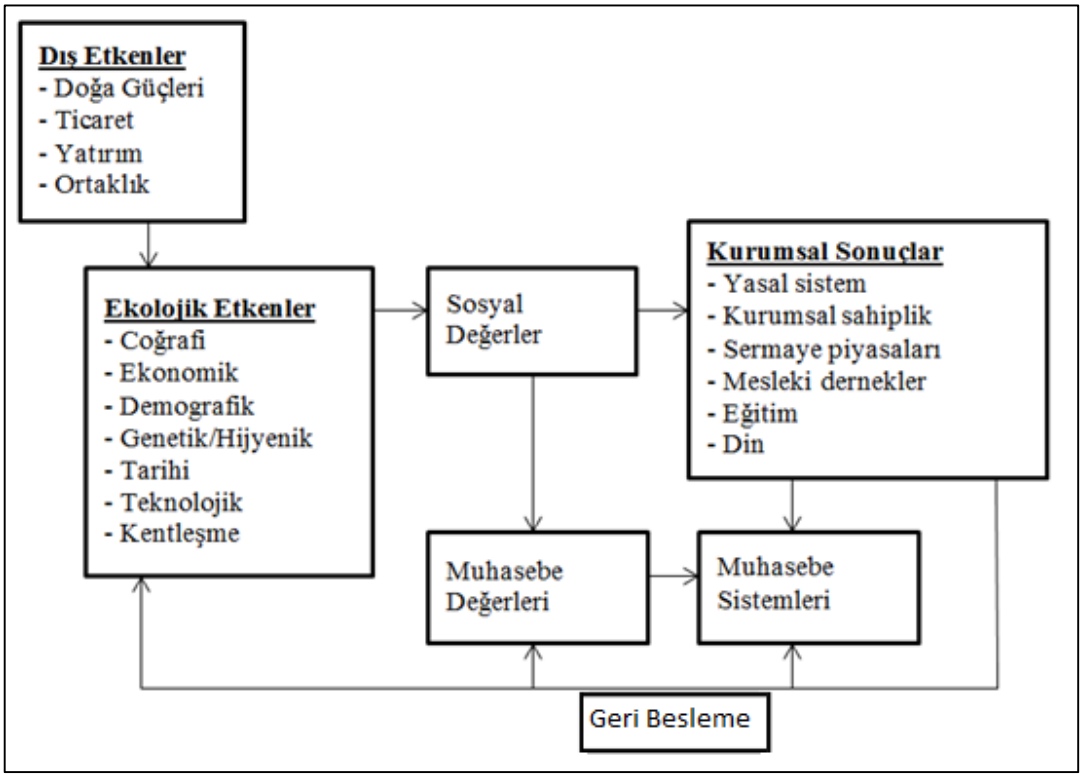
[1] Makalenin ismi, "Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Geliştirilmesi Üzerine Bir Kültürel Etkiye Doğru" olarak tercüme edilmiştir.

ilişkilendirerek, kültürün muhasebe üzerindeki etkisinin belirlenmesine yönelik öncü bir çalışma sunmuştur (Bekci ve Bitlisli, 2012: 62).

### 2.1. Muhasebe Alt Kültürü Boyutları

Gray, Hofstede'ın belirlemiş olduğu kültür boyutlarının gerçekçi olduğu varsayımı altında bu boyutların muhasebe değerleri ile ilişkilendirilmesi mümkün olduğunu belirtmiştir (Gray, 1998). Bu çerçevede; dış etkenlerin, ekolojik etkenlerin ve toplumsal değerlerin muhasebe değerleri üzerindeki etkilerini, tüm bu unsurların birbirleri ile olan etkileşimini de göz önünde bulundurularak değerlendirmiştir.

Kültür, sosyal değerler ve muhasebe alt kültürü arasındaki ilişki incelendiğinde, muhasebe sisteminin muhasebe değerleri doğrultusunda, muhasebe değerlerinin de sosyo – kültürel değerler doğrultusunda doğduğu ve bu ilişki ile şekillendiği anlaşılmaktadır (Karabınar, 2005: 14).




**Kaynak:** (Gray, 1998; Karabınar, 2005)

**Şekil 1: Kültür, Sosyal Değerler ve Muhasebe Alt Kültürü**

Gray (1998) bir ülkedeki muhasebe sisteminin, o ülkedeki kültür yapısı ile doğrudan ilişkili olduğu düşüncesiyle dört grup muhasebe değeri belirlemiştir. Bunlar:

1- Profesyonelliğe karşı statükoculuk,
2- Tekdüzeliğe karşı esneklik,
3- Tutuculuğa karşı iyimserlik ve

4- Gizliliğe karşı şeffaflıktır.

***Profesyonelliğe karşı statükoculuk*** boyutu; muhasebe ile alakalı çalışmalarda otoriteden beklenen etki düzeyi ile ilgilidir (Gray, 1998). Profesyonelliğin yüksek olduğu kültürlerde, uygulayıcıların muhasebe ile ilgili karar süreçlerinde kendi kendine yetmeleri söz konusu iken; profesyonelliğin düşük olduğu kültürlerde, otoriteye bağlı bir karar mekanizması tarafından müdahale beklentisi artmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 28; Karabınar, 2005: 47).

***Tekdüzeliğe karşı esneklik*** boyutu; muhasebe uygulamaları çerçevesinde yapılan tercihlerin türü ve içeriğinin belirlenmesinde, bir işletmenin ihtiyaç duyduğu ölçüde bağımsız davranabilme özgürlüğü ile açıklanmaktadır (Karabınar, 2005: 48). Bu boyuta göre; muhasebe uygulamalarının esneklik düzeyindeki artış, yeni yöntem ve yaklaşımların benimsenmesine olanak tanımaktadır.

***Tutuculuğa karşı iyimserlik*** boyutu; gelecekte ortaya çıkabilecek belirsizliklerden ne ölçüde kaçınılacağı ile ilgilidir (Gray, 1998). Bir işletmenin gelecekte gerçekleşebilecek durumlara karşı iyimser olmasına bağlı olarak, muhasebe uygulamalarında sergilediği tutumun içerdiği risk düzeyi de artış göstermektedir. Diğer yandan, gelecekteki risklerden çekinen işletmeler, nispeten daha tutucu muhasebe uygulamalarına yönelmektedir (Bekci ve Bitlisli, 2012: 67).

***Gizliliğe karşı şeffaflık*** boyutu, işletmelerin muhasebe ile ilgili bilgilerinin ne kadarının kamuya bildirileceği ile ilgilidir (Gray, 1998). Gizliliğin yüksek olduğu kültürlerde raporlanan finansal bilgiler, şeffaflığın yüksek olduğu kültürlerde raporlanan finansal bilgilere nazaran daha kısıtlıdır. Dolayısıyla; bu boyutta görülen kültürlerarası farklılaşma, finansal tablolarda sunulan ayrıntının derinliğini etkilemektedir (Karabınar, 2005: 49).

Geert Hosfstede tarafından genişletilen yeni kültür boyutlarının göz önünde alınması halinde, yukarıda açıklanan muhasebe alt kültürü boyutlarına bazı ilavelerin yapılabilmektedir. Hofstede'ın kısa veya uzun dönemli yöneliş isteği yeni kültür boyutu; bazı toplumlardaki muhasebe alt kültürünün ***"normatifliğe karşı pragmatizm"*** davranış sergilediğine işaret etmektedir. Bu bağlamda önerilen muhasebe alt kültürü boyutu, muhasebe tarafından üretilen finansal raporlardaki bilgilerin doğruluğunun, bu bilgilerden sağlanan fayda ile karşılaştırılması ile ilgilidir. Buna göre; bazı toplumlar, muhasebeden sağlanan bilgilerin yalnızca kısa dönemli olmasını ve geçmiş durumu

açıklamasını yeterli bulurken; bazı toplumlar, muhasebenin uzun dönemde geleceğe yönelik öngörülerde bulunmasını ve işletmelere vizyon sağlamasını arzu etmektedir.

Hofstede'ın hoşgörüye karşı dirençlilik yeni kültür boyutu; bazı toplumlardaki muhasebe alt kültürünün ***"yenilikçiliğe karşı gelenekçilik"*** çatışması içerisinde olduğuna işaret etmektedir. Bu bağlamda önerilen muhasebe alt kültürü boyutu üzerine yapılan değerlendirme; bazı toplumlardaki muhasebe uygulamalarının yeni ihtiyaçları karşılayabilecek dönüşümlere açık olmasına karşın, bazı toplumlardaki muhasebe uygulamalarının yeniliğe ve dönüşüme direnç göstermesi şeklindedir.

Gray tarafından geliştirilen muhasebe alt kültürü boyutları ile bu çalışmada önerilen yeni muhasebe alt kültürü boyutları bir arada değerlendirildiğinde, farklı ülkelerin muhasebeye bakışı, muhasebeden beklentileri ve muhasebeye atfedilen görevler daha net bir biçimde anlaşılabilmektedir.

Globalleşmenin doğal bir sonucu olarak muhasebe bilimine uluslararası düzeyde bazı yeni görevler atfedilmektedir. Muhasebede ortak bir dil oluşturulabilmesi ve herkesin anlayabileceği açıklıkta finansal raporların hazırlanabilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASC) ve Uluslararası Sermaye Piyasaları Örgütü (IOSCO) gibi bazı kuruluşların, muhasebenin küreselleşmesi yönünde çalışmalar yaptıkları görülmektedir (Karabınar, 2006: 141). Ancak, toplumların birbirlerinden farklı kültürlere sahip olması ve dolayısıyla bir alt kültür olarak muhasebe değerlerinin farklı muhasebe uygulamalarına yön vermesi, muhasebede ortak bir dil oluşturulabilmesinin önündeki önemli bir engel olarak görülmektedir.

### 2.2. Muhasebenin Yakınsaması ve Kültürlerarası Uyum Problemi

Muhasebe alt kültüründe görülen farklılıklar, her toplumun kendine has muhasebe yaklaşımları benimsemesine neden olmuştur. Bunun bir sonucu olarak, muhasebenin yegane görevi olan finansal raporlama, kültürel farklılıklardan etkilenmiş ve böylece birbirleriyle karşılaştırılma imkanı bulunmayan birçok rapor türü ortaya çıkmıştır (Çiftci ve Erserim, 2008).

Son yıllarda yatırımların ve şirketlerin giderek daha fazla uluslararası nitelik kazanması, ülkelerin sermaye piyasalarını dışa açılmaya yöneltmiştir. Buna bağlı olarak, bu ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının sonucunda elde edilen finansal raporların birbirleri ile karşılaştırılabilmesi ihtiyacı da artmıştır. Yakın zamana kadar, farklı kültürlerdeki finansal tablo kullanıcılarına hizmet edecek ortak bir muhasebe dili

oluşturulabilmesi amacıyla uluslararası işletmeler tarafından "Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları" veya "Uluslararası Muhasebe Standartlarından" biri tercih edilmekteydi. Ancak, bu iki standardın belirlediği düzenlemeler arasında görülen farklılıklar, muhasebeye uluslararası düzeyde yön veren bazı uluslararası kuruluşlarca da değerlendirilmiş; ve bunun sonucunda, bugün muhasebenin ortak dili olarak kabul edilen uluslararası muhasebe standartları pek çok ülke tarafından benimsenmiştir (Karabınar vd., 2014: 41).

Muhasebenin uluslararası düzeyde ortak bir dile sahip olabilmesi amacıyla, global düzeyde birçok platformda desteklenen yakınsama çalışmalarının bir kazanımı olarak; finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarının doğru, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak raporlanabilmesi olanaklı hale gelmiştir. Bu doğrultuda, genel geçer niteliğe sahip muhasebe standartlarının belirlenmesi ve bu standartlara Avrupa Birliği normlarında hareket eden birçok ülkenin uyum sağlanması, bu ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal raporlarına duyulan güveni arttırmıştır (Usul ve Kıymık, 2012: 126).

Genel olarak uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarından beklenen faydalar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Şensoy, 2008: 8, 9):

- Muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kaldırılması,
- Tek düzen bir muhasebe sistemi oluşturulması,
- Mali tabloların anlaşılır, şeffaf ve karşılaştırılabilir şekilde hazırlanması,
- Finansal tablo kullanıcılarına faydalı ve güvenilir bilgi sağlaması,
- Uluslararası finansal bilgi sağlaması.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının misyonu, yalnızca ortak bir muhasebe dili oluşturmak değildir. Söz konusu standartlar aynı zamanda, muhasebe alt kültürünün global düzeyde şekillenmesine de hizmet etmektedir. Gray tarafından belirlenen muhasebe alt kültür boyutları çerçevesinde uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarından beklenen faydalar değerlendirildiğinde; profesyonel, esnek, iyimser, şeffaf, pragmatik ve yenilikçi yaklaşımların ön plana çıktığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulanması amacıyla oluşturulan maddeler dikkatli bir şekilde okunduğunda; birçok maddenin, öne çıkan bu boyutları destekler nitelikte bazı muhasebe yöntem ve yaklaşımlarının kullanılmasını önerdiği görülmektedir.

**Tablo 1:** Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Uyumlu Olduğu Muhasebe Alt Kültürü Boyutları

| **Gray'in Muhasebe Kültürü Boyutları** | **Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Uyumlu Olduğu Muhasebe Kültürü** |
|---|---|
| - Profesyonelliğe karşı statükoculuk<br>- Tekdüzeliğe karşı esneklik<br>- Tutuculuğa karşı iyimserlik<br>- Gizliliğe karşı şeffaflık | - Profesyonellik<br>- Esneklik<br>- İyimserlik<br>- Şeffaflık |
| **Önerilen Muhasebe Alt Kültürü Boyutları** | |
| - Normatifliğe karşı pragmatizm<br>- Yenilikçiliğe karşı gelenekçilik | - Pragmatizm<br>- Yenilikçilik |

**Kaynak:** (Karabınar vd., 2014: 41)'den uyarlanmıştır.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarınca hedeflenen muhasebe kültürü, kapitalist ve ekonomik açıdan gelişmiş ülkelerdeki hakim muhasebe kültürünü yansıtmaktadır (Varıcı ve Özdemir, 2013: 35). Anglo-Amerikan ve İskandinav yaklaşımına uygun (Karabınar, 2005: 96) bir biçimde hazırlanmış olan bu standartlar, yaygınlaştırmayı amaçladığı muhasebe alt kültürü özellikleri nedeniyle bazı ülkeler tarafından benimsenmemektedir. Bu ülkeler, milliyetçiliğin baskınlığı, dini ritüeller, baskın gelenekler ve farklı çevresel etkenler nedeniyle standartların uygulanmasına karşı çıkan bir davranış sergilemektedir (Çankaya, 2007: 130).

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının yaygınlaştırılmasında karşılaşılabilecek sorunlar uzun süre tartışılmıştır. Jaggi ve Low (2000), uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını benimseyen ülkelerin, kültürel farklılıklardan kaynaklanan bazı uyum problemleri yaşayacağını belirtmiştir.

Ülkelerin muhasebeye bakış açılarındaki farklılıklar "GAAP Convergence" (2002) raporunda da ele alınmıştır. Buna göre;

- Bazı standartların karmaşık yapıya sahip olması,
- Ulusal muhasebe sistemlerinin vergi temelli olması,
- Bazı standartlarda uzlaşma sağlanamaması,
- Standartların yeni uygulayacaklar için yetersiz olması,
- Sermaye piyasalarının gelişmişlik düzeyinin ülkelere göre farklılık göstermesi ve
- Tercüme zorluklarının bulunması

uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının yaygınlaşmasının önündeki en önemli engeller olarak sıralanmıştır.

Gerek ülkelerin muhasebe alt kültürlerindeki farklılıklar ve gerekse "GAAP Convergence" raporunda ele alınan problemler nedeniyle; uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında kullanılması önerilen yöntem ve yaklaşımlar, eylemlerini Avrupa Birliği normlarına göre düzenleyen ülkeler dışında yeterli düzeyde kabul görememiştir. Bununla birlikte; söz konusu problemlere bağlı olarak, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyum sürecinde olan bazı ülkelerde, uluslararası muhasebe standartlarından (IAS) ziyade uluslararası finansal raporlama standartlarının (IFRS) benimsendiği görülmektedir.

## 3. Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımlarının Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlaşmasının Muhasebe Alt Kültürü Özellikleri Açısından İncelenmesi

### 3.1. Muhasebedeki Değerleme Yaklaşımları

Muhasebedeki değerleme yaklaşımları; tarihi maliyet ve cari maliyet olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılabilmektedir (Senel vd., 2011: 55). Tarihi maliyet esası, geleneksel muhasebe sürecindeki en temel değerleme yaklaşımıdır; ancak, bu yaklaşım ile raporlanan bilgiler zaman içerisinde değişime uğramakta ve bu nedenle geçerliliğini kaybetmektedir (Tokay ve Deran, 2008: 18). Diğer yandan, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında da vurgulanan cari maliyet yaklaşımı, bu eksikliği karşılamak ve finansal bilgi kullanıcılarına geçerli bilgi sunabilmek amacına hizmet etmektedir.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları, farklı ülkeler arasında ortak bir muhasebe dili oluşturabilmek amacıyla birçok ülke için yeni sayılabilecek bazı yaklaşımlar sunmaktadır. Bu yaklaşımlar, işletmelerin gelecek öngörülerini kuvvetlendirebilecek düzeyde ve cari maliyet esasına dayalı bilgi ihtiyacını karşılayabilecek biçimde tasarlanmıştır; ve standartlar bu yönü ile ideal bir amaca hizmet etmektedir. Ancak; az gelişmiş ve gelişmekte olan bazı ülkelerin kendilerine has muhasebe alt kültür özellikleri, bu ülkelerin cari maliyet esasına dayalı bilgi sağlayan değerleme yaklaşımlarını benimseme konusunda direnç göstermelerine neden olmaktadır.

### 3.2. Geleneksel Muhasebe Yaklaşımları Açısından Tarihi Maliyetleme

Tarihi maliyetleri esas alan değerleme yaklaşımları, geçmişteki koşullar altında gerçekleşmiş faaliyetlerin sonuçlarından yararlanmaktadır (Akdoğan, 2012: 45). Bu yaklaşımlar, geçerli bir muhasebe süreci içerisinde her zaman doğru bilgi sağlamaktadır. Ancak bu bilginin işletme için ne ölçüde yarar sağladığı uzun yıllardır süregelen bir tartışma konusudur.

Tarihi maliyet yaklaşımları geçmişe dayalı finansal bilgi sağlamaktadır. Bu sebeple; tarihi yaklaşımı ile, aktife alınan bir varlığın geri kazanılabilir değerinin tespiti de mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla; bu yaklaşımla, aktife alınan bir varlıktan gelecekte sağlanabilecek fayda da ölçülememektedir (Ulusan, 2008: 132).

Tarihi maliyet esasına dayalı değerleme yaklaşımları, varlıkların işletme aktifine alındığı tarihteki değerlerini baz aldığından; enflasyonist dönemlerde tarihi maliyet yaklaşımı ile üretilen finansal raporlar işletmenin gerçek durumunu yansıtamamaktadır (Arı ve Yılmaz, 2015: 156). Bu durum, işletme ilgililerinin hakkında bilgi sahibi olmak istedikleri işletme ile ilgili doğru kararlar alabilmelerini güçleştirmektedir.

Finansal bilgi kullanıcıları, ihtiyaç duydukları bilginin doğru ve güvenilir olmasının yanında karara yönelik olmasını beklemektedir. Tarihi maliyet yaklaşımı ile raporlanan bilgiler, değişen şartlar altında doğru karar alınmasını güçleştirmekte ve finansal bilgi kullanıcılarının yanlış kararlar alabilmelerine neden olabilmektedir. Tarihi maliyetleme yaklaşımı bu yönü ile işletme ilgilerine gelecek vizyonu yaratamamakta ve işletme ilgililerinin artan bilgi ihtiyacına yeterli ölçüde cevap verememektedir. Bu eksikliğin giderilebilmesi için; uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları içerisinde, yerine koyma maliyeti, net gerçekleşebilir değer, kullanım değeri, yoksun olma değeri ve makul değerden oluşan ve cari maliyetleme yaklaşımları olarak sınıflandırılan bazı değerleme yaklaşımları önerilmektedir.

### 3.3. Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Açısından Cari Maliyetleme

Cari maliyet esasına dayalı değerleme yaklaşımları, muhasebenin yalnızca geçmişi gösteren ve geçmiş dönemlere ilişkin finansal sonuçlarıyla ilgilenen tarihi maliyet yaklaşımına karşı güçlü bir alternatif yaklaşım olarak gelişme göstermektedir (Gençoğlu, 2008: 22). Bu yaklaşım, varlık ve borçların tarihi maliyet değerleri yerine cari değerleri ile gösterilmesi düşüncesinden yola çıkılarak oluşturulmuştur (Ulusan, 2008: 133). Bununla birlikte; cari maliyet esaslı yaklaşımların aktife kayıtlı varlıkların tümüne uygulanamıyor olması ve sunduğu ölçümlerin yeterince güvenilir olmaması, bu

yaklaşımların geniş ölçüde kabul edilmesini ve uygulanmasını güçleştirmektedir. Buna karşın, genel olarak uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartların pek çok bölümünde, geleceğe yönelik tahminlerin gerçekçi varsayımlarla yapılarak kayıt altına alınmasının önemi vurgulanmaktadır (Lennard, 2007: 55).

Uluslararası muhasebe standartlarının giderek daha fazla yaygınlaşmasının bir sonucu olarak, tarihi maliyet esaslı yaklaşımlarından cari maliyet esaslı yaklaşımlara doğru bir dönüşüm yaşanmakta ve bu dönüşüm bazı kültürler tarafından önemli ölçüde kabul görmektedir. Bu dönüşüm kültürlerin algısı açısından ele alındığında, tarihi maliyet esaslı yaklaşımların, fiyat dalgalanmalarının işletme değeri üzerindeki etkilerini finansal raporlara yansıtamıyor olması ve karar vericiler için güvenilir bir dayanak sağlayamıyor olması gibi sebeplerle, cari maliyet esaslı yaklaşımların bir kurtarıcı ve bir muhasebe devrimi olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır (Sebastian vd., 2014: 308).

Anglo-Amerikan ve İskandinav ülkelerindeki yatırımcıların güçlü yatırım potansiyeli sebebiyle, bu ülkelerdeki finansal raporlama uygulamalarının önemli bir kısmı cari maliyet esasına dayalı olarak gerçekleştirilmektedir (Arı ve Yılmaz, 2015: 149). Ancak yine de, cari maliyet esasına dayalı uygulamaların tarihi maliyet esasına dayalı uygulamalardan ziyade daha geçerli finansal rapor sonuçları verebildiğini iddia etmek, bazı işletme ve sektörlerde mümkün olamamaktadır. Bu sebeple, tarihi ve cari maliyet yaklaşımlarından hangisinin daha üstün bir ölçüm sunduğuna yönelik yaşanan tartışmada, birçok işletme yöneticisi ve muhasebe uygulayıcıları, işletme varlıklarının değerinin belirlenmesinde bu iki yaklaşımdan herhangi birinin en iyi ölçüm yolu olmadığına inanmaktadır (Kaya, 2013: 133). Bu kişilere göre her iki yaklaşım da, kendi içerisinde güçlü ve zayıf yönlü özellikler barındırmaktadır.

Anglo-Amerikan ve İskandinav kültür değerlerinin özelliklerine uygun yaklaşımlarda dizayn edilmiş olan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları, hazırlanan finansal raporların yararlı bilgi sağlaması amacıyla, ileriye dönük bir perspektif içerisinde cari maliyete dayalı bilgilerin kullanımını desteklemektedir (Varıcı ve Özdemir, 2013: 17). Ancak, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarınca önerilen cari maliyet yaklaşımı, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin muhasebe alt kültürü değerleri ile tam olarak uyum sağlayamamaktadır. Konuyla ilgili olarak yapılan araştırmalarda, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin genellikle uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarını ya hiç benimsemediği, ya da kısmen benimsediği görülmüştür (Mukoro ve Ojeka, 2011: 915).

### 3.4.Tarihi Maliyetleme ve Cari Maliyetleme Yaklaşımlarının Muhasebe Alt Kültürü Açısından Karşılaştırması

Uluslararası arenada varlık gösteren işletmeler arasındaki rekabetin giderek daha fazla yoğunlaşmasının bir sonucu olarak; işletme ilgililerinin bu işletmeler hakkında verecekleri kararlar için talep ettikleri güncel bilgi ihtiyacı artmaktadır. Dolayısıyla, uluslararası standartlarca da desteklenen cari maliyet esaslı yaklaşımların giderek daha fazla kabul benimsendiği görülmektedir. Ancak, bu dönüşümle ilgili tartışmalar da devam etmektedir.

Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının sunduğu yapı, muhasebenin temel kavramlarından uzaklaşmayı teşvik eden bazı yaklaşımlar sunmaktadır (Can, 2010: 26). Bu yaklaşımlar, özellikle muhasebenin ihtiyatlılık kavramından uzaklaşılmasına ve riske açık bir yapısının oluşmasına neden olmaktadır (Arı ve Yılmaz, 2015: 150).

Tarihi ve cari maliyet yaklaşımları genel bir bakış açısı ile karşılaştırıldığında; tarihi maliyet esaslı yaklaşımların cari maliyet esaslı yaklaşımlara kıyasla daha güvenilir ve daha anlaşılabilir finansal sonuçlar sunabiliyor olmasına karşın; cari maliyet esaslı yaklaşımlar, tarihi maliyet esaslı yaklaşımlara kıyasla ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir ve daha güncel finansal sonuçlar sunabilmektedir (Ulusan, 2008: 149; Arı ve Yılmaz, 2015: 151).

Tablo 2'de, gelişmekte olan ve tarihi maliyet esaslı yaklaşımları tercih eden kültürlerin muhasebe alt kültürü özellikleri ile cari maliyet esaslı yaklaşımları tercih eden kültürlerin muhasebe alt kültürü özellikleri karşılaştırılmıştır.

**Tablo 2:** Tarihi ve Cari Maliyet Esaslı Yaklaşımların Muhasebe Alt Kültürü Özellikleri Açısından Karşılaştırılması

| **Tarihi Maliyet Esasını Tercih Eden Kültürlerin Ortak Muhasebe Alt Kültürü Özellikleri** | **Cari Maliyet Esasını Tercih Eden Kültürlerin Ortak Muhasebe Alt Kültürü Özellikleri** |
|---|---|
| - Temel esaslı<br>- Korumacı<br>- Gizli (çekingen)<br>- Dişil<br>- Riskten kaçınma yüksek<br>- Güç mesafesi geniş<br>- Bireysellik yüksek<br>- Kısa vadeli normalar belirleyici<br>- Hoşgörü zayıf, direnç yüksek | - Detaycı<br>- Rekabetçi<br>- Şeffaf<br>- Eril<br>- Riske açık<br>- Güç mesafesi dar<br>- Bireysellik zayıf çoğulculuk yüksek<br>- Uzun vadede pragmatizm belirleyici<br>- Hoşgörü yüksek |

Tablo 2'de sunulan bu karşılaştırma incelendiğinde, cari maliyet esaslı maliyet yöntemlerine uyum sürecinde karşılaşılan kültürel problemler de daha net bir şekilde

anlaşılabilmektedir. Cari maliyet esasına dayalı bir muhasebe sisteminin geniş ölçüde kabullenilebilmesi için; daha profesyonel ve daha donanımlı muhasebe uygulayıcılarına, uzun dönemli ve detaylı gelecek öngörülerine, riske ve değişime açık bir bakış açısına ihtiyaç duyulmaktadır.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülke, Anglo-Amerikan ve İskandinav kültürünün bir ürünü olan uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının içerisindeki birçok bölümde önerilen cari maliyet yaklaşımı uygulamalarına, Tablo 2'de sunulan kültürel perspektif farklılıklarının etkisiyle doğal bir karşı koyma davranışı sergilemektedir.

**4. Tartışma ve Sonuç**

Değerin gerçeği yansıtması ve bu değerdeki değişmelere ilişkin değerlemenin gerçeği yansıtır bir perspektifte yapılması, işletmelerin doğru kararlar alabilmeleri açısından son derece önemlidir. İlke niteliğindeki bu bakış açısı, muhasebe literatürüne cari maliyet ile değerleme kavramıyla dahil olmuştur. Ancak bu kavramın öne çıkmasından, tarihi maliyet ile değerleme yaklaşımının tamamen terk edildiği anlamı çıkartılmamalıdır. Zira cari maliyet ile değerleme, gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi ile mümkün olabilmektedir.

Tarihi maliyet esaslı yaklaşımları benimseyen işletmelerin oluşturdukları finansal raporlar, işletmenin raporlama tarihindeki gerçek durumunu göstererek finansal tablo kullanıcıları açısından "**doğru bilgi**" üretmektedir. Ancak, bu bilginin geçmiş faaliyetlerle ilgili olması sebebiyle, ekonomik koşulların (özellikle para değerinin) değişmesi durumunda, tarihi maliyet bilgileri işletme ilgilerinin gelecekle ilgili isabetli kararlar alabilmelerini güçleştirmektedir. Bu sorunun, cari maliyet bilgilerinin raporlanması ile aşılabilmesi mümkündür. Fakat, cari maliyet de kendi içerisinde sübjektiflik taşımaktadır. Bu sübjektiflik, doğru bilgiyi zedelerken, zamanlı bilgiyi güçlendirmektedir.

Cari maliyetleri esas alan değerleme yaklaşımları yardımıyla, gerçekleşmesi beklenen faaliyet sonuçları için öngörülere ulaşılabilmektedir. Bu öngörüler, geçmiş faaliyet sonuçlarının yanı sıra işletme içi ve işletme dışı etkenleri de göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmektedir. Bu yönü ile, söz konusu öngörüler işletme ilgilerinin gelecekle ilgili karar alabilmeleri için "**yararlı bilgi**" sağlamaktadır. Özellikle ekonomik açıdan gelişmekte olan ülkelerdeki işletme ilgilerinin, gelecekle ilgili sağlıklı planlar yapabilmeleri için yararlı bilgi sağlayan bir değerleme mekanizmasına ihtiyaçları bulunmaktadır.

Ülkelerin muhasebe alt kültürlerinin birbirlerinden farklı olmasına karşın; farklı ülkelerdeki işletmeler, ekonomik anlamda ülkeler arası sınırların kalkması, işletmelerin uluslararası nitelik kazanması ve sermaye piyasalarının dışa açılması gibi gelişmeler neticesinde, uluslararası platformda karşılaşmakta ve yoğun bir rekabet ortamı içerisine girmektedir. Bu gelişmeler doğrultusunda, söz konusu işletmelerin finansal raporlarındaki bilgilerin işletme ilgililerine sağladığı yarar, bu bilgilerin doğruluğundan çok daha önemli hale gelmektedir. Bu sebeple; bu işletmeler, kültürel farklılıklarına rağmen, uluslararası düzeyde rekabet için gereken bilgi düzeyine ulaşabilmek amacıyla, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları içerisindeki cari maliyetleri esas alan değerleme yaklaşımlarına doğru zorunlu bir yöneliş içerisine girmektedir.

**Kaynakça**

Akdoğan, Nalan (2012), Maliyet Muhasebesi, Editörler: Ali Kartal ve H. Erdin Gündüz, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.

Arı, Mustafa - Yılmaz, Rıfat (2015), "Avantaj ve Dezavantajları Açısından Gerçeğe Uygun Değer ile Maliyet Değeri Muhasebesinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı. 65, s. 147-159.

Bekci, İsmail - Bitlisli, Ferhat (2012), "Muhasebe - Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt. 13, Sayı. 1, s. 61-76.

Can, Ahmet V. (2010), "Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi", Mali Çözüm, Sayı. 97, s. 21-47.

GAAP Convergence Report (2002), "A Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards", http://www.iasplus.com/resources/gaap2002.pdf, (Erişim Tarihi: 10.10.2014)

Çankaya, Fikret (2007), "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması", ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt. 3, Sayı. 6, s. 127-148.

Çiftci, Yavuz - Erserim, Alper (2008), "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, Balıkesir.

Gençoğlu, Ümit G. (2008), Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Maliyet Muhasebesi, MKM Yayıncılık, Bursa.

Gray, Sidney J. (1998), "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", Abacus, s. 1-15.

Hofstede, Geert (1983), "The Cultural Relativity of Organizational Practices and Theories", Journal of International Business, Cilt. 14, Sayı 2, s. 75-89.

Jaggi, Bikki - Low, Pek Y. (2000), "Impact of Culture, Market Forces and Legal System on Financial Disclosures", The International Journal of Accounting, Cilt. 35, Sayı. 4, s. 495-519.

Karabınar, Selahattin (2005), Muhasebe İklimi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Karabınar, Selahattin (2006), "Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı. 31, s. 141-148.

Karabınar, Selahattin - Demirci, Ş.Doğuş - Kıymaz, Merve (2014), "Yakınsamanın Geldiği Nokta: Muhasebe Kültürü Bölgelerinde UFRS'lerin Uygulanma Durumu", ISAF 2014, s. 36-54.

Kaya, Can T. (2013), "Fair Value versus Hisrorical Cost: Which is actually more "Fair"?", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı. 60, s. 127-137.

Lennard, Andrew (2007), "Stewardship and the Objectives of Financial Statements", Accounting in Europe, Cilt. 4, Sayı. 1, s. 51-66.

Mukoro, Dick O. - Ojeka, Stephen A. (2011), "The Challenge of Culture to International Financial Reporting Standards (IFRS) Convergence", Interdisciplinary Journal of Contemporary Research In Business, Cilt. 2, Sayı. 12, s. 914-924.

Sebastian, Ene G. - Dănuì, Chilarez - Maria, Dindire L. (2014), "Relevance and Credibility of The Fair Value Measurement During The Crisis", Procedia Economics and Finance, Sayı. 8, s. 306-312.

Senel, Said A. - Tuncay, Merve - Önoğul, Öznur - Karslı, Cihad (2011), "Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer", e-Journal of New World Sciences Academy, Cilt. 6, Sayı. 1, s. 48-76.

Şensoy, Hatice Belgin (2008), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

The Hofstede Center (2014), http://geert-hofstede.com/dimensions.html (Erişim Tarihi: 10.10.2014)

Tokay, Semih H. - Deran, Ali (2008), "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçütleri", Mali Çözüm, Sayı. 90, s. 15-47.

Ulusan, Hikmet (2008), "Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt. 8, Sayı. 1, s. 129-154.

Usul, Hayrettin - Kıymık, Hakkı (2012), "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Entegrasyon Sorunları", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı. 2, s. 123-139.

Varıcı, İdris - Özdemir, Fevzi S. (2013), "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Yönelişin Kültür Bağlamında Değerlendirilmesi", Mali Çözüm,

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

# Hilelerin Ortaya Çıkarılması Bakımından Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması (The Comparison Of Independent Audit And Forensic Accounting In Terms Of Exposing Fraud)

Adnan DÖNMEZ [a] Kürşad ÇAVUŞOĞLU [b]

[a] Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi İİBF, adonmez@akdeniz.edu.tr

[b] Doktora Öğrencisi, Akdeniz Üniversitesi SBE, kursatcavusoglu@mersin.edu.tr

**Anahtar Kelimeler**
Bağımsız Denetim, Adli Muhasebe, Hile Araştırmacılığı.

**Jel Sınıflandırması**
M40, M41.

**Özet**
Son yıllarda yaşanan şirket skandalları sonucu hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi daha önemli hale gelmiştir. Bunun sonucu olarak hilelerin önlenmesi ile ilgili olarak adli muhasebe konusu daha çok tartışılmaya başlanırken, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurulu (AICPA-American Institute of Certified Public Accountants) tarafından yayınlanan SAS No 99, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-The International Federation of Accountants) tarafından yayınlanan ISA 240 ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan Seri X, No:22 Tebliği ile de bağımsız denetçinin hileleri önlemedeki rolü ve sorumluluğu açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu çalışmada hilelerin ortaya çıkarılmasındaki rolleri açısından bağımsız denetim ile adli muhasebe kendilerini oluşturan bazı kriterler dahilinde karşılaştırılmıştır. Karşılaştırmalar sonucunda amaçlar, varsayımda bulunma, uygulama süreçleri, bilgi kaynakları, önemlilik ve örnekleme yöntemleri gibi kriterler açısından önemli farklılıklar olduğu görülmüştür.

**Keywords**
Corporate Governance, Ethical Codes, ISE.

**Jel Classification**
M40, M41.

**Abstract**
Exposing end preventing fraud has become important because of the corporation scandals in recent years. Hence, forensic accounting field has been discussed more in preventaion of fraud and the role and responsibility of independent auditor in preventing fraud has been indicated clearly with SAS No 99 issued by AmericanInstitute of Certified PublicAccountants (AICPA), ISA 240 issued by The International Federation of Accountants (IFAC) and Communique Serial: X, No:22 issued by Capital Market Board. In this paper, independent audit and forensic accounting are compared within some criteria that they are generated by, in terms of their roles in exposing fraud. According to the results of comparisons, there are significant differences between independent audit and forensic accounting with regards to the criteria such as purposes, hypothesize, implementation processes, information sources, materiality and sampling methods.

## 1.Giriş

Dünyadaki ekonomik koşulların sürekli olarak değişimi, işletmeler arasında artan rekabet ve bilgi teknolojilerinin hızlı bir gelişim içinde olması işletmeleri hem olumlu hem de olumsuz yönlerden etkilemeye başlamıştır. İşletmelerin iş hacimleri büyürken, bununla birlikte artan işlemler nedeni ile finans ve muhasebe sistemine ilişkin kayıtlarda karmaşıklaşmaya başlamıştır. Bu karmaşıklık işletmelerin mali işlemlerinin denetimini de daha zor hale getirirken, hileli işlemlerin yapılabileceği uygun ortamların da oluşmasına neden olmuştur.

XX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren işletmeler, karmaşıklaşan bu ekonomik ve finansal yapı ile mücadelede başarılı olamamış, Enron, WorldCom, Parmalat gibi pek çok kurumsal hile skandalı meydana gelmiştir. Ortaya çıkan bu büyük kurumsal hilelerde muhasebe ve denetim firmalarının da ihmallerinin görülmesi, finans sektörü ve düzenleyici kuruluşların farkındalığını artırmış, toplumda özellikle denetim mesleği ve denetçilerin hilenin tespitinde başarısız oldukları ve hileyi tespit ve önleme için yeterli derecede gayretli davranmadıkları hususunda bir algı oluşmuştur (Karausta ve Dönmez, 2013: 61). Yaşanan bu skandallar, organizasyonların içindeki hilelerin tespiti için denetçilerin ve muhasebecilerin sorumluluklarının yeniden tanımlanmasını zorunlu kılmıştır. Bu zorunluk sonucu AICPA ve IFAC tarafından bağımsız denetçilerin hileleri ortaya çıkarmadaki sorumluluklarına yer veren SAS No 99 ve ISA 240 yayınlanmıştır. Bağımsız denetim alanında bu gelişmeler yaşanırken diğer taraftan artık işletmelerin defterlerinin özellikle hile yönünden denetlemesi gereğini ortaya çıkarmış, özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde "*hileli olduğu iddia edilen finansal faaliyetlerin izlenmesi - araştırılması ve adli kanıt toplanması ve üretilmesi için muhasebe metotlarının ve özel yordamların uygulanması faaliyeti*" olarak tanımlanan ve henüz Türkiye'de uygulanmayan "forensic accounting" veya Türkçe ifade ile "Adli Muhasebe" uygulaması başlamıştır (Karausta ve Dönmez, 2013: 61).

Bu çalışma kapsamında öncelikle hilenin tanımı ve özelliklerine ilişkin açıklamalara yer verildikten sonra, bağımsız denetimin hilelerin tespitindeki sorumluğuna ve adli muhasebenin hilelerin tespitindeki sorumluluğuna ilişkin açıklamalara yer verilecek ve son olarak adli muhasebe ve bağımsız denetimin karşılaştırması yapılacaktır.

## 2.Hile Kavramı ve Özellikleri

Hile en genel tanımıyla; bir kişinin başkaları üzerinden haksız yarar elde etmek için giriştiği sahtekarlığa, açgözlülüğe, kurnazlığa, aldatmaya dayanan dürüstlük dışı

davranışlar olarak ifade edilebilir (Karabınar ve Akyel, 2009: 692; Mengi, 2013: 43). Denetim özelinde hile kavramı incelenirse muhasebe hilesi kavramı ile karşılaşılır. Muhasebe hilesi kabaca bir örgüte ya da işletmeye ait bilgilerin, kayıtların, işlemlerin ve dokümanların bilinçli bir şekilde tahrif edilmesi olarak tanımlanabilir (Çatıkkaş ve Çalış, 2010: 147). Daha ayrıntılı olarak açıklanırsa bir veya birden fazla kişinin yasadışı, adil olmayan menfaat elde etmek için kayıtların, belgelerin manipülasyonuna, tahrifatına; varlıkların eksik ya da adil olmayan tahsisine; kayıtlardaki veya belgelerdeki işlemlerin bilerek unutulmasına; muhasebe politikalarının yanlış uygulanmasına neden olan kasti davranışları olarak tanımlanabilir (Bunget ve diğ., 2009: 281). Bu noktada muhasebe hilelerinin yanı sıra muhasebe hatalarına değinmekte yarar vardır. Çünkü bu iki kavram oldukça sık bir şekilde birbiriyle karıştırılmaktadır. Muhasebe hataları dalgınlık, dikkat etmeme, ihmal etme, deneyimsizlik veya yeterli bilgiye sahip olmama sonucu muhasebe işlemlerinde, kayıtlarında, belgelerinde ve hesaplarında yapılan kasıt içermeyen yanlışlıklardır (Bayraklı ve diğ., 2012: 20). Dolayısıyla muhasebe hatası ile muhasebe hilesi arasındaki ayrım hatanın kasıt unsuru içermemesine; buna mukabil hilenin kasıt unsuru içermesine dayanmaktadır. Örneğin finansal tablolardaki stok kaleminin bilgisizlik sonucu yanlış değerlemeye tutulması bir hata iken (çünkü kasıt yoktur) aynı stok kaleminin yatırımcıları aldatarak kendine çıkar sağlamak sonucu yanlış değerlemeye tabi tutulması hiledir.

Hileler çalışanların hırsızlığından, uygun olmayan davranışlarından, varlıkların ve şirket fonlarının zimmete geçirilmesine, kötüye kullanılmasına veya hileli finansal raporlamaya kadar farklı şekillerde gerçekleşmektedir (Soltani, 2013: 259).

Hileler çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Bonner vd. (1998) hile türü ile denetçinin dava edilmesi arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmada hileyi 12 kategoride sınıflandırmışlardır. Bu kategoriler; fiktif/hayali gelirler, vadesinden önce gelir tahakkuku, yanlış sınıflandırma, fiktif/hayali varlıklar ve/veya gider indirimleri, aşırı değerlenmiş varlıklar ve düşük değerlenmiş borçlar/giderler, unutulan ya da dahil edilmeyen varlıkları veya giderleri etkileyen borçlar, yanlış bildirimler, öz sermayeye ilişkin hileler, ilişkili taraf işlemleri, düşük gelir ve/veya varlık bildirimi, yasadışı davranışlar ve (konsolidasyonu da içeren) diğer çeşitli hileler olarak adlandırılmıştır.

Hileler; hileyi gerçekleştirenin kurum içerisindeki mevkisine göre *yönetici/yönetim hileleri* ve *çalışan hileleri* olarak da sınıflandırılabilir (Karacan ve Uygun, 2012: 262). Yönetim hileleri genellikle tepe yöneticileri tarafından zimmetleri örtmek, daha az kar

payı dağıtmak, yolsuzlukları gizlemek, daha az vergi ödemek ya da vergi kaçırmak gibi nedenlerle finansal tablolarda veya defter kayıtlarında yapılan oynamalar, gerçeğe uygun olmayan düzenlemeler olarak tanımlanabilir (Bayraklı ve diğ., 2012: 60; Erkan ve Arıcı, 2011: 32). Yönetim hileleri örneğin gerçekte var olmayan fiktif gelirleri ya da satışları kaydetmek, kısa vadeli borçların uzun vadeli borçlarda gösterilerek bilançonun yanlış sunumu, değerleme ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması yada yöneticilerin karın gerçekte olduğundan yüksek göstererek ikramiye alması şeklinde gerçekleşebilir (Karabınar ve Akyel, 2009: 697-698; Karacan ve Uygun, 2012: 262). Çalışan hileleri, çalışanlar tarafından menfaat elde etmek için işletmenin kaynaklarının ya da varlıklarının kasıtlı olarak yanlış kullanılması ve suiistimal edilmesi olarak tanımlanabilir (Karacan ve Uygun, 2012: 262). Çalışan hileleri; örneğin çalışanların para tahsilatlarını kaydetmeden kendi zimmetlerine geçirmeleri, fiktif satıcılara ödemeler yapması, işletme varlıklarını çalmaları, çeşitli kişilerden rüşvet almaları şeklinde gerçekleşebilir (Yıldız ve Başkan, 2014: 3).

Hileler içerik bakımından hem IFAC'ın yayınladığı ISA 240 denetim standardı paragraf 3'e, hem AICPA'nın SAS No 99 denetim standardı paragraf 6'ya, hem de ülkemizde SPK'nın yayınladığı Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ Kısım 6 madde 4'e göre ise; *varlıkların kötüye kullanılması* ve *hileli finansal raporlama* olarak sınıflandırılmıştır. SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ Kısım 6 madde 4'e göre hileli finansal raporlama, "kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılması" olarak tanımlanırken varlıkların kötüye kullanılması, "bir işletmenin varlıklarının çalınması eylemini içerir" şeklinde ifade edilmiştir.[1] Hileli finansal raporlama muhasebe kayıtlarının veya belgelerinin manipüle edilmesi, tahrif edilmesi ya da değiştirilmesi, finansal tablolarda açıklanması gereken olayların, işlemlerin kasıtlı olarak açıklanmaması ve tutarlara, değerlemeye, sınıflamaya ilişkin muhasebe ilkelerin kasıtlı olarak yanlış uygulanması şeklinde gerçekleşebilir (ISA 240, parag.A3; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.4; SAS No 99, parag. 6). Varlıkların kötüye kullanılması alacaklardan elde edilen tahsilâtların zimmete geçilmesi, işletmenin maddi ve maddi olmayan varlıklarının çalınması, satın alınmamış mal ve hizmetler için ödeme yapılmasına neden olunması, işletmenin teknolojik bilgilerinin rakiplerine satılması ve işletme varlıkların kişisel amaçlar için kullanılması şeklinde

[1] ISA 240 ve SAS No:99'da benzer şekilde tanımlanmıştır.

gerçekleşebilir (ISA 240, parag. A5; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.4; SAS No 99, parag. 6). Varlıkların kötüye kullanılması genellikle işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilmekte olup işletme yöneticileri tarafından da zaman zaman yapılabilir (ISA 240, parag. A5; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.4). Dolayısıyla çalışan hilelerinin genellikle varlıkların kötüye kullanılması şeklinde yönetim hilelerinin ise hileli finansal raporlama şeklinde gerçekleştiği söylenebilir (Karacan ve Uygun, 2012, 262). Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği'nin (ACFE-The Association of Certified Fraud Examiners) 2012 yılında yayınladığı raporda hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılmasına ek olarak çalışanların kendi çıkarları için rüşvet alma, haraç kesme vs. gibi görevlerini kötüye kullanarak gerçekleştirdikleri yolsuzluğu da bir hile türü olarak sınıflandırmıştır. Tüm bu anlatılanlar ışığında hilelerin sınıflandırılması Şekil 1'deki gibi yapılabilir:

| **HİLENİN İÇERİĞİNE GÖRE** | | **HİLEYİ YAPANLARA GÖRE** | |
|---|---|---|---|
| | | **Yönetici/Yönetim Hileleri** | **Çalışan Hileleri** |
| **Muhasebe Hileleri** | **Hileli Finansal Raporlama** | *Genellikle* | - |
| | **Varlıkların Kötüye Kullanılması** | *Bazen* | *Genellikle* |
| **Haksız Edim** | **Yolsuzluk** | *Bazen* | *Bazen* |

**Şekil 1: Hilelerin Sınıflandırılması**

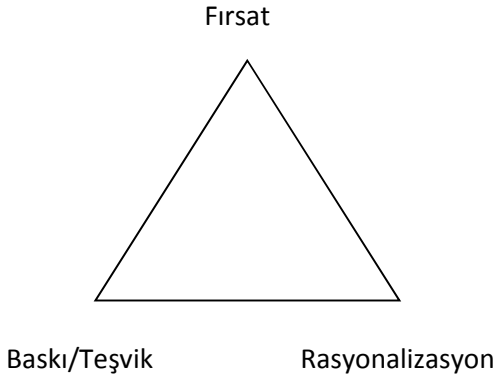
Hilenin oluşmasına, ortaya çıkmasına neden olan faktörler veya unsurlar 'Hile Üçgeni', 'Hileli İşlem Üçgeni' kavramları ve MICE[2] olarak adlandırılan motivatörler çerçevesinde açıklanmaya çalışılmaktadır. Bunların içerisinde en bilineni hile üçgeni[3] kavramıdır.

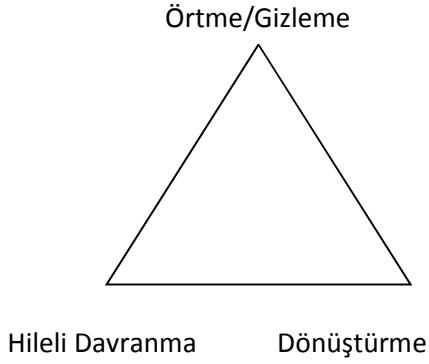
Hile üçgeni kavramı 'beyaz yakalı suç' terimini bulan kriminolog ve sosyolog Edwin Sutherland ve onun doktara öğrencisi Donald Cressey'in çalışmalarına kadar uzanmaktadır. Özellikle Cressey'in çalışmaları zimmete para geçirme ve bireyleri hile yapmaya iten koşullar üzerine yoğunlaşmıştır (Soltani, 2013; 260). Bu çalışmaları sonucunda kişilerin büyük bir çoğunluğunun finansal yükümlülüklerini gerçekleştirmek için hile yaptığını, ayrıca hilelerini gerçekleştirebilecekleri ya da saklayabilecekleri bir fırsat yakaladıklarını ve yaptıkları hilelerde kendileri haklı gösterme çabasında oldukları

[2] MICE İngilizce money, ideology, coercion ve ego kelimelerinin baş harflerinden oluşmuştur.
[3] SAS No 99, IAS 240 denetim standartlarında ve SPK Seri X, No:22 tebliğinde de hile üçgenindeki unsurlardan bahsedilmiştir.

sonucuna varmıştır (Mengi, 201: 115-116). İşte hilenin ortaya çıkmasına neden olan ve genel olarak baskı/teşvik, fırsat ve rasyonalizasyon olarak isimlendirilen üç koşula hile üçgeni adı verilir (Hatunoğlu ve diğ., 2012: 178). Baskı veya teşvikler finansal istikrarı ve karlılığı tehdit eden ekonomik, endüstriyel, sektörel dış koşullardan kaynaklanacağı gibi satış, karlılık hedeflerini yakalamak için ya da borç verenlerin, analistlerin, pay sahiplerinin beklentilerini karşılamak için de yönetimin kendini aşırı baskı altında hissettiği durumlardan da kaynaklanabilir (Chong, 2013: 49). Ayrıca kumar borçları, kredi kartı borçları gibi çeşitli nedenler sonucu ortaya çıkan para ihtiyaçları çalışanlar üzerinde baskı yaratarak hileye neden olabileceği gibi yöneticilerde finansal sonuçlara bağlı olarak daha fazla prim, ücret almak için hileye başvurabilirler (Çubukcu, 2009: 118). İşletmelerde hileyi belirleyebilecek ya da önleyebilecek iç kontrol sisteminin eksikliği, bilgilere erişimde eksiklik, işletme yönetiminin ihmalkar davranışı, performans kalitesini değerlemedeki yetersizlikler, hile işleyenlere uygulanan disiplin cezalarındaki yetersizlikler, denetim çalışmalarındaki eksikler hilenin oluşması için fırsat sunabilir (Kostovai, 2013: 361). Kişilerin dürüst olmayan eylemler yaptıklarında ya da suç işlediklerinde kendilerini haklı gösterme ve ikna etme çabaları hilenin rasyonalizasyonu veya mantıklı kılınması olarak ifade edilebilir (Hatunoğlu ve diğ., 2012: 179). Örneğin kasadan para çalan bir çalışan bu parayı daha sonra tekrar yerine koyma niyetinde olduğunu bu nedenle de yaptığı eylemin hırsızlık değil bir ödünç alma olduğunu düşünebilir (Çubukcu, 2009: 118). Baskı ne kadar fazla olursa kişilerin hileyi mantıklı kılma çabaları o kadar fazla olacaktır (Soltani, 2013: 260). Hileyi oluşturan bu üç koşulun birlikte bulunma kapsamı ne kadar genişlerse hilenin oluşma olasılığı da o kadar artar (Karabınar ve Akyel, 2009: 696). Bununla birlikte hile üçgenindeki bu üç koşuldan birinin bile etkin olması hilenin oluşmasına neden olabilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 264). Hile üçgeni hile oluşumundan önceki süreci açıklarken hileli işlem üçgeni hile oluşumundan sonraki süreci açıklamaktadır (Trompeter ve diğ., 2013: 290). Hileli davranma, örtme/gizleme ve dönüştürme olmak üzere üç öğeden oluşan hileli işlem üçgeninde; hileli finansal raporlama ya da varlıkları kötüye kullanma şeklinde gerçekleşen hileli davranmanın, denetçilere gerekli bilgiler eksik sunularak, satıcılarla ve müşterilerle denetçiden gizli anlaşmalar yapılarak, belgeler tahrif edilerek vs. denetçiden gizlenmesi ve sonrasında da bu gizlenen hileli davranışın kişisel çıkara dönüştürülmesi (örneğin olduğundan aşırı değerlenmiş kazançlar üzerinden prim alınması) söz

konusudur (Trompeter vd., 2013, s. 290). Bu anlatılanlar ışığında hile üçgeni ve hileli işlem üçgeni şu şekilde gösterilebilir:




**Şekil 2:** Hile Üçgeni (Kranacher ve diğ., 2011: 12)

**Şekil 3:** Hileli İşlem Üçgeni (Trompeter ve diğ., 2013: 289)

Hile üçgeni ve hileli işlem üçgenin yanında hile oluşumunda etkili olan faktörler M.I.C.E. motivatörleri ile de açıklanmaya çalışılmıştır. M.I.C.E. motivatörleri para, ideoloji, tehdit ve ego'dan oluşmaktadır. Bunların içerisinde en yaygın olanları parasal açgözlülük ve güç hırsı nedeniyle hilelerin gerçekleştiği Enron, WorldCom gibi şirket skandallarında da motivasyon kaynağı olan para ve egodur. Daha az görülmekle birlikte bazen kişiler tehditle hileli işlem yapmaya zorlanabilirler ve daha nadiren de ideolojik bir nedenden dolayı, örneğin terörün finansmanı gibi, hileyi gerçekleştirebilirler (Kranacher ve diğ., 2011: 13-14).

**3. Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetimin Rolü ve Sorumluluğu**

Bağımsız denetçilerin hilelerin ortaya çıkarılmasındaki sorumluluğuna tarihsel bir perspektiften kısaca bakılacak olursa; 1500'lere kadar özellikle Britanya bölgesindeki denetimin temel amacı olan zimmete para geçirmeyi araştırmak Amerikan denetim yaklaşımının da temelini oluşturmuş olup 1930'lar dönemi boyunca da hileleri ortaya çıkarmadaki önem 1938'deki McKesson and Robbins skandalına kadar artmıştır. Bu skandaldan sonra denetimin odak noktası hileleri ortaya çıkarmaktan finansal tabloların muhasebe standartlarına göre doğrululuğunun belirlenmesine kaymıştır (Chong, 2013, s. 48). Yine buna paralel olarak 1960'lara kadar hileleri ortaya çıkarmak bir denetim amacı olarak önemini yavaş yavaş kaybetmiş, denetim çerçevesinde bağımsız denetçilerinin hileye ilişkin vakalarda çalışmalarını ancak maliyetlerin faydaları geçtiği noktaya kadar genişletebileceğini bu nedenle de hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi sorumluluğu işletme yönetimleri üzerinde görülmeye başlanmıştır (Kandemir ve Kandemir, 2013: 33).

1980'lerin ortalarında hile vakalarının aşırı bir biçimde artması sonucu bağımsız denetçinin hileleri önlemede ve ortaya çıkarmadaki rolünün ana hatlarını belirten 9 tane SAS denetim standardı yayınlanmış olmasına rağmen hileleri ortaya çıkarma konusunda denetim mesleğinin başarısızlığı belirgin bir şekilde azalma göstermemiştir (Chong, 2013: 48). 1990'lı yıllarda denetçilere finansal tablolardaki hile vakalarını tespit etmede başarısız olmaları nedeniyle çok sayıda dava açılması sonucu AICPA tarafından 1997 yılında SAS No 82 standardın yayınlanmış olup bu standardın yerine 2002 yılında SAS No 99 "Finansal Tabloların Denetiminde Hilenin Dikkate Alınması" standardı yürürlüğe girmiştir (Karacan ve Uygun, 2012: 288).

SAS No 99 denetim standardı paragraf 6'ya göre bağımsız denetçi; mali tabloların hileden ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları içermediğine ilişkin makul güvence vermek için denetimi planlama ve yürütme sorumluluğuna sahiptir. Standartta denetçinin sorumluluğunun makul güvence çerçevesinde çizilmesinin nedeni; uygun şekilde planlanmış ve yürütülmüş bir denetimin bile hileden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları tespit edememe ihtimali bulunduğundan mutlak güvencenin gerçekleştirilebilir olmadığı belirtilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

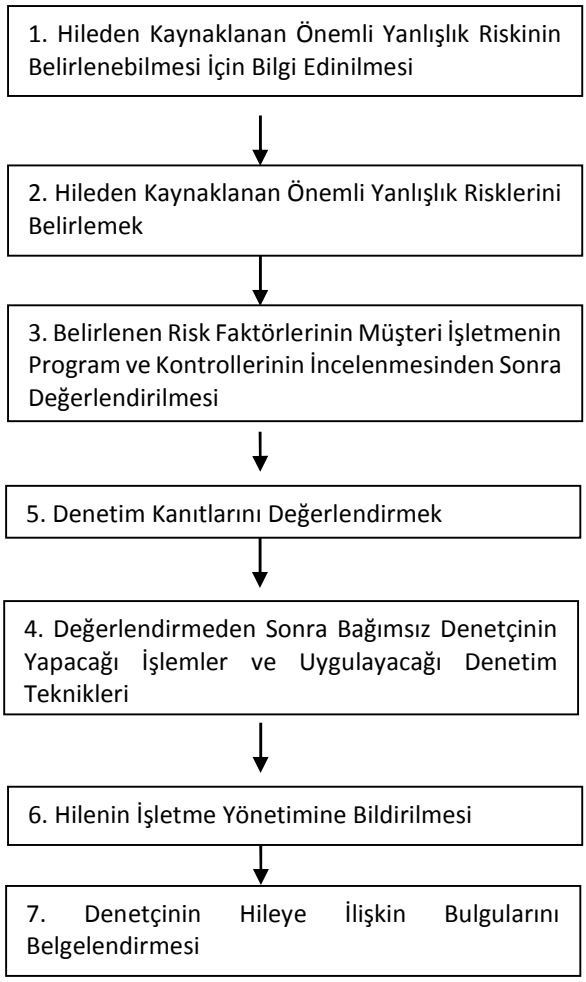
IFAC tarafından yayınlanan ISA 240 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" standardı paragraf 4-5'te ve SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliği, Kısım 6, madde 5 ve 7'de hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında birinci derecede sorumluluğun işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere ait olduğu belirtilmekle beraber bağımsız denetçinin de finansal tablolarda hile ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıklar bulunmadığına dair makul güvence verme sorumluluğunun olduğu ifade edilmiştir Yine bu iki standartta da SAS No 99 standardında olduğu gibi denetimin doğasından kaynaklanan bazı kısıtlamalarından (örneğin örnekleme yönteminin kullanılması, denetçilere sunulan kanıtların kesin olmaması, işletmenin iç kontrol sistemindeki kısıtlamalar gibi) dolayı finansal tablolarda önemli yanlışlıkları tespit edememe riskinin her zaman bulunabileceği belirtilmiştir (ISA 240, paragraf 5; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.7).

Bağımsız denetçi hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında birinci dereceden sorumlu tutulamasa da; bağımsız denetçinin gerçekleştirdiği denetim çalışmaları hilelerin ortaya çıkmasında hile yapmayı düşünenler üzerinde caydırıcı etkiye sahip olarak hilelerin önlenmesinde pozitif bir rol oynayabilir (Bunget ve diğ., 2009: 284).

SAS No 99, ISA 240 denetim standartlarında ve SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğinde; hileler gizlendiği için hile kaynaklı önemli yanlışlıkları tespit etmek zor olsa da bağımsız denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini incelerken "hile risk faktörleri" olarak da adlandırılan hileye neden olan baskıları, fırsatları ve hileyi haklı çıkarmaya yönelik davranışları içeren olayları ya da koşulları tespit edebileceğinden bahsedilmiştir (SAS No 99, parag. 31; ISA 240, parag. A23; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.12). Denetim standartlarındaki bu açıklamalar ışığında bağımsız denetçinin sorumluluğunun hilenin ortaya çıkma olasılığını, riskini ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini belirlemek şeklinde çizilebilir. Bir olayın ya da işlemin hilesel bir niteliğe sahip olup olmadığı yasal olarak yalnız mahkemede ortaya konabileceğinden denetçinin hileyi yasal açıdan kanıtlamak sorumluluğu yoktur; bu nedenle denetçi dikkatini hileyi kanıtlamaktan ziyade hilenin olabileceği şüpheli işlemlere yöneltir (Bunget ve diğ., 2009: 284).

SAS No 99, ISA 240 denetim standartlarına ve SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ'ine göre bağımsız denetçi denetim çalışmalarını mesleki şüphecilik çerçevesinde icra etmelidir. Mesleki şüphecilik; bağımsız denetim kanıtını sorgulayan, bağımsız denetim kanıtının hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık riskini gösterip göstermediğini sürekli muhakeme eden ve bağımsız denetim kanıtı eleştirel bir gözle değerlendiren bir yaklaşım ya da tutum olarak ifade edilebilir (SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliği, Kısım 6, m.8). Bağımsız denetçi mesleki şüphecilik çerçevesinde bağımsız denetim görevini işletmeyle ilgili geçmiş tecrübelerine veya işletme yönetiminin dürüstlüğü hakkında sahip olduğu inançlara bakmaksızın her zaman için hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık riskinin mevcut olabileceği düşüncesiyle gerçekleştirir (SAS No 99, parag. 13).

Hem SAS No 99'da hem de ISA 240'da ve SPK Seri X, No 22 Sayılı Tebliğ de denetçinin mali tabloların hileden kaynaklanan önemli yanlışlıkları içermediğine ilişkin makul güvence vermek için takip edeceği yol haritaları gösterilmiştir. Aslında SAS No 99'daki yol haritasıyla ISA 240'daki ve SPK Seri X, No 22 tebliğindeki yol haritaları birbirine benzemekle beraber aralarında bazı farklılıklar olduğu için bu çalışmada bu yol haritaları ayrı şemalar halinde Şekil 4 ve Şekil 5'te gösterilmiştir.




**Şekil 4:** SAS No 99'a Göre Denetçinin İzleyeceği Yol Haritası

**Şekil 5:** ISA 240'a ve SPK Seri X, No 22 Tebliğine Göre Denetçinin İzleyeceği Yol Haritası

SAS No 99'a göre bağımsız denetçi hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tespit etmeye yönelik bilgi elde etmek için işletme yönetimi ile diğer çalışanların hile risklerine ilişkin görüşlerini dinler, analitik inceleme teknikleri uygulanması sırasında belirlenen olağan dışı veya beklenmeyen ilişkileri göz önünde tutar, bir veya birden fazla risk faktörünün mevcut olup olmadığı araştırır ve yararlı olabilecek diğer bilgileri değerlendirir. Ayrıca işletmenin hileye ilişkin riskleri azaltmak için kurduğu programları ve iç kontrolleri gözden geçirir (SAS No 99, parag. 19-20). Benzer şekilde ISA 240 ve SPK Seri X, No 22 Sayılı Tebliği'nde de bağımsız denetçinin işletme yönetiminin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskleri ile ilgili değerlendirmesini öğrenmek için işletme yönetimiyle görüşme yapması gerektiği, iç kontrol personeli ile görüşmeler yaparak, hata ve usulsüzlük ile ilgili yıl içerisinde yürütülen çalışmalar ile işletme yönetiminin bu çalışmalar üzerine yaptığı işlemler hakkında bilgi toplaması gerektiği ve

işletme içerisindeki diğer kişilerle görüşmesi gerektiği belirtilmektedir (SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliği, Kısım 6, m.11; ISA 240 parag. A12, A15 ve A18).

SAS No 99'a göre denetçi elde ettiği bilgiler ışığında hileden kaynaklanan önemli yanlışlık riskini belirlerken mesleki yargısını kullanır, risk türü (riskin hileli finansal raporlamaya mı yoksa varlıkları kötüye kullanılmasına mı ilişkin olduğu), riskin önem derecesi, riskin olasılığı ve riskin yaygınlığı (riskin tüm finansal tablolarda mı yaygın olduğu yoksa belirli hesaplarda, işlem türlerinde mi yaygın olduğu) gibi riske ilişkin nitelikleri dikkate alır ve işlemenin büyüklüğü, karmaşıklığı, sahipliği gibi nitelikleri de göz önünde bulundurur (SAS No 99, parag. 37 ve 40). Benzer şekilde ISA 240 ve SPK Seri X, No 22 Sayılı Tebliği'nde de bağımsız denetçinin mesleki kanaatini kullanarak elde ettiği bilgiler ile finansal tablolardaki işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarını da dikkate alarak hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini belirlemesi, tespit edilen yanlışlık risklerini hesap bazında olabilecek riskler ile ilişkilendirmesi gerektiği ve ayrıca bağımsız denetçinin gelirin zamanından önce tahakkuk ettirilmesi veya gerçek olmayan gelir kaydedilmesi yoluyla gelirlerin yüksek gösterilmesi ya da gelirlerin daha sonraki bir döneme kaydırılması suretiyle düşük gösterilmesi şeklinde gerçekleşebilecek gelir tahakkuku ile ilgili bir hile riskinin olabileceğini varsaymaları gerektiği ifade edilmektedir (SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.15-16; ISA 240, parag. 26). SAS No 99 bu varsayımı kabul etmekte olup bu varsayıma ek olarak, işletme yönetiminin kontrolleri her zaman için aşma olasılığının bağımsız denetçiler tarafından dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir (SAS No 99, parag. 42).

SAS No 99'a göre bağımsız denetçi denetimi planlamak için kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, gözetimden oluşan iç kontrolün beş unsurunun yeterli olup olmadığı anlamaya çalışmalıdır ve işletmenin uyguladığı özel hileyi önlemeyi amaçlayan ve genel etik davranışı teşvik eden programlar ile kontrollerin hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini azaltıp azaltmadığını ya da kontrol zafiyetlerinin riskleri arttırıp arttırmadığını değerlendirmelidir (Kandemir, 2010: 144).

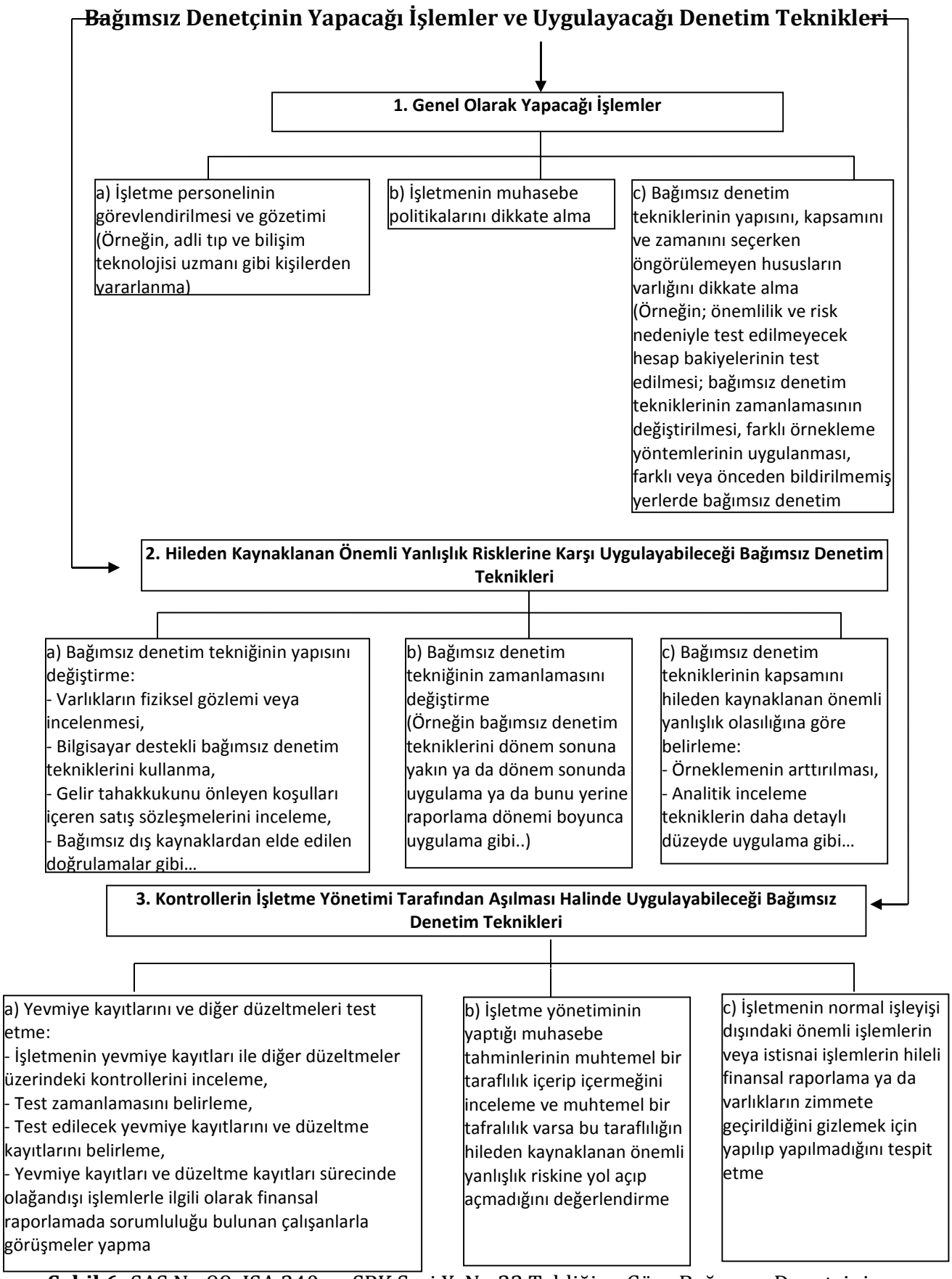
Hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerinin belirlendikten ve değerlendirildikten sonra bağımsız denetçinin yapacağı işlemler ve uygulayacağı denetim teknikleri hem SAS No 99'da hem de ISA 240'da ve SPK Seri X, No 22 Sayılı Tebliğ'de benzer şekilde açıklandığından bu üç düzenlemedeki açıklamalar aşağıda Şekil 6'da özet olarak gösterilmiştir:

Bağımsız denetçi, gerçekleştirdiği bağımsız denetim teknikleri ve elde ettiği bağımsız denetim kanıtları sonucunda mesleki kanaatini kullanarak hile kaynaklı önemli ölçüde yanlışlık riskinin devam edip etmediğini değerlendirir (SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.24). Bağımsız denetçi; maddi testler olarak ya da genel denetim çalışması boyunca yaptığı analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarının, daha önceden belirlenmemiş hile kaynaklı önemli yanlışlık riskine işaret edip etmediğini ya da işletme hakkında daha önce edindiği bilgilerle tutarlı olup olmadığını değerlendirir (SAS No 99, parag. 69; ISA 240, parag. 34; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.24).

Bağımsız denetçi, hile tespit ettiyse, hile yapıldığını gösteren bir bilgiye sahipse, hile yapıldığına veya yapılabileceğine dair kanıt elde ettiyse, bu bilgiler, bulgular ve kanıtlar mümkün olduğu kadar çabuk bir şekilde işletme yönetimindeki uygun kademe ile paylaşılır (SAS No 99, parag. 79; ISA 240, parag. 40; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.26). ISA 240 ve SPK Seri X, No:22 tebliğine göre; işletme yönetiminin, iç kontrolde önemli rolü olan kişilerin veya etkili olabilecek diğer kişilerin hileye karıştığı tespit edilirse, mümkün olduğunca çabuk bir şekilde bu durum yönetimden sorumlu kişilere bildirilir (ISA 240, parag. 41; SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ, Kısım 6, m.26). Benzer şekilde SAS No 99 paragraf 79'a göre; üst yönetimin ve diğer çalışanların karıştığı hile vakaları doğrudan yönetimden sorumlu kişilere bildirilmelidir. ISA 240 paragraf A65'e göre bağımsız denetçinin müşterisine ait bilgilerin gizliliğini korumak gibi bir mesleki sorumluluğu olduğu halde bazı ülkelerdeki yasalardan, kanunlardan dolayı bu mesleki sorumluluğunu bir yana bırakarak bağımsız denetçi yasal sorumluk çerçevesinde hileyi ilgili yasal ve yetkili mercilere bildirebilir.

Buna benzer şekilde ülkemizdeki SPK Seri X, No:22 Sayılı Tebliğ Kısım 6 madde 27'de de bağımsız denetçinin müşterisine ait bilgilerin gizliliğini korumak gibi bir mesleki sorumluluğa sahip olduğunu, fakat bu sorumluluğun hileleri sermaye piyasası kuruluna bildirmeye engel teşkil etmediği ifade edilmiştir.

SAS No 99 paragraf 82'ye göre hilenin işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler dışındaki üçüncü bir tarafa bildirilmesinin denetçinin sorumlulukları içerisinde yer almadığı ifade edilmiştir. Bununla birlikte denetçinin; örneğin mahkemeye çağrılma, yasal yükümlülüklere uyma gibi belli durumlarda hileyi, işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişiler dışındaki üçüncü bir tarafa bildirme sorumluluğu olabilecektir.




**Şekil 6:** SAS No 99, ISA 240 ve SPK Seri X, No 22 Tebliğine Göre Bağımsız Denetçinin Yapacağı İşlemler ve Uygulayacağı Denetim Teknikleri

## 3. Adli Muhasebeye ve Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında Adli Muhasebenin Rolü ve Sorumluluğu

Bazılarına göre adli muhasebecilik en eski mesleklerden biridir ve geçmişi Mısırlılar'a kadar uzanmaktadır. Kralın " Gözleri ve Kulakları" olarak adlandırılan bu kişiler eski Mısır hükümdarlarının tahıl, altın gibi stoklarını, diğer değerli varlıklarını korurken, izlerken, sayımlarını yaparken bir nevi adli muhasebeci olarak hizmet etmişlerdir (Singleton ve Singleton, 2010: 3). Adli muhasebe profesörü ve yazarı Dr. Larry Crumbley'e göre Meyer v. Sefton iflas davasında iflas edenin hesaplarını araştırıp mahkemede uzman tanıklık yapan muhasebeci tarihteki ilk adli muhasebecidir ve bu olay adli muhasebe mesleğinin başlangıç noktası olarak görülebilir (Singleton ve Singleton, 2010: 5). 1824 yılında genç bir İskoç muhasebeci adli muhasebeci terimini kullanmadan adli muamelelerde ihtilafların çözümüne destek olmak için bilgisinin ve uzmanlık alanının reklamını yapmıştır (Idowu, 2011: 65; Mitric ve diğ., 2012: 42). 1900'lara gelindiğinde ABD'de IRS (Internal Revenue Service – Dahili Gelir Servisi) vergi kaçakçılarını yakalamak için birçok adli teknik geliştirmiştir ve bunun sonucunda adlı muhasebeciler tarafından dünyaca ünlü gangster Al Capone'un vergi kaçakçılığı ortaya çıkarılmıştır (Nunn ve diğ., 2006: 1). "Adli Muhasebe" terimi ilk olarak 1946 yılında Maurice E. Peloubet tarafından "Forensic Accounting: Its place in today's economy" adlı makalesinde kullanılmıştır (Idowu, 2011: 65). 1980'ler ve sonrasında yaşanan Enron, WorldCom, Xerox gibi büyük şirket skandalları sonucu finansal tablolara duyulan güven azalmış, muhasebecilerin ve denetçilerin finansal durumların ortaya konulmasındaki sorumluluklarını ve rollerini sorgulanır hale gelmiştir. İşte bu skandalların önlenmesi ve yatırımcının yeniden güvenini kazanmak için 30 Temmuz 2002'de Amerika'da Senatör Paul D. Sarbanes ve Michael G. Oxley tarafından Sarbanes-Oxley Kanunu çıkarılmıştır (Özkul ve Pektekin, 2009: 60). Sarbanes-Oxley Kanunu adli muhasebe mesleğinin gelişmesindeki en önemli dönüm noktalarından biri olarak kabul edilmektedir (Çabuk ve Yücel, 2012: 31). Çünkü bu yasa şirketlerde mevcut kurulların dışında bir denetim komitesini zorunlu kılmakta olup bu çerçevede adli muhasebeciler, denetim ve araştırma yeteneklerine dayanarak denetim komitelerine veya şirketlerin yöneticilerine özel danışmanlık hizmeti sunabilecekler veya SEC'in (Securities and Exchange Commission- Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) izniyle denetim komitesinde görevde bulunabileceklerdir (Pazarçeviren, 2005: 3)

Adli muhasebenin üzerinde uzlaşma sağlanmış, kesin, net bir tanımı yoktur. Bu da normal karşılanmalıdır ki çünkü adli muhasebenin uygulama alanları ve bu uygulama alanları içinde sunduğu hizmetler çok çeşitli olduğunda sınırlayıcı ve ortak bir tanım yapma zorluğu ortaya çıkmaktadır. En genel tanımıyla adli muhasebe; muhasebenin, denetimin ve araştırma yeteneklerin birleşmesi ve entegrasyonu sonucu oluşan bir uzmanlık alanıdır (Dhar ve Sarkar, 2010: 93). ACFE ise adli muhasebe mesleği yapanı; muhasebe bilgisini araştırmacı yetenekleri ile birleştiren, bu bilgi ve becerilerini dava desteğinde ve araştırmacı muhasebecilik alanında kullanan kişi olarak tanımlamıştır (http://www.acfe.com/forensic-accountant.aspx). AICPA'ya göre ise adli muhasebe; muhasebe ilkelerinin, teorilerinin ve disiplininin hukuki ihtilaflardaki olaylara ya da hipotezlere uygulanmasıdır ve muhasebe bilgisi ile ilgili her alanını kapsamaktadır (Lohana, 2013: 63). Bir başka tanımlamaya göre ise adli muhasebe; ceza hukukundaki, medeni hukuktaki ve hukuk bilimindeki konuları analiz etmek, araştırmak, sorgulamak, test etmek ve incelemek için finans, muhasebe, vergi ve denetim bilgisini kullanan bir bilim olarak tanımlanmıştır (Okoye ve Akamobi, 2009: 39). Singleteon ve Singleton (2010) "Fraud Auditing and Forensic Accounting" adlı kitaplarında adli muhasebe teriminin esas olarak hile araştırmacılığının geniş bir uygulama alanına işaret ettiğini ama aynı zamanda uzman tanıklığın ve dava desteğinin de adli muhasebenin birer parçası olduğunu belirtmişlerdir. Gülten (2010) "Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği" adlı çalışmasında adli muhasebeyi "Mahkemeye intikal etmiş veya henüz etmemiş ancak hukuksal bir çatışma yaratması muhtemel konunun esaslı bir boyutunu muhasebe ile ilişkili itilafların oluşturduğu, psikoloji, suç bilimi gibi diğer bilim dallarından da yararlanan kendine has araştırma, sorgulama ve analiz teknikleri kullanarak gerçeği arayan bir bilim dalıdır" olarak tanımlamıştır.

Tüm bu tanımlara bakıldığında adli muhasebenin *hile araştırmacılığı*[4]*/hile denetimi, dava desteği ve uzman tanıklık* olmak üzere üç uygulama alanı olduğu görülmektedir. Bu uygulama alanları içerisinde hile araştırmacılığı/hile denetimi önemli bir yere sahiptir. Burada hemen belirtilmelidir ki; hile araştırmacılığı ve hile denetimi birbiri ile karıştırılmakta hatta bazen birbirinin yerine kullanılmaktadır. Oysa ki; bu iki kavram birbirine benzemekle birlikte aralarında bazı ince farklar bulunmaktadır. Hile denetimi; amacı hilenin var olup olmadığını kanıtlamak olan, hileleri tespit etmek için özel bir

[4] Bazı kaynaklarda araştırmacı muhasebecilik olarak da nitelendirilmektedir.

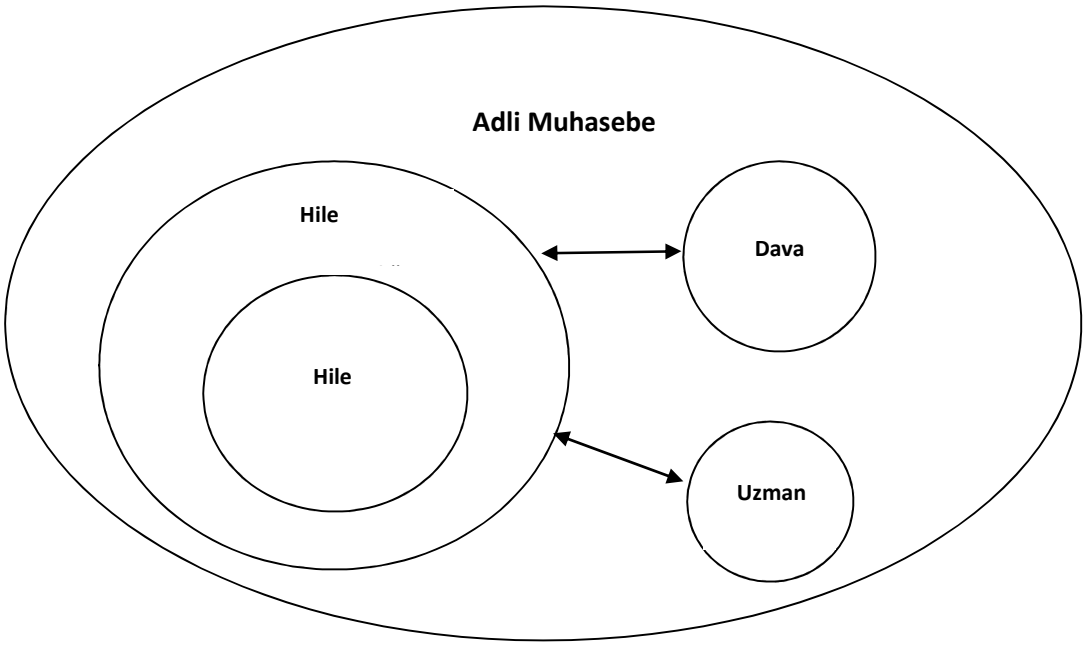
yaklaşıma ve teoriye sahip olan bir denetim türü olarak tanımlanabilir (Singleteon ve Singleton, 2010: 12). Aslında hile araştırmacılığı da benzer şekilde hilenin işlenip işlenmediğini, hilenin gerçekleşip gerçekleşmediğini belirleme süreci olarak tanımlanmaktadır (Smith, 2012: 8). Aralarındaki fark ise hile araştırmacılığı hile denetimini içermekte ama farklı olarak finansal olmayan adli kanıtları da toplamakta ve incelemektedir (örneğin hile ile ilişkili tüm taraflarla görüşülmesi, e-postaların incelenmesi gibi…) (Singleteon ve Singleton, 2010: 12-13). Bir diğer fark da hile denetiminin daha çok işletme yönetiminin isteği üzerine hileli işlemleri kırmızı bayraklar yöntemlerini kullanılarak çözümlemek iken; hile araştırmacılığı ise daha çok savcıların ya da yargıçların isteği üzerine hile iddiasının ispatlanması veya aksinin ispatlanması için gerekli kanıtları hukuk kuralları çerçevesinde sağlamak olmaktadır (Altınsoy, 2011: 96). Bu açıdan bakıldığında hile denetiminin muhasebe ya da denetim yönü ağır basarken, hile araştırmacılığını adli ya da hukuki yönü ağır basmaktadır. Adli muhasebe, hile denetimini de içeren hile araştırmacılığını kapsamaktadır.

Dava desteği; bir dava öncesinde ya da dava devam ederken ilgili yargı mercilerine veya avukatlara iyi bir adli muhasebecinin bilgilerinin, yeteneklerinin veya deneyiminin bir danışmanlık veya uzmanlık hizmeti olarak sunulduğu destek hizmeti şeklinde tanımlanabilir (Karacan, 2012: 113; Okoye ve Akamobi, 2009: 42). Dava desteği kapsamında adli muhasebeciler; boşanmalarla ilgili uyuşmazlıklarda paylaşılması gereken varlıklar arasında ticari işletmelerin bulunduğu durumlarda, şirketlerin mali kayıplarına ilişkin davalarda, işletme yönetiminin veya işletme çalışanlarının yaptığı olaylarda oluşan zararların tespitinde ve hesaplanmasında, ceza davalarında belgeye, kredi kartına, çeke ve senetlere ilişkin dolandırıcılıklarda, icra iflas hukuku davalarında hileli iflas uygulamalarında, iş hukuku davalarında tazminatların hesaplanmasında, vergi hukuku ile ilişkili olarak vergisel hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasında, mali tablolarda veya defterlerde yapılan hileli hesap oyunlarının tespit edilmesinde, ticaret hukuku ile ilgili davalarda tasfiye veya birleşmelerle ilgili uyuşmazlıklarda ve kara paranın aklanmasına ilişkin suçların yargılanmasında destek hizmeti sunabilmektedirler (Gülten, 2010: 315-316).

Uzman tanıklık, bir uzmanın dava konusuyla ilgili olarak önceden yapmış olduğu bilimsel incelemeler neticesinde ulaştığı sonuçları ve bulguları belgeler, görsel araçlar yardımıyla mahkemeye sözlü bir şekilde sunarak tanıklık yapması olarak tanımlanabilir (Çabuk ve Yücel, 2012: 35). Bu çerçevede adli muhasebeciler, uzman tanıklık hizmeti ile avukatlara,

yargıçlara ve yargı mercilerine dava konusu olayın kolay anlaşılması için olayın teknik yönüyle ilgili bilgiler sunmaktadırlar (Keleş ve Keleş, 2014: 63). Adli muhasebeciler uzman tanıklık yaparken yargıçların, avukatların muhasebe jargonunu bilmediğini aklında tutarak karışık teknik ifadeler yerine daha kolay, anlaşılır, sade ifadeler kullanmalıdırlar ve mahkemede sorulara yanıt verecek bir kişi olarak tüm araştırmayı kendileri yapmalıdırlar (Nunn ve diğ., 2006: 3). Ayrıca adli muhasebeciler uzman tanıklıkları sırasında objektif, gerçek bilgi vermeli, ifadelerinde teori veya varsayımda bulunmayıp kesin konuşmalıdırlar (Gülten, 2010: 317).

Adli muhasebe ve onu oluşturan uygulama alanları aşağıda şekil içinde gösterilmiştir:

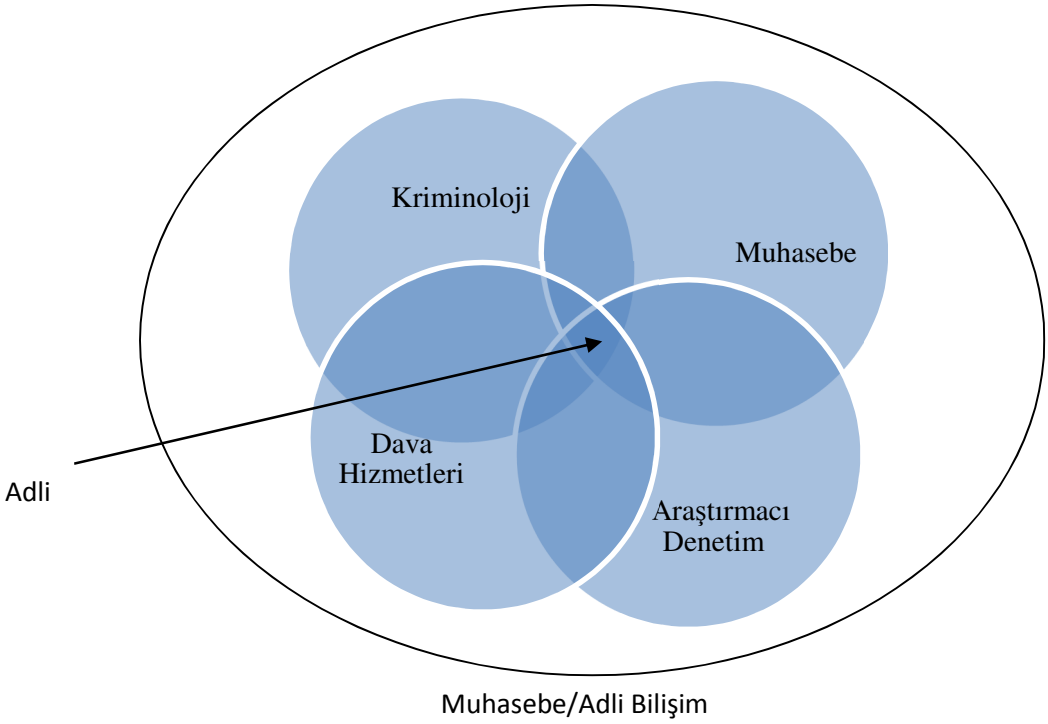



**Şekil 7:** Adli Muhasebe ve Uygulama Alanları

Bir adli muhasebecinin çalışma alanları çok özel konuları içermekle birlikte sunduğu hizmetler veya bulunduğu görev sahaları; ortaklık ve hissedarlık davaları, inşaat sektörü, bireysel yaralanma davaları/otomobil kazaları, şirketle/çalışanlarla ilgili hile araştırmacılığı, boşanmalara ilişkin mali anlaşmazlıklar, şirketlerin mali kayıplarına ilişkin davalar, mesleki ihmalkarlık, siber suçlar, iş bırakma/sigorta şirketleriyle ilgili diğer tazminat talepleri, arabuluculuk gibi konuları kapsamaktadır (Akyel, 2012: 81).

Adli muhasebenin uygulama alanları ve bu uygulama alanları içerisinde sunulan hizmetlerin farklılık göstermesinden dolayı adli muhasebeyi icra edecek olanların farklı türde kişisel niteliklere, yeteneklere ve bilgi alanlarına sahip olması gerekmektedir. Smith

ve Crumbley (2009) çalışmalarında adli muhasebecinin hangi alanlarda bilgi sahip olması gerektiğini şu şekilde göstermişlerdir:




**Şekil 8:** Adli Muhasebe ve İlgili Bilgi Alanları (Smith ve Crumbley, 2009: 68)

Adli muhasebeciler kriminoloji alanında kurumsal suçlar, kurum kültürü, araştırma teknikleri hakkında, muhasebe alanında temel muhasebe ve finans konuları hakkında, dava hizmetleri alanında kanıt elde etme süreçleri, sivil ve cezai kovuşturma, uzman tanıklık, duruşma için elektronik veri hazırlama hakkında, adli bilişim alanında araştırma için gerekli olan verilere zarar vermeden veya yok etmeden verileri toplama/hazırlama hakkında ve araştırmacı denetim alanında ise özellikle hile araştırmacılığı konusunda bilgi sahibi olmalıdırlar (Smith ve Crumbley, 2009: 67). Smith ve Crumbley'in (2009) çalışmalarında adli bilişimi en dış çemberde göstermesinin nedeni bugün üretilen bilginin büyük çoğunluğunun elektronik olarak üretildiğini düşünmeleridir.

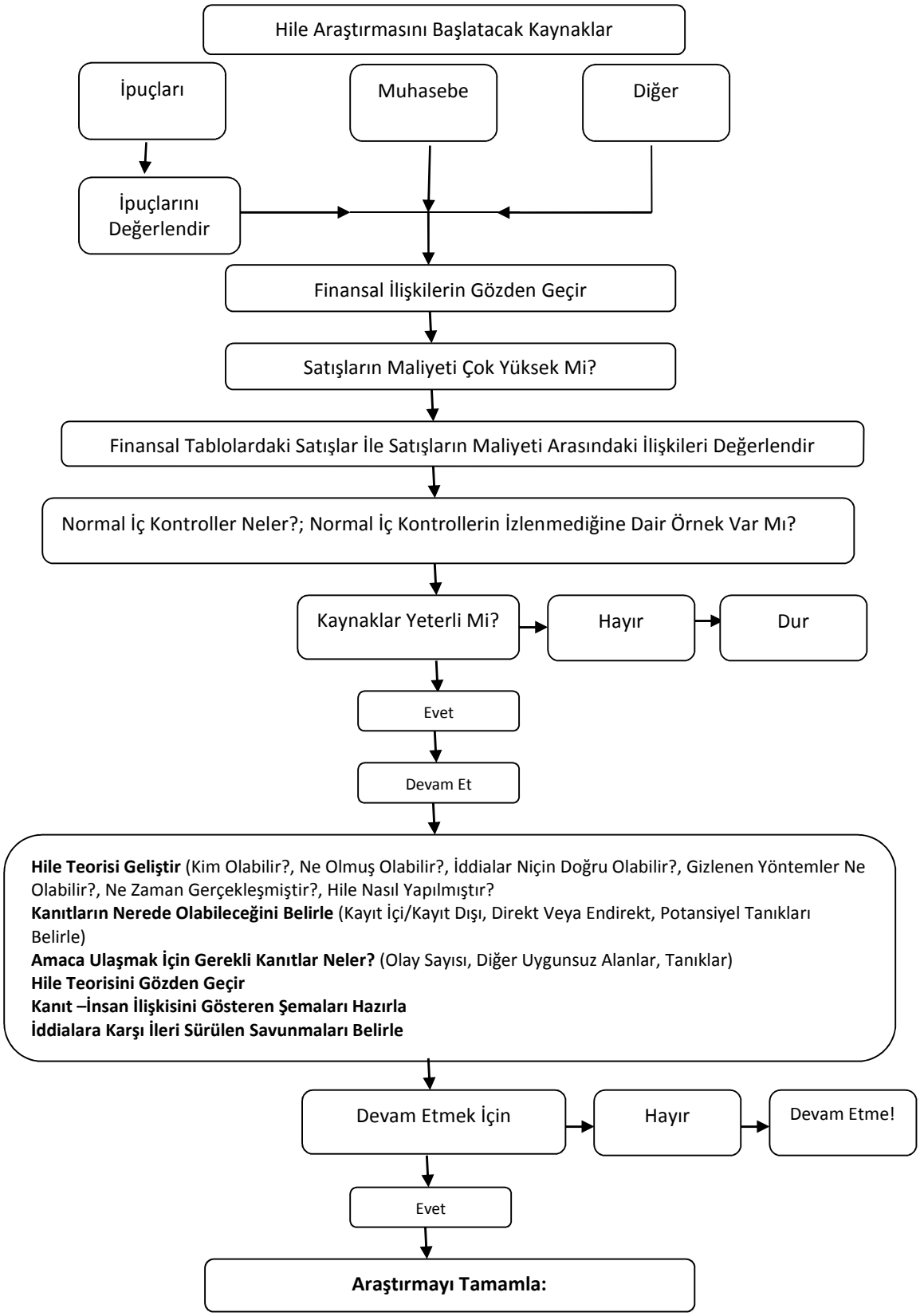
Adli muhasebecilerden bu bilgilere sahip olmasının yanında bazı niteliklere ve yeteneklere haiz olması da beklenmektedir. Bunların en başında şüphecilik gelir. Şüphecilik aslında adli muhasebeciliğin özünde olan bir niteliktir (Özkul ve Pamukçu, 2012: 31). Yaratıcılık, pratik zeka, yeniliklere açık olma gibi bilişsel yetenekler de adli muhasebecilerde bulunması gerekmektedir (Okoye ve Akamobi, 2009: 40). Adli muhasebeciler sabırlı olmalı, sayıların ötesine bakabilmeli, olayların özünü kavrayabilmeli, en küçük ayrıntılara dikkat etmeli, verileri bütün yönleri ile analiz

edebilmeli, analitik düşünme yeteneğine, altıncı his gibi sezgisel melekelere sahip olabilmeli, fotografik hafıza ile geçmiş muhasebe olayları yeniden gözünde canlandırabilmeli ve mesleki itibarına ya da güvenilirliğine yapılan saldırılardan etkilenmemelidir (Bhasin, 2007: 1006). Ayrıca adli muhasebeciler muhasebe, denetim, vergi, iş operasyonları, yönetim, iç kontroller ve, kişilerarası ilişkiler konularında deneyim sahibi olmalıdırlar (Nunn ve diğ., 2006: 2). Tüm bunların dışında adli muhasebecilerin objektif ve bağımsız olması beklenmektedir. Dürüstse, tarafsız kararlar alıyorsa, müşterisiyle veya işletme yönetimiyle arasında özel bir ilişki bulunmuyorsa adli muhasebecinin bağımsız olduğu düşünülebilir (Krstić, 2009: 299).

Adli muhasebecinin hileleri belirlemedeki, önlemedeki rolü incelendiğinde adli muhasebeciler bağımsız denetçilerin yaptığı gibi mali tabloların bütünü hakkında genel bir görüş bildirmekle ilgilenmeyip bunun yerine şüphelenilen ya da bilinen bir uygunsuzluğun, yolsuzluğun ya da hilenin kim(ler) tarafından, nerede, nasıl, hangi sebeple, ne şekilde gerçekleştirildiği hakkında gerçek bilgiler elde etmek veya üretmekle meşgul olurlar (Geson ve diğ., 2006: 22). Bu çerçevede denetçiler devriye gezen polislere benzetilirken adli muhasebeciler muhasebeciliğin dedektifleri gibi görülmektedirler (Geson ve diğ., 2006: 23; Dhar ve Sarkar, 2010: 101). Nasıl dedektifler bir suçtan şüphelenildiğinde veya gözlemlendiğinde çağrılırlarsa; adli muhasebeciler de genelde hile şüphesi veya kanıtı bir iddia, şikayet ya da araştırma sonucu gün yüzüne çıkarsa çağrılırlar (Geson ve diğ., 2006: 23; Singleton ve Singleton, 2010: 12). Adli muhasebeciler muhasebe kayıtlarını, defterleri incelerken daha proaktif ve şüpheci bir yaklaşım sergilemektedirler (Dhar ve Sarkar, 2010: 101). Proaktif yaklaşımda hilelerin yapılabileceğine yönelik bir beklenti olup denetim teknikleri ile testleri hile araştırmalarına özgüdür ve örnekleme yapılacaksa bu rastgele değil önyargılı olarak gerçekleştirilecektir (Pehlivanlı, 2011: 5). Adli muhasebeciler; muhasebeciler, denetçiler, müfettişler ile diğer hükümet veya mahkeme yetkileri arasındaki şirketlerde veya operasyonlarda gerçekleşen kriminal veya diğer illegal aktiviteleri tespit etmeye ve önlemeye yönelik bilgi ve yetenek eksikliklilerini giderici bir rol üstlenmektedirler (Mitric ve diğ., 2012: 49). Ayrıca bir adli muhasebeciden hizmetlerini gerçekleştirirken mali sorunlarla ve sistemlerle ilgili bir araştırmacı, olgularla ve olasılıklarla ilgili bir analist, uzman danışman, uzman tanıklık rollerini de üstlenmesi beklenmektedir (Brooks ve Labelle, 2006: 289-290). Adli muhasebecilerin davaları kazanma ya da kaybetme sorumlulukları yoktur; yalnızca değerlendirmeler, araştırmalar, sorgulamalar yaparak

gerçeğe ulaşamaya çalışırlar ve sonuç olarak ulaştıkları bulgularının sonuçlarını önyargısız ve objektif bir biçimde rapor ederler (Bhasin, 2007: 1002).

Adli muhasebede hileleri ortaya çıkarmak için standart prosedürler, kontrol listeleri veya kontroller bulunmaz çünkü her bir hile türü belirli bir duruma özgüdür (Panigrahi, 2006: 426). Ancak ACFE'nin *Fraud Examiners Manual* (*2014 International Edition)* adlı yayınında hile iddialarını ve işaretlerini çözmek için adli muhasebenin hile araştırmacılığı kapsamında nasıl bir yol izleneceği Şekil 9'daki gibi gösterilmiştir.




**Şekil 9:** Hile Araştırmacılığı Yol Haritası (Fraud Examiners Manual 2014 International Edition, 2014: 3.110-3.111)

Hile teorisi yaklaşımı olgu, varsayım (hipotez), sınama ve sonuç olmak üzere dört aşamadan oluşur (Smith, 2012: 8). Olgu aşamasında mevcut veriler analiz edilerek olgulara ulaşılır ve daha sonrasında varsayım aşamasında bu olgular üzerine hipotezler geliştirilir (Smith, 2012: 8-9). Hipotez "en kötü durum" senaryosu şeklinde olabilmektedir. Sınama aşamasında yeni bilgilerin elde edilmesiyle ya da mevcut bilgilerin düzeltilmesiyle hipotezler test edilir (ACFE, Fraud Examiners Manual (International), 2014: 3.108). Eğer olgular varsayımları desteklemiyorsa varsayımlar yeniden tanımlanmalıdır. Sonuç aşamasında da hile araştırmasının sonuçları yazılı bir özet halinde sunulur (Smith, 2012: 9).

Adli muhasebede; uydurulmuş rakamların rastgele veya geçerli rakamlardan farklı bir dizilime sahip olacağını söyleyen '*Benford Yasası',* hata veya hile nedeniyle oluşabilecek aykırı değerleri ya da olağandışı verileri saptamaya yönelik *'İlişkili Tutar Faktörü (Relative Size Factor)',* daha önceden keşfedilmemiş bilgileri, gizli eğilimleri, karmaşık ilişkileri ortaya çıkarmak için büyük hacimdeki veri miktarlarını araştıran *Veri Madenciliği* gibi matematiksel modeller kullanılabilir (Grubor ve diğ., 2013: 2; Panigrahi, 2006: 1427). Bu matematiksel modeller yardımıyla olağandışı işlem girişleri, aşırı yüksek ve düşük değişken değerleri, çeşitli dosyalar tutulan muhasebe işlemleri ve birbiri ile ilişkisi olamayan iki ya da daha fazla kayda ait açıklanamayan değerler tespit edilebilir (Grubor ve diğ., 2013: 3). Bu matematik modellerin yanında adli muhasebede, hile araştırması yapılırken zaman (günlük, haftalık, aylık, yıllık veya sezonluk olan), sıklık (çok sık sık, çok nadir olan), yer (çok uzak, çok yakın olan veya beklenmeyen), tutar (çok yüksek, çok düşük, çok tutarlı, çok farklı olan), taraflar veya kişilikler (ilişkili taraflar, tuhaf kişilikler, tafralar arasındaki değişik ilişkiler) bakımından olağandışı görünen işlemlere ya da olaylara odaklanılır. Ayrıca üst yönetim tarafından savsaklanan ya da yeterince önem verilmeden gerçekleştirilen iç kontroller, kronik olarak düşük olan çalışan motivasyonları, iş beğenme düzeyleri ve etik olmayan davranışlara sebep olabilecek kurum kültürü ve ödül sistemi de incelenilir (Clayton, 2006: 305).

## 5. Bağımsız Denetim ve Adli Muhasebenin Karşılaştırılması

Bağımsız denetim ile adli muhasebe birçok kriter açısından karşılaştırılabilir. Ancak bu karşılaştırmayı yapmadan önce bağımsız denetim ile adli muhasebe arasındaki bazı ortak yönlere değinmekte fayda vardır. Öncelikle hem bağımsız denetim hem de adli muhasebe kurumsal finansal raporlamanın tamamen yasalara uygun olması gibi bir ortak amaca sahiptir (Ranallo, 2006: 109). Bağımsız denetim ve adli muhasebe; endüstri, şirket

bilgisine, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bilgisine, iş dokümanlarını, kayıtlarını yorumlama gücüne ve bağımsızlık ile objektiflik ilkesine dayanılarak yürütülür (Gerson ve diğ., 2006: 22). Bunun dışında bağımsız denetçiler ve adli muhasebeciler iş-endüstri trendleri, denetim prosedürlerinin konuları, zamanlaması, gerekleri, kaydedilen tutarları destekleyecek mali kayıtlar ile doküman türleri ve hilenin şirket operasyonları üzerindeki etkisi hakkında bilgi sahibidirler (Ranallo, 2006: 109).

Bağımsız denetimin temel amacı; mali tablolardaki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden önemli sapmaları ortaya çıkararak incelenen mali tabloların, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışmaktır (Nunn ve diğ., 2006: 2, Bozkurt, 2012: 27). Hileleri ortaya çıkarma özelinde bakıldığında bağımsız denetçi mali tabloların hileden ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları içermediğine ilişkin makul güvence vermek suretiyle görüşünü bildirir. Adli muhasebede bağımsız denetimin aksine mali tabloların bütünü hakkında bir görüş bildirmek yerine; hile kaynaklı bir problemin, uygunsuzluğun var olup olmadığı belirlemek için işlemlerin, insanların ve iş birimlerinin değerlendirilmesine odaklanılıp (Ranallo, 2006: 111) uygunsuzluğun açığa çıkarılmasını sağlayacak kanıtları bulmak amaçlanır.

Bağımsız denetçiler genel olarak müşteri işletmenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyduklarını varsayarken adli muhasebeciler hiçbir varsayımda bulunmayıp işletmenin finansal işlemlerinin yasalara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu ciddi derecede incelerler (Nunn ve diğ., 2006: 2).

Zamansal perspektif açısından geçmiş mali dönemdeki finansal tabloları ve raporlamayı inceleyen bağımsız denetimin tarihsel yönü ağır basarken; proaktif bir yaklaşıma sahip olan adli muhasebenin tarihsel yönü kadar ileriye bakan bir yönü de bulunmaktadır (Smith ve Crumbley, 2009: 69).

Bağımsız denetçilerin çalışmaları başta yatırımcılar ve diğer pay sahipleri olarak üzere kamu yararına hizmet etmektedir. Buna karşın aktivitelerinin odak noktaları şirket yönetim kurulu, avukat veya üst yönetim tarafından belirlenen adli muhasebecilerin çalışmaları kendilerini görevlendiren tarafların geniş ve dar menfaatlerine hizmet etmektedir (Ranallo, 2006: 111). Bu çerçevede adli muhasebe; avukatlar ya da şirket yönetimi tarafından hile iddialarını çözmek için bir araç olarak kullanılabileceği gibi hileye, yolsuzluğa ilişkin bir suçu ispat etmek ya da suçsuzluğu ortaya koymak için de bir katalizör olarak görev alabilir (Ranallo, 2006: 111-112).

Adli muhasebe süreci, tümden gelimsel ya da çıkarımsal olarak ilerlemekle birlikte sezgisel yönü daha ağır basmaktadır. Bağımsız denetim süreci ise SAS No 99, ISA 240 gibi denetim standartlarının çizdiği yol haritası çevresinde daha prosedürlere bağlı olarak ilerlemektedir (Singleton ve Singleton, 2010: 16). Bu çerçevede adli muhasebe çalışmalarının önceden tanımlanmış sınırları daha azdır. Adli muhasebeci avukatlar, yönetim kurulu, bağımsız denetçiler ya da şirketin iç denetim gurubu gibi çeşitli kaynaklardan gelen girdilerle soruşturmanın kapsamını belirledikten sonra soruşturmayı başlatır, yeni bulgular gün ışığına çıktıkça içgüdülerine ve kanaatlerine dayanarak araştırma planını şekillendirir ve geliştirir. Nadiren önceki çalışmaları kullanır (Ranallo, 2006: 111). Bağımsız denetçi ise; kayıtlar, defterler, yönetim girdileri ve endüstri normları gibi diğer kaynaklardan gelen bilgilerin değerlendirilmesi sonucunda belirlenen risk faktörleri çerçevesinde bağımsız denetiminin kapsamını belirler (Ranallo, 2006: 112). Bağımsız denetçi prosedürler çerçevesinde bağımsız denetim tekniğinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını değiştirebilme imkânına sahiptir. Ayrıca bağımsız denetçi müşteri kabulü ve denetçi anlaşmasını yapılması aşamasında önceki denetçi ile görüşerek onun çalışmaları hakkında bilgi edinir (Bozkurt, 2012: 86).

Adli muhasebeciler bağımsız denetçilere nazaran çalışmalarını yaparken daha yüksek düzeyde mesleki şüphecilik sergilerler ve belgeler ile açıklamaları yüzeysel olarak değil daha derinlemesine araştırırlar (Okoye ve Akamobi, 2009: 40).

Bağımsız denetime nazaran adli muhasebe araştırması yürütülürken araştırma konusu olan özneye, ki bu bir çalışan, şirket yönetimi veya şirketin kendisi olabilir, karşı daha muhalif bir tutum sergilenir (Smith ve Crumbley, 2009: 69-70). Bunun sebebi de bağımsız denetçinin yönetim açıklamalarına biraz güvenmesine rağmen adli muhasebecinin çok az güvenmesi ya da hiçi güvenmemesi olarak gösterilebilir (Ranallo, 2006: 113).

SAS No 99, ISA 240 ve SPK Seri X, No:22 çerçevesinde bağımsız denetçiler; mali tabloların hileden ya da hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları içermediğine ilişkin makul güvence vermek için denetimi planlarlar ve yürütürler. Bundan dolayı önemsiz olduğu düşünülen yanlışlıklarla denetçiler ilgilenmezler (Bozkurt, 2012: 97). Buna mukabil adli muhasebeci çalışmalarını önemlilik kriteriyle sınırlandırmaz ve daraltmaz (Singleton ve Singleton, 2010: 14). Dolayısıyla adli muhasebeci çalışmalarında en küçük ayrıntılara bile dikkat etmeye çabalar.

Bağımsız denetim çalışması gizli olarak gerçekleştirilmediği için müşteri işletme personeli bağımsız denetim çalışmalarından haberdardır ve bağımsız denetçi işletmeden

faaliyetin kesintiye uğramasını en aza indirmeye çalışır (Ranallo, 2006: 113). Buna karşın müşteri işletme personeli adli muhasebe çalışmasından, adli muhasebe çalışmasının amacından ve kapsamından haberdar olmayabilir ve araştırmanın gizliliğine göre adli muhasebe çalışmaları sessizce gerçekleştirilebileceği gibi şirketin faaliyetlerini baştan aşağı alt üst edecek düzeyde de gerçekleşebilir (Ranallo, 2006: 113).

Bağımsız denetim çalışmaları, zamanlaması ve kapsamı bakımından genellikle önceden tahmin edilebilir olduğundan; bağımsız denetçiler müşteri işletme taahhütlerini 6 veya 12 ay önceden bilebildikleri gibi aynı zaman dönemi içinde müşteri işletmede bağımsız denetçiden ne beklediğini bilebilmektedir (Clayton, 2006: 295). Buna mukabil adli muhasebeciler müşterilerinin taahhütlerini 2 hafta önceden bile bilemeyebilirler, öyle ki adli muhasebeci Cuma günü bir telefonla Pazartesi günü soruşturulmaya başlanması için hafta sonunda ekibini uzak bir yere görevlendirebilir (Clayton, 2006: 295).

Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre bağımsız denetimi yapacak kişilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması gerekmektedir. Bu mesleki eğitim çerçevesinde bağımsız denetçilerin genel işletme bilgisini, üst düzeyde muhasebe ve denetim bilgisini ayrıca matematik, istatistik ve bilgisayar uygulamalarında ise yeterli bilgiyi kazanmaları gerekmektedir (Bozkurt, 2012: 37). Adli muhasebeciler bağımsız denetçilerden farklı olarak muhasebe ve denetim bilgisinin yanında kriminoloji, dava hizmetleri konusunda bilgi sahibi olup ayrıca adli bilişim çerçevesinde bilgisayar uygulamaları konusunda daha derin ve geniş bilgi birikimine sahiptirler. Adli muhasebeciler hangi tür kanıtlara bakılacağı, kanıtların nerelerde elde edileceği, kanıtların nasıl elde edileceği konusunda daha deneyimli olabilmektedirler (Okoye ve Akamobi, 2009: 40).

Bağımsız denetçiler iç kontrol prosedürlerinin etkinliği test etmek için niteliklere göre tahmin örneklemesi yöntemini, hatanın parasal tutarı test etmek için parasal birim örneklemesi yöntemini kullanabilirler, çeşitli örnekleme teknikleri kullanarak popülasyon değerini tahmin edebilirler veya belirli hesaplar için tüm büyük işlemleri test edebilirler (Ranallo, 2006: 114). Buna karşın adli muhasebeciler, belirli bir güvenlik derecesinde ana kütlede bulunduğu varsayılan bir nitelikten sapmayı en az bir kere ortaya koyabilecek örnek büyüklüğünü tespit etmeye dayanan keşif örneklemesi yöntemini kullanmaya eğilimlidirler (Ranallo, 2006: 114; Bozkurt, 2012: 221). Bunun dışında adli muhasebeciler ilgili dönemde belirli bir profile uyan tüm işlemleri, örneğin sorumlu bir personel tarafından onaylanan tüm işlemler gibi, belirli bir üçüncü tarafla

yapılan tüm işlemleri, olağandışı görünen parasal tutarlara ilişkin tüm işlemleri araştırabildikleri gibi veri madenciliğini kullanarak, e-postaları gözden geçirilerek çok büyük miktardaki işlemlerin ve iletişimlerin tümünü inceleyebilirler (Ranallo, 2006: 114). Bağımsız denetçiler denetim çalışmaları için müşteri işletmeden muhasebe kayıtları, sözleşmeler, diğer kaynak belgeler olmak üzere istediği özel belgeleri, şirket kayıtlarından, şirket çalışanlarından, üçüncü taraf teyitlerinden, bağımsız gözlemlerden, kayıt edilen tutarların testinden elde edilen bilgileri bilgi kaynağı olarak kullanabilir (Ranallo, 2006: 115). Adli muhasebeciler ise belli bir özel bilgiyi elde etmek için herhangi bir sınıra sahip olmaksızın belli bir kişi tarafından yapıla tüm sözleşmeleri, kamu kayıtlarına ait veri tabanlarını, şirket e-postalarını, şirket içinden veya dışından kişilerle yapılan görüşmeleri, avukatlardan ya da şirket muhasebe kayıtlarından sağlanan bilgileri bilgi kaynağı olarak kullanabilirler (Ranallo, 2006: 115-116). Ayrıca Benford Yasası, İlişkili Tutar Faktörü, Veri Madenciliği gibi matematiksel modeller sonucu elde edilen bilgiler de bilgi kaynağı olarak adli muhasebede kullanılabilir.

Bağımsız denetçi belgeler ile bilgilerin aksini ispat edecek bir bilgi ya da şüphe olmadıkça belgelerin ve bilgilerin geçerliliğini kabul ederken; adli muhasebeci daha şüpheci yaklaşarak belgelerin ve bilgilerin üzerinde değişiklik ya da tahrifat yapılmış olabileceği endişesi taşıyarak geçerliliklerini bağımsız olarak değerlendirir (Ranallo, 2006: 116).

Genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde bağımsız denetçiler için özel belgelendirme gereksinimleri bulunmaktadır. Belgelendirmeler; mesleki standartlara ve şirket politikalarına bağlı olarak finansal tablo kategorileri şeklinde gerçekleştirilir. Adli muhasebeciler ise hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri topladıkları belgelendirmelerin miktarı ve yapısı bakımından çok daha fazla esnekliğe sahiptirler. Örneğin görüşmeler, notlarda ya da memorandumlarda belgelendirilebilir. Eğer bir avukat için çalışılıyorsa belgelendirme talepleri ilgili tavsiyelerde bulunulabilir ve çeşitli yasal gereksinimler belge elde etme üzerinde etkili olabilir (Ranallo, 2006, s. 116).

Bağımsız denetçiler avukatlık imtiyazı çerçevesinde çalışmazlar veya ulaştıkları bulguları avukatlara rapor etmezler; bağımsız denetimde kullanılan çalışma kağıtları da bir bütün olarak hukuki bir imtiyaza sahip değildir. Buna karşın adli muhasebe çalışmaları dava etme ihtimali olduğundan hukuki imtiyaza sahip bir ortamda yürütülür (Ranallo, 2006: 114).

Bağımsız denetim çalışmaları daha çok hile yapmayı düşünenler üzerinde caydırıcı bir role sahipken; adli muhasebe araştırmaları ise hilenin kim(ler) tarafından, nerede, nasıl,

hangi sebeple, ne şekilde gerçekleştirildiği hakkında gerçek bilgiye ulaşmaya çalışarak avukatlar, yargı mercileri, yönetim veya yönetim kurulu gibi tarafların maruz kaldığı hile iddialarını aydınlatıcı bir rol üstlenmektedir.

Bağımsız denetçilerin bulgularını sözlü sunması nadir rastlanan bir durum olup, bağımsız denetçiler ulaştıkları sonuçları ve görüşlerini ilgili taraflara yazılı rapor halinde sunarlarken, adli muhasebeciler yaptıkları çalışmayı ve ulaştıkları bulguları yazılı rapor etmenin yanında adli muhasebecilerden bulgularını çok iyi bir şekilde avukatlar, yönetim, yönetim kurulu gibi araştırmanın taraflarına sözlü sunmaları da beklenmektedir (Akyel, 2009: 128).

Adli muhasebeciler dava destek hizmeti ve uzman tanıklık olarak hizmet edebildiklerinden denetçilere nazaran bir suç atmosferi içinde çalışırlar (Kasap, 2013: 127).

Bağımsız denetçiler; hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini belirleyerek veya değerlendirerek bir görüşe ya da sonuca varırken; adli muhasebeciler ise hile teorisi çerçevesinde hipotezler geliştirerek ve bunları sınayarak sonuca ulaşmaya çalışırlar.

Bağımsız denetçiler denetim komitesi düzenli olarak iletişim halindedir ve yönetimle de gerektiğinde görüşmeye geçer. Adli muhasebeci ise durumlardan ve gelişmelerden haberdar etmek için denetim komitesi ya da avukatlar ile telefonda veya yüz yüze sık sık kısa süreler halinde düzensiz bir şekilde iletişime geçer ve araştırma boyunca yönetime her an hazır ve sürekli erişebilme imkanına sahiptir (Ranallo, 2006: 113-114).

Adli muhasebe ile bağımsız denetim arasında anlatılan tüm bu farklılıklar aşağıdaki tabloda özet halinde gösterilmiştir:

**Tablo 1:** Bağımsız Denetim İle Adli Muhasebenin Karşılaştırılması

| ***Kriter*** | **Bağımsız Denetim** | **Adli Muhasebe** |
|---|---|---|
| ***Amaç*** | Mali Tabloların Bütünü Hakkında Görüş Bildirmek | Hile Kaynaklı Uygunsuzlukları Açığa Çıkarmak |
| ***Varsayım*** | Bulunurlar | Bulunmazlar |
| ***Zamansal perspektif*** | Tarihsel Yön | Tarihsel Yönü Kadar İleriye Bakan Yön |
| ***Çalışmanın menfaat odağı*** | Kamu Yararı | Görevlendirenlerin Geniş ve Dar Menfaatleri |
| ***Süreç*** | Prosedürlere Bağlı Olarak İlerler | Tümdengelimsel, Çıkarımsal ve Sezgisel Olarak İlerler |
| ***Önceki Çalışmaları Kullanma*** | Kullanır | Nadiren Kullanır |
| ***Mesleki Şüphecilik*** | Normal Düzeyde | Daha Yüksek Düzeyde |

| *Kriter* | **Bağımsız Denetim** | **Adli Muhasebe** |
|---|---|---|
| ***Araştırma Konusu Özneye Karşı Takınılan Tutum*** | Daha Az Muhalif | Daha Çok Muhalif |
| ***Yönetim Beyanlarına Duyulan Güven*** | Biraz Güven | Çok Az Güven veya Hiç Güvenmeme |
| ***Önemlilik*** | Önemsiz Olduğu Düşünülen Yanlışlıkları Dikkate Almazlar | Önemli – Önemsiz Tüm Ayrıntılara Dikkat Ederler |
| ***Çalışmadan Haberdar Olma*** | Personel Haberdardır | Personel Haberdar Olmayabilir |
| ***Mesleki Bilgi Konular*** | Genel İşletme, Üst Düzey Muhasebe ve Denetim, Yeterli Düzeyde Matematik, istatistik ve Bilgisayar Uygulamaları | Muhasebe ve Denetim, Kriminoloji, Dava Hizmetleri, Derin ve Geniş Bilgisayar Uygulamaları |
| ***Örnekleme Yöntemi*** | Niteliklere Göre Tahmin Örneklemesi, Parasal Birim Örneklemesi | Keşif Örneklemesi, Belirli Bir Profile Uyan Tüm İşlemler, Olağandışı Görünen Tüm İşlemler |
| ***Bilgi Kaynağı*** | Muhasebe Kayıtları, Sözleşmeler, Şirket Kayıtları, Şirket Çalışanları ile Görüşmeler, Üçüncü Taraf Teyitleri, Bağımsız Gözlemler, Kayıt Edilen Tutarların Testi | Tüm Sözleşmeler, Kamuya Ait Veri Tabanları, Şirket E-Postaları, Şirket İçinden/Dışından Kişilerle Görüşmeler, Avukatlardan, Şirket Kayıtları, Benford Yasası, İlişkili Tutar Faktörü, Veri Madenciliği Gibi Matematiksel Modeller |
| ***Belgelerin Geçerliliği*** | Geçerliliğini Kabul Eder | Değişiklik Ve Tahrifat Endişesiyle Geçerlilikleri Değerlendirir |
| ***Belgelendirme*** | Özel Belgelendirme Gereksinimleri Vardır | Belgelendirmede Miktar Ve Yapı Bakımından Daha Fazla Esneklik Vardır |
| ***Rolü*** | Caydırıcılık Rolü Vardır | Hile İddialarını Aydınlatıcı Rolü Vardır |
| ***Bulguların Sunumu*** | Sözlü Sunulması Nadirdir, Yazılı Rapor Edilir | Yazılı Rapor Etmenin Yanında Sözlü Sunulması da Beklenmektedir |
| ***Sonuca Ulaşma*** | Hile Kaynaklı Önemli Yanlışlık Riskini Değerlendirerek Ulaşır | Hipotezler Geliştirerek Ve Sınayarak Ulaşır |
| ***İletişim*** | Düzenli İletişim | Sık Sık Kısa Sürelerle Düzensiz İletişim |

**Kaynak:** Ranallo (2006), Nunn ve diğ., (2006), Singleton ve Singleton (2010), Smith ve Crumbley'in (2009) çalışmalarındaki bilgilerden geliştirilerek oluşturulmuştur.

## 6. Sonuç

Son yıllarda yaşanan şirket skandalları hilelerin ortaya çıkarılması ve önlenmesi konusunu daha önemli hale getirmiştir. Bu nedenle de adli muhasebe çalışmaları daha yakından takip edilmeye başlanmıştır ve AICPA tarafından da SAS No 99 "Finansal Tabloların Denetiminde Hilenin Dikkate Alınması" standardı ile bağımsız denetimin rolü ve sorumluluğu da gündeme taşınmıştır. Fakat hilelerin ortaya çıkarılmasında bağımsız denetim ile adli muhasebenin işlevleri birbirine karıştırılmaktadır.

Bu karışıklığı gidermek ve adli muhasebe ile bağımsız denetimi birbiri ile karşılaştırmak için bir benzetmeden faydalanılabilir. Bu benzetmede hem bağımsız denetçinin hem de adli muhasebecinin elinde bir mercek olduğunu varsayılsın. Bağımsız denetçi elinde tuttuğu mercekle önünde duran resmin bir genel görüntüsünü inceler ve resmin geneli üzerinde bir kasti kusurun, yanlışlığın ya da uygunsuzluğun bunup bulunmadığı hakkında bir görüş bildirir. Bu görüşünde %100 emin değildir çünkü resmin tamamını ayrıntısıyla inceleyecek yeterli kaynağı ve zamanı yoktur. Fakat bağımsız denetçinin bu incelemesi bile daha sonraki resim yapacakları kusur işlemeden caydırabilir.

Adli muhasebecinin elinde tuttuğu mercek bağımsız denetçiye göre biraz daha büyüktür çünkü adli muhasebeci kriminoloji, dava hizmetleri ve adli bilişim başta olmak üzere bağımsız denetçiye göre daha farklı konularda da bilgi sahibidir hem de adli muhasebeci matematiksel modeller başta olmak üzere daha fazla teknikten ve bilgi kaynağından yararlanmaktadır. Adli muhasebeci bir yönlendirmeyle, ki bu bir şikayet, ihbar ya şirket yönetiminden gelen araştırma isteği olabilir, resmin kusurlu olduğu iddia edilen bölgesini merceğiyle ayrıntılı olarak incelemeye başlar. Bu incelemede kusurlu olduğu iddia edilen bölgeye merceği olabildiğince yaklaştırarak, çeşitli matematiksel modeller kullanarak hiçbir ayrıntıyı kaçırmadan ve bazen sezgilerine de güvenerek kanıt elde etmeye çalışır. Sonuçta hem bağımsız denetçi hem de adli muhasebeci resmin kasti kusur içermemesi arzulamaktadırlar.

Bu çalışma kapsamında da adli muhasebe ve bağımsız denetim konuları ayrıntılı bir şekilde incelenerek birbirlerinden farklı oldukları yönler bazı kriterler dikkate alınarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Yapılan değerlendirmeler sonucunda, bağımsız denetim ve adli muhasebenin ayrıştığı bazı önemli özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Bağımsız denetim mali tabloların bütünü hakkında bir görüş sunmayı amaçlarken, adli muhasebenin amacı hile kaynaklı uygunsuzlukları ortaya çıkarmaktır.

- Bağımsız denetim de normal düzeyde bir mesleki şüphecilik var iken adli, muhasebede daha yüksek düzeyde bir mesleki şüphecilik vardır.
- Bağımsız denetçinin çalışmalarından işletme personeli haberdar iken, adli muhasebecinin yürüttüğü çalışmalardan personel haberdar olmayabilir.
- Bağımsız denetim de önemsiz olduğu düşünülen yanlışlıklar dikkate almazken, adli muhasebe önemli önemsiz tüm yanlışlıkları dikkate alır.
- Bağımsız denetimde bilgi kaynağı olarak, muhasebe kayıtları, sözleşmeler, şirket kayıtları, şirket çalışanları ile görüşmeler, üçüncü taraf teyitleri, bağımsız gözlemler, kayıt edilen tutarların testi kullanılırken, adli muhasebede ise, tüm sözleşmeler, kamuya ait veri tabanları, şirket e-postaları, şirket içinden/dışından kişilerle görüşmeler, avukatlarla görüşmeler, şirket kayıtları, Benford Yasası, veri madenciliği gibi matematiksel modeller bilgi kaynağı olarak kullanılabilmektedir.

Sonuç itibariyle; bağımsız denetim ve adli muhasebenin işlevleri her ne kadar birbirine karıştırılıyor olsa da yukarıdaki karşılaştırmaların sonuçlarından da denetim süreci içinde birbirlerinden önemli ölçüde farklılaşan unsurlar olduğu görülmektedir.

**Kaynaklar**

1) AKYEL, N. (2009). Adli muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü , Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya.
2) AKYEL, N. (2012). "Forensic accounting training: A proposal for Turkey. *Procedia - Social and Behavioral Sciences,* 55, 77-86.
3) ALTINSOY, M. (2011). Adli Muhasebecilik ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
4) BAYRAKLI, H., ERKAN, M. ve ELİTAŞ, C. (2012). Muhasebe ve Vergi Denetiminde Muhasebe Hata ve Hileleri, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
5) BONNER, S.E., PALMROSE, Z.V. ve YOUNG, S.M. (1998). "Fraud Type and Auditor Litigation: An analysis of SEC Accounting and Auditing Enforcement Releases", *The Accountıng Revıew, 73* (4), 503-532.
6) BROOKS, L.J. ve LABELLE, R. (2006). "CAP Forum on Forensic Accounting in the Post-enron World Education for Investigative and Forensic Accounting", *Canadian Accounting Perspectives, 5* (2), 287-306.

7) BUNGET, O.C., GRIGOROI, L. ve DUMITRESCU, A.C. (2009). "Detecting and Reporting the Frauds and Errors by the Auditor". *Megatrend Review, 6* (2), 279-292.

8) BOZKURT, N. (2012). Muhasebe Denetimi, 6. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

9) CHONG, G. (2013). "Detecting Fraud: What Are Auditors' Responsibilities?", *The Journal of Corporate Accounting & Finance, 24* (2), 47-53.

10) CLAYTON, M. M. (2006). Investigative Techniques. In A Guide to Forensic Accounting Investigation, Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 295-311.

11) ÇABUK, A. ve YÜCEL, E. (2012). "Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye'deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* 56, 67-84.

12) ÇATIKKAŞ, Ö. ve ÇALIŞ, Y.E. (2010). "Hile Denetiminde Proaktif Yaklaşımlar", *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* (45), 146-156.

13) ÇUBUKÇU, S. (2009). "Muhasebe Hilelerini Ortaya Çıkarmada Benford Modeli'nin İlk İki Basamak Yaklaşımı ile Kullanılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 3, 113-142.

14) DHAR, P. ve SARKAR, A. (2010). "Forensıc Accounting: An accountant's Vision". *Vidyasagar University Journal of Commerce,* 15, 93-104.

15) ERKAN, M. ve ARICI, N.D. (2011). "Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler, *Muhasebe ve Denetime Bakış,* 33, 29-43.

16) GESON, J.S., BROLLY, J.P. ve SKALAK, S.L. (2006). The Roles of the Auditor and the Forensic Accounting Investigator. In *A Guide to Forensic Accounting Investigation,* Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 21-46.

17) GURBOR, G., RISTIC, N. ve SIMEUNOVIC, N. (2013). "Integrated Forensic Accounting Investigative Process Model in Digital Environment", *International Journal of Scientific and Research Publications, 3* (12), 1-9.

18) Gülten, S. (2010). "Adli Muhasebe Kavramı ve Adli Müşavirlik Mesleği", *Ankara Barosu Dergisi,* 3, 311-321.

19) HATUNOĞLU, Z., KOCA, N. ve KILLI, M. (2012). "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması". *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9* (20), 169-189.

20) IDOWU, S. (2011). "So You Want to be a Forensıc Accountant?", *Accountancy Ireland, 43* (6), 65-66.

21) KANDEMİR, C. ve KANDEMİR, Ş. (2013). "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Bağımsız Denetçilerin Sorumluluğunu Etkileyen Faktörlere İlişkin Algılamaları", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1, 29-54.

22) KARABINAR, S. ve AKYEL, N. (2009). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri, 1.Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi, 10-16 Mayıs, Kosova-Priştine.

23) KARACAN, S. (2012). "Hukuk íle Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi,* 8, 106-128.

24) KARACAN, S. ve UYGUN, R. (2012). Denetim ve Raporlama, 1.baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

25) KARAUSTA, T. ve DÖNMEZ, A. (2013). "Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma", *Mali Çözüm Dergisi*, 115, 59-88.

26) KASAP, M. (2013). "Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 3* (1), 121-132.

27) KELEŞ, D. ve KELEŞ, Ü. (2014). "Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye'deki Uygulamaları", *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi,* 9, 55-75.

28) KOSTOVAI, S. (2013). "Audit Procedures for Disclosure of Errors and Fraud in Financial Statements", *Ekonomske Teme, 51* (2), 355-375.

29) KRSTIC, J. (2009). "The Role of Forensic Accountants in Detecting Frauds in Financial Statements", *Facta Universitatis Series: Economics and Organization, 6* (3), 295-302.

30) KRANACHER, M.J., Riley, R., ve Wells, J.T. (2010). Forensic Accounting and Fraud Examination, Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.

31) LOHANA, P. M. (2013). "Forensic Accounting - at Nascent Stage in India", *Voice of Research, 2* (1), 63-65.

32) MENGİ, B.T. (2013). "İşletme İçi Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında ve Sorgulanmasında Bir Araç Olarak Beden Diili", *Mali Çözüm Dergisi,* 117, 41-56.

33) MENGİ, B.T. (2012). "Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi - Hile Karosu", *Mali Çözüm Dergisi,* 114, 113-128.

34) MITRIC, M., STANKOVIC, A., ve LAKICEVIC, A. (2012). "Forensic Accounting - The Missing Link in Education and Practice", *Management Journal*, 65, 41-50.

35) NUNN, L., MCGUIRE, B.L., WHITCOMB,C., ve JOST, E. (2006). "Forensic Accountants: Financial Investigators. *Journal of Business & Economics Research,* 4 (2), 1-6.

36) OKOYE, E.I., ve AKAMOBI, N.L. (2009). "The Role of Forensic Accounting in Fraud Investigation and Litigation Support", *The Nigerian Academic Forum,* 17 (1), 39-44.

37) ÖZKUL, F.U. ve PEKTEKİN, P. (2009). "Muhasebe Yolsuzluklarının Tespitinde Adli Muhasebecinin Rolü ve Veri Madenciliği Tekniklerinin Kullanılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 4, 57-88.

38) ÖZKUL, F.U., ve PAMUKÇU, A. (2012). Fraud Detection and Forensic Accounting. In *Emerging Fraud*, Berlin Heidelberg: Springer-Verlag, 19-42.

39) PAZARÇEVİREN, S.Y. (2005). "Adli Muhasebecilik Mesleği", *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi,* 1 (22), 1-19.

40) PEHLİBVANLI, D. (2011). Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

41) RANALLO, L.F. (2006). Forensic Investigations and Financial Audits: Compare and Contrast,. In *A Guide to Forensic Accounting Investigation,* Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 109-117.

42) SMITH, E.P. (2012). "The Basics of Business Valuation, Fraud and Forensic Accounting and Dispute Resolution Services", *The CPA Journal,* 82 (6), 6-11.

43) SMITH, G. S. ve CRUMBLEY, D. L. (2009). "Defining a Forensic Audit", *Journal of Digital Forensics, Security and Law,* 4 (1), 61-79.

44) SINGLETON, T.W. ve SINGLETON, A. J. (2010). Fraud Auditing and Forensic Accounting, 4th Edition, Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.

45) SOLTANI, B. (2014). "The Anatomy of Corporate Fraud: A ComparativeAanalysis of High Profile American and European Corporate Scandals", *Journal of Business Ethics,* 120 (2), 251-274.

46) TROMPETER, G.M., CARPENTER, T.D., DESAI, N., JONES, K.L. ve RILEY, R.A. (2013). "A synthesis of fraud-related research", *Auditing: A Journal of Practice & Theory,* 32 (1), 287-321.

47) YILDIZ, E. ve BAŞKAN, T.D. (2014). "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma". *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* 62, 1-18.

**İnternet Kaynakları**

1) Bhasin, M. (2007). *Forensic accounting: a new paradigm for niche consulting.* Retrieved August 10, 2014, from http://www.aeap.es/ficheros/662818d1bec3ca5a0f61d1d7efcf4a7d.pdf.

2) Fraud Examiners Manual 2014 Internation Edition. (2014). Retrieved August 15, 2014, from http://napdelcaribe.net.do/wp-content/uploads/2013/08/2014-International-Fraud-Examiners-Manual.pdf.

3) http://www.acfe.com/forensic-accountant.aspx, Erişim Tarihi: 30.03.2015.

4) Panigrahi, P.K. (2006). *Discovering fraud in forensic accounting using data mining techniques.* Retrieved August 10, 2014, from http://220.227.161.86/102541426-1430.pdf.

5) Report To The Nations On Occupational Fraud And Abuse 2012 Global Fraud Study. (2012). Retrieved July 15, 2014, from https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/rttn/2012-report-to-nations.pdf.

**Standartlar ve Tebliğler**

1) Internatıonal Standard On Audıtıng 240 The Audıtor's Responsıbılıtıes Relatıng To Fraud In An Audıt Of Fınancıal Statements.

2) SAS No. 99 Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit.

3) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22 Altıncı Kısım Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlükler.

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES
http://www.jafas.org

# Dış Ticarette Akreditifli Ödemeler: UCP 600'e Göre Bankalarda Güncel Örnek Uygulamalar (Letter of Credits in Foreign Trade: Current Applications at Banks According to UCP 600)

Oğuzhan KODALAK[a] Bayram TOPAL[b] Ahmet Selçuk DİZKIRICI[c]

[a] Sakarya Üniversitesi, SBE, Uluslararası Ticaret EABD oguzhan.kodalak@hotmail.com

[b] Doç.Dr., Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, btopal@sakarya.edu.tr

[c] Yrd. Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, asdizkirici@sakarya.edu.tr

**Anahtar Kelimeler**
Dış Ticaret, UCP 600, Akreditif.

**Jel Sınıflandırması**
F10, F13, F40.

**Özet**
Bu çalışmada dış ticarette bir ödeme yöntemi olarak akreditifli ödeme şeklinin incelenmesi ve uygulamasının analiz edilmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada literatür taramasının ardından bir katılım bankasından elde edilen veriler değerlendirilmiştir. Söz konusu amaç doğrultusunda UCP 600'e göre akreditifli ödemelerin bankalardaki güncel uygulamaları; ülke, teyit, ithalat miktarı ve vade türü açısından irdelenmektedir.

**Keywords**
Foreign Trade, UCP 600, Letter of Credit.

**Jel Classification**
F10, F13, F40.

**Abstract**
In this study; letter of credit as a payment term in foreign trade is aimed to be evaluated by analyzing the application. Hence; data obtained from a participating bank is examined after the literature review. The current applications of letter of credit at banks according to UCP 600 are examined in terms of country, confirmation, importing amount and maturity type due to the purpose mentioned above.

## 1. Giriş

Günümüz dünyasında ülkeler birbirleriyle sosyal, ekonomik, politik ve kültürel ilişkiler içinde olup, değişik ölçülerde karşılıklı bağımlılık içindedirler. Uluslararası ekonomik ilişkilerin en eski ve en büyük kısmını da ülkelerin birbirinden mal ve hizmet alım satımı yani dış ticaret oluşturmaktadır. Ülkelerin farklı kambiyo rejimleri ve mevzuat yapılarına sahip olmalarından dolayı dış ticaretin boyutu iç ticaretle mukayese edildiğinde daha zor bir durum almaktadır.

Akreditifli ödemelerde; bankanın bir meblağa kadar belirli bir süre içinde belirli belgeler karşılığında ya da öngörülen şartların yerine getirilmesi kaydıyla ihracatçıya ödeme yapılmasını veya ihracatçı tarafından keşide edilen poliçelerin kabul veya iştira edileceği ihracatçıya yazılı olarak taahhüt edilmektedir. Dolayısıyla akreditifli ödemeler bankanın güven fonksiyonu ve itibarını sağlayarak dış ticaretteki kaygının en aza indirilmesine yardımcı olan bir ödeme yöntemidir.

Akreditif uygulamalarında meydana gelen farklılıkların standart kurallar çerçevesinde uygulanmasını sağlamak amacıyla Uluslararası Ticaret Odası (ICC) tarafından "Yeknesak Kurallar ve Uygulamalar (UCP) Revizyonları" yayınlanmıştır. Bunlar genel kabul görmüş kurallar olup bu alanda en son düzenleme ise UCP 600 ile 1 Temmuz 2007'de yapılmıştır. Akreditifli ödeme yönteminin kullanılmasında; bankanın hata yahut eksiklere istinaden ödeme yapmaması anlamına gelen "rezerv" uygulamada sıkça karşılaşılan bir sorun olup UCP 600 ile birlikte rezerv uygulamalarının asgari düzeye inmesi, akreditifin geleceğinin güvence altına alınması, kullanımının kolaylaşması amaçlanmaktadır.

Dış ticarette bir ödeme yöntemi olarak akreditifli ödeme şeklinin incelenmesini ve uygulamasının analizini amaçlayan bu çalışmada Giriş kısmının ardından Akreditifli Ödemeler; Tanım ve Tarihçesi, İşleyişi ve Türkiye'de Akreditif Uygulamaları itibariyle incelenmiştir. UCP 600'ün değerlendirildiği üçüncü bölümde eski revizyonlar ve değişim ihtiyacı anılmaktadır. Çalışmanın bir sonraki bölümünde ise bir katılım bankasından 2013 yılında gerçekleştirilen ithalatta akreditifli ödeme yöntemine dair ulaşılan bilgiler SPSS 20.0 programı kullanılarak ülke, teyit, ithalat miktarı ve vade türü açısından Pearson Ki-Kare testiyle analiz edilmiştir.

## 2. Akreditifli Ödemeler

### 2.1 Akreditifin Tanımı ve Tarihçesi

Akreditif; dış ticarette ödeme ve kredi fonksiyonları olan bir bankacılık işlemidir, "accredits" kelimesinden türemiş olup itibar etmek, onaylamak, temin etmek anlamına gelmektedir ki alıcı ile satıcının birbirlerini tanımadığı durumlarda bir veya daha fazla bankanın taahhütte bulunmasıyla taraflar arasında güven oluşmasını sağlamaktadır (Bölükbaşı, 2008: 21-22).

Akreditif, alıcının (amir) talep ve talimatına dayanarak, bir bankanın (amir bankası) belli bir paraya kadar, belirli bir vade dâhilinde, belli belgeler karşılığında ve öngörülen şartların yerine getirilmesi kaydıyla satıcıya (lehdar) ödeme yapacağını, lehdar tarafından keşide edilen poliçeleri kabul veya iştira edeceğini satıcıya karşı yazılı olarak taahhüt etmesidir (Arzova, 2006: 255).

Anlaşılacağı üzere akreditif; bankalar tarafından verilen bir şartlı ödeme taahhüdü olup diğer ödeme yöntemleriyle karşılaştırıldığında daha kapsamlı bir ödeme yöntemi olarak gözükmektedir.

Akreditiflerin ilk örnekleri çok eski çağlarda ilk olarak Atina'da görülmüş ve "trapezitai" adı verilen özel bankerler arasında kullanılmıştır (Bölükbaşı, 2008: 23). Akreditifin kelime olarak ilk kullanımı ise "Traveler's Letter of Credit" olarak 18. yüzyılda gerçekleşmiş olup 1840'larda ise Londra'da bankalar arasında uluslararası ticaret işlemleri için kullanılmıştır. 19. yüzyılda dünya ticaretinde İngiliz hâkimiyeti söz konusu olduğundan kullanılan para birimi İngiliz Sterlini'dir ve bu sebepten dolayı akreditif Anglo-Sakson hukuk çevrelerinde doğmuş ve oradan dünya ticaret hayatında uygulama alanı bulmuştur (Demir, 2010). Akreditifin önemi uluslararası alanda özellikle 1. ve 2. Dünya Savaşları'ndan sonra artış göstermiş böylelikle akreditifli ödeme yöntemi küresel anlamda kabul gören bir ödeme şekli hâlini almıştır (Bölükbaşı, 2008).

Uluslararası alanda akreditif işlemlerinin uygulamadan doğan farklılıklarını gidermek amacıyla yapılacak olan çalışmaların sevk ve idare görevi ICC'ye verilmiştir. Bu kurallar ilk olarak 1929 Amsterdam Konferansı'nda bir tasarı olarak onaylanmış ve bu tasarı yalnızca Fransa ve Belçika bankalarınca kabul edilmiştir (Demir, 2010). Çeşitli uluslararası kongrelerde yapılan düzenlemelerden sonra nihayet 1962 revizyonunda İngiltere ve Commonwealth ülkeleri tarafından kabul edilmesi ile birlikte akreditif uluslararası ticarette kabul görmeye başlamıştır (Bölükbaşı, 2008). 1974, 1983 ve 1993 revizyonlarında dünyada yaşanan gelişmeler ve değişmeler ışığında doğan ihtiyaçlar

doğrultusunda kurallar çeşitli revizeler yapılarak akreditifle ilgili işlemler güncel hale getirilmiştir (Bölükbaşı, 2008: 24). 1983'ten sonra UCP 400 ve 1994'ten itibaren UCP 500 kullanılmışsa da uluslararası ticarette akreditifle ilgili olarak 1 Temmuz 2007'den bugüne UCP 600 kuralları uygulanmaktadır (Demir, 2010: 23).

**2.2 Akreditifin İşleyişi**

Dış ticarette alıcı ve satıcının birbirlerini tanımamasından dolayı farklı ülkelerde farklı kambiyo rejimleri uygulanmaktadır. Dolayısıyla taraflar güvensizlik ve risk içinde bulunmaktadırlar. Satıcı sattığı malların ücretini vaktinde tahsil etmeyi, alıcı ise bedelini ödediği/ödeyeceği malları anlaşılan tarihte teslim almayı istemektedir. Sözü edilen şartlar altında akreditif her iki taraf için de güvenli bir ödeme şeklidir.

Akreditifin tarafları ise şu şekildedir:

**Akreditif Amiri**: İthalatı gerçekleştiren firma olup bankasına akreditif açma talimatını vererek işlemi başlatan taraftır.

**Amir Banka**: Akreditif amirinden aldığı talimata dayanarak akreditifi açan bankadır.

**İhbar Bankası:** Amir bankadan aldığı akreditif metninde kendisine verilen görev gereğince akreditifi lehtara ya da onun bankasına ihbar eden yani lehine akreditif açıldığını bildiren ve şartlarını ona göre tebliğ eden bankadır.

**Akreditif Lehtarı**: Akreditif lehtarı ihracatçı firma olup, kendisine ihbar edilen akreditif şartlarına göre malı gönderen, buna karşılık da vesaiki de bankasına ibraz eden taraftır.

**Teyit Bankası**: İlgili akreditifte belirtilen şartların eksiksiz olarak yerine getirilmesi halinde ödeme yapma veya poliçe kabul etme taahhüdüne giren bankadır.

**İştira Bankası**: İştira kelime anlamı olarak satın almak anlamına gelmesine karşın dış ticaretteki anlamı ise yetkili kılınan bankanın akreditif şartlarına uygun vesaik karşılığında derhal ödeme yapması ya da ödeme taahhüdü altına girmesidir. Dolayısıyla ödeme yapan ya da ödeme yükümlülüğünü üstlenen banka "iştira bankası" olarak adlandırılmaktadır.

**Rambursman Bankası**: Rambursman bankası amir bankanın ödeme ajanıdır. Amir bankadan aldığı ödeme talebi üzerine akreditif bedelini öder ve amir bankanın hesabına borç kaydeder.

Şirinpınar'a göre (2012) genel anlamda ise akreditifli ödeme yönteminin işleyişi aşağıda açıklanmıştır:

1) Alıcı ile satıcı arasında ön görüşme yapılır.

2) Amir bankasına başvurarak akreditif açtırır.

3) Amir banka akreditif mektubunu hazırlayıp lehtar bankaya gönderir.

4) Lehtar bankanın incelemesinden sonra akreditif ihracatçıya ihbar edilir.

5) İhracatçı akreditifi inceleyerek malları sevk eder.

6) Lehtar ihracat sevk belgelerini bankasına sunar.

7) Akreditif teyitli ise ödeme lehtar banka tarafından amir bankaya 7 iş günü içinde yapılır ve gerekli dokümanlar gönderilir.

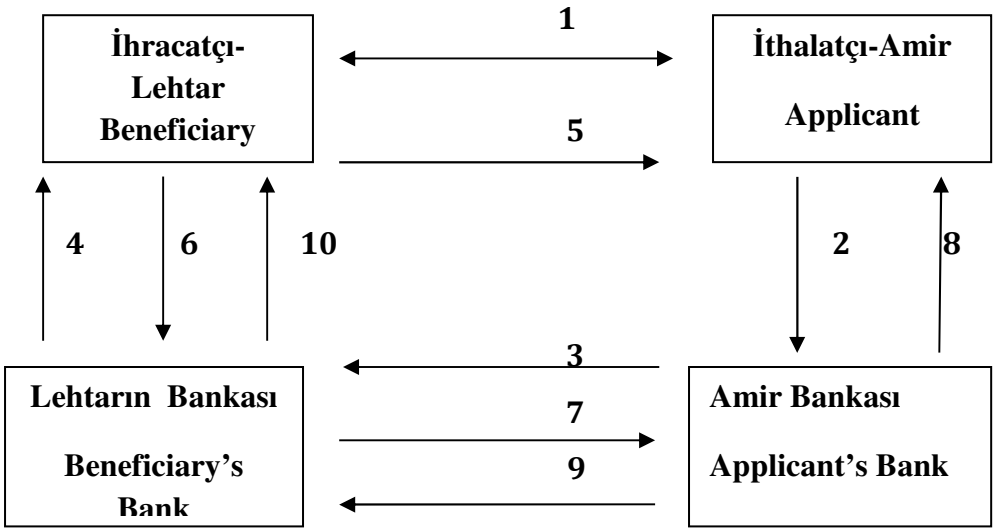
8) Amir banka ilgili belgeleri amire sunar ve mal bedelini tahsil eder.

9) Akreditif teyitsiz ise amir banka tarafından mal bedeli havale edilir.

10) İhracatçıya ödeme yapılır.

Akreditifli ödeme şeklinin işleyişi Şekil 1'de yukarıdaki sıralamaya istinaden gösterilmektedir:

**Şekil 1:** Akreditifin İşleyişi




**Kaynak:** Şirinpınar (2012: 32).

Akreditifler genel anlamda dört ayrı grupta sıralanmaktadır:

1) Ödeme Sorumluluğu Açısından Akreditifler

a) Teyitli Akreditif

b) Teyitsiz Akreditif

2) Ödeme Koşullarına Göre Akreditifler

a) Görüldüğünde Ödemeli Akreditifler

b) Vadeli Akreditif

c) Kabul Kredili Akreditif

3) Kullanılış Amaçlarına Göre Akreditifler

a) Adi Akreditif

b) Devredilebilir Akreditif

c) Kırmızı Şartlı Akreditif

d) Yeşil Şartlı Akreditif

e) Karşılıklı Akreditif

f) Rotatif Akreditif

4) Dış Ticarette Yaygın Olarak Kullanılan Akreditifler

a) Dönülemez Vadeli Akreditif

b) Dönülemez Teyitli Vadeli Akreditif

c) Dönülemez Peşin Akreditif

d) Dönülemez Teyitli Peşin Akreditif

**2.3 Türkiye'de Akreditif Kullanımı**

Türkiye'de 2012-2014 yılları arasında ödeme şekillerine göre yapılan dış ticaret işlemlerinde akreditifin payı aşağıda gösterilmektedir:

**Tablo 1:** Ödeme Şekillerine Göre Türkiye'nin Dış Ticaret Rakamları (2012-2014)

| **2012** | **İthalat (Bin USD)** | **Payı (%)** | **İhracat (Bin USD)** | **Payı (%)** |
|---|---|---|---|---|
| Peşin | 108.000.257 | % 45,65 | 21.875.516 | % 14,34 |
| Mal Mukabili | 70.734.281 | % 29,90 | 87.324.963 | % 57,27 |
| Vesaik Mukabili | 14.985.436 | % 6,33 | 24.409.530 | % 16,01 |
| Akreditif | 22.540.652 | % 9,52 | 14.328.538 | % 9,39 |
| Diğer (Bedelsiz, Özel Takas, Bağlı Muamele, Özel Hesap) | 6.676.509 | % 2,82 | 1.737.342 | % 1,13 |
| Vadeli Akreditif | 12.404.823 | % 5,24 | 2.518.118 | % 1,65 |
| Kabul Kredili Akreditif | 172.928 | % 0,07 | 50.325 | % 0,03 |
| Kabul Kredili Mal Mukabili | 452.635 | % 0,19 | 71.411 | % 0,04 |
| Kabul Kredili Vesaik Mukabili | 577.619 | % 0,24 | 145.993 | % 0,09 |
| TOPLAM | 236.545.141 | % 100 | 152.461.737 | % 100 |

| **2013** | **İthalat (Bin USD)** | **Payı (%)** | **İhracat (Bin USD)** | **Payı (%)** |
|---|---|---|---|---|
| Peşin | 117.639.578 | % 46,74 | 15.136.099 | % 9,97 |
| Mal Mukabili | 77.764.400 | % 30,90 | 93.795.859 | % 61,78 |
| Vesaik Mukabili | 15.523.196 | % 6,16 | 25.878.334 | % 17,04 |
| Akreditif | 21.271.411 | % 8,45 | 12.280.664 | % 8,08 |
| Diğer (Bedelsiz, Özel Takas, Bağlı Muamele, Özel Hesap) | 6.056.605 | % 2,40 | 2.004.279 | % 1,32 |
| Vadeli Akreditif | 12.205.980 | % 4,85 | 2.419.749 | % 1,59 |
| Kabul Kredili Akreditif | 171.057 | % 0,06 | 38.254 | % 0,02 |
| Kabul Kredili Mal Mukabili | 473.676 | % 0,18 | 117.414 | % 0,07 |
| Kabul Kredili Vesaik Mukabili | 555.348 | % 0,22 | 131.987 | % 0,08 |
| TOPLAM | 251.661.251 | % 100 | 151.802.639 | % 100 |
| **2014** | **İthalat (Bin USD)** | **Payı (%)** | **İhracat (Bin USD)** | **Payı (%)** |
| Peşin | 107.883.852 | % 48,93 | 13.509.228 | % 9,34 |
| Mal Mukabili | 65.674.467 | % 29,79 | 94.735.947 | % 65,56 |
| Vesaik Mukabili | 13.691.695 | % 6,21 | 22.069.899 | % 15,27 |
| Akreditif | 16.837.769 | % 7,63 | 10.140.699 | % 7,01 |
| Diğer (Bedelsiz, Özel Takas, Bağlı Muamele, Özel Hesap) | 5.593.728 | % 2,53 | 1.502.453 | % 1,03 |
| Vadeli Akreditif | 9.742.468 | % 4,41 | 2.258.121 | % 1,56 |
| Kabul Kredili Akreditif | 109.766 | % 0,04 | 38.940 | % 0,02 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Kabul Kredili Mal Mukabili | 463.044 | % 0,21 | 103.151 | % 0,07 |
| Kabul Kredili Vesaik Mukabili | 453.487 | % 0,20 | 126.854 | % 0,08 |
| TOPLAM | 220.450.276 | % 100 | 144.485.292 | % 100 |

**Kaynak:** TÜİK (2014)

Tablo incelendiğinde Türkiye'nin ithalatında en çok kullanılan ödeme yöntemlerinin sırasıyla peşin, mal mukabili, akreditifli ve vesaik mukabili ödeme şeklinde olduğu görülmektedir. İhracatta kullanılan ödeme yöntemleri ise sırasıyla mal mukabili, vesaik mukabili, peşin ve akreditifli ödemedir. İthalatta peşin ödemenin payının % 50 ve ihracatta mal mukabili ödemenin payının da % 60 civarında olması Türk işletmeleri açısından çok büyük bir dezavantaj olarak yorumlanmaktadır. Akreditifin payı 2012 yılında ithalatta % 9,52 iken ihracatta ise bu oran % 9,39 dolaylarında bir seyir izlemektedir. 2013 ve 2014 yıllarında ise akreditifin oranının giderek gerilediği 2014 yılına gelindiğinde hem ithalatta hem de ihracatta % 7 bandına kadar düştüğü görülmektedir.

## 3. UCP 600 Kurallarının Değerlendirilmesi ve Getirilen Yenilikler

### 3.1 UCP 600'e Geçiş

UCP 600 revizyon çalışmalarına başlandığında akreditifler altında ibraz edilen belgelerin takriben % 70'inin rezervler nedeniyle ilk ibrazda geri çevrildiği görülmektedir (Gül, 2010: 50).

ICC ilk kez 1933 yılında birçok ülkede uygulanan birbirinden ayrı oluşmuş düzenlemeleri "yeknesak kurallar", bir başka deyişle "bir örnek kurallar" başlığı altında birleştirmiş ve söz konusu kurallar 1951 yılına kadar dünya genelinde tacirler tarafından kabul gördükten itibaren 1962, 1974, 1983, 1993 ve son olarak da 2007'de güncellenmiş bulunmaktadır (Kring, 2009).

UCP düzenlemelerini yayınlayanlar ticari anlamdaki gelişmeleri yakından takip etmişlerdir. Dolayısıyla da gerekli olduğu sürece düzenleme yoluna gitmişlerdir. Yapılan revizyonlar incelendiğinde 1974 revizyonu konteyner ve kombine taşımacılığındaki değişimler nedeniyle, 1983 revizyonu taşımacılık ve haberleşme alanındaki gereksinimlere yanıt verebilmek amacıyla, 1993 yılında yapılan revizyon ise; baskı ve bilgisayar sistemleriyle üretilen belgeleri görüntüleme ile elde edilen imzaları ve

elektronik haberleşme yöntemlerini dikkate almak maksadıyla gerçekleştirilmiştir (Yılmaz ve diğ., 2012).

Anlaşılacağı üzere UCP revizyonları çağın gereksinimlerine ayak uydurmak, işlem akışını kolaylaştırmak, taraflar arasında var olan anlaşmazlıkların önceden belirlenmiş birtakım kurallar altında çözümlenmesini sağlamak ve uygulamada görülen eksikliklerin giderilmesi ya da minimum düzeye indirgenmesini amaçlanmaktadır.

### 3.2 UCP 600 ile Getirilen Yenilikler

Akreditifli ödeme yönteminin gelişimi incelendiğinde bankaların önemli bir rol üstlendiği görülmektedir. Yıllar boyunca yayımlanan çeşitli revizyonlar ile müşterilerin ihtiyaçlarının karşılanması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla uluslararası ticaretin riskli bir alan olmasından ötürü bu alanda gerekli düzenlemeleri yapan dünya çapında bir mahkeme ya da detaylı bir kanuna sahip olan uluslararası bir yapıya ihtiyaç duyulmaktadır.

ICC'nin 85 yıllık birikiminin bir göstergesi olarak ortak bir zemin ve asgari anlamda müşterek olarak UCP ve Bankacılık Uygulamaları (ISBP) kuralları oluşmuş ve bugünkü noktaya gelinmiştir. Ancak kuralların uygulanması ve anlaşılması, kurallara göre akreditif metinlerinin ve belgelerin hazırlanmasında süreç içinde yer alan tarafların bilgi ve hassasiyet düzeyleri farklılık göstermektedir (Polat, 2008).

Yeknesak kuralların düzenlenmesinde yapılan birinci değişiklik UCP 500 içerisinde yer alan 49 madde, UCP 600 kapsamında 39 maddeye indirilmiştir ki bu süreç bazı maddelerin kaldırılması bazı maddelerin ise birleştirilmesi şeklinde gerçekleşmiştir (Yılmaz ve diğ., 2012).

Aşağıdaki tablolarda sırasıyla UCP 500 ile UCP 600'ün sistematik yapıları izah edilerek, ilgili hususlar mukayese edilmektedir:

**Tablo 2:** UCP 500'ün Sistematik Yapısı

| Ana Başlık | Madde | Konu |
|---|---|---|
| **A. Genel Hükümler ve Tanımlar** | **1** | Uygulama Alanı |
| | **2** | Akreditifin Anlamı |
| | **3** | Sözleşmeler Karşısında Akreditifler |
| | **4** | Mallar/Hizmetler/Yapılan İşler Karşısına Belgeler |
| | **5** | Akreditifin Açılmasına ve Değiştirilmesine İlişkin Talimat |

| | | |
|---|---|---|
| **B. Akreditifin Biçimi ve İhbarı** | **6** | Dönülebilir/Dönülemez Akreditifler |
| | **7** | İhbar Bankasının Yükümlülüğü |
| | **8** | Bir Akreditifin Hükümsüz Kılınması |
| | **9** | Amir Bankalarının ve Teyit Bankalarının Yükümlülüğü |
| | **10** | Akreditifin Tipleri |
| | **11** | Tel Haberleşmesi ile Açılan Akreditifler ve Ön İhbarlı Akreditifler |
| | **12** | Tam ve Açık olmayan Talimat |
| **B. Yükümlülükler ve Sorumluluklar** | **13** | Belgelerin incelenmesine İlişkin Standart |
| | **14** | Akreditif şartlarına Uymayan (Çelişkili/Rezervli) Belgeler ve Bildiride Bulunma |
| | **15** | Belgelerin Geçerliliğine İlişkin Sorumluluk Alınmaması |
| | **16** | Mesajların Çekilmesine İlişkin Sorumluluk Alınmaması |
| | **17** | Mücbir Sebep |
| | **18** | Talimat Verilen Tarafın Eylemine İlişkin Sorumluluk Alınmaması |
| | **19** | Bankalar Arasındaki Rambursman Düzenlemeleri |
| **D. Belgeler** | **20** | Belgeleri Düzenleyenlere İlişkin Belirsizlik |
| | **21** | Belgelerin Düzenleyicilerinin veya İçeriklerinin Belirtilmemesi |
| | **22** | Akreditifin Açılış Tarihi Karşısında Belgelerin Düzenlenme Tarihi |
| | **23** | Deniz/ Okyanus Konşimentosu |
| | **24** | Ciro Edilemez Denizyolu Taşıma Senedi |
| | **25** | Charter Party Konşimentosu |
| | **26** | Çok Şekilli (Multimodal) Taşımaya İlişkin Taşıma Belgesi |
| | **27** | Havayolu Taşıma Belgesi |
| | **28** | Karayolu, Demiryolu veya Karasal Suyolu Taşıma Belgeleri |

| | | |
|---|---|---|
| | **29** | Kurye ve Posta Makbuzları |
| | **30** | Navlun Komisyoncuları (Freight Forwarders) Tarafından Düzenlenen Taşıma Belgeleri |
| | **31** | "Güverte Üzerinde", "Yükletenin Tartı ve Sayımına Göredir", "Gönderenin İsmi" |
| | **32** | Temiz Taşıma Belgeleri |
| | **33** | Navlunu Ödenecek/Ödenmiş Taşıma Belgeleri |
| | **34** | Sigorta Belgeleri |
| | **35** | Sigorta Kapsamının Tipi |
| | **36** | Tüm Riskler ve Sigorta Kapsamı |
| | **37** | Ticari Faturalar |
| | **38** | Diğer Belgeler |
| **E. Çeşitli Hükümler** | **39** | Akreditif Tutarına, Miktara ve Birim Fiyatına İlişkin İzinler |
| | **40** | Kısmi Sevkiyat ve Kısmi Kullanımlar |
| | **41** | Parti Parti Sevkiyat ve Kullanımlar |
| | **42** | Akreditif Vadesi ve Vesaikin İbraz Yeri |
| | **43** | Vade Bitimine İlişkin Sınırlama |
| | **44** | Vade Bitim Tarihinin Uzatılması |
| | **45** | İbraz Saatleri |
| | **46** | Sevk Tarihlerine İlişkin Genel İfadeler |
| | **47** | Sevkiyat Sürelerine İlişkin Tarih Terimleri |
| **F. Devredilebilir Akreditif** | **48** | Devredilebilir Akreditif |
| **G. Akreditiften Doğan Paraların Temlik Edilmesi** | **49** | Akreditiften Doğan Paraların Temlik Edilmesi |

**Kaynak:** Yılmaz ve diğ., 2012: 391-393

Tablo 2'de görüldüğü gibi UCP 500 yedi ana başlık altında (1.Genel Hükümler ve Tanımlar, 2. Akreditifin Biçim ve İhbarı, 3. Yükümlülükler ve Sorumluluklar, 4.Belgeler,

5.Çeşitli Hükümler, 6.Devredilebilir Akreditif, 7.Akreditiften Doğan Paraların Temlik Edilmesi) toplam 49 maddeden oluşmaktadır.

**Tablo 3:** UCP 600'ün Sistematik Yapısı

| **Madde** | **Konu** |
|---|---|
| **1** | UCP'nin Uygulanması |
| **2** | Tanımlar |
| **3** | Yorumlar |
| **4** | Sözleşmeler Karşısında Akreditifler |
| **5** | Mallar, Hizmetler veya Yapılan İşler Karşısında Belgeler |
| **6** | Kullanım Yöntemi, Vade Tarihi ve İbraz Yeri |
| **7** | Amir Bankanın Yükümlülüğü |
| **8** | Teyit Bankasının Yükümlüğü |
| **9** | Akreditiflerin ve Değişiklerin İhbar Edilmesi |
| **10** | Değişiklikler |
| **11** | Telekomünikasyon Aracılığı İle Gönderilen, Ön İhbarı Yapılan Akreditifler ve Değişiklikler |
| **12** | Görevlendirme |
| **13** | Bankalararası Rambursman Düzenlemeleri |
| **14** | Belgelerin İncelenmesine İlişkin Standart |
| **15** | Uygun İbraz |
| **16** | Rezervli /Uygun Olmayan Belgeler, Rezerv Kaldırma ve Bildiri |
| **17** | Orijinal Belgeler ve Kopyalar |
| **18** | Ticari Fatura |
| **19** | En Az İki Farklı Taşıma Şeklini Kapsayan Taşıma Belgesi |
| **20** | Konşimento |
| **21** | Ciro Edilemez Denizyolu Taşıma Senedi |
| **22** | Charter Party Konşimento |
| **23** | Havayolu Taşıma Belgesi |
| **24** | Karayolu, Demiryolu veya Karasal Suyolu Taşıma Belgeleri |
| **25** | Kurye Alındısı, Posta Alındısı veya Postalama Sertifikası |
| **26** | "Güverte Üzerinde", Yükletenin Tartı, Sayım ve İçerik" Beyanı ve Navluna Ek Masraflar |

| | |
|---|---|
| **27** | Temiz Taşıma Belgesi |
| **28** | Sigorta Belgesi Kapsamı ve Tutarı |
| **29** | Vade Tarihinin veya İbrazın Son Gününün Uzatılması |
| **30** | Akreditif Tutarında, Mal Miktarında ve Birim Fiyatlarında Tolerans |
| **31** | Kısmi Kullanımlar veya Kısmi Yüklemeler |
| **32** | Kısımlar/Partiler Halinde Kullanımlar veya Yüklemeler |
| **33** | İbraz Saatleri |
| **34** | Belgelerin Geçerliliğine İlişkin Sorumluluk Üstlenilmesi |
| **35** | Mesajların İletilmesine ve Çeviriye İlişkin Sorumluluk Üstlenilmesi |
| **36** | Mücbir Sebep |
| **37** | Talimat Verilen Tarafın Eylemleri İçin Sorumluluk Üstlenilmemesi |
| **38** | Devredilebilir Akreditifler |
| **39** | Akreditiften Oluşacak Fonların Temliki |

**Kaynak:** Yılmaz ve diğ., 2012: 394

Tablo 3'te ifade edilen UCP 600'ün sistematik yapısına bakıldığında ise UCP 500'den farklı olarak ana başlıkların kaldırıldığını ve her bir maddenin kendinden bağımsız ama sistematik bir devam sürecinde oluşturulduğu görülmektedir. Ayrıca UCP 500'de kullanılan 49 maddenin toplamda 39 maddeye indirgendiği görülmektedir.

600'de görülen önemli sayılabilecek bir değişiklik; UCP 500 kapsamında 49 maddeden ayrı olarak ama UCP 500 içerisinde yer alan, akreditif kapsamında ibraz edilen belgelerin orijinal olup olmadığının belirlenmesi ve bu kapsamdaki düzenlemeleri netleştirmek amacıyla oluşturulan dört adet durum notunun "UCP 500'e Ait Bazı Konulardaki Yanlış Yorumlamaların Düzeltilmesi İçin ICC Durum Notları" başlığı altında ifade edilmesidir (Yılmaz ve diğ., 2012).

UCP 600 kapsamında getirilen bir diğer yenilik ise mevcut kuralların ve bu kurallar içerisindeki maddelerin istenildiğinde veya gerek duyulduğunda birinin veya birkaçının kapsam dışı bırakılmasıdır. Dolayısıyla taraflar diledikleri takdirde esnek bir yapı kullanabilmektedir. Bu durumun dezavantajı olarak ise akreditif hakkında yeterli bilgi sahibi olmayan tarafların korunmasız duruma getirilmesi görülmektedir.

## 4.UCP 600'e Göre Bankalarda Akreditif Uygulamalarının Değerlendirilmesi

UCP 600 düzenlemesinin uygulamadaki yerinin saptanması amacıyla yapılan bu çalışmada bir katılım bankasının akreditifli ödeme verileri analiz edilmiştir. Bankadan 2013 yılında gerçekleştirilen ithalatta akreditifli ödeme yöntemine dair elde edilen

veriler ülke, vade, teyit ve ithalat miktarı bağlamında SPSS 20.0 programında kullanılarak Pearson Ki-Kare testi ile değerlendirilmiştir.

Aşağıdaki tabloda ülke ve vade türü arasındaki ilişki irdelenmektedir.

**Tablo 4:** Ülke ve Vade Türü Arasındaki İlişki

| | | **Vade Türü** | | **Toplam** |
|---|---|---|---|---|
| **Ülke** | | **Görüldüğünde Ödemeli** | **Vadeli** | |
| **ABD** | Sayı | 47 | 68 | 115 |
| | Oranı | % 40,9 | % 59,1 | % 100 |
| **Almanya** | Sayı | 47 | 67 | 114 |
| | Oranı | % 41,2 | % 58,8 | % 100 |
| **Bangladeş** | Sayı | 89 | 9 | 98 |
| | Oranı | % 90,8 | % 9,2 | % 100 |
| **Çin Halk Cumhuriyeti** | Sayı | 900 | 389 | 1289 |
| | Oranı | % 69,8 | % 30, 2 | % 100 |
| **Endonezya** | Sayı | 132 | 24 | 156 |
| | Oranı | % 84,6 | %15,4 | %100 |
| **Hindistan** | Sayı | 200 | 104 | 304 |
| | Oranı | % 65,8 | % 34,2 | % 100 |
| **Hong Kong** | Sayı | 104 | 60 | 164 |
| | Oranı | % 63,4 | % 36,6 | % 100 |
| **İsviçre** | Sayı | 39 | 52 | 91 |
| | Oranı | % 42,9 | % 57,1 | % 100 |
| **İtalya** | Sayı | 59 | 114 | 173 |
| | Oranı | % 34,1 | % 65,9 | % 100 |
| **Kore Cumhuriyeti (Güney Kore)** | Sayı | 161 | 201 | 362 |
| | Oranı | % 44,5 | % 55,5 | % 100 |
| **Pakistan** | Sayı | 28 | 83 | 111 |
| | Oranı | % 25,2 | % 74,8 | % 100 |
| **Tayvan** | Sayı | 115 | 102 | 217 |
| | Oranı | % 53 | % 47 | % 100 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Türkiye** | Sayı | 15 | 82 | 97 |
| | Oranı | % 15,5 | % 84,5 | % 100 |
| **Vietnam** | Sayı | 208 | 2 | 210 |
| | Oranı | % 99 | % 1 | % 100 |
| **Toplam** | **Sayı** | **2144** | **1357** | **3501** |
| | **Oranı** | **% 61,2** | **% 38,8** | **% 100** |

Tablodan görüldüğü üzere ABD'ye açılan 115 adet akreditifin 47 tanesi görüldüğünde ödemeli olup bu oran % 41'e denk gelirken, vadeli akreditiflerin sayısı 68 olup % 59'luk kısma karşılık geldiği anlaşılmaktadır. Diğer bir örnek olarak Çin'e açılan akreditiflerden ise yaklaşık % 70'inin görüldüğünde ödemeli % 30'unun da vadeli olduğu ifade edilmektedir.

**Tablo 5:** Ülke ve Vade Türü Arasında Ki Kare Testi

| | **Value** | **Df** | **Asymp.Sig (2 Sided)** |
|---|---|---|---|
| **Pearson Chi Square** | 542,780[a] | 13 | ,000 |
| **Likelihood Ratio** | 610,837 | 13 | ,000 |
| **N of Valid Cases** | 3501 | | |

Vade türü ve ülke arasındaki ilişkiye istinaden aşağıdaki hipotezler kurulmuştur:

$H_0$ : Ülke ve vade türü arasında bir ilişki yoktur.

$H_1$: Ülke ve vade türü arasında bir ilişki vardır.

Yukarıda yapılan Ki Kare Testine göre $H_0$ hipotezi güçlü şekilde reddedilmektedir yani ülke ile vade türü arasında bir ilişki olduğu açık bir şekilde görülmektedir. Dolayısıyla Türkiye, Pakistan, İtalya, ABD, Almanya gibi ülkelerde daha ziyade vadeli, Vietnam, Bangladeş ve Endonezya gibi ülkeler için daha çok görüldüğünde ödemeli işlemler ağırlık kazanmaktadır.

Aşağıdaki tabloda ise vade türü ve teyit arasındaki ilişki irdelenmektedir.

**Tablo 6:** Vade Türü ve Teyit Arasındaki İlişki

| | | | Teyit | | TOPLAM |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | **Evet** | **Hayır** | |
| **Vade Türü** | **Görüldüğünde Ödemeli** | Sayı | 380 | 2061 | 2441 |
| | | Vade Türü Oranı | % 15,6 | % 84,4 | % 100 |
| | | Teyit Oranı | % 42,2 | % 62,4 | % 58,1 |
| | **Vadeli** | Sayı | 521 | 1241 | 1762 |
| | | Vade Türü Oranı | % 29,6 | % 70,4 | % 100 |
| | | Teyit Oranı | % 57,8 | % 37,6 | % 41,9 |
| **Toplam** | | **Sayı** | 901 | 3302 | 4203 |
| | | **Vade Türü Oranı** | % 21,4 | % 78,6 | % 100 |
| | | **Teyit Oranı** | % 100 | % 100 | %100 |

Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere görüldüğünde ödemeli olan toplam 2441 siparişten 380 tanesi teyitli iken 2061 tanesi teyitsizdir ve teyitli olanların oranı % 15,6 iken teyit içermeyen kısmın oranı ise % 84,4'tür. Vadeli olan akreditif sayısı ise toplam 1762 iken 521 tanesi teyitli olup bunun % 29,6'lık bir orana karşılık geldiği görülmektedir. Anlaşılacağı üzere vadeli akreditifte teyit oranı daha yüksek ise bile bu oran % 30'u ancak bulabilmektedir.

**Tablo 7:** Vade Türü ve Teyit Arasında Ki Kare Testi

| | **Value** | **Df** | **Asymp.Sig (2 Sided)** | **Exact Sig. (2 Sided)** | **Exact Sig. (1 Sided)** |
|---|---|---|---|---|---|
| **Pearson Chi Square** | 119,115[a] | 1 | ,000 | | |
| **Continuity Correction [b]** | 118,285 | 1 | ,000 | | |
| **Likelihood Ratio** | 117,762 | 1 | ,000 | | |
| **Fisher's Exact Test** | | | | ,000 | ,000 |
| **N of Valid Cases** | 4203 | | | | |

Vade türü ve teyit arasındaki ilişkiye istinaden aşağıdaki hipotezler kurulmuştur:

$H_0$ : Vade türü ile teyit arasında ilişki yoktur.

$H_1$: Vade türü ile teyit arasında ilişki vardır.

Yukarıdaki tablo için yapılan Ki Kare testine göre $H_0$ hipotezi reddedilmektedir yani vade türü ile teyit arasında önemli bir ilişki olduğu açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Genel olarak her iki ödeme türünde de teyitsiz işlemlerin çoğunlukta olduğu ancak vadeli işlemlerde teyit durumunun görüldüğünde ödemeli olanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Aşağıdaki tablo ise ülkelere göre teyit durumunu ifade etmektedir:

**Tablo 8:** Ülke ve Teyit İlişkisi

| | | **Teyit** | | **Toplam** |
|---|---|---|---|---|
| **Ülke** | | **Evet** | **Hayır** | |
| **ABD** | Sayı | 91 | 24 | 115 |
| | Oranı | % 79,1 | % 20,9 | % 100 |
| **Almanya** | Sayı | 77 | 37 | 114 |
| | Oranı | % 67,5 | % 32,5 | % 100 |
| **Bangladeş** | Sayı | 0 | 98 | 98 |
| | Oranı | % 0 | %100 | % 100 |
| **Çin Halk Cumhuriyeti** | Sayı | 71 | 1218 | 1289 |
| | Oranı | % 5,5 | % 94,5 | % 100 |
| **Endonezya** | Sayı | 3 | 153 | 156 |
| | Oranı | % 1,9 | % 98,1 | %100 |
| **Hindistan** | Sayı | 73 | 231 | 304 |
| | Oranı | % 24 | % 76 | % 100 |
| **Hong Kong** | Sayı | 10 | 154 | 164 |
| | Oranı | % 6,1 | % 93,9 | % 100 |
| **İsviçre** | Sayı | 85 | 6 | 91 |
| | Oranı | % 93,4 | % 6,6 | % 100 |
| **İtalya** | Sayı | 106 | 67 | 173 |
| | Oranı | % 61,3 | % 38,7 | % 100 |
| **Güney Kore** | Sayı | 17 | 345 | 362 |
| | Oranı | % 4,7 | % 95,3 | % 100 |

| | | Teyit | | Toplam |
|---|---|---|---|---|
| **Ülke** | | **Evet** | **Hayır** | |
| **Pakistan** | Sayı | 1 | 110 | 111 |
| | Oranı | % 0,9 | % 99,1 | % 100 |
| **Tayvan** | Sayı | 13 | 204 | 217 |
| | Oranı | % 6 | % 94 | % 100 |
| **Türkiye** | Sayı | 62 | 35 | 97 |
| | Oranı | % 63,9 | % 36,1 | % 100 |
| **Vietnam** | Sayı | 2 | 208 | 210 |
| | Oranı | %1 | % 99 | % 100 |
| **Toplam** | Sayı | 611 | 2890 | 3501 |
| | Oranı | % 61,2 | % 38,8 | % 100 |

Tabloda ilk sırada yer alan ülkelerden ABD'ye açılan 115 akreditifin 91'inin yani % 79'unun teyitli olduğu oysa Çin'e açılan 1289 akreditifin 1218 tanesinin yani yaklaşık % 95'inin teyidinin bulunmadığı görülmektedir.

**Tablo 9:** Ülke ve Teyit İlişkisi İçin Ki Kare Testi

| | **Value** | **Df** | **Asymp.Sig (2 Sided)** |
|---|---|---|---|
| **Pearson Chi Square** | 1562,296[a] | 13 | 0,000 |
| **Likelihood Ratio** | 1318,899 | 13 | ,000 |
| **N of Valid Cases** | 3501 | | |

Ülke ve teyit arasında kurulan ilişkiye göre aşağıdaki hipotezler kurulmaktadır:

$H_0$ : Ülke ve teyit durumu arasında bir ilişki yoktur.

$H_1$: Ülke ve teyit durumu arasında bir ilişki vardır.

Ki kare testi uyarınca görülen Pearson Ki Kare testine göre $H_0$ reddedilmektedir dolayısıyla ülke ile teyit arasında bir ilişki olduğu anlaşılmaktadır. İsviçre, ABD, Almanya ve Türkiye gibi ülkelerde teyitli işlemlere daha çok rastlanırken, Bangladeş, Pakistan, Vietnam, Çin ve Tayvan gibi ülkelerde teyit işlemi nadiren görülmektedir.

Aşağıdaki tabloda ise ithalat miktarının vade türü ile ilişkisi irdelenmektedir. Bu amaç doğrultusunda öncelikle açılan akreditifin tutarı aşağıda görüldüğü şekilde kategorilendirilmiştir:

1- 50.000 USD'den az
2- 50.000-100.000 USD arası
3- 100.000- 250.000 USD arası
4- 250.000-500.000 USD arası
5- 500.000 USD'den fazla

**Tablo 10:** İthalat Miktarı ve Vade Türü İlişkisi

| | | Kategorik İthalat | | | | | Toplam |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | |
| **Görüldüğünde Ödemeli** | Sayı | 620 | 704 | 628 | 255 | 234 | 2441 |
| | Oranı | % 65, 3 | % 61,5 | % 56,5 | % 51, 1 | % 47 | % 58, 1 |
| **Vadeli** | Sayı | 330 | 440 | 484 | 244 | 264 | 1762 |
| | Oranı | % 34,7 | % 38,5 | % 43,5 | % 48,9 | % 53 | %41,9 |
| **Toplam** | **Sayı** | 950 | 1144 | 1112 | 499 | 498 | 4203 |
| | **Oranı** | % 100 | % 100 | % 100 | % 100 | % 100 | % 100 |

Tablodan anlaşıldığı üzere 1. grupta yer alan, miktarı 50.000 USD'nin altında bulunan akreditiflerin % 65'i görüldüğünde ödemeli ve % 35'i ise vadelidir oysa bu dağılım sonraki kategorilerde vadelinin lehine değişmekte olup 5. grupta yer alan, miktarı 500.000 USD'nin üzerinde olan akreditiflerin % 53'ünün vadeli olduğu anlaşılmaktadır.

**Tablo 11:** İthalat Miktarı ve Vade Türü İlişkisi İçin Ki Kare Testi

| | **Value** | **Df** | **Asymp.Sig (2 Sided)** |
|---|---|---|---|
| **Pearson Chi Square** | 62,073[a] | 4 | ,000 |
| **Likelihood Ratio** | 62,006 | 4 | ,000 |
| **N of Valid Cases** | 4203 | | |

İthalat miktarı ile vade arasındaki ilişkinin incelenmesi için kurulan hipotezler aşağıda gösterilmektedir:

$H_0$ : İthalatın miktarının büyüklüğü ile vade durumu arasında bir ilişki yoktur.

$H_1$: İthalatın miktarının büyüklüğü ile vade durumu arasında bir ilişki vardır.

Yukarıdaki tablo için yapılan Ki Kare testine göre $H_0$ reddedilmekte ve ithalat miktarının büyüklüğü ile vade türü arasında güçlü bir ilişki olduğu açık bir şekilde anlaşılmaktadır. İthalat miktarı arttıkça vadeli ithalat artarken, ithalat miktarı düştükçe görüldüğünde ödemeli ithalatın payının arttığı anlaşılmaktadır.

Aşağıdaki tabloda ise kategorize edilmiş ithalat miktarına göre teyit durumunun ilişkisinin olup olmadığı araştırılmaktadır.

**Tablo 12:** İthalat Miktarı ile Teyit İlişkisi

| | | | **Kategorize Edilmiş İthalat** | | | | | **Toplam** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | |
| **Teyit** | **Evet** | Sayı | 112 | 141 | 185 | 157 | 306 | 901 |
| | | Oranı | % 11,8 | % 12,3 | % 16,6 | % 31,5 | % 61,4 | % 21, 4 |
| | **Hayır** | Sayı | 838 | 1003 | 927 | 342 | 192 | 3302 |
| | | Oranı | % 88,2 | % 87,7 | % 83,4 | % 68,5 | % 38,6 | % 78,6 |
| | **Toplam** | **Sayı** | 950 | 1144 | 1112 | 499 | 498 | 4203 |
| | | **Oranı** | % 100 | % 100 | % 100 | % 100 | % 100 | % 100 |

Yukarıda ifade edilen kategoriler ile teyit durumu arasındaki ilişkiyi gösteren tabloya göre 1. grupta yer alan akreditiflerde teyitli olma oranı yaklaşık % 12 iken, ilerleyen gruplarda söz konusu oran artmaktadır ve 500.000 USD'nin üzerinde açılan 5. grup akreditiflerin teyitli olma oranı % 61,4 olmaktadır.

**Tablo 13:** İthalat Miktarı ve Teyit İlişkisi Ki Kare Testi

| | **Value** | **Df** | **Asymp.Sig (2 Sided)** |
|---|---|---|---|
| **Pearson Chi Square** | 627,218[a] | 4 | ,000 |
| **Likelihood Ratio** | 538,605 | 4 | ,000 |
| **N of Valid Cases** | 4203 | | |

$H_0$ : İthalat miktarı ile teyit durumu arasında bir ilişki yoktur.

$H_1$: İthalat miktarı ile teyit durumu arasında bir ilişki vardır.

İthalat miktarı ile teyit arasındaki ilişkiyi ortaya koyan Ki Kare testine göre sıfır hipotezinin reddedildiği ve ithalat miktarı ile teyitli olma durumu arasında çok güçlü bir ilişkinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla yukarıdaki tablodan da anlaşıldığı üzere ithalat miktarı arttıkça teyit oranını yükselmektedir.

## 5. Sonuç

Hızla gelişen teknoloji ve iletişim olanakları ile küreselleşme eğiliminin her geçen gün önem kazanması gibi nedenlerden dolayı uluslararası ticarete yönelim son yıllarda büyük miktarda artmış bulunmaktadır. Ancak dış ticaret uygulamaları; kültürler, kambiyo rejimleri ve ülkelerin iş yapış şekilleri gibi farklılıklar nedeniyle yurtiçi ticaretle mukayese edildiğinde daha riskli bir durum arz etmektedir. Dış ticaret işlemlerinde tarafların birbirlerini yeterince tanımıyor olması hem alıcının hem de satıcının ticari kaygılarını artırmaktadır. Dolayısıyla bir bankanın güven fonksiyonu ve itibarının devreye girmesiyle bu kaygının en aza indirgenmesi sağlanmaktadır. Akreditif belirli standartlar altında ve teknikler dâhilinde uygulanabilen uzman bir bilgi birikimi gerektiren ödeme yöntemidir. Akreditifli ödeme dış ticareti mümkün kılan bir güven unsuru olarak tanınsa da bankalar tarafından uygulanan komisyon masrafları ve karşılaşılan rezerv uygulamalarından dolayı uygulamada zaman zaman sorunlar yaşanmaktadır.

Türkiye'nin ithalatında en çok kullanılan ödeme yöntemleri sırasıyla peşin, mal mukabili, akreditifli ve vesaik mukabili ödeme olup ihracatta kullanılan ödeme yöntemleri ise sırasıyla mal mukabili, vesaik mukabili, peşin ve akreditifli ödeme şeklindedir. İthalatta peşin ödemenin payının % 50 ve ihracattada mal mukabili ödemenin payının % 60 civarında olması Türk işletmeleri açısından çok büyük bir dezavantaj olarak yorumlanmaktadır. Yapılan araştırmalarda Türkiye'de akreditifli ödemelerin % 7 ile % 9 arasında bir seyir izlediği görülmektedir.

Dünya ticareti açısından önem arz eden akreditifli işlemler; UCP tarafından uygulanan özel sözleşmeler olduğundan, tüm dünyada benzer şekillerde kullanılmaktadır. ICC tarafından yayınlanan en son düzenleme olan UCP 600; çoğunlukla 500'deki anlam kargaşasına sebep olan ya da dağınık halde bulunan maddelerin düzenlenmesi ile oluşturulmuştur. Dolayısıyla lojistik, dış ticaret ve sigorta sahalarında teknolojik gelişmeler göz önünde bulundurularak akreditif uygulamalarına faydalı bir bakış açısı getirilmiş böylece rezerv oranlarında bir azalma söz konusu olmuştur.

UCP 600 kurallarının uygulamasına örnek olarak bir katılım bankasından 2013 yılında gerçekleştirilen ithalatta akreditifli ödeme verilerine dair elde edilen sonuçlar değerlendirililerek ülke, vade türü, teyit ve ithalat miktarı arasındaki ilişkiler incelenmiştir.

Ülkelerin sağladıkları güven imajı ve ticari anlamdaki prestijleri gibi faktörler göz önünde bulundurulduğunda vadeli akreditiflerin kullanım oranında artış meydana geldiği dolayısıyla ülke ve vade türü arasında güçlü bir ilişki bulunduğu vurgulanmaktadır.

Görüldüğünde ödemeli ya da vadeli olarak kullanılan akreditiflerin türü ile teyit arasında da güçlü bir ilişkinin olduğu; vadeli akreditiflerde teyit oranının arttığı anlaşılmaktadır.

Ülkeye göre teyit durumunun incelendiği bir başka analizde ülke ile teyit arasında bir ilişki olduğu net bir şekilde anlaşılmakta, gelişmekte olan ülke ekonomilerinde ithalat akreditiflerinde teyit oranının yükseldiği, ihracat akreditiflerinde teyit oranının düştüğü görülmektedir.

İthalat miktarının beş ayrı kategoriye ayrılarak yapılan analizde söz konusu ithalatın miktarı ile vade türü arasında güçlü bir ilişkinin olduğu anlaşılmaktadır. İthalat miktarı arttıkça vadeli ithalat artarken, ithalat miktarı düştükçe vadeli ithalatın payının azaldığı görülmektedir.

İthalat miktarı ile teyit arasındaki ilişkiyi ortaya koyan Ki Kare testine göre de ithalat miktarı arttıkça teyit oranının yükseldiği; ithalat miktarı ile teyitli olma durumu arasında çok güçlü bir ilişkinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla ithalat miktarı, vade ve teyit ilişkisinin doğru orantılı olduğu yapılan analizlerden anlaşılmaktadır.

Konuyla ilgilenen araştırmacılar için izleyen çalışmalara yönelik olarak benzeri uygulamaların yapılabileceği düşünülmektedir. Örneğin özellikle Ticaret Hukuku çalışmaları için UCP 500 ve 600 arasındaki farklar daha detaylı olarak irdelenebilecektir. İlaveten; akreditifli ödeme yönteminin günümüz uygulamaları açısından analiz edilebilmesi bağlamında ulusal verilerin temininin ardından benzer istatistiki uygulamalar sonrasında daha geniş çaplı bir değerlendirme yapılabilir.

**Kaynakça**

1) ARZOVA, S.Burak, (2006), İhracat Hakkında Her Şey, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

2) BÖLÜKBAŞI, Senem, (2008), Akreditifli İşlemlerde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Üzerine Bir İnceleme, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

3) DEMİR, Belgi, (2010), Uluslararası Bankacılıkta Ödeme Yöntemlerinden Akreditif ve Akreditifte Karşılaşılan Sorunlar ile Çözüm Önerileri, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü.

4) GÜL, Rasim, (2010), UCP 600 ve Bankalarda Akreditif Uygulamaları Örnek Olay İncelemeleri, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü.

5) KRING, F. Banu (2009) '' Milletlerarası Ticaret Odasının Akreditifle İlgili Son Düzenlemesi Yeknesak Kurallar 600 (UCP 600) ve Uygulamaya Getirdiği Bazı Yenilikler'', Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 11, Özel Sayı, 2009, pp.1219-1237.

6) POLAT, Ali (2008), '' Uluslararası Ticarette Akreditifli Ödemeler ve UCP 600'', İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yılı 7, Sayı 13 Bahar 2008, pp. 209-222.

7) ŞİRİNPINAR, Arlin, (2012), Dış Ticarette Akreditif İşlemlerinde Operasyonel Risklerin Önlenmesi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

8) TÜİK (Türkiye İstatistik Kurumu), (2014), Ödeme Şekillerine Göre Türkiye'nin Dış Ticaret Rakamları, TÜİK Yayınları, Ankara.

9) YILMAZ, Mutlu, Gökşen Topuz, Ahmet Özken ve Aslıhan Kocaefe Cebeci (2012), '' Akreditiflere İlişkin Uluslararası Düzenlemeler Olan UCP 500 ve UCP 600'ün Mukayeseli Analizi'', Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı 24, pp.379-401.

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

# Lisans Öğrencilerinin Muhasebeye Giriş Dersine Yönelik Algılamalarının Belirlenmesi (Determination of Undergraduate Students' Perceptions for the Introduction of Accounting Courses)

Burcu DEMİREL UTKU [a] İbrahim EROL [b]

[a] Doç. Dr., Akdeniz Üniversitesi İİBF, burcudemirel@akdeniz.edu.tr

[b] Arş.Gör., Akdeniz Üniversitesi İİBF, ibrahimerol@akdeniz.edu.tr

**Anahtar Kelimeler**
Muhasebeye Giriş Dersi, Öğrenci Algılaması, Alan Araştırması.

**Jel Sınıflandırması**
M41, I21.

**Özet**
Bu araştırmanın amacı, ilk kez muhasebe dersi alan öğrencilerin, bu ders için oluşan dönem başında ve sonundaki algılamalarını ve bir öğretim dönemi süresince bu algılamalardaki farklılaşmaları belirlemektir. Araştırmanın yapılma gerekçesi, muhasebe derslerindeki başarı düzeyini artırabilmek için öneriler sunmaktır. Araştırma, Akdeniz Üniversitesi İİBF İşletme ve İktisat bölümlerinde öğrenim gören 1. sınıf öğrencileri ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmanın amacına uygun bir soru formu, dönem başında ve dönem sonunda olmak üzere öğrencilere iki defa uygulanmıştır. 164 anketin değerlendirildiği bu araştırmanın sonuçlarına göre öğrenciler, Genel Muhasebe dersine dönem başındaki bakış açılarının ve algılamalarının, bazı boyutlar dışında, dönem sonuna göre daha negatif olduğunu ifade etmişlerdir.

**Keywords**
Introduction to Accounting Courses, Student Perception.

**Jel Classification**
M41, I21.

**Abstract**
The purpose of this study is determining differences at the beginning and end of semester perceptions of students who take first time accounting courses. The reason for doing the research is providing recommendations for enhancing success at accounting courses. The research was done first grade students of business administration and economics departments of Akdeniz University Faculty of Economics and Administrative Sciences. For getting the aim a survey is used two times at the beginning and end of period. With the consequences of 164 surveys evaluations, excluding some of the dimensions of accounting courses, the perceptions about accounting courses at the beginning are more negative than the perceptions at the end of period.

## 1.Giriş

Muhasebe dersleri ile ilk kez tanışan öğrencilerin, muhasebeyi nasıl algılandığının tespiti ve varsa negatif algılamaların oluşumu ile ilgili düzenlemelerin yapılabilmesi, muhasebe derslerindeki başarının arttırılması ve muhasebe mesleğinin gelişiminin sürdürülebilmesi açısından son derece önem arz etmektedir. Muhasebe derslerinin, potansiyel meslek mensupları olarak görebileceğimiz öğrencilere gerekli olan mesleki becerileri kazandırmasının yanında, mesleği sevdirmek veya ilgi uyandırmak gibi amaçları da bulunmaktadır (Turner vd., 2006: 25). Muhasebe derslerine yönelik algı, genelde bu derslerin zor olduğu yönündedir (Martinis ve Tidd, 2011: 432). Araştırmalar göstermiştir ki muhasebeye girişte öğrenciler, muhasebe hakkında klişeleşmiş negatif algılara sahiptirler ve bu algılar muhasebeye giriş derslerinde oluşmaya ve kuvvetlenmeye devam etmektedir. Kariyer seçimlerinde, dersin öğrencilerde oluşturduğu negatif algı muhasebeye yatkın insanları farklı meslekler seçmeye yönlendirdiği gibi, muhasebeye yatkın olmayan öğrencileri de muhasebeci olmaya itebilir (Friedlan, 1995: 48). Bir taraftan öğrenciler tarafından zor olarak algılanan, diğer taraftan da önemli bir branş dersi olarak görülen muhasebeye giriş dersi için oluşan öğrenci algılarının nasıl ve ne şekilde oluştuğunu anlama çabaları, bu konunun önemli bir çalışma alanı olarak önem kazanmasına sebep olmuştur.

Ülkemizde İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri çatısı altında lisans seviyesinde, özellikle işletme bölümlerinde yoğunlukla verilen muhasebe dersleri, genel olarak üç temel alanda yoğunlaşmaktadır. Bunlar Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesidir. Bunların tamamlayıcıları olan seçmeli muhasebe dersleri de yine bu alanda eğitim alan öğrencilere sunulmaktadır. Lisans öğrencilerinin ilk kez karşılaştıkları muhasebe dersi olması, bu fakültelerde bulunan her bölüm için zorunlu tek muhasebe dersi olması nedenleriyle Genel Muhasebe yada Muhasebeye Giriş Dersleri bir çok araştırmaya konu edilmiştir. Bu araştırmaların birçoğunda da konu ile ilgili olarak öğrenci görüşlerine başvurulmuştur. Ancak, bu çalışmanın da çıkış noktasını oluşturan ve muhasebe dersini ilk kez alan öğrencilerin bu ders ile ilgili algılarını ölçmeye çalışan çalışmalar literatürde daha az sayıdadır.

Bu çalışmada muhasebeye giriş düzeyinde verilen ve farklı isimlerle adlandırılan bu derslerin öğrenciler tarafından nasıl algılandığı belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışmada, Genel Muhasebe adı altında muhasebeye giriş niteliğinde olan bu dersi alan öğrencilere literatürde bu konuda kabul görmüş olan ve Geiger ve Ogilby (2000) tarafından

geliştirilen bir anket formu veri toplama aracı olarak kullanılmıştır. İlgili anket, bu dersi alan öğrencilere öncelikle dönem başında yani bu dersi ilk aldıklarında ve sonrasında da dönem sonunda toplam iki kere aynı sorular ile uygulanmıştır. Böylelikle öğrencilerin dönem başı ve dönem sonunda varsa algı değişimleri ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Bu amaçla Akdeniz Üniversitesi İİBF İşletme ve İktisat Bölümleri örgün öğretim 1. sınıf öğrencileri çalışmanın örneklemini oluşturmuştur.

## 2.Literatür Taraması

Muhasebe eğitimi konusunda genel düzeyde literatürde çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmaların büyük bir kısmı öğrenci anketleri ile muhasebe derslerinin algılanmasının, bu derslerdeki başarı yüzdesinin yada muhasebeyi meslek olarak seçme kararının bir takım demografik değişkenler ile karşılaştırılması şeklinde yapılmıştır. Tablo 1'de özellikle muhasebe dersini ilk kez alan öğrenciler üzerinde yapılmış olan bizim de bu çalışmada ele aldığımız algı değişiklikleri ve muhasebeye giriş dersinin algılanması üzerine yoğunlaşan belli başlı çalışmalar sıralanmıştır. Muhasebe eğitimi, 1980'lerden beri önemli bir tartışma konusu ola gelmiştir. İlk araştırmalar, muhasebe eğitimine gelen öğrencilerin, muhasebe eğitimiyle ilgili negatif algıya sahip olduklarını raporlamışlardır. Bu negatif algının da öğrencilerin kariyer kararlarında önemli derecede etkiye sahip olduğu düşünülmektedir (Ferreira ve Santoso, 2008: 210).

**Tablo 1:** Konuya Yönelik Literatür

| | |
|---|---|
| *AECC - Accounting Education Change Commission (1992)* | *Muhasebe dersini ilk kez alan öğrenciler ile bir çalışma yapılmış ve muhasebe derslerinin; mesleğin tanınması, muhasebede başarılı bir kariyer için gerekli olan eğilimler ile yeteneklerin neler olduğunun bilinmesi ve en son olarak da muhasebedeki kariyer fırsatlarının neler olduğunun öğrenilmesi bakımından öğrencilerin algılarını şekillendirdiği belirtilmiştir.* |
| *Pincus (1997)* | *Muhasebeye giriş dersini alan öğrencilerin dersi algılamaları üzerine yaptığı çalışmasında, özellikle muhasebenin borç ve alacak kavramları üzerinde yoğunlaşarak çalışmasının sonucunda bu konuların daha iyi kavranabilmesi için öğrencilere yönelik çalışma metotları sunmuştur.* |
| *Vangermeersch (1997)* | *Pincus'un çalışmasında yaptığı gibi Vangermeersch de muhasebeye giriş dersini alan öğrencilerin dersi algılamaları üzerine yaptığı çalışmasında özellikle muhasebenin borç ve alacak kavramları üzerinde yoğunlaşarak çalışmasının sonucunda bir takım eleştiri ve önerilere yer vermiştir.* |
| *Stice ve Swain (1997)* | *Muhasebeye giriş dersini alan öğrencilerin dönem başarı notlarını temel alan bir araştırma yapmış ve sonuç olarak başarı düzeyinin bu dersin algılanmasına ve özellikle de muhasebe alanında çalışmaya karar verme gibi konular arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkiye rastlayamamıştır.* |
| *Geiger ve Ogilby (2000)* | *Muhasebeye giriş dersini alan 331 öğrencinin derse yönelik dönem bası ve dönem sonu algılarında herhangi bir farklılık olup olmadığı ölçülmüş, dönem başında olumlu olan tutumun dönem sonunda azaldığı tespit edilmiştir.* |
| *Mladenovic (2000)* | *Çalışmasında muhasebeye giriş dersi öğrencilerinin muhasebe konusunda negatif algılara sahip olduklarını belirleyerek bu algıların düzeltilmesi yönünde öneriler sunmuştur.* |
| *Jones ve Fields (2001)* | *Çalışmalarında muhasebeye giriş dersini alan öğrencilerin, cesaretsizlik, başarısızlık ve olumsuz algılamalara sahip olduklarını belirlemişlerdir.* |

| | |
|---|---|
| *Chen, Jones ve McIntyre (2004)* | *Çalışmalarında muhasebe bölümü ve muhasebe bölümü dışındaki öğrencilerin, muhasebeye giriş dersine fazla bir değer yüklemediklerini belirlemişlerdir.* |
| *Kaya (2007)* | *Muhasebeye giriş dersini alan 270 öğrencinin derse yönelik dönem bası ve dönem sonu algılarında herhangi bir farklılık olup olmadığı ölçülmüş, Geiger ve Ogilby'in çalışması ile yakın sonuçlara erişilmiştir.* |
| *Ferreira ve Santoso, (2008)* | *Çalışmalarında öğrencilerin temel muhasebe dersindeki negatif veya pozitif algılarının, muhasebe dersindeki başarı düzeylerini yine negatif veya pozitif düzeyde etkilediğini ortaya koymuşlardır.* |
| *Köse ve Gürbüz (2009)* | *Muhasebeye giriş dersini almış olan 566 öğrenciye yönelik anket çalışması yapılmış, araştırma sonuçlarına göre; temel kavramların anlaşılması, konuyla ilgililik, motivasyon, organizasyon, geribildirim ve değerlendirme konularında öğrencilerin olumlu, fakat görüşlerin değişmesi, aktif öğrenme ve öğretmen-öğrenci ilişkisi konularında öğrencilerin olumsuz görüşe sahip olduğu tespit edilmiştir.* |
| *Gerekan ve Aygün (2012)* | *Muhasebeye giriş dersini iki farklı üniversitede alan 817 öğrencinin derse yönelik dönem başı ve dönem sonu algılarında herhangi bir farklılık olup olmadığı ölçülmüş, öğrencilerin tutumlarında bu dersi aldıktan sonra olumlu bir değişim olduğu ve öğrencilerin büyük bir kısmının muhasebe dersinde başarılı olmayı önemsediklerini tespit etmişlerdir.* |
| *Aygün ve Gerekan (2012)* | *Muhasebeye giriş dersini iki farklı üniversitede alan 532 öğrencinin derse yönelik dönem başı ve dönem sonu algılarında herhangi bir farklılık olup olmadığı ölçülmüş, çalışma neticesinde, öğrencilerin önemli bir kısmının muhasebe dersini almadan önce anılan derse karşı çok ilgisiz oldukları belirlenmiştir.* |
| *Stivers ve Onifade (2014)* | *Amerika'da üç üniversiteyi kapsayan çalışmalarında, muhasebeye giriş derslerinde öğrencilerin (375 öğrenci) öğrenmelerine yönelik algı sonuçlarının, öğrencilerin muhasebe mesleğine ilişkin algılarının pozitif olmasına rağmen, negatif yönde olduğunu belirlemişlerdir.* |
| *Ertuğrul ve Özdemir (2014)* | *Bu çalışma ile muhasebe dersi alan ön lisans ve lisans öğrencilerinin derse yönelik tutumlarının tespiti amaçlanmıştır. 821 öğrenciye uygulanmıştır. Araştırma sonucunda, öğrencilerin muhasebe derslerine karşı tutumları "Gereksiz, Sıkıcı ve Angarya", "İstekli ve Arzulu", "Gereklilik", "İsteksizlik" ve "Amaçsızlık" olarak beş grupta toplanmıştır.* |
| *Yıldırım (2015)* | *Muhasebeye giriş dersini alan 62 hukuk fakültesi öğrencisinin genel muhasebe dersine ilişkin görüşlerini incelemiş, öğrencilerin bekledikleri ve aldıkları ders notları bakımından kadın öğrenciler lehine anlamlı bir fark bulunmuştur.* |

1980'lerden başlayarak süregelen zaman içinde muhasebe eğitiminde değişiklikler yapılması için sayısız çağrılar olmuştur. 1986 da Amerikan Muhasebe Birliği Bedford Komitesi (Bedford Committee of the American Accounting Association (AAA)) muhasebe eğitimi adına köklü uyarlamaları içeren bir analiz ortaya koymuştur. Komite, iş dünyasında büyük çaplı değişiklikler yaşanırken, başta teknolojik ve sosyal alandaki değişikliklere karşı akademik kuruluşların cevap vermede yetersiz kaldığını gündeme getirmiştir (AAA, 1986: 170). 1989'da en büyük sekiz kamu muhasebe kurumunun baş yöneticileri, kurumlarının muhasebe eğitimindeki rolünü ortaya koymuştur. Yürütülen muhasebe eğitiminin, iş yaşamının ihtiyaçlarını karşılayacak güncelliğe sahip olmadığını dile getirmişlerdir. Bir değişikliğin yapılmasının elzem olduğunu ve bu değişikliklerin muhasebe programlarına ve işletme programlarında verilen muhasebeye giriş derslerinde uygulanması gerektiğini düşünmüşlerdir (Stivers ve Onifade, 2014: 49).

Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu'nun (AECC - Accounting Education Change Commission) 1992 yılında yaptığı çalışmada muhasebeye giriş dersi, gerek muhasebe mesleğini seçecekler için gerekse işletmede muhasebe bilgisini kullanacaklar için önem düzeyi çok yüksek olan bir ders olarak vurgulanmış, muhasebeye giriş dersine özel bir önem verilmesi ve derste muhasebe mesleğinde başarı için gerekli olan beceri, yetenek ile tutumların öğretim ile güçlendirilmesi önerilmiştir (AECC, 1992).

AECC, Amerikan Muhasebe Birliği tarafından akademik camianın muhasebe eğitimindeki değişimlere hazırlanmasında ivme kazandırıcı olması için görevlendirilmiştir. AECC muhasebe eğitimine giriş derslerinin öncelikli ve temel hedefinin, 'öğrencilere işletmelerde karar vermeyi desteklemek amacıyla, muhasebeyi bilgi geliştirme ve iletişim fonksiyonu olarak öğretmek' olduğunu belirtmiştir (AECC, 1992). Muhasebeye giriş derslerine ait bu temel görevin, geleneksel anlamdaki eğitimde yer alan muhasebeyi sadece defter tutmak olarak gören görüşlerden keskin bir şekilde ayırdığı düşünülmektedir. 2001'de Amerikan Muhasebe Birliği (AAA - American Accounting Association), Yönetim Muhasebesi Enstitüsü (IMA- Institute of Management Accountants), Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants) ve beş büyük kamu muhasebe kurumu, geleceğin muhasebe eğitimi adlı bir çalışmaya sponsor olmuştur. Bu çalışmanın başında yer alan Albrecht ve Sack (2001), sermaye piyasalarında, teknolojide, globalleşmede ve yatırımcının gücünde yaşanan gelişmeleri gözlemlemişlerdir. Bu gözlemler sonucunda; ders içerikleri ve müfredatında, pedagoji ve teknoloji alanında, fakültelerin geliştirilmesi ve ödüllendirilmesinde ve strateji kurmada büyük çaplı değişiklik önerilerinde bulunmuşlardır. 2003 yılında Price Waterhouse Coopers (PWC), muhasebe programlarının titiz ve zorlayıcı bir müfredat yardımıyla, doğru öğrencilerin ilgisi çekmede başarılı olmasının gerekliliğini ve eğitim sürecinin etkin bir şekilde sürdürülebilmesi adına kaynakların etkin kullanılmasını konu edinen bir bildiri yayınlamıştır. Yine aynı yıl, Muhasebe Okulları Birliği (The Federation of Schools of Accountancy) bu bildiriye cevap olarak muhasebe eğitiminin geliştirilmesi konusunda acil eylem programına gerek olduğu vurgusunu yapmıştır (Stivers ve Onifade, 2014: 50).

Günümüzde muhasebe eğitimi konusunda çalışmalarını yürüten Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB - International Accounting Education Standards Board), muhasebe eğitimi standartlarının dünya genelinde geliştirilmesi için kılavuzlar geliştirmektedir. Eğitim, staj ve mesleki yeterliliğin test edilmesinden oluşan

akreditasyonun temel unsurları ve muhasebecilerin ihtiyaç duyduğu sürekli mesleki eğitimin içeriği ve kapsamı alanlarına odaklanmaktadır. IAESB'nıın çalışmaları Kamu Yararı Gözetim Kurulu'nun (PIOB) gözetimine tabiidir. IAESB, Uluslararası Eğitim Standartları (IES) ve buna ek olarak üye kuruluşların bu eğitim standartlarını uygulamaya koymalarında yardımcı olacak Uluslararası Eğitim Uygulama Bildirimlerini (IEPS) yayınlamaktadır (http://www.turmob.org.tr). Ancak üzerinde taşıdığı tüm bu öneme ve yapılan tüm bu çalışmalara karşın, genel olarak bakıldığında; muhasebeye giriş dersi öğrencilerinin, muhasebe ile ilgili olumsuz bir görüşe sahip olduğu görülmektedir. Bu olumsuz görüş, öğrencilerin sonraki muhasebe derslerini de olumsuz etkilemekte ayrıca muhasebe mesleğinin tercih edilmesini de zorlaştırmaktadır (Köse ve Gürbüz, 2009: 109).

## 3. Araştırma

Araştırma, Genel Muhasebe dersini alan 1. sınıf öğrencilerinin cinsiyet ve bölümlerine göre, bu dersin dönem başı ve dönem sonunda algılanmasında bir farklılığın ortaya çıkıp çıkmadığının tespitine yöneliktir. Genel düzeyde araştırma sorusu; "öğrencilerin dönem başı ve dönem sonu algılamaları arasında bir farklılığın olup olmadığı ve cinsiyet ile bölümün bu algılamada etkisinin varlığı" şeklinde ifade edilebilir.

Araştırmanın örneklemi, Akdeniz Üniversitesi İİBF İşletme ve İktisat Bölümleri örgün öğretim 1. sınıf öğrencilerinin tamamı olan 260 öğrencidir. Dersi, daha önceden kaldığı için alttan alan öğrenciler çalışmaya dahil edilmemiştir. Anket formu, 2014- 2015 öğretim yılı Güz yarıyılının başlangıcında ve bitiminde olmak üzere iki kere uygulanmıştır. Kullanılabilecek durumdaki 164 anket istatistiksel araştırmaya tabi tutulmuştur. Geiger ve Ogilby (2000) tarafından geliştirilmiş anket tasarımına uygun olarak 11 maddeden oluşan sorulara 5'li likert ölçeği ile cevap aranmıştır. (5; Kesinlikle Katılıyorum, 4; Katılıyorum, 3; Kısmen Katılıyorum 2; Katılmıyorum, 1; Kesinlikle Katılmıyorum). Verilerinin analizinde SPSS 20 paket programı kullanılmıştır.

### 3.1. Demografik Bulgular

Araştırmamıza katılan 164 öğrenciye ait demografik bulguların yer aldığı Tablo 2'ye bakıldığında, işletme ve iktisat bölümlerinde orantılı bir dağılımın söz konusu olduğu görülmektedir. Cinsiyete bakıldığında ise erkek öğrenci yoğunluklu bir araştırma olduğu söylenebilir.

**Tablo 2:** Demografik Bulgular

| | *n* | *%* | | *n* | *%* |
|---|---|---|---|---|---|
| ***Bölüm*** | | | ***Cinsiyet*** | | |
| İşletme | 89 | 54.3 | Kız | 66 | 40,2 |
| İktisat | 75 | 45.7 | Erkek | 98 | 59,8 |

### 3.2. Algı Değişiklikleri

Çalışmada kullanılan ankette yer alan ifadeler aşağıdaki gibidir. Bu ifadelere verilen yanıtlar Kaya'nın 2007'de yaptığı çalışması referans alınarak, cinsiyet ve bölüm açısından Leven'in F testine göre varyansların eşit olduğu ve olmadığı durumlarına göre ayrı ayrı t testine tabi tutulmuştur. Hesaplanan t testi değerleri Tablo 4 ve 5'de sunulmuştur. Dönem başı ve dönem sonu algılamaların karşılaştırıldığı Tablo 6'da ise öğrencilerin dönem başı ve dönem sonunda anketlere verdikleri yanıtların karşılaştırılabilmesi için bağımlı t-testi uygulanmıştır.

**Tablo 3:** Ankette Yer Alan İfadeler ve Boyutlar

| **İfadeler** | **Boyutlar** |
|---|---|
| *S.1. Bu ders gelecekteki iş yaşantımda başarılı olmamı sağlayacaktır* | BAŞARI |
| *S.2. Bu ders kariyerimde başarılı olmamı sağlayacaktır* | KARİYER |
| *S.3. Bu derste başarılı olmam benim için ödüllendirici olabilir* | ÖDÜL |
| *S.4. Bu ders için diğer derslere göre daha fazla zaman harcamayı umuyorum* | ZAMAN |
| *S.5. Bu dersin ilerleyen sürecini merak ediyorum* | MERAK/ZEVKLİ |
| *S.6. Bu ders zor olacak* | ZOR |
| *S.7. Bu ders sıkıcı olacak* | SIKICI |
| *S.8. Bu derste başarılı olmak için son derece motive olmuş durumdayım* | MOTİVASYON |
| *S.9. Bu dersten çok şey öğrenmeyi bekliyorum* | BİLGİ |
| *S.10.Eğitici benim bu dersin önemi hakkındaki düşüncelerim için etkili olacaktır* | EĞİTİCİ |
| *S.11. Bu dersten beklediğiniz başarı notu nedir?* | PUAN |

**Tablo 4:** Dersin Dönem Başında Algılanması

| | | | ***Ortalama*** | ***t*** | ***p*** |
|---|---|---|---|---|---|
| ***Başarı*** | Cinsiyet | K | 3,7121 | ,269 | ,789 |
| | | E | 3,6633 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,9438 | 3,299 | ***,001*** |
| | | İktisat | 3,3733 | | |
| ***Kariyer*** | Cinsiyet | K | 3,5909 | -,005 | ,996 |
| | | E | 3,5918 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,7978 | 2,626 | ***,010*** |
| | | İktisat | 3,3467 | | |
| ***Ödül*** | Cinsiyet | K | 3,4545 | 1,108 | ,269 |
| | | E | 3,2551 | | |

| | | | *Ortalama* | *t* | *p* |
|---|---|---|---|---|---|
| | Bölüm | İşletme | 3,4270 | 1,131 | ,260 |
| | | İktisat | 3,2267 | | |
| ***Zaman*** | Cinsiyet | K | 3,5455 | 2,099 | ***,041*** |
| | | E | 3,1633 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,4831 | 1,976 | ***,049*** |
| | | İktisat | 3,1200 | | |
| ***Merak*** | Cinsiyet | K | 3,0455 | ,358 | ,720 |
| | | E | 2,9694 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,1124 | 1,181 | ,239 |
| | | İktisat | 2,8667 | | |
| ***Zor*** | Cinsiyet | K | 4,2727 | 1,462 | ,146 |
| | | E | 4,0102 | | |
| | Bölüm | İşletme | 4,1461 | ,371 | ,711 |
| | | İktisat | 4,0800 | | |
| ***Sıkıcı*** | Cinsiyet | K | 3,2576 | -,617 | ,538 |
| | | E | 3,3776 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,1910 | -1,590 | ,114 |
| | | İktisat | 3,4933 | | |
| ***Motivasyon*** | Cinsiyet | K | 2,7424 | -,508 | ,612 |
| | | E | 2,8367 | | |
| | Bölüm | İşletme | 2,9213 | 1,476 | ,142 |
| | | İktisat | 2,6533 | | |
| ***Bilgi*** | Cinsiyet | K | 3,4697 | ,665 | ,507 |
| | | E | 3,3571 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,5843 | 2,407 | ***,016*** |
| | | İktisat | 3,1867 | | |
| ***Eğitici*** | Cinsiyet | K | 4,0000 | 1,479 | ,141 |
| | | E | 3,7245 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,9438 | 1,292 | ,198 |
| | | İktisat | 3,7067 | | |
| ***Puan*** | Cinsiyet | K | 3,5946 | ,018 | ,986 |
| | | E | 3,5923 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,6971 | 1,801 | ,731 |
| | | İktisat | 3,4700 | | |

Dönem başında yapılan anketin t-testi sonuçları incelendiğinde, cinsiyete göre dersin diğer derslere göre daha fazla çalışma gerektireceği (zaman) konusunda istatistiksel anlamlılık tespit edilmiş, söz konusu anlamlılığın kız öğrencilerin dersin zaman alacağı konusunda erkeklere nazaran daha yüksek bir ortalamaya sahip olmalarından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bu sonuç Kaya'nın (2007) çalışmasıyla paralellik göstermektedir**.** Ayrıca Tablo 4 bölüm bazında incelendiğinde, dersin öğrencilerin gelecekteki iş yaşamındaki başarıya katkı sağlayacağı (başarı) ve aynı zamanda kariyerini de olumlu etkileyeceği (kariyer), diğer derslere nazaran daha fazla çalışma gerektireceği (zaman) ve bu denli önemine binaen bu dersten çok şey öğrenmeyi bekledikleri (bilgi)

konusunda istatistiksel anlamlılık tespit edilmiştir. İstatistiksel bu anlamlılığın işletme bölümü öğrencilerinin dersin başarılarına, kariyerlerine daha fazla katkı sağlayacağını düşünmelerinden kaynaklandığı görülmektedir. Ayrıca işletme öğrencilerinin, iktisat öğrencilerine nazaran bu derse daha fazla çalışmaları gerektiğini ve dersin sonunda daha çok şey öğrenmeyi bekledikleri görülmektedir.

Dönem sonunda yapılan anketin t-testi sonuçları incelendiğinde (Tablo 5), cinsiyete göre dersin diğer derslere göre daha fazla çalışma gerektirdiği (zaman) ve zor olduğu (zorluk) konusunda istatistiksel anlamlılık tespit edilmiş, söz konusu anlamlılığın kız öğrencilerin, dersin zaman aldığı ve zor olduğu konularında erkeklere nazaran daha yüksek ortalamaya sahip olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bu sonuç Kaya'nın (2007) çalışmasıyla paralellik göstermektedir**.**

Ayrıca Tablo 5 bölüm bazında incelendiğinde, dersin, öğrencilerin gelecekteki iş yaşamındaki başarıya (başarı) katkı sağlayacağı ve aynı zamanda kariyerini de (kariyer) olumlu etkileyeceği, diğer derslere nazaran daha fazla çalışma (zaman) gerektirdiği konularında istatistiksel anlamlılık tespit edilmiştir. İstatistiksel bu anlamlılıkların işletme bölümü öğrencilerinin dersin başarılarına, kariyerlerine daha fazla katkı sağlayacağını düşünmelerinden kaynaklandığı görülmektedir. Ayrıca işletme öğrencileri iktisat öğrencilerine nazaran bu derse daha fazla çalışmaları gerektiğini düşünmektedirler.

**Tablo 5:** Dersin Dönem Sonunda Algılanması

| | | | ***Ortalama*** | ***t*** | ***p*** |
|---|---|---|---|---|---|
| ***Başarı*** | Cinsiyet | K | 3,8485 | ,975 | ,331 |
| | | E | 3,6735 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,9551 | 2,642 | ***,009*** |
| | | İktisat | 3,4933 | | |
| ***Kariyer*** | Cinsiyet | K | 3,7121 | ,370 | ,712 |
| | | E | 3,6429 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,8427 | 2,051 | ***,040*** |
| | | İktisat | 3,4667 | | |
| ***Ödül*** | Cinsiyet | K | 3,2727 | 1,006 | ,316 |
| | | E | 3,0816 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,2697 | 1,303 | ,195 |
| | | İktisat | 3,0267 | | |
| ***Zaman*** | Cinsiyet | K | 3,5455 | 2,360 | ***,020*** |
| | | E | 3,0918 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,4607 | 2,137 | ***,033*** |
| | | İktisat | 3,0533 | | |
| ***Merak*** | Cinsiyet | K | 2,7879 | -,252 | ,801 |
| | | E | 2,8367 | | |
| | Bölüm | İşletme | 2,9663 | 1,724 | ,087 |
| | | İktisat | 2,6400 | | |
| ***Zor*** | Cinsiyet | K | 4,0606 | 2,103 | |

| | | | *Ortalama* | *t* | *p* |
|---|---|---|---|---|---|
| | | E | 3,6224 | | ***,044*** |
| | Bölüm | İşletme | 3,7640 | -,353 | ,725 |
| | | İktisat | 3,8400 | | |
| ***Sıkıcı*** | Cinsiyet | K | 3,1667 | ,063 | ,950 |
| | | E | 3,1531 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,0337 | -1,291 | ,199 |
| | | İktisat | 3,3067 | | |
| ***Motivasyon*** | Cinsiyet | K | 2,7424 | -,397 | ,692 |
| | | E | 2,8163 | | |
| | Bölüm | İşletme | 2,9438 | 1,896 | ,060 |
| | | İktisat | 2,6000 | | |
| ***Bilgi*** | Cinsiyet | K | 3,0758 | ,026 | ,979 |
| | | E | 3,0714 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,1461 | ,992 | ,322 |
| | | İktisat | 2,9867 | | |
| ***Eğitici*** | Cinsiyet | K | 3,7273 | ,892 | ,374 |
| | | E | 3,5612 | | |
| | Bölüm | İşletme | 3,7865 | 1,908 | ,058 |
| | | İktisat | 3,4400 | | |
| ***Puan*** | Cinsiyet | K | 2,3788 | -,891 | ,374 |
| | | E | 2,5816 | | |
| | Bölüm | İşletme | 2,3708 | -1,263 | ,208 |
| | | İktisat | 2,6533 | | |

Tablo 6 oluşturulurken bağımlı t-testi sonuçlarından yararlanılmıştır. Dönem başı ve dönem sonu arasında öğrencilerin muhasebe dersiyle ilgili bazı boyutlara dayalı algılarının değişip değişmediği araştırılmıştır. Bu analizin sonucuna göre öğrenciler dönem başında ve sonunda dersin başarılarına ve kariyerlerine katkı sağlayacağı konusunda anlamlı bir farklılık oluşmamış, dersin kariyerleri ve başarıları için önemli olduğu konusundaki görüşleri değişmemiştir. Ayrıca öğrenciler dönem başında bu derse çok zaman ayırmayı düşünmüş ve dönem içinde de diğer derslerine nazaran daha çok zaman ayırmıştır. Öğrenciler dersi dönem başında merak etmişler ve bu merak daha üst muhasebe dersleri için devam ettiğine dair dönem sonunda görüş bildirmişlerdir. Dersi öğrenme açısından motivasyon düzeylerinde değişiklik yaşanmamıştır. Diğer tüm boyutlarda anlamlı farklılıklar tespit edilmiş, dönem başına göre dönem sonunda ödül, bilgi, eğitici ve puan boyutlarında olumlu yönde, zor ve sıkıcı boyutlarında ise olumsuz yönde algı değişimi belirlenmiştir

**Tablo 6:** Dönem Başında ve Dönem Sonunda Tespit Edilen Algılamaların Karşılaştırılması

| | ***Ortalamaların Farklılığı*** | ***t*** | ***p (sig)*** |
|---|---|---|---|
| ***Başarı*** | -,06098 | -,838 | ,403 |
| ***Kariyer*** | -,07927 | -1,214 | ,227 |
| ***Ödül*** | ,17683 | 2,156 | ***,033*** |
| ***Zaman*** | ,04268 | ,411 | ,682 |
| ***Merak*** | ,18293 | 1,767 | ,079 |

| | *Ortalamaların Farklılığı* | *t* | *p (sig)* |
|---|---|---|---|
| ***Zor*** | ,31707 | 3,499 | ***,001*** |
| ***Sıkıcı*** | ,17073 | 2,040 | ***,043*** |
| ***Motivasyon*** | ,01220 | ,134 | ,894 |
| ***Bilgi*** | ,32927 | 3,903 | ***,000*** |
| ***Eğitici*** | ,20732 | 2,548 | ***,012*** |
| ***Puan*** | ,34682 | 2,736 | ***,000*** |

## 4. Sonuç

Geleneksel muhasebe görüşü eğitim sürecinin temeline, muhasebeyi defter tutma ve sayısal problemlerle uğraşma şeklinde oturtmakta ısrarcı olması halinde, yükseköğrenimin ilk yıllarında öğrencilerde, muhasebeyle ilgili negatif algı oluşturmaya da devam edecek gibi gözükmektedir. Defter tutma öğrencilerde negatif bir algıya sebep olmakta, çünkü öğrenciler bu işi sıkıcı ve rutin olarak görmektedirler (Bougen, 1994: 321). Literatürde bu görüşü destekleyen çalışmalar olduğu gibi, bu görüşün tam aksini savunan çalışmalarda bulunmaktadır. Örneğin muhasebeye karşı negatif görüşün var olacağını düşünenlerin aksine Geiger and Ogilby (2000) birinci sınıftaki finansal muhasebe dersi öğrencilerinin muhasebe hakkında pozitif bir algıya sahip olduğunu gözlemlemiştir. Bu nedende literatür muhasebe üzerinde öğrencilerin sahip olacağı düşünülen pozitif ve negatif her iki görüşün varlığını desteklemekte ve bu konuda daha fazla çalışma yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Dimnik ve Felton (2006) muhasebecilerin durumunu pozitif ve negatif şeklinde karakterize etmenin mümkün olmadığını, muhasebe hakkındaki klişeleşen görüşlerin hangi grup üzerinde araştırma yapıldığına göre değişiklik göstereceğini belirtmiştir.

Bu çalışmada; muhasebe dersinin cinsiyet ve bölüm bağımsız değişkenleri yardımıyla dönem başında ve dönem sonundaki derse yönelik algıları, Geiger ve Ogilby (2000) tarafından geliştirilmiş anket tasarımına uygun olarak 11 maddeden oluşan sorularla 5'li likert ölçeği ile ölçülmüştür. SPSS 20 paket programı yardımıyla elde edilen sonuçlar metin içerisinde sunularak açıklanmıştır.

*Dersin dönem başındaki algılanma durumu araştırıldığında*, <u>öğrencilerin cinsiyetlerine göre;</u> zaman boyutunda kız öğrencilerin daha yüksek bir ortalamaya sahip olduğu yani dersin diğer derslere göre daha fazla çalışma gerektireceği düşünülmektedir. <u>Öğrencilerin bölümlerine göre;</u> başarı, kariyer, zaman ve bilgi boyutlarında işletme bölümü öğrencilerinin iktisat bölümü öğrencilerine göre ortalamaları anlamlı şekilde daha yüksektir. Yani bölümler arası bu farklılığın sebebinin, işletme bölümü öğrencilerinin

dersin başarılarına, kariyerlerine daha fazla katkı sağlayacağını düşünmelerinden kaynaklandığı görülmektedir. Ayrıca işletme öğrencileri iktisat öğrencilerine nazaran bu derse daha fazla çalışmaları gerektiğini düşünmektedirler.

*Dersin dönem sonundaki algılanma durumu araştırıldığında*, öğrencilerin cinsiyetlerine göre; dersin diğer derslere göre daha fazla çalışma gerektirdiği (zaman) ve zor olduğu (zorluk) konusunda istatistiksel anlamlılık tespit edilmiş, söz konusu anlamlılığın kız öğrencilerin dersin zaman aldığı ve zor olduğu konularında erkeklere nazaran daha yüksek ortalamaya sahip olmasından kaynaklandığı tespit edilmiştir. Öğrencilerin bölümlerine göre; dersin, öğrencilerin gelecekteki iş yaşamındaki başarıya (başarı) katkı sağlayacağı ve aynı zamanda kariyerini de (kariyer) olumlu etkileyeceği, diğer derslere nazaran daha fazla çalışma (zaman) gerektirdiği konularında istatistiksel anlamlılık tespit edilmiştir. İstatistiksel bu anlamlılıkların işletme bölümü öğrencilerinin dersin başarırlarına, kariyerlerine daha fazla katkı sağlayacağını düşünmelerinden kaynaklandığı görülmektedir.

Dönem başı ve dönem sonu algılamalarına birlikte bakıldığında ise; 11 boyutun 5'inde dönem başına göre dönem sonunda anlamlı bir algı farklılığı bulunamamıştır. Farklılık bulunamayan bu boyutlar; başarı, kariyer, zaman, merak ve motivasyon boyutlarıdır. Bunun dışındaki 6 boyutta anlamlı farklılık belirlenmiştir. Dönem başına göre dönem sonunda ödül, bilgi, eğitici ve puan boyutlarında olumlu yönde, zor ve sıkıcı boyutlarında ise olumsuz yönde algı değişimi belirlenmiştir.

Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin, bu derse yönelik olumlu yada olumsuz algılarının ve bu algılarının sayesinde oluşan derse yönelik tutumlarının ve düşüncelerinin eğitici tarafından bilinmesi, öğrencilerin ders başarılarını ve derse olan ilgilerini arttırmada kullanılacak önemli bir bilgidir. Araştırma da elde ettiğimiz sonuçlara göre Muhasebe dersini ilk kez alan öğrencilerin, bu derse ve öğretim elemanlarına yönelik algıları olumlu hale getirilerek, daha verimli ders çalışma ve anlama stratejileri geliştirilebilir. Unutulmamalıdır ki bir derse karşı oluşacak algı, o dersteki başarıyı önemli derecede etkilemektedir. Bu nedenle derse yönelik oluşan yada oluşabilecek olumsuz algılamaları önlemek yada olumlu bir duruma çevirebilmek için eğiticiler, öğrencilerine dersi sevdirmek, öğrenmelerini sağlamak, dersin önemini hissettirmek gibi önemli roller üstlenmektedir.

**Kaynakça**

American Accounting Association Committee on the Future Content, Structure and Scope of Accounting Education (The Bedford Committee). (1986). Future accounting education: Preparing for the expanded profession. *Issues in Accounting Education, 1(1)*, 168-195.

Accounting Education Change Commission. (AECC) (1992). Position statement no.1 objectives of education for accountants. September *http://aaahq.org/aecc/pdf/position/pos1.pdf*, Erişim Tarihi: 21.04.2015

Albrecht, W. S. & Sack, R. J. (2001). The perilous future of accounting education. *The CPA Journal*, 71(3), 17-23.

*Aygün, D.* & *Gerekan, B. (2012).* Muhasebe dersini ilk defa alan öğrencilerin derse yönelik algılarının tespiti: karşılaştırmalı bir alan araştırması. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 18, 48-63.

Bougen, P. D. (1994). Joking apart – the serious side to the accountant stereotype. *Accounting Organizations Society,* 19, 319–335.

Chen, C. C., Jones, K. T., & McIntyre, D. D. (2004). The first course. *The CPA Journal*, 74(3), 64-67.

Dimnik, T., & Felton, S. (2006). Accountant stereotypes in movies distributed in North America in the twentieth century, *Accounting, Organizations Society,* 31, 129–155.

Ertuğrul, İ., & Özdemir, S. (2014). Muhasebe dersi alan ön lisans ve lisans öğrencilerinin derse yönelik tutumlarının tespiti: ege bölgesinde bir uygulama. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,* 7(1), 204-214.

Ferreira, A., & Santoso A. (2008). Do students' perceptions matter? A study of the effect of students' perceptions on academic performance, *Accounting and Finance,* 48, 209–231.

Friedlan, J. (1995). The effects of different teaching approaches on students' perceptions of the skills needed for success in accounting courses and by practicing accountants, *Issues in Accounting Educational Technology*, 10, 47–63.

Geiger, M. A. & Ogliby, S. M. (2000). The first course in accounting: students' perceptions and their effect on the decision to major in accounting. *Journal of Accounting Education*, 18 (2), 63 – 78.

Gerekan, B, & Aygün D. (2012). Üniversitelerdeki muhasebe eğitimine yönelik öğrencilerin algıları: Karadeniz Teknik Üniversitesi ve Rize Üniversitesi karşılaştırması. *Muhasebe ve Denetime Bakış,* Kasım, 133-144.

http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWfyNz7CBeVO+idSHBSArCy7i9UJXD4KCAHgodZITsbH5j6wgZ7hsxrHyHsDFz6F7+s, Erişim Tarihi: 19.04.2015.

Jones, J. P. & Fields, K. T. (2001). The role of supplemental instruction in the first accounting course. *Issues in Accounting Education,* 16(4), 531-548.

Kaya, U. (2007). İlk defa muhasebe dersi alan öğrencilerin derse yönelik algılamaları üzerine bir alan araştırması: Karadeniz Teknik Üniversitesi örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* (36), 125 – 133.

Köse, T., & Gürbüz H. (2009). Muhasebeye giriş dersine ilişkin görüşleri belirlemeye yönelik bir araştırma: Eskişehir Osman Gazi Üniversitesi IIBF örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,* 11(4), 107-146.

Martinis, K., & Tidd, R. (2011). Does performing additional work ımprove a student's accounting principles grade? first analysis. *ASBBS Annual Conferance: Las Vegas,* 432 – 434.

Mladenovic, R., (2000). An investigation into ways of challenging introductory accounting students' negative perceptions of accounting. *Accounting Education,* 9 (2), 135–155.

Pincus, K. C. (1997). Is teaching debits and credits essential in elementary accounting?. *Issues in Accounting Education,* 12 (2), 575 – 579.

Stice, J. D. & Swain, M. R. (1997). The effect of performance on the decision to major in accounting. *Journal of Education for Business,* 73(1), 54–69.

Stivers, B. P., & Onifade, E. (2014). Student perceptions of ıntroductory accounting and the accounting profession. *Academy of Educational Leadership Journal*, 18(3), 49-59.

Turner, K. G., Lesseig, V. P., & Fulmer, J. G. Jr. (2006). Motivation in the first accounting course. *The CPA Journal*, 76(5), 21–36.

Vangermeersch, R. G. (1997). Droping debits and credits in elementary accounting: ahuge disservice to students. *Issues in Accounting Education,* 12 (2), 581 – 583.

Yıldırım, S. (2015). Genel muhasebe dersi alan öğrencilerin derse ilişkin beklentileri ve basarı durumlarının değerlendirilmesi", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak, 1-15.

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES
http://www.jafas.org

# Dış Ticarette Teslim ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde İncelenmesi (The Analysis of Delivery and Payment Types in Foreign Trade within the Frame of TAS 18 Revenue Standard)

Ahmet GÖKGÖZ [a] Hilal ÖZDEMİR [b]

[a] Doç. Dr., Yalova Üniversitesi, İİBF, ahmetgokgoz83@gmail.com

[b] Yüksek Lisans Öğrencisi, Yalova Üniversitesi, SBE, hll.ozdmr92@gmail.com

**Anahtar Kelimeler**
Dış Ticarette Ödeme Şekilleri, Dış Ticarette Teslim Şekilleri, TMS 18.

**Jel Sınıflandırması**
M40, M41, M49.

**Özet**
Uluslararası ticarette iki konu büyük öneme sahiptir. Birincisi dış ticarete konu olan malın teslim edilme şekli, ikincisi ise dış ticarete konu olan malın bedelinin ödenme şeklidir. Dış ticarette kullanılan teslim şekillerine göre alıcı ve satıcının sorumluluklarının başlama ve bitiş zamanları değişmektedir. Yine dış ticarette kullanılan ödeme şekline göre, ticarete konu mal ve hizmetin ödeme zamanı değişmekte ve buna bağlı olarak vade farkı ortaya çıkabilmektedir.
Dış ticarette kullanılan teslim ve ödeme şekli, işletmenin hasılatının oluşum zamanını ve tutarını etkilemektedir. Bu çalışmanın amacı dış ticarette kullanılan teslim ve ödeme şekillerini TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde incelemek ve bu bağlamda dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesini açıklamaktır.

**Keywords**
Payment Types in Foreign Trade, Delivery Types in Foreign Trade, TAS 18.

**Jel Classification**
M40, M41, M49.

**Abstract**
There are two topics which have great importance in international trade. The first one is the way how traded goods are delivered and the second one is the way how the payment of traded goods is received. Start and end time of obligation of recipient and seller changes according to delivery types in foreign trade. Similarly, payment time of traded goods and services changes therefore maturity gap may occur.
Delivery and payment types in international trade has an impact on occur time and amount of revenue of firm. The aim of this study is to analyze delivery and payment types in foreign trade within the frame of TAS 18 Revenue Standard and concordantly explain accounting of foreign trade transactions.

## 1. Giriş

Günümüzde nüfusun hızla artması ve artan nüfusun ihtiyaçlarının, ülkelerin kendi kaynakları ile karşılayamaması, ülkeler arası alış-verişleri zorunlu hale getirmiştir. Ülkeler arası alış-verişin tek nedeni de ülkelerin kendi ihtiyaçlarını kendilerinin karşılayamaması değildir. Diğer en önemli neden de ülkelerin ürettikleri mal ve hizmetleri satarak küresel pazardan önemli bir pay sahibi olmak istemeleridir.

Kalkınmanın ve ilerlemenin uluslararası piyasalara uyumla gerçekleşmesi, ülkeler ve firmalar için büyümeyi ihracata ve ithalata bağlı kılmaktadır. Yani günümüz dünyasında ülkelerin dış ticaret yapmaları ve dış ticaret hacimlerini genişletmeleri zarurettir. Çünkü ülkeler sadece kendi ihtiyaçları miktarında üretim yapmamaktadırlar. Bazen ihtiyaçlarından fazla üretim yapmakta iken bazen de ihtiyaçlarından az üretim yaparlar veya hiç üretim yapmazlar. Bunun sonucu olarak ihtiyacından fazla ürettikleri malları dış piyasalara satmaları veya ihtiyacından az ürettikleri ya da hiç üretmedikleri malları da dış piyasalardan tedarik etmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda ülkelerin veya firmaların ihtiyaçlarını karşılayabilmeleri ve hayatlarını devam ettirebilmeleri açısından uluslararası ticaret büyük bir öneme sahiptir.

Ulusalararası ticarette farklı ülkeler, milletler veya şirketler ile muhatap olunması, bünyesinde bir çok zorluğu barındırmaktadır. Dış ticaret, iç ticaretten çok farklıdır ve kendine has zorlukları vardır. Farklı siyasi hükümetler, gümrükler ve gümrük kısıtlamaları, farklı standartlar, farklı dil, farklı para birimleri, farklı ekonomik sistemler, farklı zevkler ve tercihler, uluslar arası ticarette kullanılan farklı belgeler, teslim şekilleri, ödeme şekilleri, ödeme sistemleri, döviz transferleri, konvertibl paralara sahip olup olmama, dış ticaretteki zorluklara ilişkin başlıca örneklerdir (Çelik ve diğerleri 2011,1).

Dış ticarette, tarafların sorumluluklarını şekillendiren temel iki konu bulunmaktadır. Birincisi, dış ticarete konu malın teslim edilme şekli nasıl olacağı meselesidir. İkincisi ise dış ticarete konu olan mal ve hizmetin bedelinin ödeme şekli nasıl olacağı konusudur. Literatürde dış ticarette teslim şekli ve ödeme şekli olarak ifade edilen söz konusu iki konu büyük öneme sahiptir. Çünkü dış ticarette, ticareti gerçekleştiren işletmelerin farklı ülkelerde yer alması iki işletmenin birbirlerine karşı güven sorunu doğurabilmektedir. İhracatçı, mal bedelini tahsil edip edememe riski ile karşı karşıya iken ithalatçı, istediği malı teslim alıp alamama riski ile karşı karşıyadır. Bunun dışında ithalat-ihracata konu olan mal ve hizmetlerin yerine ulaşmasında satıcı ve alıcının sorumluluklarının nerede başladığı ve nerede bittiği ayrı bir problem olarak durmaktadır.

Bahsi geçen problemler dayanak noktası alınarak satıcı sorumluluklarının nerede bittiğini ve alıcı sorumluluklarının nerede başladığını göstermek, ülkelerin dış ticaretinde ortaya çıkan çeşitli yorumları ortadan kaldırmak ve ülkeler arasındaki boşlukları yok ederek mal ve hizmetlerin satıcıdan alıcıya güvenli bir şekilde ulaşmasını sağlamak amacıyla uluslararası düzenlemeler (INCOTERMS gibi) yapılmıştır (Gökgöz ve Şeker 2014,73).

Dış ticarette teslim ve ödeme şekillerinde karşılaşılan sorunlar, teslim ve ödeme şekillerinin avantajları-dezavantajları gibi konular, bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Bu çalışmanın amacı dış ticarette kullanılan teslim şekilleri ile ödeme şekillerini TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde inceleyerek, dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinin TMS 18 Hasılat Standardı açısından özellik arz eden durumlarını açıklamaktır. Çalışmanın amacına zemin oluşturması açısından, öncelikle dış ticarette teslim ve ödeme şekillerini kısaca açıklamak yerinde olacaktır.

## 2. Dış Ticarette Teslim Şekilleri

Uluslararası ticarette ithalatçı ile ihracatçı arasında gerçekleşen anlaşmaya göre kararlaştırılan teslim şekli, mal ve hizmet satanın sorumluluklarının nerede bittiği ile mal ve hizmet alan tarafın sorumluluklarının nerede başladığını göstermektedir.

Merkezi Paris'te bulunan Uluslararası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce-ICC) tarafından, uluslararası ticarette anlaşmazlıkları, uyuşmazlıkları ve hukuksal ihtilafları ortadan kaldırmak, ithalatçı ve ihracatçının para ve zaman kaybını önlemek amacıyla alım-satım işlemlerinde bazı kurallar getirilmiştir. Söz konusu kurallar, ilk kez 1936 yılında, INCOTERMS (International Commercial Terms) ismiyle yürürlüğe konulmuştur. Son olarak 2010 yılında INCOTERMS ismiyle yayınlanan kurallar, gözden geçirilerek yeniden kaleme alınmıştır (Kaya, 2013: 370).

1 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe giren INCOTERMS 2010 broşürü, önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir. INCOTERMS 2010'da, INCOTERMS 2000 broşüründe yer alan DAF, DES, DEQ ve DDU terimleri kaldırılırken, Terminalde Teslim (DAT) ve Belirlenen Yerde Teslim (DAP) olmak üzere iki yeni teslim şekli uygulamaya konulmuştur. Yeni DEQ terimi yerine DAT, DAF-DES-DDU terimlerinin yerine ise DAP terimi getirilmiştir. Böylece INCOTERMS 2000'de 13 olan teslim şekli INCOTERMS 2010'da 11'e düşürülmüştür (Çelik ve diğerleri, 2011: 138). INCOTERMS 2000'de terimlerin 4 grup altında toplanması sisteminden vazgeçilmiş ve ikili ayrıma gidilmiştir. Tüm taşıma türlerini kapsayan kurallar ile deniz ve iç su taşımalarına özgü kurallar oluşturulmuştur (Kaya, 2013: 371).

**Tablo 1: INCOTERMS 2010 Sorumluluk Tablosu**

| | | Paketleme | Yükleme Masrafları | İhracat Limanına Nakliye | İhracat Gümrükleme ve Vergiler | Çıkış Limanı Masrafları | Taşıyıcıya Yükleme Masrafları | Varış Limanına Nakliye | Sigorta | Varış Limanı Masrafları | Nihai Varış Noktasına Nakliye | İthalat Gümrükleme ve Vergiler |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Ex-Works | EXW | Alıcı veya Satıcı | Alıcı | Alıcı | Alıcı | Alıcı | Alıcı | Alıcı | | Alıcı | Alıcı | Alıcı |
| Free Carrier | FCA | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Alıcı | Alıcı | Alıcı | | Alıcı | Alıcı | Alıcı |
| Free Alongside Ship | FAS | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Alıcı | Alıcı | | Alıcı | Alıcı | Alıcı |
| Free On Board | FOB | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Alıcı | | Alıcı | Alıcı | Alıcı |
| Cost & Freight | CFR | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | | Alıcı | Alıcı | Alıcı |
| Cost, Insurance & Freight | CIF | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Alıcı | Alıcı | Alıcı |
| Carriage Paid To | CPT | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | | Satıcı | Alıcı | Alıcı |
| Carriage and Insurance Paid to | CIP | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Alıcı | Alıcı |
| Delivery at Terminal | DAT | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | | Satıcı | Alıcı | Alıcı |
| Delivery at Place | DAP | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | | Satıcı | Satıcı | Alıcı |
| Delivery Duty Paid | DDP | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | Satıcı | | Satıcı | Satıcı | Satıcı |

**Kaynak:** Gökgöz ve Şeker (2014:74)

Tablo 1'de, revize edilen INCOTERMS 2010 kuralları dâhilinde, dış ticaret işlemlerinde kullanılan teslim şekilleri açısından alıcı ile satıcının görev ve sorumluluklarının nerede başlayıp nerede bittiği açıklanmıştır. INCOTERMS 2010 çerçevesinde dış ticarette kullanılan teslim şekillerini kısaca aşağıdaki gibi açıklayabiliriz (Gültekin ve Savcı, 2008: 5-7; Pirtini ve Melemen, 2004: 29-30; Gökgöz ve Şeker, 2014: 79-80; Kaya, 2013: 378-384; Gürsoy, 2014: 15-16; Atay ve Kartal, 2014: 40-41; Çelik ve diğerleri, 2011: 140-141).

**- Ticari İşletmede Teslim (Ex Works = EXW):** "Ex Works", satıcının malları işletmesinde alıcı emrine hazır tutmakla, teslim yükümlülüğünü yerine getirdiği bir teslim şeklidir. Satıcı malların bir araca yüklenmesinden ya da malların ihraç gümrüğünden geçirilmesinden sorumlu değildir. Alıcı bu noktadan itibaren varış yerine kadar, malın taşınması ile ilgili tüm gider ve risklerin yükümlülüğünü üstlenir.

**- Taşıyıcıya Teslim (Free Carrier = FCA):** Bu teslim şekli ile satıcının teslim yükümlülüğü, malların ihraç gümrüğünden geçirilip, alıcı tarafından belirlenen taşıyıcıya, belirlenen yer ya da noktada teslimi ile son bulmaktadır. Malların taşıyıcıya teslim yerinden varış yerine kadar her türlü risk ve maaliyet ithalatçıya aittir.

**- Gemi Doğrultusunda Teslim (Free Alongside Ship = FAS):** Bu teslim şeklinde, satıcının teslim yükümlülüğü, belirlenen limanda malların gemi doğrultusunda rıhtım veya mavnaya konmasıyla sona erer. Bu andan itibaren malla ilgili tüm gider, yitik veya hasar rizikoları alıcı tarafından üstlenilir. Malın yükleme, boşaltma, nakliye ve sigorta masrafları alıcı tarafından ödenir.

**- Gemi Bordasında Teslim (Free On Board = FOB):** Gemi Bordasında Teslim'de, satıcının teslim yükümlülüğü belirlenen yükleme limanında, mallar gemi küpeştesine konulduğu andan itibaren yerine getirilmiş olur. Mallarla ilgili tüm gider yitik veya hasar rizikoları bu noktadan itibaren alıcı tarafından üstlenilir.

**- Mal Bedeli ve Navlun (Cost and Freight = CFR):** Bu teslim şeklinde, satıcı belirlenen varış limanına malı gönderebilmek için gerekli tüm giderleri ve navlunu ödemek zorundadır. Ancak malla ilgili yitik ve hasar rizikoları ile giderlerde görülebilecek artış, yükleme limanında malların gemi küpeştesini geçmesi anından itibaren satıcıdan alıcıya geçer.

**- Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun (Cost, Insurance and Freight = CIF):** Bu teslim şeklinde satıcı CFR'deki tüm yükümlülüklerine aynen sahiptir. Ancak ek olarak, malların taşınması sırasında yitik veya hasar rizikosuna karşı, deniz sigortası yaptırmak durumundadır.

**- Taşıma Ücreti Ödenmiş Teslim (Carriage Paid To = CPT):** Bu teslim şeklinde, satıcı malın kararlaştırılan varış yerine kadar taşınması için gerekli navlunu ödemesi gerekmektedir. Malın yitik ve hasarına ait rizikolarla birlikte taşıyıcıya teslimden itibaren doğabilecek ek masraflar, malların taşıyıcının nezaretine verilmesinden itibaren satıcıdan alıcıya geçer.

**- Taşıma Ücreti ve Sigorta Ödenmiş Teslim (Carriage and Insurance Paid To = CIP):** Bu teslim şeklinde, satıcı CPT'deki yükümlülüklerine aynen sahiptir. Ancak ek olarak, malların taşınması sırasında yitik veya hasar rizikosuna karşı kargo sigortası temin etmek durumundadır.

**- Terminalde Teslim (Delivery at Terminal = DAT):** DAT teslim şeklinde, eşya, alıcı ve satıcı tarafından belirlenmiş olan terminal noktasında (liman, gümrük antreposu veya alıcının fabrikası gibi) boşaltma masrafları satıcı tarafından karşılanarak alıcıya teslim edilmektedir. Bu teslim şeklinde tüm gümrük işlemleri, masrafları, gümrükte doğan vergi, resim ve harçların ödenmesi alıcının yükümlülüğündedir.

**- Belirlenen Yerde Teslim (Delivery at Place = DAP):** Eşyanın alıcı ve satıcı tarafından belirlenmiş olan boşaltma yerinde, boşaltma için, hazır durumda, nakliye aracının üzerinde alıcının emrine bırakılması biçiminde gerçekleşen teslim şeklidir. Tüm gümrük işlemleri, masrafları, gümrükte doğan vergi, resim ve harçların ödenmesi alıcıya ait olmaktadır.

**- Gümrük Vergileri Ödenmiş Teslim (Delivered Duty Paid = DDP):** Bu teslim şekli ile satıcının teslim yükümlülüğü, malların ithal ülkesinde belirlenen yerde emre hazır

tutulması ile sona erer. Satıcı, malların o noktaya kadar taşınması, ithal gümrüğünden geçirilmesi için gerekli vergi, resim ve diğer harçları üstlenmek durumundadır.

**3. Dış Ticarette Ödeme Şekilleri**

Uluslararası ticarette kendisine göre riskleri ve avantajları olan bir çok ödeme şekli bulunmaktadır. Genel itibariyle uygulamada en çok karşılaşılan; mal mukabili, kabul kredili, vesaik mukabili, akreditif ve peşin ödemedir. Bu ödeme şekillerinden ihracatçı için en riskli olan mal mukabili ödeme şekli, ithalatçı için en riskli olan ise peşin ödeme şeklidir. Dış ticarette ödeme şekilleri, ithalatçı ve ihracatçı arasında karşılıklı görüşülerek belirlenin bir konu olup her iki taraf da kendisi için lehine olan ödeme şeklini seçmeye çalışacaktır. Literatürde ve uygulamada sıkça rastlanan ödeme şekillerini kısaca aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

**- Peşin Ödeme**

İthalatçının mal bedelini ihracatçıya fiili ihraçtan önce ödediği ödeme şeklidir. Bu ödeme şeklinde, ihracatçı herhangi bir risk üstlenmemekte, ithalatçı ise malların gönderilmemesi ya da malların sipariş şartlarına uygun olmaması gibi nedenlerden dolayı zarara uğrama riski taşımaktadır (Gültekin, 2008: 10). Genellikle birbirlerini iyi tanıyan alıcı ve satıcı arasında gerçekleşen bu tür bir ödemede, malın göndericisi açısından ön finansman faydası sağlarken, ithalatçı açısından peşin iskonto faydası ortaya çıkmaktadır (Atay ve Kartal, 2014: 34). İhracatçı açısından en ideal yöntem iken ithalatçının riski sınırsızdır.

**- Mal Mukabili Ödeme**

İhraç edilen malın bedelinin, malın ithalatçı tarafından teslim alınmasından sonra ödenmesi şeklinde yapılan bir ödeme biçimidir. Mal mukabili ödeme türünde, belgeler ihracat konusu mallar ile birlikte ithalatçıya gönderilmekte ve bu belgeleri alan ithalatçı bu belgeleri yetkili birimlere ibraz etmek suretiyle malları teslim alabilmektedir (Kaya, 2013: 414).

Mal mukabili ödeme şeklinde, taraflar arasındaki güven unsurunun çok güçlü olması gerekmektedir. İhracatçı malını sevk ettikten sonra, sevkiyata ilişkin vesaiki, doğrudan veya bedelsiz teslim edilmek kaydıyla, bir banka aracılığı ile ithalatçıya gönderir. İhracatçının en çok risk üstlendiği ödeme şeklidir. Mal bedelinin ödenmesi malların teslim alınmasından sonra gerçekleştiğinden, mal bedelinin ödenmemesi riski mevcuttur (Atay ve Kartal, 2014: 35).

**- Vesaik Mukabili Ödeme**

İthalatçı firmanın bankasının ihracat bedelini, ihracatçının bankasına ödemesi

karşılığında belgelerin ithalatçıya teslimini öngören ödeme şeklidir. İthalatçı teslim aldığı ödeme belgeleri ile malı gümrükten çekme hakkına sahip olur. Bu ödeme şekline "belge karşılığı ödeme şekli" de denir (Gürsoy, 2014: 13).

Vesaik mukabili ödemede, işlemi başlatan satıcıdır. Bankanın görevi ve sorumluluğu ise ihracatçının verdiği talimata göre belgeleri ithalatçıya teslim etmektir. Yoksa akreditifte olduğu gibi malın bedelinin ödenmesinde, bankalar sorumlu değildir. Bankalar, belgelerin geçerliliğine ilişkin sorumluluk almazlar. Vesaik mukabili ödemenin akreditiften bir diğer farkı da, vesaik mukabili ithalatta işlemi satıcının, akreditifte işlemi alıcının başlatmasıdır (Ataman ve Sumer, 2000: 31).

**- Kabul Kredili Ödeme**

Mal bedelinin belirli bir vadede ödenmesini taahhüt eden ve bu ödemede bir poliçenin teminat olarak kullanıldığı ödeme şeklidir. Diğer bir deyişle, ithalatçının ihracatçı tarafından keşide edilen poliçeyi kabul ederek malları almasını sağlayan ödeme şeklidir (Gültekin, 2008: 10). İhracatçı, ithalatçıyı belli bir süre finanse etmekte, yani ödemenin ileriki bir tarihte yapılmasına onay vermektedir. Böylece mal mukabili ödemede olduğu gibi ithalatçı malları sattıktan sonra ödeme yapma imkânına kavuşmaktadır. Mal mukabili ödemeden temek farkı, burada ihracatçının elinde alacağını temsil eden bir kıymetli evrak vardır. Bu da ihracatçı açısından riski azaltmaktadır. İthalatçı tarafından kabul edilmiş bir poliçe, açıkça bir borcun hukuki delili sayılmaktadır(Çelik ve diğerleri 2011,153).

**- Akreditifli Ödeme**

Akreditif, alıcının (ithalatçı firmanın) kendi bankasına verdiği talimat ile birlikte, aynı bankanın yabancı ülkedeki muhabir bankası aracılığı ile lehtara (ihracatçı firmaya), belirlenen belgelerin kararlaştırılan süre içinde ibrazı karşılığında ödeme yapılacağına dair verdiği yazılı bir taahhüttür. Akreditif ile ödeme şeklinde ödemeler, alıcı tarafından mala veya hizmete değil, ibraz edilen belgelere istinaden yapılmaktadır. Bu ödeme şeklinde dört taraf bulunmaktadır. Bunlar; amir (ithalatçı firma), amir banka (ithalatçı firmanın bankası), lehtar (ihracatçı firma), muhabir bankadan (ihracatçı firmanın bankası) oluşmaktadır (Gökgöz ve Şeker, 2014: 90).

İhracatçı, akreditifte belirtilen şartlara uygun olarak ve belirtilen süre içinde malların yüklendiğine dair gerekli belgeleri (vesaikleri) doğru, eksiksiz, kurallara uygun ve kredinin geçerlilik süresi içerisinde bankasına sunar. Banka, ihracatçı tarafından kendisine sunulan bu belgeleri inceleyerek sözleşme şartlarına uyulup uyulmadığını araştırır. Banka belgeleri inceledikten sonra, sözleşmeye uygun bulunan bu belgeleri

ithalatçının bankasına (amir bankaya) gönderir. Amir banka, akreditif şartlarına uygunluğu inceledikten sonra ihracata konu olan mal bedelini, ihracatçının bankasına transfer eder (Kaya, 2013: 425).

Akreditif hem ihracatçıyı, hem de ithalatçıyı koruyan bir işlemdir. İhrcatçı, malları akreditif şartlarına uygun olarak sevk ettiğinde, mal bedelini tahsil edeceğinden emin olacaktır. İthalatçı, sevkiyatın yapılmış olduğunu ve akreditif şartlarına uygun mal gönderildiğini gösteren belgeleri, ihracatçı bankaya sunmadan önce ödeme yapılmayacağından emin olacaktır. Akreditif, uluslar arası ticarette çok geniş bir alanda bir ödeme ve garanti aracı olarak kullanılmaktadır (Atay ve Kartal, 2014: 36).

**- Konsinye Satış İle Ödeme**

Malın yurt dışına gönderildikten sonra, konsinyatör aracılığı ile, alıcı (ithalatçı) firmaya tanıtılması, kullandırılması ve satılması işlemine dayanan ödeme şeklidir. Genelde yeni üretilen ve tanıtım ihtiyacı duyulan ürünlerin, dış pazarlarda satışına imkan veren ihracat ve ödeme yöntemidir (Gürsoy, 2014: 14).

Konsinye satış, normal yollarla satışı zor olan ve alıcının görüp beğenmesini gerektiren mallar için söz konusudur. Daha çok yaş meyve ve sebze gibi bozulabilir ve fiyatı günlük mal arzına göre değişebilen mallarda, konsinye ihracat yapılmaktadır (Ataman ve Sumer, 2000: 31).

**- Açık Hesap Ödeme**

Bu ödeme şeklinde, ihracatçı herhangi güvence ya da mal sevkiyatından önce bir ödeme almadan malları satmaktadır. İç piyasada yapılan satışlarda olduğu gibi ihracatçı, mal bedeli anlaşılan tarihte ödenene kadar beklemektedir. İç piyasada iş yaparken açık hesap ödeme sisteminin kullanılması oldukça normaldir. İhracatta ise mal üzerinde fiziksel hak sahipliği ithalatçıya geçmektedir. İthalatçının yapacağı ödemeye ilişkin kontrat dışında bir ödeme işareti yoktur. Daha da kötüsü ödeme garantisi yoktur. Eğer anlaşmazlık çıkarsa, denizaşırı mahkemeler devreye girmektedir. Bu ödeme şekli, akreditif gibi ödeme şekillerinin yaygın olmadığı Avrupa ülkeleri arasındaki ticarette kullanılmaktadır (Pirtini ve Melemen, 2004: 33).

Dış ticarette kullanılan teslim ve ödeme şekilleri hakkında bilgi verdikten sonra, çalışmanın amacı doğrultusunda, TMS 18 Hasılat Standardı'nı açıklanarak dış ticaret teslim ve ödeme şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde özellik arz eden durumları irdelenecektir.

## 4. TMS 18 Hasılat Standardı

TMS 18 Hasılat Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere, ilk olarak 09/12/2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Standart, daha sonra muhtelif tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir. Standardın amacı, işletmelerin hayat seyri içerisinde ortaya çıkan işlem ve olaylar sonucu elde etmiş oldukları hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Standartta, hasılat kavramından önce, Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve'ye atıfta bulunularak, gelir kavramı açıklanmıştır.

Gelir; hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı, hasılat ve kazancın ikisini de içermektedir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar almaktadır. Bu durumda, işletmenin olağan faaliyetleri dışındaki gelirleri ise kazancı ifade etmektedir. Kazanç, genellikle belirli bir giderin düşülmesinden sonra geri kalan tutarı ifade etmektedir. Örneğin; işletmenin, net defter değeri 5.000 TL olan maddi duran varlığını 6.000 TL'ye satması sonucu ortaya çıkan 1.000 TL'lik maddi duran varlık satış kârı, kazancı ifade etmektedir. Çünkü maddi duran varlık satışı sonucu ortaya çıkan kâr, olağan faaliyet dışı bir gelirdir.

TMS 18 Hasılat Standardı, aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (TMS 18, p.1):

- Mal satışları
- Hizmet sunumları
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler.

Hasılatın muhasebeleştirilmesinde incelenmesi gereken ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Standarda göre, hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydaların güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. TMS 18 Standardında, hasılatın oluşumu ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili kriterler açıklanmıştır.

TMS 18 Hasılat Standardının 14. Paragrafında, mal satış işlemlerinde hasılatın oluşumuna ilişkin kriterler sayılmıştır. Buna göre, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiği takdirde, mal satışına ilişkin hasılat finansal tablolara yansıtılır:

1. İşletmenin, malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
2. İşletmenin, satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
3. Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
4. İşleme ilişkin ekonomik yararların, işletmece, elde edilmesinin muhtemel olması,
5. İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin, güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Çalışma dış ticarette teslim ve ödeme şekilleri etrafında örgülendiğine göre, dış ticarette teslim şekillerine konu olabilecek işlem mal satışıdır. Dolayısıyla, çalışmanın amacı doğrultusunda, sadece TMS 18 Hasılat Standardının mal satışı ile ilgili esasları incelenmiştir. Hizmet sunumu, faiz, isim hakkı, temettü gibi Standart kapsamındaki konuların dış ticarette teslim şekilleri ile ilgisi olmadığından, söz konusu konular üzerinde durulmamıştır.

TMS 18 Hasılat Standardında, hasılatın oluşum zamanından sonra üzerinde durulan en önemli konulardan birisi de hasılat tutarı içerisindeki vade farklarının ayrıştırılması meselesidir. Hasılat tutarı, yapılan işlem ile ilgili olarak alınacak olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarını ifade etmektedir. Bazı durumlarda yapılan satış veya sunulan hizmet sonucunda alınacak olan nakit veya nakit benzerlerinin tahsil edilmesi ertelenmiş, yani vadeli satış yapılmış olabilir. Bu durumda, satış işlemi sonucunda alınacak olan tutarın içerisinde vade farkı da bulunmaktadır. TMS 18 Standardı, vadeli satışlarda, satış tutarı içerisindeki vade farklarının ayrıştırılarak, vade süresi boyunca itfa edilip kâr veya zarara yansıtılmasını istemektedir.

Dolayısıyla, TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde, dış ticarette teslim ve ödeme şekilleri açısından özellik arz eden iki konu vardır. Birincisi dış ticarette teslim şekillerini ilgilendiren hasılatın oluşum zamanı, ikincisi ise dış ticarette ödeme şekillerini ilgilendiren vade farklarının ayrıştırılması konusudur. Bu iki konu diğer kısımda incelenecektir.

## 5. Dış Ticarette Teslim Ve Ödeme Şekillerinin TMS 18 Standardı Açısından Değerlendirilmesi

TMS 18 Hasılat Standardının 14. Paragrafında, hasılatın oluşumu ile ilgili sayılan maddelerden birincisi, yani malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi meselesi, dış ticaretteki teslim şekillerine göre farklılık arz etmektedir. Örneğin; bir ihracat işletmesinin yaptığı ihracatta teslim şekli FCA (Free Carrier) ise

işletmenin sorumluluğu, malların ihraç gümrüğünden geçirilerek alıcı tarafından belirlenen taşıyıcıya teslimi ile son bulur. İşletme taşıyıcıya malı teslim etmekle malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş ve hasılatın oluşumu ilgili koşul yerine gelmiştir. Eğer işletmenin teslim şekli FOB (Free On Board) ise hasılatın oluşum koşulu, malların yükleme limanındaki gemi küpeştesinde teslimi ile yerine gelecektir.

Türk vergi mevzuatı açısından ihracat işlemlerinde hasılat kaydı fiili ihracat tarihinde yapılması gerekmektedir. TMS açısından ise teslim şekline göre malların teslim edildiği veya risk ve getirilerin alıcıya geçtiği anda hasılatın kayda alınması gerekmektedir. Dış ticarette teslim şekillerine göre hasılatın oluşum zamanı Tablo 2'de açıklanmıştır.

**Tablo 2: Dış Ticarette Teslim Şekillerine Göre Hasılatın Oluşum Zamanı**

| Dış Ticarette Teslim Şekilleri | | Hasılatın Oluşma Zamanı |
|---|---|---|
| EXW | Ex-Works | Satıcının işyerinde malı teslim ettiği zaman |
| FCA | Free Carrier | Satıcı malların gümrük işlemlerini tamamlayarak ilk taşıyıcıya teslim ettiği zaman |
| FAS | Free Alongside Ship | Malların gemi doğrultusunda rıhtım veya mavnaya konduğu zaman |
| FOB | Free On Board | Mallar satıcı tarafından alıcının temin ettiği gemiye yüklendiği zaman |
| CFR | Cost & Freight | Yükleme limanında mallar gemi küpeştesine geçtiği zaman |
| CIF | Cost, Insurance & Freight | Yükleme limanında mallar, sigorta yapılmış bir şekilde gemi küpeştesine geçtiği zaman |
| CPT | Carriage Paid To | Mallar, taşıma ücreti ödenmiş bir şekilde ilk taşıyıcının gözetimine devredildiği zaman |
| CIP | Carriage and Insurance Paid To | Mallar, taşıma ve sigorta ücreti ödenmiş bir şekilde ilk taşıyıcının gözetimine devredildiği zaman |
| DAT | Delivery at Terminal | Belirlenen terminalde mallar teslim edildiği zaman |
| DAP | Delivery at Place | Daha önce belirlenen bir yerde mallar teslim edildiği zaman |
| DDP | Delivery Duty Paid | Satıcı malların gümrükleme işlemlerini tamamlayarak alıcının ülkesinde belirlenen yerde teslim ettiği zaman |

TMS 18 Hasılat Standardına göre özellik arz eden diğer konu da, vadeli satışlarda hasılat tutarı içerisindeki vade farklarının ayrıştırılarak vade boyunca itfa edilmek suretiyle kâr

veya zarara yansıtılmasıdır. Dış ticarette kullanılan muhtelif ödeme şekillerinde peşin veya vadeli satış yapmak mümkündür. Vadeli satışlarda, nakit girişi, satış işleminden farklı bir zamana kaydığı için paranın zaman değerine bağlı olarak değer düzeltimi yapılması gerekmektedir. Bu da bugünkü değer hesaplaması ile yapılmaktadır. Bugünkü değer hesaplamasında; gelecekteki bir miktar paranın bugünkü değeri veya bugünkü bir miktar paranın gelecekteki değeri tespit edilir. Bugünkü değer ile gelecekteki değer arasındaki fark ise peşin satış ile vadeli satış arasındaki farkı, yani vade farkını ifade eder. Bugünkü değer ve gelecekteki değer aşağıdaki formüller ile hesaplanır.

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + i)^n}$$

$$\text{Gelecekteki Değer} = \text{Bugünkü Değer} \times (1 + i)^n$$

i = iskonto oranı

n = vade

Dış ticarette vade farkları, genellikle mal mukabili ödeme, açık hesap ödeme ve kabul kredili ödeme şekillerinde ortaya çıkmaktadır.

## 6. TMS 18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Dış Ticaret İşlemlerine İlişkin Muhasebeleştirme Örnekleri

TMS 18 Hasılat Standardının dış ticarette teslim ve ödeme şekilleri açısından özellik arz eden konusunun, hasılat oluşum zamanı ve hasılat tutarı ile ilgili olduğu ve dış ticarette kullanılan teslim ve ödeme şekillerine göre hasılatın oluşum zamanının ve tutarının farklılaştığı, daha önceki kısımda ayrıntılı olarak açıklandı. Bu kısımda bahsi geçen konuların muhasebeleştirilmesine ilişkin örnekler vermek yerinde olacaktır.

İhracat yapan işletmelerde, ihracat sebebiyle alacak doğmuş ancak TMS çerçevesinde hasılat kaydetme koşulu yerine gelmemişse, ihracat tutarı 38 no.lu grupta açılacak olan 38X ERTELENMİŞ GELİRLER HESABI adında bir hesaba alınması, koşul yerine geldiği zaman, bu hesaptan 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI'na aktarılarak, kâr veya zarar içerisine kaydedilmesi suretiyle kapsamlı gelir tablosuna yansıtılması uygun görünmektedir.

**Örnek:** ABC Ticaret İşletmesi, İtalya'da faaliyet gösteren KLM İtalyan İşletmesi ile 100.000 $'lık malın ihracatı konusunda sözleşme imzalamıştır. İşletme 15.04.2015 tarihinde faturayı keserek malları Mersin Gümrüğü'ne sevk etmiştir. Gümrük

beyannamesine göre fiili ihracat tarihi 18.04.2015'tir. İhracata ilişkin ödeme şekli mal mukabili ve teslim şekli DDP'dir. Mallar 05.06.2015 tarihinde İtalya'nın Koper Limanı'nda teslim edilmiştir. Fiili ihracat tarihindeki kur 1 $ = 2,00 TL, teslim tarihindeki kur ise 1 $ = 2,10 TL'dir.

Teslim şekli DDP olduğuna göre, satıcı, malların gümrükleme işlemlerini tamamlayarak alıcının ülkesinde, yani Koper Limanı'nda malları teslim ettiği zaman malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getiriler alıcıya geçmiş olacaktır. Dolayısıyla Koper Limanı'nda mal teslim edildiğinde hasılat kaydı yapılabilecektir. Daha öncesinde, fiili ihracat tarihinde ise hasılat kaydı için şart yerine gelmediğinden ihracat bedeli 38X ERTELENMİŞ GELİRLER HESABI'na alınacaktır. Mallar teslim edildiğinde ise 38X ERTELENMİŞ GELİRLER HESABI'nda bekletilen ihracat tutarı, 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI'na aktarılarak hasılat kaydı yapılmış olacaktır.

- Fiili ihracat tarihinde yapılacak olan kayıt

| | | |
|---|---|---|
| **120 ALICILAR HESABI** | **200.000,00** | |
| 120.02.02.11 KLM İtalyan Şirketi | | |
| **38X ERTELENMİŞ GELİRLER** | | **200.000,00** |
| 38X.06 Ertelenmiş İhracat Gelir. | | |

*100.000 $ x 2,00 TL/$ = 200.000,00 TL*

- Malın teslim edildiği tarihte yapılacak olan kayıt

| | | |
|---|---|---|
| **38X ERTELENMİŞ GELİRLER** | **200.000,00** | |
| 38X.06 Ertelenmiş İhracat Gelir. | | |
| **120 ALICILAR HESABI** | **10.000,00** | |
| 120.02.02.11 KLM İtalyan Şirketi | | |
| **601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS** | | **210.000,00** |
| 601.01 Doğrudan Satışlar | | |

*100.000 $ x 2,10 TL/$ = 210.000,00 TL*

- Malın teslim edildiği tarihinde kur 1,90 TL olduğu takdirde, yapılacak olan kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

| | | |
|---|---|---|
| **38X ERTELENMİŞ GELİRLER** | **200.000,00** | |
| 38X.06 Ertelenmiş İhracat Gelir. | | |
| **601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS** | | **190.000,00** |
| 601.01 Doğrudan Satışlar | | |
| **120 ALICILAR HESABI** | | **10.000,00** |
| 120.02.02.11 KLM İtalyan Şirketi | | |

*100.000 $ x 1,90 TL/$ = 190.000,00 TL*

TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde özellik arz eden diğer konu da dış ticarette ödeme şekilleri ile ilgilidir. Ödeme şekillerine göre dış ticarette vadeli veya peşin satış yapmak mümkündür. Vadeli satış işleminde hesaplanan vade farkları, TMS 18 kapsamında 12 no.lu hesap grubunda açılacak olan 12X ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ HESABI adında bir hesapta izlenmesi ve vadeler boyunca itfa edilerek 64X VADE FARKI GELİRLERİ HESABI'na kaydedilmek suretiyle kâr veya zarara yansıtılması uygun görülmektedir.

**Örnek:** XYZ İşletmesi, 01.06.2015 tarihinde, ABD'deki TNT Amerikan Firması'na 3 ay vadeli olarak 100.000 $ tutarında ihracat yapmıştır. Fiili ihracat tarihinde 1 $ = 2,75 TL'dir. Piyasa faiz oranı % 1'dir. 30.06.2015 tarihinde kur 1 $ = 2,90 TL, 31.07.2015 tarihinde kur 1 $ = 2,70 TL ve 31.08.2015 tarihinde kur 1 $ = 2,80 TL'dir.

İşletme 01.06.2015 tarihinde satış yapmış, ancak 3 ay sonra 100.000 $ alacaktır. Bu durumda 3 ay sonraki 100.000 $'ın bugünkü değeri hesaplanır. Bugünkü değer ile gelecekteki değer arasındaki fark, vade farkıdır. Vade farkı, ayrıştırılır ve hasılat olarak kaydedilmez.

Bugünkü Değer = $\frac{100.000}{(1+0,01)^3}$ = 97.059 $[1]

Vade Farkı = 100.000 $ - 97.059 $ = 2.941 $ olarak hesaplanır.

[1] Küçük yuvarlamalar yapılmıştır.

- Fiili ihracat tarihinde yapılacak olan kayıt

/

| | | |
|---|---|---|
| **120 ALICILAR HESABI** | **275.000,00** | |
| 120.02.02.05 TNT Amerikan Şti. | | |
| **601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS** | | **266.912,25** |
| 601.01 Doğrudan Satışlar | | |
| **12X ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ HESABI** | | **8.087,75** |

*Hasılat: 97.059 $ x 2,75 TL/$ = 266.912,25 TL*

*Vade farkı: 2.941 $ x 2,75 TL/$ = 8.087,75 TL*

/

İşletme birinci ayın sonunda (30.06.2015 tarihinde) 1 aylık vade farkını hesaplar ve itfa ederek gelir kaydeder.

Gelecekteki Değer = Bugünkü Değer x $(1 + i)^n$

Haziran Ayı Sonundaki Değeri = 97.059 x $(1 + 0,01)^1$

Haziran Ayı Sonundaki Değeri = 98.029,59 $

Haziran Ayına İlişkin Vade Farkı = 98.029,59 - 97.059 = 970,59 $ olarak hesaplanır.

- Haziran ayına ilişin vade farkının gelir yazılması kaydı

/

| | | |
|---|---|---|
| **12X ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ HESABI** | **2.669,12** | |
| **656 KAMBİYO ZARARLARI** | **145,59** | |
| **64X VADE FARKI GELİRLERİ** | | **2.814,71** |

*970,59 $ x 2,75 TL/$ = 2.669,12 TL*

*970,59 $ x 2,90 TL/$ = 2.814,71 TL*

*Kur farkı = 2.814,71 - 2.669,12 = 145,59 TL*

/

İşletme ikinci ayın sonunda (31.07.2015 tarihinde) 1 aylık vade farkını hesaplar ve itfa ederek gelir kaydeder.

Gelecekteki Değer = Bugünkü Değer x $(1 + i)^n$

Temmuz Ayı Sonundaki Değeri = 97.059 x $(1 + 0,01)^2$

Temmuz Ayı Sonundaki Değeri = 99.009,89 $

Temmuz Ayına İlişkin Vade Farkı = 99.009,89 - 98.029,59 = 980,30 $ olarak hesaplanır.

- Temmuz ayına ilişin vade farkının gelir yazılması kaydı

/

| | | |
|---|---|---|
| **12X ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ HESABI** | **2.695,83** | |
| **64X VADE FARKI GELİRLERİ** | | **2.646,81** |
| **646 KAMBİYO KÂRLARI** | | **49,02** |

*980,30 $ x 2,75 TL/$ = 2.695,83 TL*

*980,30 $ x 2,70 TL/$ = 2.646,81 TL*

*Kur farkı = 2.695,83 - 2.646,81 = 49,02 TL*

/

İşletme üçüncü ayın sonunda (31.08.2015 tarihinde) 1 aylık vade farkını hesaplar ve itfa ederek gelir kaydeder.

Gelecekteki Değer = Bugünkü Değer x $(1 + i)^n$

Ağustos Ayı Sonundaki Değeri = 97.059 x $(1 + 0,01)^3$

Ağustos Ayı Sonundaki Değeri = 100.000,00 $

Ağustos Ayına İlişkin Vade Farkı = 100.000,00 - 99.009,89 = 990,11 $ olarak hesaplanır.

- Ağustos ayına ilişin vade farkının gelir yazılması kaydı

/

| | | |
|---|---|---|
| **12X ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ HESABI** | **2.722,80** | |
| **656 KAMBİYO ZARARLARI** | **49,51** | |
| **64X VADE FARKI GELİRLERİ** | | **2.772,31** |

*990,11 $ x 2,75 TL/$ = 2.722,80 TL*

*990,11 $ x 2,80 TL/$ = 2.772,31 TL*

*Kur farkı = 2.772,31 - 2.722,80 = 49,51 TL*

/

Üç aylık vade farkının itfa tablosu aşağıdaki gibi olur.

| Aylar | Vade Farkı ($) |
|---|---|
| Haziran | 970,59 |
| Temmuz | 980,30 |
| Ağustos | 990,11 |
| Toplam | 2.041,00 |

İşletme, Ağustos ayının sonunda müşterisinden olan 100.000 $'lık alacağını tahsil ettiğinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır.

| | | |
|---|---|---|
| **102 BANKALAR HESABI** | **280.000,00** | |
| **120 ALICILAR HESABI** | | **275.000,00** |
| 120.02.02.05 TNT Amerikan Şti. | | |
| **646 KAMBİYO KÂRLARI HS.** | | **5.000,00** |

*100.000 $ x 2,75 TL/$ = 275.000,00 TL*

*100.000 $ x 2,80 TL/$ = 280.000,00 TL*

## 7. Sonuç

Ülkelerin veya işletmelerin, ülke içi kaynaklardan karşılayamadıkları mal ve hizmetleri tedarik etmeleri, yine fazla ürettikleri mal ve hizmetleri ise başka ülkelere satabilmeleri açısından, uluslararası ticaret, günümüzde, büyük bir öneme sahiptir. Ülkeler, uluslararası ticaretini geliştirebildikleri ölçüde büyüme ve gelişmede, önemli bir mesafe alabilecekleri açıktır.

Uluslararası ticarete konu olan mal ve hizmetlerin ithalat ve ihracatında, temel olarak, iki konu bulunmaktadır. Birincisi mal ve hizmetlerin teslim şekli, ikincisi ise teslim edilen mal ve hizmetin bedelinin ödenmesi şeklidir. Uluslararası düzenlemeler ile, uluslararası ticarette çeşitli teslim ve ödeme şekilleri belirlenerek, tarafların görev ve sorumlulukları açıklanmıştır. Dış ticarette taraflar, birbirlerine olan güveni ölçüsünde, karşılıklı olarak, teslim ve ödeme şekillerini belirlemektedirler. Tarafların belirlemiş oldukları teslim ve ödeme şeklinin, tarafların sorumlulukları yanında, muhasebe uygulamalarına da önemli etkileri olmaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardı'na göre hasılatın oluşabilmesi için gereken şartlardan birisi, satılan malın sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması gerekliliğidir. Dış ticarette kullanılan teslim şekline göre risk ve getirilerin alıcıya geçtiği zaman farklılaşmaktadır. Türk vergi mevzuatı açısından fiili ihracat tarihinde hasılat oluşurken, TMS 18 Standardı açısından hasılat, önemli risk ve getirilerin alıcıya geçtiği zaman oluşmaktadır. Dolayısıyla TMS 18 Standardı açısından satış yapılsa da hatta ücret alınsa da hasılat oluşması için şart yerine gelmeyebilir. Bu bağlamda ihracata konu olan malın bedeli, hasılat oluşması şartı yerine gelene kadar ertelenmiş gelir olarak bilançoya

alınmalı, hasılat oluşma şartı yerine geldiğinde, yani risk ve getiriler alıcıya geçtiğinde ise ertelenmiş gelirlerden kâr veya zarara aktarılmalıdır.

TMS 18 Standardı açısından özellik arz eden diğer dış ticaret konusu da ödeme şekilleri ile ilgilidir. Dış ticarette kullanılan ödeme şekillerine göre, peşin veya vadeli satış söz konusu olabilmektedir. TMS 18 Standardı'na göre, vadeli satışlarda, satılan mal veya hizmetin peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasındaki fark ayrıştırılarak, ertelenmiş vade farkı gelirleri adı altında bilançoya alınmalı ve vade boyunca itfa edilerek ertelenmiş vade farkı geliri başlığında kâr veya zarara yansıtılmalıdır.

**Kaynakça**

Ataman, Ü. ve H. Sumer (2000), Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Atay, S. ve C. Kartal (2014), Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Yetkin Yayınları, Ankara.

Çelik, K., C. Kalaycı. ve A.R. Sandalcılar (2011), Dış Ticaret İşlemleri Yönetimi, Murathan Yayınevi, Trabzon.

Gökgöz, A. ve A. Şeker (2014) Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, Dora Yayıncılık, Bursa.

Gürsoy, Y. (2014), Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, Ekin Yayınevi, Bursa.

Gültekin, S. ve M. Savcı (2008), Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, Murathan Yayınevi, Trabzon.

Kaya, F. (2013), Dış Ticaret ve Finansmanı, Beta Yayıncılık, İstanbul.

Pirtini, S. ve M. Melemen (2004), İhracat Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

TMS 18 Hasılat Standardı, http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2015/TMS/TMS18.pdf, Erişim Tarihi: 15.05.2015.

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

# Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açılarından Kurumsal Sosyal Sorumluluk Muhasebe İlişkisi (The Relationship Between Corporate Social Responsibility And Accounting With The Perspective Of Professional Accountants)

Çağrı KÖROĞLU [a] Hüseyin Önlem ERSÖZ [b]

[a] Yrd.Doç.Dr., Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, cagrikoroglu@hotmail.com

[b] Öğr.Gör.Dr., Adnan Menderes Üniversitesi, Karacasu Memnune İnci MYO, hoersoz@adu.edu.tr

**Anahtar Kelimeler**
Kurumsal Sosyal Sorumluluk, Muhasebe Meslek Mensupları, İşletme Paydaşları, Muhasebe.

**Jel Sınıflandırması**
M14, M40, M49.

**Özet**
Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) kavramı günümüzde bütün dünyada uygulanan, üzerinde tartışılan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. KSS, işletmelerin paydaşlarına yönelik bazı sorumlulukları olduğunu kabul etmesi ve bu sorumluluklarını paydaşları için yerine getirmesini sağlamaya yönelik bir kavram haline gelmiştir. Muhasebenin işletmelerin KSS faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde önemli araçlardan biri olduğu kabul edilmektedir. Çalışmada muhasebe ve KSS arasındaki ilişki ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla Akhisar'daki muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdikleri işletmeleri ve işletmelerin muhasebe bilgilerini KSS açısından değerlendirmeleri istenmiştir. Çalışmada anket yöntemiyle elde edilen veriler istatistiksel paket programı yardımıyla analiz edilmiştir. Analiz bulguları değerlendirilerek sonuçlar ve öneriler geliştirilmiştir.

**Keywords**
Corporate Social Responsibility, Professional Accountants, Business Stakeholders, Accounting.

**Jel Classification**
M14, M40, M49.

**Abstract**
Corporate Social Responsibility (CSR) which is applied in the whole world has become one of the most important concepts discussed on. CSR issue is the acceptance of responsibility for the business stakeholders and become a concept to ensure the to meet of these responsibilities to its stakeholders. For achieving the CSR activities of businesses, it is assumed that accounting is one of the important tools. In this study, we have tried to reveal the relationship between accounting and CSR. For this purpose, members of accounting profession in Akhisar were asked to evaluate their serving businesses and their accounting informations in terms of CSR. The data obtained in the survey were analyzed using the statistical package program. The study findings were evaluated than conclusions and recommendations were developed.

## 1. Giriş

Küreselleşmenin etkisiyle gerek ulusal gerekse de uluslararası ticarette önemli gelişmelerin yaşanması, ülkelerin ekonomik boyutlarının genişlemesini sağlamış ve bu genişleme ticari yaşamda bilginin önemini arttırmıştır. Ticari yaşamda bilginin günümüz dünyasında bu derece önemli bir unsur haline gelmesi, işletmelerin yönetim bağlamında yerine getirmek zorunda oldukları farklı anlayışların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu süreçte, işletmeler tarafından yerine getirilmesi gereken önemli konulardan birisi, kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) kavramıdır (Kaderli ve Köroğlu, 2014: 34).

KSS, işletmenin etkileşimde bulunduğu taraflara karşı üstlenmesi gereken sorumlulukları ifade eder. Bu sorumlulukların yerine getirilmesinde önemli araçlardan birisini, tüm işletmelerde ortak bir dil konumunda olan muhasebe oluşturmaktadır. Muhasebenin bu derece önemli olması, muhasebe ile KSS arasındaki ilişkinin önemini de ortaya koymaktadır. Muhasebe ve KSS arasındaki ilişkinin temelini, muhasebenin temel fonksiyonları ile KSS kavramının temel boyutları oluşturmaktadır. KSS'nin temel boyutlarını ekonomik, yasal, ahlaki ve hayırseverlik/gönüllü sorumluluklar oluşturmaktadır. Şöyle ki, muhasebe işletmelere, faaliyetler sonucunda oluşan bilgileri kaydedip, sınıflandırıp, özetleyip ve analiz ederek temel sorumluluğu olan ekonomik sorumluluğa katkı sağlamaktadır. Ayrıca, muhasebe işletme faaliyetlerinin, kanun ve yönetmeliklere uygunluğunu tespit etmesiyle devlete olan yasal sorumluluğunu da yerine getirmektedir. Son olarak, işletme bilgilerinin çıkar gruplarına doğru ve zamanında aktarılması açısından ahlaki sorumluluğu ve tüm bu faaliyetlerin yerine getirilmesiyle de toplum tarafından işletmenin imajının arttırılması açısından hayırseverlik sorumluluğuna da katkı sağlamaktadır.

Çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarından KSS ile muhasebe arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bu amaçla, ilk olarak KSS ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir. Daha sonra, muhasebe ve muhasebecilik mesleğine ilişkin bilgiler verilerek KSS ile muhasebe arasındaki ilişki teorik olarak açıklanmıştır. Çalışmanın son kısmında ise, KSS ile muhasebe arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek için, Akhisar'da faaliyet gösteren muhasebe mensupları üzerinde yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen veriler, SPSS (16) ortamında analiz edilerek değerlendirilmiştir.

## 2. Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Önemi

KSS konusunun ayrıntılarıyla anlaşılması için öncelikle bazı kavramların açıklanması gerekmektedir. Bu bağlamda ilk olarak "sorumluluk" kavramının tanımlanması uygun

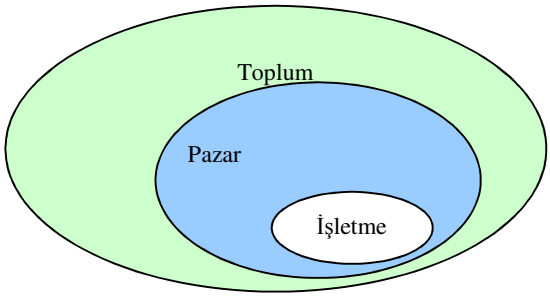
olacaktır. Sorumluluk "bir kimsenin kendisinin ya da başkalarının davranışları için bir kimseye ya da bir yetkiliye hesap verme ve bu davranışların doğurabileceği sonuçlara katlanmayı kabul etme zorunluluğudur" şeklinde tanımlamakta ve bir yetkiliye karşı olan yükümlülüğe dikkat çekmektedir (Çetin vd, 2010: 11). KSS konusunda çok sayıda tartışma ve yayın varsa da üzerinde bir uzlaşmaya varıldığını söylemek güçtür. Kavram ilk ortaya atıldığı andan itibaren önemli değişiklikler geçirmiştir. Bu konuda hala birbirine zıt tartışmalar ve tanımlar yapılabilmektedir (Greenfield, 2004: 22). Çünkü KSS her kavram gibi tanımlanabilir bir kavram olsa da herkes için aynı anlama gelmemektedir. İşletmeler için en iyi KSS tanımlaması işletmenin amaçları, stratejileri ve yetenekleriyle örtüşendir (Marrewijk, 2003: 96). KSS kavramı 1953 yılında ortaya çıkan H.R. Bowen'in "iş adamının Sosyal Sorumlulukları (Social Responsibilities of the Businessman)" adlı yayını ile önemli bir dönüm noktasına ulaşmıştır. Çünkü söz konusu kitap bu alanda yapılan modern akademik yayınların başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Bowen'e göre işletme faaliyetleri toplumun değer yargıları ile uyumlu olmalıdır. İşletme çevresi ile bir karar alırken ilişkili tarafları da gözetmelidir. (Marens, 2008: 852). 1960'lı yıllardan itibaren akademik alanda yapılan tartışmalar Davis, Eells, Walton, Friedman ve McGuire'nin katkılarıyla "iş adamının sosyal sorumlulukları" noktasından "işletmelerin kurumsal sosyal sorumlulukları" konusuna dönüşmüştür (Carroll, 1979: 497).

KSS başlangıçta işletmelerin kendi kurumlarına uyarladığı yaklaşımlardan birisi olmasına karşın günümüzde uluslararası bir konu haline gelmiştir. Uluslararası kurumlar kendi KSS tanımlarını geliştirmişlerdir. Örneğin Avrupa Komisyonu tarafından yapılan tanımına göre KSS, şirketlerin ekonomik faaliyetlerine ve işletme paydaşları ile olan ilişkilerine, gönüllülük esası çerçevesinde oluşan toplumsal ve çevresel beklentileri dahil etme durumunu ifade eden bir kavramdır (http://trade.ec.europa.eu, 2011). Avrupa Birliği KSS için işletmelerin yasal gerekliliklerinin ötesinde ve üstünde davranış kalıplarının geliştirmesi gerektiğini düşünmektedir (Doane, 2004: 217). Dünya Bankasına göre ise KSS, işletmeleri toplumla bütünleştiren bir faaliyettir (Swaen, 2002: 5).

KSS konusunda klasik görüş, işletmenin tek sorumluluğunun kar yapmak ve karını artırmak olduğunu savunur. Bu görüşe göre KSS bir işletme için karlılık amacına hizmet eden bir unsurdur. İşletme kaynaklarını başka amaçları gerçekleştirmek için harcayamaz. Yönetici isterse bireysel olarak sorumluluklarını yerine getirebilir fakat bunu işletme kaynaklarını kullanarak yapamaz (Friedman, 1970). Modern görüşe göre ise işletmenin etkilediği veya etkileşimde bulunduğu taraflara karşı sorumlulukları vardır. Buna göre

KSS, işletmelerin ekonomik, yasal, ahlaki ve hayırseverlik/gönüllülük faaliyetlerin şekillendirdiği bir kavramdır (Caroll, 1999: 289). Diğer benzer modern bir yoruma göre KSS, bir kurumun ekonomik ve yasal koşullara, iş ahlakına, kurum içi ve çevresindeki kişi ve kurumların beklentilerine uygun bir çalışma stratejisi ve politikası gütmesi ile şekillenen bir kavramdır (Coşkun, 2010: 42).

Porter ve Kramer (2006: 1) herhangi bir işletmenin KSS faaliyetlerini geliştirdiğinde rekabet gücünün artacağını ve KSS faaliyetlerinin stratejik amaçlara dönüşeceğini öngörmüşlerdir. Buna göre işletmelerin KSS uygulamalarından elde ettikleri kazanımlar çok farklı şekillerde karşımıza çıkabilmektedir (Weber, 2008: 249). Söz konusu kazanımlar şunlardır: [1] İşletmenin itibarının artmasında olumlu etkiler yaratılması, [2] İşgücü motivasyonuna olumlu etkiler yapma, işgücünü elde tutma ve iyileştirilmesi, [3] İşletme satışlarının, pazar payının, gelirlerinin ve tasarrufların arttırılması, [4] Çeşitli çevrelerden gelen baskıların azalması, [5] Tüketici boykotlarından kaçınma, [6] Paydaşlarla olumlu etkileşimler, [7] Fonlama maliyetlerinde azalma, [8] Müşterileri etkileme.




**Kaynak:** Demise N., 2011: 3

**Şekil 1:** İşletme, Pazar ve Toplum İlişkisi

Toplumun zaman içinde değişen değerleri kaçınılmaz bir şekilde işletmeleri de etkileyecektir. Çünkü işletme içinde bulunduğu pazarın ve toplumun bir parçasıdır. Şekil 1 işletme, pazar ve toplum arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Toplum değerlerini yakalayan işletmeler kazanırken, diğerleri kaybedecektir. 21'inci yüzyılda işletmenin toplumsal çevreleri, bir işletmeden sosyal sorumluluklarını yerine getirirken çalışma alanlarını bilinçli bir şekilde tespit etmesini, toplumun refahını ve yaşam düzeyini geliştirmeye yardımcı faaliyetlere katılmasını beklemektedir (Demise, 2011: 3). İşletmelerin önemi toplumda giderek artarken ve işletmeler çeşitli roller üstlenmektedir. Bu durum işletmeleri farklı alanlarda sorumluluklar yüklemektedir.

### 2.1. İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumlulukla İlgili Paydaş Grupları

İşletmelerin çeşitli paydaşları bulunmaktadır. Bu çalışmada işletme paydaşları "işletmelerin karar, politika ve uygulamalarından etkilenen ve aynı şekilde, işletmenin karar ve politikalarını etkileyen gruplar" olarak tanımlanmaktadır (Gültekin ve Küçük, 2004: 338). KSS'ye önem veren işletmeler önemli bir karar aldıklarında paydaşlarının alınan bu karardan nasıl etkileneceğini, paydaşlar arasındaki dengeyi koruyarak nasıl kar elde edeceklerini dikkate almalıdırlar (Mehrabi vd., 2012: 2315). İşletme denilen organizasyonlarda çok çeşitli paydaş grupları vardır. Bu grupların bazıları organizasyonu meydana getirirken bazıları da organizasyonla doğrudan veya dolaylı etkileşime girerek kendi çıkarlarını gerçekleştirmek için çaba gösterirler. İşletmelerin KSS sorumluluklarını yerine getirebilmesi için kendileriyle ilgili paydaş gruplarının kimler olduğunun bilmeleri gerekmektedir (Aydın ve Erdoğan, 2013: 110). İşletmelerin paydaş grupları bulundukları bölgeler, çıkarları, zamana vb. etmenlere göre birbirlerine kıyaslandığında farklılıklar gösterebilmektedir. Paydaş grupları belirlenirken işletmeyi etkileyebilme gücü, yasal ilişkilere sahip olma (yasallık) ve taleplerinin önceliği (önemi) gibi üç tür özellikten en az birine sahip olup olmadıklarına bakılmaktadır (Ertuğrul, 2008: 208). İşletmelerin paydaş grupları birincil ve ikincil paydaşlar şeklinde sınıflandırılabilir. Wood (1990: 86)'a göre herhangi bir işletmenin birincil paydaşları şunlardır: Müşterileri, rakipleri, çalışanları, tedarikçileri ve işletme sahipleri. Yine Wood'a göre bir işletmenin ikincil paydaşları ise kamu kurumları, finans sektörü, medya, toplum, vakıf ve dernekler, yabancı devletler, yatırımcılar, çevreci ve tüketici gruplarıdır.

İşletmelerin KSS alanları ve faaliyetleri hitap ettiği paydaş gruplarına göre şekillenebilmektedir. İşletmelerin KSS alanları kurum içi ve kurum dışı sorumluluklar şeklinde ikiye ayrılabilir(Özkol vd, 2005: 136). İşletme içi sorumluluklar işletmenin personeline önem vermesi, personelin işe adaptasyonu, çalışma ortamının iyileştirilmesi, bireylerin kişisel eğilim ve kariyerine odaklanma ve işletmelerde iletişimi artırma ve yönetime katılma olanaklarını sağlama şeklinde sıralanmaktadır. İşletme dışı sorumluluklar ise işletmelerin iş ahlakına uyması, ürünün güvenliği bakımından ürünün tüketiciye tanıtılması, tüketicileri bilgilendirme sorumlulukları, fiyat belirleme bakımından sorumluluk ve çevresel kaynakların kullanılmasında gelecek nesillerin ve doğanın göz önüne alınması şeklinde sıralanmaktadır (Özkol vd, 2005: 136).

## 2.2. İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Boyutları

İşletme paydaşları işletmelerden kendi beklentilerine uygun sorumlulukları yüklenmesini beklese de her işletme aynı davranışı sergilememektedir. Bunu beklemek de doğru olmayacaktır. İşletmelerin yükleneceği sorumluluğun boyutları dört gruba ayrılmıştır. Günümüzde çoğunlukla kabul görünen bu dört boyut Carroll tarafından 1979 yılında dile getirilmiş ve "KSS Piramidi" olarak adlandırılmıştır (Branco ve Rodrigues, 2007: 9).

Şekil 2'ye göre sorumlulukların öncelik ve önem sırasına göre sıralandığı görülmektedir. Piramidin en alt bölümündeki ekonomik boyut önem sırasında birincidir. Daha sonra sırasıyla yasal, ahlaki ve hayırseverlik boyutu gelmektedir (Branco ve Rodrigues, 2007: 9).

**Kaynak:** Branco ve Rodrigues, 2007: 10

**Şekil 2:** Carroll'ın KSS Piramidi

**Ekonomik Boyut:** İşletmelerin öncelikli sorumluluğu karlı olmaktır. Bu boyut klasik sorumluluk anlayışını temsil etmektedir (Menteş, 2009: 20). Ekonomik boyutunun bileşenleri yüksek karlılık, hissedarların kazançlarını en üst seviyede tutma, güçlü rekabetçi pozisyon ve şirket imajını daim kılmak için sürdürülebilir karlılık sağlamak şeklindedir (Carroll, 1991: 40).

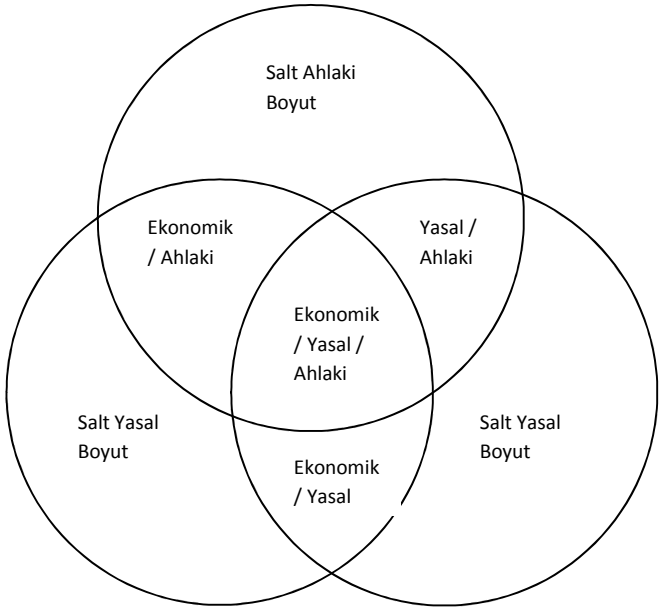
**Yasal Boyut:** Sosyal sorumluluk piramidinin ikinci basamağında yer alan yasal sorumluluklar, işletmelerin göz ardı edemeyecekleri önemli bir sorumluluktur. Kanun, tüzük, kararname ve yönetmelikler çerçevesinde işletmenin faaliyetlerini yerine getirmesini ifade etmektedir (Korkmaz, 2009: 38). Yasal boyutun bileşenleri yasal mevzuata uyum sağlama, çeşitli ulusal ve yerel düzenlemelere uyum sağlama, kurum çalışanlarını yasalara uyumaları konusunda güvence verme ve ürünlerinin yasal koşulları karşılayabilmesi şeklindedir (Carroll, 1991: 41).

**Ahlaki Boyut:** Tüketiciler, çalışanlar, hissedarlar gibi grupların hak ve adaletle ilgili algılamaları; ahlaki sorumlulukların içeriğini oluşturmaktadır. İşletme bu algılamalar doğrultusunda ekonomik amaçlarını gerçekleştirmekle yükümlüdür (Torlak, 2013: 37).

Ahlaki boyutun bileşenleri toplum değerlerine uyuma, toplumun beklentileri dahilinde çevresine saygı gösterme ve işletme amaçları için ahlaki normlardan ödün vermeme vb. şeklinde de ifade edilmektedir (Carroll, 1991: 41).

**Hayırseverlik / Gönüllülük Boyutu:** Hayırseverlik boyutunda işletmenin toplumda oluşturduğu iyi niyeti güçlendiren veya işletmenin içinde bulunduğu sosyal çevrede iyi bir kuruluş olarak algılanmasına yardım eden faaliyetler söz konusudur. İşletmelerin kaynaklarından bir kısmını, eğitim, sanat, spor ve doğal çevre gibi sosyal projelere ayırması bu türden bir sorumluluğa işaret etmektedir (Torlak, 2013: 37). Hayırseverlik boyutun bileşenleri işletmelerin sosyal yardımları yapmaları, toplumun hayırsever yardımlar konusunda beklentilerini karşılamaları, çalışanların sosyal çevrelerine duyarlı olmaları şeklindedir (Carroll, 1991: 42).

Schwartz ve Carroll (2003: 503) yukarıda kısaca boyutları açıklanan KSS piramidini 2003 yılında güncellemiştir. Carroll'a göre KSS piramidi ilk bakışta ekonomik, yasal, ahlaki ve hayırseverlik boyutlarının önem derecesinin birbirlerinden farklı olduğunu; hayırseverlik boyutun ise en önemli KSS boyutu olduğu algısına neden olabilmektedir (Schwartz ve Carroll, 2003: 505). Fakat Şekil 3'e göre KSS'nin tüm boyutları iş dünyasında eşit derecede önemli olup aralarında aşamalı bir yapı yoktur. Hayırseverlik boyutu, kendisi ile ilgili olan birçok konunun aynı anda ahlaki boyutta da yer bulabilmesi nedeniyle yeni modelde (Şekil 3) yer almamıştır (Schwartz ve Carroll, 2003: 506).




**Kaynak:** Schwartz ve Carroll, 2003:509

**Şekil 3:** Üç Boyutlu KSS Modeli

### 2.3. Kurumsal Sosyal Sorumluluk İlkeleri

İşletmelerde etkili bir KSS'nin oluşturulabilmesi için, yönetim anlayışının bir takım kriterleri yerine getirmesi gerekmektedir. Kavramların açıklanmasında olduğu gibi, KSS kavramı da temel bazı ilkeler üzerinde inşa edilmiştir. KSS ilkeleri olarak ifade edilen bu unsurlar şunlardır (Argüden, 2002: 13-14): [1] Toplumun çıkarlarını kendi çıkarlarının önünde tutmak, [2] Tarafsızlık, [3] Hesap verilebilirlik, [4] Şeffaflık, [5] Açıklık, [6] KSS ilkelerine uygun davranmak

KSS ilkeleri işletmeler için rehber niteliğindedir. KSS ilkeleri işletmelerin toplumla sağlam ilişkiler inşa etmesine yardımcı olurken etkileşimde bulunduğu paydaşlarına yönelik temel stratejilerini gerçekleştirmelerine yardımcı olabilir. Bütün bunlara ek olarak KSS ilkeleri işletmenin adil ücret politikalarını benimsemesini, insan hakları gibi evrensel konuları dikkate almasını, adil ticaret, güvenli ürünler üretmek ve işletmenin toplumsal ağlarla işbirliğini öngörmektedir (Rahim, 2013: 19).

### 2.4. Dünya'da ve Türkiye'de KSS'de Mevcut Durum

İşletmelerin KSS duyarlılıkları Dünya'nın her yerinde aynı seviyede değildir. İşletmelerin KSS konularına duyarlılıklarının artması ile ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyi arasında doğrudan bir ilişki olduğu varsayılmaktadır (Comincioli vd, 2012: 24). 2001 yılında Dünya genelinde 20 ülkeyi ve 20.000 kişiyi kapsayan Kanada merkezli GlobeScan Araştırma Grubu (2003 yılından önceki adı Environics Research Group) adlı örgütün yaptığı "Corporate Social Responsibility Monitor 2001: Global Public Opinion on the Changing Role of Companies" adlı araştırmanın sonuçlarına bakıldığında, gelişmiş ülkelerde paydaşlar arasında KSS'nin önemli bir konu olduğunu görülmektedir. Örneğin bu ülkelerde işletmelerin sosyal sorumluluk performansları yatırımcıların yatırım kararlarında önemli bir veri olarak kullanılmaktadır (www.iisd.org/business/issues/sr_csrm.aspx, 2015).

KSS konusu ABD'deki işletmelerde yaşam kalitesi ve eğitim gibi konularda yoğunlaşırken, Avrupa'da geleneksel yollarla gerçekleştirilmekte ve üretimle ilgili konularda yoğunlaşmaktadır. KSS'yi ekonomik boyutuyla ilgilenen Avrupalı işletmeler ürün/hizmet/servis kalitesi, sanayinin çevreye olan olumsuz etkilerinin azaltılması, sponsorluk, işçi sağlı ve güvenliği gibi konulara eğilmektedir (Maignan ve Ralston, 2002). Avrupa'da KSS hareketi dünyanın diğer bölgelerinde olduğu gibi geleneksel olarak büyük işletmelerce sahiplenilmiştir. Yaşanan küresel kriz, Avrupa'da toplumsal baskıyı bu işletmelere de yöneltmiş ve toplumda hayırseverlik boyutunda daha fazla katkı yapmaları

yönünde bir beklenti oluşturmuştur (Berruga, 2009: 3). ABD'de ise KSS'yi çok sayıda ve türde oyuncu (devlet, iş dünyasının aktörleri, dernekler, vakıflar, medya ve sivil toplum) şekillendiririken ve işletmeler de KSS'yi genellikle rekabet avantajı yaratmada kullanılan bir iş stratejisi ya da tüketicinin/sivil toplumun baskısına yanıt verme çabası şeklinde benimsemiştir (Schaller ve Kocks, 2007: 172).

Türkiye'de ulusal işletmelerin KSS uygulamalarının gelişmesinin iç ve kültürel etkilerden ziyade dış ve kurumsal etkilere ve zorlamalara bağlı olduğu görülmektedir (Çubuk, 2009:40). Özellikle çokuluslu işletmeler Türkiye'de KSS'nin zemin bulmasında öncü rol üstlenmişlerdir (Ersöz, 2007: 83). Türkiye'de özellikle dış ticaret işletmeleri KSS konusunda farkındalığa sahipken; KOBİ'ler ise KSS konusunda bilinçsiz hareket etmektedir (Varçın vd, 2013: 89). Sonuç olarak Türkiye'de de KSS çalışmalarını yönlendiren faktörlerin bazıları şu şekilde sıralanabilir (KSS Derneği Raporu, 2008: 10): [1] İşletmelerde kurumsal yönetim anlayışının gelişmesi, [2] İşletmelerin yasal düzenlemeler ve uluslararası sözleşmelere uyum sağlama faaliyetleri, [3] Çok uluslu işletmelerin faaliyetleri, [4] Dini ve kültürel özellikler, [5] Sivil toplum örgütleridir.

### 2.5. Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Ölçüm Sorunu

KSS kavramının ölçülmesi oldukça tartışmalı bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü KSS konusunda yapılan birçok araştırmaya karşın geçerli ve güvenilir ölçekleri geliştirmenin mümkün olup olmadığı konusu hala güncelliğini korumaktadır (Bıçakçı, 2011: 10). KSS ile ilgili olarak araştırmacıların literatürde bir çok incelemeleri bulunmaktadır. Buna göre işletmelerin, paydaşların KSS'ye yönelik algılamalarını ve bireysel tutumlarını ölçen çalışmalar yapılmış olmasına karşın bugüne kadar kurumların toplumsal duyarlılıklarının ölçülmesinde hatasız bir araç geliştirmenin olanağı bulunmamaktadır (Greenfield, 2004: 23-24).

Birçok işletme kurumsal itibarlarını yükseltmek için çeşitli faaliyetler yürütmekte ve faaliyetlerini yayınlamaktadır. Fakat işletme paydaşları için işletmeleri doğru değerlendirmek zordur. Çünkü işletme paydaşlarının bir çoğu işletmelerin yayınladıkları yayınlar hakkında bilgisi yoktur ya da değerlendirmeleri yetersiz kalmaktadır (Chatterji vd, 2009: 126). Bu nedenle literatüre bakıldığında araştırmacıların işletmelerin KSS durumlarını ölçmek için bir çok farklı yöntem geliştirdiği görülmektedir.

Araştırmacılar genellikle bir kurumun KSS performansını ölçmenin zorluğuna işaret ederek; zoraki seçime dayalı anketler, itibar endeksleri ve ölçekleri, belgelerin içerik

analizleri, davranışsal ve algıya dayalı ölçümler ve örnek olay analizleri gibi alternatif yöntemleri de değerlendirmeye dahil etmektedir (Bıçakçı, 2011: 11).

İşletmeler açısından oldukça önemli olan KSS konusunun Kayseri İli Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren işletmeler tarafından nasıl algılandığını tespit etmek için yapılan bir çalışmada, Maignan ve Ferrell (2000) tarafından geliştirilen "KSS" ölçeği kullanılmıştır. Kayseri'deki çalışmada kullanılan ölçek Carroll tarafından geliştirilen KSS boyutlarını temel alarak oluşturulmuş ve Türkiye'de yapılan çeşitli çalışmalarda kullanılmıştır. Çalışma örneği kapsamında yer alan işletmelerin daha çok hangi amaçla (ekonomik, ahlaki, yasal ve gönüllülük) KSS faaliyetinde bulundukları belirlenmeye çalışılmıştır. Bu ölçek 30 ifadeden oluşmaktadır. 30 ifadenin 6'sı hukuki, 7'si ekonomik, 7'si etik ve 10'u gönüllülük/ hayırseverlik KSS boyutlarını belirlemeye yöneliktir (Cingöz ve Akdoğan, 2012: 341).

Geliştirilen ölçeklerden en iyisi ve sağlıklısı KSS itibar endeksleridir. İtibar Endekslerin oluşturulmasında genellikle işletmelerden gelen raporlar, sahip olunan ulusal ve uluslararası standartlar, anketler, haberler, vaka çalışmaları ve firma ziyaretleri tercih edilir (Çelik ve Güleç, 2013: 155). Dünya'da yaygın olarak kullanılan endekslerden bazıları şunlardır: FTSEGOOD Endeksi, Down Jones Sürdürülebilir Endeksi (DJSI), Karbon Saydamlık Liderliği Endeksi (CDLI), Oregon Üniversitesi tarafından hazırlanan Yeşilyıkama Endeksi (Greenwashing index), Fortune KSS Endeksi, BITC CSR Endeksi, Küresel Raporlama Girişimi Endeksi (GRI Guideline Index), Kanada Sosyal Yatırım Veri tabanı (CSID). Türkiye'de de benzer endeksler mevcut olup bunlardan bazıları şunlardır: Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi Projesi, KSS Türkiye Endeksi ve Capital KSS Liderleri gibi.

KSS'yi ölçmede kullanılan başka bir yöntem de, işletmelerin çeşitli araçlar kullanarak yayınladıkları raporların (çevre, toplum, çalışan, tedarikçi, yatırımcılar, tüketiciler hakkında işletmelerin uygulamaları) içerik analizini yapmaktır. Özellikle son yıllarda, işletmelerin itibarlarını artırmak için KSS hakkındaki bilgileri yayınlamaları kolaylık sağlamaktadır (Yamak, 2007: 63). İçerik analizi yöntemi araştırmacılara işletmelerin KSS alanlarını belirlemede standartlar oluşturarak güvenilir değerlendirmeler yapabilme olanağı vermesine karşın işletmelerin verdiği bilgiler ile eylemleri arasında tutarsızlıklar olabildiği araştırmacılar tarafından dikkate alınmalıdır (Bıçakçı, 2011: 12).

İşletmelerin KSS düzeylerini ölçmenin zorluğu objektif kriterleri, istatistiksel yöntemleri ve standartları belirleyebilmektir. Çünkü işletmeler tarafından yayınlanan mali tablolar

üzerinden KSS'yi belirleyebilmek güçtür. Bu durumda da işletmelerin finansal performanslarına (karlılık, finansal göstergeler gibi) bakarak A işletmesinin B işletmesinden daha sorumlu bir şirket olduğunu iddia etmek güç olacaktır (Aupperle vd, 1985: 446).

Literatürde paydaşların KSS'yi algılama durumlarını ölçen çeşitli ölçekler bulunmaktadır. İşletme paydaşlarının (yöneticiler, çalışanlar, tüketiciler…) KSS algılamalarını ortaya koymaya çalışan ilk çalışmalardan biri 1985 yılında Aupperle tarafından geliştirilen ve Carroll'un dört boyutlu (ekonomik, yasal, ahlaki ve gönüllülük) KSS pramidini temel alan ölçektir. Bu ölçek Aupperle'nin "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yönelimi (KSSY)" şeklinde isimlendirdiği yöneticilerin işletmelerine ilişkin KSS algılamalarını belirlemeye çalışmaktadır. Buna göre paydaşların KSS algılamaları cinsiyet, yaş, eğitim, mevki ve din gibi bir çok faktörden etkilenebilmektedir (Bir vd, 2014: 2308).

Çalışanların işletmelere yönelik KSS algılarının ölçülebilmesi konusunda Türker (2006) tarafından yapılan bir çalışmada 18 maddeli bir ölçek geliştirilmiştir. Türker'in çalışması Türkiye'de özel sektörde çalışan 269 kişi ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda çalışanların işletmelere yönelik KSS algılarına ilişkin dört boyutlu bir model ortaya çıkmıştır. Araştırmadan elde edilen modele göre işletmelerin çalışanlara, tüketicilere ve hükümete (devlet) yönelik KSS'leri olduğu şeklindedir (Türker, 2006: 83).

Tüketicilerin işletmelere yönelik KSS algılarının ölçülmesine ilişkin KSS boyutlarını içine alan 16 maddeli bir ölçek de Maignan tarafından geliştirilmiş olup çalışmada Fransa, Almanya ve ABD yaşayan tüketicilerin KSS algılamalarındaki farklılıklar analiz edilmiştir (Maignan, 2001: 57). Aynı KSS ölçeği Türkiye'de ve Avustralya'da yaşayan tüketicilerin işletmelere yönelik KSS algılamalarındaki farklılıkların analizinde de kullanılmıştır (Küskü ve Zarkada-Fraser, 2004: 62). KSS'nin ölçümü ile ilgili tartışmaların yaşandığı bir ortamda eleştirilerin olması da olağan bir durum kabul edilebilir. Çünkü KSS her geçen gün gelişen, merak edilen, araştırılan ve toplumda kabul görülen bir konu haline gelmiştir.

## 3. Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebe

Kurumsal sosyal sorumluluk, sosyal konular ile muhasebeyi birbirine yaklaştıran en önemli uygulama alanıdır. Çünkü muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi düşüncesi hakimdir. Bu durum muhasebe bilgi sistemini KSS'de önemli bir yere konumlandırmıştır (Daştan ve Bellikli, 2015: 185). Çünkü Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nden "Sosyal Sorumluluk Kavramı", muhasebenin organizasyonda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali

tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi ve grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde geçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade etmektedir (Yanık ve Türker, 2012: 293).

KSS kavramı, belki de, çevresel konular ile muhasebeyi birbirine yaklaştıran en önemli temel kavramdır. Zira muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde toplumun çıkarlarının gözetilmesi düşüncesi toplumu ilgilendiren ve son derece hayati bir konu olan çevre konusunun muhasebe sistemi dışında bırakılmasına izin vermemektedir. Çevre konusunu dikkate almayan bir muhasebe sistemi, sosyal sorumluluk kavramına kuşkusuz aykırı düşecektir (Demir, 2013: 230). İşletmelerin KSS'nin (gönüllü) hayırseverlik boyutunda bazı sorumlulukları yerine getirmeleri çoğu zaman onlara ticari itibar kazandırarak piyasa değerlerini arttırmaktadır. Bu noktada, gönüllü sorumluluğun işletmeye olan bir maliyeti ve getirisi muhasebe tarafından hesaplanmaya çalışılmakta ve çevre, eğitim, sağlık, sanat gibi işletmenin gönüllü etkinliklerinin kayıtlara alınmasına olanak tanımak için çaba göstermektedir (Özkol vd, 2005: 144).

Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip ve ortakları değildir (Resmi Gazete, 1992: 1). Bunların dışında o işletme ile ticari, mali, ekonomik ilişkiler kuran kuruluşlar, toplum bireyleri, bankalar, yatırım kuruluşları, çeşitli kamu kurumları, kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmektedir. İşletme paydaşları bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanan mali tablolardır (Şengel, 2011: 4). Mali tablolardan elde edilen bilgilerin doğru, açık, anlaşılır ve güvenilir olması gerekmektedir. Ancak bu sayede söz konusu paydaşlar yarar görmüş ve korunmuş olacaktır. Çünkü muhasebe işlemlerinde hata yapan, hileli olan veya eksik bilgiler taşıyan mali tablolar ilgili paydaşlar için gerçeği yansıtmaktan uzak kalacaktır (Okay, 2011: 110). Bu anlamda meslek mensupları işletmelerin ekonomik sorumluluklarını yerine getirmesinde ve buna bağlı olarak diğer KSS boyutlarını (yasal, ahlaki ve hayırseverlik sorumlulukları) yaşama geçirmesinde önemli bir görev üstlenmektedir.

Muhasebe mesleği, muhasebe bilimini uygulayan, işletme yöneticileri ve işletmeyle ilgili çıkar gruplarına karar verme aşamasında gerekli bilgileri tam, zamanında, açık, anlaşılabilir ve şeffaf bir şekilde sunan meslek dalıdır ((Daştan ve Bellikli, 2015: 185). Bu nedenle işletmelerden gelen bilgilerin doğruluğunun belirlenmesi, düzeltilmesi, işlenmesi muhasebe meslek mensuplarına bağlıdır. Muhasebe meslek mensupları mali anlamda

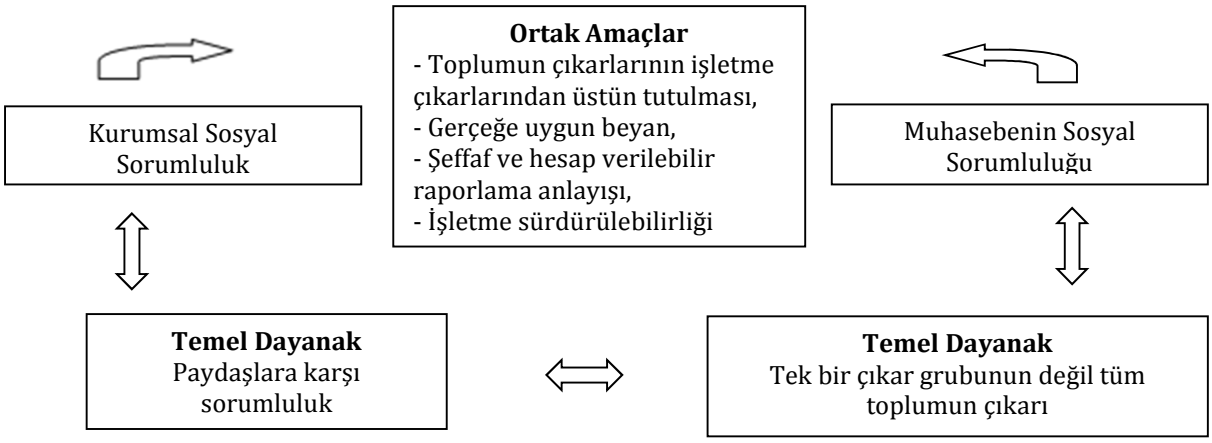
bilgilere sahip olduğu için işletmeleri en iyi tanıyan dış paydaşlardan biri olarak görülmelidir. Muhasebe meslek mensupları, mevzuattan kaynaklanan hakları ve sorumlulukları hizmet verdikleri işletmelere tam anlamıyla yansıtabilmelidirler. Aksi takdirde işletmeleri KSS'nin yasal sorumluluk boyutunda zaafa uğratabilirler (Özkol vd, 2005: 142). İşletmenin muhasebe sisteminde yasal anlamda zaafa uğratılması devletin vergi kaybına neden olabileceği gibi işletmeye de ağır cezalar yükleyebilir ve işletmenin itibarını zedeleyebilir. İşletmelere ait istenilen kalitede bilgi üretimi ve çıkar gruplarının beklentilerinin eksiksiz karşılanabilmesi ve bu anlayışla işleyen bir muhasebe bilgi sisteminin varlığına bağlıdır (Daştan ve Bellikli, 2015: 185).

Muhasebecilerin karar alma sürecinde etik ve sosyal sorumluluğa verdikleri önemi araştırmak amacıyla yapılan bir araştırmada muhasebe meslek mensuplarının iş deneyimleri arttıkça daha fazla etiksel yargılamalarda bulundukları sonucuna varılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının yaşadıkları ikilemler demografik özelliklerine göre farklılaşabilmektedir (Deran vd, 2014: 44).

Avrupa'da 128.000'den fazla üyesi olan bir kurum olan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) muhasebe meslek mensuplarının işletmelerin çevrelerine sundukları kurumsal sorumluluk raporlarının hazırlanmasında önemli rol oynadıklarını; raporların güvenilir olmasında ve kalitesinde etkili olduklarını açıklamıştır (Tilt, 2010: 21). Muhasebe meslek mensupları işletmelerin KSS'larını en iyi değerlendirebilecek paydaşlardan biridir. Çünkü kendileri de işletmelerin diğer paydaşları için sorumlu hareket etmeleri gerektiğinin bilincindedir. Balıkesir il merkezinde yapılan bir araştırmaya göre muhasebe meslek mensupları etik ilkelere, dürüstlüğe, mesleki bilgi ve yeterliliğe, güvenirliliğe, yasalara, işletme sırlarını saklama eğilimindedir. Buna karşılılık aynı araştırmada muhasebe meslek mensuplarının gerekli konularda şeffaflığa ve mesleki sorumluluklara göre hareket etmeye çalıştıkları ifade edilmiştir (Ergün ve Gül, 2005: 152). Muhasebe meslek mensupları mükellefle (işletme) vergi dairesi arasında bir köprü vazifesi görmektedir. Bu alanda kamusal bir sorumlulukları da bulunmaktadır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 58). Muhasebe meslek mensubu görev ve sorumluluklarını yerine getirirken işletme içinden ve işletme dışından birçok kişi ve kuruluşla iletişim kurmak durumundadır. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının mesleklerinin gerektirdiği teknik bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalarının yanı sıra aynı zamanda mesleki etik değerlere bağlı olmaları ve bu değerleri davranışlarına yansıtmaları gereklidir. Dolayısıyla meslek mensupları toplumun değer

yargılarına önem vererek, sorumluluklarını yerine getirirken objektif olmak, sadece işletmelerin değil, tüm toplumun çıkarlarını da dikkate akmak zorundadırlar (Yıldız, 2010: 258). Bu nedenle, muhasebenin uygulayıcıları bilgileri üretirken, ilgili taraflarla ilişkilerinde yüksek ahlaki standartlara sahip olma, bunları koruma sorumluluğu bilinci içinde olmalıdır. İşletmenin KSS'nin ahlaki boyutunu toplumsal norm ve beklentilere uyumlu davranmakla yerine getirebileceği açıktır (Özkol vd, 2005: 143).

Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı ve KSS'nin bir amaç birliği içinde olduğu ifade edilmektedir. Çünkü her ikisi de çıkar gruplarına yönelik şeffaflık ve hesap verilebilirlik anlayışı üzerine kuruludur. Bu açıklamalardan hareketle KSS'nin ve muhasebenin sosyal sorumluluğu ilişkisini Şekil 4 ile ifade etmek mümkündür (Daştan ve Bellikli, 2015: 186):




**Kaynak:** Daştan ve Bellikli, 2015:186

**Şekil 4:** Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebe Mesleğinin Sosyal Sorumluluk İlişkisi

Muhasebe işletmeler için ekonomik performanslarını iyileştirebilecekleri etkili bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu etkili aracın işletmelerin sosyal ilişkilerini geliştirilmesinde rol oynamaması için hiçbir neden yoktur. Fakat günümüzün geleneksel muhasebe araçları ve raporlama yöntemleri ile işletmelerin sosyal ilişkilerini desteklemede yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle özellikle bazı KSS uzmanları "tam maliyet muhasebesi" (Bebbington vd, 2001), "sürdürülebilir maliyet hesaplamaları" (Bebbington ve Gray, 2001) ve "gölge muhasebe" (Dey, 2007) gibi yeni muhasebe araçlarının geliştirilmesine çalışmaktadırlar (Tilt, 2010: 28).

## 4. Araştırma

### 4.1. Materyal ve Yöntem

Bu araştırmanın amacı, Manisa iline bağlı Akhisar ilçesinde çalışan muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdikleri işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluklarına yönelik

algılamalarını tespit edebilmek ve muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarından KSS ile muhasebe arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır.

Çalışmanın evrenini, Manisa iline bağlı Akhisar ilçesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları (serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir) oluşturmaktadır. Araştırmada meslek mensuplarının seçiminde kolayda örnekleme seçim yöntemi uygulanmıştır. Akhisar Serbest Muhasebeciler Odası'ndan alınan bilgiye göre odaya kayıtlı 50 üye bulunmaktadır. Odaya kayıtlı üyelerin hepsine anket formları gönderilmiştir. 31 tane muhasebe meslek mensubundan (ankete yanıt verenlerin tümü serbest muhasebeci mali müşavirdir) geri bildirim sağlanmıştır. Örneklem, evrenin %62'sini temsil etmektedir.

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket formu düzenlenmiştir. Anket formları, meslek mensuplarıyla yüz yüze görüşülerek doldurulmuştur. Anket verileri istatistiksel paket programı (SPSS 16.0) yardımı ile frekans analizi, Ki-Kare testi ve Kruskal-Wallis yöntemi kullanılarak değerlendirilmiştir. Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının soruları doğru olarak cevaplandırdıkları kabul edilmiş, seçilen örneklemin, evreni anlamlı olarak yansıttığı varsayılmıştır.

Araştırmada veri toplama aracı olarak kullanılan anket soruları iki gruptur. Birinci grupta, muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik sorulara, ikinci grupta ise kurumsal sosyal sorumluluk boyutları konusundaki sorulara yer verilmiştir. Araştırmada anketlerdeki 16 maddelik KSS ifadeleri, Carroll'un (1979) geliştirdiği KSS piramidini temel alan Maignan (2001: 64) tarafından oluşturulmuş ve Sığındı (2013: 505) tarafından kendi çalışması için uyarlanmıştır. Araştırmada KSS'nin ekonomik, yasal, ahlaki ve hayırseverlik boyutları her biri dörder adet soru ile yer almıştır. Bu ifadelere meslek mensuplarının ne oranda katıldığı 5'li likert ölçeği ile tespit edilmeye çalışılmıştır.

Araştırma zaman, mekan ve maliyet nedeniyle Akhisar'da bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları ile sınırlandırılmıştır. Araştırma anketteki sorularla sınırlıdır.

### 4.2. Bulgular ve Tartışma

Çalışmanın bu kısmında; güvenilirlik analizi, frekans analizi, Ki-Kare testi ve Kruskal-Wallis testi analiz sonuçları yer almaktadır.

#### 4.2.1. Güvenilirlik Analizi

Anket verilerinin güvenilir olup olmadığının tespit edilebilmesi için, "Cronbach Alpha" hesaplanmıştır. Bu hesaplamaya göre, anket verilerinin genel güvenilirliği alpha=0.876,

ekonomik boyutu oluşturan 4 maddenin güvenirliği alpha=0,615, yasal boyutu oluşturan 4 maddenin güvenirliği alpha=0.797, ahlaki boyutu oluşturan 4 maddenin güvenirliği alpha=0,873, hayırseverlik boyutu oluşturan 4 maddenin güvenirliği alpha=0,739 şeklinde hesaplanmıştır. Sonuç olarak, çalışmada kullanılan anket verilerinin güvenilir olduğunu söyleyebiliriz.

### 4.2.2. Frekans Analizleri

Çalışma ile ilgili elde edilen anket verilerine göre frekans analizleri; KSS boyutları, işletmelere ait muhasebe verilerinin doğru ve güvenirlilik durumu ve muhasebenin işletmelerin KSS uygulamalarına katkısına yönelik analizler olmak üzere üç kısma ayrılmıştır. Analizler sonucunda, elde edilen veriler doğrultusunda her bir kısmın özelliğine ait sorulara yönelik ortalama, standart sapma ve sıralama verileri kullanılmıştır.

#### 4.2.2.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Boyutlarına Yönelik Frekans Analizleri

KSS boyutlarına yönelik frekans analizleri Tablo 1 ve Tablo 2'de verilmiştir. Tablo-1'de, muhasebe meslek mensupları açısından, mükelleflerinin KSS kavramının temel boyutlarına vermiş oldukları önem dereceleri yer almaktadır.

**Tablo-1:** Kurumsal Sosyal Sorumluluk Boyutlarının Önem Derecelerinin Belirlenmesi

| | Sorular | Ortalama | Standart Sapma | Sıra |
|---|---|---|---|---|
| Ekonomik Boyut | Karını en üst seviyeye çıkarmaya çalışır | 4,6452 | 0,9504 | 1 |
| | Üretim maliyetlerini sıkı şekilde denetler | 4,1290 | 0,9572 | 2 |
| | Uzun vadeli başarı için planlama yapar | 3,9355 | 1,2093 | 3 |
| | Ekonomik performansını sürekli geliştirir | 3,9032 | 1,0442 | 4 |
| Yasal Boyut | Çalışanlarının yasalara uygun şekilde davrandıklarını garanti eder. | 3,4194 | 1,2049 | 11 |
| | Sözleşmelerde yer alan zorunluluklara uyar | 3,7742 | 0,9205 | 6 |
| | Performansı artıracağını bilse dahi, yasaları çiğneyecek eylemlerden uzak durur | 3,5161 | 1,1217 | 8 |
| | Her zaman mevzuata uygun hareket eder. | 3,3226 | 0,9794 | 14 |
| Ahlaki Boyut | Ekonomik performansı düşürmesine rağmen gerektiğinde ahlaki davranır | 3,4194 | 1,0575 | 12 |

| | Sorular | Ortalama | Standart Sapma | Sıra |
|---|---|---|---|---|
| | Ahlaki ilkelerin ekonomik performansa göre öncelikli olduğunu garanti eder | 3,4516 | 1,0905 | 10 |
| | Açık şekilde tanımlanmış, ahlaki ilkelere' bağlıdır. | 3,6452 | 0,9504 | 7 |
| | Firma hedeflerine ulaşmak için ahlaki standartlardan ödün verme yolunu seçmez | 3,4516 | 0,9946 | 9 |
| Hayırseverlik Boyut | Sosyal sorunların çözülmesine yardım eder | 3,2581 | 1,0636 | 15 |
| | Kamusal işlerin yönetiminde katkı sağlar | 3,8387 | 0,8980 | 5 |
| | Hayırseverlik işlerine kaynak tahsis eder | 3,1935 | 1,1081 | 16 |
| | Kar elde etmenin ötesinde toplumda bir rolü bulunmaktadır | 3,3226 | 1,1075 | 13 |

Anket sonuçlarına göre; muhasebe meslek mensupları, mükelleflerinin KSS kavramının ekonomik boyutu çerçevesinde yer alan "Kârını En Üst Seviyeye Çıkarmaya Çalışır" sorusu, muhasebe meslek mensupları açısından mükelleflerin önem vereceği en temel unsur konumundadır. Buna karşın, hayırseverlik boyutu çerçevesinde yer alan "Hayırseverlik İşlerine Kaynak Tahsis Eder" sorusu, muhasebe meslek mensupları açısından mükelleflerin en az önem vereceği en temel unsur konumundadır.

Analiz verileri incelendiğinde, genel olarak; muhasebe meslek mensupları, mükelleflerinin KSS boyutlarından en çok ekonomik ve yasal boyuta önem verdiklerini düşünmektedir. Buna karşın, KSS'nin hayırseverlik boyutuna "Kamusal İşlerin Yönetiminde Katkı Sağlar" sorusu dışında çok fazla önem vermediklerini düşünmektedirler.

**Tablo-2:** Kurumsal Sosyal Sorumluluk ile İlgili Boyutların Bir Bütün Olarak Önem Derecelerinin Belirlenmesi

| Boyutlar | Ortalama | Standart Sapma | Sıra |
|---|---|---|---|
| Ekonomik Boyut | 4,1532 | 0,7120 | 1 |
| Yasal Boyut | 3,5081 | 0,8379 | 2 |
| Ahlaki Boyut | 3,4919 | 0,8720 | 3 |
| Hayırseverlik Boyut | 3,4032 | 0,7844 | 4 |

Tablo-2'ye göre, muhasebe meslek mensupları, mükelleflerinin KSS boyutlarını önem derecelerine göre; ekonomik, yasal, ahlaki ve hayırseverlik olarak sıralayabileceklerini düşünmektedirler. Tablo-2'de 5'li likert ölçeği dikkate alındığında ekonomik boyut dışında diğer KSS boyutlarının mükelleflerce çok fazla önemsenmediği anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle, muhasebe meslek mensupları, mükelleflerinin KSS'nin sadece ekonomik boyutuna yüksek düzeyde önem verdiklerini; yasal, ahlaki ve hayırseverlik boyutlarına çok fazla önem vermediklerini düşünmektedirler. Akhisar'daki işletmeler maddi kaygılar nedeniyle ekonomik boyuta çok önem verirken, diğer boyutları aynı oranda önem vermiyor görünmektedir.

ABD'de üst düzey yöneticiler KSS'yi konu alan bir araştırmaya göre KSS'yi işletme ortaklarına karşı ekonomik sorumlulukların gerçekleştirilmesi şeklinde sınırlandırmaktadır (Beauchamp ve O'Connor, 2012: 496). Türkiye'de işletme yöneticilerinin KSS algılamalarını inceleyen bir araştırma TESEV (Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı) için Semra Aşçıgil tarafından 2003 yılında gerçekleştirilmiştir. Söz konusu araştırmaya göre işletme yöneticileri aldıkları kararlarda ekonomik boyutu, ahlaki ve yasal boyutların önünde tutmaktadır (Deren Van Het Hof, 2009: 22). Bunların dışında KSS farklı ülkelerde farklı şekillerde algılanmaktadır. Örneğin hayırseverlik boyutu gelişmiş ülkelerde öne çıkarırken yasal ve ekonomik boyutları işletmeler tam anlamıyla yerine getirmeye çalışmaktadırlar. Az gelişmiş ülkelerde ise işletmelerin ekonomik boyutu tam olarak yerine getirmeden hayırseverlik boyutunu öne çıkarmaları sorumluluk değil sorumsuzluk olarak nitelendirilmektedir (Özalp vd, 2008: 75).

#### 4.2.2.2. Muhasebe Verilerinin Doğru ve Güvenilirliğine Yönelik Frekans Analizi

Muhasebe meslek mensuplarının KSS'nin muhasebe verilerinin doğru ve güvenilirliğine yönelik frekans analizi, Tablo-3'de verilmiştir.

**Tablo 3:** Muhasebe Meslek Mensuplarına Göre Muhasebe Verilerinin Doğru ve Güvenilir Olma Durumu

| | **Ortalama** | **Standart Sapma** |
|---|---|---|
| Muhasebe Verilerinin Doğru ve Güvenilir Olma Durumu | 3,3226 | 1,1072 |

Tablo-3'e göre, muhasebe meslek mensuplarına göre işletmelere ait muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olma durumu orta düzeydedir. Başka bir ifadeyle işletmelerden gelen

mali bilgilerin tam olarak gerçeği yansıtmadıkları iddia edilebilir. Bu durumda muhasebe bilgilerinin gerçeği yansıtmaması işletmelerin KSS faaliyetlerinde sorunlar yaşamasına neden olabilir.

**4.2.2.3. Muhasebenin İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamalarına Katkısına Yönelik Frekans Analizleri**

Muhasebe meslek mensuplarının muhasebenin KSS uygulamalarına katkısına yönelik frekans analizleri Tablo-4'de verilmiştir.

**Tablo-4:** Muhasebenin İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamalarına Katkısının Önem Derecelerinin Belirlenmesi

| **Boyutlar** | **Ortalama** | **Standart Sapma** | **Sıra** |
|---|---|---|---|
| Ekonomik Boyuta Katkısı | 4,1290 | 0,7634 | 2 |
| Yasal Boyuta Katkısı | 4,3548 | 0,6082 | 1 |
| Ahlaki Boyut Katkısı | 3,7419 | 0,8551 | 3 |
| Hayırseverlik Boyuta Katkısı | 3,1290 | 1,0244 | 4 |

Tablo-4'e göre, muhasebe meslek mensupları muhasebenin, KSS'nin dört temel boyutundan öncelikle yasal ve ekonomik boyuta yüksek düzeyde katkı sağladığını savunmaktadırlar. Muhasebenin ahlaki boyuta katkısı önemlidir fakat bu oran ilk iki boyuta göre daha azdır. Buna karşılık muhasebenin işletmelerin hayırseverlik boyutuna yönelik katkısının orta düzeyde olduğunu düşünmektedirler. Yasal ve ekonomik boyutun ilk iki sırayı alması işletmelerin öncelikli hedeflerinin maddi çıkarlarını gerçekleştirmek ve mevzuat kaynaklı yaptırımlardan korunmak olduğu sonucuna varılabilir. Bu durumda da işletmeler KSS'nin diğer boyutlarını bilerek veya bilmeden daha az itibar etmektedirler.

**4.2.3. Ki-Kare Testi**

Ki-Kare testi değişkenler arasında ilişkinin olup olmadığını ve ilişki varsa düzeyinin ne derecede olduğunu belirlemek amacıyla uygulanan bir analiz yöntemidir. Bu amaçla, muhasebe meslek mensupları açısından muhasebe verilerinin doğru ve güvenirliliği ile işletmelerin KSS boyutları arasındaki ilişkinin ortaya konulabilmesi için Ki-Kare testinden yararlanılmıştır. Çalışmada Ki-Kare testini ölçebilmek için, aşağıda yer alan hipotezler oluşturulmuştur. Ki-Kare testinden elde edilen bulgular Tablo-5'de sunulmuştur.

**H0:** Muhasebe meslek mensupları açısından muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenirliliği ile işletmelerin KSS boyutları arasında ilişki yoktur.

**H1**: Muhasebe meslek mensupları açısından muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenirliliği ile işletmelerin KSS boyutları arasında ilişki vardır.

**Tablo 5:** Ki-Kare Testi Sonuçları

| | **Ekonomik Boyut** | **Yasal Boyut** | **Ahlaki Boyut** | **Hayırseverlik Boyut** |
|---|---|---|---|---|
| Muhasebe Verilerinin Doğruluğu ve Güvenilirliği | 0,941 | 0,026* | 0,004* | 0,181 |

*<0,05

Tablo-5'e göre H1 yasal ve ahlaki boyut açısından desteklenmektedir. Yani muhasebe meslek mensupları açısından muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenirliliği ile işletmelerin KSS boyutları arasında kısmen ilişki vardır denilebilir. Muhasebe meslek mensupları için önemli olan işletmelerin yasalara göre hareket ederken toplumun ahlaki değerlerini de dikkate almalarıdır.

### 4.2.4. Kruskal-Wallis Testi

Kruskal-Wallis testi gruplar arası tek yönlü varyans analizinin (One-way ANOVA) parametrik olmayan alternatifidir. Bu analiz sürekli değişkenlere sahip üç ya da daha fazla grup için karşılaştırma yapmayı sağlar (Kalaycı, 2006:106). Değişkenlere ait gruplardaki (yaş, eğitim, çalışma süresi ve mükellef sayısı) veri sayıları 30'un altında olduğu için bu çalışmada aşağıda belirtilen hipotezlerin analiz edilmesi için Kruskal-Wallis testi uygulanmıştır.

**H1**: Yaş durumlarına göre muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerinin KSS boyutlarına yönelik algılamalarında istatistiksel açıdan fark vardır.

**H2:** Eğitim durumlarına göre muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerinin KSS boyutlarına yönelik algılamalarında istatistiksel açıdan fark vardır.

**H3:** Çalışma süresine göre muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerinin KSS boyutlarına yönelik algılamalarında istatistiksel açıdan fark vardır.

**H4:** Mükellef sayısına göre muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerinin KSS boyutlarına yönelik algılamalarında istatistiksel açıdan fark vardır.

**H0:** Değişkenler arasında istatistiksel açıdan fark yoktur.

**Tablo-6:** Kruskal-Wallis Testi Sonuçları

| Değişkenler | Ekonomik Boyut | Yasal Boyut | Ahlaki Boyut | Hayırseverlik Boyut |
|---|---|---|---|---|
| Yaş | 0,602 | 0,544 | 0,565 | 0,825 |
| Eğitim | 0,362 | 0,629 | 0,231 | 0,232 |
| Çalışma Süresi | 0,497 | 0,033* | 0,012* | 0,261 |
| Mükellef Sayısı | 0,096 | 0,029* | 0,045* | 0,494 |

*<0,05

Tablo 6'ya göre muhasebe meslek mensuplarının yaş ve eğitim durumlarına göre mükelleflerinin kurumsal sosyal sorumluluk boyutlarına yönelik algılamalarında istatistiksel açıdan fark yoktur. Başka ifadeyle çalışmada H1 ve H2 desteklenmemektedir. Buna karşın Tablo 6'dan da görüldüğü üzere muhasebe meslek mensuplarının çalışma süresi ve mükellef sayılarına göre mükelleflerinin kurumsal sosyal sorumluluk boyutlarına yönelik algılamalarında istatistiksel açıdan kısmen fark vardır. Bu farklılık her iki değişken için de yasal ve ahlaki boyutta görülmektedir. Yani H3 ve H4 yasal ve ahlaki boyutlar açısından desteklenmektedir.

Çalışma süreleri arttıkça muhasebe meslek mensuplarının iş deneyimleri de artmaktadır. İş deneyiminin muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerinin KSS'ye yönelik değerlendirmelerinde etkili olması beklenilebilir. Muhasebe meslek mensupları için mükellef sayılarının fazla olması önemlidir. Mükellef sayılarını korumak ve arttırmak isteyen muhasebe meslek mensupları hizmet verdikleri işletmelerin KSS'ye yönelik boyutlarını farklı yorumlamaları doğal bir sonuç olarak kabul edilebilir.

## 5. Sonuç

Günümüzde ticaretin ve bilginin küreselleşmesiyle bazı kavramlar önemli hale gelmiştir. KSS bu kavramlardan biridir. Toplumu meydana getiren çevreler (ekonomik, hukuki ve sosyal çevreler gibi) işletmelerden bazı sorumlulukları üstlenmelerini talep etmektedirler. KSS faaliyetleri de işletmelerin paydaşlarından gelen bu taleplere yanıt vermelerini sağlayan konuların başında gelmektedir. İşletmeler KSS'yi tam olarak uygulayabilmek için bazı araçlara ihtiyaçları vardır. Muhasebe bu araçlardan biridir. Çünkü muhasebeden elde edilen bilgiler çok çeşitli paydaşlar tarafından

değerlendirilmektedir. Buna ek olarak muhasebe meslek mensupları işletmelerden gelen bilgileri en doğru şekilde yansıtmaya çalışmaktadırlar. Bu açıdan bakıldığında muhasebe meslek mensuplarının işletmeleri KSS konusunda değerlendirebilecek ve muhasebe ile KSS arasındaki muhtemel ilişkiyi açıklayabilecek en doğru paydaşlardan biri konumunda olduğu varsayılabilir.

Akhisar ilçesinde faaliyetlerini yürüten muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdikleri işletmelerin KSS durumlarını incelendiği bu çalışmada önemli bazı bulgulara ulaşılmıştır. Muhasebe meslek mensuplarına göre hizmet verdikleri işletmeler en çok KSS'nin ekonomik boyutuna önem vermektedirler. Örneğin Akhisar'daki işletmeler için en önemli konu karlılıktır. Bunu sırasıyla üretim maliyetlerini kontrol altında tutmak, uzun vadede kalıcı olmak için planlar yapmak ve ekonomik performansı artırıcı faaliyetleri gerçekleştirmek konuları takip etmektedir. Hayırseverlik boyutuna yönelik faaliyetler ise Akhisar'daki işletmeler için önem derecesinde son sıralarda yer almıştır.

Akhisar'daki muhasebe meslek mensuplarına göre işletmelerin muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olması tartışmalı bir konudur. Bu sorun işletmelerin KSS boyutlarına da olumsuz yansımaktadır. Çünkü işletmelere ait muhasebe verilerinin gerçeği tam olarak yansıtmaması, bu bilgilere göre hareket eden işletmeleri ve işletme paydaşlarının davranışlarını etkileyebilmektedir. Çalışmaya göre muhasebe meslek mensupları açısından muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenirliliği ile işletmelerin KSS yasal ve ahlaki boyutlarında ilişki bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle işletmeler mevzuata uyum sağlamaya çalışmakta ve bunu yaparken ahlaki değerlere itibar etmektedirler. Bu durumun yaşanmasının nedeni işletmelerin itibarlarını korumak ve paydaşlarından gelebilecek yaptırımlardan kaçınmak istemeleri olabilir.

Muhasebe meslek mensuplarına göre muhasebe fonksiyonu en çok KSS'nin ekonomik boyutuna katkı sağlarken en az hayırseverlik boyutuna katkı sağlamaktadır. Bu sonucun nedeni işletmelerin öncelikle maddi örgütlenmeler olduklarının kabul edilmesi olabilir.

Muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdikleri işletmelere yönelik KSS algılamalarında yaşları ve eğitimle düzeyleri bir farklılık yaratmamaktadır. Buna karşılık muhasebe meslek mensuplarının çalışma süreleri ve mükellef sayıları işletmelere yönelik KSS algılamalarında kısmen farklılık yaratabilmektedir.

Bu çalışmada, Akhisar ilçesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının hizmet verdikleri işletmelerin KSS durumlarına yönelik algılamaları ve muhasebenin KSS ile olan ilişkisi dile getirilmeye çalışılmıştır. Uygulama kapsamındaki ilçede muhasebe meslek

mensuplarının sayısının kısıtlı olması nedeniyle çalışmadan elde edilen bulgular tartışmaya açıktır. Bundan sonra yapılacak olan çalışmalarda araştırma sahasının genişletilmesi veya benzer çalışmaların yapılması işletmelerin KSS durumları ve muhasebenin KSS ile olan ilişkisi daha ayrıntılı ortaya konulabilir.

**Kaynakça**

Argüden, Y. (2002), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk", ARGE Danışmanlık Yayınları, No:03, İstanbul,

Aupperle, K. E., Carroll A. B. ve Hatfield J. D. (1985), "An Emprical Examination of the Relationship Between Corporate Social Responsibility and Profitability", *Academy of Management Journal*, vol.28, no.2, pp.446-463

Avrupa Komisyonu (Commission of the European Communities), "Corporate Social Responsibility: Business Contribution to Sustainable Development" http://trade.ec.europa.eu/doclib/docs/2006/february/tradoc_127374.pdf (Erişim Tarihi: 07.04.2011)

Aydın, B. ve Erdoğan, Z. (2013), "Restoran Yöneticilerinin Sosyal Sorumluluk Algısı, Faaliyetleri ve Beklentileri Üzerine Keşifsel Bir Araştırma", *Social Business@Anadolu International Conference*, 30-31 May 2013, Bildiri Kitabı, ss.109-115

Beauchamp, L. L. ve O'Connor, A. (2012) "America's Most Admired Companies: A Descriptive Analysis of CEO Corporate Social Responsibility Statements", Public Relations Review, vol.38, pp.494-497

Bebbington, J., ve Gray, R. (2001), "An Account of Sustainability: Failure, Success and a Reconceptualization", (aktaran: Tilt, C. A.), Critical Perspectives On Accounting, Vol. 12, No. 5, pp. 557–588.

Bebbington, J., Gray, R., Hibbit, C., ve Kirk, E. (2001), "Full Cost Accounting: An Agenda for Action", (aktaran: Tilt, C. A.), ACCA, London

Berruga, B. (2009), "A Guide to CSR in Europe: Country Insights by CSR Europe's National Partner Organizations", CSR Europe Press, October 2009

Bıçakçı, A. B. (2011), "Halkla İlişkilerde Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algısının Ölçümü", *Global Media Journal*, *Yeditepe Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, c.1, s.2, ss.1-30

Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014),"Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik İle İlgili Çalışmalar", Dicle Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, c.2, s.6, ss.57-72

Bir, Ç. S., Suher, İ. K. ve Altınbaşak, İ. (2014), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yönelimi ve İşveren Çekiciliği", *Journal of Yaşar University*, s.4, c.15, ss.2303-2326

Branco, M. C. ve Rodrigues, L. L. (2007), "Positioning Stakeholder Theory within the Debate on Corporate Social Responsibility", *Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies (EJBO)*, vol.12, no.1, pp.5-15

Carroll, A. B. (1991), "The Pyramid of Corporate Social Responsibilit: Toward The Moral Management of Organizational Stakeholders, *Business Horizons*, v. July-August, pp.39-48

Carroll, A. B. (1999), "Corporate Social Responsibility: Evolution Of A Definitional Construct", *Business and Society*; September, vol.38, no.3, pp.268-295

Carroll, A. B. (1979), "A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance", *Academy of Management Review*, vol. 4, pp.497-505

Chatterji, A. K., Levine, D. I. ve Toffel, M. W. (2009), "How Well Do Social Ratings Actually Measure Corporate Social Responsibility?", *Journal of Economics & Management Strategy*, vol.18, no.1, Spring, pp.125-169

Cingöz, A. ve Akdoğan, A. A. (2012), "İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Faaliyetleri: Kayseri İlinde Bir Uygulama", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s.6, c.3, ss.331-349

Comincioli, N., Poddi, L. ve Vergalli, S. (2012), "Corporate Social Responsibility and Firms Performance: A Stratigraphical Analysis", Nota Di Lavoro, Fondazione Eni Enrico Mattei, İtaly, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2132202

Coşkun, G. (2010), *"Kurumsal Pazarlama ve Sosyal Sorumluluk",* Nobel Yayın Dağıtım, Ankara

Çelik, Ş. ve Güleç T. C. (2013), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Ölçümü ve İşletme Boyutlarıyla İlişkisi: Üretim Sektörü Uygulaması", *17. Finans Sempozyumu Bildiri Kitabı,* Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, ss.154-165

Çetin, M., Çimen, M., Türk, Y. Z., Fedai, T. ve Şahin, B. (2010), "Eczacıların Sosyal Sorumluluk Algıları Üzerine Bir Araştırma", *Gülhane Tıp Dergisi*, s.52, ss.11-17

Çubuk, D. (2009), "Türkiye'de Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Sivil Toplum Kuruluşları Yöneticilerinin Tutumları Üzerine Bir Araştırma", Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Halkla İlişkiler ve Tanıtım Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

Daştan, A. ve Bellikli, U. (2015), "Kurumsal Sosyal sorumluluk ve Muhasebe Etkileşimi: Türkiye'de Kurumsal Yönetim Endeksine Dahil İşletmelerde Bir Araştırma", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergis*i, s.10(1), ss.177-208

Demir, B. (2013), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Muhasebe", Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi, c.2, s.3, ss.225-234

Deran, A., Savaş İ. ve Fırat E. (2014), "Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etiksel Davranış, Kişisel ve Yönetsel Beceri Kriterleri Açısından Değerlendirilmesi", *Elektronic Journal of Vocational Colleges*, Mayıs, ss.42-59

Deren Van Het Hof, S. (2009), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Şirketlerin ve Sivil Toplum Kuruluşlarının Anlayışları", Akdeniz Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi, Bahar, s.29, ss.153-183

Dey, C. (2007), "Developing Silent and Shadow Accounts", (aktaran: Tilt, C. A.), In Unerman, J., Bebbingon, J., and

O'Dwyer, B. (Eds.), *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge, Abingdon.

Doane, D. (2004), "Beyond Corporate Social Responsibility: Minnows, Mammoths and Markets", *Futures, Elsevier,* vol.37, pp.215-229

Ergün, H., Gül K. (2005), "Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:25, 143-154.

Ersöz, H.Y. (2007), "*Türkiye'de Kurumsal Sosyal Sorumluluk Anlayışının Gelişiminde Meslek ve Sivil Toplum Kuruluşları",* İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 1.basım:İstanbul

Ertuğrul, F. (2008), "Paydaş Teorisi ve İşletmelerin Paydaşları İle İlişkilerinin Yönetimi", *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.f. Dergisi*, s.11, Temmuz-Aralık, ss.199-223

Friedman, M. (1970), "The Social Responsibility Of Business Is To Increase Its Profits*", The New York Times Magazine*, September 13, http://www.colorado.edu/studentgroups/libertarians/issues/friedman-soc-resp-business.html, (Erişim Tarihi: 20.07.2011)

Gültekin, N. ve Küçük, F. (2004), "Kurum İmajı Açısından Paydaş Memnuniyeti", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,* c.19, s.1, ss.335-347

Greenfield, W. M. (2004), "In The Name of Corporate Social Responsibility", *Business Horizons,* vol.47, no.1, pp.19-28

Kaderli, Y. ve Köroğlu Ç. (2014), "İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemi ile Kurumsal Yönetim Anlayışı Arasındaki İlişki", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz

Kalaycı Ş. (2006), "SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri", Asil Yayıncılık, Ankara, 2. baskı

Korkmaz, S. (2009*), "İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları",* Umuttepe Yayınları, İstanbul

Kurumsal Sosyal Sorumluluk Derneği, "KSS Türkiye Raporu 2008", http://kssd.org/wp-content/uploads/2013/03/CSR_Report_in_Turkish.pdf (Erişim Tarihi: 10.03.2013)

Küskü, F. ve Zarkada-Fraser, A. (2004), "An Emprical Investigation of Corporate Citizenship in Australia and Turkey", *British Journal of Management,* vol.15, pp. 57-72

Maignan, I., Ferrell, O. C. (2000), "Measuring Corporate Citizenship in Two Countries: The Case of the United States and France", *Journal of Business Ethics,* vol.23, no.3, pp.283–297

Maignan, I. (2001), "Consumers' Perceptions of Corporate Social Responsibilities: A Cross-Cultural Comparison", *Journal of Business Ethics,* vol.30, no.1, pp.57-72

Maignan, I. ve Ralston, D. A. (2002), Corporate Social Responsibility in Europe and the U.S.A: Insights From Businesses' Self-Prentations", Journal of International Business Studies, vol.33, no.3, pp.497-514

Marens, R. (2008), "The Hollowing Out Of Corporate Social Responsibility", *McGeorge Law Review,* vol.39, pp.853-876

Marrewijk, M.Van (2003), "Concepts and Definitions of CSR and Corporate Sustainability: Between Agency and Communion", *Journal of Business Ethics,* Netherlands, vol.44, pp.95-105

Mehrabi, J. Gharakhani, D. ve Farahmandian, A. (2012), "The İmpactof Corporate Social Responsibilty on Organizational Performance", *Life Science Journal,* vol.9, n.4, pp.2313-2318

Menteş, A. (2009), *"Kurumsal Yönetişim ve Türkiye Analizi",* Derin Yayınları, İstanbul

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1, (1992), Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme yayın Genel Müdürlüğü, s.21447, http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf, Erişim tarihi:20.05.2015.

Okay, S. (2011), "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi", Kahramanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

Özalp, İ., Tonus, H. Z. ve Sarıkaya, M. (2008), "İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Algılamaları Üzerine Bir Araştırma", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, c.8, s.1, ss.69-84

Özkol, A.E., Çelik, M. ve Gönen, S. (2005). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu., Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Sayı: 27: 134-145.

Porter, M. E. ve Kramer, M. R. (2006), "The Link Between Competitive Advantages and Corporate Social Responsibility", Harvard Business Review, December, http://www.stockholmresilience.org/download/18.aeea46911a31274279800090883/1381790092816/susannesweet.pdf (tekrar basım)

Rahim, M. M. (2013), "Legal Regulation of Corporate Social Responsibility", Springer-Verlag Berlin Heidelberg, First Edition

Schaller, S. ve Kocks, A., (2007), "The CSR Navigator: Public Policies in Africa, The America, Asia and Europe", eds. Welzel C., Peters A., Höcker U. ve Scholz V., Bertelsmann Stiftung/GTZ, Almanya

Schwartz, M. S. ve Carroll, A. B. (2003), "Corporate Social Responsibility: A Three-Domain Approach", Business Ethichs Quarterly, vol.13, no.4, pp.503-530

Sığındı, T. (2013), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Uygulamalarına İlişkin Tüketici algılarının Haritalandırma Yöntemi İle İncelenmesi", *International Journal of Social Science,* c.6, s.5, ss.497-513

Swaen, V. (2002), "Consumers' perceptions, evaluations and reactions to corporate citizenship activities", *15th EMAC Colloqium for Doctoral Students, organized by The European Institute for Advanced Studies in Management (EIASM),* The European Marketing Academy (EMAC) and the Universidade Do Minho, May 26-28, Braga, Portekiz

Şengel, S. (2011), "İşletmelerin Sosyal Sorumluluğu ve Bir Araştırma, http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net-/documents/national_presantations/ul12.pdf (Erişim tarihi:25.12.2014)

Tilt, C. A. (2010), ""Corporate Responsibility, Accounting and Accountants", Samuel O. Idowu veWalterLealFilho (Ed.), *"Professionals' Perspectives of Corporate Social Responsibility"*, pp.11-32, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, Germany

Türker, D. (2006), *"The Impact of Employee Perception of Corporate Social Responsibility on Oranizational Commitment: A Scale Development Study",* Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İngilizce İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi

Torlak, Ö. (2013), *"Kurumsal Sosyal Sorumluluk",* Editör: Öztürk M. C., Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:3021

Weber, M. (2008), "The Business Case For Corporate Social Responsibility: A Company-Level Measurement Approach For CSR", *European Management Journal,* vol.26, pp.247-261

Wood, D. J. (1990), *"Business and Society",* Harper Collins Publishers, USA

Varçın, R., Ergün, G., Gülçübuk, B. ve Turan, B. (2013), *"Herkes İçin Kurumsal Sosyal Sorumluluk: Ulusal İnceleme Raporu",* Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayını, Ankara

Yamak, S. (2007*), "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Gelişimi",* Beta Yayınları, İstanbul

Yanık, S. ve Türker, İ. (2012), "Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama)", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi, n.47, ss.291-308

Yıldız, G. (2010), "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s.38, Ağustos-Aralık, s.166-178

**Ek**

**Anket Formu**

Sayın Katılımcı,

Anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde anketi dolduran kişi ile ilgili sorular, ikinci bölümde ise işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk boyutlarıyla ilgili sorular yer almaktadır. Anketimize katılanların adları hiçbir şekilde kayda alınmayacaktır. Anket sorularını eksiksiz, doğru ve samimi cevaplamanız çalışmamız açısından son derece önemlidir. Siz katılımcılardan elde edilen bilgiler gizli tutulacak ve araştırmanın amacı dışında hiçbir şekilde kullanılmayacaktır. Çalışmanın sonuçlarıyla ilgilenirseniz sizlerle paylaşmaktan mutluluk duyarız.

İlgilendiğiniz, destekleriniz ve soruları sabır ve dikkatle yanıtladığınız için teşekkür ederiz.

Yrd.Doç.Dr. Çağrı KÖROĞLU ve Öğr.Gör.Dr. Hüseyin Önlem ERSÖZ

ANKETİ DOLDURAN KİŞİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

1. Yaş

a) 18- 30 b) 31 -40 c) 41- 50 d) 51- 60 e) 61 ve üzeri

2. Cinsiyet

a) Erkek b) Kadın

2. Eğitim durumu

a) Lise b) Meslek Yüksekokulu c) Fakülte (Lisans)
d) Yüksek lisans e) Doktora

3. Çalışma süresi

a) 0-5 yıl arası b) 6-10 yıl arası c) 11-15 yıl arası
d) 16-20 yıl arası e) 21 yıl ve üstü

4. Mükellef Sayıları

a) 1-20 arası b) 21-40 arası c) 41-60 arası
d) 61-80 arası e) 81-100 f) 101 ve üzeri

KURUMSAL TOPLUMSAL SORUMLULUKLA İLGİLİ SORULAR

1. Aşağıdaki fikirlere ne düzeyde yakınlık duyduğunuzu belirtiniz.

| | Bence, işletmeler …… | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |
| 1 | Karını en üst seviyeye çıkarmaya çalışır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2 | Üretim maliyetlerini sıkı şekilde denetler | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 3 | Uzun vadeli başarı için planlama yapar | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4 | Ekonomik performansını sürekli geliştirir | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 5 | Çalışanlarının yasalara uygun şekilde davrandıklarını garanti eder. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6 | Sözleşmelerde yer alan zorunluluklara uyar | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 7 | Performansı artıracağını bilse dahi, yasaları çiğneyecek eylemlerden uzak durur. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 8 | Her zaman mevzuata uygun hareket eder. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 9 | Ekonomik performansı düşürmesine rağmen gerektiğinde ahlaki davranır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 10 | Ahlaki ilkelerin ekonomik performansa göre öncelikli olduğunu garanti eder | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 11 | Açık şekilde tanımlanmış ,ahlaki ilkelere bağlıdır. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 12 | Firma hedeflerine ulaşmak için ahlaki standartlardan ödün verme yolunu seçmez | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 13 | Sosyal sorunların çözülmesine yardım eder | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 14 | Kamusal işlerin yönetiminde katkı sağlar | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 15 | Hayırseverlik işlerine kaynak tahsis eder | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 16 | Kar elde etmenin ötesinde toplumda bir rolü bulunmaktadır | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

2. Aşağıdaki fikirlere ne düzeyde yakınlık duyduğunuzu belirtiniz.

| | Bence, işletmelerin…. | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Piyasadaki muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olduğunu düşünüyorum. | | | | | |

3. Aşağıdaki fikirlere ne düzeyde yakınlık duyduğunuzu belirtiniz.

| | | Kesinlikle Katılmıyorum | Katılmıyorum | Kararsızım | Katılıyorum | Kesinlikle Katılıyorum |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1. | Muhasebenin işletmelerin hayırseverlik (gönüllü) sorumluluklarına katkısı olduğunu düşünüyorum. | | | | | |
| 2. | Muhasebenin işletmelerin ahlaki sorumluluklarına katkısı olduğunu düşünüyorum. | | | | | |
| 3. | Muhasebenin işletmelerin yasal sorumluluklarına katkısı olduğunu düşünüyorum. | | | | | |
| 4. | Muhasebenin işletmelerin ekonomik sorumluluklarına katkısı olduğunu düşünüyorum. | | | | | |

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES

http://www.jafas.org

# The Use Of Linear Programming In Audit Task Planning

Süleyman UYAR [a] Esin YELGEN [b]

[a] Assoc.Prof. Dr., Alaaddin Keykubat University, Faculty of Business, suyar@akdeniz.edu.tr

[b] Res. Assist., Akdeniz University, Institute of Social Sciences, esinyelgen@akdeniz.edu.tr

**Keywords**

Auditing, Task Planning, Linear Programming.

**Jel Classification**

M42, J29, C61.

**Abstract**

In audit firms, the auditing activities, operating periods and hourly rates of the auditors differ as regards to their status. Under normal circumstances, task planning in auditing is made by taking the professional judgment of a responsible auditor into account besides the qualitative characteristics of the auditors. However, it can also be made by means of a mathematical model assuming that auditors with the same title have similar characteristics. By this way, labor costs are minimized. In this context, the aim of this study is to make a task planning by assigning auditors to auditing activities through a linear programming model in a way to minimize the costs. Linear programming model is one of the methods used in solving optimization problems. The model which is set with various assumptions has been analysed through WINQSB packaged software called "Linear and Integer Programming". As a result of the modelling study, the number of hours and the kind of auditing activity in which the auditors are supposed to carry out have been specified and thus the most optimum cost has been found out.

## 1. Introduction

In Turkey, since 1970s, international economic relations have become prevalent, and international financing possibilities for foreign capital investments and Turkish companies have started to increase. And so on reasons, financial statement auditing has become a basic need for companies (Kiracı, 2009: 42). This need has been tried to be met with new Turkish Code of Commerce. With this law, an auditing requirement has been brought for all companies with share capitals which stay above the limit laid down by the cabinet council. Besides, with a legislative decree dated 26.09.2011 and numbered 660, Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) was founded. This institution has been issuing accounting and auditing standards in Turkey and fulfilling the duty of authorizing and observing the audit firms. At the planning stage of auditing, in which status and how many auditors will be assigned is of quite importance. Because, in audit firms, besides sophisticated and experienced auditors, there are also intern auditors or auditor candidates who have just gone into profession. In this context, at the planning stage of an auditing activity, assignment of auditors at different status to the right task at the right time cannot be random. For this reason, at this planning stage, the type of activities, the characteristics of auditors to be assigned to these activities, the hours to be allocated for these activities and working hours of the auditors must be taken into account. Given these circumstances, the aim of this study is to assign the auditors in an optimum way and thus to minimize the costs. Another aim of the study is to test the availability of mathematical methods in auditing under various assumptions with the model established.

As regards to the definition made in 1972 by Basic Auditing Concepts Committee which is operating within the scope of American Accounting Association, auditing is a systematic process which impartially gathers evidence and evaluates it in order to investigate whether the claims related to economic activities and practices match predetermined criteria and to inform those who are interested about the results (Esendemir, 2011: 3891). According to the auditing regulation published in gazette dated 26.12.2012 and numbered 28509, financial statements audit is the auditing, evaluating and reporting through records and documents of financial statements and other financial information regarding their accuracy and compliance with financial reporting standards by implementing essential independent

auditing techniques proforma in auditing standards so as to obtain sufficient and proper independent auditing proofs providing reasonable guarantee. A similar description is made by Kavut et al. (2009: 58) and Selimoğlu et al. (2009: 5). In other words, financial statements audit is the inspection of financial statements of firms by the auditors who are out of the firm and do not have an organic bond with the firm in the framework of supervision contract (Durmuş and Taş, 2008: 10; Uyar, 2009).

ISAs 200; the purpose of an audit is to enhance the degree of confidence which the target users feel for the financial statements. This is achieved with the opinion issued by the auditor on whether the financial statements, in all its parts, are properly prepared in accordance with the valid financial reporting framework. A foresaid remark in most general purpose frameworks is about whether the financial statements, in all its parts, are presented realistically or whether they provide a realistic outlook. An audit being conducted in pursuant of ISAs and relevant ethical provisions enables an auditor to build this opinion (Ref: Para. A1).

According to the auditing regulation published in gazette dated 26.12.2012 and numbered 28509, auditors are people who are authorised to audit by the KGK among the members of the profession who obtained certified public accountant or chartered accountant license according to the law 3568. An auditor is a specialist conducting auditing activities, having professional knowledge and experience, acting independently and a man of high moral standing (Uyar, 2009: 15; Durmuş and Taş, 2008: 8; Güredin, 2014: 21).

## 2. Task Planning in Auditing

Task planning is the timely assignment of the necessary staff with the required ability and skill level to the places wherever needed in accordance with realizing the integrated purpose of the enterprise (Küçüksille and Güngör, 2009:95). An effective task planning is a complex process and it aims quality, moral and productivity to be gathered. Contribution of existing labor force can be optimized through an influential mode of rule, redesignation of services and staff development (Harden ve Fraher, 2010: 195-197). For an effective task planning, future labor requirements should be estimated; whether the existing workforce sources are employed optimally should be identified; and issues such as selection, education, rotation,

promotion and wage system of labors should be programmed. In this context, aims of task planning can be as follows (Küçüksille ve Güngör, 2009):

- Provide optimal productivity with efficient use of human resources,
- Meet future labor requirement in terms of number and qualification,
- Provide employee with education and development,
- Adapt rapidly to changing environment such as technological innovation and market conditions,
- Act according to legal regulations and modifications,
- Set up a human resources management information system,
- Support the coordination of human resources management activities,
- Provide labor requirement in accordance with the development plan of the business,
- Provide the control of labor costs.

One of the most important steps in task planning is audit planning. Audit planning is the predetermining activity of what, how, where, when and by whom the audit will be carried out to achieve its goal. In other words, audit planning is an anticipatory function which will provide audit activity to be on time with the least audit risk and the cheapest cost (Usul ve Ünal, 2009: 3). Before getting to work, auditors should have a detailed knowledge of principal business activity, sector specifications, the organizational structure of the business, site of establishment, goods and services manufactured, financial situation, individuals and institutions within the enterprise relations and so on (Kavut vd., 2009: 71). Almost in all audits, audit process has similar nature. However, the auditee may differ in scale, corporate structure and complexity. That's why, audit activities become distinct as to substance. For this reason, audits should be planned and programmed well as to be conducted efficiently and productively (Esendemir, 2011: 3902). Moreover, workspace standard which is one of the generally accepted auditing standards also requires audit activities to be planned carefully and assistants, if any, to be supervised as necessary.

Task planning aims to keep costs under control and find proper arrangement of shifts. The existing paradigm in task planning is to minimize labor costs in a present time interval without compromising on quality (Castillo et al., 2008: 162). As is known, the aim of audit

firms is not to maximize their income but to serve public. Nevertheless, while this service is being carried out, audit firms should make a satisfying profit (Usul ve Ünal, 2009: 4). Unfit task plannings may lead to high costs. To illustrate, firms employing auditor more than adequate are obliged to pay more insurance premium and wage, which increases the cost of service provided. Therefore, the keystone of audit planning process is optimum task planning. Task planning is the identification of by whom the audit activities will be carried out and is the bonding of audit activities to a person or people (Türedi, 2007: 120).

In this context IAS 300: In Independent Audit Planning Standard of Financial Statement, it is indicated that while setting a general audit approach, especially in audit spheres becoming more of an issue and in spheres which are highly risky, correct usage of experienced team members or involving expert in complicated issues is of great importance. In small enterprise audits, the whole audit can be conducted by a small audit team. In most of the small enterprise audits, there is a responsible auditor working with a member of the audit team. In a small audit team, it is easier for the team members to coordinate and communicate with one another (IAS 300, paragraf: A8).

After data gathering about the sector in which the customer operates and preparation of audit plans, the auditor team to mastermind is assigned. While the audit activities are being carried out, the main responsibility and workload are on the shoulders of the auditor or the audit team. During the practices, employees of the firm being audited are also made use of. In the course of a small scale auditing activity, a single auditor can conduct the whole audit activity with a small team. During the audit activities in medium or large-scaled businesses, a larger teamwork is necessary for an efficient audit. While organizing an audit team and identifying the required number of auditors, attention should be given to the qualification of the task and the business, experience, responsibility and technical knowledge of the auditor and the auditing programme (Türedi, 2007: 120; Dönmez, 2002: 106; Kepekçi, 2004: 62). In audits iterated for specific customers, generally the same audit team performs the duty. Nevertheless, a periodic rotation is necessary so that the autonomy in audit will not get damaged (Güredin, 2014: 196). At audit planning stage, choosing the task team, time intervals, communication among the members and the inspection of them should be achieved properly by developing a source management plan. Considering the standards, the abilities

and the qualifications expected from the auditors to be assigned in the team are as follows (Cömert et al., 2013: 162-165):

- Having an experience to understand and carry out auditing,
- Having a sufficient knowledge of audit standards, legal and legislative regulations,
- Having the ability to use related information technology,
- Having sufficient knowledge of the sector in which the auditee customer operates,
- Having the ability of professional decision making,
- Having adopted the quality control culture of the audit firm.

An audit team consists of auditors with different qualifications. In this context, auditors can be named with different titles as follows (Çalgan et al., 2008: 55):

- Responsible auditor who will take the whole responsibility of the inspection agreement,
- One or more senior auditors who coordinate and observe the conduct of audit programs,
- One or more auditor who will be responsible for the parts of audit programmes and review the works of audit assistants and lead them,
- Assistant auditor who will perform the tasks given.

While constituting the audit team structure, issues such as responsibility, monitoring, technical knowledge, experience and audit program must be taken into account. Distribution of auditors among audit spheres and inspection agreements should be realized properly. Only in this way can each task of inspection be completed of good quality and relevant, without resorting overtime working and thus providing a good professional experience for assistants. The number and complexity of the inspection agreements undertaken and an increase in the number of auditors make distribution of auditors among the tasks more difficult. As the issue is an optimisation problem, audit firms which have achieved a particular operating volume resort to various quantitative programming methods on this issue (Güredin, 2014: 196). However, these methods do not only provide an assignment which maximise the targets of audit firms but also provide useful information for the issues mentioned below (Summers, 1972: 443):

- Career development planning and training,

- Which auditors will be made to do extra work,
- Determining a fair and reasonable compensation policy,
- Which customers need extra work,
- Whether a new customer will be accepted in cases which the audit firm works in full capacity,
- Determining compensation rates,
- How the individual productivity of auditors will affect the next assignment,
- Determining the probable effects of improper assignments.

In this study, with basic assumptions, how the distribution of audit tasks should be done is shown with a mathematical model.

## 3. Linear Programming Model in Task Planning

Optimization is described as a technology which enables to achieve certain goals (cost minimization, profit maximization, capacity usage maximization and productivity maximization) by efficient use of existing sources in a system (labor force, time, capital, processes, raw materials, capacity and equipment). Optimization technology accelerates the decision making processes and increase the quality of decision. This technology is utilized in efficient, accurate and real-time solutions of the problems encountered in real life. Besides the earnings it provided in economic aspects, optimization is used as an efficiently applied method in customer, employer and employee preferences and constraints to take place in decision making process (Türkay, 2011).

Today, developments in information technology cause the structure of business activities to be more complex. Businesses are gradually quitting seeking solutions to the problems with conventional techniques. While solving such problems, mathematical methods and models are set into motion (Çevik, 2006: 157). Linear programming which is one of the issues closely related to the branches of business, economics and accounting is also one of the most important issues in operational research. It is a method used in optimization problem resolution and a technique which helps to obtain the optimal distribution of the sources, minimize costs but maximize profits (Özden, 2010: 5).

Linear programming is a mathematical programming technique used in identifying the variable values that renders a linear objective function the best (optimal/maximization/

minimisation) under the restrictive conditions of well-defined linear equalities and inequalities (Özden, 2010: 5; Alan and Yeşilyurt, 2004: 152). It involves planning activities which provides to obtain the most optimal result among all the congruent options (Öztürk, 2005: 35). Each linear programming model has three basic components; decision variables, objective function and constraints (Ulucan, 2004: 25). In linear programming process, first the necessary data is gathered, a model related to the problem is set up and then the solutions of this model are found with computer-aided software packages. After the applicability of these solutions to real life problems is tested, it is submitted to directors (Alan ve Yeşilyurt, 2004: 152). Linear programming technique is based on the following assumptions (Bircan and Kartal, 2004: 133):

- The objective function and the restrictive conditions must be defined accurately. Whether the goal is profit maximization or a cost minimization should be indicated clearly.
- Variables should be quantitative. Linear programming is not used for qualitative variables (unable to be expressed in numbers).
- Variables should be correlated with one another.
- Resources to be used should be limited.
- Established correlations among variables should be linear.
- There should be an alternative choice possibility among variables.
- Operational problems which the linear programming will be applied should be short term.
- Dependent variables should be positive or zero.

## 4. Literature Review

In this section of the study, studies addressing task planning in auditing through mathematical programming models are reviewed. Studies conducted have revealed that many mathematical models such as linear programming, integer and multiple objective linear programming and goal programming are used in audit task planning. Below, studies conducted on this subject are included.

In the study conducted by Summers (1972), a linear programming is suggested to maximise the financial goals of audit firms. In addition, Bailey, Boe and Schnack (1974) developed a

model of goal programming in choosing the auditors to be assigned to audit activities (Lee ve Jeong, 1995). In 1981, Balachandran and Zoltners developed an integer linear programming model which would provide optimization in audit task planning. And in the study they conducted in 1982, they argued the use of multiple objective linear programming models to minimise the problems of profit maximisation, destaffing, recruiting and overtime working. Gardner and et al. (1990) developed a goal programming and multiple objective linear models to optimize the goals they set in audit task planning. Dodin and Chan (1991) developed integer linear programming to be used in assigning the auditors in a complicated real life audit sphere. Lee and Jeong (1995) used the linear programming, post model analysis and intelligent coordinating agent models in their studies. Through these models, they aimed to balance between the profit or risk of the firm and the preferences of the individual auditor at the stage of assigning. Dodin ve Elimam (1997) used integer linear programming model in choosing the optimal auditor to be assigned. With the model they used, they aimed to solve the setup times and costs emanating from changing the assignments of the auditors and the lead and lag relationships between the audit tasks. Dodin, Elimam and Rolland (1998) achieved an explicit recovery in cost minimisation by using tabu search method based on heuristic programming on audit task planning. Kwak (2000) developed a fuzzy set model which provides possible optimal option and produces comparable senarios in audit task planning. In the study conducted by Rossi and et al. in 2010, they seek solutions to find out the optimal timing of audit activities in an enterprise by using Mixed Integer Linear Programming and Constraint Programming.

## 5. Applying Linear Programming to Audit Task Planning[1]

### 5.1. Setting the Model, Model Assumptions and Symbols Used

In the study, ABC audit firm is chosen as a sample in order to set the model which the auditors are assigned to audit activities. This audit firm made a team consisting of a responsible auditor, a senior auditor, an auditor and an assistant auditor for the auditee firm. Issues such as how many hours the auditors will work totally in auditing activities, how much time to

[1] The application part of the study is inspired by Ünal's thesis on "Optimal Workforce Planning in Auditing Practice" (2006).

spare for each auditing activity and at least how many hours the auditors are supposed to work in each auditing activity are stated in the limitations section. Within the frame of these assumptions, for the audit firm to minimise its costs, optimal auditor distribution will be achieved through this model. While setting the model, the assumptions stated below are approved:

- The numbers of auditors who are in charge in the auditing team and the fees paid are accepted as assumptions. Auditors who will participate in the auditing activities will perform the activities complying with their status and their wages will be set in this way. While the responsible auditor gets the highest fee which is 500 TL, the assistant auditor gets the lowest fee which is 160 TL and the auditor gets 200 TL per hour. Whatever may be the reason, no fee is paid to the auditors for nonattended activities.
- Auditing period is planned as 200 hours. Auditors do not have to work only in one activity. For example; a responsible auditor is able to work 5 hours in "risk appraisal and audit planning", 10 hours in "activity account auditing" and 10 hours in "reporting" in a period of 25 hours working time.

Symbols used in Established Linear programming model are as follows;

- $x_{ij}$: i. The Auditor's, j. Working hours in case he is assigned to auditing activities (i: 1,2,3,4; j: 1,2,…,9).
- $c_{ij}$: i. The Auditor's j. Hourly wage equivalent in Turkish Liras which he will gain from the audit firm after an hour working our (i: 1,2,3,4; j: 1,2,…,9).

### 5.2. Definitions Related to Auditor and the Activities

As regards to the established model, an audit team consists of four auditors. These auditors are coded in model formulation. These are;

Responsible Auditor : 1st Auditor

Senior Auditor : 2nd Auditor

Auditor : 3rd Auditor

Assistant Auditor : 4th Auditor

It is accepted that an auditing process consists of risk appraisal and audit planning, liquid assets and financial instruments auditing, sale and assets auditing, purchases and stocks auditing, tangible and intangible long-term assets auditing, debt auditing, wage audit, income

and expenses auditing and reporting activities. These activities are coded in the model as follows:

- Risk Appraisal and Audit Planning : 1st Activity
- Liquid Assets and Financial Instruments Auditing : 2nd Activity
- Sale and Assets Auditing : 3rd Activity
- Purchases and Stocks Auditing : 4th Activity
- Tangible and Intangible Long-term Assets Auditing : 5th Activity
- Debt Auditing : 6th Activity
- Wage Audit : 7th Activity
- Income and Expenses Auditing : 8th Activity
- Reporting : 9th Activity

### 5.3. Model's Objective Function and Limitations

The aim of the model is the distribution of labor force which will minimise the costs by determining the contribution of each auditor to audit activities. In this context, the objective function is identified as follows:

***Objective Function:***

Min $Z= 500X_{1,1}+ 500X_{1,2}+ 500X_{1,3}+ 500X_{1,4}+ 500X_{1,5}+ 500X_{1,6}+ 500X_{1,7}+ 500X_{1,8}+ 500X_{1,9}+ 300X_{2,1}+ 300X_{2,2}+ 300X_{2,3}+ 300X_{2,4}+ 300X_{2,5}+ 300X_{2,6}+ 300X_{2,7}+ 300X_{2,8}+ 300X_{2,9}+ 200X_{3,1}+ 200X_{3,2}+ 200X_{3,3}+ 200X_{3,4}+ 200X_{3,5}+ 200X_{3,6}+ 200X_{3,7}+ 200X_{3,8}+ 200X_{3,9}+ 160X_{4,1}+ 160X_{4,2}+ 160X_{4,3}+ 160X_{4,4}+ 160X_{4,5}+ 160X_{4,6}+ 160X_{4,7}+ 160X_{4,8}+ 160X_{4,9}$

***Limitations of the Model:***

- Minimum working constraints of the auditors:

(1) 1st auditor: $X_{1,1}+ X_{1,2}+ X_{1,3}+ X_{1,4}+ X_{1,5}+ X_{1,6}+ X_{1,7}+ X_{1,8}+ X_{1,9} \geq 10$

(2) 2nd auditor : $X_{2,1}+ X_{2,2}+ X_{2,3}+ X_{2,4}+ X_{2,5}+ X_{2,6}+ X_{2,7}+ X_{2,8}+ X_{2,9} \geq 15$

(3) 3rd auditor: $X_{3,1}+ X_{3,2}+ X_{3,3}+ X_{3,4}+ X_{3,5}+ X_{3,6}+ X_{3,7}+ X_{3,8}+ X_{3,9} \geq 100$

(4) 4th auditor: $X_{4,1}+ X_{4,2}+ X_{4,3}+ X_{4,4}+ X_{4,5}+ X_{4,6}+ X_{4,7}+ X_{4,8}+ X_{4,9} \geq 75$

(5) All: $X_{1,1}+ X_{1,2}+ X_{1,3}+ X_{1,4}+ X_{1,5}+ X_{1,6}+ X_{1,7}+ X_{1,8}+ X_{1,9}+ X_{2,1}+ X_{2,2}+ X_{2,3}+ X_{2,4}+ X_{2,5}+ X_{2,6}+ X_{2,7}+ X_{2,8}+ X_{2,9}+ X_{3,1}+ X_{3,2}+ X_{3,3}+ X_{3,4}+ X_{3,5}+ X_{3,6}+ X_{3,7}+ X_{3,8}+ X_{3,9}+ X_{4,1}+ X_{4,2}+ X_{4,3}+ X_{4,4}+ X_{4,5}+ X_{4,6}+ X_{4,7}+ X_{4,8}+ X_{4,9} \geq 200$

- Time Constraints at the level of activities:

(6) 1st activity: $X_{1,1}+ X_{2,1}+ X_{3,1}+ X_{4,1} \geq 26$

(7) 2nd activity: $X_{1,2}+ X_{2,2}+ X_{3,2}+ X_{4,2} \geq 15$

(8) 3rd activity: $X_{1,3}+ X_{2,3}+ X_{3,3}+ X_{4,3} \geq 25$

(9) 4th activity: $X_{1,4}+ X_{2,4}+ X_{3,4}+ X_{4,4} \geq 36$

(10) 5th activity: $X_{1,5}+ X_{2,5}+ X_{3,5}+ X_{4,5} \geq 34$

(11) 6th activity: $X_{1,6}+ X_{2,6}+ X_{3,6}+ X_{4,6} \geq 22$

(12) 7th activity: $X_{1,7}+ X_{2,7}+ X_{3,7}+ X_{4,7} \geq 19$

(13) 8th activity: $X_{1,8}+ X_{2,8}+ X_{3,8}+ X_{4,8} \geq 20$

(14) 9th activity: $X_{1,9}+ X_{2,9}+ X_{3,9}+ X_{4,9} \geq 3$

- Minimum working constraints of the auditors on the basis of activities:

(15) 1st auditor: $X_{1,1} \geq 2$

(16) 1st auditor: $X_{1,2} \geq 1$

(17) 1st auditor: $X_{1,3} \geq 1$

(18) 1st auditor: $X_{1,4} \geq 1$

(19) 1st auditor: $X_{1,5} \geq 1$

(20) 1st auditor: $X_{1,6} \geq 1$

(21) 1st auditor: $X_{1,7} \geq 1$

(22) 1st auditor: $X_{1,8} \geq 1$

(23) 1st auditor: $X_{1,9} \geq 2$

(24) 2nd auditor: $X_{2,1} \geq 2$

(25) 2nd auditor: $X_{2,2} \geq 1$

(26) 2nd auditor: $X_{2,3} \geq 1$

(27) 2nd auditor: $X_{2,4} \geq 1$

(28) 2nd auditor: $X_{2,5} \geq 1$

(29) 2nd auditor: $X_{2,6} \geq 1$

(30) 2nd auditor: $X_{2,7} \geq 1$

(31) 2nd auditor: $X_{2,8} \geq 1$

(32) 2nd auditor: $X_{2,9} \geq 1$

(33) 3rd auditor: $X_{3,1} \geq 2$

(34) 3rd auditor: $X_{3,2} \geq 2$

(35) 3rd auditor: $X_{3,3} \geq 2$

(36) 3rd auditor: $X_{3,4} \geq 2$

(37) 3rd auditor: $X_{3,5} \geq 2$

(38) 3rd auditor: $X_{3,6} \geq 2$

(39) 3rd auditor: $X_{3,7} \geq 2$

(40) 3rd auditor: $X_{3,8} \geq 2$

(41) 4th auditor: $X_{4,1} \geq 3$

(42) 4th auditor: $X_{4,2} \geq 3$

(43) 4th auditor: $X_{4,3} \geq 3$

(44) 4th auditor: $X_{4,4} \geq 3$

(45) 4th auditor: $X_{4,5} \geq 3$

(46) 4th auditor: $X_{4,6} \geq 3$

(47) 4th auditor: $X_{4,7} \geq 3$

(48) 4th auditor: $X_{4,8} \geq 3$

### 5.4. Optimal Solution of the Problem and the Result of the Model

The model, the detail of which has been given above is solved with WINQSB computer programme named "Linear and Integer Programming". This model is a sample of minimisation consisting of 36 variables (4*9) and 48 constraints. The results obtained with the solution of the model are shown in three different tables below. Results of auditor assignments to auditing activities concerning the result of the model are shown in Table 1.

**Table 1:** Auditor Assignments to Auditing Activities

| ACTIVITIES | AUDITORS | | | | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | |
| 1 | 2 | 7 | 15 | 3 | 27 hours |
| 2 | 1 | 1 | 6 | 7 | 15 hours |
| 3 | 1 | 1 | 2 | 21 | 25 hours |
| 4 | 1 | 1 | 2 | 32 | 36 hours |
| 5 | 1 | 1 | 29 | 3 | 34 hours |
| 6 | 1 | 1 | 17 | 3 | 22 hours |
| 7 | 1 | 1 | 14 | 3 | 19 hours |
| 8 | 1 | 1 | 15 | 3 | 20 hours |
| 9 | 2 | 1 | 0 | 0 | 3 hours |
| **TOTAL** | **11 hours** | **15 hours** | **100 hours** | **75 hours** | **201/ 201** |

As seen in Table 1, the responsible auditor (1st auditor) should work 2 hours for risk appraisal and audit planning (1st activity); 2 hours for reporting (9th activity) and 1 hour for other activity (activities 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8). Senior auditor (2nd auditor) should work 7 hours for risk appraisal and audit planning (1st activity) and 1 hour for other activities (activities 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9). Auditor (3rd auditor) should work 15 hours for risk appraisal and audit planning (1st activity), 15 hours for liquid assets and financial instruments auditing (2nd activity), 6 hours for sales and assets auditing (3rd activity), 2 hours for purchases and stocks auditing (4th activity), 29 hours for tangible and intangible long-term assets auditing (5th activity), 17 hours for debt auditing (6th activity), 14 hours for wage audit (7th activity), 15 hours for income and expenses auditing (8th activity).

Assistant Auditor (4thauditor) should work 3 hours for risk appraisal and audit planning (1st activity), 7 hours for liquid assets and financial instruments auditing (2nd activity), 21 hours for sales and assets auditing (3rd activity), 32 hours for purchases and stocks auditing (4th activity), 3 hours for tangible and intangible long-term assets auditing (5th activity), 3 hours for debt auditing (6th activity), 3 hours for wage audit (7th activity), 3 hours for income and expenses auditing (8th activity).

As it can be remembered from the assumptions of the model, auditing period was planned as 200 hours at first. However, due to the constraints of the model, the model is seen to have been completed to 201 hours. According to the table, only if the responsible auditor works 11 hours, senior auditor works 15 hours, auditor works 100 hours and assistant auditor works 75 hours, can the process optimization be provided.

Table 2 shows the fees which the auditors assigned to audit activities will get from the audit firm per activity.

**Table 2:** Distribution of Fees for Auditors in Audit Activities

| ACTIVITIES | AUDITORS | | | | TOTAL |
|---|---|---|---|---|---|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | |
| 1 | 1.000 | 2.100 | 3.000 | 480 | **6.580 TL** |
| 2 | 500 | 300 | 1.200 | 1.120 | **3.120 TL** |
| 3 | 500 | 300 | 400 | 3.360 | **4.560 TL** |
| 4 | 500 | 300 | 400 | 5.120 | **6.320 TL** |
| 5 | 500 | 300 | 5.800 | 480 | **7.080 TL** |
| 6 | 500 | 300 | 3.400 | 480 | **4.680 TL** |
| 7 | 500 | 300 | 2.800 | 480 | **4.080 TL** |
| 8 | 500 | 300 | 3.000 | 480 | **4.280 TL** |
| 9 | 1.000 | 300 | 0 | 0 | **1.300 TL** |
| **TOTAL** | **5.500 TL** | **4.500 TL** | **20.000 TL** | **12.000 TL** | **42.000/42.000 TL** |

Accordingly; responsible auditor (1st auditor) should get 1.000TL from risk appraisal and audit planning (1st activity), 1.000TL from reporting activity (9th activity) and 500TL from other activities (2,3,4,5,6,7,8). Senior auditor (2nd auditor) should get 2.100TL from risk appraisal and audit planning (1st activity) and 300 from the other activities (2,3,4,5,6,7,8,9). Auditor (3rd auditor) should get 3.000TL from risk appraisal and audit planning (1st activity), 1.200 TL from liquid assets and financial instruments auditing (2nd

activity), 400 TL from sales and assets auditing (3rd activity), 400 TL from purchases and stocks auditing (4th activity), 5.800 TL from tangible and intangible long-term assets auditing (5th activity), 3.400 TL from debt auditing (6th activity), 2.800 TL from wage audit (7th activity), 3.000 TL from income and expenses auditing (8th activity). Assistant auditor (4th auditor) should get 480 TL from risk appraisal and audit planning (1st activity), 1.120 TL from liquid assets and financial instruments auditing (2nd activity), 3.360 TL from sales and assets auditing (3rd activity), 5.120 TL from purchases and stocks auditing (4th activity), 480 TL from tangible and intangible long-term assets auditing (5th activity), 480 TL from debt auditing (6th activity), 480 TL from wage audit (7th activity), 480 TL from income and expenses auditing (8th activity).

According to the model, when above assumptions are considered, the minimum cost of auditing is calculated as 42.000 TL. And it can also be seen that the cost of a responsible auditor to the audit firm is 5.500 TL that of the senior auditor is 4.500 TL, the auditor's is 20.000 TL and the assistant auditor's is 12.000 TL so as to realize the cost minimization. Similarly, the cost of each activity to the audit firm is as calculated in Table 2.

## 6. Conclusion

One of the most crucial activities of auditing process consisting of risk assesment reciprocation to risk and reporting stages is audit planning. A good plan has a direct influence on the success of audit activity. In the process of audit planning, task planning has an important position.

Assigning the right auditors to the right jobs and at the right time both contributes to the success of audit activities and enables maximizing the profit while minimizing the costs. In small enterprises, assigning auditors is quite easy. However, in big enterprises it is the opposite when the numbers of auditors and the quality of the task to be performed are taken into account. For this reason, distribution of auditor or task planning can be achieved in a reasonable and lower cost through mathematical methods.

In this study, task planning is revealed through a model under the assumptions set for an audit firm chosen as a sample. In the study, assignment problem applied is solved with WINQSB computer programme. Results obtained reveals that the optimal cost is achieved and similar assignment problems can be used in practice.

When taken into account that the characteristics of the auditee firms and the competence of the auditors with similar titles may be different, instead of mathematical models,

responsible auditor may use his position to make a team and can do proper assignments. It may be a further study field for future researchers to find out which method is the best.

**References**

Alan, M.A. and Yeşilyurt, C. (2004). "Doğrusal Programlama Problemlerinin Excel ile Çözümü", C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 5 (1), 151-162.

Balachandran, K.R. and Steuer, R.E. (1982). "An Interactive Model for the CPA Firm Audit Staff Planning Problem with Multiple Objectives", The Accounting Review, 57(1), 125-140.

Balachandran, B.V. and Zoltners, A.A. (1981). "An Interactive Audit-Staff Scheduling Decision Support System", The Accounting Review, 56(4), 801-812.

Bircan, H. and Kartal, Z. (2004). "Doğrusal Programlama Tekniği ile Kapasite Planlaması Yaklaşımı ve Çimento Işletmesinde Bir Uygulaması", C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 5 (1), 131-149.

Castillo, I., Joro, T. and Li, Y.Y. (2008). "Production, Manufacturing And Logistics Workforce Scheduling With Multiple Objectives", European Journal Of Operational Research, (196), 162-170.

Cömert, N., Uzay, Ş., Selimoğlu, S.K. and Uyar, S. (2013), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, Sakarya Üniversitesi SAÜSEM Yayını, Sakarya.

Çalgan, E., Menteşe, E., Işıloğlu, F., Toroslu, M.V., Özcan, M., Kanpak, N.G., Savaş, Ş., Onur, Z.J., and Ağca, Z. (2008), Muhasebe Denetimi, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları 113, İstanbul.

Çevik, O. (2006). "Tam Sayılı Doğrusal Programlama ile Işgücü Planlaması ve Bir Uygulama", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 8(1), 157-171.

Dodin, B. and Chan, K.H. (1991). "Application of Production Scheduling Methods to External and Internal Audit Scheduling", European Journal of Operational Research, 52(3), 267-279.

Dodin, B. and Elimam, A.A. (1997). "Audit Scheduling with Overlapping Activities and Sequence-dependent Setup Costs", European Journal of Operational Research, (97), 22-33.

Dodin, B., Elimam, A.A. and Rolland, E. (1998). "Tabu Search in Audit Scheduling", European Journal of Operational Research, (106), 373-392.

Dönmez, A. (2002). Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin Işleyişine Ilişkin Bir Değerlendirme, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Antalya.

Durmuş, C.N. and Taş, O. (2008), SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim. Alfa Yayınları, İstanbul.

Esendemir, E. (2011). "Finansal Bilginin Güvenilirliği ile Ilgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci ile Ilgili Son Gelişmeler", Journal of Yasar University, 23(6), 3890-3903.

Gardner, J.C., Huefner, R.J. and Lotfi, V. (1990). "A Multiperiod Audit Staff Planning Model Using Multiple Objectives: Development and Evaluation", Decision Sciences, 21(1), 154-170.

Gören, A. (2010). Gli Tunçbilek Açıkocak Işletmesinde Matematiksel Programlama Yöntemiyle Işgücü Planlaması Üzerine Bir Araştırma, Dumlupınar Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.

Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Harden, B. and Fraher, E. (2010). "Workforce Planning In The Context Of Service Redesign, Workforce Migration And Changing Demographics", International Journal Of Therapy And Rehabilitation, 17(4), 195-202.

IFAC, International Federation of Accountants, "International Standards On Auditing (ISAs)", http://www.ifac.org/Auditing-Assurance/Clarity-Center/Clarified-Standards, 18.01.2011.

Kavut, L., Taş, O. and Şavli T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları 130, İstanbul.

Kepekçi, C. (2004). Bağımsız Denetim, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), "BDS 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf, 13.06.2015.

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), "BDS 300: Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_300.pdf, 13.06.2015.

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), "Bağımsız Denetim Yönetmeliği",

http://www.kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html, 13.06.2015.

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname", http://www.kgk.gov.tr/contents/files/mevzuat/660_khk.pdf, 13.06.2015.

Kiracı, M. (2009). Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Örnekleme, Detay Yayıncılık, Ankara.

Küçüksille, E.U. and Güngör, İ. (2009). "İş Yoğunluğu Tahmini ve Işgücü Planlama: Süpermarket Uygulaması", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(3), 91-109.

Kwak, W. (2000). "A Fuzzy Set Approach in Audit Staff Planning Problems", www.wseas.us/e-library/conferences/jamaica2000/papers/157.pdf, 13.06.2015.

Lee, J.K. and Jeong, M.W. (1995). "Intelligent Audit Planning System for Multiple Auditors: IAPS", Expert Systems with Applications, 9(4), 579-589.

Rossi, R., Tarim, S.A., Hnich, B., Prestwich, S. and Karacaer, S. (2010). "Scheduling Internal Audit Activities: A Stochastic Combinatorial Optimization Problem", J Comb Optim, (19), 325-346.

Selimoğlu, S.K. and Uzay, Ş. (Ed.), (2009). Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara.

Summers, E.L. (1972). "The Audit Staff Assignment Problem: A Linear Programming Analysis", The Accounting Review, 47(3), 443-453.

Özden, H.Ü. "Doğrusal Programlama Karar Verme ve Modeller", http://www.unalozden.com/, 17.11.2011.

Öztürk, A. (2005), Yöneylem Araştırması, Ekin Kitabevi, Bursa.

Türedi, H. (2007), Denetim, Trabzon.

Türkay, M., "Optimizasyon Modelleri ve Çözüm Metodları", http://home.ku.edu.tr/~mturkay/indr501/optimizasyon.pdf, 17.10.2011.

Ulucan, A. (2004), Yöneylem Araştırması, Siyaset Kitabevi, Ankara.

Usul, H. and Ünal, F.G. (2009). "Hedef Programlama Modeli Yaklaşımıyla Dış Denetimde Işgücü Planlaması", MÖDAV, (4), 1-20.

Uyar, S. (2009), İç Kontrol ve İç Denetim: 5018 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirme, Gazi Kitabevi, Ankara.

Ünal, G.F. (2006). Denetim Uygulamalarında Optimum Işgücü Planlaması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

JOURNAL OF ACCOUNTING, FINANCE AND AUDITING STUDIES
http://www.jafas.org

# Türkiye'deki Akademik Dergilerde Çevre Muhasebesi Alanında 2006–2014 Yılları Arasında Yayınlanmış Bilimsel Makalelerin İçerik Analizi

(A Content Analysis of The Articles Subject Environmental Accounting Field Published in Academic Journals in Turkey Between 2006–2014)[1]

Fatih ŞENTÜRK [a] Hakkı FINDIK [b]

[a] Yrd. Doç. Dr., Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Yüksekokulu, fatihsenturk@ibu.edu.tr
[b] Yrd. Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi, İİBF, hakkifindik@klu.edu.tr

**Anahtar Kelimeler**
Çevre Muhasebesi, İşletme ve Çevre, Çevresel Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Sosyal Sorumluluk, Sera Gazı.

**Jel Sınıflandırması**
M40, M41, M49.

**Özet**
Çevreyi konu edinen bilimsel çalışmalar diğer alanlarda olduğu gibi muhasebe alanında da giderek artmaktadır. Günümüzde çevre unsuru, sadece üretime girdi veren bir üretim faktörü olmaktan çıkmış, bunun yerine üretim öncesi, süreci ve sonrasında sürekli korunması ve bir maliyet unsuru olarak dikkate alınması gereken konu haline gelmiştir. Dolayısıyla işletmelerin faaliyetleri neticesinde oluşan çevresel değişimlerin fiziksel, finansal ve maliyet boyutlarının tespit edilmesi, ölçülmesi, muhasebe sistemi içerisinde izlenerek ilgililere raporlanması muhasebenin sosyal sorumluluk kavramının da gereğidir. Çevreye duyarlı bu yaklaşımın toplumun her katmanına yayılması, işletmelerin çevresel muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar yapmasında teşvik edici bir unsur olacaktır. Bu çalışmada Türkiye'de çevre alanında 2006-2014 yılları arasında yayınlanan makaleler, içerik analizi yönüyle incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

**Keywords**
Environmental Accounting, Business and Environment, Environmental Management and Cost Accounting, Social Responsibility, Greenhouse Gas.

**Jel Classification**
M40, M41, M49.

**Abstract**
Scientific researches subject environmental issues are increasing in accounting field as well as other fields. Nowadays, environmental element is not just input for production but also it becomes a topic which needs to be taken as a cost element and it must be protected continuously before production, after production and in production process itself. Hence, it's a requirement of social responsibility concept in the accounting that physical, financial and cost dimensions of environmental changes occurring because of the business operations need to be determined, measured and reported to relevants by observing in the accounting system. Spreading this environmentally sensitive approach in every layer of society would be an encouraging factor for companies to study in environmental accounting applications. In this study, a content analysis is applied to articles in enviromental fields published in Turkey between 2006-2014.

[1] Bu çalışma MÖDAV ve Sabancı Üniversitesi tarafından düzenlenen 11. Uluslararası Muhasebe Konferansı'nda (11th International Accounting Conference) bildiri olarak sunulmuştur.

## 1. Giriş

İşletmenin çevresi, muhasebe kitaplarında bilgi kullanıcıları (ilgi grupları, finansal karar alıcılar) olarak açıklanmaktadır. Muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı ve özün önceliği kavramı gereği söz konusu bilgi kullanıcılarına işletmenin doğal çevresi de girmektedir. Bu bağlamda yönetim muhasebesinin çevresel konuları da kapsayacak şekilde oluşturulduğu "Çevresel Yönetim ve Maliyet Muhasebesi" ile özellikle doğal kaynakların tüketilmesi ve kirletilmesi hususunda gidilen aşırılık ve sürdürülebilir kalkınma ile çevre bilincinin oluşturulması konuları araştırılmaya başlanmıştır.

İşletme içi ve dışı muhasebe bilgi kullanıcıları; planlama, kontrol ve karar alma süreçlerinde çevre muhasebesinin bir bütün olarak işletmeler tarafından uygulanması ve paydaşlar olarak üzerlerine düşen vazifeleri yerine getirmeleri hususunda gönüllü olarak yer almalıdır. Muhasebe de bu kapsamda endeks oluşturarak sürekliliği sağlama ve ölçme işlevini yaparak ve gerekli bilgi açıklamalarını kamuoyuyla paylaşarak kendisinden beklenen yararın artmasını sağlamalıdır.

Bu çalışmada, Türkiye'de 2006-2014 yılları arasında çevre muhasebesini konu edinen bilimsel akademik dergilerde yayınlanmış 40 adet makale içerik analizi bakımından değerlendirilmiştir. Öncelikle, çevre muhasebesi ve içerik analizi hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra makaleler; akademik unvan, yayınlandığı dergi, yazarın çalıştığı kurum, yayınlandığı yıl ve makalenin yararlandığı kaynaklar açısından sınıflandırılmıştır. Son olarak, 40 adet makale konu (içerik) açısından sınıflandırılmış, üzerinde durulan hususlar ve öneriler kısaca özetlenmiştir.

## 2. Literatür Taraması

Konuya ilişkin literatür incelendiğinde özellikle muhasebe alanında akademik araştırma dergilerinde yer alan içerik analizine yönelik çalışmalar ulusal veya uluslararası düzeyde olabildiği gibi diğer yandan makale konusu veya çalışmada kullanılan yöntem odaklı olmak üzere çeşitli çalışmalar yapılmıştır.

İlk olarak uluslararası literatür incelendiğinde; Rebele ve diğerleri (1999), iki bölümden oluşan çalışmalarının birinci bölümünde 1991-1997 döneminde bazı uluslararası muhasebe dergilerinde yayınlanmış olan (ampirik-teorik) muhasebe müfredatı ve eğitici yaklaşımlar, ikinci bölümünde ise vergi konuları, teknoloji kullanımı, eğitimsel kaynaklar vb. konuları üzerine inceleme yapmışlardır.

Prather-Kinsey ve Rueschhoff (2004), 1981-2000 ABD merkezli ve bu ülke dışından 41 muhasebe araştırma dergisinde yer alan yayınların 5 farklı özelliğini; sayı, uluslararası olma, konu, metot, yazar dikkate alarak analiz etmişlerdir.

Balaciu, Bogdan ve Vladu (2009), 1999-2009 yılları arasında Science Direct, Emerald ve ProQuest gibi uluslararası veri tabanlarında indexlenen ve yaratıcı muhasebe konulu yaklaşık 40 makaleyi Avrupa seviyesinde bir yaklaşım ile analiz etmişlerdir.

Chan ve diğerleri (2009), 1999-2003 yılları arasında ProQuest veri tabanında yayınlanmış 437 adet tezdeki atıf sayılarına göre akademik muhasebe dergilerinin tasnifini yapmışlardır. Diğer yandan bu dergileri, muhasebe alt kategorilerine göre tasnif etmişlerdir. Ayrıca yapılan çalışmaları; yöntem, arşiv, uygulama, modelleme, anket ve diğer şeklinde tasnif etmişlerdir.

Olson (2011), 1970-2009 dönemi boyunca önde gelen akademik muhasebe dergilerinde finansal kriz konusu üzerine Avrupa'da yapılmış araştırmaları incelemiş ve yaklaşık 200 ciltlik bir inceleme gerçekleştirmiştir.

Ştefănescu (2011), 1982-2010 dönemini kapsayan literatür taramasında muhasebe ve denetim ile ilgili yayın yapan 32 adet uluslararası dergiyi incelemiş ve kurumsal yönetim ile ilgili yapılan yayınların analizini yapmıştır.

Cowton ve Bampton (2013), son yirmi yıllık dönemde muhasebeden işletme etik dergilerine kadar yaklaşık 500 adet makaleyi inceleyerek muhasebe mesleğinde etik konularına ilişkin özelliklerin analizini yapmışlardır.

Türkiye'de yapılan çalışmalar incelendiğinde; Selimoğlu ve Uzay (2007), Türkiye'de 1995-2006 yılları arasında bağımsız denetim alanında yayınlanan makale ve bildirilerde, bağımsız denetimin hangi konularının ne ölçüde incelendiğini saptamaya çalışmışlardır.

Sakin (2008), İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi'nde 1972-2007 tarihleri arasında yayımlanmış olan muhasebe ve finans makalelerini incelemiştir. İncelemede yayımlanan finans ve muhasebe makalelerinin nitel ve nicel karakteristiklerine ilişkin genel değerlendirmeler yapılması amaçlanmıştır.

Selimoğlu, Aslan ve Güvemli (2009), 12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde Türk akademisyenler ve uygulamacılar tarafından hazırlanıp sunulan 88 bildiriyi; inceleme konusu, inceleme dönemi ve inceleme yöntemi açısından ele almışlardır.

Dinç, Çankaya ve Kaya (2009), çalışmada Türkiye'de yayınlanmakta olan muhasebeyle ilişkili 52 farklı akademik derginin 1998-2008 yılları arasında yayınlanmış toplam 987 sayısı tespit edilmiştir. Bu bağlamda içinde muhasebe eğitimi ile doğrudan ilgili 74 makale

konu, nitelik, esas alınan kitle vb. kriterler dikkate alınarak incelenmiştir. Çalışma sonucunda etik, değişime uyum, üniversite sanayi işbirliği, öğretim yöntemi gibi konuların daha az işlendiği sonucuna ulaşılmıştır.

Yereli ve diğerleri (2010), 1997-2008 dönemi itibariyle uluslararası dergilerde muhasebe eğitimi konusunda, yer alan makalelerin literatür taramasını yapmış ve bu kapsamda "Journal of Accounting, Issues in Accounting Education, Accounting Education, Advances in Accounting Education and Global Perspectives of Accounting Education" isimli dergilerde yer alan 789 adet makaleyi incelemişlerdir.

Önce ve Başar (2010), Türkiye'deki akademik araştırma dergilerinde 2000-2008 yılları arasında basılmış olan muhasebe konulu makalelerin analizini yapmış ve buna bağlı olarak oluşan eğilimleri tespit etmişlerdir.

Dönmez, Ağyar ve Ersoy (2010), uluslararası nitelikteki dört derginin; "Accounting Education: an International Journal", "Global Perspectives on Accounting Education", "Journal of Accounting Education" ve "Issues in Accounting Education" 2000-2008 yılları arasında yayınlanan tüm sayılarında muhasebe eğitimi konulu 610 adet makaleyi incelemişlerdir.

Dönmez, Karausta ve Ersoy (2011), 1970-2008 yılları arasında SSCI'da dizinlenen dergilerde, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, yaşam boyu maliyetleme, kaizen maliyetleme ve kalite maliyetleri konularına ilişkin literatür taraması yapmışlardır.

Kutluk, Ağyar ve Ersoy (2011), "An Analysis of Accounting History Publications in The Period of 2000-2009" isimli çalışmada ilgili dönemde yayınlanan 630 muhasebe tarihi makalesini; sayı, içerik, yazar ve dönem analizlerini gerçekleştirerek incelemişlerdir.

Elitaş (2014), çalışmasında 1979-2014 yılları arasında muhasebe ile diğer disiplinler arasında ortak yazılmış çalışmaları tespit etmek ve konuya ilişkin eğilimi belirlemek amacıyla temel inceleme seti olarak MÖDAV, MUFAD, Muhasebe ve Denetime Bakış, Mali Çözüm ile Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumları bünyesinde toplam 2.030 yayın "içerik analizi" yöntemiyle incelemiştir.

## 3. Çalışmanın Amacı, Kapsamı, Yöntemi ve Kısıtları

Çevre muhasebesi, çevresel etkilerin muhasebe kayıtlarında gösterilmesi "finansal muhasebe", çevresel performans, kontrol maliyetleri, üretim süreçleri ve mamul fiyatlandırılması açısından "maliyet muhasebesi", yönetsel karar süreçlerine bilgilerin aktarılması açısından "yönetim muhasebesi", çevresel faaliyet ve performansın

raporlanması açısından "finansal raporlama ve çevre raporu", çevresel performansın denetlenmesi ve kamuoyuna sunulması açısından ise bir "denetim" aracı olarak değerlendirilmektedir (Özbirecikli 2002, 26).

İçerik analizinde sözel, yazılı ve diğer malzemelerin içerdiği mesaj, anlam ya da dilbilgisi bakımından, objektif ve sistematik olarak sınıflandırılır, uygun ölçütlere göre sayılara dönüştürülür ve çıkarımda bulunularak gerçeklik araştırılır (Tanyıldızı ve Karatepe 2011, 62). Esas amaç, elde edilen ve derlenen verileri açıklayıcı kavramlara ve birbirleri ile ilişkilerine ulaşmaktır. Öncelikle ilgili veriler kavramlaştırılır, sonra sırasıyla mantıklı biçimde düzenlenir ve temalar saptanır. Son olarak okuyucunun anlayacağı biçimde birbirine benzeyen bilgiler belirli kavramlar ve temalar kapsamında bir araya getirilir (Yıldırım ve Şimşek 2005, 3).

Çevre konulu çalışmalar, çeşitli bilimlerin ilgi alanı içerisinde yer almaktadır. Bu çalışma ile muhasebe bilimi açısından çevre muhasebesi konulu Türkiye'de yapılan akademik çalışmaların içerik analizinin yapılması amaçlanmıştır. Çalışmanın kapsamı 2006-2014 yılları arası ile sınırlandırılmış olup, makaleler Türkiye'deki üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi dergileri, Sosyal Bilimler Enstitüleri dergileri, vakıf/dernek/muhasebe birlikleri aracılığıyla yayınlanan hakemli dergiler elektronik ortamda taranarak elde edilmiştir. Toplam 56 farklı dergi taranmış olup, 2006-2014 yılları arasında çevre muhasebesini konu edinen 40 farklı makaleye ulaşılmıştır.

## 4. Çevre Muhasebesini Konu Alan Bilimsel Makalelerin İçerik Analizi

Çalışmanın bu kısmında çevre muhasebesi alanında yayınlanan makaleler; yazarlarının akademik unvanları ve çalıştıkları kurumlar, kullanılan bilimsel çalışma yöntemleri, yayınlandıkları dergiler ve yıllar ile kullanılan kaynakların dağılımına ilişkin analiz yapılmıştır.

### 4.1. Çevre Muhasebesi Alanında Yayınlanan Makale Yazarlarının Akademik Unvan ve Çalıştıkları Kurumlara Göre Sınıflandırılması

Çevre muhasebesi ile ilgili makalelerin, yazarlarına ilişkin unvan ve bu yazarların çalıştıkları kurumlara göre sınıflandırılması Tablo 1'de yer aldığı gibidir. Yazarların akademik unvanlarına göre yapılan sınıflandırmada 29 adet ile en çok *"Yardımcı Doçent"* unvanına sahip yazarların çevre alanında çalıştıkları görülmektedir. *"Doktor"* unvanına sahip yazarlar 10 adet çalışma ile bunu takip etmektedir. *"Profesör"* unvanına sahip yazarların 9 adet ve *"Doçent"* unvanına sahip yazarların ise 8 adet çalışma yaptığı görülmektedir.

**Tablo 1.** Makale Yazarlarının Akademik Unvan ve Çalıştıkları Kurumlara Göre Dağılımı

| Sıra No | Yazar Sayısı | Üniversite | Öğrenci | Arş. Gör. | Öğr. Gör. | Dr. | Yrd. Doç. Dr. | Doç. Dr. | Prof. Dr. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Makale 1 | 1 | Dokuz Eylül | | | | 1 | | | |
| Makale 2 | 1 | Pamukkale | | | | | 1 | | |
| Makale 3 | 1 | Marmara | | | | 1 | | | |
| Makale 4 | 1 | Bozok | | | | | 1 | | |
| Makale 5 | 1 | Sütçü İmam | | | | | | 1 | |
| Makale 6 | 2 | Sakarya | | | | | | 1 | 1 |
| Makale 7 | 2 | Kocaeli | | | | | 1 | | 1 |
| Makale 8 | 1 | Marmara | | | | 1 | | | |
| Makale 9 | 2 | Dumlupınar | | | | | | | 1 |
| | | Akdeniz | | | | | 1 | | |
| Makale 10 | 2 | Kocaeli | | | | | 1 | | 1 |
| Makale 11 | 3 | Uludağ | | 1 | | | | | 1 |
| | | Çukurova | 1 | | | | | | |
| Makale 12 | 1 | Çukurova | | | | 1 | | | |
| Makale 13 | 2 | Celal Bayar | 1 | | | | 1 | | |
| Makale 14 | 2 | Selçuk | 1 | | | | | 1 | |
| Makale 15 | 1 | Ege | | | | | 1 | | |
| Makale 16 | 1 | İstanbul Aydın | | | | 1 | | | |
| Makale 17 | 2 | Sakarya | | | | | | | 1 |
| | | Bilecik | | | | | 1 | | |
| Makale 18 | 2 | Sakarya | | | | | | | 1 |
| | | Bilecik | | | | 1 | | | |
| Makale 19 | 2 | Erciyes | | | | | 1 | | |
| | | Nevşehir | | 1 | | | | | |
| Makale 20 | 2 | Akdeniz | | | | 1 | | 1 | |
| Makale 21 | 2 | Afyon Kocatepe | | | | | | 1 | |
| | | Süleyman Demirel | | | | | 1 | | |
| Makale 22 | 4 | Aksaray | | 1 | 1 | | 1 | | |
| | | Karamanoğlu Mehmet Bey | | | | | 1 | | |
| Makale 23 | 1 | Hitit | | | | 1 | | | |
| Makale 24 | 1 | Hitit | | | | 1 | | | |
| Makale 25 | 1 | Erciyes | | 1 | | | | | |
| Makale 26 | 2 | Dokuz Eylül | | | | 1 | 1 | | |

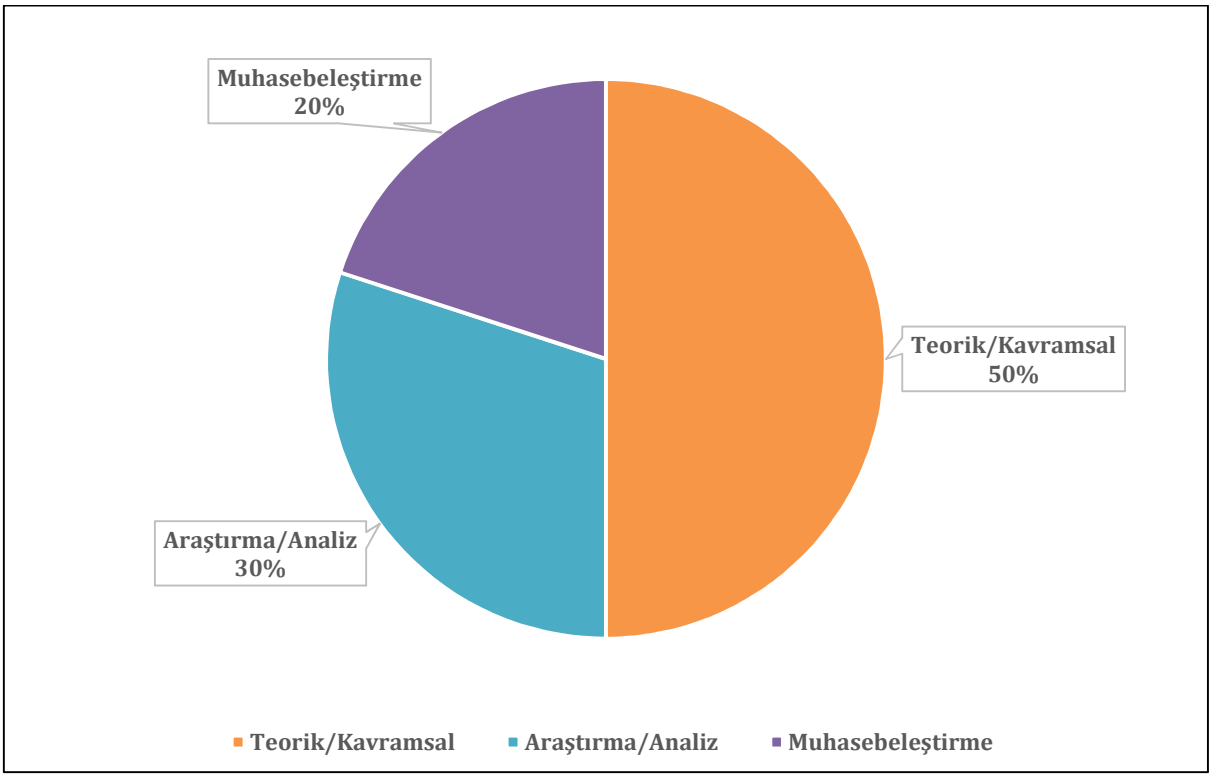
| Sıra No | Yazar Sayısı | Üniversite | Öğrenci | Arş. Gör. | Öğr. Gör. | Dr. | Yrd. Doç. Dr. | Doç. Dr. | Prof. Dr. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Makale 27 | 2 | Fatih Üniversitesi | | | 1 | | 1 | | |
| Makale 28 | 1 | Atatürk | | | | | 1 | | |
| Makale 29 | 2 | İnönü | 1 | | | | | 1 | |
| Makale 30 | 3 | Çağ (Mersin) | | | 1 | | 1 | 1 | |
| Makale 31 | 2 | Gümüşhane | | | | | 1 | | 1 |
| Makale 32 | 2 | Selçuk | | | 1 | | 1 | | |
| Makale 33 | 1 | Bozok | | | | | 1 | | |
| Makale 34 | 2 | Sakarya | | | | | | | 1 |
| | | Bilecik | | | | | 1 | | |
| Makale 35 | 4 | Akdeniz | | | | | 1 | | |
| | | Uşak | | | | | 2 | | |
| | | Süleyman Demirel | | | | | 1 | | |
| Makale 36 | 1 | Ege | | | | | 1 | | |
| Makale 37 | 4 | Yalova | | | | | 1 | | |
| | | Beykent | | | | | 1 | | |
| | | Yalova | 2 | | | | | | |
| Makale 38 | 1 | Yıldız Teknik | | | | | 1 | | |
| Makale 39 | 1 | Mustafa Kemal | | | | | 1 | | |
| Makale 40 | 2 | Dokuz Eylül | | | | | | 1 | |
| | | Okan | 1 | | | | | | |
| **Toplam** | **71** | | **7** | **4** | **4** | **10** | **29** | **8** | **9** |

Yazarların çalıştıkları kuruma göre dağılımına bakıldığında, en çok çalışma *"Sakarya Üniversitesi"* (5 adet) ve "*Akdeniz, Kocaeli ve Selçuk Üniversiteleri"* (4'er adet) akademik personelince yapıldığı tespit edilmiştir. Makaleler yazar sayılarına göre değerlendirildiğinde 18 adet ile en fazla iki yazarlı çalışma yapıldığı tespit edilmiştir. Buna karşılık tek yazarlı yayın sayısı ise 17 adettir. Ayrıca dört yazarlı 3 adet ve üç yazarlı 2 adet çalışma yapılmıştır.

### 4.2. Çevre Muhasebesi Alanında Yayınlanan Makalelerin Bilimsel Çalışma Yöntemlerine Göre Sınıflandırılması

Söz konusu 40 adet makale, bilimsel çalışma yöntemleri dikkate alınarak sınıflandırılmıştır. Çevre alanında yayınlanan makalelerin %50'sinin (20 adet) teorik ve kavramsal çerçevede yapılan çalışmalar olduğu Grafik 1.'de gösterilmiştir. Söz konusu

makalelerin %20'sinde (8 adet) çevre ile ilgili konuların muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl yapılacağı ve bu işlemlere yönelik örnek olaylara yer verilmiştir.




**Grafik 1.** Çevre Muhasebesi Alanında Yayınlanan Makalelerin Bilimsel Çalışma Yöntemlerine Göre Sınıflandırılması

Çalışmaların %30'u (12 adet) ise çevre ile ilgili araştırma ve analize dayalı yöntemler kullanılarak yapılan çalışmalardan oluşmaktadır.

### 4.3. Çevre Muhasebesi Alanında Yayınlanan Makalelerin Yayınlandıkları Dergilere ve Yıllara Göre Dağılımı

Akademik dergilerin yayınlanmış olduğu dergiler yıllar itibariyle ve toplam yayınlanma değerlerine göre sıralanarak Tablo 2.'de gösterilmiştir. Tablodan da görüldüğü üzere en fazla yayın yapan dergiler; Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi ve Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi şeklinde sıralanmıştır.

**Tablo 2.** Makalelerin Yayınlandıkları Dergilere ve Yıllara Göre Dağılımı

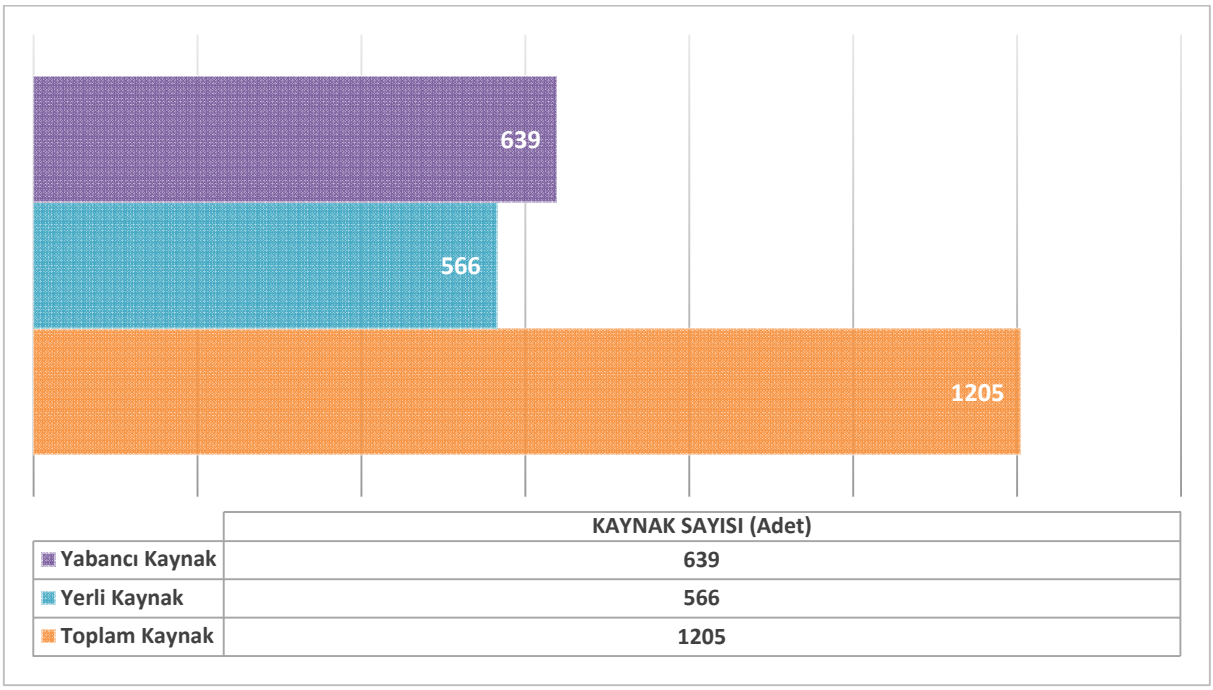
| Dergi Adı | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | Toplam |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Muhasebe ve Finansman | 1 | 4 | 1 | | | | | | 2 | 8 |
| Muhasebe ve Denetime Bakış | | | | 1 | 1 | 1 | 1 | | | 4 |

| Dergi Adı | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | Toplam |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Selçuk Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar | | | | | 1 | | 1 | 1 | | 3 |
| İnönü Ü. Akademik Yaklaşımlar | | | | | 1 | 1 | | | 1 | 3 |
| Mali Çözüm | | 1 | | | | 1 | | | | 2 |
| Marmara Ü. İİBF | | | 1 | | | | | 1 | | 2 |
| Süleyman Demirel Ü. İİBF | | | | 2 | | | | | | 2 |
| Abant İzzet Baysal Ü. İİBF Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar | | | | | | | 1 | | | 1 |
| Atatürk Ü. SBE | | | | 1 | | | | | | 1 |
| Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler | | | | | | | 1 | | | 1 |
| Çanakkale 18 Mart Ü. Yönetim Bilimleri | | 1 | | | | | | | | 1 |
| Çukurova Ü. İİBF | | | | 1 | | | | | | 1 |
| Dokuz Eylül Ü. İşletme Fakültesi | | 1 | | | | | | | | 1 |
| Ege Ü. Akademik Bakış | | | | | | 1 | | | 1 | 2 |
| Ekoloji Dergisi | | | 1 | | | | | | | 1 |
| Gümüşhane Ü. SBE | | | | | | | | 1 | | 1 |
| Kocaeli Ü. SBE | | | 1 | | | | | | | 1 |
| Sakarya Ü. SBE | | | | 1 | | | | | | 1 |
| Selçuk Ü. Sosyal Bilimler MYO | | | | 1 | | | | | | 1 |
| Sütçü İmam Ü. İİBF | | | | | | | 1 | | | 1 |
| Uludağ Ü. İİBF | | | | | | 1 | | | | 1 |
| Beykent Ü. SBE | | | | | | | | | 1 | 1 |
| **Toplam** | **1** | **7** | **4** | **7** | **3** | **5** | **5** | **3** | **5** | **40** |

Yıllara ilişkin çıkarılan yayın sayısı açısından değerlendirme yapıldığında en çok çalışma 2007 ve 2009 yıllarında 7'şer adet, 2011, 2012 ve 2014 yıllarında 5'er adet ve 2008 yılında ise 4 adet şeklinde gerçekleşmiştir.

### 4.4. Çevre Muhasebesi Alanında Yayınlanan Makalelerin Yerli ve Yabancı Kaynak Sayılarının Dağılımı

Akademik dergilerin kaynakça bölümleri incelendiğinde, yabancı kaynakların daha fazla yer aldığı sonucu ortaya çıkmaktadır. İncelenen dönem aralığında yayınlanan 40 adet makalede yer alan kaynakçalardaki, toplam kaynak sayısı 1.205 adettir. Toplam kaynak sayısının 566 adeti yerli kaynak iken 639 adeti ise yabancı kaynaktır.




**Grafik 2.** İncelenen Makalelerin Kaynakçalarında Kullanılan Yerli ve Yabancı Kaynakların Dağılımı

Grafik 2.'den anlaşıldığı üzere yabancı kaynak sayısının, toplam kaynak sayısı içerisindeki oranı %53 olurken, yerli kaynak sayısının toplam kaynak sayısı içerisindeki oranı %47'de kalmıştır.

## 5. Çevre Muhasebesi Alanında Yayınlanan Makalelerin Konu Açısından İncelenmesi

2006-2014 yılları arasında çevre muhasebesini konu edinen bilimsel 40 adet makale konu açısından tarafımızca aşağıdaki başlıklar altında sınıflandırılmış ve söz konusu makalelerin içeriği kısaca özetlenmiştir.

### 5.1. Çevre Muhasebesi Alanında Yayınlanmış Genel Bilgi ve Terminoloji İncelemesi Konulu Makaleler

Yapılan içerik analizi sonucu ulaşılan genel mahiyetteki bilgi ve terminolojik yapı (kavramsal çerçeve) ağırlıklı makalelere ilişkin tanıtıcı bilgiler Tablo 3.'te yer almaktadır.

**Tablo 3.** Çevre Muhasebesi Alanında Yayınlanmış Genel Bilgi ve Terminoloji Konulu Makaleler

| **Makalenin Adı** | **Yazarlar** | **Yayınlandığı Dergi** | **Yayınlandığı Tarih** |
|---|---|---|---|
| Çevresel Muhasebede Kavramsal Tartışmaların Gelişimi ve Analizi | Hilmi Kırlıoğlu Ahmet Vecdi Can | Muhasebe ve Finansman Dergisi | 2006 |
| Çevre Kirlenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi | Vasfi Haftacı Kamuran Soylu | Muhasebe ve Finansman Dergisi | 2007 |
| Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe | B. Esra Aslanertik Işıl Özgen | Dokuz Eylül Ü. İşletme Fakültesi Dergisi | 2007 |
| Çevreci Şirket ve Çevre Muhasebesi | Ulaş Çakar | Mali Çözüm Dergisi | 2007 |
| Çevreye Duyarlı Muhasebe | Muhsin Çelik | Muhasebe ve Finansman Dergisi | 2007 |
| Çevre Kalitesi ve Çevre Muhasebesi | Asaf Murat Altuğ | Marmara Ü. İİBF Dergisi | 2008 |
| Çevresel Raporlama Rehberleri Ve İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler | Hikmet Ulusan | Süleyman Demirel Ü. İİBF Dergisi | 2009 |
| Sürdürülebilir Kalkınmada Çevre Muhasebesinin Etkileri | İhsan Yıldıztekin | Atatürk Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi | 2009 |
| Çevre Muhasebesi ve Çevre Maliyetlerinin Üretim Maliyetlerine Etkileri | Yasemin Soylu Hüseyin İleri | Selçuk Ü. Sosyal Bilimler MYO Dergisi | 2009 |
| İslam, Çevre ve Muhasebe: İslami İlkeler ve Çevre Muhasebesi Kavramı | Mahmut Yardımcıoğlu | Sütçü İmam Ü. İİBF Dergisi | 2012 |
| Muhasebe Çevresi ve Çevrenin Muhasebeye Etkisi | Yusuf Sürmen Davut Aygün | Gümüşhane Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi | 2013 |
| Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi | Kayahan Tüm | İnönü Ü. Akademik Yaklaşımlar Dergisi | 2014 |

Kırlıoğlu ve Can (2006), çalışmalarını çevresel muhasebe-yeşil muhasebe-ekolojik muhasebe tartışmalarının geldiği düzey, çevresel muhasebe konularında yapılan çalışmaların tarihsel süreç içerisindeki gelişimi, kavramsal çerçeveye ilişkin tartışma konuları ve araştırma soruları üzerine inşa ederek bir sıralama oluşturmuşlardır. Yazarlar, çevresel raporlama ve çevresel denetimin yakın gelecekte genel bir uygulamaya dönüşeceği öngörüsüne sahiptirler. Bu öngörüden hareketle, çevresel maliyet yönetimi, çevresel finansal raporlama, çevresel denetim vb. çevresel muhasebe konularında hazırlıkların bugünden yapılması gerekliliğinin altını çizmişlerdir. Ayrıca çalışmada konuya duyarlılık gösterilmesinin hem toplumun tüm birimleri (işletme sahipleri, muhasebeciler, akademisyenler, denetçiler) hem de çevre açısından önemli yararlar sağlayabileceğini vurgulamışlardır.

Haftacı ve Soylu (2007), çalışmalarında çevresel muhasebeye ilişkin teorik bilgiler verdikten sonra çevre muhasebesine ilişkin önemli sonuçlara değinmiş ve konuya ilişkin bazı öneriler sıralamışlardır. Bu bağlamda muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı ve gelişmelerin muhasebeye yüklediği diğer görevleri gereği, çevreyi korumaya yönelik olarak muhasebe alanında da yapılacak pek çok faaliyet olduğunu belirtmişlerdir. Sürekli tüketilen çevresel değerlerin niteliksel, niceliksel ve finansal boyutlarının belirlenebilmesi ve sunulmasının önemini ortaya koymuşlardır. Bu amaçla, muhasebe sistemi içerisinde çevresel faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenebilmesi, raporlanmasına değinilmiş ve işletmelerin genelde çevre dostu görünüme önem vermekte ancak gerçek anlamda, dışsallıklar denilen çevresel etkileri içselleştirmekten ve çevreye verdikleri zararlarla ilgili gerçek verileri sunmaktan kaçınmakta olduklarını belirtmişlerdir. İşletmelerin çevresel özellik taşıyan her türlü maliyetlerini daha ayrıntılı ve belirgin olarak izleyebilmelerine yönelik çeşitli öneriler ile çalışma tamamlanmıştır.

Arslanertik ve Özgen (2007), firmaların uzun vadede sürdürülebilirliğini ekonomik, sosyal ve çevresel açıdan sınıflandırmış, otel işletmeleri penceresinden çevresel muhasebeyi muhasebe sistemi içerisine entegre edebilme amacıyla kavramsal bir yaklaşım sunmuştur. Geleneksel muhasebe sisteminde çevreye zarar veren faaliyetlerin düşük tutarlı olarak maliyetlenmesine neden olduğu vurgulanmış, otel işletmelerinin çevre maliyetlerini ayrıca izleyerek süreçlerin oluştuğu faaliyet departmanına yansıtması gerektiği açıklanmıştır. Çevresel faaliyetlerin kamuoyuna duyurulmasının otelin prestiji ve imajı açısından önem arz ettiği, ancak Türkiye'de sermaye piyasasına kayıtlı beş otelin

sadece sosyal sorumluluk faaliyetlerini raporladığı ve bu raporlarda da çevresel performansların bulunmadığı bir eksiklik olarak belirtilmiştir. Mevcut çevre mevzuatında güncelleme ve yeni düzenlemelerin yapılması ile temel çekiciliği çevre olan turizm olan otel işletmelerinin kuruluş aşamasından işletme sürecine kadar çevreyle olan etkileşimlerinin raporlanması gerektiği açıklanmıştır. Aksi halde çevreye verilen zararların göz ardı edildiği durumlarda ekonomik açıdan büyük zararların oluşabileceği ve çevreye de olağanüstü zararların verilebileceği belirtilmiştir.

Çakar (2007), çalışmada çevresel anlamda sürdürülebilirlik kavramını esas alarak şirketler açısından gerekli olan dönüşümün muhasebe açısından yaratacağı etkilere değinilmektedir. Özellikle yeni etkinlik ölçüleri üzerinde durularak muhasebecilerin bu ölçüleri dikkate almaları konusunda öneriler getirilmektedir. Çalışmanın mikro düzeyde kalmaması için makro düzeyde şirketleri etkileyen unsurlara da yer verilmiştir. Muhasebe alanındaki çevreci dönüşüm sürecine yönelik olarak geliştirilen "stok yaklaşımı", "sürdürülebilir maliyet yaklaşımı" ve "kaynak akışı (girdi-çıktı) yaklaşımı"na da kısaca değinilmiştir.

Çelik (2007), çalışmasında çevre muhasebesini kavramsal olarak inceleyerek, çevresel maliyet muhasebesinin sistem yapısına ilişkin ipuçlarını vermiş, çevresel yükümlülükler kısmı ile çalışmasını tamamlamıştır. İşletmelerin faaliyetleri sonucu çevresel kirliliğe neden olduklarını, ancak sorumlu tutulmadıkları ve herhangi bir ödemede bulunmadıklarını belirten Çelik, işletmelerin çevresel maliyetleri göz önüne almalarının hedef haline getirilmesi gerekliliğinin altını çizmiştir. Söz konusu maliyetlerin işletmelerin bünyelerinde yer almamasına karşın ortaya çıkan çevre sorunları, kısa dönemde işletmeleri etkilemiyor olsa da uzun dönemde etkileme olasılığı bulunduğunu ifade ederek, çevrenin korunması ve geliştirilmesine yönelik çabaların uluslararası boyutta bilgi paylaşımı sağlanarak standartlaştırılması gerektiğinin önemini vurgulamıştır.

Altuğ (2008), çalışmasında; nüfus büyümesi ve endüstrileşmenin, dünya kaynaklarının yoğun kullanımının çevre kalitesi üzerinde meydana getirdiği tehdit, özellikle yenilenemeyen kaynaklara ilişkin baskı gibi çevre sorunlarını ele almıştır. Sonrasında; yükselen çevre bilinci doğrultusunda küresel bazda çevre konularında görüşmeler, işbirlikleri ve işbirliklerinin geldiği nokta üzerinde durmuş; sürdürülebilirlik; sürdürülebilir gelişme, şirket sürdürülebilirliği doğrultusunda izlenen politikalar, şirketlerin çevre konusundaki sorumlulukları, son bölümde ise işletme faaliyetlerinin

çevre üzerindeki etkinliğinin izlenebilmesinde araç olarak çevre muhasebesinin rolü ve önemi, çevre maliyetleri, şirket sosyal sorumluluğu-kurumsal sosyal sorumluluk konularına ilişkin açıklamalar ile çalışmasını tamamlamıştır.

Ulusan (2009), çalışmasında kısaca çevresel raporlama konusunda bilgi vererek, işletme çevresel raporlarında açıklanması gereken bilgiler ve içeriği hakkında bilgilendirme yapmıştır. Yazar konunun devamında uluslararası işletme çevresel raporlama web sitesinden yararlanarak çevresel raporlama rehberlerini analiz etmiştir. Bu amaçla, işletme düzeyinde çevresel raporlama ve işletme çevresel raporlarında açıklanması gereken bilgileri irdelemiş ve bir işletmenin çevresel raporunda başlıca hangi konulardaki bilgilerin açıklanması gerektiği sonucu ile çalışmasını tamamlamıştır.

Yıldıztekin (2009), sürdürülebilir kalkınmada çevre muhasebesinin etkilerini incelediği çalışmasında işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği ile ekonomik faaliyetlerin kayıtlanması, aynı zamanda sosyal etkilerin de takip edilmesi ile yerine getirilebileceğini ifade etmiştir. Sürdürülebilir kalkınmada ölçme ve değerleme istatistiği, geleneksel refah ölçüsü olarak gayri safi yurt içi hasılanın olduğu ancak, çevreyle ilgili hesaplamaların ölçme ve değerlemede bütünüyle yer almasının mümkün görülmediği açıklanmıştır. Çevresel maliyetler; önleme, kullanma ve zarar maliyetleri olarak üç başlık altında sınıflandırılmıştır. Çevresel kaynakların fiyatlandırılarak maliyetlerin işletme düzeyinde izlenmesi temel göstergelerin ilk evresi olarak belirtilmiştir. Bu göstergeler ulusal muhasebe toplamına dahil edilerek ekonomik refah göstergeleri ve istatistiklerinin oluşturabileceği savunulmuştur. Çevre sorununu en aza indiren, aynı zamanda ekonomik büyümeyi sınırlandırmayan teknolojilerle çevrenin korunması, karı artırıcı kararların sosyal maliyeti dikkate aldığı takdirde ekonominin sonuçları açısından uzun vadede verimli sayılabileceği vurgulanmıştır.

Soylu ve İleri (2009), çalışmalarında çevresel maliyetleri tanımlayarak sınıflandırmış ve çevresel muhasebe sisteminin oluşturulmasının artık zorunlu hale geldiğini savunmuştur. Çevresel maliyetler, sosyal maliyetler (azaltma, kullanma ve zarar maliyetleri) ve özel maliyetler olarak açıklanmıştır. Çevresel maliyetlerin fonksiyonel dağılımı, stok maliyet giderleri ve dönem giderleri açısından incelenmiştir.

Yardımcıoğlu (2012), çalışmasında çevre için muhasebe kavramı ile İslami ilkeleri bir araya getirmeyi amaçlamaktadır. Diğer yandan çalışmada özel olarak odaklanılan nokta çevresel muhasebe kavramını İslami ilkelerle açıklamaktır. İslami metinler ve ilgili literatürden alıntılar yaparak, İslami ilkeler ve muhasebe için önerdikleri açıklanmaya

çalışılmış ve tartışılmıştır. Yazarın buradaki amacı teorik bir proje geliştirme çabasıyla uyumludur ki bu projenin kendine has muhasebe uygulamaları olduğundan söz etmektedir. Son olarak diğer konuların yanında, İslam'a inanan Arap ülkelerinde, batılı çok uluslu şirketlerin çevre konusundaki kurumsal sosyal sorumluluk markasını tutundurma çabalarının ironisine değinilerek çalışma tamamlanmıştır.

Sürmen ve Aygün (2013), işletme ve çevre arasındaki etkileşim ele alınmış, muhasebenin gelişimini etkileyen muhasebe çevresi unsurları açıklanmış ve bu etkileşimin boyutu ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çevrenin muhasebeye etkileri sonucunda geleneksel muhasebe anlayışının yeniden gözden geçirilmesi gerektiği ve yeni bütünleşik bir muhasebe anlayışının geliştirilmesi gerektiği savunulmuştur. Bu değişimin nedenleri arasında politik, yasal, ekonomik, kültürel, teknolojik, uluslararası, meslek ve eğitimle ilgili işletmenin çevresinde meydana gelen gelişimler ileri sürülmüştür.

Tüm (2014), sürdürülebilirlik muhasebesi ile geleneksel ve çevre muhasebesi arasındaki farkları literatür kapsamında incelemiştir. Kurumsal sürdürülebilirlik, işletme faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarını değerlendirmeyi benimseyen bir yönetim anlayışı olarak çalışmada ele alınmıştır. Geleneksel muhasebe yapısının işletmenin sosyal ve çevresel etkileşimlerinin belirlenmesi ve ölçülmesinde yetersiz kalması nedeniyle sürdürülebilirlik muhasebesinin yeni bir yaklaşım olarak ortaya çıkmasına neden olduğu vurgulanmıştır. Sürdürülebilirlik hedefleri doğrultusunda düzenleyici kuruluşların bir çerçeve oluşturması, sürdürülebilir performansın ölçülmesi ve raporlanmasında bir standardın geliştirilmesinin yararlı olacağı vurgulanmıştır.

### 5.2. Çevre Muhasebesi Alanında Yayınlanmış Muhasebeleştirme ve Raporlama Konulu Makaleler

Makalelerin incelenmesi sonucunda çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması kapsamında yapılan 7 çalışmaya ait bilgiler Tablo 4.'te yer almaktadır.

**Tablo 4.** Çevre Muhasebesi Konusuna Ait Muhasebeleştirme ve Raporlamaya Yönelik Makaleler

| Makalenin Adı | Yazarlar | Yayınlandığı Dergi | Yayınlandığı Tarih |
|---|---|---|---|

| | | | |
|---|---|---|---|
| Çevre Muhasebesi: Çevre Maliyetleri ve Çevre Raporlaması | Hüseyin Ergin<br>Ercüment Okumuş | Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Yönetim Bilimleri Dergisi | 2007 |
| Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması | Vasfi Haftacı<br>Kamuran Soylu | Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi | 2008 |
| Türkiye Muhasebe–Finansal Raporlama Standartları'nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi | Hikmet Ulusan | Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi | 2010 |
| Çevre Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi: Bir Çimento Fabrikasında Vaka Çalışması | Beyhan Beller<br>Ali Deran<br>Ayşegül Hatipoğlu | Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi | 2012 |
| Muhasebe Standartları Bağlamında Otel İşletmelerinde Çevre Muhasebesi | Ahmet Aktürk<br>Fatma Akcanlı<br>Hasan Şenol<br>Yılmaz Akyüz | Abant İzzet Baysal Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi | 2012 |
| Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi | Yıldırım Ercan Çalış | Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi | 2013 |
| Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Seramik Fabrikasında Uygulama | Seçkin Gönen<br>Zeynep Güven | Muhasebe ve Finansman Dergisi | 2014 |

Ergin ve Okumuş (2007), çalışmada çevre muhasebesi ve kavramsal çerçeveye ilişkin bilgi verilmiş, çevresel raporlamaya değinilmiştir. Ayrıca çevresel maliyetlerin muhasebe hesaplarının sınıflandırılması, çevre maliyetlerinin bilanço ve gelir tablosunda gösterilmesi, çevresel yönetim raporlarının hazırlanması, kullanılabilecek ilgili muhasebe hesapları gösterilerek çalışma tamamlanmıştır.

Haftacı ve Soylu (2008), çalışmada; stoklar ve çevre muhasebesi, yapılan yatırımlar ve çevre muhasebesi, faaliyet giderleri ve çevre muhasebesi, maliyetler ve çevre muhasebesi, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve çevre muhasebesi, çevresel bilgilerin finansal tablolarda

gösterilmesi bunlara ilişkin örnek muhasebe kayıtları ve mali tablolarda raporlama ile dipnot gösterimlerine yer verilmiştir.

Ulusan (2010), TMS/TFRS'ye göre çevreyle ilişkili finansal işlemlerin, maliyet ve borçlar olarak muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasını incelemiştir. Çalışmada çevresel maliyet ve borçlara özgü bir TMS/TFRS bulunmadığı ve ihtiyaçta olmadığı vurgulanmıştır. Mevcut TMS/TFRS setinde yer alan muhasebeleştirme ilkelerinin çevresel maliyet ve borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hususunda yeterli olduğu savunulmuştur. Çevresel maliyet ve borçlara ilişkin "Kavramsal Çerçeve" ile birlikte TMS 1, TMS 2, TMS 16, TMS 36, TMS 37 ve TMS 38 muhasebeleştirme ve raporlamada esas alınabileceği vurgulanmıştır.

Beller vd. (2012), sosyal sorumluluk kavramını dikkate alan firmalar tarafından çevre muhasebesi konusu incelenmiş ve bir çimento fabrikası kapsamında çevre yatırımlarının maliyetleri, muhasebe uygulamaları ve finansal tablolarda sunumuna ilişkin vaka çalışması yapılmıştır. Üretim faaliyetleri çevre maliyetleri açısından, azaltma, kullanma ve zarar maliyetleri şeklinde sınıflandırılarak muhasebeleştirilmiştir. Çalışma sonucunda doğal kaynakların verimli kullanılması, atıkların çevreye zararlarını azaltıcı önlemlerin alınması ve arıtma tesisinin kurulması, ambalaj olarak geri dönüşümü olan malzemelerin kullanılması, yatırım proje aşamasında iken çevresel faktörlerin planlanması gerektiği, çevreyle ilgili personel eğitimi, muhasebeleştirmeyle ilgili olarak nazım hesaplarda bilgi amacıyla yeni hesapların açılabileceği, çevre maliyetlerinin daha etkin takibi için de üretim faaliyetleri maliyetlerinden ayırmak amacıyla 8 no.lu hesap sınıfının kullanılabileceği önerilmiştir.

Aktürk ve diğerleri (2012), çevreye olan duyarlılığın turizm sektöründeki önemini vurgulayarak otel işletmelerine yönelik çevre muhasebesi uygulaması için hesap planı önerisinde bulunmuştur. Çevre muhasebesinin bir araç olarak muhasebe sistemine işletmenin çevre yönetimi uygulamalarına yardımcı bir hizmet olduğu ve otel işletmelerinin bu ihtiyaca cevap verecek muhasebe organizasyonu hazırlamaları gerektiği önerilmiştir. Rekabetin yoğun yaşandığı turizm sektöründe otel işletmelerinin çevre muhasebesi gibi yenilikleri uygulayarak kendilerini farklı kılabilecekleri ifade edilmiştir. Muhasebe standartlarını da kapsayacak şekilde otel işletmelerinde finansal tablolar aracılığıyla çevresel etkilerin kamuoyuyla paylaşılmasının önemi vurgulanmıştır.

Çalış (2013), çalışmada çevre alanında literatürde yapılan çalışmalara yer verildikten sonra, konuya ilişkin kavramsal çerçeve açıklanmıştır. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında çevresel maliyetler ve muhasebeleştirilmesi başlığında maliyet muhasebesi açısından

çevre muhasebesi ve çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konularına değinilmiştir. Çalışmanın son kısmı uygulamaya ayrılmış ve çevresel maliyetlere ait örnek muhasebeleştirme kayıtları gösterilmiştir.

Gönen ve Güven (2014), seramik üretimi alanında faaliyet gösteren işletmelerin çevre üzerindeki etkileri ve tek düzen hesap planına göre çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesini incelemişlerdir. Çalışmada çevresel etkilerin belirlenebilmesi ve önlenebilmesi için çevresel olaylara özgü ölçüm teknikleri ve standartların belirlenmesi önerilmiştir. Çevresel hassasiyetleri gözeten işletmelerin sosyal sorumluluklarını yerine getirecekleri ve bu işletmelerin satışlarında orta vadede yükselme eğilimleri gözleneceği vurgulanmıştır.

### 5.3. Çevre Muhasebesi ile Maliyet/Yönetim Muhasebesi İlişkisi Konulu Makaleler

Çevre ile maliyet ve yönetim muhasebesi ilişkisi kapsamında yayınlanmış 3 adet makaleye ait tanıtıcı bilgilere Tablo 5.'te verilmiştir.

**Tablo 5.** Çevre Muhasebesi ile Maliyet/Yönetim Muhasebesi İlişkisini Konu Alan Makaleler

| **Makalenin Adı** | **Yazarlar** | **Yayınlandığı Dergi** | **Yayınlandığı Tarih** |
|---|---|---|---|
| İşletme Yönetim Aracı Olarak Çevresel Muhasebe | Mehmet Ünsal Memiş | Çukurova Ü. İİBF Dergisi | 2009 |
| Çevresel Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Malzeme Akış Maliyet Muhasebesi Yöntemi | Ayşe Necef Yereli<br>Volkan Yakın | Muhasebe ve Denetime Bakış | 2009 |
| Maliyet Muhasebesi Bakış Açısı ile İşletmelerde Çevre Maliyetleri ve Yönetimi | Ali Alagöz<br>Duygu İrdiren | Selçuk Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi | 2013 |

Memiş (2009), çalışmasında işletmelerin faaliyetlerini çevreyi dikkate alarak planlamaları ve gerçekleştirmeleri üzerinde durmuştur. Bunun için işletmelerin çevresel performansının izlenmesi, yasalara uyumu, çevresel yönetim sisteminin sağlanması ve çevre bilincinin yüksek bir düzeye çıkarılması gerektiğini vurgulamıştır. Çevresel muhasebeyi, çevresel yönetim muhasebesi ve çevresel maliyet muhasebesi olarak sınıflandırmıştır. Bu bağlamda, çevresel maliyetlerin tespiti ve geleneksel maliyet muhasebesi sistemi ile çevresel maliyet muhasebesi sistemlerinin işleyişi farklılıklarını incelemiş, faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin çevre muhasebesi ile entegre bir

şekilde uygulanmasının doğru ve sağlıklı sonuçlar vereceğini önermiştir. Çevreye dayalı kurulan yönetim bilgi sisteminden sağlanan bilgilerin, çevresel maliyetleri azaltacağı, üretim süreçlerinin iyileştirilmesi, üretim miktarlarının ve fiyatlarının alınması gibi önemli kararların alınmasında faydalı olacağı vurgulanmıştır.

Yereli ve Yakın (2009) çalışmasıyla çevresel faaliyetlerin yönetiminde Japonya'da son zamanlarda kullanımı artış gösteren "malzeme akış maliyet muhasebesi"nin (MAMM) tanıtılmasını amaçlamıştır. Çevresel maliyetlerin çevre koruma maliyetleri ve çevre koruma faydaları olarak iki ana başlık altında incelenen çalışmada, çevresel yönetim muhasebesi ile MAMM ilişkisi irdelenmiştir. MAMM'ın uygulanması süreci ve örnek olay çalışmasının yapıldığı makalede, Japon firmalarında çevresel yönetim muhasebesi uygulamalarıyla elde edilmiş çevresel maliyetlere ilişkin bilgiler sunulmuştur. Çalışmada, çevresel yönetim muhasebesi uygulamalarının daha iyi sonuç verebilmesi amacıyla, üst düzey yönetici duyarlılığının artırılması, işletmede tutucu tavırların terkedilmesi, çevre departmanı ile bölümler arasındaki etkin iletişimin sağlanması gerektiği vurgulanmıştır.

Alagöz ve İrdiren (2013), çevre muhasebesini maliyet muhasebesi bakış açısıyla ele alınan çalışmada, çevre maliyetlerinin ayrıntılı ve karşılaştırmalı sınıflandırması yapılmıştır. Ortaya çıkış zamanları ve nedenlerine göre çevre maliyetleri; çevresel yatırım maliyetleri, çevresel yönetim-işletme giderleri ve çevre risk yönetim maliyetleri olarak bütünleşik bir biçimde sınıflandırılmıştır. Çalışmada ürün yaşam seyri maliyetleme yöntemi ile çevre maliyetlerinin ürünün yaşam evrelerine göre bu yöntemde uygulanabilirliği açıklanmıştır. Ayrıca hedef maliyetleme yönteminin süreç ve aşamalarına bağlı olarak bir uygulama tasarlanarak, hedef maliyetleme sistemine göre yapılan uygulama sonucunda çevresel maliyetlerin en önemli kısmının çevresel yatırımlar olduğu belirlenmiştir.

### 5.4. Çevre Muhasebesi Alanında Karbonu (Sera Gazı) Konu Alan Bilimsel Makaleler

Çevreyi konu alan 40 adet makaleden 3 adeti karbon piyasasını konu almıştır. Bu çalışmalar Tablo 6.'da sunulmuştur.

**Tablo 6.** Çevre Muhasebesi Alanında Karbonu (Sera Gazı) Konu Alan Bilimsel Makaleler

| **Makalenin Adı** | **Yazarlar** | **Yayınlandığı Dergi** | **Yayınlandığı Tarih** |
|---|---|---|---|
| Karbon (Sera Gazı) Muhasebesi | Süleyman Uyar<br>Emre Cengiz | Mali Çözüm Dergisi | 2011 |
| Karbon Ticareti ve Karbon Bankacılığı | Cemal Elitaş<br>Ali Çüneyt Çetin | Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi | 2011 |

| Makalenin Adı | Yazarlar | Yayınlandığı Dergi | Yayınlandığı Tarih |
|---|---|---|---|
| Karbon Muhasebesi | Haluk Duman<br>Rabia Özpeynirci<br>Mehmet Yücenurşen<br>Haşim Bağcı | Selçuk Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar | 2012 |

Uyar ve Cengiz (2011) çalışmalarında karbon piyasası işlemlerini tanıtarak, bu işlemlerin muhasebe uygulamalarında meydana getireceği değişiklikler hakkında bilgi vermişlerdir. Çalışmada muhasebe sisteminin havaya salınan karbondioksit miktarını takip etmesi ve kayıt altına alması gerektiği vurgulanmış olup, varlık ve kaynak hesaplarından uygun olanların kullanılabileceği ya da 8 no.lu hesap sınıfının tercih edilebileceği belirtilmiştir. Ayrıca, TMS/TFRS kapsamında bu konuda yeni düzenlemelerin yapılması ve TÜRMOB, MÖDAV, MUFAD gibi kuruluşların konuyla ilgili konferans vb. çalışmaları düzenlemelerinin yerinde olacağı belirtilmiştir.

Elitaş ve Çetin (2011), çalışmalarında karbon pazarı, karbon ticaretinin tarafları, aracılık sistemi kapsamında karbon ticaretini açıklamış olup, karbon kiralama – karbon kredisi fiyatlama ve karbon bankacılığı konularını incelemişlerdir. Türkiye'nin karbon ticaretindeki konumu ve sorumluluğu irdelenerek, sosyal sorumluluk çerçevesinde gönüllü karbon piyasası çalışmalarına aktif olarak katılarak katkı sağlanmasının gerekliliğini vurgulamışlardır.

Duman ve diğerleri (2012), çalışmalarında karbon ticareti, salınımı ve vergisi kavramlarını açıkladıktan sonra karbon muhasebesi/maliyet muhasebesi kapsamında maliyetlerin bulunması, mamullere dağıtılması gibi işlemlerde işletmelerde meydana getireceği değişiklikleri incelemişlerdir.

### 5.5. Çevre Muhasebesi Konusunda Bilimsel Araştırma-Analiz Yapılmış Makaleler

Bilimsel araştırma yöntemleri kullanılarak çevre konusunda yayınlanmış 12 adet makaleye ilişkin tanıtıcı bilgiler Tablo 7.'de yer almaktadır.

**Tablo 7.** Çevre Muhasebesi Konusunda Yapılmış Araştırma ve Analiz Makaleleri

| Makalenin Adı | Yazarlar | Yayınlandığı Dergi | Yayınlandığı Tarih |
|---|---|---|---|
| Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma | İbrahim Lazol<br>Elif Muğal<br>Yener Yücel | Muhasebe ve Finansman Dergisi | 2008 |

| Makalenin Adı | Yazarlar | Yayınlandığı Dergi | Yayınlandığı Tarih |
|---|---|---|---|
| KOBİ'lerde Çevresel Maliyetlerin Sınıflandırılmasına Yönelik bir Öneri: Metal İşleme Sektöründen Bir Uygulama | Ali Coşkun<br>Nurcan Karaca | Ekoloji Dergisi | 2008 |
| Atık Yönetimi ve Muhasebesi: Sakarya'daki İşletmeler Üzerinde Bir Araştırma | Hilmi Kırlıoğlu<br>Meral Erol Fidan | Sakarya Ü. SBE Akademik İncelemeler Dergisi | 2009 |
| Çevresel Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesinde Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Seçiminde Analitik Hiyerarşi Yöntemi ve Bir Uygulama | Murat Esmeray<br>Şükran Güngör Tanç | Süleyman Demirel Ü. İİBF Dergisi | 2009 |
| Organize Sanayi Bölgeleri İçinde ve Dışında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Çevre-Atık Yönetimi ve Muhasebe Konularında Mevcut Durum ve Farklılıkları (Sakarya İlinde Bir Araştırma) | Hilmi Kırlıoğlu<br>Meral Erol Fidan | Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi | 2010 |
| Çevre Muhasebesi ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma | Fikret Otlu<br>Gamze Ayça Kaya | İnönü Ü. Akademik Yaklaşımlar Dergisi | 2010 |
| İşletmelerde Çevre Muhasebesi: İzmir İli Uygulaması | Ayşen Korukoğlu | Ege Ü. Akademik Bakış Dergisi | 2011 |
| İşletmelerde Çevresel Maliyetler ve Bir Uygulama | Hilmi Kırlıoğlu<br>Meral Erol Fidan | İnönü Ü. Akademik Yaklaşımlar Dergisi | 2011 |
| Paydaşların Çevre Muhasebesi Uygulamalarına Etkileri | Sevgi Aydın | Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi | 2012 |
| İşletmelerin Çevre Muhasebesi Konularına Yaklaşımlarının Analizi | Ayşen Korukoğlu | Ege Ü. Akademik Bakış Dergisi | 2014 |
| Firma Özellikleri ve Çevresel Açıklama: Borsa İstanbul 100 Endeksinde Yer Alan Firmalar Üzerine Ampirik Bir Araştırma | Halil Emre Akbaş | Muhasebe ve Finansman Dergisi | 2014 |

| Makalenin Adı | Yazarlar | Yayınlandığı Dergi | Yayınlandığı Tarih |
|---|---|---|---|
| Çevre Muhasebesinin Önemi Üzerine Yalova İlinde Bir Araştırma | Cevdet Kızıl<br>Vedat Akman<br>Aldulkadir Tasmacıoğlu<br>Hakan Taşkıran | Beykent Ü. SBE Dergisi | 2014 |

Lazol, Muğal ve Yücel (2008), çalışmalarında; insanlık tarafından çevreye verilen zarar, bu zarara karşı yine insanlığın koruma ve iyileştirme çabaları, sürdürülebilir kalkınma, muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı kapsamında çevre ile ilişkisi, çevre muhasebesi kavramı ile çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi konularını ele almışlardır. Son bölümde ise KOBİ'ler üzerinde çevre muhasebesinin uygulanmasına yönelik bir araştırma ile çalışma tamamlanmıştır. Araştırma sonucunda işletmelerin önemli bir kısmının, finansal sorumluluklarının yanında sosyal sorumluluklarına da önem verdikleri tespit edilmiştir. Sosyal sorumluluklarının bilincinde olan bu işletmelerin büyük çoğunluğunun çevre muhasebesi uygulaması yaptıklarını belirlemişlerdir. Bu bağlamda çevre muhasebesi uygulamasının işletmelerin sosyal sorumluluk bilincinin bir sonucu olduğunun altı çizilmektedir.

Coşkun ve Karaca (2008), işletmelerin çevreye duyarlı olmak amacıyla üretim ilk madde ve malzemeden başlayarak üretim sistemlerinde ve süreçlerinde yapacakları değişiklikleri metal işleme sektöründe faaliyet gösteren bir KOBİ üzerinde uygulayarak incelemiştir. Uygulamayı "çevresel yatırım maliyetleri", "çevresel yönetim ve işletme maliyeti" ve "çevresel risk yönetim maliyeti" olarak üç başlık altında toplamıştır. Uygulama sonucuna göre çevresel yatırım maliyetlerinin yıllık amortismanı, çevresel yönetim ve işletme giderleri ile çevresel risk giderlerinin toplamından oluşan çevresel maliyetler, işletmenin yılık giderlerinde yaklaşık % 7,44 oranında bir artışa neden olduğu belirlenmiştir.

Kırlıoğlu ve Fidan (2009), çalışmalarında, çevre yönetimi ve muhasebesi olarak önemi artan atık yönetimi ve muhasebesi konusunu incelemiş, Sakarya ilinde bir anket çalışması yaparak KOBİ'lerde çevre ve atık yönetim muhasebesinin uygulanma durumunu analiz etmişlerdir. Orta ve büyük ölçekli işletmelerin çevre politikasına sahip olma konusunda adımlar attığı belirlenmiş, çevre maliyetlerine ilişkin mevcut "Genel Üretim Giderleri" ve "Genel Yönetim Giderleri" hesaplarının kullanıldığını tespit etmişlerdir. Yazarlar, ayrıca çevreyi korumaya yönelik muhasebe yöntemleri ve standartların geliştirilmesi

gerektiğini ve çevre faaliyetlerini kontrol edebilecek ana ve yardımcı hesapların belirlenmesi ve çevresel maliyetler gider merkezinin oluşturularak takip edilmesini önermişlerdir.

Esmeray ve Tanç (2009), çalışmada geleneksel maliyetlemenin çevresel maliyetlerin dağıtımında yetersiz kaldığı, bunun yerine "faaliyet tabanlı maliyetleme" ve "analitik hiyerarşi prosesi" entegrasyonunun en iyi dağıtım anahtarının seçiminde kullanılarak mamullere yüklenmesinde uygun olacağı ve Kayseri'de faaliyet gösteren bir işletme uygulaması ile doğrulanmaya çalışılmıştır.

Kırlıoğlu ve Fidan (2010), çalışmalarında Sakarya ilindeki 112 işletme üzerinde çevre ve atık yönetimi duyarlılıkları, çevre muhasebesi uygulama seviyeleri ve çevre-atık yönetimi konusunda farklılıklarını tespit etmek amacıyla anket tekniği uygulayarak bir araştırma yapmışlardır. Organize Sanayi Bölgesi (OSB) içinde ve dışında faaliyet gösteren işletmeler arasında; OSB dışında yer alan firmaların çevre muhasebesi uygulamasına daha olumlu baktığı, işletmelerin ölçekleri büyüdükçe çevre politikası ve atık yönetim birimine sahip olma özelliklerinin olumlu yönde arttığı, küresel krizin atık yönetimi konusundaki çalışmalarına olan etkisi OSB içinde yer alan firmalarda daha yoğun görüldüğü, atık borsası ve emisyon ticareti konusunda OSB içi ve dışı firmaların yeterli bilgi sahibi olmadıkları, büyük ölçekli işletmelerin standart ve belge sahip olma oranlarının küçük ölçekli işletmelere göre daha fazla olduğu ve firmaların çevresel maliyetleri "Genel Üretim Giderleri" veya "Genel Yönetim Giderleri" hesaplarında gösterdikleri belirlenmiştir.

Otlu ve Kaya (2010), çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesini Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde muhasebe uygulamaları ile açıklamış ve Elazığ ilinde faaliyet gösteren 213 muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket çalışması uygulamıştır. Çalışma sonuçlarına göre meslek mensuplarının büyük bir kısmı çevre sorunlarının çok önemli olduğunu düşünmektedir. Ancak, hızlı nüfus artışı, sanayileşme, lüks yaşam standartları ve nükleer denemeler konusunda bazı meslek mensuplarının kararsız olduğu görülmüştür. Muhasebe meslek mensupları çevre muhasebesinin uygulanmasındaki en önemli amaç olarak sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasını göstermektedirler.

Korukoğlu (2011), çevre muhasebesinin işletmelerde uygulanışını İzmir ilinde farklı sektörlere yönelik 60 işletme üzerinden değerlendirmiştir. Çalışmada çevre muhasebesi çalışmalarının çalışanlar üzerinde olumlu etkilerinin iş süreçlerinde verimlilik ve firma içi iyi iletişim şeklinde olduğu görülmüştür. Çevreyi koruma amacıyla sağlanan faydalar sırasıyla girdi kullanımı, atık emisyonu ve üretilen nihai ürün olduğu belirtilmiştir.

Ekonomik faydalar ise kaynak tasarrufu, atık azaltımı, hammaddenin etkin kullanımı ve verimlilik artışı olarak sıralanmıştır. Çevre dostu teknolojiler arasında geri kazanım ve yeniden kullanım teknolojileri ile proses değişikliği neticesinde daha az doğal kaynak kullanımı ve atık çıktılarını sağlayan teknolojilerin önemi görülmüştür. İşletmelerde çevresel maliyet bilgisine sahip olmanın atık yönetimi, üretim süreci tasarımı ve çevresel düzenleme stratejisi karar süreçlerini etkilediği saptanmıştır.

Kırlıoğlu ve Fidan (2011), işletmelerin finansal karar almalarında çevresel olgulara yönelik verileri muhasebe sistemi aracılığıyla takip etmeleri gerektiğini ifade etmiştir. Sakarya ilinde çevre maliyetleri konusunda duyarlılıkları saptamak amacıyla organize sanayi bölgeleri içinde ve dışında faaliyet gösteren işletmelerdeki farklılıkları tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışma sonuçlarına göre en fazla çevreyle ilgili maliyet unsuru enerji maliyeti ve atık maliyetleri olarak belirlenmiştir. OSB içi ve dışında işletmeler arasında bu maliyetler açısından bir farklılık saptanmamıştır. İçsel çevre maliyetleri, dışsal çevre maliyetlerine göre işletmeler açısından daha fazla önemli görülmektedir. İşletme büyüklüğü ile çevresel kaynakları kullanım maliyetlerinin doğru orantılı olduğu belirlenmiştir.

Aydın (2012), Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren 104 adet konaklama işletmesi ile Türkiye'de faaliyet gösteren 229 adet konaklama işletmesi üzerine çevre muhasebesi uygulamalarına ilişkin alan araştırması yapmıştır. Araştırmanın sonucuna göre çevresel maliyetlerin raporlanmasında hissedarlar ve yöneticiler etkili olmakla birlikte, Türkiye'de toplum baskısı, Birleşik Krallık'ta ise kredi kuruluşlarının etkisinin daha yoğun olduğu belirlenmiştir.

Korukoğlu (2014), İzmir ilinde farklı sektörlerde faaliyet gösteren elli dokuz işletme üzerinde yaptığı anket çalışması ile firmaların çevre muhasebesi konularına yaklaşımlarını incelemiştir. Likert ölçeği bazında toplanan veriler farklı istatistiksel yöntemlere göre yorumlanmıştır. Çalışmada işletmelerin çevre politikalarının belirlenmesi, devlet ve yerel yönetimlerin desteğinin artırılması, banka ve kredi kuruluşlarının işletmelerin çevre muhasebesi uygulamalarını desteklemeleri katılım düzeyi ortalaması en yüksek ilk üç çevre muhasebesi konusu olmuştur. Çevresel maliyetlerin karar verme sürecinde etkin bir şekilde fayda-maliyet analizi kapsamında alınması maliyet yönetiminde işletmelerin bilinçli hareket etmeleri ile açıklanmıştır. Çalışma kapsamındaki işletmelerin % 70'inin ihracat yapıyor olması, çevre muhasebesi uygulayan bu firmalara uluslararası alanda avantaj sağlayabileceği vurgulanmıştır.

Akbaş (2014), çalışmasında Borsa İstanbul 100 endeksinde yer alan 62 reel sektör firmasının, çevresel açıklama miktarını ölçmek için, örneklemi oluşturan firmaların 2011 yılı faaliyet raporları içerik analizi ile incelenmiştir. İnceleme sonucunda, örneklemi oluşturan firmaların çevresel açıklamalarını etkileyebilecek bağımsız değişkenler olarak, beş firma özelliği dikkate alınmıştır: büyüklük, kaldıraç, karlılık, içinde bulunulan sektör ve yaş. Regresyon analizi yapılan çalışmanın sonuçları, firma büyüklüğü ve içinde bulunulan sektörün çevresel açıklamaların miktarı ile pozitif yönlü ilişkili olduklarını gösterirken, karlılığın ise negatif yönlü ilişkili olduğu belirlenmiştir. Bununla birlikte, kaldıraç ve yaş ile çevresel açıklamaların miktarı arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunmadığı tespiti yapılmıştır.

Kızıl vd. (2014), Yalova ilindeki serbest muhasebeci mali müşavirler üzerinde mülakat yöntemi ile elde ettiği çevre muhasebesi hakkındaki bilgileri analiz etmişlerdir. Yalova'daki SMMM'lerde çevre muhasebesi algısının yerleşmiş olduğu belirlenmiştir. Çevre muhasebesi meslek mensuplarınca farklı şekillerde açıklanmış olup, çevre muhasebesinin amaçları genel olarak aynı şekilde algılanmıştır. Çevre muhasebesinin makro ölçekte uygulanmasının doğal kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanılması, mikro ölçekte uygulanmasının ise çevre kirliliğinin parasal bir değer olarak muhasebe kapsamında izlenmesi olarak meslek mensupları tarafından açıklanmıştır. Meslek mensupları, çevre muhasebesi uygulamasını külfet olarak görmemektedirler.

### 5.6. Diğer Başlığı Altında Yer Alan Makaleler

Yukarıdaki kategorilere girmeyen ve diğer başlığı altında sınıflandırılan 3 adet makaleye ait tanıtıcı bilgiler Tablo 8.'de verilmiştir.

**Tablo 8.** Çevre Muhasebesi Alanında Yayınlanmış Diğer Makaleler

| Makalenin Adı | Yazarlar | Yayınlandığı Dergi | Yayınlandığı Tarih |
|---|---|---|---|
| Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre Muhasebesi (I) | Ahmet Mutlu | Muhasebe ve Finansman Dergisi | 2007 |
| Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre Muhasebesi (II) | Ahmet Mutlu | Muhasebe ve Finansman Dergisi | 2007 |
| Çevreyi Korumanın Makroekonomik Değişkenler Üzerindeki Maliyetleri ve Çevresel Kalite-Ekonomik Güç İkilemi | Recep Ulucak | Uludağ Ü. İİBF Dergisi | 2011 |

Mutlu (2007) (I), yazar çalışmasının birinci aşamasında çevre muhasebesi ve çevre muhasebesinin sürdürülebilir kalkınma ile ilişkisini incelemiş, çevre sorunlarını önleme ve azaltmada sürdürülebilir kalkınmanın uygulanmasının önemli bir araç olduğunu ifade etmiştir.

Mutlu (2007) (II), aynı isimli çalışmasının ikinci aşamasında ise çevre muhasebesinde fiyatlama üzerinde durmuş, daha sonra çevresel sorunların makro etkisini incelemek üzere milli gelir ile çevre muhasebesi bağıntısı kurmaya çalışmıştır. Yazar çalışmasında çevre muhasebesi uygulamalarının disipline dayalı olarak zorunluluk esasına göre değil, birey ve toplumların kendine özgü durumları öne çıkarılarak gönüllük esasına dayalı gerçekleştirilmesi önerisinde bulunmuştur.

Ulucak (2011), çalışmasında ekonomik olarak güçlü olma isteğiyle uygulanan politikaları çevre odaklı olarak makro açıdan incelemiştir. Çalışmada ekonomik büyüme ve çevre ilişkisi irdelenmiş, çevresel bozulmaların ekonomik etkileri incelenmiştir. Çevre politikalarının büyüme, istihdam, fiyatlar genel seviyesi, rekabet, gelir dağılımı ve cari açık üzerindeki olumlu/olumsuz ekonomik etkileri açıklanmıştır. Yazar çalışmasında çevresel zararların geri dönüşü mümkün olmayan tehditler ortaya çıkarması durumunda ülkelerin ekonomik olarak güçlü olma arzularından taviz vermesi gerektiğini vurgulamış, çevreyi düzenlemeye ve geliştirmeye yönelik politikaların stratejik ve rasyonel bir şekilde uygulanmaya konulmasını önermiştir.

## 6. Sonuç ve Öneriler

Çevre muhasebesi, çevreye muhasebe açısından bakan bir yaklaşımdır. Bir başka ifade ile çevre muhasebesi, çevre ve işletme faaliyetleri arasındaki etkileşimden hareketle bu faaliyetlerden dolayı işletme çevresinde meydana gelen olumsuzlukların belirlenmesi ve bunların parasal boyutlarının izlenmesi ve raporlanmasını gündeme getiren bir yaklaşımdır. Geldiğimiz süreçte işletmeler, gönüllü veya zorunlu muhasebe sistemlerine çevre muhasebesini entegre etmek durumunda kalmışlardır. Çünkü çevresel kaynaklarda meydana gelen azalış ya da çevreye verilen zararlar nedeniyle işletmelerin kısa vadede etkilenmeyeceği düşünülse de uzun vadede toplum ve dünyanın etkilenme ihtimalinin aşikâr olduğu gelinen bu noktada ortaya çıkan sonuçlardan anlaşılmaktadır. İşletmelerin, yatırım ve faaliyetlerinin çevreye olan fiziksel ve ekonomik etkilerinin neler olacağı yönünde tespitler yaparak bu bilgileri içsel ve dışsal maliyetler şeklinde belirleyerek şeffaf bir şekilde kamuya sunmaları artık kaçınılmaz bir gerçek haline gelmiştir.

Çalışma kapsamında 2006-2014 yılları arasında akademik olarak yayınlanan toplam 1.019 adet bilimsel makalenin 40 adeti çevre muhasebesini konu edinmiştir. Bu süre zarfında yayınlanan, muhasebe bilimi kapsamındaki makalelerin yaklaşık %3'ü çevre muhasebesi ile ilgilidir. Bu çalışmaların büyük bölümü iki yazarlı ve tek yazarlı olarak gerçekleştirilmiştir. Daha çok kavramsal ve teorik anlamda çalışmalar yapılmış olup, bunu araştırma/analiz ve uygulamaya yönelik çalışmalar takip etmiştir. 40 adet bilimsel makalede kullanılan kaynak dağılımında ise yabancı kaynak kullanımı (%53) daha fazladır. Diğer yandan bazı makalelerde muhasebeyi ilgilendiren yönü ile işletmenin çevresel faaliyetleri sonucunda oluşan olumsuzluklara ilişkin maliyetlerine yönelik hem muhasebe kayıtları hem de raporlama kapsamında bilgi ve öneriler yer almaktadır. Buna ilaveten bazı makalelerde uluslararası ve ulusal platformda yasal anlamda çevresel faaliyetlere ilişkin muhasebe sistemi içerisinde standart uygulamaların yapılması adına çeşitli uygulama ve tedbirlerin hayata geçirilmesi için fikir paylaşımı ve bilgilendirmeler de mevcuttur.

Ekonomik kalkınmanın doğal bir sonucu olan çevresel sorunların sadece devlet kuruluşları ve sivil toplum kuruluşlarına bırakılması ile çözülmesi mümkün değildir. Çevre bilincinin oluşturulması için akademisyenlere düşen görevler de bulunmaktadır. Üniversitelerin iktisadi ve idari bilim alanlarında öğrenim gören öğrenciler gelecekte gerek kamu sektöründe gerekse özel sektörde istihdam edilmektedirler. Bu açıdan akademisyenlerin bu bilinçle donatılmaları ve öğrencilere çevre bilincini aşılamaları gerekmektedir. Muhasebe bilimi açısından çevre muhasebesi konulu akademik yayınların sadece teoride kalmayıp uygulama tarafında da karşılık bulması ve bu çalışmalara ilişkin sonuçların kamuoyuyla paylaşılması önem arz etmektedir. Diğer taraftan bu durumun gelecek nesiller için bugünden yapılması gereken plan, proje ve uygulamalara kaynak olacağı ihmal edilmemesi gereken bir gerçektir. Muhasebe akademisyenlerinin çevresel sorunlara yönelik işletmelerin sorumluluklarını kapsayan çalışmalara yönelmeleri, bununla birlikte üniversitelerin de lisans ve lisansüstü müfredatlarına çevre muhasebesi derslerine yer vererek gelecek nesillerin çevresel sorunlara karşı daha duyarlı bir şekilde yetişmelerini sağlayacak ortamların oluşturulması gerekmektedir.

**Kaynaklar**

Akbaş H. E. 2014. "Company Characteristics and Environmental Disclosure: An Empirical Investigation on Companies Listed on Borsa Istanbul 100 Index" Muhasebe ve Finansman Dergisi, (Nisan): 145-164.

Aktürk, A., F. Akcanlı, H. Şenol, Y. Akyüz. 2012. "Muhasebe Standartları Bağlamında Otel İşletmelerinde Çevre Muhasebesi". Abant İzzet Baysal Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt 8, Özel Sayı: 87-108.

Alagöz, A. ve D. İrdiren. 2013. "Maliyet Muhasebesi Bakış Açısı ile İşletmelerde Çevre Maliyetleri ve Yönetimi" Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Yıl 13, Sayı 26 (Ekim): 424-449.

Altuğ A.M. 2008. "Çevre Kalitesi ve Çevre Muhasebesi" Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 24, Sayı 1: 259-284.

Aslanertik, B.E. ve I. Özgel. 2007. "Otel İşletmelerinde Çevresel Muhasebe". Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 8, Sayı 2: 163-179.

Aydın, S. 2012. "Paydaşların Çevre Muhasebesi Uygulamalarına Etkileri" Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl 12, Sayı 36, (Nisan): 99-108.

Balaciu, Diana, V. Bogdan ve A.B. Vladu. 2009. "A Brief Review of Creative Accounting Literature and Its Consequences in Practice" Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Cilt 11, Sayı 1: 170-183.

Beller, B., A. Deran ve A. G. Hatipoğlu. 2012. "Çevre Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi: Bir Çimento Fabrikasında Vaka Çalışması". Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 9, Sayı 1: 95-121.

Chan, K.C.- K.C. Chan, G.S. Seow ve K. Tam. 2009. "Ranking Accounting Journals Using Dissertation Citation Analysis: A Research Note" Organizations and Society, Cilt 34, Sayı 6-7: 875-885.

Coşkun, A. ve N. Karaca. 2008. "KOBİ'lerde Çevresel Maliyetlerin Sınıflandırılmasına Yönelik bir Öneri: Metal İşleme Sektöründen Bir Uygulama", Ekoloji Dergisi, Cilt 18, Sayı 69: 59-65.

Cowton, C.J. ve R. Bampton. 2013. "Taking Stock of Accounting Ethics Scholarship: A Review of The Journal Literature", Journal of Business Ethics, Cilt 114, Sayı 3: 549-563.

Çakar, U. 2007. "Çevreci Şirket ve Çevre Muhasebesi" Mali Çözüm Dergisi 83 (Eylül-Ekim): 81-94.

Çalış, Y. E. 2013. "Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi" Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt 34, Sayı 1: 175-190.

Çelik, M. 2007. "Çevreye Duyarlı Muhasebe" Muhasebe ve Finansman Dergisi (Ocak): 151-161.

Dinç, E., Çankaya, F. ve Kaya, U. (2009). "Türkiye'de Muhasebe Eğitimi Literatürünün İncelenmesi (1998-2008)", İzmir: 28. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 20-24 Mayıs 2009 Alaçatı-Çeşme, ss.201-229.

Dönmez, A., E. Ağyar ve A. Ersoy. 2010. "Uluslararası Dört Muhasebe Eğitimi Dergisi Üzerine Bir Literatür Taraması ve Analizi (2000-2008)", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 12, Sayı 1: 25-48.

Dönmez, A., T. Karausta ve A. Ersoy. 2011. "Literature Review and Analysis of Contemporary Managerial Accounting Methods in Journals Cited in SSCI (1970-2008)", Journal of Yaşar University, Cilt 25, Sayı 7: 4357-4377.

Duman, H., R. Özpeynirci, M. Yücenurşen ve H. Bağcı. 2012. "Karbon Muhasebesi" Selçuk Üniversitesi, İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı 24: 105-120.

Elitaş, C. ve A. C. Çetin. 2011. "Karbon Ticareti ve Karbon Bankacılığı" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı Ekim: 51-78.

Elitaş, C. 2014. "Türkiye'de Muhasebe Araştırmalarında Disiplinlerarası Yazılmış Çalışmalar Bibliyografyası: 1979-2014", 11th International Accounting Conference: Interdisciplinary Aspects of Accounting Research, İstanbul – Türkiye, 31 October – 2 November 2014, pp.1-16.

Ergin, H. ve E. Okutmuş. 2007. "Çevre Muhasebesi: Çevre Maliyetleri ve Çevre Raporlanması", Yönetim Bilimleri Dergisi 5/1: 144–169.

Esmeray, M. ve Ş. G. Tanç. 2009. "Çevresel Maliyetlerin Mamullere Yüklenmesinde Kullanılan Dağıtım Anahtarlarının Seçiminde Analitik Hiyerarşi Yöntemi ve Bir Uygulama" Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt 14, Sayı 2: 241-260.

Gönen, S. ve Z. Güven, "Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesine Yönelik Bir Seramik Fabrikasında Uygulama", Muhasebe ve Finansman Dergisi (Temmuz): 39-57.

Haftacı, V. ve K. Soylu. 2007. "Çevre Kirlenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi" Muhasebe ve Finansman Dergisi (Ocak): 102-120.

Haftacı, V. ve K. Soylu. 2008. "Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması". Kocaeli Üniversitesi, SBE Dergisi 15: 92-113.

Kırlıoğlu, H. ve Can A.V. 2006. "Çevresel Muhasebede Kavramsal Tartışmaların Gelişimi ve Analizi" Muhasebe ve Finansman Dergisi (Ekim): 1-12.

Kırlıoğlu, H. ve M. E. Fidan. 2009. "Atık Yönetimi ve Muhasebesi: Sakarya'daki İşletmeler Üzerinde Bir Araştırma" Akademik İncelemeler Dergisi, Cilt 4, Sayı 2: 13-37.

Kırlıoğlu, H. ve M. E. Fidan. 2010. "Organize Sanayi Bölgeleri İçinde ve Dışında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Çevre-Atık Yönetimi ve Muhasebe Konularında Mevcut Durum ve Farklılıkları (Sakarya İlinde Bir Araştırma)" Muhasebe ve Denetime Bakış, (Ekim): 1-28.

Kırlıoğlu, H. ve M. E. Fidan. 2011. "İşletmelerde Çevresel Maliyetler ve Bir Uygulama". İnönü Üniversitesi Akademik Yaklaşımlar Dergisi, Cilt 2, Sayı 1: 1-24.

Kızıl C., V. Akman, A. Tasmacıoğlu, H. Taşkıran. 2014. "Çevre Muhasebesinin Önemi Üzerine Yalova İlinde Bir Araştırma" Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 7, Sayı 2: 20-34.

Korukoğlu, A. 2011. "İşletmelerde Çevre Muhasebesi: İzmir İli Uygulaması" Ege Üniversitesi Akademik Bakış Dergisi, Cilt 11, Sayı 1: 81-89.

Korukoğlu, A. 2014. "İşletmelerin Çevre Muhasebesi Konularına Yaklaşımlarının Analizi" Ege Üniversitesi Akademik Bakış Dergisi, Cilt 14, Sayı 3: 481-491.

Kutluk, F.A., E. Ağyar ve A. Ersoy. 2011. "An Analysis of Accounting History Publications in The Period of 2000-2009", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 50 (Nisan): 203-229.

Lazol, İ., E. Muğal ve Y. Yücel. 2008. "Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma" Muhasebe ve Finansman Dergisi (Nisan): 56-69.

Memiş, M.Ü. 2009. "İşletme Yönetim Aracı Olarak Çevresel Muhasebe" Çukurova Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt 13, Sayı 1, (Haziran): 89-106.

Mutlu, A. 2007. "Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre Muhasebesi (1)" Muhasebe ve Finansman (Ocak): 178-187.

Mutlu, A. 2007. "Sürdürülebilir Kalkınma ve Çevre Muhasebesi (2)" Muhasebe ve Finansman (Nisan): 162-173.

Olson, O. 2011a. "European Research About Financial Crisis in The Academic Accounting Literature The Last 4 Decades – A Review of Research Published in The Leading Journal", http://www.snee.org/filer/papers/653.pdf, (Erişim Tarihi: 18.05.2015).

Otlu, F. ve G. A. Kaya. 2010. "Çevre Muhasebesi ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", İnönü Üniversitesi Akademik Yaklaşımlar Dergisi, Cilt 1, Sayı 1: 43-56.

Önce, S. ve B. Başar. 2010. "Türkiye'deki Akademik Araştırma Dergilerinde Muhasebe Alanında Yazılmış Makalelerin Analizi: 2000-2008", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 45 (Ocak): 55-68.

Özbirecikli, M. 2002. Çevre Muhasebesi. Ankara: Naturel Kitap ve Yayıncılık.

Prather-Kinsey, J.J. ve N.G. Rueschhoff. 2004. "An Analysis of International Accounting Research in U.S.-and Non-U.S.-Based Academic Accounting Journals", Journal of International Accounting Research, Cilt 3, Sayı 1: 63-81.

Rebele, J.E., B.A. Apostoloubara, F.A. Buckless, J.M. Hassell, L.R. Paquette ve D.E. Stout. 1998. "Accounting Education Literature Review (1991-1997), Part I: Curriculum and Instructional Approaches" Journal of Accounting Education, Cilt 16, Sayı1: 1-51.

Rebele, J.E., B.A. Apostoloubara, F.A. Buckless, J.M. Hassell, L.R. Paquette ve D.E. Stout. 1998. "Accounting Education Literature Review (1991-1997), Part II: Curriculum and Instructional Approaches" Journal of Accounting Education, Cilt 16, Sayı 2: 179-245.

Sakin, T. 2008. "A Content Analysis of Papers Published in Journal of The School of Business Administration: Accounting and Finance (1972–2007)", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 37, Sayı 1: 13-21.

Selimoğlu, S.K. ve Ş. Uzay. 2007. "Türkiye'de Son 10 Yılda Bağımsız Denetim Alanında Yapılan Araştırmalar: Literatür Çalışması", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 83 (Eylül-Ekim): 39-52.

Selimoğlu, S.K., Ü. Aslan ve B. Güvemli. 2009. "12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde Sunulan Türk Akademisyenler ve Uygulamacıların Bildirileri: Bir Literatür İncelemesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 42 (Nisan): 217-228.

Soylu, Y. ve H. İleri. 2009. "Çevre Muhasebesi ve Çevre Maliyetlerinin Üretim Maliyetlerine Etkileri". Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi, Cilt 12, Sayı 1-2: 309-322.

Sürmen, Y. ve D. Aygün. 2013. "Muhasebe Çevresi ve Çevrenin Muhasebeye Etkisi". Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 4, Sayı 7: 358-381.

Ştefănescu, C. 2011. "Corporate Governance in Accounting and Auditing "Sphere"-An International Overview", Economics and Management, Cilt 16: 94-100.

Tanyıldızı, N. ve S. Karatepe. 2011. "Siyasi Partilerin Gazetelerde Yer Alan Kamuoyunu Bilgilendirme Çalışmalarının Halkla İlişkiler Açısından İncelenmesi: 29 Mart 2009 Seçimleri". İnönü Üniversitesi Akademik Yaklaşımlar Dergisi, Sayı 1, Cilt 2 (İlkbahar): 62 – 73.

Tüm, K. 2014. "Kurumsal Sürdürülebilirlik ve Muhasebeye Yansımaları: Sürdürülebilirlik Muhasebesi", İnönü Üniversitesi Akademik Yaklaşımlar Dergisi, Cilt 5, Sayı 1: 58-81.

Ulucak, R. 2011. "Çevreyi Korumanın Makroekonomik Değişkenler Üzerindeki Maliyetleri ve Çevresel Kalite-Ekonomik Güç İkilemi" Uludağ Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt 30, Sayı 2: 51-69.

Ulusan, H. 2009. "Çevresel Raporlama Rehberleri ve İşletme Çevresel Raporlarında Açıklanması Gereken Bilgiler" Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt 14, Sayı 2:181-206.

Ulusan, H. 2010. "Türkiye Muhasebe–Finansal Raporlama Standartları'nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi". Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı 19: 75-99.

Uyar, S. ve E. Cengiz. 2011. "Karbon (Sera Gazı) Muhasebesi" Mali Çözüm Dergisi (Mayıs-Haziran): 47-70.

Yardımcıoğlu, M. 2012. "İslam, Çevre ve Muhasebe: İslami İlkeler ve Çevre Muhasebesi Kavramı" Sütçü İmam Üniversitesi, İİBF Dergisi, 49-68.

Yereli, A.N. ve V. Yakın. 2009. "Çevresel Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Malzeme Akış Maliyet Muhasebesi Yöntemi" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 69-90.

Yereli, A.N., C. Kayalı, B. Özdoğan, A. Gacar ve F.A. İzmirli. 2010. "Uluslararası Muhasebe Eğitimi Literatüründen Bir Kesit: 1997-2008 Dönemi", Ege Üniversitesi İİBF Ege Akademik Bakış Dergisi, Cilt 10, Sayı 3: 885-910.

Yıldırım, A. ve H. Şimşek. 2005. Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Ankara: Seçkin Yayınları.

Yıldıztekin, İ. 2009. "Sürdürülebilir Kalkınmada Çevre Muhasebesinin Etkileri". Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 13, Sayı 1: 367-390.