

MUHASEBE ÇALIŞMALARI

Editör: Dr.Öğr.Üyesi Erkan DENDEŞ

MUHASEBE ÇALIŞMALARI

Editör

Dr.Öğr.Üyesi Erkan DENDEŞ

yaz
yayınları

2024

MUHASEBE ÇALIŞMALARI

Editör: Dr.Öğr.Üyesi Erkan DENDEŞ

© YAZ Yayınları

Bu kitabın her türlü yayın hakkı Yaz Yayınları'na aittir, tüm hakları saklıdır. Kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 sayılı Kanun'un hükümlerine göre, kitabı yayınlayan firmanın önceden izni alınmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, yayınlanamaz, depolanamaz.

E_ISBN 978-625-6104-14-3

Temmuz 2024 – Afyonkarahisar

Dizgi/Mizanpaj: YAZ Yayınları

Kapak Tasarım: YAZ Yayınları

YAZ Yayınları. Yayıncı Sertifika No: 73086

M.İhtisas OSB Mah. 4A Cad. No:3/3

İscehisar/AFYONKARAHİSAR

www.yazyayinlari.com

yazyayinlari@gmail.com

info@yazyayinlari.com

İÇİNDEKİLER

Tarımsal Faaliyetler Kapsamında Muhasebe Mevzuatında Tarım Muhasebesi	1
<i>Ebru MUTLU, Ali APALI</i>	
Muhasebede Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik: Dünya ve Türkiye Uygulamalarına Yansımaları	23
<i>Serdal ATAY, Abdulkerim DAŞTAN</i>	
Analysis of Stock Options Within Agency Theory Perspective	79
<i>Suphi ASLANOĞLU, Tri DAMAYANTI</i>	
Yönetim Muhasebesi Araştırmalarında Psikoloji Teorisi.....	102
<i>Nurullah KAYA</i>	
Determinants Related Party Transactions in Indonesian Listed Manufacturing Companies	169
<i>Tri DAMAYANTI, Suphi ASLANOĞLU</i>	
Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Kripto Para Muhasebesi Yaklaşımları	202
<i>Erkan DENDEŞ</i>	
TOPSİS ve MOORA Yöntemi ile Finansal Performans Değerlendirmesi: Katılım Bankaları Üzerinde Bir Uygulama	234
<i>Omer EISA OMER FADUL, İsrâfil ZOR</i>	
İşletmelerde Firma Büyüklüğü ve Denetim Komitesi İlişkisi: Türkiye ve Sudan'daki İşletmelerde İnceleme	261
<i>Omer EISA OMER FADUL</i>	

ChatGPT ile Maliyet Muhasebesi Hakkında.....284

Mert ÖNCEL

Muhasebe Meslek Mensuplarına Karşı Açılan Hukuk

Davaları: Yargıtay Kararlarından Örnekler

(2013 – 2023 Yılları Arası Bir İnceleme).....302

Selda TONGARLAK, Alper Tunga ALKAN

"Bu kitapta yer alan bölümlerde kullanılan kaynakların, görüşlerin, bulguların, sonuçların, tablo, şekil, resim ve her türlü içeriğin sorumluluğu yazar veya yazarlarına ait olup ulusal ve uluslararası telif haklarına konu olabilecek mali ve hukuki sorumluluk da yazarlara aittir."

TARIMSAL FAALİYETLER KAPSAMINDA MUHASEBE MEVZUATINDA TARIM MUHASEBESİ

Ebru MUTLU¹

Ali APALI²

1. GİRİŞ

Tarımın Dünya’da olduğu gibi Türkiye’de de yeri ve önemi oldukça fazladır. Dolayısıyla tarım muhasebesi de ticaretin oluşmasıyla birlikte alan yazında yerini almıştır. Tarımsal faaliyetler düşünüldüğünde, ilk olarak ekili-dikili arazi veya ekip dikme şeklinde hasat işlemleri akla gelmektedir. Fakat tarımsal faaliyet yalnızca toprağı işlemek değildir. Aynı zamanda hayvansal ürünlerden elde edilen besin olarak da düşünülebilmektedir. Yani tarımsal faaliyet hem bitkisel hem de hayvansal ürünlerden elde edilen çıktılardır. Tarım işletmeleri, elde edilen bitkisel ve hayvansal ürünlerin insanların ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla hem ham madde olarak hem de işlenmiş haliyle işletmelerce piyasaya sunulması şeklinde ifade edilmektedir.

Türkiye’de tarım işletmeleri ile ilgili mevzuatta yer alan standartlar ve kanunlar Türkiye Muhasebe–Finansal Raporlama

¹ Yüksek Lisans Öğrencisi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, Muhasebe Ve Finans Yönetimi Bölümü, ebrumutlu022@gmail.com, ORCID: 0009-0008-0513-4637.

² Öğretim Görevlisi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Bucak Zeliha Tolunay Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu, Muhasebe Ve Finans Yönetimi Bölümü, aapali@mehmetakif.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3521-0150.

Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) şeklinde düzenlenmiştir.

Araştırmada TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT standartları üzerinde durmakla beraber ayrıca tarımın ve tarım muhasebesinin mevzuattaki yeri ve öneminden bahsedilerek, kanunlarda yer alan tarım muhasebesinin hangi kanunda, hangi maddelerde bahsedildiğine değinilmiş ve bu açıdan literatüre katkı sağlamak amaçlanmıştır.

2. TARIMSAL FAALİYET, MUHASEBE MEVZUATI VE TARIM MUHASEBESİ KAVRAMLARI

Bu başlık altında çalışmanın kavramsal çerçevesi kapsamında, tarımsal faaliyet, muhasebe mevzuatı ve tarım muhasebesi kavramları açıklanacaktır.

Çalışma tarımsal faaliyetler incelendiğinde tarımsal faaliyet ve taşıyıcı bitki olarak mevzuatta yer alan üretim elemanlarına TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS olarak belirtilen standartlar doğrultusunda hazırlanmıştır.

2.1. Tarımsal Faaliyet

Tarımsal faaliyet, işletmelerce yürütülen tarımsal ürünün hasat ve ürün elde edilmesi sonrası işletme eliyle yönetilmesi, alım-satımı şeklinde ifade edilebilmektedir.

TMS 41'e göre ise tarımsal faaliyet, tarım ürünlerinin veya canlı varlıkların satış ya da geri dönüşüm işlemlerinin, bir işletme tarafından yönetilen hasat işlemleriyle gerçekleştirilmesidir (TMS 41, mad. 5).

Tarımsal faaliyet standardının gelişme süreci incelendiğinde ISAC 1999 yılı itibariyle tarım işletmelerinde kullanılmak üzere uluslararası muhasebe standart taslağı yayınlanmıştır. UMS 41 ise 2000 yılı aralık ayında standart şeklinde yürürlüğe girmiş ve 01.01.2023 tarihinden bu yana tarım işletmeleri tarafından kullanılmaya başlanmıştır. 22.05.2008, 01.01.2009 ve 30.06.2014 tarihlerinde iyileştirmeler ve düzenlemeler yapılarak UMS 41 kullanılan duruma gelmiştir (Doğan, Arslan, 2018: 1049).

Tablo 1. Tarımsal Faaliyet Standart Kapsamı

Canlı varlık	Tarımsal ürün	İşlenmiş Ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Orman korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, giysi
	Şeker pancarı	Şeker
Mandıra hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edebilmek için kesilen sığır	Sosis, Pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, işlenmiş tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyveler	İşlenmiş meyve

Kaynak: TMS 41, mad.4

Tabloda belirtilen tarımsal faaliyet standardı; taşıyıcı bitkiler dışındaki canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve tarımsal faaliyetlere ilişkin devlet teşviklerinden meydana gelmektedir. Tarımsal canlı varlıklara hasat sırasında TMS 41 uygulanmaktadır. Hasat sonrası tarım ürünleri; TMS 2 envanter standardı veya geçerli herhangi bir standart kapsamında kayıt altına alınmaktadır. Yani TMS 41 hasattan sonra işlenen tarım ürünlerine uygulanmamaktadır. İlgili süreçler tarımsal faaliyetin mantıksal ve doğal bir devamı olmasına rağmen, bu tür işletme faaliyetleri tarımsal faaliyetin

bir parçası olmadığı ifade edilmektedir (Doğan, Arslan, 2018: 1050).

Tablo1’de de gösterildiği üzere canlı varlıklar ve tarımsal ürünün yer aldığı sütun TMS 41’de, hasat sonrası ürünlerin işlenmesi ile birlikte oluşan ürünler TMS 2 standardında bulunmaktadır. Tablo 1’de bu tarımsal faaliyet standardına örnek teşkil edebilecek nitelikte verilmiştir.

2.2. Muhasebe Mevzuatı

KGK’nın yapmış olduğu düzenlemeler sonrası Türkiye’de üçlü bir muhasebe mevzuatı görülmektedir. Bunlar; bağımsız denetim grubunda yer alanlar: büyük ölçekli işletmeler için TMS, KOBİ’ler, BOBİ FRS ve bağımsız denetim grubunda yer almayanlar: MSUGT, VUK uygulayacak şirketlerdir (Yücel, Öncü, Akaytay, 2018: 286).

TMS16’da ifade edildiği üzere, TMS16 aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesi için uygulanmaz;

- Satılmak amacıyla elde tutulan maddi duran varlıklar, “TMS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler”
- Taşıyıcı bitkiler dışında tarımsal işlevlerini yerine getiren canlı varlıklar. Belirtilen standart taşıyıcı bitkiler için geçerlidir ancak taşıyıcı bitkilerden elde edilen ürünler için geçerli değildir,
- Madenlerle ilgili araştırma, hazırlık aşaması, madenin çıkarılması ve değerlendirilmesi varlıklarının ve harcamaların muhasebe işlemleri ve ölçümü,
- Petrol, doğal gaz vb. nitelikte yenilenebilir kaynaklar dışındaki doğal kaynaklar, madeni kaynaklar, madenler üzerindeki haklar (TMS16, mad.3).

Diğer standartlarda duran varlıkların belirtilen standarttan ayrı yöntemler kullanılarak muhasebeleştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Fakat bazı durumlarda amortismanda dahil olmak üzere uygulanacak olan muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlendiği ifade edilmiştir (TMS16, mad.4).

Bir maddi duran varlığın aktifleştirilmesi için, maddi duran varlıklardan işletmenin gelecekte yarar sağlaması gerekmektedir. Maddi duran varlıklarda yedek parça ve bakım malzemeleri genelde stoklarda izlenmekte ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Fakat işletmelerin bir dönemden daha uzun süre kullanmak için bekledikleri yedek parça ve malzemeler maddi duran varlıklar grubunda değerlendirilmektedir (Kırlioğlu, Bağdat, 2016: 617).

Tablo 2. Yedek Parça ve Malzemelerin Bilanço Tablosunda Örnek Gösterimi

	Borç	Alacak
297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar		
157 Diğer Stoklar	xxx	xxx
157.09 Yedek Parça ve malzemeler		

Kaynak: Kırlioğlu, Bağdat, 2016: 618

Tablo 2’de gösterildiği üzere yedek parça ve malzemelerin stoklarda izlendiğine ait bir bilanço tablosunda gösterimine yer verilmiştir. Bu tabloda yedek parça ve malzemeler maddi duran varlık kabul edildiği için, 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar hesabında borç olarak gösterilmektedir. Yedek parça ve malzemeler stoklarda izlendiğinden dolayı 157 Diğer Stoklar hesabı ise alacaklandırılmaktadır.

Muhasebe mevzuatı geniş kapsamlı bir konu olduğundan, bu konu araştırmada kısa bir şekilde ifade edilmeye çalışılmıştır. Buna nazaran maliyet ölçümü, yeniden değerlendirme

ve değer düşüklüğü, amortisman uygulaması ve yöntemi konularına da ayrıca değinilmesi gerekmektedir.

2.3. Tarım Muhasebesi

Tarım muhasebesi; ekonomik işlem ve olayların para cinsinden kaydedilmesine, sınıflandırılmasına, özetlenmesine ve raporlanmasına yönelik bir sistem olduğu kadar, tarımsal faaliyetlerin gelişmesinin sonuçlarının yorumlanmasına ve analiz edilmesine yönelik bir sistemdir (Fidan, 2018: 94).

Tarım işletmelerinin faaliyet alanları diğer işletmelere göre farklı olduğundan muhasebeleştirme açısından da karmaşık bir hal almaktadır. Ürünlerin üretilmesi ve kısmen işlenmesi sonrası işletmede pazarlanması gibi aşamalardan geçmesi sebebiyle konu hakkında bilgi sahibi olmayan işletme sahibine, muhasebe kayıtları güçlük yaratmaktadır.

Tarım muhasebesi 17. ve 18. yüzyılda tarımsal faaliyetler olarak ortaya çıkan gelişmeler ile birlikte tarımsal faaliyet muhasebesi uygulamaları da gelişme göstermektedir (Kılıçoğlu, Hatunoğlu, 2016: 3).

Tarım muhasebesi uygulamalarının genellikle yönetim ve planlama amaçlı değil, yalnızca vergilendirme amacıyla kullanılması nedeniyle Türkiye’de tarım işletmeleri basit muhasebe sistemlerini tercih etmektedirler. Canlı varlıklar biyolojik süreçler açısından diğer ticari varlıklardan farklılık gösterdiği ifade edilmektedir. Bu özelliklerinden dolayı canlı varlıkların, Tekdüzen Hesap Planının (THP) dönen ve duran varlıklar grubunda farklı bir hesap grubunda yazılmasının doğru olacağı değerlendirilmektedir. Fakat var olan hesap planında canlı varlıkların yazılabileceği hesap grubu bulunmadığı görülmüştür. Bu nedenle THP'nin boş kısımlarına tarım işletmelerinin muhasebe uygulamalarına karşılık gelen hesapların eklenmesi gerektiği ifade edilmektedir (Kılıçoğlu, Hatunoğlu, 2016: 9).

Tarım muhasebesinde tarım sektörünün kendine has özellikleri olduğundan, her tarımsal faaliyet için özel yardımcı hesaplar açılmalı, farklı yıllara ve tarıma uygulanan maliyetlerin yüzdeleri hesaplanmalı, değer artışını dikkate alan hesaplar kullanılmalı, bir yandan da her türlü büyükbaş hayvanın ömrünün kısaltılmasını dikkate alan hesapların kullanılması gerekmektedir. Sınai ve ticari işletmelerden farklı olarak tarımsal işletmelerin dönen varlıklarından bazıları hayvancılık, yan ürün stokları vb. hesaplardır. Tarımsal işletmelere özgü duran varlık kalemleri; örnek vermek gerekirse arazi, iş hayvanları, arazi iyileştirme, meyve bahçeleri, üzüm bağları, balıkçılık, ormancılık ve fidanlıklar gibi hesaplar yer almaktadır (Sönmez, 2006: 48).

Tarım muhasebesi, tarımsal faaliyetlerin aşamalı gerçekleşmesi ve karmaşık yapısından dolayı işletmelerin kayıt tutmakta güçlük yaşadığı bir alandır. Birçok işletme ve işletme sahibi kişilerin konu hakkında hiçbir bilgisi bulunmamaktadır.

2.3.1. Muhasebe Mevzuatında Tarım Muhasebesi

Muhasebe mevzuatı geniş kapsamlı bir konu olmakla birlikte, tarım alanında muhasebe mevzuatı olarak belirtmek gerekirse daha dar kapsamlı olarak tanımlanabilmektedir. Muhasebe mevzuatının tarım alanındaki yeri oldukça önemlidir. Tarımsal faaliyet olarak belirtilen ve kanunda yer alan kısım TMS 41, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS standartları şeklinde ifade edilmektedir.

TMS 41; tarımsal faaliyete ilişkin arazi (Sabit mülkler TMS 16 ve yatırım amaçlı varlıklar TMS 40), tarımsal faaliyetle ilişkili olmayan duran varlıklar (Maddi olmayan duran varlıklar TMS 38) ve hasat sonrası işlenmesinden elde edilen ürünler TMS 2 ve ilgili diğer standartlar uygulanmaktadır. Bu standartta hasat sonrası ifade edilen ürünlerin işlenmesi düzenlenmemektedir (TMS 41, mad.2. 3).

TMS 41 kapsamında işletmenin aktifinde dahi olsa değerlendirilmeyen hayvanlar; hayvanat bahçesi, eğlence parkları, botanik bahçe için alınan hayvanlar ve bitkiler, dövüşler için alınan hayvanlar, karbondioksiti azaltmak amacıyla ormana dikilen ağaçlar, gösteriş amacıyla alınan hayvan ve bitkiler vb. şeklinde ifade edilmiştir (Yılmaz, 2014: 234).

BOBİ FRS tarımsal ürünlere hasat zamanından sonra uygulanmamaktadır. Hasat sonrası tarım ürünleri ile hasat sonrası işlemler sırasında açığa çıkan ürünlerin ölçümü, sunumu ve tablo dışı bırakılması ile ilgili muhasebe işlemleri stoklar departmanı veya diğer ilgili departmanlara göre yürütülmektedir (BOBİ FRS, mad. 7. 1).

KÜMİ FRS tarım ve tarım ürünleriyle ilgili biyolojik kaynakların hasat sırasında kaydedilmesi ve ölçülmesine ilişkin durumlar için geçerlidir. Tarım ürünlerinin hasat sonrası ölçümü, sunumu ve finansal tablo dışı bırakılması, tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen ürünlerin hasat sonrası muhasebeleştirilmesinin KUMİ FRS Bölüm 8 veya kapsamındaki diğer ilgili bölümlere göre yapılması gerektiği ifade edilmektedir. KÜMİ FRS, canlı varlıkların bilanço defterinde "Canlı varlıklar" adı verilen farklı hesapta işlenmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla tarımsal faaliyet alanına ilişkin biyolojik malların, ilk muhasebe raporunda ve sonraki raporlama dönemlerinde elde etme maliyeti veya gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak değerlendirilmesi mümkündür (Keleş, 2022: 634).

Tarım işletmeleri defterlerini iki şekilde tutarlar; bilanço ve işletme hesabı esaslı. İki defter söz konusu olduğunda, bilanço hesabı ile zirai işletme hesabı arasındaki fark kârın tamamından kaynaklandığı ifade edilmektedir. Tarımsal gelir, dönem sonunda hesaplanan öz sermaye ile dönem başında hesaplanan

öz sermaye arasındaki fark olarak ifade edilmektedir. Bu nedenle şirketin tüm varlık, alacak ve yükümlülükleri bilanço esasına göre kontrol edilmektedir. Tüm varlık ve yükümlülükler muhasebeye dahil olduğundan, işletme performansını analiz etmek için ihtiyaç duyulan tüm bilgiler bilanço esaslı muhasebeden elde edilebilir. Tarımsal işletmeler muhasebe yöntemi konusunda özgürlüğe sahip olsalar da bilanço esaslı defter tutma basit olmasına rağmen şirketler genellikle hesaplarını işletme hesabı esasına göre defter tutmayı tercih etmektedirler (Şentürk, Yardımcıoğlu, 2018: 23).

Gerçek usule göre vergilendirilen çiftçilerden bilanço esasını kabul edenlerin tutması gereken defterler VUK'un 213. maddesinde; günlük defter olarak ifade edilen yevmiye defteri, büyük defter olarak belirtilen Defter-i kebir, envanter ve bilanço defteri şeklinde ifade edilmektedir (VUK, mad. 213).

2.3.2. TMS 41 Kapsamında Tarımsal Faaliyetler

Tarımsal ürün; işletmelerin canlı varlıkları bağlamında hasadı yapılan ürünü şeklinde düzenlenmiştir. Taşıyıcı bitki; tarımsal ürünlerin üretim ve dağıtımında kullanılan, hesap dönemi içerisinde olması gerekenden fazla ürün vermesi beklentisi, küçük satışlar dengesi dışında tarım ürünleri olarak satış düzeyinin düşük olduğu durumlarda kullanılması şeklinde tanımlanmaktadır. Canlı varlık ise yaşamakta olan hayvan veya bitki olarak belirtilmiştir. Ayrıca hasat ise ürünün canlı varlıkla olan bağının kopması veya canlı varlığın yaşam süresinin bitmesidir (TMS 41, mad.5).

TMS41'de belirtilen tarımsal faaliyetlerin taşıyıcı bitkiler dışındaki söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili kısım bu alanda yer almaktadır. TMS 41'e göre bu standart, tarım arazileri, tarımsal üretim tesisleri ve tarıma ilişkin devlet teşvikleri, maddi olmayan duran varlıklar ve tarımla ilgili

doğrudan kullanım varlıklarına ilişkin konuları içermektedir. Tarımla ilgili arazi kullanımı geçerli değildir (TMS 41, mad.5).

Standart, canlı varlıklardan hasat edilen ürüne hasat zamanında uygulandığı belirtilmektedir. Örneklendirmek gerekirse koyundan hasat ile elde edilen ürün yün, hasattan sonra ürünün işlenmesi sonucu elde edilen yün ipliği veya halı olmaktadır.

Tarımsal faaliyetlere ilişkin TMS 41'in amacı, tarımsal faaliyetlerle ilgili muhasebe yöntem ve açıklamalarını tanımlamaktır. Taşıyıcı bitkiler ve taşıyıcı bitkilerin ürünleri hariç olmak üzere tarımsal faaliyetleri ilgilendiren canlı varlıklar için TMS 41 geçerliyse, taşıyıcı bitkilerde de TMS 16 maddi duran varlıklar standardı uygulanmaktadır. Taşıma durumu TMS 41'de ve TMS 16'da açıklanmış olmasına rağmen muhasebesi TMS 16 standardında yer almaktadır. Fakat taşıyıcı bitkiler ve bunlardan ortaya çıkan tarım ürünleri hakkında detaylı ve yeterli bilgi bulunmamaktadır (Albeni, 2021: 225).

TMS 41 kapsamında belirtilen çay çalılıkları, palmiye ağaçları, üzüm asmaları gibi bazı farklı bitkiler genel olarak taşıyıcı bitki tanımına karşılık gelmekte ve TMS 16'da bulunmaktadır. Fakat taşıyıcı bitkiler üzerinde yetişen çay yaprakları, palmiye meyveleri, üzüm vb. TMS 41 kapsamında yer almaktadır (TMS 41 mad.4).

TMS 41 sadece tarımsal faaliyetlerle ilgili bilgilendirme yapmamış ayrıca kendi içerisinde tarımsal ürün, taşıyıcı bitki ve canlı varlıklardan da bahsetmektedir. TMS 41 mad.5'te bu tanımlamalardan bahsedilmektedir.

2.3.3. Büyük ve Orta Boy İşletmelere Ait Finansal Raporlama Standardı

Bağımsız denetiminden geçmiş ancak TFRS uygulamayan işletmelerin gerçeğe uygun mali tablolar

hazırlamasını, taahhütlerini yerine getirmesini amaçlayan BOBİ FRS'nin uygulamaya konulması finansal bilgiye ihtiyacı bulunmakta ve karşılaştırılabilir bir raporlama standardı oluşturulması gerektiği ifade edilmiştir (<https://www.kgk.gov.tr>).

BOBİ FRS'ler büyük ve orta ölçekli işletmeler tarafından uygulanmaya konulması gerektiği ifade edilmiştir. Bağımsız denetime tabi olan işletmelerden TMS/TFRS dışındaki işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulaması gerektiği belirtilmiştir. Ayrı bir denetim olmaksızın bilanço tutan küçük ve orta ölçekli işletmelerin KÜMİ FRS'yi uygulaması gerektiği kabul edilmiştir.

Tablo 3. BOBİ FRS 2021 Yılı İşletmelerin Eşik Değerleri

	2021 Yılı Değerleri
Aktif Toplam	200 milyon TL ve üstü
Yıllık Net Satış Hasılatı	400 milyon TL ve üstü

Kaynak: <https://www.kgk.gov.tr>

Tablo 3'te belirtilen değerler büyük işletmelerin yıllık olarak elde ettikleri kârların ne kadar olması gerektiğini ifade etmektedir. Tabloda işletmelerin büyük işletme mi yoksa küçük bir işletme mi olduğuna yıllık aktif toplamaları ve net satış hasılatlarına bakılarak belirlenmektedir.

KGK'da (Kamu Gözetim Kurumu) belirtilen ortalama çalışan sayısına ait eşik değer 250 ve üstü olarak belirlenmiştir. Yani çalışan sayısının büyük işletmeler için 250 kişi ya da daha fazlası olması gerekmektedir.

BOBİ FRS'nin amacı, adil, finansal raporlama gereksinimlerine uygun ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlanmasını amaçlamaktadır. BOBİ FRS diğer standartlara göre daha yalın ve sade bir dille yazılmış, aynı zamanda bir işletmede meydana gelen tüm işlemlere ilişkin muhasebe

işlemleri belirlemesi gerekmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017: 156).

BOBİ FRS’de tarımsal faaliyetlerde yer alan işletmelerin canlı varlıkların ve hasat sonucu ortaya çıkan tarımsal ürünlerin ölçülmesi ve kayıt altına alınması ile ilgili ilkeler de ayrıca düzenlenmiştir (BOBİ FRS, 44).

2.3.3.1. Canlı Varlıkların Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Canlı varlıklar, gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemine göre ölçülmektedir. Bir grup canlı varlığın değerlemesinde gerçeğe uygun değer kullanılması halinde, muhasebe ilkesindeki değişiklik sonrasında bu sınıfa ait canlı varlıklar maliyet yöntemiyle değerlemeyebilir. (BOBİ FRS, mad. 7. 6). Maliyet yöntemi; canlı varlıklar, mevcut duran varlıklara göre amortisman tabi tutulmakta ve elde etme maliyetinden amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi ile bulunan tutar değerlendirilmektedir. (Antepli, 2018: 3989).

Gerçeğe uygun değer; canlı varlıklar, başlangıçta muhasebeleştirme sırasında ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek hesaplanmaktadır. Canlı varlığın gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmüş olarak muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar ve canlı varlığın gerçeğe uygun değerdeki değişikliklerden satış maliyetleri düşülmüş olarak elde edilmesinden kaynaklanan kazanç veya kayıplar gelir tablosunda muhasebeleştirilmektedir (Antepli, 2018: 3989).

Tarımsal faaliyetlerin bir parçası olan canlı varlıkların daha sonraki dönemlerde değerlemesinde elde etme maliyeti usulünün kullanılmasında, canlı varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş amortismandan kaynaklanan zararların düşüldüğü elde

etme maliyeti üzerinden değ erlenmesi gerekir (BOBİ FRS, mad. 7. 9).

2.3.4. K    k ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

K     FRS, mali tabloların olması gerektiği gibi sunulmasını sağlamak amacıyla şirketler tarafından yapılan işlemlerin muhasebe ve hesaplanması ile ilgili temel kavram ve ilkeleri düzenlemektedir. Mali tablolar işletmelerin mali durumu ve sonuçları ile ilgili bilgi sağlamaktadır.

K     FRS, işletmelerin standart baz alındığında ilk defa hazırladıkları finansal tablolar için geçerlidir. Bu standardın ilk defa uygulandığı mali tablolar, bu standarda uygun olarak hazırlanan yıllık mali tablolar olup, standarda uygunluğu açıkça ve koşulsuz olarak ortaya konmaktadır. Standardı daha önce kullanan işletmelerin bu standardı kullanmayı bırakması ancak cari raporlama döneminde tekrardan kullanmaya devam etmesi durumunda, işletme standardın h    mlerinden yararlanabilmektir (www.kgk.gov.tr).

Daha  nce TFRS veya BOBİ FRS uygulayan şirketler için bu standardı ilk defa kullanan işletmenin önceki dönemlere ait finansal bilgi düzenlemesi yoktur. İktisadi işletmeler, cari hesap döneminde ait mali tabloları (bilanço, k r ve zarar bilançosu ve dipnotları) ve bilançolarını, cari hesap döneminin başlangıcından (ilk bilanço) ve geçiş tarihinden itibaren bu standarda göre hazırlamaktadırlar. Bu standart cari hesap döneminin başlangıcı olarak kabul edilir. Kar ıla tırılabilir mali tablolar, önceki mali dönemlere veya önceki mali raporlama çerçevesine göre hazırlanmış mali tablolar olarak sunulmamaktadır (www.kgk.gov.tr).

K     FRS yukarıda da belirtildiği şekilde küçük ve orta ölçekli işletmelerin mali tablolara ilişkin muhasebe, temel kavram ve ilkelerini düzenlemektedir.

2.4. Bağımsız Denetime Tabi Olan ve Olmaya İşletmeler Kapsamında TMS/IFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, VUK

TMS/IFRS'nin yayınlanmasıyla bazı işletmelerde uygulamanın bu standartta yer almaması sebebi ile BOBİ FRS'nin yayınlanması ve KÜMİ FRS'nin de yayınlanması sonucu standarda uymayan işletmelerin olmayacağı ve finansal raporların muhasebe alanında uygulanabilirliği açısından katkılar sunacaktır.

Tablo 4. Bağımsız Denetime Tabi Olan ve Bağımsız Denetime Tabi Olmayan İşletme Standartları

Bağımsız denetime tabi işletmeler	Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler
TMS/IFRS	KÜMİ FRS
BOBİ FRS	

Kaynak: Keleş, 2022: 625

Yukarıdaki tabloda belirtildiği üzere bağımsız denetime tabi işletmeler olarak TMS/IFRS ve BOBİ FRS uygulanma yükümlülüğünde bulunmaktadır. Bağımsız denetime tabi olmayan işletme olarak ise yayınlanması şartı ile KÜMİ FRS uygulanması öngörülmektedir. Buna göre aşağıdaki tabloda bilanço usulü ile defter tutan ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine yer verilmektedir.

Tablo 5. Bağımsız Denetim Standartları ve Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Ölçütleri

Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Ölçütleri	Tutar	Bağımsız Denetim Standart Ölçütleri	Tutar
Alış Tutarı	300.000	Aktif Toplamı	35.000.000TL
Satış Tutarı	450.000		
Yıllık Gayri Safi İş Hasılatı	150.000	Hasılat	70.000.000TL
İş Hasılatının Beş Katı Yıllık Satış Tutarının Toplamı	300.000	Çalışan Sayısı	175 kişi

Kaynak: Keleş, 2022: 625.

Tablo 3’te verilenler itibariyle bağımsız denetime tabi olarak kast edilen ölçütler TMS/TFRS ve BOBİ FRS olarak gösterilmektedir. İkinci dereceden muhasebe defteri ölçütlerin ise küçük ve orta ölçekli işletmeler olarak bilinen KÜMİ FRS’dir. Ayrıca TMS/TFRS’yi büyük ve orta ölçekli işletmeler olarak ifade edilen BOBİ FRS’ler uygulamak zorundadırlar.

KÜMİ FRS olarak defter tutan küçük işletmelerin yıllık gayrisafı milli hasılasının 150.000 TL olması gerekmektedir. Bu durumda ise bağımsız olarak denetime tabi olan işletmeler ise 70.000.000TL tutarında bir hasılatı sahip olması gerekmektedir.

Tablo 6. TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, VUK Işığında Hazırlanan Finansal Tablo Seti

TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	VUK
Finansal Durum Tablosu	Finansal Durum Tablosu	Finansal Durum Tablosu	Bilanço
Kâr veya Zarar Tablosu	Kâr veya Zarar Tablosu	Kâr veya Zarar Tablosu	Gelir Tablosu
Nakit Akış Tablosu	Nakit Akış Tablosu	Dipnotlar	Nakit Akış Tablosu
Özkaynak Değişim Tablosu	Özkaynak Değişim Tablosu		Özkaynak Değişim Tablosu
Dipnotlar	Dipnotlar		Fon Akım Tablosu
			Kâr Dağıtım Tablosu

Kaynak: Keleş, 2022: 625

Yukarıdaki tabloda TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK’ta bulunan finansal tablo setlerine yer verilmiştir. Burada TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de bulunan finansal tablo setleri birbirleriyle benzerlik göstermelerinin yanı sıra aynı tablo setleri mevcut bulunmaktadır. KÜMİ FRS’de ayrı hesaplar olarak sadece bilanço ve kar-zarar hesabı farklı bir tablo olarak bulunmaktadır. VUK’ta Özkaynak değişim, fon akım ve kâr dağıtım tabloları farklı olarak yer almakta ve ayrıca bilanço ve

gelir tablosu da muhasebe standartları çerçevesinde farklılık göstermektedir.

Tablo 7. Finansal Raporlama Çerçevesindeki Standartlar

TMS/FRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS
TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu	B1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	B1. Kavramlar ve Genel İlkeler
TMS 2. Stoklar	B2. Nakit Akış Tablosu	B2. Finansal Tabloların Sunumu
TMS7. Nakit Akım Tabloları	B3. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	B3. Finansal Durum Tablosu
TMS 8. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	B4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	B4. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
TMS 10. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	B5. Hasılat	B5. Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
TMS 12. Gelir Vergileri	B6. Stoklar	B6. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
TMS 16. Maddi Duran Varlıklar	B7. Tarımsal Faaliyetler	B7. Hasılat
TMS 19. Çalışanlara Sağlanan Faydalar	B8. Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	B8. Stoklar
TMS 20. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	B9. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	B9. Tarımsal Faaliyetler
TMS 21. Kur Değişiminin Etkileri	B10. İştiraklerdeki Yatırımlar	B10. Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
TMS 23. Borçlanma Maliyetleri	B11. Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	B11. Maddi Duran Varlıklar
TMS 24. İlişkili Taraf Açıklamaları	B12. Maddi Duran Varlıklar	B12. Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 26. Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	B13. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	B13. Kiralamalar TMS
27. Bireysel Finansal Tablolar	B14. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	B14. Devlet Teşvikleri
TMS 28. İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar	B15. Kiralamalar	B15. Borçlanma Maliyetleri
TMS 29. Yüksek Enflasyonlu Finansal Ekonomilerde Finansal Raporlama	B16. Devlet Teşvikleri	B16. Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 32. Finansal Araçlar: Sunum	B17. Borçlanma Maliyetleri	B17. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
TMS 33. Hisse Başına Kazanç	B18. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	B18. Yabancı Para Çevrim İşlemleri
TMS 34. Ara Dönem Finansal Raporlama	B19. Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	B19. İşletme Birleşmeleri
TMS 36. Varlıklarda Değer	B20. Yabancı Para Çevrim	B20. Gelir Üzerinden

Düşüklüğü	İşlemleri	Alınan Vergiler
TMS 37. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	B21. İş Birleşmeleri	B21. Dipnotlar
TMS 38. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	B22. Konsolide Finansal Tablolar	B22. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş
TMS 39. Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	B23. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	
TMS 40. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	B24. Ara Dönem Finansal Raporlama	
TMS 41. Tarımsal Faaliyetler	B25. Yüksek Enflasyonlu Ekonomide Finansal Raporlama	
TFRS 1. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	B26. Dipnotlar	
TFRS 2. Hisse Bazlı Ödemeler	B27. Geçiş Hükümleri	
TFRS 3. İşletme Birleşmeleri		
TFRS 4. Sigorta Sözleşmeleri		
TFRS 5. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler		
TFRS 6. Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi		
TFRS 7. Finansal Araçlar: Açıklamalar		
TFRS 8. Faaliyet Bölümleri		
TFRS 9. Finansal Araçlar		
TFRS 10. Konsolide Finansal Tablolar		
TFRS 11. Müşterek Anlaşmalar		
TFRS 12. Diğer İşlemlerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar		
TFRS 13. Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü		
TFRS 14. Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları		
TFRS 15. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat		
TFRS 16. Kiralamalar		

Kaynak: Keleş, 2022: 626

Tablo 7’de görüldüğü üzere TMS/TFRS maddeler halinde sıralanmaktadır. Fakat BOBİ FRS ve KÜMİ FRS bölümler şeklinde oluşturulmuştur. TMS’de 41 adet madde bulunurken TFRS’de 16, BOBİ FRS’de 27 bölüm ve KÜMİ FRS’de ise 22 bölümden oluşmaktadır. BOBİ FRS’de bulunan

3. SONUÇ

Tarım ve tarım muhasebesi eski çağlardan beri varlığını sürdüren bir bilgi sistemidir. Tarım muhasebesi tarımla uğraşan çiftçinin yetiştirdiği ürünleri pazarlaması sonucunda bir kazanç elde etmesi ile birlikte geçen sürecin finansal olarak kaydedilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Tabi bu süreç uzun ve çiftçi veya işletme sahibi açısından karmaşık bir yapıdadır. İşletmelerin kazancı sonucu büyük ve küçüklüğüne göre kayıt işlemleri de ayırım yapılarak, ona göre kayıt yapılması sağlanmaktadır. TMS 41 ise taşıyıcı bitkiler dışındaki varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili kısımdan oluşmaktadır.

Çalışmada standartlardan bahsedilerek standartlarda yer alan finansal tablodaki hesaplar verilmiş ve tarım muhasebesinin yer aldığı standartlar da ifade edilmiştir. Ayrıca canlı varlıklar ve taşıyıcı bitkiler olarak tarımsal faaliyet konusuna ayrıca değinilmiş, canlı varlıkların ve taşıyıcı bitkilerin hangi standartlarda yer aldığı açıklanmıştır. Araştırma standartlar kapsamında tarımsal faaliyet olarak bilinen canlı varlıklar ve taşıyıcı bitkileri değerlendirme ve muhasebeye ilişkin açıklamaları ve örnekleri içermektedir. Ayrıca çalışmada tarım muhasebesinden bahsedilerek, muhasebe mevzuatındaki yeri ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca TMS41, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS ile ilgili açıklamalar yapılarak, bu standartlar içerisinde tarım muhasebesinin hangi maddelerde yer aldığı açıklanmıştır. Araştırma derleme bir çalışma olup, tarım muhasebesinin mevzuat açısından yeri hakkında bilgilendirme yapılmıştır.

KAYNAKÇA

- Albeni, N. (2021). Sera işletmelerinde üretim maliyetleri, muhasebesi ve raporlaması. (Yayın Nu:678162) [Doktora Tezi, Kocaeli Üniversitesi].
- Antepli, A., Alagöz, A. (2020). Hasadı yapılan tarımsal ürünlerin Türkiye muhasebe standartları ve Türkiye vergi mevzuatına göre muhasebeleştirilmesi: örnek uygulama. *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi*, (19) 312-322.
- Arslan, S. (2012). Balık üretim işletmelerinde maliyetlerin muhasebe standartları ve vergi mevzuatı çerçevesinde hesaplanması: bir vaka çalışması. (Yayın Nu: 322295) [Niğde Üniversitesi, Doktora Tezi]
- Arslan, S. (2019). Alabalık üretim işletmesinde maliyetlerin Türk Vergi Mevzuatı ile tarımsal faaliyetler standardı çerçevesinde hesaplanması. *Vergi Dünyası Dergisi*, 39(400) 6-23.
- Ataman, B., Cavlak, H. (2017). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ile tam set Türkiye muhasebe ve Türkiye finansal raporlama standartlarının (TMS/TFRS) karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3) 153-168.
- Doğan, Z. Arslan, S. (2018). Tarımsal faaliyetler standardı: TMS-41 çerçevesinde su ürünlerinin muhasebeleştirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 10(4) 1047-1065.
- Fidan, H. (2018). Tarım muhasebesinin tanımı, önemi ve amaçları. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1) 92-99.
- Günce, N. (2021). BOBİ FRS'ye geçiş uygulaması: Kocaeli'de faaliyet gösteren bir üretim işletmesi örneği. (Yayın Nu: 679344) [Doktora Tezi, Kocaeli Üniversitesi].

Kamu Gözetim ve Denetim Kurumu,
www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC
%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-
I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-
FinansalRaporlama-Standard%C4%B1-
(BOBİ%CC%87-FRS)-2021-
u%CC%88ru%CC%88mu%CC%88 (Erişim Tarihi:
02.03.2024)

Keleş, Ü. D. (2022). Türkiye’deki finansal raporlama çerçevesi kapsamında tarımsal faaliyetlere yönelik düzenlemeler: TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS VE VUK çerçevesinde bir karşılaştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24(3) 620-640.

Kıllıoğlu, M. Hatunoğlu, Z. (2016). Dünya’da ve Türkiye’de tarım muhasebesi yazınına tarihsel bir bakış. Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 3(1) 1-12.

Kırlıoğlu, Bağdat, (2016). Maddi duran varlıklar standardı ve muhasebeleştirilmesi. Uluslar Arası Yönetim ve İşletme Dergisi, (16), 615-627.

Öztürk, A., Ünkaya, G. (2019). Canlı varlıkların TMS-41 kapsamında tek düzen hesap planında muhasebeleştirilmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*, 11(1) 39-65.

Sönmez, F. (2006). Tarım işletmelerinde amortismanlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (19) 47-74.

Tazegül, A., Kahramani, A. (2018). Tekdüzen muhasebe sistemi ve TMS-41 kapsamında büyükbaş hayvanların muhasebe kayıtlarının karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi. Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9(17) 231-255.

TMS16 Maddi Duran Varlıklar

TMS41 (Türkiye Muhasebe Standardı)

- Tokay, S. H., Deran, A. (2011). Tarım sektöründe ve tarım sektörünün önemli bir alt dalı olan meyve bahçesi işletmelerinde muhasebenin gereği, belge ve defter düzeni. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 4(1) 40-55.
- Tuğay, O. (2013). Türkiye muhasebe standardı 41'e göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespiti ve muhasebeleştirilmesi. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(8) 148-165.
- Tunçez, H. A. (2011) Tarımsal faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin Türkiye muhasebe standardı-41 çerçevesinde incelenmesi: bir tarım işletmesinde örnek uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 311-328.
- Yalçın, S. (2022). Muhasebe mevzuatı ve standartlarında tarımsal faaliyetler: muhasebeleştirme ve ölçüm. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (71) 24-43.
- Yazarkan, H. (2016). Üretim işletmelerine ait fındık bahçelerine ilişkin mali işlemlerin Türkiye muhasebe standartları (TMS) çerçevesinde muhasebeleştirilmesi: Durak Fındık A.Ş. Örneği. *Yönetim Ve Ekonomi*, 23(2) 409-434.
- Yılmaz, E. (2014). TMS-41 tarımsal faaliyetler standardı kapsamında büyükbaş canlı varlıkların değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (22) 232-248.
- Yücel, S. Öncü, M. A. Akaytay, A. (2018). Türkiye'deki güncel muhasebe mevzuatlarına göre maddi duran varlıkların değerlendirme hükümlerinin karşılaştırması. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (39), 283-304.

MUHASEBEDE ŞEFFAFLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK: DÜNYA VE TÜRKİYE UYGULAMALARINA YANSIMALARI¹

Serdal ATAY²

Abdulkerim DAŞTAN³

1. GİRİŞ

Muhasebe, ekonomik gerçeklikleri objektif olarak sosyal sorumluluk bilinci ile yeniden tasarlayarak bilgi kullanıcılarına sunan bir bilgi sistemi olarak ifade edilebilir. Bu sistem, işletmeler başta olmak üzere ülke ekonomilerinin mali durumunun değerlendirilmesine, doğru kararların alınmasına, şeffaf ve hesap verebilir bir ortamın oluşturulmasına yardımcı olabilmektedir. Sunduğu ihtiyaca ve gerçeğe uygun ekonomik bilgilerle piyasaların daha etkin bir şekilde işlemlerini destekleyen ve ayrıca bilgi kullanıcılarına finansal ve finansal olmayan verilerin doğru ve adil görünümü hakkında teyit ve güvence sunan muhasebe, ülkelerin ulusal hesapları için de veri ve bilgi sağlamaktadır.

¹ Bu çalışma, Prof. Dr. Abdulkerim DAŞTAN danışmanlığında Serdal ATAY tarafından KTÜ – SBE, İşletme Anabilim Dalı İşletme Doktora Programı'nda hazırlanan “*Muhasebede Şeffaflık ve Hesap Verebilirliğin Finansal Performans ve Toplumsal Gelişim Üzerindeki Etkisi: G-20 Örneği*” adlı doktora tezinden üretilmiştir.

² Dr. Öğr. Gör., Trabzon Üniversitesi, Vakıfkebir MYO, serdalatay@outlook.com, ORCID: 0000-0003-4481-1860.

³ Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, akdastan@ktu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8244-1648.

Muhasebe, sosyo-kültürel değişimler ve dinamikler kapsamında meydana gelen muhasebe bilgi ihtiyaçlarının karşılanma eşiğini devamlı olarak yükselterek sağlamıştır. Muhasebe bilgisi gereksiniminin başlangıcı için, insanlar tarafından toplanan temel besin maddelerinin, hayatta kalmak adına saklanması ve yerlerinin akılda tutulabilmesi ile ortaya çıktığı değerlendirilmesi yapılabilir. Göçebe yaşam tarzından yerleşik hayata geçilmesi ile tarım toplumunda yetiştirilen ve artan mahsullerin hesaplanması, sahip olunan hayvanların sayılması ve bu işlemlerin taş, kemik veya kil tabletlere kaydedilmesi toplumsal gelişim sonucu muhasebe bilgisi ihtiyacının imkanlar dahilinde sağlanmasının tezahürü olarak ifade edilebilir. Buhar makinesinin icadı ile başlayan seri üretim dönemi ve teknolojik gelişmeler ile devam eden sürecin sonunda insanlık bilgi toplumuna ulaşmıştır. Bilgi toplumunun bütün paydaşları tarafından karar verme aşamasında doğru, tam, güvenilir ve faydalı muhasebe bilgisine sürdürülebilir bir gelecek için ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyacın karşılanması adına muhasebe bilgileri şeffaf olarak finansal ve finansal olmayan raporlama yöntemleri aracılığıyla hesap verebilirlik adına paydaşlara sunulmaktadır.

Muhasebe aracılığıyla sağlanan şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarının gelişiminde din, kültür, ekonomik gelişmişlik seviyesi, hukuk sistemi, tarih, politik sistem ve sosyal iklim gibi birçok etken bulunmaktadır. Ancak dünyada ve Türkiye’de yaşanan ekonomik olaylar, finansal krizler, politik çevre, işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkileri muhasebe tarafından üretilen bilgilere karşı paydaşların beklentilerini ve güven düzeyini değiştirebilmektedir. Finansal piyasalar, muhasebe alanında kural koyucular ve siyasi otoriteler, paydaşların kaybolan güvenini kazanmak adına düzenlemeler yaparak şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarını zaman içinde geliştirmişlerdir. Muhasebede şeffaflık, raporlama

sistemlerinde yaşanan gelişmelere paralel bir seyir izlemiştir. Bu raporlar işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin paydaşlara aktarılmasını sağlayarak paydaşların güvenlerinin kazanılmasına, işletme itibarının korunmasına, işletmelerin uluslararası piyasalarda rekabet güçlerini artırılmasına ve korunmasına, işletmelerin farklı kanallardan finansmana ulaşabilmesine katkı sağlamaktadır. İlaveten atılan adımlar sonucu oluşan ekosistemde işletme faaliyetlerini icra eden vekillerin yaptıkları eylemler için hesap vermelerine de aracılık edilmektedir.

Yukarıdaki esaslar ışığında ele alınan bu çalışmanın amacı, muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirliğin kavramsal düzeyde açıklanması ve ardından tarihi gelişim perspektifi ile dünya ve Türkiye uygulamalarına yansımalarının incelenmesidir. Bu amaç doğrultusunda, literatüre dayalı derleme niteliğinde yürütülen çalışmada konu; girişi takiben, şeffaflığın tanımı ve açıklaması, hesap verebilirliğin tanımı ve açıklaması, muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirlik ile dünyada ve Türkiye’de şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamaları alt başlıkları ile ele alınmıştır.

2. MUHASEBEDE ŞEFFAFLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK

2.1. Şeffaflığın Tanımı ve Açıklaması

Araştırmacılar tarafından üzerinde birliktelik sağlanmış bir tanım bulunmamakla birlikte, literatürde “şeffaflık” kavramı, bilgi paylaşımının önemi ve yolsuzlukla mücadele hususları üzerinden tanımlanmaya ve açıklanmaya çalışılmaktadır.

Bilgi paylaşımının önemi hususunda şeffaflık, işletmelerin eylemlerinden ve kararlarından etkilenen paydaşlar için bilginin anlaşılabilir hale getirilmesi (Gower, 2006: 95);

işletmenin iç işleyişinin ve performansının dış paydaşlar tarafından izlenmesine izin verecek şekilde bilgi ifşası (Grimmelikhuijsen, 2010: 10) ve dış paydaşların verilen kararları değerlendirmelerini sağlayan bilginin mevcut olma derecesi (Tienhaara, 2019: 113) olarak tanımlanmaktadır.

Yolsuzlukla mücadele hususunda şeffaflık ise kamuoyunun muhakeme yeteneğini artırmak ve işletmeleri eylemlerinden sorumlu tutmak amacıyla, doğası gereği olumlu veya olumsuz tüm yasal olarak açıklanabilir bilgileri doğru, zamanında, dengeli ve kesin bir şekilde kullanıma sunmaya yönelik kasıtlı girişim, politika ve uygulamalar olarak tanımlanmaktadır (Heise, 1985: 209; Rawlins, 2009: 75).

Bireysel çalışmaların dışında muhasebe manipölasyonları sonucu finansal piyasalarda oluşan güvensizliğin giderilmesi adına Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development- OECD) tarafından yayımlanan ve Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu aracılığıyla Türkçeye çevrilmiş “Kurumsal Yönetim İlkeleri” başlıklı çalışmada şeffaflık şu şekilde izah edilmektedir: Şeffaflık: “*ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır.*” (SPK, Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2003: 3).

Bu tanımlamalar dışında farklı bir bakış açısıyla Hood (2006: 8) şeffaflığı, epistemolojik (*bilgi felsefesi*) temellerle ortaya çıkan deneysel bir ideal olarak doğa bilimlerinde kullanılanlara benzer yöntemlerin sosyal bilimler alanında da uygulanabilir kılınması olarak görmektedir. Hood (2006)’a göre şeffaflık, her şeyin açık ve görünür olduğu kesin bir son durum değil, denetim vaat eden gözlem ve bilme sistemidir.

Yukarıda yer alan tanımlardan hareketle şeffaflık, işletmeler tarafından mevcut duruma, karara ve eyleme ilişkin bilgilerinin tüm paydaşlar için erişilebilir, görülebilir ve anlaşılabilir kılındığı “*açıklık ile korumacılık ve caydırıcılık*” ilkelerinin (Narbay ve Sönmez, 2016: 389) benimsendiği bir ortam oluşturulması olarak tanımlanabilir.

Tanımda yer alan “açıklık” ile “korumacılık ve “caydırıcılık” kavramları için şu hususlar belirtilebilir. *Açıklık*, finansal ve finansal olmayan bilgilerin paydaşlara gereğinden fazla açıklanmadığı, bilgi kirliliğinin oluşmadığı, böylelikle paydaşların işletme hakkında geleceğe yönelik tahminler yapabileceği bilgi ortamının oluşmasını sağlayan ilke olarak ifade edilebilir. *Korumacılık ve caydırıcılık* ise kanunlar, kurallar, yetkili otoriteler ve denetim firmaları aracılığıyla paydaşlara sunulacak finansal ve finansal olmayan bilgilerin düzenlenmesi esnasında meydana gelebilecek hata ve hilelerin önüne geçilmesi, paydaşların dolaylı eylemlerle yönlendirilmesinin engellenmesi, hata, hile ve eylemlerin yapılması durumunda yapanların cezalandırılması olarak ifade edilebilir (Narbay ve Sönmez, 2016: 389).

Örgütsel ve toplumsal davranışların sonuçları hakkında paydaşlar ile iletişim köprüsü görevi gören şeffaflık (Albu ve Flyverbom, 2019: 274), XX. yüzyılın kurumsallaşmış ifşa alanlarının oluşmasına neden olmuştur (Schudson, 2015: 7). İfşa alanları oluşurken beraberinde çeşitli şeffaflık türleri meydana gelmiştir. Söz konusu şeffaflık türlerinden birkaçı aşağıda paylaşılmıştır:

Bulanık şeffaflık, işletmeler tarafından alınan kararların nasıl verildiğinin ve gerçekleştirilen eylemlerinin sonuçları hakkında nasıl davranıldığının açıklanmadığı şeffaflık sürecidir. ***Açık şeffaflık*** ise işletmelerin gerçekleştirdiği veya gerçekleştireceği faaliyetlerini ve bu faaliyetler sonucunda

oluşacak kurumsal performansları hakkında güvenilir bilgilerin açıklandığı şeffaflık sürecidir (Fox, 2007: 667).

Ayrıca hiyerarşik yapı içerisinde yukarıya doğru şeffaflık, aşağıya doğru şeffaflık, dışa doğru şeffaflık ve içeriye dönük şeffaflık türleri de bulunmaktadır. **Yukarıya doğru şeffaflık**, hiyerarşik olarak üst olan yöneticiler tarafından astı olan temsilcilerin ulaştıkları bilgiler aracılığıyla gerçekleştirdikleri davranışlarının ve bu davranışların sonuçlarının gözlemlenebilmesi sürecidir. **Aşağı doğru şeffaflık**, temsilciler tarafından erişilen bilgilerle yöneticilerin davranışlarının sonuçlarının izlenebilmesi sürecidir. **Dışa doğru şeffaflık**, hiyerarşik olarak astın ya da temsilcinin, işletmenin yaşam alanını ve rakiplerinin davranışlarını anlayabilmesi adına işletmenin dışında olanları gözlemleyebilmesi sürecidir. **İçeriye doğru şeffaflık** ise paydaşların bilgi edinme özgürlüğü kapsamında işletmelerin neler yaptığını gözlemleyebilme sürecidir (Heald, 2006: 27–28).

Şeffaf olmayan mali yönetim 1990'lı yıllarda yaşanan mali krizlerin temel nedeni olarak yorumlanmaktadır (Michener ve Bersch, 2013: 235). Krizlerin ardından, uluslararası politika yapıcılar tarafından şeffaflık, yatırımcılara piyasaları daha iyi izleyebilmeleri için görünürlük aracı olarak önerilmiştir (Cukierman, 2009: 28). “Ölçemediğiniz şeyi yönetemezsiniz” şeklindeki temel yönetim varsayımından (Livesey ve Kearins, 2002: 234) hareketle şeffaflık savunucularının odak noktası, bilginin görünür kılınması olmuştur. Bilginin görünür olabilmesi için, bilginin makul ölçüde eksiksiz olması ve kolaylıkla bulunması gerekmektedir (Fang ve Peress, 2009: 2026). 2000'li yılların başındaki Enron (2001), WorldCom (2002) ve Tyco'nun (2002) yaratıcı muhasebe skandalları, daha kaliteli şeffaflık taleplerini artırmış, işletmelerin yanlış yönetişimine verilen tepkiler, daha fazla sonuç çıkarılabilir bilgi talebini de beraberinde getirmiştir. Sonuç çıkarılabilir bilgilere ve

standartlara dayalı şeffaflık için artan talep sonucu, örneğin, 2002 yılında Sarbanes-Oxley Yasası düzenlenmiştir (Rockness ve Rockness, 2005: 42-43).

Sarbanes- Oxley Yasası ile işletmelerin finansal tablolar aracılığıyla doğru bilgiyi şeffaf olarak toplumun faydasına sunmalarının sağlanacağı, bu şeffaf bilgiler ile bireylerin iyileştirilmiş sosyal sonuçlara yol açacak bilinçli seçimler yapacakları düşünülmektedir (Schudson, 2015: 22). Paydaşların işletmelerin faaliyetleri ve faaliyet sonuçları hususunda şeffaflık aracılığıyla algılanan bilgi düzeyindeki artışa bağlı olarak işletmelere olan güvenlerinin de artacağı ifade edilmektedir (Schnackenberg ve Tomlinson, 2016: 1794). Paydaşlarda işletmelerin eylemlerine karşı artan bu güveni sağlayan şeffaflık için işletmelerin sayısal bağlamda sadece bilgilerinin ya da sırlarının açığa çıkarılması değil, aynı zamanda işletmelerin şeffaflıklarını yöneten birimlerin ve kuralların sürekli olarak yapılandırılması ve bunların düzenlenmesi gerekmektedir (Hansen ve Flyverbom, 2015: 874). Şeffaflık, işletmelerin finansal ve finansal olmayan faaliyet sonuçlarının bazı kısımlarını bilinebilir ve yönetilebilir hale getirmiş (Flyverbom, 2016: 112) ancak gizliliği sona erdirmeye vaadini gerçekleştirememiştir. Bu kapsamda, şeffaflığın, dijital açıklamalarla sosyal ve maddi ilişkilerin bağlantılarını açığa çıkarmaktan ziyade, bu bağlantıların yeniden yapılandırılması işlevini gördüğü de öne sürülmektedir (Heemsbergen, 2016: 140).

2.2. Hesap Verebilirliğin Tanımı ve Açıklaması

Şeffaflık kavramına benzer şekilde “hesap verebilirlik” kavramının da niteliklerinin eksiksiz olarak belirtildiği veya açıklandığı, bir bütün olarak araştırmacılar açısından üzerinde birliktelik sağlandığı bir tanım bulunmamaktadır. Bununla birlikte literatürde hesap verebilirlik kavramı, araştırmacılar tarafından aşağıdaki şekilde ele alınmaktadır.

Hesap verebilirlik, performans sorumluluğu, hesap verme yükümlülüğü (Hannan ve Freeman, 1989: 73-74); başkalarına rapor verme, açıklama, gerekçelendirme, kaynakların nasıl kullanıldığına dair soruları cevaplama (Connolly ve Kelly, 2011: 227); hayati bir kontrol mekanizması (Uhr, 1993: 6); işletme yönetimine sahip olanlar ile olmayanlar arasındaki hiyerarşik, genellikle bürokratik sistemlerde etkileşim (Mathinson ve Ross, 2002: 89); bilgi alma hakkı ve bunu sağlama görevi (Gray, 1992: 413) olarak ifade edilmektedir.

Bir diğer yaklaşımla, etimolojik açıdan, hesap verebilirlik işletmelerin davranışlarının açıklanması ve gerekçelendirilmesi yükümlülüğünü içeren sosyal ilişki olarak tanımlanabilir (Schillemans ve Bovens, 2011: 5).

Hesap verebilirlik, bazı aktörlerin diğer aktörleri bir dizi standarda tabi tutma, bu standartlar ışığında sorumluluklarını yerine getirip getirmediğine karar verme ve bu sorumluluklarını yerine getirmediği takdirde yaptırımlar uygulama hakkına sahip olunması şeklinde de açıklanmaktadır (Grant ve Keohane, 2005: 30; Willems ve Van Dooren, 2012: 1017; Goetz ve Jenkins, 2001: 365).

Ebrahim ve Weisband (2007: 5) tarafından ele alınan çalışmada, hesap verebilirliğin şeffaflık, cevap verebilirlik (gerekçelendirme), uyum ve yaptırımlar (uygulama) olmak üzere dört temel bileşenden meydana geldiği ifade edilerek söz konusu bileşenler aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

Şeffaflık: Bilginin toplanması, kamu denetimine açık ve erişilebilir kılınmasını ifade eder.

Cevap verebilirlik: Kabul edilmeyenler dâhil olmak üzere eylemlerin ve kararların makul bir şekilde sorgulanabilmelerinin yanında gerekçelendirilebilmelerinin sağlanmasını ifade eder.

Uyum: Bulguların raporlanması işlemlerinin ve sonuçlarının şeffaf bir şekilde izlenilmesi ve değerlendirilmesini ifade eder.

Yaptırımlar: Uyum, gerekçelendirme ya da şeffaflıktaki eksiklikler için sorumlulara yaptırımlar uygulanmasını ifade eder.

Her ne kadar hesap verebilirliğin söz konusu dört temel bileşenin varlığına bağlı olduğu ifade edilse de hesap verebilirlik mekanizmalarının gücünün altında yatan temel dayanağın ağırlıklı olarak yaptırım olduğu araştırmacılar tarafından ayrıca iddia edilmektedir (Oakerson, 1989: 114; Coleman ve Porter, 2000: 380).

Öte yandan Sermaye Piyasası Kurulu ise **hesap verebilirliği**, “*yönetim kurulu üyelerinin esas itibarıyla anonim şirket tüzel kişiliğine ve pay sahiplerine karşı olan hesap verme zorunluluğu*” olarak nitelendirmektedir (SPK, Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2003).

Tanım ve açıklamalardan hareketle hesap verebilirliğin, belirli eylemleri üstlenme ve bu eylemlerin hesabını verme sorumluluğunu da içerdiği ifade edilebilir. Bu kapsamda hesap verebilirlik, bir işletmenin politikalarının, kararlarının, eylemlerinin, ürünlerinin, hizmetlerinin ve mali performansının etkileri konusunda sorumluluk üstlenme, sorumluluğun gereğini yerine getirme ve bu hususlarda şeffaf olma durumudur. Bir işletme hesap verebilirlik konusunda kendisini tamamen sorumlu tuttuğunda, paydaşların sürdürülebilirlik endişelerini anlamak ve bunlara yanıt vermek dahil kuruluşun kararları, eylemleri ve performansı hakkında paydaşlarla iletişim kurmaktadır.

Hesap verebilirlik sıklıkla; zayıf gözetim ve yetersiz temsil sorunu, sıkı düzenlemelerle ve cezai tedbirlerle düzeltilmeye yatkınlık hususları ile ifade edilmektedir. Hesap verebilirlik süreci sadece davranış ve performans hakkında bilgi sağlamayı değil, aynı zamanda paydaşlar tarafından aktörlerin

cevaplarının yargılanması olasılığını da içermektedir. Yargılanma sürecinin sonucu, hatalı performans durumunda hesap verene resmi veya gayri resmi yaptırımlar uygulanmasını veya yeterli performans durumunda hesap verenin ödüllendirilmesini ifade etmektedir (Pollitt, 2003: 89).

Hesap verebilirlik ortaya çıktığı çevreden etkilenmektedir. Birbirinin karşısı olan işlevsel (hiyerarşik) veya bütünsel hesap verebilirlik, pozitivist (modernist) veya yapısalcı (postmodernist), yumuşak veya katı hesap verebilirlik görüşleri oluşmaktadır (Roberts, 2003: 255; Messner, 2009: 923). Söz konusu hesap verebilirlik görüşlerine aşağıda kısaca değinilmiştir.

İşlevsel hesap verebilirlik, paydaşlara yönelik dar, kısa vadeli, niceliksel olarak yönlendirilmiş hesap verebilirlik olarak ifade edilmektedir. ***Bütünsel hesap verebilirlik***, işletmelerin faaliyet amaçlarına ulaşabilmesi adına daha geniş etkileri (çevresel, sosyal ve ekonomik) kapsayacak şekilde hesap verebilirliği genişletmek olarak açıklanmaktadır (O'Dwyer ve Unerman, 2008: 826).

Hesap verebilirlik söylemleri pozitivist (modernist) veya yapısalcı (postmodernist) temalar da içerebilmektedir. ***Pozitivist hesap verebilirlik*** görüşünde kişisel kazanç, dolandırıcılık ve benzeri diğer suistimal olayları nedeniyle mali kaynakların kötü yönetimi sorununu daha fazla bilgi ve şeffaflık eylemleri aracılığıyla çözülebileceği ifade edilmektedir. ***Yapısalcı hesap verebilirlik*** görüşü ise hesap verenlerin ilişkileri ve toplumdaki göreceli konumları bakımından etkilerine ilişkin gözlemlere dayandırılmaktadır (Dubnick ve Justice, 2004: 20; Üzümlü ve Uçkun, 2019: 83). Öte yandan ***Yumuşak hesap verebilirlik***, işletmelerin eylemleri için cevap vermesi; ***katı hesap verebilirlik***, şeffaflık ile ortaya çıkan bilgi sonucu eylemlerin sonucuna göre

yaptırım gücünün uygulanması ve zararların tazmininin talep edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Fox, 2007: 668).

İşletmelerin hesap verebilirlik eylemlerini artırması gerektiği ve bunun iyi olacağı savunulmaktadır. Bununla birlikte, gereğinden fazla hesap verebilirlik eylemlerinin işletmeleri yönetmeye çalışan kişilerin karar almalarını engelleyebilmektedir. Hatta vekalet teorisi savunucuları, temsilcilerin yönetime dâhil edilmesinin işletmede alınan veya alınacak kararların kontrolünü daha zor bir hale getireceğini düşünmektedirler (Miller, 2005: 211). İşletmelerin yönetimleri tarafından üretilen sonuçlar için sorumluluk taşıyan çok sayıda taraf bulunmaktadır (Thatcher, 2002: 141). Koppell (2005), bu duruma “çoklu sorumluluk bozukluğu” olarak atıfta bulunmaktadır. Çoklu sorumluluk bozukluğu, hesap verebilirlik ile ilgili çelişkili kavramlarla tutarlı davranışlar arasında gidip gelen işletmelerin karşılaşılabilecekleri zorlukları göstermek için kullanılmaktadır (Koppell, 2005: 101).

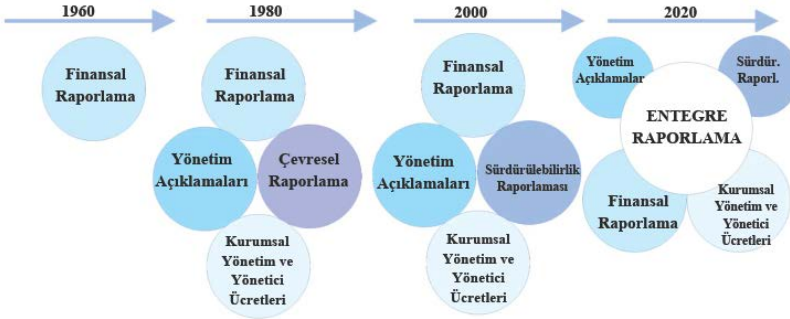
2.3. Muhasebede Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik

Muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirlik; finansal krizler, işletme faaliyetlerinin çevresel etkileri (*nükleer santraller, çevre kirliliği*), iklim değişikliği, gelecek nesiller için kaygı, insan onuruna yaraşır yaşam vb. hususlara dayalı artan endişe, kaygı ve güven zedelenmeleri çerçevesinde paydaşların artan bilgi talepleriyle şekillenmektedir. Muhasebede şeffaflık, bu doğrultuda geliştirilen raporlama sistemlerinde (*Finansal Raporlama, 1960 – Çevre Raporlaması, 1980 – Sürdürülebilirlik Raporlaması, 2000 – Entegre Raporlama, 2020*) yaşanan değişime paralel bir seyir izlemiştir. Bu raporlar, işletmelerin finansal (*varlıkları, kaynakları, gelirleri ve giderleri vb.*) ve finansal olmayan (*şeffaflık, hesap verebilirlik, yaşam döngüsü, kurumsal yönetim, riskler ve fırsatlar, insan hakları, iş modeli, iklim değişikliği, vb.*) bilgilerinin paydaşlara aktarılmasını

sağlamaktadır. Aynı zamanda paydaşların güvenlerinin kazanılmasına ve işletme itibarının korunmasına aracılık eden söz konusu raporlar, işletmelerin farklı kanallardan finansmana ulaşabilmelerine de imkân oluşturmaktadır.

Şekil 1’de finansal ve finansal olmayan bilgilerin raporlama sürecinin tarihi gelişim özeti verilmiştir.

Şekil 1. Finansal ve Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlama Sürecinin Tarihi Gelişimi



Kaynak: IIRC, 2010; Atasel, 2021: 8

Şekil 1’den görüleceği üzere 1960’lı yıllarda işletmeler, sermaye sağlayıcılarının yatırım kararlarıyla ilgili bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için finansal raporlama aracılığıyla bilgilendirme yapmaktadır. 1980’li yılların başında yaşanan petrol krizini (1973) takiben nükleer enerji santrallerinin yaygınlaşmaya başlaması, işletme faaliyetlerinin çevre kirliliğine neden olması, işletmelerin toplum nezdinde meydana gelen itibar kayıpları ve zedelenen yatırımcı güveninin sonucu olarak işletmeler tarafından paydaşlara finansal tablolar yanında işletme faaliyetlerinin neden olduğu çevresel sorunlar da raporlanmıştır. Yaşanan iklim krizleri, finansal ve finansal olmayan bilgilerin tek raporlama ile yapılması gerektiği anlayışı, artan çevre kirliliği, gelecek nesiller için ihtiyaçlarının önemszenmesi, işletmelerin faaliyetlerinin etkisinin sadece ekonomik olarak düşünülmemesi, sosyal ve yönetsel anlamda paydaşlar ile paylaşılmasının

gerekliliği, küresel ekonomide güveni, büyümeyi ve uzun vadeli finansal istikrarı teşvik etmesi, sermaye piyasalarını daha verimli hale getirmesi ve böylece sermayenin en verimli yatırımlara tahsis edilebilmesine olanak sağlayabileceği düşüncesi 2000’li yıllarda sürdürülebilirlik raporlamasını ön plana çıkarmıştır (Slaper ve Hall, 2011: 5; Parlakkaya vd., 2016: 886; Saban vd., 2017: 2015; IFRS, 2022).

Dünya Sürdürülebilir Kalkınma İş Konseyi, Avrupa Kurumsal Sosyal Sorumluluk Birliği, Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi, Karbon Saydamlık Projesi, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi, Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu, Küresel Raporlama Girişimi (GRI) gibi kuruluşlar, entegre raporlamanın 2020’li yıllardan itibaren uygulanmaya başlanmasının gerekliliğini vurgulamışlardır (Önce vd., 2015: 238-239). Kapsayıcılık ve sürdürülebilirlik bağlamında; eksiksiz, dengeli, net, güvenilir, doğru ve karşılaştırılabilir olarak çevresel, sosyal, yönetsel ve kurumsal süreçleri içeriğine ekleyen entegre raporlama, şeffaflık ve hesap verebilirliği de ön plana çıkarmıştır.

Finansal ve finansal olmayan raporlama sürecinde muhasebe bilgisi ile sağlanan şeffaflık ve bu şeffaflık sonucu hesap verebilirlik sürecinin oluşması için meydana çıkarılan bilginin oluşum aşamaları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Akdoğan ve Doğan, 2022: 1):

1. Finansal ve finansal olmayan raporların hazırlanması (*Raporlama*),
2. İşletme karar vericilerinin paydaşlardan gelen dönütler sonucu doğru kararlar alınması adına bu raporların analiz edilmesi (*Mali Analiz*),
3. Paydaşların bu raporlara karşı zedelenen güvenlerinin yeniden oluşturulması ve güven seviyelerinin artırılması amacıyla raporların denetlenmesi (*Denetim*),

4. İşletmelerin sunduğu hizmetlerin ve ürettikleri ürünlerin bunlara ilaveten yapılan veya yapılacak raporlamanın ilk sabit maliyetinin belirlenmesi (*Maliyet Muhasebesi*),
5. İşletmenin finansal ve operasyonel verilerinin toplanması, analiz edilerek, bu verileri işletme yöneticilerine, işletmenin gelecekteki performansını tahmin etmek ve işletmeyi daha verimli hale getirmek için karar verme sürecinde yardımcı olarak kullanılması (*Yönetim Muhasebesi*),
6. İşletmelerin belirlenen finansal ve finansal olmayan hedeflerinin gerçekleştirilme durumunun ayrıca hedeflere ulaşılması hususunda karşılaşılabilecek risklerin ve tehditlerin belirlenmesi (*İç Kontrol*),
7. İşletme içinde bulunan kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını, işletmenin hedeflerine ulaşıp ulaşmadığını ve işletmenin faaliyetlerinin yasalara uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini inceleyen bunlara ilaveten işletmelerin geçmişten geleceğe uyum kapasitelerinin arttırılması, paydaşlar tarafından işletmeye duyulan güven düzeyinin korunması, artırılması ve geliştirilmesi (*İç Denetim*).

Sürece ilişkin özetlenen maddelerden de görüleceği üzere muhasebede şeffaflık, işletmelerin mevcut koşulları, kararları ve eylemleri hakkındaki bilgilerin mali tablolar ve raporlar aracılığıyla erişilebilir ve anlaşılabilir hale getirilme süreci olarak değerlendirilebilir. Muhasebe aracılığıyla sağlanan bilgilerin şeffaflığı bütünlük, tutarlılık, ilgililik, anlaşılabilirlik ve zamanında sunum faktörleri ile sağlanabilir (Hwang vd., 2008: 504). Şeffaf muhasebe bilgisi, finansal bilgi kullanıcıları tarafından işletmelerin gelecekteki finansal sonuçlarını tahmin etmede kullanılır ise tahmin değerine sahip olmakta, önceki yorum ve

değerlendirmeleri doğruluyor veya değiştiriyor ise doğrulama değerine sahip olmaktadır (TFRS, 2018: 11).

İşletmeler tarafından gerçekleştirilen ekonomik olayların sonuçları mali tablolar aracılığıyla gerçeğe uygun, hatasız, tarafsız ve tam olarak ihtiyatlı davranışla desteklenmeli ve tarafsızca sunulmalıdır. Bunun yanında, muhasebe şeffaflığı aracılığıyla işletmelerin yöneticileri tarafından sıklıkla uygulanmaya çalışılan kazanç yönetimi ve yatırımcı algılarını yönetme teknikleri önlenmeye çalışılmaktadır (Arena vd., 2021: 656). İşletmelerin şeffaf mali tabloları, geniş bir paydaş yelpazesini (*tüketiciler, tedarikçiler, çalışanlar, vatandaşlar, genel olarak toplum ve yatırımcılar dahil*) yöneticileri eylemlerinden sorumlu tutulabilmeleri için güçlendirmekte ve kurumsal faaliyetlerin olumsuz dışsallıkları azaltılmaktadır (Riedl ve Smeets, 2017: 2552). Ayrıca menkul kıymet piyasalarında fiyat etkinliği kolaylaştırılmakta ve böylelikle yatırımcıların korunması suretiyle sermaye piyasalarının düzgün işleyişi sağlanmaktadır (Christensen vd., 2017: 285). Bir bütün olarak ekonomide kaynakların etkin dağılımına katkıda bulunmaktadır (Friedman, 2016: 745).

Muhasebe ile sağlanan şeffaf bilgilendirme, paydaşların bilinçli yatırım ve oylama kararları almasını sağlayarak asimetrik bilgi ve mülkiyet ile kontrolün birbirinden ayrılmasından kaynaklanan vekalet çatışmalarını (ters seçim ve ahlaki tehlike) azaltmaktadır. Şeffaflık ile sağlanan bilgi (ifşa), paydaşların işletmelere olan bağlılıklarını veya kararlarını değiştirebilmekte (tüketim kararları gibi), hatta bu bilgi(ler) sonucu kamuoyu baskısı, ayıplama ve benzeri eylemler yoluyla işletmelerin kararları, yapacağı yatırımları ve faaliyet şekilleri etkilenebilmektedir (Dyrenge vd., 2016: 155).

Muhasebe şeffaflığının yatırımcılar başta olmak üzere işletmelere sağladığı katkılar aşağıda kısaca açıklanmaktadır:

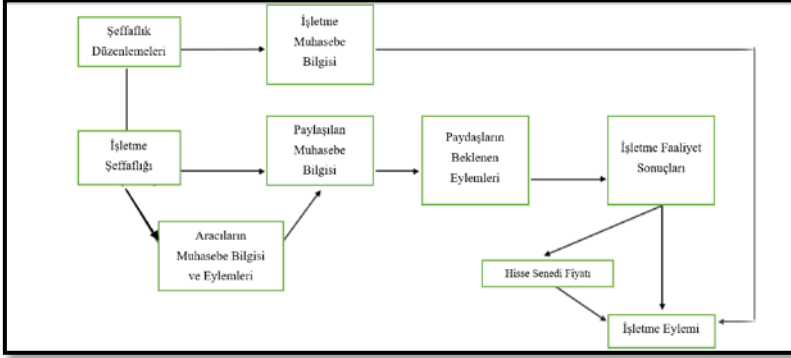
Muhasebe şeffaflığı, yatırımcıların işletmeler hakkındaki bilgileri zaman içinde karşılaştırmalarına izin vermekte (FASB, 2022: 19); yatırımcıların iyi muhakeme edilmiş finansal kararlar almasına yardımcı olmakta, iyileştirilmiş yatırım ortamlarını ve ekonomik kaynakların küresel olarak etkin dağılımını güçlendirmekte (Ball, 2006: 5); paydaşlara muhasebe kural düzenleyicileri tarafından yapılan düzenlemeler aracılığıyla işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerinin tutarlılık ve karşılaştırılabilirliğini sorgulamalarını sağlamaktadır (Black vd, 2020: 17).

Muhasebe şeffaflığı, sermaye ve/veya kredi piyasasındaki işletmelerin yatırımlarına fon oluşturma aşamasında meydana gelen koşullarının iyileştirilmesi hususunda olumlu bir etki sağlamaktadır (Beuselinck, vd., 2009: 10). Muhasebede şeffaflık, bir yönüyle, pay sahibi odaklı işletme finansal raporlama sistemini menfaat sahibi odaklı düzenlemeye dönüştürme; standardize edilmiş ve işletme tarafından kontrol edilen periyodik raporlama düzenini, sürekli raporlama düzenine dönüştürme; ulusal tabanlı ve tarihi maliyete dayalı finansal tablo sunumunu, uluslararası tabanlı ve büyük ölçüde değer bazlı ekonomik ve teknolojik koşullara göre değişen geleceğe yönelik tahminler çerçevesinde paydaş talepleri doğrultusunda sunuma dönüştürme açılarından çeşitli katkılar sunmaktadır (Arsoy, 2008: 22).

Muhasebe şeffaflığının söz konusu katkıları yanında ileriye dönük, rekabete duyarlı ticari bilgilerin ifşa edilebilmesi, işletme kâr tahminlerinin yapılabilmesi ve/veya bu ifşalar ve tahminler sonucu işletmelerin dava tehdidine maruz kalabilmesi şeklinde bazı endişelerin duyulmasına da neden olabilmektedir (PWC, 2008: 3).

Şekil 2'de muhasebe ile sağlanan şeffaflığın nedensellik zinciri özetlenmiştir.

Şekil 2. Muhasebe ile Sağlanan Şeffaflığın Nedensellik Zinciri



Kaynak: Fung vd., 2007: 54

Şekil 2'den görüleceği üzere şeffaflık düzenlemeleri işletmelerin sosyal, ekonomik ve yönetsel açıklamalarının geliştirilmesini ve paydaşlara sunulmasını teşvik etmektedir. Bu açıklamalar, bilgiyi doğrudan ve/veya dolaylı olarak (*sivil toplum kuruluşları, medya, işçi sendikaları, ticaret birlikleri ve hisse senedi analistleri vasıtasıyla*) kullanan paydaşların işletme hakkında ve işletmenin yaptığı eylemlerin sonuçları hususunda bilgilerini artırmaktadır. Paydaşlar, bu bilgiler aracılığıyla, işletmelerin eylemlerine maruz kalmalarından elde edecekleri beklenen net faydalara ilişkin yargılarını güncellemekte ve beklenen faydalarını artıracak eylemlerde bulunmaya çalışmaktadır. İşletmeler paydaşların bu eylemlerine karşı alabilecekleri muhtemel kararları düşünerek önceden yanıt vermeye çalışmaktadır. Buna ek olarak, yatırımcıların paydaşların eylemlerine ve/veya bunların sonuçlarına verdiği tepki (beklenti) hisse senedi fiyatlarını etkilemekte, bu da işletmeler üzerinde paydaşların eylemlerine yanıt vermeleri için daha fazla baskı oluşturabilmektedir.

Bir bütün olarak muhasebede şeffaflığın amacı, paydaşlara işletmelerin karar süreçleri ve performansları

hakkında doğru bilginin iletilmesi olarak nitelenebilir (Martinson, 1996: 43). Doğru bilginin esaslı bütünlük olarak adlandırılan bir standardı karşılaması gerekmektedir. Esaslı bütünlük, bilgiye ihtiyaç duyan makul paydaşların bilgi gereksinimlerinin karşılandığı düzey olarak tanımlanmaktadır (Beauchamp, 1987: 127).

Öte yandan bir süreç olarak muhasebede şeffaflık, bilginin oluşturulması ve bilginin elde edilebilirliğinin sağlanması aşamalarının her birinde paydaşların aktif katılımını içermektedir (Cotterrell, 1999: 419; Stirton ve Lodge, 2001: 476). Paydaşların ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için paydaşlar ihtiyaç duydukları bilgileri belirlemeye davet edilmelidirler (Rawlins, 2009: 75). Şeffaflık ile sağlanan açıklık aracılığıyla bilginin kolaylıkla fark edilebilir olduğu; yetkin, ilgili paydaşların görünür kılınan bilgiyi kavrayabildiği (Christensen ve Cheney, 2015: 74) ve bilgi paylaşımının gelecekte olası olduğu düşünülen potansiyel bilgi paylaşımına ulaşılabilir olmasını sağlayacağı düşünülmektedir. Bu şekilde, şeffaflık bir durumu ortaya çıkarmakla kalmayıp bu durumu değiştirebilme imkânına sahip olacak hatta işletmelerin gelecekteki eylemlerini tahmin edilebilir hale getirecektir (Williams, 2005: 359). Böylelikle bir şeyi görmenin onu kontrol etmeye yol açabileceği duygusu oluşturulacaktır. Bu duygu, gelecek nesillere güvenliklerinin sağlanabileceğine dair düşüncenin oluşmasını sağlayacaktır (Phillips, 2011: 389).

Muhasebede şeffaflığı bir yönüyle denetleyen ve/veya dengeleyen bir başka yönden tamamlayan hesap verebilirlik konusunda ise aşağıdaki hususlar paylaşılabilir.

Muhasebede hesap verebilirlik, hissedarların yönetime emanet ettiği kaynaklar aracılığıyla gerçekleştirilen işletme faaliyetlerinin sonuçları başta olmak üzere işletmelerin varlık ve kaynak durumunu, nakit akışı hususunu; bunlara ilaveten işletme tarafından gerçekleştirilen eylemlerin sonuçlarından olumlu veya

olumsuz etkilenen bütün çıkar gruplarının tarafsız, anlamlı ve doğru bilgilere ulaşabilmesini mümkün kılmaktadır. Muhasebenin “Sosyal Sorumluluk” ve “Tam Açıklama” temel kavramları bağlamında mali tablolarda açıklanan işletmelerin finansal durumu, gelir ve giderleri, hissedarları tarafından yapılan katkıları ve bunların dışında ayrıca açıklanması gereken ilave bilgileri çıkar gruplarının, mevcut ve potansiyel yatırımcıların bilgisine muhasebede hesap verebilirlik aracılığıyla sunulmaktadır. Muhasebede hesap verebilirlik aracılığıyla, hissedarların kaynaklarını yöneten veya temsil eden yöneticilerin faaliyet sonuçlarının etkinliği denetlenmektedir. İşletmelerin faaliyetlerinden etkilenen çıkar grupları bu eylemlerin çevreye, topluma ve ekonomiye katkısını sorgulayabilmektedir. Muhasebede hesap verebilirlik bağlamında işletmelerin eylemleri hakkında düzenlenen raporlar aracılığıyla gelecekte gerçekleştirilecek faaliyetler ve bu faaliyetlerin gelecek kuşaklara etkileri çıkar grupları tarafından öngörülebilmektedir.

Muhasebede hesap verebilirlik, işletmelerin politikaları, kararları, eylemleri, ürünleri, hizmetleri ve performansları hususunda sorumluluklarının ve şeffaflıklarının artmasına katkı sağlamaktadır. Muhasebede hesap verebilirliğin, işletmelerin özkaynak değerlerinin ve finansal krizlere karşı dirençlerinin artmasında, ayrıca işletmelerin vergiden kaçınma yöntemlerini gerçekleştirme ihtimallerinin azaltılmasında ve azınlık payına sahip hissedarların korunması konusunda katkı sağladığı paylaşılabılır (Cohen vd., 2012: 75). Konu ile ilgili Daştan (2017: 1254) tarafından ele alınan çalışmada, “...muhasebenin sadece işletme ve işletme faaliyetleri ile değil tüm toplumsal ve bireysel ekonomik ve sosyal faaliyetler için kullanılabilecek yapıya kavuşturulması gerekmektedir...” ifadelerine yer verilerek şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarının toplumsal gelişmenin sağlanmasında ihtiyaç duyulan bilginin sadece

işletme düzeyinde değil tüm *toplumsal katmanlar ve bireysel faaliyetler için* sağlanabileceğine vurgu yapılmaktadır.

Muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirlik, işletmeler tarafından hazırlanan kurumsal sosyal raporların paydaşlara bilgi edinme hakları kapsamında finansal ve finansal olmayan bilgilerin açıklanmasında son derece önemli uygulamalardır. İşletmelerin uzun vadeli kârlılığını, sosyal adalet ve çevre koruması ile birleştirerek sürdürülebilir küresel ekonomiye geçişteki yaşanabilecek aksaklıkları yönetilebilmesi için muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamaları hayati önem taşımaktadır. Sürdürülebilir küresel ekonomiye ilişkin kurumsal raporlama, sürdürülebilirlik risklerinin belirlenmesi, yatırımcı ve tüketici güveninin artırılması bakımından sosyal ve çevresel faktörler de dâhil olmak üzere giderek daha önemli hale gelmektedir. Bu bağlamda muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarıyla finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgilerin de açıklanması, “*toplumsal gelişmenin refleksi/aynası*” (Daştan, 2017: 1254) konumuna dönüşecek muhasebe ile işletme performansının ve toplum üzerindeki etkisinin ölçülmesine, izlenilmesine ve yönetilmesine de yardımcı olacaktır.

Bir bütün olarak ele alındığında muhasebe aracılığıyla sağlanan şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarının aşağıdaki katkıları sağladığı paylaşılabılır (Şeker, 2020: 29-30);

- Bilgi asimetrisinin azaltılması, yönetim etkinliğinin artırılması ve yönetim kararlarına erişebilirliğin sağlanması,
- İşletmelerin denetim komitesinin bağımsızlığının teşvik edilmesi, uzun vadeli yatırımcı bulmanın kolaylaştırılması ve sermaye erişiminin kolaylaştırılması,

- İşletmelerin kârlılığını ve büyümesini artırırken risk yönetimine katkı sağlaması,
- Kurumsal itibar ve marka değerinin artırılması,
- İşletmelerin rakipleri ile karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırması,
- Sosyal sorumluluk bağlamında işletmelerin sürdürülebilirlik ve entegre raporlama konusunda teşvik edilmesi,
- Paydaşların hak ve menfaatlerinin korunması, işletme varlık ve kaynaklarının tamlik ile bütünlüğünün sağlanması suretiyle yolsuzlukların önlenmesi için önleyici politikaların oluşturulması,
- Çalışanların güvenliğinin, sağlığının ve sosyal haklarının korunması ve ayrıca çalışma şartlarının daha iyi olmasının sağlanması,
- İşletmelerin karar organlarında cinsiyet eşitliğine katkıda bulunulması,
- Yenilikçi ürün ve hizmetlerin geliştirilmesi, çevreye verilen zararların azaltılması, sürdürülebilir kalkınma ile gelişmeye ve bir bütün olarak ülke ekonomisine katkı sağlanmasıdır.

2.4. Dünyada ve Türkiye’de Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Uygulamaları

Muhasebe aracılığıyla sağlanan şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarının gelişiminde din, kültür, ekonomik gelişmişlik seviyesi, hukuk sistemi, tarih, politik sistem ve sosyal iklim gibi birçok etken bulunmaktadır. Ancak dünyada ve Türkiye’de yaşanan ekonomik olaylar, finansal krizler, politik çevre, işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkileri muhasebe tarafından üretilen bilgilere karşı paydaşların beklentilerini ve

güven düzeyini değiştirmiştir. Finansal piyasalar, muhasebe alanında kural koyucular ve siyasi otoriteler, paydaşların kaybolan güvenini kazanmak adına düzenlemeler yaparak şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarını zaman içinde geliştirmişlerdir. Bu gelişim, aşağıda dünyada ve Türkiye’de şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamaları alt başlıkları ile kronolojik olarak açıklanacaktır.

2.4.1. Dünyada Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Uygulamaları

1929 yılında meydana gelen Büyük Buhran (The Great Depression) başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere bütün devletlerin ekonomik sistemlerini derinden etkilemiştir. Büyük Buhran sonucunda ABD’de 1934 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yayımlanmış ve Sermaye Piyasası Kurulu oluşturulmuştur. Bu kurul borsaya kayıtlı işletmelerin finansal tablolarının oluşturulmasında uygulanacak kuralları düzenlemekle görevlendirilmiştir. Büyük Buhran’ın ardından 1960’lı yıllara kadar dünya genelinde benzeri bir etki meydana getirebilecek ekonomik kriz yaşanmamış; bir anlamda 1960’lı yıllara kadar dünya ekonomik düzeni Büyük Buhran sonrası gerçekleştirilen düzenlemelere göre yürütülmüştür.

1973 yılında, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık (İngiltere), İrlanda ve ABD’de ülkelerini temsil eden muhasebe kuruluşları tarafından Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) kurulmuştur. Komitenin amacı: kamu yararına finansal tabloların sunumunda uyulması gereken muhasebe standartlarını düzenlemek ve yayımlamak, bu muhasebe standartlarının dünya genelinde yaygın kullanımını teşvik etmek, genel olarak finansal tabloların sunumuna ilişkin düzenlemelerin, muhasebe standartlarının ve prosedürlerin iyileştirilmesi ve uyumlaştırılması için çalışmak olarak açıklanmıştır (Street ve

Gray, 1999: 134). Muhasebe standartları aracılığıyla finansal bilgilerin uluslararası karşılaştırılabilirliği ve kalitesi artırılmaya çalışılmaktadır. Muhasebe standartları kullanılarak üretilen muhasebe bilgileri şeffaflık sağlamakta, yatırımcıların ve diğer piyasa katılımcılarının bilinçli ekonomik kararlar almalarına katkıda bulunmaktadır. Muhasebe standartları, sermaye sağlayıcıları ile fonlarını(yatırımlarını) emanet ettikleri kişiler arasındaki bilgi boşluğunu azaltmakta ve hesap verebilirliği güçlendirmektedir.

Şeffaflık ve hesap verebilirlik eksikliği nedeniyle 1990'lı yıllarda Tekila Krizi, Bankacılık Krizi, Asya, Brezilya ve Rusya Krizi gibi krizlerin gerçekleştiği ve bu kapsamda işletmelerin kurumsallıklarının sorgulandığı belirtilebilir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tamamında kabul gören ve bir anlamda yaşanan krizlere cevap niteliğindeki, Kurumsal Yönetim İlkelerinin oluşturulmasına katkıda bulunmak amacıyla çeşitli komiteler, komisyonlar ve kurumlar tarafından [Treadway Komisyonu (1987), Cedbury Komitesi (1992), Dey Raporu (1994), OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri (1999), Birleşmiş Milletler Küresel Sözleşmesi (2000), Avrupa Birliği bünyesinde oluşturulan Avrupa Toplulukları Komisyonu –Yeşil Belge (2001) v.b.] çeşitli çalışmalar oluşturulmuştur (Abdioğlu, 2007: 68; Daştan, 2010: 7).

2000'li yıllarda içinde bulunduğu şartları değerlendirmeyi bilen çoğunluk hakkına sahip hissedarlar ve tepe yöneticiler tarafından özel amaçlı girişimler kurulmuş, özel amaçlı kuruluşlar aracılığıyla işletmelerin mevcut finansal durumları muhasebe temel kavramlarına uyulmayarak gizlenmiş, sözde bağımsız denetim kuruluşları ise bu uygulamaları görmezden gelmişlerdir (Fırat ve Seldüz, 2014: 2). Bu durum ABD başta olmak üzere tekrar çeşitli ülkelerde işletmelerin iflas etmesi ile sonuçlanmıştır. Büyük zararlara uğrayan azınlık payına sahip yatırımcıların korunması, yapılan kurumsal açıklamaların

doğruluğunun ve güvenilirliğinin artırılması, piyasalarda işletmelerin şeffaf ve hesap veren kurumlar olmasının sağlanması amacıyla “Kurumsal ve Denetim Hesap Verebilirliği, Sorumluluk ve Şeffaflık Yasası” yayımlanmıştır (Arping ve Sautner, 2013: 1133).

2000 yılların başlarında, 1606/2002 sayılı Avrupa Birliği Tüzüğü’ne göre Avrupa Birliği (AB)'nde düzenlenmiş bir menkul kıymet piyasasında işlem gören işletmelerin konsolide hesaplarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) göre hazırlamaları gerekmektedir. AB tüzüğü, mali tabloların yüksek derecede şeffaf ve karşılaştırılabilir olmasına yardımcı olmakla beraber AB sermaye piyasasının etkin işleyişini iyileştirmeyi amaçlamaktadır⁴. Belirtilen bu amaç, bilgi asimetrisini azaltarak fiyat etkinliğini desteklemeye yönelik kurumsal açıklama düzenlemesinin geleneksel amacını örneklemektedir. Bu düzenleyici yaklaşım, piyasa başarısızlığının olmadığı durumlarda, rekabetçi piyasaların firmaların menkul kıymetlerinin doğru fiyatlandırılmasını sağlayarak ekonomide kaynakların etkin dağılımını ilerleteceği fikrine dayanmaktadır (Goshen ve Parchomovsky, 2006:740).

Finansal olmayan bilgilerin açıklanması, işletmelerin performanslarının ve toplum üzerindeki etkilerinin ölçülmesine, izlenmesine ve yönetilmesine yardımcı olmaktadır. Bu nedenle Avrupa Parlamentosu, kurumsal sosyal sorumluluğun (KSS) çok boyutlu doğasını ve işletmeler tarafından uygulanan KSS politikalarının çeşitliliğini dikkate almak amacıyla, yatırımcıların ve diğer paydaşların ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli düzeyde

⁴ 1606/2002 sayılı Tüzüğün 1.maddesi şu şekildedir: “Bu Tüzüğün amacı, mali tabloların yüksek derecede şeffaflığını ve karşılaştırılabilirliğini ve dolayısıyla topluluk sermaye piyasasının ve iç pazarın etkin bir şekilde işlemesini sağlamak için ... işletmeler tarafından sunulan mali bilgilerin uyumlaştırılması amacıyla toplulukta uluslararası muhasebe standartlarının benimsenmesi ve kullanılmasıdır.”

karşılaştırılabilirliğin yanı sıra tüketicilerin işletmelerin toplum üzerindeki etkisine ilişkin bilgilere kolay erişimini sağlama ihtiyacıyla eşleşen, yüksek esnekliğe izin veren işletmeler tarafından finansal olmayan bilgilerin açıklanmasına ilişkin bir yasa teklifi sunması için Komisyon'a çağrıda bulunmuştur (Hombach ve Shellron, 2018: 141).

Finansal kriz sonrasında tüketici güveninin zedelenmesi ve firmaların sosyal etkilerine yönelik kamuoyu ilgisinin artmasının ardından Avrupa Komisyonu 2011 yılında Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) için yenilenmiş bir strateji açıklamıştır. Bu strateji, KSS'yi "işletmelerin toplum üzerindeki etkilerinden sorumlu olması" olarak tanımlayarak KSS ile ilgili hususların işletmeler hukukuna dahil edilmesinin yolunu açmıştır (Avrupa Komisyonu Raporu, 2011: 6). Avrupa Birliği Parlamentosu tarafından birlik bazında şeffaflık ve hesap verebilirlik bağlamında gönüllü olarak yapılan veya zorunlu olarak yapılması planlanan raporlamalar (2013/36/EU sayılı Direktif) işletmelerin paydaşlara ve topluma karşı kurumsal sorumluluğunun önemli bir unsuru olarak görülmektedir.

İşletmelerin faaliyetleri sonucu elde edilen kârları, ödenen vergileri ve işletmelerin aldığı sübvansiyonları konusunda şeffaflığın artırılması, paydaşların finans sektörüne olan güveninin yeniden kazanılması ve bu güvenin korunması için elzemdir. Bu bağlamda Avrupa Parlamentosu tarafından 2014/95/EU sayılı Direktif ile sürdürülebilirlik risklerinin belirlenmesi, yatırımcı ve tüketici güveninin artırılması amacıyla işletmelerin sosyal ve çevresel etkileri hakkında finansal olmayan bilgilerinin açıklanması istenilmektedir. İşletmelerin finansal olmayan bilgilerini açıklamaları, uzun vadeli kârlılık, sosyal adalet ve çevrenin korunması ile birleşerek sürdürülebilir bir küresel ekonomiye doğru değişimi yönetmek için hayati önem taşımaktadır (Avrupa Birliği, 2014/95/EU). Bu doğrultuda, yapılması gereken açıklamalar yatırımcıların ve diğer

paydaşların ihtiyaçlarının yanı sıra tüketicilerin işletmelerin toplum üzerindeki etkilerine ilişkin bilgilere kolay erişimini sağlamayı amaçladığı ifade edilebilir.

Brüggemann vd. (2013) tarafından AB’de fiyat etkinliğini amaçlayan kurumsal kamuyu aydınlatma düzenlemelerinin, muhasebe standartlarını uygulayan işletmelerin mali tabloları aracılığıyla menkul kıymetler piyasalarında hedeflenen şeffaflığın ve hesap verebilirliğin sağlanmasına katkıda bulunduğu ifade edilmektedir. Şeffaflık ve hesap verebilirlik düzenlemelerinin, belirli riskleri azaltmak, tüketicilerin veya üreticilerin bir ürünle ilişkili sosyal maliyetleri tam olarak dikkate almamasından kaynaklanan dışsallıkları iyileştirmek veya kamu mal ve hizmetlerinin sunumunu iyileştirmek için işletmeleri veya kurumları standartlaştırılmış formatlarda bilgiler açıklamalarını sağladığı ifade edilebilir (Weil vd., 2013: 1410).

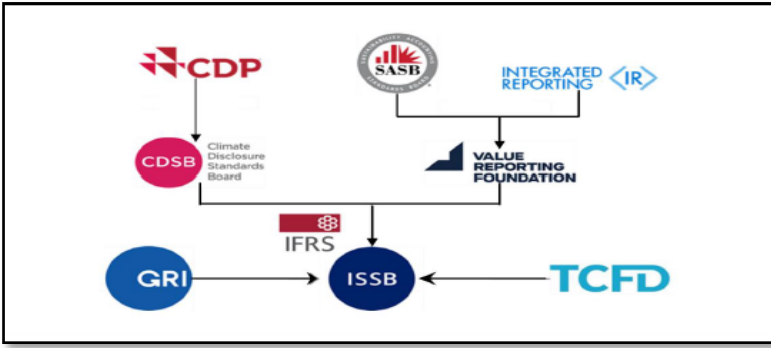
Avrupa Birliği tarafından açıklama zorunluluğu getirilerek finansal olmayan bilgilerin miktarının ve kalitesinin artırılmasının, işletmelerin topluma karşı hesap verebilirlikleri açısından algılanma biçimlerini olumlu yönde etkileyeceği öngörülmektedir. Finansal olmayan bilgiler hususunda daha fazla ve daha iyi raporlamaların yapılması tüketicilerin güvenini artıracak ve talep tarafında olumlu bir etki yaratarak yeni girişimcilik fırsatlarının daha iyi yönetilmesini sağlayabilecektir. Ayrıca kamu istişarelerinin sonuçları ve konsolide araştırmalar, işletmeler tarafından şeffaflıkla çevresel performanslarına ilişkin daha kaliteli bilgi paylaşılmasının, paydaşların çevresel farkındalık düzeylerini artıracakını öngörülmektedir (Avrupa Komisyonu Raporu, 2013: 38- 41).

2007-2008 yıllarında ABD’de türev ürünler nedeniyle yaşanan küresel finansal krize düzenleyici bir reform eylem planıyla yanıt veren G-20 “*kilit küresel muhasebe standartları organlarının tek bir yüksek kaliteli küresel standartlar kümesi*

oluşturma hedefine yönelik yoğun bir şekilde çalışmalarının gerekliliği” hususunda çağrıda bulunmuştur (Baudot, 2014: 974).

Muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirliği doğrudan ilgilendiren bir gelişme olan sürdürülebilirlik raporlaması, sürdürülebilirlik raporlama standartları, entegre raporlama ile ilgili hususlar şekil 3’te özetlenmiştir.

Şekil 3. Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları Kurulunun Yakınsama Aşamaları



Kaynak: Wheeler, 2023.

Şekil 3’ten görüleceği üzere sürdürülebilirlik raporlama standartları oluşumu ve yakınsama çalışmaları aşamaları öncelikle Londra merkezli Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) ile ABD merkezli Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu’nun (SASB) 2021 yılında birleşerek Değer Raporlama Vakfı’nın (VRF) oluşumunu sağlamasıyla başlamıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı tarafından 2022 yılında BM İklim Değişikliği Konferansında (COP26), Karbon Saydamlık Projesi (CDP) ev sahipliğinde oluşturulan İklim Saydamlık Standartları Kurulu (CDSB) konsorsiyumu ve Değer Raporlama Vakfı’nın (VRF), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı’na bağlı Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu ile birleştirilmeleri kararı duyurulmuştur. Uluslararası

Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB), İklimle İlgili Açıklamalar Görev Gücü (TCFD) tarafından açıklanan çerçeveden etkilenmekte, Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından yayımlanan işletmelerin, hükümetlerin ve diğer kuruluşların iklim değişikliği, insan hakları ve yolsuzluk gibi konulardaki etkilerini anlamalarına ve işletmelerine yardımcı olan uluslararası bağımsız standartları tamamlamaktadır. Uluslararası sürdürülebilirlik raporlaması standartlarının oluşmasında etkisi olan kurum ve kuruluşlar aşağıda kısa açıklanacaktır.

1997 yılında kurulan Küresel Raporlama Girişimi (GRI) tarafından 2000 – 2013 yılları arasında sürdürülebilirlik raporlaması için beş kılavuz (2000 yılında, *G1 Kılavuzu*, 2002 yılında, *GRI G2 Kılavuzu*, 2006 yılında, *GRI G3 Kılavuzu*, 2011 yılında, *GRI G3.1 Kılavuzu*, 2013 yılında, *GRI G4 Kılavuzu*) yayımlanmıştır (GRI, 2022; Çalışkan, 2017: 122-123). Sürdürülebilirlik raporlamasında işletme faaliyetlerinin **çevresel** (*enerji ve sera gazı yönetimi, doğal hayatın ve biyoçeşitliliğin korunması, düşük karbon salınımı*), **sosyal** (*insan hakları, iş sağlığı ve güvenliği, etik kurallar, eğitim, sanat ve spora destek*) ve **ekonomik** (*yerel yönetimlerin desteklenmesi, adaletli gelir dağılımına katkı, yatırım politikalarında eşit davranılması, yanlış fiyatlandırmadan kaçınılması*) etkileri hususunda işletmelerin paydaşlarına finansal olmayan bilgiler aktarılmaktadır (SASB, 2022; Ertan, 2018: 467). ABD’de 2010 yılında Harvard Üniversitesi araştırmacıları tarafından finansal olmayan bilgilerin önemine dikkat çekildiği ifade edilebilir. Bu bağlamda bütün sektörler için çerçeve geliştirilerek sürdürülebilirlik muhasebesi standartları oluşturulması gerektiği hususunda görüş birlikteliği sağlanmış ve Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB) oluşturulmuştur (Akarçay, 2014: 4; Demircioğlu ve Ever, 2019: 70).

Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi tarafından 2010 yılında işletmelerin mali tablolarında maddi olmayan varlıkların

artışına dikkat çekilerek sürdürülebilirlik için raporlama hususunda çerçeveler(ilkeler) hazırlamaya karar verilmiştir (Eccles ve Armbruster, 2011: 13). Bu kapsamda entegre raporlama, değer yaratma yeteneğini önemli ölçüde etkileyen finansal, üretilmiş, entelektüel, insani, sosyal, doğal ve ilişkisel sermaye faktörlerinin iletilmesini sağlayan kurumsal raporlamanın entegre düşünme aracılığıyla daha uyumlu ve verimli bir yaklaşımı teşvik eden, kısa, orta ve uzun vadede değer yaratılmasına odaklanarak, sermayenin daha verimli ve üretken bir şekilde tahsis edilmesinin sağlanması adına sermaye sağlayıcılarına sunulan bilgilerin kalitesinin artırılması amacıyla oluşturulmuştur (IIRC, 2023). Uzman görüşleri ile kodlama yapılarak 2013 yılında ilk entegre rapor hazırlama çerçevesi yayımlanmış ve 2021 yılında revize edilmiştir (Eccles vd., 2015: 33-35). Entegre raporlama paydaş teorisi bağlamında işletmelerin ekonomik değerleri ile sürdürülebilirlik değerleri arasında uzun vadeli ilişkide stratejik olarak oluşacağı öngörülen, gelecekteki karar verme süreçlerinde toplumun geleceği için önemli olan işletme faaliyetlerinin muhtemel ekonomik, sosyal ve en önemlisi çevresel sonuçlarının değer yaratma kapasitesinin ölçülmesi bağlamında paydaşlara şeffaf bir şekilde bilgi aktarılabilmesi amacıyla düzenlenmektedir (Adams ve Simnett, 2011: 296). Entegre rapor aracılığıyla paydaşlara işletmenin dış çevresi tanıtılmakta, iş modeli, riskleri ve fırsatları değerlendirilerek bilgi verilmekte, stratejik olarak kaynakların tahsisi açıklanmaya çalışılmaktadır. Böylelikle güvenilir, eksiksiz, önemli, kısa, öz, tutarlı, karşılaştırılabilir, geleceğe yönelik finansal ve finansal olmayan bilgiler arası bağlantı oluşturularak şeffaf bir şekilde paydaşlarla iletişim kurularak işletme tarafından ticari sır olmayan muhasebe bilgileri paylaşılmaktadır (Çelebier ve Çankaya, 2019: 182-189).

2013 yılında G-20 Devlet ve Hükümet Başkanları tarafından insan kaynaklı iklim değişikliğinden kaynaklanan

tehlikelerin artması, işletmelerin finansal raporlarında iklimle ilgili finansal risklerinin açıklanması için standartlaştırılmış bir çerçevenin olmaması nedeniyle İsviçre'de kâr amacı gütmeyen bir dernek olarak Finansal İstikrar Kurulu'nun kurulması hususunda fikir birliği sağlamışlardır (FSB, 2022). Kurul tarafından iklim değişikliklerinin finansal kararlarda dikkate alınması adına çerçeve ve önerilerin hazırlanması için İklimle İlgili Mali Konular Görev Gücü (Task Force on Climate-related Financial Disclosures, TCFD) görevlendirmiştir (Kurt ve Cavlak, 2022: 311). 2017 yılında TCFD, işletmelerin bilinçli sermaye tahsisini desteklemek adına yönetim, strateji, risk yönetimi, metrikler ve hedefler temel unsurları bağlamında tasarlanmış iklimle ilgili finansal açıklama önerileri yayımlamıştır (Bingler vd., 2022: 3).

2021 yılında Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB) ve Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) birleşerek Değer Raporlama Vakfı'nı (VRF) oluşturmuşlardır. Değer Raporlama Vakfı, işletmelere şeffaf ve tutarlı sürdürülebilirlik açıklamaları yapmalarına yardımcı olmak için kurumsal değerin nasıl oluşturulduğu, himaye edildiği ve aşındırıldığı konusunda ortak bir anlayış geliştirmelerine yardımcı olmak için tasarlanmış kapsamlı kaynaklar bütünü sunmaktır (Kurt ve Cavlak, 2022: 311; Güneş ve Yalçın, 2022: 117). Bu kaynaklar yatırımcıların ve diğer paydaşların işletmelerin kurumsal değerlerini değerlendirmelerine ve karşılaştırmalarına olanak tanımaktadır (IFRS, 2022).

Konuya AB açısından bakıldığında 2001 yılında kurulan Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu'nun (European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG) 2022 yılında misyonunu genişletilmiştir. EFRAG, finansal raporlama faaliyetlerinde, IASB'nin standart belirleme sürecinde ve ilgili uluslararası tartışmalarda Avrupa görüşlerinin uygun şekilde dikkate alınmasını sağlamakla bunlara ilaveten yeni yayımlanan, revize edilen UFRS Standartlarının veya Sürdürülebilirlik

Raporlama Standartlarının, AB'de kullanım için IAS Tüzüğü'nün kriterlerini karşılayıp karşılamadığı, kamu yararına elverişli olup olmayacağı da dahil olmak üzere Avrupa Komisyonu'na tavsiyelerde bulunmaktadır (EFRAG,2022).

Doğa ile İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (Taskforce on Nature-related Financial Disclosures- TNFD), doğayı finansal ve ticari kararlara dahil etme ihtiyacının artmasına yanıt olarak 2021 yılında kurulmuştur. TNFD, küresel finansal akışlarda doğa-olumsuz sonuçlardan ve doğa-pozitif sonuçlara doğru bir kaymayı desteklemek amacıyla, kuruluşların doğayla ilgili gelişen riskler ve fırsatlar hakkında rapor vermeleri ve bunlara göre hareket etmeleri için bir risk yönetimi ve açıklama çerçevesi geliştirme ve sunma görevi ile yetkilendirilmiştir.

TNFD, BM tarafından fonlanan, G-7 ve G-20 hükümet yetkililerinin onayını almış küresel bir girişim olarak kurulmuştur (TNFD, 2021). TNFD, 2021 yılındaki ilk toplantısında risk yönetimi ve açıklama çerçevesinin, tercih edilen veya gerekli olan önemlilik yaklaşımlarına bakılmaksızın, sektörler ve yargı bölgeleri arasında farklı büyüklükteki işletme ve finansal kurumlara uygulanabilir olması ve bunlar tarafından kullanılması gerektiğine karar vermiştir. Doğa kaybını durdurmak ve tersine çevirmek, doğayla ilgili olumlu sonuçlar elde etmek ve doğayla ilgili riskleri azaltmak ve yönetmek, ancak tedarik zincirlerindeki büyük ve küçük işletmelerin ve her türlü finansal kurumun doğayla ilgili bağımlılıklarının, etkilerinin, risklerinin ve fırsatlarının toplu olarak tanımlanması, değerlendirilmesi, yönetilmesi ve ifşa edilmesi durumunda mümkün olabileceği görüşü toplantı sonucunda ifade edilmiştir.

TNFD, çok çeşitli bilgi ortaklarının ve paydaşların desteği ve girdisiyle çerçeveyi geliştirmeye devam ederken, şunları amaçlamaktadır (TNFD, 2021):

- Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) tarafından geliştirilmekte olan küresel raporlama temelleri ve piyasa katılımcıları tarafından halihazırda kullanılmakta olan en iyi uygulama standartları ve araçları ile uyumun sağlanmasına yardımcı olmak,
- Rapor hazırlayanların tüm yargı alanlarındaki kuruluşlardan rapor kullanıcılarının tercihlerini ve düzenleyici gereksinimlerini karşılamak için çifte önemlilik yaklaşımı kapsamında uyarlanabilirlik ve esneklik sağlamak,
- Hem doğa kaybını hem de iklim değişikliğini entegre bir şekilde ele alma konusundaki acil ihtiyaç göz önüne alındığında, işletmelerin ve finansal kurumların doğayla ilgili bağımlılıkları, etkileri, riskleri ve fırsatları raporlamaya başlamak için erken harekete geçmelerini teşvik etmek ve
- Doğayla ilgili konuların dahil edilmesinin birçok kuruluş için yeni olduğunu, ancak sağlam yönetim, strateji, risk yönetimi ve sermaye tahsisi için hızla büyüyen stratejik bir zorunluluk olduğunu kabul ederek, zaman içinde açıklama tutkusunu artırmak için yapılandırılmış bir yol sağlamaktır.

Küresel yatırım portföylerine sahip uluslararası yatırımcılar ve işletmeler tarafından iklim ve diğer çevresel, sosyal ve yönetim konularında yüksek kaliteli, şeffaf, güvenilir ve karşılaştırılabilir raporlama çağrısına cevap olarak 2021'de UFRS Vakfı Mütevelli Heyeti, yeni bir standart belirleme kurulu olan Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (ISSB) oluşturulduğunu duyurmuştur (IFRS, 2022). ISSB'nin amacı, yatırımcılara ve diğer sermaye piyasası katılımcılarına işletmelerin sürdürülebilirlik ile ilgili risklerine karşı bilinçli kararlar almalarına yardımcı olmak adına küresel

sürdürülebilirlik standartlarını sunmaktır (Kurt ve Cavlak, 2022: 311). Sürdürülebilirlik raporlaması standartları aracılığıyla muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirlik, çifte önemlilik⁵ (“*double materiality*”) kavramı kapsamında işletmelerin çevreye, topluma ve ekonomiye etkisinin yanında iklimin değişikliğinin işletme faaliyetlerine etkisinin açıklanması olarak ifade edilmektedir (Calace, 2020).

2.4.2. Türkiye’de Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Uygulamaları

Türkiye’de şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarının gelişimini muhasebe mesleği ile ilgili düzenlemeler, işletmeleri ve meslek mensuplarının faaliyetlerini doğrudan ilgilendiren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSUDSK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan standartlar ve ilgili düzenlemeler kapsamında değerlendirmek mümkündür (KGK, 2021; Daştan ve Abdioğlu, 2008: 70-72; Kaya ve Atasel, 2018: 52).

Türkiye’de şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarının vergi kanunları, ticaret kanunları, faaliyet gösterilen piyasalara göre tabi olunan kurumların kanunları, meslek odaları aracılığıyla kurulan özerk kurullar tarafından yayımlanan standartlar ve yönetmenlikler gibi düzenlemelerle sağlanmaya çalışıldığı ve gelişimin halen devam ettiği ifade edilebilir. Geçmişte muhasebe ile sağlanacak şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarının

⁵ **Çifte Önemlilik:** Paydaşlara sunulan kurumsal raporların, işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülebilirlik kapsamında nasıl etkilendiğini (işletme dışından işletme içine) ayrıca işletme faaliyetlerinin toplumu ve çevreyi nasıl etkilediğini (işletme içinden işletme dışına) içerecek şekilde düzenlenmesini niteler (EFRAG-ESRG 1, 2022: 4).

işletmelerin yukarıda anılan kanunların bazen birden fazlasına tabi olması nedeniyle birden fazla ve farklı muhasebe uygulamaları yapmaları, sonuç olarak birden fazla ve birbirlerinden farklı mali tablolar yayımlamalarına neden olduğu ifade edilebilir (Güdelci, 2019: 206). Bu bağlamda Türkiye’de şeffaflık ve hesap verebilirlik sürecinin kısaca özetlenen gelişim basamakları aşağıda kronolojik olarak açıklanacaktır.

Türkiye’de muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirlik sürecinin, Fransız Ticaret Kanunu’nun (*Code de Commerce - 1807*) belirli kısımlarının çevirisi ile oluşturan ve 1850 yılında yürürlüğe giren Kanunname-i Ticaret’le başladığı ifade edilebilir. Kanun’da muhasebe defterleri, defterlerde sunulan bilgilerin doğruluğu, davalarda delil olma niteliği, envanter defteri ve dolayısıyla bilanço düzenleme zorunluluğu gibi şeffaflık ve hesap verebilirlik konularında önemli hükümler bulunmaktadır. Benzer şekilde 1926 yılında yayımlanan Türk Ticaret Kanunu’nda da işletmelerin faaliyet sonuçları ve sahip oldukları iktisadi kıymetlerin envanter bilgileri gibi hususlara ait hükümlere yer verilmiştir (Yünlü, 2020: 182).

Öte yandan 1930-1949 yılları arasında vergi kanunları ile işletmelerin faaliyet sonuçları üzerinden “beyana dayalı olarak” alınan vergi(ler) aracılığıyla da muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanmaya çalışıldığı düşüncesi paylaşılabılır. Vergi kanunları bağlamında bu süreç 1950-1960 döneminde (*1950 Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu, 1953 Amme Alacakların Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun, 1957 Gider Vergileri Kanunu, 1960 Vergi Reformu Komisyonu*) daha belirginlik kazanmıştır. Türkiye’nin 1974 yılında UFRS komitesine üye olması ile başlayan uluslararası muhasebe standartlarının muhasebe ekosistemine kazandırılmaya çalışılması, 1980’li yıllarda dışarı açılan ekonominin sonucu olarak Sermaye Piyasası Kanunu’nun düzenlenmesi, 1985 yılında menkul kıymetler borsasının faaliyete başlaması ve 1989 yılında

“Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”nın yayımlanması muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirlik bağlamında önemli gelişmeler olarak nitelenebilir (Dinç ve Atasel, 2016: 270-271; Sürmen ve Daştan, 2006: 18).

1994 yılında TMMOB, ülkemizdeki işletmeler için uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe standartları geliştirmek amacıyla özerk bir kuruluş olarak kurulmuştur. TMMOB, 2001 yılının sonuna kadar uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu 19 adet standart yayımlamıştır (Parlakaya, 2004: 130). Anılan dönemde SPK sermaye piyasasının ve BDDK da finansal kurumların etkin, güvenilir, şeffaf ve rekabetçi bir şekilde gelişim ve işleyişinin sağlanması ayrıca mevduat sahipleri ve hak sahiplerinin korunması adına düzenlemeler yapmışlardır.

Sermaye Piyasası Kanunu aracılığıyla “... sermaye piyasasının güvenilir, şeffaf, etkin, istikrarlı, adil ve rekabetçi bir ortamda işleyişinin ve gelişmesinin sağlanması, yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması için sermaye piyasasının düzenlenmesi ve denetlenmesi...” amaçlanmaktadır (Sermaye Piyasası Kanunu, 2012). Sermaye Piyasası Kurulu işletmelerin kurumsal yönetim ilkeleri bağlamında şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarını açıklamalarını istemektedir. Bilgi alma ve inceleme hakkı, genel kurula katılım hakkı, oy hakkı, azınlık hakkı ve kâr payı hakkı pay sahiplerine Sermaye Piyasası Kurulu tarafından kurumsal yönetim ilkeleri bağlamında tanınan haklardır. Sermaye Piyasası Kanunu kamunun aydınlatılmasına ilişkin esaslar bölümünde “... kamuya açıklanacak veya gerektiğinde Kurulca istenecek finansal tablo ve raporları, şekil ve içerik bakımından Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak, zamanında, tam ve doğru bir şekilde hazırlamak ve ibraz etmek zorundadır.” ifadesi ile çıkar gruplarının ihtiyaç duyacakları ticari sır

niteliğinde olmayan finansal ve finansal olmayan mali bilgilerin şeffaf bir şekilde paylaşılması hususu vurgulanmakta ve kanunla işletmelerin bilgilerine direkt ulaşamayan paydaşların dolaylı olarak da olsa bu bilgilere ulaşması sağlanmaktadır.

Muhasebe dünyasında yaşanan bu gelişmeler farklı piyasalarda (sermaye, finansal, enerji ve sigorta) faaliyette bulunan işletmelere yatırım yapmayı düşünen yatırımcılar, azınlık payına sahip hissedarlar, fon sağlayıcılar için finansal bilgileri karşılaştırmak ve yorumlamak hususunda farklı muhasebe kurallarına göre düzenlenmiş finansal tabloların oluşmasına neden olmuştur. Bu durumu düzenlemek amacıyla 1999 yılının sonuna doğru Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kanunla idari ve mali özerk yapıya sahip olarak uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartlarını yayımlamak için yetkilendirilmiş ve 2002 yılının Nisan ayında faaliyete geçmiştir (Daştan ve Abdioğlu, 2008: 71; Elitaş, 2014: 119). TMSK 2005 ile 2011 yılları arasında 39 adet muhasebe ve finansal raporlama standardını Resmî Gazete yayımlamıştır (Tunçez, 2012:191). Farklı kurumlar tarafından yapılan bu çalışmalarda bir birliktelik sağlanması adına, 2011 yılında TTK'da yapılan değişiklikle gerçek ve tüzel kişilerin (işletmelerin) mali tabloları hazırlanırken uygulanacak standartların belirlenmesi ve yayımlanmasında tek kurum olarak KGK yetkilendirilmiştir (Türk Ticaret Kanunu [TTK], 2011: 10966).

Kamu Gözetim Kurumu, “Yüksek kaliteli ve güvenilir bir finansal raporlama ve bağımsız denetim ortamı oluşturmak” ve “Finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek” için ülkemizde 2005 yılında kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ve halka açık işletmelerin, 2018 yılında büyük ve orta boy işletmelerin kullanımına finansal raporlama çerçevesi standartları

sunmuş; ayrıca bağımsız denetime tabi olan işletmelerin TMS/TFRS, BOBİ FRS kapsamında hazırlanan finansal raporlarına paydaşların makul güvenlerinin sağlanabilmesi için bağımsız denetim standartları yayımlamıştır (Akbulut ve Can, 2020: 87). 2019 yılının ortalarında KGK tarafından Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) faizsiz finans sektörünün geliştirilmesi ve mali raporlamada karşılaştırılabilirliği sağlamak amacıyla yayımlanmıştır (Kartal ve Ay, 2019: 84). Kurum tarafından ayrıca 2022 yılında küçük ve mikro işletmeler için Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) yayımlanmıştır.

TTK kapsamında şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamaları, “*Elektronik İşlemler ve Bilgi Toplumu Hizmetleri, Ticari Defterler, Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi, Bağımsız Denetim Sistemi, Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı, Şirketin Finansal Tabloları*” başlıkları bağlamında ele alınmıştır (Narbay ve Sönmez, 2016: 400). Kanunla bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesiyle bağdaşmayan, muhasebenin Sosyal Sorumluluk kavramına uymayan iç denetim organı kaldırılmış yerine işletmelerin özel işletmeler tarafından bağımsız denetime tabi olma uygulaması getirilmiştir. Bağımsız denetimden geçmeyen finansal tablolar aracılığıyla yönetim kurulu tarafından faaliyet raporunun düzenlenemeyeceği hususu Kanun’da vurgulanmıştır (Tore ve Tanyeri, 2016: 42). Bağımsız denetimden geçmiş finansal ve finansal olmayan mali bilgiler işletmelerin gerçek, tam, doğru ve bütün olarak varlık ve borçlarının, faaliyet sonuçlarının, özkaynak durumundaki değişimlerin makul güvence ile şeffaf olarak bütün çıkar gruplarına paylaşılması sağlamaktadır. Bu bilgiler aracılığıyla işletme yönetimi aldığı kararlar ve uyguladığı eylemlerin olumlu veya olumsuz sonuçları hakkında paydaşlara hesap vermeleri sağlanmaktadır.

TTK’da, işletmelere online toplantılar yapılabilme hakkı (TTK md. 1527), işletmelere varlık, kaynak ve faaliyet

sonuçlarının kaydedildiği defterleri elektronik ortamda saklayabilme hakkı (TTK md. 64) şeffaflık ve hesap verebilirlik kapsamında sağlanmıştır. Bunlara ilaveten TTK aracılığıyla risk yönetim kurulları işletmelerin maruz kalabileceği risklerin önceden tespit edilmesi ve bu potansiyel risklerin önlenmesi ayrıca çıkar grupları ile paylaşılması (TTK md. 378), hissedarlar tarafından işletmelerin mali tabloları hakkında makul güvence sağlanamadığı hususunda veya yönetim tarafından gerçekleştirilen faaliyetler hakkında oluşan şüpheler neticesinde hissedarlar tarafından özel denetim isteme hakkı (TTK md. 438) hesap verebilirlik sağlanması adına düzenlenmiş kanun maddeleri olarak ifade edilebilir.

4 Haziran 2022 tarih ve 31856 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda değişiklik yapan düzenleme ile KGK, Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının (SRS) belirlenmesi, düzenlenmesi ve yayımlanmasında yetkili kurum olmuştur. SRS’nin yayımlanmasıyla, ülkemizde yapılacak sürdürülebilirlik raporlamasında uygulama birliğinin sağlanması, yapılacak olan raporlamanın uluslararası geçerliğinin olması, ulusal ve uluslararası bağlamda sürdürülebilirlik raporlarının karşılaştırılabilirliğin sağlanması, sürdürülebilirlik raporlamasının ve finansal raporlamanın aynı temele oturtulması hususları hedeflenmektedir (KGK, 2021).

Bu kapsamda, hazırlık süreci devam eden sürdürülebilirlik muhasebe standartlarının “*UFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümleri ve UFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar*” taslak metinleri yayımlanmış durumadır. İklim krizlerinin işletme faaliyetlerine etkileri, iklimle ilgili fırsat ve risklerin değerlendirilmesi, işletmelerin bu krizler için yeni iş modelleri belirlemesi, bu bilgilerin şeffaf bir şekilde paydaşların bilgisine sunulması amacıyla Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları

Kurulu tarafından söz konusu taslakların kamuoyunun görüşüne açıldığı, mevcut durum için paylaşılabılır.

3. SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe bilgi sistemi; birey, işletme ve toplumun zaman içinde değişen finansal ve finansal olmayan bilgi ihtiyacını karşılayan bir bilgi sistemidir. Şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanabilmesi adına muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen söz konusu finansal ve finansal olmayan nitelikteki bilgiler toplumsal gelişimde de önemli bir role sahiptir. Tarihsel süreçte muhasebe bilgi ve uygulamalarının gelişiminde din, kültür, ekonomik gelişmişlik seviyesi, hukuk sistemi, tarih, politik sistem ve sosyal iklim gibi birçok faktör etkili olmuştur. Ayrıca dünya genelinde yaşanan ekonomik olaylar, finansal krizler, politik çevre, işletme faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkileri gibi hususlar, paydaşların muhasebeden beklentilerini ve muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilere karşı duydukları güven düzeyini doğrudan etkileyebilmektedir. Bu çerçevede, muhasebe alanında kural koyucular, paydaşların muhasebe bilgisine olan güven düzeylerinin korunması ve artırılması adına çeşitli düzenlemeler yaparak şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarının gelişimine katkı sunmaktadır.

Muhasebede şeffaflık ve hesap verebilirlik, başta işletmelerin varlık ve kaynak yapısı ile finansal performansı hakkında ve ayrıca işletme karar alıcılarının planlamalarını nasıl sürdürebilecekleri ve geliştirebilecekleri hususunda bilgiler sağlamaktadır. Sağlanan bu bilgilere dayalı yürütülen karar süreçlerinde mevcut ve potansiyel yatırımcılar ile işletme paydaşlarına gelecekte yaratılacak değer ve nakit akışı süreçlerine ilişkin önemli bir öngörü sunularak birikimli bir biçimde ülke ekonomisini de etkileyebilen önemli bir bilgi bütünlüğü oluşturulmaktadır. Bu kapsamda işletmeler tarafından muhasebe

aracılığıyla hazırlanan raporlar, paydaşların bilgi edinme hakları kapsamında finansal ve finansal olmayan bilgilerin açıklanmasında şeffaflık ve hesap verebilirlik adına son derece önemli uygulamalardır. Temel mali tablolara ilaveten paylaşılan söz konusu raporlar (*Sürdürülebilirlik Raporlaması, Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması, Entegre Raporlama*) aracılığıyla uzun vadeli kârlılık, sosyal adalet, çevre koruması, iş stratejileri gibi hususlar bir arada sunulabilmektedir. Sürdürülebilir küresel ekonomiye ilişkin kurumsal raporlama, sürdürülebilirlik risklerinin belirlenmesi, yatırımcı ve tüketici güveninin artırılması bakımından sosyal ve çevresel faktörlerle birlikte önemli hale gelmektedir. Bu bağlamda şeffaflık ve hesap verebilirlik uygulamalarıyla finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgilerin de açıklanması, muhasebenin “*toplumsal gelişmenin refleksi*” konumuna dönüşmesini sağlamakla beraber işletmelerin performansının ve toplum üzerindeki etkisinin ölçülmesine, izlenilmesine ve yönetilmesine de katkıda bulunmaktadır.

Şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlayan muhasebe bilgisi, müreffeh bir toplumun temel yapıtaşını oluşturarak, kaynakların etkili bir şekilde tahsisini sağlayabilmektedir. Sosyal sorumluluk bağlamında muhasebe aracılığıyla üretilen bilgilerle, işletmeler başta olmak üzere toplumun ve ülkenin ekonomik, çevresel ve sosyal gelişimine olumlu yönde katkı sunulmaktadır. Örneğin, işletmelerin, yüksek maliyetli borçlanma yerine düşük maliyetli fon sağlayan yatırımcılarla buluşabilmesi ve ardından gelişen özellikle sürdürülebilir yatırımları destekleyen finansal piyasaların oluşabilmesi ve derinlik kazanması söz konusu katkı kapsamında değerlendirilebilir. Bu doğrultuda şeffaf ve hesap verebilir bir yapıyı destekleyen kaliteli muhasebe bilgisi; mali tabloların vergisel amaçtan ziyade bilgi paylaşımı yaklaşımında düzenlenmesini, mükellefler için vergiden kaçınma yöntemlerine başvuru ihtimallerinin azaltılmasını ve ayrıca faaliyetlerin daha

sürdürülebilir bir dünya ekseninde gerçekleştirilmesini destekleyebilir.

Bir bütün olarak, paydaşların bilgi ihtiyacı, kârdan öteye geçerek adil, **şeffaf ve hesap verebilir** şekilde işletme faaliyetlerinin geleceğe olan etkisini çevreye duyarlı olacak biçimde tahmin edebilme yönünde değişmektedir. Bu doğrultuda uzun vadeli kârlılık, sosyal adalet ve ekolojik sistemin korunması gibi hususların işletmeler tarafından önemsendiği belirtilebilir. Sürekliliği esas alan, sosyal sorumluluk bilinci ile hazırlanmış gerçeğe uygun muhasebe bilgisi ile gelecek nesillerin haklarının korunması ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması adına toplumsal gelişime katkıda bulunulabilir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan (2007), İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB – 100 Örneği, Doktora Tezi, İstanbul Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Adams, Sarah ve Simnett, Roberet (2011), “Integrated Reporting: An Opportunity for Australia’s Not-for-Profit Sector”, *Australian Accounting Review*, 58(21), 292-301.
- Akarçay, Çağatay (2014), “Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu-Sustainability Accounting Standards Board”, *Öneri Dergisi*, 11(42), 1-11.
- Akbulut, Emre ve Can, Mustafa Emir (2020), “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında”, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 63, 85-93.
- Akdoğan, Nalan ve Doğan, Deniz Umut (2022), “Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Dünü Bugünü ve Geleceği”, Ali Alagöz (Ed.), *Dijital Çağda Muhasebe Eğitiminden Beklentiler*, içinde (1-7), Atlas Akademik Basım, Ankara.
- Albu, Oana Brindusa ve Flyverbom, Mikkel (2019), “Organizational Transparency: Conceptualizations, Conditions, and Consequences”, *Business & Society*, 58(2), 268-297.
- Arena, Claudia, Simona Catuogno ve Moscariello, Nicola (2021), “The Unusual Debate on Non-GAAP Reporting in the Current Standard Practice. The Lens of Corporate Governance”, *Journal of Management and Governance*, 25, 655-684.
- Arping, Stefan ve Sautner, Zacharias (2013), “Did SOX Section 404 Make Firms Less Opaque? Evidence from Cross-

- Listed Firms.” Contemporary Accounting Research, 30(3), 1133-1165.
- Arsoy, Aylin (2008), “Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10(2), 17-35.
- Atasel, Oğuz Yusuf (2021), Kurumsal Raporlama Türü Olarak Entegre Raporlamada Tanımlanan Sermaye Öğelerinin Değer Yaratma Süreci ile İlişkisi Üzerine Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Avrupa Birliği (2014), Directive 2014/95/EU of The European Parliament And of The Council, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj> (27.12.2022).
- Avrupa Birliği Komisyon Raporu (2011), https://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ec/137197.pdf (27.12.2022).
- Avrupa Birliği Komisyon Raporu (2013), Communication from The Comission Report, Guidelines on Non-financial Reporting, [https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN) (27.12.2022).
- Ball, Ray (2006), “International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors” Accounting and Business Research, 36, 5-27.
- Baudot, Pierre-Yves (2014), “Who's Counting? Institutional Autonomy and the Production of Activity Data for Disability Policy in France (2006-2014)”, Partecipazione e Conflitto, 7(2), 294-313.
- Beauchamp, Tom L. (1987), The virtuous journalist, New York: Oxford University Press, Newyork.

- Beuselinck, Christof vd. (2009), “Mandatory IFRS Reporting and Stock Price Informativeness”, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1381242> (27.12.2022).
- Bingler, Julia Anna vd. (2022), “Cheap Talk and Cherry-Picking: What Climatebert Has To Say On Corporate Climate Risk Disclosures”, *Finance Research Letters*, 48, 1-8.
- Black, Dirk E vd. (2020), “Non-GAAP Earnings: A Consistency and Comparability Crisis?”, *Tuck School of Business Working Paper*, 1-46.
- Brüggemann, Ulf vd. (2013), “Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption: A review of extant evidence and suggestions for future research”, *European Accounting Review*, 22(1): 1-37.
- Calace, Donato (2020), “Double and Dynamic: Understanding the Changing Perspectives on Materiality”, *Double and Dynamic: Understanding the Changing Perspectives on Materiality – SASB*, <https://sasb.org/blog/double-and-dynamic-understanding-the-changing-perspectives-on-materiality/> (03.01.2023).
- Christensen, Hans B vd. (2017), “The real effects of mandated information on social responsibility in financial reports. Evidence from mine-safety records”, *Journal of Accounting and Economics*, 64(2), 284–304.
- Christensen, Lars Thoger ve Cheney, George (2015), “Peering into Transparency: Challenging Ideals, Proxies, and Organizational Practices”, *Communication Theory*, 25(1), 70-90.
- Cohen, Jeffrey R vd. (2012), “Corporate Reporting on Nonfinancial Leading Indicators of Economic Performance and Sustainability”, *Accounting Horizons*, 26, 65-90

- Coleman, William D. ve Porter, Tony (2000), “International Institutions, Globalisation and Democracy: Assessing the Challenges”, *Global Society*, 14(3), 377-98.
- Connolly, Ciaran ve Kelly, Martin (2011), “Understanding Accountability in Social Enterprise Organisations: a Framework”, *Social Enterprise Journal*, 7(3), 224-237.
- Cotterrell, Roger (1999), “Transparency, Mass Media, Ideology and Community”, *Journal for Cultural Research*, 3(4), 414-426.
- Cukierman, Alex (2009), “The Limits of Transparency”, *Economic Notes*, 38(1-2), 1-37.
- Çalışkan, Arzu Özsözgün (2017), “Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi ve Sürdürülebilirlik Raporu”, Yakup Selvi (Ed.), *İşletmelerde Finansal Olmayan Verilerin Raporlanması*, içinde (89- 138), Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Çelebier, Mahmut ve Çankaya, Fikret (2019), “Entegre Raporlama ile İlgili Yapılan Çalışmalar: Literatür Çalışması”, *Uluslararası Ekonomi ve Yenilik Dergisi*, 5(2), 179-196.
- Daştan, Abdulkerim (2010), “Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Kurumsal Muhasebe Etkileşimi”, *Bankacılık Dergisi*, 72, 3-18.
- Daştan, Abdulkerim (2017), “Muhasebenin Toplumsal Gelişime Katkısı: Türkiye’nin Muhasebe Bilgisi İhtiyacı”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 31(5), 1253-1257.
- Daştan, Abdulkerim ve Abdioğlu, Hasan (2008), “Tfrs- 2: Hisse Bazlı Ödemeler Standardı ve Muhasebe Uygulamaları”, *Journal of Management and Economics Research*, 72-103.

- Demircioğlu, Elif Nursun ve Ever, Demet (2019), “Sürdürülebilirlik Muhasebesinin Teorik Açidan İncelenmesi”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 28(3), 59-72.
- Dinç, Engin ve Atasel, Oğuz Yusuf (2016), “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, KTÜ – Sosyial Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, 267-283.
- Dubnick, Melvin ve Justice, J Jonathan B (2004), “Accounting for Accountability”, Annual Meeting of the American Political Science Association, 1-34.
- Dyrenğ, Scott vd. (2016), “Public pressure and corporate tax behavior”, Journal of Accounting Research, 54(1), 147–186.
- Ebrahim, Alnoor ve Weisband, Edward (2007), Global Accountabilities, Cambridge University Press, Cambridge.
- Eccles, Robert vd. (2015), The Integrated Reporting Movement - Meaning, Momentum, Motives and Materiality, John Wiley & Sons, New Jersey.
- Eccles, Robert ve Armbruster, Kyle (2011), “Integrated Reporting in the Cloud”, IESE Insight, 8, 13-21.
- EFRAğ – ESRG 1 (2022), European Sustainability Reporting Guidelines 1 Double materiality conceptual guidelines for standard-setting, Double Materiality Guidelines (efrag.org), (28.12.2023).
- Elitaş, Cemal (2014), “Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavramları Açısından Durumu”, World of Accounting Science, 16(3), 113-126.

- Ertan, Yasemin (2018), “Türkiye’de Sürdürülebilirlik Raporlaması (2005-2017)”, *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 11(3), 463-478.
- European Financial Reporting Advisory Group – EFRAG (2022), EFRAG Today - EFRAG, https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=/sites/webpublishing/SiteAssets/EFRAG%20AR%202022_V04.pdf (27.12.2022).
- Fang, Lily ve Peress, Joel (2009), “Media Coverage and the Cross-section of Stock Returns”, *The Journal of Finance* 64(5), 2023-2052.
- Fırat, Emine ve Seldüz, Hakan (2014), “Finansal Krizlerin Oluşmasında Finansal Raporlamanın Rolü: Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Düzenlemeler Yeterli mi?”, *International Conference on Eurasian Economies*, 1-10
- Financial Accounting Standart Board - (FASB) (2022), “Kavramsal Çerçeve”, 105-10-00 Status fasb.org (27.12.2022).
- Financial Standart Board (FSB) (2022), “Finansal İstikrar Kurumu Tarihçesi”, fasb.org (27.12.2022).
- Flyverbom, Mikkel (2016), “Digital Age| Transparency: Mediation and the Management of Visibilities”, *International Journal of Communication*, 10, 110-122.
- Fox, Jonathan A. (2007), “The Uncertain Relationship Between Transparency and Accountability”, *Development in Practice*, 17(4-5), 663-671.
- Friedman, Henry L vd. (2016), “Taste, information, and asset prices. Implications for the valuation of CSR”, *Review of Accounting Studies*, 21(3), 740–767.

- Fung, Archon vd. (2007), Full Disclosure: The Perils and Promise of Transparency, Cambridge University Press, Cambridge.
- Global Reporting Initiative – GRI (2022), “GRI Standards English Language”, globalreporting.org (30.12.2022).
- Goetz, Anne Marie ve Jenkins, Rob (2001), “Hybrid Forms of Accountability: Citizen Engagement in Institutions of Public-sector Oversight in India”, Public Management Review, 3(3), 363-383.
- Goshen, Zoher ve Parchomovsky, Gideon (2006), “The Essential Role of Securities Regulation”, Duke Law Journal, 55(4), 711–782.
- Gower, Karla (2006), “Truth and Transparency”, Kathy Fitzpatrick, ve Carolyn Bronstein (Ed.), Ethics in Public Relations: Responsible Advocacy içinde (89-106), SAGE Publications, California.
- Grant, Ruth W. ve Robert O. Keohane (2005), “Accountability and Abuses of Power in World Politics”, American Political Science Review, 99(1), 29-43.
- Gray, Rob (1992), “Accounting and Environmentalism: an Exploration of The Challenge of Gently Accounting for Accountability, Transparency and Sustainability”, Accounting, Organizations and Society, 17(5), 399-425.
- Grimmelikhuijsen, Stephan (2010), “Transparency of Public Decision-Making: Towards Trust in Local Government”, Policy & Internet, 2, 5-35.
- Güdelci, Erkin Nevzat (2019), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar”, Uluslararası Ekonomi Siyaset İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi, 2(3), 199-214.

- Güneş, Mehmet ve Yalçın, Neriman (2022), “Finansal Olmayan Raporlamanın AB Direktifi Kapsamında İncelenmesi: BİST Kurumsal Yönetim Endeksi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma”, Mali Çözüm Dergisi, 32(170), 111-148.
- Hannan, Michael T. ve Freeman, John (1989), Organizational Ecology, Harvard University Press, Cambridge.
- Hansen, Hans Krause ve Flyverbom, Mikkel (2015), “The Politics of Transparency and the Calibration of Knowledge in the Digital Age”, Organization, 22(6), 872-889.
- Heald, David Albert (2006), “Varieties of Transparency“, Christopher Hood ve David Heald (Ed.), In Transparency: The Key to Better Governance? içinde (25-43), Proceedings of the British Academy (135), Oxford University Press.
- Heemsbergen, Luke (2016), “From Radical Transparency to Radical Disclosure: Reconfiguring (in) Voluntary Transparency Through the Management of Visibilities”, International Journal of Communication, 10, 138-151.
- Heise, J. Arthur (1985), “Toward Closing the Confidence Gap: An Alternative Approach to Communication Between Public and Government”, Public Administration Quarterly, 196-217.
- Hombach, Katharina ve Sellhorn, Thorstone (2018), “Shaping Corporate Actions Through Targeted Transparency Regulation: A Framework and Review of Extant Evidence”, Schmalenbach Business Review, 71, 137–168.
- Hwang, Jib Seung vd. (2008), “A Study on Relationships Among Accounting Transparency, Accounting Information

Transparency, and XBRL”, Proceedings- 3rd International Conference on Convergence and Hybrid Information Technology, United States, 502-509.

International Financial Reporting Standards-IFRS (2022), “IFRS- International Accounting Standards Board”, <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/> (27.12.2022).

International Integrated Reporting Committee-IIRC (2010), “International Framework”, Entegre Raporlama Çerçevesi | Entegre Raporlama (integratedreporting.org) (25.10.2023).

Kartal, Mustafa Tevfik ve Ay, Hayrettin (2019), “Türkiye’de Faizsiz Finans Kuruluşları Açısından Bir Dönüm Noktası: Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) Üzerine Bir İnceleme”, Uluslararası Bankacılık Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2(1), 77-102.

Kaya, Uğur ve Atasel, Oğuz Yusuf (2018), “Riskten Korunma Muhasebesi Kapsamında Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı’nın (BOBİ FRS) Karşılaştırılması”, Haşim Akça (Ed.), II. Uluslararası Multidisipliner Çalışmaları Kongresi Bildiri Tam Metin Kitabı İktisadi ve İdari Bilimler Cilt 1, Akademisyen Kitabevi, Ankara, 47-67.

KGK (2021), “Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının Belirlenmesi ve Yayınlanması, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarının Belirlenmesi ve Yayınlanması”, kgk.gov.tr (24.12.2022).

Koppell, Jonathan (2005), “Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of Multiple Accountabilities Disorder”, Public Administration Review, 65(1), 94-108.

- Kurt, Emine Serap ve Cavlak, Hakan (2022), “Kurumsal Raporlama Ekosistemi: Unsurlar, Düzenlemeler ve Öngörüler”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24.MODAVICA Özel Sayısı, 298-330.
- Livesey, Sharon ve Kearins, Kate (2002), “Transparent and Caring Corporations? A Study of Sustainability Reports by the Body Shop and Royal Dutch/Shell”, Organization & Environment, 15(3), 233-258.
- Martinson, David (1996), “Truthfulness in Communication is Both a Reasonable and Achievable Goal for Public Relations Practitioners”, Public Relations Quarterly, 41(4), 42-45.
- Mathinson, Sandra ve Ross Wayne (2002), “Hegemony and Accountability in Schools and Universities”, WorkPlace, 9, 88 – 102.
- Messner, Martin (2009), “The Limits of Accountability”, Accounting, Organizations and Society, 34(8), 918-938.
- Michener, Greg ve Bersch, Katherine (2013), “Identifying Transparency”, Information Polity, 18(3), 233-242.
- Miller, Gary (2005), “The Political Evolution of Principal-agent Models”, Annual Review of Political Science, 8, 203-225.
- Narbay, Şafak ve Sönmez, Melih (2016), “Kurumsal Yönetimde “Şeffaflık” Ve Türk Ticaret Hukukundaki Uygulamaları”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Özel Sayı-1, 369-417.
- O’Dwyer, Brendan ve Jeffrey Unerman (2008), “The Paradox of Greater NGO Accountability: A Case Study of Amnesty Ireland”, Accounting, Organizations and Society, 33(7-8), 801-824.

- Oakerson, R. J. (1989) “Governance Structures for Enhancing Accountability and Responsiveness”, in James L. Perry ve Robert K. Christensen (Ed.), Handbook of Public Administration, 3. Baskı, JosseyBass, San Francisco.
- Önce, Saime vd. (2015), “Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması ve Türkiye’deki Durum”, Journal of Economics Finance And Accounting, 2(2), 230- 252.
- Parlakkaya, Raif (2004), “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Uyumlaştırma Çalışmaları”, İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 4(7), 118-139.
- Parlakkaya, Raif vd. (2016), “Türk Bankacılık Sektöründe Kurumsal Sosyal Sorumluluk Raporlaması Farkındalık Düzeyi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18(Özel Sayı-1), 881- 896.
- Phillips, Nicola (2011), “Informality, Global Production Networks and the Dynamics of Adverse Incorporation”, Global Networks, 11(3), 380-397.
- Pollitt, Christopher (2003), The Essential Public Manager, McGraw-Hill Education, Berkshire.
- Pricewater house, Coopers (2008), “Accounting for Change: Transparency in the Midst of Turmoil. A Survey of Banks”, 2007 Annual Reports, http://www.pwc.com/en_GX/gx/banking-capital-markets/pdf/2008_global_banking_survey.pdf (10.12.2021).
- Rawlins, Brad (2009), “Give the Emperor a Mirror: Toward Developing a Stakeholder Measurement of Organizational Transparency”, Journal of Public Relations Research, 21(1), 71-99.

- Riedl, Arno and Paul Smeets (2017), “Why do investors hold socially responsible mutual funds?”, *The Journal of Finance*, 72(6), 2505–2550.
- Roberts, John (2003), “The Manufacture of Corporate Social Responsibility: Constructing Corporate Sensibility”, *Organization*, 10(2), 249-265.
- Rockness, Howard ve Rockness, Joanne (2005), “Legislated Ethics: From Enron to Sarbanes-Oxley, the Impact on Corporate America”, *Journal of Business Ethics*, 57(1), 31-54.
- Saban, Metin, Küçüker, Halil ve Küçüker, Metehan (2017), “Kurumsal Sürdürülebilirlik ile İlgili Raporlama Çerçevesi ve Sürdürülebilirlik Raporlamasında Muhasebenin Rolü”, *İşletme Bilimi Dergisi*, 5(1), 101-115.
- Schillemans, Thomas ve Bovens, Mark (2011), “The Challenge of Multiple Accountability”, Melvin J. Dubnick, ve H. George Frederickson (Ed.), *Accountable Governance: Problems and Promises içinde* (3-21), M.E. Sharp Inc., New York.
- Schnackenberg, Andrew K vd. (2016), “Organizational Transparency: A New Perspective on Managing Trust in Organization-stakeholder Relationships”, *Journal of Management*, 42(7), 1784-1810.
- Schudson, Michael (2015), *The Rise of the Right to Know: Politics and the Culture of Transparency, 1945-1975*, Harvard University Press, England.
- Sermaye Piyasası Kanunu (2012), “1.5.6362.pdf”, mevzuat.gov.tr (27.12.2022).
- Sermaye Piyasası Kurulu (2003), *Kurumsal Yönetim İlkeleri*.

- Slaper, Timothy ve Tanya J Hall (2011), “The Triple Bottom Line: What Is It and How Does It Work?”, Indiana Business Review, 86(1), 4-8.
- Stirton, Lindsay ve Lodge, Martin (2001), “Transparency Mechanisms: Building Publicness into Public Services”, Journal of Law and Society, 28(4), 471-489.
- Street, Donna L. ve Sidney J. Gray (1999), “How Wide is The Gap Between IASC and U.S. GAAP? Impact of The IASC Comparability Project and Recent International Developments”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 133-164.
- Sustainability Accounting Standards Board – SASB (2022), <https://www.sasb.org/standards/>, (30.12.2022).
- Sürmen, Yusuf ve Daştan, Abdulkerim (2006), “Maliye Bakanlığı Vergi Mevzuatı Düzenlemelerinin Yükseköğretimde Muhasebe Eğitimine Olumsuz Yansımaları”, Vergi Dünyası Dergisi, (299), 16-26.
- Şeker, Yasin (2020), Finansal Raporlama Kalitesi ile Çevresel Sosyal ve Kurumsal Yönetim (ESG) Performansı Arasındaki İlişkinin İncelenmesine Yönelik Uluslararası Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi- Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Thatcher, Mark (2002), “Delegation to Independent Regulatory Agencies: Pressures, Functions and Contextual Mediation”, West European Politics, 25, 125-147.
- Tienhaara, Kyla (2020), “Beyond Accountability: Alternative Rationales for Transparency in Global Trade Politics”, Journal of Environmental Policy & Planning, 22(1), 112-124.

- Tore, İrem ve Ayşe Tanyeri. (2016), “Şeffaflığa Etkileri Açısından 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda Bağımsız Denetim”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 8(2), 34-47.
- Türk Ticaret Kanunu – TTK (2011), 1.5.6102-20130328.pdf, 27846, (13.1.2011).
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) (2022), Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürüm), (1-63) kgk.gov.tr (27.12.2022).
- Uhr, John (1993), “Redesigning Accountability: From Muddles to Maps”, Australian Quarterly, 65(2), 1-16.
- Üzüm, Burcu ve Uçkun, Seher (2019), Liderlik–Yeni Yaklaşımlar, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Weil, David vd. (2013), “Targeting Transparency”, Science, 340(6139), 1410–1411.
- Wheeler, John (2023), “Beyond ESG: ISSB Consolidation Heralds a New Era in Corporate Reporting and Assurance”, AuditBoard, <https://www.auditboard.com/blog/beyond-esg-issb-consolidation-heralds-a-new-era-in-corporate-reporting-and-assurance/> (03.01.2023).
- Willems, Tom ve Van Dooren, Wouter (2012), “Coming to Terms with Accountability”, Public Management Review, 14(7), 1011-1036.
- Williams, Cynthia Clark (2005), “Trust Diffusion: The Effect of Interpersonal Trust on Structure, Function, and Organizational Transparency”, Business & Society, 44(3), 357-368.

Yünlü, Murat (2020), “Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarının Tarihsel Gelişimi ve Günümüzdeki Durumu”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (18), 180-192.

ANALYSIS OF STOCK OPTIONS WITHIN AGENCY THEORY PERSPECTIVE¹

Suphi ASLANOĞLU²

Tri DAMAYANTI³

1. INTRODUCTION

Compensation refers to the remuneration that employees receive in return for their provision of services to the organization. Compensation encompasses both monetary forms, such as salary, earnings, commissions, and bonuses, as well as non-monetary forms, including insurance, social assistance, leave benefits, retirement funds, and educational opportunities. This type pertains to the relationship between work and the work environment, specifically focusing on working conditions, status, and policies. Compensation refers to the act of providing rewards, which can be either in the form of money (financial) or other types of incentives (non-financial). Offering remuneration can enhance job performance and incentivize staff members.

The primary objective of offering remuneration is to ensure the retention and motivation of employees, thereby fostering their commitment to the organization. Management pay comprises three components: salary, benefits (such as insurance

¹ This paper is the result of joint discussions.

² Prof. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, Türkiye, İİBF, İşletme bölümü, s_aslanoglu@hotmail.com, ORCID: 0000-0003-4393-5541.

³ Reserach Assistant, Universitas Bandar Lampung, Indonesia, Economics and Bussiness Faculty, Accounting Department, tri.damayanti@ubl.ac.id, ORCID: 0000-0003-2792-0889.

and pension), and bonuses, which can be awarded in the form of either cash or shares.

Smith and Watts (1982) extensively provide a range of compensation methods that can be provided to management, specifically including salaries, bonuses, stock options, stock appreciation rights, restricted stock plans, dividend units, performance units, and performance shares. Management compensation is established by specific performance targets, which are assessed using accounting information such as earnings per share, return on assets, return on equity, or the company's stock price.

The company grants stock options to executives as a means of incentivizing improved company performance. Mehran (1995) found that the proportion of capital held by corporate executives, together with equity-based compensation, is linked to enhanced firm performance. Stock options are designed to enhance employee incentive and dedication to the organization, as they grant employees ownership in the company. Additionally, it is anticipated that this would enhance the efficiency and effectiveness of the organization. The anticipated allocation of stock options is expected to deliver favorable indications to market players. Conversely, management possesses a greater amount of information compared to shareholders (also known as principles). The allocation of stock options as a form of remuneration to management creates a situation where management assumes the roles of both agents and principals, resulting in an unequal distribution of information ownership power between the two parties. However, principals believe that appointing management as principals reduces agency expenses because principals can more effectively persuade management to align their activities with the principal's objectives.

This research aims to examine the stock options plan policy as a method of compensating management, using agency theory as the foundation for analysis. The remainder of this document is as follows: 1) the motivation behind implementing a stock options plan for management from the perspective of agency theory, 2) explanation of the factors which influence stock options plans of a company, 3) illustration of the calculation of stock options in financial statements and examining its impact on financial performance metrics and 4) conclusion.

2. MOTIVATIONS OF STOCK OPTIONS PLAN WITHIN AGENCY THEORY

Agency theory is a conceptual framework that explains the dynamics between individuals or groups (known as principals) and other individuals or groups (known as agents) by granting the agent the authority to make decisions regarding the operations of a company on behalf of the principal, with the aim of safeguarding the principal's interests (Jensen and Meckling, 1976). The principal is the proprietor who grants authority to the agent, whereas the agent is an individual vested with the authority and autonomy to make decisions, tasked with executing the principal's instructions and bound by a contractual agreement. The contract will disclose the allocation of costs and rewards for all parties involved. The provision of suitable incentives to agents is implemented in order to prevent the occurrence of deviant activities (Jensen and Meckling, 1976). Balsam (2002) also emphasized the significance of CEO salary for the organization. Compensating directors is crucial to ensure that the goals of executives are in line with those of shareholders (Kostyuk et al., 2016).

Asymmetric or incomplete information is a fundamental issue that leads to gaps between the stakeholders engaged in an

organization. For instance, it is assumed that the principle possesses a wider breadth of knowledge compared to the agent. Agents and principals have divergent perspectives and conflicting goals. Agents typically prioritize their own interests in order to optimize their personal earnings. Jensen and Meckling (1976) propose various strategies to mitigate the principal-agent problem are:

- 1) the utilization of stock options, whereby the agent is granted a percentage or ownership of shares. This incentivizes the agent to perform better, as they have a vested interest in the company's success. and
- 2) Incentives, which are implemented to stimulate agents to enhance their performance.

According to Scott (2015), management compensation is typically determined by two indicators of management performance: corporate earnings and stock prices. These two criteria have led to significant concern regarding a potential correlation between CEO salary and earnings management. According to Laux and Laux (2009), it is crucial to have a more comprehensive comprehension of the correlation between governance, CEO incentives, and earnings management. This understanding holds significance for both empirical research and the establishment of standards. One critique of the performance measurement system is that offering performance-based incentives tied to financial reporting may motivate CEOs to engage in opportunistic behavior that harms stakeholders' interests.

Stock options serve as the main method of remuneration for CEOs, as they effectively connect the CEO's interests with those of diverse shareholders. Nevertheless, some contend that the utilization of stock options results in exorbitant compensation due to the absence of a meaningful negotiation between the CEO

and the board regarding the quantity of options to be awarded. They contend that the board underestimates the expenses and conceals them from shareholders, and that stock options incentivize CEOs to adopt high-risk business plans. None of the above objections withstand careful examination. The available choices have led to an overabundance of remuneration for chief executive officers. While the exact amount of CEO compensation has increased significantly, data indicates that the proportion of total executive pay in relation to corporate revenue, which includes gains from option exercises, remains relatively constant (Booth, 2009).

In addition, Booth (2009) states that from *ex ante* perspective, investors are unlikely to oppose options because CEOs only gain advantages from options if and to the degree that shareholders also benefit. Undoubtedly, the utilization of options as remuneration has led to the transformation of the traditional concept of a corporation as solely owned by shareholders into a more collaborative structure resembling a partnership. In this new model, officers actively contribute to the organization and are rewarded with a stake in its ownership. In this paradigm, the board of directors is primarily viewed as mediators between these two groups, with the main goal of distributing profits, rather than actively managing the business. Nevertheless, even within the existing shareholder ownership framework, it is imperative for directors and officers to have an obligation to optimize shareholder value. By doing so, shareholders can reduce agency conflicts and minimize their agency costs, while successfully achieving their objective.

Lovett et al (2022) provide an example where they consider a current stock price of \$100, an exercise price that is the same as the current stock price (\$100), a time to maturity of five years, a stock price volatility of 30% (which is approximately the average for the S&P 500), a risk-free interest rate of 2% per year,

and a dividend yield of 5% per year. Assuming these conditions, each stock option is valued at \$16.34. Therefore, a total of 61,200 stock options would amount to \$1 million. It is important to consider that a sum of \$1 million allocated to restricted stock would equate to only 10,000 shares. Therefore, to provide the CEO with an equivalent value, the firm might issue them more than six times the number of stock options in restricted stock. However, if the CEO receives compensation in the form of restricted shares, a 50% rise in the stock price will lead to a salary amounting to \$1.5 million, whereas a 50% decline will result in a pay amounting to \$0.5 million. Consequently, the CEO is incentivized to actively contribute towards enhancing the value of the company's stock. If the CEO receives compensation in the form of stock options, a 50% rise would allow the CEO to exercise all 61,200 options and thereafter sell the acquired shares in the market, resulting in a profit of \$50 per share. This would amount to a total profit of \$3,060,000, which is twice the amount gained from restricted stock. Nevertheless, in the event that the stock price decreases or remains unchanged, the options will become unprofitable and hence have no value. Stock options incentivize CEOs to undertake significant risks with the expectation of achieving substantial financial gains. Shareholders anticipate that management will undertake substantial risks in order to generate substantial profits, as the principle of "high risk, high return" prescribes.

Stock options are awarded to retain highly skilled key managers for a specific duration. It is crucial to retain highly skilled senior managers because their departure would impose a significant financial impact on the organization. According to Hansen (1997), the expenses associated with recruiting and training new personnel are projected to be 150-175% greater than the average yearly wage of employees. Furthermore, the expenses incurred from terminating an employee, as well as the financial

setbacks resulting from decreased efficiency, typically amount to 50-200% of the individual's yearly wage. The aforementioned amount may be elevated when considering the costs associated with the turnover of highly valuable employees (Oyer & Schaefer, 2004). In their study, Balsam et al. (2007) found that staff turnover rates are lower during vesting periods compared to training periods. A study conducted by Aldamatz et al. (2018) demonstrated that stock option grants resulted in a 2% decrease in employee turnover annually for the three years following the grants. However, beyond this period, employee turnover experienced a significant spike of 87%. Hence, stock options effectively postpone employee turnover instead of preventing it. Jochem et al. (2018) present evidence that stock options for management can successfully incentivize executives to stay with the company. Feliana and Lianggono (2020) discovered that there was a drop in management turnover during the vesting phase and an increase during the execution period. The decline in turnover surpasses the growth in turnover. Management stock options have found to be beneficial in retaining key management personnel, albeit with the limitation of merely delaying their resignation rather than preventing it.

3. DETERMINANTS OF STOCK OPTION PLAN

Management compensation can be categorized into two major groups as follows:

- a) Compensation can be established either in the short term (one year) or in the long term (many years) based on performance targets within the specified timeframe.
- b) Compensation might be established based on accounting information or the company's share price, depending on the size of the performance target.

Management remuneration is typically established by using financial information, such as annual bonus programs, to assess short-term performance targets. Management compensation that is determined based on long-term performance targets typically relies on stock prices as the primary factor for determination. This can be in the form of various instruments such as stock options, stock appreciation rights, restricted stocks, dividend units, performance units, and performance shares (Larcker, 1983).

According to Healy (1985), the classification of the earnings concept used to determine managerial remuneration is described as follows: The metrics used to calculate management pay include:

- (1) Earnings Before Interest and Taxes (EBIT),
- (2) Earnings Before Tax (EBT),
- (3) Profit After Tax (PAT), and
- (4) Net Income after deducting priority stock dividends.

One of the most used concepts of profit is profit before tax. The stated study also states that management remuneration can be determined by adopting performance targets that are quantifiable using performance ratios. Employing performance targets that can be quantified by the ratio of profit to capital or profit to capital plus long-term debt as a constraint. The minimum threshold for capital or profit is determined by the combination of capital and long-term debt, while the maximum limit is set by the amount of cash dividends. The lowest threshold is set as the minimum limit, while the maximum limit is determined by the amount of cash dividends.

Management compensation is determined not only by financial performance, but also by changes in the company's accounting policies that are independent of the management

compensation program. Accounting policies are only impacted during the period following the company's adoption or modification of the management pay scheme in the short term (Healy, 1985). The company's accounting policy determination involves selecting accounting approaches that management believes will generate more valuable accounting information for decision making.

Management will decide on accounting procedures that optimize their utility, specifically aiming for high bonuses. Managers of organizations that offer the highest bonuses based on earnings tend to employ accounting techniques that enhance reported profits. The bonus contract specifies two terms: the minimum threshold of earnings and the maximum threshold of earnings required to qualify for a bonus. When earnings fall below the minimum threshold, managers typically manipulate earnings in order to increase their chances of receiving a larger bonus in the following quarter, and vice versa. Managers will solely enhance earnings if the net income falls within the range of the lowest and maximum profit levels.

The Bonus Plan Hypothesis is a theory that revolves around the practice of providing bonuses to employees. According to Watts and Zimmerman (1986), the individuals working for a company are referred to as employees. Managers are motivated to enhance corporate profitability in order to attain substantial bonuses. Managers, motivated by the company's bonus plan, are likely to select accounting systems that can manipulate profits by shifting them from the future to the present, so boosting current profits. The selection of accounting policies is aimed at allowing the company to manipulate the amount of profit made in order to align with the preferences and objectives of management, so presenting the company's financial statements in a favorable manner to users.

Hagerman and Zmijewski (1979) stated that US companies that adopt management compensation programs based on accounting information tend to favor accounting techniques that can generate higher accounting profits, compared to companies that do not implement such programs. The findings align with the assertion made by Watts and Zimmerman (1978) that compensation programs incentivize management to select accounting methods that can enhance the current value of their compensation.

According to Booth (2009), cash compensation has taken the position of equity compensation, and individuals who are able to successfully raise the stock price now receive a greater portion of their overall income. Furthermore, stock options are susceptible to potent market dynamics that effectively govern their utilization. Fabozzi and Patterson (1999) identifies five factors that influence the value of options. These factors include:

- 1) the price of the underlying asset, as a higher price increases the value of a call option;
- 2) the exercise price, with a lower strike price leading to a higher value for a call option;
- 3) the time value of money, as a call option grants the right to purchase an asset at a future date. The value of the option increases with the opportunity cost, expected volatility of the underlying asset, and the time to maturity.

Fabozzi and Patterson (2003) further asserts that the stock price has a significant influence on the determination of the option price. A call option is considered "in the money" when the stock price exceeds the strike price. Likewise, when the stock price falls below the strike price of the put option, the put option is said to be in a profitable position. The intrinsic value refers to the discrepancy between the strike price of an option that is in the

money and the current market price of the underlying stock. Intrinsic value is only present in options that are in the money. A call option's value grows when the stock price rises and drops when the stock price falls, in contrast to a put option. The value of a put option will drop as the stock price rises and increase when the stock price decreases.

Stock options are a viable tool for both expanding and established organizations. While other types of incentive pay may offer similar advantages as stock options, they are ultimately less effective than options (Booth, 2009). Furthermore, Booth (2009) asserts that conventional compensation tied to profits may incentivize CEOs to increase the company's size by retaining cash and allocating it towards inadequate new projects.

Managers take into account the company's stock performance when determining stock options compensation. Restricted stock incentivizes CEOs to raise stock prices, but it may also motivate them to adopt cautious business methods focused on avoiding losses rather than generating profits. This approach goes against the objectives of diversified investors (Booth, 2009).

IAS 19 regulates various forms of compensation and employee benefits that can be offered to management and employees as part of their employment package. These include employee benefits such as salaries, social security contributions, annual leave, sick leave, profit sharing, bonuses, and others. It also covers post-employment benefits like pension benefits and post-employment life insurance benefits. Additionally, it addresses long-term employee benefits such as sabbatical leave. Employee benefits that are provided over an extended period of time, such as sabbatical leave and long service awards. IAS 19 specifies that employee benefits in accounting standards are evaluated based on the subsequent provisions

- 1) To determine the net defined benefit liability or asset, one must employ actuarial valuation procedures, allocate benefits to specific years of service, and utilize actuarial assumptions. The reference is to IAS 19 (2011), paragraph 66.
- 2) The net deficit or surplus is calculated by subtracting the fair value of plan assets from the present value of the defined benefit obligation. The reference is to IAS 19 (2011), paragraph 113.
- 3) The net defined benefit obligation (or asset) is calculated regularly to ensure that the amount recorded in the financial statements is not significantly different from the amount that will be decided at the end of the reporting period. The reference is to IAS 19 (2011), paragraph 58.
- 4) The current value of a company's commitment for employee benefits and the cost of providing those benefits is calculated using the 'projected unit credit technique'. This method considers each period of service as a new entitlement to benefits and assesses each period separately to establish the total obligation. The reference is to IAS 19 (2011), specifically paragraphs 67-68.
- 5) An entity must assign benefits to the current period in order to calculate the current service cost, and to the current and previous periods to calculate the present value of the defined benefit obligation. The benefits are determined based on the plan's benefit formula, unless the employee's future service will result in significantly higher benefits compared to previous years. In such cases, a straight-line basis is utilized [IAS 19 (2011) paragraph 70].

4. ILLUSTRATION OF STOCK OPTIONS CASES

As per the International Financial Reporting Standards (IFRS) 2 Share-based payment refers to a transaction where a company obtains products or services in exchange for its ownership stakes or by taking on a debt that is determined by the value of the company's shares or other ownership stakes. The accounting treatment for share-based payments is determined by the method of settlement, which might be through the issuance of equity, cash, or a combination of both.

Issuing shares or rights to shares necessitates a rise in the equity component. IFRS 2 mandates the recording of debit entries to offset non-asset payments for goods or services. The recognition of expenses should occur when the items or services have been utilized. For instance, the allocation of shares or share rights for purchasing inventory would be recorded as an augmentation in inventory and would only be recognized as an expense when the inventory is sold or deemed to be impaired.

Issuing fully vested shares or share rights is regarded as being connected to previous services, hence the entire fair value at the grant date must be expensed promptly. The allocation of shares to employees, with a vesting term of three years, is regarded as being associated with the provision of services throughout the vesting period. Hence, the equitable worth of the payment made in the form of shares, ascertained at the time of issuance, ought to be recorded as an expense during the period in which the shares become fully accessible to the recipient.

The overall cost of equity-settled share-based payments can be determined by multiplying the total number of vested instruments by their fair value at the date of grant. Essentially, there exists a documented account that accurately portrays the events that occurred throughout the vesting period. Nevertheless, in the event that equity-settled share-based payments include

performance conditions connected to the market, the expense will be acknowledged as long as all other conditions for vesting are fulfilled. This example demonstrates a share-based payment that is settled through equity.

On October 1, 2020, the shareholders of ADEFGH Company unanimously decided to offer stock options to 3 executives. Each executive has the opportunity to buy 3,000 shares at a par value of \$2. The options were issued on 1 January 2023 and can be utilized during a span of 10 years. The strike price has been established at \$74 per share, whereas the prevailing market price on January 1, 2021 is at \$82 per share. In order for these executives to exercise their options, they are need to complete a service period of 3 years, commencing on 1 January 2021. Based on the provided graphic, it can be inferred that the grant date is on 1 January 2021 and it also functions as the measurement date. Executives have the ability to exercise options once the service time is completed, and these options will no longer be valid after 31 December 2030. If the options are not exercised by 31 December 2030, they will become invalid. The corporation must issue 15,000 shares if all options are exercised. To determine the overall cost of compensation using a intrinsic value method, we can refer to the following calculation:

Market value of 15,000 shares of common stock as of 1 January 2023 (15.000 shares* \$ 82)	\$ 1.230.000
Option price of 15,000 common stocks (15.000*\$74)	<u>\$1.100.000</u>
Total compensation expense	\$ 130.000

If it is known that the total compensation expense is \$180,000, the journal entries recorded are as follows:

a. Intrinsic Method

31/12/2021	Compensation Expense (\$130,000:2)	\$ 65.000
	Paid in Capital -Stock Option	\$65.000

b. Fair Method

31/12/2021	Compensation Expense (\$180,000:2)	\$ 90.000
	Paid in Capital -Stock Option	\$90.000

The journal entry to record the compensation expenditure for 2021, as of December 31, 2021, is the same to the journal entry made on December 31, 2021. Assuming that on March 1st, 2021, 60% of the options are exercised by the management, the total number of issued shares would be 3.000. The journal entries for 1 March 2021 are as follows:

a. Intrinsic Method

1/3/2021	Cash (\$74* 3.000 shares)	\$ 222.000
	Paid in Capital -Stock Option (60%*\$130.000)	\$ 78.000
	Common Stock (3000 shares*\$2)	\$ 6.000
	Paid in Capital excess of par	\$294.000

b. Fair Value Method

1/3/2021	Cash (\$74* 3.000 shares)	\$ 222.000
	Paid in Capital -Stock Option (60%*\$180.000)	\$ 108.000
	Common Stock (3000 shares*\$2)	\$ 6.000
	Paid in Capital excess of par	\$324.000

If, by the end of 31 December 2030, 40% of the options have not been utilized by management, then on 1 January 2031, the options will be considered expired. Therefore, the corresponding journal entry is as follows.

a. Intrinsic Method

1/1/2035	Paid in capital -stock option (40%*130.000)	\$ 52.000
	Paid in capital from expired stock option	\$52.000

b. Fair Value Method

1/1/2035	Paid in capital -stock option (40%*180.000)	\$ 72.000
	Paid in capital from expired stock option	\$72.000

If a member of the management resigns from the company before the service period ends on 1 June 2023, the corresponding journal entry on 31 December 2024 is as follows:

a. Intrinsic Method

1/6/2023	Compensation Expense	\$ 21.666,67
	Paid in capital -stock option (((\$130.000:2)- (\$130.000.000:3))	\$ 21.666,67

b. Fair value Method

1/6/2023	Compensation Expense	\$ 30.000
	Paid in capital -stock option (((\$180.000:2)- (\$180.000.000:3))	\$30.000

The ADEFGH Company reported a net income of Rp 323,000 in 2020. The average number of outstanding shares was 120,000, while the average number of shares outstanding due to options was 6.000, with an option price of \$45. The average stock market price in 2020 was \$52. Based on these figures, the earnings per share, calculated using both the basic and diluted methods, are as follows.

	Diluted Earnings per Share	Basic Earnings per Share
Average number of shares under option outstanding:	6.000	
Option price per share*	\$ 45	
Proceeds upon exercise of options	\$ 270.000	
Average market price of common stock	\$ 52	
Treasury shares that could be repurchased with proceeds (\$270.000: \$52)	\$ 5.192	
Excess of shares under option over the treasury shares that could be repurchased (6,000 - 5,192) – potential common incremental shares	808	
Average number of common shares outstanding	120.000	120.000
Total average number of common shares outstanding and potential common shares	120.808	120.000
Net income per year	\$ 323.000	\$ 323.000
Earnings per share	\$ 2.67	\$ 2.69

Based on the provided table, it is evident that exercising the option to buy 3,000 shares of common stock will result in the ADEFGH company receiving \$0,000. If this money is used to buy treasury stock, it will be able to purchase 5,192 shares of treasury stock. This will lead to an increase in the number of outstanding common stock by 808 shares, which in turn affects the diluted EPS. The presentation in the 2020 income statement is as follows:

Net Income	\$ 323.000
Earnings per share:	
Basic Earnings Per Share (\$323.000: 120.000)	\$ 2,69
Diluted Earnings Per Share (\$323.000: 120.808)	\$ 2,67

Regarding the case study provided, if the average market price for 2020 is \$52, then the receipt of \$270,000 can be used to purchase 5,192 shares of treasury stock (\$270,000 divided by \$52). Additionally, when the option is exercised by the holder, 6,000 shares will be issued. After factoring in the impact of the stock option, the total number of shares outstanding would be 120.808 shares (120,000+808 shares). This would lead to a diluted earnings per share (EPS) of \$2.67. According to the

computations, the Diluted Earnings Per Share (EPS) is dilutive in this case. This means that when the stock option is considered, the EPS decreases compared to the basic EPS of \$2.69. The diluted EPS value is \$2.67. The presentation in the 2020 income statement is as follows:

Net Income	\$	323.000
Earnings per share:		
Basic Earnings Per Share (\$323.000: 120.000)	\$	2,69
Diluted Earnings Per Share (\$323.000: 120.808)	\$	2,67

Stock options are a category of dilutive securities that represent potential common stock. Dilutive securities refer to securities that, when utilized or converted into common stock, result in a decrease (dilution) of earnings per share (EPS). When there is a dilution of earnings per share (EPS), the income statement is required to provide a clear breakdown of the amount attributed to basic EPS and the amount attributed to diluted EPS. If the stock option does not result in a decrease in earnings per share (EPS) or is not dilutive, there is no requirement to include diluted EPS in the income statement.

In this case, there is EPS dilution, resulting in a \$0.02 fall in EPS. Consequently, shareholders may see a decline in earnings as the reduced EPS leads to a decrease in the share price. Nevertheless, the shareholders' general meeting authorized the firm to provide stock options to management for various objectives, taking into account that the cost of acquiring capital exceeds the loss incurred from the drop in EPS. Stock options are transient and more economical than offering alternative types of remuneration. Furthermore, the stock market exhibits volatility, with the average stock prices fluctuating in response to market conditions that can be easily manipulated by major market investors.

5. CONCLUSION

Stock options as a type of compensation are regarded effective in aligning the interests of managers with those of shareholders. Stock option compensation is provided to shareholders with the expectation that managers will enhance the company's worth in the future. This alignment of interests between managers and shareholders aims to prioritize the objective of enhancing the company's value.

Nevertheless, this system has faced criticism because to instances where the stock option plan has failed to effectively align the interests of management and shareholders. Several studies indicate that stock option programs can also serve as an indication of opportunistic behavior on the part of managers (Jensen and Meckling, 1976).

Effectively utilizing options as compensation necessitates the corporation repurchasing shares to manage dilution. Equity derivatives The Treasury Stock Method is employed in the computation of earnings per share. This method assumes that if the holder exercises the option to purchase shares at the start of the year or on the date the option is granted, and if the cash proceeds from the purchase are used to buy outstanding common stock (treasury stock), it will impact the total number of shares outstanding. The question is whether this will result in an increase or decrease in the total shares outstanding. If the number of shares that can be bought back (treasury stock) from this receipt is less than the number of shares that would have been issued if the option had been exercised, then the stock option will result in diluted EPS. Alternatively, EPS is non-dilutive.

Due to limited cash availability, there is an inherent constraint on the amount of options a corporation can offer. Furthermore, stock options offer substantial advantages that are challenging to attain through alternative methods of

remuneration. Options not only incentivize the firm to distribute cash through buybacks to prevent dilution, but they also convey valuable information to the market about the firm's prospects. The decision to buy back shares necessitates the firm to estimate future cash flows, which influences the number of options granted (Booth, 2009).

REFERENCES

- Aldamatz, S., Quimet, P., & Van Wesep, E.D. (2018). The option to quit: The effect of employee stock options on turnover. *Journal of Financial Economics*, 127, 136-151.
- Balsam, S. (2002). An Introduction to Executive Compensation. Amerika: Academic Press.
- Booth, R. A. (2009). Why Stock Options are the Best Form of Executive Compensation (And How to Make Them Even Better) <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1471989>
- Fabozzi, Frank. J. & Patterson, P.P. (2002). Financial management and analysis. John Wiley & Sons.
- Feliana, Y.K. & Lianggono, F. (2020). Is the Stock Option Effective to Maintain Key Management? Evidence from Indonesia Listed Companies, *Advances in Economics, Business and Management Research*, 115, 98-103.
- Hagerman, R.L., & Zmijewski, M.E. (1979). Some Economic Determinants of Accounting Policy Choice, *Journal of Accounting and Economics*, 1, 141-162.
- Hansen, F. (1997). Currents in compensation and benefits. *Compensation and Benefits Review*, 29, 6-18.
- Healy, P.M. (1985). Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions, *Journal of Accounting and Economics*, 7, 85-107.
- Healy, P. M., S.H., Kang & K.G., Palepu. (1987). The Effect of Accounting Procedure Changes on CEOs' Cash Salary and Bonus Compensation, *Journal of Accounting and Economics*, 9, 7-34.
- Jensen, M.C., & W.H., Meckling. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and capital structure, *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.

- Jochem, T., Ladika, T. & Sautner, Z. (2018). The Retention Effects of Unvested Equity: Evidence from Accelerated Option Vesting. *The Review of Financial Studies*, 31(11), 4142-4186.
- Kostyuk, A., Stiglbauer, M. & Govorun, D. (2016). The Theory and Practice of Directors' Remuneration: New Challenges and Opportunities. United Kingdom: Emerald Group Publishing Limited.
- Larcker, D.E. (1983). The Association Between Performance Plan Adoption and Corporate Capital Investment, *Journal of Accounting and Economics*, 5, 3-30.
- Laux, C. & Laux, V. (2009). Board Committees, CEO Compensation, and Earnings Management, *The Accounting Review*, 84 (3), 869-891.
- Lovett, S., Rasheed, A. A., & Hou, W. (2022). Stock options, restricted stock, salary, or bonus? Managing CEO compensation to maximize organizational performance. *Business Horizons*, 65 (2), 115-123.
- Mehran, H. (1995). Executive Compensation Structure, Ownership and Firm Performance. *Journal of Financial Economic*, 38, 163-184.
- Oyer, P. & Schaefer, S. (2005). Why do some firms give stock options to all employees?: An empirical examination of alternative theories. *Journal of Financial Economics* 76: 99-133.
- Scott, W.R. (2015). Financial Accounting Theory: 7th Edition. Toronto: Pearson Canada Inc.
- Smith, C.W., Jr., & Watts, R.L. (1982). Incentive and Tax Effects of Executive Compensation Plans, *Australian Journal of Management*, 7, 139-157.

- Watts, RL., & Zimmerman, J. L. (1978). Toward a positive theory of the determination accounting standards, *Accounting Review*, 1, 112-134.
- Watts, RL., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*, New Jersey: Prentice/Hall International, Inc.

YÖNETİM MUHASEBESİ ARAŞTIRMALARINDA PSİKOLOJİ TEORİSİ

Nurullah KAYA¹

1. GİRİŞ

Psikoloji, insan zihninin (örneğin tutumlar, biliş, motivasyon) ve davranışın (eylemler, iletişimler) bilimidir. Yönetim muhasebesi araştırmalarında sıklıkla kullanılan diğer sosyal bilim teorileri de açıklamayı ve tahmin etmeyi amaçlasa da davranış açısından psikoloji, örgütsel ve toplumsal davranıştan çok bireysel ve piyasa fiyatları ve miktarları ya da örgütsel büyüklük ve teknoloji gibi nesnel olgulardan ziyade zihinsel temsiller gibi öznel olgulara odaklanması bakımından diğerlerinden farklıdır. Bu bölümde sunulan psikoloji teorileri, bireylerin ortamına veya refahına ilişkin nesnel göstergelerden önemli şekillerde farklılık gösterebilir davranışın bireylerin zihinsel temsillerine bağlı olduğunu varsaymaktadır. “Bilişsel temsil... motivasyonları ve duyguları uyandıran ve açık davranış hedefine veya amacına doğru yönlendiren etkili bir ortam görevi görür” (Baldwin, 1969: 326).

Bundan dolayı, belirli bir tür yönetim muhasebesi uygulamasının bireylerin davranışları üzerindeki etkisi yalnızca bağlı olmayabilir. Uygulamanın bireylerin refahını etkileyen faktörler hakkında ne kadar nesnel olarak bilgilendirici olduğu ve aynı zamanda uygulamanın bireylerin kullanılabilir zihinsel temsillerini ne kadar iyi oluşturabildikleri ve bunu diğer zihinsel temsillere ne kadar iyi bağlayabildikleri ne kadar anlaşılır olduğu

¹ Dr. Öğretim Üyesi Erzurum Teknik Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü Muhasebe-Finansman ABD nurullah.kaya@erzurum.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5088-8261.

ve uygulamanın nasıl yapıldığı hakkında bireylerin dikkatini, bilişini ve / veya motivasyonunu uyarır. Psikoloji teorisi, bütçelemenin sosyal bağlamının, çalışanların zihinlerini ve davranışlarını, özellikle de motivasyonlarını ve kişilerarası ilişkilerini etkiler (Birnberg, vd. 2006).

Argyris, motivasyon ve sosyal psikoloji konularının yönetim muhasebesi uygulamasında ne kadar önemli olduğunun altını çizmiştir. Diğer etkili ilk araştırmalar, yönetim muhasebesi uygulamalarının etkilerini açıklamada ve tahmin etmede psikoloji teorisinin önemini daha da vurgulamıştır.

Özellikle, Stedry (1960) bütçe hedefi zorluğunun bireysel performans üzerindeki etkilerini araştırmak için motivasyon teorisindeki kavramları kullanır ve Hopwood (1972), üstlerin astları değerlendirmek için stres ve diğer çalışanlarla ilişkilerde muhasebe bilgilerini kullanmasının astları nasıl etkilediğini incelemek için sosyal psikoloji teorisindeki kavramları kullanır.

1970’lerde yönetim muhasebesi araştırmaları, bireylerin planlama yapmak ve yargıları ve kararları kontrol etmek için muhasebe bilgilerini sübjektif olarak nasıl ve ne kadar iyi işlediklerini incelemek için bilişsel psikoloji teorisini kullanmaya başlamıştır.

Bu araştırma, Barefield’in (1972) maliyet sapmalarının toplanması ve fazlalığının maliyet değişkenliği kararlarını nasıl etkilediğini incelemesiyle ve Mock ve diğerlerinin (1972) muhasebe geri bildiriminin, işletme kararlarını etkilemek için bireylerin bilişsel tarzıyla nasıl etkileşime girdiğini incelemesiyle başlamıştır.

O zamandan bu yana pek çok araştırma, bütçeleme ve performans değerlendirmesi gibi yönetim muhasebesi uygulamalarının ve bunların örgütsel bağlamının bireylerin zihinlerini ve davranışlarını, özellikle de kararları, yargıları, tatmini ve stresi nasıl etkilediğini açıklamak ve tahmin etmek için

psikoloji teorisini kullanmıştır. Psikoloji birçok alanı içerse de yönetim muhasebesi araştırması öncelikle bilişsel, motivasyon ve sosyal psikoloji gibi üç alt alandan gelen teorilere dayanır. Bilişsel psikoloji, dikkat, bilgi, yargılar, kararlar ve öğrenme dahil olmak üzere insan düşüncesini etkileyen psikolojik süreçlerin incelenmesidir.

Motivasyon psikolojisi davranışı etkileyen dört psikolojik süreci araştırır: uyarılma, yön, yoğunluk ve çabanın sürekliliğidir.

Sosyal psikoloji, diğer insanların bireylerin zihinlerini ve davranışlarını nasıl etkilediğiyle ilgilenir ve insanları sosyal biliş, yükleme, kişi izlenimi, tutumları ve sosyal etkiyi ve sosyal etkileşimi ve ilişkileri anlamayı içerir.

Yönetim muhasebesi uygulamalarının etkileri konusunda bilişsel, motivasyon ve sosyal psikoloji teorilerinin kullanımından öğrenilenler motivasyon ve bilgi etkileri başlıkları altında özetlenebilir.

Yönetim muhasebesi uygulamalarının motivasyona dayalı etkileri, yalnızca bu uygulamaların nesnel olarak ölçülen sonuçları ve ödülleri nasıl etkilediğine değil, aynı zamanda bireylerin sonuç ve ödüllere ilişkin zihinsel temsillerini nasıl etkilediğine de bağlıdır. Hedef belirleme, istek düzeyi, stres ve adalet inancı gibi psikolojik süreçler ve durumlardır. Örneğin, zor bir bütçe hedefi, bireylerin arzu düzeylerini seçmesinden önce belirlenirse, performansın artmasını motive eder; çünkü bu, onların tercihlerini etkileme eğilimindedir; ancak aynı zorlu bütçe hedefi, eğer bireyler tipik olarak daha düşük arzu seviyelerini seçtikten sonra belirlenirse performansın artmasını motive etmez çünkü bunu zihinsel olarak kendi seçimleriyle tutarsız ve dolayısıyla kabul edilemez veya mantıksız olarak temsil ederler (Stedry, 1960).

Yönetim muhasebesi uygulamalarının bilgilendirici etkileri, yalnızca bu uygulamaların sağladığı bilgilere değil aynı

zamanda rasyonel bireylerin araştırma yapmak için buluşçu yöntemleri ne kadar sınırlı bir şekilde kullandıklarına da bağlıdır. Yönetim muhasebesi uygulamalarının bu buluşçu yöntemlerin seçimini ve kullanımını nasıl etkilediğini ve yönetim muhasebesi uygulamalarının bireylerin bu bilgileri oluşturma şeklini nasıl etkilediğini ve kuruluşlarının ve çevrelerinin zihinsel temsillerini kullanırlar.

Örneğin, gayri maddi varlıkların sermayeleştirilmesine karşı harcama yapılması, bireylerin gayri maddi harcamalar ile iç raporlardan elde edilen kâr arasındaki ilişkiyi ne kadar doğru değerlendirdiklerini etkiler, çünkü bu onların dikkat dağılımını etkiler: maddi olmayan varlıklar giderleştirildiğinde, bireyler cari kâr etkilerine daha fazla dikkat ayırırlar ve daha fazla dikkat dağıtırlar ve bu nedenle uzun vadeli etkileri değerlendirmede daha az doğruluk sağlar (Luft & Shields, 2001).

Bu bölümün, yönetim muhasebesi araştırmalarında faydalı olduğu kanıtlanmış psikoloji teorilerine bir giriş olması amaçlanmaktadır. Her teori, teoriyi kullanan seçilmiş yönetim muhasebesi araştırması bağlamında sunulur ve analiz edilir. Her bir teorinin tam bir tanımını ve analizini sunmak mümkün olmadığından, bu bölümde herhangi bir teori hakkında daha fazla bilgi edinmek isteyen araştırmacılara yol göstermek amacıyla psikoloji literatürüne referanslar yer almaktadır.

Bu bölümün geri kalanı beş bölüm halinde düzenlenmiştir. Bir sonraki bölüm, yönetim muhasebesi uygulamalarına ilişkin psikoloji teorisine dayalı araştırmalara genel bir bakış sunmaktadır. Aşağıdaki üç bölüm, yönetim muhasebesi araştırmasını bilgilendirmek için kullanılan bilişsel, motivasyon ve sosyal psikoloji teorilerini tanıtmaktadır.

2. GENEL BAKIŞ

Bu bölüm, yönetim muhasebesi uygulamalarına ilişkin araştırmalarda psikoloji teorisinin nasıl kullanıldığına dair seçici bir genel bakış sunmaktadır. İlk olarak, yönetim muhasebesi uygulamalarının insan zihni ve davranışı üzerindeki etkilerini karakterize etmek için psikoloji temelli araştırmalarda kullanılan üç stratejiyi tanımlamaktadır. Daha sonra yönetim muhasebesi uygulamaları ile bunların nedenleri ve etkileri arasındaki ilişkileri temsil etmek için üç nedensel model formu açıklanmaktadır. Son olarak, psikoloji teorisine ilişkin aşağıdaki üç bölüme kısa bir giriş sağlanmaktadır.

2.1.Yönetim Muhasebesinin Etkileri

Psikoloji teorisi, yönetim muhasebesi uygulamalarının hem nedenlerini hem de etkilerini açıklamak için kullanılabilir. Ancak psikoloji teorisini kullanan mevcut araştırmaların neredeyse tamamındaki araştırma soruları, yönetim muhasebesi uygulamalarının bireylerin zihin ve bütçe hedefi zorluğunun motivasyon üzerindeki davranış etkileri ile ilgilidir. Buna karşılık, insan zihninin ve davranışının yönetim muhasebesi uygulamaları buluşçu karar süreçlerinin bütçe hedefi zorluğu üzerindeki etkileri çok daha az araştırmaktadır. Aşağıdaki üç araştırma stratejisi, model yaklaşım, yani yönetim muhasebesi uygulamalarının bireylerin zihinleri ve davranışları üzerindeki etkilerini araştırma yolları açısından açıklanmaktadır; ancak aynı stratejiler bireylerin zihin ve davranışlarının yönetim muhasebesi uygulamaları üzerindeki etkilerini araştırmak için de kullanılabilir (Birnberg vd. 2006).

Araştırmacılar, yönetim muhasebesi uygulamalarının bireylerin zihinleri ve davranışları üzerindeki etkilerini karakterize etmek için üç strateji kullanmışlardır: farklı etkiler, daha iyi etkiler ve optimal etkiler. Farklı etkiler araştırma stratejisi, yönetim muhasebesi uygulamalarındaki farklılıklar

nedeniyle zihinsel süreçler, durumlar ve davranışlardaki farklılıkları açıklamak ve tahmin etmek için psikoloji teorisini kullanır. Bu stratejinin önemli sınırlamaları, hangi yönetim muhasebesinin daha iyi olduğu veya daha iyi alternatifin istenen bazı sonuçlar açısından optimal olup olmadığı hakkında bilgi sağlamamasıdır.

Shields vd. (1981), bireylerin bir astın rapor ettiği aynı performansı, üstlerinin veya astlarının rolünü üstlenmelerine bağlı olarak farklı nedenlere atfettiklerini tahmin etmek ve delil bulmak için yükleme teorisini kullanır. Bu tür farklılıkların tahmin edilip gözlemlendiğini bilmek önemli olsa da Shields ve diğerlerinin araştırma tasarımı bu konuda yeterli değildir. Astların veya üstlerin atıflarının daha iyi olup olmadığı veya her iki atıf grubunun optimal olup olmadığı hakkında bilgi sağlar (Birnberg vd, 2006).

Daha iyi etkiler araştırma stratejisi, seçilen bir kritere göre iki veya daha fazla yönetim muhasebesi uygulamasından hangisinin daha iyi zihinsel süreçler, durumlar ve/veya davranışlarla sonuçlandığını açıklamak ve tahmin etmek için psikoloji teorisini ve muhtemelen psikoloji dışı teorileri kullanır. Örneğin, Briers vd. (1999), bireylere kıyaslama geri bildirimi sağlamanın, bu geri bildirimi sağlamamaktan daha yüksek kârla sonuçlanacağını tahmin etmekte ve bulmaktadır.

Teorileri, kıyaslama geri bildirimi ile elde edilen kârın optimum kâr düzeyi olup olmadığını belirlemelerine izin vermemekte ve başka bir geri bildirim türünün daha da iyi performansla sonuçlanması mümkündür.

Optimal etkiler araştırma stratejisi, yönetim muhasebesi uygulamalarının optimal zihinsel süreçleri ve optimal ihtimal revizyonu gibi durumları ve faydayı maksimuma çıkaran çaba seçimleri veya bilgi satın alımları davranışı destekleme derecesini tahmin eder ve açıklar Optimal etki araştırması, neyin optimal

olduğunu belirlemek ve optimum strateji veya miktardan sapmadan kaynaklanan beklenen kaybı (örneğin, beklenen kârda azalma) tahmin etmek için genellikle ekonomi, yöneylem araştırması veya istatistikten alınan psikoloji dışı bir teoriye atıfta bulunur. Lewis vd. (1983), bireylerin varyans araştırma kararları vermek için kullandıkları sezgisel bilişsel süreçleri tanımlamak için bir laboratuvar deneyi kullanmıştır.

Bu çalışma daha sonra Bayes modeliyle karşılaştırıldığında sezgisel bir süreç kullanmanın fırsat maliyetini tahmin etmek için simülasyon analizini kullanır.

Optimum etkiler hakkında delil sağlamak üzere tasarlanan araştırma, yönetim muhasebesi uygulamalarının etkileri hakkında daha fazla bilgi sağlama potansiyeline sahipken, optimal etkilerin araştırılmasındaki önemli bir sınırlama, birçok yönetim muhasebesi görevi için güvenilir bir optimizasyon modelinin mevcut olmamasıdır. Bu durum özellikle çok dönemli, çok kişili ortamlarda geçerlidir. Bu nedenle, birçok yönetim muhasebesi uygulamasını araştırırken, araştırmacıların, bu etkileri bir optimumla karşılaştırmadan, yönetim muhasebesi uygulamalarının daha iyi veya farklı etkilerine ilişkin kanıt sağlamayı amaçlayan araştırma yapmaları gerekir.

2.2.Nedensel Model Formu

Bir teorideki yapılar arasında beklenen ilişkiler sıklıkla değişkenler olarak işlevselleştirilen yapılarla bir nedensel model formu olarak temsil edilir. Yönetim muhasebesi araştırmalarında kullanılan nedensel modellerin çoğu tek yönlüdür: yani, eğer bütçe hedefi zorluğunu performansı etkileyen bir faktör olarak temsil ediyorlarsa, performansın aynı zamanda bütçe hedefi zorluğunu da etkilemediğini varsayarlar. Nedensel modellerin çoğu da doğrusaldır: yani bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerindeki etkisi, bağımsız değişkenin düzeyine bağlı değildir. (Luft & Shields, 2006).

Yukarıda tanımlanan üç etki türünden (farklı, daha iyi veya optimal etkiler) herhangi biri için, araştırmacılar bu etkileri üreten tek yönlü nedensel ilişkileri üç farklı şekilde temsil edebilirler; bu da üç farklı nedensel model biçimini ima eder: bunlar katkı, etkileşim ve müdahale-değişken modelleridir.

Eklemeli modeller, belirli bir yönetim muhasebesi katılımcı bütçeleme, bütçeye dayalı teşvikler değişkeninin etkisinin, diğer yönetim muhasebesi değişkenlerinden ve bireylerin zihinlerini ve davranışlarını etkileyebilecek diğer faktörlerden ayrı olarak anlaşılabilirliğini varsaymaktadır. Yani, etkinin varlığının ve büyüklüğünün başka herhangi bir bağımsız değişkenin düzeyine bağlı olmadığını varsaymaktadırlar (Luft & Shields, 2006)

Kullanılan psikoloji teorisi, yönetimin etkilerini üreten bir dizi zihinsel süreci belirtse de Bireylerin zihinleri ve davranışları üzerindeki muhasebe değişkenleri nedeniyle, toplamsal modeller genellikle araya giren zihinsel durumlar ve süreçlere değil, yalnızca yönetim muhasebesi ve performans gibi sıranın başlangıcına ve sonuna ilişkin testleri destekler.

Etkileşim ve ara değişken modelleri, yönetim muhasebesi değişkenlerinin etkilerini temsil etmede ilave karmaşıklık sağlar. Etkileşim modelleri, belirli yönetim muhasebesi değişkenlerinin etkilerini, diğer değişkenlerin varlığına veya düzeylerine bağlı olarak temsil eder. Yani, bütçeye dayalı teşviklerin bağımsız bir değişkeninin performans gibi bağımlı değişken üzerindeki etkisi, başka bir bağımsız değişkenin veya görev belirsizliği, çalışanların tutumları gibi moderatör değişkenin düzeyine bağlıdır. Ara değişkenli modeller psikolojiyi test eder. Yönetim muhasebesi değişkenlerinden etkilerine kadar uzanan nedensel zincirdeki zihinsel değişkenlerden en azından bazılarını açıkça temsil ederek ve katılım, görevle ilgili bilgi sağlayarak veya motivasyonu

artırarak performansı etkilerini ölçerek teoriyi daha ayrıntılı bir şekilde ele alır (Birnberg vd., 2006).

İlgili nedensel model biçimi, kullanılan teoriye/ teorilere, teorinin test edildiği ortama ve araştırmacıların ve onların izleyicilerinin ilgilerine bağlıdır. Örneğin, nedensel bir modele dahil edilen müdahaleci veya etkileşimli değişkenlerin sayısı, kısmen nedensel ilişki zincirinin uzunluğuna ve ayrıntısına ve ilgili teori tarafından belirtilen etkileşimli değişkenlerin sayısına, kısmen de değişkenlerin ölçülebilirliğine bağlı durumlar ve bir şekilde ölçülebilir tatmin edici süreçler ve kısmen özel araştırma çalışmasının odak noktasıdır.

Bu alandaki ilk araştırmalar genellikle bir yönetim muhasebesi değişkeninin performansı etkileyip etkilemediğini araştırmıştır ve ilk çalışmaların karışık sonuçları, araştırmacıları yönetim muhasebesi değişkeninin performansı etkilediği şartları, (etkileşim modelleri) performansı etkileyen süreçleri (ara-değişken modeller) ve performansa etki eden şartları araştırmaya yöneltmiştir.

2.3.Bilişsel, Motivasyon ve Sosyal Psikoloji Teorileri

Sonraki üç bölümü düzenlemek için kullanılan bilişsel, motivasyon ve sosyal psikoloji teorileri arasındaki ayrım, kısmen gelenek ve uygunluğa dayanmaktadır. Üç alt alan birbirini dışlamaz: geleneksel olarak farklı alt alanlarda sınıflandırılan teoriler sıklıkla benzer varsayımları paylaşır ve belirli bir teori bazen birden fazla alt alanda kullanılabilir. Örneğin, her üç alt alandaki teoriler sınırlı rasyonellik varsayımına, yani bireylerin rasyonel davranma niyetinde oldukları ancak sınırlı bilişsel işlem kapasiteleri nedeniyle çoğunlukla mükemmel rasyonel davranmadıkları varsayımına dayanır (Birnberg vd, 2006).

Çoklu alt alanlarda kullanılabilecek bir teori örneği olarak bilişsel uyumsuzluk teorisi, bireylerin karşılıklı olarak tutarsız bilişlere nasıl tepki verdiklerini bilişsel olguları, tutarsız bilişlerin

bunları önlemek veya ortadan kaldırmak için eylemleri nasıl teşvik ettiğini motivasyon olgusunu ve tutarsız bilişlerden kaçınmanın kişilerarası ilişkileri ve başkalarına karşı tutumları nasıl etkilediği sosyal fenomenleri ele alır.

Sonraki üç bölüm, önemli yönetim muhasebesi araştırmalarına yol açan üç alt alandaki psikoloji teorilerini tanıtmaktadır. Her teorinin bir açıklaması ve teoriyi kullanan örnek yönetim muhasebesi literatürü bulunmaktadır. Teoriler, yönetim muhasebesi araştırmalarında kullanıldıkları sıraya göre sunulmaktadır. Önce motivasyon teorileri, sonra sosyal psikoloji teorileri ve en son kullanılan bilişsel psikoloji teorileri sunulmaktadır.

3. MOTİVASYON TEORİLERİ

Bu bölüm, yönetim muhasebesi uygulamalarına ilişkin psikoloji teorisine dayalı araştırmaların neredeyse tamamını desteklemek için kullanılan yedi motivasyon teorisinin bir incelemesini sunmaktadır. Çoğunlukla bu teoriler motivasyonun farklı yönlerini ele alır ve dolayısıyla birbirleriyle doğrudan çatışmaz veya rekabet etmez. Bunlara ve diğer motivasyon teorilerine ilişkin değerlendirmeler Donovan (2001), Kanfer (1990), Latham & Pinder (2005), Mitchell & Daniels (2003), Pinder (1998) ve Weiner (1989)'da bulunmaktadır.

Motivasyon, özellikle de işle ilgili motivasyon, genellikle davranışı etkileyen çeşitli psikolojik süreçlerin birleşimi olarak kavramsallaştırılır (Kanfer, 1990; Mitchell & Daniels, 2003; Pinder, 1998). Bu süreçler şunları içerir:

Teoriye bağlı olarak uyarılma: Karşılansınmayan ihtiyaçlar ve dürtülerin (doğuştan gelen motivasyon), ödüllerin ve takviyelerin (dışsal) neden olduğu, harekete geçmek için enerjinin (çabanın) uyarılması veya başlatılması (motivasyon)

veya bilişler ve niyetler (örneğin, kasıtlı olarak belirlenen hedeflerden kaynaklanan motivasyon) sayılabilir (Weiner 1989).

Yön: Enerjinin veya çabanın yönlendirildiği yer;

Yoğunluk: Birim zaman başına harcanan çabanın miktarı ve

Israr: Çabanın harcandığı süre.

Motivasyon teorilerini destekleyen varsayımlar teoriler arasında farklılık göstermektedir (Mitchell & Daniels, 2003; Weiner, 1989).

Yönetim muhasebesi araştırmalarında kullanılan motivasyona ilişkin psikoloji teorilerinin neredeyse tamamı Lewin'in hedefler, istek düzeyi, motivasyon gücü, değerlik (yani değer veya fayda) ve beklenti gibi yönetim muhasebesi motivasyon araştırmaları için önemli olan kavramları tanıtan alan teorisi sayılabilir (Weiner, 1989).

Alan teorisi, bireylerin tatmin edilmemiş bir ihtiyaç veya niyet nedeniyle gerilim yaşadıklarında (örneğin, henüz bir bütçe hedefine ulaşamadıkları zaman), gerilimi azaltma hedefini harekete geçirdiklerini varsayar ve belki de çabalarının yönünü, yoğunluğunu ve/veya kalıcılığını değiştirerek bunu yapmak için harekete geçer. Hedefe ulaşmak için gösterilen çaba gerilimi azaltır. Bu, 1930'larda alan teorisinin gelişimini etkileyen psikanalistik ve motivasyon teorilerinin hedonizm ve homeostazis varsayımlarıyla tutarlıdır (Weiner, 1989).

Hedonizmin varsayımı, insanların hayattaki birincil amaçlarının hazzı en üst düzeye çıkarmak ve acıyı en aza indirmek olduğu varsayılmasıdır. Homeostazisin varsayımı, insanların bir iç denge durumunda kalmaya çalışmaları ve bu denge bozulduğunda kendi denge durumlarına geri dönmeye motive olmalarıdır. Tatmin edilmemiş ihtiyaç ve niyetlerin, hoş

olmayan gerilim ve dengesizlik durumları oluşturduğu için motive edici olduğu varsayılır.

Homeostazis ve hazcılığa ek olarak, bazı bilişsel yönelimli motivasyon teorileri, bireylerin bilişsel tutarlılığı veya çevrelerine yönelik bilişsel hakimiyeti tercih ettiğini varsayar. Bilişsel tutarlılık, bireylerin zihinsel durumlarının (tutumları, inançları, tercihleri) uyumlu bir şekilde birbirine uyması veya en azından çatışmaması anlamına gelir. Çeşitli psikoloji teorilerinde “bilişler arasındaki tutarsız ilişkiye, bilişsel dengesizlik, asimetri, uyumsuzluk adı verilmektedir.” (Shaw & Costanzo, 1982: 198; Deutsch & Krauss, 1965). Zihinsel durumlar çatıştığında bireylerin hoş olmayan zihinsel gerilimler yaşadıkları varsayılır.

Bu onları bilişsel tutarlılık oluşturmak için zihinsel durum (lar)ı değiştirerek streslerini azaltmaya motive eder. Çevreye ilişkin bilişsel hakimiyet varsayımı, insanların kendilerinin ve başkalarının davranışlarının nedenlerini açıklamak için anlamak istemeleridir ve bu anlayış hoş olmaktan çok acı verici olsa bile, çevrelerindeki davranışları tahmin ederler (Weiner, 1989).

3.1.İstek Teorisi Düzeyi

İstek teorisinin düzeyi, birincisi, insanların başarı duygusunu deneyimleme ve başarısızlık duygularından kaçınma arzusuyla motive olduklarını ve ikinci olarak, “Başarı ve başarısızlık algısının nesnel başarı düzeylerinden ziyade öznel düzeyde gerçekleştiğini” varsayar. (Weiner, 1989: 169).

Başarı ya da başarısızlık duyguları, bireyin performansının, “bireyin, o görevdeki geçmiş performans düzeyini bilerek, bir görevde gelecekteki performans düzeyi olarak tanımlanan arzu düzeyine ulaşp ulaşmamasından güçlü bir şekilde etkilenir ve görevi, ulaşmayı açıkça üstlenir” (Frank, 1935: 119).

Böylece, aynı nesnel sonuçlara sahip aynı seviyedeki performans öznel olarak deneyimlenebilir. Bireyin önceki arzu seviyesinden daha yüksek veya daha düşük olmasına bağlı olarak başarı veya başarısızlık olarak değerlendirilir.

1940’larda ve 1950’lerde yapılan psikoloji araştırmaları, bireylerin istek düzeylerini etkileyen iki faktörü tanımlamıştır. Birincisi, görevin olası sonuçlarının değeri veya çekiciliğidir. Değerler başarılı sonuçlar için pozitif, başarısızlıklar için negatiftir; Belirli bir görevin değeri, görevin önemi ve sonuçlarının yanı sıra bireylerin eğilimlerine (örneğin, bazı kişiler diğerlerinden daha fazla başarısızlıktan korkar) göre büyük ölçüde değişir. Ayrıca değerlik, görevin zorluğuna da bağlıdır. Diğer şeyler eşit olduğunda, zor bir görevdeki başarı, kolay bir görevdeki başarıdan daha çekicidir. İlk literatürde “güç” olarak anılan ve beklenti düzeylerini etkileyen ikinci faktör, başarı veya başarısızlık ihtimalidir. Başarı ihtimalinin düşük olması, daha zor görevlerde başarının yüksek çekiciliğini dengeleme eğilimindedir, ancak bunu tamamen yapmaz (Birnberg, vd., 2006). Bu nedenle bireyler, bu hedeflere ulaşma ihtimalleri daha kolay hedeflere ulaşma ihtimallerinden daha az olsa da genellikle kendileri için orta derecede zor hedefler belirlerler.

Psikoloji araştırmaları genellikle bireylerin arzu seviyelerinin belirleyicisi olarak geçmiş deneyimlere odaklanmıştır: Tipik olarak, başarı duyguları onları gelecekteki başarı ihtimallerini yukarı doğru revize etmeye ve gelecekte daha yüksek hedefler belirlemeye yönlendirir. Başarısızlık duyguları onların daha düşük hedeflere yönelmesine neden olur. Ancak örgütsel ortamlarda yönetim muhasebesi uygulamaları bireylerin istek seviyeleri ve dolayısıyla performans üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Örneğin bireyler bütçe hedeflerini içselleştirirler ve bu hedeflere ulaşmayı kişisel başarı veya başarısızlık meselesi olarak görürlerse, hedeflere ulaşma konusunda daha motive olacaklardır (Birnberg, vd., 2006).

Bütçelemenin bireylerin istek düzeylerini doğrudan etkileyip etkileyemeyeceği veya bireylerin başka yollarla belirlenen istek düzeylerine göre ayarlanmasının gerekip gerekmediği önemli bir sorudur. Çünkü bireyler çabalamaktadır. Hedef düzeylerine ulaştıklarında, kuruluşların performans hedeflerinin, kuruluş çalışanlarının istek düzeyleriyle tutarlı olması durumunda karşılanma ihtimalleri daha yüksektir.

Genellikle yönetim muhasebesi uygulamalarına ilişkin ilk motivasyon araştırması olarak kabul edilen çalışmada Stedry (1960), bireysel performansın, dayatılan bütçenin zorluğunun ve zamanlamasının etkileşimli bir fonksiyonu olduğunu tahmin eder ve deneysel deliller sağlar.

Stedry, empoze edilen bütçelerin kolay, orta ve zor şekilde üç düzeyini kullanmakta ve bireylerin kişisel hedef düzeylerini belirlemeden önce bütçe hedefini aldıklarında, zor bütçe hedefinde performansın en yüksek olduğunu, çünkü bireylerin bu hedefi kendi istek düzeyleri olarak benimsediklerini bulmaktadır. Buna karşılık, eğer kendi hedef seviyelerini belirledikten sonra bütçe hedefine ulaşırlarsa, zor bütçe hedefi orta bütçe hedefinden daha yüksek performansla sonuçlanmaz çünkü bireyler başlangıçta seçtikleri (daha ılımlı) istek seviyesini koruma eğilimindedirler.

Stedry (1960), bütçe hedefi zorluğunun öznel etkilerinin, buna ulaşmanın veya ulaşamamanın nesnel sonuçlarına ek olarak, bireylerin motivasyonunu ve performansını etkileyebileceğine dair ilk delillerini sağlar. Bütçe hedefi zorluğunun bireylerin zihinsel temsillerini ve dolayısıyla motivasyonlarını ve performanslarını nasıl etkilediğine ilişkin daha sonraki yönetim muhasebesi araştırmalarının çoğu, istek teorisinin düzeyiyle ilgili hedef belirleme teorisi, bilişsel uyumsuzluk teorisi ve örgütsel adalet teorisi gibi üç teoriden kaynaklanmaktadır. Toplamda, bu motivasyon teorileri bütçe hedefleri, beklenti, motivasyon ve

performans düzeyi belirlensin ve motivasyon ile beklenen performansın sorunsuz bir şekilde ilişkili olduğu varsayılınsın; eğer motivasyonu yüksek bir hedef varsa, o zaman ortalama performans yüksek düzeyde olacaktır.

3.2.Hedef Belirleme Teorisi

Hedef belirleme teorisi, istek teorisinin düzeyi ile ilgilidir. Her ikisi de bireyleri hedeflere sahip olmayı arzulayan, hedefleri seçen ve bu hedeflere ulaşmak için motive olan kişiler olarak modelleyen Lewin'in alan teorisine dayanmaktadır (Weiner, 1989). Her iki teori de bireylerin hedef seçiminin temel belirleyicisinin geçmiş performans ve yetenekleri olduğunu varsaymaktadır.

Hedef belirleme teorisi, bireylerin bilinçli olarak seçtikleri hedeflerin motivasyonlarını dört mekanizmadan biriyle etkilediğini varsayar: hedefler, hedeflere ulaşmak için çabayı uyandırır; hedefler dikkati ve çabayı hedeflere yönlendirir, hedefler çabanın kalıcılığını artırır ve hedefler, görevle ilgili bilgi ve stratejilerin uyarılmasına, keşfedilmesine ve/veya kullanılmasına yol açarak eylemi dolaylı olarak etkiler (Locke & Latham, 2002; Mitchell & Daniels, 2003; Pinder, 1998). Hedef belirleme teorisi, organizasyonlarda motivasyonu incelemek için en sık kullanılan motivasyon teorisi olmuştur. 1000'den fazla çalışmanın sonuçları, hedeflerin performansı nasıl etkilediğine ve hedef-performans ilişkisine aracılık eden faktörlere ilişkin tutarlı deliller sunmaktadır (Locke & Latham, 2002).

Öncelikle performans, bireyler yeteneklerinin sınırlarına ulaşınca veya zor bir hedefe olan bağlılıkları azalınca kadar hedef zorluğunun pozitif bir fonksiyonudur. İkincisi, performans kontrol edilebilir olduğunda, belirli hedefler hangi performansın elde edileceğine ilişkin belirsizliği azaltarak performanstaki çeşitliliği azaltır. Üçüncüsü, empoze edilen hedeflerle

karşılaştırıldığında hedef belirlemeye katılım, hedef zorluğunu sabit tutma ve öz-yeterlik inancı ile performans artmaz.

Dördüncüsü, performans teşviklerden doğrudan etkilenmez; bunun yerine teşvikler hedef düzeylerini veya hedeflere ulaşma kararlılığını etkiler ve bu da performansı etkiler. Beşincisi, insanlar geri bildirimleri kullanır. Hedefe ulaşmak için ne yapmaları gerektiğini değerlendirmek için bir hedefe ulaşma yolunda ilerlemedir. Son olarak, hedef-performans ilişkisi, hedefe bağlılık, hedefin önemi, geri bildirim, görevin karmaşıklığı ve öz-yeterlik tarafından yönetilmektedir.

Üç yönetim muhasebesi çalışması bütçe hedefi belirlemenin etkilerine dair delil sağlamaktadır. Kenis (1979) bütçe hedefi özgüllüğünün bütçe motivasyonunu, bütçe performansını ve maliyet etkinlik performansını artırdığını öngörmekte ve rapor etmektedir. Ayrıca bütçe hedefi zorluğunun ve bütçe geri bildiriminin bütçe motivasyonunu artırdığını tahmin etmekte ve bulmaktadır, ancak hedef belirleme teorisine dayanan öngörüsünün aksine, bütçe hedefi zorluğu ve bütçe geri bildiriminin bütçe performansı üzerinde hiçbir etkisi olmadığını bulmuştur. Ancak hedef belirleme teorisi, hedef zorluğunun performansı etkilemesi için gerekli şartın, hedefe ulaşma yönündeki ilerlemeye ilişkin geri bildirimin sağlanması olduğunu öngörmektedir.

Bu, Kenis (1979) tarafından kullanılan toplama modelinin yanlış olduğu anlamına gelmektedir; bunun yerine bütçe hedefi zorluğu ve bütçe geri bildiriminin etkileşimli bağımsız değişkenler olduğu bir etkileşim modeli kullanılmalıydı. Bu nedensel modelin yanlış belirlenmesine yanıt olarak, Hirst & Lowy (1990) bu konuyu incelemiş ve bütçe performansının, bütçe hedefi zorluğu ve bütçe hedefi geri bildiriminin pozitif sıralı etkileşimli (ekleyici olmayan) bir fonksiyonu olduğuna dair analiz ve delil sunmuştur.

Hirst & Yetton (1999), bütçe hedefi özgüllüğünün performans düzeyini artırdığını ve performanstaki sapmayı azalttığını bildirmiştir.

3.3.Bilişsel Uyumsuzluk Teorisi

Bu teori, bireylerin bilişleri (örneğin tutum, inanç, bilgi, fikir) ile bilişleri ve davranışları arasında tutarlılık istediklerini varsayar (Deutsch & Krauss, 1965; Festinger, 1957; Shaw & Costanzo, 1982). Tutarsızlık olduğunda, bireyler bilişsel uyumsuzluk yaşarlar: arzuladıkları, rahatsız edici bir bilişsel gerilim durumundan kaçınmaktır. Bireyler bu gerilimi hem önleme hem de azaltma yoluyla bilişsel tutarlılık durumuna geri dönmek için motive olurlar. İnsanların bu gerilimi azaltmasının en yaygın yolu, bilişlerini birbirleriyle ve davranışlarıyla tutarlı olacak şekilde değiştirmektir.

Bilişsel uyumsuzluk genellikle gönüllü bir karar verdikten sonra ortaya çıkar çünkü seçilen alternatifin bazı özellikleri bu alternatif hakkındaki olumsuz karar öncesi bilişlerle tutarlıdır ve bazıları reddedilen alternatiflerin nitelikleri, reddedilen alternatifler hakkındaki olumlu karar öncesi bilişlerle tutarlıdır. Bilişsel uyumsuzluk, karar alternatifleri önemli ve aynı derecede çekici olduğunda özellikle güçlüdür. Bireyler motive edilir. Tipik olarak seçilen alternatif hakkındaki olumlu bilişleri artırarak ve /veya reddedilenlerle ilgili olumlu alternatif karar sonrası bilişsel uyumsuzluğu azaltmaktır (Birnberg, vd., 2006).

Alternatif olarak, insanlar davranışlarını değiştirebilir veya bilişsel tutarlılığı artırmak için seçici olarak yeni bilgiler arayabilir.

Yönetim muhasebesi araştırmalarında bilişsel uyumsuzluk teorisi, bilişin veya zihinsel temsillerin bütçe hedefi zorluğu ile performans arasında nasıl aracılık ettiğine dair bir açıklama sağlar. Tiller (1983), katılımcı bütçeleme altında, bireyler daha zor bir bütçe hedefi seçtiklerinde, daha az zor bir

bütçe hedefi seçtikleri zamana kıyasla, bir bütçe hedefine ulaşma taahhüdünün ve performansının daha yüksek olduğunu tahmin etmiş ve bulmuştur. Bu tahmin, bütçeye ulaşmak için gereken çabanın caydırıcı olduğu ve bütçe hedefinin zorluğuyla birlikte arttığı varsayımına dayanmaktadır. Bu durumda bireyler bu olumsuz deneyimi gönüllü olarak seçtikleri için bilişsel uyumsuzluk yaşayabilirler. Bütçe hedefine ulaşma konusundaki kararlılıklarını artırarak bu bilişsel uyumsuzluğu azaltabilirler.

3.4.Örgütsel Adalet Teorisi

1960’larda eşitlik teorisinden başlayarak, bazı motivasyon psikolojisi araştırmaları insanların eşitlik, adalet ve adalet hakkındaki inançlarının işle ilgili motivasyonlarını nasıl etkilediğini ele almıştır (Donovan, 2001; Gilliland & Chan, 2001; Pinder, 1998).

Bilişsel uyumsuzluk teorisinden yola çıkan eşitlik teorisi, insanların değişim ilişkilerinde bir denge kurmaya motive olduklarını ve bu dengeyi kendi girdilerini ve sonuçlarını başkalarının girdileri ve sonuçlarıyla karşılaştırarak değerlendirdiklerini varsayar (Adams, 1963; Shaw & Costanzo 1982). İnsanlar kendi girdi/sonuç oranlarının diğerleriyle karşılaştırıldığında adaletsiz olduğuna inanırlarsa olumsuz duygular yaşayacaklardır. Hangisinin uygun olduğuna bağlı olarak girdileri ve/veya sonuçları artırarak veya azaltarak bu olumsuz duyguları en aza indirmeye çalışacaklardır.

Eşitlik teorisi örgütsel adalet teorisinin temelini oluşturur. Kurumsal adalet teorisi, insanların öncelikle dağıtımsal ve prosedürel olarak iki tür adaletle ilgilendiğini varsayar. Bireylerin dağıtım adaletine ilişkin inançları, sonuçların kendileri ve ilgili diğerleri arasındaki dağılımının adil olmasıyla ilgilidir. Prosedür adaleti, sonuçların gerçekte ne olduğundan bağımsız olarak, sonuçların belirlendiği sürecin adilliğini ifade eder. Bireyler genellikle bekleyen bir karar hakkında görüşlerini ifade etme

içine söz hakkına sahip olduklarında ve/veya bekleyen bir kararın sonucunu etkileme için oy verdiklerinde süreçleri daha adil olarak görürler. Referans bilişleri teorisi, dağıtımsal ve prosedürel adaletin unsurlarını birleştirir ve bireylerin, sonuçların dağılımının adaletsiz olup olmadığını belirlemek için kendi sonuçlarını referans olan diğerlerinin sonuçlarıyla karşılaştırdıklarını tahmin eder (Folger, 1986).

Eğer bu karşılaştırma adaletsiz bir sonuç aldıklarını gösteriyorsa, daha sonra sonucu belirlemek için kullanılan sürecin adillliğini ve kararın koşullar açısından ne kadar haklı olduğunu değerlendirirler. Eğer prosedürün adil olduğuna inanırlarsa, sonucun da adil olduğuna inanmaya başlayacaklardır. Sürecin adaletsiz olduğuna inanırlarsa, girdilerini azaltacak veya adaleti sağlamak için oyun oynamaya başlayacaklardır. Örgütsel adalet teorisi, istek düzeyi ve hedef belirleme teorileri gibi, bireylerin gerçek veya olası sonuçlara ilişkin öznel değerlendirmelerinin motivasyonlarını etkilediğini ve değerlendirmelerinin bir referans noktasıyla karşılaştırmaya dayandığını varsayar (Birnberg vd. 2006).

İstek ve hedef belirleme teorileri düzeyinde referans noktası, kişinin kendi belirlediği hedeflerdir; Eşitlik ve örgütsel adalet teorilerinde referans başkalarının girdileri ve sonuçlarıdır. Bu teoriler aynı zamanda olması gereken ile hedef ve performans, çatışan bilişler veya adalet beklentisi ile yaşanan adaletsizlik arasında olan arasındaki farkın, davranışı ortadan kaldırmaya motive eden bilişsel tutarsızlık ve/veya gerilim oluşturduğunu varsaymaları bakımından da benzerdir.

Bazı araştırmalar bütçelemeye uygulanan örgütsel adaletle ilişkin deneysel deliller sunmaktadır. Katılımcı bütçeleme bağlamında Libby (1999), astların katılımı olduğunda şunu öngörmekte ve bulmaktadır: kendi bütçelerini belirlerken, amirleri tarafından belirlenen nihai bütçe istedikleri gibi değil;

taleplerinin neden bütçeyi etkilemediğine dair bir açıklama alırlarsa performansları, böyle bir açıklama almadıkları duruma göre daha yüksek olur.

Libby (2001), empoze edilmiş bir bütçeleme bağlamında, astların performansının bütçeleme sürecinin ve bütçelerin adilliği hakkındaki inançlarından etkilenip etkilenmediğini inceler. Tahmin edildiği gibi, yalnızca hem bütçeleme sürecinin hem de bütçenin kendisinin adaletsiz olduğuna inanıldığında performansın daha düşük olduğunu tespit etmiştir. Bu sonuçlar, bütçeleme sürecinin adil olduğuna inandıkları sürece bireylerin performansının, adil olmadığına inandıkları bütçeden etkilenmediğini göstermektedir.

3.5.Beklenti Teorisi

Beklenti teorisi, bireylerin hazcılıkla tutarlı olarak, beklenen zevklerini en üst düzeye çıkaracak ve beklenen acılarını en aza indirecek amaçlanan eylemleri, çaba düzeylerini ve meslekleri seçtiklerini varsayar.

Donovan (2001), Kanfer (1990) ve Pinder (1998) beklenti teorisine ilişkin delilleri gözden geçirip analiz etmektedir. Beklenti teorisi, çabalarının performans gibi birinci düzey bir sonuçla sonuçlanacağına dair öznel ihtimali bireylerin motivasyon gücünü, beklentilerinin, öznel ihtimal performansı gibi araçsallığın bir fonksiyonu olarak modeller; performans, ücret gibi ikinci düzey bir sonuçla ve ikinci düzey sonuca yönelik duygusal yönelim olarak değerlik ile sonuçlanacaktır. Bireylerin, her bir alternatifte yönelik motivasyon güçlerini belirlemek için beklenen değer hesaplamalarıyla tutarlı beklentileri, araçları ve değerleri birleştirdikleri ve ardından en yüksek motivasyon gücüne sahip alternatifini seçtikleri varsayılmaktadır.

Brownell & McInnes (1986), önceki araştırmalarda varsayıldığı gibi, motivasyonun katılımcı bütçeleme ile performans arasında aracılık edip etmediğine dair delil sağlamak

için beklenti teorisini kullanır. Sonuçları, katılımcı bütçelemenin motivasyonun iki bileşeni olan sübjektif ihtimal bu çabanın bütçeye ulaşılmasıyla sonuçlanacağı beklentiyi artırdığını göstermektedir ve bütçeye ulaşmanın bir ödül alınmasıyla sonuçlanacağına dair öznel bir ihtimal araçsallıktır. Ancak beklenti teorisi bileşenlerinin birleşimi olarak ölçülen motivasyon artmaz çünkü olasılıklardaki artış, değerliklerdeki düşüşle dengelenir.

Brownell & McInnes, nedenselliğin performans ve katılımcı bütçelemeyi etkileyen yanlış yönü gibi potansiyel teorik yanlış tanımlamalar ve bütçe hedefi zorluğu gibi ihmal edilen değişkenler nedeniyle sonuçlarının tahminleriyle çeliştiğini öne sürmektedir.

3.6.İlişkilendirme Teorisi

Heider (1958), insanların çevrelerindeki davranışları açıklamak ve tahmin etmek için kendilerinin ve başkalarının davranışlarına nedenler atfettiklerini araştırmaya başlamıştır (Shaw & Costanzo 1982; Weiner, 1989).

Yükleme teorisi, davranışın, odaktaki kişiye, yani davranışı gözlemlenen veya değerlendirilen kişiye ait yetenek ve çaba gibi içsel veya görev zorluğu ve şans gibi dışsal nedenlere atfedilmesine özellikle dikkat etmiştir. Pek çok çalışma, odaklanan kişinin kendi davranışını daha çok dış nedenlere bağlama eğiliminde olduğunu, diğer insanların ise aynı davranışı daha çok içsel nedenlere bağlama eğiliminde olduğunu bulmuştur; buna aktör-gözlemci önyargısı denir.

Bu bulgular yönetim muhasebesi açısından önemlidir çünkü bireylerin fiili ve bütçelenmiş performansın neden farklı olduğunu sübjektif olarak nasıl açıklayacaklarını açıklamak ve tahmin etmek için bir temel sağlarlar. Ayrıca, astların bütçe farklılıklarına ilişkin üst ve astların sübjektif açıklamalarının öngörülebilir olduğunu ve her iki öznel açıklama da bütçe

farklılığına ilişkin nesnel değerlendirmelerden farklılık gösterebilir belirtmektedirler.

Shields vd. (1981), bireyler bir üst veya ast rolünü üstlendiğinde ve astlarının rapor edilen üretim performansını açıklamaları istendiğinde, bu yöntemi kullandıklarına dair kanıt sağlamaktadırlar. Psikoloji araştırmaları tarafından belirlenen nitelikler, bireyler üst ve ast rolünü üstlendiklerinde, astlarının rapor edilen performansına ilişkin atıfları, dış ve iç nedenlerden çok, iç ve dış etkenlere olur.

Harrison vd. (1988), Shields ve diğerlerinin (1981), görüşünü genişletir ve tahmin edildiği gibi, bireylerin bir amir veya yönetici rolünü üstlendiklerini bulmuşlardır. Bir astın bildirdiği olumsuz üretim farklılığını açıklaması istendiğinde, astlara göre üstleri olarak daha fazla içsel atıflar kullanırlar.

Harrison vd. (1988) ayrıca, üstlerin ve astların, araştırmacılar tarafından sağlanan bir listeden, bir varyans araştırması tarafından cevaplandırılmasını en çok istedikleri soruları seçtikleri bir varyans araştırma kararını da içermektedir. Tahmin edildiği üzere, üstler, astın içsel, dışsal bilgilerine ilişkin daha fazla soru seçmiştir.

3.7.Kişi-Çevre Uyum Teorisi

Bu teori, Lewin'in alan teorisine dayanmaktadır ve motivasyonun, bireylerin performans yetenekleri ile çevreleri arasındaki uyumun bir fonksiyonu olduğunu varsaymaktadır (Caplan, 1983; Edwards, 1996; Van Harrison, 1978, 1985).

Bütçe hedefi zorluğu gibi çevresel talepler giderek bireylerin beceri, çaba, fiziksel ve parasal kaynak performans kapasitesini aştıkça, uyum azalır ve performans yeteneklerini aşan görev taleplerinden kaynaklanan aşırı görev yükü nedeniyle stres yaşarlar. Bu da bireylerin çabalarının etkilerine ilişkin öznel belirsizliklerini artırır, bu da belirsizlik duygularına ve/veya

kontrol kaybıyla sonuçlanır, bu da daha sonra dağılır ve çabalarını azaltır, dolayısıyla performanslarını düşürür.

Shields vd. (2000) stresin bütçeleme performans üzerindeki etkilerine nasıl aracılık ettiğine dair tahminler geliştirmek için bu teoriyi kullanır. Katılımcı bütçeleme performansını üç yoldan etkilediğini tahmin etmektedirler. Birincisi, katılımcı bütçeleme artmaktadır. Kontrolde olma duygusu stresi azaltır, dolayısıyla performansı artırır. İkincisi, katılımcı bütçeleme bütçe hedeflerinin zorluğunu azaltır ve hedeflerin bireylerin performans kapasitesini aşmama ihtimalini artırır. Hedeflerin ve yeteneklerin bu şekilde eşleşmesi stresi azaltır ve dolayısıyla performansı artırır. Üçüncüsü, katılımcı bütçeleme, çabayı harekete geçirmesi ve odaklaması beklenen bütçeye dayalı teşvikleri artırır, böylece performans kapasitesini artırır, bu da stresi azaltır ve performansı artırır.

4. SOSYAL PSİKOLOJİ TEORİLERİ

Sosyal psikoloji, bireylerin zihinlerinin ve davranışlarının, sosyal biliş, ilişkilendirme, kişi izlenimi gibi insanları anlamaları, tutumları, sosyal etkisi, sosyal etkileşim ve ilişkileri de dahil olmak üzere diğer insanlardan nasıl etkilendiğiyle ilgilenir (Taylor vd, 2003). Sosyal psikoloji teorilerine ilişkin incelemeler arasında Deutsch & Krauss (1965), Shaw and Costanzo (1982) ve Taylor vd. (2003) yer almaktadır.

Rol teorisi, yönetim muhasebesi araştırmalarında kullanılan ilk sosyal psikoloji teorisidir ve o zamandan beri daha sonraki yönetim muhasebesi araştırmalarında da kullanılmaktadır. Yönetim muhasebesi üzerine yapılan son araştırmalar diğer üç sosyal psikoloji teorisini kullanmıştır: sosyal karşılaştırma teorisi, sosyal kimlik teorisi ve grup kimlik teorisidir. Bu üç teorisinin temelini oluşturan varsayımlar, her teori sunulurken tanımlanır.

4.1.Rol Teorisi

Rol teorisi, insanların sosyal bağlamda nasıl işlediğini açıklamak ve tahmin etmek için antropoloji, sosyal psikoloji ve sosyolojiden türetilen bir dizi yapıyı kullanır (Deutsch & Krauss, 1965; Shaw & Costanzo 1982). Bu teori, bireylerin davranışlarının, belirli bir roldeki bireylerin nasıl davranmasının beklendiğine ilişkin başkaları tarafından benimsenen rol beklentileri ve yönetici, işçinin normlardan etkilendiğini varsaymaktadır (Deutsch & Krauss, 1965; Katz & Kahn, 1978; Shaw & Costanzo 1982).

Yönetim muhasebesi araştırmalarıyla ilgili rol teorisindeki iki temel kavram, rol çatışması ve rol belirsizliğidir. Rol çatışması, bireylerin rol içi ya da rol içi çelişkili beklentilerle karşı karşıya kaldıkları ve rol çatışması yaşamaları mümkün olmadığına ortaya çıkar ve tüm beklentileri karşılamaktadır. Rol belirsizliği, bireylerin kendilerinden hangi davranışın beklendiği konusunda belirsizlik yaşamaları durumunda belirir. Rol çatışması veya belirsizliği, bilişsel tutarsızlıktan kaynaklanan stresi, gerilimi ve kaygıyı artırabilir; bu da saldırgan eylem ve iletişim, başkalarına karşı düşmanca duygular, sosyal geri çekilme, iş tatminsizliği ve özgüven kaybı gibi başa çıkma ve savunma davranışlarına yol açabilir ve benlik saygısı, kişilerarası güven ve başkalarına saygının yanı sıra fizyolojik problemler de vardır (Kahn vd, 1964).

DeCoster & Fertakis (1968), Argyris (1952, 1953) tarafından gündeme getirilen bir konuya ilişkin araştırmalarını yapılandırmak için rol teorisini kullanır: bütçeleme ve denetçilerin üstleriyle etkileşimi, denetçilerin bütçe kaynaklı baskısını nasıl etkiler.

Yapılan varsayım, denetçilerin bütçeleme ve bütçeyle ilgili davranış ve performansa ilişkin üstlerinin gönderdiği rol beklentilerine ne kadar çok cevap verirse, rol çatışması ve

belirsizliğinden kaynaklanan baskının da o kadar fazla olacağı yönündedir. Örneğin, eğer yönetim kârı, kaliteyi ve müşteri hizmetlerini artırma amaçlı birden fazla bütçe hedefini vurguluyorsa, o zaman denetçilerin tüm bütçe hedeflerine aynı anda nasıl ulaşacaklarını bilemeyecekleri için rol çatışması ve belirsizliği yaşama ihtimalleri daha yüksektir.

Bütçeden kaynaklanan baskının denetçilerin liderlik tarzını etkileyeceği tahmin edilmektedir. DeCoster & Fertakis (1968), özellikle, yönetici üzerindeki bütçe kaynaklı baskı ne kadar yüksek olursa, yöneticinin, yöneticilerin çalışanlarıyla etkileşiminin, yöneticilerin çalışanlarıyla olan etkileşiminin, en iyi performansın sağlanmasına odaklandığı bir başlatıcı yapı liderlik tarzına sahip olma ihtimalinin de o kadar yüksek olacağını öngörmektedir. Çalışanlar bütçeleme prosedürlerine uyar ve bütçeye ulaşır.

Bunun tersine, bütçe kaynaklı baskı azaldıkça, denetçilerin astlarıyla daha fazla katılım da dahil olmak üzere olumlu ilişkiler kurmaya daha fazla odaklandıkları düşünceli bir liderlik tarzına sahip olma ihtimalleri daha yüksektir. Tahminlerinin aksine, sonuçları, bütçeden kaynaklanan baskının her iki liderlik stiliyle de olumlu bir şekilde ilişkili olduğunu göstermiştir (Halpin 1957). Bu sonuçlar, esas olarak, bütçe prosedürlerine uyma, bütçeleri gerçekleştirme ve olumsuz bütçe sapmalarını açıklama konusunda denetçilerin en üst düzey yöneticilerinin baskısından kaynaklanmaktadır. Bunun aksine, bütçelerin formüle edilmesi, bütçe yönetimi ve bütçeleme personelinin prosedürlerinden kaynaklanan baskı, her iki liderlik tarzıyla da ilişkili değildir.

Hopwood (1972), üst düzey yöneticilerin ast yöneticilerin performansını değerlendirmek için bütçe ve performans bilgilerini kullanmalarının, sonraki yöneticilerin işle ilgili stresini nasıl etkilediğini araştırmak için rol teorisini kullanır, bu rol

belirsizliği ve çatışmadan kaynaklanmaktadır. Çünkü muhasebe-bütçe bilgisi eksik bir temsildir Yöneticilerin eylemleri ve performansları, üst düzey yöneticilerin ast yöneticileri değerlendirirken bu bilgiyi nasıl kullandıkları, ast yöneticilerin rol çatışmasını ve belirsizliğini ve dolayısıyla stresi etkileyebilir.

Bu eksik bilgi, performansı değerlendirmek için katı bir kısa vadeli maliyet minimize etme tarzında kullanıldığında, ast yöneticiler yanlış değerlendirildiklerine inanma ve dolayısıyla rol çatışması, belirsizlik ve stres yaşama ihtimalleri daha yüksektir. Bunun tersine, üst düzey yöneticiler performansı değerlendirirken uzun vadeli esnek bir kâr maksimizasyon stili kullandıklarında, ast yöneticilerin doğru bir şekilde değerlendirildiklerine inanmaları ve daha az stres yaşamaları muhtemeldir.

Tahmin edildiği gibi Hopwood, ast yöneticilerin işle ilgili stresinin, üst düzey yöneticilerinin performansı değerlendirmek için muhasebe bütçesi bilgilerini katı bir kısa vadeli maliyetleri minimize etme tarzında kullandığında en yüksek olduğunu ve muhasebe bilgileri esnek bir uzun vadeli olarak kullanıldığında, kâr maksimizasyon tarzının en düşük olduğunu belirlemiştir (Hopwood, 1972).

DeCoster & Fertakis (1968) ve Hopwood'un (1972) bulgularının yönetim muhasebesi araştırmaları üzerinde önemli bir etkisi olmuştur. Özellikle daha sonraki birçok çalışma, rol belirsizliği ve rol çatışmasının yönetim muhasebesinin bütçeleme ve performansı değerlendirme gibi işle ilgili stres, işlevsiz davranış ve performans üzerindeki etkilerine nasıl aracılık ettiğini araştırmaktadır.

4.2.Sosyal Karşılaştırma Teorisi

Sosyal karşılaştırma teorisi, bireylerin yeteneklerini, fikirlerini, performanslarını, duygularını ve başarılarını doğru bir şekilde değerlendirmeye, kendini geliştirmeye ihtiyaçları olduğunu varsayar (Shaw & Costanzo 1982; Taylor vd, 2003).

Mümkün olduğunda bireyler kendilerini performans standartları gibi nesnel bilgilerle karşılaştırırlar; bu tür bilgilere erişimleri olmadığı için kendilerini başkalarıyla karşılaştırırlar. Anahtar seçim, insanların kendilerini karşılaştırmayı seçtikleri birey (ler) dir.

Örneğin, insanlar kendilerini karşılaştırılan performans gibi nesneye göre benzer veya benzemeyen başkalarıyla karşılaştırabilirler. Eğer farklıysa, o zaman başkalarını karşılaştırma seçimi sosyal karşılaştırmanın amacına bağlı olabilir: (1) eğer insanlar kendilerini geliştiren değerlendirmeler arıyorsa, o zaman kendilerini karşılaştırma nesnesine daha az sahip olan başkalarıyla karşılaştırarak aşağı doğru sosyal karşılaştırmalar yaparlar. (Örneğin, daha düşük yetenek); veya (2) eğer kişisel gelişim değerlendirmeleri arıyorsa, kendilerini daha yüksek kârlar elde eden rakiplerle karşılaştırarak yukarıya doğru sosyal değerlendirmeler yaparlar. İnsanlar sıklıkla kendilerini benzer durumda olan veya iş arkadaşları gibi benzer görevleri yerine getiren diğer insanlarla karşılaştırmayı tercih ederler.

Frederickson (1992), göreceli performans geri bildirimi ve değerlendirmesinin bireylerin görev çabasını nasıl etkilediğini tahmin etmek için sosyal karşılaştırma teorisini kullanır. Kâr paylaşımına kıyasla göreceli performans değerlendirmesine dayalı ücretlendirmenin bireyleri daha rekabetçi olmaya ve daha fazla çaba göstermeye yönlendirdiğini, çünkü karşılaştırmanın diğerlerinin görevdeki performansını belirgin hale getirdiğini tahmin etmektedir. Tahmin edildiği gibi Frederickson (1992), bireylerin göreceli performans değerlendirmesinde kar paylaşımına kıyasla daha yüksek çaba düzeylerine sahip olduklarını bulmuştur. Göreceli performans değerlendirmesinin yol açtığı karşılaştırmalar daha belirgin hale geldiğinden, bireylerin görevleri daha benzer olduğunda rekabetin de artması beklenmektedir.

Frederickson (1992) ayrıca görelî performans değerlendirmesinde, ortak belirsizlik derecesi gibi görev benzerliği yüksek olduğuunda çabanın da yüksek olacağını öngörmüş ve bulmuştur.

4.3.Sosyal Kimlik Teorisi

Sosyal kimlik teorisi, bireylerin sosyal dünyalarını bir bireyin çalışma ekibi gibi iç gruplara ve diğerk organizasyonlardaki çalışma ekipleri gibi dış gruplara ayırdıklarını varsayar. Benlik saygısını, bir iç grubun üyesi olarak sosyal kimliklerinden alırlar ve benlik kavramları, kendi gruplarını diğerk gruplara göre nasıl değerlendirdiklerine bağıdır (Tajfel, 1982).

Sosyal kimlik, bireylerin kendilerini benzerlikler temelinde başkalarıyla gruplandırığı bir kendini sınıflandırma sürecinden doğar. Bir grupla sosyal özdeşleşme, bireylerin grubun diğerk üyeleriyle nasıl etkileşime girdiğini, grup hakkındaki bilgileri nasıl yorumladığını ve grubu etkileyen kararlar nasıl aldığını etkiler (Lembke & Wilson, 1998).

Dahası, bireyler sosyal olarak bir grupla ne kadar özdeşleşirse, çabalarını kendi sonuçları yerine grubun sonuçlarına o kadar odaklanırlar (Brewer, 1979) ve kamu mallarının gruba katkılarını artırma ve davranışta bulunma ihtimalleri de o kadar artar ve sosyal ikilemlerle karşı karşıya kaldığında daha işbirlikçi olabilir (Wit & Wilke, 1992).

Towry (2003), bir ekip çalışması ortamında karşılıklı izleme ve teşviklerden oluşan iki sistemin etkinliğini tahmin etmek için sosyal kimlik teorisini temel olarak kullanır. Ekip kimliğı güçlü olduğuunda ekip üyelerinin, ekipleri için en iyi şekilde iş birliğı içinde davranma ihtimalleri daha yüksektir. Ancak iş birlikçi davranışlarının çaba üzerindeki yönlendirici etkisi, izleme ve teşvik sisteminin dikey mi yoksa yatay mı olduğuuna bağıdır. Dikey sistemde ekip üyeleri birbirlerinin

eylemlerini gözlemler ve bunları amirlerine rapor eder; her ekip üyesinin ücreti, onun çabasına ve birden fazla raporun karşılaştırılmasıyla değerlendirildiği üzere diğer ekip üyeleri hakkındaki raporlamanın doğruluğuna dayanmaktadır.

Yatay sistemde ekip üyelerinin ücretleri şuna bağlıdır: Ekip çıktısı ve ekip üyeleri, resmi yaptırımlar, akran baskısı veya yan ödemeler yoluyla diğer üyelerin çabasını teşvik eder. Dikey bir sistemdeki güçlü ekip kimliği, yanlış bir şekilde yüksek çaba olarak rapor edilen daha düşük çabaya yol açar; Yönetici, güçlü ekip kimliğiyle gizli anlaşmaya vardıkları için ekip üyelerinin yanlış raporlamalarını kolayca tespit edemez. Buna karşılık, yatay bir sistemdeki güçlü ekip kimliği, ekip üyeleri, ödülleri temeli oluşturarak toplam ekip çıktısını artırmak için daha fazla iş birliği yaptıkça, daha yüksek düzeyde çabaya yol açar.

5. BİLİŞSEL PSİKOLOJİ TEORİLERİ

Yönetim muhasebesi araştırmacıları, bireylerin yönetim muhasebesi bilgilerini bilişsel olarak işlemelerinin düşünmeyi, özellikle de yargıları ve kararları nasıl etkilediğini incelemek için 1970'lerde bilişsel psikoloji teorilerini kullanmaya başlamıştır.

Biliş zihinsel süreçlerden ve durumlardan oluşur. Zihinsel süreçler şunları içerir (Bimberg vd. 2016):

- Dikkat: Sınırlı işlem kapasitesinin bir uyarana (bilgiye) tahsis edilmesi;
- Hafıza: Bilginin uzun süreli bellekte bilgi olarak kodlanması, bilginin uzun süreli bellekte yapısı veya temsili ve bilginin düşünmek için uzun süreli bellekten geri getirilmesi;
- Düşünme: Problem çözmeyi, akıl yürütmeyi, yargılamayı ve karar vermeyi içeren üst düzey zihinsel süreçler ve

- Öğrenme: Mevcut ve geçmiş bilgilere dayalı olarak yeni fikirlerin veya kavramların aktif olarak yapılandırılması süreci.

Zihinsel durumlar tutumları, inançları, bilgiyi ve tercihleri içerir. Bilişsel psikoloji teorilerinin çoğu, bilişin tamamen rasyonel ve optimize edici olmaktan çok, sınırlı olarak rasyonel olduğunu varsayar (Conlisk, 1996; Rabin, 1998; Shafir & LeBoeuf (2002).

Yani, bireyler rasyonel davranmaya niyetlidir ancak bunu mükemmel bir şekilde yapmazlar çünkü sınırlı bilişsel işlem kapasiteleri, bütçelerin geliştirilmesi bilgi arama, alternatiflerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi her bir alternatifle ilişkili maliyetler, faydalar ve ihtimaller ve bütçenin uygulanmasıyla ilgili olanlardır. Bireyler her zaman tüm alternatifler hakkındaki tüm bilgileri değerlendirip en iyi olanı seçecek zihinsel kapasiteye sahip olmadıklarından, sıklıkla belirli bir düzeyin üzerinde fayda sağlayan belirlenen ilk alternatifi seçerler (Birnberg vd, 2006).

Bilişsel psikoloji araştırmalarının çoğu bireylerin nasıl ve ne kadar iyi yargılama ve karar verdiklerini incelemektedir (Baron, 2000; Goldstein & Hogarth, 1997; Hastie & Dawes, 2001; Hastie & Pennington, 1995).

Yargı, bir uyarının başka bir uyarı ile karşılaştırılması veya bir uyarının bir standarda göre değerlendirilmesidir. Örneğin, yönetici A'nın performansı yönetici B'nin performansından daha iyidir, yönetici A'nın performansı kuruluşun değerlendirme kriterlerine göre mükemmel olarak derecelendirilmelidir. Karar, bir dizi uyarıcı arasından bir uyarıcının (alternatif, eylem) seçilmesidir. Yönetim muhasebesi araştırmasında muhakeme ve karar verme konusunda iki teorik perspektifi davranışsal karar teorisi ve muhakeme ve karar performansı olarak birbirinden ayrılmaktadır. Davranışsal karar

teorisi, ekonomi ve istatistikten alınan karar teorisine dayanır ve bireylerin tipik olarak nasıl ve ne kadar iyi yargılama ve karar verdiklerini değerlendirmek için Bayes teoremi ve regresyon analizi gibi optimizasyon modellerini referans olarak kullanır. Yargılama ve karar performansı üzerine yapılan araştırmalar, bireylerin nasıl ve ne kadar iyi yargılama ve karar verdiklerine ilişkin bilişsel yetenek, bilgi, motivasyon gibi değişkenlik kaynaklarının tanımlanmasıyla ilgilidir (Einhorn & Hogarth, 1981; Libby & Luft, 1993; Libby, 1995).

5.1.Davranışsal Karar Teorisi

Davranışsal karar teorisi, yönetim muhasebesi araştırmacıları tarafından kullanılan iki ana teorik perspektiften oluşur. Bunlar: ihtimale dayalı yargı ve ihtimale dayalı işlevselciliktir. Her biri aşağıda sunulmuştur.

5.1.1.İhtimale Dayalı Yargı

İhtimale dayalı yargı, bireylerin ihtimalleri öznel olarak nasıl ve ne kadar iyi değerlendirdikleri ve bunları yargı oluşturmak için faydalar veya değerlerle nasıl birleştirdikleriyle ilgilidir. Sübjektif ihtimaller üzerine yapılan çoğu psikoloji araştırması, sübjektif ihtimallerin nasıl ortaya çıkarılacağına, ortaya çıkan ihtimallerin tutarlı mı yoksa ihtimal aksiyomlarıyla uyumlu mu olduğuna (ihtimallerin toplamı bir olmalıdır), sübjektif ihtimallerin anahtar bulgusuna, bireylerin kendilerine aşırı güvenmeleri gibi objektif ihtimallere göre ve ihtimallerin revizyonunun Bayes teoremi ile tutarlı olup olmadığına odaklanır. Bayes revizyonuna göre, anahtar bulgu, bireylerin sübjektif ihtimal revizyonunun muhafazakâr olmasıdır. Bu araştırmaya ilişkin değerlendirmeler Slovic and Lichtenstein (1971), Slovic vd. (1977) ve Poulton (1994). Ashton (1982) ve Libby (1981), muhasebe araştırmacılarının ilgi alanlarına göre uyarlanmış davranışsal karar teorisine ilişkin incelemeler sunmaktadır.

İhtimale dayalı yargı araştırmasının önemli bir odak noktası, bireylerin öznel olasılıklarına ilişkin revizyonlarının resmi istatistiksel modeller, ihtimal aksiyomları veya mantık tarafından ima edilen revizyonlarla tutarlı olup olmadığıdır.

Einhorn & Hogarth (1986), insanların bir etkinin belirli bir muhtemel nedenden kaynaklandığına dair öznel ihtimalleri geliştirmek ve/veya revize etmek için kullandıkları “nedensellik ipuçlarını” tanımlar. Örneğin, bir etkinin nedeninin, bu etki gerçekleşmeden önce geçici olarak ortaya çıkması beklenir. Bir etkinin muhtemel nedeni geçici olarak etkiden önce ortaya çıktığında, bireylerin bu muhtemel nedenin bir bu etkinin nedeni, muhtemel nedenin bu etkiden önce geçici olarak ortaya çıkmadığı duruma göre daha yüksektir. Benzer şekilde, muhtemel bir neden ile sonuç arasındaki ortak değişkenlik (korelasyon) ne kadar büyük olursa, bireyin bu muhtemel nedenin o etkinin nedeni olma ihtimali de o kadar yüksek olur.

Son olarak, zamansal düzen ve ortak değişkenliğin yanı sıra, nedenselliğin bir başka ipucu da olası bir neden ve sonucun süresinin ve büyüklüğünün benzerliğidir. Bireyler, uzun süre devam eden büyük etkilerin, büyük ve uzun süre devam eden kaynaklardan kaynaklandığına inanma eğilimindedir. Bu nedenle, benzer uzunlukta veya farklı uzunluklarda veya güçlerde muhtemel neden ve sonuç güçte muhtemel bir neden ve sonucun, bir neden-sonuç ilişkisine sahip olduğu yargısına varılması daha muhtemeldir (Birnberg vd. 2006).

Brown (1985, 1987), bireylerin bildirilen işgücü verimliliği farklılığının muhtemel nedeni hakkındaki öznel ihtimallerini gözden geçirmelerinin, nedenselliğe ilişkin bu ipuçlarıyla tutarlı olup olmadığına dair delil sağlar.

Tahmin edildiği gibi, bireylerin muhtemel bir nedenin aslında bir varyansın nedeni olma ihtimaline ilişkin yargıları, bilgiden etkilenmektedir. varyansın ortak değişkenliği ve

muhtemel nedeni (Brown, 1985, 1987), varyansın zamansal sırası ve muhtemel nedeni (Brown, 1985), varyansın normal düzeylerinden sapmanın büyüklüğünün benzerliği ve muhtemel nedenidir (Brown, 1987).

5.1.2. Sezgisel Yöntemler ve Önyargılar

İhtimale dayalı yargıya ilişkin ilk araştırma, bireylerin yargılarının optimizasyon modellerinin ima ettiği yargılara benzer olduğunu varsayar. Ancak araştırmalar sürekli olarak bireylerin ihtimale dayalı yargılarının bazen bu modellerin ima ettiği yargılardan sistematik ve ciddi şekilde saptığını bildirmektedir. Tversky & Kahneman (1974), bu yargılama önyargılarını açıklayabilen ve tahmin edebilen buluşsal yöntem adı verilen bilişsel süreçleri tanımlamaya başlamıştır (Kahneman vd. (1982) ve Gilovich, Griffin & Kahneman, 2002). İnsanlar sınırlı rasyonellikleri nedeniyle sıklıkla buluşçu yöntemi kullanırlar: karmaşık görevlerde katı optimizasyonun bilgi işleme talepleri çoğu zaman bireylerin bilişsel yeteneklerini aşar. Araştırmalar, ihtimalleri sübjektif olarak değerlendirmek ve revize etmenin yanı sıra muhasebe raporları gibi dış kaynaklarda bilgi aramak için kullanılan birçok buluşsal yöntemi tespit etmiştir.

Tversky & Kahneman (1974), bireylerin öznel olasılıkları geliştirmek ve gözden geçirmek için kullandıkları üç buluşçu yöntemi tanımlar. Bunlar: kullanılabilirlik, temsil edilebilirlik ve sabitleme ve ayarlamadır. Kullanılabilirlik, bir olayın örneklerinin veya benzer olayların akla getirilme kolaylığı yoluyla bir olayın olasılığının öznel tahminidir. Bir olay daha tanıdık, dikkat çekici, güncel veya hayal edilebilir olduğunda daha ulaşılabilir. Temsil edilebilirlik, A nesnesinin (örneklem) B sınıfına (nüfus) ait olma ihtimalinin, A'nın B'ye benzer veya benzeme derecesine göre sübjektif tahminidir.

Temsile dayalı ihtimal tahminleri, temel oranlardan, örneklem boyutlarından veya ortalamaya olan regresyondan etkilenmez. Son olarak sabitleme ve ayarlama, bir olayın ihtimali gibi belirsiz bir değerin, akla kolaylıkla gelen bir başlangıç değeri kullanılarak ve ek bilgi için ayarlanarak öznel olarak tahmin edilmesidir. Ayarlama doğru yönde olmasına rağmen yeterli büyüklükte değildir. Bazı yönetim muhasebesi araştırmaları, bireylerin yönetim muhasebesi bilgilerine dayanan öznel ihtimallerin buluşçu yöntemin kullanımıyla tutarlı olup olmadığını araştırır (Birnberg vd. 2006).

Brown (1981), bireylerin bir sürecin kontrol altında olduğuna dair öznel olasılığını gözden geçirmesinin sabitleme ve ayarlama buluşçu yöntemiyle tutarlı olup olmadığını inceler. Bireyler, bir sürecin verimliliğine ilişkin yeni bir rapor aldıklarında sübjektif ihtimallerini gözden geçirirler. Ortalama olarak bireylerin, Bayes teoreminin ima ettiği revizyona göre, sabitleme ve ayarlamayla tutarlı olarak revizyonlarında muhafazakâr olduklarını belirlemiştir.

Lewis vd. (1983), bireylerin varyans araştırma kararlarının temsili buluşçu yöntemin kullanımıyla tutarlı olup olmadığını incelemiştir. Delilleri, hemen hemen tüm bireylerin temsili buluşçuluk ile tutarlı bir strateji kullandığını göstermektedir. Özellikle, hemen hemen tüm bireyler, bir ürün numunesinin ortalama ağırlığının, ürünlerin ortalama ağırlığının bir standart sapmadan fazla üzerinde olup olmadığına dayanarak, bir üretim sürecinin kontrol içinde mi yoksa kontrol dışında mı olduğuna karar verdikleri bir kontrol grafiği stratejisi kullanırlar ve süreç kontrol altındayken bu süreç tarafından yapılıır.

Çok az karar, sürecin kontrol altında olduğu ön ihtimalden veya Tip I ve II hataların maliyetlerinden etkilenir. Önceki ihtimallerin ve karar hatalarının maliyetinin etkisinin olmaması şaşırtıcıdır çünkü deney tasarımı her bireyi farklı önceki ihtimal

düzeylerine ve karar hatası maliyetlerine maruz bırakır; henüz çok az kişi bu değişikliklere cevap olarak karar stratejisini değiştirir.

5.1.3. Beklenti Teorisi ve Çerçeveleme

Buluşçu yöntemler ve önyargılar üzerine yapılan araştırmalar, karar alternatifleri sonuçlarının öznel değeri ile beklenen fayda teorisinin varsaydığı değerler arasındaki farkların araştırılmasıyla da ilişkilidir. Beklenen fayda teorisi, bireylerin öznel olarak riskli bir kararın muhtemel her sonucunu, eğer bu sonuç gerçekleşirse, toplam zenginlik veya refaha dayalı olarak değerlendirir (bir faydayı tahmin eder). Bunun aksine, beklenti teorisi, bireylerin her sonucu, iki aşamalı bir süreçteki bir referans noktasına (örneğin statükoya) göre bir kazanç veya kayıp olarak öznel olarak değerlendirdiğini varsayar (Kahneman & Tversky, 1979).

Düzenleme olarak adlandırılan ilk aşamada, bireyler daha sonraki değerlendirme ve seçimlerini basitleştirmek için karar seçeneklerini düzenler ve yeniden formüle eder. Düzenleme, her olası sonucun bir referans noktasına göre kazanç veya kayıp olarak tanımlanması olan kodlama da dahil olmak üzere çeşitli bilişsel işlemlerden oluşur. Değerlendirme olarak adlandırılan ikinci aşamada, bireyler her bir sonuca sübjektif bir değer atar, belirsiz sonuçları gerçekleşme ihtimaline göre tartar ve ardından en yüksek beklenen değere sahip olasılığı seçer. Kazanç ve kayıp sonuçlarının sıfır değerli bir referans noktasından sapma öznel değeri, kazançlar için içbükey, kayıplar için dışbükey ve kayıplar için daha dik olan S şeklinde bir değer fonksiyonu oluşturur (Birnberg, vd. 2006).

Düzenleme ve değerlendirmenin önemli bir sonucu, bireylerin alternatif seçiminin, kararın nasıl çerçevelendiğine bağlı olabilmesidir. Aynı parasal sonuca sahip karar alternatifleri göz önüne alındığında, bireyler, daha yüksek bir referans

noktasına göre bir kayıp yerine düşük bir referans noktasına göre bir kazanç olarak çerçevelendiğinde, bu sonuca muhtemelen daha yüksek değer vereceklerdir. Bir faaliyet, bir dizi parasal kazanç ve kayıp gibi birden fazla sonuçla sonuçlandığında, bireyler bu sonuçları, hangi sonuçların ortak, hangilerinin ayrı ayrı değerlendirileceğini belirleyen “zihinsel hesaplar” aracılığıyla çerçeveler ve değerlendirir (Kahneman & Tversky, 1984; Tversky & Kahneman, 1981).

Bir karar alternatifinin hem maliyetleri hem de faydaları aynı zihinsel hesapta yer alıyorsa, değerlendirme öncesinde bunlar birbirlerine karşı netleştirilir. Dolayısıyla maliyet, bir kayıptan ziyade kazancın azalması olarak ele alınır ve alternatifin değeri üzerindeki olumsuz etkisi azaltılır. Maliyetler ve faydalar ayrı zihinsel hesaplarda yer alıyorsa, o zaman bunlar subjektif olarak ayrı olarak değerlendirilir: maliyet bir kayıp olarak değerlendirilir ve bu nedenle daha olumsuz olarak değerlendirilir.

Lipe (1993), varyans araştırma kararlarının performans değerlendirme kararları üzerindeki çerçeveleme etkilerini incelemiştir. Farklılık incelemesinden kaynaklanan bir harcama (örneğin araştırma maliyeti), harcamanın bir fayda sağladığına inanılıp inanılmamasına bağlı olarak kazançta azalma veya kayıp olarak çerçevelenebilir.

Soruşturmada sistemin kontrolden çıktığının ortaya çıkması halinde, bireylerin harcamanın bir fayda sağladığına inanma ihtimallerinin daha yüksek (daha az) olması beklenir. Sistemin kontrolden çıktığı tespit edildiğinde ve harcamaların kazancın azalması olarak çerçevelendiğinde, harcamayı yapmaktan sorumlu olan kişinin daha olumlu bir performans değerlendirmesi alması beklenir. Buna karşılık, sistemin kontrol altında olduğu tespit edildiğinde ve harcamalar zarar olarak çerçevelendiğinde, harcamayı yapmaktan sorumlu olan kişinin

daha az olumlu bir performans değerlendirmesi alması beklenir. Lipe (1993) bu beklentilerle tutarlı deliller sunmaktadır.

Luft (1994), bireylerin teşvik sözleşmesi seçiminin, getirilerin nasıl çerçevelendiğine bağlı olduğuna dair delil sunmaktadır. Aynı beklenen ödemeye sahip ancak getirilerinin çerçevesi farklı olan iki teşvik sözleşmesini düşünün; performans bir standardı aşarsa sabit maaş artışı ikramiye veya performans bir standardı aşarsa daha yüksek bir sabit maaş eksi ceza şeklinde olur standarttan daha azdır.

Beklenen fayda teorisi, bireylerin iki teşvik sözleşmesi arasında kayıtsız kalacağını öngörürken, beklenti teorisi, ceza veya kayıpların kaçırılan ikramiyelerden daha caydırıcı olması nedeniyle bireylerin bir ikramiye olarak çerçevelenen teşvik sözleşmesini seçeceğini öngörür. Luft (1994), bireylerin teşvik sözleşmesi seçiminin beklenti teorisinin öngörüsüyle tutarlı olduğunu bulmuştur.

5.1.4. Arama Buluşçu Yöntemi

Muhtemel subjektif olarak değerlendirmek ve revize etmek için buluşçu yöntemi kullanmanın yanı sıra, bireyler aynı zamanda dış ortamlarda (örneğin muhasebe raporları) bilgi aramak için de buluşçu yöntemi kullanırlar (Payne vd, 1993, 1997). Arama, yargılama ve karar vermede kullanılmak üzere belleğe kodlanacak bilgilerin taranmasını, dikkate alınmasını ve edinilmesini içerir. Bireylerin kullandığı arama buluşçu yöntemi, değişkenlerin sayısına ve değişkenleri tanımlayan niteliklere göre değişen görev karmaşıklığına bağlıdır. Örneğin, bir performans raporunda, sorumluluk merkezlerinin sayısındaki ve/veya her bir sorumluluk merkezi için performans ölçümlerinin sayısındaki artışla birlikte görev karmaşıklığı da artar.

Görevin karmaşıklığı arttıkça, bireylerin telafi edici (optimizasyon) arama buluşçu yöntemini kullanma ihtimalleri azalır ve telafi edici olmayan arama buluşçu yöntemlerini

kullanma ihtimali artar çünkü telafi edici buluşçu yöntemler bilişsel açıdan daha zorludur. Telafi edici arama buluşçu yöntemi, her değişken için tüm nitelik bilgilerinin aranmasıyla sonuçlanır.

Telafi edici olmayan arama buluşçu yöntemleri, görev karmaşıklığını azaltmak için seçici aramayla sonuçlanır: bireyler, her değişken için yalnızca bir veya birkaç nitelik bilgisi ögesini arar ve bu nitelik bilgisi öğelerinin, her değişken için mutlaka aynı olması gerekmez. Sonuç olarak, değişkenler arasındaki aramanın tutarlılığı azalır. Arama değişkenliğindeki bu artış, değişken başına öznitelik sayısındaki artışlardan ziyade değişken sayısındaki artışlara cevap olarak daha sık meydana gelir. Buna ek olarak, değişkenlerin sayısı arttıkça ve bireyler daha fazla telafi edici olmayan arama buluşçu yöntemini kullandıkça, arama kalıpları, değişkenler arası özellikler arasında daha az ve değişkenler arasında daha çok özellik içi hale gelir. Son olarak, değişkenlerin veya niteliklerin sayısı arttıkça, bireyler aramalarının mutlak miktarını artırır ancak aradıkları mevcut toplam bilginin yüzdesini azaltır (Birnberg vd. 2006).

Bu arama buluşçu yöntemleri, değişkenlerin (sütunların) sorumluluk merkezleri veya bütçe, fiili ve varyans olduğu ve niteliklerin (satırların) performans ölçüleri olduğu performans raporları gibi muhasebe raporlarının incelenmesinde kullanılabilir.

Shields (1980, 1983) bir performans raporunun karmaşıklığı, bireylerin arama buluşçu yöntemini kullanımını ve arama davranışlarını etkilediğini belirlemiştir. Özellikle, bir rapordaki sorumluluk merkezlerinin sayısı arttıkça, arama davranışının tutarlılığı azalır (merkez başına bilgi arama miktarında sorumluluk merkezleri arasında daha fazla değişkenlik olur), ancak performans sayısı arttıkça arama tutarlılığında karşılaştırılabilir bir azalma olmaz. Sorumluluk merkezi başına alınan tedbirler artmaktadır. Ayrıca sorumluluk

merkezlerinin sayısı arttıkça bireylerin arayış biçimleri ve performans ölçümleri arasında bir sorumluluk merkezi içinde daha az ve merkezler arasında bir performans ölçümü içinde daha fazla değişmektedir.

Son olarak, bir rapordaki merkez veya önlem sayısı arttıkça bireylerin mutlak arama miktarı artar ancak mevcut toplam bilginin daha küçük bir yüzdesini ararlar. Genel olarak, bu tahminler ve sonuçlar, raporun “boyutu” arttıkça bireylerin performans raporlarındaki bilgi arayışının daha az optimize edici hale gelmesiyle tutarlıdır.

5.1.5. İhtimale Dayalı İşlevselcilik

Bu teorik bakış açısı Brunswik’in görsel algı teorisinden kaynaklanmaktadır (Hammond & Stewart, 2001). Teorinin asıl odak noktasını, ortamdaki üç boyutlu bir nesnenin retinada uzak uyaran ve yakın uyaran olarak nasıl iki boyutlu bir nesneye dönüştürülmesi şeklinde açıklar.

Bu dönüşüm bire bir veya sürekli olmadığı için uzak ve yakın uyaranlar arasındaki haritalama ihtimalidir. Sonuç olarak algı, psikolojik bir yapı veya bir algının tamamlanmamış ve yanılabilir bir dizi duyuşal ipucundan çıkarılmasıdır. Algı işlevseldir, çünkü bireyler uzak uyarının gerçek doğasını oluşturmada veya çıkarımda bulunmada daha iyi olduklarında, çevreleri hakkında daha doğru tahminlerde bulunarak hayatta kalma ihtimalini artırır (Birnberg vd. 2006).

Brunswik, çoklu regresyon modelinin algının muhtemel yapısını temsil ettiğine inanmasına neden olmuştur, çünkü bu model, algının yarı-rasyonelliği için belirttiği özelliklere sahiptir. Özellikle, çoklu regresyon modelinde olduğu gibi, uzak bir uyarının oluşturulması veya çıkarımı, uzak uyarının özelliklerini tanımlayan çeşitli ipuçlarının kullanılmasını içerir ve bu ipuçları birbiriyle ilişkilidir ve uzak uyarıyı tahmin etme konusunda sınırlı yeteneklere sahiptir.

Bu algı teorisini yargıya kadar genişleten Brunswik, çoklu regresyon modellerinin, bireylerin yargı oluşturmak için çoklu bilgi ipuçlarını öznel olarak nasıl kullandıklarının geçerli bir paramorfik (“sanki”) temsili olduğuna inanır.

Hammond (1955), Hursch vd. (1964) ve Tucker (1964), görev ortamının çevresel ipuçlarını ilişkilendiren bir regresyon modelini içeren Brunswik’in adını görsel algıdaki mercek yapılan bir analogiden aldığı mercek modelini geliştirip uygulayarak yargının bu paramorfik temsili resmileştirmiş ve kişinin çevresel ipuçlarıyla sonuç hakkındaki öngörüye dayalı yargıları arasında ilişki kurmasına ilişkin bir regresyon modelini sunmuştur. Ayrıca, aşağıdakiler de dahil olmak üzere muhakeme performansına ilişkin çeşitli ölçümler geliştirirler:

Ashton (1982)’ a göre bunlar:

- Başarı, kişinin tahminleri ile gerçekleşen sonuçlar arasındaki korelasyon;
- Eşleştirme, bir kişinin yargılarına ilişkin bir model tarafından yapılan tahminler ile çevresel model tarafından yapılan tahminler arasındaki korelasyon;
- Tutarlılık, bir kişinin tahminden tahmine kadar aynı modeli kullanma derecesi;
- İpucu kullanımı, tahminlerde bulunurken bireysel ipuçlarının ağırlıklandırılması;
- Fikir birliği, bireyler arasındaki tahminlerin benzerlik derecesi ve
- Kişisel öngörü, bireyin tahminlerini nasıl yaptığına ilişkin geçmiş açıklamalarının gerçekte tahminlerini nasıl yaptığına karşılık gelme derecesi.

Brunswik’in ihtimale dayalı işlevselcilik teorisi aynı zamanda bireylerin çoklu ipucu ve kriter değişkenleri arasındaki ihtimale dayalı ilişkileri nasıl öğrendiğine ve geri bildirimin bu öğrenmeyi nasıl etkilediğine odaklanan çoklu ipucu ihtimal

öğrenimi üzerine yapılan araştırmalara da temel sağlar (Brehmer, 1988; Holzworth, 2001).

Araştırmalar özellikle sonuç, görev özellikleri ve bilişsel gibi üç tür geri bildirimin ihtimale dayalı öğrenmeyi ve daha genel olarak yargılama performansını nasıl etkilediğini araştırmaktadır. Sonuç geribildirimi, bireylerin tahmin etmeye çalıştığı gerçekleşen sonuçlar hakkındaki bilgidir; görev özellikleri geribildirimi, ipuçları ile gerçekleşen sonuçlar arasındaki en uygun ilişki hakkındaki bilgidir ve bilişsel geribildirim, ipuçları ile bireylerin yargıları arasındaki ilişki hakkındaki bilgidir (Brehmer & Joyce, 1988).

Araştırma, sonuç geri bildiriminin genellikle öğrenme veya muhakeme performansını görev özellikleri geri bildirimi kadar iyileştirmedeğini göstermektedir ve bazı durumlarda sonuç geribildirimi aslında yargılama performansını azaltabilir (Balzer vd. 1989). Bazı yönetim muhasebesi araştırmacıları, bireylerin yargı oluşturmak ve karar vermek için yönetim muhasebesi bilgilerini nasıl ve ne kadar iyi işlediğine dair delil sağlamak için mercek modelini kullanır.

Ashton (1981), odaklanan bir kişinin, üç çevresel ipucuna dayalı olarak başka bir kişinin ürün fiyatlandırma kararlarıyla tutarlı ürün fiyatlandırma kararları almayı ne kadar iyi öğrenebileceğini araştırmak için mercek modelini ve ürün maliyeti, talebin esnekliği, rakiplerin benzer ürünleri pazara sunma hızı gibi çoklu ipucu ihtimalini öğrenmeyi kullanır. Deneyin ilk bölümünde, diğer kişinin fiyatlandırma kararları ve kararları vermek için mevcut olan üç ipucu hakkında bilgi aldıktan sonra, odak kişiden diğer kişinin bu ürünleri nasıl kullandığıyla tutarlı başka bir benzer ürün grubu için fiyatlandırma kararları vermesi istenir. Orijinal fiyatlandırma kararlarını vermek için üç ipucunu kullanmıştır.

Deney, üç ipucu göz önüne alındığında diğer kişinin fiyatlandırma kararlarının öngörülebilirliğini manipüle etmektedir. Tahmin edildiği gibi, diğer kişinin kararlarının öngörülebilirliğindeki artış, odaklanan bireylerin diğer kişinin karar modelini ne kadar iyi öğrendiklerinde (eşleştirme) ve kararlarını vermek için bu modeli ne kadar tutarlı bir şekilde uyguladıklarında (tutarlılık) artışa yol açar ve böylece Ashton'ın eşleştirme zamanlarının tutarlılığı olarak tanımladığı performans artışıdır.

Ayrıca, lisans ve doktora eğitimi almış bireylerin başarı, eşleştirme ve tutarlılık açısından daha yüksek muhakeme performansına sahip oldukları görülmektedir. Deneyin ikinci bölümünde odak bireylere, ürün fiyatlandırma kararlarını vermek için üç ipucunun nasıl kullanılması gerektiği konusunda nispeten genel veya özel görev özellikleriyle ilgili geri bildirim sağlanır. Tahminin aksine eşleştirme, tutarlılık ve performans geri bildirimin özgüllüğüyle artmamaktadır.

Luft & Shields (2001), bireylerin maddi olmayan duran varlık harcamalarının gelecekteki kârlar üzerindeki etkisini nasıl ve ne kadar iyi öğrendiklerini belirlemede muhasebenin rolünü araştırmak için mercek modelini ve çoklu ipucu ihtimalini öğrenme araştırmasını kullanır. Maddi olmayan duran varlık harcamalar giderleştirildiğinde (aktifleştirildiğinde), bireylerin harcamaların cari dönem etkilerini öğrenmeye daha fazla dikkat ayırdıklarını tahmin etmektedirler.

Her ne kadar deneysel katılımcılar, gayri maddi varlıkların gider veya aktifleştirilmiş olmalarına bakılmaksızın gelecekteki kârları etkileyeceğine önceden inansalar da gelecek dönem etkilerinin büyüklüğünü öğrenirler ve gayri maddi varlıklar aktifleştirildiğinde kârları tahmin etmede bunları daha iyi kullanırlar. Beklentilerle tutarlı olarak, ortalama tahmin hatası, başarı, tutarlılık, fikir birliği ve kişisel öngörü, gayri maddi

varlıklar aktifleştirildiğinde daha yüksektir ve gayri maddi harcama ile kârlar arasındaki istatistiksel ilişki sabit tutulur (Birnberg vd. 2006).

Lipe & Salterio (2000), bireylerin alt birim yöneticilerinin performansını değerlendirirken alt birimlere özgü veya ortak olan performans ölçümlerini nasıl kullanacaklarını tahmin etmek için çoklu ipucu kullanımı araştırmasına (Slovic and MacPhillamy, 1974) güvenmektedir. Bireyler, bazıları tüm alt birim yöneticileri için ortak olan ve bazıları belirli alt birim yöneticilerine özgü olan bir dizi performans ölçümüyle karşı karşıya kaldıklarında, performans değerlendirmelerinin ortak ölçümlerden daha fazla ve benzersiz ölçümlerden daha az etkileneceğini tahmin ediyorlar. Bilişsel çabayı en aza indirmek için bireylerin alt birim yöneticilerine ilişkin karşılaştırmalı değerlendirmeler yapması beklenmektedir çünkü karşılaştırma yapmak, her alt birim yöneticisinin ayrı ayrı değerlendirilmesinden daha kolaydır.

Üstelik, alt birim yöneticileri arasında ortak olan performans ölçümleriyle karşılaştırma yapmak, benzersiz ölçümlerden daha kolaydır. Sonuçları tahminlerini desteklemektedir.

5.2.Yargılama ve Karar Performansı

Yönetim muhasebesindeki davranışsal karar teorisi çalışmalarının çoğu, ortalama yargı ve karar davranışını tahmin etmeye ve açıklamaya odaklanmıştır. Einhorn & Hogarth'ın (1986) nedensellik ipuçları veya Kahneman & Tversky'nin (1979) beklenti teorisi tarafından tahmin edildiği gibi davranmaktadırlar.

Başka bir araştırma akışı, hangi bireylerin, hangi şartlar altında yanıltıcı muhasebeyi “gördüğü” veya buluşçu yöntemleri kullandığı bireylerin muhakeme ve karar performansındaki farklılıkları tahmin etmeye ve açıklamaya odaklanmıştır. Bilişsel yetenek, bilgi, motivasyon gibi değişkenlerin neden ve etkilerini

inceleyen psikoloji çalışmaları, bireysel çeşitliliği açıklayan modellerin temelinin oluşturmaktadır. Einhorn & Hogarth (1981), bu literatürü, yargı ve karar performansının belirleyicilerinin kavramsal bir denklemi biçiminde bir araya getiren ilk kişilerdir.

Libby & Luft (1993) ve Libby (1995), bu kavramsal denklemi detaylandırmak ve muhasebe ve denetim ortamlarında muhakeme ve karar performansının belirleyicileri hakkında fikir vermek amacıyla muhasebe ve denetim literatürünü düzenlemek için literatür incelemeleri ve analizleri sağlar. Bu araştırmanın ana odağı psikolojik değişkenler, özellikle bilişsel yetenek, bilgi ve Motivasyon, bireylerin nasıl ve ne kadar iyi yargıda bulunacağını ve karar vereceğini ve bilginin yetenek ve deneyim etkileşiminden nasıl etkilendiğini etkiler.

Bazı ilk çalışmalar bu değişkenlerin yargılama ve karar performansını bağımsız olarak nasıl etkilediğini incelerken, daha yeni çalışmalar bunların performansı etkileşimli olarak veya rastgele bir zincirin parçası olarak nasıl etkilediğini incelemektedir. Hesap verebilirlik, teşvikler, geri bildirim, görev karmaşıklığı ve zaman baskısı gibi faktörler, bağımsız olarak veya psikolojik değişkenlerle etkileşim halinde, muhakeme ve karar performansını etkiler.

Dearman & Shields (2005), maliyet muhasebesi yöntemindeki bir değişiklik sonrasındaki karar performansının, genel problem çözme yeteneği, içsel motivasyon ve ilgili maliyet muhasebesi bilgisinin üç yönlü etkileşiminin bir fonksiyonu olduğunu tahmin etmektedir. Bireylerin ürün fiyatlandırma kararlarını ürün maliyetine, ürün üretim hacmine ve rekabet düzeyini gösteren bir pazar endeksine göre aldıkları bir ortamı incelemektedir.

Farklı kaynak tüketimi modellerine sahip ürünler için bir dizi fiyatlandırma kararı verdikten sonra bireylere, ürün

maliyetlendirme yönteminin hacim bazlıdan faaliyet tabanlı maliyetlemeye (ABC) veya tam tersine değiştiği bildirilir.

Ürün maliyetlendirme yöntemindeki değişime karşılık olarak karar modelini uygun şekilde değiştiren bireyler Yüksek düzeyde genel problem çözme yeteneğine, içsel motivasyona ve ilgili maliyet muhasebesi bilgisine sahiptirler. Her üç değişkenden de yüksek düzeyde yoksun olan bireyler, maliyetlendirme yöntemi değiştiğinde karar modellerinde ya hiç değişiklik yapmamış ya da yanlış değişiklik yapmıştır.

Bu sonuçlar, en azından bu ortamda, yüksek motivasyonun, yüksek performansın kaynağı olarak yüksek yeteneğin veya görevle ilgili bilginin (ve tersinin) etkili bir şekilde yerini alamayacağını göstermektedir.

Bazı çalışmalar bilgi içeriğinin ve/veya yapısının muhakeme ve karar performansını nasıl etkilediğine dair kanıtlar sunmaktadır (Anderson, 2000, 2005). Bilgi içeriği, dünya hakkında genel bilgiler ve belirli görevlere özgü bilgiler de dahil olmak üzere hafızada bulunan bilgileri ifade eder. Bilgi yapısı, nedensel, hiyerarşik, mekânsal, zamansal olarak bireysel bilgi öğelerinin bellekte birbirine bağlanma şeklini ifade eder. Bireylerin sahip olduğu bilgi, nasıl yapılandırıldığına ve bilgi yapısının görev yapısına nasıl karşılık geldiğine bağlı olarak az ya da çok erişilebilir ve dolayısıyla kullanıma ihtimali az ya da çok olabilir (Anderson, 2000, 2005).

Örneğin, bilişsel psikolojideki araştırmalar, kararın hangi unsurlarının önemli olduğu ve bunların nasıl bağlantılı değerlendirildiği yönündeki karar bağlamının bir kararın zihinsel temsilini etkilediğini ortaya koymaktadır. Zihinsel temsil ise karar süreçlerini ve sonuçlarını etkiler. Vera-Mun˜oz (1998) bu literatürü, yüksek düzeyde finansal muhasebe bilgisine sahip bireyler için, iş kararlarının zihinsel temsillerinin, fırsat

maliyetlerini göz ardı etmeleri açısından işletmenin finansal muhasebe temsillerine benzeyeceğini iddia etmek için kullanır.

Sonuç olarak, Vera-Mun˜oz (1998) iş bağlamında yüksek düzeyde finansal muhasebe bilgisine sahip bireylerin, daha düşük düzeyde finansal muhasebe bilgisine sahip kişilere göre kaynak tahsisi kararları verirken daha fazla fırsat maliyetini göz ardı edeceğini tahmin etmekte ve bulmuştur. Ayrıca, yüksek düzeyde finansal muhasebe bilgisine sahip bireylerin, iş dışı bağlamla karşılaştırıldığında iş yerinde kaynak tahsisi kararı verildiğinde daha fazla fırsat maliyetini göz ardı edeceğini tahmin ederek belirlemiştir.

Dearman & Shields (2001), maliyet muhasebesi bilgisinin içeriği ve yapısının bireylerin maliyete dayalı karar verme performansını etkileyebileceğine dair delil sunmaktadır. Tahminlerini, bireylerin görevle ilgili daha fazla bilgi içeriğine sahip olduğu ve/veya bilgilerinin görevle ilgili neden-sonuç ilişkileriyle daha fazla yapılandırıldığı ve bilgi kategorilerinin daha rafine bölümlerine sahip olduğu zaman yargılama performansının arttığını gösteren psikoloji araştırmalarına dayandırmaktadır.

Dearman & Shields (2001), bireylerin, farklı kaynak tüketim modellerine sahip ürünler için hacim bazlı bir maliyet sistemi tarafından ölçülen ve raporlanan ürün maliyetlerine dayalı olarak kar tahmini kararları verdiği bir durumu inceliyor. Bu durumda, daha fazla ABC bilgi içeriğine ve daha az hacme dayalı bilgi içeriğine sahip bireyler için yargılama performansının daha yüksek olduğunu tahmin etmektedir çünkü ilki, maliyet nedenselliğinin daha doğru bir temsiliyi sağlamak ve eldeki görevle alakalı olmakla beraber ürünler çeşitli kaynak tüketimine sahip olduğunu göstermektedir. Ayrıca, maliyet bilgisi bir faaliyet bilgisi yapısıyla daha tutarlı bir şekilde yapılandırılan bireyler için muhakeme performansının daha yüksek olduğunu

tahmin ediyorlar ve buluyorlar çünkü bu yapı eldeki görevle alakalıdır.

Dearman & Shields (2001) aynı zamanda malzeme-işgücü-genel giderler gibi maliyet bilgisi fiziksel kaynak bilgi yapısı ile daha tutarlı bir şekilde yapılandırılan bireyler için karar verme performansının daha düşük olduğunu öngörmektedir ancak bulamamaktadır.

5.2.1. Zihinsel Modeller

Muhasebeyle ilgili bilgi, yargıları ve kararları desteklemek için kullanılabilen nedensel ilişkiler sistemlerinin öznel, içsel temsilleri olan zihinsel modeller şeklini alabilir (Markman, 1999; Markman & Gentner, 2001).

Zihinsel modeller genellikle bireylerin nasıl ve ne kadar iyi yargılama ve karar vermelerini etkileyebilecek üç özellik açısından resmi bilimsel modellerden farklılık gösterir: niteliksel, niceliksel değil; resmi bilimsel modellerdeki niteliklerin yerine sıklıkla benzer fakat daha tanıdık nitelikleri koyarlar ve uzun veya karmaşık nedensel zincirlerin bazı kısımlarını atladıkları için resmi bilimsel modellerle karşılaştırıldığında çoğu zaman eksik kalırlar.

Krishnan vd. (2005), bireylerin teşvik tazminatı için sübjektif performans ölçümü ağırlıklandırma kararlarının, bir performans ölçümünün kesinliğinden ve bununla başka bir ölçüm arasındaki hata kovaryansından nasıl etkilendiğini incelemiştir. Zihinsel model teorisine dayanarak, çoğu bireyin performans-ölçü ağırlıklarını belirlemek için ölçümlerin hata varyansını (kesinlik) ve hata kovaryansını kullandığına dair deneysel kanıtları tahmin ederler ve bulurlar, ancak bu nitelikleri vekâlet teorisinin öngördüğü şekilde kullanıp kullanmadıkları zihinsel modellerine bağlıdır. Deneysel katılımcıların yaklaşık yarısı, bir vekâlet teorisi modelinin tam niteliksel versiyonları olan zihinsel modellere sahiptir ve dolayısıyla, vekâlet teorisi modeliyle

niteliksel olarak tutarlı kararlar alırlar. Diğer katılımcıların çoğunun zihinsel modelleri, vekalet teorisi modelinin tamamlanmamış versiyonlarıdır ve bu da öngörülebilir karar hatası kalıplarıyla sonuçlanır: kesinlik ve hata kovaryansındaki değişikliklere yöne dayalı olarak yanlış tepkiler ve değişimlerin yayılma etkisinin hesaba katılmaması, bir ölçünün diğer ölçünün optimal ağırlığı üzerindeki hassasiyetidir.

5.2.2. Sonuç Etkileri

Hem psikoloji araştırması hem de yönetim muhasebesi ders kitapları, bireylerin karar vericileri değerlendirirken karar sonuçlarına aşırı ağırlık verme ve iyi kararlardan kötü sonuçların kaynaklanabileceği ihtimalini göz ardı etme eğilimlerine karşı uyarıda bulunmuştur. İki yönetim muhasebesi çalışması, değerlendiricilerin karar-sonuç bilgilerine bağımlılığının boyutunun zihinsel temsillerine bağlı olduğunu ve bunun da deneyimlerine bağlı olduğunu ileri sürmektedir.

Brown & Solomon (1993), değerlendirilen kişinin karar verme sürecine dahil olan veya olmayan değerlendiriciler tarafından yapılan performans değerlendirmelerini karşılaştırır ancak her iki durumda da değerlendiricinin kararları ve değerlendirme hakkında eşit bilgiye sahiptir. Karar verme sürecine dahil olan bireylerin, kararın zihinsel temsiline daha çok karar vericinininkine benzer olması ve dolayısıyla karar vericiye ilişkin değerlendirmelerinin karar sonuçlarından daha az etkilenmesi beklenir. Brown & Solomon (1993) bu beklentiyle tutarlı deliller sunmaktadır.

Brown & Solomon (1993) tarafından kullanılan ortam, deney koşulları arasındaki performans değerlendirmelerindeki farkı belirlemelerine olanak tanır, ancak performans değerlendirme görevindeki karar sonuçlarına ilişkin optimal ağırlık bilinmediğinden hangi değerlendirmelerin daha iyi veya optimal olduğunu belirlemelerine izin vermez.

Frederickson vd. (1999), bir performans değerlendirme görevinde karar sonuçları üzerindeki optimal ağırlığın sıfır olduğu bir ortam kullanır. Değerlendiriciler, optimal ağırlığın sıfır olduğuna dair talimat alırlar ve değerlendirilen kişinin önceden doğru kararları verip vermediği konusunda tam bilgiye sahip oldukları için bunun doğru ağırlık olduğunu kabul ettiklerini belirtirler. Bununla birlikte, kendilerinin daha önceden deneyime sahip olmaları durumunda, değerlendirmeleri karar sonuçlarından etkilenir. Ön karar kalitesinden ziyade karar sonuçlarına göre değerlendirilmektedir.

Frederickson vd. (1999), sonuç odaklı değerlendirmelerle ilgili bu deneyimin, karar sonuçları ile değerlendiricilerin zihnindeki değerlendirmeler arasındaki bağı güçlendirdiğini ve değerlendiricilerin sonuçlara veya kararlara dayalı olarak ne kadar sık değerlendirilirlerse ve bu tür deneyimlerinin sayısı arttıkça, bağlantı daha güçlü olacaktır.

6. SONUÇ

Bu son bölümde yönetim muhasebesi uygulamaları hakkında bilişsel, motivasyona dayalı ve sosyal psikoloji teorilerine dayalı araştırmalardan ortaya çıkan veriler özetlenmektedir. Yönetim muhasebesi araştırmalarında kullanılan spesifik psikoloji teorileri çok sayıda ve çeşitli olmasına rağmen, sınırlı sayıda ortak tema ortaya çıkmaktadır. Bunlar yönetim muhasebesi uygulamalarının motivasyona dayalı ve bilgilendirici etkileri başlıkları altında toplanabilir.

6.1.Motivasyona Dayalı Etkiler

Bu literatürdeki bütçe hedefleri gibi ortak temalar, referans noktalarının ve zihinsel temsiller ve davranışlar arasındaki iç çatışmaların veya tutarsızlıkların etkileridir. Hedef belirleme teorisi, istek düzeyi teorisi, örgütsel adalet teorisi ve

beklenti teorisinin tümü, motivasyonun gerçek veya olası bir sonuç ile bireylerin göreve ilişkin zihinsel temsilleri tarafından belirlenen bir referans noktası arasındaki karşılaştırmaya bağlı olduğunu öne sürmektedir. Bir sonucun nesnel ölçüsünü ve bunu başarmanın maliyetini sabit tutan bireyler, daha yüksek bir kâr veya daha düşük bir kâr düzeyi gibi kendi referans noktalarının ötesindeyse, bu sonuca ulaşmak için çaba harcamaya daha az istekli daha az motive olurlar.

Referans noktaları genellikle yönetim muhasebesi uygulamalarından etkilenir. Örneğin, istek ve hedef belirleme teorileri düzeyinde referans noktası, bütçe hedefi gibi kişinin kendisi tarafından belirlenen veya empoze edilen ve kabul edilen bir hedeftir (Hirst & Lowy, 1990; Kenis, 1979; Ste Dry, 1960).

Örgütsel adalet teorisinde ve sosyal karşılaştırma teorisinde referans noktası, bireylerin almaları gerektiğine inandıkları sonuç veya ilgili diğer bireylerin sonuçlarıdır, örneğin başkalarının benzer bir görevdeki göreceli performansı değerlendirmesi (Frederickson, 1992) veya bazı sosyal adalet normlarını karşılayan bir bütçe hedefidir (Libby, 2001).

Beklenti teorisinde referans noktası genellikle yönetim muhasebesi uygulamasının statüko olarak gösterdiği taban maaştır (Luft, 1994).

Bilişsel uyumsuzluk teorisi, rol teorisi ve kişi-çevre teorisinin tümü, bireylerin zihinsel temsilleri ve davranışları arasındaki tutarlılık arzusundan kaynaklanan motivasyona dayalı etkileri tanımlar. Bir sonucun nesnel ölçümelerini ve bir hedefe ulaşmanın maliyetini sabit tutan bireyler, eğer bunu yapmak bu tutarlılığı artırırsa, hedefe ulaşmak için daha fazla motive olurlar.

Hedefe ulaşmak bu tutarlılığı artırmazsa daha az motive olurlar ve bilişsel çatışma, rol belirsizliği ve strese maruz kalmaya devam ederler. Örneğin, bilişsel uyumsuzluk teorisi, bireylerin bütçe hedefi gibi bir hedef seçtikten ve bunu zihinsel olarak iyi

bir seçim olarak temsil ettikten sonra, yalnızca dış ödüllerin çekiciliğiyle değil, aynı zamanda bu hedefe ulaşmanın etkisiyle bu hedefe ulaşmak için motive olduklarını öngörmektedir ve başarısızlık, tercihlerinin olumlu zihinsel temsiliyle tutarlıdır; oysa başarısızlık, itici, çelişkili bir olumsuz temsil sağlayabilir (Tiller, 1983).

Rol teorisi ve kişi-çevre uyumu, bireylerin zihinsel temsilleri ve davranışları arasındaki tutarlılık eksikliğinden kaynaklanan bilişsel çatışmalar ve stresten kaynaklanan motivasyon bozucu etkilere odaklanır. Yönetim muhasebesinin bütçeye dayalı değerlendirme uygulamaları, strese, tatminsizliğe veya özsaygı, kontrol duygusu ve kişilerarası güven kaybına neden olan bireyin sorumluluklarının çelişkili veya belirsiz temsillerini destekleyerek daha düşük motivasyon seviyelerine neden olabilir (Hopwood, 1972; Shields vd, 2000).

6.2.Bilgisel Etkiler

Yönetim muhasebesi uygulamaları, yalnızca bilgi sağlayarak değil, aynı zamanda rasyonel bireylerin bu bilgiyi nasıl araştırıp işlediklerini ve organizasyonlarını ve çevrelerini zihinsel olarak nasıl temsil ettiklerini etkileyerek yargıları ve kararları etkiler. Yönetim muhasebesi uygulamalarının bu etkilerinin yönü ve büyüklüğü genellikle bireylerin deneyimine, bilgisine ve yeteneğine, görevin unsurlarına ve bağlamına bağlıdır. Bilgisel etkiler üzerine araştırmalar iki kutup arasında hareket etmektedir. Bir yandan, buluşsal yöntemlerin, optimizasyon modellerinin çıktılarına çok benzer yargılar ve kararlar üretmede başarılı olduğu yolları tanımlar. Öte yandan, bu araştırma, yönetim muhasebesi görevlerinin bilişsel talepleriyle karşı karşıya kalan bireylerin bilişsel sınırlamalarından kaynaklanan çoğunlukla önyargılı optimal olmayan yargıları ve kararları belirlemektedir.

Yönetim muhasebesi bilgilerini içeren öznel yargı ve karar süreçleri, aynı değişkenlerin çoğundan etkilenir ve varyans araştırma kararları bazen optimizasyon modelleriyle yaklaşık olarak aynı çıktıyı sağlar. (Brown 1981, 1985, 1987 ve Lewis vd. 1983).

Tahmin edilebilirliğin yüksek olması, muhasebenin altta yatan ekonomik ilişkilerle tutarlı olması gibi uygun şartlar altında, bireyler istatistiksel karar veya tahmin modellerini optimize etmenin çıktılarına benzer sübjektif ürün fiyatlandırma kararları ve kâr tahminleri yapabilirler (Ashton, 1981; Luft & Shields, 2001).

Yönetim muhasebesi bilgilerini kullanan öznel yargılar ve kararlar, genellikle optimizasyon modellerinin çıktılarından farklılık gösterir; ancak özellikle optimal yargılar ve kararlar artar. Yönetim muhasebesi uygulamaları, bireylerin buluşçu araştırmalarında ve tahmin edilebilir önyargıların boyutunu ve yönünü etkileyebilir. Dikkat tahsisini, zihinsel temsilleri ve buluşçu yöntemin kullanılabilirliğini veya etkinliğini etkileyerek bilginin kullanılmasıdır.

Yönetim muhasebesi uygulamaları, bazı bilgi öğelerini diğerlerinden daha belirgin hale getirerek ve dolayısıyla edinilme ve tam olarak işlenme ihtimalini artırarak dikkat tahsisini etkileyebilir. Örneğin, maddi olmayan varlıklara ilişkin harcamaların sermayeden karşılanması çok önemli muhasebe verilerinde dikkati uzun vadeli harcama-kâr ilişkilerine yönlendirerek, bu tür verilere dayanan uzun vadeli ilişkiler doğru olacaktır (Luft & Shields, 2001).

Yönetim muhasebesi uygulamaları, bilginin zihinsel olarak nasıl temsil edildiğini ve bellekteki diğer bilgilerle nasıl ilişkilendirildiğini etkileyebilir ve bireylerin zihinsel temsilleri ve bağlantıları sırasıyla ek bilgilerin edinilmesi ve kullanılmasıdır. Örneğin, karar performansının sonuca dayalı

değerlendirmeleriyle ilgili geçmiş deneyimler, bireylerin zihnindeki sonuçlar ve değerlendirmeler arasındaki bağı güçlendirir ve optimalin altında olduğuna inandıklarında bile sonuca dayalı değerlendirmeyi kullanma ihtimallerini artırır (Frederickson vd, 1999). Tersine, değerlendirenin kararına katılım, değerlendiricinin sonuç öncesi karar sürecine ilişkin zihinsel temsiliyi güçlendirir ve sonuç bilgisinin karar performansının değerlendirilmesi üzerindeki etkisini zayıflatır (Brown & Solomon, 1993).

Yönetim muhasebesi uygulamaları, yönetim muhasebesi bilgilerinin seçimi ve yapılandırılmasının tutarlı olduğu ölçüde bireylerin sezgisel bilgi arama ve kullanımını etkileyebilir.

Bilgi arama ve kullanımı için buluşsal yöntemlerin etkili kullanımıdır. Örneğin, bireylerin sorumluluk merkezlerinin performansına ilişkin bir raporu ne kadar eksiksiz ve tutarlı bir şekilde araştırdıkları, raporun her biri için çok sayıda performans ölçümü içeren az sayıda sorumluluk merkezini mi yoksa çok sayıda sorumluluk merkezini mi kapsadığına ve her biri için az sayıda performans ölçümüne sahip sorumluluk merkezlerine bağlıdır (Shields, 1980, 1983).

Benzer şekilde, birden fazla yöneticiyi değerlendirirken bireylerin çoklu ölçüm kullanımının tamlığı, bir rapordaki ölçümlerin tüm yöneticiler için ortak mı yoksa her yöneticiye özel mi olduğuna bağlıdır (Lipe & Salterio, 2000).

Yönetim muhasebesi uygulamalarının yukarıda açıklanan yollarla buluşsal yargılarda ve kararlarda önyargıyı ne ölçüde etkilediği bireylerin bilgisine, yeteneklerine ve motivasyonuna bağlı olabilir. Dearman & Shields'a (2005) göre maliyet muhasebesi bilgisi yüksek, içsel motivasyonu yüksek ve genel sorun yaşayan bireyler için bireylerin maliyete dayalı fiyatlandırma kararlarındaki performansı, ürün maliyetleme yöntemindeki değişiklikten problem çözme yeteneği

etkilenmemektedir, ancak bu kişi-özellik değişkenlerinden herhangi bir veya daha fazlasının düşük düzeyde olduğu bireyler için, muhasebe değişikliği karar performanslarını azaltır.

6.3.Gelecek Araştırma

Yönetim muhasebesi araştırmalarında kullanılan ve bu bölümde özetlenen psikoloji teorilerine ek olarak, çağdaş psikoloji literatürünün incelenmesi, alt alanlardaki diğer birçok teoriyi de ortaya çıkaracaktır. Bilişsel, motivasyon ve sosyal psikolojinin (duygu teorileri) yanı sıra diğer alt alanlardan (nöropsikoloji) teoriler olup bunlar henüz yönetim muhasebesi araştırmalarında kullanılmamıştır ancak gelecekte konuyla ilgili olduğu ispatlanabilir.

Üstelik, giriş bölümünde açıklandığı gibi, araştırmacılar sıklıkla psikoloji teorilerini, ekonomik olarak optimal kararların veya performansın kriterleri gibi ilgili bilgileri sağlayan diğer disiplinlerden teorilerle birlikte kullanırlar.

Böylece, birden fazla teorinin herhangi bir yönetim muhasebesi uygulamasıyla potansiyel olarak alakalı olduğu giderek daha belirgin hale gelmiştir. Teori seçimi genellikle geçici olsa da araştırmacılar yönetim muhasebesi uygulamalarını açıklamak ve tahmin etmek için psikoloji teorisini kullanmanın ilk imkânlarını araştırdıkça, yönetim muhasebesi araştırması aşağıdaki gibi soruların daha dikkatli değerlendirilmesinden yararlanabilir:

- Bir yönetim muhasebesi uygulaması ve bunun nedenleri ve/veya etkileri ne zaman yalnızca psikoloji teorileri tarafından veya psikoloji teorisinin ekonomi veya sosyoloji gibi başka bir teorik perspektiften teori ile bütünleştirilmesiyle daha iyi açıklanacaktır (Covaleski vd, 2006; Luft & Shields, 2006)?
- Bir yönetim muhasebesi uygulaması ve bunun sebepleri ve/veya etkileri ne zaman bilişsel, motivasyon veya sosyal

psikoloji teorileri veya bunların bir kombinasyonu ile daha iyi açıklanacaktır?

- Pek çok muhtemel hedefler, eşitlik, uyumsuzluğun azaltılması, istek düzeyi gibi motivasyon kaynağı veya sabitleme ve ayarlama, atıf önyargıları, ipucu kullanımı, temsiliyet gibi bilgi işleme özellikleri arasından hangisi belirli bir yönetim muhasebesi uygulamasıyla alakalıdır?

Gelecekteki araştırmalar, belirli bir yönetim muhasebesi uygulamasıyla en alakalı teoriyi belirlemek için görev analizinden (Schraagen vd, 2000) ve görev özelliklerini teoriyle dikkatli bir şekilde eşleştirmekten yararlanabilir. Örneğin, organizasyonlar genellikle görevi yalnızca yüksek eğitilmiş uzmanlara veriyorsa, o zaman bilişsel teoriler görev performansı açısından muhtemelen önemli olacaktır.

Görev veya bunun için teşvik sistemi, görevi yerine getiren bireyler arasındaki sosyal temas veya benzerliğin derecesine bağlı olarak farklı şekilde yapılandırılmışsa, sosyal psikoloji teorileri konuyla ilgili olabilir. Görevdeki performans büyük ölçüde çabaya bağlıysa, o zaman motivasyon teorileri görev performansındaki farklılıkları açıklamada önemli olabilir.

Görev analizi bazen belirli bir yönetim muhasebesi uygulamasıyla açıkça ilgili olan birden fazla teoriyi tanımlayabilir. Bu gibi durumlarda yönetim muhasebesi araştırması, bu teoriler arasındaki rakip ve tamamlayıcı ilişkilerin doğru bir şekilde tanımlanmasından ve rakip teoriler arasında seçim yapılmasını ve tamamlayıcı teorilerin entegrasyonunu destekleyecek deliller sağlayan çalışmalardan da yararlanabilir (Covaleski vd. 2006; Luft and Shields 2006).

KAYNAKÇA

- Adams, S. (1963). Toward an Understanding of Inequality. *Journal of Abnormal and Social Psychology*, 67, 422-436.
- Anderson, J. (2000). *Learning and Memory* (2nd ed.). New York: John Wiley.
- Anderson, J. (2005). *Cognitive Psychology and its Implications* (6th ed.). New York: Worth Publishers.
- Argyris, C. (1952). *The Impact of Budgets on People*. New York: Controllershship Foundation.
- Argyris, C. (1953). Human Problems with Budgets. *Harvard Business Review*, 31, 97-110.
- Ashton, R. (1981). A Descriptive Study of Information Evaluation. *Journal of Accounting Research*, 19, 42-61.
- Ashton, R. (1982). *Human Information Processing in Accounting*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Baldwin, A. (1969). A Cognitive Theory of Socialization. In: D. Goslin (Ed.), *Handbook of Socialization Theory and Research*. Chicago: Rand McNally.
- Balzer, W. K., Doherty, M. & O'Connor, R. (1989). Effects of Cognitive Feedback on Performance. *Psychological Bulletin*, 106, 410-433.
- Barefield, R. (1972). The Effect of Aggregation on Decision Making Success: A Laboratory Study. *Journal of Accounting Research*, 10, 229-242.
- Baron, J. (2000). *Thinking and Deciding* (3rd ed.). Cambridge: Cambridge University Press.

- Birnberg, J.G. Luft, J., & Shields, M. D., (2006), Psychology Theory in Management Accounting Research, Handbook of Management Accounting Research
- Brehmer, B. (1988). The Development of Social Judgment Theory. In: B. Brehmer & C. Joyce (Eds), Human Judgment: The SJT View. Amsterdam: North-Holland.
- Brehmer, B. & Joyce, C. (1988). Human Judgment: The SJT View. Amsterdam: North-Holland.
- Brewer, M. (1979). In-Group Bias in the Minimal Interaction Intergroup Situation: A Cognitive-Motivational Analysis. Psychological Bulletin, 86, 307–324.
- Briers, M., Chow, C., Hwang, N.-C. & Lockett, P. (1999). The Effects of Alternative Types of Feedback on Product-Related Decision Performance: A Research Note. Journal of Management Accounting Research, 11, 75-92.
- Brown, C. (1981). Human Information Processing for Decisions to Investigate Cost Variances. Journal of Accounting Research, 19, 62–85.
- Brown, C. (1985). Causal Reasoning in Performance Assessment: Effects of Cause and Effect Temporal Order and Covariation. Accounting, Organizations and Society, 10, 255–266.
- Brown, C. (1987). Diagnostic Inference in Performance Evaluation: Effects of Cause and Effect Covariation and Similarity. Contemporary Accounting Research, 4, 111–126.
- Brown, C. & Solomon, I. (1993). An Experimental Investigation of Explanations for Outcome Effects on Appraisals of Capital-Budgeting Decisions. Contemporary Accounting Research, 10, 83–111.

- Brownell, P. & McInnes, M. (1986). Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*, 61, 587–600.
- Caplan, R. (1983). Person-Environment Fit: Past, Present, and Future. In: R. Cooper (Ed.), *Stress research*. New York: John Wiley.
- Conlisk, J. (1996). Why Bounded Rationality? *Journal of Economic Literature*, 34, 669–700.
- Covaleski, M., Evans, H., Luft, J. & Shields, M. (2006). Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. In: C. Chapman, A. Hopwood & M. Shields (Eds), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 2). Oxford: Elsevier.
- Dearman, D. & Shields, M. (2001). Cost Knowledge and Cost-Based Judgment Performance. *Journal of Management Accounting Research*, 13, 1–18.
- Dearman, D. & Shields, M. (2005). Avoiding Accounting Fixation: Determinants of Cognitive Adaptation to Differences in Accounting Method. *Contemporary Accounting Research*, 22, 351–384.
- DeCoster, D. & Fertakis, J. (1968). Budget-Induced Pressure and its Relationship to Supervisory Behavior. *Journal of Accounting Research*, 6, 237–246.
- Deutsch, M. & Krauss, R. (1965). *Theories of Social Psychology*. New York: Basic Books.
- Edwards, J. (1996). An Examination of Competing Versions of the Person-Environment Fit Approach to Stress. *Academy of Management Journal*, 39, 292–339.
- Einhorn, H. and Hogarth, R. (1981). Rationality and the Sanctity of Competence. *The Behavioral and Brain Sciences*, 4, 334–335.

- Einhorn, H. & Hogarth, R. (1986). Judging Probable Cause. *Psychological Bulletin*, 99, 3–19.
- Festinger, L. (1957). *A Theory of Cognitive Dissonance*. Evanston, IL: Row, Peterson.
- Folger, R. (1986). Rethinking Equity Theory: A Referent Cognitions Model. In: H. Bierhoff, R. Cohen & J. Greenberg (Eds), *Justice in Social Relations*. New York: Plenum Press.
- Frank, J. (1935). Individual Differences in Certain Aspects of the Level of Aspiration. *American Journal of Psychology*, 47, 119–128.
- Frederickson, J. (1992). Relative Performance Information: The Effects of Common Uncertainty and Contract Form on Agent Effort. *The Accounting Review*, 67, 647–669.
- Frederickson, J., Pfeffer, S. & Pratt, J. (1999). Performance Evaluation Judgments: Effects of Prior Experience under Different Performance Evaluation Schemes and Feedback Frequencies. *Journal of Accounting Research*, 37, 151–165.
- Gilliand, S. & Chan, D. (2001). Justice in Organizations: Theory, Methods and applications. In: A. Anderson, D. Ones, H. Sinangil & C. Viswesvaran (Eds), *Handbook of Industrial, Work and Organizational Psychology* (Vol. 2). London: Sage Publications.
- Gilovich, T., Griffin, D. & Kahneman, D. (2002). *Heuristics and Biases*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Goldstein, W. & Hogarth, R. (1997). Judgment and Decision Research: Some Historical Context. In: W. Goldstein & Decision Making. Cambridge: Cambridge University Press.

- Halpin, A. (1957). Manual for the Leader Behavior Description Questionnaire. Columbus: Ohio State University.
- Hammond, K. (1955). Probabilistic Functionalism and the Clinical Method. *Psychological Review*, 62, 255–262.
- Hammond, K., & Stewart, T. (Eds) (2001). *The Essential Brunswick: Beginnings, Explications, Applications*. Oxford: Oxford University Press.
- Harrison, P., West, S. & Reneau, H. (1988). Initial Attributions and Information-Seeking by Superiors and Subordinates in Production Variance Investigations. *The Accounting Review*, 63, 307–320.
- Hastie, R. & Dawes, R. (2001). *Rational Choice in an Uncertain World*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Hastie, R. & Pennington, N. (1995). Cognitive Approaches to Judgment and Decision Making. In: J. Busemeyer, R. Hastie & D. Medin (Eds), *Decision Making from a Cognitive Perspective*. San Diego: Academic Press.
- Heider, F. (1958). *The Psychology of Interpersonal Relations*. New York: John Wiley.
- Hirst, M. & Lowy, S. (1990). The Linear Additive and Interactive Effects of Budgetary Goal Difficulty and Feedback on Performance. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 425–436.
- Hirst, M. & Yetton, P. (1999). The Effects of Budget Goals and Task Interdependence on the Level of and Variance in Performance: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 205–216.
- Holzworth, R. (2001). Judgement Analysis. In: K. Hammond & T. Stewart (Eds), *The Essential Brunswick: Beginnings,*

- Explications, Applications. Oxford University Press: Oxford.
- Hopwood, A. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research Supplement*, 10, 156–182.
- Hursch, C., Hammond, K. & Hursch, J. (1964). Some Methodological Considerations in Multiple-Cue Probability Learning Studies. *Psychological Review*, 71, 42-60.
- Kahn, R., Wolfe, D., Quinn, R. & Snoek, J. (1964). *Organizational Stress: Studies in Role Conflict and Ambiguity*. New York: John Wiley.
- Kahneman, D., Slovic, P. & Tversky, A. (1982). *Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kahneman, D. & Tversky, A. (1979). Prospect Theory: An Analysis of Decision under Risk. *Econometrica*, 47, 263-291.
- Kahneman, D. & Tversky, A. (1984). Choices, Values, and Frames. *American Psychologist*, 39, 341–350.
- Kanfer, R. (1990). Motivation Theory and Industrial and Organizational Psychology. In: M. Dunnette & L. Hough (Eds), *Handbook of Industrial And Organizational Psychology* (Vol. 1). Palo Alto, CA.: Consulting Psychologists Press.
- Katz, D. & Kahn, R. (1978). *The Social Psychology of Organizations* (2nd ed.). New York: John Wiley.
- Kenis, I. (1979). Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, 54, 707–721.

- Krishnan, R., Luft, J. & Shields, M. (2005). Effects of Accounting-Method Choices on Subjective Performance Measure Weighting: Experimental Evidence on Precision and Error Covariance. *The Accounting Review*, 80, 1163–1192.
- Latham, G. & Pinder, C. (2005). Work Motivation Theory and Research at the Dawn of the Twenty-First Century. *Annual Review of Psychology*, 56, 485–516.
- Lembke, S. & Wilson, M. (1998). Putting the “Team” into Teamwork: Alternative Theoretical Contributions for Contemporary Management Practice. *Human Relations*, 51, 927–944.
- Lewis, B., Shields, M. & Young, S. M. (1983). Evaluating Human Judgments and Decision Aids. *Journal of Accounting Research*, 21, 271–285.
- Libby, R. (1981). *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Libby, R. (1995). The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment. In: R. Ashton & A. Ashton (Eds), *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Libby, R. & Luft, J. (1993). Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation and Environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18, 425–450.
- Libby, T. (1999). The Influence of Voice and Explanation on Performance in a Participative Budgeting Setting. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 125–137.

- Libby, T. (2001). Referent Cognitions and Budgetary Fairness: A Research Note. *Journal of Management Accounting Research*, 13, 91–105.
- Lipe, M. (1993). Analyzing the Variance Investigation Decision: The Effects of Outcomes, Mental Accounting, and Framing. *The Accounting Review*, 68, 748–764.
- Lipe, M. & Salterio, S. (2000). The Balanced Scorecard: Judgment Effects of Common and Unique Performance Measures. *The Accounting Review*, 75, 283–298.
- Locke, E. & Latham, G. (2002). Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation: A 35-Year Odyssey. *American Psychologist*, 57, 705–717.
- Luft, J. (1994). Bonus and Penalty Initiatives: Contract Choice by Employees. *Journal of Accounting and Economics*, 18, 181–206.
- Luft, J. & Shields, M. (2001). Why does Fixation Persist? Experimental Evidence on the Judgment Performance Effects of Expensing Intangibles. *The Accounting Review*, 76, 561-587.
- Luft, J. & Shields, M. (2006). Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research. In: C. Chapman, A. Hopwood & M. Shields (Eds), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 1). Oxford: Elsevier.
- Markman, A. (1999). *Knowledge Representations*. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum.
- Markman, A. & Gentner, D. (2001). Thinking. *Annual Review of Psychology*, 52, 223–247.

- Mitchell, T. & Daniels, D. (2003). Motivation. In: W. Borman, D. Ilgen & R. Kimolski (Eds), *Handbook of Psychology* (Vol. 12). New York: John Wiley.
- Mock, T., Estrin, T. & Vasarhelyi, M. (1972). Learning Patterns, Decision Approach, and Value of Information. *Journal of Accounting Research*, 10, 129–153.
- Payne, J., Bettman, J. & Johnson, E. (1993). *The Adaptive Decision Maker*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Payne, J., Bettman, J. & Johnson, E. (1997). *The Adaptive Decision Maker: Effort and accuracy in Choice*. In: W. Goldstein & R. Hogarth (Eds), *Research on Judgment and Decision Making*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Pinder, C. (1998). *Work Motivation in Organizations*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Poulton, E. (1994). *Behavioral Decision Theory: A New Approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Rabin, M. (1998). Psychology and Economics. *Journal of Economic Literature*, 36, 11–46.
- Schraagen, J., Chipman, S. & Shalin, V. (2000). *Cognitive Task Analysis*. Mahwah, N.J.: Lawrence Erlbaum Associates.
- Shafir, E. & LeBoeuf, R. (2002). Rationality. *Annual Review of Psychology*, 53, 491–517.
- Shaw, M. & Costanzo, P. (1982). *Theories of Social Psychology* (2nd ed.). New York: McGraw-Hill.
- Shields, M. (1980). Some Effects of Information Load on Search Patterns Used to Analyze Performance Reports. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 429–442.

- Shields, M. (1983). Effects of Information Supply and Demand on Judgment Accuracy: Evidence from Corporate Managers. *The Accounting Review*, 58, 284–303.
- Shields, M., Birnberg, J. & Frieze, I. (1981). Attributions, Cognitive Processes and Control Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 6, 69–93.
- Shields, M., Deng, F. J. & Kato, Y. (2000). The Design and Effects of Control Systems: Tests of Direct- and Indirect-Effects Models. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 185–202.
- Slovic, P. & Lichtenstein, S. (1971). Comparison of Bayesian and Regression Approaches to the Study of Human Information Processing. *Organizational Behavior and Human Performance*, 6, 649–744.
- Slovic, P., Fischhoff, B. & Lichtenstein, S. (1977). Behavioral Decision Theory. *Annual Review of Psychology*, 28, 1–39.
- Slovic, P. & MacPhillamy, D. (1974). Dimensional Commensurability and Cue Utilization in Comparative Judgment. *Organizational Behavior and Human Performance*, 11, 172–194.
- Stedry, A. (1960). *Budget Control and Cost Behavior*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Tajfel, H. (1982). *Social Identity and Intergroup Relations*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Taylor, S., Peplau, L. & Sears, D. (2003). *Social Psychology* (11th ed.). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Tiller, M. (1983). The Dissonance Model of Participative Budgeting: An Empirical Exploration. *Journal of Accounting Research*, 21, 581–595.

- Towry, K. (2003). Control in a Teamwork Environment-the Impact of Social Ties on the Effectiveness of Mutual Monitoring Contracts. *The Accounting Review*, 78, 1069–1095.
- Tucker, L. (1964). A Suggested Alternative Formulation in the Developments by Hirsch, Hammond and Hirsch and by Hammond, Hirsch, and Todd. *Psychological Review*, 71, 528–530.
- Tversky, A. & Kahneman, D. (1974). Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases. *Science*, 185, 1124–1131.
- Tversky, A. and Kahneman, D. (1981). The Framing of Decisions and the Psychology of Choice. *Science*, 211, 453–458.
- Van Harrison, R. (1978). Person-Environment Fit. In: C. Cooper & R. Payne (Eds), *Stress at Work*. New York: John Wiley.
- Van Harrison, R. (1985). The Person-Environment Fit Model and the Study of Job Stress. In: T. Beeher & R. Bhagat (Eds), *Human Stress and Cognition in Organizations*. New York: John Wiley.
- Vera-Mun˜oz, S. (1998). The Effects of Accounting Knowledge and Context on the Omission of Opportunity Costs in Resource-Allocation Decisions. *The Accounting Review*, 73, 47–72.
- Weiner, B. (1989). *Theories of Human Motivation*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Wit, A. & Wilke, H. (1992). The Effect of Social Categorization on Cooperation in Three Types of Social Dilemmas. *Journal of Economic Psychology*, 13, 135-151.

DETERMINANTS RELATED PARTY TRANSACTIONS IN INDONESIAN LISTED MANUFACTURING COMPANIES¹

Tri DAMAYANTI²

Suphi ASLANOĞLU³

1. INTRODUCTION

Related party transactions are strategic methods employed by entities inside a group to jointly optimize and bolster the economic performance of the organization (Gordon, et al, 2004). Entities that belong to the same corporate group, such as subsidiaries and affiliated entities, frequently engage in transactions at favorable rates. These transactions have the potential to result in decreased income, which in turn might impact the amount of earnings allocated to minority shareholders.

Oftentimes, the controlling shareholder assumes responsibility for subsidiaries and holds the majority of shares in certain companies within the group. Majority shareholders possess greater access to information compared to minority shareholders due to their economic influence resulting from a substantial ownership stake. The information falling under this category encompasses data regarding the financial status of the companies within the group. The majority shareholder can utilize this information to determine whether management should

¹ This paper is part of the doctoral thesis.

² Doctoral student, Kırıkkale Üniversitesi, Türkiye, İİBF, İşletme bölümü, tri.damayanti@ubl.ac.id, ORCID: 0000-0003-2792-0889.

³ Prof. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, Türkiye, İİBF, İşletme bölümü, s_aslanoglu@hotmail.com, ORCID: 0000-0003-4393-5541.

undertake specific actions. Typically, the acts in question will primarily benefit the majority shareholder alone. When the parent company's majority shareholder becomes aware of the financial problems of its subsidiary, they have the authority to instruct their chosen agent to propose sales under specific terms and at prices below the current market rates. This strategy is anticipated to enhance the company's liquidity and mitigate cash flow challenges. Shareholders has the capacity to exert influence on the organization by exercising control over management. One way to ensure that management is aligned with the objectives of the majority shareholder is by selecting a CEO who has a strong link to the shareholder, such as through family ties, economic relationships, or prior involvement with the company. To effectively maintain control over management, the most probable strategy is to accept the dual role of commissioner and CEO. In addition, appointing grandkids and/or family members as Chief Executive Officer (CEO) is another means of exerting control over the administration of majority shareholders.

In the context of corporate governance, both majority and minority shareholders possess equitable rights and obligations. Nevertheless, minority shareholders are unable to exercise their voting rights during general assembly meetings as a result of their limited ownership stake. Consequently, the dominant shareholder with the highest shareholding has authority over important strategic management choices, such as the selection of the CEO. As the highest-ranking executive in charge of overseeing the organization, the CEO possesses the authority to make all decisions pertaining to the company, including those involving transactions with linked parties. To address the disparity in opportunity between minority and majority shareholders, the governance model incorporates the inclusion of an impartial commissioner.

The primary responsibility of this commissioner is to safeguard the rights and interests of minority shareholders and prevent any form of prejudice or manipulation in the corporate decision-making procedures that may negatively impact them. The main role of the independent commissioner typically involves advocating for the rights of minority shareholders in order to safeguard and uphold their interests.

The support offered by the parent company is beneficial for the subsidiary as it aligns with the broader corporate strategy. Minority shareholders are at a disadvantage as they do not obtain transaction information from connected parties as promptly or thoroughly as majority shareholders. This lack of information negatively impacts their interests. This strategy is regarded harmful as it diminishes the parent company's capacity to optimize its assets and attain targeted returns for all shareholders. Majority shareholders can use transactions with related parties as a strategy to reduce losses by offering assistance to affiliated companies that are experiencing financial challenges.

Prior research has extensively examined the elements that influence related party transactions. For instance, Songhua, et al. (2009) conducted a study to evaluate the factors that determine related party transactions in China. Abdullatif, et al. (2019) examined the determinants of related party transactions in Jordan, El Madbouly (2020) explored the factors influencing related party transactions in Egypt, and Aslanoğlu and Damayanti (2022) investigated the factors impacting related party transactions in Turkey.

In Indonesia, the ownership structure is typically characterized by a high degree of concentration. This leads to a transformation of agency conflicts, shifting from conflicts between principals and agents to conflicts between principals themselves. Specifically, conflicts of interest arise between

controlling shareholders and non-dominant shareholders. However, it does not completely eliminate the potential for conflicts between shareholders and management. The agency conflict is prevalent in most developing nations as a result of inadequate governance in comparison to developed ones (Young, et al., 2003).

As previously stated, there are various areas of research that lack information, namely on transactions involving related parties' receivables and payables. Prior studies have investigated both the aggregate value of transactions involving related parties and their proportion relative to the overall assets. Related party receivables refer to transactions that include providing financial assistance to related parties. These transactions are governed by special agreements that can impact cash flows. Related party debt can serve as a method to take control of a company without altering its ownership structure. This is done by using related party debt as a solution to enhance the firm's production capability. In practical terms, if the company is not in breach of its obligations, the majority shareholder has the ability to exchange the default for certain financial instruments that are more advantageous to them than just repaying the debt along with interest. The study quantifies the aggregate amount of transactions involving receivables and payables between related parties in the sample companies, which is considered the dependent variable.

The objective of this study is to identify the determinants of related party transactions in manufacturing firms that are publicly traded on the Indonesia Stock Exchange, using audited financial records spanning from 2008 to 2021. The reminder of this paper is as follows. The paper is divided into five sections. The first section serves as an introduction, providing the rationale for the research. The second section includes a comprehensive review of relevant theories, literature, hypothesis development,

and research models. The third section outlines the research methodology employed. The fourth section presents the findings and discussion. Finally, the fifth section offers conclusions and recommendations.

2. LITERATURE REVIEW AND HYPOTHESIS DEVELOPMENT

2.1.Literature Review

An agency relationship, as described by Jensen and Meckling (1976), is a contractual arrangement where one or more principals engage an agent to act on their behalf and grant the agent decision-making authority. In 1976, Jensen and Meckling presented a formal perspective on the agency problem within the framework of financial economics. This perspective is articulated in their publication on business theory. The agency relationship involves a contractual agreement between shareholders, who are the principal, and management, who are the agent. Due to the separation of ownership and control, the responsibility of guaranteeing the prudent use of funds and the realization of profits falls on the shareholders.

Agency theory contains two distinct interactions that offer a thorough comprehension of contract theory: the relationship between managers and owners, and the relationship between managers and creditors (Jensen & Meckling, 1976). The initial dimension demonstrates that individuals involved in contracting are driven by more than just the desire to maximize their own financial gain. Management, as the entity responsible for overseeing the company's operations, is obligated to work in the best interests of the owners. However, managers who are motivated by the objective of maximizing their personal wealth also seek to maximize the enjoyment or advantage they can gain, such as obtaining a nice work automobile. These perks

encompass a high-end corporate vehicle, a spacious and cozy work area, reduced job-related pressure, and other benefits that contradict the preferences of owners who prioritize profit maximization.

Agency theory posits that the dichotomy between ownership and management can give rise to conflicts arising from the divergent interests held by each respective party. Shareholders, as the main participants, engage in contractual arrangements with the goal of maximizing their own well-being by increasing profitability. Managers, in their role as agents, want to maximize their economic and psychological happiness, as well as fulfill other objectives including obtaining investments, loans, and compensation agreements.

Agency costs, as defined by Jensen and Meckling (1976), are incurred when owners (principals) hire agents to perform certain activities on their behalf and grant them significant decision-making power. The divergence between ownership and control leads to the management (referred to as the 'agent') behaving in a manner that goes against the desires of the principal (referred to as the 'owner'). While fulfilling their management duties, managers often have personal goals that clash with the primary objective of maximizing shareholders' wealth, which is the owner's main concern. Agency conflict arises when there is a separation between the individuals who own a firm and those who manage and control its operations. Agency theory also posits that individuals consistently behave in their own self-interest. Shareholders, in their role as principals, often prioritize the maximization of financial returns on their investment in the company. Agents, nonetheless, are anticipated to find contentment in the monetary compensations and the conditions of ownership (Aggarwal and Samwick, 2006).

2.2.Hypothesis Development

Agency theory elucidates the challenges that arise in the relationship between principals and agents. These issues give rise to agency costs (Jensen and Meckling, 1976) and stem from the divergent interests of the parties involved. The modern institutional perspective provides support for this theoretical framework, as it is characterized by a tendency for share ownership to become dispersed. Agency concerns arise when a corporation has several shareholders with a tiny ownership proportion. This occurs when management is considered as agents and shareholders as principals. Nevertheless, contemporary corporations frequently employ a consolidated type of ownership that is more potent than distributed ownership within such companies. A larger shareholder ratio results in an increased threshold for voting rights that are required for the economic activities of the organization. This, in turn, leads to a distinct perspective in agency theory. The issue of concentrated ownership is rooted in the principal-agent problem, which enables the dominant owner to appoint its agents in managerial positions to exercise influence over the organization.

While shareholders do not have direct authority over the corporation, management can assume a dual function inside the organization. Agency and principal-agent conflicts can diminish the level of controlling ownership within a corporation and undermine equitable methods for protecting minority interests. According to La Porta et al. (1999), ownership concentration enhances the ability of dominating shareholders to unlawfully take advantage of minority shares. In companies with concentrated ownership, major shareholders prioritize maximizing profits in comparison to minority shareholders. The consequence of this dispute is the seizure of minority shares by majority owners, as majority shareholders may obtain advantages in return for management fees. Controlling shareholders modify

the corporate governance system of the board of directors by appointing them.

Pizzo (2013) conducted an analysis of related party transactions in Italy from a contingent perspective, disregarding opinions on conflicts of interest or the efficient transaction hypothesis. The author emphasizes that the level of efficiency and effectiveness is closely connected to the specific circumstances of the organization, the institutional setting, and the practices of governance. Pozzoli and Venuti (2014) conducted an analysis of related party transactions in Italian listed companies and discovered a correlation between such transactions and the performance of the firms.

Suryani et al. (2019) conducted a route analysis on Indonesian listed businesses from 2015 to 2018 to highlight that there was no impact from related party transactions. In addition, Bansal and Thenmozhi (2020) discovered a direct association between concentrated founder ownership and related party transactions in Indian enterprises. They also observed a correlation between related party transactions and increased company value. According to the efficient transaction hypothesis, the authors contend that the decisions made by founders regarding related party transactions are influenced by reputational incentives. On the other hand, the study conducted by Rasheed et al. (2023) presents contrasting results that support the transaction efficiency hypothesis. This hypothesis argues that related party transactions in India do not negatively affect the interests of minority shareholders. These interactions enhance company efficiency by decreasing transaction costs, offering appropriate labor contracts, and efficiently allocating resources among related enterprises.

El Madbouly (2020) conducted an analysis of the factors that influence related party transactions in the Egyptian Securities

Market. The study found that state ownership, the presence of non-executive directors on the board of directors, and the separation of the chairman and CEO have a detrimental effect on corporate related party transactions. Conversely, ownership concentration has a favorable correlation. Jeon (2019) investigates the correlation between related party transactions and corporate governance in Korean listed businesses and concludes that the board of directors has a crucial function in effectively overseeing related party transactions. In their study, Choi and Cho (2021) discovered that there is a negative correlation between increased related party transactions and cash holding values in Korean listed businesses throughout the period from 2011 to 2018. This study also concludes that the intricate and intricate corporate governance framework in Chaebol enterprises poses challenges for external investors in overseeing internal cash management choices, resulting in unfavorable assessment of cash reserves.

Ownership is a financial resource of a corporation and can also be a cause of agency conflict, as stated by Shleifer and Vishny (1997). Principal-agent conflict typically occurs when self-interest is present in business incentives (Eisenhardt, 1989). Opportunistic behavior in management is a prevalent issue in companies with widespread ownership, but it differs in companies with concentrated control. Intense shareholder power can exert control over some aspects of the company, including its management. Conflicts of interest can so pose a substantial issue.

Previous research, such as the studies conducted by Bansal and Thenmozhi (2020) and El Madbouly (2020), has demonstrated a favorable correlation between related party transactions and ownership concentration in this particular situation. Thus, the subsequent hypothesis is put forward.

H₁: The ownership of control is believed to have a substantial positive impact on transactions involving related parties.

The CEO serves as the chairman of a firm's board of directors and is responsible for overseeing management and making strategic decisions for the organization. As an intermediary, managing the firm involves executing the company's strategy to generate profits that can be distributed among shareholders as a return on their investment. This method is typical in situations when ownership is widely distributed. CEOs are often forbidden from becoming shareholders and earning benefits from investment incentives. Nevertheless, principal-agent conflicts have emerged as a result of their pursuit of individual financial objectives. CEOs who have direct oversight of the company's cash flow may also handle personal finances, including activities like earnings management and other financial transactions. Managers also strive to attain future investment development in the market, including large returns and dividends.

Balsam et al. (2017) discovered a direct association between the occurrence of related party transactions by an external director and the level of CEO compensation (incentive), indicating a positive correlation. Stock ownership is a common kind of incentive for CEOs in numerous companies. In cases of concentrated ownership, it is common for the CEO to be a controlling shareholder, hold positions on the board of directors, have a close association with the ultimate decision-making authority, and maybe be a family member of the controlling shareholder. Companies with CEOs who possess comparable qualities to individuals with substantial influence are prone to having inadequate governance protocols, as the managers' control over the company may be tied to the interests of the dominant shareholder.

Chen et al. (2014) present empirical findings that indicate CEO duality has a negligible influence on business performance, suggesting that CEO duality does not significantly affect the performance of EU listed companies. Anggraini and Utami (2022) examine the influence of CEO compensation on the disclosure of related party transactions, which are regulated by corporate governance. The study's sample consists of non-financial companies that were listed on the Indonesia Stock Exchange between 2017 and 2019. Their findings indicate that executive compensation has a beneficial impact on the disclosure of related party transactions, while CEO duality also has a favorable influence on the disclosure of related party transactions. The presence of a CEO holding dual roles has a beneficial influence on the transparency of related party transactions and the compensation of executives. Thus, this study proposes the following.

H₂: Management characteristics are predicted to have a significant positive effect on related party transactions.

Typically, a separate board of directors is formed to reduce the investment risk faced by minority shareholders. The board of directors has the responsibility of overseeing and regulating the efficiency of corporate governance (Fama and Jensen, 1983). They must also assure the proper functioning of the board, as their duty involves maximizing the value of shareholders' investments. The independent board of directors, also known as minority shareholder representatives, have the authority to reject and implement steps to mitigate possible losses and expensive transactions made by the management (Fama and Jensen, 1983). As the board does not participate in the company's investments or other economic matters, it maintains a more impartial standpoint when assessing and deliberating on management choices, including transactions with linked parties.

Chen et al. (2014) found that their research offers empirical proof that the controlling shareholders' tunnelling behavior is negatively associated with the network centrality of independent directors. Additionally, they discover that this link is more prominent when non-operating fund occupation is utilized as a measure of tunnelling. Their research indicates that board networks can successfully counteract the tunneling actions of significant owners, so making a positive contribution to corporate governance.

Extensive research has been performed to investigate the benefits of obtaining the endorsement of independent directors. However, it is acknowledged that the reliability of their 'independence' is debatable (Abdul Razak, 2018). Another study suggests that institutional investors may be inclined to pay higher prices for shares of companies with robust corporate governance in emerging markets, particularly in countries where legal safeguards for investors are inadequate (Chen, et al., 2009). In a study conducted by Armstrong, et al. (2014), it was discovered that outsourcing the share of independent directors results in a rise in corporate transparency. A study conducted in Indonesia further supports the assertion that the degree of transparency in transactions involving related parties is generally a reliable indication of excellent corporate governance (Utama and Utama, 2014). Additional research substantiates the impact of ownership concentration, as demonstrated by Baek, et al (2004). A positive perspective is that enhanced corporate governance will minimize the occurrence of tunnelling. This is an anticipated consequence that arises from enhanced standards of corporate governance.

According to Almaqtari, et al. (2022), alterations in board independence have a notable adverse impact on financial performance. The findings also indicate that variations in board independence influence the strong and meaningful correlation between related party transactions and financial performance.

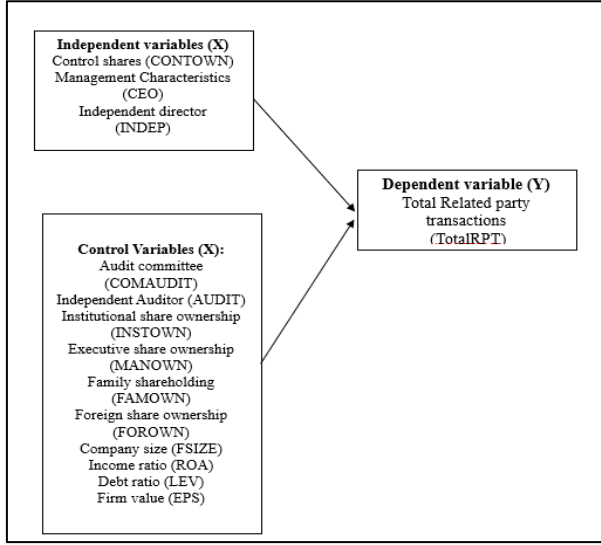
The results indicate that alterations in board independence have a moderating impact that considerably and detrimentally diminishes the magnitude and efficacy of the board of directors, hence adversely impacting the profitability of the organization. Prior research has identified a negative correlation between the percentage of independent directors and the percentage of related party transactions (Jeon, 2019; El Madbouly, 2020). According to Chen, et al. (2018), there is a debate about the usefulness of board independence in managing agency costs, despite the logical connection between board independence and the board's role in the organization. The reason for this is that the majority shareholders of the corporation typically prefer candidates who align with their perspectives, even if those candidates are officially deemed independent.

Despite maintaining their legal autonomy, they prefer to choose candidates who are more inclined towards their perspectives. Furthermore, as independent directors are still required to be chosen by shareholders during a general meeting, this grants controlling shareholders greater authority in selecting their favored candidates. The effectiveness of an independent director in carrying out their responsibilities may be contingent upon the information accessible to them, irrespective of their level of enthusiasm. Insufficient understanding or delayed acquisition of knowledge regarding corporate governance matters or transactions involving connected parties can hinder one's ability to create informed judgments. Nevertheless, drawing upon deductive reasoning and a multitude of empirical evidence from other investigations, the study presents the subsequent hypothesis.

H₃: The role of the independent board of commissioners is estimated to have a significant negative impact related party transactions.

The research model is as follows.

Figure 1. Research Model



The equation of this demonstrates that the dependent variable (Y) in this study represents the entire amount of related party transactions, which includes both related party receivables and related party payables. The statistical model for the initial model is as follows:

$$\begin{aligned} \text{Total RPT}_t = & \alpha + \beta_1 \text{CONTOWN}_{it} + \beta_2 \text{CEO}_{it} + \beta_3 \text{INDEP}_{it} + \\ & \beta_4 \text{COMAUDIT}_{it} + \beta_5 \text{AUDIT}_{it} + \beta_6 \text{INSTOWN}_{it} + \\ & \beta_7 \text{MANOWN}_{it} + \beta_8 \text{FAMOWN}_{it} + \beta_9 \text{FOROWN}_{it} + \\ & \beta_{10} \text{FSIZE}_{it} + \beta_{11} \text{ROA}_{it} + \beta_{12} \text{LEV}_{it} + \beta_{13} \text{EPS}_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

Presented below is a table that elucidates the operationalization of the variables in this research.

Table 1 Operationalisation of Research Variables

Variable(s)	Code(s)	Variable classification	Formula
Related party transactions	Total RPT	Dependent Variable	Natural logarithm of the total amount of transactions involving related party receivables and related party payables
Controlling shareholder	CONTOWN	Independent variable	Percentage of controlling ownership, ownership above 5% (expressed as a percentage)
Management Characteristics	CEO	Independent variable	A value of 1 is given if the CEO also serves as the board of directors, otherwise a value of 0 is given.
Independent Committee	INDEP	Independent variable	Percentage comparison of the number of independent commissioners with the total number of commissioners (expressed as a percentage)
Audit committee	COMAUDIT	Control variable	Number of audit committees in the company
Auditor type	AUDIT	Control variable	A binary score of 1 signifies that the company has undergone an audit conducted by one of the four major accounting firms, generally known as the 'Big 4'. A score of 0 signifies the absence of any such audit.*
Institutional ownership	INSTOWN	Control variable	Percentage of institutional share ownership (stated as a percentage)
Managerial ownership	MANOWN	Control variable	Director's share ownership (stated as a percentage)
Family ownership	FAMOWN	Control variable	The shareholding percentage of the ultimate shareholder**

Foreign ownership	FOROWN	Control variable	The foreign ownership percentage in a company is expressed as a percentage.***
Firm size	FSIZE	Control variable	10 logarithm of total asset value
Income ratio	ROA	Control variable	Income before corporate tax divided by total assets, given as a percentage.
Debt ratio	LEV	Control variable	Total debt to total equity ratio (stated as a percentage)
Firm value	EPS	Control variable	Calculated by dividing the total earnings by the number of shares outstanding.

Note: *The Big 4 auditors consist of Deloitte, Ernst & Young (EY), PricewaterhouseCoopers (PwC), and Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG).

** This variable is determined by both vertical relationships (such as marriage, children, grandkids, etc.) and horizontal relationships (such as marriage) within the family.

*** Typically, companies registered in Indonesia are listed under the profile of Foreign Direct Investment (FDI).

3. RESEARCH METHODOLOGY

This research methodology employs secondary data. The data is sourced from the official website of the Indonesia Stock Exchange (www.idx.go.id), namely the financial statements of manufacturing companies spanning from 2008 to 2021. The study utilized a sample consisting of individuals aged 14 years in order to evaluate the influence of the model on the years of crisis. and to acquire precise outcomes. This study utilizes panel data and use the Eviews 10.0 software for data processing. Panel data is a dataset that integrates information from both time series data and cross-sectional data.

4. FINDING AND DISCUSSION

Presented below are tables that provide a comprehensive breakdown of the examples examined in this study. The provided sample is sourced from the official website of the Indonesia Stock Exchange. It comprises verified financial reports of the manufacturing sector spanning from 2008 to 2021.

Table 2. Sampling Method

Steps	Description	Amount
1.	financial reports of manufacturing companies traded	2.660
2.	financial reports of manufacturing companies that have not been found and incomplete between 2008 and 2021	(892)
Total samples		1.768

Table 3. Finalised Sample After Data Trimming

Steps	Description	Amount
1.	Collected examples between 2008 and 2021	1.768
2.	Financial statements without any identified related party transactions and trimmed between 2008 and 2021	(892)
Final samples		1.123

The total number of manufacturing companies on the Indonesian stock exchange that have both debit and credit related party transactions is 1123. This number was obtained from a larger sample of 1768 financial statements, where financial statements with only debit or credit related party transactions, as well as outlier data that could affect the statistical analysis, were excluded.

Table 4. Summary of Unit Root Test Results

Code(s)	ADF - Fisher Chi-square		PP - Fisher Chi-square	
	Stat.	Prob.	Stat.	Prob.
TOTALRPT	351.774	0.0000	416.089	0.0000
CONTOWN	291.109	0.0002	357.035	0.0000
INDEP	241.001	0.0000	303.346	0.0000
AUDIT	52.9548	0.0000	55.7573	0.0000
COMAUDIT	89.4478	0.0000	98.8892	0.0000
INSTOWN	268.022	0.0017	322.564	0.0000
MANOWN	119.429	0.0000	129.779	0.0000

FAMOWN	83.3950	0.0000	86.5159	0.0000
FOROWN	136.836	0.0000	158.729	0.0000
FSIZE	273.845	0.0003	377.296	0.0000
ROA	392.275	0.0000	470.119	0.0000
LEV	446.641	0.0000	605.506	0.0000
EPS	472.238	0.0000	565.385	0.0000

Table 5. Summary of Model Selection Test Results

Test	Chi-square stat.	Prob.	Decision
Chow Test	1597.390412	0.0000	FEM
Hausman Test	12.626789	0.3967	REM
Lagrange Test	1.255562	0.2625	REM

The Hausman test is employed in panel data modeling to ascertain the suitable selection between a Fixed Effect Model (FEM) or a Random Effect Model (REM). The Hausman test indicates that the p-values for all three models are over 0.05. This suggests that the null hypothesis of selecting a fixed effects model (FEM) is rejected. Thus, it was determined to opt for REM instead of FEM throughout this phase of the model testing.

Table 6. Summary Of Multiple Regression Test Results

Code (s)	Stat.	Prob.
CONTOWN	3.234070	0.0013***
CEO	1.428588	0.0230**
INDEP	-1.285714	0.0248**
COMAUDIT	2.247841	0.1988
AUDIT	0.225987	0.8213
INSTOWN	2.644110	0.0083***
MANOWN	2.275981	0.1534
FAMOWN	2.606413	0.0093***
FOROWN	0.213264	0.0312**
FSIZE	15.16035	0.0000***
ROA	0.073409	0.9415
LEV	0.979600	0.3275
EPS	-2.527817	0.0116**
R-squared		0.228688
Adjusted R-squared		0.218942
S.E. of regression		0.913539
F-statistic		23.46528
Prob(F-statistic)		0.000000
N		1123

The p-values of 5 out of the 11 control variables employed in this model are less than 0.05, indicating statistical significance. These findings demonstrate that the five components exert a substantial influence on the dependent variable and can elucidate the connection between the independent variable and the dependent variable. The control variables that have significance values below 0.05 are INSTOWN, FAMOWN, FOROWN, FSIZE, and EPS. While the significance levels may vary, all five of these variables have a notable impact on the dependent variable. The statistical significance of the INSTOWN, FAMOWN, and FSIZE variables is less than 0.001, indicating a highly robust association. Conversely, the significant level of the FOROWN and EPS variables is less than 0.05, suggesting a fairly strong association. The p-values of the control variables COMAUDIT, AUDIT, MANOWN, ROA, and LEV in Model 1 are higher than 0.05, indicating that they are not statistically significant. Thus, it may be inferred that these six factors do not exert a substantial impact on the dependent variable.

Table 6 displays the coefficient of determination in model 1, which is represented by an R-squared value of 0.2188 or 21.88%. The coefficient of determination is 0.2188, indicating that the model accounts for 21.88% of the variance in the dependent variable. This suggests that there are other variables not included in the model that may have a substantial impact on the dependent variable. Furthermore, the results of the F test, which serves as the comprehensive test for the model's significance, indicate that the model is suitable, as seen by the F test's significance level being less than 0.05. The results of the GLS model 1 test on an unbalanced panel data set comprising financial reports of 1.123 industrial businesses registered on the Indonesian stock exchange from 2008 to 2021 are presented in that table.

The empirical test results of the multiple regression analysis indicate that ownership control in this model has a substantial impact on overall related party transactions, encompassing both related party receivables and related party loan transactions. Agency theory demonstrates that concentrated ownership frequently endeavors to mitigate risk by employing diverse strategies. Related party transactions are substantial transactions that occur between parties who have a close relationship, and they serve a specific purpose. There are two contrasting perspectives regarding the efficacy of related party transactions in enhancing a company's performance, specifically in relation to cash flow, earnings, and overall enterprise value. Related party transactions are viewed as a method for dominant shareholders to bypass specific risks or enhance their personal profits, frequently to the detriment of smaller shareholders. The cause of this issue is the imbalanced dissemination of information, both in terms of accessibility and timeliness, which might result in inaccuracies in the investment choices made by minority shareholders.

The model encompasses two distinct sorts of transactions involving related parties: transactions involving the receipt of funds from related parties, and transactions involving the payment of funds to related parties. Both can be described as having distinct motivations. Related party credit transactions involve a corporation lending money to its affiliated parties for specified reasons, such as supporting the company's implementation of policies like cash flow management (Jensen and Meckling, 1976). The subsidiaries who utilize this credit scheme benefit from cash flow management as a result of delayed payment and prices that are lower than the market rate. By doing so, businesses can outperform their rivals by effectively managing manufacturing costs and setting competitive prices in the market. The corporation that carries out

this receivable transaction also obtains specific benefits. The sample company can maintain the stability of goods sales and provide continued assistance to the group company by engaging in transactions involving receivables from connected parties (Pizzo, 2013). This enables the organization to precisely report its sales and earnings in accordance with management goals. Engaging in sales transactions with connected parties allows the management (CEO) to attain certain sales and profit goals with a dependable assurance of payment, even if not in the form of cash. This indicates that the potential for non-payment resulting from transactions with affiliated entities is restricted.

The empirical findings from the multiple regression analysis indicate that the level of influence exerted by the controlling shareholder (CONTOWN) has a statistically significant impact. CONTOWN serves as a valuable support system for the company, assisting it in maximizing its financial gains. This frequently results in an enhancement of the financial performance of the subsidiary company. CEOs derive advantages from their capacity to efficiently oversee earnings for two primary objectives: attaining performance incentives based on earned profits and strategically administering taxes to showcase commendable tax management performance and dedication to tax rules.

This aligns with the contention presented by Shleifer and Vishny (1997) and La Porta et al. (1999) that transactions between parties who already have a relationship are indicative of conflicts between managers. The conflict emerges as a result of the dominant shareholder's quest for utmost control and self-interest within the group. This shareholder also aims to reduce risk in all subsidiaries. The management, empowered to enforce policies aligned with the controlling shareholder's direction, oversees the company's operations during the general meeting. Eisenhardt (1989) contends that conflicts may emerge between

controlling shareholders and managers when their interests vary, potentially prompting managers to prioritize risk reduction in order to fulfill their personal objectives. Consequently, management also aims to obtain rewards by employing different strategies such as practicing profits manipulation and establishing credit agreements with the subsidiary (Eisenhardt, 1989). In essence, the desires of the majority shareholders should not negatively impact the management's authority in making operational decisions.

The previous paragraphs elucidate the impact of two variables, namely controlling shareholders and managerial qualifications, on the decision-making process of related party receivables transactions. In this methodology, the variable being studied include not only the aforementioned interactions, but also transactions involving debt between related parties. It demonstrates that corporations have distinct aims, such as enhancing efficiency and managing cash flow, when they acquire loans from affiliated entities. Additionally, they strive to procure additional assets while maintaining their financial structure intact, thereby benefiting the owners. Furthermore, this approach can effectively lower the potential expenses associated with equity financing and accomplish tax objectives by utilizing debt. According to this model, it is evident that both controlling shareholders and management exert a substantial effect on decisions regarding related party loan transactions and related party transactions.

Debt is beneficial for owners because it enables them to preserve the capital structure while incurring lower expenses compared to altering the capital structure. Related party debt transactions occurring inside the same company, which are also included in related party receivables transactions, might be influenced by a variety of causes. Shareholders are interested in engaging in related party loan transactions to support group

companies. However, the corporation must enhance its financial performance while also avoiding unfavorable alterations in its capital structure. Essentially, the decision to engage in related party borrowing is taken in order to get assets without altering the current capital structure. Additionally, it allows for the opportunity to negotiate advantageous terms regarding pricing, quality, and payment schedule, based on specific objectives. Controlling shareholders are driven to minimize expenses in order to obtain assets without diminishing their ownership stake in the company. Related party debt resolution is a strategic method employed by management to obtain benefits by engaging in debt covenant activities.

A debt agreement is a legally binding agreement that outlines certain conditions and requirements that the borrower is required to fulfill. The recipient of the debt upholds the conditions stipulated by the lender or creditor. A liability refers to a possible future financial obligation that may result from existing commitments of a specific company or from past transactions or occurrences. Companies that have debt contracts or other contractual agreements want to minimize the expenses linked to these agreements (Watts and Zimmerman, 199) based on the concepts of contract theory (Lambert, 2001). Lambert (2001) identifies several common causes of conflicts of interest. These include: (i) the agent's reluctance to exert effort, (ii) the agent's ability to use resources for personal gain, (iii) differences in time perspectives, such as the agent being less concerned about the long-term effects of their current actions due to not expecting to stay with the company, or the agent being concerned about how their actions will impact others' perception of their skills, which in turn affects future compensation, and (iv) differences in risk aversion between the agent and others involved.

Related party debt transactions are internal transactions that typically contain negotiated debt conditions. These transactions give debt management managers the ability to make decisions regarding pricing, timing of payment, and payment instruments. Every payment instrument can be deliberately utilized to offer incentives for efficient management. Furthermore, the presence of debt from affiliated entities can serve as a means for tax optimization and enables management to be rewarded for successful tax-saving efforts. Receivables transactions involving related parties provide management with the opportunity to gain incentives by manipulating earnings through the use of the bonus plan approach. Moreover, engaging in debt transactions with affiliated entities also creates incentives via debt covenants.

Institutional ownership, as measured by INSTOWN, exerts a substantial influence on the overall magnitude of related party transactions, also known as Total RPT. This relationship is analogous to control ownership (CONTOWN), indicating that the existence of institutional ownership in a company tends to expedite the execution of transactions involving related parties' receivables and payables. Shleifer and Vishny (1997) found that institutional ownership influences the oversight of managerial behavior and promotes caution among managers in making opportunistic choices.

The empirical findings of the family ownership variable (FAMOWN) could perhaps offer an explanation for this phenomenon. Family ownership (FAMOWN) generally entails the placement of family members in both managerial and senior managerial roles, allowing the family to retain authority over crucial decision-making procedures. This is susceptible to agency objections as it disregards the interests of minority shareholders, particularly in conglomerates when the controlling members are from the same family. Hence, in this model, the

existence of family ownership exerts a substantial influence on the overall magnitude of related party transactions. The analysis demonstrates that foreign ownership (FOROWN) exerts a substantial influence on the overall magnitude of related party transactions. The company's concern stems from the potential influence of foreign ownership, which can exert control and enhance financial performance by means of increased investment and effective monitoring. Empirical data demonstrates that in companies where foreign owners possess the majority of controlling holdings, they exert a substantial effect on the company's decision-making process.

Earnings per share (EPS) is essential in financial research because of its multiple significant tasks, such as Earnings per share (EPS) offers a succinct overview of the company's capacity to earn profits, particularly for its shareholders: EPS has a substantial influence on the total volume of transactions involving related parties in this model. Engaging in transactions involving receivables with linked parties can enhance sales and earnings by reducing the likelihood of default. Concurrently, transactions that include debt between closely associated parties are executed in a manner that aims to maintain ownership stability. The consistent ownership of the company ensures that there are no alterations in the capital structure, resulting in a steady earnings per share (EPS). A company's profitability is directly proportional to its profits per share (EPS). Investors regard earnings per share (EPS) as a crucial factor in their investing decision-making process.

The empirical test results indicate that variables such as managerial ownership (MANOWN), audit committee (COMAUDIT), type of independent auditor (AUDIT), profit ratio (ROA), and debt ratio (LEV) do not exert a statistically significant influence on total related party transactions. The level of managerial ownership (MANOWN) does not exert a

meaningful influence on the overall magnitude of related party transactions. The opportunistic behavior of management in carrying out executive obligations, which is prompted by these transactions, offsets the representation of management ownership in the shareholders' general meeting. Thus, the impact of management ownership (MANOWN) is deemed insignificant. The influence of the audit committee (COMAUDIT) on related party transactions is negligible due to the vigilant oversight of management activities by controlling ownership arrangements, such as corporate ownership, family ownership, or foreign ownership. The audit committee's role is to support the Board of Commissioners in effectively overseeing the management of the Company, in line with the principles of Good Corporate Governance. If the Board of Commissioners is strongly swayed by majority shareholders, the necessity for an audit committee is diminished.

The variable denoting the return on assets (ROA) does not exert a substantial impact on the receivable and payable transactions involving affiliated entities. The objective of related party receivables transactions is to offer assistance to the affiliated company within the group. Nevertheless, it has been noted that management, particularly the CEO, can employ these transactions to manipulate revenues with the intention of obtaining specific rewards. It should be emphasized that the main objective of these deals is not to maximize profits or enhance business earnings. Likewise, the debt ratio (LEV) exhibits a similar trend. This variable does not have a substantial impact on transactions that involve receivables and payables between related parties. Related party receivable transactions are utilized by controlling shareholders as a technique to support group firms, and are also employed by management as a means to acquire incentives. Debt transactions involving related parties remain unaffected by the debt rating because their purpose is to

offer financially efficient funding to the company's controlling owners, without altering the company's capital structure. Moreover, this tool can be utilized by managers in the practice of manipulating earnings to efficiently manage tax obligations.

5. CONCLUSION

Ryngaert and Thomas (2012) define a related party transaction as a transaction that heightens the probability of insiders gaining control over shareholders, fund holders, or other investors through specific transactions. Transfer of resources belonging to minority shareholders to firm executives. Based on the contractual value efficiency perspective proposed by Kahnna and Palepu (2000), it is posited that shorter-term interactions are associated with lower transaction costs in comparison to longer-term transactions. The analysis of related party transactions serves not only to investigate suspected fraud or inappropriate conduct (Ryngaert and Thomas, 2012), but also has the capacity to effectively address opportunistic behavior, so ensuring the satisfaction of both shareholders and management with the transactions. Shareholders and management engage in self-dealing and the expropriation of assets from listed public firms, as stated by Kohlbeck and Mayhew (2017).

The study found that controlling shareholders, as well as management features such as CEO dualism, and the presence of independent commissioners, have a notable impact on related party transactions. Controlling shareholders allegedly participate in tunnelling by conducting transactions involving related party receivables in order to help the related party align its financial performance with its aims. Controlling shareholders are known to facilitate asset transfers by acquiring loans from affiliated entities for specified objectives. The linked party company has specific goals it aims to accomplish by selling loans to the example firm,

which includes the management's drive to optimize profits and reach a specific value. If the management of the related party company becomes aware of this, it suggests that there is a dual function being played by them—both as the management of the related party company and as a shareholder of the subject firm.

The CEO's position is dual in nature, as demonstrated by empirical tests that indicate management ownership has no substantial impact on related party receivables and related party payables transactions. This finding suggests that agency conflicts can be minimized. The CEO was provided with specific incentives through transactions involving receivables and payables with associated parties. The CEO finds it advantageous to have several methods to decrease related party receivables and related party payables.

The primary role of the independent board of commissioners is to safeguard the interests of minority shareholders by preventing any potential harm arising from related party transactions. Proportion of independent commissioners increases, the value of related party receivables and payables decreases. This model also demonstrates that the independent commissioners play a role in representing minority shareholders. Future researchers could strengthen the model by incorporating moderating variables in order to clarify the relationship between managerial characteristics and employee benefits, as well as the proportion of management shares.

REFERENCES

- Aggarwal, R.K. & Samwick, A.A. (2006) Emprie Builders and Shirkers: Investment, Firm Performance and Managerial Incentives. *Journal of Corporate Finance*, 12, 489–515.
- Abd. Majid, N., Rahmat, M.M., & Ahmed, K. (2023). Independent directors' attributes and related party transactions in Malaysia: Evidence from an individual perspective. *Journal of Financial reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-08-2022-0316>.
- Abdullatif, M. ; Alhadab, M.; & Mansour, I. (2019). Determinants of Related Party Transactions in Jordan: Financial and Governance Factors, *Australisian Accounting, Business and Finance Journal*, 13(1), 44–75
- Abdul Razak, M.U. (2020). The role of independent directors in monitoring related party transaction in Malaysia, Thailand, and Singapore. Proceedings of International Law Conference (iN-LAC 2018)- Law, Technology and the Imperative of Change in the 21st Century, 417–423.
- Almaqtari, F.A., Farhan, N.H.S, Al Hattami, H.M., & Elsheikh, T. (2022). The moderation role of board independence change in the relationship between board characteristics, related party transactions, and financial performance. *PLOS ONE*, 17 (12), 1–38
- Anastasia, O.C & Onuora, J. (2019). Effects of related party transaction on financial performance of companies, evidenced by study of listed companies in Nigeria. *International Journal of Economics and Financial Management*, 4 (3), 46–57.
- Anggraini, R.D. & Utami, E.R. (2022). The influence of CEO compensation on disclosure of related party transactions

with corporate governance as a moderate variable. *Advances in Economics, Business, and Management Research*, 201, 141–149.

Armstrong, C.S., Core, J.E. & Guay, W.R. (2014). Do independent directors cause improvements in firm transparency? *Journal of Financial Economics*, 113 (3), 383–403.

Aslanoğlu, S. & Damayanti, T. (2022). Related party transaction and entrenchment effect in Turkey. *Accounting and Taxation Journal*, 15(3), 463–482.

Baek, J.S., Kang, J.K., & Park, K.S. (2004). Corporate Governance and firm value: Evidence from the Korean financial crisis. *Journal of Financial Economics*, 71, 265–313.

Balsam, S., Gifford, R.H., & Puthenpurackal, J. (2017). Related party transactions, corporate governance and CEO compensation. *Journal of Business Finance ve Accounting*, 44(5-6), 854–894.

Bansal, S. & Thenmozhi, M. (2020). Does concentrated founder ownership affect related party transactions? evidence from an emerging economy. *Research in International Business and Finance*, 53, 1–29.

Chen, Y., Chien-Hsu, C. & Chen, W. (2009). The impact of related party transactions on the operational performance of listed companies in China. *Journal of Economic Policy Reform*, 12(4), 285–297.

Chen, Y., Wang, Y., & Lin, L. (2014). Independent directors' board networks and controlling shareholders' tunneling behavior. *China Journal of Accounting Research*, 7 (2), 101–111.

Chen, C., Wan, W. Y., & Zhang, W. (2018). Board independence

- as a Panacea to tunneling? An empirical study of related-party transactions in Hong Kong and Singapore. *Journal of Empirical Legal Studies*, 15(4), 987–1020.
- Choi, H. & Cho, J. (2021). Related party transactions, Chaebol affiliations, and the value of cash holdings. *Sustainability*, 13 (699), 1–13.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: an assessment and review”, *Academy of Management Review*, 14(1), 57–74.
- El Madbouly, D.M.K. (2020). The determinants of the related party transactions’ occurrence: an empirical study on firms listed in the Egyptian Stock Exchange. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 4, 1–52.
- Fama, E.F. & Jensen, M.C. (1983). Separation of ownership and control, SSRN Scholarly Paper, Social Science Research Network, Rochester, NY.
- Gordon, E.A., Henry, E. ve Palia, D. (2004). Related party transactions and corporate governance. *Advances in Financial Economics*, 9, 1–27.
- Gujarati, D.N. & Porter, D. N. (2012). Basic Econometrics. Mc Graw Hill, 5. Edition.
- Jensen, M.C., & W.H., Meckling. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and capital structure, *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360.
- Jeon, K. (2019). The characteristics of board of directors and related party transactions. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23 (3), 1–11.
- Khanna, T. ve Palepu, K. (2000). Is Group Membership Profitable in Emerging Markets? An Analysis of Diversified Indian Business Groups. *Journal of Finance*, LV: 867–891

- Kohlbeck, M. and Mayhew, B.W. (2017). Are related party transactions red flags?" *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 900–928.
- Lambert, R.A. (2001). Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 3–87.
- Pizzo, M. (2013). Related party transactions under a contingency perspective. *Journal of Management and Governance*, 17, 309–330.
- Pozzoli, M. & Venuti, M. (2014). Related party transactions and financial performance: is there a correlation? empirical evidence from Italian Listed Companies. *Open Journal of Accounting*, 3, 28–37.
- Rasheed, P.C.A., Hawaldar, I.T., & Mallikarjunappa, T. (2023). Related party transactions and firm value: the role of governance mechanism. *Economic Research*, 36 (2), 2109053, 1–21.
- Ryngaert, M. ve Thomas, S. (2012). Not all related party transactions (RPTs) are the same: Ex ante versus ex post RPTs. *Journal of Accounting Research*, 50, 845–882.
- Shleifer, A. & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. *Journal of Finance*, 52(2), 737–783.
- Songhua, H., Yanqin, S., & Yuehua, X. (2009). Determinant of related party transactions: evidence from China listed companies during 2002-2006. *Frontier Business Research*, 3(2), 190-206.
- Suryani, I.; Atikah; & Putri, H.T. (2019). The Effect of Related Party Transactions through Opportunistic Behaviour Management to Increase Firm Value. *Journal of Finance and Banking Review*, 4(2), 64–72.
- Utama, C.A. & Utama, S. (2014). Determinants of disclosure

level of related party transactions in Indonesia. *International journal of disclosure and governance*, 11(1), 74–98.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive accounting theory: A ten year perspective. *The Accounting Reviews*, 65 (1), 131–156.

Young, M. N., Peng, M. W., Ahlstrom, D., & Bruton, G. D. (2003). Principal-principal agency. *Chinese Management Review*, 6(1), 17–45.

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA KRİPTO PARALARIN MUHASEBELEŞTİRİLME YAKLAŞIMLARI

Erkan DENDEŞ¹

1. GİRİŞ

Ticaret insanlık tarihinde önemli bir rol oynamış günümüzde küresel ekonomide itici bir güç haline gelmiştir. Ticari faaliyetler, mal ve hizmet alışverişi ile birlikte işletmeler arası ilişkileri, finansal işlemleri ve ödeme sistemlerini içerir. Diğer yandan tüketicilerin ihtiyaçları ve teknolojide yaşanan değişimler ticari hayatta da değişimlere sebep olmuştur. Özellikle mobil ödemeler ve dijital cüzdanlar, tüketicilerin alışveriş alışkanlıklarını tamamen değiştirmiştir. Geleneksel ödeme yöntemlerinden dijital ödeme sistemlerine geçiş, ticaretin hızını artırarak işlemlerin güvenliğini ve izlenebilirliğini sağlayarak finansal erişimdeki engelleri azaltmıştır.

2008 yılında Satoshi Nakamoto, finansal hizmetlerin daha ucuz ve güven sorununu ortadan kaldıracak kriptografik temelli yeni bir elektronik ödeme sistemi olan blok zinciri teknolojisini önermiştir. Blok zincir, dağıtık bir ağ üzerinde verilerin güvenli ve şeffaf bir şekilde saklanmasını sağlayan yenilikçi bir sistemdir. Her biri birbirine bağlı olan ve doğrulanan bloklardan oluşarak merkezi bir otoriteye ihtiyaç duymadan güvenilir işlemler yapılmasını ve işlem maliyetlerini düşürerek veri manipülasyonunu önler.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Karacasu Memnune İnci Meslek Yüksekokulu, edendes@adu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-6605-9844.

Kripto paralar, blok zincir teknolojisinin bir uygulaması olup, güvenliği ve işleyişi sağlayan temel altyapıyı oluşturur. Bitcoin (BTC), Ethereum (ETH) gibi popüler kripto paralar, kriptografiyi kullanılarak geleneksel merkezi otoritelere bağlı olmayan dijital para birimleridir. Kripto paraların kullanım alanları arasında online alışveriş, yatırım, sınır ötesi para transferleri ve akıllı sözleşmeler bulunur.

Kripto paraların merkezi olmayan yapıları, halka açık olması ve güvenliği gibi özellikler, finansal raporlama ve muhasebe standartlarına uygun şekilde muhasebeleştirilmesini zorlaştırır. Özellikle değerlerinde yaşanan hızlı değişimler ve merkezi olmayan yapısı muhasebeciler ve finansal raporlama uzmanları açısından önemli sorunlar yaratır. Muhasebe standartlarında, kripto paraların tanımlaması yapılmadığından, bu varlıkların muhasebeleştirilmesi konusunda tartışmalara neden olur. Kripto paraların yasal statülerinin belirsiz ve fiyatlarının değişken olması, değer belirleme sürecinde zorluklar yaşanmasına ve sınıflandırma konusunda belirsizliğe yol açar.

Kripto paraların muhasebeleştirilmesi, karmaşık ve belirsiz bir süreci yansıtsa da standartların ve yöntemlerin geliştirilmesi ve netleştirilmesiyle, bu belirsizliklerin azaltılması sağlanabilir. Kripto varlıkların düzgün bir şekilde kaydedilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması, işletmelerin finansal durumlarını ve performanslarını doğru bir biçimde izlemelerine olanak tanır ve bu da paydaşlarına hesap verebilirlik sağlama açısından önemlidir.

Çalışmada, kripto paraların nasıl sınıflandırılması gerektiği ve muhasebe uygulamaları üzerinde durulmuştur. Öncelikle blok zinciri ve kripto para kavramları açıklanarak literatür çalışması yapılmıştır. Daha sonra literatüre uygun olarak kripto paraların sınıflandırması yapılarak muhasebe uygulamalarına yer verilmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde

kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik genel bir değerlendirme yapılarak çözüm önerileri üzerinde durulmuştur.

2. BLOK ZİNCİRİ TEKNOLOJİSİ

Blok zinciri, kripto para birimlerinin arkasındaki teknolojidir. BTC ve diğer kripto paralar, blok zincirine bağlı popüler örnekler olsa da zaman geçtikçe artan finansal uygulamaların ötesinde uygulanmıştır (Sheth ve Dattani, 2019, s.1).

Blockchain, kriptografi ve mutabakat mekanizmasıyla güvenliği sağlanan, dağıtılmış bir işlem veritabanıdır. Bununla birlikte, sadece bir kayıt değildir. Çünkü, blok zincirinde saklanan ve herhangi bir kesinti, sansür veya dolandırıcılık riski olmaksızın uygulandığı şekilde çalışan programlar olan akıllı sözleşmeleri de içerebilir (Beck, Avital, Rossi ve Thatcher, 2017, s.381). Kayıtlar, banka gibi tek bir merkezi otorite tarafından değil, geniş bir topluluk tarafından denetlenir ve bireylerin bu kayıtlar üzerinde mutlak kontrolü yoktur. Herhangi bir işlem geçmişi geriye dönülerek değiştirilemez ve silinemez. Geleneksel merkezi veri tabanlarına kıyasla, blok zincirinin dağıtık yapısı ve eşler tarafından onaylanan güvenceleri sayesinde bilgiler manipüle edilemez. Başka bir ifade ile blok zinciri yazılımı kullanıcılar arasında dağıtılırken, normal bir merkezi veri tabanının aksine, herkesin erişimine açıktır. Bu durum, ağdaki herkesin diğer kullanıcıların girişlerine erişmesini sağlar ve böylece merkezi bir varlığın ağı kontrolünü ele geçirmesini imkansız hale getirir (Sarmah, 2018, s.23).

Blokların bir araya gelmesiyle oluşturulan blok zinciri, merkezi olmayan bir yapıya sahiptir ve işlemlerin güvenliğini sağlamak için kriptografik teknikler kullanır. Her üye, işlemleri imzalayarak doğrular ve ağ üzerinde paylaşır. Uzlaşma algoritmasıyla işlemler bir araya getirilir ve yeni bir blok

oluşturulur. Bu bloğun geçerliliği, ağdaki her üyenin doğrulamasıyla sağlanır. Her blok, önceki bloğun karmasını içerir, böylece verilerin değiştirilmesi zorlaşır. Bu özellikler, blok zincirinin güvenliğini ve değiştirilemezliğini sağlar. Bir işlemi değiştirmek için tüm blokların kriptografik karmalarının değiştirilmesi gerekir. Bu da ağ çoğunluğunun gizli bir şekilde anlaşması gerektiği anlamına gelir. Bu sayede, blok zinciri, şeffaflık ve anonimlikle birlikte güvenli bir ortam sunar (Zohuri, Nguyen ve Moghaddam, 2022, s.3).

Blok zinciri teknolojinin altında yatan beş temel ilke (Tapscott ve Tapscott, 2017, s.3);

1. Dağıtılmış veri tabanı; zincirdeki kullanıcıların tüm veri tabanına ve geçmişine erişim hakkı vardır. Zincir, kullanıcıların veriler veya bilgiler üzerinde tek başına kontrolüne izin vermez. Ağdaki her üye, zincirdeki işlemleri aracı olmaksızın doğrulayabilir.
2. Eşler arası iletişim; iletişim merkezi bir zincir yerine doğrudan eşler arasında gerçekleşir. Her zincir bilgileri depolar ve diğer tüm zincirlere iletir.
3. Şeffaflık; her işlem ve ilişkili değer, sistem kullanıcıları tarafından görülebilir. Her kullanıcı benzersiz bir alfanümerik adrese sahiptir, bu adresler blok zincirinde yer alır. Kullanıcılar anonim kalmayı veya kimliklerini gizlemeyi tercih edebilir. İşlemler blok zinciri adresleri arasında gerçekleşir.
4. Değiştirilemeyen kayıtlar; her işlem kaydı, kendinden önce gelen her işlem kaydıyla bağlantılıdır. Bu da veri tabanındaki kayıtların kalıcı, kronolojik ve erişilebilir olmasını sağlar. Bu amaçla çeşitli hesaplama algoritmaları ve yaklaşımlar kullanılır.
5. Dijital defter yapısı; işlemlerin programlanabilir ve otomatik hale getirilebileceği anlamına gelir.

Kullanıcılar, zincirler arasındaki işlemleri tetikleyen algoritmalar ve kurallar belirleyebilir.

3. KRİPTO PARA KAVRAMI

Para, ticareti kolaylaştırarak alışverişlerdeki güven eksikliği sorununu çözen bir sosyal sözleşmedir. Uygulamada, geleneksel olarak üç işlevi bulunmaktadır. Birincisi, bir ekonomide mal ve hizmet fiyatlarının belirlenebilmesi için hesap birimi; ikincisi, mal ve hizmetler ile borçların ödenmesini sağlayan değişim aracı; üçüncüsü, satın alma gücünü bugünden geleceğe taşıyan servet saklama yoludur. Bir şeyin para olarak kabul edilebilmesi için standart, dayanıklı, nadir bulunan, bölünebilir, taşınabilir ve herkes tarafından benimsenmesi gerekir. Çeşitli mal ve varlıklar para olarak kullanılmış ve hatta bir arada var olmuş, ancak bazıları çok başarılı olmuş, bazıları ise parasal istikrarsızlığa yol açarak değiştirilmiştir. Dolayısıyla para, hem özellikleri hem de üç ana işlevini yerine getirmedeki göreceli başarısı açısından farklılık gösterebilir. Kripto paraların, paranın işlevlerini yerine getirip getirmediği ve para olarak kabul edilip edilmeyeceği tartışmalı olsa da, kullanımı her geçen gün hızla artmaktadır (Claeys, Demertzis ve Efstathiou, 2018, s.2-3; Aslantaş Ateş, 2016, s.352).

İnternet ticareti, güvenilir üçüncü taraflara dayanan finansal kurumlara bağlıdır, bunlar yalnızca herhangi bir elektronik işlemi işleyen ve aracılık eden hizmet sağlayıcılarıdır. Güvenilir üçüncü tarafların rolü, işlemleri doğrulamak, korumak ve muhafaza etmektir. Çevrimiçi işlemlerde dolandırıcılık riskini azaltmak için finansal kurumların bu tür işlemlere aracılık etmesi kaçınılmazdır. Ancak bu durum, yüksek işlem maliyetlerine yol açar. Bu nedenle, teknolojinin ilerlemesiyle birlikte internet kullanımının hızla yayılması ve finans alanında benimsenen yenilikçi bakış açısı, açık algoritmalar aracılığıyla hayata

geçirilen basit, şeffaf ve eşler arası işlem yapma imkanı sunan tamamen elektronik alternatif para birimlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur (Crosby, Pattanayak, Verma ve Kalyanaraman, 2016, s.9; Binici ve Aslan, 2022, s.345).

Kriptografiyi kullanarak dijital para birimleri oluşturma girişimleri 1980'lerin sonlarına kadar uzanmaktadır. İnternet, çevrimiçi işlemler için güvenli bir ödeme sistemine ihtiyaç duyan ve ortak çıkarlar tarafından yönlendirilen insanlardan oluşan önemli çevrimiçi toplulukların oluşturulmasını kolaylaştıran bir ortamdır. Bu amaçla Wei Dai ilk kez 1198 yılında B-para adı altında bir kripto para birimi önermiş ve girişimini, topluluk üyelerinin fikir, mal ve hizmet alışverişinde bulunduğu gerçeğine dayandırmıştır. Daha sonra, Satoshi Nakamoto 2008 yılında, finansal kurumları baypas edecek tamamen eşler arası bir elektronik para versiyonuna ihtiyaç olduğunu belirtmiştir. Nakamoto, ticari işlemlerdeki alıcı ve satıcılar arasındaki güven sorunlarının, üçüncü taraf olarak finansal kurumlar aracılığıyla sağlanmasının yüksek maliyetli olduğunu ve bu durumun hizmetleri pahalı hale getirdiğini iddia etmiştir. Nakamoto, alıcılar ve satıcılar arasındaki güven sorunlarını ortadan kaldırarak arabuluculuk maliyetlerini azaltan ve işlemleri daha verimli hale getiren kriptografik kanıta dayalı elektronik ödeme sistemi olan blok zinciri önermiştir (Dumitrescu, 2017, s.63).

Kripto para, kriptografi kullanarak güveni sağlayan ve genellikle kolektif olarak tutulan dijital defterler aracılığıyla muhasebeleştirilen tokenlerin çıkarılmasını sağlayan bir sistemdir. Bu tokenler, genel veya belirli bir amaç için tasarlanmış bir değişim aracı olarak kullanılmak üzere tasarlanmıştır. Kısacası, kripto para terimi, bir kripto para sistemi tarafından ihraç edilen ve genel veya belirli bir amaç için tasarlanmış bir değişim aracı olarak kullanılan bir tokeni ifade eder (Pernice ve Scott, 2021, s.1).

Kripto para blok zinciri adı verilen halka açık dağıtılmış bir defterdeki işlemleri onaylamak için bir tür kriptografi kullanmaktadır; bu da, gönderenin kaynağından hedefe veya alıcıya kadar herhangi bir tanımlama ile doğrudan eşler arası ödemelere olanak tanır. Kripto para, özelliği gereği, işlemleri doğrulamak ve yeni para birimleri oluşturmak için geleneksel ticari veya merkez bankalarına veya üçüncü tarafların güvenine bağlı olmayan veya bunlara güvenmeyen elektronik bir dijital para birimi veya elektronik bir nakit sistemidir. Kripto para birimleri, fiziksel bir formda var olmayan ve genellikle merkezi bir otorite tarafından çıkarılmayan dijital para birimleridir. Tipik olarak, merkezi bankacılık sistemlerinin aksine, merkezi olmayan kontrol kullanırlar. Bir kripto para birimi, genellikle tek bir ihraççı tarafından çıkarılmadan önce basılmasa veya yaratılmasa dahi, bazı durumlarda tek bir merkezi otorite tarafından çıkarılabilir olarak kabul edilir (Zohuri vd., 2022, s.3).

Blok zinciri teknolojisinin gelişimi sadece yeni bir para birimi oluşturma üzerine odaklanmamıştır. Asıl amaç, etkili ve bağımsız bir nakit ödeme sistemi oluşturmaktır (Güdelci, 2020: s. 240). Kripto para birimleri günümüzde hem günlük ödemeler için değişim aracı olarak hem de spekülasyon için kullanılmaktadır. Diğer kullanım alanları arasında pahalı olmayan sınır ötesi para transferleri için ödeme aracı ve zaman damgası gibi çeşitli parasal olmayan kullanımlar yer almaktadır. Kripto para birimleri, farklı kullanım alanları ve organizasyon yapılarıyla piyasada benzersiz bir dinamizm sağlarlar. Bu özellikler, fiyatların son derece değişken olmasına neden olur (ElBahrawy, Alessandretti, Kandler, Pastor-Satorras ve Baronchelli, 2017, s.2).

Kripto para sistemine dair çeşitli ve karşıt bakış açıları bulunmaktadır. Kripto para sistemini iyimser bir şekilde karşılayan liberal görüş sahiplerine karşılık, diğer yazarlar, ekonomistler ve akademisyenler ödemeler ve finansal işlemler alanında kripto para kullanımına mesafeli durmaktadır. Kripto

para birimlerinin kullanımına olumlu bakanlar, işlem kolaylığını, fiziksel güvenlik sağlamalarını ve anonim olmasını vurgular. Bu işlemler, genel ve özel anahtarlar kullanılarak güvence altına alınarak düşük işlem ücretleriyle gerçekleştirilir. Böylece kullanıcılar yüksek banka ücretlerinden kaçınabilirler. Bazı ülkeler kripto paraları resmi bir para birimi olarak tanıyarak nakit kullanımını azaltma hedefi nedeniyle kripto para birimlerine olumlu yaklaşmaktadır. Kripto para destekçilerinin bir diğer argümanı da piyasa değeridir. Eğer kripto para birimleri yasaklanırsa bunun maliyetli olacağına işaret ederler. Öte yandan, kripto para karşıtları, merkezi bir otoritesi olmayan ve ekonomik bir temele dayanmayan kripto para birimlerinin dezavantajlarını vurgularlar. Değişkenlik, yasadışı faaliyetlerin finansmanı için kullanılma riski ve değer tahmininin güçlüğü, kripto para birimlerinin istikrarsızlığını gösterir. Kontrolsüz doğası, karşı taraf için yüksek riskler doğurabilir ve kriminal amaçlar için kullanılabilir. Düzenleyici ve yasal sorunlar, kripto sektörünün önündeki engeller arasındadır ve bilgi ticareti ile piyasa manipülasyonu gibi endişeler de bulunmaktadır. Kripto para birimlerinin geniş kabulü için eğitim eksikliği de önemli bir sorundur (Bunjaku, Gjorgieva-Trajkovska ve Miteva-Kacarski, 2017, s.36; Kunaifi, Fawa'id ve Faujia, 2022, s.92; Kokate, 2023, s.209-210). Sonuç olarak, kripto para birimleri tartışmalıdır ve hem avantajları hem de dezavantajları bulunmaktadır.

14 Şubat 2024 tarihi itibarıyla 84,87 Milyar Dolar piyasa hacmine sahip, 1,93 Milyar Dolar piyasa değeri bulunan 8.823 adet kripto çeşidi bulunmaktadır. Bu piyasanın %52,7'sine BTC, %17,1'ine ise ETH hâkimdir. BTC, merkezi olmayan dijital para birimidir. Blok zinciri adı verilen bir ana hesap defterini paylaşarak tüm işlemleri içinde tutar. Her işlemin geçerliliği, gönderen adresin dijital imzasıyla korunur. Tüm kullanıcılara kendi BTC adreslerinden BTC gönderme olanağı sağlar. ETC, merkezi olmayan uygulamaları desteklemek için geliştirilmiş bir

dijital para birimi ve kamuya açık bir blok zinciri ağına sahip yazılım platformudur. ETC blok zincirindeki her bir değer birimi Ether olarak adlandırılır. ETC, akıllı kontratları çalıştırmak ve işlem ücretlerini ödemek için kullanılabilir. BTC'nin amacı dijital sahipliği takip etmekken, ETC'nin amacı merkezi olmayan uygulamalarda program kodunu çalıştırmaktır (tr.investing.com, 2024).

4. KRIPTO PARALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kripto paralar, günümüzde giderek artan bir ilgi ve kullanım alanına sahip olmalarına rağmen, birçok ülkenin yasal ve düzenleyici çerçevesinde hala tam olarak yerini bulamamıştır. Kripto paraların devletler tarafından genel olarak benimsenmemiş olması ve bu nedenle yasal mevzuatların yetersizliği, bu varlıkların muhasebeleştirilmesinde çeşitli zorluklar yaratmaktadır. Ancak bu, kripto paralarla yapılan işlemlerin muhasebe kayıtlarına dahil edilmeyeceği anlamına gelmez. Mali nitelikli işlemler muhasebenin temel konusunu oluşturduğundan, kripto para işlemleri de muhasebenin kapsamında yer alır.

Türkiye’de kripto varlıklara ilişkin kanun düzenlemesi Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu’nda kabul edilmiş olup yeni düzenleme ile beraber yatırımcıların hak ve menfaatlerinin korunması amaçlanmıştır. Teklifle Sermaye Piyasası Kanunu’na kripto varlıklara ilişkin tanımlar yer aldığı görülmektedir. Buna göre, cüzdan “kripto varlıkların transfer edilebilmesini ve bu varlıkların ya da bu varlıklara ilişkin özel ve açık anahtarların çevrim içi veya çevrim dışı olarak depolanmasını sağlayan yazılım, donanım, sistem ya da uygulamalar”, kripto varlık da “dağıtık defter teknolojisi veya benzer bir teknoloji kullanılarak elektronik olarak oluşturulup

saklanabilen, dijital ağlar üzerinden dağıtımı yapılan, değer veya hak ifade edebilen gayri maddi varlıklar” olarak tanımlanmıştır (bloomberght.com, 2024). Ancak teklif daha kanunlaşmadığı ve üzerinde çalışmalar devam ettiği için hala belirsizlikler mevcuttur.

Muhasebe, işletme içi ve dışındaki bilgi kullanıcılarına doğru ve tam finansal bilgiler sunmakla yükümlüdür. Bu kapsamda, kripto paraların da kayıt altına alınması, değerlendirilmesi ve raporlanması gereklidir. Türkiye’de kripto paraların nasıl kaydedileceği, yapılan ödeme ve tahsilatların muhasebeye etkisinin nasıl değerlendirileceği ve dönem sonu işlemlerinin nasıl yapılacağı konusunda henüz net bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde çıkarımlar yapılarak kripto paraların kaydı, değerlemesi ve raporlanması mümkün olabilir (Dizkırıcı ve Gökgöz, 2018: 100).

Kripto paraların muhasebeleştirilmesindeki belirsizlikler, bu varlıkların muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği konusunda karışıklık yaratmaktadır. Ancak, muhasebenin temel amacı, işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına işletmenin finansal durumunu olabildiğince doğru bir şekilde sunmak olduğundan, kripto paraların da kaydedilmesi ve finansal tablolarda raporlanması gereklidir (Çam, 2022: 209). Türkiye’de, kripto paraların yetki, sorumluluk ve muhasebesi konularında tartışmalar devam etmektedir ve bu alanda yasal bir çerçeve oluşturulması büyük önem taşımaktadır (Özdemir, 2023: 132).

Kripto paraların muhasebeleştirilmesi oldukça karmaşık ve çeşitli şekillerde yapılabilir. Bu süreçte en çok başvurulacak kaynaklardan biri, muhasebe temel kavramlarından özün önceliği ilkesidir. Kripto paralarla yapılan işlemler ve bu paraların değerlemesi konusunda netlik ve düzenleme eksikliği sadece

Türkiye'de değil, diğer birçok ülkede de görülmektedir (Serçemeli, 2018: 50).

Literatürde kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik beş ana seçenek bulunmaktadır: nakit ve nakit benzeri bir ödeme aracı olarak, stok olarak, finansal araç olarak, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak ve maddi olmayan varlık olarak. Bu seçenekler, ilgili TMS ve/veya TFRS hükümleri ile birlikte değerlendirilmelidir (Şahin, 2018: 912). Kripto paraların muhasebeleştirilmesi sürecinde, bu varlıkların değerindeki değişikliklerin muhasebe kayıtları ile izlenmesi ve raporlanması önemlidir.

Dolayısıyla, bu çalışmada kripto paraların muhasebe kayıtları, sunulan öneriler doğrultusunda beş farklı şekilde uygulama örnekleri ile birlikte ele alınacaktır. İlk olarak, kripto paralar nakit ve nakit benzeri ödeme aracı olarak değerlendirilecektir. İkinci olarak, kripto paralar stok olarak ele alınacaktır. Üçüncü olarak, kripto paralar finansal araç olarak sınıflandırılacaktır. Dördüncü olarak, satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak değerlendirilecektir. Son olarak, kripto paralar maddi olmayan duran varlık olarak incelenecektir. Bu beş farklı kategorilendirme, kripto paraların muhasebeleştirilmesinde daha kapsamlı ve doğru bir yaklaşım sağlamayı amaçlamaktadır.

4.1.Kripto Paraların Nakit ve Nakit Benzeri Olarak Kabul Edilmesi

Kripto Paraların Nakit ve Nakit Benzeri Kabul Edilebilmesi için TMS 7 Nakit Akış Standardına göre işlem yapılması gerekir. Standart nakdi "işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı" olarak, nakit benzerlerini "yüksek likiditeye sahip, değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli yatırımlar" olarak tanımlamıştır (www.kgk.gov.tr, 2024: paragraf 6).

Kripto paralarla ilgili olarak Türkiye'de henüz ödeme aracı olarak yasal bir düzenleme bulunmamakla birlikte, birçok

firmanın bu paraları ödeme, tahsilat, satış ve çalışanların maaş ödemelerinde kullanılmasına bağlı olarak paranın hesap birimi, değer saklama ve değişim aracı olma gibi üç temel fonksiyonunu yerine getirmesi nedeniyle kripto paraların nakit ve nakit benzeri olarak kaydedilmesi gerektiği savunulmaktadır. Her ne kadar kripto paraların değerindeki değişim riski nedeniyle kısa vadeli yatırım araçlarıyla tam olarak örtüşmese de, uzun vadeli yatırım amacıyla kullanılma potansiyeli de dikkate alındığında benzer şekilde, bazı döviz cinsinden paraların da yüksek risk taşıdığı ve yatırım amacıyla kullanıldığı, bu açıdan, döviz cinsinden paralarla kripto paralar arasında benzerlikler bulunduğu ifade edilmektedir. Dolayısıyla kripto paraların para olarak kabul edilebileceği ve muhasebe sisteminde kayıt altına alınacak kripto paraların muhasebenin parayla ölçülme kavramı gereği yabancı para olarak değerlendirilip ulusal para birimine çevrilerek kaydedilmesi gerektiği ileri sürülmektedir (Öztürk, 2022: 133; Peker, 2022: 8). Ayrıca, kripto paraların bankalar aracılığıyla kripto borsalarına transfer edilip ulusal para birimine kolayca dönüştürülebilmeleri, yüksek likiditeye sahip, İstenildiği zaman ulusal para birimine çevrilebilmeleri ve ödeme-tahsilat aracı olarak kullanılabilmesi nedeniyle hazır değer olarak nitelendirilmesi gerektiğini ileri süren yaklaşımda bulunmaktadır (Çam, 2022: 210). Kripto paraların para olarak kabul edilmesi halinde dönem sonunda mevcut kripto paralar diğer yabancı paralar gibi değerlemeye tabi tutularak hangi borsadan alındıysa o borsadaki kur kullanılmalı ve borsalar arasındaki fiyatlar karşılaştırılarak arada çok fark yoksa ortalaması alınarak kaydedilmelidir (Aslantaş Ateş, 2016: 363).

Kripto paraların nakit ve nakit benzeri olarak tanımlanmasına yönelik eleştiriler, kripto paraların değişim aracı fonksiyonunu yerine getirmesi nedeniyle para birimi olma şartlarından birini karşılasa da, hesap birimi olma ve tasarruf aracı olma şartlarını karşılamadığını vurgulamaktadır. Kripto paraların

bir tür elektronik para olduğunu savunan görüşler bulunsan da, elektronik paraların resmi paraların elektronik ortamdaki yansıması olduğu ve bu nedenle kontrol edilebildiği, ancak kripto paraların merkezi olmaması, enflasyonist olmaması, anonim olması, şeffaf olması ve geri döndürülemez olması nedeniyle elektronik para olarak kabul edilemeyeceği belirtilmektedir. Ayrıca, standartta nakit, işletmelerdeki nakitlerle vadesiz mevduatlar olarak tanımlanırken, nakit benzeri ise kolayca nakde çevrilebilen, kısa vadeli, yüksek likiditeli ve değer değişim riski önemsiz yatırımlar olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamalar çerçevesinde kripto paraların standarttaki nakit ve nakit benzeri tanımını tam olarak karşılamadığı görülmektedir. Standartta geçen "değerindeki değişim riski önemsiz yatırım" ve "yatırım amaçlı elde tutulmaması" ifadeleri, günümüzde en çok yatırım amaçlı kullanılan kripto paraların aşırı dalgalanma göstermesi nedeniyle kripto paraların nakit benzeri tanımından çıkarılmasına yol açmaktadır. Bu sebeplerle, kripto paraların nakit ve nakit benzeri olarak muhasebeleştirilmesinin doğru olmayacağı ileri sürülmektedir (Şahin, 2018, s.912-913).

Literatürde, kripto paralar yabancı para veya maden şeklinde hazır değer olarak nitelenmesi halinde kullanılan hesaplar Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Kripto Paralar Nakit ve Nakit Benzeri Olarak Değerlendirilmesi

Kullanılabilecek Hesaplar	Olumlu ve Olumsuz Kur Farkları	Atıf
100 Kasa, 104 Kripto Paralar 107 Diğer Hazır Değerler, 108 Diğer Hazır Değerler	646 Kambiyo Kârları 656 Kambiyo Zararları	Aslantaş Ateş (2016), Dizkırıncı ve Gökgöz (2018), Doğan vd. (2018), Serçemeli (2018), Kızıl (2019), Temelli (2019), Yumuşaker (2019), Eren, Ereğ, ve Buyruk Akbaba (2020), Özkul ve Baş (2020), Ağ ve Gülhan (2022), Çam (2022), Kızıl, Batıbay Tünaydın ve Keskin (2022), Özdemir (2022), Peker (2022), Bulut ve Karaaslan (2023), Dilek ve Doğan (2023), Güney ve Şavlı (2023)

Örnek Uygulama: İşletme kasada bulunan nakit fazlasını değerlendirmek amacıyla 10.12.2023 tarihinde 0,6 BTC'yi banka aracılığıyla 761.040 ₺'ya satın almıştır. Ayrıca banka bu işlem için 760 ₺ komisyon ücreti kesmiştir. İşletme 20.12.2023 tarihinde elinde bulunan 0,2 BTC'yi 247.022 ₺'ye banka aracılığıyla satmış 247 ₺ komisyon kesmiştir.

Yevmiye No	Tarih	Borç	Alacak
1	-----10.12.2023----- 100 Kasa Hesabı 100.01. Kripto Para 100.01.01. BTC Kasası 653 Komisyon Giderleri Hesabı 102 Bankalar Hesabı 0,1 BTC Alış Maliyeti = $(761.040/6) = 126.840$ -----BTC satın alma kaydı-----	760.280 760	 761.040
2	-----20.12.2023----- 102 Bankalar Hesabı 653 Komisyon Giderleri Hesabı 656 Kambiyo Zararları Hesabı 100 Kasa Hesabı 100.01. Kripto Para 100.01.01. BTC Kasası 0,2 BTC Alış Maliyeti = $126.840*2 = 253.680$ 0,2 BTC Satış Fiyatı = $123.511*2 = 247.022$ Fark = $(253.680-247.022 = 6658)$ -----BTC satış kaydı-----	246.775 247 6.658	 253.680

Eğer kripto para değerli maden olarak değerlendirilirse Literatürde 100 Kasa Hesabı yerine 108 Diğer Hazır Değerler Hesabı'nın kullanıldığı görülmektedir.

4.2.Kripto Paraların Stok Olarak Kabul Edilmesi

Literatür incelendiğinde kripto paraların stok olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği ile ilgili görüşler mevcuttur. TMS 2 Stok Standardı stoku, "olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan, olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak

hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklar" şeklinde tanımlanmıştır (www.kgk.gov.tr, 2024: paragraf 6). Kripto paraların stok olarak muhasebeleştirilmesini savunanlar olduğu kadar, eleştirenlerde de mevcuttur.

Literatürde kripto paraların genellikle stoklar sınıfında yer almadığı yönünde yaygın bir görüş olsa da, iki farklı perspektiften bakıldığında kripto paraların stoklar sınıfına dahil edilebileceği fikri ortaya çıkmaktadır. Birinci görüşe göre, döviz ticareti yapan işletmeler için döviz stok olarak kabul ediliyorsa, kripto para ticareti yapan işletmeler için de kripto paralar stok olarak ele alınmalıdır. İkinci görüşe göre, veri madenciliği yapan işletmelerin madencilik faaliyetinden elde ettikleri kripto paraların stoklar kategorisinde sınıflandırılmasının uygun olacağı yönündedir (Ağ ve Gülhan, 2022, s.42). Madencilik yapan işletmeler, bilgisayarlarını blok zinciri sisteminin kullanımına açarak hizmet sunduğu, bu faaliyet sonucunda işletmelere sağlanan ödül, faaliyet geliri olarak kabul edildiği, bu faaliyet için işçilik giderleri, amortisman, elektrik ve diğer hizmet üretim giderlerinin bir kısmı doğrudan hizmet maliyetini oluşturduğu ve hizmet maliyetlerinin dönem sonunda, bilançoda tamamlanmış veya tamamlanmamış hizmet maliyetleri olarak raporlanarak, sabit hizmet üretim giderlerinin kripto araç maliyetlerine normal kapasite kullanılarak yansıtılması gerektiği ve dağıtılmayan sabit giderler satışların maliyeti içerisinde gösterilmesi gerektiği savunulmaktadır (Yalçın, 2019, s.114). Bir başka görüşe göre, mevcut düzenlemelerin kripto paraları nakit veya menkul kıymet olarak tanımlamaması nedeniyle kripto paraları stoklar hesap grubu içinde izlenmesi gerektiği ifade edilmektedir (Güdelci, 2020, s.450).

Kripto paraların stok olarak değerlendirilmesine yönelik olarak eleştirilerin başında kripto paraların, bir işletmenin normal iş akışı içinde tutulabilmesi, komisyoncu ya da tüccar tarafından satılmak üzere kullanılabilmesi, satılıp satılmayacağıın sahibinin

belirli gerçeklerine ve koşullarına bağlı olması ve genellikle üretim süreçlerinde kullanılmaması nedeniyle stok veya sarf malzemesi olarak kabul edilemeyeceği gelmektedir (Çam, 2022, s.214). Ayrıca, stokların tanımında "satılmak amacıyla üretildiği" ifadesi, kripto paraların bazılarının üretim sürecinin olmaması ve bazılarının belirli bir sınıra kadar üretilmesi nedeniyle tam olarak uygulanamayacağı ifade edilmektedir. Ancak, stoklar için kullanılan tanımda yer alan "işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde satılmak amacıyla elde bulundurulduğu" ifadesi, kripto paraları kapsa da stoklarla ilgili tanımın genişletilerek kripto paraların gelir elde etme amacıyla yatırım aracı olarak da kullanılabilecekleri ifadesi eklenmesi gerektiği belirtilmektedir. Dolayısıyla yapılan bu eleştirilere göre kripto paraların stok olarak muhasebeleştirilmesi uygun değildir (Koç, 2022, s.298-299).

Kripto paraların stok olarak değerlendirilmesi halinde kullanılabilecek hesaplar aşağıda Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Kripto Paraların Satış ve Üretim Amaçlı Stok Olarak Değerlendirilmesi

Kullanılabilecek Hesaplar	Maliyet Kaydı	Atıf
153 Ticari Mallar, 157 Diğer Stoklar, 159 Diğer Stoklar	621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti 623 Diğer Satışların Maliyeti	Doğan vd. (2018), Serçemeli (2018), Kızıl (2019), Yumuşaker (2019), Eren vd. (2020), Özkul ve Baş (2020), Yüksel (2020), Ağ ve Gülhan (2022), Çam (2022), Kızıl vd. (2022), Koç (2022), Özdemir (2022), Peker (2022), Bulut ve Karaaslan (2023), Dilek ve Doğan (2023), Güney ve Şavlı (2023)

Örnek Uygulama: İşletme BTC üretimi yapmak amacıyla bilgisayar donanımlarını 103.000 ₺’ya satın alıyor. Üretim sonucunda 0,2 BTC elde ederek 0,1 BTC’yi 100.000 ₺’ya banka aracılığıyla satmış, banka bu işlem için 100 komisyon ücreti kesintisi yapmıştır. İşletme üretim sonucunda 18.000 ₺

personel ücretini ve 5.000 ₺ elektrik faturasını peşin ödemiştir.
(Vergiler ihmal edilmiştir).

Yevmiye No	Tarih	Borç	Alacak
1	-----Tarih----- 710 Direkt İlk Madde ve Mal. Hesabı 720 Direkt İşçilik Hesabı 730 Genel Üretim Giderleri Hesabı 100 Kasa Hesabı 0,2 BTC Üretim Maliyeti = 126.000 -----BTC maliyet kaydı-----	103.000 18.000 5.000	126.000
2	-----Tarih----- 157 Diğer Stoklar Hesabı 157.01. Kripto Para 711 Dir. İlk Mad ve M. Yan. Hesabı 721 Direkt İşçilik Yansıtma Hesabı 731 Genel Ür. Gid. Yan. Hesabı -----Stok hesabına devir kaydı-----	126.000	103.000 18.000 5.000
3	-----Tarih----- 102 Bankalar Hesabı 653 Komisyon Giderleri Hesabı 600 Yurtiçi Satışlar Hesabı 0,1 BTC satış fiyatı 100.000 ----- BTC satış kaydı-----	99.900 100	100.000
4	-----Tarih----- 623 Diğer Satışların Maliyeti Hesabı 157 Diğer Stoklar Hesabı 157.01. Kripto Para 0,1 BTC Üretim Maliyeti = 126.000/2 = 63.000 ----BTC maliyet kaydı-----	63.000	63.000

Eğer kripto para üretim amacıyla stok olarak değil de satış amacıyla elde bulundurulmuş stok olarak değerlendirilirse literatürde 157 nolu hesap yerine 153 Ticari Mallar hesabı, malın maliyet kaydından 623 nolu hesap yerine 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabı kullanıldığı görülmektedir.

4.3.Kripto Paraların Finansal Araç Olarak Kabul Edilmesi

Kripto paraların muhasebeleştirilmesindeki bir diğer yaklaşım da bu paraların menkul kıymetler grubuna dahil edilmesidir. Menkul kıymetler faiz, kâr payı veya fiyat farkı nedeniyle kâr elde etmek için geçici alınan hisse senetleri, tahviller, hazine bonoları, finansman bonoları, kâr-zarar ortaklığı belgeleri gibi yatırım araçlarının izlendiği hesapları içeren gruptur. Menkul kıymetler, mevzuata uygun ihraç edilir ve elinde bulundurana alacak veya ortaklık hakkı tanıyan kıymetli evraklardır. Bu hesap grubu içindeki varlıklar, fon ihtiyacını karşılamak için diğer işletmeler tarafından ihraç edilen, ihraç edene borç, elinde bulundurana alacak veya ortaklık hakkı tanıyan varlıklardır. Menkul kıymetler, para olarak ifade edilmezler ancak parayla temsil edilirler. Bu hesap grubunda hisse senetleri, özel kesim tahvil senetleri ve bonoları, kamu kesimi tahvil senetleri ve bonoları ile diğer menkul kıymetler gibi hesaplar yer alır (Gül, 2020, s.449-450).

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı finansal aracı “bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşme” olarak tanımlanmıştır (www.kgk.gov.tr, 2024: paragraf 6).

Bir varlığın finansal varlık olarak kabul edilebilmesi için taraflar arasında sözleşmeye dayalı bir ilişkinin olması gerekmektedir. Ancak, kripto para işlemlerinin taraflar arasında sözleşmeye dayalı bir hak veya yükümlülük doğurmaması, herhangi bir işletmenin özkaynağına dayalı olmaması ve taraflar arasında el değiştirirken önceki işletme ile bağların kopması gibi nedenlerden dolayı, kripto paralar finansal varlık olarak muhasebeleştirilemez (Dilek ve Doğan, 2023: 88). Bununla birlikte, kripto paralar ayrı ayrı değerlendirilmek yerine bir araya

getirilerek varlığa dayalı menkul kıymet oluşturulmaları durumunda finansal araç olarak sınıflandırılabilirler. Ayrıca, kripto paraların vadeli işlemlere konu olması halinde, bu kripto paralara dayalı türev araçlar da finansal araç kategorisinde değerlendirilmelidir (Bulut ve Karaaslan, 2023: 112).

Kripto paraların finansal araç olarak sınıflandırılması halinde kullanılabilecek hesaplar Tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3. Kripto Paraların Finansal Araç Olarak Değerlendirilmesi

Kullanılabilecek Hesaplar	Olumlu ve Olumsuz Kur Farkları	Atıf
118 Diğer Menkul Kıymetler, 119 Diğer Menkul Kıymetler	645 Menkul Kıymet Satış Kârları 655 Menkul Kıymet Satış Zararları	Doğan vd. (2018), Serçemeli (2018), Kızıl (2019), Temelli (2019), Çam (2022), Kızıl vd. (2022), Özdemir (2022),
117 Diğer Menkul Kıymetler	661 Menkul Kıymet Yatırımlarından Faiz Gelirleri, 780 Finansman Giderleri	Koç (2022), Bulut ve Karaaslan (2023)

Örnek Uygulama: İşletme kasada bulunan nakit fazlasını değerlendirmek amacıyla 10.12.2023 tarihinde 0,6 BTC’yi banka aracılığıyla 761.040 ₺’ya satın almıştır. Ayrıca banka bu işlem için 760 ₺ komisyon ücreti kesmiştir. İşletme 20.12.2023 tarihinde elinde bulunan 0,2 BTC’yi 247.022 ₺’ye banka aracılığıyla satmış banka bu satış işleminden 247 ₺ komisyon kesmiştir.

Yevmiye No	Tarih	Borç	Alacak
1	-----10.12.2023-----		
	118 Diğer Menkul Kıymetler Hesabı	760.280	
	118.01. Kripto Para		
	653 Komisyon Giderleri Hesabı	760	
	102 Bankalar Hesabı		761.040
	0,1 BTC Alış Maliyeti = $761.040/6 = 126.840$		
	-----BTC satın alma kaydı-----		
2	-----20.12.2023-----		
	102 Bankalar Hesabı	246.775	
	653 Komisyon Giderleri Hesabı	247	
	655 Menkul Kıymet Satış Zar. Hesabı	6.658	
	118 Diğer Menkul Kıymetler Hesabı		253.680
	118.01. Kripto Para		
	0,2 BTC Alış Maliyeti = $126.840*2 = 253.680$		
	0,2 BTC Satış Fiyatı = $123.511*2 = 247.022$		
	Fark = $(253.680-247.022 = 6658)$		
	-----BTC satış kaydı-----		

4.4.Kripto Paraların Satış Amaçlı Duran Varlık Olarak Kabul Edilmesi

Kripto paraların muhasebeleştirilmesinde diğer bir yaklaşım da satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak kaydedilmesidir. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı maddi duran varlıkları, “mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, kiraya verilmek veya idari amaçlar için kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha uzun süre için kullanımı öngörülen fiziksel varlıklar” şeklinde tanımlamıştır. Ayrıca, aynı standartta maddi duran varlık örneği olarak “arazi, arazi ve binalar, makineler, gemiler, uçaklar, motorlu taşıtlar, mobilya ve demirbaşlar, ofis gereçleri ve taşıyıcı bitkiler” gösterilmiştir (kgk.gov.tr, 2024: paragraf 9-37). Kripto paralar fiziksel özellik taşınamaması ve belirlenmiş bir yaşam döngüsü olmaması nedeniyle amortisman ayrılmaması kripto paraların satış amacıyla elde bulundurulmuş duran varlık olarak

muhasebeleştirilmesi mümkün görünmemektedir (Akiz, 2019: 14).

4.5.Kripto Paraların Maddi Olmayan Varlık Olarak Kabul Edilmesi

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı maddi olmayan duran varlıkları, “fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık” tanımlarken varlık “geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynak” şeklinde tanımlanmıştır (www.kgk.gov.tr, 2024: paragraf 8).

Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için standartlara göre dört temel özelliğe sahip olması gerekir: tanımlanabilir olması, varlık niteliği taşıması, parasal olmaması ve fiziksel varlığa sahip olmaması. İlk olarak, bir varlık, işletme tarafından bölünebilir veya yasal ya da sözleşmeye dayalı bir hakla ortaya çıkıyorsa tanımlanabilir olarak kabul edilir. Kripto paralar, borsada veya kişiden kişiye parçalar halinde satılabildiği için bu özelliği taşır ve dolayısıyla tanımlanabilir olarak değerlendirilir. İkinci olarak, varlık niteliği taşıma özelliği, kripto paraların satıldıklarında veya ödeme aracı olarak kullanıldıklarında ekonomik yarar yaratmaları ile sağlanır. Bu nedenle, kripto paralar bu özelliği karşılamaktadır. Üçüncü olarak, kripto paraların değeri arz ve talebe bağlı olarak sürekli dalgalanır, bu da onların değerinin sabit olarak tespit edilememesine yol açar. Bu sebeple, kripto paralar parasal varlık değil, parasal olmayan varlık olarak değerlendirilmektedir. Son olarak, kripto paralar fiziksel varlığa sahip değildir. Dijital olarak saklanan kripto paralar, flash bellek gibi fiziksel cihazlarda kodlanabilse de, özünde dijital varlıklardır. Bu durum, lisanslar, markalar, isim hakları ve yazılımlar gibi diğer maddi olmayan varlıklarla benzerlik

gösterir. Bu tür varlıklar fiziksel olarak sunulsa da, esas olarak kontrol etme hakkı maddi olmayan varlık olarak değerlendirilir. Bu dört özellik göz önüne alındığında, kripto paralar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilebilir (Güdelci, 2020: 248; Çam, 2022: 215).

Kripto paralar maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirildiğinde, maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli olmak üzere iki farklı değerlendirme yöntemi kullanılabilir. Kripto paralar maliyet bedeli üzerinden değerlendirildiğinde, değer düşüklüğü ve amortisman varsa bunlar düşülmelidir. Kripto paralar aktif bir piyasada işlem görüyorsa, yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirme yapılabilir. Ancak, bu yöntem her kripto para için uygun olmayabilir. Yeniden değerlendirme modeliyle değerlendirilen bir varlık, eğer aktif bir piyasada işlem görmüyorsa, maliyet bedeliyle değerlendirilmelidir. Ayrıca, kripto paralar değer düşüklüğüne tabi olabilir ve bu durum gerçekleştiğinde, değer düşüklüğü kar/zarar hesaplarında muhasebeleştirilmelidir (Koç, 2022: 301).

Kripto paraların maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesine yönelik eleştiriler, bu varlıkların kullanım sonucu fayda sağlayan bir varlık olarak tanımlanmadığı yönündedir. Başka bir deyişle, kripto paralar şerefiye, haklar veya patent gibi kullanım durumlarına sahip değildir (Özdemir, 2022: 138). Ayrıca, maddi olmayan duran varlıklara yapılan yatırımlar, gelecekte ekonomik yarar sağladıkları süre boyunca amortisman yoluyla yok edilir. Ancak, işletmeler tarafından kripto paraları satın almak için ödenen bedellerin amortisman yoluyla yok edilmesi mümkün değildir (Ağ ve Gülhan, 2022: 41).

Kripto paraların maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi durumunda kullanılabilecek hesaplar Tablo 4'de gösterilmiştir.

Tablo 4. Kripto Paraların Maddi Olmayan Duran Varlık Olarak Değerlendirilmesi

Kullanılabilecek Hesaplar	Olumlu ve Olumsuz Kur Farkları	Atıf
266 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar, 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar, 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	Yüksel (2020), Çam (2022), Kızıl vd. (2022), Koç (2022), Öncel (2022), Özdemir (2022), Peker (2022), Güney ve Şavlı (2022)
267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar, 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	Bulut ve Karaaslan (2023)
261 Haklar	648 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Kazançlar, 658 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Satışından Ortaya Çıkan Zararlar	Sabuncu (2022)

Örnek Uygulama: İşletme kasada bulunan nakit fazlasını değerlendirmek amacıyla 10.12.2023 tarihinde 0,6 BTC'yi banka aracılığıyla 761.040 ₺'ya satın almıştır. Ayrıca banka bu işlem için 760 ₺ komisyon ücreti kesmiştir. İşletme 20.12.2023 tarihinde elinde bulunan 0,2 BTC'yi 247.022 ₺'ye banka aracılığıyla satmış 247 ₺ komisyon kesmiştir.

Yevmiye No	Tarih	Borç	Alacak
1	-----10.12.2023----- 267 Diğer Mad. Olmayan Duran Varlıklar Hesabı 267.01. Kripto Para 653 Komisyon Giderleri Hesabı 102 Bankalar Hesabı 0,1 BTC Alış Maliyeti = $761.040/6 = 126.840$ -----BTC satın alma kaydı-----	760.280 760	761.040
2	-----20.12.2023----- 102 Bankalar Hesabı 653 Komisyon Giderleri Hesabı 659 Diğer Olağan Gider Ve Zararlar Hesabı 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı 267.01. Kripto Para 0,2 BTC Alış Maliyeti = $126.840*2 = 253.680$ 0,2 BTC Satış Fiyatı = $123.511*2 = 247.022$ Fark = $(253.680-247.022 = 6658)$ -----BTC satış kaydı-----	246.775 247 6.658	253.680

5. SONUÇ

Finansal sistemde alternatif olarak ortaya çıkan kripto paralar, hem ticaret hem de ödeme sistemleri üzerinde önemli bir takım değişikliklerin yaşanmasına neden olmuştur. Kripto paralar merkezi bir otoriteye bağlı olmaması ticarete ve ödemelerde daha fazla özgürlük ve güven sağlamıştır. Başlangıçta kripto paralar etkili ve bağımsız bir nakit ödeme sistemini oluşturmak amacıyla geliştirilse de günümüzde hem günlük ödemeler için değişim aracı olarak hem de yatırım amacıyla kullanılmaya başlanmıştır.

14 Şubat 2024 tarihi itibarıyla 1,93 Milyar Dolar piyasa değerine ve 84,87 Milyar Dolar piyasa hacmine sahip 8.823 adet

kripto çeşidi bulunsa da bu paralarla ilgili tartışmalar hala devam etmektedir. Kripto para sistemini iyimser bir şekilde yaklaşanlar olduğu kadar, ödemeler ve finansal işlemler alanında mesafeli duran ekonomistler ve akademisyenlerde bulunmaktadır. Bu iki zıt görüş kripto para kullanımının avantaj ve dezavantajlarını oluşturur. Kripto para kullanımının avantajları arasında işlem kolaylığı, fiziksel güvenlik sağlamaları, anonim olmaları, işlemlerin genel ve özel anahtarlar kullanılarak güvence altına alınması, düşük işlem ücreti, resmi bir para birimi olarak tanınarak nakit kullanımını azaltma hedefi ve yüksek piyasa değeri nedeniyle yasaklamanın maliyetli olacağı sayılabilir. Diğer yandan, kripto para değerinde yaşanan değişkenlik, değer tahmininin güçlüğü, yasadışı faaliyetlerin finansmanı için kullanılma riski ve düzenleyici yasal sorunlar dezavantajları olarak sayılabilir.

Kripto paraların karmaşık bir yapıya sahip olması ve yasal düzenlemelerin olmaması, işletmeler tarafından muhasebe kaydının yapılmayacağı anlamına gelmez. Muhasebe bilgi sistemi içerisinde muhasebe verilerinin kullanıcılara doğru, tarafsız ve eksiksiz sunulması gerekir.

Kripto paraların nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili ortak bir görüş birliğinin bulunmadığı söylenebilir. Türkiye’de kripto varlıklara ilişkin kanun düzenlemesi Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu’nda kabul edilmiş olup teklifte Sermaye Piyasası Kanunu’nda kripto varlıklara ilişkin tanımların yer aldığı görülmektedir. Teklife göre, kripto varlık “dağıtık defter teknolojisi veya benzer bir teknoloji kullanılarak elektronik olarak oluşturulup saklanabilen, dijital ağlar üzerinden dağıtımı yapılan, değer veya hak ifade edebilen gayri maddi varlıklar” olarak tanımlandığından maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi uygun olacaktır. Bu nedenle TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının kripto varlıkları

kapsayacak şekilde revize edilmelidir. Aksi halde bu belirsizliğin ortadan kaldırılması mümkün görülmemektedir.

KAYNAKÇA

- Ağ, A. ve Gülhan, Ü. (2022). TMS/TFRS Kapsamında Kripto Paraların Muhasebeleştirilmesi. *Artvin Çoruh Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 35-47. <https://doi.org/10.22466/acusbd.1078963>.
- Aslan, Ü. (2020). Kripto Para Muhasebesi Üzerine Yapılan Tartışmalar Ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri. *Tide Academia Research*, 2(2), 257-286.
- Aslantaş Ateş, B. (2016). Kripto Para Birimleri, Bitcoin Ve Muhasebesi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 349-366.
- Beck, R., Avital, M., Rossi, M. ve Thatcher, J. B. (2017). Blockchain Technology in Business and Information Systems Research. *Business & Information Systems Engineering*, 59, 381-384. <https://doi.org/10.1007/s12599-017-0505-1>.
- Binici, F. Ö. ve Aslan, Y. (2022). Kripto Paraların Muhasebe Ve Raporlama Sisteminde Gösterimi. *Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 12(1), 344-354. <https://doi.org/10.30783/nevsosbilen.1075890>.
- Bulut, N. ve Karaaslan, İ. (2023). Kripto Paraların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yaklaşımlar, Tartışmalar Ve Öneriler. *Turkish Business Journal*, 4(8), 101-119. <https://doi.org/10.51727/tbj.1356660>.
- Bunjaku, F., Gjorgieva-Trajkovska, O. ve Miteva-Kacarski, E. (2017). Cryptocurrencies—Advantages and Disadvantages. *Journal of Economics*, 2(1), 31-39.
- Claeys, G., Demertzis, M. ve Efstathiou, K. (2018). Cryptocurrencies and Monetary Policy. *Bruegel Policy Contribution*, 10, 1-12.

- Crosby, M., Pattanayak, P. Verma, S., ve Kalyanaraman, V. (2016). Blockchain Technology: Beyond Bitcoin. *Applied Innovation*, 2, 6-19.
- Çam, M. (2022). Kripto Varlık İşlemleri Ve Bitcoin Muhasebesi. *Journal of Politics Economy and Management*, 5(2), 202-220.
- Dilek, Ş. ve Doğan, S.(2023). Kripto Paralar Ve Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir İnceleme. *Uluslararası Bankacılık Ekonomi Ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 71-95.
<https://doi.org/10.52736/ubeyad.1266050>.
- Dizkırıncı, A. S. ve Gökgöz, A. (2018). Kripto Para Birimleri Ve Türkiye'de Bitcoin Muhasebesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 92-105.
- Doğan, Z., Buyrukoğlu, S. ve Kutbay, H. (2018). Türkiye’de Bitcoin İşlemlerinin Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Öneriler. *Vergi Sorunları Dergisi* (361), 23-33.
- Dumitrescu, G. C. (2017). Bitcoin–A Brief Analysis of the Advantages and Disadvantages. *Global Economic Observer*, 5(2), 63-71.
- ElBahrawy, A., Alessandretti, L., Kandler, A., Pastor-Satorras, R. ve Baronchelli, A. (2017). Evolutionary Dynamics of the Cryptocurrency Market. *Royal Society Open Science*, 4(11), 1-9. <https://doi.org/10.1098/rsos.170623>.
- Eren, B. S., Erek, M. ve Buyruk Akbaba, A. N. (2020). Kripto Para Kavramı Ve Muhasebeleştirilmesi. *İnsan ve toplum bilimleri araştırmaları dergisi*, 9(2), 1340-1367.
<https://doi.org/10.15869/itobiad.682655>.
- Güdelci, E. (2020). Ufrs Kapsamında Kripto Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: Kripto Paralar Gerçekten Para Mı?.

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22(2), 237-257.
<https://doi.org/10.31460/mbdd.637870>.

Gül, H. (2020). Bitcoin Ve Türevi Varlıkların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Değerlendirme. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(2), 444-454. <https://doi.org/10.32709/akusosbil.520988>.

Güney, A. ve Şavlı, A. S. (2023). Kripto Paraların Muhasebeleştirilmesindeki Yaklaşımlar. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (C-iasoS 2022 Özel Sayısı), 11-28.
<https://doi.org/10.18092/ulikidince.1229876>.

TMS 2 Stoklar Standartı, (chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgiclfendmkaj/https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%202.pdf, 06.02.2024).

TMS 7 Nakit Akış Tablosu Standartı, (chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgiclfendmkaj/https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2024/Kirmizi_Kitap/TMS/TMS%207.pdf, 06.02.2024).

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standartı, (chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgiclfendmkaj/https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%2016.pdf, 06.02.2024).

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standartı, (chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgiclfendmkaj/https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%2032.pdf, 06.02.2024).

- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartı, (chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Kirmizi_Kitap/tms/TMS%2038.pdf, 06.02.2024).
- Kızıl, C., Batıbay Tünaydın, İ. ve Keskin, E. (2022). Muhasebe Perspektifinden Kripto Para Birimleri. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15(2), 80-97. <https://doi.org/10.18221/bujss.1116790>.
- Kızıl, E. (2019). Türkiye'de Kripto Paranın Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, 29(155), 179-196.
- Koç, F. (2022). Kripto Paranın Tms/Tfrs İle Uyumlu Olarak Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yaklaşımlar. *World of Accounting Science*, 24(2), 287-307. <https://doi.org/10.31460/mbdd.867251>.
- Kokate, C. N. (2023). Cryptocurrency: Advantages and Disadvantages. *International Journal of Trend in Scientific Research and Development (IJTSRD)*, 7(1), Available Online: www.ijtsrd.com e-ISSN: 2456 – 6470.
- Kunaifi, A., Fawa'id, M. W. ve Faujiah, A. (2022). Cryptocurrency and the Future of the World Currency. *Islamic Research*, 5(1), 86-97. <https://doi.org/10.47076/jkpis.v5i1.136>
- Öncel, M. (2022). Metaverse Muhasebesi. *İzmir Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 97-105. <https://doi.org/10.47899/ijss.1172639>.
- Özdemir, M. (2020). Kripto Paraların Muhasebesi Üzerine Öneriler. Özdemir, M. (Ed.), *Muhasebe Finans Perspektifinde E-Dönüşüm Süreci İçinde* (s.125-141). Ankara: Nobel Bilimsel Eserler.

- Özkul, F. U. ve Baş, E. (2020). Dijital Çağın Teknolojisi Blokzincir Ve Kripto Paralar: Ulusal Mevzuat Ve Uluslararası Standartlar Çerçevesinde Mali Yönden Değerlendirme. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 20(60), 57-74.
- Peker, A. A. (2022). *Kripto paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi muhasebe süreçleri ve gelişmeleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Pernice, I. G. A. ve Scott, B. (2021). Cryptocurrency. *Internet Policy Review: Journal on Internet Regulation*, 10(2), 1-10.
- Sabuncu, B. (2022). Kripto Varlık İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Journal of Academic Value Studies*, 8(3), 220-230.
- Sarmah, S. S. (2018). Understanding Blockchain Technology. *Computer Science and Engineering*, 8(2), 23-29.
- Serçemeli, M. (2018). Kripto Para Birimlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Vergilendirilmesi. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, (639), 433-465.
- Sheth, H. ve Dattani, J. (2019). Overview of Blockchain Technology. *Asian Journal for Convergence in Technology* 5(1), 1-3
- Şahin, O. N. (2018). TMS & TFRS Işığında Muhasebe, Vergi Ve Denetim Açısından Bitcoin Ve Diğer Kripto Para Birimleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4), 898-923.
- Tapscott, A. ve Tapscott, D. (2017). How Blockchain is Changing Finance. *Harvard Business Review*, 1(9), 2-5.

- Temelli, F. (2019). Kripto Para Birimlerinden Bitcoin Ve Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi. *İktisadi Yenilik Dergisi*, 6(2),107-119.
- Tr-İnvesting, (https://tr.investing.com/crypto/bitcoin, 05.02.2024).
- Tr-İnvesting, (https://tr.investing.com/crypto/ethereum, 05.02.2024).
- Yalçın, S. (2019). Kripto Değişim Araçlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81,101-120. doi:10.25095/mufad.510596.
- Yumuşaker, M. C. (2019). Kripto para ve tipleri, bitcoin olgusu ve muhasebesi. *OPUS International Journal of Society Researches*, 12, 1007-1029. https://doi.org/10.26466/opus.585051.
- Yüksel, F. (2020). Kripto Varlıklar & Ifrs Kapsamında Kripto Paraların Muhasebeleştirilmesi. *Journal Of Accounting And Taxation Studies*, 13(2), 429-451. https://doi.org/10.29067/muvu.653136.
- Zohuri, B., Nguyen, H. T. ve Moghaddam, M. (2022). What is the Cryptocurrency. Is it a Threat To Our National Security. *Domestically and Globally, IJTC Physics*, 3(1), 1-14.

TOPSİS VE MOORA YÖNTEMİ İLE FİNANSAL PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİ: KATILIM BANKALARI ÜZERİNDE BİR UYGULAMA¹

Omer EISA OMER FADUL²

İsrafil ZOR³

1. GİRİŞ

Bankacılık sektörü, kaynakların etkin bir şekilde dağıtılması ve finansal aracılık fonksiyonu sayesinde ülkelerin ekonomik kalkınmasında kritik bir rol oynar. Rekabetçi piyasa koşulları, bankaları kaynaklarını optimize etmeye ve finansal performanslarını iyileştirmeye teşvik eder. Bu durum, hem bankacılık sektörünün sürdürülebilirliği hem de ülke ekonomisinin genel sağlığı açısından olumlu bir etkiye sahiptir. Dolayısıyla, bankacılık sektörünün etkinliği ve verimliliği, ekonomik büyüme ve gelişme için vazgeçilmez bir unsurdur ve sektörü ülke ekonomisinin temel taşı haline getirmektedir (DEMİRELİ, 2010, s. 2).

Bankacılık sektörünün ekonomik aktivite ve büyüme üzerindeki belirgin etkisi düşünüldüğünde, bankaların finansal performanslarının değerlendirilmesi büyük önem arz etmektedir. Özellikle Türkiye gibi bankacılık sektörünün ekonomide önemli bir rol oynadığı ülkelerde, bankaların kârlılık ve risk göstergeleri,

¹ Doktora tezin parçası.

² Doktora öğrencisi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İİBF, Muh & Finans, abumamar6093@gmail.com, ORCID: 0000-0002-9242-3582.

³ Prof. Dr. Kırıkkale Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, israfilzor@hotmail.com ORCID: 0000-0001-6073-7571.

yatırımcılar, kredi alanlar ve düzenleyici kurumlar için kritik bilgiler sunmaktadır. Bu bağlamda, finansal performans ve risk analizi, bankaların sürdürülebilirliklerini sağlamaları ve ekonomik istikrara katkıda bulunmaları açısından vazgeçilmez bir araç olarak öne çıkmaktadır (ARGUNHAN, 2022, s. 17).

Günümüzde, performans değerlendirme çalışmaları tüm işletmeler için hayati önem taşımaktadır. Bankacılık sektörü, piyasadaki hakimiyeti nedeniyle, rekabetçi bir çevrede faaliyet gösteren diğer bankalarla başa çıkabilmek, kendi performanslarını sürekli olarak değerlendirebilmek ve ekonomik koşullar içerisinde uygun stratejiler belirleyebilmek için performanslarını devamlı izlemek zorundadır. Özellikle finansal hizmetlerin sunumu bağlamında, banka müşterileri hesap yönetim süreçlerine büyük önem vermektedirler. Bu gereklilik, bankaları kendi finansal performanslarını yıllık bazda karşılaştırarak hangi alanlarda ilerleme ya da gerileme olduğunu tespit etmeye ve gerekli düzeltici önlemleri almaya yönlendirmektedir (DEMİRELİ, 2010, s. 2).

Dinamik ekonomik koşullar, işletmelerin değerlendirilmesinde yalnızca finansal oranları kullanmanın yetersiz kalabileceğini göstermektedir. Bu nedenle, çok kriterli karar verme yöntemleri, özellikle bankalar için performans değerlendirme ve etkin karar alma süreçlerinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu yöntemler, finansal olmayan faktörleri de dikkate alarak, karşıt kriterler arasında dengeli kararlar alınmasına yardımcı olur. Çok kriterli karar verme yöntemlerinin geniş kullanımı, bu yöntemlerin karmaşık karar verme durumlarında nasıl faydalı olabileceğini göstermektedir (SIRMA, 2014, s. 3).

Çoklu karar verme yöntemlerinden TOPSIS ve MOORA, alternatifleri belirlenen kriterlere göre değerlendirir ve bu kriterlerin alabileceği en iyi ve en kötü değerleri baz alarak ideal

çözüme ne kadar yakın olduklarını sıralar. Bu yöntemler, seçeneklerin ideal duruma olan yakınlıklarını karşılaştırarak yardımcı olmaktadır (BEYAZİT, 2020, s. 17).

Bu çalışmanın amacı Türkiye’deki Bankacılık Sektöründe yer alan Katılım Bankalarının finansal performanslarını ölçülme. Çalışmada Çok Kriterli Karar Verme Yöntemlerinden, TOPSİS ve MOORA yöntemlerinde finansal oranlar kullanılarak uygulanmıştır. Çalışmada katılım bankalarının 2015 – 2023 yılları arasındaki finansal verileri bankaların internet sitelerindeki finansal raporlarından elde edilmiş ve oranlar hesaplanmıştır. Analizde finansal oranlardan 10 tanesi kriter olarak seçilmiştir ve Kriterlerin ağırlıklarının belirlenmesinde eşit ağırlık kullanılmıştır. Bankaların finansal performanslarının değerlendirilmesinde, öncelikle TOPSİS yöntemi ve ardından MOORA yöntemi kullanarak puanlara göre sıralama yapılmıştır. Katılım bankalarının finansal performansının analizine ilişkin literatür incelendiğinde, en yaygın olarak TOPSİS yönteminin kullanıldığı ancak MOORA yönteminin çok kullanılmadığını görülmektedir. Ayrıca çalışmada ele alınan kriterlerin tamamını kullanılan daha önce yapılmış bir çalışmanın da bulunmadığı görülmektedir. Çalışma bu yöntemler ve kriterler aracılığıyla bankaların finansal performansının analiz edilmesi ve karşılaştırılmasını amaçlamaktadır. İki yöntem karşılaştırıldığında, banka performans analizleri üzerinde önemli bir uyum göstermiştir. Bu uyum, araştırmanın sonuçlarının güvenilirliğini vurgulamaktadır.

2. KATILIM BANKACILIĞI

Geleneksel bankacılık modeli, müşteri mevduatlarını belirli bir faiz oranı üzerinden toplayıp, bu mevduatları yine bankanın belirlediği faiz oranlarıyla kredi olarak ihtiyaç sahibi birey ve kurumlara dağıtma yöntemini benimsemektedir. Ancak,

katılım bankacılığı ya da faizsiz bankacılık olarak adlandırılan alternatif bir model, bu geleneksel yaklaşımdan önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu sistem, faiz yerine iş sonuçlarına dayalı olarak "katılım payı" kavramını kullanır. Yani, katılım bankaları, müşterilerinin mevduatlarını kullanarak finanse ettikleri projelerden elde edilen kar ya da zarara göre müşterilere geri dönüş sağlamaktadır. Bu model, faiz kullanımını etik veya dini nedenlerden dolayı kabul etmeyen bireyler için birikimlerini ekonomiye katma imkânı sunmaktadır (İsmet, 2017: 4). İslami finans prensipleri, ticari işlemlerin faizden arındırılmış, gerçek varlıklara dayalı ve etik kurallara uygun olmasını gerektirmektedir. Bu ilkelere uygun olarak şekillenen faizsiz bankacılık sistemi, ilk olarak 1963'te Mısır'da ortaya çıkmış ve özellikle Körfez ülkeleri başta olmak üzere dünya genelinde 60'tan fazla ülkede yaygınlaşmıştır (Aktepe, 2012, s. 81).

İslam bankacılığının ortaya çıkışı, dini, ekonomik ve siyasi olmak üzere çok boyutlu sebeplerle açıklanabilir. Dini açıdan, İslam'da faiz (riba) yasaklanmıştır ve bu yasak, Müslümanların faiz temelli geleneksel bankacılık sistemlerinden kaçınmalarına neden olmuştur. Bu durum, Müslümanların finansal birikimlerinin ekonomiye kazandırılması ve bu kaynakların yatırıma yönlendirilmesi ihtiyacını doğurmuş, sonuç olarak faizsiz bankacılık sistemleri geliştirilmiştir. Faizsiz bankacılık sistemi, İslami prensiplere dayanan bir finansal model olup, aynı zamanda antik Babil ve Mısır toplumları ile Tevrat'a inanan kavimler arasında da kökenleri bulunmaktadır. Bu nedenle, faizsiz bankacılık sistemi sadece İslam dünyası için değil, genel olarak doğru ve adil bir finansal model olarak kabul edilmektedir. (METİN, 2019, s. 7-8). İslam ülkelerindeki katılım bankalarının oluşumuna iktisadi ve siyasal nedenlerle zemin hazırlayan faktörler arasında şu üç temel etken öne çıkmaktadır. Birincisi, 1970'lerde petrol gelirlerinin yüksek olması ve bu gelirlerin Batı ekonomilerine akmasıyla birlikte İslam ülkelerinin

kalkınma zorlukları yaşaması gerçeği, sermaye fazlası olanlarla sermaye açığı yaşayan İslam ülkeleri arasında iktisadi işbirliğine duyulan şiddetli gereksinim ortaya çıkmıştır. İkinci olarak, geleneksel ticari bankaların uzun vadeli yatırım projeleri kredileri yerine ticari amaçlı kısa vadeli kredileri tercih etmesi, bu durumun makro iktisadi gelişmeyi geciktirmesi ve ihtiyacı olan kesimlere ulaşmada yetersiz kalması, İslam bankacılığının önemini artırmıştır. Üçüncü olarak, İslami bankaların faizsiz çalışması ve fonlarını ortaklık esasına göre kullanmaları, işletmelerin verimliliğini artırıcı bir faktör olmuştur. Bu iktisadi nedenlere ek olarak, İslam dinini siyasal rejim olarak uygulayan bazı ülkelerin (örneğin Suudi Arabistan ve İran) İslam bankacılığını "seçeneksiz" olarak benimsemesi ve uygulaması, diğer ülkelerin (örneğin Pakistan ve Endonezya) ise "aşamalı" bir şekilde bu modeli benimsemesi, katılım bankacılığının yaygınlaşmasında önemli rol oynamıştır.

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Ali ALGAHSI (2019) Türkiye'deki 3 katılım bankasının 2005-2011 yılları arasındaki faaliyetlerini TOPSIS yöntemiyle değerlendirmiştir. Bankaların etkinlik ve verimlilikleri 12 kriter üzerinden analiz edilmiş ve en iyi performans gösterdikleri yıllar belirlenmiştir. İlginç bir şekilde, üç bankanın da en iyi performans gösterdiği yılın farklı olduğu ortaya çıkmıştır.

Çağatay ve Selman (2017) tarafından yapılan çalışmada, Borsa İstanbul'da işlem gören teknoloji şirketlerinin 2010-2015 mali performansları TOPSIS yöntemiyle analiz edilmiştir. Analiz sonucunda, performans açısından en başarılı şirketlerin ASELS, LINK, ARMDA, INDES ve DGATE olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, şirketlerin finansal performansları ile borsa getirileri arasında anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Bu çalışma,

TOPSIS yönteminin bu tür analizlerde etkili bir araç olabileceğini göstermektedir.

Emine ECE (2020) tarafından Türk Bankacılık Sektörü'nde faaliyet gösteren özel sermayeli 7 bankanın performans analizi yapılmıştır. Çalışmada, Entropi, WASPAS ve TOPSIS yöntemleri kullanılarak belirlenen 7 kriterle (aktif büyüklük, vb.) bankaların yıllara göre sıralandığı belirtilmiştir. Kriter ağırlıkları Entropi yöntemi ile belirlenmiştir. WASPAS yöntemine göre Türkiye İş Bankası A.Ş.'nin en iyi performans gösteren banka olduğu, en düşük performans gösteren bankanın ise Şekerbank A.Ş. olduğu tespit edilmiştir. TOPSIS yöntemine göre ise en iyi performans gösteren bankaların Türkiye Garanti Bankası A.Ş. ve Akbank A.Ş. olduğu, en düşük performans gösteren bankaların ise Şekerbank A.Ş. ve Türkiye Ekonomi Bankası A.Ş. olduğu sonucuna varılmıştır.

Erhan DEMİRLİ (2010) tarafından Türkiye'de faaliyet gösteren kamu bankalarının performanslarının TOPSIS yöntemi ile belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla literatürde sıkça kullanılan kriterlerden yararlanılarak eşit ağırlıklar verilmiş ve performans puanları hesaplanmıştır. Çalışma sonuçları, kamu sermayeli bankaların yerel ve global finansal krizlerden etkilendiğini, performans puanlarının yurtdışı verilere dayalı olarak sürekli dalgalanmalar gösterdiğini ve bankacılık sektöründe önemli bir iyileşme kaydedilmediğini ortaya koymaktadır.

ARGUNHAN'ın 2022 tarihli çalışması, 2016-2020 yılları arasında Türkiye'deki 5 katılım bankası ve 8 özel sermayeli mevduat bankasının finansal performanslarını karşılaştırmıştır. Bankaların gelir tabloları ve bilançolarından elde edilen verilerle aktif kârlılığı, öz kaynak kârlılığı, sermaye yeterliliği gibi finansal oranlar hesaplanmış ve Topsis yöntemi ile performans puanları belirlenmiştir. Sonuçlar, özel sermayeli bankaların katılım

bankalarına kıyasla daha yüksek performans puanlarına ve kârlılık oranlarına sahip olduğunu göstermektedir. Özellikle Akbank öne çıkarken, katılım bankalarının performansında yıllar içinde dalgalanmalar gözlemlenmiştir. Bu bulgular, Türkiye'de geleneksel bankacılık sisteminin katılım bankacılığına kıyasla daha güçlü bir finansal performans sergilediğini ortaya koymaktadır.

Çam ve Zor'un (2021) araştırmasında, katılım bankalarının verimliliği Veri Zarflama Analizi (VZA) ve Malmquist Toplam Faktör Verimlilik Endeksi (TFVE) ile değerlendirilmiştir. Bankaların finansal kaynaklarını etkin ve verimli kullanma seviyeleri incelenmiş ve Kuveyt Türk, Ziraat Katılım ve Vakıf Katılım Bankaları'nın teknik etkinlik seviyesinin yüksek olduğu belirlenmiştir. Vakıf Katılım ve Kuveyt Türk, diğer bankalara göre daha başarılı olarak öne çıkmıştır.

İsmet ve Mehmet (2019) tarafından Türkiye'deki beş aktif katılım bankasının 2016-2017 verileri üzerine yapılan çalışmada, Veri Zarflama Analizi (VZA) kullanılmıştır. Bu analizde, bankaların verimliliği BCC-CCR yöntemleriyle girdi ve çıktı odaklı olarak değerlendirilmiştir. Ayrıca, VZA'ya dinamik bir boyut kazandırmak için Malmquist verimlilik endeksi kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre, Kuveyt Türk Katılım Bankası her iki yılda da en etkin banka olarak belirlenmiştir. Diğer bankaların etkinlik değerleri ise yıllara göre farklılık göstermektedir.

ABDUH (2013) tarafından yapılan çalışma, Bangladeş'teki beş İslami bankanın performansını incelemiştir. Veriler, 2006-2010 yılları arasındaki yıllık raporlardan elde edilmiştir. Araştırma, Shajalal Islami Bank Limited'in diğer bankalara kıyasla daha iyi performans gösterdiğini ve tüm İslami bankaların etkinlik seviyelerinin arttığını ortaya koymuştur.

Sonuçlar, First Security Islami Bank'ın diğerlerine göre daha yüksek bir etkinlik seviyesine sahip olduğunu göstermektedir.

Nevzat ve Ahmet (2020) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye'de 2011-2019 yılları arasında faaliyet gösteren yedi katılım bankasının finansal performansları TOPSIS yöntemi kullanılarak analiz edilmiş ve değerlendirilmiştir. Yapılan analizler sonucunda, Türkiye Finans Katılım Bankası en yüksek finansal performansa sahip banka olarak belirlenmiştir. Albaraka Türk Katılım Bankası ikinci sırada, Kuveyt Türk Katılım Bankası ise üçüncü sırada yer almaktadır.

Mesut Doğan (2013), Türkiye'deki bankacılık sektöründe faaliyet gösteren katılım ve geleneksel bankaların 2005-2011 dönemi finansal performanslarını karşılaştırmıştır. Likidite, borç ödeme gücü ve sermaye yeterliliği açısından geleneksel bankaların daha başarılı olduğu sonucuna varmıştır. Ancak, karlılık açısından her iki banka türü arasında belirgin bir farklılık bulunamamıştır.

Tunahan ve Metin (2017) çalışması, 2011-2015 yılları arasında Malezya, Suudi Arabistan, Katar, Kuveyt, İran, Birleşik Arap Emirlikleri ve Türkiye'nin katılım bankacılığı performanslarını Veri Zarflama Analizi ile karşılaştırmayı amaçlamıştır. Sonuçlar, Malezya ve İran'ın etkin, Katar ve Türkiye'nin ise etkinlikten uzak olduğunu göstermektedir. Ayrıca, Katar, Türkiye ve Malezya'nın genel olarak verimliliklerini artırdığı, Kuveyt, İran ve Birleşik Arap Emirlikleri'nin ise genel olarak verimliliklerini azalttığı belirlenmiştir.

Zakaria'nın (2015) çalışması, dünya genelinde faaliyet gösteren 21 katılım bankasının performansını ölçmek amacıyla yapılmıştır. Çalışma, 2009-2013 yıllarını kapsamaktadır. Bu süreçte, katılım bankalarının bilanço ve gelir tablolarından veriler toplanmış ve çeşitli oranlar hesaplanmıştır. Analizde likidite,

karlılık, faaliyet ve finansal yapı oranları kullanılmıştır. Bu oranlar, ağırlıklandırılarak ve AHP metodu kullanılarak Topsis ve Promethee yöntemleriyle performans puanlarına dönüştürülmüş ve bankalar puanlarına göre sıralanmıştır. Sonuçlar incelendiğinde, Katar'da faaliyet gösteren katılım bankalarının finansal performans açısından diğer ülkelerden daha başarılı olduğu görülmüştür. Ancak diğer ülkelerdeki katılım bankalarının performansı daha dengeli bir dağılıma sahiptir; hiçbir banka, tüm yıllarda en iyi veya en kötü performansı göstermemiştir.

Baykara (2012), Türkiye'deki bazı katılım bankalarının 2005-2011 dönemleri arasındaki verimliliklerini Çok Kriterli Karar Verme (ÇKKV) yöntemlerinden olan TOPSIS metoduyla analiz etmiştir. Araştırma sonuçları, aynı dönemde faaliyet gösteren bir katılım bankasının etkin operasyon gerçekleştiremediğini, ancak başka bir katılım bankasının yatırımcılarına sunduğu yatırım araçlarını farklılaştırarak verimliliğini artırdığını göstermektedir.

Çetin ve Bıtırak (2010), özel kesim ticari bankalar ile katılım bankalarının 2005-2007 dönemi mali tablolarını kullanarak finansal performanslarını değerlendirmek için kârlılık analizi yapmıştır. Analizde finansal oranlar seçilmiş ve Analitik Hiyerarşi Süreci (AHS) kullanılarak katsayılar belirlenmiştir. AHS, her bir banka için ayrı ayrı uygulanmış ve sonuçlar ticari bankalar arasında Akbank'ın, katılım bankaları arasında ise Bank Asya'nın en iyi finansal performansa sahip olduğunu göstermiştir. Bu bulgular, AHS'nin bankacılık sektörüne yatırım kararları verilmesinde etkili bir karar mekanizması olarak öne çıkmaktadır.

4. YÖNTEM

Bu kısımda çalışmanın amacı, önemi, yöntemi, örneklem, veri seti, kriter olarak kullanılan oranlar ve analizde kullanılan yazılım ile ilgili bilgiler sunulmaktadır.

4.1.Araştırma Amacı

Çalışmanın amacı, Türkiye’de faaliyet gösteren katılım bankalarının 2015-2023 yılları arasındaki finansal performanslarının analizini yaparak yıllar itibariyle katılım bankaları arasında daha yüksek performansa sahip olanları tespit etmektir.

4.2.Araştırma Önemi

Bankaların finansal sistemdeki kritik rolleri ve ekonomik değişimler ile artan rekabet koşulları göz önüne alındığında, banka performanslarının sürekli olarak değerlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, bankaların önemi ve onların finansal sistemde üstlendikleri roller, performans değerlendirme çalışmalarının devamlılığını zorunlu kılmaktadır. Ayrıca 2015-2023 yılları arasında seçilen örneklemde yapılan bu tür bir çalışmaya rastlanmadığı için literatüre bankacılıkla ilgilenenlere yardımcı olacağı ve literatüre de katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4.3.Araştırma Yöntemi

Çalışmada TOPSİS ve MOORA yöntemi kullanılarak katılım bankalarının finansal performansları ölçülmüş ve katılım bankalarına ait finansal performans puanları bulunmuştur. Bu yöntemler sonucunda elde edilen finansal performans puanlarına göre değerlendirmeler yapılmıştır. TOPSİS ve MOORA yöntemleri kullanılarak bankaların finansal performansını değerlendirmek amacıyla, finansal oranlardan 10 kriter seçilmiştir. Kriterlerin ağırlıklarını belirlemek için eşit ağırlık kullanılmıştır. Bu bağlamda, kriterlerin eşit ağırlıklı olarak

kullanıldığı çalışmalar arasında (Arif ve İbrahim, 2014; Erhan, 2010; Algahsi; 2019; Kamil; 2019; Bekir ve Aslıhan, 2021;). İlgili oranların seçilmesinde yazında yer alan çalışmaların yanı sıra (Zakaria, 2015; Ömer; 2023; Bekir ve Aslıhan; 2021; Handan; 2022;) araştırmacının görüşleri de yer almaktadır. Çalışmada TOPSIS ve MOORA puanlarının belirlenmesi amacıyla Aktif Kârlılığı, Özkaynak Kârlılığı, Toplam Borçlar/Özkaynaklar, Toplanan Fonlar/Toplam Aktifler, Likit Aktifler/Toplam Aktifler, Kaldıraç Oranı, Özkaynaklar/Toplam Aktifler, Özkaynaklar/Tolanan Fonlar, Sermaye Yeterlilik Oranı ve Aktif Kalitesi oranları kullanılmıştır. Bu oranlar, kârlılık ve borçlanma oranlarının alt kategorileri olan oranlardır. Kârlılık oranları bankaların finansal performansını artırırken, özkaynaklar ve borçlar, bankaların iflas riskini azaltmak için kritik finansal göstergelerdir.

Çok ölçütlü karar verme probleminin çözümünde yöntemler uygulanırken önemli aşamalardan biri, hesaplamaya dahil edilen karar değişkenlerinin fayda maksimizasyonu mu yoksa maliyet minimizasyonu mu hedeflediğinin belirlenmesidir. Bu uygulamada; bankanın maliyetlerini temsil eden karar değişkenlerinin minimizasyonu, bankanın karlılığını temsil eden karar değişkenlerinin ise maksimizasyonu hedeflenmiş olup bu hedeflere ilişkin bilgiler Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Bankanın karlılığını ve Maliyetlerini Temsil Eden Finansal Oranlar (Karar Değişkenleri) ve Ağırlıklar

No	Kod	Finansal Oran Hesaplanması	İdeal	Ağırlıklar
1	R01	Dönem Net Karı/Toplam Aktifler	Maks	0.10
2	R02	Dönem Net Karı/Özkaynaklar	Maks	0.10
3	R03	Özkaynaklar/Toplam Aktifler	Maks	0.10
4	R04	Özkaynaklar/Toplanan Fonlar	Maks	0.10
5	R05	Toplam Borçlar/Özkaynaklar	Mini	0.10
6	R06	Toplanan Fonlar/Toplam Aktifler	Maks	0.10
7	R07	Likit Aktifler/Toplam Aktifler	Maks	0.10
8	R08	Toplam Borçlar/Toplam Aktifler	Mini	0.10
9	R09	Sermaye/Risk Ağırlıklı Aktifler	Maks	0.10
10	R10	Kar Payı Geliri/Toplam Aktifler	Maks	0.10
Ağırlıkların toplamı				1.00

Bankaların finansal performanslarını değerlendirmek için öncelikle TOPSIS yöntemi ve ardından MOORA yöntemi kullanılarak hesaplanan puanlara göre sıralandırılmıştır.

4.4.Örneklem ve Veri Seti Kapsamı

Çalışma, 2015 ile 2023 yılları arasında faaliyet gösteren beş katılım bankasının performansını kapsamaktadır. 2023 yılının son verileri henüz yayınlanmadığı için, bu yıla ait analizde sadece ilk dokuz ayın verileri kullanılmıştır. Analize dahil edilen bankalar; Ziraat Katılım Bankası, Albaraka Türk Katılım Bankası, Türkiye Finans Katılım Bankası, Kuveyt Türk Katılım Bankası ve Vakıf Katılım Bankası. Çalışmada kullanılan veriler, Türkiye Katılım Bankaları Birliği'nin internet sitesinden ve bankaların kendi web sitelerinden temin edilmiştir.

5. ANALİZ YÖNTEMLERİ VE BULGULARI

Bu kısımda analizde kullanılan çok kriterli karar verme yöntemleri kısaca açıklanarak analiz sonuçları tartışılmıştır.

5.1.Topsis Yöntemi ve Analiz Bulguları

TOPSIS (Technique for Order Preference by Similarity to Ideal Solution) yöntemi Yoon ve Hwang (1981) tarafından çok kriterli karar verme tekniği olarak geliştirilmiştir. TOPSIS kavramı, en çok tercih edilen alternatifin, sadece pozitif ideal çözüme en yakın uzaklıkta olan değil aynı zamanda negatif ideal çözüme en uzak alternatifin olduğuna dayanan bir tekniktir (EREN, 2017, s. 8).

Analizde, bankaların 2015-2023 yılları arasındaki performansları TOPSIS yöntemi uygulanarak belirlenmiştir. Örnek teşkil etmesi açısından, TOPSIS yönteminin 2015 yılı için uygulanma aşamaları aşağıdaki gibidir.

Birinci adım: Karar Matrisinin Oluşturulması

TOPSIS yönteminin ilk adımı olan karar matrisi, katılım bankaları için Tablo 2’teki gibi oluşturulmuştur:

Tablo 2. 2015 yılı (A) Karar Matrisinin Oluşturulması

2015	R01	R02	R03	R04	R05	R06	R07	R08	R09	R10
Ziraat	-0.55	-1.80	30.52	52.90	92.00	57.70	12.84	27.97	47.40	3.97
Albaraka	1.02	14.40	7.12	10.34	71.00	68.83	16.59	5.03	15.30	6.55
Finans	0.68	7.78	8.70	15.14	65.00	57.50	14.51	5.65	13.51	7.21
Kuveyt	1.06	13.07	8.09	12.10	69.00	66.88	18.00	5.55	14.23	6.10
Vakif	6.11	6.14	99.49	29.60	19.00	99.00	96.79	19.00	29.00	1.17

İkinci adım: Standart Karar Matrisinin Oluşturulması

Karar matrisinde yer alan ilgili sütun değerlerinin kareleri toplamının kareköküne bölünmesiyle karar matrisi standart hale getirilmektedir (Tablo 3).

Tablo 3. 2015 Yılı (R) Standart Karar Matrisi

2015	R01	R02	R03	R04	R05	R06	R07	R08	R09	R10
Ziraat	-0.09	-0.08	0.29	0.82	0.61	0.36	0.13	0.80	0.78	0.33
Albaraa	0.16	0.66	0.07	0.16	0.47	0.43	0.16	0.14	0.25	0.54
Finans	0.11	0.36	0.08	0.24	0.43	0.36	0.14	0.16	0.22	0.59
Kuveyt	0.17	0.60	0.08	0.19	0.46	0.42	0.18	0.16	0.23	0.49
Vakif	0.96	0.28	0.95	0.46	0.13	0.62	0.95	0.54	0.48	0.09

Üçüncü adım: Ağırlıklı Standart Karar Matrisinin Oluşturulması

Performans kriterlerine atanmış olan ağırlık değerleri (w_i), bir önceki adımda hesaplanan standart değerler ile çarpılarak ağırlıklı standart karar matrisi oluşturulmaktadır (Tablo 4)

Tablo 4. 2015 Yılı (V)Ağırlıklı Standart Karar Matrisi

2015	R01	R02	R03	R04	R05	R06	R07	R08	R09	R10
Ziraat	-0.01	-0.01	0.03	0.08	0.06	0.04	0.01	0.08	0.08	0.03
Albaraka	0.02	0.06	0.01	0.02	0.05	0.04	0.02	0.01	0.03	0.05
Finans	0.01	0.04	0.01	0.02	0.04	0.04	0.01	0.02	0.02	0.06
Kuveyt	0.02	0.06	0.01	0.02	0.05	0.04	0.02	0.02	0.02	0.05
Vakif	0.09	0.03	0.09	0.05	0.01	0.06	0.09	0.05	0.05	0.01

Dördüncü adım: Pozitif İdeal (A^+) ve Negatif İdeal (A^-) Çözümlerin Oluşturulması

Bu aşamada, pozitif ideal (A+) ve negatif ideal (A-) çözüm kümeleri oluşturulmaktadır. Başka bir deyişle, maksimum ve minimum değerlerin tespiti yapılmaktadır. A+ seti için, V matrisinin her sütunundaki maksimum kriterlere ait en büyük değerler ve minimum kriterlere ait en küçük değerler seçilir. A- seti için ise, V matrisinin her sütunundaki minimum kriterler için en büyük değerler ve maksimum kriterler için en küçük değerler belirlenir. Araştırmada 10 sütun olduğuna göre, 10 adet maksimum ve minimum değer bulunmaktadır. Bu değerler Tablo 5 'te gösterilmiştir.

**Tablo 5. 2015 – 2023 Yılları Arası İdeal/Negatif İdeal Çözümler
(Maksimum/Minimum Değerler)**

YIL	R01	R02	R03	R04	R05	R06	R07	R08	R09	R10
2015	0.09	0.06	0.09	0.08	0.01	0.06	0.09	0.01	0.08	0.06
	- 0.01	- 0.01	0.06	0.01	0.06	0.04	0.01	0.07	0.02	0.01
2016	0.07	0.07	0.07	0.07	0.04	0.05	0.06	0.02	0.07	0.06
	0.02	0.01	0.03	0.02	0.06	0.03	0.03	0.08	0.03	0.02
2017	0.05	0.06	0.05	0.06	0.03	0.05	0.06	0.03	0.05	0.05
	0.02	0.03	0.03	0.03	0.05	0.03	0.03	0.05	0.03	0.03
2018	0.16	0.21	0.10	0.16	0.61	0.72	0.26	0.05	0.18	0.09
	0.03	0.04	0.07	0.10	0.82	0.57	0.13	0.07	0.13	0.07
2019	0.06	0.06	0.05	0.05	0.03	0.05	0.05	0.03	0.05	0.05
	0.01	0.01	0.03	0.03	0.05	0.04	0.02	0.05	0.03	0.03
2020	0.06	0.06	0.06	0.06	0.03	0.05	0.05	0.03	0.06	0.05
	0.02	0.02	0.03	0.03	0.05	0.04	0.03	0.05	0.03	0.03
2021	0.07	0.07	0.07	0.07	0.03	0.05	0.05	0.03	0.06	0.06
	0.01	0.01	0.03	0.03	0.05	0.04	0.03	0.06	0.04	0.04
2022	0.07	0.07	0.06	0.06	0.03	0.05	0.05	0.03	0.06	0.05
	0.02	0.02	0.03	0.02	0.05	0.03	0.03	0.05	0.03	0.03
2023/9	0.06	0.07	0.06	0.06	0.03	0.05	0.06	0.03	0.06	0.05
	0.02	0.03	0.03	0.03	0.05	0.04	0.04	0.06	0.03	0.03

Bu değerler ağırlıklı standart karar matrisi tablolarından alınmıştır. Bu tablolarda 5 banka ve 10 farklı oran yer almaktadır. Her oran için, yıl içindeki tüm bankalar arasında en yüksek ve en düşük değerler seçilmiştir. Bu işlem tüm yıllar için teker teker uygulanmış ve sonuçta Tablo 5 oluşturulmuştur.

Beşinci adım: Alternatifler Arasındaki Mesafe Ölçülerinin Hesaplanması

Alternatifler arasındaki mesafe ölçümleri yapılırken, her bir karar noktası için pozitif ideal (maksimum) ve negatif ideal (minimum) ayırım ölçüleri belirlenir. Uygulamada, karar

noktaları olarak belirlenen banka sayısının 5 olması sebebiyle, her yıl için 5'er adet pozitif ve negatif ideal ayırım ölçüsü hesaplanmaktadır. Bu ayırım ölçüleri Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6. 2015 – 2023 Yılları Arası İdeal (Maksimum) S^+ Ayırım ve Negatif İdeal (Minimum) S^- Ayırım Ölçüleri

Banka		2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Ziraat	S^+	0.0189	0.0098	0.0034	0.1679	0.0039	0.0039	0.0077	0.0069	0.0086
	S^-	0.0092	0.0063	0.0034	0.2666	0.0083	0.0052	0.0052	0.0038	0.0030
Albaraka	S^+	0.0171	0.0088	0.0048	0.2691	0.0083	0.0068	0.0106	0.0085	0.0073
	S^-	0.0112	0.0081	0.0027	0.1774	0.0041	0.0026	0.0046	0.0037	0.0041
Finans	S^+	0.0174	0.0072	0.0033	0.2555	0.0047	0.0038	0.0055	0.0055	0.0042
	S^-	0.0096	0.0081	0.0043	0.1400	0.0052	0.0042	0.0064	0.0045	0.0054
Kuveyt	S^+	0.0169	0.0068	0.0030	0.1766	0.0036	0.0045	0.0061	0.0034	0.0039
	S^-	0.0106	0.0102	0.0041	0.2349	0.0075	0.0051	0.0089	0.0051	0.0072
Vakif	S^+	0.0088	0.0104	0.0036	0.2243	0.0040	0.0026	0.0053	0.0058	0.0056
	S^-	0.0179	0.0081	0.0034	0.2694	0.0069	0.0065	0.0091	0.0056	0.0060

Tablo 6 da 2015 – 2023 yılları arası ideal ayırım ve negatif ideal ölçüleri gösterilmiştir. Satırlar katılım bankaları, sütunlar ise ideal ayırım ve negatif ideal ölçülerini göstermektedir. İdeal ayırımın değerlerinin hesaplanmasında $S_i^+ = \sqrt{\sum_{j=1}^n (V_{ij} - V_j^+)^2}$ formülü kullanılmıştır. İdeal ayırım ölçüleri bulunduğundan sonra negatif ideal ayırım ölçüleri bulunması için $S_i^- = \sqrt{\sum_{j=1}^n (V_{ij} - V_j^-)^2}$ formülünden yararlanılmıştır.

Altıncı adım: İdeal Çözüme Göreli Yakınlığın Hesaplanması

Bu aşama da ideal çözüme göre yakınlık hesaplanmadır ve analize dahil edilen değişkenlerin performansları belirlenmektedir. Topsis yöntemine göre, analize dahil katılım bankalarının performanslarını değerlendirmek için C^* değerini bulunması gerekmektedir. C^* değeri bulunmasında ise şu formül kullanılır: $C_i^* = \frac{S_i^-}{S_i^- + S_i^+}$. C^* değeri yani performans puanı $0 \leq C^* \leq 1$ değerler alabilir. $C^* = 1$ ise karar değişkeninin ideal çözüme, $C^* = 0$ ise karar değişkeninin negatif ideal çözüme yakın olduğunu göstermektedir. Tablo 7 de katılım bankalarının 2015 –

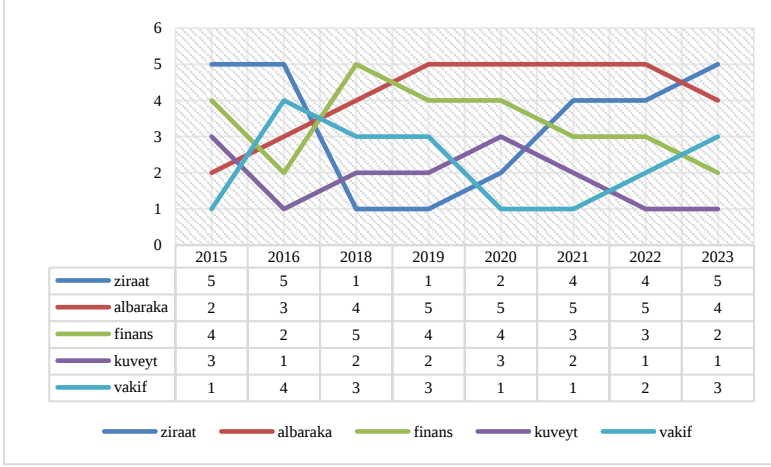
2023 yılları arasında puanları ve puanlara göre olan performans sıralamalarına yer verilmiştir.

Tablo . 2015 – 2023 Katılım Bankalarının “C” Değerleri ve Sıralamaları

Banka	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023/9
Ziraat	0.328	0.391	0.499	0.614	0.682	0.566	0.403	0.353	0.259
	5	5	3	1	1	2	4	4	5
Albaraka	0.397	0.480	0.358	0.397	0.324	0.279	0.302	0.294	0.359
	2	3	5	4	5	5	5	5	4
Finans	0.354	0.529	0.562	0.354	0.526	0.525	0.540	0.449	0.560
	4	2	2	5	4	4	3	3	2
Kuveyt	0.386	0.601	0.568	0.570	0.673	0.533	0.594	0.705	0.650
	3	1	1	2	2	3	2	1	1
Vakıf	0.672	0.437	0.483	0.546	0.631	0.711	0.628	0.489	0.519
	1	4	4	3	3	1	1	2	3

Tablo 7’de, katılım bankalarının TOPSIS yöntemiyle belirlenen finansal performans puanları ve sıralamaları yıllara göre listelenmektedir. Bu puanlar, 0 ile 1 arasında bir değer alır. Puanın 0’a yaklaşması, finansal performansın düşük olduğunu; 1’e yaklaşması ise finansal performansın yüksek olduğunu gösterir. Bankalar performans puanlarına göre 1’den 5’e kadar sıralanmış olup, en yüksek puana sahip banka birinci, en düşük puana sahip banka ise son sırada yer almaktadır. Örnek 2015 yılında Vakıf Katılım Bankası 0.6716 puan ile birinci, Albaraka Türk 0.3965 puan ile ikinci, Kuveyt Türk 0.3860 puan ile üçüncü, Türkiye Finans 0.3544 puan ile dördüncü ve Ziraat Katılım Bankası 0.3280 puan ile beşinci sırada yer almıştır. 2023 yılına gelindiğinde ise 9 aylık verileri ile yapılan analizler neticesinde, bu dönemde en yüksek finansal performansa sahip olan banka Kuveyt Türk (0.6502), en düşük finansal performansa sahip banka ise Ziraat Katılım Bankası (0.2591) olarak belirlenmiştir.

Şekil 1. TOPSİS Yöntemine Göre Katılım Bankalarının Sıralamaları



Yukarıdaki grafiğe göre, Kuveyt Türk Bankası, zaman içerisinde tutarlı bir başarı oranı yakalamış ve genellikle birinci veya ikinci sırada yer almıştır. Genel olarak bakıldığında, banka 2020 ve 2015 yılları hariç, incelenen dönem boyunca lider konumunu sürdürmeyi başarmıştır. Bu durum, Kuveyt Türk Bankası'nın istikrarlı bir şekilde yüksek performans sergilediğini ve TOPSIS yöntemine göre ideal çözüme en yakın olanı olduğunu göstermektedir. Vakıf Katılım Bankası, 2015 yılında birinci sıraya yerleşmiş; zamanla gösterdiği değişkenliklere rağmen, 2020 ve 2021'de tekrar birinci sıra yerini almıştır. Bu durum, Vakıf Katılım Bankası'nın zaman içinde dalgalı bir performans sergilemesine rağmen, sektörde lider konuma yükseldiğini göstermektedir. Ziraat Katılım Bankası'nın performansının belirli yıllarda dalgalı olduğunu, 2015 ve 2016 yıllarında son sırada yer aldığını, ancak 2018 ve 2019 yıllarında birinciliğe kadar toparlanmaya başladığını ve sonrasında düşüşe geçerek 2023 yılında tekrar son sıraya yerleştiği görülmektedir. Türkiye Finans: 2016 ve 2017'de ikinci sıraya ulaşmış ancak 2018'de önemli bir düşüş yaşamıştır. Sonraki yıllarda tekrar toparlanarak 2023'te ikinci sıraya yükselmiştir. Bu durum, bankanın zaman içinde

toparlanma yeteneğini ve rekabetçi bir konuma geri dönüşünü göstermektedir. Albaraka Türk'ün genel olarak incelenen dönemde zayıf bir performans sergilediği ve genel sıralamada en düşük konumda yer almıştır. Bununla birlikte, 2023 yılında toparlanma gösterdiği ve dördüncü sıraya yükseldiği görülmektedir. Ancak diğer bankalarla karşılaştırıldığında hala daha az çekici bir konumda bulunmaktadır. Genel olarak, bu veriler bankaların yıllar içindeki performans değişikliklerini ve sektör içindeki rekabet durumlarını göstermektedir. Topsis yöntemiyle yapılan değerlendirme, hangi bankaların belirli dönemlerde sektörde öne çıktığını ve hangilerinin performans konusunda zorluklar yaşadığını anlamamızı sağlamaktadır.

5.2.MOORA Yöntemi ve Analiz Bulguları

MOORA (Multi-Objective Optimization by Ratio Analysis) yöntemi, çok kriterli karar verme problemlerinde kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntem, alternatiflerin çeşitli kriterlere göre değerlendirilmesine ve bu kriterlerin önemine göre bir sıralama yapılmasına olanak sağlamaktadır. MOORA, özellikle karmaşık karar verme problemlerinde, alternatifler arasında dengeli ve mantıklı bir seçim yapılabilmesi için kullanışlı bir araçtır. Analizde, bankaların 2015-2023 yılları arasındaki performansları MOORA yöntemi uygulanarak belirlenmiştir. Örnek teşkil etmesi açısından, MOORA yönteminin 2015 yılı için uygulanma aşamaları aşağıdaki gibidir:

Bu yöntem, TOPSIS yöntemiyle ilk üç adımı paylaşmaktadır.

Birinci adım: Karar Matrisinin Oluşturulması: Tablo 2'te gösterildiği gibi.

İkinci adım: Standart Karar Matrisinin Oluşturulması: Tablo 3'te gösterildiği gibi.

Üçüncü adım: Ağırlıklı Standart Karar Matrisinin Oluşturulması: Tablo 4'te gösterildiği gibi.

Dördüncü adım: Her bir alternatif için maksimizasyon ve minimizasyon kriterlerine ilişkin değerlerin toplamalarının hesaplanması, ardından bu toplamalar arasındaki farkın bulunması ve son olarak elde edilen farka göre alternatiflerin sıralanması.

Tablo 8. 2015 Yılı; Maksimizasyon ve Minimizasyon Kriterlerine İlişkin Değerlerin Toplamları ve Aralarındaki Farkların Hesaplanması

Maksimum ve Minimum Toplamları			
Banka	Maksimum Toplamı	Minimum Toplamı	Fark
Ziraat	0.2532	0.1406	0.1127
Albaraka	0.2427	0.0613	0.1814
Finans	0.2094	0.0591	0.1503
Kuveyt	0.2356	0.0615	0.1742
Vakif	0.4792	0.0667	0.4125

Tablo 8 de katılım bankalarının 2015 – 2023 yıllar arasında maksimizasyon ve minimizasyon kriterlerine ilişkin toplamalarının farkları ve puanlara göre olan performans sıralamaları yer almaktadır.

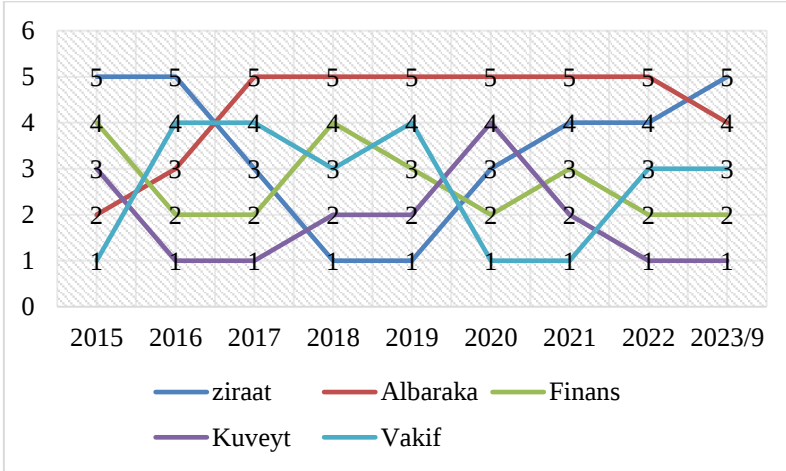
Tablo 9. 2015 – 2023 Katılım Bankalarının (Σmaks – Σmini) Farkları ve Sıralamaları

Banka	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023/9
Ziraat	0.113	0.210	0.264	0.302	0.288	0.265	0.218	0.222	0.186
	5	5	3	1	1	3	4	4	5
Albaraka	0.181	0.243	0.236	0.216	0.198	0.207	0.186	0.204	0.226
	2	3	5	5	5	5	5	5	4
Finans	0.150	0.271	0.277	0.242	0.262	0.266	0.271	0.268	0.289
	4	2	2	4	3	2	3	2	2
Kuveyt	0.174	0.315	0.286	0.270	0.277	0.264	0.291	0.335	0.315
	3	1	1	2	2	4	2	1	1
Vakif	0.413	0.235	0.260	0.262	0.252	0.308	0.305	0.266	0.278
	1	4	4	3	4	1	1	3	3

Tablo 9'da, katılım bankalarının yıllara göre MOORA yöntemiyle belirlenen finansal performans puanları yer almaktadır. Puanlar 0 ile 1 arasında değişmektedir; 0'a yaklaşan puanlar düşük performansı, 1'e yaklaşan puanlar ise yüksek performansı temsil etmektedir. Ancak sıralamalar, çalışmada

banka sayısına göre, 1 ile 5 arasında bir sıra vermektedir. En yüksek puan birinci sırayı, en düşük puan ise beşinci sırayı temsil etmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda, Tablo 13'ün analizi yapıldığında, 2015 yılında Vakıf Katılım Bankası 0.4125 performans puanı ile birinci olurken, Albaraka Türk 0.1814 puan ile ikinci, Kuveyt Türk 0.1742 puan ile üçüncü, Türkiye Finans 0.1503 puan ile dördüncü ve Ziraat Katılım Bankası ise 0.1127 puan ile beşinci sırada yer almıştır.

Şekil 2. MOORA Yöntemine Göre Katılım Bankalarının Sıralamaları



Yukarıdaki grafiğe göre, Ziraat Bankası'nın 2015 ve 2016 yıllarında performans açısından zayıflık yaşadığını, ancak sonraki dönemde önemli bir iyileşme göstererek 2018 ve 2019 yıllarında sıralamada lider konuma yükseldiğini göstermektedir. Ancak, 2023 yılına gelindiğinde yeniden bir performans düşüşü yaşamıştır. Diğer yandan, AlBaraka Bankası, aynı dönem boyunca diğer bankalara kıyasla görece daha istikrarlı bir performans sergileyen ve en düşük derecelendirmeye sahip olan banka olarak öne çıkmaktadır, 2015 yılında ikinci sırayı alması bu durumun istisnasını teşkil etmektedir. Türkiye Finans Bankasının performansında ise nispeten hafif dalgalanmalar

gözlenmiş olmasına rağmen, iyi bir performans seviyesini koruyabilmiş ve birkaç kez ikinci sırayı elde etmiştir. Kuveyt Bankası ise, söz konusu dönem boyunca göreceli olarak yüksek bir performans sergileyebilmiş, sık sık birinci ve ikinci sıralarda yer alarak diğer bankalara kıyasla daha üstün bir performans sergilemiştir. Vakıf Bankası, güçlü bir başlangıç yaparak ilk sırada yer alsa da sonrasında performansında dalgalanmalar yaşamıştır. Yine de, 2020 ve 2021 yıllarında liderliği geri kazanabilmiş, bu da karşılaştığı zorluklara rağmen başarıya ulaşma ve iyileşme kapasitesine sahip olduğunu göstermektedir.

5.3.TOPSİS ve MOORA Performans Puanlarının Karşılaştırılması

Bu kısımda kullanılan iki yöntem arasındaki analiz sonuçlarının karşılaştırması sunulmaktadır.

Tablo 10. TOPSİS ve MOORA Performans Puanlarının Karşılaştırılması

		TOPSİS		MOORA				TOPSİS		MOORA	
Yıl	Banka	Değer	Sıra	Değer	Sıra	Yıl	Banka	Değer	Sıra	Değer	Sıra
2015	Ziraat	0.328	5	0.113	5	2016	Ziraat	0.391	5	0.210	5
	Albaraka	0.397	2	0.181	2		Albaraka	0.480	3	0.243	3
	Finans	0.354	4	0.150	4		Finans	0.529	2	0.271	2
	Kuveyt	0.386	3	0.174	3		Kuveyt	0.601	1	0.315	1
	Vakıf	0.672	1	0.413	1		Vakıf	0.437	4	0.235	4
2017	Ziraat	0.499	3	0.264	3	2018	Ziraat	0.614	1	0.302	1
	Albaraka	0.358	5	0.236	5		Albaraka	0.397	4	0.216	5
	Finans	0.562	2	0.277	2		Finans	0.354	5	0.242	4
	Kuveyt	0.569	1	0.286	1		Kuveyt	0.570	2	0.270	2
	Vakıf	0.483	4	0.260	4		Vakıf	0.546	3	0.262	3
2019	Ziraat	0.682	1	0.288	1	2020	Ziraat	0.566	2	0.265	3
	Albaraka	0.324	5	0.198	5		Albaraka	0.279	5	0.207	5
	Finans	0.526	4	0.262	3		Finans	0.525	4	0.266	2
	Kuveyt	0.673	2	0.277	2		Kuveyt	0.533	3	0.264	4
	Vakıf	0.631	3	0.252	4		Vakıf	0.711	1	0.308	1
2021	Ziraat	0.403	4	0.218	4	2022	Ziraat	0.353	4	0.222	4
	Albaraka	0.302	5	0.186	5		Albaraka	0.294	5	0.204	5
	Finans	0.540	3	0.271	3		Finans	0.449	3	0.268	2
	Kuveyt	0.594	2	0.291	2		Kuveyt	0.705	1	0.335	1
	Vakıf	0.629	1	0.305	1		Vakıf	0.490	2	0.266	3
2023/9	Ziraat	0.259	5	0.186	5						
	Albaraka	0.360	4	0.226	4						
	Finans	0.560	2	0.289	2						
	Kuveyt	0.650	1	0.315	1						
	Vakıf	0.519	3	0.278	3						

Tablo 10’da yer alan bankaların performansının analizi için kullanılan iki yöntemine göre elde edilen sonuçlar, yüksek düzeyde bir uyum göstermektedir. 2015, 2016, 2017, 2021 ve 2023 yıllarında iki yöntemle de benzer sonuçlar elde edilmiştir. Diğer yıllara ait sonuçlar farklı olsa da farklılıklar oldukça sınırlıdır. Yukarıdaki sunulan tabloda, iki yöntem arasındaki farklılıkları gösteren sınıflandırmalar vurgulanmıştır. Bu yüksek uyum düzeyi, sonuçların rastlantısal olmadığını, elde edilen bulguların doğruluğu ve güvenilirliğini işaret etmektedir. Bu durum, analizde kullanılan iki yaklaşımın doğruluğunu ve güvenilirliğini teyit etmektedir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bankacılık sektörü, finansal sistemin önemli bir bileşenidir ve ekonomik büyümeyi destekleme ve sistem istikrarını koruma gibi kritik bir role sahiptir. Bu bağlamda, bankacılık kurumlarının finansal performanslarının düzenli olarak izlenmesi ve analiz edilmesi, olası krizleri öngörebilme ve bu kurumların istikrarını güçlendirecek stratejiler geliştirme açısından önemli bir araçtır. Son zamanlarda, İslami bankaların büyüme ve coğrafi yayılma açısından önemli bir gelişme göstermesi, küresel mali sistemdeki artan rolleri ve şariat hükümlerine uygun finansal ürünlerinin özgünlüğü nedeniyle, bu bankaların finansal performansı özel bir ilgiyi hak etmektedir. Dünya çapında, Türkiye de dahil olmak üzere farklı bölgelerde, İslami bankaların finansal performansını ölçmeye ve analiz etmeye odaklanan birçok çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar, İslami bankaların finansal kaynakları yönetme becerilerini, karlılık ve büyüme elde etme kapasitelerini ve ekonomik ve mali dalgalanmalara karşı esnekliklerini değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca bu çalışmalar, İslami bankaların özelliklerini dikkate alan uygun düzenleyici ve denetleyici

çerçevelerin geliştirilmesi gerekliliğine vurgu yapmaktadır. Bu, finansal istikrarlarını güçlendirmenin ve ekonomik gelişime daha etkin bir şekilde katkıda bulunma kapasitelerinin artırılmasının sağlanması açısından önemlidir. Çalışmada Türkiye’deki Katılım Bankacılığı Sektöründe yer alan beş bankanın) finansal performansları ölçülmüştür. Çalışmada Çok Kriterli Karar Verme Yöntemlerinden TOPSİS ve MOORA yöntemlerinde finansal oranları kullanılarak uygulanmıştır. Faaliyet gösteren katılım bankalarının 2015 – 2023 yılları arasında finansal verileri bankaların internet sitelerindeki finansal raporlardan elde edilmiştir. bu verilerden gereken oranlar hesaplanmıştır. Analizde finansal oranlardan, 10 tanesi kriter olarak seçilmiştir ve Kriterlerin ağırlıklarının belirlenmesinde eşit ağırlık kullanılmıştır. Bankaların finansal performanslarının değerlendirilmesinde, hesaplanan oranların kullanılmasıyla bankaların finansal performansı öncelikle TOPSİS yöntemi ve ardından MOORA yöntemi kullanarak puanlara göre sıralanmıştır. Yapılan analiz sonuçlarında, TOPSIS ve MOORA Yöntemine göre alternatifler arasında en iyi performans gösteren katılım bankasının Kuvyet Türk Katılım Bankası olduğu, performansı en düşük katılım bankasının Albaraka Türk Katılım Bankası olduğu görülmüştür. Genel olarak bankaların sıralamasında dalgalanmalar olmasına rağmen, bankalar arasında performans puanlarında büyük farklılıklar olmadığı görülmektedir. İki yöntem karşılaştırıldığında, performans analizleri üzerinde önemli bir uyum göstermiştir. Bu uyum, araştırmanın sonuçlarının güvenilirliğini vurgulamaktadır.

KAYNAKLAR

- Aghasi, A. (2019). TOPSIS Yöntemi ile Bankaların Performans Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Aydın Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı İnsan Kaynakları Yönetimi Programı Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aktepe, İ. E. (2012). İslam hukuku çerçevesinde finansman ve bankacılık. İstanbul: Hayat Yayınevi.
- Argunhan, H. (2022). Türkiye’de Katılım Bankacılığı ve Katılım Bankaları ile Mevduat Bankalarının Finansal Performanslarının Topsis Yöntemiyle Analizi ve Karşılaştırılması Yüksek Lisans Tezi. Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı .
- Avcı, M. A. (2017). Ülkeler Bazında Katılım Bankacılığının Performanslarının Karşılaştırılması. International Journal of Social Science Research, 6 (2), 66-82.
- Bafra, E. (2015). Katılım Bankacılığı Uygulamasında İslami Bankacılık Sözleşmelerinin Temelleri. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Baykara, H. V. (2012). Katılım Bankalarında Etkinlik ve Verimlilik Analizi, (Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat).
- Beyazıt, E. E. (2020). Türkiye’de Faaliyet Gösteren Özel Sermayeli Bankaların Entropi, Wsapas ve Topsis Yöntemlerine Dayalı Performans Ölçümü, Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalı Finansal İktisat ve Bankacılık Programı.
- Bozdoğan, A. O. (2020). Katılım Bankalarının Finansal Performanslarının ELECTRE Yöntemiyle Analizi.

Muhasebe ve Finansman Dergisi ISSN: 2146-3042 DOI: 10.25095/mufad.740040.

- Çam, İ. Z. (2021). Türkiye Katılım Bankalarının Finansal Etkinliklerinin VZA ve Malmquist TFFV Endeksi Metoduyla Analizi. İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, (INIJOSS), 10(2), 241-263.
- Çetin, A. C. (2010). Banka Karlılık Performansının Analitik Hiyerarşi Süreci İle Değerlendirilmesi: Ticari Bankalar İle Katılım Bankalarında Bir Uygulama. Alanya İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt.2, Sayı.2, (75-92).
- Demireli, E. (2010). Topsis Çok Kriterli Karar Verme Sistemi: TÜrkiye’deki Kamu Bankaları Üzerine Bir Uygulama. Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü. Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi (5:1).
- Eren, Ç. O. (2017). TOPSIS Yöntemi ile Finansal Performans Değerlendirmesi: XUTEK Üzerinde Bir Uygulama. Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF Muhasebe ve Finansman Dergisi.
- Firidin, K. (2019). Mevduat ve Katılım Bankalarının Topsis Yöntemine Göre Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi,. Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Finans Programı.
- Kalayci. (2013). Katılım Bankacılığı: Mali Kesimde Nasıl Bir Seçenek? Katılım Bankacılığı: Uluslararası Yönetim İktisat Ve İşletme Dergisi, 9(19), 51-74. <https://doi.org/10.11122/ijmeh.2013.9.19.397>.
- Kallo, Z. (2015). Katılım Bankalarının Performanslarının Değerlendirilmesi: Topsis ve Promethee Yöntemi ile Uluslararası Karşılaştırma, Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Finansman Programı.

- Korkmaz, Ö. F. (2023). Türk Bankacılık Sektörünün 2006-2021 Yılları Arasında AHP ve TOPSİS Yöntemi ile Finansal Performansının Ölçülmesi, Doktora Tezi. Giresun Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı.
- Metin, İ. B. (2019). Türkiye’deki Katılımcı Bankalarının Finansal Etkinliklerinin Karşılaştırılması Üzerine Bir Araştırma. Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi ISSN: 1308-9196 DOI Numarası: <https://dx.doi.org/10.14520/adyusbd.497871>.
- Muhamad Abduh, S. M. (2013). Efficiency and Performance of Islamic Banks in Bangladesh . Journal of Islamic Banking and Finance.
- Murat Yıldırım, Ö. K. (2019). TOPSIS Yönteminde Maliyet ve Karlılık Oranlarının Kullanılmasıyla Finansal Performansın Ölçümü: Ana Metal Sanayi Sektöründen Bir Şirket Örneği. Gazi İktisat ve İşletme Dergisi, 2019; 5(3): 170-181 ISSN: 2548-0162 © 2019 Gazi Akademik Yayıncılık DOI: <https://dx.doi.org/10.30855/gjeb.2019.5.3.003>.
- Pehlivan, P. (2016). Türkiye’de Katılım Bankacılığı ve Bankacılık Sektöründeki Önemi. Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F, Sosyal ekonomik Araştırmalar Dergisi (The Journal of Social Economic Research) , 16(31): 296-324.
- Şahin, N. T. (2020). Katılım Bankalarının Finansal Performans Analizi,. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 34 (2): 293-314,DOI:10.16951/atauniiib.439927.
- Sırma, A. S. (2014). Topsis Yönteminin Finansal Performansa Göstergesi Olarak Kullanılabilirliği. İstanbul Üniversitesi,

İktisat Fakültesi, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi. Cilt
11. Sayı 41. Ocak 2014 – ISSN 1300- 0845 DOI:
10.14783/ÖNERİ. 2014414422.

Yetim, B. E. (2021). Katılım Bankalarının Finansal Performanslarının TOPSIS Yöntemi İle Uluslararası Boyutta Değerlendirilmesi. Uluslararası İslam Ekonomisi ve Finansı Araştırmaları Dergisi, 2021/3, 230-263.

İŞLETMELERDE FİRMA BÜYÜKLÜĞÜ VE DENETİM KOMİTESİ İLİŞKİSİ: TÜRKİYE VE SUDAN'DAKİ İŞLETMELERDE İNCELEME

Omer EISA OMER FADUL¹

1. GİRİŞ

Denetim, firmaların finansal tablolarının, firma performansı hakkında bilgi kullanıcılarına yatırım kararları vermeleri için faydalı, gerçeğe uygun ve doğru bilgiler sunmasını ve paydaşlara karşı şeffaflık ve hesap verebilirliğini artıran bir oluşumdur.

Denetim komitesi, işletmeler tarafından sunulan finansal bilgilerin güvenilirliğini artırarak, bu bilgilere duyulan güveni mali tablolara yansıtmayı amaçlayan önemli bir kurumsal yönetim mekanizmasıdır. Güvenilir finansal raporların amaçlarından biri olan, firmanın finansal performansı hakkında bilgi kullanıcılarına yatırım kararları vermeleri için faydalı ve doğru bilgi sağlamaktır. Denetim komitesinin temel görevleri arasında finansal raporlama sürecini denetlemek ve bu bilgilerin kamuya açıklanması ve etkinliğinin sağlanması için yönetime destek olması yer almaktadır. Buna göre, dış denetçiler firmaların finansal tabloları hakkında bağımsız görüş verme rolünü üstlenmektedir. Denetim komitesi ve dış denetçiler, finansal tabloların geçerliliğinin, kabul edilebilirliğinin ve güvenilirliğinin belirlenmesinde önemli rol oynarlar. Denetim komitesinin faaliyetleri, yönetim kurulu tarafından atanan üyeler

¹ Doktora öğrencisi, Kırıkkale Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, abumamar6093@gmail.com, ORCID: 0000-0002-9242-3582.

tarafından yürütülür. Denetim komitesi yönetim kuruluna hitaben rapor vermelidir.

Bu kapsamda bu çalışmanın temel amacı, denetim komitesi ile firma büyüklüğü arasındaki ilişkiyi Türkiye ve Sudan'daki firmalarda inceleyerek karşılaştırmalı bir çalışma yapmaktır. Çalışmanın kapsamında, 2013-2023 yılları arasında Sudan ve Türkiye'deki finans sektöründe faaliyet gösteren 46 işletmenin yıllık finansal tablolarındaki veriler kullanılarak panel veri analizi kullanılmıştır. Çalışma değişkenleri, firmaların büyüklüğü (aktif toplamı) bağımsız değişken olarak kabul edilmiş öte yandan denetim komitesinin özellikleri, denetim komitesinin bağımsızlığı, denetim komitesinin bir yıl içerisindeki toplantı sıklığı, denetim komitesinin büyüklüğü, denetim komitesi üyelerinin görüşleri ve denetim komitesi üyelerinde cinsiyet çeşitliliği bağımlı değişken olarak ele alınmıştır. Analiz sonuçlarına bakarak, firma büyüklüğü ile bağımsız üye sayısı ve denetim komitesinin büyüklüğü (üye sayısı) pozitif ve anlamlı ilişkiye sahip olduğu, öte yandan firma büyüklüğü ile denetim komitesi üyelerinin toplantı sayısı negatif ve anlamlı ilişkiye sahip olduğu tespit edilmiştir. Firma büyüklüğü ile denetim komitesi üyeleri cinsiyet ve denetim komitesi görüşünün arasında Sudan da %5 anlamlılık düzeyinde pozitif bir ilişki tespit edilirken Türkiye de %1, %5 ve % 10 anlamlılık düzeylerinde pozitif bir ilişki tespit edilememiştir.

2. DENETİM KOMİTESİ VE ÖZELLİKLERİ

Denetim komitesinin birinci sorumluluğu, firmalarla ilgili finansal tabloları denetlemek ve doğru bir şekilde sunmak; ikinci sorumluluğu, finansal bilgilerin kamuya açıklanması ve bağımsız denetimi ile iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğini sağlamaktır. Yine İşletmelerde ana yönetim kuruluna bağlı olan denetim komitesi, kurumsal raporlama sürecinin sorumluluğunu

denetim komitesine devretmiştir (Madi, Ishak, & Manaf, 2014). Denetim komitesi ile ilgili literatürde, komitenin etkinliği ve özellikleri üzerine çalışmalar yapılmıştır. Bu nedenle, doğru beceri ve deneyim kombinasyonu, denetim komitesinin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirme becerisini desteklemek için kritik öneme sahiptir. Bu nedenle, firma büyüklüğünün denetim komitesi özelliklerine (bağımsızlık, büyüklük, toplantı sıklığı, denetim komitesi üyelerinin cinsiyeti ve denetim komitesinin görüşü) etkisini araştırmak için hipotezler geliştirilmiştir (Akhtaruddin, 2010). Bu çerçevede çalışmanın ilerleyen kısmında kullanılan değişkenler incelenerek literatürdeki yeri tespit edilmiştir.

2.1. Firma Büyüklüğü

Firmaların büyüklüğü, firmaların piyasa değerinin bir göstergesidir. Büyük bir piyasa değerine sahip firmalar daha düşük maliyetle borçlanabildiğinden, yatırımcıların güvenini nispeten kazanmış olduklarından, firmanın büyüklüğündeki bir artış firmaların finansal performanslarında bir artışa yol açabilir. Ayrıca firmaların büyüklüğü, diğer firmalarla karşılaştırmaya ve gelecekte ulaşabileceği varlık büyüklüklerinin tahmin edilmesine olanak tanır. Genel olarak, toplam varlıklar veya satış hacmi, firmanın büyüklüğünün bir göstergesi olarak dikkate alınır. Bu çalışmada toplam varlıklar dikkate alınmıştır. Firma büyüklüğünün firma karlılığı ve finansal performansı üzerinde önemli bir belirleyici olduğu yapılan çalışmalarda vurgulanmıştır.

2.2. Denetim Komitesi Büyüklüğü

Denetim komitesi toplantılarının sıklığı, denetim komitesinin özelliklerinde üçüncü önemli faktördür. Bu konudaki literatür bakıldığında, denetim komitesinin etkinliğini ölçmek amacıyla toplantı sıklığının kullanıldığı tespit edilmektedir (Khanchel, 2007). Denetim komiteleri; en az üç

ayda bir olmak üzere yılda en az dört kez toplanmalı ve toplantı sonuçları tutanağa geçirilerek yönetim kuruluna sunulmalıdır. Denetim komitesinin finansal değerlendirme yapmak için düzenli olarak toplantı yapması gerekmektedir. (Gökhan & Merter). Sonuç olarak, yıl içinde daha sık toplanan denetim komitelerinin daha etkin olduğu düşünülmektedir.

2.3. Denetim Komitesinin Bağımsızlığı

Denetim komitesi özellikleri için önemli değişkenlerden biri de, denetim komitesinin bağımsızlığıdır. Denetim komitesinin bağımsızlığını sağlamak amacıyla, üyelerinin çoğunluğunun firma dışı görev yapan ya da firmadan bağımsız olması gerekir. Bunun için komite üyeleri, denetim komitesinde üye olunan firmaya herhangi bir şekilde hizmet vermemeli veya görev yapmamalıdır. Genellikle, denetim komitesi, üyeleri icracı olmayan yönetim kurulu üyelerinin üçte ikisini işgal eden en az üç üyeye sahip olmalıdır. Seçim Kurulu'na göre, denetim komitesi üyelerinin tamamı bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilmelidir (Gökhan & Merter).

2.4. Denetim Komitesinin Toplantı Sıklığı

Denetim komitesi toplantılarının sıklığı, denetim komitesinin özelliklerinde üçüncü önemli faktördür. Bu konudaki literatür bakıldığında, denetim komitesinin etkinliğini ölçmek amacıyla toplantı sıklığının kullanıldığı tespit edilmektedir (Khanchel, 2007). Denetim komiteleri; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kez toplanmalı ve toplantı sonuçları tutanağa geçirilerek yönetim kuruluna sunulmalıdır. Denetim komitesinin finansal değerlendirme yapmak için düzenli olarak toplantı yapması gerekmektedir. (Gökhan & Merter). Sonuç olarak, yıl içinde daha sık toplanan denetim komitelerinin daha etkin olduğu düşünülmektedir.

2.5. Denetim Komitesi Üyelerinin Cinsiyet Çeşitliliği

Cinsiyet çeşitliliğine yönelik yapılan çalışmalar, kadınların erkeklere göre finansal açıdan daha muhafazakâr, etik açıdan daha bağlı ve riskten uzak olduğunu görülmektedir Özer ve Merter (2020), kadınların daha etkili iletişim kabiliyetine sahip olduğunu ve fikir birliği gerektiren grup problemlerinin çözümünde erkeklere nazaran daha iyi performans gösterdiğini savunmaktadır. Tanç ve Çardak (2020), cinsiyet çeşitliliğinin olduğu gruplarda cinsiyet çeşitliliğinin olmadığı gruplara göre daha iyi performans gösterildiğini ileri sürmektedir. Atılgan (2017), denetim komitelerinde kadın yöneticilerin varlığı artarsa kurumsal başarısızlığın azalacağını savunmaktadır.

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Literatür incelemeleri çerçevesinde yapılan çalışmalarda denetim komitesinin özellikleri ile firmalarla ilgili diğer faktörler arasında belgelenen farklı sonuçlar bulunduğu tespit edilmiştir. Bu çalışmalar aşağıda sunulmuştur.

Colemen (2007) çalışmasında, Afrika ülkelerinden seçilen 103 şirket üzerinde yapılan araştırmada regresyon yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni aktif karlılık iken bağımsız değişken olarak denetim komitesinin özellikleri ve organizasyon özellikleri ele alınmıştır. Elde edilen sonuçlar, denetim büyüklüğü ile aktif karlılık arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmemiştir.

Merter ve Oğuzhan (2019) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, 233 adet finansal olmayan firmanın verileri üzerinde regresyon analizi yapılmıştır. Çalışmanın odak noktası finansal performans olup, bağımsız değişken olarak denetim komitesinin özellikleri incelenmiştir. Bulgular, denetim komitesinin daha

bağımsız olması ve kadın üyelerin temsilinin artmasıyla firma performansının iyileştiğini göstermiştir.

Zureigad (2011)'ın çalışması Ürdün'de listelenen 198 şirket üzerinde lojistik regresyon analizi kullanılarak yapılmıştır. Araştırmanın bağımlı değişkeni finansal yapı iken bağımsız değişken olarak denetim kalitesi ele alınmıştır. Sonuçlar, denetim kalitesi ile finansal yapı arasında pozitif bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur.

Merter vd (2020) tarafından yapılan çalışma, BİST'te işlem gören 233 işletmeyi kapsamaktadır ve çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni finansal raporlama zamanlığı iken bağımsız değişken olarak denetim komitesinin özellikleri değerlendirilmiştir. Bulgular, finansal raporların zamanında kamuya açıklanmasının önemi, üye bağımsızlığı, yıllık üye toplantıları ve cinsiyet çeşitliliğine sahip komitelerin oluşturulmasının önemine işaret etmiştir.

Metin (2018)'in panel analizi üzerine yapılan çalışmasında, 145 finansal şirket incelenmiştir. Çalışmanın bağımlı değişkeni finansal performans iken bağımsız değişken olarak denetim firmasının büyüklüğü ve denetim komitesi toplantı sıklığı ele alınmıştır. Araştırma sonuçları, denetim komitesinin büyüklüğünün ve sıklığının finansal performansı olumlu yönde etkilediğini ve denetim kalitesinin finansal performansa katkıda bulunduğunu göstermiştir.

Shokar (2012)'in Malezya'daki 400 finansal olmayan firmanın verileri üzerinde yaptığı çalışmada doğrusal çoklu regresyon yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni finansal performans iken bağımsız değişken olarak bağımsız denetim kalitesi ve yönetim kurulu ele alınmıştır. Bulgular, bağımsız denetimin kalitesi ile şirket performansı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur.

Klein (2017)'in çalışmasında 400 finansal olmayan şirket üzerinde sabit etkiler regresyonu kullanılmıştır. Çalışmanın odak noktası kâr yönetimi olup, bağımsız değişken olarak denetim komitesi ve yönetim kurulu özellikleri incelenmiştir. Araştırma, denetim komitesi ve yönetim kurulunun kazanç yönetiminde manipülasyonun azaltılmasında kilit rol oynadığını göstermiştir.

Abo Aziz (2021)'in Tunus Borsası'na kayıtlı olan 26 şirket üzerinde gerçekleştirdiği çalışmada oran analizi ve doğrusal regresyon analizi yöntemleri kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkenleri aktif kârlılık (ROA) ve özsermaye kârlılığı (ROE) iken bağımsız değişken olarak denetim kalitesi ele alınmıştır. Bulgular, denetim kalitesi ile finansal performans arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermiştir.

Mohamed (2018)'in Ürdün'de işlem gören 75 finansal olmayan şirket üzerinde panel veri analizi gerçekleştirdiği çalışmada, bağımlı değişken firma performansı olarak belirlenmiştir. Bağımsız değişkenler ise denetim komitesinin özellikleri ve denetim kurulu toplantılarıdır. Araştırma, denetim komitesi toplantıları ile firma performansı arasında anlamlı ve pozitif bir korelasyon bulunduğunu göstermiştir.

Motinho (2012)'un 2881 Amerikalı finansal olmayan halka açık şirket üzerinde yaptığı çalışmada sabit etkiler modeli ile panel veri analizi kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni finansal performans iken bağımsız değişken olarak denetim ücretleri ele alınmıştır. Bulgular, denetim ücretleri ile şirket performansı arasındaki ilişkinin istatistiksel olarak anlamlı ve olumsuz yönde olduğunu ortaya koymuştur.

Al-Matari, Fadil (2014)'in 81 finansal olmayan şirket üzerinde gerçekleştirdiği çalışmada çoklu regresyon analizi ve Pearson korelasyon analizi yöntemleri kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni ROA iken bağımsız değişken

olarak denetim ve yönetim komitesinin özellikleri ele alınmıştır. Sonuçlar, istatistiksel olarak anlamlı bir pozitif ilişki bulunamadığını göstermiştir.

Deng vd (2013)'ün Tayvan'daki 1039 halka açık ve 9300 halka kapalı denetim şirket üzerinde yaptığı çalışmada yol analizi (ilişki çözümlemesi) kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni finansal performans iken bağımsız değişken olarak bağımsız denetim kalitesi ele alınmıştır. Araştırma, bağımsız denetçi kalitesi ile denetçi büyüklüğü ve finansal performans arasında olumlu bir ilişki olduğunu ortaya koymuştur.

Martin & De Fuent (2017)'ın Nijerya'da 350 finansal firma üzerinde gerçekleştirdiği çalışmada faktör analizi ve regresyon analizi yöntemleri kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni finansal raporlama kalitesi iken bağımsız değişken olarak denetim komitesi özellikleri incelenmiştir. Araştırma, belirli denetim komitesi özelliklerinin üstün finansal raporlama kalitesine yol açtığını göstermiştir.

Dhalival (2010)'un S&P 500 endeksinden 500 firma üzerinde yaptığı çalışmada regresyon analizi kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni tahakkuk kalitesi iken bağımsız değişken olarak denetim komitesi uzmanlığı ele alınmıştır. Bulgular, denetim komitesi uzmanlığının finansal raporlama kalitesini artırdığını ortaya koymuştur.

Gorcia ve Sanchez (2019)'in Brezilya'da 150 şirket üzerinde yaptığı çalışmada lojistik regresyon analizi kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni firma sürdürülebilirliği iken bağımsız değişken olarak kurumsal yönetim ve finansal açıklama ele alınmıştır. Sonuçlar, sürdürülebilir uygulamaların güçlü kurumsal yönetim ve şeffaf finansal açıklamalardan etkilendiğini göstermiştir.

Al Matarı (2014)'ın Malezya'daki FTSE'den 300 firma üzerinde gerçekleştirdiği çalışmada yapısal eşitlik modellemesi

kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni firma performansı iken bağımsız değişken olarak denetim komitesi finansal okuryazarlık ele alınmıştır. Bulgular, denetim komitesinin finansal okuryazarlığı ile firma performansı arasında pozitif ilişki bulunduğunu ortaya koymuştur.

Azem Bela (2016)'ın Gana'da 36 ticari hisse senedi üzerinde yaptığı çalışmada logit kesitsel regresyon SPSS kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni firma performansı iken bağımsız değişken olarak denetim komitesinin özellikleri incelenmiştir. Araştırma, firmaların performansı ile denetim komitesi arasında anlamlı bir bağlantı bulunduğunu göstermiştir.

Abdel Raziq (2018)'in Ürdün'deki 228 finansal olmayan şirket üzerinde yaptığı çalışmada regresyon analizi kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni firma performansı iken bağımsız değişken olarak denetim komitesinin büyüklüğü ele alınmıştır. Bulgular, denetim komitesinin büyüklüğü ile firma performansı arasında belirgin bir pozitif korelasyon olduğunu göstermiştir.

Habbash (2016)'ın İtalyan Menkul Kıymetler Borsası'ndan 200 firma üzerinde yaptığı çalışmada yol analizi kullanılmıştır. Çalışmanın bağımlı değişkeni finansal raporlama kalitesi iken bağımsız değişken olarak kurumsal yönetim mekanizmaları ele alınmıştır. Araştırma, kazanç yönetimi uygulamalarının denetim komitesi özellikleri tarafından önemli ölçüde yönetildiğini göstermiştir.

4. ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ

Bu bölümde araştırmanın kapsamına uygun olarak örnekleme yöntemi belirlenmiş ve veri toplama süreci ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Araştırma kapsamına hangi değişkenlerin dahil edildiğini gösteren bağımlı ve bağımsız değişkenlerin

tanımı verilmiştir. Metodoloji bölümünde kullanılan analitik yöntemler ve veri analiz teknikleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Araştırma hipotezi belirtilmiş ve çalışmada kullanılan model ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

4.1.Çalışmanın Örneklemi ve Veri Toplama Yöntemi

Çalışmada firma büyüklüğünün denetim komitesine etkisini araştırmak için nicel yöntem kullanılmıştır. Firma büyüklüğünün denetim komitesine etkisinin olup olmadığını belirlemek için yapılan bu çalışmanın örneklemi 2013-2023 yılları arasında işlem yapan finans sektöründeki firmalar oluşturmaktadır. Çalışmada ilgili yıllar arasında verilerine ulaşılabilen Türkiye’de 20 ve Sudan’da 26 olmak üzere toplamda 46 firma incelenmiştir. Çalışma kapsamındaki mali veriler; Türkiye’deki firmaların kendi web sitelerindeki faaliyet raporlarından, Sudan’daki firmaların ise Sudan Borsası’ndan alınan finansal raporlardan elde edilmiştir. Tablo 1’de çalışmanın kapsadığı firmaların sektörlere göre dağılımını göstermektedir.

Tablo 1. Analie Dahil Edilen İşletmeler

No	Sektör	2013-2023 Finansal Raporu		
		Türkiye	Sudan	Toplam
1	Sigorta Şirketleri	6	8	14
2	Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları	9	11	20
3	Aracı Kurumlar	5	7	12
4	Toplam	20	26	46

Kaynak: www.kap.org.tr ve Khartoum Borsası

4.2.Çalışmanın Değişkenleri

Çalışmada, bağımsız değişken firma büyüklüğü olarak kabul edilmiştir. Çalışmanın bağımlı değişkenleri ise denetim komitesinin özellikleridir ve bu çalışmada kullanılan değişkenler, kodları ve ölçülmeleri Tablo 2’de gösterilmiştir.

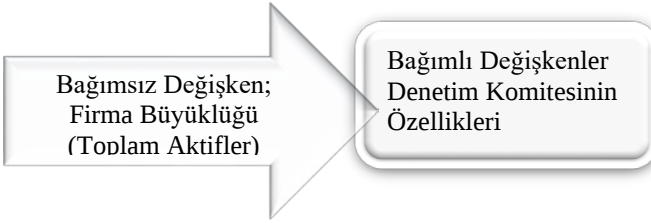
Tablo 2. Çalışmanın Değişkenleri

Değişken	Kodu	Tanım	Ölçüm
Bağımsız	FB	Firma büyüklüğü	Toplam varlıkların doğal logaritması
Bağımlı	DKB	Denetim komitesindeki bağımsız üyelerin yüzdesi	Denetim komitesinin çoğunluğunun bağımsız üyelerden oluşması durumunda 1 değeri, aksi halde 0 değeri kullanılır.
Bağımlı	DKBY	Denetim komitesinin büyüklüğü	Denetim komitesinde çalışan üye sayısı
Bağımlı	DKTS	Denetim komitesinin toplantı sıklığı	Denetim komitesi yıl içinde en az dört kere veya daha fazla toplanıyorsa 1 değeri, aksi halde 0 değeri kullanılır.
Bağımlı	DKÜC	Cinsiyet	Kadın = 1, Erkek = 0
Bağımlı	DKG	Denetim komitesinin görüşü	Pozitif görüş = 1, Aksi takdirde = 0

Kaynak: Araştırmacı tarafından hazırlanmıştır.

4.3. Çalışmanın Modeli

Şekil 1. Çalışmanın Modeli



Firma büyüklüğü ile denetim komitesinin özellikleri arasındaki varsayılan ilişkiyi test etmek için, bu çalışmada aşağıdaki tahmin modeli oluşturulmuştur.

$$FB = \beta_1 + \beta_2 DKB_{it} + \beta_3 DKBY_{it} + \beta_4 DKTS_{it} + \beta_5 DKÜC_{it} + \beta_6 DKG_{it} + u_{it}$$

4.4. Çalışmanın Hipotezleri

Denetim komitesinin özellikleriyle ilgili önceki çalışmalarda, firma büyüklüğü (Aktif toplamı) ile denetim komitesinin özellikleri arasındaki ilişkiyi test eden herhangi bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu nedenle firma büyüklüğünün denetim komitesinin özelliklerinin üzerindeki etkisi hakkında bilgi edinmek için bu ilişkinin sorunsalı oluşturulmuştur. Bu

çerçevede çalışmanın hipotezleri, aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

H1:Firma büyüklüğü ile denetim komitesinin bağımsız üye sayısı arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. (DKB)

H2: Firma büyüklüğü ile denetim komitesinin büyüklüğü arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. DKBY

H3: Firma büyüklüğü ile denetim komitesi toplantılarının sayısı arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. (DKTS)

H4: Firma büyüklüğü ile denetim üyelerinin cinsiyeti arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. (DKÜC)

H5: Firma büyüklüğü ile denetim komitesinin görüşü arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. (DKG).

5. ÇALIŞMANIN ANALİZİ VE BULGULARI

Çalışmada firma büyüklüğünün denetim komitesi özelliklerine etkisini belirlemek için Eviews programında panel veri analizi yöntemi uygulanmıştır. Modelin kararlılığını test etmek için birim kök testi olan Augmented Dickey-Fuller'a (ADF) bağlı olan Levin Lin & Chu (LLC) kullanılmıştır. Panel Veri Tahmini, açıklayıcı modelleri tahmin etmek için Havuzlanmış En Küçük Kareler (OLS), Sabit Etkiler Modeli ve Rassal Etkiler Modeli analize tabii tutulacaktır. Sonrasında iki model arasında ayırım yapmak için, Sabit Etkiler Modeli ve Rassal Etkiler Modeli'ne Hausman testi uygulanmıştır.

Firma büyüklüğünün denetim komitesi özelliklerine etkisinin bilinmesi için, Türkiye ve Sudan'daki finansal sektör firmaları, panel veri analizi ile 2013-2023 yılları arasında model

analize tabi tutulmuştur. Panel veri analizinde, zaman ve yatay kesit analizleri birlikte yapıldığında hatalı sonuçlardan kaçınmak veya analizlerin geçerlik ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla regresyon modelinde kullanılan değişkenlerin sabitlenmesi gerekmektedir. Söz konusu değişkenlerin statik olup olmadığını anlamak için birim kök testleri yapılmalıdır. Modelde değişkenlerin zaman serilerinin kararlılığını test etmek için Levin, Lin ve Chu (LLC) istatistiksel testi uygulanmaktadır. Bu test, Augmented Dickey Fuller (ADF) metodolojisine dayanmaktadır.

Tablo 3. Levin Lin Chu Testi

Sudan			
Test Türü	Levin,lin and Chu (LLC)		Kararlılık Seviyesi
Değişken	İstatiksel değeri	Prob	Değişken
DKÜC	-2.8401	0.0023	Seviye
DKG	-11.5569	0.0000	Seviye
DKBY	-4.40724	0.0000	Seviye
FB	-10.5416	0.0000	İlk Farklı
DKB	-8.5255	0.0000	Seviye
DKTS	-5.30943	0.0000	Seviye
Turkey			
Test Türü	Levin,lin and Chu (LLC)		Kararlılık Seviyesi
Değişken	İstatiksel değeri	Prob	Değişken
DKÜC	-5.7902	0.0000	Seviye
DKG	-4.6850	0.0000	Seviye
DKBY	-3.0134	0.0013	Seviye
FS	-6.1699	0.0000	İlk Farklı
DKB	-1.6757	0.0469	Seviye
DKTS	-5.8574	0.0000	Seviye

Birim kökün sonuçlarına göre, FB dışındaki tüm değişkenlerin düzeyde durağan olduğu tespit edilmiştir. FB değişkeninin birinci farkı alındığında durağanlığı sağlanmıştır. Böylece bütün değişkenler analize hazır hale getirilmiştir. Açıklayıcı modellerimizi üç farklı spesifikasyon kullanarak tahmin ediyoruz. Modelin varsayımları aşağıda sunulmuştur.

Tablo 4. Modelleri Varsayımları

Yaklaşım Türü	Panel modeli	Kesişme (α)	Eğim katsayısı (B)	Hata Süresi μ	Varsayımlar
Havuzlanış OLS	Belirtilmemiş Regresyon	Sabit	Sabit	$E(\mu) \sim N(0, \sigma^2)$	Tüm katsayılar, zamanı ve bireyleri göz ardı ederek sabittir.
Sabit Etkiler (FEM)	Havuzlanmış Regresyon	Sabit	Sabit	$E(\mu) \sim N(0, \sigma^2)$	Kesişim ve eğim katsayılarının zaman ve mekan boyunca sabit.
	En Küçük Kareler Kukla Değişken Regresyon	Değişken	Sabit	$E(\mu) \sim N(0, \sigma^2)$	Eğim katsayıları sabittir, ancak kesişim kişiden kişiye değişir.
	Model (LSDV) veya Kovaryans Modeli	Değişken	Sabit		Eğim katsayıları sabittir, ancak kesişim zamanla değişir.
		Değişken	Sabit		Eğim katsayıları sabittir, ancak kesişim noktası hem bireyler arasında hem de zamanla değişir.
Rassal Etkiler (REM)	Genelleştirilmiş En Küçük Kareler (GLS)	Değişken	Sabit	$\varepsilon \sim N(0, \sigma^2)$	Kesişme, vakalar arasında genel ortalamadır ve mesai.

Modelin varsayımlarını belirledikten sonra modelin analize tabi tutulduğunda aşağıdaki tabloda tahminçileri sunulmuştur.

Tablo 5. Modelin Tahmini

SUDAN			
Değişken	Havuzlanmış OLS	Sabit Etkiler (FEM)	Rassal Etkiler (REM)
Sabit	8.3133 (0.000)	8.4518 (0.000)	8.4487 (0,000)
DKTS	0.0547 (0,1345)	- 0.0108 (0,4241)	-0,0118 (0,381)
DKBY	0.1597 (0.000)	0.0242 (0,090)	-0.0200 (0.157)
DKB	0.0751 (0,094)	0.0250 (0,028)	0,0257 (0,023)
DKG	0.0136 (0.688)	0.0343 (0.000)	0,0341 (0.000)
DKÜC	-0,2584 (0.000)	0.0492 (0,044)	-0.0522 (0,031)
R^2	0.18	0.96	0.20
Düzeltilmiş R^2	0.15	0.95	0.18
Prob (F-İstatistik)	(0,002)	(0.000)	(0,001)

TÜRKİYE			
Değişken	Havuzlanmış OLS	Sabit Etkiler (FEM)	Rassal Etkiler (REM)
Sabit	9.5306 (0.000)	8.3311 (0.000)	8.3462 (0.000)
DKTS	0.0376 (0.8790)	-0.0534 (0.1625)	-0.0534 (0.1621)
DKTS	0.0376 (0.8790)	-0.0534 (0.1625)	-0.0534 (0.1621)
DKBY	0.8373 (0.016)	0.1818 (0.0009)	0.1850 (0.0007)
DKB	-1.9980 (0.000)	0.0794 (0.0268)	-0.0956 (0.2085)
DKG	-0.8725 (0.688)	- 0.0158 (0.7635)	0.0089 (0.8652)
DKÜC	0.3290 (0.2082)	-0.0458 (0.2905)	0.0481 (0.2665)
R^2	0.23	0.98	0.12
Düzeltilmiş R^2	0.20	0.98	0.08
Prob (F- İstatistik)	(0.000)	(0.000)	(0.008)

İstatistiksel değerlendirme, modellerin değerlendirilmesine yardımcı olduğu ve ulaşılan sonuçları desteklediği için kullanılmaktadır. İstatistiksel değerlendirme için aşağıdaki iki adım uygulanır:

- Genel Model için F testi: Sonuçlara göre sabit etkiler modeli için F-testinin değeri oldukça önemlidir, bu durum sabit etkiler modelinin rassal etkilerden daha üstün olduğunu doğrular.
- Düzeltilmiş R-Kare testi: Sabit Etkiler modeli için düzeltilmiş belirleme katsayısının değerinin sırasıyla 0,95 ve 0,98'e eşit olduğu, yani bağımsız değişkenlerin (firma büyüklüğü), bağımlı değişken (denetim komitesinin özellikleri) ve geri kalan % 5 ve % 2 modelde yer almayan değişkenlerden kaynaklanmaktadır ve bu durum modele uyum kalitesi hakkında bilgi verir. Analizde yapılan katsayı tahmininde sabit etkiler ve rassal etkiler modeli olmak üzere iki model kullanılmaktadır. Çalışmada, sabit etkiler ile rassal etkiler modellerinden hangisinin seçileceğini belirlemek

amacıyla, Hausman Testi kullanmıştır. Bu test ile rassal etkiler yaklaşımına göre tespit edilen katsayılar ile sabit etkiler yaklaşımına göre tespit edilen katsayılar karşılaştırılarak, katsayılar arasında anlamlı bir ilişki tespit edilemezse ($p>0.05$) rassal etkiler yaklaşımının, anlamlı bir ilişki mevcutsa ($p<0.05$) sabit etkiler yaklaşımının kullanılması gerekmektedir.

Tablo 6. Hausman Testi

SUDAN			
Test Özeti	Chi-Sq. İstatistik	Chi-Sq. d f.	Prob
Kesit rastgele	12.3194	5	0.0307
TÜRKİYE			
Test Özeti	Chi-Sq. İstatistik	Chi-Sq. d f.	Prob
Kesit rastgele	23.5625	5	0.0003

Hausman testi sonuçları Tablo 6’da gösterilmiştir. Test sonucuna dayanarak sabit etkilerin tüm firmalar için bireysel etkileri topluca anlamlı olduğunu görmektedir. Analizde oluşturulan modelin panel etkinin sabit mi yoksa rassal mı olduğunu belirlemek için kullanılmış olan Hausman testine göre Prob. değerlerinin % 5’ten düşük çıkmış olması etkinin sabit olduğunu görülmektedir. Firmanın büyüklüğü ile denetim komitesinin özellikleri ilişkisi gösteren sabit etkiler modeli (FEM) sonuçlarına dayanarak, hem Sudan hem de Türkiye’de sabit değer pozitif olduğu tespit edilmekte ve bağımsız değişken (Firma büyüklüğü) sabit olduğunda denetim komitesinin özellikleri anlamına gelir. Burada olasılık değeri (0.000) değerindedir ve (0.05) 'ten küçüktür ve bu değer anlamı yani firma büyüklüğünün denetim komitesinin özelliklerinin etkilediğini göstermesidir. Model, iki ülkenin her biri için aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

$$FB_{SUDAN} = \beta_1 + \beta_2DKB_{it} + \beta_3DKBY_{it} + \beta_4DKTS_{it} + \beta_5DKUC_{it} + \beta_6DKG_{it} + u_{it}$$

$$FB_{TÜRKİYE} = \beta_1 + \beta_2DKB_{it} + \beta_3DKBY_{it} + \beta_4DKTS_{it} + \beta_5DKUC_{it} + \beta_6DKG_{it} + u_{it}$$

Modellerin hipotez sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 7. Hipotez Sonuçları

HİPOTEZLER	SUDAN	TÜRKİYE
H1:Firma büyüklüğü ile denetim komitesinin bağımsız üye sayısı arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. (DKB)	KABUL*	KABUL*
H2: Firma büyüklüğü ile denetim komitesinin büyüklüğü arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. (DKBY)	KABUL***	KABUL**
H3: Firma büyüklüğü ile denetim komitesi toplantılarının sayısı arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. (DKTS)	RED	RED
H4: Firma büyüklüğü ile denetim üyelerinin cinsiyeti arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır.(DKUC)	KABUL**	RED
H5: Firma büyüklüğü ile denetim komitesinin görüşü arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. (DKG)	KABUL*	RED

*0.01, **0.05, ***0.10 anlamlılık düzeyi

Bağımsız üyelerin denetim komitesindeki yüzdesi pozitif değere sahiptir. Firmanın büyüklüğü ile denetim komitesindeki bağımsız üye yüzdesi arasında pozitif anlamlı bir ilişki vardır ve olasılık değeri (0,05)'ten daha düşüktür. Bu durum, firmanın büyüklüğünün denetim komitesindeki bağımsız üye yüzdesini etkilediği anlamına gelir. Bu nedenle, H1 kabul edilmiştir. Sudan ile Türkiye arasında denetim komitesinin bağımsızlığına ilişkin analiz sonuçları karşılaştırıldığında aynı sonuçlara ulaşılmıştır. Hem Sudan'da hem de Türkiye'deki sonuçlar H1 geçerliliğini ve kabulünü desteklemektedir.

Denetim komitesi üye sayısı Sudan'daki firmalara göre pozitif (0.0242) değerine sahiptir. Firmanın büyüklüğü ile denetim komitesi üye sayısı arasında pozitif bir ilişki vardır ve olasılık değeri (0.090) ve (0.05) 'ten fazladır. Bu durum, firmanın büyüklüğünün denetim komitesindeki üye sayısını etkilediği anlamına gelir. Ama Türkiye'deki firmalara göre firmanın büyüklüğü ile denetim komitesi üye sayısı arasında pozitif bir ilişki vardır ve olasılık değeri (0.0009) ve (0.05) 'ten daha küçüktür. Bu durum firmanın büyüklüğünün denetim komitesindeki üye sayısını etkilediği anlamına gelmektedir.

Firma büyüklüğü ile denetim komitesi üye sayısı üzerindeki etkisine ilişkin analiz sonuçları karşılaştırıldığında, Sudan da %10 ve Türkiye'deki firmalar %5 anlamlılık düzeyinde pozitif bir ilişki göstermiştir. Bu nedenle, H2 her iki ülkede de kabul edilmiştir. Denetim komitesinin bir yıl içerisindeki toplantı sayısı, hem Sudan hem Türkiye'de negatif değeri göstermektedir. Denetim komitesi toplantı sayısı ile firma büyüklükleri arasında her iki ülkede de %1, %5 ve % 10 anlamlılık düzeylerinde pozitif bir ilişki tespit edilememiştir. Bu durum, firmanın büyüklüğünü denetim komitesi toplantı sayısının etkilemediği anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, bu sonuçlara göre H3 kabul edilmemiştir. Denetim komitesi üyeleri cinsiyet ile firma büyüklükleri arasında Sudan da %5 anlamlılık düzeyinde pozitif bir ilişki tespit edilirken Türkiye de %1, %5 ve % 10 anlamlılık düzeylerinde pozitif bir ilişki tespit edilememiştir. Firmanın büyüklüğü ile denetim komitesi görüşü arasında Sudan da %1 anlamlılık düzeyinde pozitif bir ilişki tespit edilirken, Türkiye de 1, %5 ve % 10 anlamlılık düzeylerinde pozitif bir ilişki tespit edilememiştir.

6. SONUÇ

Bu çalışma ile, 2013-2023 yılları arasında finans sektöründe Sudan ve Türkiye'de faaliyet gösteren 46 firmanın finansal verilerini kullanarak, firmaların büyüklüğünün denetim komitesinin özelliklerinin üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışmada, firmaların büyüklüğü/aktif toplamı bağımsız değişken olarak kabul edilmiştir. Öte yandan bağımlı değişkenler denetim komitesinin özellikleri; denetim komitesinin bağımsızlığı, komitenin büyüklüğü, cinsiyet çeşitliliği, ve denetim komitesinin görüşü olarak ele alınmıştır. Analiz kısmında panel veri analizi kullanılmıştır. Analizin sonuçlarına göre firma büyüklüğü ile denetim komitesinin

bağımsızlığı arasında pozitif istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki vardır. Buna göre çalışmanın birinci hipotezi kabul edilmiştir, Türkiye ile Sudan arasında denetim komitesinin bağımsızlığına ilişkin analiz sonuçları karşılaştırıldığında aynı sonuçlara ulaşılmıştır. Hem Türkiye'de hem de Sudan'da hipotezin geçerliliği ve kabulü desteklenmektedir. Firmaların büyüklüğü ile denetim komitesinin büyüklüğü arasında istatistiksel açıdan hem Sudan hem de Türkiye'deki verilere göre anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Analiz sonuçları karşılaştırıldığında iki ülkede de firmanın büyüklüğünün denetim komitesi üye sayısını etkilediği görülmüştür. Firmaların büyüklüğü ile denetim komitesinin toplantı sıklığı arasında negatif istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir, ve buna göre, çalışmanın üçüncü hipotezi (H3) kabul edilmemiştir. Denetim Komitesi toplantı sayısı açısından iki ülke arasındaki sonuçlar karşılaştırıldığında, bir yıl içindeki toplantı sayısı ile firmanın büyüklüğü arasında bir ilişki tespit edilmemiştir. Denetim komitesi üyeleri cinsiyet ile firma büyüklükleri arasında Sudan da %5 anlamlılık düzeyinde pozitif bir ilişki tespit edilirken Türkiye de %1, %5 ve % 10 anlamlılık düzeylerinde pozitif bir ilişki tespit edilememiştir. İki ülke arasında ulaşılan sonuçlar karşılaştırıldığında, farklı sonuçlar ortaya çıkmıştır. Firmanın büyüklüğü ile denetim komitesi görüşü arasında Sudan da %1 anlamlılık düzeyinde pozitif bir ilişki tespit edilirken, Türkiye de 1, %5 ve % 10 anlamlılık düzeylerinde pozitif bir ilişki tespit edilememiştir. İki ülke arasında ulaşılan sonuçlar karşılaştırıldığında, farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Çalışmada elde edilen sonuçların ve sonuçlara ilişkin yorumların, konu ve amaç bakımından literatürdeki çalışmalardan farklı olarak, konuyla ilgili düzenleme yapacak kurum ve kuruluşlara ve ilgililere faydalı bilgiler sağlayacağı düşünülmektedir. Çalışmanın kısıtlarını, sadece 2013-2023 yıllarını kapsamaması, sadece finans sektöründeki yapan işletmelerin verilerinin kullanılması, belirli firmaların büyüklüğünün kullanılması, denetim komitesinin

belirli bazı özelliklerinin değişken olarak seçilmesi ve söz konusu değişkenler ile analiz yapılması oluşturmaktadır. Uluslararası çalışmalarda bu alanda yapılan farklı araştırmalar bulunmakla birlikte, Türkiye ve Sudan'da firmanın büyüklüğü ile denetim komitesinin özellikleri kullanılarak yapılan karşılaştırmalı çalışma ile literatüre katkı sağlanmaya çalışılmaktadır. Diğer taraftan Sudan ve Türkiye örneklemindeki gelecekte yapılacak çalışmalarda denetim komitesinin özelliklerinin üzerindeki etkisi olabilecek diğer değişkenlerin incelenmesi önem taşımaktadır.

KAYNAKLAR

- Al-Mamun, A., Yasser, Q. R., Rahman, M. A., Wickramasinghe, A., & Nathan, T. M. (2014). Relationship between audit committee characteristics, external auditors and economic value added (EVA) of public listed firms in Malaysia. *Corporate Ownership & Control*, 12(1), 899-910.
- Al-Matari, E. M., Al-Swidi, A. K., & Fadzil, F. H. B. (2014). Audit committee characteristics and executive committee characteristics and firm performance in Oman: Empirical study. *Asian Social Science*, 10(12), 98.
- Alqatamin, R. M. (2018). Audit committee effectiveness and company performance: Evidence from Jordan. *Accounting and Finance Research*, 7(2), 48.
- ATILGAN, Ö. (2017). Yönetim kurulu büyüklüğü, bağımsız üye oranı ve kadın üye oranı ile finansal performans ilişkisi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 32(2), 315-354.
- Bamahros, H. M., & Bhasin, M. L. (2016). Audit committee characteristics and unexpected accruals: an empirical study of Malaysia. *Wulfenia*, 23, 181-199.
- Glover-Akpey, I., & Azembila, A. B. (2016). The effect of audit committees on the performance of firms listed on the Ghana Stock Exchange. *OSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 18(11), 55-62.
- Gökhan, Ö., & MERTER, A. K. DENETİM KOMİTESİ ÖZELLİKLERİNİN FİNANSAL RAPORLAMA ZAMANLILIĞINA ETKİSİ: BİST'TE BİR UYGULAMA. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22, 228-248.

- Gökhan, Ö., & Merter, A. K. (2019). Denetim Komitesi Özelliklerinin Firma İhtiyatlılık Düzeyine Etkisi: BİST’te Bir Uygulama. *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(4), 50-71.
- Khanchel, I. (2007). Corporate governance: measurement and determinant analysis. *Managerial Auditing Journal*.
- Kibiya, M., Ahmad, A., & Amran, N. (2016). Audit committee characteristics and financial reporting quality: Nigerian non-financial listed firms. *The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences*, 753-759.
- Madi, H. K., Ishak, Z., & Manaf, N. A. A. (2014). The impact of audit committee characteristics on corporate voluntary disclosure. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 486-492.
- Mohammed, A. M. (2018). The impact of audit committee characteristics on firm performance: Evidence from Jordan. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(5), 1-7.
- Nuhu, M., Umaru, S., & Salisu, S. (2017). The effect of audit committee's quality on the financial performance of food and beverages industry in Nigeria. *International journal of business and management invention*, 6(9), 32-40.
- Özer, G., & Merter, A. K. (2020). Denetim Komitesi Özelliklerinin Finansal Raporlama Zamanliliğine Etkisi: Bist'te Bir Uygulama. *World of Accounting Science*, 22.
- Rahman, M. M., Meah, M. R., & Chaudhory, N. U. (2019). The impact of audit characteristics on firm performance: an empirical study from an emerging economy. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 6(1), 59-69.
- Sayyar, H., Basiruddin, R., Rasid, S. Z., & Elhabib, M. A. (2015). The impact of audit quality on firm performance:

Evidence from Malaysia. Journal of Advanced Review on Scientific Research, 10(1), 1-19.

Tanç, A., & Çardak, D. (2020). Denetçi Cinsiyetinin Denetim Görüşü Üzerindeki Etkisi: BIST 100 Endeksinde Bir Araştırma. İşletme Akademisi Dergisi, 1(3), 206-216.

Zraiq, M., & Fadzil, F. (2018). The impact of audit committee characteristics on firm performance: Evidence from Jordan. Sch J Appl Sci Res, 1(5), 39-42.

ChatGPT İLE MALİYET MUHASEBESİ HAKKINDA

Mert ÖNCEL¹

1. GİRİŞ

İnsanların mesleklerini elinden alacak, zaman zaman bunun da ötesinde bilim-kurgu eserlerindeki gibi insan varlığını tehdit edebilecek kadar gelişmesi öngörülen yapay zekâ, son dönemlerin en popüler gündem maddelerinden biridir. Yapay zekâ bilimin de pek çok dalında kendine yer bulmaya başlamıştır.

ChatGPT'nin muhasebe alanında sunduğu kolaylıklardan bazıları, kullanıcılara teknik notlar hazırlaması (standartlar ile vergi yasaları farkı vs.), mevzuat gerekliliklerinin ortaya konulması, finansal raporların sentezlenmesi ve karşılaştırılması, finansal tabloların analitik prosedürlerinin yürütülmesi, finansal tablo dipnotlarının hazırlanması, denetçilere müşterileri hakkında bilgi sağlanması ve hile denetiminde risklerin değerlendirilmesi gibi alanlarda kendini göstermektedir (Street ve Wilck, 2023: 25).

Makine öğrenimi ve doğal dil işlemedeki hızlı gelişimler bilimde çığır açmıştır. Yapay zekâ bunların önde gelenlerindendir. Özellikle ChatGPT, derin öğrenme yöntemiyle insan benzeri tepkiler oluşturarak lider yapay zekâ sohbet programlarından biri olmayı başarmıştır (Xue ve diğerleri, 2024: 331). 2022 yılında kullanıma sunulan, sohbet yoluyla etkileşim kuran bir yapay zekâ modeli olan ChatGPT, diyalog formatı sayesinde takip eden soruları yanıtlamakta, hatalarını kabul etmekte, yanlış önermelere

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Ordu Üniversitesi, Ünye İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, Ünye/Ordu, e-posta: mertoncel@gmail.com, ORCID: 0000-0003-0936-4487.

meydan okumakta ve uygunsuz istekleri reddetmektedir (OpenAI, 2024).

Hali hazırda kusurları bulunan ChatGPT akademik açıdan hem bir fırsat hem de bir risk olarak görülmektedir. Karmaşıklık düzeyi az olan görevleri başarıyla yerine getirirken daha karmaşık görevlerde hatalar yapabilmektedir. Bu da ondan elde edilen verinin insan gözüyle incelenmesini gerekli kılmaktadır (Abeysekera, 2024: 1).

Çalışmada ChatGPT'ye muhasebenin temel disiplinlerinden biri olan maliyet muhasebesinin bugününe ve geleceğine ilgili sorular sorulmuş ve alınan cevaplar irdelenmiştir. Amaç, ChatGPT ve benzeri yapay zekâ programlarının muhasebe alanında kullanılmasındaki fırsat ve tehditleri seçilen maliyet muhasebesi üzerinden ortaya koymaktır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde ChatGPT ile muhasebe bilim dalının arasındaki ilişkiyi çeşitli açılardan inceleyen başlıca çalışmalar aşağıda sıralanmıştır.

Street ve Wilck (2023) çalışmalarında yapay zekâ dil modellerinin gelişimini tartışmış, muhasebe alanında uygulamalar önermiş, bu modellerin güçlü ve zayıf yönlerini ortaya koymuş ve onlardan muhasebe alanında etkili bir şekilde yararlanmak için beş ilke önermişlerdir.

2023 yılındaki çalışmalarında Zhao ve Wang, ChatGPT'nin muhasebe alanındaki potansiyel uygulama alanlarını ve zorluklarını araştırmış, tekrarlanan görevlerin otomatikleşmesiyle muhasebe süreçlerinin yeniden şekillendiğini söylemişlerdir. Muhasebe paydaşlarına bu meslekte devrim yaratmak için pratik bilgiler sunmuşlardır.

Kok (2024), muhasebe araştırmaları için yapay zekâ dil modellerini mevcut yöntemlerle karşılaştırmakta, bu modellerin nasıl daha etkili bir şekilde kullanılacaklarına dair bir çerçeve sunmuştur.

Voshaar ve diğerleri (2024), muhasebe öğretim elemanlarının sınavlarda kullandıkları karmaşık metinlerin öğrenciler tarafından çoğu zaman anlaşılamadığını, ChatGPT'nin bu metinleri okuyucu açısından iyileştirme, kafa karışıklığını azaltarak anlama ve performansı artırma konusundaki potansiyelini araştırmışlardır. Sonuç olarak öğrencilerin kafa karışıklığının giderilmesinde yapay zekanın etkili olduğu ancak genel sınav performansına olumlu bir etkinin belgelenemediğini söylemişlerdir.

2024 yılında de Freitas ve diğerleri, adayların muhasebe yeterlilik sınavında aldıkları sonuçlar ile ChatGPT'ye uyguladıkları yeterlilik sınavının sonuçlarını karşılaştırmış ve adayların %44 doğru yanıt oranına kıyasla ChatGPT'nin %71 doğru yanıt oranına sahip olduğunu belirtmişlerdir.

Saral ve diğerleri (2024), yapay zekanın muhasebe ve finans alanındaki uygulamalarına genel bir bakış sunmakta, sağladığı faydaları ortaya koymakta ve iş verimliliğini önemli ölçüde artırdığını belirtmektedirler.

Abeysekera 2024 yılındaki çalışmasında, ChatGPT'ye basit ve ileri düzey birtakım finansal muhasebe soruları sormuş ve basit düzeyde %90 oranında, ileri düzeyde ise %70 oranında doğru yanıtlar alındığını bildirmiştir.

Shchyrba ve diğerleri (2024), yönetim muhasebesi alanında başta ChatGPT olmak üzere yeni teknolojilerin etki ve potansiyelini incelemeyi amaçlamış, bu teknolojilerin hem teorik hem de pratik faydalar sunarak yönetim muhasebesi uygulamalarında nasıl devrim yaratabileceğine dair değerli bilgiler sunmuşlardır.

Çavuşoğlu (2023), ChatGPT'ye sorduğu beş soru ile yapay zekanın muhasebe hakkındaki düşüncelerini öğrenmeye çalışmış ve verilen cevapları raporlamıştır.

Azaltun ve diğerleri (2024), ChatGPT'nin muhasebe süreçlerini otomatikleştirme, finansal analizleri geliştirme, denetim ve vergi pratiklerini geliştirme gibi güçlü yönlerinin yanı sıra veri güvenliği, güvenilirlik ve etik kaygılar gibi de birtakım risklere sahip olduğunu belirtmişlerdir.

3. MUHASEBE VE ChatGPT

ChatGPT ve diğer yapay zekâ temelli teknolojiler muhasebeyi çeşitli şekillerde değiştirmektedir. Artık yazılım firmaları yapay zekâ entegre ürünler oluşturmaktadırlar. Böylece rutin görevler otomatikleşme, muhasebe süreçleri hızlanmakta, finansal veriler daha kolay elde edilmekte, hata riskinin azaltılması imkânı doğmaktadır. Potansiyel risk alanlarının belirlenmesi ile hata ve hilelerin azaltılması için önleyici tedbirler alınabilmektedir (Azaltun, 2024: 97-98).

Bunların yanı sıra yapay zekâ çeşitli riskleri de bünyesinde barındırmaktadır. Muhasebeciler açısından geçerli riskler, programlama, makine öğrenimi ve veri analizi gibi yeni becerilerin gerekebilmesi, yapay zekâ sınırlarının belirlenmesi ve algoritmaların önyargı potansiyelinin anlaşılması olarak özetlenebilir (Azaltun, 2024: 98). Sağlam güvenlik önlemleri, sürekli eğitim ve yapay zekanın geliştirilmesi yoluyla bu zorlukların üstesinden gelmek ve muhasebe alanında yapay zekanın tüm potansiyelini kullanmak mümkün olabilecektir (Saral ve diğerleri, 2024: 701).

4. ChatGPT İLE MALİYET MUHASEBESİ ÜZERİNE SOHBET

4.1. Araştırma Konusu ve Yöntemi

Araştırma konusu ChatGPT yapay zekâ sohbet modelinin maliyet muhasebesi ile ilgili düşüncelerini, geleceğe dair öngörülerini, günümüzdeki ve gelecekteki muhtemel katkılarını ve oluşturabileceği etik problemleri öğrenmektir. Araştırma yöntemi ise ChatGPT 4.0 versiyonu ile yapılandırılmış görüşme gerçekleştirilmesidir.

4.2. Veri Toplama

Çalışmada ChatGPT'nin görüşlerini öğrenmek için aşağıdaki soru seti oluşturulmuştur:

- Maliyet muhasebesinin yalnızca tanımını yapar mısınız?
- İşletmeler maliyet muhasebesi uygulamazlarsa ne olur?
- Maliyetlerin azaltılması için işletmeler hangi teknolojileri kullanmalıdırlar?
- Maliyet muhasebesinde gelecekte ne tür yeni yaklaşımlar ortaya çıkabilir?
- Yapay zekanın maliyet muhasebesine katkısı nedir?
- Yalnızca yapay zekâ ile insansız bir şekilde birim üretim maliyetini belirlemek mümkün mü?
- Yapay zekâ maliyet muhasebesi uygulamalarında etik sorunlara yol açar mı?

İlk iki sıradaki soru yapay zekanın maliyet muhasebesinin temelini kavrayıp kavrayamadığını anlamak için sorulmuş kontrol soruları niteliğindedir. Diğer sorularla da işletmelerin hangi teknolojileri kullanabileceği, gelecekte işletmeleri hangi teknolojilerin beklediği, yapay zekanın maliyet muhasebesi alanına getirebilecekleri ve yol açması muhtemel etik sorunlar irdelenecektir.

4.3. Bulgular

ChatGPT programına sorulan ilk soru, mantıklı cevaplar verip vermediğinin kontrol edilmesi amacıyla kısa bir cevap istenen “Maliyet muhasebesinin yalnızca tanımını yapar mısın?” sorusudur. Program tarafından verilen cevap Tablo 1’dedir.

Tablo 1. Maliyet muhasebesinin yalnızca tanımını yapar mısın?

Maliyet muhasebesinin yalnızca tanımını yapar mısın?	
	Maliyet muhasebesi, bir işletmenin üretim ve hizmet maliyetlerini belirlemek, izlemek, analiz etmek ve raporlamak amacıyla kullanılan bir muhasebe dalıdır. Bu alan, maliyetlerin sınıflandırılması, hesaplanması ve kontrol edilmesi yoluyla işletmenin maliyet yapısını anlamasına ve yönetmesine yardımcı olur.

Kaynak: ChatGPT (2024)

Maliyet muhasebesinin literatürdeki tanımına benzer bir tanım yapması ve temel fonksiyonlarına değinmesi nedeniyle maliyet muhasebesini doğru bir şekilde algıladığı söylenebilir.

İkinci soru, aşağıda yer alan Tablo 2’de yanıtına yer verilen “İşletmeler maliyet muhasebesi uygulamazlarsa ne olur?” sorusudur. Bu soru hem maliyet muhasebesinin işletmeler için öneminin belirtilmesi hem de yapay zekanın muhasebeye bakış açısının öğrenilmesi açısından sorulmuştur. ChatGPT, maliyet muhasebesi gerektiği gibi uygulanmadığında bir işletmenin karşılaşabileceği muhtemel sorunlar arasında yetersiz maliyet kontrolü, yanlış kararlar alınması, bütçe ve planlama sorunları, rekabet dezavantajı, raporlama hataları, performans değerlendirme zafiyeti ve finansal yapının bozulmasını saymıştır. Bunlar çoğaltılabilir fakat programın belirttikleri yeterli düzeyde görülmüştür.

Tablo 2. İşletmeler maliyet muhasebesi uygulamazlarsa ne olur?

İşletmeler maliyet muhasebesi uygulamazlarsa ne olur?	
	İşletmeler maliyet muhasebesi uygulamazlarsa çeşitli olumsuz sonuçlarla karşılaşabilirler. İşte bazıları: 1. Yetersiz Maliyet Kontrolü: • Kontrol Eksikliği: İşletmeler maliyetlerini etkin bir şekilde izleyemez ve kontrol edemezler, bu da gereksiz harcamaların ve israfın artmasına yol açar. • Maliyet Artışı: Belirli maliyetlerin kontrol edilememesi, genel üretim maliyetlerinin artmasına ve karlılığın azalmasına neden olabilir. 2. Yanlış Karar Verme: • Hatalı Kararlar: Yetersiz maliyet bilgileri, yöneticilerin yanlış kararlar almasına neden olabilir. Örneğin, hangi ürünlerin veya hizmetlerin karlı olduğunu belirleyememek, stratejik hatalara yol açabilir. • Yatırım Hataları: Yeni projelere veya ürünlere yapılan yatırımlar yanlış hesaplanan maliyetlerle yapılabilir, bu da finansal kayıplara neden olabilir. 3. Bütçeleme ve Planlama Sorunları: • Plansız Bütçeleme: Gelecekteki maliyetleri tahmin etmek ve buna göre bütçeleri planlamak zorlaşır. Bu, işletmenin mali hedeflerine ulaşmasını engelleyebilir. • Finansal Kaos: Bütçeleme ve planlama eksiklikleri, işletmenin finansal sağlığını olumsuz etkileyebilir. 4. Rekabet Dezavantajı: • Fiyatlandırma Stratejileri: Doğru maliyet bilgilerine sahip olmadan fiyatlandırma stratejileri oluşturmak zorlaşır. Bu, rekabet gücünü kaybetmeye ve pazar payının azalmasına neden olabilir. • Maliyet Avantajı Kaybı: Rakiplerle karşılaştırıldığında daha yüksek maliyetlerle çalışmak, rekabet avantajını kaybetmeye yol açar. 5. Yasal ve Raporlama Uyumsuzlukları: • Raporlama Hataları: Finansal raporlama ve vergi beyanlarında hatalar yapılabilir, bu da yasal sorunlara ve cezalılara yol açabilir. • Uyumsuzluk: Yasal gerekliliklere ve muhasebe standartlarına uyum sağlamak zorlaşır. 6. Performans Değerlendirme Eksikliği: • Verimsiz Departmanlar: Farklı departmanların veya süreçlerin maliyet performansını değerlendirmek zorlaşır, bu da verimlilik artırıcı önlemlerin alınmasını engeller. • Hedeflerin Belirlenememesi: Performans hedeflerini belirlemek ve izlemek zorlaşır. 7. Finansal Sağlık Bozulması: • Karlılık Azalması: Maliyetlerin doğru yönetilmemesi, karlılığı olumsuz etkiler ve işletmenin uzun vadeli sürdürülebilirliğini tehlikeye atar. • Nakit Akışı Sorunları: Yanlış maliyet tahminleri ve yönetimi, nakit akışı sorunlarına yol açabilir. Sonuç: Maliyet muhasebesi uygulamayan işletmeler, finansal performanslarını ve operasyonel verimliliklerini ciddi şekilde olumsuz etkileyebilirler. Bu nedenle, maliyet muhasebesi, işletmelerin maliyetlerini kontrol etmeleri, stratejik kararlar almaları ve rekabetçi kalmaları için kritik öneme sahiptir.

Kaynak: ChatGPT (2024)

Üçüncü soru olan “Maliyetlerin azaltılması için işletmeler hangi teknolojileri kullanmalıdırlar?” sorusuna verilen cevap Tablo 3’te yer almaktadır.

Tablo 3. Maliyetlerin azaltılması için işletmeler hangi teknolojileri kullanmalıdırlar?

Maliyetlerin azaltılması için işletmeler hangi teknolojileri kullanmalıdırlar?	
	Maliyetlerin azaltılması için işletmeler çeşitli teknolojiler kullanabilirler. İşte maliyetlerin azaltılmasına yardımcı olabilecek bazı önemli teknolojiler: Otomasyon ve Robotik Endüstriyel Robotlar: Üretim süreçlerinde endüstriyel robotların kullanımı, işçilik maliyetlerini azaltabilir ve üretim hızını artırabilir. Otomatik Depolama ve Geri Alma Sistemleri: Depolama ve lojistik süreçlerini otomatikleştirerek maliyetleri düşürür. Yapay Zekâ ve Makine Öğrenmesi Veri Analizi: Yapay zekâ, büyük veri setlerini analiz ederek maliyetleri azaltacak stratejiler önerebilir. Tahminsel Bakım: Ekipman arızalarını önceden tahmin ederek bakım maliyetlerini düşürür ve kesinti sürelerini azaltır. Bulut Bilişim Veri Depolama ve İşleme: Bulut bilişim, donanım maliyetlerini ve bakım gereksinimlerini azaltarak veri depolama ve işleme maliyetlerini düşürür. Uzaktan Erişim: İşletmelerin dünya genelindeki operasyonlarını merkezi bir platformdan yönetmelerini sağlar. Nesnelerin İnterneti (IoT) Gerçek Zamanlı İzleme: Üretim süreçlerini ve tedarik zincirini gerçek zamanlı olarak izleyerek verimliliği artırır ve atıkları azaltır. Akıllı Sensörler: Ekipman performansını ve enerji kullanımını optimize etmek için akıllı sensörler kullanılır. 3D Yazıcılar Prototip Üretim: 3D yazıcılar, ürün prototiplerini hızlı ve düşük maliyetle üretmeye olanak tanır. Üretim: Küçük parti üretimlerde ve özel tasarımı ürünlerde maliyetleri düşürebilir. ERP (Kurumsal Kaynak Planlama) Sistemleri Entegre Yönetim: Tüm işletme süreçlerini entegre ederek maliyetleri kontrol altında tutar ve operasyonel verimliliği artırır. Stok Yönetimi: Stok seviyelerini optimize ederek depolama maliyetlerini düşürür. Yazılım Robotları ve RPA (Robotic Process Automation) Tekrarlayan Görevler: Muhasebe, müşteri hizmetleri gibi tekrarlayan görevlerin otomasyonunu sağlayarak işçilik maliyetlerini düşürür. Veri Girişi: Hızlı ve hatasız veri girişi sağlar. Yenilenebilir Enerji ve Enerji Yönetim Sistemleri Enerji Verimliliği: Enerji tüketimini optimize eden sistemler, enerji maliyetlerini azaltır. Yenilenebilir Kaynaklar: Güneş, rüzgar gibi yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımı uzun vadede enerji maliyetlerini düşürür. E-ticaret ve Dijital Pazarlama Teknolojileri Online Satış Kanalları: Fiziksel mağaza maliyetlerini azaltarak online satış kanallarını kullanır. Dijital Pazarlama: Dijital pazarlama araçları, daha düşük maliyetle geniş bir müşteri kitlesine ulaşmayı sağlar. Siber Güvenlik Teknolojileri Veri Koruması: Verilerin güvenliğini sağlamak, siber saldırılardan kaynaklanabilecek mali kayıpları önler. Güvenlik Sistemleri: Güçlü güvenlik sistemleri, iş sürekliliğini korur ve olası kesintileri önler. Sonuç Bu teknolojiler, işletmelerin operasyonel verimliliklerini artırmalarına, maliyetlerini düşürmelerine ve rekabet avantajı elde etmelerine yardımcı olabilir. İşletmeler, maliyetleri azaltmak için uygun teknolojileri seçerken ihtiyaçlarını ve bütçelerini dikkate almalıdır.

Kaynak: ChatGPT (2024)

Dikkat edilirse bu soruda yapay zekanın maliyetlerini azaltmaları için işletmelere sunduğu çözümler tümüyle modern

teknolojilerdir. Otomasyon, robotlarla üretim, yapay zekâ, makine öğrenmesi, bulut bilişim, nesnelerin interneti, üç boyutlu yazıcılar, kurumsal kaynak planlama sistemleri, yazılım robotları, yenilenebilir enerji, e-ticaret, dijital pazarlama ve siber güvenlik teknolojilerinin çoğu içinde bulunduğumuz yüzyıla ait kavramlardır. Buradan da güncel teknolojileri yakalayamayan işletmelerin maliyetlerini azaltamayıp rekabette geriye düşecekleri mesajının verildiğini anlamak zor değildir.

Dördüncü sırada olan “Maliyet muhasebesinde gelecekte ne tür yeni yaklaşımlar ortaya çıkabilir?” sorusuna ChatGPT’nin verdiği cevap Tablo 4’te yer almaktadır.

Gelecekte maliyet muhasebesini bekleyen yeni yaklaşımlar konusunda kendini ve makine öğrenmesini önceliklendirmiştir. Otonom muhasebe sistemleri ile insan müdahalesi olmadan mali verilerin toplanıp, analiz edilip, raporlanabileceğine vurgu yapılmıştır. Ayrıca maliyetlerin gelecekte nasıl değişeceğinin tahmininin de yapılabileceği söylenmiştir. Bunların yanı sıra blok zincir teknolojisi ve akıllı sözleşmeler ile maliyetlerin kayıt ve yönetiminin yapılabileceği; bulut tabanlı çözümler ile verilere gerçek zamanlı erişimin sağlanabileceği; büyük veri analitiği ile detaylı veri analizi ve maliyet optimizasyonu yapılabileceği; robotik süreçlerle verimliliğin artırılabilceğini; iş zekası araçları ile yönetici kararlarına destek sağlanabileceği ve esnek modeller ile çevik bir maliyet muhasebesi yapısına kavuşularak işletmenin farklı senaryolar karşısında en uygun stratejiyi seçebileceği de belirtilmiştir.

Tablo 4. Maliyet muhasebesinde gelecekte ne tür yeni yaklaşımlar ortaya çıkabilir?

Maliyet muhasebesinde gelecekte ne tür yeni yaklaşımlar ortaya çıkabilir?	
	Maliyet muhasebesinde gelecekte ortaya çıkabilecek yeni yaklaşımlar, teknolojik gelişmeler ve iş dünyasındaki değişimlerle şekillenecektir. İşte bazı potansiyel yeni yaklaşımlar: 1. Yapay Zeka ve Makine Öğrenimi: • Otonom Muhasebe Sistemleri: Maliyet muhasebesi süreçlerinin tamamen otonom hale gelmesi, insan müdahalesi olmadan veri toplanması, analizi ve raporlanması. • Öngörücü Analitik: Yapay zeka, maliyetlerin gelecekte nasıl değişebileceğini tahmin etmek için daha karmaşık öngörücü modeller kullanabilir. 2. Blockchain Teknolojisi: • Şeffaflık ve Güvenlik: Blockchain, maliyet muhasebesinde işlemlerin güvenli ve şeffaf bir şekilde kaydedilmesini sağlar. Bu, sahtekarlık riskini azaltır ve veri doğruluğunu artırır. • Akıllı Sözleşmeler: Otomatik olarak yürütülen akıllı sözleşmeler, tedarik zincirindeki maliyetlerin daha etkin bir şekilde yönetilmesini sağlar. 3. Bulut Tabanlı Çözümler: • Gerçek Zamanlı Veri Erişimi: Bulut teknolojisi, gerçek zamanlı veri erişimi ve analizi sağlar, bu da maliyet muhasebesinde daha hızlı ve doğru kararlar alınmasını mümkün kılar. • İşbirliği: Farklı departmanlar ve lokasyonlar arasında daha iyi işbirliği ve veri paylaşımı sağlar. 4. Büyük Veri Analitiği: • Detaylı Veri Analizi: Büyük veri analitiği, maliyet muhasebesinde daha detaylı ve anlamlı analizler yapmayı mümkün kılar. Özellikle karmaşık veri setleri üzerinde derinlemesine analizler yapılabilir. • Maliyet Optimizasyonu: Büyük veri analitiği, maliyetlerin optimize edilmesi ve israfın azaltılması için yeni yollar sunabilir. 5. RPA (Robotik Süreç Otomasyonu): • Otomatik Raporlama: Rutin muhasebe görevlerinin otomatikleştirilmesi, zaman ve maliyet tasarrufu sağlar. • Verimlilik Artışı: İnsan hatasının azaltılması ve verimliliğin artırılması. 6. İş Zekası (BI) ve Görselleştirme Araçları: • Gelişmiş Raporlama: Görsel veri analitiği ve iş zekası araçları, maliyet verilerini daha anlaşılır ve kullanılabilir hale getirir. • Karar Desteği Sistemleri: Yöneticilerin daha bilinçli kararlar almasına yardımcı olan gelişmiş analizler ve görselleştirmeler. 7. Esnek ve Hızlı Uyarlanabilir Modeller: • Çevik Muhasebe: İş süreçlerindeki hızlı değişimlere uyum sağlayan çevik maliyet muhasebesi yaklaşımları. • Senaryo Planlama: Farklı senaryoları hızlıca analiz ederek en uygun stratejiyi belirleme.

Kaynak: ChatGPT (2024)

Beşinci soru “Yapay zekanın maliyet muhasebesine katkısı nedir?” sorusu olup, sıra artık yapay zekanın kendini maliyet muhasebesi alanında nasıl konumlandığını öğrenmeye gelmiştir. Önceki sorulara verdiği cevaplarda saydığı başlıkların ne kadarını sağlayabileceği yapay zekanın ağzından Tablo 5’te yer almaktadır.

Tablo 5. Yapay zekanın maliyet muhasebesine katkısı nedir?

Yapay zekanın maliyet muhasebesine katkısı nedir?	
	Yapay zekanın maliyet muhasebesine katkısı oldukça geniş kapsamlı olabilir. İşte bazı ana katkı alanları:
1. Veri Analizi ve Tahminleme:	
• Büyük Veri Analizi: Yapay zekâ, büyük miktarda veri setini hızlı ve doğru bir şekilde analiz edebilir. Bu, maliyet hesaplamalarında ve tahminlerde daha kesin sonuçlar elde edilmesini sağlar. • Tahmin Modelleri: Yapay zekâ algoritmaları, geçmiş verilere dayanarak gelecekteki maliyetleri tahmin edebilir. Bu, bütçeleme ve maliyet planlamasında yardımcı olur.	
2. Otomatikleştirme ve Verimlilik:	
• Rutin İşlerin Otomatikleştirilmesi: Tekrarlayan maliyet hesaplama ve raporlama görevlerini otomatikleştirerek insan hatasını azaltır ve zaman tasarrufu sağlar. • Verimlilik Artışı: Operasyonel süreçleri optimize ederek maliyetlerin düşürülmesine yardımcı olabilir.	
3. Anomali Tespiti:	
• Hataların ve Hilelerin Tespiti: Yapay zekâ, alışılmadık maliyet hareketlerini ve potansiyel hataları veya hileleri tespit edebilir. • Gerçek Zamanlı İzleme: Gerçek zamanlı veri analizi yaparak anında uyarılar ve raporlar oluşturabilir.	
4. Stratejik Karar Alma:	
• Karar Destek Sistemleri: Yönetim kararlarını desteklemek için ayrıntılı maliyet analizleri ve simülasyonlar sağlayabilir. • Senaryo Analizleri: Farklı maliyet senaryolarını analiz ederek en uygun stratejiyi belirlemeye yardımcı olur.	
5. Maliyet Optimizasyonu:	
• Kaynak Dağıtımı: Kaynakların en verimli şekilde kullanılmasını sağlayarak maliyetlerin optimize edilmesine katkıda bulunur. • Tedarik Zinciri Yönetimi: Tedarik zinciri maliyetlerini analiz ederek en uygun maliyetli tedarikçileri ve lojistik yöntemlerini belirler.	
Örnek Uygulamalar:	
• ERP Sistemleri: Kurumsal kaynak planlama (ERP) sistemleri içinde yapay zekâ entegrasyonu, maliyet muhasebesi süreçlerini iyileştirir. • RPA (Robotik Süreç Otomasyonu): Rutin maliyet hesaplama ve raporlama işlemlerini otomatikleştirir.	
Yapay zekânın maliyet muhasebesine olan katkıları, şirketlerin daha verimli, doğru ve stratejik kararlar almasına olanak tanır. Gönderdiğiniz  simlerde yapay zekanın bu alanlara olan katkısını detaylandıran şemalar veya örnekler olabilir. Eğer bu resimlerle ilgili daha spesifik bilgi isterseniz,	

Kaynak: ChatGPT (2024)

Bu soruda ChatGPT, yapay zekanın büyük veri analizi, tahminleme, otomatikleştirme, verimlilik artışı, hata ve hile tespiti, karar destek sistemleri, senaryo analizi, kaynak dağıtımı, tedarik zinciri yönetimi ve maliyet optimizasyonu yapabileceğini beyan etmiştir. Örnek olarak da kurumsal kaynak planlama sistemlerinin içine yapay zekanın entegrasyonu ile maliyet

muhasbesi süreçlerinde iyileşme yaşanabileceğini ve robotik süreç otomasyonu ile de hesaplamaların ve raporlamanın otomatikleşeceğini belirtmiştir.

Tablo 6. Yalnızca yapay zekâ ile insansız bir şekilde maliyet belirlemek mümkün mü?

Yalnızca yapay zekâ ile insansız bir şekilde birim üretim maliyetini belirlemek mümkün mü?	
	Yapay zekâ (YZ) kullanarak insansız bir şekilde birim üretim maliyetini belirlemek, teknolojinin geldiği noktada mümkün ve oldukça etkili bir yöntemdir. Ancak, bu sürecin başarılı bir şekilde işlemesi için belirli ön koşulların ve teknolojilerin doğru bir şekilde entegre edilmesi gerekir. İşte bu sürecin nasıl mümkün olabileceği ve dikkat edilmesi gereken noktalar: 1. Veri Toplama ve Yönetimi: Sensörler ve IoT Cihazları: Üretim süreçlerinde kullanılan makinelerde sensörler ve IoT cihazları kullanarak gerçek zamanlı veri toplamak mümkündür. Bu cihazlar, üretim hattındaki her aşamada detaylı veri sağlayarak maliyet analizine temel oluşturur. Veri Entegrasyonu: Toplanan verilerin merkezi bir veri tabanında toplanması ve entegre edilmesi gereklidir. Bu, YZ'nin analiz yapabilmesi için gerekli olan veri havuzunu oluşturur. 2. YZ Algoritmaları ve Makine Öğrenimi: Veri Analizi: YZ algoritmaları, büyük veri setlerini analiz ederek üretim süreçlerinde maliyetleri etkileyen faktörleri belirleyebilir. Makine öğrenimi modelleri, geçmiş verileri kullanarak gelecekteki maliyetleri tahmin edebilir. Anomali Tespiti: YZ, üretim süreçlerinde meydana gelen anormallikleri tespit ederek maliyet artışlarının nedenlerini belirleyebilir ve önleyici tedbirler alabilir. ↓ 3. Otomatik Raporlama ve Kontrol: Gerçek Zamanlı Raporlama: YZ, üretim maliyetlerini gerçek zamanlı olarak hesaplayabilir ve raporlayabilir. Bu, yöneticilerin anında bilgi sahibi olmasını sağlar ve hızlı karar almayı destekler. Otomatik Karar Verme: Belirli kurallara dayalı olarak YZ, üretim süreçlerinde otomatik kararlar alabilir ve maliyetleri optimize edebilir. 4. Tahmin ve Optimizasyon: Öngörücü Bakım: YZ, makinelerin bakım ihtiyaçlarını önceden tahmin ederek plansız duruşları ve buna bağlı maliyet artışlarını önleyebilir. Kaynak Optimizasyonu: YZ, üretim kaynaklarının en verimli şekilde kullanılmasını sağlamak için üretim planlarını optimize edebilir. 5. Yapay Zekânın Sınırlamaları ve İnsan Faktörü: Kalite ve Doğruluk: YZ sistemlerinin doğru ve güvenilir veri üzerinde çalışması gerekir. Yanlış veya eksik veriler, hatalı maliyet hesaplamalarına yol açabilir. İnsan Gözetimi: YZ sistemleri, genellikle insan gözetimi ve müdahalesi gerektirebilir. YZ'nin önerilerini ve analizlerini gözden geçirmek ve onaylamak için insan uzmanlığı önemlidir. Uygulama Örnekleri: Otomotiv Endüstrisi: Otomotiv fabrikalarında sensörler ve YZ kullanarak üretim hattındaki her aşamanın maliyetini izlemek ve optimize etmek. Elektronik Üretim: Elektronik bileşenlerin üretiminde, YZ ile maliyet hesaplamaları ve süreç optimizasyonu yapmak. Sonuç: Yapay zekâ, insansız bir şekilde birim üretim maliyetini belirlemek için güçlü bir araçtır ve doğru uygulandığında büyük verimlilik ve maliyet tasarrufu sağlayabilir. Ancak, başarılı bir YZ uygulaması için doğru veri toplama, veri entegrasyonu ve sürekli insan gözetimi gibi unsurların dikkate alınması gerekmektedir. Bu, işletmelerin maliyet muhasebesinde daha akıllı ve etkili kararlar almalarını sağlar.

Kaynak: ChatGPT (2024)

Altıncı soru “Yalnızca yapay zekâ ile insansız bir şekilde maliyet belirlemek mümkün mü?” şeklinde sorulduğunda yapay zekanın tepkisi, maliyet hesaplamasının hangi süreç için (üretim, proje, operasyonel vs.) yapılacağı bağlamının bildirilmesi gerektiği olmuştur. Soru “Yalnızca yapay zekâ ile insansız bir şekilde birim üretim maliyetini belirlemek mümkün mü?” şeklinde değiştirildiğinde Tablo 6’daki yanıt verilmiştir. Buradan da anlaşıldığı üzere, yapay zekadan en fazla verimin alınabilmesi için ona doğru verilerin sağlanarak doğru soruların sorulması gerekmektedir.

Verilen cevapta yapay zekanın insansız bir şekilde birim üretim maliyetini belirlemek için önemli bir araç olmasına vurgu yapılmıştır ancak beşinci madde olan “yapay zekanın sınırları ve insan faktörü” başlığında veri yapısına bağlı olarak hatalı maliyet hesaplama sonuçlarının meydana gelme ihtimalinin bulunduğu, insan gözetiminin ve onayının gerekebileceği belirtilmiştir. Buradan da yapay zekanın halen insan müdahalesi olmadan pek çok işlemi gerçekleştiremeyeceği, en azından tek başına güvenilir sonuçlar üretemeyeceği anlaşılabılır.

Son soru olarak “Yapay zekâ maliyet muhasebesi uygulamalarında etik sorunlara yol açar mı?” ifadesi sorulmuş ve Tablo 7’deki cevaplar alınmıştır. Cevaplara dikkat edildiğinde yapay zekanın sunduğu önemli avantajların yanında etik sorunlara da yol açabileceği belirtilmiştir. Bu etik sorunlar veri gizliliği ve güvenliği, yanlış veriler sunulduğu takdirde yanlış maliyet tahminleri ve adaletsiz karar süreçleri, şeffaflık ve hesap verebilirlik sorunları, insan işgücü kayıpları, büyük yapay zekâ maliyetleri nedeniyle küçük işletmelerin ulaşamaması ve yapay zekanın etik kararlar almasının zorluğu olarak özetlenmiştir.

Tablo 7’deki kritik başlık, belki de tüm insanları ilgilendiren “Yapay zekâ insanların işini ellerinden alacak mı?” sorusuna ilk ağızdan verilmiş cevaptır. Bu da yapay zekâ

uygulamalarının insan emeğinin yerini alabileceği ve işgücü kayıpları yaşanabileceğidir. Özellikle rutin işlerde çalışan insanların, yeniden eğitilerek farklı yetkinlikler kazanmadıkları takdirde yüksek risk altında oldukları belirtilmiştir. Bir diğer çözüm de insan ve yapay zekanın birlikte çalışabileceği hibrit iş modelleri olarak belirtilmiştir. Kısacası, insanların yapay zekadan çekinmelerinin en büyük iki sebebinden (Diğeri yapay zekanın başkaldırarak insanları köleleştireceği veya yok edeceğidir.) biri olan işgücü kayıplarının haklı bir endişe olduğu tescil edilmiş olmaktadır.

Tablo 7. Yapay zekâ maliyet muhasebesi uygulamalarında etik sorunlara yol açar mı?

Yapay zekâ maliyet muhasebesi uygulamalarında etik sorunlara yol açar mı?	
⊗	Yapay zekâ (YZ) maliyet muhasebesi uygulamalarında önemli avantajlar sağlarken, bazı etik sorunlara da yol açabilir. İşte bu etik sorunlardan bazıları ve bunların nasıl ele alınabileceği: 1. Veri Gizliliği ve Güvenliği • Sorun: Yapay zekâ uygulamaları büyük miktarda veri gerektirir. Bu veriler arasında hassas mali bilgiler bulunabilir. Bu bilgilerin korunması, veri gizliliği ve güvenliği açısından kritik önem taşır. • Çözüm: Güçlü veri koruma politikaları ve siber güvenlik önlemleri uygulanmalı, veri anonimleştirme teknikleri kullanılmalı ve veri erişim yetkileri sınırlandırılmalıdır. 2. Veri Önyargısı (Bias) • Sorun: Yapay zekâ sistemleri, eğitildikleri veri setlerine bağlı olarak önyargılı kararlar verebilirler. Yanlış veriler, yanlış maliyet tahminlerine ve adaletsiz karar süreçlerine yol açabilir. • Çözüm: Eğitim verileri dikkatle seçilmeli ve çeşitlendirilmeli, algoritmaların tarafsızlığını sağlamak için düzenli olarak değerlendirilmelidir. Önyargının tespit ve düzeltme yöntemleri geliştirilmelidir. 3. Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik • Sorun: Yapay zekâ sistemlerinin karar verme süreçleri genellikle karmaşıktır ve anlaşılması zor olabilir. Bu, şeffaflık ve hesap verebilirlik sorunlarına yol açabilir. • Çözüm: Algoritmaların nasıl çalıştığı konusunda açıklık sağlanmalı, yapay zekâ kararlarının izlenebilirliği ve denetlenebilirliği artırılmalıdır. Açıklanabilir yapay zekâ (Explainable AI) teknikleri kullanılmalıdır. 4. İş Gücü Etkisi • Sorun: Yapay zekâ uygulamaları, insan emeğinin yerini alabilir ve iş gücünde kayıplara yol açabilir. Özellikle tekrarlayan ve rutin işler yapay zekâ tarafından otomatikleştirilebilir. • Çözüm: İş gücünün yeniden eğitilmesi ve farklı yetenekler kazandırılması teşvik edilmelidir. Yapay zekâ ile insanların birlikte çalışabileceği hibrit çalışma modelleri geliştirilmelidir. 5. Adil Kullanım • Sorun: Yapay zekâ teknolojileri, büyük maliyetler gerektirebilir ve bu teknolojilere erişim, büyük işletmelere avantaj sağlayabilir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler bu teknolojilere erişimde zorluk yaşayabilir. • Çözüm: Teknolojiye erişimi demokratikleştirmek için devlet destekleri ve teşvikler sağlanabilir. Ayrıca, uygun maliyetli ve ölçeklenebilir yapay zekâ çözümleri geliştirilmelidir. 6. Yanlış Bilgi ve Manipülasyon • Sorun: Yapay zekâ algoritmalarının yanlış bilgiye dayalı kararlar vermesi veya maliyet verilerini manipüle edebilmesi riski vardır. • Çözüm: Algoritmaların doğruluğunu ve güvenilirliğini düzenli olarak test etmek, yanlış bilgiyi tespit ve düzeltme mekanizmaları geliştirmek önemlidir. 7. Etik Karar Verme • Sorun: Yapay zekâ sistemlerinin etik kararlar vermesi zor olabilir. Örneğin, maliyet azaltma amacıyla çalışanların işten çıkarılması gibi kararlar etik açıdan sorgulanabilir. • Çözüm: Yapay zekâ uygulamalarında etik kurallar ve yönergeler belirlenmeli, insan denetimi ve etik kurulun olutulmalıdır. Sonuç Yapay zekâ maliyet muhasebesi uygulamalarında çeşitli etik sorunlara yol açabilir. Bu sorunların üstesinden gelmek için şeffaflık, hesap verebilirlik, veri gizliliği, önyargının önlenmesi ve iş gücüne yönelik politikalar gibi alanlarda dikkatli ve sorumlu yaklaşımlar benimsenmelidir. İşletmeler, yapay zekâ uygulamalarını etik standartlara uygun şekilde kullanarak, hem maliyet avantajı elde edebilir hem de toplumsal ve etik sorumluluklarını yerine getirebilirler.

Kaynak: ChatGPT (2024)

5. SONUÇ

ChatGPT, adeta bir insan ile konuşuyormuş gibi yapay zekayla sohbet etmeye imkân vermesi yönüyle birlikte en popüler uygulamalardan biri haline gelmiştir. Pek çok alanda kullanılmaya başlanmış ve hızla yaygınlaşmıştır.

Çalışmada ChatGPT'ye yedi adet soru sorularak maliyet muhasebesi ile ilgili görüşleri alınmış, gelecekteki teknolojiler ve etik sorunlara bakış açısı öğrenilmeye çalışılmıştır. Yapay zekâ teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak, ChatGPT tarafından verilen cevapların doğruluk derecesinin literatürdeki yayınlara kıyasla arttığı söylenebilir.

Yapay zekayı test etme amacıyla sorulan ilk iki sorunun ardından maliyet azaltımı yöntemleri ile ilgili soruya sistemin verdiği cevapta sayılan yöntemler otomasyon, yapay zekâ, makine öğrenmesi, bulut bilişim ve nesnelerin interneti gibi cevaplar verilerek, maliyet azaltmanın yolunun tamamen yapay zekâ ve son teknoloji yöntemlerden geçtiği vurgulanmıştır.

Gelecekte bizi ne gibi maliyet muhasebesi yaklaşımları beklediği hakkında ChatGPT'nin görüşleri ise insan müdahalesine ihtiyacın minimum düzeyde olduğu, yapay zekâ ile güçlendirilmiş otonom muhasebe sistemleri, blok zincir teknolojisi, büyük veri analizi ve farklı senaryolarda farklı strateji benimsenmesini sağlayan esnek maliyet muhasebesi modelleri çerçevesinde oluşmuştur.

Sıra yapay zekanın maliyet muhasebesine olan katkısına geldiğinde ChatGPT'nin maliyet değişimlerinin tahmini, otomatikleştirme, verimlilik artışı, hata ve hile tespiti, kaynak dağıtımı, tedarik zinciri yönetimi ve maliyet optimizasyonu gibi başlıkları ortaya attığı görülmüştür. Birim maliyeti hesaplama durumu sorulduğunda hangi sürecin birim maliyetinin hesaplanacağına göre değişir yanıtını vermiştir. Soru daha ayrıntılı şekilde, birim üretim maliyetini insansız bir şekilde

hesaplayıp hesaplayamayacağı olarak sorulduğunda, kendi sınırları bulunduğunu ve insan gözetiminin şart olduğunu belirtmiştir.

Son olarak maliyet muhasebesi uygulamalarında etik sorunlara yol açıp açmayacağı sorulduğunda ChatGPT, veri gizliliği, hesap verilebilirlik zafiyeti, adaletsiz karar süreçleri ve insanların işgücü kaybı gibi etik problemler oluşabileceğini belirtmiştir.

ChatGPT özelinde yapay zekâ modelleri, kendilerine doğru veri sunulduğunda ve doğru sorular sorulduğunda görünen o ki tatmin edici cevaplar sunabilmektedirler. Yapay zekâ ile ilgili en büyük korku olan, kıyamet sonrası bilim-kurgu eserlerindeki gibi insanlığın sonunu getireceğine dair olanı gerçekleşir mi bilinmez ama bizzat ChatGPT'nin ağzından, özellikle rutin işlerde çalışan insanların mesleklerini kaybedecekleri teyit edilmiştir. Elbette ki o noktaya gelene kadar yapay zekâ teknolojisinin kat etmesi gereken uzun bir yol olabilir fakat bu uzun yolu sandığımızdan daha da çabuk tamamlaması çok da ihtimal dışı görünmemektedir.

KAYNAKÇA

- Abeysekera, I. (2024). ChatGPT and Academia on Accounting Assessments, *Journal of Open Innovation: Technology, Market and Complexity*, 10 (1), 1-10.
- Azaltun, M., Aktaş, A., Tekbaş, İ., & Turgut Genç, S. (2024). ChatGPT'nin Muhasebe Mesleğine ve Muhasebecilere Yönelik Öngörüler: Fırsatlar ve Riskler. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 17(ICAFR Özel Sayısı), 93-110.
- ChatGPT (2024). ChatGPT 4.0 versiyonu, <https://chatgpt.com/c/3ed75383-1c93-4cde-8572-84174c8584ed> adresinden erişilmiştir. Erişim tarihi: 28.06.2024
- Çavuşoğlu, K. (2023). ChatGPT ile Muhasebe Üzerine Sohbet, *Ahi Evran III - International Conference on Scientific Research May 3-4, 2023 / Full Texts Book*, 352-362.
- de Freitas, M.M., Sallaberry, J.D., de Jesus Silva, T.B. ve da Rosa, F.S. (2024). Application of Chatgpt 4.0 for Solving Accounting Problems, *The Journal of Globalization, Competitiveness, and Governability*, 18 (2), 49-64.
- de Kok, T. (2024). ChatGPT for Textual Analysis? How to use Generative LLMs in Accounting Research, Working Paper, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4429658 adresinden erişilmiştir, Erişim tarihi: 28.06.2024
- OpenAI (2024). Introducing ChatGPT, <https://openai.com/index/chatgpt/> adresinden erişilmiştir. Erişim tarihi: 29.06.2024
- Saral, S.S., Martincevic, I. ve Sesar, V. (2024). The Role of Artificial Intelligence In Accounting and Finance, 112th International Scientific Conference on Economic and Social Development – "Creating a unified foundation for

Sustainable Development: Interdisciplinarity in Research and Education" Proceedings Book, Varazdin, 4-5 June 2024, 696-704.

Shchyrba, I., Savitskaya, M., Fursa, T., Yeremian, O. ve Ostropolska, Y. (2024). Management Accounting: The Latest Technologies, ChatGPT Capabilities, Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice, 1 (54), 160-172.

Street, D. A. ve Wilck, J. (2023). "Let's have a chat": Applying ChatGPT and large language models to the practice of forensic accounting, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4351817 adresinden erişilmiştir. Erişim tarihi: 29.06.2024

Voshaar, J., Wecks, J.O., Plate, B.J. ve Zimmermann, J. (2024). Tackling Professorial Expert Bias: The Role of ChatGPT in Simplifying Financial Accounting Exam Texts, Accepted for Publication in *ISSUES IN ACCOUNTING EDUCATION*, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4867702 adresinden erişilmiştir, Erişim tarihi: 28.06.2024

Xue, Y., Chen, H., Bai, G.R., Tairas, R. and Huang, Y. (2024). Does ChatGPT Help With Introductory Programming? An Experiment of Students Using ChatGPT in CS1, 46th International Conference on Software Engineering: Software Engineering Education and Training (ICSE-SEET: April 14–20, 2024, Lisbon, Portugal) Proceedings Book, 331-341.

Zhao, J. ve Wang, X. (2023). Unleashing efficiency and insights: Exploring the potential applications and challenges of ChatGPT in accounting, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 2024-35, 269-276.

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA KARŞI AÇILAN HUKUK DAVALARI: YARGITAY KARARLARINDAN ÖRNEKLER (2013 – 2023 YILLARI ARASI BİR İNCELEME)

Selda TONGARLAK¹

Alper Tunga ALKAN²

1. GİRİŞ

Muhasebe mesleği, sunduğu hizmet çıktılarıyla doğrudan veya dolaylı olarak toplumun geniş bir kesimini etkileyen bir boyutta faaliyet göstermektedir. Diğer bir deyişle, muhasebe mesleğinin sağladığı verilerin toplumun ekonomik refahına önemli bir katkısı bulunmaktadır.

Mali müşavirlik mesleği, bağımlı bir çalışma biçimi olmayıp vekalet ilişkisine dayandığından; mükelleflere, devlete ve topluma karşı büyük bir sorumluluk taşımaktadır. Mükelleflere yönelik sorumlulukları, işleri etkin bir şekilde yerine getirmek, mükelleflerin hak ve çıkarlarını korumak, vergi planlaması yapmak gibi görevleri içermektedir. Devlete karşı sorumlulukları ise, devletin vergi kaçaklarına karşı önleyici bir mekanizma olarak oluşturduğu mesleki bağımsızlık prensipleriyle desteklenen bir yapı içinde verginin adil bir şekilde dağıtılmasını kontrol etmektir (Çetin, 2022).

Toplum, mali müşavirlerden doğru ve tarafsız mali tabloların hazırlanacağı beklentisi içindedir. Bu beklenti,

¹ Yüksek Lisans Öğrencisi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, seldatongarlak@gmail.com, ORCID: 0000-0002-3835-5734.

² Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi, Akşehir İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, atalkan@selcuk.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8309-7463.

toplumdaki yatırımcıların işletmelere yönelik yatırım kararlarını, bilanço, gelir tablosu gibi finansal verilere dayanarak almalarını sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının bu tabloları hazırlaması, toplumun bu finansal verilere duyduğu güveni artırmaktadır (Şeker ve Hoş, 2021:955).

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Muhasebe Meslek Mensubu

İşletmelerin ticari faaliyetlerinin kayıt altına alınması, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler (SMMM'ler) tarafından gerçekleştirilmekte olup, bu faaliyetlerin usulüne uygun şekilde kayıt altına alınıp alınmadığına dair tasdik işlemleri ise Yeminli Mali Müşavirler (YMM'ler) tarafından yapılmaktadır. Her iki meslek grubu da muhasebe meslek mensubu olarak kabul edilmektedir (Kılıç ve Alptekin, 2023:154; Aksoy, 2021: 45).

Muhasebe mesleği, 1989 yılı öncesine kadar farklı idari düzenlemelere tabi iken, 3568 sayılı kanun ile yasal bir statüye kavuşmuştur. Bu kanunla, mesleki unvan verme ve mesleki yeterliliği değerlendirme yetkisi Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının üst örgütü olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne (TÜRMOB) verilmiştir (Çetin, 2022).

3568 sayılı kanun, Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanlarını meslek mensubu olarak kabul etmiştir. Ancak, 10/07/2008 tarih ve 5786 sayılı kanun ile Serbest Muhasebeci unvanı, muhasebe meslek mensupları unvanları arasından çıkarılmıştır. Bu değişiklik öncesinde kazanılmış olan SM unvanları ise mesleki faaliyetlerini bu unvan altında sürdürebilmektedir (Öztürk, 2020:3).

Yasal düzenlemeler ile meslek mensubu olabilmek için gereken şartlar ve geçirilen staj sürelerinde de değişiklikler yapılmıştır. 3568 sayılı kanun, meslek mensubu olabilmek için genel ve özel şartlar olmak üzere iki ayrı başlık altında düzenlemeler içermektedir.

Genel şartlar, meslek mensubunun uyruğu, medeni hakları kullanma ehliyeti, kamu haklarından faydalanılmasına engel olacak bir durumun olup olmadığı gibi hususları kapsamaktadır. Özel şartlar ise SMMM ve YMM unvanlarına sahip olabilmek için her bir unvanda aranan ayrı ayrı şartları içermektedir. Bu şartlar arasında SMMM staj sınavı, staj süresi gibi daha çok müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik yeterlilikleri yer almaktadır (Tezcan ve Kayaer, 2015: 106).

2.2. Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile İlgili Yasal Düzenlemeler

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleği ile ilgili kanunlar arasında 3568 Sayılı Meslek Kanunu ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddeleri yer almaktadır. Bu kanunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2023: 180-183).

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu: Bu kanun, mesleğin tanımından başlayarak, meslek mensuplarının tanımı, serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin genel ve özel şartları, meslek mensuplarının sorumlulukları ve diğer konuları düzenlemektedir (Atasel ve Şeker, 2017:401).

213 Sayılı VUK Mük.227: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere vergi mükelleflerine ait vergi beyanlarının hazırlanarak imzalanması ve elektronik ortamda gönderme yetkisi vermektedir. Ayrıca meslek mensuplarının hukuki

sorumluluklarına yönelik tanım ve kapsamı da içermektedir (Organ ve Çevikcan, 2011:61-62).

Tüzüklerle ilgili olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mevzuatında herhangi bir tüzüğe rastlanmamıştır.

Yönetmelikler ise şu şekildedir (Kılıç ve Alptekin, 2023: 162-174):

3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği
4. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik
5. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet Ve Reklam Yasağı Yönetmeliği
6. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
7. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği
8. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Üye Aidatları İle Birlik Paylarının Tesbitine Ait Yönetmelik
9. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik
10. Serbest Muhasebeci Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Kaşe Kullanma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik

11. Yeminli Mali Müşavirlik Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği
12. Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Gereğince Yapılacak Başvurular Hakkında Yönetmelik
13. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği
14. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları İle Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Organlarının Denetimi Hakkında Yönetmelik
15. SM, SMMM ve YMM Sınav Komisyonlarının Çalışma Usulleri, Sınav Esasları Sınav Konuları Hakkında Yönetmelik
16. SM, SMMM ve YMM'lerce Tutulacak Defter ve Kayıtlar ile Meslek Mensuplarının Bildirim Mecburiyeti Hakkında Yönetmelik
17. SM, SMMM ve YMM Geçici Kurul Değerlendirme ve Sınav Komisyonlarının Kurulması ve Çalışma Esaslarına İlişkin Yönetmelik

2.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cezai Sorumlulukları

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin cezai sorumluluklarına dair özel bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. 3568 Sayılı meslek yasasında da cezai hükümler düzenlenmemiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde hangi fiillerin işlenmesi durumunda hangi sürelerde hürriyeti bağlayıcı cezaların uygulanacağı belirtilmiştir (Atasel ve Şeker, 2017:403; Aslan ve Özdemir, 2020: 167). Ancak bu madde, hürriyeti bağlayıcı cezai yaptırım gerektiren tüm fiilleri kapsamamaktadır. Bu durumda özel kanunlarda

düzenlenmemiş olan fiillere uygulanacak hürriyeti bağlayıcı cezalar Türk Ceza Kanunu'na göre belirlenecektir (Kılıç ve Alptekin, 2023: 151).

SMMM'ler, kendilerine sunulan 213 Sayılı VUK'a uygun olarak düzenlenmiş belgeleri yasal defter kayıtlarına işlemek, mali tabloları hazırlamak ve yasal vergi beyanlarını VUK hükümlerine uygun olarak hazırlayarak vergi idaresine göndermekle yükümlüdürler. Bu yükümlülüklerini yerine getirirken, vergi kayıp ve kaçağına neden olan belgeleri kaydetmeleri durumunda idari ve cezai yönden müşterek müteselsil sorumlulukları kaçınılmaz olacaktır (Aslan ve Özdemir, 2020: 166). Ancak, bu durumda bile SMMM'lerin hukuki ve cezai sorumluluğunu düzenleyen açık bir kanun hükmü bulunmamaktadır. SMMM'lerin hukuki ve cezai sorumlulukları, Anayasa'nın 38 ve 73. maddelerine aykırı bir şekilde yönetmelik ve tebliğ hükümleriyle düzenlenmeye çalışılmıştır. Bu durum hukuk devleti ilkelerine aykırı olabilir (Akkurt, 2006:61-62). Müşterek ve müteselsil sorumluluğa gidilmesi için gereken inceleme ve araştırmaların yapılması ve kesin bilgiye ulaşılması gerekmektedir. Ancak, bu işlemlerin yasal dayanağının olmaması durumunda yapılan idari ve cezai işlemler hukuken geçersiz olabilir (Kılıç ve Alptekin, 2023: 161).

3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINI İÇEREN ÖRNEK YARGITAY KARARLARI

Araştırma kapsamında, mevzuat ve mahkeme sonuçlarına erişimde "Yargıtay Karar Tarama" (<https://karararama.yargitay.gov.tr/index>) portalı, İstanbul Mali Müşavirler Odası Akademik Portalı, Mevzuat Bilgi Sistemi ve konu ile ilgili daha önce yapılmış akademik çalışmalardan faydalanılmıştır. Bu tarama süreci, öncelikle mevzuat

araştırması ve ardından muhasebe mesleğini ilgilendiren Yargıtay ve Danıştay kararlarının taranması adımlarını içermiştir.

3.1. İlgili Yargıtay Kararlarının İncelenmesi

Yargıtay “mali müşavirler” ve “bilirkişi” kavramları ile ilgili olarak hukuk ve ceza davalarının temyiz makamı olarak dosyaları incelemektedir. Araştırma sonucunda 84 adet Hukuk Dairesi, 202 adet Ceza Dairesi kararına ulaşılmıştır. Çalışmanın sınırlandırılması bağlamında her bir kategoriden 2010 ve 2023 yılları arasında olmak üzere 20 adet hukuk ve 20 adet ceza davası seçilmiştir.

Yapılan araştırmada kararların edinileceği kaynak olarak hukukturk.com web sitesi veritabanına erişim sağlanmış ve aramada “+muhasebeci, +mali müşavir, -bilirkişi” formülü kullanılmıştır. Araştırmayla ilgili ekran görüntüsü aşağıdaki şekil 1’de gösterilmektedir.

Şekil 1. Tarama Kriterleri

The screenshot shows the hukukturk.com search interface. At the top, there is a search bar with the text "+muhasebeci, +mali müşavir, -bilirkişi" and a "QARA" button. Below the search bar, it indicates "Bulunan Sonuç Sayısı : 367". There are also links for "İÇTİHAT", "MEVZUAT", "KAYNAKÇA", "DİLEKÇE VE SÖZLEŞMELER", "ABONELİK", and "REHBER VIDEO". A green box contains information about the search scope and a link to "Yargıtay Kararları - Gelişmiş Arama" page. Below this, there are filters for "Filtresiz görünüm", "Sadece Hukuk Daireleri 64", and "Sadece Ceza Daireleri 202". At the bottom, there is a section titled "Yargıtay Kararları" with a grid of checkboxes and counts for various court divisions.

Hukuk Dairesi	Ceza Dairesi
8. Hukuk Dairesi 24	7. Ceza Dairesi 15
9. Hukuk Dairesi 11	11. Ceza Dairesi 55
10. Hukuk Dairesi 12	15. Ceza Dairesi 102
11. Hukuk Dairesi 23	23. Ceza Dairesi 16
13. Hukuk Dairesi 14	
5. Ceza Dairesi 14	

3.1.1. Yargıtay Hukuk Davaları

Çeşitli Yargıtay hukuk daireleri ve hukuk genel kurulu tarafından verilmiş olan 2013-2023 yılları arasında mali müşavirlerle ilgili hukuk davalarının 20 adedi, karar numaraları ve sonuç verilen kararları tabloda detaylandırılmıştır.

Karar Numarası	Durum	Sonuç
Hukuk Genel Kurulu 2012/15-572 E., 2013/64 K.	Eser sözleşmesinden kaynaklanan iş bedeli alacağının tahsili için yapılan icra takibine itirazın iptali	Davalı vekilinin temyiz itirazları kabul edilmiş, direnme kararı Özel Daire bozma kararına dayanarak 6217 sayılı Kanun ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu gereğince bozulmuştur. İstek halinde temyiz peşin harcının iadesine karar verilmiştir.
Hukuk Genel Kurulu 2013/1913 E., 2015/1260 K.	İtirazın iptali, muhasebe ücreti, serbest muhasebecilik, vekalet sözleşmesi, zamanaşımı	Zamanaşımının vekalet sözleşmesi devam ettiği sürece işlemediği, vekilin hesap vermesi veya sözleşme ilişkisinin sona ermesi (ölüm, azil, istifa) ile başladığı belirtilmiş, yerel mahkemenin zamanaşımı nedeniyle ret kararı hatalı bulunarak hüküm bozulmuştur.
Genel Kurulu 2013/2220 E., 2015/1336 K.	Sahte fatura tanzimi ve vergi iadesi dolandırıcılığı	Davacının vergi iadesi ve cezasının tahsili talebiyle ilgili, davalılar vekilinin temyiz itirazlarının daha detaylı incelenmesi için dosyanın 4. Hukuk Dairesine gönderilmesine karar verilmiştir.
Hukuk Genel Kurulu 2015/3119 E., 2015/2676 K.	İş bedeli alacağı	Özel Daire tarafından bozulan ve direnme yoluyla Antalya 1. Asliye Ticaret Mahkemesinin kararı Yargıtay Hukuk Genel Kurulunca değerlendirilmiştir. Sebepsiz zenginleşme ilkesine göre yerel mahkemenin kararı usul ve yasaya uygun bulunmuş, ancak kanuna aykırı sözleşme üzerine yapılan işlerin yeniden incelenmesi gerektiği belirtilmiştir.
Genel Kurulu 2014/827 E., 2016/311 K.	Zayii belgesi talebi	Yangın sonucu kaybolan ticari defterler için zayii belgesi talebi ile ilgili kararın Yargıtay tarafından bozulması ve davalı vekilinin temyiz itirazlarının kabul edilmesi, temyiz harcının iadesine karar verilmiştir.
Genel Kurulu 2015/3664 E., 2016/644 K.	İşçilik alacakları	İşçilik alacaklarına ilişkin Bursa 1. İş Mahkemesinin kısmen kabul kararı Yargıtay tarafından bozulmuş, Hukuk Genel Kurulu yeniden değerlendirilmiş ve yerel mahkemenin direnme kararını bozmuştur.

Genel Kurulu 2014/1138 E., 2016/995	Menfi tespit ve istirdat	Tehdit altında alınan senetlerin geçersizliği ve ödenen bedellerin iadesi talebiyle ilgili olarak Ankara 18. İş Mahkemesinin kararı Yargıtay tarafından bozulmuş, irade bozuklukları hükümleri uygulanması gerektiği belirtilmiştir.
Hukuk Genel Kurulu 2015/2388 E., 2017/572 K.	Zararın tahsili ve işçilik alacağı	İzmir 1. İş Mahkemesinin kararı, Yargıtay 7. Hukuk Dairesi tarafından kısmen onanmış, ancak davacı- karşı davalı banka vekilinin alacak miktarına yönelik itirazlarının incelenmesi için Özel Daireye gönderilmesi gerektiği kararlaştırılmıştır.
Hukuk Genel Kurulu 2015/874 E., 2017/1040 K.	Alacak davası	İzmir 1. İş Mahkemesince reddedilen alacak davası ile ilgili karar, Yargıtay 22. Hukuk Dairesi tarafından onanmış ve davacı şirket vekilinin temyiz itirazları reddedilmiştir. Harçların peşin alındığı, başka harç alınmasına mahal olmadığı belirtilmiştir.
Genel Kurulu 2015/711 E., 2017/753	Temyiz itirazının reddi	Davacının temyiz itirazları reddedilmiş, Yargıtay 13. Hukuk Dairesinin ilk derece mahkemesi sıfatıyla verdiği karar onanmıştır. Temyiz ilam harcının peşin alındığı, başka harç alınmasına gerek olmadığı belirtilmiştir.
Genel Kurulu 2021/474 E., 2021/867	Tazminat davası	Antalya 4. İş Mahkemesince verilen karara yönelik temyiz itirazları sonucunda, Özel Dairenin bozma kararına karşı direnilmiş ve Yargıtay, dosyanın yeniden değerlendirilmesi gerektiğine karar vermiştir.
Genel Kurulu 2021/88 E., 2022/20	Temyiz itirazının reddi	Davacı vekilinin temyiz itirazları reddedilmiş, Yargıtay 10. Hukuk Dairesi'nin Bölge Adliye Mahkemesi'nin kararını onanmış ve temyiz harcının peşin olarak alındığı belirtilmiştir.
Hukuk Genel Kurulu 2009 / 123 E., 2010 / 286 K.	Temyiz itirazının reddi	Davacının temyiz talebi reddedilmiş ve Yargıtay 13. Hukuk Dairesi tarafından verilen ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır. Temyiz ilam harcı peşin alınmış olup, başka bir harç alınmasına gerek bulunmamaktadır.
Hukuk Genel Kurulu 2016 / 26188 E., 2016 / 24164K.	Vekalet ücreti temyiz itirazının reddi	6502 sayılı yasada tanımlanan tüketici sıfatını taşımadığı anlaşılmıştır. Peşin alınan 29,20 TL harcın istek halinde iadesine, HUMK'nun 440/III-2 maddesi uyarınca karar düzeltme yolu kapalı olmak üzere, 23/12/2016 gününde oybirliğiyle karar verildi.

Hukuk Genel Kurulu 2015 / 17443 E., 2015 / 22737 K.	İşçi alacakları davası	Davacının talep ettiği kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, fazla mesai ücreti, hafta sonu ücreti, ulusal bayram ücreti gibi alacaklardan sadece bazıları kabul edilmiş. Ancak, mahkeme kararında talep edilen miktarların tam olarak belirtilmemesi ve ek bir dava dosyasının birleştirilmesine rağmen karar verilmemesi gibi hatalar tespit edilmiş. Bu nedenle temyiz başvurusu sonucunda, temyiz edilen kararın bozulmasına ve mahkemenin eksiklikleri gidermek üzere yeniden değerlendirme yapmasına karar verilmiştir.
Hukuk Genel Kurulu 2012 / 18409E., 2013 / 788 K.	Ticari defterlerin iptali talebi	Davada, müvekkilin 2007-2009 yıllarına ait ticari defterlerinin iade edilmediği iddiasıyla açılan davanın sonucu, mahkemenin TTK'nun 82/7. Maddesi uyarınca talebi reddetmesidir. Temyiz incelemesi sonucunda da temyiz itirazlarının reddedilmesiyle hükmün onanmasına karar verilmiştir. Davacının talebi reddedilmiş ve TTK'nun ilgili maddeleri
Hukuk Genel Kurulu 2016/26285 E., 2017 / 5095 K.	Görev yönünden ret kararı	Mahkemece, davacının mesleki ve ticari amaçla hareket ettiği ve 6502 Sayılı Kanun kapsamında tüketici olarak kabulüne imkan bulunmadığı, peşin alınan harcın istenmesi halinde iadesine, HUMK'nun 440 /III-3 maddesi uyarınca karar düzeltme yolu kapalı olmak üzere, 27/04/2017 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.
Hukuk Genel Kurulu 2020 / 3772 E., 2022 / 11466 K.	Temyiz edilen ilamın onanması kararı	Adana 2. İş Mahkemesinin davanın kabulüne dair kararın sadece davacı kurum tarafından temyiz edildiği dolayısıyla davalı yönünden temyiz edilmemekle, davalının Adana 1. İcra Müdürlüğünün 2014/12666 esas sayılı takip dosyasına yaptığı itirazın iptaline ve takibin devamına, asıl alacak miktarının %20 oranında hesaplanacak icra inkâr tazminatın davalıdan tahsiline karar verilmiş
Hukuk Genel Kurulu 2013 / 17573E., 2014 / 7526 K.	Temyiz isteminin reddedilmesi	HUMK'nın 432/4'üncü maddesi uyarınca, temyiz isteminin reddine karar verilmesi gerekmiştir. Davalının temyiz isteminin hüküm tarihinde yürürlükte bulunan HUMK'nın 432/4'üncü maddesi uyarınca REDDİNE, temyiz ilam harcının temyiz edenden alınmasına, 16.04.2014 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

Hukuk Genel Kurulu 2015 / 2023 E., 2016 / 2351 K.	Tasarrufun İptali	TTK'nun 376. maddesi uyarınca davalıların mali durumunu bilme yetkisine sahip olmaları ve satışın alacaklıları zarara uğratma amacıyla yapıldığına dair sonuçlara ulaşarak, davanın kabulüne ve satışın iptaline karar vermiştir. Davalıların temyiz itirazları reddedilerek karar onanmıştır.
---	-------------------	--

3.1.2. Ceza Davaları

Aşağıdaki tabloda mali müşavirler ilgili olarak Yargıtay ceza daireleri ve ceza genel kurulunca verilmiş 20 adedi karar numaraları ve sonuç verilen kararları ile tabloda detaylandırılmıştır.

Karar Numarası	Durum	Sonuç
Ceza Genel Kurulu 2013/840 E., 2015/49 K.	Rüşvet suçu, yasa değişikliği, lehe kanun uygulaması	Karar, yasal ve yeterli olmayan gerekçelerle indirimin az yapılmasından dolayı bozuldu. Dosya, mahalli mahkemeye gönderilmek üzere Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığına tevdi edildi. Karar, 17.03.2015 tarihinde oybirliğiyle alındı.
Ceza Genel Kurulu 2014/98 E., 2016/83 K.	Görevi kötüye kullanma suçu	İlk derece mahkemesi tarafından ölmüş olan sanık hakkında verilen düşme kararı onandı. Diğer sanık hakkında hükme esas alınan delillerin hukuka aykırı elde edilmesi ve eksik araştırma nedeniyle karar bozuldu. Dosya, ilgili Ceza Dairesine gönderildi. Karar, 23.02.2016 tarihinde oybirliğiyle alındı.
Ceza Genel Kurulu 2020/33 E., 2022/20	Sahte fatura kullanma suçu	Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığının itirazı reddedildi. Sanığın beraat kararı onandı ve dosya mahalline gönderildi. Karar, 24.03.2022 tarihinde oybirliğiyle alındı.
Ceza Dairesi 2012/21 614, 2014/13 164 T.	Güveni kötüye kullanma suçu	Güveni kötüye kullanma suçu kapsamındaki deliller doğrultusunda, yapılan yargılamaya uygun görülmeyen diğer temyiz itirazlarının reddine ve kararın bozulmasına karar verildi.
Ceza Genel Kurulu 2020/285 E., 2022/344 K.	İrtikap, nitelikli dolandırıcılık, görevi kötüye kullanma suçları	Sanığın çeşitli suçlardan beraatine ve teşebbüs suçlarından mahkumiyetine karar verildi. Temyiz sürecinde, yeterli çoğunluk sağlanamayınca oy çokluğuyla ve diğer konular oy birliğiyle karar verildi. İlgili suçların çoğunda sanığın beraati onandı, bazılarında bozma kararı verildi.

T.C. Yargıtay 23. Ceza Dairesi E. 2015/3679, K. 2016/105, T.	Güveni kötüye kullanma suçu	Hüküm, sanığın görevi ile ilgisi olmayan suç unsurları nedeniyle bozuldu. Yargılama sürecinde yapılan hatalar düzeltilerek karar onandı.
T.C. Yargıtay 11 Ceza Dairesi E. 2012/20277, K. 2013/9916, T. 12.6.2013	Resmî belgede sahtecilik suçu	Suç tarihinde lehe olan yasal düzenlemeler dikkate alınarak, dava zamanaşımı nedeniyle sanıklar hakkındaki kamu davaları düşürüldü.
T.C. Yargıtay 19. Ceza Dairesi E. 2015 / 11657 K. 2015 / 11657 T. 8.02.2016	Yüz kızartıcı suç	Sanık 3568 Sayılı Kanun'a Aykırılık suçundan yargılanmış ve yerel mahkeme tarafından beraat kararı verilmiştir. Ancak, yapılan temyiz başvurusunda mahkemenin kararı temyiz edilmiş, şikayetçi vekilinin temyiz istemi reddedilmiş ve yerel mahkeme kararı bozulmuştur. Sanık, yetkisiz olarak serbest muhasebeci mali müşavirlik unvanı ile faaliyette bulunmakla suçlanmış ancak kanunda yapılan değişiklikler göz önüne alınarak beraat kararı verilmiştir. Bu nedenle, yerel mahkeme kararı bozulmuş ve dosya yeniden incelenmek üzere mahkemeye geri gönderilmiştir.
15. Ceza Dairesi E. 2020 / 4681 K. 2020 / 8402	Hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma suçu	Sanık müdafii tarafından temyiz edilen mahkumiyet hükmü, 5320 Sayılı Kanun'un 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 Sayılı CMUK'nın 321. maddesi uyarınca bozulmuştur.
T.C. Yargıtay 23. Ceza Dairesi E. 2015 / 9546 K. 2016 / 9909 T. 22.11.2016	Hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma	Mahkeme, TCK'nın 155/2, 62, 52/2, 51/1-3-6. maddeleri uyarınca sanığa 10 ay hapis ve 80 TL adli para cezası ile hapis cezasının ertelenmesi kararını verdi. Ancak, sanığın serbest muhasebeci olarak çalıştığı kişilerden aldığı vergi borçlarını ilgili kurumlara yatırmayarak güveni kötüye kullanma suçu işlediği iddiasının, serbest muhasebecilerin görevleri ve mevzuat çerçevesinde değerlendirilmediği için hüküm bozuldu.
T.C. Yargıtay 7. Ceza Dairesi E. 2010 / 4805 K. 2013 / 6818 T. 21.03.2013	3568 Sayılı Kanun'un 3. Maddesi (meslek unvanlarının haksız kullanılması)	Yerel mahkemeye verilen hüküm, sanıkların muhasebecilik mesleğini icra etmeleri iddiasıyla açılan davada, suçun dayanağı olan kanun maddelerine uygun delillerin sunulmadan ceza tayini yapıldığı gerekçesiyle bozuldu. Ayrıca, suçtan doğrudan zarar görmeyen bir kurumun müdahilliğine karar verilerek vekalet ücretine hükmedildi. Temyiz itirazları yerinde görüldüğünden hüküm, bu sebepten dolayı bozuldu.

T.C. Yargıtay 7. Ceza Dairesi E. 2013 / 6770 K. 2014 / 10798 T. : 2.06.2014	Yüz kızartıcı suç	Bu dava, 3568 Sayılı Kanun'un 3. maddesinde belirtilen meslek unvanlarının haksız kullanılması suçundan açılmıştır. Ancak mahkeme, suçun oluşumu için gerekli koşulların yeterince incelenmediğine ve delillerin eksik olduğuna hükmetmiştir. Bu nedenle, verilen hüküm, yasal dayanağı olmayan gerekçelerle bozulmuştur.
T.C. Yargıtay 15. Ceza Dairesi E. 2015 / 7020 K. 2018 / 4521 T. 12.06.2018	Hizmet nedeni ile güveni kötüye kullanma	Kanuna aykırı olup, sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan hükmün bu sebeplerden dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK'nun 321. maddesi uyarınca bozulmasına, 12/06/2018 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.
7. Ceza Dairesi E. 2013 / 13908 K. 2014 / 10788	3568 sayılı yasaya muhalefet	Sanığın temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı yasanın 8/1.maddesi gereğince yürürlükte bulunan 1412 sayılı CMUK.nun321.maddesi uyarınca bozulmasına, 02.06.2014 günü oybirliğiyle karar verildi.
T.C. Yargıtay 15. Ceza Dairesi E. 2011 / 13064 K. 2012 / 36829 T. 10.05.2012	Hizmet nedeniyle emniyeti suistimal	Sanık müdafinin temyiz itirazları bu itibarla yerinde görülümüş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı 5320 sayılı Yasanın 8/1. maddesi gereğince uygulanması gereken 1412 sayılı CMUK. un 321. maddesi uyarınca bozulmasına, ancak bu husus yeniden yargılama yapılmasını gerektirmediğinden aynı kanunun 322. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak sanık hakkındaki kamu davasının şikayetten vazgeçme nedeniyle 5271 sayılı CMK' un 223/8. maddesi uyarınca düşmesine, 10/05/2012 gününde oybirliğiyle karar verildi.
T.C. Yargıtay 15. Ceza Dairesi E. 2013 / 21171 K. 2015 / 32231 T. 15.12.2015	Güveni kötüye kullanma suçu	Bu dava, bir serbest muhasebecinin hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma suçundan mahkumiyetine ilişkindir. Ancak mahkeme, suçun niteliğinin yanlış değerlendirildiğini ve suçun aslında güveni kötüye kullanma suçu olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, hükmün kanuna aykırı olduğu ve kısa süreli hapis cezasının ertelenen sanık hakkında hak yoksunluklarına hükmedilemeyeceği gerekçesiyle bozulmasına karar verilmiştir.
Ceza Dairesi E. 2014 / 10377 K. 2018 / 340	Güveni kötüye kullanma	Hükmün 5320 Sayılı Kanun'un 8 /1. maddesi de gözetilerek CMUK'nın 321. maddesi uyarınca bozulmasına, 05/02/2018 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

T.C. Yargıtay 15. Ceza Dairesi E. 2014 / 20427 K. 2017 / 9097 T. 11.04.2017	Güveni kötüye kullanma	Sanığın, vergi ve harçları katılan adına yatırmak üzere aldığı parayı yatırmadığı iddiasıyla hüküm verilen davada, mahkeme kararının hatalı olduğuna hükmedilmiştir. Mahkeme, sanığın işlediği suçun "güveni kötüye kullanma" olduğunu kabul etmiş, ancak suçun unsurlarını doğru değerlendirememiş ve cezalandırmada hatalı işlemiş. Bu nedenle, verilen hükmün yasaya aykırı olduğu ve bozulmasına karar verilmiştir.
T.C. Yargıtay 23. Ceza Dairesi E. 2015 / 6702 K. 2016 / 658 T. 2.02.2016	Hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma	Sanığın hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma suçundan mahkumiyetine ilişkin hükmün, 3568 sayılı Kanun'un 2/a maddesi gereği vergi borcunu yatırmak gibi bir görevi olmayan birinin eyleminin basit güveni kötüye kullanma suçunu oluşturup oluşturmadığının ve şikâyetin yasal süre içinde yapıp yapılmadığının değerlendirilmediği belirtildi. Verilen hükmün bu nedenlerle bozulmasına karar verildi.
T.C. Yargıtay 23. Ceza Dairesi E. 2015 / 8495 K. 2016 / 6074 T. 10.05.2016	Hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma	Serbest muhasebeci olarak görev yapan sanığın, katılanın vergi ve SGK borçlarını yatırmak amacıyla aldığı paraları ilgili kurumlara yatırmayarak güveni kötüye kullanma suçunu işlediği iddiasıyla yargılandığı belirtilmiştir. Ancak, serbest muhasebecilerin vergi ve SSK prim borcunu yatırmak gibi bir görevlerinin olmadığı ve sanığın eyleminin göreviyle ilgisinin bulunmadığı vurgulanarak, hükümde suç vasfında yanılğıya düşüldüğü ifade edilmiş. Ayrıca, TCK'nın hak yoksunluklarına ilişkin hükmünün Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi nedeniyle uygulanamayacağına dikkat çekilmiş. Bu nedenlerle, sanığın temyiz itirazlarının yerinde görülmesiyle hükmün bozulmasına karar verilmiş.

3.1.3. Danıştay Kararlarının İncelenmesi

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin sorumluluğuna ilişkin olarak, 13 sayılı Kanun'un mükerrer 227. maddesi önemli bir düzenleme içermektedir. Bu maddeye göre, beyannameleri imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmaması sonucu ortaya çıkan vergi zıyayına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme

faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır (Çetin, 2022).

Bunun dışında, 3568 sayılı Kanun'a 7104 sayılı Kanun ile eklenen 8/A maddesi ile mali müşavirlerin iadeye ilişkin düzenledikleri raporların doğru olmasından ve düzenledikleri raporun doğru olmaması halinde, rapor kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyana uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilden sorumlu olacakları kurala bağlanmıştır (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2023: 166).

Bu çerçevede, Danıştay'ın bu konuda verdiği kararlar da önemli bir yer tutmaktadır. Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 11.03.2020 tarihli kararında, mali müşavir hakkında takibat işlemlerinin asıl borçlunun bağlı olduğu vergi dairesinin değil, meslek mensubunun bağlı olduğu vergi dairesince yerine getirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Benzer şekilde, Danıştay Yedinci Dairesi'nin 14.12.2021 tarihli kararında da yeminli mali müşavir hakkında takibat işlemlerinin yeminli mali müşavirin bağlı olduğu vergi dairesince yapılması gerektiği vurgulanmıştır (Aksoy, 2021: 39).

Son olarak, meslek mensuplarının sorumluluğunun tespitinde, mükelleflerce kayıt ve beyanlarına intikal ettirilen faturaların sahte olması durumunda vergi incelemesi yapmaya yetkili olmadıkları, dolayısıyla müteselsil sorumlu tutulamayacaklarına ilişkin Danıştay içtihadı da dikkate alınmaktadır (Kılıç ve Alptekin, 2023: 163).

4. SONUÇ

Çalışmada mali müşavirlere karşı açılan hukuk davaları incelenmiştir. Bu davalar genellikle alacak davaları, özen borcunun ihlali, hizmet tespiti, mesleki sorumluluk sigortası ve

tazminat davaları şeklindedir. Hukuk davaları, davalı ve davacı taraflar arasında yasal süreçlerin yaşandığı davalardır ve ceza muhakemesinden farklı bir yargılama usulüne tabidir.

Mali müşavirleri ilgilendiren çeşitli davalar, hukuk muhakemeleri kanunu kapsamında görülmektedir. Hukuk mahkemeleri, Sulh Hukuk ve Asliye Hukuk mahkemeleri gibi çeşitli alanlarda yetkilidir. Asliye Ticaret mahkemeleri ticari işlere ilişkin davalara bakarken, iş mahkemeleri iş kanunu ve diğer ilgili kanunlar çerçevesinde yetkilidir.

Hukuk davaları, genellikle suç olmayan ancak taraflar arasındaki çeşitli anlaşmazlıklardan kaynaklanan davalardır. Alacak davası, muhasebe meslek mensuplarının alacaklarını talep ettiği davalardır ve asliye hukuk ile asliye ticaret mahkemeleri arasında görev ilişkisi bakımından incelenir. Hizmet tespiti davalarında ise iş mahkemeleri yetkilidir. Tazminat davaları ise tarafların uğradıkları zararların giderilmesi için açılan davalardır.

Öte yandan, ceza davaları ceza muhakemesi kanunu çerçevesinde yürütülen davalardır. Bu tür davalar, suç ve cezaların şahsiliği ilkesi gereği kişiler arasında yargılanır. Muhasebecilik meslek mensupları, işlerini yürütürken çeşitli suçlardan yargılanabilirler. Örneğin, resmi belgede sahtecilik suçundan, meslek örgütlerinin verdiği meslekten men yasağına muhalefetten veya zimmet suçundan yargılanabilirler. Güveni kötüye kullanma gibi suçlardan da ceza davaları açılabilir.

Bu davalar genellikle uygulamadan kaynaklanmaktadır. Muhasebe meslek mensupları, mükelleflerin işlerini gereken özenle yerine getirmediğinde hukuki ve cezai sorumluluk altına girebilirler. Bu nedenle, meslek mensuplarının mevzuata uygun hareket etmeleri önemlidir.

KAYNAKÇA

- Aksoy, B. (2021), Kara paranın aklanmasında banka ve sermaye piyasalarının kullanılması: yargıtay kararları ışığında bir inceleme, *Muhasebe Ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 14(1), 39-53.
- Akkurt, M. N. (2006). *Yeminli mali müşavirlerin tasdikten doğan sorumlulukları*, Yüksek Lisans tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi.
- Aslan, Ü., ve Özdemir, G. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının 2009-2019 yılları arasındaki durumu üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(Özel Sayı), 162-175.
- Atasel, O.Y. ve Şeker, Y. (2017). Uluslararası eğitim standartları ve uygulama açıklamaları kapsamında Türkiye’de muhasebe meslek sınavları ve eğitimlerinde bilgi teknolojilerine yeterli önem veriliyor mu?. B. Ayhan, M. Ay, S. Avşaroğlu ve Ş. Akpınar içinde, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları* (s. 397-407), Konya: Çizgi Kitabevi.
- Çetin, C. (2022), *Meslek Mensuplarının Sorumluluğuna Dair Önemli Danıştay Kararları*, <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/cumhurcetin/064/> (Erişim Tarihi: 25.04.2024)
- Kılıç, İ. ve Alptekin, T. (2023), Muhasebe Meslek Mensuplarının Almış Olduğu Meslekten Çıkarma Disiplin Cezalarının Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 25(1), 150-181.
- Organ, İ., ve Çevikcan, F. (2011). Vergi ceza hukukunda tekerrür ve aksayan yönler, *Vergi Raporu Dergisi*, (141).

- Öztürk, M. (2020). *Türkiye ve İtalya'daki kadın muhasebecilerin sosyo-kültürel açıdan karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şeker, Y. ve Hoş, S. (2021) Muhasebe meslek mensuplarının dijital muhasebe uygulamalarını kullanımlarına ilişkin bir araştırma. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(4), 953-972.
- Şişman, G. ve Sarsıkoğlu, Ş. (2023), Hizmet nedeniyle güveni kötüye kullanma suçunun SMMM ve YMMler açısından değerlendirilmesi, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 20(1), 165-188.
- Tezcan, K. ve Kayaer, N. (2015), Meslek mensuplarının vergi kabahat ve suçlarına iştiraki, A. Gerçek ve F. Saraçoğlu içinde, *Prof. Dr. Metin Tas'a Armağan* (s. 99-130), Ankara: Gazi Kitabevi.

MUHASEBE ÇALIŞMALARI

yaz
yayınları

YAZ Yayınları

M.İhtisas OSB Mah. 4A Cad. No:3/3

İscehisar / AFYONKARAHİSAR

Tel : (0 531) 880 92 99

yazyayinlari@gmail.com • www.yazyayinlari.com