

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME FAKÜLTESİ

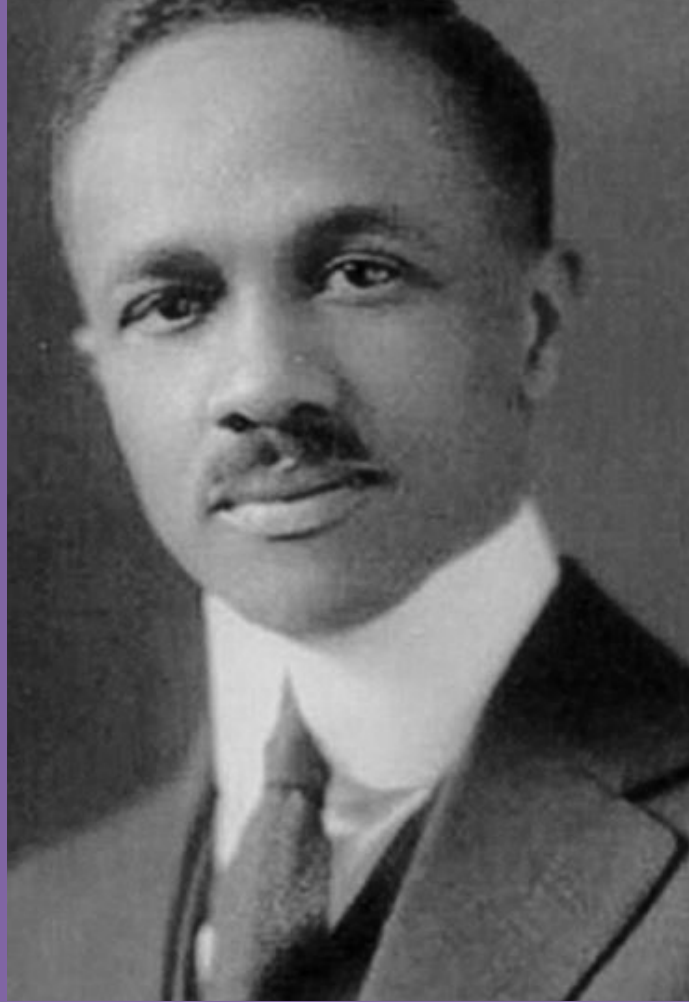
ISSN: 2602-3202
E-ISSN: 2667-6982

MUHASEBE

ENSTİTÜSÜ

DERGİSİ

MED - JOURNAL of ACCOUNTING INSTITUTE



TEMMUZ/JULY 2020, SAYI/ISSUE 63



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME FAKÜLTESİ
MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ
MED – Journal of Accounting Institute



Ocak ve Temmuz aylarında, yılda iki sayı olarak yayımlanan hakemli, açık erişimli bilimsel bir dergidir. /
This is a scholarly, peer-reviewed, open-access journal published biannually in January and July.

Sahibi / Owner

Muhasebe Enstitüsü Dergisi adına sahibi F. Lerzan KAVUT (İstanbul, Türkiye)
The Journal is owned by F. Lerzan KAVUT (Istanbul, Turkey) on behalf of Journal of Accounting Institute

Sorumlu Müdür / Director

Fatih YILMAZ, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye - fatihyil@istanbul.edu.tr

Baş Editör / Editor in Chief

F. Lerzan KAVUT, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye - lerk@istanbul.edu.tr

Editörler / Editors

Ash TÜREL, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye - gunduzay@istanbul.edu.tr
Taylan ALTINTAŞ, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye - ataylana@istanbul.edu.tr
Turgay SAKİN, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye - tsakin@istanbul.edu.tr
Emre Selçuk SARI, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye - emresari@istanbul.edu.tr
Nevzat GÜNGÖR, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye - nevzat.gungor@istanbul.edu.tr

İngilizce Dil Editörleri/Language Editors

Elizabeth Mary EARL, İstanbul Üniversitesi, Yabancı Diller Yüksek Okulu, İstanbul, Türkiye
Alan James NEWSON, İstanbul Üniversitesi, Yabancı Diller Yüksek Okulu, İstanbul, Türkiye

Editörler Kurulu / Editorial Board

Graham Gal, University of Massachusetts Amherst, USA.
Ersin Güredin, Istanbul University, Turkey.
Can Şınga Muğan, MODAV, Turkey.
Belverd E. Needles Jr., DePaul University, USA.
Serdar Özkan, American University of The Middle East, Kuwait.
Recep Pekdemir, University of Wisconsin La Crosse, USA.
Haluk Sumer, Marmara University, Turkey.
Haluk Ünal, University of Maryland, USA.

Temmuz/July 2020, Sayı/Issue 63

Tarandığı İndeksler / Indexed by

ASOS Index, RePEc Ideas ve RePEc Econpapers

Ön Kapak Fotoğrafi / Front Cover Photograph:

John W. Cromwell, Jr. 1921 yılında mali müşavir (CPA) unvanını kazanan ilk Afrika kökenli muhasebeci olmuştur. John Cromwell CPA unvanı aldıktan sonra Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başkentinin bulunduğu federal bölgede (D.C.) lise düzeyinde muhasebe dersleri anlatmıştır. 1930 yılında Howard Üniversitesi'nin murakıbbı olmuştur. Cromwell, 60'ların başına kadar (yaklaşık 40 yıl boyunca) ABD başkentinde Afrika kökenli tek mali müşavir olarak çalışmaya devam etmiştir. (*fotoğrafçısı bilinmiyor*).

In 1921, John W. Cromwell, Jr., became the first black American to earn the designation of CPA. After becoming a CPA, he continued to teach high school while practicing accountancy in the District of Columbia. In 1930, he became comptroller of Howard University. By the early 1960s, John Cromwell was still the only black CPA in the District of Columbia - some 40 years after he earned his license. (*unknown photographer*).

Makale Gönderimi / Manuscript Submission:

Dergipark sistemine <http://dergipark.gov.tr/meder> yükleyiniz ve muhasabee@istanbul.edu.tr adresine bilgi veriniz.
Please submit your manuscripts via <http://dergipark.gov.tr/login> and inform muhasabee@istanbul.edu.tr

ISSN: 2602-3202, E-ISSN: 2667-6982

Dergide yayımlanan yazıların tüm sorumluluğu ve belirtilen görüşler yazarlara aittir;
İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü bir sorumluluk yüklenmez.
Authors are responsible for all statements made in their work published in the Journal;
Istanbul University School of Business Accounting Institute has no responsibility in this regard.
İstanbul Üniversitesi, Avcılar Kampüsü, 34320 İstanbul, Türkiye

Yayıncı Kuruluş / Publishing Company

İstanbul Üniversitesi Yayınevi / Istanbul University Press
İstanbul Üniversitesi Merkez Kampüsü,
34452 Beyazıt, Fatih / İstanbul - Türkiye
Phone / Telefon: +90 (212) 440 00 00

Baskı / Printed in

İlbey Matbaa Kağıt Reklam Org. Müc. San. Tic. Ltd. Şti.
2. Matbaacılar Sitesi 3NB 3 Topkapı / Zeytinburnu, İstanbul, Türkiye
www.ilbeymatbaa.com.tr
Sertifika No: 17845

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Yeni Sayımızı Sunarken

KPMG Vak'ası: PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması KMPG Case: Illicit Use of PCAOB Data and Cheating on Training Exams	1
<i>Neriman YALÇIN</i>	
Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma An Overview of Accounting Errors and Fraud within the Framework of Tax Legislation: Evidence from Accounting Professionals.....	21
<i>Mert Can USLU, Deniz ÖZBAY</i>	
Belediyelerde Nakit Akış Tablosu Kullanımına Yönelik Bir Araştırma ve Nakit Akış Tablosu Analiz Teknikleri Üzerine Bir Uygulama A Research on the Use of Cash Flow Statements in Municipalities and an Application on Cash Flow Statement Analysis Techniques.....	33
<i>Ali KABLAN, Selçuk ALTUN</i>	
Karşılıklı İştirak Durumunda Konsolidasyon Consolidation in Cross Shareholding	53
<i>Yasin ŞEKER</i>	
İç Denetimde Yapısal Değişim ve Dönüşüm: İç Denetçilerin Farkındalığı ve Beklentileri Üzerine Bir Araştırma Structural Change and Transformation in Internal Audit: A Research on Awareness and Expectations of Internal Auditors.....	67
<i>N. Gözde BİRCAN</i>	
Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında On the Draft Standard of Financial Reporting for Small and Micro Enterprises (KUMI FRS)	85
<i>Emre AKBULUT, Mustafa Emir CAN</i>	

SUNUŞ

Değerli Okurlarımız,

Dünyada çeşitli olaylarla başlayan, büyük bir dönüşüm ve değişim sürecinden geçtiğimiz bugünlerde, Muhasebe Enstitüsü Dergisinin 63. sayısında (Temmuz 2020), sizinle birlikte olmaktan mutluyuz.

Dünyada ve Ülkemizde 2019'da başlayıp, 2020 yılının ilk çeyreğinde belirginleşen *Covid-19 adlı virüsün yol açtığı, Corona Virüs salgını*; ayak uydurmak zorunda olduğumuz zorlu bir süreci başlatmış, birçok konuda ve alanda hem yıkıcı hem de yapıcı etkiler göstererek önemli değişim ve dönüşümlere yol açmıştır ve bu süreç halen devam etmektedir. Salgının etkileriyle başlayan değişimler; doğaya saygı, sağlık, insani değerler, aile, eşitlik, paylaşma, özgürlük, adalet gibi konuları tekrar gözden geçirmemizi sarsıcı bir şekilde gündemimize getirmiştir. Salgın, birçok sektörle birlikte eğitim sektöründe de yaşam döngüsünü derinden etkileyip, "*Yeni Normal*" olarak adlandırılan olguyla, teknolojik, ekonomik, sosyal ve psikolojik alanları, kişileri, aileleri, şirketleri, iş yapış şekillerini, ekonomileri ve devletleri derinden etkilemiş, kültürel alışkanlıklar ve davranışlarda birçok ezberin bozulmasına, yetersizliklerin ve eksikliklerin ortaya çıkmasına yol açmıştır.

Covid-19 salgının akademik dünyaya etkileri sonucunda, *yeni normal*; yükseköğretimde dijitalleşme ve uzaktan eğitimin yaygınlaşması olarak karşımıza çıkarken, adaptasyon, çeviklik, esneklik, dijital okuryazarlık, hızlı karar verme v.b. konulardaki yetkinliklerin ve teknolojik yatırımların önemini gözler önüne sermiştir. Eğitimin yeni normal odağındaki tartışmalar; geleneksel yüz yüze eğitim ve uzaktan eğitimin birlikte yürütüleceği ve online destekli karma eğitim modelinin ağırlık kazanacağı yönünde gelişmektedir. Bu dönemde, akademisyenlerin kendi iç dünyalarına dönmesi, dijital ortama uyumlu müfredat güncelleme çalışmalarının ağırlık kazanması ve kişisel akademik çalışma sayılarının artması, olumlu sonuçlar olarak gözlemlenmiştir.

Dergimizin bu sayısında da, titizlik ve özenle seçtiğimiz bilimsel nitelikli özgün çalışmaları sizlerle paylaşmaktayız. Dergimizde yer alan çalışmalar; muhasebe, finansal raporlama, iç denetim, nakit akış tablosu ve hileli işlemler temalarını içermekte olup bu sayımızda; Dr. Öğr. Üyesi Neriman YALÇIN "PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması" adlı vak'a çalışması ile; Mert Can USLU ve Dr. Öğr. Üyesi Deniz ÖZBAY, "Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma" ve Dr. Öğr. Üyesi Ali KABLAN ile Selçuk ALTUN "Belediyelerde Nakit Akış Tablosu Kullanımına Yönelik Bir Araştırma ve Nakit Akış Tablosu Analiz Teknikleri Üzerine Bir Uygulama" adlı çalışmaları yer almışlardır. Ayrıca Dr. Yasin ŞEKER "Karşılıklı İştirak Durumunda Konsolidasyon"; Gözde BİRCAN; "İç Denetimde Yapısal Değişim ve Dönüşüm: İç Denetçilerin Farkındalığı ve Beklentileri Üzerine Bir Araştırma" ve Emre AKBULUT ile Mustafa Emir CAN "Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında" isimli çalışmalarıyla dergimize katkı sağlamışlardır. Bu sayımızda çalışmalarını bizlerle paylaşan, dergimize ve muhasebe literatürüne değerli katkılar yapan yazarlarımıza teşekkür ederiz.

Dergimizin yayın politikası olarak İngilizce ve Türkçe dillerinde bilimsel nitelikli çalışmaların kabulüne ve uluslararası endekslerde taranma çalışmalarına devam etmekteyiz.

Gelecek sayılarımızda buluşmak dileğiyle...

Saygılarımızı sunarız.

MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİ YÖNETİMİ ve EDİTÖRLERİ ADINA

Prof. Dr. F. Lerzan KAVUT
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
Muhasebe Enstitüsü Müdürü

KPMG Vak'ası: PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması

KMPG Case: Illicit Use of PCAOB Data and Cheating on Training Exams

Neriman Yalçın¹ 

¹Dr. Öğr. Üyesi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Kadiri Meslek Yüksekokulu, Osmaniye, Türkiye

ORCID: N.Y. 0000-0002-2196-4779

ÖZ

ABD'de 2017 yılında dört büyük denetim firmasından biri olan KPMG'de, PCAOB çalışanlarının da dâhil olduğu bir skandal ortaya çıkmıştır. Söz konusu skandal 2015-2017 yılı incelemeleri hakkında PCAOB'un gizli verilerinin yasadışı yollarla elde edilmesi ve çıkar amaçlı kullanımı eylemlerinden oluşmaktadır. Bu skandal hakkında yapılan incelemeler esnasında, PCAOB tarafından ikinci bir ihlal daha ortaya çıkarılmış ve KPMG'nin, yine 2015-2017 yıllarında denetim personeline uygulanan eğitim sınavlarında hile yaptığı tespit edilmiştir.

Bu çalışma sözü edilen her iki ihlali inceleyen bir vaka incelemesi olarak gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda çalışmanın amacı; 2015-2017 yılları arasında ABD'de gerçekleşen KPMG skandalını kamuya açıklanmış tüm yönleriyle ortaya koymak, PCAOB'un skandal içindeki rolünü tartışmak ve bu vakada gerçekleşen eylemlerin ihlal ettiği denetim standartları ve etik ilkeleri tespit etmektir. Araştırma sonuçları, ihlal edilen ilkeleri belirlemek suretiyle, bir denetimin geçerli olarak kabul edilmesi için gereken şartların önemine dikkat çekmektedir. Ayrıca bu ve benzeri skandalların denetim kuruluşlarının ve kamu gözetimi kurumlarının kamuoyundaki güvenilirliklerine gölge düşürdüğü tekrar vurgulanmıştır.

Anahtar kelimeler: Denetim skandalları, SOX, PCAOB, KPMG

ABSTRACT

A scandal involving employees of PCAOB and KPMG, one of the four big auditing firms in the USA, was uncovered in 2017. The scandal involved illegal access to confidential PCAOB data regarding inspections of the firm that would be conducted by the PCAOB between 2015 and 2017, and use of the data for benefit-oriented purposes. During the investigation of this scandal, a second violation was unearthed by PCAOB, whereby KPMG was found to have been cheating on training exams for audit professionals in the period of 2015–2017. This case study examines the two violations mentioned above. This study aims to analyze the KPMG case through all the aspects disclosed to the public, to discuss PCAOB's role in the case, and to determine the ethical principles and auditing standards that were violated in this case. By identifying the principles that were violated, this study emphasizes the importance of prerequisites for an audit to be considered valid. This study also reiterates that such scandals bring the reliability of audit institutions and public oversight authorities into public disrepute.

Keywords: Audit scandals, SOX, PCAOB, KPMG

Başvuru/Submitted: 19.05.2020 **Revizyon Talebi/Revision Requested:** 05.06.2020 **Son Revizyon/Last Revision Received:** 15.06.2020 **Kabul/Accepted:** 04.07.2020



Sorumlu yazar/Corresponding author: Neriman Yalçın / nerimanyalcin@gmail.com

Atıf/Citation: Yalcin, N. (2020). PCAOB verilerinin yasadışı kullanımı ve eğitim sınavlarında hile yapılması. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 63, 1-19. <https://doi.org/doi.org/10.26650/MED.740011>



Extended Abstract

The goal of this research was to reveal the KPMG scandal that came to light between 2015 and 2017, to discuss the role of PCAOB within the scandal, and to determine which audit standard and ethical principles were violated by the actions of this case. Thus, the efficiency of the performance of public oversight authorities related to 'inspection of audit' has been reviewed.

Financial scandals such as World.com, Parmalat, Xerox, and notably Enron have caused the reliability of financial statements and audit reports of related public financial statements to be questioned. A comprehensive text was prepared to provide and sustain quality in inspection in the USA and this was published under the title of 'SOX Code' on July 30, 2002. SOX is the USA federal law that specifies new or extended conditions for all public company management and accounting firms. The primary aims of related law are as follows: inspector independence, rotation condition, corporate responsibility, and establishing public oversight authority (PCAOB). SOX law organizes the establishment, goals, and duties of PCAOB and also its 102nd, 103rd, and 104th sections. In brief, the duties of the authority are to keep register records of audit firms, specify auditing standards, inspect registered audit institutions, impose required sanctions at the end of inspection and reviews, protect investors, and enhance the audit quality to protect investor and public welfare. The authority makes a detailed review of the independent auditing activity stages from planning audit actions and reporting inspection opinions in terms of auditing standards, quality control standards, and firm procedures. In brief, PCAOB inspects audit firms which control public companies (PCAOB, 2004, p.2)

The inspection activities of PCAOB for controlling the auditing industry can be followed as from 2003. The authority, PCAOB, declares specific parts of the inspection reports to the public (PCAOB Release, No. 104-2004-001, p.3). PCAOB audit reports consist of two parts: publicly accountable and publicly limited. Explaining the complaints and potential imperfections related to quality control of the inspected company in reports is limited by the law. In addition, broadcasting non-public information belonging to inspected companies or their customers is also limited by the same law. However, the auditing issues which the inspection procedures of PCAOB focused on, and also blow-by-blow definitions of the analysis procedures of the authority's personnel, are the publicly accountable parts of audit reports. Related audit reports which comprise two parts clearly explain the audit factors which moved away from auditing standards, independence standards, quality control standards, legal policy, and procedures within inspection of companies. PCAOB continues inspection through non-public investigation or disciplinary proceedings in case of doubt related to a breach that necessitates disciplinary penalty or informing judicial authorities during an inspection. PCAOB declares this by proper disciplinary or enforcement processes (not by inspection reports) to the public if the breach is corporally determined and adequate evidence is obtained (PCAOB, 2004, p.9)

This paper is a case study. Within this scope, the case in question was examined by reviewing official declarations of SEC and PCAOB, public documents of investigations that were opened to the people responsible, formal statements of responsible personnel of KPMG and PCAOB, and articles written by financial and legal circles.

The first of two scandals in the KPMG audit firm reveals that previously completed and reported audit working papers were changed in the light of information that was illegally obtained from PCAOB. KPMG does not rely on the competence of its audits and is apprehensive about the lack of determinations of major mistakes in the financial statements of its customers. When this situation is evaluated in terms of GKDS, we see that several standards were violated. These included the standard for professional attention and care, work area standards, planning and following of assistants, scrutinizing the internal control system, and sufficient evidence gathering standards.

The second scandal was the manipulating of exam results and giving illegally obtained exam questions to auditors. This scandal revealed that KPMG corporate culture showed a tendency towards ignoring social responsibility for company interests. Manipulating exam results and giving illegally obtained exam questions to auditors are actions which are clearly accepted as violating the rules of impartiality of auditors, observing public interest, independency, professional competence,

attentive working, and avoiding behavior that discredits the profession as per the items of AICPA-Principles of Professional Behavior Law and IFAC-Occupational Ethics Rules.

The research results highlight the importance of required conditions for accepting an audit to be valid by determining certain violated ethical principles and auditing standards. The KPMG scandal caused the effectiveness of public oversight institutions, called by the public as ‘inspection of audit’, to be queried. Again, the related scandal puts a spotlight on issues such as the necessity of checking the activity and supervision of related institutions and closely examining the actions of the staff of institutions, both within and without the institution.

1. Giriş

Yirmi birinci yüzyılın başlarından itibaren ortaya çıkmaya başlayan finansal skandallar, tüm dünyada denetim piyasasının iyileştirilmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Özellikle Enron vakası, ABD denetim piyasasında, denetçilere ve gerçekleştirilen denetimlere duyulan güvenin sarsılmasında önemli bir kırılmaya neden olmuştur. Söz konusu finansal skandalların ardından, ABD'de denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesinin sağlanması, korunması ve sürdürülebilmesi amacıyla bir dizi önlemler içeren Sarbanes Oxley Yasası (SOX), 2002 yılında yürürlüğe girmiştir.

SOX Yasası ABD'de Menkul Kıymetler Yasası'nın (SEC-1934) ardından denetim mesleği ve denetim piyasası hakkında çıkarılmış en geniş kapsamlı yasa olarak kabul edilmektedir. Yasa, ABD borsalarında işlem gören halka açık şirketlerin mali raporlama sürecine duyulan güvenin artırılması, şirketlerin finansal raporlama üzerindeki kontrollerin iyileştirilmesi, kurumsal yönetimin etkinliğinin artırılması amaçları ile halka açık şirketlerin tümünü ilgilendirecek bir biçimde hazırlanmıştır. Hazırlanan yasanın en önemli yeniliklerinden biri de şüphesiz, denetim piyasasının denetlenmesi görevini üstlenecek olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) kurulmasıdır. Kurul, Amerikan Sermaye Piyasası Kurumuna bağlı olarak faaliyet göstermek ve denetim firmalarının faaliyetlerini her yönüyle incelemekle yükümlü olarak 2003 yılında faaliyetlerine başlamıştır.

Yasanın beraberinde getirdiği önlemlerin kapsamı ve PCAOB'un üstlendiği görev göz önüne alındığında, halka açık şirketlerin finansal tablo ve bilgilerinin güvenilirliğinin teminatı olan denetimler ile bu denetimleri gerçekleştiren denetim firmalarının güvenilirliğinin artması beklenmektedir. Ancak SOX Yasası ve PCAOB'un getirdiği önlemlerle geçen yaklaşık on beş yılın ardından 2017 yılında, dört büyük denetim firmasından biri olan KPMG'de, bazı PCAOB çalışanlarının da dahil olduğu iki aylık yeni bir skandal ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda, araştırmanın amacı; 2015-2017 yılları arasında gerçekleşen KPMG skandalını ortaya koymak, PCAOB'ın skandal içindeki rolünü tartışmak ve bu vakada gerçekleşen eylemlerin ihlal ettiği denetim standartları ve etik ilkeleri tespit etmektir. Araştırma sonuçları, ihlal edilen ilkeleri belirlemek suretiyle, bir denetimin geçerli olarak kabul edilmesi için gereken şartların önemine dikkat çekmektedir. Kamuoyunda "denetimin denetlenmesi" olarak anlandırılan kamu gözetimi kurumlarının etkinliğinin sorgulanmasına neden olan KPMG skandalı, söz konusu kurulların faaliyetlerinin ve gerçekleştirdikleri incelemelerin gözden geçirilmesi ve Kurul personelinin kurul içerisinde ve hatta kurumdan ayrıldıktan sonraki dönemlerde, eylemlerinin yakından incelenmesi gerektiği konularına dikkat çekmektedir. Bu kapsamda çalışmanın girişi takip eden kavramsal çerçeve kısmında, PCAOB'un tarihçesi kısaca özetlendikten sonra, Kurul görev ve yetkileri ile incelemelerinin içeriği hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölümde ise araştırmaya konu olan KPMG Vakası ayrıntıları ile birlikte açıklanmıştır. Son olarak sonuç ve öneriler bölümünde KPMG vakasının ihlal ettiği denetim standartları ve etik ilkeler ortaya koyulmak suretiyle çalışma tamamlanmıştır.

2. Kavramsal Çerçeve

Enron başta olmak üzere Worldcom, Parmalat, Xerox gibi finansal skandallar, kamuoyuna açıklanan (hileli) finansal tablolar ve bu tabloların denetim raporlarının güvenilirliğinin sorgulanmasına neden olmuştur. Özellikle, Enron Vakası (ABD) birçok açıdan denetim piyasası hakkındaki yasal düzenlemelerin gözden geçirilmesi ve yeni önlemler alınması için dönüm noktası olmuştur. Skandallarla anılan şirketlerin finansal sıkıntılarının, ilgili bağımsız denetim firmaları tarafından görmezden gelindiği ve hileli finansal raporlama yapmalarına göz yumulduğu iddiaları ile ses getiren davalar açılmıştır (Yalçın, 2018, s. 50). Bu finansal skandalların ve açılan davaların ardından iflasını isteyen denetim firmalarının sebep olduğu zararların büyüklüğü, başta ABD olmak üzere bütün dünyada bu konuda düzenleme yapılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda, ABD'de denetimde kalitenin sağlanması ve sürdürülmesi amacıyla kapsamlı bir metin hazırlanarak, 30 Temmuz 2002 tarihinde "SOX Yasası" adıyla yayınlanmıştır. SOX, ABD'deki tüm halka açık şirket yönetimleri ve muhasebe firmaları için yeni veya genişletilmiş şartlar belirleyen ABD federal yasasıdır. Yasada yer alan bölümler, halka açık şirketlerin yönetim kurullarının sorumluluklarını kapsamakta, bazı suiistimler için cezalar içermekte ve Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun halka açık şirketlerin yasalara nasıl uyacağını tanımlayacak düzenlemeler oluşturmasını gerektirmektedir. On bir bölümden oluşan yasanın ana bölüm başlıkları Tablo-1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: SOX Yasası Bölümleri	
S. No	Bölüm Başlığı
1	Halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulu (PCAOB)
2	Denetçi bağımsızlığı
3	Kurumsal sorumluluk
4	Finansal bilgilerin artırılması
5	Analist çıkar çatışmaları
6	Komisyonun kaynakları ve yetkileri
7	Çalışmalar ve raporlar
8	Kurumsal ve suç unsuru taşıyan suistimal sorumluluğu
9	Beyaz yakalıların suçlarına yönelik cezaların artırılması
10	Kurumsal vergi iadeleri
11	Kurumsal suistimal ve sorumluluk

Sayılan ana başlıklar kapsamında yasanın temel amaçları denetçi bağımsızlığı, rotasyon şartı, kurumsal sorumluluk ve PCAOB'ın kurulması olarak sınıflandırılmıştır. SOX Yasası, 102, 103 ve 104'üncü bölümleri ile PCAOB kuruluşunu, amaç ve görevlerini düzenlemektedir. PCAOB'a, Amerikan Hazine Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından, bağımsız denetimlerin gözetimi, denetçiler için standartlar oluşturulması, denetim firmalarının denetlenmesi ve aykırı durumlar hakkında yaptırımları da içerecek şekilde yetki verilmiştir. Kurulun görevleri, denetim firmalarının sicil kayıtlarının tutulması, bağımsız denetim standartları belirlemek, kayıtlı denetim firmalarının denetlenmesi, denetim ve incelemeler sonucunda gerekli yaptırımların uygulanması, yatırımcı ve kamu yararının korunması amacıyla denetim kalitesini artırmak olarak özetlenebilir. Sayılanlar arasında, Kurulun en önemli görevlerinden biri de tescil kaydı yapılmış olan denetim firmalarının denetlenmesidir. Kurul, denetim firmalarının gerçekleştirmiş oldukları bağımsız denetim faaliyetlerini, faaliyetlerin planlanmasından denetim görüşünün raporlanmasına kadar ki her aşamasını; denetim standartları, kalite kontrol standartları ve firma prosedürleri açısından olmak üzere kapsamlı şekilde incelemektedir. Özetle, PCAOB, halka açık şirketlerin denetimlerini gerçekleştiren denetim firmalarının denetimini gerçekleştirmektedir. Yasa, Kurul'dan; SOX gerekliliklerinin, Kurulun kurallarının, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu kurallarının, mesleki standartların ve denetim performansının, denetim raporlarının düzenlenmesi ile bağlantılı olarak mesleki standartları değerlendirmek için müşterileri ilgilendiren konularda sürekli bir inceleme programı yürütmesini talep etmektedir (PCAOB, 2004, s. 2).

Birden fazla etik dışı davranışın bir araya gelerek meydana getirdiği yeni finansal olaylar, SOX, PCAOB ve diğer ülkelerdeki benzer uygulamaların getirdiği önlemlerin yeterli olmadığını ortaya koymuştur. Sadece ABD'de ve KPMG firması özelinde değil hem diğer ülkelerde hem de başta dört büyükler olmak üzere birçok denetim firmasının karıştığı onlarca hileli işlem ve uygulamalar kamuoyu, yatırımcılar, düzenleyici kuruluşlar ve şirket yönetimleri tarafından izlenmektedir. Bu nedenle denetim firmalarının faaliyetlerinin denetlenmesi finansal skandalların önüne geçilebilmesi veya skandalların yarattığı zararların en aza indirgenmesi için önemli bir araç olarak görülmektedir. Bu amaçla, 2002 yılında kurulan PCAOB, denetim firmalarının ABD'de 21 Ekim 2003 tarihine kadar; ABD dışındaki denetim firmaları için ise 18 Temmuz 2004 tarihine kadar "Kurul" a kaydolmasını sağlamıştır. Yasanın yürürlüğe girmesiyle birlikte ABD'de 22 Ekim 2003 tarihi itibarıyla 598¹ denetim firması tescil edilmiştir. PCAOB'a kaydolun bir muhasebe firması diğer sorumlulukların yanı sıra Kurulun incelemelerine tabidir ve incelemeler esnasında işbirliği yapmak zorundadır.

PCAOB'un, denetim piyasasını denetlemek amacıyla gerçekleştireceği inceleme faaliyetleri 2003 yılından itibaren izlenebilmektedir. Ancak, Kurul tescil edilememiş olan denetim firmalarını inceleyemediğinden, tescil için son tarih olan 21 Ekim 2003 tarihine kadar herhangi bir inceleme gerçekleştirememiştir. Diğer yandan, dört büyükler olarak bilinen denetim firmalarının 2003 yılı için *sınırlı* denetimlerinin gerçekleştirilebileceği kararlaştırılmıştır. Söz konusu sınırlı denetimlerin kamu yararı ve tam denetim kültürünün getirilmesinde önemli ve temel bir adım olacağı değerlendirilmiştir. PCAOB, 2003 yılında; KPMG LLP, Ernest & Young LLP, Pricewaterhouse LLP, Deloitte & Touche LLP'den oluşan dört büyük denetim firmasının sınırlı denetimleriyle inceleme programını başlatmıştır. Dolayısıyla PCAOB'ın 2003 yılından

1 PCAOB 2018 yılı, Yıllık Raporu verilerine göre; 31/12/2018 tarihi itibarıyla PCAOB'a kayıtlı denetim firması sayısı 1862'dir.

itibaren ABD'de gerçekleştirmeye başladığı incelemelerin ilkinde ait "İnceleme Raporu" 26 Ağustos 2004 tarihinde yayınlanmıştır. Kurul her inceleme döneminin ardından hazırlanan inceleme raporlarının belirli kısımlarını kamuya açıklamaktadır. Ayrıca Kurul her inceleme raporunu ilgili denetim firmasına, SEC'e, ilgili devlet makamlarına ve ilgili *belirli* kısımlarını kamuya açıklamaktadır (PCAOB, 2004, s.3). Bu kapsamda, PCAOB'un, kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim firmalarını tescil etmek, denetim ve mesleki diğer standartları oluşturmak, tescil edilen denetim firmalarını incelemek ve inceleme sonucunda yasalara, PCAOB ve SEC kurallarına aykırı hareket edilip edilmediğinin tespiti ve gerektiğinde halinde soruşturma açmak üzere dört temel sorumluluğu bulunmaktadır.

PCAOB, inceleme raporlarının konusu olan bağımsız denetimlerde, firmalar tarafından gözden kaçırılan önemli denetim ve muhasebe konularını tespit etmek suretiyle her bir firmanın kalite kontrol sistemlerinin önemli yönleriyle ilgili endişeleri belirlemektedir. Kurulun yasal olarak öngörülen misyonu, yatırımcıların çıkarlarını korumak ve bilgilendirici, adil ve bağımsız denetim raporlarının hazırlanmasında kamu çıkarlarını artırmak için halka açık şirketlerin denetçilerini denetlemektir. Bu görevi yerine getirmek için, Kurul incelemeleri muhasebe mesleğinin meslektaş değerlendirmesi temel görevini üstlenmektedir. Kurul incelemeleri, bir yandan profesyonel muhasebe ve denetim standartlarına teknik uygunluğu incelerken diğer yandan denetimlerin yapıldığı iş bağlamını ve bu bağlamın firma denetim uygulamalarını nasıl etkilediğini incelemektedir. PCAOB, diğer inceleme unsurlarının yanı sıra firma kültürüne, bir firmanın denetim uygulaması ile diğer uygulamaları arasındaki ilişkileri ve bir firmanın ulusal ofisi ile sahadaki ve bağlı kuruluşlardaki personeli arasındaki ilişkiyi de incelemektedir.

PCAOB inceleme raporları kamuya açıklanabilir ve kamuya açıklanması sınırlanmış olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. İncelemesi gerçekleştirilen firmanın kalite kontrolüne ilişkin eleştiriler ve potansiyel eksikler ile incelenen firma veya onların müşterilerine ait kamusal olmayan bilgilere raporlarda yer verilmesi yasa ile sınırlandırılmıştır. Firmanın kalite kontrol sisteminde tespit edilen kusur veya eleştiriler, raporun kamuya açık olmayan kısmında tartışılır ve incelenen Firmanın, rapor tarihinden itibaren 12 ay içinde Kurula hitaben eleştirilere cevap vermek zorunluluğu bulunmakta olup, söz konusu cevap verilmediği sürece ilgili eleştiriler kamuya açıklanmamaktadır. Diğer taraftan PCAOB'un denetim prosedürlerinin odaklandığı denetim konuları ve Kurul personelinin bu konuları incelemek için yürüttüğü prosedürlerin ayrıntılı tanımları, inceleme raporlarının kamuya açıklanabilir kısımlarını oluşturmaktadır. İki kısımdan oluşan söz konusu inceleme raporları, firmaların incelemelerinde, denetim standartlarından, bağımsızlık standartlarından, kalite kontrol standartlarından, yasal politika ve prosedürlerden uzaklaşmış olan denetim unsurlarını açıkça tanımlamaktadır. Bu iki kısmın dışında incelenen firma veya müşterilerine ait finansal bilgiler ile disiplin soruşturması açılması veya diğer düzenleyici kuruluşlara/ adli makamlara yönlendirmeyi gerektiren hususlar kesinlikle inceleme raporlarında yer almamaktadır. Eğer bir inceleme esnasında adli makamlara bilgi verilmesini veya disiplin soruşturma ve cezalarını gerektiren bir ihlale ilişkin yeterli kanıt elde edilmişse, PCAOB buna göre kamuya açık olmayan bir soruşturma veya disiplin soruşturması yoluyla ya da bilgileri uygun bir makama ileterek devam ettirmektedir. İnceleme sonucunda ihlal somut bir şekilde tespit edilirse PCAOB bunu inceleme raporları ile değil uygun disiplin veya icra süreçleri ile kamuya açıklamaktadır (PCAOB, 2004, s. 9). Bu çalışmanın araştırma konusu olan KPMG vakasında; ihlal edilen standartlar ve kurallar hakkında disiplin soruşturması ve adli makamlara haber verilmesini gerektirecek düzeyde somut ve yeterli kanıt bulunduğundan, söz konusu firmanın 2015-2017 yılları arasında gerçekleştirilen incelemelerinde ihlal edilen denetim standartları PCAOB tarafından raporlanmasının yanı sıra; bu ihlallerin gerektirdiği soruşturmalar ayrı şekilde yürütülmüştür. Daha sonra söz konusu ihlallerin soruşturmaları kamuya PCAOB ve SEC tarafından açıklanmıştır.

3. KPMG Vakası

SOX Yasası ile birlikte diğer denetim firmaları gibi KPMG firmasının da tüm yönleriyle yasaya uyumlu bir kurumsal yapı oluşturulmuştur. KPMG Global Davranış Kuralları², kurumun web sitesinde etik ilke ve kurallarla uyumlu maddelerden oluşmaktadır. KPMG'nin etik değerlere bağlılığı, kendi sözleriyle "KPMG'de etik ve dürüstlüğe olan bağlılığımızdan ve temel değerlerimizi ve etik karar verme sürecimizi işimizin tüm yönlerine yerleştirme şeklimizle gurur duyuyoruz"

2 Ayrıntılı bilgi için bakınız: <https://home.kpmg/xx/en/home/about/who-we-are/governance/global-code-of-conduct.html>

şeklinde ifade edilmektedir. Ancak, KPMG'nin firma kültürünün fiili olarak bu kurallara uyumlu olmadığını düşündüren olaylar kamuoyu tarafından görülmektedir.

KPMG'nin skandallarla ilgili en yaygın bilinen vakası, 2003 yılında, karşılığında 22 milyon dolar para cezası ödemek zorunda kaldığı, beş ortağının - firmanın profesyonel uygulama departmanı başkanı da dâhil olmak üzere – adının karıştığı Xerox şirketinin 1997-2000 yıllarına ait usulsüz ve hileli denetimleridir. Ancak bu skandaldan sonra alınan önlemler de KPMG'nin bazı etik dışı davranışları ve usulsüzlüklerini önlemeye yeterli gelmediği daha sonraki tarihlerde gerçekleşen olaylardan anlaşılmaktadır. Örneğin, KPMG'nin 2014 yılında, Menkul Kıymetler Borsası Kanununun ihlali nedeniyle SEC'ten toplam 8,2 milyon dolar ceza aldığı bilinmektedir (Silverstein, 2019). Söz konusu ihlaller; KPMG'nin, defterlerini denetledikleri şirketlerin iştiraklerine defter tutma ve uzman hizmetleri gibi denetim dışı hizmetleri sağlayarak denetçi bağımsızlık kurallarını çiğnemesi; bazı KPMG personelinin, denetçi bağımsızlık kurallarını daha da ihlal ederek, KPMG denetim müşterisi olan şirketlerde veya şirketlerin iştiraklerinde hisse sahibi olması ve denetçilerin tarafsızlıklarını korumalarını sağlamak için denetledikleri halka açık şirketlerden bağımsız kalmasını gerektiren kuralları ihlal etmesi eylemlerinden oluşmaktadır (SEC, 2014).

Diğer taraftan, 2017 yılında KPMG Güney Afrika Ofisi, ülkede dolandırıcılık iddiası ile çöken bir bankanın denetiminde Güney Afrika hükümetinin vergi gelirlerini azaltacak şekilde yanıltıcı bir rapor yayınlamakla suçlanmıştır. Ayrıca, KPMG ile denetim sözleşmesi bulunan, ülkenin en büyük üçüncü bankası olan Absa Grup ve giyim sanayisi liderlerinden Foschini Grup şirketlerinin denetim anlaşmalarını KPMG'nin usulsüz faaliyetleri nedeniyle feshettiği iddia edilmiştir (Henderson, 2019).

Bir başka KPMG skandalı, 2014- 2017 yılları arasında KPMG Hindistan Ofisi Direktörü, Nitesh Jain'in görevi kötüye kullanmak, rüşvet, gizli anlaşmalar yapmak, aile fertlerini üst düzey pozisyonlarda istihdam etmek, etik dışı davranışlarda bulunmak ve dolandırıcılık gibi birçok suçtan yargılanmasıyla sonuçlanmıştır (Ahmed, 2020).

Diğer taraftan yine ABD'de bir başka skandal; 27 Ekim 2016'da, iki Amerikan senatörü Elizabeth Warren ve Edward J. Markey tarafından duyurulan, KPMG'nin Amerikan finans şirketi Wells Fargo'nun 2011-2015 mali tablolarının bağımsız denetçisi olarak rolünün, milyonlarca müşteri hesabını etkileyen dolandırıcılık, milyarlarca dolar zarar ve 5.000'den fazla Wells Fargo çalışanının işten çıkarılması ve Wells Fargo CEO'sunun emekliye ayrılmasıyla sonuçlanmıştır. Dört yıl süresince yürüttüğü denetimlerde etkin bir iç kontrol süreci yürütemediğini kabul etmeyen KPMG, Wells Fargo'nun bağımsız denetçisi rolüyle yüz binlerce müşteriye etkileyen ve şirket CEO'su işine mal olan dolandırıcılığı önleyememiş ve kamuya açıklamamıştır (Warren & Markey, 2017).

KPMG hakkında bir başka usulsüzlük, 2018 yılında İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Her yıl denetim firmalarının belirli standartları karşıladıklarından emin olmak için Finansal Raporlama Konseyi (FRC) tarafından İngiltere'de denetimler yapılmaktadır. FRC, İngiltere'nin kurumsal yönetim kodlarını belirleyen, iş dünyasında şeffaflığı ve bütünlüğü teşvik eden, yatırımcılara ve şirket raporlarına, denetime ve yüksek kaliteli risk yönetimine yönelik denetimler yapan, denetçiler-muhasebeciler için düzenleyici bir kuruluştur. Konsey, 2018 yılında KPMG hakkında yapılan denetimlerde "Bu firmada kalite üzerinde kabul edilemez bir bozulma" tespit ettiğini ve söz konusu firmayı daha yakından inceleyeceğini açıklamıştır. Söz konusu açıklamada, KPMG'nin, FTSE 350³ denetimlerinin %50'sindeki eksikliklerin (önceki yılki %35'e kıyasla) sınırlı iyileştirmelerden daha fazla çaba gerektirdiği ifade edilmiştir. KPMG hakkında denetimlerini derinleştiren FRC, 2018-2019 mali yılının da firma tarafından yapılan incelemelerin %25 oranında artırılacağını bildirmiştir. FRC Başkanı Stephen Haddrill, söz konusu inceleme sonuçları hakkında, "KPMG denetçilerinin, özellikle banka denetimlerinde karşılaştıkları zorluk ve şüphelik düzeyi de dâhil olmak üzere, denetim için hayati önem taşıyan kalite, grup denetimleri, emeklilik bakiyeleri ve diğer çeşitli faktörleri hakkında iyileştirmeler yapılması gerektiğini" ifade etmiştir. Ayrıca FRC, KPMG'yi sigorta şirketi Quindell denetimi için 3,2 milyon sterlin para cezasına çarptırması ve aero- motor üreticisi

3 FTSE 350 Endeksi, Londra Menkul Kıymetler Borsası'nda birincil girişleri olan en büyük 352 şirketi içeren bir piyasa değeri ağırlıklı hisse senedi piyasası endeksidir. En büyük 100 şirketin FTSE 100 Endeksi ile bir sonraki en büyük 250 FTSE 250 Endeksi'nin birleşimidir.

Rolls-Royce'nin denetimi ile ilgili de soruşturma başlatmıştır (BBC News, 2018). Yine İngiltere'de, özensiz denetim çalışmaları ve çıkar çatışmaları nedeniyle KPMG, 455 bin sterlin para cezasına ve firmanın Manchester ortağı Nicole Quayle, 29 bin 250 sterlin para cezasına çarptırılmıştır. Güney Afrika düzenleyici kuruluşları ise KPMG'nin ülkedeki yolsuzluklarda rolü olduğunu iddia eden bir çağrıda bulunmuştur (Miller, 2020). KPMG ise iddialar hakkında; "FRC'nin açıkladığı gibi, finansal tabloların gerçeği yansıtması ve dürüstlüğü hakkında sorun olmadığı, denetim kalitesinin firmaları için büyük önem taşıdığı ve endişe duyulan alanlara yönelik denetim süreçlerini güncellediklerini" açıklamıştır. Aynı yıl, İngiliz markası Ted Baker'ın KPMG tarafından denetlendiği sırada, 20-25 milyon sterlin olarak tahmin edilen stoklarının, ertesi yılın denetim firması olarak seçilen Deloitte tarafından yapılan denetimlerde 58 milyon sterlin olduğu tespit edilmiştir. İngiltere Avam kamarası, KPMG'nin, stokları sorgulama ve doğrulama sorumluluğunu yerine getirmediği iddiasıyla FRC tarafından incelenmesini talep etmiştir (Szajna-Hopgood, 2019).

Diğer taraftan, 2019 yılı Aralık ayında, Avustralya Finansal İncelemesi (AFR), KPMG Avustralya Ofisinde ortaya çıkan bir başka skandalı raporlamıştır. Üst düzey yöneticilerin ve çalışanların, mevzuata uygunluk testi olarak adlandırılan sürekli eğitim sınavlarında usulsüzlük yaptığı yönünde yapılan bir ihbar sonucunda; kapsamlı bir üçüncü taraf soruşturması gerçekleştirilmiş ve iddia doğrulanmıştır. KPMG'nin politikaları, denetçinin bağımsızlığının sağlanması ve yerel düzenleyici gereklilikler hakkında bir yıllık eğitim kursu verilmekte ve kursun sonunda yirmi soruluk bir test yapılmaktadır. Eğitim tamamen rutin ve yaygın bir uygulama olup, genel etik eğitimi, temel uyumluluk konularına ilişkin çeşitli konuları kapsamaktadır. KPMG Avustralya CEO'su, söz konusu sınav aldatma usulsüzlüğünü kabul ederek; 600 ortak ve 5900 diğer denetim personelinin hemen hemen tamamına aynı eğitim ve testin tekrar uygulanacağını duyurarak iddiaları kabul etmiştir (Tadros, 2020). KPMG'nin üst düzey görevlileri avukatlar ile birlikte, e-posta ve dijital dosyaları da içeren geniş çaplı bir araştırma yapmıştır. Bu incelemede, tüm çalışanların sınav usulsüzlüğüne karışmadığı ortaya çıkmasına rağmen, Sydney Ofisi'nden; "Söz konusu olayın KPMG için bir hayal kırıklığı yarattığı, ilgililer hakkında disiplin soruşturmalarının sürdüğü ve sınavların tekrar edileceği" şeklinde açıklama yapılmıştır (Tadros, 2020).

Görüldüğü üzere KPMG çeşitli ülkelerdeki ofislerinde benzer iddialar ve suçlamalarla karşı karşıya kalmış ve hemen hepsinde söz konusu iddialar hem soruşturmacılar tarafından doğrulanmış hem de KPMG yönetimi tarafından *gerekli iyileştirmelerin* yapılacağı yönünde açıklamalar ile kabul edilmiştir. ABD'de 2015-2017 yılları arasında gerçekleşen skandal ise iki kısımdan meydana gelmektedir. İlki PCAOB'un denetim firmalarına gerçekleştireceği incelemelerden önce hazırladığı, hangi denetim işlerinin inceleneceğini içeren listelerin yasa dışı olarak ele geçirilmesi ve bu bilgiler doğrultusunda geçmiş denetim işlerine ait çalışma kâğıtlarının değiştirilmesidir. İkincisi ise, KPMG denetim ortaklarının sürekli eğitim sınavlarının sonuçlarını manipüle etmesi, sınav sorularının çalınması ve cevapları ile birlikte çok sayıda denetçiyle paylaşılmasıdır. 17 Haziran 2019 tarihinde SEC, KPMG'ye bu iki eylem için verilen yaptırımını (50 milyon dolar para cezası) kamuoyuna duyurmuştur (SEC, 2019b). KPMG ise tüm iddiaları verilen cezalarla birlikte kabul etmiştir. KPMG, elli milyon dolar para cezasının yanı sıra, firmanın etik ve bütünlük kontrollerini ve çeşitli teşebbüslere uygunluğunu inceleme ve değerlendirmek için bağımsız bir danışman tutmak da dâhil olmak üzere ayrıntılı bir dizi tedbir ve uygulamayı da kabul etmiştir. Ayrıca, KPMG'nin hatalı davranışlarını ele alması, kalite kontrollerini daha da güçlendirmesi için alınacak ek tedbirler bağımsız bir danışman tarafından incelenecek ve değerlendirilecektir (SEC, 2019b).

Öte yandan SEC, tüm bu ilgili usulsüzlükler ortaya çıktıktan sonra, ilgili kişiler hakkında idari soruşturma açarak, görevlerinden alınmalarını, uzaklaştırılmalarını sağlamış ve daha sonra adli soruşturmalar yürütülmeye başlanmıştır. 22 Ocak 2018 tarihinde, eski PCAOB çalışanı ve skandal esnasında yeni KPMG ortağı Brian Sweet'in mahkeme ile işbirliği yapmasını da içeren idari soruşturma belgesi⁴ SEC resmi web sitesinde kamuoyu ile paylaşılmıştır. Soruşturma, Sweet'in PCAOB'dan gizli bilgileri izinsiz olarak ifşa etmesini ve hem KPMG'ye hem de kendisine menfaat sağlamaya çalışması suçlamalarını ve PCAOB etik standartlarından EC3 Genel İlkeler, EC9 Kamuya Açık Olmayan Bilgiler ve 3500T Geçici etik ve bağımsızlık standartlarının ihlalini içermektedir.

4 SEC: Administrative Proceeding, File No.3-18347, <https://www.sec.gov/litigation/admin/2018/34-82557.pdf>

SEC tarafından yapılan açıklamaya göre, KPMG’de 2014 yılında rakip firmaların (diğer üç büyük denetim firmasının) iki katı kadar denetim eksikliği tespit edilmiştir. 2013 yılı PCAOB inceleme raporuna göre, KPMG’nin PCAOB tarafından gerçekleştirilen incelemelerinin %46’sında; 2014 raporunda ise incelemelerin %54’ünde eksiklik tespit edilmiştir (Bramwell, 2019b). Bu kapsamda, KPMG’nin PCAOB incelemeleri yıllar itibariyle incelendiğinde; 26 Ağustos 2004 tarihinde yayınlanan ilk rapor 2003 yılı PCAOB sınırlı inceleme raporu olduğu görülmektedir. Söz konusu sınırlı inceleme raporuna göre, on altı denetim faaliyeti incelenmiştir. Söz konusu inceleme faaliyeti; ilk kez gerçekleştiriliyor olması ve sınırlı bir süreyi kapsaması nedeniyle, incelenen faaliyetlerde tespit edilen eksiklikler hakkında yeterli bilgi kamuya açıklanmamıştır. 2004-2008 yıllarında yayınlanan PCAOB inceleme raporlarında, yıl bazında toplam kaç denetim faaliyetinin incelendiği açıklanmamakla birlikte, incelenen denetim faaliyetlerinde tespit edilen eksiklikler tanımlanmıştır. Söz konusu eksiklikler denetim standartlarının ihlal edilmesi, yetersiz uygulanması, iç kontrol sistemi hakkındaki eksiklikler veya kalite kontrol sistemleri ile ilgili eksikliklerden meydana gelmektedir. Diğer taraftan 2004-2008 yıllarına ait incelemelerde tespit edilen eksikliklerin sayı olarak bilgisi verilmemiştir. 2009-2017 yılları arasında yayınlanan inceleme raporlarında ise, yıl bazında kaç denetimin incelendiği ve bu incelemelerde kaç adet eksiklik tespit edildiği istatistiki verilerle açıklanmıştır. PCAOB’un inceleme raporlarına göre 2009-2017 yılları arasında gerçekleştirilen inceleme ve tespit edilen eksikliklerin sayısı ve yüzdeleri Tablo-2’de gösterilmiştir.

Yıllar	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Toplam
İnceleme Sayısı	60	52	52	48	48	52	52	51	52	467
Tespit Edilen Eksiklik Sayısı⁵	16	43	30	42	22	28	20	22/27 ⁶	26	250
Yüzde	27	83	58	88	46	54	38	43/53	50	54

Tablo-2’de görüldüğü üzere, yıllar itibariyle yapılan incelemelerde tespit edilen eksikliğin yapılan incelemelere oranı dokuz yıllık zaman serisinin beşinde %50’nin üzerinde seyretmiş ve toplam incelemenin %54’ünde eksiklik tespit edilmiştir.

İncelemelerde en sık ihlal edilen denetim standartları, 2012 yılından itibaren PCAOB tarafından sınıflandırılarak inceleme raporları aracılığıyla kamuya açıklanmaktadır. Tablo-3’de görüldüğü üzere, altı yıllık zaman serisi içinde en fazla eksiklik tespit edilen denetim standartları; 229 ihlal ile **AS 2201 Finansal Tabloların Denetimine Entegre Finansal Raporlama Üzerindeki İç Kontrol Denetimi**; 81 ihlal ile **AS 2301 Denetçinin Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Yanıtları**; 49 ihlal ile **AS 2315 Denetim Örneklemesi**; 40 ihlal ile **AS 2501 Muhasebe Tahminlerinin denetlenmesi** ve 30 ihlal ile **AS 2502 Gerçeğe Uygun Değer Ölçüm ve Açıklamalarının Denetimi** olmak üzere sıralanmaktadır. PCAOB “en sık ihlal edilen denetim standartları” başlığı altında KPMG’de altı yıl boyunca toplam 500 denetim standardı ihlali tespit etmiştir. KPMG firmasının denetim standardı ihlallerinin 2013 yılından itibaren artış gösterdiği, 2015 yılında nispeten düşüş görülse de, devam eden yıllarda tekrar artış gösterdiği Tablo-3’te görülmektedir.

5 2009-2011 yıllarına ait tespit edilen eksiklikler raporların içerik incelemesi sonucu elde edilmiş olup, 2012 yılından sonraki “eksiklik” verileri yayınlanan raporlarda sunulan tablolardan elde edilmiştir.

6 2016 yılı incelemesi skandalın ortaya çıkmasından sonra yeniden gözden geçirilmiş ve tespit edilen eksikliğin sayısı ve yüzdesi güncellenmiştir (PCAOB, 2016 yılı KPMG İnceleme Raporu).

Tablo 3: PCAOB İncelemelerinde KPMG’de En Sık Eksiklik Tespit Edilen Denetim Standartları İstatistiği							
PCAOB Denetim Standardı⁷	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Toplam
AS 1105 Denetim Kanıtları	1	6	4	3		1	15
AS 2101 Denetimin Planlanması	3			6		1	10
AS 2201 Finansal Tabloların Denetimine Entegre Finansal Raporlama Üzerindeki İç Kontrol Denetimi	14	20	57	37	51	50	229
AS 2301 Denetçinin Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Yanıtları	9	8	15	7	19	23	81
AS 2305 Önemli Analitik Prosedürler		4	2	2	2	2	12
AS 2310 Doğrulama Süreçleri					6	3	9
AS 2315 Denetim Örneklemesi		6	7	10	11	15	49
AS 2401 Finansal Tablo Denetiminde Sahteciliğin Değerlendirilmesi	1	1	2		1		5
AS 2415 Bir İşletmenin Sürekliliği Hakkında Değerlendirme (GCO)					1		1
AS 2501 Muhasebe Tahminlerinin Denetlenmesi		13	4	8	7	8	40
AS 2502 Gerçeğe Uygun Değer Ölçüm ve Açıklamalarının Denetimi		6	5	4	9	6	30
AS 2503 Türev Ürünlerin, Riskten Korunma Faaliyetlerinin ve Menkul Kıymet Yatırımlarının Denetimi			2				2
AS 2510 Stoklar			1				1
AS 2601 Hizmet Kuruluşları				1			1
AS 2605 Denetçinin Finansal Tabloların Denetiminde İç Denetim Fonksiyonunu Değerlendirmesi		1	3				4
AS 2810 Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi	2	1	3	2	2	1	11
Toplam	30	66	105	80	109	110	500

PCAOB, denetim firması incelemelerinde en sık eksiklik görülen finansal tablo hesapları hakkında 2013 yılından itibaren veri oluşturmaya ve yayınlamaya başlamıştır. KPMG firması için “En Sık Eksiklik Tespit Edilen Finansal Tablo Hesapları” hakkındaki bilgiler Tablo-4’de sunulmuştur. KPMG firması hakkında yapılan incelemelerde 2013-2017 yılları arasında en fazla ihlalin sırasıyla *krediler*, *gelirler* ve *stoklar* hesaplarında tespit edildiği görülmektedir. Söz konusu üç hesabın toplamı, toplam ihlallerin %70’ini oluşturmaktadır.

Tablo 4: PCAOB İncelemelerinde KPMG’de En Sık Eksiklik Tespit Edilen Finansal Tablo Hesapları İstatistiği						
Finansal Tablo Hesapları	2013	2014	2015	2016	2017	Toplam
Menkul Kıymetler	3	4	3		7	17
Ticari Birleşmeler		1	6	10	2	19
Mevduat Yükümlülükleri				10	10	20
Türev Aktif ve Pasifler					8	8
Gelir Vergileri			2	2	3	7
Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	4	4		4	1	13
Stoklar	16	16	9	13	12	66
Krediler	25	26		25	22	98
Morgage	2	2		1	3	8
Gelirler	16	16	23	15	25	95
Yatırımlar		3	10	5		18
Toplam	66	72	53	85	93	369

KPMG inceleme raporlarında tespit edilen eksikliklerin yanı sıra, 2015 yılı öncesindeki son bir kaç yılda sürekli eğitim sınavlarında denetim personeli üst üste düşük puanlar aldığı tespit edilmiştir (Bramwell, 2019b). KPMG, bu durumu iyileştirmek için, PCAOB’un denetim eksikliklerini tespit etmesine müdahalede bulunmak üzere, PCAOB çalışanları ile temasa geçerek bu kişilerden yasal olmayan bilgiler edinmiş ve sonrasında bu kişileri bünyesinde istihdam etmek suretiyle

7 PCAOB, AS, Auditing Standards kod numaralı denetim standartları listesi için bakınız: <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/default.aspx>

skandalın ilk adımlarını atmış bulunmaktadır. Bu çerçevede, KPMG denetim firmasında 2015-2017 yılları arasında; üç eski PCAOB çalışanı, Brian Sweet, Cynthia Holder ve Jeffrey Wada ile KPMG ortakları, David Middendorf, Thomas Whittle, David Britt ve Scot Marcello'nun karıştığı, "PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması" hakkında, skandal olarak kabul edilebilecek eylemler ortaya çıkmıştır. Söz konusu olay hakkında 2017-2019 yılları arasında, finans çevrelerince, akademik çevrelerce onlarca makale yayınlanmış ve SEC ve PCAOB gibi düzenleyici kuruluşlarca soruşturma dosyalarını da içeren resmi açıklamalar zaman zaman kamuoyuyla paylaşılmıştır. Söz konusu haber makaleleri ve düzenleyici kuruluş açıklamalarından elde edilen bilgiler ışığında, söz konusu **KPMG Vakası** aşağıda özetlenmiştir.

2014- 2015 yıllarında PCAOB'un inceleme grubunda yardımcı direktör olarak görev yapmakta olan Brian Sweet PCAOB'dan ayrılırken, yanında KPMG için gizli bilgileri de beraberinde götürmüştür. SEC'in soruşturma dosyasında yer alan bilgilere göre; Sweet, Nisan 2015'te PCAOB Yönetim Kurulundan ayrılmadan kısa bir süre önce dâhili bir PCAOB veri tabanından ofis bilgisayarına KPMG'de kendisine yardımcı olabileceğine inandığı gizli bilgi ve belgeleri kopyalamıştır. Daha sonra Sweet, bu belgeleri ve PCAOB bilgisayarındaki diğer dosyaları kişisel bir sürücüyü aktarmıştır. Ayrıca basılı belgeler arasında da işine yarayacağını düşündüklerinin kopyalarını alarak evinde saklamıştır. Söz konusu belgeler; PCAOB denetim planlama bilgileri, denetim kılavuzları ve el kitapları ile gizli denetim yorum formlarının taslaklarını içermektedir. Planlama materyalleri, PCAOB'un 2015 yılında incelemeyi amaçladığı gizli KPMG denetim sözleşmeleri listesini, her denetim için odak alanlarını ve Kurul'un hangi KPMG denetimlerini inceleyeceğine karar verirken kullandığı tüm nicel ve nitel kriterlerin bir listesini içermektedir. Sweet, KPMG'de Profesyonel Uygulama Bölümü ortaklarından biri olarak 4 Mayıs 2015'de göreve başlamakla birlikte aynı zamanda KPMG iç denetimlerinin de baş sorumlusu olmuştur.

Sweet, göreve başladıktan sonra PCAOB belgelerini kişisel sabit diskinden firmadaki bilgisayarına aktarmış ve KPMG'de işe başladığı ilk günden itibaren PCAOB'un incelemeleri hakkında, Middendorf ve Britt ve diğer meslektaşları tarafından sorular yöneltildiğini soruşturmada dile getirmiştir (SEC, 2018). Sweet ifadesinde, KPMG'nin denetlediği bir banka hakkındaki denetimin PCAOB incelemesine konu olup olmayacağı Middendorf'un özellikle merak ettiği bir konu olduğunu söylemiştir. Sweet'in doğrudan ifade etmediğini iddia etmesine rağmen söz konusu incelemenin gerçekleşeceğine dair Middendorf'a dolaylı olarak bilgi verdiği soruşturma sırasında ortaya çıkmıştır. Bu olaydan birkaç gün sonra Whittle aracılığıyla Sweet'den PCAOB tarafından planlanan tüm incelemelerin listesini Middendorf'a vermesi istenmiştir. Sweet, Whittle'a, PCAOB'un o yıl incelemeyi amaçladığı kırk altı (46) KPMG denetimini tanımlayan ve PCAOB'un bu denetimler için gizli odak alanlarını içeren bir PCAOB denetim planlama belgesinin basılı bir kopyasını göstermiştir. Whittle, ertesi gün söz konusu listede yer alan bankacılık müşterilerinin isim listesini göndermesini bir mail aracılığı ile istemiştir. Sweet kendisinden istenen bilgileri yine bir mail aracılığı ile göndermiş ve bu bilgileri vermesinin karşılığında hakkında takdir yetkisi kullanılmasını talep ettiğini ima etmiştir. Çünkü Sweet, Middendorf, Whittle tarafından KPMG'deki pozisyonunu sağlamlaştırması için bir şeyler yapması gerektiği yönünde telkin edilmektedir. Sweet, firmaya yardım etmek için çalışan bir takım oyuncusu olarak, onlara kimsenin sağlayamayacağı bilgileri vererek KPMG'deki yerini sağlamlaştırmayı planlamıştır. Aslında KPMG şüphe oluşmaması ve yasa dışı bilgi ediniminin örtbas edilmesi için, PCAOB'un hangi denetimleri inceleyeceğini tahmin etmesi için bir bağımsız *danışman* tutmuştur. Söz konusu danışman ile birlikte hareket etmek üzere Sweet görevlendirilmiş olup; sahip olduğu tüm bilgiler *danışmana* Eylül 2015'te aktarılmıştır.

Sweet, PCAOB inceleme listesinin yanı sıra inceleme süreçleri ve odakları hakkında da KPMG'ye bilgi vermiştir. Daha sonra Ağustos 2015'de Sweet'in, KPMG'de bir meslektaşına e- mail ile "eski notlarımı kontrol ettim ve dört müşterimizin denetiminin PCAOB inceleme listesinde olmadığını doğrulayabilirim" dediği ortaya çıkmıştır. Devamında, bu denetimler incelenmeyeceği için güvende olduklarını ifade etmiştir. Sweet, KPMG'ye sadece incelemeler hakkında değil yeni müşterilere hazırlanacak teklifler içinde faydalı olacak gizli bilgiler sağlamıştır. Bunlardan en önemlisi 2016 yılı Nisan ayında yeni bir İspanyol bankası için teklif sözleşmesi hazırlayan bir denetim ortağına gizli PCAOB bilgileri sağlayarak rekabet avantajı sağlamış ve söz konusu "yeni" işin alınmasına yardımcı olmuştur.

Tüm bu gizli bilgilerin ifşası KPMG'nin işlerini oldukça kolaylaştırdığından olsa gerek, firma Sweet'den, iyi bir pozisyon önermek kaydıyla, kendisi gibi PCAOB'dan ayrılarak KPMG'ye katılabilecek çalışanların listesini istemiştir. Sweet henüz PCAOB'da çalışırken arkadaşı Holder'la bu konuyu zaten konuşmuş ve gerçekten KPMG'deki ilk gününde üstü Whittle'a,

Holder'dan bahsetmiş ve Holder'ın özgeçmişini Whittle'a elden vermiştir. Holder, 12 Mayıs 2015'den itibaren KPMG hakkındaki gizli PCAOB incelemesi bilgilerini Sweet'a sızdırmıştır. Bu bilgilerden ilki, KPMG, PCAOB'a denetim hatalarının temel nedenleri hakkında bir savunma yapmak üzere hazırlandığı sırada, PCAOB'un denetim eksikliği eleştirilerinin yer aldığı gizli belgenin gönderilmesi olmuştur.

17 Haziran 2015'te Holder'dan Sweet'a bir kez daha gizli bilgiler gelmiş ve Temmuz 2015'te KPMG Holder'a iş teklif etmiştir. Holder, ertesi ay denetim frimasına İcra Direktörü olarak katılmıştır. Mart 2016'ya gelindiğinde daha önce KPMG denetimleri üzerinde çalışmış ancak daha sonra başka bir bölüme görevlendirilmiş olan PCAOB'da bir Denetim Lideri olan Jeffrey Wada, terfi beklerken, bir başkasının terfi ettirildiğini öğrenmiştir. Soruşturma sırasında, Wada'nın terfi ettirilmemesinden dolayı PCAOB yönetimine çok fazla öfkeli olduğunu bir iş arkadaşına açıkça belirttiği ortaya çıkmıştır. KPMG denetimlerinden alındığı için erişim izni olmadığı halde 2016 yılı KPMG inceleme listelerini ele geçiren Wada, 28 Mart 2016 tarihinde eski iş arkadaşı Holder'ı arayarak PCAOB'un inceleyeceği on iki (12) müşterinin isimlerini okumuştur. Holder, daha sonra bilginin PCAOB'daki eski bir meslektaştan geldiğini söyleyerek hemen Whittle, Middendorf ve Britt'e aktaran Sweet'e vermiştir.

Sweet başta olmak üzere PCAOB çalışanlarından alınan gizli bilgiler, yüksek denetim eksikliği yaşayan ve PCAOB inceleme puanlarını yükseltmek isteyen KPMG için oldukça değerli bilgilerdir. Wada'nın verdiği son bilginin ise KPMG için iki ayrı önemi bulunmaktadır. İlki, 2016 yılı Şubat ayında, Middendorf ve KPMG Liderlik ekibinin diğer üyeleri, SEC Baş Muhasebe Ofisi ile katıldığı toplantıda KPMG'nin denetim kalitesi hakkındaki önemli endişeleri yeterince ele almadıkları hakkında eleştirilmiştir. Middendorf, gruba en yüksek önceliğinin KPMG Ulusal Ofisinin denetim kalitesini iyileştirmek için başlattığı çabalardan birini korumak olduğunu söylemiştir. Bu eleştirilerden sonra, KPMG'de Middendorf, Whittle, Britt, Sweet ve Holder tarafından, incelenecek denetimleri “yeniden gözden geçirmek” ve PCAOB tarafından olası eksiklik bulgularından kaçınmak için revizyonlar içeren gizli “izleme programları” oluşturulmuştur. Bu programlardan biri, bazı bankacılık müşterilerinin Kredi ve Kira Kaybı Karşılıklarının denetimlerine odaklanmıştır. KPMG, PCAOB'un bu alanda tespit ettiği çok sayıda eksikliğe yanıt olarak 2015 yılında Kredi ve Kira Kaybı Karşılıklarının izleme programını oluşturmuştur. Middendorf, denetim kalitesini geliştirmek için çalıştığı ciddiyetin kanıtı olarak söz konusu programın başarısını üst yönetime sunmuştur. İkinci olarak, Wada, KPMG personelinin denetim çalışma kâğıtlarına erişebildiği ve bunları değiştirebildiği bir zamanda, PCAOB'un planlanan yedi banka denetiminin incelemeleri hakkında KPMG'yi uyarmıştır. KPMG, bu sözleşmelerin her biri için zaten denetim raporları yayınlamış olsa da, KPMG'nin politikasının denetim ekiplerinin nihai denetim dosyasını birleştirme yönetim sürecini tamamlamalarına izin verdiği 45 günlük süre içerisindeki bu bilgi geldiği için inceleme listesinde yer alan tüm denetimleri gizlice *yeniden gözden* geçirmiştir. Davaların görüldüğü soruşturmada açıklanan iddianameye göre, gizli inceleme programı KPMG'nin denetim çalışmalarını iki kez kontrol etmesine, çalışma kâğıtlarını güçlendirmesine ve bazı durumlarda eksikliklerin tespit edilmesine ya da gerçek denetim esnasında yapılmamış olan denetim çalışmalarının yapılmasına izin vermiştir. Gizli inceleme programında, Middendorf, Whittle, Britt, Sweet ve diğerleri PCAOB'un bu denetimlerde eksiklik bulma riskini en aza indirmek için herhangi bir önlem alınıp alınamayacağını belirlemeye çalışmıştır. Bu incelemede, Middendorf ve Whittle, PCAOB'dan alınan bilgilerin gizliliği konusunda herkesi uyarmıştır. Britt, gizli projeyi gölgelemek için, KPMG'deki diğer kişilere, firmanın Kredi ve Kira Kaybı Karşılıklarının izleme programındaki otuz beş (35) bankacılık sözleşmesinin tamamında olağan iş akışı içinde çalıştıklarını söylemiştir. Ancak aslında sadece yedi bankanın denetimleri Sweet, Holder ve diğer birkaç çalışan tarafından *gözden* geçirilmiştir.

Ocak 2017'de Wada, tekrar Holder'a 2017 yılı PCAOB incelemeleri hakkında ön liste vermiştir. 9 Ocak'ta Holder, müşteri listesini Sweet'e aktarmıştır. Aynı gece Sweet, Whittle ve Britt yeni listede yer alan iki denetim için uyararak bilgi vermiştir. Wada, 10 Ocak 2017'de Holder'a özgeçmişini eklediği ve içeriğinde “Şimdi kendimi KPMG'ye satmayı deniyorum” yazan bir mail atmıştır. Daha sonra 2 Şubat 2017 tarihinde Wada, Holder'a iki kısa mesaj göndermiştir, ilkinde “Tamam, alışveriş listesi var”, ikincisinde “Yıl boyunca ihtiyacınız olan herşey” yazmaktadır. Ertesi gün Holder'ı arayarak, kırk yedi (47) müşteriyi içeren 2017 incelemelerinin listesini vermiştir. Wada'nın verdiği bilgiler arasında bankalar ve PCAOB'un “düşük performans değerlendirmeleri” olan KPMG katılım ortakları listesi için denetim

odak alanları da bulunmaktadır. Holder aldığı yeni bilgileri Sweet'e, ve o da Whittle'a aktarmıştır. Whittle, Sweet'e söz konusu denetimlerin denetçilerini uyarması talimatını vermiştir. Sweet'in uyardığı denetim ortaklarından biri olan Chicago'da bir *denetçi*, **13 Şubat 2017** tarihinde, kendisinin yönetiminde gerçekleştirilmiş bir denetimin PCAOB inceleme listesinde olduğunu, Sweet'in nasıl bilebileceğinden şüphelenerek bu bilgiyi üst amirine bildirmiş ve ardından KPMG Genel Danışmanlık Ofisine haber verilmiştir. Bu olay, ilk skandalın ortaya çıkmasını sağlamıştır. Çünkü Genel Danışmanlık Ofisi konuyu öğrendikten sonra, iddiaları araştırmaya başlamıştır. KPMG'nin ilk soruşturma aşamasında, Sweet ve Holder PCAOB'un 2017 denetim hedeflerini nasıl öğrendiklerini gizlemiştir. Holder, müfettişlere, isimsiz bir postayla, borsada kayıtlı hisse senetleri kısaltmaları içeren semboller listesi aldığını söylemiştir. Holder ve Sweet'in bu durumun ortaya çıkmasıyla birlikte delilleri yok etmeye çalıştıkları da ortaya çıkmıştır (Gaetano, 2019). Bu kapsamda Holder'in ilgili yazılı mesajları, e-postaları ve belgeleri sildiği, konuşmaların izlenememesi için kullan-at telefon ile görüşmeler yaptığı ortaya çıkmıştır. Sweet'in inceleme listesini yakarak KPMG müfettişlerine sahte belgeler sunduğu ortaya çıkmıştır (Bramwell, 2019b).

Yukarıda özetlenen eylemler 2015-2017 yılları arasında iki yıl boyunca gerçekleşmiş, ancak 2017 yılı başında ortaya çıkmış ve 2019 yılında SEC tarafından KPMG'ye verilecek ceza ile birlikte resmen kamuya durulmuştur. SEC, 2018 yılı Ocak ayında resmi web sitesinde anlaşma teklif eden Sweet ve diğer şüpheliler hakkında idari işlem başlattığını duyurmuş ve hazırladığı dosyaları yayımlamıştır⁸. Beşi KPMG ve biri PCAOB çalışanı olmak üzere altı kişi için federal suç duyurusu yapılmıştır. Söz konusu altı kişi, 2018 yılı başında inceleme listesinin sızdırılması skandalında suçlanmıştır. KPMG yöneticisi David Middendorf ve PCAOB eski çalışanı Jeffrey Wada, yolsuzluk zincirinin iki önemli bağlantısı olarak kabul edilmiştir. Bu iki kişi başta olmak üzere KPMG'deki üst düzey yönetimin PCAOB'u ve kamuoyunu dolandırdığı iddia edilmiştir. Altı kişiden, ikisi jüri tarafından suçlu bulunurken, Ulusal Denetimlerden Sorumlu Ortak Whittle ve Sweet ifadelerini değiştirerek, mahkeme ile işbirliği yapmıştır. Sweet mahkemede, KPMG'de işe başladığı ilk haftalarda kendisinden PCAOB inceleme listeleri hakkında bilgi talep edildiği, bilgi vermekte tereddüt ettiğinde, Middendorf tarafından "Maaşını nerden aldığını hatırlaması" ve "KPMG'ye sadık olması" gerektiğinin hatırlatıldığını ve sürekli olarak bu konuda baskı gördüğünü itiraf etmiştir.

Middendorf, Sweet, Holder, Whittle, Britt ve Scot Marcello 2017 yılı Nisan ayında KPMG'den uzaklaştırılmıştır. Tüm sayılan eylemlerden Middendorf ve beraberinde dört KPMG çalışanı; Thomas Whittle, Brian Sweet, David Britt ve Cynthia Holder, PCAOB'un hangi denetimleri inceleyeceği bilgisini kullanmakla suçlanmıştır. Ancak Marcello, mahkeme tarafından suçlanmamıştır. PCAOB eski çalışanı Jeffrey Wada'da gizli anlaşmalar yapmak, gizli bilgileri çıkar amaçlı satmak ve elektronik ortam verileri ile oynamak suretiyle otoriteyi dolandırmak suçlarından dokuz ay hapis cezası ve üç yıl denetimli tahliyeyle mahkûm edilmiştir (Francine, 2019). Diğer kişinin ise duruşması 2020 yılı baharında gerçekleşmek üzere ileri bir tarihe ertelenmiştir. KPMG'nin Denetim Kalitesi ve Profesyonel Uygulamadan Sorumlu Ortağı David Middendorf, 11 Mart 2019'da Manhattan'da bir federal mahkeme tarafından, gizli anlaşma ve elektronik iletişim veya eyaletler arası iletişim tesisini kullanarak otoriteyi dolandırma suçları⁹ da dâhil olmak üzere dört suçtan bir yıl bir gün hapis cezasına mahkûm edilmiştir (Bramwell, 2019). Eski PCAOB çalışanı Cynthia Holder, yaklaşan banka incelemeleri hakkında kamu gözetiminin gizli materyallerini sızdırılmasına yardımcı olmak ve bunları kötüye kullanmak suçlamalarıyla muhasebe ve denetim mesleklerinden ömür boyu yasaklanmış, sekiz ay hapis cezasına ve iki yıl denetimli tahliye cezasına çarptırılmıştır (Bramwell, 2019b).

PCAOB tüm bu olanların ortaya çıkmasından sonra yeniden gözden geçirdiği KPMG incelemelerinde, 2016 yılı denetimlerinin %53'ünde, 2017 yılı denetimlerinin %50'sinde eksiklik tespit etmiş ve inceleme raporları aracılığıyla kamuoyuyla paylaşmıştır. Diğer yandan daha önceden içerden bilgi alarak yeniden gözden geçirdiği on bir denetimi yeniden incelemiş ve dosyalarda sonradan yapılan değişiklikleri/ sahtekârlıkları ortaya çıkarmıştır (Whitehouse, 2019).

8 Ayrıntılı bilgi için bakınız: <https://www.sec.gov/news/pressreleases>

9 Gizli anlaşma ve ağ sahtekârlığı (Conspiracy and wire fraud): Bir kişinin gizli anlaşmalar yaparak ve elektronik iletişim veya eyaletler arası iletişim tesisini kullanarak dolandırmaya veya para almayı planladığı bir suçtur. <https://criminal.findlaw.com/criminal-charges/wire-fraud.html>

Diğer taraftan SEC'in 17 Haziran 2019 tarihli resmi açıklamasında¹⁰ da ifade edildiği gibi, KPMG denetim elemanlarının sürekli eğitim sınavı soru ve cevaplarını meslektaşlarıyla paylaştıkları da tespit etmiştir (Brasseur, 2019). SEC tarafından denetçilere yönelik zorunlu ve düzenli olarak gerçekleştirilen sınav sorularının ve cevaplarının resimlerinin çekilerek, e-postalar ve basılı kopyalar ile dağıtıldığı tespit edilmiştir (SEC, 2019a). Öyle ki, baş denetçilerin astlarına doğru soruları paylaştığı ve cevaplar talep ederek, topladıkları cevapları tüm astlarla paylaştıkları ortaya çıkmıştır. Soruların çalınması, dağıtılması ve cevapların paylaşılmasına ek olarak, KPMG yönetiminin, PCAOB sınavlarının sınav sonuçlarını işleyen HTML sunucu kodlarını değiştirmek, sınav geçme puanı olan "yetmiş" sınırını manuel şekilde %25 oranında aşağı çekmek ve daha aşağıda bir puanda konumlandırmak eylemleri SEC'in açıkladığı hususlar arasında yer almaktadır. Yapılan açıklamaya göre, müdahaleden önceki sonuçlara göre KPMG personelin büyük çoğunluğunun sınav sorularının dörtte birinden daha azını doğru cevapladıkları tespit edilmiştir. PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı usulsüzlüğüne karşın, sınav sonuçlarının manipüle edilmesi ve soruların çalınmasına kaç personelin dâhil olduğu henüz tespit edilememiş olup, bu konudaki soruşturma devam etmektedir. Diğer yandan, daha önceden gerçekleşmiş sınav sonuçlarına manipüle edilmesinde kullanılan sunucu linkine en az dört en fazla yirmi sekiz (28) kez müdahale edildiği düşünülmektedir (Whitehouse, 2019). Söz konusu eylemlerden, KPMG ortaklarından Timoth Daly, Michael Bellach ve John Danovan sorumlu tutulmuş (SEC, 2020) olsa da, daha fazla KPMG personelinin soruların dağıtılmasında payı olduğu tahmin edilmektedir.

Skandalın diğer ayağı olan sınav sonuçlarının sunucular üzerinden değiştirilmesi, ayrıca daha ileri gidilerek sınav sorularının çalınması, cevaplarıyla birlikte sınava girecek personel ile paylaşılması ise kamuoyu tarafından olağanüstü bir komplo ve kasıtlı yolsuzluk olarak kabul edilmiştir (Kelly, 2019). SEC tarafından yapılan açıklamalara göre, KPMG'den PCAOB incelemeleri hakkında ihbar aldıkları ancak sınav yolsuzluğu hakkında hiçbir ihbar ya da şikâyetin olmadığı bilgisi edinilmiştir. SEC İcra Direktörü Stephanie Avakian tarafından, bu eylem, denetim profesyonellerinin sahip olması gereken eşsiz güvenilir olma pozisyonu açısından çok rahatsız edici olarak değerlendirilmiştir.

KPMG tüm etik dışı eylemlerini itiraf eden bir mektupla, iddia edilen eylemlerin işletmelerinde gerçekten yaşandığını, ancak bu durumdan gerekli dersleri çıkardıklarını, sorumlulukları üzerlerine alacaklarını ifade ettikleri ve aşağıdaki önlemleri alacaklarını ifade ederken, söz konusu mektubun ana başlıkları (Iacone, 2019);

- Söz konusu yolsuzluk eylemlerinde yer alan tüm personelin tespit edilmesi,
- Denetim uygulamaları lideri olan dört kişinin değiştirilmesi,
- Yönetim kuruluna iki bağımsız direktör eklenmesi,
- PCAOB standartlarına uygun teknoloji geliştirmeleri ve yeni denetim yöntemlerinin uygulanması,
- Denetim ekiplerinin çalışmalarını daha erken süreçte tekrar gözden geçirmek için kalite inceleme ekipleri kullanılması,
- Denetim uygulaması dışındaki denetçilerin çalışmalarını değerlendiren iç denetim ekipleri kurulması,
- Ortaklar ve diğer üst düzey liderler için gözden geçirilmiş performans değerlendirmeleri yapılması,
- CEO Lynne Doughtie, dâhil olmak üzere, ortaklar için denetim kalitesi ile ilgili sorumlulukların açıklanması olarak sıralanmıştır.

KPMG gönderdiği mektupta yer alan bu konuların dışında daha fazla açıklama yapmaktan kaçınmış ve tüm soruları cevapsız bırakmıştır. Yukarıda sayılan iyileştirmelerin yanı sıra, KPMG; 2018 yılında denetim uygulamasını yürüten lider ekibi revize etmiş, denetçilerin çalışmalarını değerlendiren iç denetim ekiplerini denetim uygulamasının dışına taşımış ve ortaklar/ üst düzey yöneticiler için performans değerlendirmelerini yeniden düzenlemiştir. 2019 yılı boyunca, KPMG personel değerlendirme çerçevelerini gözden geçirerek, risk değerlendirmesini, iç kontrolleri ve tahmin

10 Ayrıntılı bilgi için bakınız: <https://www.sec.gov/news/press-release/2019-95>

yöntemlerini güncellemiş; iş ortağı denetimini ve incelemelerini artırmış ve denetim ekiplerine gerçek zamanlı destek sağlamak için mevcut ortak sayısını artırarak reformlarını sürdürmüştür. Ayrıca, denetimin etkinliğini artırmak için yeni bulut tabanlı denetim sistemi kullanılmaya başlanan KPMG’de, en önemli risk alanlarına odaklanmak için daha büyük veri kümeleri analizi hayata geçirilmiştir. KPMG, denetçi ortak görev süresi, personel düzeyleri, denetim işinin planlanması gibi, etkili denetim kalitesi faktörlerinin çeşitli kombinasyonlarını da denemeye ve araştırmaya devam edeceğini açıklamıştır (Iacone, 2020).

ABD’de gerçekleşen bu son KPMG skandalını, yukarıda kısaca özetlenmiş diğer usulsüzlüklerden ayıran iki husus bulunmaktadır. Birincisi söz konusu skandala düzenleyici ve denetleyici kuruluş (PCAOB) çalışanlarının da karışmış olması, ikincisi ise hiçbir KPMG çalışanının yaklaşık iki yıl süren sınav sorularının çalınması ve/veya sınav sonuçlarının manipüle edilmesi eylemlerini ihbar etmemiş olmasıdır.

4. Sonuç ve Öneriler

KPMG denetim firmasında meydana gelen iki skandaldan ilki; PCAOB’dan yasal olmayan şekillerde elde edilmiş bilgiler doğrultusunda daha önceden tamamlanmış ve raporlanmış denetim çalışma kâğıtlarının değiştirilmesi, KPMG’nin, gerçekleştirdiği denetimlerin yeterliliğine güven duymadığı, müşterilerin finansal tablolarındaki önemli yanlışlıkların tespit edilememiş olduğu yönünde endişeli olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum GKDS açısından değerlendirilecek olursa, genel standartlardan, mesleki dikkat ve özen standardı; çalışma alanı standartlarından, planlama ve yardımcılarının gözlenmesi, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve yeterli kanıt toplama standartlarının ihlal edildiğini göstermektedir.

İkinci skandal olan sınav sonuçlarının manipüle edilmesi ve sınav sorularının yasa dışı şekilde elde edilerek cevaplarıyla birlikte denetçilere dağıtılması; KPMG firma kültürünün, firma menfaatleri karşısında sosyal sorumluluk ilkesinin çığnenebileceği yönünde eğilim gösterdiğini ortaya koymaktadır. Yöneticilerin zorlamasıyla emirlere itaat eden astlar/denetçiler için kuruma itaatin; tarafsızlık ve kamuya hizmetin üzerinde olduğu bir firma kültürü ortaya konmuştur. Yönetim kademesinden itibaren yürütülen yolsuzluğun açıklanması bir iç denetim ekibi için zor bir durum olduğu muhakkaktır. Çünkü üst yönetim yozlaştığında tüm kademelerin yozlaşması muhtemel kabul edilir. Kurumda yer alan iç denetim ekibinin kurum içinde gerçekleşen yolsuzlukları görmezden gelmesi hem bağımsızlık hem de iç denetimin etkin çalışmadığını göstermektedir. KPMG’nin her iki ihlalinde de en rahatsız edici ortak nokta, KPMG denetim uygulaması bölümlerinin en üst seviyesindeki yöneticilerin söz konusu ihlallere liderlik etmesidir. KPMG denetim ortaklarının, üst yönetimden gelen yasal olmayan yollarla elde edilmiş sınav sorularını birbirlerine iletmeleri ve bu konuda hiçbir ihbar ya da ifşanın gerçekleşmemesi, firma denetçilerinin bağımsızlığına gölge düşürmek suretiyle, GKDS’den bağımsızlık standardının yerine getirilmediğini göstermektedir. Sınav sonuçlarının manipüle edilmesi, sınav sorularının yasa dışı şekilde elde edilmesi, yayılması, sınavlara bu yasa dışı bilgilerle dâhil olunması eylemleri, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü’nün (AICPA) Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) Meslek Etiği Kurallarında yer alan; denetçilerin tarafsızlığı, kamu çıkarı gözetme, dürüstlük, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özenli çalışma maddelerinin ve özellikle *mesleği itibarsızlaştıracak davranışlarda bulunulmaması* kuralının ihlal edilmesi olarak değerlendirilmektedir.

Özetle, araştırma konusu olan KPMG skandalı denetim standartları ve etik ilkeler açısından incelendiğinde, PCAOB denetim standartlarının, Etik ilkelerin ve SEC kurallarının birden fazla eylem ile ihlal edildiği görülmektedir. Söz konusu ihlal edilen kurallardan bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- PCAOB Denetim standartlarından; AS 1005 Bağımsızlık, AS 1010 Bağımsız Denetçinin Eğitimi ve Yeterliliği, AS 1015 Mesleki özen ve titizlik, AS 1105 Yeterli kanıt toplanması, AS 1110 Kalite kontrol sisteminin, AS 1201 Denetim Görevinin Denetimi, AS 1215 Denetim Belgeleri, AS 2101 Denetim Planlaması, AS 2110 Önemli Yanlışlık Risklerini Belirleme ve Değerlendirme, AS 2200 Finansal Raporlama Üzerinde İç Kontrol Denetimi, AS 2201 İç kontrol sisteminin etkinliği standartlarının,

- PCAOB etik standartlardan; EC3 Genel İlkeler, EC9 Kamuya Açık Olmayan Bilgiler ve 3500T Geçici Etik ve Bağımsızlık standartlarının ve
- SEC'in 4C- "Başkalarını temsil etmek için gerekli niteliklere sahip olmak", "Karakter ya da dürüstlükten yoksun ya da etik dışı ya da uygunsuz mesleki davranışlarda bulunmak" ve 21C-"Menkul kıymetler yasalarının veya kural ve düzenlemelerinin herhangi bir hükmünü kasten ihlal etmek veya ihlal edilmesine kasten yardım etmek" kuralları.

Bu kapsamda, söz konusu skandal, PCAOB'ın kurumsal güvenilirliğinin sarsılması ve kamuoyunun bağımsız denetime güveninin sarsılması olmak üzere iki önemli sonuç doğurmuştur. KPMG, yıllar itibariyle gerçekleştirilen PCAOB incelemelerinden üst üste aldığı düşük değerlendirmeleri düzeltmek amacıyla gerçekleştirdiği bu yasal olmayan eylemlerle yalnızca firmanın değil, PCAOB'un da bağımsızlığının ve güvenilirliğinin sarsılmasına neden olmuştur. Bu eylemler, denetim piyasasına hem kamu güveni hem de fiili denetim kalitesinin sorgulanması açısından görüldenden daha büyük zararlar vermiştir (Bramwell, 2019a). Ayrıca birbiri ile karşılaştırıldığında, sınav skandalı, PCAOB skandalından daha uzun süren, daha fazla KPMG çalışanını dâhil olduğu ve çalışanların etik kültürünün zayıflığını daha derin şekilde ortaya koyan bir skandal olarak değerlendirilebilir.

SEC tarafından 17 Haziran 2019 tarihinde yapılan açıklamada, İcra Bölümü Eş Direktörü Steven Peikin, "Burada söz konusu hatalı davranışın genişliği ve ciddiyeti açıkçası hayret verici" diyerek ortaya çıkan durumun önemine vurgulamaktadır. Ancak, SEC'in vurguladığı öneme uygun ceza verilip verilmediği kamuoyu nezdinde tartışılmaya devam etmektedir. SEC, bu *rekor* cezayı yalnızca inceleme listelerinin yasa dışı ele geçirilmesi ve kullanılması eylemlerinden ötürü uygulamış olup, henüz sınavlarda yapılan usulsüzlükler hakkında soruşturma tamamlanmamıştır. SEC tarafından sınav hilesi ile ilgili açıklanmış tek ceza, usulsüz eyleme karıştığı tespit edilen Daly, Bellach ve Danovan'a sırasıyla üç, iki ve bir yıl denetim görevinden men edilme cezasıdır. Denetim piyasasının ilgili tarafları; KPMG'inde kabul ettiği 50 milyon dolarlık cezanın ve denetimden men cezalarının etkin bir caydırma yaptırımı olup olmadığı, yalnızca isimleri anılan dokuz kişinin yargılanması ve cezalandırılması, soruşturmanın genişletilmemesi, her iki skandala karışmış olabilecek başka KPMG ve PCAOB çalışanlarının olup olmadığı hakkındaki soruların yeterince yanıtlanmadığını düşünmektedir.

Ayrıca, 2019 yılı Kasım ayında, ABD Hükümet Gözetimi Projesi (The Project On Government Oversight- POGO) tarafından yapılan bir incelemeye göre, PCAOB'da çalışanlarının en az %40'ının daha önce dört büyük denetim firmasından birinde çalıştığı ortaya çıkmıştır. Bu oranla ilişkili olarak, dört büyük denetim firması ile PCAOB arasındaki bu bağın, denetim firmalarının incelemelerde tespit edilen eksiklikleri nedeniyle yeterince cezalandıramadığını işaret etmektedir (POGO, 2020). Söz konusu rapora göre, PCAOB 16 yıl boyunca gerçekleştirdiği incelemelerde dört büyük denetim firmasına ait ABD ofislerinde 808 hatalı denetim listelerken, bunlardan ancak 18'i için disiplin işlemi başlattığı görülmektedir. Diğer taraftan, PCAOB çalışanlarının, kurumdan ayrılarak daha önce incelemelerinde görev aldıkları denetim firmalarının çalışanı veya ortağı olarak denetim mesleğine devam edebilmeleri, sorgulanması gereken bir başka unsur olarak dikkat çekmektedir. KPMG vakasındaki Brian Sweet, Cythia Holder ve Jeffrey Wada kasıtlı olarak gizli bilgi ve belgeleri sızdırmamış olsalardı dahi, daha önce çalıştıkları kurumda edindikleri mesleki (gizli) bilgilerin hafızalarında olmaması ve bu bilgileri kullanma arzusunu dürüstlük, sır saklama, tarafsızlık, sosyal sorumluluk ve meslek etiği ilkeleri çerçevesinde bastırabilecekleri ihtimal dâhilinde kabul edilebilir mi?

Sonuç olarak, bu *vaka araştırması*, dört büyük denetim firmasından biri olan KPMG'nin bugünden çok da uzak olmayan bir tarihte gerçekleştirdiği yolsuzlukların *kamuya açıklanan* kısımlarını içermektedir. SEC ve PCAOB tarafından kamuoyuyla paylaşılmayan başka ihlal unsurlarının olup olmadığı elbette merak konusudur. Diğer yandan bu skandal akıllara aşığadaki soruları getirmektedir:

- Eğer bu skandal ortaya çıkmasaydı, KPMG'nin bu eylemleri daha ne kadar süre devam edecekti?
- KPMG başka hangi konularda yolsuzluğa başvurmaktadır?
- KPMG'nin kalite kontrol sistemi halen kabul edilebilir mi?

- PCAOB'da daha başka yolsuzluk yapan personel var mıdır? Var ise nasıl tespit edilecektir?
- PCAOB çalışanlarının ne kadarı daha önce dört büyük denetim firmalarında görev yapmaktaydı?
- PCAOB'dan ayrılan denetim meslek mensuplarının ne kadarı, kuruldun ayrıldıktan sonra dört büyük olarak adlandırılan denetim firmalarında istihdam edilmektedir?
- Söz konusu yolsuzluklar diğer denetim firmalarında da mevcut mudur?
- PCAOB bu konuda tedbir almak için neler yapacaktır?
- Aynı ihlalleri dört büyükler dışında bir denetim firması gerçekleştirmiş olsaydı, düzenleyici kurumların tavrı nasıl olurdu?

Yukarıdaki sorular genişletilebilmekle birlikte, kamu gözetimi kurulları ve denetim firmaları hakkında bu ve benzeri sorulara verilecek cevaplar, gelecek yeni çalışmalara araştırma konusu olabilecektir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Kaynakça

- Ahmed, A. (2020, May 8). *KPMG India cheating scandal 2020: Director nitesh jain exposed*. Retrieved from <https://medium.com/@abu137/kpmg-india-cheating-scandal-2020-director-nitesh-jain-exposed-2a745327d44>
- BBC News. (2018, June 18). *KPMG's audit work unacceptable, says watchdog*. Retrieved from <https://www.bbc.com/news/business-44526486>
- Bramwell, J. (2019a, June 25). *Which KPMG scandal is worse: PCAOB "steal the exam" or cpe training exam cheating?* Retrieved from <https://goingconcern.com/which-kpmg-scandal-is-worse-pcaob-steal-the-exam-or-cpe-training-exam-cheating/>
- Bramwell, J. (2019b, August 9). *Ex-KPMG executive director who was major player in PCAOB cheating scandal sentenced to eight months in jail*. Retrieved from <https://goingconcern.com/ex-kpmg-executive-director-who-was-major-player-in-pcaob-cheating-scandal-sentenced-to-eight-months-in-jail/>
- Brasseur, K. (2019, October, 15). *Ex-PCAOB leader gets prison time for role central to KPMG scandal*. Retrieved from <https://www.complianceweek.com/accounting-and-auditing/ex-pcaob-leader-gets-prison-time-for-role-central-to-kpmg-scandal/27877.article>
- Francine, McK. (2019, June 26). *An SEC fine for KPMG in the PCAOB data theft scandal and another horrible revelation*, Retrieved from <http://retheauditors.com/2019/06/26/what-are-the-chances-of-a-significant-sanction-or-fine-for-kpmg/>
- Gaetano, C. (2019, September 12). *Former KPMG managing partner sentenced to a year and a day in prison for PCAOB cheating scandal*. Retrieved from <https://www.nysscpa.org/news/publications/the-trusted-professional/article/former-kpmg-partner-sentenced-to-a-year-and-a-day-in-prison-for-pcaob-cheating-scandal-091219>
- Henderson, R. (2019, December 2). *KPMG South Africa makes headway rebuilding image after scandals*. Retrieved from <https://www.accountingtoday.com/articles/kpmg-south-africa-makes-headway-rebuilding-image-after-scandals>
- Iacone, A. (2019, February 5). *Reformed KPMG emerges from cloud of scandal*, Retrieved from <https://news.bloombergtax.com/financial-accounting/reformed-kpmg-emerges-from-cloud-of-scandal>.
- Iacone, A. (2020, March 19). *KPMG, PwC work to repair reputations following scandals, fines*. Retrieved from <https://news.bloombergtax.com/financial-accounting/kpmg-pwc-work-to-repair-reputations-following-scandals-fines>

- Kelly, M. (2019, June 19). *Questions on KPMG ethics fiasco*. Retrieved from <http://www.radicalcompliance.com/2019/06/19/questions-kpmg-ethics-fiasco/>
- Miller, H. (2020, April 2). *KPMG reprimanded, again, and fined \$560,000 for audit failings*. Retrieved from <https://www.bloomberg.com/news/articles/2020-04-02/kpmg-reprimanded-again-and-fined-560-000-for-audit-failings>.
- Public Company Accounting Oversight Board, (2002), *The sarbanes-oxley act, public law*, Retrieved from https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf
- Public Company Accounting Oversight Board, (2004, August 26), *Report on 2003 limited inspection of KPMG LLP issued by the public company accounting oversight board august 26, 2004*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2005, September 29), *Report on 2004 Inspection of KPMG LLP, issued by the public company accounting oversight board september 29, 2005, PCAOB Release No. 104-2005-088*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2007a, January 11), *Report on 2005 inspection of KPMG LLP issued by the public company accounting oversight board january 11, 2007, PCAOB Release No. 104-2007-002*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2007b, July 26), *Report on 2006 inspection of KPMG LLP issued by the public company accounting oversight board july 26, 2007, PCAOB Release No. 104-2007-106*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2008, August 12), *Report on 2007 inspection of KPMG LLP Issued by the Public Company Accounting Oversight Board August 12, 2008, PCAOB Release No. 104-2008-146*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2009, June 16), *Report on 2008 inspection of KPMG LLP (headquartered in New York, New York) issued by the public company accounting oversight board june 16, 2009 PCAOB Release No. 104-2009-096*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2010, October 5), *Report on 2009 inspection of KPMG LLP (headquartered in New York, New York) issued by the public company accounting oversight board october 5, 2010, PCAOB Release No. 104-2010-132*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2011, November 8), *Report on 2010 inspection of KPMG LLP (headquartered in New York, New York) issued by the public company accounting oversight board november 8, 2011, PCAOB Release No. 104-2011-288A*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2012, August 15), *Report on 2011 inspection of KPMG LLP, (headquartered in New York, New York), issued by the public company accounting oversight board august 15, 2012, PCAOB Release No. 104-2012-199A*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2013, July 30), *Report on 2012 inspection of KPMG LLP (headquartered in New York, New York) issued by the public company accounting oversight board july 30, 2013, PCAOB Release No. 104-2013-147*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2014, September 24), *Report on 2013 inspection of KPMG LLP (headquartered in New York, NY) issued by the public company accounting oversight board september 24, 2014, PCAOB Release No. 104-2014-167*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2015, October 15), *Report on 2014 inspection of KPMG LLP (headquartered in New York, New York) issued by the public company accounting oversight board october 15, 2015*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>

- Public Company Accounting Oversight Board, (2016, November 9), *Report on 2015 inspection of KPMG LLP (headquartered in New York, New York) issued by the public company accounting oversight board november 9, 2016*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2019a, January 15), *Report on 2016 inspection of KPMG LLP (headquartered in New York, New York) issued by the public company accounting oversight board january 15, 2019, PCAOB Release No. 104-2019-001*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- Public Company Accounting Oversight Board, (2019b, January 24). *Report on 2017 inspection of KPMG LLP (headquartered in New York, New York) issued by the public company accounting oversight board january 24, 2019, PCAOB Release No. 104-2019-002*. Retrieved from <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx#k=kpmg%20llp>
- The Project On Government Oversight. (2020). New POGO report illustrates extent of revolving door between accounting firms and their regulator. Retrieved from <https://www.pogo.org/press/release/2020/new-pogo-report-illustrates-extent-of-revolving-door-between-accounting-firms-and-their-regulator/>
- Securities and Exchange Commission for Immediate Release (2014). *SEC charges KPMG with violating auditor independence rules*. Retrieved from <https://www.sec.gov/news/press-release/2014-12>
- Securities and Exchange Commission, (2018). *Administrative proceeding, file no. 3-18347*. Retrieved from <https://www.sec.gov/litigation/admin/2018/34-82557.pdf>
- Securities and Exchange Commission Press Release, (2019a). *SEC charges three former KPMG audit partners for exam sharing misconduct*. Retrieved from <https://www.sec.gov/news/press-release/2020-115>
- Securities and Exchange Commission Press Release, (2019b), *KPMG paying \$50 million penalty for illicit use of PCAOB data and cheating on training exams*. Retrieved from <https://www.sec.gov/news/press-release/2019-95>
- Silverstein, S. (2019, June 21). *KPMG's ethics crisis- and the lesson it teaches leaders about accountability*. Retrieved from <https://samsilverstein.com/kpmgs-ethics-crisis-and-the-lesson-it-teaches-leaders-about-accountability/>
- Szajna-Hopgood, A. (2020, February 10). *Calls for watchdog to review KPMG's £58m Ted Baker accounting scandal*. Retrieved from <https://www.retailgazette.co.uk/blog/2020/02/calls-for-watchdog-to-review-kpmgs-53m-ted-baker-accounting-scandal/>
- Tadros, E. (2020, March 12). *KPMG retakes independence exam amid cheating scandal*. Retrieved from <http://starlingtrust.com/kpmg-retakes-independence-exam-amid-cheating-scandal-financial-review/>
- Warren E. ve Markey E.J. (2017, April 25). *Letter on KPMG's role and findings as the independent auditor of Wells Fargo's financial statements from 2011-2015*. Retrieved from https://www.warren.senate.gov/files/documents/2017_04_25_Letter_%20to_PCAOB.pdf
- Whitehouse, T. (2019, June 19). *KPMG fallout: Cheating allegations raise new questions*. Retrieved from <https://www.complianceweek.com/accounting-and-auditing/kpmg-fallout-cheating-allegations-raise-new-questions/27281.article>
- Yalçın, N. (2018). Zorunlu denetim firması rotasyonunun bağımsız denetim kalitesine etkisi: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi*.

Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*

An Overview of Accounting Errors and Fraud within the Framework of Tax Legislation: Evidence from Accounting Professionals

Mert Can Uslu¹ , Deniz Özbay² 

¹Yüksek Lisans Öğrencisi, Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

²Dr. Öğr. Üyesi, Maltepe Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, İstanbul, Türkiye

ORCID: M.U. 0000-0002-2324-6877; D.Ö. 0000-0003-4643-7577

*Bu çalışma, "Muhasebe Hata ve Hilelerinin Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi" başlıklı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

ÖZ

Küreselleşmenin, artan rekabetin ve teknolojik ilerlemelerin etkisiyle çeşitleri ve yapılış şekillerinde değişiklikler olsa da, muhasebe hata ve hileleri, geçmişten günümüze işletmelerin kaçınılmaz bir problemi olarak varlığını korumaktadır. Çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerine bakışlarında, vergi düzenlemelerinin etkisini değerlendirmektir. Bu değerlendirme yapılırken İstanbul'da serbest muhasebeci mali müşavir olarak faaliyetlerini yürüten meslek mensuplarının bakış açılarını ortaya koymaya yönelik bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Araştırma bulgularına göre, muhasebe hata ve hilelerinin ortaya çıkışında vergi mevzuatı ve vergi baskısı en önemli faktörler arasında değerlendirilirken, muhasebe meslek mensuplarının yaş, eğitim seviyesi, bağımlı ya da bağımsız çalışma durumları ve mesleki tecrübelerinden bağımsız olarak vergiyi ön planda tutan bir anlayış içinde oldukları görülmüştür.

Anahtar kelimeler: Muhasebe hataları, muhasebe hileleri, vergi mevzuatı

ABSTRACT

Although there are some differences in the types and ways of accounting errors and fraud due to the effects of globalisation, competition and technological development, these two concepts have remained an inevitable problem of business from past to present. The aim of the study is to evaluate the effect of tax regulations on the professional accountant's view of errors and fraud. In accordance with this purpose, a research was carried out to reveal the perspectives of the professionals in İstanbul. According to the findings, professional accountants consider tax legislations and tax pressure among the most important factors in the emergence of accounting faults and fraud. Additionally, it is seen that they prioritise tax regardless of their age, education level, employment status and/or professional experience.

Keywords: Accounting errors, accounting frauds, tax legislation

Başvuru/Submitted: 21.05.2020 Revizyon Talebi/Revision Requested: 26.06.2020 Son Revizyon/Last Revision Received: 01.07.2020 Kabul/Accepted: 16.07.2020



Sorumlu yazar/Corresponding author: Mert Can Uslu / mertcanuslu1@gmail.com

Atıf/Citation: Uslu M.C. & Özbay D. (2020). Vergi mevzuatı çerçevesinde muhasebe hata ve hilelerine bakış: muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir araştırma. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 63, 21-32. <https://doi.org/doi.org/10.26650/MED.740880>



Extended Abstract

The aim of the study is to evaluate the effect of tax regulations on the professional accountant's view of errors and fraud. In this context, this study has searched for answers to the following questions.

- RQ1: Is there any relationship between the demographic characteristics of professional accountants and their behaviour to prioritise tax in the decision making process?
- RQ2: Is tax legislation one of the factors that promotes or prevents accounting errors and fraud?
- RQ3: Does the tax prioritisation behaviour of professional accountants depend on being self-employed or working for a company?
- RQ4: What encourages people to commit accounting errors and fraud? What are the factors that are effective in preventing errors and fraud?

Although there are some differences in the types and ways of accounting errors and fraud due to the effects of globalisation, competition and technological development, these two concepts have remained an inevitable problem of business from past to present. While accounting errors refer to the mistakes made in the accounting records or books due to professional illiteracy, carelessness and inexperience; accounting error refers to intentional irregularities for corporate gain or individual benefits. The main stakeholders that can be a part of fraud for the companies are employees, managers and shareholders. There are many factors that tempt these stakeholders into fraud such as opportunity, financial pressure, rationalization, perception and share based payments for managers. The results of some studies suggest that personality traits and rationalisation appear to be a major factors in fraud. Accounting fraud has been extensively studied in literature from past to present. It has been widely discussed within the issues of business ethics and auditing, especially with the influence of large corporate scandals such as Enron, WorldCom and Parmalat. Although accounting fraud has significant effects on taxes which constitute the most important source of income for the Turkish provinces, research on the relationship between fraud and tax legislations are limited in literature. The concept of accounting fraud is not explicitly defined within the scope of Tax Procedure Law (TPL), but it is stated in article 359 of TPL within the actions that require smuggling punishment. Some crimes covered by this article are listed as making changes in accounts, falsifying book records and documents that need to be kept, hiding these documents from the relevant authorities, preparing misleading or false documents, partially or completely destroying books, records and documents. Within the scope of the study, firstly, accounting errors and fraud were examined within the framework of tax legislation, and then, a research about the impact of tax regulations on the professional accountant's view of errors and fraud was included.

A survey model is used in this research. The sample for the research is composed of 202 accounting professionals who are members of the Istanbul Chamber of Certified Public Accountants. The data was collected through the survey which consists of 3 parts: demographic questions, ranking questions and the 5-point Likert scale.

The research findings support the conclusions that professional accountants prioritise tax in the decision making process regardless of their demographic characteristics as well as their employment status. Accounting professionals who participated in the research argued that tax legislation is one of the most important factors in fraud. Therefore, they evaluated problems such as the congestion of the tax calendar, frequent changes in legislation, -and a lack of legislation-, as factors causing errors and fraud. On the other hand, they suggested that there is more shareholder or management fraud than employee fraud in the business. So, it is important that professional standards for fraud detection strengthen the emphasis on any unethical behaviour of managers and shareholders. In addition, it is also important to increase the disincentives in tax laws and to make regulations more understandable and standardised. Professional accountants have a responsibility to detect and prevent fraud, so they must learn the tools and strategies necessary to recognise fraud and to catch it in time.

1. Giriş

Muhasebe hataları, kasıt olmaksızın, bilgisizlik, dikkatsizlik, tecrübesizlik gibi nedenlerle yapılan yanlışlıkları ifade ederken, muhasebe hileleri ise çıkar sağlamak amaçlı ve kasıtlı olarak yapılan usulsüzlükleri ifade etmektedir. Muhasebe hataları, günümüzde özellikle de hata denetimi yapabilen yazılım programları vasıtasıyla önemli ölçüde engellenebilirken, hileyi önlemede daha kapsamlı yaptırımlar gerekmektedir. Muhasebe hileleri tüm dünyada, işletmelerin büyüklüğü veya küçüklüğü fark etmeksizin, belirli çıkarlar güden gruplar veya bireyler tarafından yapılmaktadır. Önlemler alınması, yasalar çıkarılması veya denetim mekanizmalarının doğru bir şekilde işletilmesi gibi faaliyetler, insan doğası gereği hileyi gerçekleştirenleri tamamen engelleyememektedir.

Geçmişten günümüze literatürde yoğun bir şekilde incelenen muhasebe hileleri, özellikle Enron, WorldCom, Parmalat gibi büyük çaplı şirket skandallarının etkisiyle, daha çok işletme etiği ve denetim mekanizmaları gibi konularla birlikte ele alınmış ve araştırmalar da genel olarak bu bağlamda şekillenmiştir. Öte yandan muhasebe hilelerin önemli etkilerinden biri de devletlerin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergiler üzerindeki etkileridir.

Çalışma kapsamında ilk olarak vergi mevzuatı çerçevesinde muhasebe hata ve hileleri ele alınmış daha sonra, muhasebe meslek mensuplarının, hata ve hileye bakışlarında verginin etkisini anlamaya yönelik bir araştırmaya yer verilmiştir.

2. Muhasebe Hata ve Hileleri

Hata kavramı, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma ve yanılığ olarak tanımlanmaktadır (TDK, 2018). Muhasebe hataları, özünde kasıt unsuru taşımayan fiillerdir. Vergi yasalarına, kayıt düzenine, muhasebe sistemine ve idarenin koymuş olduğu diğer kurallara aykırı bir muhasebe işlemi gerçekleştirilmiş, fakat bilinçli bir şekilde yapılmamıştır. Hatanın kelime anlamında da olduğu gibi, istemeyerek ve bilmeyerek yapılan bir yanlış söz konusudur. Hatanın özünde, suç unsurunun cezasını hafifleten bir kusur hali bulunmaktadır. Bu kusur hali pek çok sebepten kaynaklanabilmektedir. Yeterli mesleki eğitime sahip olmayan bireylerin muhasebe kayıtlarını gerçekleştirilmesi, dikkatsizlik, unutkanlık, düzensizlik, plansızlık gibi sebepler hataya yol açabilmektedir.

Muhasebe hataları genel olarak matematik hataları, kayıt hataları, nakil hataları, yanlış hesap kullanımı, rakam yanlışlıkları, unutma ve tekrarlama gibi farklı nedenlerle ortaya çıkmaktadır. Muhasebe hatalarını, içerik bakımından (nicel veya nitel hatalar), sonuçları bakımından (önemli veya önemsiz) ve etkileri bakımından (bilançoya, gelir tablosuna ve her iki tabloya etkisi) olmak üzere üç ana başlık altında da toplamak mümkündür. (Bayraklı, Erkan & Elitaş, 2012, s. 22; Erdoğan, Elitaş, Erkan & Aydemir, 2014, s. 70–73; Çaldağ, 2007, s. 39; Batı, 2017, s. 49–51).

Hile kelimesi ise, hatadan farklı olarak “kasıt” içermektedir. İngilizce’de hile terimini ifade eden “fraud”, kelimesi Latince’de hasar, yanlış yapma, aldatma kavramları için kullanılan “Fraus” kelimesinden türemiştir. Ülkemizde ise “fraud” kelimesi yerine; hile, yolsuzluk ya da suiistimal kelimeleri kullanılmaktadır (Batı, 2017, s. 19). Hile, ilk insan zamanından beri var olan ve günümüzde de işletmelerin ciddi tutarlarda zarara uğramalarına ve hatta iflaslarına neden olan birtakım etik dışı eylemlerdir. Her bir hile işlemi genellikle beraberinde etik kurallara aykırılıkları da içermekle beraber, her etik kurala aykırı eylem bir hile değildir (Pehlivanlı, 2011, s. 3).

Kurum tarafından, kurum için ya da kuruma karşı yapılan hile kurumsal hile olarak adlandırılmaktadır (Singleton & Singleton, 2010, s. 40). İşletme, içerisinde kendisine bağlı birçok yapıyı barındırır. Hilenin ortaya çıkışı da bu yapılarla doğrudan ilgilidir. İşletme için hileye taraf olabilecek temel paydaşlar çalışanlar, yöneticiler ve hissedarlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tarafları hileye iten birçok etken olabilmektedir. Örneğin çalışanlar, işletmeden doğrudan ya da dolaylı olarak fayda sağlamaya çalışabilmektedir. Doğrudan fayda işletme kaynaklarını kendi lehine olacak şekilde kullanmakken, dolaylı faydada farklı çıkar gruplarına fayda sağlamak ve bu çıkar gruplarından rant elde etmek söz konusudur (Bozkurt, 2016, s. 64). İşletme çalışanlarını, hile yapmaya iten birçok neden olabilmektedir. Çalışanın borcunun olması, standartları daha yüksek bir hayatın hayalini kurması, paraya hızlı ve çabuk bir şekilde ulaşma isteği, özel nedenler, kötü alışkanlıklar gibi örnekler çoğaltılabilir. Kişilerin hileye yatkınlığı; baskı, fırsat ve kendini haklı gösterme unsurları bir araya geldiği

zaman da artış gösterebilmektedir (Doğan, 2018, s. 96). 1950’lerde Donald Preston tarafından yapılan bir araştırma, kişileri hileye iten temelde üç faktör olduğu sonucunu ortaya koymuştur. Hile üçgeni olarak adlandırılan bu faktörler; fırsat (*opportunity*), finansal baskı (*financial pressure*) ve akla uygun kılma (*rationalization*) olarak sıralanmaktadır (Singleton & Singleton, 2010, s. 45).

Hileyi gerçekleştiren taraflardan bir diğeri ise yöneticilerdir. Yönetim hileleri olarak adlandırılan bu hile türünde hileyi yapan genel olarak üst düzey yöneticilerdir. Hilenin muhatapları ise işletme hissedarları veya yatırımcıları, devlet kurumları ve kredi verenlerdir. Yönetim hileleri, çalışanlar tarafından gerçekleştirilen hilelere göre, daha sık karşılaşılan bir hile türüdür. Bunun en temel sebebi ise tepe yönetiminin iç denetim ve hile denetimi konusunda işletmede söz ve yetki sahibi olmasıdır (Batı, 2017, s. 24). İşletmelerde iç denetim ve bağımsız denetimin yetersiz olması işletmenin iç kontrol yapısının zayıflamasına sebebiyet vermekte ve hilenin ortaya çıkmasında gerekli ortamın oluşmasına katkı sağlamaktadır (Mengi, 2013, s. 19). Hileyi gerçekleştiren bir diğer taraf ise hissedarlardır. Crocker ve Slemrod (2005), vergi kaçırma üzerine yaptıkları araştırmada vergi yöneticisine verilen cezaların, vergi kaçırma üzerindeki azaltıcı, etkisinin hissedarlara uygulanan cezalardan daha etkin olduğu sonucunu ortaya koymuşlardır (Crocker & Slemrod, 2005). Dolayısıyla kuralların, prosedürlerin ve denetimlerin artırılması yanında, hilelerin azaltılmasında cezai yaptırımların da etkili olduğu görüşü öne sürülmüştür.

Muhasebe hilesi, belirli bir amaç doğrultusunda işletme veya organizasyonun kayıt, belge ve bilgilerinin isteyerek, bilinçli olarak bozulması ve tahrif edilmesidir. Muhasebe hataları, bilgisizlik ve dikkatsizlik gibi nedenlerle karşımıza çıkarken, muhasebe hileleri bilerek ve isteyerek yapılmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011, s. 91). Muhasebe hileleri kayıtların kasten değiştirilmesi, kayıt dışı işlemler, gerçek olmayan hesapların kullanımı, belgede sahtecilik, mali tabloların makyajlanması, bilgisayar hileleri ve varlıkların kötüye kullanımı gibi şekillerde karşımıza çıkabilmektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011, s. 92; Bayraklı, Erkan & Elitaş, 2012, s. 80; Alptekin, 2017, s. 29; Batı, 2017, s. 41–42). Muhasebe hata ve hilelerini birbirinden ayırt edebilmek güçtür. Bunun en büyük sebebi ise kasıt unsurudur. Muhasebede meydana gelen mevzuata aykırı bir durumda, fiil kasıtlı olarak işlendiği takdirde bu muhasebe hilesidir. Kasıt unsuru olmadığı takdirde ise bu aykırılık yine var olmakla birlikte, hata olarak değerlendirilmektedir. Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından bakıldığında, muhasebe hataları değil, muhasebe hileleri cezaya tabidir. Ceza hukukunun genel ilkeleri açısından bakıldığında ise, muhasebe hilelerini gerçekleştirme fiilinin maddi karşılığı; vergi ve muhasebe ilkelerine, aynı zamanda da gerçeğe aykırı muhasebe kayıtları yapılmasıdır. Manevi karşılığı ise, kasten ya da taksirle yapılmış olmasıdır. Aşağıdaki hallerde kast unsurunun varlığından söz edilebilmektedir (Erdoğan ve ark., 2014, s. 68–69):

- Olağandışı durumlar haricinde gerçekleşen önemli düzensizlikler.
- Çift taraflı muhasebe kayıt sistemiyle varlığı tespit edilebilecek bir hatanın, başka bir hatalı kayıt yapılarak örtülmesi. Burada, ilk kayıt hata sonucu gerçekleşmiş olsa bile, ikinci kaydın varlığı hilenin kanıtıdır.
- Hatanın, süreklilik arz edecek şekilde tekrarlanması.

2.1 Türk Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Hata ve Hileleri

VUK 116-126. maddeleri arasında vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesiyle alakalı kısımlar yer almaktadır. Vergi hatası VUK’da, “*vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*” olarak tanımlanmaktadır. Vergi hataları, mükellef veya kamu aleyhine olabilmektedir. Her iki durumda da vergi alacağını etkileyen bir durum söz konusu olduğundan, VUK’da yer alan düzeltme hükümleri uygulanmaktadır. Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılmaktadır. Hesap hatası türleri; matrah hataları, vergi miktarlarındaki hatalar ve verginin mükerrer olması olarak sıralanırken; vergilendirme hataları ise, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olmak üzere dört gruptan oluşmaktadır (VUK md.117–118). Yapılan hatalar mevzuatın öngördüğü şekillerde düzeltilmektedir (VUK md. 120–126).

Muhasebe hileleri kavramı, VUK'ta açıkça tanımlanmamakla birlikte, VUK'un 359. maddesinde, "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığı altında ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Kanunun ilgili maddesinde muhasebe hileleri yapanlar; "... gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,... defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar..." olarak tanımlanmıştır.

Muhasebe hilesi kavramı VUK kapsamında açıkça tanımlanmamakla birlikte, VUK'un 359. maddesinde, kaçakçılık cezasını gerektiren ağır eylemler içerisinde "hesap ve muhasebe hileleri yapmak" da bulunmaktadır. Muhasebede hile, karşı tarafı yanıltma amacı güdülerek, muhasebe kayıt ve işlemlerinde gerçekleştirilen düzensizliklerdir (Alptekin, 2017, s. 9). Hesap hilesi ise; defter veya hesaplarda değişiklik yapmak vasıtasıyla, kurallara aykırılık sonucunu ortaya çıkaracak biçimde çeşitli yolsuzlukların üstünü örtmek ve bu işlemlerin hesaplarda ve kayıtlarda ortaya çıkarılmasını zorlaştırmak ve gizleyici şekilde davranmaktır (Şenyüz, 2017, s. 91). Defter kayıtlarında ve saklanması gereken belgelerde tahrifat yapmak ya da bu belgeleri, ilgili makamlardan gizlemek, yanıltıcı ya da sahte belge düzenlemek, defter, kayıt ve belgeleri kısmen ya da tamamen yok etmek de yine suç teşkil eden fiiller kapsamında değerlendirilmiştir (VUK, md. 359). Bu suçlara ilişkin cezai yaptırımlar da yine ilgili madde hükümlerince belirlenmiştir.

3. Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakışına İlişkin Bir Araştırma

Hata ve hile kavramları daha çok meslek etiği çerçevesinde değerlendirilmektedir. Öte yandan vergi kanununda muhasebe hataların azaltılması ve hileye yönelmeyi caydırıcı bir takım düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemelerin muhasebe hata ve hileleri üzerinde, doğrudan ya da dolaylı olarak bir takım etkileri bulunmaktadır. Çalışma kapsamında muhasebe meslek mensuplarının bu etkilere ilişkin değerlendirmeleri araştırılmıştır.

3.1 Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hilelerine bakışlarında, vergi düzenlemelerinin ve vergisel baskıların etkisini değerlendirmektir. Bu kapsamda aşağıdaki araştırma soruları oluşturulmuştur.

- AS1: Meslek mensuplarının demografik özelliklerine göre, vergiyi ön planda tutma konusundaki yaklaşımları nasıldır?
- AS2: Vergi mevzuatı, mükellefi hata ve hile yapmaya iten veya önleyen faktörlerden biri midir?
- AS3: Meslek mensubunun bağımlı ya da bağımsız çalışmasıyla, vergiyi ön planda tutma anlayışı arasındaki ilişki nasıldır?
- AS4: Kişileri muhasebe hatası ya da muhasebe hilesi yapmaya iten nedenler nelerdir? Bu hata ve hilelerin önlenmesinde etkili olan faktörler nelerdir?

Çalışma, mevcut durumu tespit etmeye yönelik bir araştırmadır. Araştırma doğrultusunda hazırlanan anket, internet ortamında meslek mensuplarına iletilerek cevapları toplanmıştır. Alanında uzman kişilerin görüşlerine başvurularak hazırlanan anket, 3 kategoriden oluşmaktadır. 1. kategoride demografik sorular yer almış olup, meslek mensuplarının yaşı, eğitim durumu, mesleki tecrübesi ve bağımlı veya bağımsız çalışma durumu sorulmuştur. 2. kategoride sıralama sorularına yer verilmiş, 3. kategoride ise 5'li likert ölçeği kullanılmıştır.

3.2 Araştırmanın Kısıtları ve Örneklem Seçimi

Meslek mensuplarının vergi mevzuatı çerçevesinde muhasebe hata ve hilelerine bakışını anlamak amacıyla gerçekleştirilen bu çalışma, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı SMMM'lerin katılımlarıyla gerçekleştirilmiştir. Odaya kayıtlı 43.000 meslek mensubunun 1.018'ine e-posta ve diğer elektronik ortamlar aracılığıyla ulaşılmış olup, anketi yanıtlayarak araştırmaya katılan mali müşavir sayısı 202'dir. Tablo 1'de araştırmaya katılanların yaş, eğitim düzeyi ve mesleki tecrübe bilgilerine yer verilmiştir.

Yaş	Yüzde	Eğitim Durumu	Yüzde	SMMM Olarak Geçen Süre	Yüzde
23-24	%6	Lise	%0,5	1-5 Yıl	%31,8
25-30	%22,8	Ön Lisans	%1,5	6-10 Yıl	%27,4
31-40	%32,8	Lisans	%69,2	11-20 Yıl	%21,4
41-50	%21,4	Lisansüstü	%28,8	21 Yıl ve Üzeri	%19,4
51-60	%8,5				
60 Yaş Üzeri	%8,5				

3.3. Bulgular

Araştırma sonucu elde edilen bulgulara aşağıda yer verilmiştir.

3.3.1 Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri İle Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışı Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi (AS1)

İlk olarak katılımcıların demografik özellikleri ile vergiyi ön planda tutmaya yönelik eğilim göstermeleri arasında ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Bu doğrultuda meslek mensuplarının yaşlarına ve eğitim durumlarına göre verdikleri yanıtlar karşılaştırılmıştır.

Yaş Aralığı	Kesinlikle katılıyorum/ Katılıyorum (%)	Kararsızım (%)	Kesinlikle katılmıyorum/ Katılmıyorum (%)
İşletmenin muhasebe kayıtlarında yapılan bir hilede, hazinenin vergi kaybı yoksa bu hile diğerlerine göre, daha önemsiz bir hiledir.			
30 yaş ve altı	33,8	20,3	45,9
31-50 yaş arası	38,5	13,7	47,8
51 yaş ve üstü	20,5	11,7	67,8
Belirli oranda vergi ödemek, mükellefi incelenme riskinden korumaktadır.			
30 yaş ve altı	72,8	18,8	8,4
31-50 yaş arası	57,7	15,7	26,6
51 yaş ve üstü	64,7	14,7	20,6
Eğer mükellefin ödeyeceği vergi doğru tahakkuk ettiyse, biçimsel veya usul hatalarının bir önemi yoktur.			
30 yaş ve altı	22	3,5	74,5
31-50 yaş arası	33	6,5	60,5
51 yaş ve üstü	20,5	3,1	76,4
Gerekli durumlarda vergiden kaçınma, önemli bir uygulamadır ve yapılmalıdır			
30 yaş ve altı	93,2	1,8	5
31-50 yaş arası	68,8	6,5	24,7
51 yaş ve üstü	79,5	5,8	14,7

Tablo 2’de yer alan bulgular incelendiğinde, meslek mensupları içinde vergiyi ön planda tutma anlayışının, yaş grupları fark etmeksizin etkin olduğu görülmektedir. Meslek mensuplarının yaş grupları ve eğitim durumları fark etmeksizin; hemen hemen tüm sorulara aynı oranlarda yanıtlar verdikleri görülmektedir. Sadece; hazinenin vergi kaybının bulunmadığı durumlarda hilenin daha önemsiz olduğu görüşüne, 51 yaş ve üzerinde bulunan meslek mensuplarının, daha yüksek bir oranla katılmadıkları görülmektedir.

Tablo 3: Eğitim Düzeyi ve Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışlarının Karşılaştırılması			
Eğitim düzeyi	Kesinlikle katılıyorum/ Katılıyorum (%)	Kararsızım (%)	Kesinlikle katılmıyorum/ Katılmıyorum (%)
İşletmenin muhasebe kayıtlarında yapılan bir hilede, hazinenin vergi kaybı yoksa bu hile diğerlerine göre, daha önemsiz bir hiledir.			
Lise/Ön Lisans	50	25	25
Lisans	38,8	14,5	46,7
Lisansüstü	22	17	61
Belirli oranda vergi ödemek, mükellefi incelenme riskinden korumaktadır.			
Lise/Ön Lisans	25	25	50
Lisans	67,6	15,2	17,2
Lisansüstü	55,9	18,7	25,4
Eğer mükellefin ödeyeceği vergi doğru tahakkuk ettiyse, biçimsel veya usul hatalarının bir önemi yoktur.			
Lise/Ön Lisans	0	25	75
Lisans	33,8	4,4	61,8
Lisansüstü	15,2	5,2	79,6
Gerekli durumlarda vergiden kaçınma, önemli bir uygulamadır ve yapılmalıdır.			
Lise/Ön Lisans	50	0	50
Lisans	78,4	5,8	15,8
Lisansüstü	77,9	3,5	18,6

Bir diğer demografik özellik kriteri eğitim olarak ele alınmış ve sonuçlar Tablo 3'te özetlenmiştir. Araştırmaya katılan lise ve ön lisans mezunu sayısı 4; lisans mezunu sayısı 139 ve lisansüstü mezunu olanların sayısı ise 59'dur. Tablo 3'te görüldüğü gibi lise veya ön lisans mezunlarının bazı sorulara verdikleri yanıtlar, lisans ve lisansüstü mezunlarına göre farklılık göstermekle birlikte, sayılarının çok az olduğu düşünüldüğünde genel olarak eğitim seviyesi ve vergiyi ön planda tutma anlayışı arasında anlamlı bir fark olmadığı sonucu çıkmaktadır.

Yaş ve eğitim seviyelerine ilişkin bulgular birlikte değerlendirildiğinde, katılımcıların çoğunluğunun; hazinenin vergi kaybı yoksa yapılan hilenin diğerlerine göre daha önemsiz olduğu ve bunun yanında, vergi doğru tahakkuk ettiyse biçimsel ve usul hatalarının önemi olmadığı görüşlerine katılmaması, sadece verginin ön planda tutulmadığını göstermektedir. Ancak; belirli oranda vergi ödemenin mükellefi inceleme riskinden koruyacağı görüşüne çoğunluğun katıldığı görülmektedir. Bu da meslek mensubunun, yapılan işlemler doğru bile olsa, vergiyi ödememenin olumsuz bir durum yaratabileceği kanısına sahip olduğunu göstermektedir.

3.3.2 Hata ve Hilede Vergi Etkisinin Değerlendirilmesi (AS2)

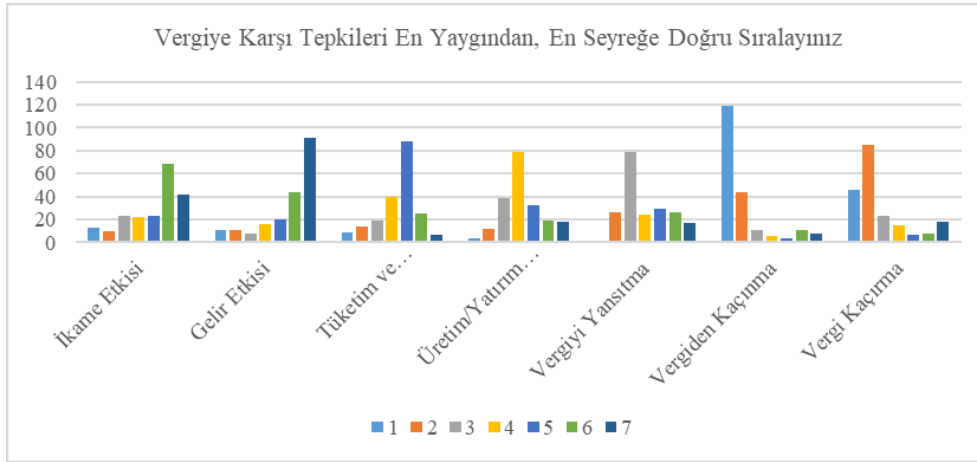
İkinci araştırma sorusu kapsamında meslek mensuplarının, vergi mevzuatının muhasebe hata ve hilelerine yönelik etkisini nasıl değerlendirdikleri, yöneltile ifadelerle anlaşılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda katılımcılara 6 farklı soru/ifade iletilmiştir. Yanıtların yüzdesel ağırlıklarına Tablo 4'te yer verilmiştir.

Tablo 4: Hata ve Hilede Vergi Etkisinin Değerlendirilmesi			
Sorular	Kesinlikle katılıyorum/ Katılıyorum (%)	Kararsızım (%)	Kesinlikle katılmıyorum/ Katılmıyorum (%)
Bilanço kalemlerinde, gelir tablosu kalemlerine göre daha fazla hata yapılmaktadır.	86,5	8,4	5,1
Vergi oranlarındaki artışlar, firmaları, muhasebe hilesi yapmaya itmektedir.	91,6	4,3	4,1
Sık mevzuat değişiklikleri (vergi affı, yapılandırma, matrah artırım vb.), muhasebe hilesine başvuracak tarafları cesaretlendirmektedir.	93,5	3	3,5
Vergi denetimleri, muhasebe hilelerinin ve vergi kaçakçılığı suçlarının ortaya çıkarılması için yeterli sıklıkta yapılmaktadır.	21,4	26,4	52,2
Vergi oranlarında yapılacak indirimler muhasebe hilelerini azaltacaktır.	90	5	5
Vergi dönemlerinde yapılacak düzenlemeler hata oranını azaltacaktır.	82,5	9	8,5

İlk olarak meslek mensuplarına göre, vergi mevzuatının içerisinde, mükellefi hata veya hileye iten unsurların bulunup bulunmadığı araştırılmıştır. Buradan çıkan sonuç, meslek mensuplarının büyük bir kısmının, vergi mevzuatının içerisinde bu unsurların bulunduğu kanısına sahip olmalarıdır. Vergi oranlarının firmaları hile yapmaya ittiği, af, matrah artırımı vb. uygulamaların muhasebe hilesi yapan tarafları cesaretlendirdiği gibi ifadeler, meslek mensupları tarafından büyük bir çoğunlukla “kesinlikle katılıyorum/katılıyorum” yanıtını almıştır.

İkinci olarak meslek mensuplarına göre; vergi mevzuatının muhasebe hata ve hilelerini önlemeye yönelik faktörlerden biri olup olmadığı araştırılmıştır. Buradaki sonuç da yukarıdaki sonucu destekler niteliktedir. Meslek mensupları içerisinde; muhasebe hata ve hilelerinin mevzuatta sınırlarının çizilmediği, vergi oranları ve vergi takviminde yapılacak değişikliklerin hataları önleyeceği ve vergi denetimlerinin yeterli sıklıkta olmadığı görüşlerinin etkili olduğu görülmektedir.

İkinci araştırma sorusu kapsamında, verginin hata ve/veya hile üzerinde etkileri dışında, vergiye karşı ağırlıklı olarak hangi tepkiler oluştuğu da araştırılmıştır. Katılımcılara, “Vergiye karşı gösterilen yaygın tepkiler nelerdir?” sorusu iletilmiş ve kendilerine göre görülme sıklığı en yaygın olanından, en seyrek olanına doğru sıralamaları istenmiştir.



Grafik 1: Vergiye Karşı Tepkilerin Sıralaması

Grafik 1’de vergiye karşı gelişen tepkiler sıralaması yer almaktadır. 202 katılımcının sıralaması; vergiden kaçınma, vergi kaçırma, vergiyi yansıtma, üretimi azaltma ve yatırımdan vazgeçme, tüketim ve tasarrufu kısma, verginin ikame etkisi ve verginin gelir etkisi olarak gerçekleşmiştir. Meslek mensupları vergiye karşı verilen mükellef tepkilerinin en yaygın olanının vergiden kaçınma olduğunu, daha sonra ise vergi kaçırmanın geldiğini düşünmektedir. Vergiden kaçınma yüzde 58,9 oranla birinci sırada yer alırken, vergi kaçırma ise yüzde 22,7 oranla ikinci sırada yer almıştır.

3.3.3 Meslek Mensuplarının Bağımlı veya Bağımsız Çalışmasıyla, Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışı Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi (AS3)

Bu bölümde meslek mensubunun bağımlı ya da bağımsız çalışmasının, vergiyi ön planda tutan bir anlayış benimsemesinde önemli bir rol oynayıp oynamadığı incelenmiştir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarından 92’si bağımlı, yani bir şirket bünyesinde çalışırken; 110’u bağımsız olarak çalışmaktadır. Katılımcılara yöneltilen sorular ve bağımlı ya da bağımsız çalışma durumuna göre verilen yanıtların yüzdeleri Tablo 5’te açıklanmıştır.

Bulgulara göre, bağımlı ya da bağımsız çalışan meslek mensuplarının, vergiyi ön planda tutma anlayışları açısından, benzer görüşlere sahip olduğu görülmektedir. Genel itibarıyla, vergiye dönük muhasebe uygulamalarının, meslek mensupları içerisinde etkin olarak var olduğu ortaya çıkmaktadır. Muhasebe hata ve hileleri, meslek mensupları açısından önemli görülse de somut olarak vergiyi ve matrahı etkileyen, hazineyi kayba uğratan hata ve hilelerin, daha çok üstünde durulması gerektiği düşüncesi anketin sonucunun öne çıkardığı bir görüştür. Bu görüşe dayanak yaratan temel sebebin ise, yasada muhasebe hata ve hilelerinin ayrıca tanımlanmayıp, vergi kabahat ve suçları içerisinde, cezai yaptırım olarak karşımıza çıkmasından kaynaklanmış olabileceği düşünülmektedir.

Tablo 5: Meslek Mensuplarının Bağımlı ya da Bağımsız Çalışma Durumlarına Göre, Vergiyi Ön Planda Tutma Anlayışlarının Değerlendirilmesi

Çalışma şekli	Kesinlikle katılıyorum/ Katılıyorum (%)	Kararsızım (%)	Kesinlikle katılmıyorum/ Katılmıyorum (%)
İşletmenin muhasebe kayıtlarında yapılan bir hilede, hazinenin vergi kaybı yoksa bu hile diğerlerine göre, daha önemsiz bir hiledir.			
Bağımlı	35,8	19,7	44,5
Bağımsız	22,7	11,9	55,4
Belirli oranda vergi ödemek, mükellefi incelenme riskinden korumaktadır.			
Bağımlı	66,3	16,4	71,3
Bağımsız	57,2	16,5	26,3
Eğer mükellefin ödeyeceği vergi doğru tahakkuk ettiyse, biçimsel veya usul hatalarının bir önemi yoktur.			
Bağımlı	28,2	6,6	65,2
Bağımsız	27,2	3,8	69
Gerekli durumlarda vergiden kaçınma, önemli bir uygulamadır ve yapılmalıdır.			
Bağımlı	83,6	3,4	13
Bağımsız	72,7	2,3	25

3.3.4 Kişileri Muhasebe Hatası ya da Muhasebe Hilesi Yapmaya İten Faktörlerin Değerlendirilmesi (AS4)

Çalışmanın dördüncü araştırma sorusunda iki probleme yanıt aranmıştır. Bunlar; meslek mensuplarının bakış açısıyla, tarafları muhasebe hatası ve muhasebe hilesi yapmaya iten faktörlerin neler olduğu ve bunların önlenmesinde etkili olan unsurların hangileri olduğudur. Bu kapsamda katılımcılara bazı soruların yanıtlarını önemliden daha az önemliye doğru sıralamaları istenmiştir. Tablo 6, meslek mensuplarına göre tarafları hata ve hileye iten faktörler sıralamasını, önemliden daha az önemliye doğru sıralanmış olarak göstermektedir. Sıralama sorularında birden fazla şık işaretlenebildiği için toplamlar %100'ü vermemektedir.

Araştırmanın 1. sorusunda katılımcılara, muhasebe hatalarının ortaya çıkmasında, meslek mensupları açısından etkili olan unsurları, önem sırasına göre, sıralamaları istenmiştir. 202 katılımcının sıralaması; dikkatsizlik, ihmal, bilgisizlik ve tecrübe eksikliği olarak gerçekleşmiştir. Ancak oranların birbirine çok yakın olduğu görülmektedir. Günümüzde teknolojinin gelişmesi eskiden sık rastlanan hata çeşitlerini ortadan kaldırmıştır. Geçmişte tecrübe çok önemli bir konumdayken, muhasebe programlarının mevzuata ve yıl yıl belirlenen standart oranlara hâkimliği, kontrol ve uyarı sistemi geliştirmesi sebebiyle, öne çıkan hata çeşitleri daha farklı olmaktadır. Elbette tecrübe halen, muhasebe mesleği için önem arz etmektedir, ancak düzgün bir şekilde sistemini kuran ve mevzuata hâkim bulunan genç meslek mensupları da kolayca muhasebe sistemine adapte olabilmektedirler. Bu nedenledir ki insan temelli hatalardan meslek mensuplarının öne çıkardığı en önemli faktör dikkatsizlik olmuştur.

Tablo 6: Meslek Mensuplarına Göre, Tarafları Hata ve Hile Yapmaya İten Faktörler				
1. Muhasebe hatalarının ortaya çıkmasında, meslek mensupları açısından etkili olan unsurlar nelerdir?				
Dikkatsizlik	İhmal	Bilgisizlik	Tecrübesizlik	
%48	%38,5	%38	%26	
2. Meslek mensupları açısından hatayı artıran faktörler nelerdir?				
Vergi takviminin sıkışıklığı	Mevzuatın anlaşılır olmaması	İşlerin zamanında yapılmaması	İç kontrol yetersizliği	Diğer
%65	%54	%38	%36	%7
3. En yaygın olarak yapılan hile türleri hangileridir?				
Sahte veya yanıltıcı belge kullanımı	Sahte hesaplar oluşturma	Kayıt dışı işlemler	Zamanı dışında kayıt	Diğer
%59	%48	%44	%40	%9
4. Hangi grup daha çok muhasebe hilesi yapmaktadır?				
İşletme ortakları	İşletme yöneticileri	Muhasebe yetkilileri	Muhasebe personeli	
%54	%46	%34	%16	
5. Çalışanları hileye teşvik eden faktörleri önem sırasına göre sıralayınız.				
Vergi oranlarının yüksekliği	Daha iyi yaşam arzusu	Yönetimsel baskılar	İç denetim yetersizlikleri	Diğer
%59	%49	%43	%42	%12
6. İşletme tepe yönetimini hileye iten faktörleri önem sırasına göre sıralayınız.				
Vergi oranlarının yüksekliği	Mali durumu farklı gösterme çabası	Rekabet ortamı	Yatırımcı çekme çabası	
%63	%35	%32	%21	

Araştırmanın 2. sorusunda katılımcılara, meslek mensubunu hatayı artıran faktörleri, önem sırasına göre, sıralamaları istenmiştir. 202 katılımcının sıralaması; vergi takviminin sıkışıklığı, mevzuatın anlaşılır olmaması, iç kontrol mekanizmasının işletilememesi, işlerin zamanında yapılmaması ve diğer olarak gerçekleşmiştir. Araştırmanın 3. sorusunda katılımcılara, hile türlerinden yaygın olarak hangilerinin yapıldığını önem sırasına göre sıralamaları istenmiştir. Katılımcının sıralaması; sahte ve yanıltıcı belge kullanılması, sahte hesaplar oluşturulması, kayıtların zamanından önce veya sonra yapılması, kayıt dışı işlemler gerçekleştirilmesi ve diğer yanıtları olarak gerçekleşmiştir. 4. soruda katılımcılara en çok hangi grubun hileye yöneldiği sorulmuştur. Katılımcıların tamamının meslek mensubu olduğu düşünüldüğünde, hile yapan tarafın ağırlıklı olarak işletme ortakları ya da yöneticileri olduklarının belirtilmiş olmasının şaşırtıcı olmadığı düşünülmektedir. Öte yandan 5. ve 6. sorular kapsamında iletilen çalışanları ve işletme tepe yönetimini hileye iten faktörlerin sıralanmasında en önemli görülen faktörün vergi oranlarının yüksekliği olması dikkat çekmektedir.

4. araştırma sorusu kapsamında ele alınan bir diğer konu da hata ve hilelerin önlenmesinde etkili olan faktörlerin incelenmesidir. Tablo 7, meslek mensuplarının bu konudaki görüşlerini önem sırasına göre nasıl sıraladıklarını göstermektedir.

Tablo 7: Meslek Mensuplarına Göre Hata ve Hilelerin Önlenmesinde Etkili Olan Faktörler				
Muhasebe hatalarının önlenmesi amacıyla alınması gereken önlemleri önem sırasına göre sıralayınız.				
Teknolojiye ve mevzuata uyumlu güncel muhasebe programlarının kullanılması	Bilgili ve tecrübeli personel çalıştırılması	Sürekli eğitim uygulamaları	İç denetimin artırılması	Bağımsız denetimin artırılması
%62	%55	%38	%28	%17
Muhasebe hilelerinin önlenmesi amacıyla alınması gereken önlemleri önem sırasına göre sıralayınız.				
Vergi oranlarının azaltılması	Mevzuata ilişkin düzenlemeler yapılması	Bilgili ve tecrübeli personel çalıştırılması	İç denetimin artırılması	Bağımsız denetimin artırılması
%63	%48	%38	%29	%22

Muhasebe hatalarının önlenmesinde en önemli faktör, teknolojiye ve mevzuata uygun güncel muhasebe programlarının kullanımı olarak görülürken, çalışanların bilgili ve tecrübeli olması ve bu durumun sürekli eğitimlerle desteklenmesi de diğer önemli faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe hilelerin önlenmesinde ise vergi oranlarının azaltılması önem derecesine göre ilk sırada yer almaktadır. Hilenin ortaya çıkmasında en etkili görülen faktör vergi oranlarının yüksekliği olarak karşımıza çıkarken, benzer şekilde vergi oranlarının azaltılması da hilenin önlenmesinde en önemli

faktör olarak nitelenmiştir. Bunun yanında mevzuata ilişkin düzenlemeler yapılması da yine yüksek oranda hileyi önlemek amacıyla alınması gereken önlemler arasında değerlendirilmiştir.

4. Sonuç ve Öneriler

Muhasebe sistemi, karmaşık bir yapıya sahip bulunmakta ve sistemin işleyişi için çok sayıda kaynaktan beslenmektedir. Bunlar, meslek kanunu, vergi mevzuatı, sosyal güvenlik hukuku, ticaret hukuku gibi kaynaklardır. Ayrıca muhasebe mesleğinin kendi içindeki standartlar, tek düzen hesap planı, finansal raporlama sistemi ve buna benzer birçok örnek sayılabilmektedir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensubunun donanımı, bilgi birikimi, eğitim seviyesi, meslek etiğine olan inancı gibi özellikleri, muhasebe sürecinin sağlıklı işlemesi açısından kritik bir öneme sahiptir. Bu nedenle muhasebe hata ve hileleri vergi mevzuatı bakımından değerlendirilirken, hata ve hilenin en önemli unsuru olan meslek mensuplarının görüşleri de araştırmanın içerisine dâhil edilmiştir.

Araştırmadan elde edilen bilgilere göre, muhasebe meslek mensupları arasında, vergiyi ön planda tutan, vergi için muhasebe yapan bir anlayışın yaygın olması dikkat çekmektedir. Bu anlayışın ürünü olan muhasebe sisteminde, 21. yüzyılın genel anlayış ve fikirlerine ters düşen uygulamalar bulunmaktadır. Vergi mevzuatının ve vergi takviminin sürekli olarak son gün uygulamalarıyla, bir iş yoğunluğu ve stres ortamını yaratması, muhasebe meslek mensuplarının bu işi daha profesyonel yapmalarını bir nevi engellemektedir. Araştırmaya katılan meslek mensupları, vergi takviminin sıkışıklığını, sık çıkarılan vergi affı, matrah artırımı uygulamalarını, işletmelerin pratikte kâr veya zarar etmelerine göre değerlendirilmelerini hata ve hileyi doğuran etmenler olarak görmektedir. Dolayısıyla, vergi takviminin daha rahat hale getirilmesi, mevzuatın anlaşılır kılınması ve vergi dönemlerinin düzenlenmesi gerekliliği ön plana çıkmaktadır.

Araştırma kapsamında, tarafları muhasebe hatası ve muhasebe hilesine iten çok sayıda faktör ele alınmış ve açıklanmıştır. Araştırma göstermiştir ki muhasebe meslek mensupları, vergi mevzuatının, en çok da yukarıda sayılan sebeplerle, hata ve hileye zemin hazırladığını düşünmektedir. Ülkemizde vergiye en çok, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma fiilleriyle tepki verildiği araştırmanın ortaya koyduğu bir diğer sonuçtur. Mükellefler, çeşitli sebeplerle vergiyi daha az ödeme ya da hiç ödememe yolunu seçmektedirler. Vergi kanunlarında özellikle bu fiil cezalandırılırken ve mevzuatta en çok bu fiile karşı önlemler alınırken, yaygın olarak işlenen bir suç olması da dikkat çekicidir.

Çağımızın en önemli gelişmeleri teknolojiye yaşanmaktadır. Muhasebe sisteminin ve buna uygun olarak yasaların bu duruma uyum sağlaması kritiktir. Dijitalleşen dünyada, bilgisayar sistemleri oldukça önem kazanmış, ülkemizde de artık muhasebe kayıtları kâğıt ortamında değil bilgisayar ortamında yapılmakta, beyannameler internet üzerinden verilmektedir. Çalışmadan da çıkan sonuç, muhasebe hatalarının önlenmesi adına teknolojiye ve mevzuata tam uyumlu bir muhasebe programının kullanılmasının çok önemli oluşudur. Elbette bir gelişmenin olumlu etkisi olduğu gibi, olumsuzlukları da olacaktır. Teknoloji hata ve hileyi azaltmada etkili olsa da hilekârlar da aynı doğrultuda kendilerini geliştirmeye ve elektronik ortamda da muhasebe hilelerini gerçekleştirmeye devam edeceklerdir. Dijital dünyanın getirdiği veri hırsızlığı, hackerlik gibi hile yöntemlerinin örneklerini görmek mümkündür. Bu nedenle işletmelerin teknolojilere yatırım yaparken, veri güvenliğini de ön planda tutmaları önem arz etmektedir.

Muhasebe hilelerini gerçekleştirme güdüsü bulunan birbirinden farklı taraflar varken, tarafların hileye yönelme sebepleri de kişiden kişiye değişebilmektedir. Araştırmanın sonucuna göre; meslek mensupları, muhasebe hilelerinin en çok işletme sahipleri ve yöneticilerinin etkisiyle yapıldığı kanısındadır. Araştırmanın sonucu göstermiştir ki hem çalışanlar hem de işletme sahipleri açısından vergi, hilenin ortaya çıkmasında en önemli faktörlerden biri olarak değerlendirilmektedir. Verginin, tek sonucu işletme sahipleri ya da vergi levhası bulunanlar için gerçekleşmemektedir. Harcamalar üzerinden alınan KDV, ÖTV, Özel İletişim Vergisi, Harçlar, ayrıca servet üzerinden ödenen MTV ve Emlak Vergisi gibi vergiler bütün vatandaşları ilgilendirmektedir. Ücretli çalışanlar da işverenleri aracılığıyla gelir vergisini devlete ödemektedirler. Hilelerinin önüne geçilmesi adına, iç kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi, iç denetimlerin artırılması, bağımsız denetim uygulamalarının yaygınlaşması gerekmektedir.

Çalışma kapsamında, meslek mensuplarının vergiyi ön planda tutma anlayışlarını, demografik özelliklerinin ya da çalışma biçimlerinin etkileyip etkilemediği de araştırılmıştır. Aynı şekilde yaş gruplarının, meslekteki teknolojik gelişmelere bakışı ve muhasebe hata ve hilelerini azaltıcı etkisi bulunup bulunmadığı da anlaşılmaya çalışılmıştır. Çıkan sonuçlar tamamen genel nitelikli olmuştur. Bu da meslek mensuplarının, yaş, eğitim durumu, çalışma biçimi gibi özellikleri fark etmeksizin vergi mevzuatı bakımından hata ve hilelere bakışının aynı doğrultuda olduğunu göstermektedir.

Muhasebe hata ve hilelerinin, vergi mevzuatı yönünden doğru bir şekilde tanımlanması, önlemlerinin alınması, cezai uygulamalarının adil ve caydırıcı bir şekilde yasalarda açıkça yer alması gerekliliği bulunmaktadır. İdare, muhasebe hata ve hilelerini ele alırken; sadece vergisel boyutu düşünmemeli, ülke sınırları içerisindeki işletmelerin eşit şartlarda ve ülkeye katma değer sağlayacak şekilde yapılarını oluşturmalarını sağlamalıdır. Dünyanın gelişmişliğine entegre biçimde mali ve finansal verilerini işleyen, muhasebe kayıtlarını doğru ve kurallara uygun tutan işletmeler, bu yolla kurumsallaşma sürecini tamamlayıp hem kendilerine hem de ülke ekonomisine katkı sağlayacaklardır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The authors has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça

- Alptekin, M. (2017). *İşletmelerde muhasebe hata ve hilelerinin önlenmesinde kurumsal kaynak planlaması sisteminin kullanımı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Batı, M. (2017). *Muhasebe hileleri ve vergiden kaçınma Türk vergi mevzuatındaki yasallığı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bayraklı, H., Erkan, M., & Elitaş, C. (2012). *Muhasebe ve vergi denetiminde muhasebe hata ve hileleri*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Bozkurt, N. (2016). *İşletmelerin kara deliği hile, çalışan hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Crocker, K. J., & Slemrod, J. (2005). Corporate tax evasion with agency costs. *Journal of Public Economics*(89), s. 1593–1610.
- Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve raporlama, finansal tablolar ve analiz teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Doğan, A. (2018). *Yargı denetiminde adli muhasebecilik ve hile incelemesi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Erdoğan, M., Elitaş, C., Erkan, M., & Aydemir, O. (2014). *Muhasebe hilelerinin denetiminde Benford yasası*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2011). *Denetim ilke ve esasları 1. cilt (4. b.)*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Mengi, B. (2013). *Hileli finansal raporlama*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile denetimi metodoloji ve raporlama*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Singleton, T.W., & Singleton, A. J. (2010). *Fraud auditing and forensic accounting*. New Jersey, NJ: Wiley.
- Şenyüz, D. (2017). *Vergi ceza hukuku*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Türk Dil Kurumu. (2018, 02 12). Erişim adresi http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5a81ad3b424fa6.37564244
- Vergi usul kanunu.(1961). T.C. Resmi Gazete, (Sayı: 10703), 10 Ocak 1961.

Belediyelerde Nakit Akış Tablosu Kullanımına Yönelik Bir Araştırma ve Nakit Akış Tablosu Analiz Teknikleri Üzerine Bir Uygulama

A Research on the Use of Cash Flow Statements in Municipalities and an Application on Cash Flow Statement Analysis Techniques

Ali Kablan¹ , Selçuk Altun² 

¹Dr. Öğr. Üyesi, Trakya Üniversitesi, Uzunköprü Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Edirne, Türkiye
²Beylikdüzü Belediyesi, Mali Hizmetler Müdürlüğü, İstanbul, Türkiye

ORCID: A.K. 0000-0003-2711-0034; S.A. 0000-0002-7793-2047

ÖZ

Son yıllarda yaşanan ekonomik istikrarsızlık, sektörlerdeki dalgalanmalar ve son yaşanan COVID-19 pandemisi ile birlikte, nakit kavramının bir işletme ya da faaliyette bulunan bir ekonomik birim için, kar kavramından daha önemli olduğu gerçeği bir kez daha gözler önüne serilmiştir. Özellikle kar amacı gütmeyen belediye birimlerinde, kardan daha önemli olan kamu ihtiyaçlarının karşılanabilmesi amacı, nakit kavramı üzerine odaklanılması gerekliliğini ifade etmektedir. Belediye birimleri ne kadar olumlu faaliyet sonucu elde ederse etsinler, bu sonuç nakit olarak desteklenmedikçe, uzun vadede kamusal mal ve hizmetlerin sürdürülebilirliği olumsuz etkilenecektir.

Bu amaçla çalışmada, Türkiye’de yer alan il ve büyükşehir belediyeleri ile nüfus yoğunluğu düşünüldüğünde, önemli bir yer tutan İstanbul ilçe belediyelerinin 2014-2018 yıllarına ilişkin, 445 adet faaliyet raporu içerik analizine tabi tutulmuştur. Belediyelerin faaliyet raporlarında nakit akış tablosuna yer verip vermediği ve bu tablolara ilişkin analiz tekniklerinin etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hipotezleri araştırılmıştır. Ayrıca seçilmiş bir belediyenin verileri üzerinden gerçekleştirilen örnek bir uygulama ile belediyelerde nakit akış tablosunun hazırlanmasına ve nakit akış tablosu analizlerinin uygulanabilirliğine yer verilmiştir.

Anahtar kelimeler: Nakit akış tablosu, finansal tablo analizi, belediyelerde nakit yönetimi

ABSTRACT

As a result of economic instability, fluctuations in sectors and the recent COVID-19 pandemic, “cash” has been proven to be much more important than “profit” for any business. Cash is much more important in municipalities as they are non-profit organizations that aim to meet public needs. No matter how positive operating results they get, goods and services of municipalities will not be sustainable in the long term unless they are supported with cash.

For that purpose, 445 annual reports of province and metropolitan municipalities in Turkey between 2014 and 2018 were analyzed with content analysis. Whether cash flow statements were presented in annual reports and whether the analysis techniques for these statements were used effectively were investigated. In addition, a sample implementation of a cash flow statement preparation with cash flow analysis was provided using the data of a selected municipality, and the practicality of cash flow statements was discussed.

Keywords: Cash flow statement, financial statement analysis, cash management in municipalities

Başvuru/Submitted: 27.04.2020 Revizyon Talebi/Revision Requested: 05.06.2020 Son Revizyon/Last Revision Received: 09.06.2020 Kabul/Accepted: 12.06.2020



Sorumlu yazar/Corresponding author: Ali Kablan / alikablan@trakya.edu.tr

Atıf/Citation: Kablan, A. & Altun, S. (2020). Belediyelerde nakit akış tablosu kullanımına yönelik bir araştırma ve nakit akış tablosu analiz teknikleri üzerine bir uygulama. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 63, 33-52. <https://doi.org/doi.org/10.26650/MED.727602>

Extended Abstract

The current study investigates whether cash flow statements, which are of utmost importance to economic sustainability, are used effectively by municipalities in Turkey. For that purpose, the questions of how often and how municipalities use and present cash flow statements are reviewed. In addition, a sample implementation of cash flow statement preparation with cash flow analysis is provided using the data of a selected municipality.

In the “*Cash Flow Operating Activities Method*” by Gup et al. (1993) the profile of a firm is analyzed based on its positive or negative net cash flow for business operations, investment operations and financing operations to make a decision about the cash flow structure of the firm. They state that cash flow profiles of a firm form eight models. Steyn-Bruwer and Hamman (2005) combined the modelling by Gup et al. (1993) with the organizational life cycle model by Mulford and Comiskey (1996) and related it to the models employed in the cash flow operating method.

There is a great body of research on the use of traditional ratio analysis for assessing the financial performance of incorporations in cash flow ratios literature. Gombola and Ketz (1983) used 40 ratios, including cash flow ratios and found cash flow form a factor separate and distinct from the factor of return ratios. As one of the earliest studies on the classification of cash flow ratios, Carslaw and Mills (1991) used 9 ratios and 4 categories. Similarly, Giacomino and Mielke (1993) categorized cash flow ratios using 9 ratios based on their sufficiency and efficiency. Mills and Yamamura (1998) employed cash flow ratios to test solvency and liquidity. Porwal and Jain'deki (2013) developed new ratios, including the company and investment operations ratio, to evaluate a company's economic performance. Zeller and Stanko (1994) and Kirkham (2012) focused on cash flow ratios that are used to evaluate liquidity only. Yılmaz (1999) conducted the first study using cash flow ratios in Turkey. Gücenme and Arsoy (2006) concluded that employing basic cash flow ratios yields more information about a company's liquidity and solvency than the traditional ones. Güleç and Bektaş (2019) demonstrated the power of the statement of cash flows by using 8 fundamental cash flow ratios with 10 traditional ratios in the Manufacturing Industry from 7 different sub-sectors in Borsa Istanbul (BIST) between the periods of 2008 and 2017. Dereköy (2020) compared traditional and cash flow ratios to measure solvency and that accrual-based traditional ratios and cash-based cash flow ratios, give different results in the assessment of liquidity and solvency. Kepçe (2017) studied the association between the models of Gup and Samson and traditional ratios and concluded that although financial ratios were partially associated with the models, the correlation between them was weak. In other words, the models were not sufficient to characterize a company's financial standpoint. Although Beaver (1966) was the first to use cash flow to predict financial distress, Deakin (1972), Largay and Stickney (1980), Casey and Bartczak (1985), Gombola et al. (1987), and Rujoub et al. (1995) used cash flow ratios to predict bankruptcy and financial distress. Sayari and Mugan (2013) examined the effects of cash flow components on financial distress in Turkey. Çavuş and Başar (2020) investigated the relationship between cash flow ratios and financial success and failure that was identified with Z-Score and reported that cash flow ratios are effective in predicting financial distress. Lastly, Sakarya and Akkuş (2015) and Yılmaz and İçten (2018) employed cash flow based ratios for their multi-criteria decision making models.

Although there are many studies focusing on cash flow analyses in the Turkish private sector, there are no studies investigating the cash flow in local governing bodies. Therefore, the current study will make a significant contribution to the existing literature on the use of cash flow statements by municipalities and the implementation of cash flow analyses.

For the purpose of the study, 445 annual reports of provincial and metropolitan municipalities in Turkey between 2014 and 2018 were analyzed with content analysis. The annual reports of the municipalities were retrieved from the official websites of the municipalities.

A total of 445 annual reports of 51 provincial municipalities, 30 metropolitan municipalities and 39 district municipalities covering a 5-year period were reviewed by content analysis. Only 3 municipalities, Beyoğlu, Kağıthane and Sarıyer Municipalities, included cash flow statements in their annual reports. Therefore, the hypotheses, “*Metropolitan municipalities include cash flow statements in their annual reports*”, “*Provincial municipalities include cash flow statements in their*

annual reports” and “District municipalities include cash flow statements in their annual reports” were rejected. Content analysis revealed that most of the municipalities did not include cash flow statements in their annual reports. It suggests that cash flow statements are not used effectively and presented to the related bodies.

A guiding implementation of cash flow statement by the Beylikdüzü Municipality, which is quite important for municipalities was also presented. The cash flow statements for 2017, 2018 and 2019 were created and tested with cash flow analyses employed in the private sector. The analyses results showed that the Beylikdüzü Municipality fell in the *Model 4 Growing Municipality*. The ratio analysis also revealed that the Beylikdüzü Municipality concentrated on investment expenditures in 2018. Another municipality which was subjected to cash flow operations analysis was the Beyoğlu Municipality and it was in the *Model 6 Young Municipality*.

1. Giriş

Özel sektörde faaliyet gösteren işletmeler gibi kamusal ihtiyaçları karşılama amacı güden belediye birimleri de, içinde bulunduğu dönemi olumlu faaliyet sonucu ile sonuçlandırsalar bile, nakit kaynakları açısından finansal sıkıntıya düşebilirler. Belediye birimleri ne kadar olumlu faaliyet sonucu elde ederse etsinler, bu sonuç nakit olarak desteklenmedikçe uzun vadede kamusal mal ve hizmetlerin sürdürülebilirliği olumsuz etkilenecektir. Belediye birimlerinin günlük giderlerini karşılayabilecek, cari yükümlülüklerini ödeyebilecek ve kamusal faaliyetlerini sürdürebilmek için gerekli varlıkları satın alabilecek kadar nakit varlığa sahip olmaları gerekmektedir. Kamusal ihtiyaçların karşılanması sırasında gerekli olan nakit miktarının sağlanamaması durumunda, belediyeler dış kaynaklardan yabancı kaynak temin etmek veya belediye varlıklarını satmak durumunda kalırlar. Bu durumda belediye birimleri sürdürülebilirliklerini sağlayamazlar. Bu nedenden dolayı belediye birimlerinin, geleceğe yönelik kamusal faaliyetlerini planlamaları ve doğru bir nakit politikası izlemeleri gerekmektedir.

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 1 Finansal Tabloların Sunuluşu'nda belirtildiği üzere (md. 27); İşletmeler, nakit akışı bilgileri hariç, finansal tablolarını tahakkuk esasına göre düzenlerler. Tahakkuk esas; muhasebeye konu işlem ve olayların kaydedilmesinde, nakden tahsil edilip edilmemesine bakılmaksızın olayın gerçekleştiği veya ortaya çıktığı anda muhasebeleştirilmesi anlamına gelmektedir (Orhan & Serçemeli, 2013, s. 323; Weygandt, Kimmel & Kieso, 2009, s. 101). Nakit esas ise, gelir ve giderlerin fiilen tahsil edildiğinde ya da ödendiğinde kayıt altına alındığı bir sistemdir (Pinson, 2007, s. 9). Türkiye'de 2006 yılından itibaren 5018 sayılı Kamu Mali ve Kontrol Kanunu ile birlikte, kamu reformu çalışmaları kapsamında devlet muhasebe uygulamaları nakit esaslı muhasebe sisteminden, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçmiştir.

Nakit akış tablosu ise, tahakkuk esasına göre hazırlanmayan tek finansal tablo niteliğinde olup, nakit esasına göre hazırlanmaktadır. Bu sayede nakit akış tablosu, tahakkuk esasına göre hazırlanmış olan mali tablo bilgilerinin nakit esasına göre finansal tablo okuyucularına sunulması için kullanılmaktadır (Örten, Kaval & Karapınar, 2015). Daha kapsamlı bir ifade ile nakit akış tablosu, diğer kapsamlı gelir tablosunda bulunan dönem kârının, finansal durum (bilanço) tablosunda bulunan nakit ve nakit benzerlerine hangi nedenlerle eşit olmadığını açıklamak için kullanılmakta ve temel finansal tablolar arasında yer almaktadır (Özerhan & Yanık, 2010). Nakit akış tablosu, işletmedeki para akışını özetleyerek hem geçmişin finansman politikasının değerlendirilmesinde hem de geleceğe yönelik nakit planlamasının yapılmasında yönetime ve ilgili taraflara önemli bilgiler sunmaktadır (Sarıoğlu & Demir, 2008).

Bu amaçla çalışmada; sürdürülebilirlik için büyük önem arz eden nakit akış tablosunun, "Türkiye'de belediye birimleri tarafından etkin kullanılmaktadır" ifadesinin doğruluğu araştırılacaktır. Araştırma sorusunun geçerliliği, Türkiye'de yer alan il ve büyükşehir belediyeleri ile nüfus yoğunluğu düşünüldüğünde, önemli bir yer tutan İstanbul ilçe belediyelerinin 2014-2018 dönemlerine ilişkin faaliyet raporları içerik analizine tabi tutularak incelenecektir. Ayrıca seçilmiş bir belediyenin verileri üzerinden gerçekleştirilen örnek bir uygulama ile belediyelerde nakit akış tablosunun hazırlanmasına ve nakit akış tablosu analizlerinin uygulanabilirliğine yer verilecektir.

2. Nakit Akış Tablosu

Muhasebe standartları açısından ele alındığında nakit akış tablosu; TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar ile Devlet Muhasebe Standardı (DMS) 1 Mali Tabloların Sunuluşu standartlarında, bir şirketin veya kamu kuruluşunun hazırlaması gereken dört temel finansal tablodan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca kamu idarelerinin muhasebe sistemini düzenleyen, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (MYMY) md 514'te, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (GYMY) md 313'te ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği md 485'te; kamu kurum ve kuruluşları tarafından düzenlenmesi gereken temel mali tablolar arasında gösterilmektedir.

Nakit Akış Tablosu, "Finansal Durumdaki Değişiklikler Tablosu" adı ile ilk kez 1971 yılında Amerikan Muhasebe İlkeleri Kurulu tarafından zorunlu hale getirilmiştir. Daha sonra nakit akış tablosu adını alan bu tablo, gelir tablosunun tamamlayıcısı

olarak düzenlenmeye başlanmıştır (Fridson & Alvarez, 2002, s. 91). Nakit akış tablosu, ekonomik bir birimin nakit yaratma kabiliyeti ve bu fonların kullanımını değerlendirmek için son derece faydalı bilgiler sunmakla (Rezaei & Jafaar, 2015) birlikte, birbirini izleyen iki dönem arasındaki nakit ve nakde eşdeğer varlık tutarlarındaki değişmeyi açıklamayı amaçlamaktadır (Akdoğan & Tenker, 2010, s. 358). Nakit akış tablosu, yatırımcılara, kredi verenlere ve diğer ilgililere aşağıdaki hususları değerlendirmek için bilgi sağlamaktadır (Kepçe, 2017, s. 38–39):

- İşletmenin gelecekteki nakit akışlarını oluşturma yeteneğinin,
- İşletmenin yükümlülüklerini yerine getirme becerisinin,
- Kâr veya zarar ile işletme faaliyetlerinden net nakit akışı arasındaki farkın nedenlerinin,
- Dönem içinde gerçekleşen yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının değerlendirilmesi.

Önemi itibarıyla bir çok muhasebe yönetmeliği ve standardına konu olan nakit akış tablosu;

- Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği,
- Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği,
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı,
- DMS 1 Mali Tabloların Sunuluşu Standardı,
- BOBİ FRS Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar,
- TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı,
- DMS 2 Nakit Akış Tabloları Standardı ,
- BOBİ FRS Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu

yönetmelik ve standartlarının hepsinde kendisinden söz ettirmekle birlikte, adına standart düzenlenen tek mali tablo olarak karşımıza çıkmaktadır.

TMS 7 Nakit Akış Tablosu ismini taşıyan standardın amacı, işletmenin nakit ve nakit benzeri değerlerindeki değişiklikler hakkında, döneme ilişkin nakit akışlarını işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine göre sınıflandırarak sunumunun yapılmasıdır. ABD Finansal Raporlama Standartları Kurulu'na (FASB) göre nakit akış tablosunun temel amacı ise; bir şirketin likiditesini, ödeme gücünü ve finansal uyumunu değerlendirmektir (Jooste, 2006).

Çalışmanın konusunu oluşturan belediye birimlerinde nakit akış tablosu, belirli bir raporlama dönemi itibarıyla belediyeye ait nakit ve nakit benzeri varlıklarının akışını gösteren bir mali tablo olmakla birlikte; DMS 2'ye göre; “*Nakit akış tablosu, raporlama döneminde nakit giriş kaynakları ve nakit harcanan kalemler ile raporlama tarihindeki nakit tutarını gösterir. Nakit akış bilgileri, bir kamu idaresinin faaliyetlerinin finansmanı için gerekli olan nakdi nasıl karşıladığını ve bu nakdi ne şekilde kullandığının anlaşılmasını sağlar*” şeklinde ifade edilmektedir. GYMY md 316'da ise; “*Nakit akış tablosu genel yönetimin ve kapsama dâhil her bir kamu idaresinin dönem nakit tahsilatları ve ödemeleri, mali ve mali olmayan varlıkları ile yükümlülüklerine ilişkin işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarını gösterir*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Gerek DMS 2'de, gerekse de GYMY md 316/6'da nakit akış tablosu, döneme ilişkin nakit akışlarının esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde sınıflandırılarak sunulduğu bir tablo olarak ifade edilmektedir. DMS 2 Nakit Akış Tablosu Standardında bu faaliyetler aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir.

- *Esas Faaliyetler:* Bir kamu idaresinin yatırım ve finansman faaliyetleri dışındaki faaliyetleridir. Esas faaliyetlere ilişkin net nakit akışlarının tutarı kamu idaresinin faaliyetini yürütebilme, yükümlülüklerini ödeyebilme ve dış finansman kaynaklarına başvurmaksızın yeni yatırımlar yapabilme kapasitesini yansıtır. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, esasen kamu idaresinin temel nakit getiren faaliyetlerinden elde edilir.
- *Finansman Faaliyetleri:* Kamu idaresinin net değer ve borçlarının büyüklüğünde ve niteliğinde değişikliklere neden olan faaliyetlerdir.
- *Yatırım Faaliyetleri:* Uzun vadeli varlıkların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir.

GYMY Ekler/Örnek-6'da da gösterilmekle birlikte, DMS 2 Nakit Akış Tablosu Standardında yer alan nakit akış tablosu sunumu Tablo 1'de gösterilmektedir. Aynı zamanda Tablo 1'de, GYMY'nde yer alan (md. 46/6) tüm kamu kurum ve kuruluşlarının tabi olduğu hesap planında yer alan hesaplar ile, DMS 2 Nakit Akış Tablosu Standardında yer alması gereken nakit akış bölümlerine ilişkin eşleştirme yapılmıştır. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından, DMS 2'ye göre Nakit Akış tablosu hazırlanırken, ilgili döneme ait hesap hareketleri ve nakit akış tablosunda ait olduğu bölüme ilişkin eşleştirme Tablo 1'de gösterildiği şekilde yapacaktır.

Tablo 1: DMS 2 Nakit Akış Tablosu Standardında Yer Alan Kamu İdaresi Nakit Akış Tablosu Sunumu

1. BÖLÜM FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI (DMS 2)				
GYMY Hesap Planı				Nakit Akış Tablosu
		A-) Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Girişleri	→	A-) Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Girişleri
600	1	Vergi Gelirleri		Vergi Gelirleri
600	3	Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri		Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri
600	4	Alınan Bağış ve Yardımlar		Alınan Bağış ve Yardımlar
600	5	Faizler, Cezalar, Paylar		Faizler, Cezalar, Paylar
600	6	Sermaye Gelirleri		Menkul Kıymet ve Varlık Gelirleri
		B-) Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıktıları	→	B-) Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıktıları
630	1	Personel Giderleri		Personel Giderleri
630	2	Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primleri		Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primleri
630	3	Mal ve Hizmet Giderleri		Mal ve Hizmet Giderleri
630	4	Faiz Giderleri		Faiz Giderleri
630	5	Cari Transferler		Cari Transferler
630	7	Sermaye Transferleri		Sermaye Transferleri
630	8	Borç verme		Borç verme
630	30	Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler		Proje Kapsamında Yapılan Cari Giderler
630	99	Diğer Giderler		Diğer Giderler
		C-) Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit Akışı (A-B)	→	C-) Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit Akışı (A-B)

2. BÖLÜM YATIRIMLARDAN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI (DMS2)				
GYMY Hesap Planı				Nakit Akış Tablosu
		D-) Mali Olmayan Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri	→	D-) Mali Olmayan Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri
150	2	İlk Madde ve Malzeme Hesabı	→	Stok Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri
151	4	Yarı Mamüller Hesabı	↗	Maddi Duran Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri
152	6	Mamüller Hesabı		Arazi ve Arsalar Hesabı.
153	8	Ticari Mallar Hesabı		Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı.
155	10	Atölyeler Hesabı		Binalar Hesabı.
157	12	Diğer Stoklar Hesabı		Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı.
158	14	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)		Taşıtlar Hesabı.
250	16	Arazi ve Arsalar Hesabı	↗	Demirbaşlar Hesabı.
251	18	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı		Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabı
252	20	Binalar Hesabı		Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı.
253	22	Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı		Yatırım Avansları Hesabı.
254	24	Taşıtlar Hesabı	↗	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı.
255	26	Demirbaşlar Hesabı		
256	28	Hizmet İmtiyaz Varlıkları Hesabı		
258	30	Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı		
259	32	Yatırım Avansları Hesabı		
260	34	Haklar Hesabı	→	Maddi Olmayan Duran Varlık Satışlarından Kaynaklanan Nakit Girişleri
264	36	Özel Maliyetler Hesabı		
267	38	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hs.		
293	40	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı		
294	42	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı	↗	
297	44	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı	↗	
		E-) Mali Olmayan Varlık Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıktıları	→	E-) Mali Olmayan Varlık Alımlarından Kaynaklanan Nakit Çıktıları
		F) Yatırımlardan Sağlanan Net Nakit Akışı (D-E)	→	F) Yatırımlardan Sağlanan Net Nakit Akışı (D-E)
		G-) Nakit Açık / Fazlası (C+F)	→	G-) Nakit Açık / Fazlası (C+F)

3. BÖLÜM FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIŞLARI (DMS 2)				
GYMY Hesap Planı				Nakit Akış Tablosu
		H-) Net Mali Varlık Edinimlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları	→	H-) Net Mali Varlık Ediniminden Kaynaklanan Nakit Akışları
	1	Mali Varlık Ediniminden Kaynaklanan Nakit Akışları	→	Mali Varlık Ediniminden Kaynaklanan Nakit Akışları
110	1	Hisse Senetleri Hesabı		Kurum Alacaklarından Kaynaklanan Nakit Akışları
111	1	Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı		Ön Ödemelerden Kaynaklanan Nakit Akışları
112	1	Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı		Diğer Varlık Edinimlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları
117 217	1	Menkul Varlıklar Hesabı		
240	1	Mali Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı		
241	1	Mal ve Hizmet Üreten Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı		
242	1	Döner Sermayeli Kuruluşlara Yatırılan Sermayeler Hesabı		
247	1	Sermaye Taahhütleri Hesabı		
	2	Kurum Alacaklarından Kaynaklanan Nakit Akışları		
130 230	2	Dış Borcun İkrazından Doğan Alacaklar Hesabı		
131	2	Para Piyasası Nakit İşlemleri Alacakları Hesabı		
132 232	2	Kurumca Verilen Borçlardan Alacaklar Hesabı		
134	2	Borçlanma Türev Ürünleri Cari Hesabı		
135	2	Personelden Alacaklar Hesabı		
136	2	Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı		
137	2	Takipteki Kurum Alacakları Hesabı		
138	2	Takipteki Kurum Alacakları Karşılığı Hesabı (-)		
139 239	2	Diğer Kurum Alacakları Hesabı		
	3	Ön Ödemelerden Kaynaklanan Nakit Akışları		
160	3	İş Avans ve Kredileri Hesabı		
161	3	Personel Avansları Hesabı		
162	3	Bütçe Dışı Avans ve Krediler Hesabı		
164	3	Akreditifler Hesabı		
165	3	Mahsup Dönemine Aktarılan Avans ve Krediler Hesabı		
166	3	Proje Özel Hesabından Verilen Avans ve Krediler Hesabı		
167	3	Doğrudan Dış Proje Kullanımları Avans ve Akreditifleri		
195	3	İş Avansları Hesabı		
196	3	Personel Avansları Hesabı		
	4	Diğer Varlık Edinimlerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		
126 226	4	Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı		
190	4	Devreden Katma Değer Vergisi Hesabı		
191	4	İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı		
193	4	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı		
198	4	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı		

GYMY Hesap Planı			Nakit Akış Tablosu	
		I-) Net Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Akışları		I-) Net Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Akışları
	1	Mali Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Akışları		Mali Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Akışları
302	1	Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları		Para Piyasası Nakit İşlemleri Borçları
303 403	1	Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı		Kamu İdarelerine Mali Borçlar Hesabı
304 404	1	Tahviller		Tahviller
305	1	Bonolar		Bonolar
309 409	1	Diğer İç Mali Borçlar		Diğer İç Mali Borçlar
310 410	1	Dış Mali Borçlar		Dış Mali Borçlar
	2	Diğer Yükümlülüklerinden Kaynaklanan Nakit Akışları		Diğer Yükümlülüklerden Kaynaklanan Nakit Akışları
330 430	2	Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı		J-) Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Girişleri (I-H)
329	2	Diğer Çeşitli Borçlar		K-) NAKİT STOĞUNDAKİ NET DEĞİŞİM (G+J)
332	2	Okul Pansiyonları		
333	2	Emanetler		
334	2	Borçlanma Türev Ürünleri Cari Hesabı		
335	2	Personele Borçlar Hesabı		
337	2	Mutemetlik Cari Hesabı		
338	2	Konsolosluk Cari Hesabı		
340 440	2	Alınan Sipariş Avansları Hesabı		
349 449	2	Diğer Alınan Avanslar Hesabı		
360	2	Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		
361	2	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		
362	2	Fonlar veya Diğer Kamu İdareleri Adına Yapılan Tahsilat		
368	2	Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Hesabı		
370	2	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı		
371	2	Dönem Karı ve Peşin Ödenen Vergiler Karşılığı Hesabı		
372 472	2	Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı		
391	2	Hesaplanan Katma Değer Vergisi Hesabı		
379 479	2	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı		
399	2	Diğer Çeşitli Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Hesabı		
519	2	Değer Hareketleri Sonuç Hesabı		
540	2	Yasal Yedekler Hesabı		
549	2	Özel Fonlar Hesabı		
		J- Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Net Nakit Girişleri (I-H)		
		K- Nakit Stoğundaki Net Değişim (G+J)		

HAZIR DEĞERLER NAKİT DEĞİŞİMİ			Nakit Akış Tablosu		
GYMY Hesap Planı			Nakit Akış Tablosu		
		İSTATİSTİKSEL HATA (K-L)	→		İSTATİSTİKSEL HATA (K-L)
		L) HAZIR DEĞERLER NAKİT DEĞİŞİMİ	→		L-) HAZIR DEĞERLER NAKİT DEĞİŞİMİ
100	1	Kasa Hesabı			Kasa Hesabı
101	2	Alınan Çekler Hesabı			Alınan Çekler Hesabı
102	3	Banka Hesabı			Banka Hesabı
103	4	Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı			Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı
104	5	Proje Özel Hesabı			Proje Özel Hesabı
105	6	Döviz Hesabı			Döviz Hesabı
106	7	Döviz Gönderme Emirleri Hesabı			Döviz Gönderme Emirleri Hesabı
107	8	Elçilik ve Konsolosluklar Nezdindeki Paralar Hesabı			Elçilik ve Konsolosluklar Nezdindeki Paralar Hesabı
108	9	Diğer Hazır Değerler Hesabı			Diğer Hazır Değerler Hesabı
109	10	Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı			Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı

Kaynak: GYMY’nde yer alan kamu kurum ve kuruluşlarının tabi olduğu hesap planında yer verilen hesaplar ile, DMS 2 Standardında yer alan nakit akış tablosu dikkate alınarak ilgili yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

3. Nakit Akış Tablosu Analiz Teknikleri

Nakit akış tablosu analiz teknikleri ile ilgili literatür incelendiğinde; çalışmaların, “Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi” ile “Nakit Akış Oranlarının İncelenmesi” üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bu sebeple çalışmada, bu iki teknik kullanılarak uygulama ele alınacaktır.

3.1. Nakit Akış Tablosu’nun Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi İle Analizi

Gup, Samson, Dugan Kim ve Jittrapanun (1993, s. 73–79) çalışmasında ortaya koydukları, “*Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi*”nde, işletmenin nakit akış tablosunun üç ana bölümü olan *işletme faaliyetleri*, *yatırım faaliyetleri* ve *finansman faaliyetlerine* ilişkin net nakit akışının pozitif veya negatif olmasına göre profili incelenerek, nakit yapısı ve işletme hakkında değerlendirmeler yapılmaktadır. Gup ve ark. (1993) çalışmasında, işletmenin nakit akış profillerinin sekiz model oluşturduğunu belirtmektedir. Bu sekiz model, işletmenin nakit akış tablosunun üç temel bölümünün işaretine göre (pozitif ya da negatif) sıralanmaktadır.

Nakit akışlarının sağlandığı faaliyetler modeli, aşağıda Tablo 2’de sunulduğu gibi, faaliyetlerin sağladığı nakit akışlarının büyüklüklerini dikkate almadan, pozitif (+) ve negatif (-) olarak sekiz model halinde değerlendirmektedir.

Modeller	İşletme Profilleri	İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışı	Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışı	Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışı
Model 1	Nadir Durum	+	+	+
Model 2	Başarılı İşletme	+	-	-
Model 3	Gerileyen veya Yeniden Yapılanan İşletme	+	+	-
Model 4	Büyüyen İşletme	+	-	+
Model 5	Küçülen İşletme	-	+	+
Model 6	Genç İşletme	-	-	+
Model 7	Likiditasyona Giden İşletme	-	+	-
Model 8	Nadir Durum	-	-	-

Kaynakça: Gub ve ark. (1993, s.74)

Steyn-Bruwer ve Hamman (2005), Gup ve ark. (1993)’nin yaptıkları modellemeyi, Mulford ve Comiskey (1996)’nin yaptığı “İşletme Yaşam Döngüsü” ile birleştirerek, işletme yaşam döngüsünü nakit akışlarının sağlandığı faaliyetler yönteminde

yer alan modellerle ilişkilendirmişlerdir (Kargın & Aktaş, 2011, s. 11). Nakit akışlarının sağlandığı faaliyetler yöntemine göre belirlenen modellerin Steyn, Bruwer ve Hamman (2005) tarafından işletme yaşam döngüsüne uyarlanmış hali özetle Tablo 3’de yer almaktadır.

Tablo 3: Nakit Akış Profilleri ve İşletme Yaşam Döngüsü				
İşletme Yaşam Döngüsü	Giriş	Büyüme	Olgunluk	Düşüş
Nakit Akış Profilleri	Model 6 (-,-,+)	Model 4 (+,-,+)	Model 2 (+,-,-) Model 3 (+,+,-)	Model 7 (-,+,-) Model 5 (-,+,+)
Not: Nakit akışlarının sağlandığı faaliyetler yönteminde ifade edilen Model 1 ve Model 8, olağandışı durumları ifade ettiğinden işletme yaşam döngüsünde bu profillere yer verilmemektedir.				
Kaynak: Steyn-Bruwer ve Hamman (2005, s.7)				

3.2. Nakit Akış Tablosu’nun Oran Analizi Yöntemi İle Analizi

Nakit akış tablosu, finansal tablo setinin bir parçası olmasına rağmen, finansal tablo analizi söz konusu olduğunda bilanço veya gelir tablosu kadar dikkate alınmamaktadır. Nakit akışlarının temel olarak muhasebe eğitimi içerisinde yeterince ilgi görmemesinin nedeni, muhasebe, finans ve denetim ders kitaplarının çoğunun sadece geleneksel oranları içermesi ve eğitimcilerin finansal tablo analizinde sadece geleneksel oranları vurgulamasıdır (Yamamura & Mills, 1998). Ancak nakit akış oranları analizinin, geleneksel bilanço ve gelir tablosu oranlarıyla birlikte kullanılması, ekonomik birimlerin finansal açıdan güçlü ve zayıf yönlerinin daha iyi anlaşılması sağlanmaktadır (Carslaw & Mills, 1991).

Literatüre bakıldığında; ekonomik birimlerin finansal performansını değerlendirmede geleneksel oran analizi kadar nakit akışlarını kullanan çalışmalar yaygın olmamakla birlikte; Gombola ve Ketz (1983), yaptıkları çalışmada, nakit akışına dayalı oranlar da dahil olmak üzere 40 oran kullanmış ve nakit akış oranlarının, karlılık oranlarından farklı bilgilere sahip olabileceğini ve göz ardı edilmemesi gerektiğini öne sürmüştür. Carslaw ve Mills (1991), nakit akış oranlarını sistematik olarak sınıflandıran ilk çalışmalardan biri olup, nakit akış oranlarını 9 oran kullanarak 4 kategoriye ayırmaktadır. Giacomino ve Mielke (1993), nakit akış oranlarını 9 oran kullanarak yeterlilik ve verimlilik kategorilerine ayırmaktadır. Mills ve Yamamura (1998), ödeme gücü ve likiditeyi test etmek için nakit akış oranları ve bir şirketin uygulanabilirliğini ölçen kategoriler olarak sınıflandırmıştır. Porwal ve Jain’deki (2013), işletme ve yatırım faaliyetleri oranı gibi şirketlerin ekonomik durumunu yansıtmak için diğer çalışmalardan farklı yeni oranlar geliştirmişlerdir. Zeller ve Stanko (1994) ve Kirkham (2012), sadece likiditeyi ölçen nakit akış oranları üzerinde odaklanmaktadır. Yılmaz (1999), Türkiye’de nakit akış oranlarını ilk kez kullanan çalışma olarak karşımıza çıkmaktadır. Gücenme ve Arsoy (2006), temel nakit akış oranlarının kullanılması sonucu geleneksel oranlara nazaran şirketin likiditesi ve ödeme gücü hakkında daha fazla bilgi edinildiğini belirtmiştir. Güleç ve Bektaş (2019), çalışmasında 10 geleneksel oranla, 8 temel nakit akış oranını kullanarak 2008-2017 yılları arasında BIST’te yer alan 7 farklı alt sektörden İmalat Sanayiinde uygulamaya yer vermiş nakit akış tablosunun gücünü ortaya koymuştur. Dereköy (2020), borç ödeme gücünün ölçülmesinde geleneksel oranlar ile nakit akış oranlarını karşılaştırmış ve borç ödeme gücünün değerlendirilmesinde, geleneksel oranlar ile nakit akış oranlarının farklı sonuçlar verdiğini ortaya koymuştur. Kepçe (2017), çalışmasında Gup ve Samson’ın modelleri ile geleneksel oranların ilişkisini araştırmış, finansal oranların bir kısmının modellerle ilişkili olduğunu, ancak aralarındaki korelasyonun çok düşük olduğunu başka bir ifade ile; modellerin bir firmanın finansal açıdan karakterize edilmesi için yetersiz olduğu sonucuna ulaşmıştır. Nakit akışlarını finansal başarısızlığı tahmin etmede kullanan ilk çalışmalardan birisi Beaver’ın (1966) olsa bile, Deakin’in (1972), Largay ve Stickney (1980), Casey ve Bartczak (1985), Gombola, Haskins, Ketz ve Williams (1987) ve Rujoub, Cook ve Hay (1995) ise çalışmalarında iflas ve finansal başarısızlıkların tahmini için nakit akış oranlarını kullanmaktadırlar. Sayari ve Mugan (2013), finansal başarısızlığı nakit akışı tablosu bileşenlerini Türkiye bağlamında analiz ederek incelemiştir. Çavuş ve Başar (2020), finansal başarısızlık ölçümü Z skor ile nakit akış oranları arasında ilişkiyi inceledikleri çalışmasında, finansal başarısızlığını öngörmeye nakit akış oranlarının etkili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Son olarak Sakarya ve Akkuş (2015) ile Yılmaz ve İçten (2018) ise çok kriterli karar verme modellerinde nakit akışına dayalı oranlar kullanılmışlardır.

Sonuç olarak, nakit akış tablosunun finansal tablo setinde yer almaya başlamasından bu yana, nakit akışları ile ilgili bilanço ve gelir tabloları analizinde kullanılan geleneksel oranlar gibi yaygın olarak kabul gören ve kullanılan bir oran seti

oluşturulamamıştır. Ancak mevcut literatürde nakit akış oranları, temel ve diğer oranlar olmak üzere iki kategoriye ayırmaktadır. Temel oranlar, yeterlilik ve verimlilik oranlarından oluşmaktadır. Bu sınıflandırmaya ek olarak, likidite ve ödeme gücü oranları da nakit akış oran analizinin bir başka yönüdür. Yeterlilik oranları, firmaların nakit akışlarının yeterliliğini değerlendirmekte ve borçların ödenmesi ve faaliyetlerin sürdürülmesi amacıyla nakit kaynakları hakkında ileriye dönük bilgi vermektedir (Yılmaz 1999, s. 188). Verimlilik oranları ise, şirketin diğer yıllara ve diğer şirketlere göre nakit akışını ne kadar iyi ürettiğini ve firmaların varlıkları, satış ve işletme faaliyetlerini ne kadar etkili bir şekilde yönettiğini değerlendirir (Giacomino & Mielke, 1993). Ayrıca firmaların ihtiyaç duymaları halinde diğer nakit akış oranları hesaplanabilmektedir.

4. Belediyelerde Nakit Akış Tablosu Kullanımına Yönelik Araştırma

Çalışmanın bu bölümünde, belediyelerde nakit akış tablosu kullanıma yönelik gerçekleştirilen araştırma hakkında bilgi verilmiştir. Bu amaçla, araştırmanın amacı ve kapsamı, veri toplama tekniği ve bulguların değerlendirilmesiyle ilgili bilgilere yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın amacı, belediye birimleri tarafından nakit akış tablosu kullanım sıklığının ve sunumunun incelenmesidir. Bu amaçla 2014 ve 2018 yılları arasında Türkiye’deki tüm il belediyeleri (51) ve büyükşehir belediyeleri (30) ile İstanbul ili ilçelerine (39) ait faaliyet raporları incelenmiş ve belediyelerin faaliyet raporlarında nakit akış tablolarına yer verip vermedikleri araştırılmıştır. Araştırmanın 2014 yılından itibaren yapılmaya başlanmasının nedeni, 2014 yılından itibaren, 6360 Sayılı Kanun ile birlikte büyükşehir belediye sayısının 30’a yükselmesi, il belediye sayısının ise 51’e düşmesidir. Araştırmanın 2018 yılında sonlandırılmasının nedeni ise, belediye birimleri tarafından 2019 faaliyet raporlarının araştırmanın yapıldığı tarih itibarıyla henüz yayınlanmamış olmasıdır.

Tablo 4: 6360 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Belediyelere İlişkin Rakamlar		
İlgili Belediye Türü	6360 Sayılı Kanun Öncesi	6360 Sayılı Kanun Sonrası
Büyükşehir Belediyesi	16	30
Büyükşehir İlçe Belediyesi	143	519
İl Belediyesi	65	51
İlçe Belediyesi	749	416
Belde Belediyesi	1977	342
Toplam Belediye Sayısı	2950	1396

Kaynak: Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, (2012).

Belediyelere ait faaliyet raporlarına ilgili belediyelerin internet sitelerinden ulaşılmış olup; araştırma kapsamında 2014 ve 2018 yıllarına ait 600 adet faaliyet raporu incelenmek istenmesine rağmen, 155 belediyenin internet sitelerinde yayınlamamış oldukları faaliyet raporlarına ulaşamamış ve bu kısıt nedeniyle 445 adet faaliyet raporu incelenebilmiştir.

4.2. Araştırmanın Veri Toplama Tekniği

Bu çalışmada, Türkiye’de yer alan il ve büyükşehir belediyelerinin ve nüfus yoğunluğu düşünüldüğünde önemli bir yer tutan İstanbul ilçe belediyelerinin internet sitelerinde yayınladıkları faaliyet raporlarından elde edilen bilgiler analize tabi tutulmuştur. Yapılan betimsel analizde; araştırma sorusu olarak, “Büyükşehir belediyeleri faaliyet raporlarında nakit akış tablolarına yer vermektedir”, “İl belediyeleri faaliyet raporlarında nakit akış tablolarına yer vermektedir” ve “İstanbul ilçe belediyeleri faaliyet raporlarında nakit akış tablolarına yer vermektedir” ifadelerinin doğruluğu araştırılmaktadır.

4.3. Araştırmanın Bulguları

51 il ve 30 büyükşehir belediyelerinin faaliyet raporları içerik analizine tabi tutularak incelendiğinde, il ve büyükşehir belediyelerinin faaliyet raporlarında, nakit akış tablosu sunumuna yer vermedikleri tespit edilmiş olup; bazı belediye birimlerinin faaliyet raporunu internet sitesinde yayınlamadığı görülmüştür. Araştırmaya ilişkin analiz sonuçları Tablo 5’te yer almaktadır.

Tablo 5: İl Belediyesi ve Büyükşehir Belediyeleri Nakit Akış Tablosu Sunumu											
ŞEHİR	2014	2015	2016	2017	2018	ŞEHİR	2014	2015	2016	2017	2018
ADANA	X	X	X	X	X	K.MARAŞ	X	X	X	X	X
ADIYAMAN	X	X	X	X	0	KARABÜK	X	X	X	X	X
ARDAHAN	0	0	0	0	0	KARAMAN	X	X	X	X	X
AFYON	0	X	X	X	X	KARS	0	X	X	X	X
AĞRI	0	0	0	0	0	KASTAMONU	0	X	X	X	X
AKSARAY	0	0	0	0	X	KAYSERİ	0	X	X	X	X
AMASYA	0	0	0	X	0	KRIKKALE	X	X	0	0	0
ANKARA	X	X	X	X	X	KIRKLARELİ	0	X	X	X	0
ANTALYA	X	X	X	X	X	KİRŞEHİR	X	X	0	X	X
ARTVİN	0	0	0	0	0	KİLİS	X	0	X	X	X
AYDIN	X	X	X	X	X	KOCAELİ	X	X	X	X	X
BALIKESİR	X	X	X	X	X	KONYA	0	X	X	X	X
BARTIN	X	X	X	X	X	KÜTAHYA	X	X	X	X	X
BATMAN	0	0	0	0	0	MALATYA	0	0	0	X	X
BAYBURT	0	0	0	0	0	MANİSA	0	0	0	0	0
BİLECİK	X	X	X	X	X	MARDİN	0	0	0	X	0
BİNGÖL	X	X	X	X	X	MERSİN	X	X	X	X	X
BİTLİS	0	0	0	0	0	MUĞLA	X	X	X	X	X
BOLU	0	X	X	X	X	MUŞ	0	0	0	0	0
BURDUR	0	0	0	X	0	NEVSEHİR	0	0	X	X	X
BURSA	X	X	X	X	X	NİĞDE	0	0	0	0	X
ÇANAKKALE	X	X	X	X	X	ORDU	X	X	X	X	X
ÇANKIRI	0	0	0	0	0	OSMANİYE	0	0	0	X	0
ÇORUM	X	X	X	X	X	RİZE	X	X	X	0	X
DENİZLİ	X	X	X	X	X	SAKARYA	X	X	X	X	X
DİYARBAKIR	0	0	0	X	0	SAMSUN	X	X	X	X	X
DÜZCE	X	X	X	X	X	SİİRT	0	0	0	0	0
EDİRNE	X	X	X	X	X	SİNOP	X	X	X	X	X
ELAZIĞ	X	X	X	X	X	SİVAS	X	X	X	X	X
ERZİNCAN	X	X	X	X	X	URFA	0	X	X	X	X
ERZURUM	X	X	X	X	X	ŞIRNAK	0	0	0	0	0
ESKİŞEHİR	X	X	X	X	X	TEKİRDAĞ	X	X	X	X	X
GAZİANTEP	0	X	X	X	X	TOKAT	0	0	0	0	0
GİRESUN	X	X	X	X	X	TRABZON	X	X	X	X	X
GÜMÜŞHANE	0	0	0	0	0	TUNCELİ	0	0	0	0	0
HAKKARİ	0	0	0	0	0	UŞAK	X	X	X	X	X
HATAY	0	X	X	X	X	VAN	0	0	0	X	X
İĞDIR	0	0	0	0	0	YALOVA	0	X	0	X	X
ISPARTA	0	0	0	X	X	YOZGAT	0	0	0	0	0
İSTANBUL	X	X	X	X	X	ZONGULDAK	X	X	X	X	X
İZMİR	X	X	X	X	X						

X : Faaliyet raporunda nakit akış tablosuna yer vermemekte,
0 : İnternet sitesinde faaliyet raporuna yer vermemekte,
✓ : Faaliyet raporunda nakit akış tablosuna yer vermekte.

Tablo 5 incelendiğinde analiz sonuçlarına göre; “Büyükşehir belediyeleri faaliyet raporlarında nakit akış tablolarına yer vermektedir” ve “İl belediyeleri faaliyet raporlarında nakit akış tablolarına yer vermektedir” ifadelerinin geçersiz olduğu anlaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle, il belediyeleri ve büyükşehir belediyelerinin faaliyet raporlarında, mali tablolara ilişkin bölümlerde nakit akış tablosuna ilişkin bilgilere rastlanmamıştır.

İstanbul ili, 39 ilçe belediyesinin faaliyet raporları içerik analizine tabi tutularak incelendiğinde, nakit akış tablosunu sunumunun 3 belediye tarafından gerçekleştirildiği sonucuna rastlanmıştır, diğer belediye birimlerinin nakit akış tablosu sunumuna yer vermedikleri tespit edilmiştir. Araştırmaya ilişkin analiz sonuçları Tablo 6’te yer almaktadır.

Tablo 6: İstanbul İli İlçe Belediyeleri Nakit Akış Tablosu Sunumu											
İLÇELER	2014	2015	2016	2017	2018	İLÇELER	2014	2015	2016	2017	2018
ADALAR	X	X	X	X	X	GAZİOSMANPAŞA	X	X	X	X	X
ARNAVUTKÖY	X	X	X	X	X	GÜNGÖREN	X	X	X	X	X
ATAŞEHİR	X	X	X	X	X	KADIKÖY	X	X	X	X	X
AVCILAR	X	X	X	X	X	KAĞITHANE	✓	✓	✓	✓	✓
BAĞCILAR	X	X	X	X	X	KARTAL	X	X	X	X	X
BAHÇELİEVLER	X	X	X	X	X	KÜÇÜKÇEKMECE	0	X	X	X	X
BAKIRKÖY	X	X	X	X	X	MALTEPE	X	X	X	X	X
BAŞAKŞEHİR	0	0	0	X	0	PENDİK	X	X	X	X	X
BAYRAMPAŞA	X	X	X	X	X	SANCAKTEPE	X	X	X	X	X
BEŞİKTAŞ	X	X	X	X	X	SARIYER	X	X	X	✓	✓
BEYKOZ	X	X	X	X	0	SİLİVRİ	X	X	X	X	X
BEYLİKDÜZÜ	X	X	X	X	X	SULTANBEYLİ	X	X	X	X	X
BEYOĞLU	X	✓	✓	✓	✓	SULTANGAZİ	X	X	X	X	X
BÜYÜKÇEKMECE	X	X	X	X	X	ŞİLE	X	X	X	X	X
ÇATALCA	0	0	X	0	X	ŞİŞLİ	X	X	X	X	X
ÇEKMEKÖY	X	X	X	X	X	TUZLA	X	X	X	X	X
ESENLER	X	X	X	0	X	ÜMRANİYE	X	X	X	X	X
ESENYURT	X	X	X	X	X	ÜSKÜDAR	X	X	X	X	X
EYÜPSULTAN	X	X	X	X	X	ZEYTİNBURNU	X	X	X	X	X
FATİH	X	X	X	X	X						

X : Faaliyet raporunda nakit akış tablosuna yer vermemekte,
0 : İnternet sitesinde faaliyet raporuna yer vermemekte,
✓ : Faaliyet raporunda nakit akış tablosuna yer vermekte.

Tablo 6 incelendiğinde analiz sonuçlarına göre; “İstanbul ilçe belediyeleri faaliyet raporlarında nakit akış tablolarına yer vermektedir” ifadesinin geçersiz olduğu anlaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle, İstanbul ili, ilçe belediyelerinin faaliyet raporlarında, mali tablolara ilişkin bölümlerde nakit akış tablolarına büyük bir oranda yer vermedikleri, sadece Beyoğlu, Kağıthane ve Sarıyer belediyelerinin faaliyet raporlarında nakit akış tablosuna yer verdikleri görülmektedir. Beyoğlu belediyesi nakit akış tablosunun sunumunda, DMS 2 Nakit Akış Tabloları Standardına uygun bir şekilde nakit akışlarını 3 bölümde sunarken, Sarıyer belediyesinin nakit akış tablosu sadece nakit girişleri ve nakit çıkışları olarak sınıflamakta, DMS 2’de belirtilen sınıflandırmaya tabi tutmamaktadır. Kağıthane belediyesi ise; nakit akış tablosunu DMS 2 çerçevesinde 3 bölümde sunmakta ancak, yatırım ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit kısımlarına ilişkin hiçbir tutarın yazılmaması, araştırmada dikkat çeken başka bir bulgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

5. Belediyelerde Nakit Akış Tablosunun Düzenlemesi ve Analizine Yönelik Bir Uygulama

Bu uygulamanın amacı; çalışmada araştırmanın bulguları kısmında belirtilen faaliyet raporları içerik analizi sonuçlarına göre, belediyeler tarafından yeterince uygulamasına yer verilmeyen nakit akış tablosunun, belediyelerde kullanımının yaygınlaştırılması ve nakit akış analizlerinin belediyeler üzerinde uygulanabilirliğinin araştırılmasıdır.

Bu amaçla nakit akış tablosu düzenlemesi, İstanbul ili Beylikdüzü ilçe belediyesi 2017-2018-2019 yıllarına ilişkin mali veriler kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Tablo 1’de belirtilen hesap planı ve nakit akış tablosu eşleştirmesi dikkate alınarak, Beylikdüzü belediyesinin ilgili dönem mizan ve mali verilerinin incelenmesi ile elde edilen verilere göre, belediyeye ait 2017-2019 dönemlerine ilişkin karşılaştırmalı nakit akış tablosuna Tablo 7’te yer verilmiştir.

Tablo 7: İstanbul İli Beylikdüzü İlçesi 2017-2018-2019 Dönemi Karşılaştırmalı Nakit Akış Tabloları			
BEYLİKDÜZÜ BELEDİYESİ			
NAKİT AKIŞ TABLOSU			
NAKİT AKIŞLARI	2017 YILI	2018 YILI	2019 YILI
Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Akışları			
A- Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Girişleri	526.188.632,58	547.445.935,64	504.028.735,17
01- Vergiler	146.793.048,95	161.462.281,07	150.658.021,89
02- Vergi Dışı Gelirler	0,00	0,00	0,00
03- Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	18.892.712,00	18.250.871,14	19.374.125,59
04- Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	867.179,09	18.358,02	14.842,63
05- Diğer Gelirler	142.030.631,45	205.890.201,17	244.095.158,44
11- Değer ve Miktar Değişimleri Gelirleri	0,00	0,00	377.394,66
Diğer Nakit Girişleri (330)	16.132.434,52	10.841.178,57	16.945.194,37
Diğer Nakit Girişleri (333)	201.472.626,57	150.983.045,67	72.563.997,59
B- Faaliyetlerden Sağlanan Nakit Çıkışları	470.600.264,87	527.792.662,04	446.603.034,90
01- Personel Giderleri	48.244.177,78	54.377.864,06	60.208.853,69
02- Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	6.707.583,76	7.533.706,77	8.269.605,43
03- Mal ve Hizmet Alım Giderleri	187.121.299,36	217.169.962,30	188.922.244,65
04- Faiz Giderleri	12.614.127,16	41.751.293,91	9.228.671,15
05- Cari Transferler	46.582.172,13	53.290.561,92	57.568.852,97
07- Sermaye Transferleri	1.071.965,63	1.113.021,10	2.059.812,79
Diğer Nakit Çıkışları (330)	14.928.511,76	11.002.681,73	5.995.623,47
Diğer Nakit Çıkışları (333)	153.330.427,29	141.553.570,25	114.349.370,75
C- Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit Girişi (A-B)	55.588.367,71	19.653.273,60	57.425.700,27
Yatırımlardan Sağlanan Nakit Akışları			
D- Mali Olmayan Duran Varlık Alımları	105.373.248,56	97.495.120,38	88.662.220,79
01- Tesis ve Ekipman Alımına Yönelik Nakit Çıkışları (253-254-255-260-294)	2.127.736,86	8.765.048,59	1.869.049,02
03- Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (150-250-251-252-258)	103.245.511,70	88.730.071,79	86.793.171,77
E- Mali Olmayan Duran Varlık Satışları	54.191.856,16	6.302.166,77	2.941.880,00
01- Tesis ve Ekipmanların Satışından Kaynaklanan Nakit Girişleri (800-06-1 / 800-06-2)	54.191.856,16	6.302.166,77	2.941.880,00
03- Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Girişleri (800-06-9)	0,00	0,00	0,00
F- Yatırımlardan Sağlanan Net Nakit Çıkışı (E-D)	-51.181.392,40	-91.192.953,61	-85.720.340,79
G- Nakit Açık / Fazlası (C+F)	4.406.975,31	-71.539.680,01	-28.294.640,52
Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Akışları			
H- Nakit Dışında Net Mali Varlık Edinimleri	15.952.793,46	21.247.521,85	32.448.123,24
Alınan Borçların Geri Ödenmesinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (300-303-310)	15.952.793,46	21.247.521,85	32.448.123,24
I- Net Yabancı Kaynak Artışları	64.964.836,23	69.012.042,77	78.264.520,92
Borçlanmadan Kaynaklanan Nakit Girişleri (300-303-310-400-403-410)	28.000.000,00	20.000.000,00	30.500.000,00
Diğer Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Girişleri (Bir Önceki Yıldan Devreden Banka Mevcudu)	36.964.836,23	49.012.042,77	47.764.520,92
K- Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit Girişleri (I-H)	49.012.042,77	47.764.520,92	45.816.397,68
L- Nakit Stokundaki Net Değişim (G+K)	53.419.018,08	-23.775.159,09	17.521.757,16
Bankanın bir sonraki yıla devri	16.692.268,48	12.335.650,41	11.106.258,88
Bütçe Emanetinin (N Yılı) bir sonraki yıla devri	92.199.407,21	159.482.978,16	197.659.639,68
Kaynakça: Tablol'de belirtilen hesap/hesap kodu ile nakit akış tablosunda yer alması gereken bölümü gösteren eşleştirmeye göre, belediyelerin tabi oldukları Mahalli İdareler Hesap Planı dikkate alınarak ilgili yazarlar tarafından hazırlanmıştır.			

5.1. Belediyelere Ait Nakit Akış Tablosu'nun Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemine Göre Analizi

Çalışmada, Beylikdüzü belediyesine ait hazırlanan nakit akış tablosu ve faaliyet raporlarında nakit akış tablosuna yer veren belediyelerin nakit akış profilleri, nakit akışlarının sağlandığı faaliyetler yöntemi ile analize tabi tutulmuş ve uygulanabilirliği araştırılmıştır.

Uygulamanın yapıldığı Beylikdüzü belediyesinin nakit akış tablosundaki bölümlerinin, pozitif/negatif olması durumuna göre yapılan *Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Analiz* yönteminin sonuçları Tablo 8’de yer almaktadır.

	Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit Akışları	Yatırımlardan Sağlanan Net Nakit Akışları	Finansmandan Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit Akışı
2017	(+)	(-)	(+)
2018	(+)	(-)	(+)
2019	(+)	(-)	(+)

Tablo 8 incelendiğinde, Beylikdüzü belediyesinin 2017, 2018 ve 2019’a ait nakit akışlarının tamamının *Model 4’e* uygun olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç, Beylikdüzü belediyesi için *büyükten belediye* nitelemesi yapılarak yorumlanabilir.

Belediyelere ait faaliyet raporlarının içerik analizinde tespit edilen Beyoğlu belediyesine ait nakit akış tabloları üzerinde, nakit akışlarının sağlandığı faaliyetler analiz tekniği uygulama sonuçlarına Tablo 9’da yer verilmiştir.

	Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit Akışları	Yatırımlardan Sağlanan Net Nakit Akışları	Finansmandan Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit Akışı
2015	(-)	(-)	(+)
2016	(-)	(-)	(+)
2017	(-)	(-)	(+)
2018	(-)	(-)	(+)

Tablo 9 incelendiğinde, Beyoğlu belediyesinin 2016, 2017 ve 2018’e ait nakit akışlarının tamamının *Model 6’ya* uygun olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuç, Beyoğlu belediyesi için *genç belediye/giriş yaşam döngüsünde yer almakta olan belediye* nitelemesi yapılarak yorumlanabilir.

İçerik analizine tabi tutulan belediyelere ait faaliyet raporlarında, nakit akış tablosuna yer verildiği tespit edilen Sarıyer ve Kağıthane belediyeleri üzerinde uygulama gerçekleştirilememiştir. Sarıyer belediyesinin nakit akış tablosunda sadece nakit giriş ve çıkış şeklinde nakit akışına yer vermesi, DMS 2 Standardında belirtildiği üzere 3 bölüm (Faaliyetler-Yatırım-Finansman) olarak nakit akışına yer vermemesi; Kağıthane belediyesi için ise, yatırım ve finansman faaliyetleri bölümünde her hangi bir tutara yer verilmemesi söz konusu olduğu için, ilgili belediyeler bu uygulamaya dahil edilememiştir.

5.2. Belediyelere Ait Nakit Akış Tablosu’nun Oran Analizi Yöntemine Göre Analizi

Literatürdeki kullanılan temel ve diğer nakit akış oranlarından belediyelere uyarlanabilen nakit akış oranları Tablo 10’da sunulmaktadır. Aynı zamanda Tablo 10’da nakit akış tablosu uygulamasının gerçekleştiği Beylikdüzü belediyesine ait nakit akışlarının oran analizi sonuçlarına da yer verilmektedir.

Tablo 10: Belediye Birimlerine Uyarlanmış Nakit Akış Oranları ve Beylikdüzü Belediyesi Oran Analizi Sonuçları					
Yeterlilik Oranları	Açıklama	Beylikdüzü Belediyesi Oran Analizi Sonuçları			Arzu Edilen Değer
		2017	2018	2019	
Cari Borç Karşılama Oranı	Faaliyetlerden Sağlanan Nakit / Kısa Vadeli Borçlar	0,20	0,06	0,14	Yüksek
Nakit Akışı Borç Oranı	Faaliyetlerden Sağ. Nakit / Toplam Borç	0,15	0,040	0,11	Yüksek
Dış Finansman Endeksi Oranı	Finansman Faal. Sağ. Nakit / Faaliyetlerden Sağ. Nakit	0,88	2,43	0,79	Düşük
Verimlilik Oranları	Açıklama				
Gelir Kalitesi	Faaliyetlerden Sağ. Nakit / Faaliyet Sonucu	-1,04	-0,44	1,23	Yüksek
Varlıkların Nakit Getirisi	Faaliyetlerden Sağ. Nakit / Toplam Varlıklar	0,06	0,02	0,06	Yüksek
Özkaynaklar Nakit Akış Oranı	Faaliyetlerden Sağ. Nakit / Özkaynak	0,11	0,04	0,13	Yüksek
Nakit Akışlarının Özkaynaklara Oranı	(Faaliyetlerden+Yatırımdan+Finansmandan Sağlanan Nakit) / Özkaynak	0,11	-0,05	0,04	Yüksek
Genel Nakit Akış Oranı	Faaliyetlerden Sağ. Nakit / Finansman ve Yatırım Faal. için Nakit Çıkışı	0,45	0,16	0,47	Yüksek
Diğer Nakit Akış Oranları	Açıklama				
Faiz Karşılama Oranı	(Faaliyetlerden Sağ. Nakit + Ödenen Faiz) / Ödenen Faiz	5,40	1,47	7,22	Yüksek
İşletme ve Finansman Etkinliği	Faaliyetlerden Sağ. Nakit / Finansman Faal. Sağ. Nakit	1,13	0,41	1,25	Yüksek
İşletme ve Yatırım Etkinliği	Faaliyetlerden Sağ. Nakit / Yatırım Faal. Sağ. Nakit	-1,08	-0,21	-0,66	Yüksek
Yatırım / Finans Oranı	Yatırım Faal. Sağ. Nakit / Finansman Faal. Sağ. Nakit	-1,04	-1,90	-1,87	Yüksek
Duran Varlık Nakit Akışı Oranı	Faaliyetlerden Sağ. Nakit / Duran Varlıklar	0,07	0,02	0,07	Yüksek
İşletme Sermayesi Nakit Akışı Oranı	Faaliyetlerden Sağ. Nakit / Dönen Varlıklar	0,50	0,19	0,51	Yüksek

Kaynak: Carslaw and Mills (1991), Giacomino and Mielke (1993), Mills and Yamamura (1998), Yılmaz (1999), Porwal and Jain (2013) çalışmalarından yazarlar tarafından belediyelere uyarlanmıştır.

Tablo 10'da yer alan oranlar incelendiğinde; 2017 yılı ile 2019 yılı nakit akış verilerinin büyük bir oranda benzer olduğu tespit edilmiştir. 2018 yılına bakıldığında ise, belediyenin Dış Finansman Endeksi Oranının % 243'lük bir değer olarak karşımıza çıktığı görülmektedir. Bu bulgu belediyenin 2018 yılında aşırı borçlanmaya yöneldiği şekildedir yorumlanmaktadır. Bu borçlanma ile birlikte 2018 yılı için, Cari Borç Karşılama oranı % 6'lara, Nakit Akışı Borç oranı ise %4'lere kadar gerilemiştir. Yine 2018 yılında elde edilen yüklü miktarda borçlanma karşılığı, Faiz Karşılama oranı 1,47'lere kadar gerilemiştir. Belediyenin 2018 yılında gerçekleştirdiği bu borçlanmanın varlık edinimi için gerçekleştirildiğini, başka bir ifade ile yatırım harcaması finansmanında kullanıldığını da, Varlıkların Nakit Getirisi ve yine Duran Varlık Nakit Akış oranlarının %2'lere gerilemesinden anlaşılmaktadır. Genel itibarıyla Beylikdüzü belediyesinin, 2018 yılında yabancı kaynak finansmanı ile yatırıma yöneldiği, 2017 ve 2019 yıllarında ise genel anlamda kısa vadeli borçlarının %15-%20'si aralığında; özkaynaklarının ise %11-%13'ü aralığında esas faaliyetinden nakit yaratabildiği söylenebilir.

6. Sonuç

Özellikle kar amacı gütmeyen belediye birimlerinde, kamu ihtiyaçlarının karşılanması, kamusal varlıkların daha etkin ve verimli bir şekilde kullanılması için, kardan daha önemli bir kavram olan nakit kavramı üzerine odaklanılması ve iyi analiz edilmesi gerekmektedir.

Literatür incelendiğinde; Türkiye'de özel sektöre yönelik nakit akış analizlerine yer verildiği görülmüş ancak, yerel yönetim birimlerinin nakit akış analizlerinin yapıldığı bir araştırmaya rastlanılmamıştır. Bu yönüyle çalışma, Türkiye'de belediye birimlerinin nakit akış tablosu kullanımının belirlenmesi ve nakit akış analizlerinin uygulanması yönünde ilk çalışma olma özelliği taşımaktadır.

51 İl Belediyesi, 30 Büyükşehir Belediyesi ve 39 İlçe belediyesinin dahil edildiği araştırmada, toplam 5 yıllık dönemi kapsayan 445 adet faaliyet raporu analize tabi tutulmuştur. Toplamda 120 belediye birimine ait faaliyet raporlarının

incelendiği araştırmada, faaliyet raporlarında nakit akış tablosuna yer veren, Beyoğlu, Kağıthane ve Sarıyer Belediyeleri olmak üzere 3 adet belediyeye rastlanılmıştır. Elde edilen bulgular doğrultusunda, “Büyükşehir belediyeleri faaliyet raporlarında nakit akış tablosuna yer vermektedir”, “İl belediyeleri faaliyet raporlarında nakit akış tablosuna yer vermektedir” ve “İlçe belediyeleri faaliyet raporlarında nakit akış tablosuna yer vermektedir” ifadelerinin geçersiz olduğu, belediyelerin faaliyet raporlarında nakit akış tablosuna yer vermedikleri tespit edilmiştir. Buna göre belediye birimleri tarafından nakit akış tablosu etkin bir şekilde kullanılmamaktadır ve ilgililere sunulmamaktadır sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışmada, belediye birimleri için önem arz eden nakit akış tablosunun düzenlenmesine yol gösterici bir uygulamaya da yer verilmiş olup; Beylikdüzü belediyesinde gerçekleştirilen uygulamada, belediyenin 2017-2018-2019 yıllarına ait nakit akış tabloları hazırlanmış ve özel sektörde kullanılan nakit akış analizlerine tabi tutulmuştur. Nakit akış analizlerinin belediyeler üzerinde uygulanmasına yönelik yapılan bu analiz sonucunda, Beylikdüzü belediyesinin nakit akışlarının sağlandığı faaliyetler yöntemine göre, *model 4 büyüyen belediye* modelinde yer aldığı; yapılan oran analizi sonucunda da 2018 yılında yatırım harcamalarına ağırlık veren bir belediye görüntüsünde olduğu tespit edilmiştir. Nakit akışlarının sağlandığı faaliyetler analizine tabi tutulan bir diğer belediye olan Beyoğlu belediyesinin ise; *model 6 genç belediye* modelinde yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Gerek standartlar içerisinde yer alan, gerek adına standart yazılmış olan, gerekse de kamu kesimine ait muhasebe yönetmeliklerinin tümü içerisinde temel mali tablolar arasında adından daima söz ettiren nakit akış tablosunun, belediyeler, yerel yönetimler ile kamu kurum ve kuruluşlarında hazırlanmasına ve analizine yönelik araştırmaların ve çalışmaların artması; kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, kamusal ihtiyaçların karşılanmasının sürdürülebilirliği adına önem arz etmektedir. Türkiye’de belediyelerin nakit akış tablosu kullanımına yönelik yapılan bu çalışma ile birlikte, gerek ilgili kamu kurumları yöneticileri, gerekse de akademisyenler tarafından bundan sonraki çalışmalarda, kamu kesimine yönelik daha geniş kapsamlı nakit akış uygulama ve analiz çalışmaları yapılması ihtiyacı ortaya konmuştur.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The authors has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça

- 5018 Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu. Resmi Gazete (Sayı:25326). Erişim adresi <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>
- Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2010). *Finansal tablolar ve mali analiz teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Beaver, William H. (1966). Financial ratios as predictors of failure. *Journal of Accounting Research*, 4, *Empirical Research in Accounting: Selected Studies*, (4), 71–111.
- Carlsaw, C. A., & Mills, J. R. (1991). Developing ratios for effective cash flow statement analysis. *Journal of Accountancy*, 172(5), 63-66.
- Casey, C., & Bartczak, N. (1985). Using operating cash flow data to predict financial distress: some extensions. *Journal of Accounting Research*, 23(1), 384–401.
- Çavuş, G. & Başar, B. (2020). Finansal başarısızlık durumunun öngörülmesinde nakit akış bilgilerinin rolü. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Özel Sayı, 292–318.
- Deakin, E. (1972). A discriminant analysis of predictors of business failure. *Journal of Accounting Research*, 10(1), 167–179.
- Dereköy, F. (2020). Borç ödeme gücünün ölçülmesinde geleneksel oranlar ile nakit akış oranlarının karşılaştırılması: İmalat sektörü örneği. *Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi*, 4(1), 151–168.

- Fridson, M., & Alvarez, F. (2002). *Financial statements analysis: A practitioner's guide*. USA: John Wiley ve Sons.
- Genel yönetim muhasebe yönetmeliği. Resmi Gazete (Sayı: 29214). Erişim adresi <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/3.5.20147052.pdf>
- Giacomino, D. E., & Mielke, D. E. (1993). Cash flows: Another approach to ratio analysis. *Journal of Accountancy*, 175(I), 55–58.
- Gombola, M. J. ve Ketz, J. E. (1983). A note on cash flow and classification patterns of financial ratios. *Accounting Review*, 58(1), 105–114.
- Gombola, M. J., Haskins, M. E, Ketz, J. E. & Williams, D. D. (1987) Cash flow in bankruptcy prediction. *Financial Management*, 16(4), 55–65.
- Gup, B. E., Samson, W. D., Dugan, M. T., Kim, M. J. & Jittrapanun, T. (1993). An analysis of patterns from the statement of cash flows. *Financial Practice and Education*, 3(2), 73–79.
- Gücenme, Ü. & Arsoy, A. P. (2006). Muhasebe standartlarındaki sınıflandırılmış nakit akım tablosu formatı ile finansal performansın ölçülmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (30), 66–74.
- Güleç, Ö.F. & Bektaş, T. (2019). Cash flow ratio analysis: The case of Turkey. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos Özel Sayı, 247–262
- Jooste, L. (2006). Cash flow ratios as a yardstick for evaluating financial performance in african businesses. *Managerial Finance*, 32(7), 569–576.
- Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı. Erişim adresi www.kgk.gov.tr
- Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları. Erişim adresi www.kgk.gov.tr
- Kargın, M. & Aktaş, R. (2011). Türkiye muhasebe standartlarına göre raporlanmış nakit akış tablosu ve analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (52), 1–24.
- Kepçe, N. (2017). *Nakit akış tablosu alternatif bir yaklaşım*. Eskişehir: Nisan Kitabevi Yayınları.
- Kepçe, N. (2017). Can we evaluate economic features of companies by using cash flow information in a different way? Evidence From Turkish Manufacturing Industry. *Bankacılık ve Finansal Araştırmalar Dergisi*, 4(2), 62–69
- Kirkham, R. (2012). Liquidity analysis using cash flow ratios and traditional ratios: The telecommunications sector in Australia. *Journal of New Business Ideas ve Trends*, 10(1), 1–13.
- Largay III, J. A. & Stickney, C. P. (1980). Cash flows, ratio analysis and the WT grant company bankruptcy. *Financial Analysts Journal*, 36(4), 51–54.
- Mahalli idareler bütçe ve muhasebe yönetmeliği. Resmi Gazete (Sayı: mük. 29724). Erişim adresi <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/05/20160527M1-1.htm>
- Merkezi yönetim muhasebe yönetmeliği. Resmi Gazete (Sayı :2 6392). Erişim adresi <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061230M3-1.htm>
- Mills, J. & Yamamura, J. H. (1998). The power of cash flow ratios. *Journal of Accountancy*, 186(4), 53-61.
- Mulford, C. W. & Comiskey, E. E. (1996). *Financial Warnings*, John Wiley, New York. (aktaran Steyn-Bruwer, Wilma S., Hamman, W.D, 2005, 1-17.)
- Orhan, S.M. & Serçemeli, M. (2013). Tahakkuk esaslı devlet muhasebesinde bütçe hesapları ve muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(1), 321-334.
- Örten, R., Kaval, H. & Karapınar, H. (2015). *Türkiye muhasebe finansal raporlama standartları uygulama ve yorumları TMS- TFRS*. Ankara: İlsan Matbaası.
- Özerhan, Y. & Yanık, S. (2010). *TMS/TFRS: Açıklamalı ve örnek uygulamalı Türkiye muhasebe standartları*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Pinson, L. (2007). *Keeping the books: Basic recordkeeping and accounting for the successful small business*, 7th ed. USA: Dearborn Trade Publishing.

- Porwal, H. K. & Jain, S. (2013). Cash flow ratios to predict investment's soundness. *Asia-Pacific Finance and Accounting Review*, 1(4), 55–76.
- Rezaei, M. & Jafari, S. M. (2015). Identifying the relationship between financial leverage and cash flows of the companies listed in Tehran stock exchange. *Indian Journal of Science and Technology*, 8(27), 1–13.
- Rujoub, M. A., Cook, D. M. & Hay, L. E. (1995). Using cash flow ratios to predict business failures. *Journal of Managerial Issues*, 7(1), 75–90.
- Sakarya, Ş. & Akkuş, H. T. (2015). Finansal performansın ölçülmesinde geleneksel oranlar ile nakit akım oranlarının karşılaştırmalı analizi: Bist çimento şirketleri üzerine topsis yöntemi ile bir uygulama. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 109–123.
- Sarioğlu, K. & Demir, V. (2008). *Seçilmiş türkiye finansal raporlama standartları-açıklamalar/uygulamalar*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Sayari, N. & Mugan, F. C. S. (2013). Cash flow statement as an evidence for financial distress. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 1(3), 95–102.
- Steyn-Bruwer, Wilma S. & Hamman, W.D., (2005). Cash flow patterns in listed South African industrial companies. *Meditari Accountancy Research*, 13(1), 1–17.
- T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı. (2012). *6360 Sayılı on üç ilde büyükşehir belediyesi kurulması ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelelerde değişiklik yapılmasına dair kanun (2012, 12 Kasım)*. Resmi Gazete (Sayı: 28489). Erişim adresi www.mevzuat.gov.tr › MevzuatMetin › 1.5.6360.doc, <https://yerelyonetimler.csb.gov.tr>
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2008). *Devlet muhasebe standartları*. Erişim adresi <https://www.hmb.gov.tr/devlet-muhasebesi-standartlari>
- Weygandt, J., Kimmel, P. & Kieso, D. (2009). *Accounting principles*. USA: John Wiley ve Sons, Inc.
- Yılmaz, H. (1999). İşletmelerin finansal yönetiminde nakit akış rasyo analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), 185–198.
- Yılmaz, M. K. & İçten, O. (2018). Borsa İstanbul'da işlem gören gayrimenkul yatırım ortaklıklarının nakit akımı odaklı finansal performans analizi (2007-2016). *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 55(635), 73–87.
- Zeller, T. L. & Stanko, B. B. (1994). Operating cash flow ratios measure a retail firm's ability to pay. *Journal of Applied Business Research*, 10(4), 51–59.

Karşılıklı İştirak Durumunda Konsolidasyon

Consolidation in Cross Shareholding

Yasin Şeker¹ 

¹Dr, Hitit Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Çorum, Türkiye

ORCID: Y.Ş. 0000-0003-0513-7682

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) kapsamında konsolidasyon kavramı ile konsolidasyon yöntemleri hakkında bilgi verilmesi ve Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) belirtilen karşılıklı iştirak durumunda konsolidasyon uygulamasının örnek uygulama vasıtasıyla ortaya konulmasıdır. Konsolidasyon, bir veya birden fazla şirketin finansal tablolarının bir ana ortaklığın finansal tablolarının altında bir araya getirilmesini ifade etmektedir. Konsolidasyonda dikkate alınması gerekli durumlardan birisi de iki şirketin birbirine ait paylara sahip olması halinde ortaya çıkan karşılıklı iştirak durumudur. Bu durumda uyulması gerekli düzenlemeler TTK'de belirlenmiştir. Bu kapsamda, çalışmanın teorik bölümünde holding(şirketler grubu), konsolide finansal tablolar, yatırım türleri, konsolidasyon türleri ve karşılıklı iştirak kavramı ele alınmış olup uygulama bölümünde ise karşılıklı iştirak durumlarında gerekli konsolidasyon işlemlerine yönelik örnekler sunulmuştur. Sonuç olarak tam konsolidasyon ve öz kaynak yöntemi kullanılarak hazırlanan finansal tablolarda yasal düzenlemeler çerçevesinde karşılıklı iştirak ilişkisinin dikkate alınması ile sermayenin doğru olarak sunulmasını sağladığı söylenebilir.

Anahtar kelimeler: Konsolidasyon, konsolide finansal tablolar, karşılıklı iştirak

ABSTRACT

The aim of this research is to provide information about the consolidation concept, consolidation methods within the scope of International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards(IAS/IFRS), and present an example of consolidation procedures in the case of cross shareholdings which is specified in the Turkish Commercial Code (TCC). One of the situations that should be taken into consideration in consolidation is the cross shareholdings situation that occurs when the two companies have their own shares. In this case, the necessary regulations are determined in the TCC. In the theoretical part of the study, holding (business group), consolidated financial statements, investment types, consolidation types and cross shareholding status are explained. In the application section, examples regarding the necessary consolidation transactions in cross shareholding cases are given. As a result, it can be said that in the financial statements prepared by using the full consolidation and equity method, the capital is presented correctly by taking into account the cross shareholding relationship within the framework of legal regulations.

Keywords: Consolidation, consolidated financial statements, cross shareholding

Başvuru/Submitted: 18.05.2020 Revizyon Talebi/Revision Requested: 31.05.2020 Son Revizyon/Last Revision Received: 03.06.2020 Kabul/Accepted: 04.07.2020



Sorumlu yazar/Corresponding author: Yasin Şeker / yasinseker01@gmail.com

Atıf/Citation: Seker, Y. (2020). Karşılıklı iştirak durumunda konsolidasyon. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 63, 53-65.
<https://doi.org/doi.org/10.26650/MED.739490>



Extended Abstract

The aim of this study is to provide information about the consolidation concept, consolidation methods within the scope of International Accounting Standards (IAS)/International Financial Reporting Standards (IFRS), and consolidation in the case of cross shareholding specified in the Turkish Commercial Code (TCC).

How should the cross shareholding status be evaluated during consolidation of financial statements within the scope of IFRS / IAS and TCC?

Investments in financial instruments of companies that give partnership rights regarding the preparation of consolidated financial statements in IAS/IFRS can be classified into four groups: (1) subsidiary, (2) joint venture-joint operation, (3) associates and (4) investments in financial assets. This classification is based on the level of participation of the invested company's financial and operational policies and there are different standards for each case.

Investment Type	Criterion	Standard	Accounting Treatment
Subsidiary	Control (More than 50%*)	IFRS 10	Acquisition method (full consolidation)
Joint venture Joint operation	Shared control (==) Significant influence	IFRS 11 IAS 28	Equity method
Associate	Significant influence (20%-50%*)	IAS 28	Equity method
Investments in financial asset	No significant influence (Less than 20%)	IFRS 9	Fair value

* Unless otherwise is clearly demonstrated.

Cross shareholdings is a situation that occurs when the two companies have their own shares. In this case, the companies have their own shares in their shares. At the point of consideration of the cross shareholdings, different situations occur for companies according to the type of investment and accounting transactions are made by taking these situations into consideration. According to the TCC, cross shareholdings occurs when private and public companies have 25% of each other's shares. In case of cross shareholdings, if a company has a dominant position, one is considered as the parent and the other as subsidiary. If their two companies dominate each other, both companies are accepted as dominant and subsidiaries. The determination of the percentages of the shares is made according to article 196 of the TCC.

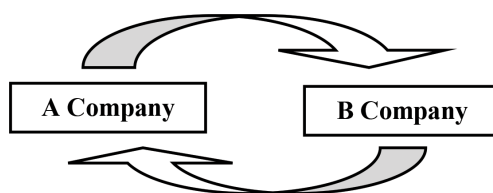


Figure: Cross Shareholdings

Cross shareholdings status is not explicitly included in IAS/IFRS. For this reason, The Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority of Turkey has taken a policy decision on this issue and this decision was published in the official newspaper no. 28714 dated 21 July 2013. As stated in the decision, there is no regulation on cross shareholdings status in the standards. However, in the 33rd and 34th paragraphs of the IAS 32 Financial Instruments: Presentation, there are provisions regarding the company's own repurchased equity and cross shareholdings can be accounted within this scope. In this case, the amount of cross shareholdings must be eliminated from equity, as in the case of the company repurchasing financial instruments based on own equity.

The main purpose in the examples is to evaluate the mutual participation status. Therefore, other amounts, transactions and accounts have been ignored to avoid confusion. The solutions of the samples were made within the scope of IAS/IFRS in accordance with the regulations determined in the TCC.

Example 1: The ABC company, which has a capital of TL 200,000 has 90% of the subsidiary company XYZ, which has a capital of TL 150,000, XYZ company has purchased 50% of the shares of its parent company at a nominal value. In this case, the elimination transactions to be made during consolidation and the amounts to be shown in the statement of financial position will be as follows.

Subsidiaries (ABC company) : 150,000 x 0.90 (90%) = 135,000

Minority interest shareholders : 150,000 x 0.10 (10%) = 15,000

Subsidiaries (XYZ company) : 200,000 x 0.50 (50%) = 100,000

Capital adjustments due to cross-ownership : 200,000 x 0.50 (50%) = 100,000

	Parent ABC Co.	Subsidiary XYZ Co.	Elimination		Minority Interest	Statement of Financial Situation (Balance Sheet) Consolidated Amount
			ABC Co.	XYZ Co.		
Subsidiaries	135,000	100,000	(135,000)	(100,000)	-	-
Paid capital	200,000	150,000	-	(135,000)	(15,000)	200,000
Capital adjustments due to cross-ownership (-)	-	-	(100,000)	-	-	(100,000)

Example 2: ABC co., which has a capital of TL 100,000 as the parent company, has 80% of its subsidiary XYZ co., which has a capital of TL 40,000, and is in a dominant position. XYZ co. purchased 30% of the shares of its parent company at a nominal value. In this case, the elimination transactions to be made during consolidation and the amounts to be shown in the statement of financial position will be as follows.

Subsidiaries (ABC company) : 40,000 x 0.80 (80%) = 32,000

Minority interest shareholders : 40,000 x 0.20 (20%) = 8,000

Associate (XYZ company) : 100,000 x 0.30 (30%) = 30,000

Capital adjustments due to cross-ownership : 100,000 x 0.30 (30%) = 30,000

	Parent ABC Co.	Subsidiary XYZ Co.	Elimination		Minority interest	Statement of Financial Situation (Balance Sheet) Consolidated Amount
			ABC Co.	XYZ Co.		
Subsidiaries	32,000	-	(32,000)	-	-	-
Associate	-	30,000	-	(30,000)	-	-
Paid capital	100,000	40,000	-	(32,000)	(8,000)	100,000
Capital adjustments due to cross-ownership (-)	-	-	(30,000)	-	-	(30,000)

Example 3: ABC co, with a capital of TL 100,000, has 40% of its associate/joint operation XYZ with a capital of TL 80,000 and has a significant impact (or joint control) on the company. XYZ company purchased 30% of ABC co shares at a nominal value. In this case, the elimination transactions to be made during consolidation and the amounts to be shown in the statement of financial position will be as follows.

ABC co.'s shares in XYZ co. : $80,000 \times 0.40$ (40%) = 32,000

XYZ co.'s shares in ABC co. : $100,000 \times 0.30$ (30%) = 30,000

ABC co. Capital adjustments due to cross-ownership (-) : $30,000 \times 0.40$ (40%) = 12,000

XYZ co. Capital adjustments due to cross-ownership (-) : $32,000 \times 0.30$ (30%) = 9,600

	ABC Co.	XYZ Co.	Elimination		ABC Co. Statement of Financial Situation	XYZ Co. Statement of Financial Situation
			ABC Co.	XYZ Co.		
Associate/joint venture	32,000	30,000	(12,000)	(9,600)	20,000	20,400
Paid capital	100,000	80,000	-	-	100,000	80,000
Capital adjustments due to cross-ownership (-)	-	-	(12,000)	(9,600)	(12,000)	(9,600)

Cross shareholdings status examined within the scope of the study is one of the important points to be considered while preparing consolidated financial statements. While making consolidation within the scope of IAS/IFRS, the shares of companies in cross shareholdings status should be calculated, and then elimination transactions and capital adjustment should be made. Since the shares of the parent company are acquired by the subsidiary, cross shareholdings occur. In the consolidated financial statements, the share of subsidiaries in cross shareholdings status should be eliminated and relevant shares should be specified in capital adjustments due to cross-ownership account in equities. In case of associate/joint venture, where the consolidated financial statements will not be prepared, the equity method is used, the shares acquired in the case of cross shareholdings are eliminated from the associate/joint venture account and the related amounts must be included in the capital adjustments due to cross-ownership account in equity. Otherwise, there will be a fictitious increase in capital and users of financial statements will be misinformed.

1. Giriş

Ekonomik faaliyetlerdeki çeşitliliğinin bir gereği olarak belirli bir şirketler grubunun kontrolü altında farklı tüzel kişiliklerde şirketler kurulmaktadır. Hukuki boyutta birbirinden bağımsız tüzel kişiliklere sahip bu şirketler aslında belirli bir şirketler grubunun ekonomik bakımdan parçalarını oluşturmaktadır. Bu noktada şirketler topluluğunu ilişkin konsolide finansal tabloların hazırlanması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Konsolide finansal tablolar hazırlanırken şirketlerin birbirlerinin paylarına sahip olması durumunun değerlendirilmesi dikkate alınması gereken önemli noktalardan birisidir. Genel olarak iki sermaye şirketinin birbirinin paylarına sahip olmaları durumu karşılıklı iştirak olarak ifade edilebilir. Ancak TTK'de karşılıklı iştirak durumu belirli bir yüzdenin üzerinde karşılıklı olarak paylara sahip olunması durumunda kanun kapsamında düzenlemelere tabidir. Karşılıklı iştirak durumunda şirketlerin kendi sermayelerine iştirak etmiş olma durumu oluşmaktadır. Bu durumun konsolide finansal tablolar hazırlanırken dikkate alınmaması köpük sermaye oluşumuna neden olacak ve finansal bilgi kullanıcılarına doğru bilgi sunulmamış olacaktır. Dolayısıyla bu gibi durumlarda bahse konu ilişkinin dikkate alındığı bir yaklaşımla raporlamanın yapılması şirketler topluluğuna ilişkin gerçeği yansıtan finansal bilgilerin sunulabilmesi açısından önem taşımaktadır. İfade edilen önemi kapsamında bu çalışmanın amacı UMS/UFRS kapsamında konsolidasyon kavramı ile konsolidasyon yöntemleri hakkında bilgi verilmesi ve TTK'de belirtilen karşılıklı iştirak durumunda konsolidasyon uygulamasının örnek uygulama vasıtasıyla ortaya konulmasıdır. Literatürde konsolidasyonla ilgili ulaşılabilen çalışmalarda karşılıklı iştirak durumunun kapsamlı bir şekilde incelenmediği gözlemlenmiştir. Bu nedenle çalışmanın ele alınan konu hakkında hem teorik hem de uygulama boyutunda literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmada öncelikle konsolidasyon kavramı, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan yöntemler ve karşılıklı iştirak durumu teorik boyutta ele alınmıştır. Daha sonra ise karşılıklı iştirak durumu örnekler üzerinden incelenmiş ve sonuç bölümünde konu ile ilgili değerlendirmelere yer verilmiştir. Çalışmada ele alınan konu gelen itibarıyla "TTK ve UFRS/UMS kapsamında finansal tabloların konsolidasyonu sırasında karşılıklı iştirak durumu nasıl değerlendirilmelidir?" şeklinde ifade edilebilir.

2. Konsolidasyon Kavramı

Şirketlerin bir grup olarak merkezi bir yönetim altında toplanmasıyla oluşan topluluklara holding (şirketler topluluğu) denilmektedir. Holding, bir şirketin bir veya daha fazla şirketin yönetimini ele geçirmek amacıyla hisse senetlerinin bir kısmını ya da tamamını doğrudan veya dolaylı bir şekilde almasıyla oluşmaktadır. Yönetimi ele geçiren/hâkim şirket ana ortaklık olarak tanımlanırken, yönetimi ele geçirilen şirket veya şirketlere de bağlı ortaklık denilmektedir (Selvi & Yılmaz, 2002, s. 1). Bu noktada hukuki olarak birbirinden bağımsız olan bu şirketlerin belirli bir ekonomik topluluğun parçası oldukları için finansal tablolarının bir bütün olarak sunulması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu ihtiyacı karşılamak için hazırlanan finansal tablolara "konsolide finansal tablolar" denilmektedir. Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın ve ayrı bir tüzel kişiliğe sahip bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının bir araya getirilip tek bir şirketinki gibi sunulduğu bir gruba ait finansal tablolardır (TFRS 10, para. 7). Konsolidasyon kelimesi Fransızca kökenli olup sağlamaştırmak, birleştirmek, bütünleştirmek takviye etmek ve bir arada göstermek anlamlarına gelmektedir (Yardımcıoğlu, 2008, s. 148). Bu nedenle konsolidasyon kelimesi mühendislik, finans sektörü, vergi ve borç gibi farklı alanlarda farklı anlamlarda kullanılabilir. Muhasebe alanında ise konsolidasyon, bir veya birden fazla şirketin finansal tablolarının bir ana ortaklığın finansal tablolarının altında bir araya getirilmesini ifade etmektedir. Konsolide finansal tabloların hazırlanmasıyla holding bünyesindeki şirketlerin grup içinde oluşan işlemleri ve bakiyeleri elimine edilmektedir. Bu açıdan konsolidasyon işlemi finansal tablolarda oluşabilecek gizleme veya makyajlama gibi işlemleri önlemede, finansal tabloların gerçeği yansıtmasında ve finansal tablo kullanıcılarının doğru bilgilendirilmesi noktasında önemli bir uygulama olup grup dışında oluşan ekonomik faaliyetlerin sonuçlarının izlenmesini sağlamaktadır.

Konsolide finansal tablolar gönüllü olarak sınırlı sayıda şirket tarafından hazırlanmaktayken Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla birlikte 2005 yılında halka açık şirketler için zorunlu hale gelmiştir. Konsolide finansal tabloların

düzenlenmesiyle şirket gruplarına ilişkin finansal bilginin daha doğru bir şekilde sunulması sağlanmış olmaktadır (Çürük & Tanyeri, 2018, s. 46). Konsolidasyonun olumlu yönleri; bilgi kullanıcılarına geniş bir bakış açısı sunma, nakit akışları hakkında bütüncül sunum sağlama, uluslararası düzenlemelere uygun olarak düzenleme sayesinde dünyanın her yerinde geçerlilik, raporlama maliyetinden tasarruf sağlama, sistematik bir düzenin olması, daha gerçekçi karşılaştırma imkânı sağlama, denetim faaliyetlerini kolaylaştırıcı etki ve bireysel finansal tablolara göre daha anlamlı ve doğru bilgi sağlama şeklinde sıralanabilir. Konsolidasyonun olumsuz yönleri ise finansal durumu kötü bir şirketin konsolidasyon sonucunda finansal durumunun yanıltıcı bir şekilde iyi olarak değerlendirilmesi, farklı sektörlerdeki şirketlerin muhasebe sistemleri ve değerlendirme yöntemlerindeki farklılıklardan kaynaklanan yanlış değerlendirmelerin yapılabilmesi, konsolidasyon nedeniyle finansal oranların hatalı olabilmesi ve azınlık pay sahipleri açısından yetersiz bilgi sunumu olarak sıralanabilir (Çankaya, 2007, s. 131, Akdoğan & Tenker, 2007, Aslan 2014, Temiz ve ark., 2019, s. 227).

3. Konsolide Finansal Tabloların Hazırlanmasında Kullanılan Yöntemler

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında yatırım yapılmış ortaklıkların niteliklerine göre üç yöntem vardır. Bunlar, tam konsolidasyon yöntemi, özkaynak yöntemi ve oransal konsolidasyon yöntemidir (Kaya, 2011, s. 29). Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)' bu yöntemlerden ilk ikisine izin verirken, oransal konsolidasyon yönteminin kullanımına izin vermemektedir.²

Konsolide finansal tabloların hazırlanması durumu ile ilgili olarak UMS/UFRS'lerde şirketlerin ortaklık hakkı veren finansal araçlarına yapılan yatırımlar; (1) bağlı ortaklık, (2) iş ortaklığı-müşterek faaliyet, (3) iştirak ve (4) finansal varlık yatırımları olmak üzere dört grupta sınıflandırılabilir. Sınıflandırma yatırım yapılan şirketin finansal ve faaliyet politikalarının belirlenmesi kararlarına katılma düzeyine göre yapılmakta olup her bir durum için farklı standart mevcuttur. Özkaynak araçlarına yapılan yatırımların ölçme ve raporlama şekilleri Tablo 1'deki gibi özetlenebilir.

Tablo 1: Özkaynak Araçlarına Yapılan Yatırımların Ölçme ve Raporlama Şekilleri

Yatırım Türü	Kriter	Uygulanacak Standart	Yöntem
Bağlı Ortaklık	Kontrol Gücü (%50'den fazla*)	UFRS 10	Tam Konsolidasyon Yöntemi
Müşterek Faaliyet İş Ortaklığı	Müşterek kontrol (==) Önemli etki	UFRS 11 UMS 28	Özkaynak Yöntemi
İştirak	Önemli Etki (%20 ile %50 arası*)	UMS 28	Özkaynak Yöntemi
Finansal Varlık Yatırımları	Gerçeğe uygun değer (%20'den az)	UFRS 9	Gerçeğe Uygun Değer

3.1. Tam Konsolidasyon Yöntemi

Tam konsolidasyon yöntemi³, ana ortaklığın finansal tablolarıyla bağlı ortaklık konumundaki şirketin/şirketlerin finansal tablolarındaki tüm kalemlerin birleştirilip, grup içi işlemlerin elimine edilmesi sonucunda tek bir şirket gibi grubun konsolide finansal tablolarının hazırlandığı yöntemdir. **Ana ortaklık**, bir veya birden daha fazla şirketi kontrol eden şirketleri; **bağlı ortaklık** ise ana ortaklık konumundaki başka bir şirket tarafından yönetilen bir şirketi ifade etmektedir (TFRS 10, para. 7). UFRS 10'a göre **kontrol**, yatırım yapan şirketin, yatırım yaptığı şirket üzerinde (1) güce sahip olduğu, (2) değişken getirilere maruz kaldığı (pozitif ya da negatif) veya bu getirilerde hak sahibi olduğu ve (3) bu getirileri asil olarak etkileme gücünü kullanma hakkına sahip olduğu durumda ortaya çıkmaktadır. Yatırım yapan şirketin güce sahip olabilmesi için asli olarak oy haklarının %50'sinden fazlasını elinde bulundurmak suretiyle ilgili faaliyetleri yönetmesi ve elinde bulundurduğu oylar ile yönetim organının üyelerinin çoğunluğunun atanması gerekmektedir (TFRS 10, para.

1 TMS/TFRS seti UMS/UFRS setinin birebir Türkçe tercümesidir. Çalışma kapsamında Türkçe tercümelere faydalandığı için atıflar TMS/TFRS'lere yapılmıştır.

2 Oransal Konsolidasyon yöntemi daha önceden standartlarda (yürürlükten kaldırılan TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar) kullanılmakta olan bir yöntem iken TFRS 11 ile bu yöntemi kullanan şirketler özkaynak yöntemine geçiş yapmıştır.

3 Tam konsolidasyon yöntemi "brüt konsolidasyon yöntemi" olarak da adlandırılmaktadır (Otlu, 1999:107).

B35–B36). Ayrıca, oy haklarının %50'sinden azına sahip olduğu durumda dahi yatırım yapan şirketin anlaşma ve/veya haklar vasıtasıyla güce sahip olma imkânı bulunmaktadır⁴ (TFRS 10, para. B38).

Tam konsolidasyon yönteminde, ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki pay oranına bakılmaksızın bağlı ortaklığın finansal tabloları konsolide edilmektedir (Göğüş 2007, s. 22). UFRS 10'a göre bir veya birden daha fazla bağlı ortaklığı kontrol eden ana ortaklık niteliğindeki bir şirket konsolide finansal tablolar hazırlamak zorundadır. Fakat standartta belirtilen şartların tamamını sağlayan ana ortaklıkların konsolide finansal tabloları hazırlamaları zorunlu değildir.⁵ Konsolide finansal tablolar hazırlanırken dikkate alınan muhasebeleştirme hükümleri aşağıdaki gibidir (TFRS 10, para. B86):

- Ana ve bağlı ortaklıkların özkaynak, yükümlülük, varlık, nakit akışları, gelir ve giderlerine ait benzer kalemler birleştirilir.
- Ana ortaklığın bağlı ortaklıkta yer alan yatırımının defter değeri ile bağlı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığın pay tutarı elimine edilir.
- Grup şirketleri arasındaki işlemlerle ilgili tutarlar ile grup içi varlık ve borçların tümü ve grup içi işlemler nedeniyle oluşan kâr veya zararların tamamı elimine edilir.

3.2. Özkaynak Yöntemi

Özkaynak yöntemi, yatırımın ilk olarak elde etme maliyeti ile muhasebeleştirildiği ve daha sonra bu tutarın yatırım yapılan şirketin net varlıklarında yatırım yapan şirketin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği bir ölçme ve raporlama yöntemidir. Bu yöntemde yatırım yapan şirketin kâr veya zararının kapsamı; (1) yatırım yapmış olduğu şirketin kâr veya zararından kendisine düşen payı; (2) yatırımcı şirketin diğer kapsamlı kârı ve (3) yatırım yapılan şirketin diğer kapsamlı kârından kendisine düşen paydan oluşmaktadır (TMS 28, para. 3). Özkaynak yönteminde yatırım yapan şirketin yatırım yapmış olduğu şirketteki payının finansal tablolarda sunulması hedeflenmektedir (Türel & Şenyiğit, 2005, s. 203). TMS 28'e göre yatırım yapan şirket; yatırım yapmış olduğu şirket üzerinde önemli etkiye veya müşterek kontrole sahipse iştirakteki veya iş ortaklığındaki yatırımlarını, istisnalar hariç⁶, özkaynak yöntemini uygulayarak muhasebelemektedir. Bu yöntemin uygulanmasında öngörülen işlemlerin bir çoğu UFRS 10'da belirtilen konsolidasyon işlemleri ile benzerlik taşımaktadır. Ayrıca, bir iştirak veya iş ortaklığı yatırımının muhasebeleştirilmesinde; bir bağlı ortaklık ediniminin muhasebeleştirilmesinde kullanılan usuller için belirleyici olan kavramlar uygulanmaktadır (TMS 28, para. 26). Pay oranının hesaplanmasında ise bir grubun ana ortaklık ve bağlı ortaklık/ortaklıklarının ilgili iştirak veya iş ortaklığındaki paylarının toplanmasıyla bulunmaktadır. Bu noktada, söz konusu grubun diğer iştiraklerinin ve iş ortaklıklarının elindeki paylar hesaplamaya dâhil edilmemektedir (TMS 28, para. 27). Konsolide edilen bağlı ortaklıkları dâhil olmak üzere bir şirketin iştirak veya iş ortaklığı ile gerçekleştirdiği işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıpların payının finansal tablolardan elimine edilmesi ve sadece iştirak veya iş ortaklığındaki ilişkili olmayan yatırımcıların payları oranında finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir (TMS 28, para. 28).

Müşterek anlaşma, iki veya daha fazla tarafın müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmaları ifade etmekte olup ya bir müşterek faaliyet ya da bir iş ortaklığını kapsamaktadır. **Müşterek Kontrol**, bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak taraflar arasında paylaşılmasıdır (TFRS 11, para. 5). Müşterek kontrol için faaliyetlerle ilgili karar almada yeterli oy oranının, müşterek kontrole sahip şirketlerin oy birliği ile karar almasını gerektirmektedir. Diğer bir ifadeyle, müşterek anlaşmanın taraflarının oy oranları toplamının karar almada yeterli olması ve kararların ilgili taraflarının oybirliği alınması durumunda müşterek kontrol söz konusudur. Müşterek bir anlaşma; müşterek bir faaliyet veya iş ortaklığı şeklinde olabilir. Müşterek anlaşmada, müşterek kontrole sahip olan tarafların (1) bu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip oldukları durumda **müşterek faaliyet** ve taraflarına müşterek faaliyet katılımcıları, (2) anlaşmanın net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu durumda **iş ortaklığı** ve taraflarına iş ortaklığı

4 Bakınız: TFRS 10, paragraf B39-B50

5 Bakınız: TFRS 10 Kapsam

6 Bakınız: TMS 28, paragraf 17,18 ve 19

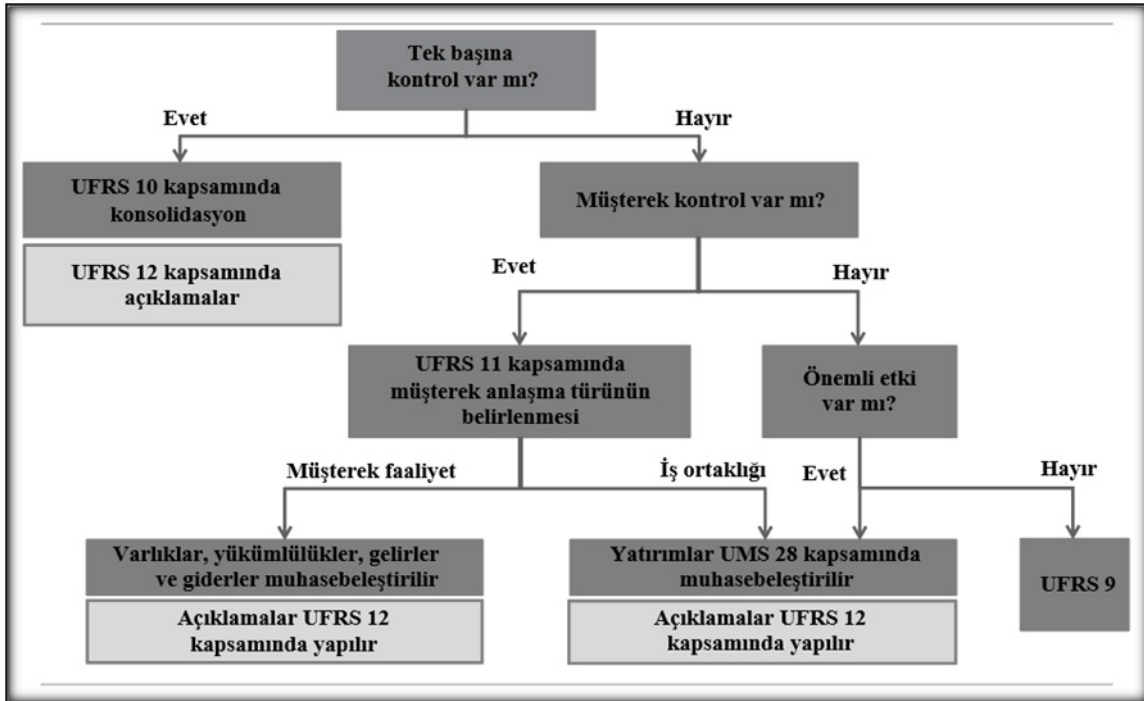
katılımcıları şeklinde sınıflandırma yapılmaktadır. Bu noktada anlaşılacağı üzere anlaşma taraflarının hak ve yükümlülüklerine bağlı olarak müşterek anlaşmanın türü belirlenmektedir⁷ (TFRS 11, para. 14–16).

İştirak, yatırımcı şirket konumundaki bir şirketin üzerinde önemli etkisi olduğu şirketi ifade etmektedir. **Önemli etki** ise, yatırımcı şirket konumundaki bir şirketin yatırım yapmış olduğu şirketin finansal ve faaliyetleri ile alakalı politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücünü ifade etmektedir. Ayrıca önemli etki yatırım yapılan şirketin politikalarını tek başına ya da bir başka taraf ile müşterek kontrol etme gücünü ifade etmemektedir (TMS 28, para. 2). Önemli etki yatırım yapılan şirketin oy hakkının doğrudan ya da dolaylı olarak %20 ile %50 arasında bir oranda elinde tutulması halinde yatırım yapan şirketin önemli etkisinin olduğu kabul edilir. Ayrıca TMS 28’de belirtildiği üzere önemli etkinin varlığı, yatırım yapılan şirketin yönetim kurulunda temsil edilme, politika belirleme sürecinde bulunma, yatırımcı ve yatırım yapılan şirket arasında önemli işlemlerin olması, şirketler arası personel değişimi ve şirkete gerekli teknik bilgilerin sağlanması hususlarının bir veya birden fazlasının olması halinde söz konusu olmaktadır (TMS 28, para. 6).

3.3. Oransal Konsolidasyon Yöntemi

Oransal konsolidasyon yöntemi, ana ortaklığın, bağlı ortaklıklarının varlık, borç ve faaliyet sonuçlarını bu ortaklıklardaki payı ile orantılı bir şekilde konsolide finansal tablolarında göstermesini öngörmektedir (Eyüpgiller, 2012, s. 33). Bu yöntemde, konsolide finansal tabloların hazırlanmasının nihai amacının ana ortaklığın faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun yatırımcılara raporlanması olduğu varsayılmaktadır. Bu nedenle ana ortaklığın payına düşen oranda varlık ve yükümlülükler konsolide edilmektedir (Demir & Bahadır, 2009, s. 176–178). Bu yöntem günümüzde UMS/UFRS’de kullanılmamaktadır.

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken hangi standardın uygulanacağına karar vermede bir yol gösterici olarak Şekil 1’de UFRS 10, UFRS 11, UFRS 12 ve UMS 28 standartların etkileşimine yer verilmiştir.



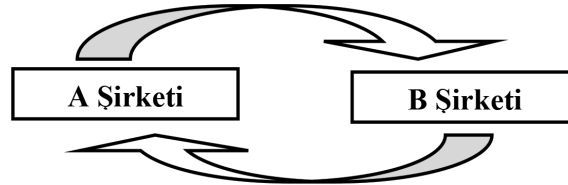
Şekil 1: UFRS 10, UFRS 11, UFRS 12 ve UMS 28 Arasındaki Etkileşim

Kaynak: www.ifrs.org web adresinden uyarlanmıştır.

7 Detaylı bilgi için bakınız: TFRS 11, sayfa 9–10

4. Karşılıklı İştirak Durumu

Karşılıklı iştirak, iki şirketin birbirine ait paylara sahip olması halinde ortaya çıkan bir durumdur. Bu durumda şirketlerin paylarında kendi sahip olduğu hisseler de bulunmaktadır. Karşılıklı iştirakin dikkate alınması noktasında şirketler için yatırımın türüne⁸ göre farklı durumlar oluşmakta ve muhasebeleştirme işlemleri bu durumlar dikkate alınarak yapılmaktadır. TTK'ye göre karşılıklı iştirak, sermaye şirketlerinin⁹ birbirlerinin paylarının %25'ine sahip olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Karşılıklı iştirak durumunda bir şirketin diğerine hâkim olması halinde birisi ana ortaklık diğeri bağlı ortaklık olarak kabul edilmektedir. İki şirketin de birbirine hâkim durumda¹⁰ olmaları halinde ise her iki şirket hâkim ve bağlı ortaklık kabul edilmektedir. Payların yüzdelerinin hesaplanması ise TTK madde 196'ya göre yapılmaktadır (TTK, md. 197).



Şekil 2: Karşılıklı İştirak Durumu

Alman hukukundan esinlenilerek şirketler arasında hâkimiyet ilişkisi bulunmaması durumu “basit karşılıklı iştirak”, şirketler arasında hâkimiyet ilişkisi bulunması durumu ise “nitelikli karşılıklı iştirak” olarak adlandırılabilir (Nilsson; 2012, s. 258). Basit karşılıklı iştirak durumunda, hâkimiyet ilişkisi bulunmayıp iki şirketin birbirinden en az %25 oranda bir pay sahibi olması gerekmektedir. Dolayısıyla %25'in altında pay sahibi olunması durumu kanunda bir hükme bağlanmamış olup serbest bırakılmıştır. TTK 195'inci madde kapsamında hâkimlik söz konusu olduğunda ise nitelikli karşılıklı iştirak ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Bir şirketin hâkim olması durumu tek taraflı nitelikli karşılıklı iştirak, iki şirketin birden hâkim olması durumu ise çift taraflı nitelikli karşılıklı iştirak olarak adlandırılır. Hâkimlik söz konusu olduğunda TTK madde 197'de belirtilen şekilde bir durum olmasa diğeri bir ifadeyle bağlı ortaklığın ana ortaklıktaki payı %25'in altında olsa dahi ilgili yaptırımların yine TTK'nin madde 379 (5) ve madde 612 (6) kapsamında uygulanma imkânı bulunmaktadır. Örnek olarak A şirketi B şirketinin paylarının %80'ine sahipken, B şirketi A şirketinin paylarının %5'ini alırsa bu durumda hâkimlik söz konusu olduğu için karşılıklı iştirak kabul edilir (Nilsson, 2012, s. 258–259).

Karşılıklı iştirak halinde hakların dondurulması durumu TTK 201'inci maddede belirlenmiştir. Bu madde de yer alan ifade şu şekildedir: “(1) Bir sermaye şirketinin paylarını iktisap edip karşılıklı iştirak konumuna bilerek giren diğeri bir sermaye şirketi, iştirak konusu olan paylardan doğan toplam oylarıyla diğeri pay sahipliği haklarının sadece dörtte birini kullanabilir; bedelsiz payları edinme hakkı hariç, diğeri tüm pay sahipliği hakları donar. Söz konusu paylar toplantı ve karar nisabının hesaplanmasında dikkate alınmaz. 389 ile 612'nci madde hükümleri saklıdır.(2) Birinci fıkrada öngörülen sınırlama, bağlı şirketin hâkim şirketin paylarını iktisap etmesi veya her iki şirketin birbirlerine hâkim olması hâlinde uygulanmaz.” (TTK md. 201).

TTK madde 201'in 1'inci fıkrasında belirtilen durum basit karşılıklı iştirak halindeki hakların dondurulmasına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Buna göre basit karşılıklı iştirak durumunda bilerek karşılıklı iştirak durumuna giren(ikinci yatırımcı) şirket iştirak sonucu oluşan paylarının %25'ini kullanabilecektir. Aynı fıkrada belirtilen 389 ile 612'inci madde hükümleri saklıdır ifadesi ise basit karşılıklı iştirak durumundan nitelikli karşılıklı iştirak durumuna geçildiği zaman (hâkim durum oluşunca) devreye girecek olup böyle bir durumda karşılıklı katılım oranına bakılmadan bağlı ortaklığın ana ortaklık paylarını iktisap etmesi durumunda uygulanacak hükümlerdir (Nilsson, 2012, s. 260). Nitelikli karşılıklı iştirak durumundaki hakların donması konusunu düzenleyen 2'inci fıkrada ise şirketlere bir sınırlama uygulanmamaktadır.

Karşılıklı iştirak durumu finansal tabloların şeffaflığı, sermayenin korunması, eşit işlem ilkesi ve yönetim kurulunun bağımsızlığı gibi konularda önem arz etmektedir. Sermayenin korunması ilkesi kapsamında, Türk Ticaret Kanunu (TTK)

8 Yatırım türleri için bakınız Tablo 1

9 TTK madde 124'e göre sermaye şirketleri; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir.

10 Hâkimiyet durumu hakkında detaylı bilgi için bakınız; TTK, madde 195.

anonim şirketlerde TTK madde 480 fıkra 3 ve limited şirketlerde TTK madde 601 ile şirkete konulan sermayenin geri verilmesi/istenmesi yasaklanmıştır. Karşılıklı iştirak durumunda sermayenin ortağa geri verilmesi durumu oluşacağı için bu durum ilgili yasağa aykırı görünmektedir. Karşılıklı iştirak durumunda şirketlerin aslında kendi sermayelerine iştirak etmiş olma durumu oluşmaktadır. TTK madde 197'nin gerekçesinde belirtildiği üzere bu durum kağıt üzerinde sermayeyi arttıracak olup aslında fiyatif olup köpük sermaye (sermayenin sulandırılması) oluşmasına neden olmaktadır. Böyle bir durumun dikkate alınmaması halinde finansal tablo kullanıcılarına yanlış bilgi sunulmuş olacaktır. Ayrıca karşılıklı iştirak halinde adil olmayan bir şekilde pay oranlarında da artış olacaktır. Oluşabilecek bu gibi olumsuz durumlara karşı bir önlem olarak TTK'de karşılıklı iştirak durumu caydırıcı amaçlı olarak belirli kurallara ve sınırlandırmalara bağlanmıştır.

Karşılıklı iştirak durumu UMS/UFRS'de ise açık bir şekilde yer almamaktadır. Bu nedenle Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu "Karşılıklı İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi konusunda Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı" almış ve bu karar 21 Temmuz 2013 tarihli 28714 no'lu Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kararda da belirtildiği üzere standartlarda karşılıklı iştirak durumu konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı'nın aşağıda yer alan 33'üncü ve 34'üncü paragraflarında şirketin geri satın alınan kendi hisselerine ilişkin hükümler bulunmakta olup karşılıklı iştirakler bu kapsamda muhasebeleştirilebilir. Bu durumda özkaynağa dayalı finansal araçları şirketin geri satın alması durumunda olduğu gibi karşılıklı iştirak tutarı özkaynaklardan elimine edilmelidir.

"TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı İşletmenin geri satın alınan kendi hisseleri:
33. İşletmenin, özkaynağına dayalı finansal araçlarını yeniden edinmesi durumunda, bu araçlar ("işletmenin geri satın alınan kendi hisseleri") özkaynaktan düşülür. İşletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarının alışından, satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı kar veya zarara herhangi bir kazanç ya da kayıp yansıtılmaz. Bunun gibi, işletmenin geri satın alınan kendi hisseleri, işletme tarafından ya da konsolide edilmiş şirketler grubunun diğer üyeleri tarafından geri alınabilir ya da elde tutulabilir. Alınan ya da ödenen tutarlar doğrudan özkaynaktan muhasebeleştirilir.
34. "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı uyarınca, işletmenin geri satın alınan kendi hisselerinin elde bulundurulmuş tutarı ya finansal durum tablosunda (bilançoda) ya da dipnotlarda ayrı ayrı kamuoyuna açıklanır. İşletme, özkaynağına dayalı finansal araçlarını ilişkili taraflardan geri satın alması durumunda, "TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları" Standardı ile uyumlu olarak kamuoyuna açıklamada bulunur.
Uygulama Rehberi 36. Her ne sebeple geri alınmış olursa olsun, bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar finansal bir varlık olarak dikkate alınmaz. Paragraf 33 özkaynağına dayalı finansal araçları yeniden satın alan bir işletmenin söz konusu araçları özkaynaktan düşmesini gerektirir. Ancak örneğin müşterisi adına kendi hisse senedini elinde tutan finansal bir kurum gibi, bir işletmenin başkaları adına kendi hisse senedini elinde tutması durumunda ortada bir acentelik ilişkisi vardır ve dolayısıyla elde tutulan söz konusu araçlar işletmenin finansal durum tablosuna (bilançosuna) dahil edilmez."

Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)¹¹ kalemi bir şirketin paylarının konsolidasyona tabi olan diğer bir şirket tarafından satın alınması durumunda ödenmiş sermayesinin yasal kayıtlara uygun olarak gösterilmesini teminen, ödenmiş sermaye tutarının, ödenmiş sermaye dışındaki bir kalemlerle düzeltilmesini sağlamaktadır (KGK, Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi). Bu kalem KGK tarafından hazırlanmış olan finansal durum tablosu örneğinde özkaynaklar altında aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI) BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)

ÖZKAYNAKLAR
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar
- Ödenmiş Sermaye
- Geri Alınmış Paylar (-)
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)

11 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı"nda Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-) hesabı yer almamaktadır. İlgili taslak hakkında nihai karar verilmeden önce hesap planına Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-) hesabının da eklenmesi faydalı olacaktır.

4. Karşılıklı İştirak İlişisine Örnekler

Çalışmanın bu kısmında yatırımın türü kapsamında oluşacak karşılıklı iştirak ilişkisine dair örnekler ele alınmıştır. Örneklerde asıl amaç karşılıklı iştirak durumu değerlendirilmesi olduğu için diğer tutarlar, işlemler ve hesaplar karışıklık yaratmamak adına göz ardı edilmiştir. Satın almalar aynı yıl içerisinde gerçekleşmiştir. Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir. Örneklerin çözümleri TTK'de belirlenen düzenlemelere uygun olarak UMS/UFRS kapsamında yapılmıştır.

Örnek 1: Ana ortaklık konumundaki sermayesi 200.000 TL olan ABC A.Ş. sermayesi 150.000 TL olan bağlı ortaklığı XYZ A.Ş.'nin %90'ına sahip durumdadır. XYZ A.Ş. ana ortaklığının hisselerinin %50'sini nominal değerinden satın almış durumdadır. Bu durumda konsolidasyon sırasında yapılması gerekli eliminasyon işlemleri ve konsolide finansal durum tablosunda gösterilecek tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

ABC A.Ş. Bağlı Ortaklıklar	: 150.000 x 0,90 (%90)	= 135.000 TL
XYZ A.Ş. Bağlı Ortaklıklar	: 200.000 x 0,50 (%50)	= 100.000 TL
Kontrol Gücü Olmayan Paylar (Azınlık Payları)	: 150.000 x 0,10 (%10)	= 15.000 TL
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	: 200.000 x 0,50 (%50)	= 100.000 TL

	Ana Ortaklık ABC A.Ş.	Bağlı Ortaklık XYZ A.Ş.	Eliminasyon		Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Konsolide Tutar
			ABC A.Ş.	XYZ A.Ş.		
Bağlı Ortaklıklar	135.000	100.000	(135.000)	(100.000)	-	-
Ödenmiş Sermaye	200.000	150.000	-	(135.000)	(15.000)	200.000
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	-	-	(100.000)	-	-	(100.000)

Örnek 2: Ana ortaklık konumundaki sermayesi 100.000 TL olan ABC A.Ş., sermayesi 40.000 TL olan bağlı ortaklığı XYZ A.Ş.'nin %80'ine sahip ve hâkim durumdadır. XYZ A.Ş. ana ortaklığının hisselerinin %30'unu nominal değerinden satın almış durumdadır. Bu durumda konsolidasyon sırasında yapılması gerekli eliminasyon işlemleri ve konsolide finansal durum tablosunda gösterilecek tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

ABC A.Ş. Bağlı Ortaklıklar	: 40.000 x 0,80 (%80)	= 32.000 TL
XYZ A.Ş. İştirakler	: 100.000 x 0,30 (%30)	= 30.000 TL
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	: 40.000 x 0,20 (%20)	= 8.000 TL
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi	: 100.000 x 0,30 (%30)	= 30.000 TL

	Ana Ortaklık ABC A.Ş.	Bağlı Ortaklık XYZ A.Ş.	Eliminasyon		Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Konsolide Tutar
			ABC A.Ş.	XYZ A.Ş.		
Bağlı Ortaklıklar	32.000	-	(32.000)	-	-	-
İştirakler	-	30.000	-	(30.000)	-	-
Ödenmiş Sermaye	100.000	40.000	-	(32.000)	(8.000)	100.000
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	-	-	(30.000)	-	-	(30.000)

Örnek 3: Sermayesi 100.000 TL olan ABC A.Ş., sermayesi 80.000 TL olan iştiraki/iş ortağı XYZ A.Ş.'nin %40'ına sahip durumda ve şirket üzerinde önemli etkiye (veya müşterek kontrole¹²) sahiptir. XYZ A.Ş. tarafından ABC A.Ş. hisselerinin %30'unu nominal değerinden satın almıştır. Bu durumda konsolidasyon sırasında yapılması gerekli eliminasyon işlemleri ve finansal durum tablosunda gösterilecek tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

ABC A.Ş.'nin XYZ A.Ş.'deki payı : $80.000 \times 0,40$ (%40) = 32.000 TL

XYZ A.Ş.'nin ABC A.Ş.'deki payı : $100.000 \times 0,30$ (%30) = 30.000 TL

ABC A.Ş. Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi : $30.000 \times 0,40$ (%40) = 12.000 TL

XYZ A.Ş. Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi : $32.000 \times 0,30$ (%30) = 9.600 TL

	ABC A.Ş.	XYZ A.Ş.	Eliminasyon		ABC A.Ş. Finansal Durum Tablosu	XYZ A.Ş. Finansal Durum Tablosu
			ABC A.Ş.	XYZ A.Ş.		
İştirak/İş Ortaklığı	32.000	30.000	(12.000)	(9.600)	20.000	20.400
Ödenmiş Sermaye	100.000	80.000	-	-	100.000	80.000
Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	-	-	(12.000)	(9.600)	(12.000)	(9.600)

5. Sonuç

Günümüzde hukuki olarak birbirinden bağımsız şirketler belirli bir şirketler topluluğu altında faaliyet göstermektedir. Bu noktada şirketler topluluğunda yer alan şirketlerin finansal tablolarının bir bütün olarak sunulması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu ihtiyacı karşılamak için konsolide finansal tablolar hazırlanmaktadır. Konsolide finansal tablolar ana ortaklık ile pay sahibi olduğu şirketlerin; varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının bir araya getirilmesiyle oluşmaktadır. Bu uygulama ile şirketlerin grup içinde oluşan işlemleri ve bakiyeleri elimine edilerek finansal tabloların gerçeği yansıtması ve finansal tablo kullanıcılarının doğru bilgilendirilmesi sağlanmaktadır. UMS/UFRS kapsamında tam konsolidasyon yöntemi veya özkaynak yöntemine göre eliminasyon yapılırken dikkate alınması gerekli noktalardan birisi de karşılıklı iştirak olarak tanımlanan iki şirketin birbirinin paylarına sahip olmaları durumudur. Bu durum kâğıt üzerinde sermayenin artışına neden olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, şirketlerin kendi sermayelerine iştirak etmeleri nedeniyle köpük sermaye oluşmaktadır. Bu nedenle Alman Paylı Ortaklıklar Kanunu'ndan (Alm. POK) esinlenilerek TTK'de karşılıklı iştirak durumu düzenlenmiştir. Bu kapsamda UMS/UFRS'ye göre konsolidasyon işlemi yapılırken karşılıklı iştirak durumundaki şirketlerin payları hesaplanarak eliminasyon işlemlerinin ve sermaye düzeltmesinin yapılması gerekmektedir. Ana ortaklığın paylarının bağlı ortaklık tarafından alınması durumunda karşılıklı iştirak durumu ortaya çıkacağı için konsolide finansal tablolarda karşılıklı iştirak durumundaki bağlı ortaklıkların payı elimine edilmeli ve özkaynaklarda Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi kaleminde ilgili paylar raporlanmalıdır. Özkaynak yönteminin kullanıldığı iştirak/iş ortaklığı ilişkisinde ortaya çıkan karşılıklı iştirak durumunda ise edinilen payların iştirak/iş ortaklığı hesabından elimine edilmesi ve özkaynaklarda Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi kaleminde ilgili tutarların yer alması gerekmektedir. Aksi durumda örnek uygulamalarda görülebileceği üzere sermayede fiktif bir artış olacak ve finansal tablo kullanıcıları yanlış bilgilendirilmiş olacaktır.

12 İki durum arasında uygulama açısından farklılık olmadığı için tek örnek verilmiştir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The author declared that this study has received no financial support.

Kaynakça

- Akdoğan, N. & Tenker, N. (2007). *Finansal tablolar ve mali analiz teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aslan, Ü. (2014). Konsolidasyon teorileri ve finansal raporlara olan etkileri. *World of Accounting Science*, 16(4) 77–97.
- Çankaya, F. (2007). Uluslararası muhasebe uyumunun ölçülmesine yönelik bir uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye karşılaştırması. *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(6), 130–132.
- Çürük, T. & Tanyeri, A. (2018). Uluslararası finansal raporlama standartları 10 kapsamında konsolidasyona geçişin firmaların hisse senedi getirisi üzerindeki etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (77), 45–54.
- Demir, V. & Bahadır, O. (2009). *UFRS/IFRS kapsamında işletme birleşmeleri ve konsolidasyon*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Eyüpgiller, S. S. (2012). *Şirketler topluluğunda konsolidasyon*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Göğüş, S. H. (2007). *IFRS/IFRS çerçevesinde tam konsolidasyon*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı.
- Kaya, İ. (2011). *Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarında konsolide finansal tablolar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Nilsson Okutan, G. (2012). Şirketler topluluğunda karşılıklı iştirak. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 18(2), 255–267.
- Otlu, F. (1999). Holding şirketlerde mali tabloların konsolidasyonu. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(1), 101–115.
- Selvi, Y. & Yılmaz, F. (2002). SPK Konsolidasyon Tebliği'nin güncellenmesi ve örnek bir uygulama. *Mali Çözüm Dergisi*, 59.
- Temiz, H., Güleç, Ö. F., & Öztürk, E. (2019). Uluslararası finansal raporlama standartları çerçevesinde konsolidasyon kavramının gelişimi ve konsolidasyon teorileri. 4. *Uluslararası Muhasebe Finans ve Denetim Konferansı*, 225–245.
- TFRS 10 Konsolide finansal tablolar standardı. Erişim adresi https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%2010.pdf
- TFRS 11 Müşterek anlaşmalar standardı. Erişim adresi https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%2011.pdf
- TMS 28 İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar standardı. Erişim adresi https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2028.pdf
- Türel A., & Şenyiğit, B. (2005). İştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında örneklerle özkaynak yöntemi. *Mali Çözüm*, 15, 203-219.
- Türk Ticaret Kanunu (2011). T.C. Resmi Gazete, (Sayı:27846), 11 Şubat 2011.
- Yardımcıoğlu, M. (2008). Finansal tabloların konsolidasyonu ve uluslararası muhasebe standartları yönünden değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (90), 148–157

İç Denetimde Yapısal Değişim ve Dönüşüm: İç Denetçilerin Farkındalığı ve Beklentileri Üzerine Bir Araştırma

Structural Change and Transformation in Internal Audit: A Research on Awareness and Expectations of Internal Auditors

N. Gözde Bircan¹ 

¹ Öğretim Görevlisi, T.C. İstanbul Kültür Üniversitesi, İşletme Yönetimi Programı, İstanbul, Türkiye

ORCID: N.G.B: 0000-0002-0217-6339

ÖZ

İç denetim, ağırlıklı olarak kurum içi denetim çalışmalarını yürüten, işletmedeki iç kontrol sistemi ile karşılıklı etkileşim içinde olan, bağımsız denetime yaptığı çalışmalarla destek sağlayan ve aynı zamanda kurumsal risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerini de içeren bir denetim ve danışmanlık faaliyetidir. Günümüz Dünyasında meydana gelen değişimler ile birlikte standart iç denetim kavramı ve iç denetimden beklentiler değişmiş, buna bağlı olarak iç denetim faaliyetlerinin kapsamı ile iç denetçilerin sorumlulukları da genişlemiştir. Çalışmamızda iç denetimin tarihsel süreç içerisinde gösterdiği değişimden hareketle iç denetimin değişen rolü, değişen iç denetim faaliyetleri ve değişen iç denetçi profilleri iç denetçilerin algısı ve beklentileri üzerinden anket yöntemi ile değerlendirilmiş ve iç denetimde meydana gelen yapısal değişim ve dönüşüm açıklanmıştır.

Anahtar kelimeler: Denetim, iç denetim, iç denetçi, değişim, dönüşüm

ABSTRACT

Internal auditing is a process of auditing and administration which mainly involves doing audits internally and is directly affected by internal control and interacting with it, supporting external audit with its work and containing process of corporate risk management, governance and control at the same time. The matter of internal audit and expectations from that profession have changed and therefore the scope of internal auditing and responsibilities of internal auditors have broadened as a consequence of changes and developments in today's world. In this study, the new role of internal auditing, new internal audit activities and new internal auditors have been considered and examined using a survey of perceptions and expectations of internal auditors regarding changes in internal auditing in historical processes.

Keywords: Auditing, internal audit, internal auditor, change, transformation

Başvuru/Submitted: 15.05.2020 Revizyon Talebi/Revision Requested: 22.06.2020 Son Revizyon/Last Revision Received: 25.06.2020 Kabul/Accepted: 15.07.2020



Sorumlu yazar/Corresponding author: N.Gözde Bircan / g.bircan@iku.edu.tr

Atıf/Citation: Bircan, N.G. (2020). İç denetimde yapısal değişim ve dönüşüm: İç denetçilerin farkındalığı ve beklentileri üzerine bir araştırma. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 63, 67-83. <https://doi.org/10.26650/MED.738095>

Extended Abstract

According to the International Professional Practices Framework issued by the Chartered Institute of Internal Auditors (IIA), “internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity which is designed to add value and improve operations of organizations”. The definition of internal auditing by the IIA, comprises evaluating and improving risk management and the control and governance process of organizations including the role of assurance and consulting. However, important changes and new developments happening in today’s world have changed traditional definitions of internal auditing and, importantly, expectations from it. Also, the scope of internal auditing and responsibilities of internal auditors have broadened as a consequence of these changes and developments.

The Institute of Internal Auditors (IIA), has provided new mandatory guidance for internal auditors for complying with the changing expectations of today’s world. A new role and a new responsibility has come in sight for the profession with each new guidance issued by The Institute of Internal Auditors (IIA). In this context, much more than ever is expected of internal auditors. Today, internal auditors are responsible for considering fraud risks, corporate culture risks, and cyber risks synchronously alongside their routine auditing processes. Therefore, internal auditors have to have a thorough understanding of the corporate culture of their organizations, know new Technologies, understand any possible cyber risks which arise from them and have sufficient information to evaluate the risks of fraud in organizations. So, the changes in internal auditing are far beyond auditing effectiveness and efficiency of internal controls in organizations - in contrast to how it used to be before. All of these increasing and continuous changes and developments in the profession, have forced internal auditors to develop their knowledge, skills and add value to their self-competence for meeting the new requirements expected of them. The internal auditors of the future must have abilities like using robotic software and artificial intelligence, analytical thinking, anticipating, having good communication skills, detecting various risks, being open-minded, being innovative, being dynamic, being fast and so on.

Success of the profile of future internal audit and future internal auditors is considerably related to the awareness and expectations of internal auditors about the future internal audits, because they are the main actors in the profession. Thus, making the required changes and transformation in real terms for the profession, will probably vary by how much internal auditors are aware of it, how strong they believe it and what kind of expectations they have for the process of change and transformation. This study focuses on measuring and evaluating the process of structural change and transformation in internal audit from the side of internal auditors. The new and changing role of internal auditing, new internal audit activities and the new profile of internal auditors have been considered and examined using a survey based on perceptions and expectations of internal auditors regarding changes in internal auditing in historical processes. Fifty-one internal auditors participated in the survey and answered the survey questions. The results of the survey showed that there is a certain and clear mental change and awareness in internal auditors in terms of supporting the fact of change and transformation in the profession. However, when it comes to applying them completely in practice, there are some deficiencies regarding developing existing skills and abilities of internal auditors and supporting them by their management. Change and transformation in internal audit is an undeniable fact. Reflecting the changes and developments around the profession, the future internal auditors must firstly change themselves and then adapt to new requirements quickly by developing their skills and abilities. In this respect, a supportive approach by their management is very important for both the success of internal audits and the success of organizations too.

1. Giriş

Günümüz Dünyasında yaşanan bilişsel ve teknolojik gelişmeler, denetim biliminde geleneksel veya standart nitelikteki yaklaşımların yerini geleceğe yönelik, risk odaklı, daha güncel ve dijital nitelikteki yeni denetim anlayışlarına bırakmasını zorunlu kılmıştır. Yaşanan değişim ve gelişmelerden en çok etkilenen denetim türlerinden biri de iç denetim olmuştur.

İç denetim bilinen en eski ve basit tanımıyla; bir organizasyon içerisinde işletmenin çalışanı olarak yer alan iç denetçi veya iç denetçiler tarafından yapılan denetimdir. Bu tanım bize iç denetimin işletme içerisindeki kişiler tarafından yapıldığını göstermekte, iç denetçi adı verilen bu kişiler tarafından yapılan iç denetim faaliyetinin kapsamı hakkında herhangi bir detay vermemekte ve standart nitelikteki bir iç denetim faaliyetine işaret etmektedir.

Zaman içerisinde işletmelerin faaliyet konularının genişlemesi, işlem hacimlerinin büyümesi, suistimal içerikli hile skandallarının artması ile birlikte iç denetimin faaliyet kapsamının; risk ve suistimal odaklı, işletme içerisindeki kurumsal kültür, yönetişim, kontrol vb. gibi süreçlerin etkinliğini eş zamanlı olarak değerlendiren, denetim hizmetine ek olarak danışmanlık ve güvence hizmeti de sağlayan şekilde genişlediği, sadece kurum içi çalışanlar tarafından yapılan değil kurum dışından da alınabilen bir denetim hizmeti haline dönüştüğü ve standart nitelikteki bir iç denetim anlayışından risk odaklı bir iç denetim anlayışına geçildiği görülmektedir.

Özellikle son yıllarda yaşanan yeni teknolojik ve bilişsel değişimlerle birlikte ise işletmelerde robotik süreçlere yer verilmesi, yapay zeka uygulamaları, büyük verinin doğuşu ve kullanılan yeni teknolojilere paralel olarak ortaya çıkan siber riskler, iç denetim anlayışında risk odaklı iç denetimin de ötesinde köklü bir değişim ve dönüşüm ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Türkiye’de iç denetim konusunda en önemli kuruluşlardan biri olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından 21-22 Ekim 2019 tarihlerinde gerçekleştirilen XXIII. Uluslararası Türkiye İç Denetim Kongresinde de “Günümüz Dünyasında Değişimin Öncüsü Olmak” temasıyla iç denetimdeki bu değişim ve dönüşüm ihtiyacına vurgu yapılmış ve küresel değişim şartlarının gerektirdiği yeni yetkinliklerin, iç denetçilere kazandırılmasının önemi üzerinde durulmuştur.

Bilişsel çağda ve teknolojiye meydana gelen sürekli değişimler ile birlikte işletmelerde geleneksel iş modellerinin yerini dijital iş modellerine bırakması, yapısal olarak iç denetim faaliyetini yakından etkilemiş ve standart iç denetim anlayışından farklı yeni bir iç denetim anlayışını beraberinde getirmiştir.

İç denetimde gerçekleşen bu yapısal değişim ve dönüşüm temelde; kurumsal değişim ve dönüşüm, dijital değişim ve dönüşüm ve kültürel değişim ve dönüşüm olmak üzere üç başlık altında ele alınabilir.

2. Literatür İncelemesi

Günümüz Dünyasının değişen dinamikleri, bilgi ve bilişim teknolojisinde yaşanan değişimler ve bu değişimlerin denetim mesleğine olan etkileri sonucunda, özellikle 2010 yılı ve sonraki yıllardan itibaren iç denetim mesleği de sürekli bir değişim ve dönüşüm sürecinin içerisine girmiştir. Sürekli değişim atmosferi içerisinde denetim alanında özellikle iç denetim mesleğinde gerçekleşen değişimin ihtiyaçlarına cevap verebilecek şekilde yeni düzenlemelerin, yapılandırmaların ve reformların oluşturulması ve uygulanması bir gereklilik haline gelmiştir.

İç denetimin yapısında gerçekleşen bu değişim ve dönüşüm süreci ilk olarak, iç denetim konusunda resmi olarak mesleki yeterlilikleri ve standartları belirleme yetkisine sahip, iç denetim mesleğinin gelişiminde ve ilerlemesinde temel rol oynayan uluslararası profesyonel bir kuruluş olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından iç denetçiler için yayınlanan mesleki raporlar, mesleki rehberler ve bildirimlerle başlamıştır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) 2014 yılında yayınlamış olduğu “Kültür ve İç Denetimin Rolü” adlı raporda; yaşanan muhasebe skandallarında iç kontrol ve iç denetim eksikliklerinin yanı sıra organizasyonlar içerisindeki zayıf veya kötü kurumsal kültür yapısının önemli bir faktör olduğunu, bu noktada iç denetçilerin kurumsal kültürü denetlenebilir hale getirilmesi konusunda yetkinlikler geliştirmesi gerektiğini ve işletme yönetimlerine organizasyonun kurumsal kültürünün iyileştirilmesi konusunda gerekli desteği sağlamaları gerektiğini vurgulamıştır. 2017 yılında ise Clemens ve Rick (2017, s.62)

tarafından yapılan çalışmada, iç denetim fonksiyonunun kurumsal kültür ile olan yakın ilişkisi “ilişki yönetimi” adı verilen döngüde 4 aşamalı bir süreç olarak ele alınmış ve döngünün ilişki yönetimi bölümünde iç denetimin, periyodik olarak organizasyonun tepe yönetimi yöneticileriyle çeşitli toplantılar yaparak organizasyonun kurumsal kültür dinamiklerini (misyon, vizyon, değerler, davranış ve tutumlar) değerlendirdiği, gözden geçirdiği ve kontrol altına alınmasını sağladığı belirtilmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan 7 Ekim 2019 tarihli denetim komitesi açıklamasında da iç denetim açısından kurumsal kültür konusunda aynı vurgu yapılmış ve organizasyon içerisindeki kurumsal kültürün güvenilirliği konusunda iç denetçilerin kilit bir rol oynadığı ifadesine yer verilmiştir. (The Institute of Internal Auditors [IIA], 2019) Böylelikle iç denetimin yeni faaliyet konularından biri de kurumsal kültürün denetlenmesi olarak ortaya çıkmış ve iç denetimde kültürel bir değişim ve dönüşüm süreci mesleğin bir gerekliliği haline gelmiştir.

İç denetimde meydana gelen ve yukarıda yer verilen kültürel değişimler, 2017 yılında yayınlanan yeni COSO iç kontrol bütünlük çerçevesi ile daha da geniş bir boyuta ulaşmıştır. Yeni iç kontrol bütünlük çerçevesinde, iç denetimi yakından ilgilendiren iç kontrol sisteminin ana bileşenleri; “yönetişim ve kültür”, “strateji ve hedef belirleme”, “performans”, “gözden geçirme ve düzenleme” ile “bilgi, iletişim ve raporlama” olarak beş farklı grupta sınıflandırılmıştır. Böylelikle kurumsal yönetimi yakından ilgilendiren yönetişim ve kültür kavramları bir arada, iç kontrol sisteminin yeni ana bileşenleri olarak iç kontrol bütünlük çerçevesine eklenmiştir. COSO’da meydana gelen değişimlere paralel olarak Adiloğlu ve Öner (2019, s.81) iç denetimi, kurumsal risk yönetimi açısından farklı bir bakış açısı olan 5S yaklaşımı ile değerlendirmiş, kurumsal yönetimin iç denetimle bütünlük olarak hareket etmesi gereken bir süreç olduğunu ve risk odaklı bir iç denetimin öncelikle organizasyon içerisinde tasarlanmış iyi bir kurumsal yönetimle mümkün olabileceğini vurgulamıştır. Tüm bunlar değişen iç kontrol sisteminin işlerliğini ve etkinliğini değerlendirebilmek için iç denetim fonksiyonunda da kültürel değişimle paralel kurumsal bir değişim ve dönüşüm sürecini beraberinde getirmiştir.

2010 yılı ve sonrasında organizasyonlarda yaşanan kurumsal ve kültürel tabanlı değişimlerle birlikte yeni bilişsel teknolojilerin işletmelerin içerisinde yer alması sonucunda iç denetimin faaliyet alanlarından biri de dijital unsurlar konusunda gerekli yetkinliklerin kazanılarak dijital suistimallerin denetlenmesi olmuştur. McCollum (2012, s.13) dijital suçlarla ilgili çalışmada dijital hilelerin, en riskli muhasebe hileleri açısından 4. sırada yer aldığını ve işletmelerde dijital hilelerin önlenmesi konusunda iç denetçilere önemli bir sorumluluk düştüğünü vurgulamıştır. Mocolum’un çalışmasını destekleyici şekilde Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan yeni mesleki rehberler, raporlar ve standartlarda da iç denetçilere yeni dijital yetkinliklerin kazandırılması konusuna yer verilmiş ve bunun iç denetimin faaliyetine devam edebilmesi için bir gereklilik olduğu vurgulanmıştır. Tüm bunlar, iç denetim mesleğinin kurumsal ve kültürel değişime paralel olarak dijital anlamda da bir değişim ve dönüşüm sürecine girdiğini göstermektedir.

3. İç Denetim Kavramı

Denetim faaliyeti temel olarak; mali tabloların bağımsız denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre iç denetim, temel denetim türlerinden uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin kapsamına girmektedir ve işletme içerisinde iç denetçiler uygunluk ve faaliyet denetimi yapmaktadırlar. Organizasyonlar içerisinde iç denetim faaliyetleri gerekli mesleki yetkinliğe sahip uzman iç denetçiler tarafından yapılmaktadır.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından yapılan tanımlamada iç denetim; “*bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti*” şeklinde tanımlanmaktadır. (Türkiye İç Denetim Enstitüsü [TİDE], 2010) TİDE tarafından yapılan tanımlama doğrultusunda kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek, geliştirmek ve kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmak iç denetimin temel amaçlarını oluşturmaktadır. Buna göre iç denetim, işletmelerin amaçlarına ulaşmasında başarılı olmasında kilit bir rol oynamaktadır.

İç denetimin en önemli fonksiyonlarından biri kurum içerisindeki iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmektir. İşletme içerisindeki iç kontrollerin yeterliliği ve işlerliği iç denetim mekanizması tarafından denetlenmektedir ve iç

kontrollerin başarısı iç denetim tarafından ölçülmektedir. İç denetim faaliyeti, kurum içerisindeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve değerlendirmeyi hedef almaktadır. Bu yönüyle iç denetim işletmeler için aynı zamanda önemli bir yönetim kontrol aracıdır (Güredin, 2014, s.20).

İşletme içerisinde iç denetim ve iç kontrol karşılıklı olarak birbirini etkileyen ve yakın ilişki içerisinde olan fakat, birbirinden farklı olan kavramlardır. Başarılı bir iç denetim için gerekli olan kontrol mekanizmalarının oluşturulması ve uygulanması işletme içerisindeki iç kontrol sistemi tarafından sağlanmaktadır. İç denetim ise söz konusu iç kontrollere yönelik çeşitli değerlendirmeler yaparak işletme yönetimine bilgi vermekte ve önerilerde bulunmaktadır. Buna göre iç denetimin iç kontrolün bağımsız bir fonksiyonu olduğu ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğinin ve başarısının iç denetim tarafından değerlendirildiği söylenebilir (Sabuncu, 2017, s.161).

İç denetim, diğer denetim türlerinden farklı olarak işletmelerde yönetim adına yapılan bir denetim faaliyetidir ve işletme içerisinde iç denetçiler yönetim adına çeşitli denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır (Bozkurt, 2010, s.134). Nitekim iç denetimin temel sorumluluk alanlarından biri olan uygunluk denetimi çalışmalarının kapsamında iç denetçiler, ağırlıklı olarak işletme tepe yöneticileri tarafından konulan etik kurallara, ilkelere, işletme içerisinde düzenlenmiş politika ve prosedürlere işletme çalışanları tarafından uyulup uyulmadığını değerlendirmektedir.

Benzer şekilde faaliyet denetimi çalışmaları kapsamında iç denetçiler, işletmelerin amaçlarına ulaşmada kaynaklarını etkin ve verimli kullanıp kullanmadığını değerlendirmek amacıyla işletme yönetimi için önemli bir karar mekanizması ve performans değerlendirme ölçütü olan bütçeler, başarı ölçüleri, anahtar performans göstergeleri vb. gibi işletme yönetimi tarafından önceden belirlenmiş olan çeşitli ölçütleri kullanırlar.

İç denetim faaliyetinin işletme yönetime yakın bir denetim faaliyet olması iç denetime, işletme yönetimi ve bağımsız denetim faaliyeti arasında bir köprü işlevine sahip olma özelliğini kazandırmaktadır. İç denetim tarafından yapılan çalışmalar bağımsız denetim faaliyetine de ciddi bir katkı sağlamaktadır. İç denetim çalışmalarına ilişkin materyaller iç denetimin bağımsızlığı, iç denetçilerin yeterliliği ve iç denetim çalışmalarının kalitesi test edilmek şartıyla bağımsız denetim tarafından da kullanılabilir veya bağımsız denetçiler denetim çalışmalarında iç denetçilerle çeşitli konularda iş birliği yapabilmektedir. Bununla birlikte iç denetimin yönetime yakın bir denetim faaliyeti olması ve işletmelerde iç denetimin genellikle işletme tarafından istihdam edilen işletme içi çalışanlar tarafından yapılması iç denetimin bağımsızlığı açısından ciddi bir tehlike oluşturmaktadır. Denetim kavramının doğası gereği gerçek bir iç denetim faaliyetinden söz edebilmek için işletme içerisinde iç denetimin bağımsızlığının tam olarak sağlanmış olması gerekmektedir.

İç denetim faaliyetleri bir organizasyonun başarılı olup olmasında kritik bir öneme sahip bulunmaktadır. Günümüz Dünyasında başarılı olan organizasyonların temelinde geleceğe yönelik olarak tasarlanmış, geleceği öngörebilen ve işletmelerin değerini arttıran bir iç denetim fonksiyonu, önemli bir rol oynamaktadır. Bu şekilde tasarlanmış bir iç denetim fonksiyonu, işletmelere geleceğe yönelik olarak sürekli bir öngörü yeteneği sağlayarak işletmelere karşı tehdit oluşturan iş risklerinin yönetimi ve kontrolü açısından önemli bir güvence mekanizması oluşturmaktadır. (PricewaterhouseCoopers, [PwC], 2011)

4. İç Denetimde Yapısal Değişim ve Dönüşüm

Günümüzün küreselleşen Dünyasında yaşanan sosyal, kültürel, ekonomik ve teknolojik gelişmeler, iş yapış şeklinde meydana gelen değişiklikler, giderek dijitalleşen iş süreçleri ve bilişim teknolojisindeki yenilikler iç denetim faaliyetlerini yakından etkilemiştir. Sürekli bir değişim ve dönüşüm sürecinde olan küresel Dünya şartları, iç denetimin öncelikle kendini yeni koşullara göre değiştirmesini ve dönüştürmesini zorunlu kılmıştır.

Değişen Dünya koşulları iç denetimin kapsamında, iç denetimin amaçlarında, iç denetime yönelik işletme yönetiminin beklentilerinde, iç denetçilerin profillerinde ve iç denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarının kapsamında dolayısıyla bir bütün olarak iç denetimin yapısında önemli değişikliklere neden olmuştur.

4.1. İç Denetimde Kurumsal Değişim ve Dönüşüm

Kurumsal değişim ve dönüşüm, günümüz Dünyasında meydana gelen değişiklikler doğrultusunda işletmelerin kurumsal yönetiminde meydana gelen değişim ve dönüşümlerin iç denetimdeki yansımalarını ifade etmektedir.

Kurumsal yönetim; *“bir yandan ekonomik ve sosyal hedefler arasında diğer yandan işletmenin hedefleri ile işletme çalışanlarının özellikle işletme yöneticilerinin hedefleri arasında denge sağlamak amacıyla alınabilecek önlemler ve bu önlemlerin, kullanılmasını zorunlu kıldığı insan kaynakları, cihazlar, yöntem ve prosedürlerin tamamı”* olarak tanımlanmaktadır (Aysan, 2007, s.18). Kurumsal yönetimin temel felsefesi; işletme ile ilgili tüm tarafların çıkarlarının korunmasına ve taraflar arasındaki adaletin sağlanmasına dayanmaktadır. Kurumsal yönetim kavramı dört temel ilkeye dayanmaktadır. Bunlar; adillik (*şirket yönetiminin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranmasının ifadesidir*), şeffaflık, (*şirketin kamuoyu ile doğru, açık ve karşılaştırılabilir şekilde bilgi paylaşmasını ifade eder*), hesap verebilirlik (*şirketin yönetim kurulunun, tepe yönetiminin performansını bağımsız bir şekilde izlemesini ve tepe yöneticilerinin hissedarlara karşı hesap verebilirliğinin temin edilmesini ifade eder*) ve sorumluluk (*şirketlerin hissedarları için değer yaratırken toplumsal değerleri yansıtan kanun ve düzenlemelere uyum gösterecek şekilde faaliyet göstermesini*) ilkeleridir (TKYD, 2020).

Günümüz işletmelerinin içerisinde bulunduğu atmosfer (büyük veriler, işlem hacimlerinin sürekli artması, iş ve süreçlerin giderek kompleks ve karmaşık hal alması, yeni teknolojilerin ve yapay zeka uygulamalarının kullanımı, bilgi hızındaki artış ve siber risklerin ortaya çıkışı) sebebiyle işletmelerin güçlü bir kurumsal yönetim sistemine ve bu sistemin değişen koşullara göre sürdürülebilirliğinin sağlanmasına duyduğu ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Diğer bir deyişle günümüzde işletmelerin sürekliliklerini koruyabilmeleri ve başarılı olabilmelerinde güçlü bir kurumsal yönetime sahip olmak kilit rol oynamaktadır. Bu noktada işletmelerde iç denetim ve iç kontrol sistemlerine önemli bir rol düşmektedir. İç denetim ve iç kontrol sistemlerinin işletmelerde sağlam bir kurumsal yönetim alt yapısı oluşturabilmesi için ise değişen koşulların ihtiyacı karşılayacak şekilde yeniden tasarlanmalarına ihtiyaç duyulmaktadır. Nitekim bu ihtiyaçlar doğrultusunda revize edilen COSO iç kontrol bütünlük çerçevesi ve kurumsal risk yönetim çerçevesi uyarınca iç kontrol bileşenleri ve iç kontrol açısından stratejik öneme sahip noktalar güncellenmiş ve bazı yapısal değişiklikler söz konusu olmuştur. 2017 yılında yayınlanan yeni düzenlemede iç kontrol sisteminin ana bileşenleri; “yönetişim ve kültür”, “strateji ve hedef belirleme”, “performans”, “gözden geçirme ve düzenleme” ile “bilgi, iletişim ve raporlama” olarak beş grupta sınıflandırılmıştır (Karakaya, 2018, s.18). Buna göre değişen iç kontrol sisteminin ana bileşenleri incelendiğinde tüm bileşenlerin kurumsal yönetim kavramı ile yakın ilişkili olan kavramlar olduğu görülmektedir. Bu bileşenlerden özellikle yönetişim ve kültür bileşeni doğrudan kurumsal yönetimi ilgilendirmektedir.

Yönetişim ve kültür bileşeninin içeriği; yönetim kurulunun risk gözetimini uygulaması, operasyonel yapının oluşturulması, istenen/arzu edilen kültür yapısının tanımlanması, temel değerlere olan bağlılığın gösterilmesi ve kabiliyetli personelin kazanılması, geliştirilmesi ve elde tutulması gibi alt bileşenlerden oluşmaktadır. Söz konusu alt bileşenler kurumsal yönetim ilkelerinin temel yapı taşlarını oluşturmaktadır. Bu durum bize iç kontrol sistemlerinin odak noktalarından birinin işletmelerde güçlü bir kurumsal yönetim yapısı oluşturmak olduğunu göstermektedir. İç kontrol sistemlerindeki değişime paralel olarak işletmelerde iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirilebilmesi için iç denetim sistemlerinin de kendisini değiştirmesi, yenilemesi ve değişen kurumsal yönetim ve iç kontrol sistemlerine göre kendisini dönüştürmesi gerekmektedir.

Kurumsal yönetim kavramının özü ve temel ilkeleri gereğince günümüz Dünyasında işletme içerisinde güçlü bir kurumsal yönetim sisteminin kurulabilmesi konusunda iç denetime eskisine göre daha fazla görev düşmektedir. Bu doğrultuda iç denetimin klasik bir iç denetim anlayışından çıkarak işletme varlıklarının korunması, finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması, işletmenin amaçlarına etkin ve verimli şekilde ulaşma amacına yardımcı olması gibi amaçların ötesinde işletmelerde güçlü bir kurumsal yönetim sisteminin oluşturulması ve sürdürülmesini hedef alan, bugünün yeteneklerini ve yönetim dinamiklerini göz önünde bulunduran, geleceğe yönelik yönetsel öngörülerde bulunan ve yeni ya da bilinmeyen yönetsel risklere karşı proaktif önlemler alabilen güncel bir iç denetim anlayışına dönüşmesi gerekmektedir. İşletme içerisinde adil, şeffaf, hesap verilebilir ve sorumluluk sahibi bir kurumsal yönetim sisteminin kurulması ve sürekliliğinin

sağlanması için işletme içerisinde etkin ve güncel bir iç denetim fonksiyonunun tasarlanması ve sürekli olarak geliştirilmesi zorunludur.

4.2. İç Denetimde Dijital Değişim ve Dönüşüm

Dijital değişim ve dönüşüm, bilgi ve bilişim teknolojilerinde meydana gelen değişiklikler ve yenilikler doğrultusunda işletmelerin iş yapış şekillerinde ve süreçlerinde meydana gelen değişim ve dönüşümlerin iç denetimdeki yansımalarını ifade etmektedir.

İşletmelerin içinde bulunduğu dijital değişim ve dönüşüm süreci iç denetimde de dijital bir yaklaşıma geçilmesini gerekli kılmıştır. Dijital süreçlerin iç denetim üzerindeki etkisi temelde dijitalleşmenin getirdiği yeni risklerin iç denetimin kapsamına etkisi ve yeni teknolojilerin denetimde çalışmalarında kullanılmasının iç denetim faaliyetlerine etkisi olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleşmiştir.

Gelişen teknolojilerin, dijital zeka ve yapay zeka uygulamalarının iş hayatında yer alması böylelikle geleneksel iş modellerinin yerini dijital iş modellerine bırakması işletmeler açısından bir yandan daha hızlı, daha üretken, daha az maliyetli iş yapabilmeye avantajını doğurur iken diğer yandan siber riskler vb. gibi yeni risklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. 2018 yılı Global Ekonomik Suç ve Hile Araştırmasına göre dijital suçlar her geçen gün giderek artmaktadır. Araştırmanın sonuçlarına göre siber suçlar en yaygın görülen hileler arasında yer almıştır ve işletmelerin %31'i dijital hilelere maruz kaldığını belirtmiştir. (PricewaterhouseCoopers [PwC], 2018a)

İşletmeler hem içeriden hem de dışarıdan önemli siber risklerle ve dijital suçlarla karşı karşıyadır ve bu nedenle işletme yöneticileri tarafından bu riskler ciddi bir şekilde dikkate alınmalıdır (Mccollum, 2012, s.14). İç denetimde kurumsal değişim ve dönüşüm başlığı altında bahsedildiği üzere dijitalleşmenin getirdiği risklerin işletmeler açısından ciddi boyutta olması sebebiyle 2017 yılında iç kontrol bütünlük çerçevesinde iç kontrol sistemi, dijitalleşmenin etkisi sonucunda hızla değişen ve giderek daha kompleks hale gelen iş çevresine adapte edilecek şekilde güncellenmiştir. Dolayısıyla böyle bir atmosferde iç denetimin kapsamı, odak noktaları ve işletme yönetiminin iç denetimden beklentileri de değişmiştir. Dijitalleşme ile birlikte bilginin hızlı şekilde paylaşımı denetlenmesi gereken büyük bir veriyi ortaya çıkarmış bu durum iç denetim çalışmalarının kapsamının genişletilmesini gerekli kılmıştır. Siber riskler ve dijital suçların yaygınlaşması iç denetçilerin odak noktalarından birinin de siber riskler ve dijital suçlar olmasına neden olmuş böylelikle iç denetçilerin görev ve sorumluluklarının kapsamı da genişlemiştir. Aynı zamanda söz konusu risklerin ve büyük verinin denetlenebilmesi, iç denetçilerin sürekli olarak gelişen ve değişen teknolojiyi kullanabilen, dijital süreçlere hakim olan yetkinlik ve yeterliliklere sahip olmasını da gerektirmiş böylelikle iç denetçi profilleri de dönüşüme uğramıştır. Yeni teknolojilerin, robot yazılımların, kurumsal kaynak planlama (KKP) süreçlerinin denetimde kullanımı iç denetçilere zaman ve maliyet avantajı sağlamış ve denetim çalışmalarının yürütülmesini de kolaylaştırmıştır.

Dijitalleşme ile birlikte büyük veri, veri analitiği, arttırılmış gerçeklik, bulut bilişim sistemleri, siber güvenlik, blokzincir, makine öğrenme, nesnelere interneti, mobil teknolojiler, robotik yazılımlar vb. gibi yeni kavramların iş dünyasına hızlı bir şekilde girmesi inovatif gelişmelerin de artmasına neden olmuş hatta işletmeler için inovasyonu zorunlu hale getirmiştir. Bu durum işletme yöneticilerinin iç denetçilerden olan beklentilerinin artmasına neden olmuştur.

2018 yılı İç Denetim Meslek Profesyonelleri Çalışmasına göre; iç denetim fonksiyonunun proaktif bir şekilde inovasyon sürecine katkı sağlaması, hızlı bir şekilde yeni teknolojilerin avantajlarını değerlendirmesi aynı zamanda yeni teknolojilerin iç kontrol sistemleri üzerinde meydana getireceği riskleri önceden algılaması ve risklerin yönetilmesini sağlaması işletme yöneticilerinin iç denetim mesleğinden ve iç denetçilerden olan beklentileri arasında yer almaktadır. (PricewaterhouseCoopers [PwC], 2018b)

4.3. İç Denetimde Kültürel Değişim ve Dönüşüm

Kültürel değişim ve dönüşüm, günümüz Dünyasında meydana gelen değişiklikler doğrultusunda işletmelerin kurumsal kültür yapısında ve anlayışında meydana gelen değişim ve dönüşümlerin iç denetimdeki yansımalarını ifade etmektedir.

Kurumsal kültür kavramı; bir organizasyon içerisindeki işletme sahip veya sahipleri ile diğer tüm işletme çalışanları tarafından benimsenen etik ilkeler, kurallar, prensipler, normlar, ahlaki değerler, inançlar, davranış şekilleri ve tutumlar bütünüdür. Organizasyonların içerisinde bulunduğu sürekli bir değişim ve dönüşüm süreci ve bu sürece bağlı olarak organizasyonların yapısında meydana gelen majör değişiklikler organizasyonların kurumsal kültür yapılarını önemli derecede etkilemektedir. Söz konusu değişim ve dönüşüm süreci bir yandan kurumsal kültür kavramının giderek daha kompleks ve denetlenmesi zor bir kavram haline gelmesine neden olur iken diğer yandan finansal ve operasyonel riskler yerine tıpkı siber riskler gibi işletmeler açısından yeni bir risk unsuru olarak kültürel riskleri ön plana çıkarmıştır. Özellikle son yıllarda işletmelerde meydana gelen suistimal ve yolsuzluk olayları ile denetim skandallarının arkasında yatan nedenlerden birinin de zayıf veya etkin olmayan kurumsal kültür yapıları olması, kurumsal kültürü işletmeler için önemli bir risk haline getirmiş ve işletmeler tarafından denetlenmesi gereken bir olgu haline dönüştürmüştür.

Kurumsal kültürün denetlenmesi ihtiyacı ise iç denetim mesleğinin kapsamında ve iç denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarında bir değişim ve dönüşümüne sebep olmuştur. Buna göre iç denetimin kapsamı organizasyon içerisindeki kurumsal kültür sisteminin de denetimini içerecek şekilde genişletilmiş ve kurumsal kültürü denetleme görev ve sorumluluğu iç denetçilere verilmiştir. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından kurumsal kültürün denetlenmesi konusundaki sorumluluğun iç denetime verilmesinin ve işletme yönetiminin iç denetçilerden organizasyon içerisindeki kurumsal kültürü de denetlemesi yönünden bir beklenti geliştirmesinin en büyük sebebi ise organizasyonlar içerisinde iç denetim departmanlarının organizasyonun kurumsal kültürünü yakından gözlemleyen, takip edebilen, izleyen ve inceleyebilen bir pozisyonda bulunması olmuştur.

İşletmelerde kurumsal kültürde meydana gelen değişim ve dönüşümlerin iç denetime yansımaları sonucunda iç denetim faaliyetlerinin odak noktalarından birinin kurumsal kültür olması, periyodik olarak organizasyonların kurumsal kültür denetimlerinin yapılması ve yürütülen her bir denetim prosesi içerisinde diğer denetim çalışmalarlarıyla bütünlük şeklinde kurumsal kültürün ve kurumsal kültür açısından risk taşıyan alanların değerlendirilmesi, değerlendirilmesi, mevcut denetim prosedürlerinin ve kontrollerinin ötesinde organizasyon içerisindeki sorunların arkasında yatan sebeplerin davranışsal veya kültürel faktörlere dayanıp dayanmadığının araştırılması, organizasyon içerisindeki kurumsal kültürün etkinliğinin test edilmesi ve iç denetim anlayışının bu gereklilikleri sağlayacak şekilde değiştirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte iç denetçilerin kurumsal kültürün denetimi konusunda yeni iç denetim anlayışının gerekliliklerini yerine getirebilecek şekilde; kültürel ve duygusal faktörlere karşı yüksek derecede farkındalık ve kavrayış yeteneğine sahip olma, analitik-mantıksal-teknik düşünme yeteneği ile yaratıcı-psikolojik-bütünsel düşünme yeteneği arasında köprü kurabilme, kültürel zindeliğe sahip olma gibi kültürel zindelik açısından yeni yetkinlikler, beceriler ve özelliklere sahip olması gerekmektedir (Bircan, 2018, s.183). İç denetçilerin kurumsal kültür denetimi sırasında özellikle iç güdüsel yeteneklerini kullanabilme kapasitesine sahip olmaları, küçük noktalara dokunabilmeleri ve küçük noktaları birleştirerek, kombine ederek organizasyonun kurumsal kültürüne ilişkin büyük bir perspektif çizebilmeleri, geleneksel yöntem ve methodların dışına çıkabilecek yenilikçi inovatif yeteneklere sahip olmaları ve yeni iletişim becerileri geliştirmeleri kurumsal kültürün denetiminde önemli bir rol oynamaktadır. (The Institute of Internal Auditors [IIA], 2014)

5. İç Denetimde Yapısal Değişim ve Dönüşümüne İlişkin İç Denetçilerin Farkındalığı ve Beklentileri Üzerine Bir Araştırma

5.1. Araştırmanın Amacı

İç denetimde yapısal değişim ve dönüşüm sürecine ilişkin “İç Denetçilerin Farkındalığı ve Beklentileri Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmanın amacı, iç denetim alanında faaliyet gösteren meslek profesyonellerinin, iç denetimde yaşanan yapısal değişim ve dönüşüm sürecine karşı farkındalığını ölçmek ve beklentilerini değerlendirmektir. Yapılan araştırma ile iç denetimde yaşanan değişim ve dönüşüm gerçeğinin, iç denetçiler üzerindeki etkileri ve söz konusu değişim sürecine karşı iç denetçilerin bakış açıları tespit edilmeye çalışılmıştır.

5.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Araştırmanın ana kütesini, özel sektörde faaliyet gösteren iç denetçiler oluşturmaktadır. Araştırmanın dönemi, 2020 yılı Şubat ayını kapsamaktadır. Tüm iç denetçilere ulaşılmamasının pratikte mümkün olmaması ve ciddi zaman kaybına yol açabilmesi sebebiyle araştırma, ana küteden tesadüfi örneklem yöntemiyle seçilen ilgili örneklem üzerinde gerçekleştirilmiş ve konu ile ilgili 51 iç denetçiye ulaşılmıştır. Araştırma konusu ve soruları ile araştırmaya katılan iç denetçilerin demografik özellikleri arasında anlamlı bir ilişkinin bulunmaması ve araştırmanın amacının, farklı iç denetçi grupları arasındaki cevapların farklılıklarını değerlendirmek değil genel olarak iç denetçilerin araştırma konusundaki eğilimlerinin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi olması sebebiyle araştırmaya katılan söz konusu iç denetçilere yönelik herhangi bir demografik ayrıştırma yapılmamıştır. Buna göre araştırma; otomotiv, gıda, perakende, hazır giyim, enerji, bankacılık, sigorta ve reasürans, bağımsız denetim, medya, telekomünikasyon, konaklama ve futbol gibi çok farklı sektörlerde ve bölgelerde faaliyet gösteren özel sektör işletmelerinin holding ve grup şirketlerinde çalışan iç denetçiler üzerinde uygulanmıştır. Yukarıda belirtilen sektörlerde faaliyet gösteren 51 farklı iç denetim meslek profesyoneline sorular sorularla; iç denetçilerin değişim ve dönüşüme karşı tutumları, değişimi ne derece benimsedikleri ve kabullendikleri, değişim gerçeğine olan inançları, değişim ve dönüşümün gerekliliklerini iç denetim faaliyetlerine ne kadar yansıtıtları, değişim ve dönüşüm karşısında mevcut bilgi, birikim ve yetkinliklerini ne derece yeterli buldukları ve yaşanan değişim ve dönüşüm konusunda endişelerinin olup olmadığı değerlendirilmeye çalışılmıştır. Araştırmaya katılan iç denetçilerin pozisyonları; iç denetim uzman yardımcıları, iç denetim uzmanları, iç denetim kıdemli uzmanları, iç denetim müdürleri ve iç denetim direktörlerinden oluşmaktadır.

5.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada nicel bir yöntem olarak anket yöntemi kullanılmış ve araştırmanın verileri anket yöntemiyle toplanmıştır. Anket yöntemi olarak çevrimiçi anket yöntemi uygulanmıştır. İç denetim meslek profesyonellerinin araştırma konusuna ilişkin düşüncelerini, endişelerini ve algılarını değerlendirebilmek ve bu konuda sayısal çıkarımlara ulaşabilmek amacıyla hazırlanan anket formu, 10 sorudan oluşmaktadır. Anket formunda ikinci soru hariç olmak üzere ilk 8 soru için soru tipi olarak cevabı açık soru tekniği (Evet /Hayır) ve ikili ölçek, ikinci soru için uygun olanı işaretleme soru tekniği ve ikili ölçek kullanılmıştır. Son soru için ise çoktan seçmeli soru tekniği ve bağımsız maddelerden oluşan ölçek; maddeleştirilmiş ölçek kullanılmıştır. Çalışmada cevabı açık soru tekniğinin ağırlıklı olarak kullanılmasının sebebi, katılımcıların değişim ve dönüşüm sürecine yönelik belirlenen açık ifadelere katılım derecesini kolaylıkla değerlendirmeyi sağlamaktır. Anket soruları, yanıtlayanları belli bir fikre yönlendirmeyecek veya ön yargıya kapılmasını sağlamayacak şekilde araştırma konusuna odaklı nötr şekilde oluşturulmuştur. Anket, iç denetçiler üzerinde uygulanmadan önce soruların güvenilirliği ve anlaşılabilirliği açısından deneme çevrimiçi anket uygulamasıyla da test edilmiştir. Anket sorularının cevapları, çevrimiçi anket formu raporundan elde edilen yüzdesel dağılım grafikleri ve tablolar aracılığıyla trend yüzdesi yöntemiyle analiz edilerek değerlendirilmiştir.

5.4. Araştırmanın Bulguları ve Sonuçlar

İç denetçiler üzerinde uygulanan anket çalışmasının sonuçlarına yönelik elde edilen sayısal veriler aşağıdaki şekilde özetlenebilir;

- * Ankete katılan toplam 51 iç denetçiden 43'ü (%84,3'ü) iç denetim mesleğinin sürdürülebilirliği için dönüşümün zorunlu olduğu görüşünü belirtirken 8'i (%15,7'si) dönüşümün zorunlu olmadığını belirtmiştir.
- * Ankete katılan iç denetçilerin tamamı (%100'ü) iç denetim mesleğindeki değişim ve dönüşümün sürekli bir olgu olduğu inancındadır.
- * Ankete katılan toplam 51 iç denetçiden 21'i (%41,2'i) iç denetim çalışmalarında robotik yazılımları kullandığı belirtirken 30'u (%58,8'i) iç denetim çalışmalarında robotik yazılımları hiç kullanmadığını belirtmiştir.

- * Ankete katılan toplam 51 iç denetçiden 40'ı (%78,4'ü) iç denetimde kurumsal, dijital ve kültürel açıdan yaşanan değişim ve dönüşüme karşı kendisini hazır hissederken 11'i (%21,6'sı) endişe duyduğunu belirtmiştir.
- * Ankete katılan toplam 51 iç denetçiden 36'sı (%70,6'sı) bilgi, beceri ve yetkinliklerini değişen iç denetim mesleğinde yeterli görürken, 15'i (%29,4'ü) kendisini bu konuda yeterli görmemektedir.
- * Ankete katılan toplam 51 iç denetçiden 43'ü (%84,3'ü) son 5 yıl içerisinde farklı ve yeni iç denetim tekniklerini kullandığını belirtirken, 8'i (%15,7'si) iç denetim tekniklerini hiç değiştirmeden aynı denetim tekniklerini kullanmaya devam ettiğini belirtmiştir.
- * Ankete katılan toplam 51 iç denetçiden 32'si (%62,7'si) iç denetim faaliyeti içerisinde siber risk denetimi yaparken, 19'u (%37,3'ü) siber risk denetimi yapmamaktadır.
- * Ankete katılan toplam 51 iç denetçiden 42'si (%82,4'ü) iç denetim çalışmaları sırasında organizasyonların kurumsal kültürle ilgili risklerini de değerlendirirken 9'u (%17,6'sı) kurumsal kültür ile ilgili herhangi bir çalışma yapmamaktadır.
- * Ankete katılan toplam 51 iç denetçiden 39'u (%76,5'i) değişen ve dönüşüme uğrayan iç denetim faaliyetleri karşısında kendisini geliştirmek ve hazırlamak konusunda bağlı bulunduğu işletme yönetiminden destek gördüğünü belirtirken, 12'si (%23,5'i) destek görmediğini belirtmiştir.
- * Ankete katılan toplam 51 iç denetçiden sadece 7'si (%13,7'si) siber risklerin, suistimal ve usulsüzlüklerin, kurumsal kültürün ve iç kontrollerinin etkinliğinin denetimi olmak üzere bu denetimlerin tamamı için kendini yetkin görmektedir.

Araştırma sonucunda elde edilen sayısal bulgular yorumlandığında araştırma ana kütesini oluşturan iç denetim meslek profesyonellerinin iç denetimde yaşanan zorunlu ve sürekli bir değişim ve dönüşüm sürecinin farkında olduğu ve bunu kabullendiği söylenebilir. Ankete katılan iç denetçilerin, %100'nün (tamamının) iç denetim mesleğinde değişim ve dönüşümü sürekli bir olgu olarak görmesi ve %84'nün mesleğin sürdürülebilirliği için dönüşümün zorunlu olduğu ifadesine katılması bunun bir göstergesidir. Benzer şekilde iç denetçilerin %84'ünün son 5 yıl içerisinde iç denetimde kullandığı denetim tekniklerinin değiştiğini ifade etmesi de bu sonucu desteklemektedir.

Anket sonuçları, söz konusu algının ve değişim olgusunun iç denetimde uygulamaya geçirilmesi açısından incelendiğinde ise aynı derecede yüksek oranlar görülememektedir. Örneğin robotik yazılımların iç denetçilerin yarısından fazlası yaklaşık %59'u tarafından iç denetim faaliyetlerinde halen hiç kullanılmadığı görülürken sadece %41'inin robotik yazılımları iç denetim faaliyetlerinde fiili olarak hayata geçirdiği görülmektedir. Benzer şekilde artık iç denetimin faaliyet kapsamı içerisinde değerlendirmesi gereken bir unsur olan siber risklerin denetim oranı da nispeten düşüktür. İç denetçilerin yaklaşık %63'ü iç denetimin içerisinde siber risklerin de denetimi yaptığını belirtmiştir. %37'si ise siber risk denetimi yapmadığını belirtmiştir. Bununla birlikte işletmelerin kurumsal kültürle ilgili risklerinin değerlendirilmesi açısından sonuçlar, iç denetçilerde oluşan değişim ve dönüşüm algısı ile paraleldir. İç denetçilerin %82'sinin iç denetimle bütünleşik olarak kurumsal kültürle ilgili riskleri de değerlendirdiği görülmektedir.

İç denetçilerin değişim ve dönüşüme karşı endişeleri ve bu konuda işletme yönetiminden gördükleri destek açısından değerlendirildiğinde, ankete katılan iç denetçilerin ortalama %25'nin, işletme yönetiminden mesleki yeterlilik ve yeteneklerini geliştirmek konusunda herhangi bir destek görmemesi sebebiyle iç denetimde yaşanan değişim ve dönüşüm sürecine karşı kendisini hazırlıklı hissetmediğini veya dijital, kültürel ve kurumsal değişime karşı endişelerinin olduğunu doğruladığı görülmektedir.

İç denetçilerin bu konudaki endişeleri ile ilişkili olan yetkinlikler konusu incelendiğinde ise iç denetçilerin kendilerini en yetkin ve yeterli hissettikleri denetim faaliyeti alanının %92'lik oranla iç kontrollerin etkinliğinin denetimi olduğu görülmektedir. Bu durum şaşırtıcı değildir, zira iç kontrollerin etkinliğinin denetimi iç denetim faaliyetinin varoluşundan bu yana mevcut olan ve iç denetçiler tarafından standart bir iç denetim faaliyeti içerisinde her zaman ilk olarak yapılan iç denetim prosedürlerinden biridir. İç kontrollerin etkinliğinin denetimini %86'lık bir oranla suistimal ve usulsüzlüklerin

denetimi ve %55'lik bir oranla kurumsal kültürün denetimi takip etmektedir. İç denetçiler kendilerini en az ise siber risklerin denetimi konusunda yeterli görmektedir ve iç denetçilerin sadece %7'si bu denetim faaliyetlerinin hepsini iç denetim faaliyetleri içerisinde uygulama konusunda kendisini yeterli hissettiğini belirtmektedir.

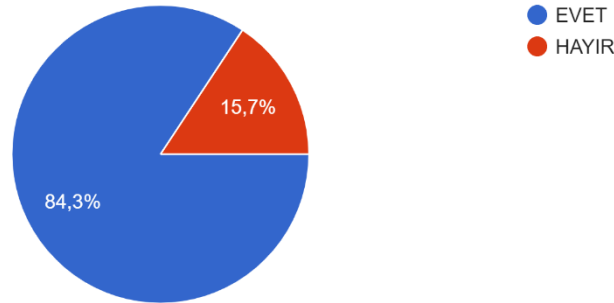
Anket sonuçları bir bütün olarak değerlendirildiğinde iç denetçilerde zihinsel olarak bir değişim ve dönüşüm farkındalığının ve bilincinin, iç denetim faaliyetlerinde fiili olarak uygulamaya geçirilme aşamasında bazı eksiklikler olmakla birlikte yüksek oranda gelişmiş olduğu söylenebilir. Bununla birlikte değişimin getirdiği yeni denetim anlayışlarının iç denetim faaliyetlerine adapte edilmesi ve bu konuda iç denetçilerin sahip olması gereken yetkinliklerin geliştirilmesi konusunda çeşitli eksikliklerin olduğu da açıktır.

Değişim ve dönüşüm sürecinin iç denetçiler tarafından iç denetim uygulamalarının tamamına yansıtılabilmesi için işletme yönetimlerinin, iç denetçileri değişim ve dönüşüm sürecine karşı hazırlamaları, iç denetçilere mesleki bilgi, beceri ve yeteneklerini geliştirme konusunda fırsat vermeleri ve destek olmaları oldukça önemlidir. Bu yüzden yeni ve gelişmiş teknolojik araç ve gereçler işletme yönetimi tarafından organizasyonlara kazandırılmalı ve iç denetçilerin kullanımına sunularak iç denetim faaliyetlerinin içine dahil edilmeli ve iç denetçilerin yeni teknolojileri, yapay zekâ ve dijital zekâ uygulamalarını en iyi şekilde kullanabilmesi için gerekirse kendilerine bu konuda eğitim verilmesi veya işletme yönetimi tarafından eğitim desteğinin sağlanması gerekmektedir. İç denetçilerin özellikle siber risklerin denetimi ve kurumsal kültürün denetimi konusunda geliştirilmesinin ve mevcut yetkinliklerinin artırılmasının gerekli olduğu görülmektedir.

İç denetimde yapısal değişim ve dönüşüm süreci hakkında iç denetçilerin algıları ve beklentilerine ilişkin anket soruları ve sonuçları aşağıda grafikler yardımıyla da aşağıda gösterilmiştir;

1)"Transform or Die" ifadesine katılıyor musunuz?

51 yanıt



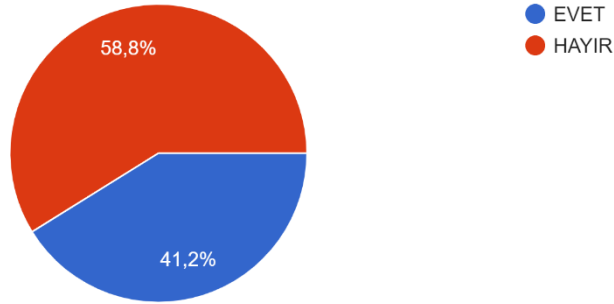
2)İç denetimde yapısal değişim ve dönüşüm sizce geçici bir trend midir yoksa sürekli bir olgu mudur?

49 yanıt



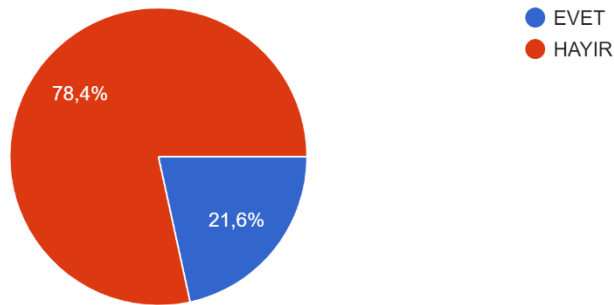
3)İç denetim çalışmalarınızda robotik yazılımları hiç kullandınız mı?

51 yanıt



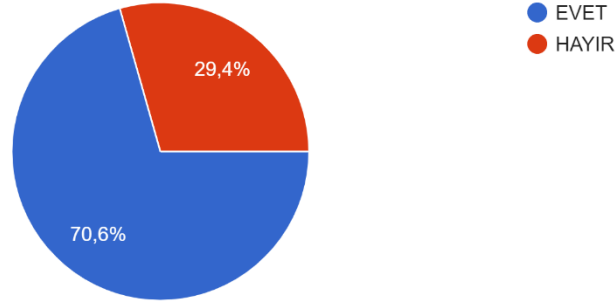
4)İç denetimde yaşanan teknolojik/dijital, kültürel ve kurumsal dönüşüme karşı endişeleriniz var mı ?

51 yanıt



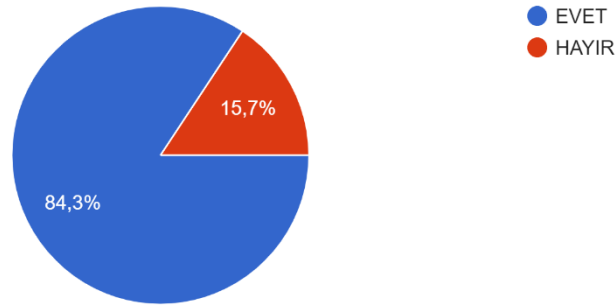
5) Bir meslek profesyoneli olarak mevcut yetenek ve yetkinliklerinizi değişen iç denetim anlayışı için yeterli görüyor musunuz?

51 yanıt



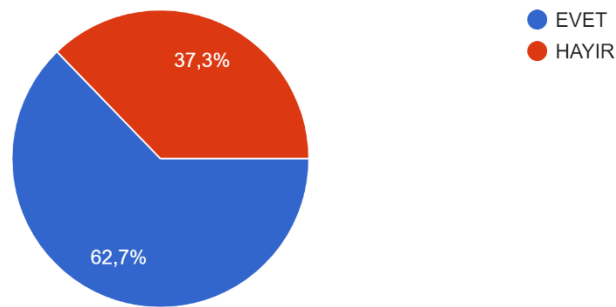
6) Son 5 yıl içerisinde iç denetim kapsamında uyguladığınız denetim teknikleri değiştirdi mi?

51 yanıt



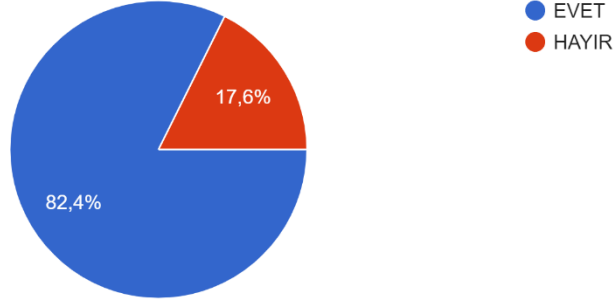
7) İç denetim çalışmalarınız kapsamında siber risklerin denetimini yapıyor musunuz?

51 yanıt



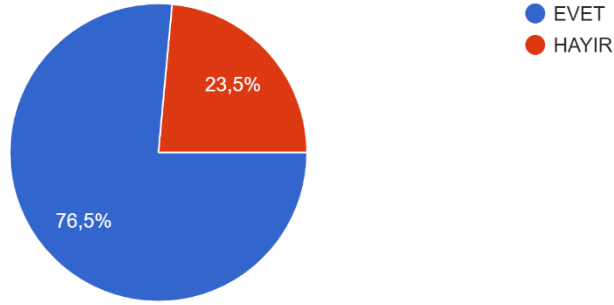
8) İç denetim çalışmalarınız kapsamında klasik iç denetim faaliyetleri ile bütünleşik olarak denetlediğiniz organizasyonların kurumsal kültür ile ilgili risklerini de değerlendiriyor musunuz?

51 yanıt



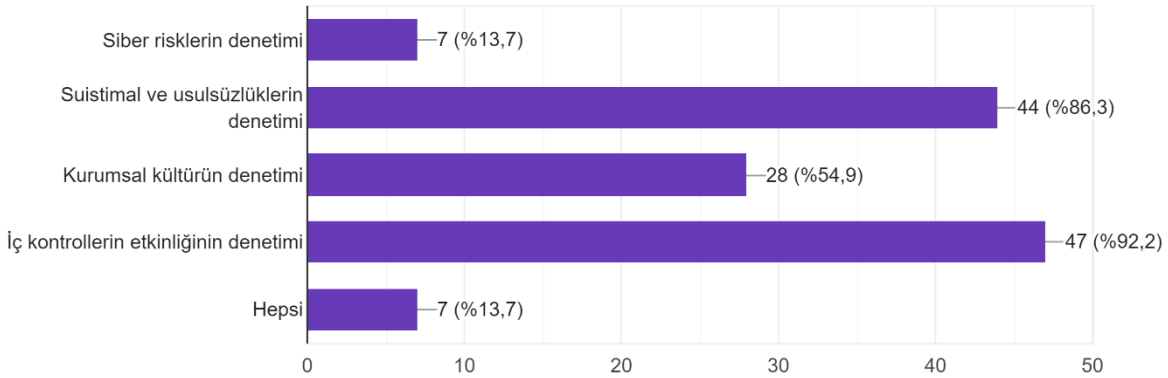
9) İç denetimdeki değişime ve dönüşüme karşı kendinizi hazırlamak, mesleki yeterlilik ve yeteneklerinizi geliştirmek konusunda işletme yönetiminden gerekli desteği görüyor musunuz?

51 yanıt



10) Aşağıdaki kavramlardan hangilerinin denetimi konusunda kendinizi yeterli görüyorsunuz? Bir veya birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz.

51 yanıt



6. Sonuç

Günümüzde iç denetimin eskiden olduğu gibi klasik iç denetim faaliyetlerine devam ederek geçerliliğini koruması mümkün değildir. Yeni Dünya düzeninin getirdiği yenilikler, iç denetim anlayışının standart bir denetim anlayışından farklı bir denetim anlayışına dönüşmesini zorunlu kılmıştır.

Bilgi ve bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler iş yapış şekillerini değiştirmiş, yeni ve farklı teknolojilerin iş hayatına girmesine neden olmuş, işletmeler açısından yeni riskleri ve denetlenmesi gereken yeni unsurları ortaya çıkarmış ve işletme yönetiminin iç denetçilerden olan beklentilerini değiştirmiştir. Söz konusu değişim ortamı; iç denetim faaliyetlerinin, fonksiyonlarının ve kapsamının, iç denetçilerin sorumluluklarının, iç denetçi profillerinin ve bir bütün olarak iç denetimin yapısının değişmesine neden olmuştur.

İç denetim faaliyetlerinin değişen koşullar karşısında yeterli olabilmesi için iç denetimin; işletme varlıklarının korunması, etik kural, politika ve prosedürlere uygunluğun sağlanması, işletmenin amaçlarına etkin ve verimli şekilde ulaşmasının sağlanması ve işletme içerisindeki iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi amaçları dışında, işletme içerisinde suistimal ve usulsüzlüklerin önlenmesi, siber risklerin değerlendirilmesi, kurumsal kültür yapısının incelenmesi ve kurumsal kültür ya da yönetim risklerinin değerlendirilmesi amaçlarına yönelik faaliyetleri de içermesi gerekmektedir.

Yaşanan değişim ve gelişmeler, iç denetimin fonksiyonlarına yeni fonksiyonların (suistimal ve usulsüzlükleri önleme, siber riskleri ve kurumsal kültürü değerlendirme) eklenmesine dolayısıyla iç denetim faaliyetlerinin çeşitlenmesine (suistimal ve usulsüzlüklerin denetimi, kurumsal kültür denetimi, siber risklerin denetimi) ve iç denetimin kapsamının genişlemesine neden olmuştur. Ayrıca işletme yönetimi açısından artık en önemli konuların; yeni teknolojilere karşı organizasyonun gerekli araç ve yeteneklere nasıl sahip olacağı, yeni riskleri nasıl yöneteceği, geleceği nasıl öngöreceği ve yeni nesil iş modelleri ile yetenekleri organizasyona nasıl katacağı gibi konular olması sebebiyle iç denetimin statik bir yapıdan daha dinamik bir yapıya dönüşmesi, iç denetim fonksiyonunun inovatif olması ve iç denetim faaliyetlerinin geleceği öngörme fonksiyonuna hizmet edecek şekilde yeniden tasarlanması gerekmektedir. Tüm bu bilgiler doğrultusunda yeni iç denetim anlayışının taşınması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Dinamik bir yapıya sahip olma
- Standart iç denetim faaliyetleri dışında işletme içerisindeki kurumsal kültürün, siber veya diğer dijital risklerin, suistimal ve usulsüzlüklerin, yapay zekâ ve dijital zekâ uygulamalarının denetimi konusunda da bilgi sahibi olma ve standart iç denetim faaliyetleri ile bütünleşik olarak söz konusu denetim faaliyetlerini de yürütme
- Yeni teknolojileri (robotik yazılımlar, ERP uygulamaları, veri analitiği, bulut bilişim, siber güvenlik vb.) ve yetenekleri (yapay zekâ, dijital zekâ ve süreç zekâsı uygulamaları) iç denetim sürecine dahil etme ve iç denetim faaliyetlerinde kullanabilme
- Veri analitiğini stratejik bir karar mekanizması olarak kullanabilme
- Geleceği öngörebilme ve gelecekteki risklere karşı proaktif olma
- Yeni teknoloji ve yetenekleri organizasyona kazandırma konusunda öncü olma ve işletme yönetimine bu konuda danışmanlık hizmeti verme
- Yeni teknolojinin getirdiği avantaj ve dezavantajları önceden değerlendirebilme ve yeni iş risklerini yönetebilme
- Yeni denetim yaklaşımlarına ve tekniklerine karşı açık olma
- İnovatif bir anlayışa ve inovatif iç denetim fonksiyonlarına sahip olma
- Sürekli olarak değişim ve yenilikleri takip etme ve sürekli gözetim faaliyetinde bulunma

İç denetim faaliyetlerinin yukarıda belirtilen şekilde bir dönüşüme uğraması için ise temel görev iç denetçilere düşmektedir, çünkü iç denetim faaliyetlerinin belirtilen özelliklere sahip olabilmesi ancak iç denetim faaliyetlerini yürütecek olan meslek profesyonellerinin yani iç denetçilerin mevcut bilgi, beceri ve yetenekleri ile denetim anlayışlarının değişmesi ile mümkün olabilecektir. Hem iç denetim mesleğindeki değişime ayak uydurabilmek hem de işletme yönetiminin iç denetçilerden olan yeni beklentilerini karşılayabilmek için yeni ve güncel bir iç denetçi profiline ihtiyaç söz konusudur.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından “Günümüz Dünyasında Değişimin Öncüsü Olmak” temasıyla düzenlenen XXIII. Uluslararası Türkiye İç Denetim Kongresi’nde TUSİAD Yönetim Kurulu Başkanı Sn. Simone Kaslowski tarafından değişen koşullar doğrultusunda geleceğin iç denetçi profili; “*yeni teknolojileri iyi bilen, bu teknolojilerin ortaya çıkardığı potansiyel risk ve fırsatları bilen, analitik düşünme yeteneğine sahip, güçlü iletişim beceresine sahip, farklı birimler arasında iletişim kurabilen, değişime açık ve yenilikçi kişiler*” olarak belirlenmiştir. Kaslowski tarafından belirtilen özellikler iç denetim mesleğindeki değişim ve yenilikler ile birlikte dikkate alındığında yeni iç denetçilerin; yeni ve gelişen teknolojileri iyi kullanabilen, bu teknolojilerin ortaya çıkardığı potansiyel risk veya fırsatların farkında olan, yeni teknolojilere ve farklı denetim tekniklerine kısa sürede adapte olabilen, dijital zindeliğe sahip, yeni risklere karşı proaktif davranabilen, güçlü iletişim beceresine sahip, stratejik karar verme yeteneğine ve analitik düşünme beceresine sahip, sezgi ve kavrayış yeteneği yüksek, geleceği öngörebilen, inovatif denetim anlayışına inanan, yeni gelişmelere karşı meraklı, sürekli gelişime önem veren, yeni yeteneklerin kazanımı konusunda istekli, değişime açık ve yenilikçi kişiler olması gerektiği söylenebilir.

İç denetçilerin kendilerini değiştirme ve dönüştürme konusunda, yeni iç denetim anlayışının gerektirdiği özellikleri karşılayacak şekilde bir eylemde bulunması ise tamamıyla değişim ve dönüşüm konusundaki algı ve beklentilerine göre şekillenmektedir. İç denetçilerin bu yöndeki algı ve beklentilerini anlamaya yönelik olarak 51 iç denetçi üzerinde uygulanan anket çalışmasının sonuçları, iç denetimdeki değişim ve dönüşüm açısından iç denetçilerin zihninde değişimin ve dönüşümün kaçınılmaz bir gerçek olduğu ve sürekli olarak devam edeceği konusunda yüksek oranda bir farkındalığın oluştuğunu göstermektedir. Bununla birlikte anket sonuçları söz konusu algının ve değişim olgusunun iç denetimde uygulamaya geçirilmesi açısından incelendiğinde aynı derecede yüksek oranlar görülememektedir. Robotik yazılımların iç denetim faaliyetlerinde kullanılma oranları ilişkin ana kütleden elde edilen sayısal veriler daha düşük orandadır. Benzer şekilde iç denetimin faaliyet kapsamı içerisinde artık değerlendirmesi gereken yeni bir unsur olan siber risklerin denetim oranı da nispeten düşüktür. Bununla birlikte işletmelerin kurumsal kültürle ilgili risklerinin değerlendirilmesi açısından sonuçlar, iç denetçilerde oluşan değişim ve dönüşüm algısı ile paraleldir. İç denetçilerin %82’sinin iç denetimle bütünleşik olarak kurumsal kültürle ilgili riskleri de değerlendirdiği görülmektedir.

İç denetçilerin değişime kendilerini adapte edebilmeleri için bu konuda bir farkındalıklarının olmasının yanı sıra değişime yönelik mesleki bilgi, beceri ve yeteneklerini geliştirebilecek bir ortama sahip olmaları ve bu konuda destek görmeleri de oldukça önemlidir. Anket sonuçları, değişim ve dönüşüm konusunda iç denetçilerin işletme yönetiminden gördükleri destekle doğru orantılı olarak az da olsa değişime karşı endişeleri olan veya değişime karşı kendini yeterli ya da hazırlıklı görmeyen bir iç denetçi varlığına işaret etmektedir. Anket sonuçları doğrultusunda, iç denetçilerin kendilerini en yetkin ve yeterli hissettikleri denetim faaliyeti alanının iç kontrollerin etkinliğinin denetimi olduğu görülmektedir. İç denetçilerin kendilerini en yetersiz gördükleri alan ise siber risk denetimi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sonuç olarak, anket sonuçları bir bütün olarak değerlendirildiğinde iç denetçilerde zihinsel olarak bir değişim ve dönüşüm farkındalığının ve bilincinin, iç denetim faaliyetlerinde fiili olarak uygulamaya geçirilme aşamasında bazı eksiklikler olmakla birlikte yüksek oranda gelişmiş olduğu söylenebilir. Değişim ve dönüşüm sürecinin iç denetçiler tarafından iç denetim uygulamalarının tamamına yansıtılabilmesi için işletme yönetimlerinin, iç denetçileri değişim ve dönüşüm sürecine karşı hazırlamaları, iç denetçilere mesleki bilgi, beceri ve yeteneklerini geliştirme konusunda fırsat vermeleri ve destek olmaları oldukça önemlidir. Bu yüzden yeni ve gelişmiş teknolojik araç ve gereçler işletme yönetimi tarafından organizasyonlara kazandırılmalı, iç denetçilerin kullanımına sunulacak iç denetim faaliyetlerinin içine dahil edilmeli ve iç denetçilerin yeni teknolojileri, yapay zekâ ve dijital zekâ uygulamalarını en iyi şekilde kullanabilmesi için gerekirse kendilerine bu konuda eğitim verilmesi veya işletme yönetimleri tarafından ilgili eğitim desteğinin kendilerine sağlanması

gerekmektedir. İç denetçilerin özellikle siber risklerin denetimi ve kurumsal kültürün denetimi konusunda geliştirilmesinin ve mevcut yetkinliklerinin artırılmasının gerekli olduğu görülmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The authors has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça

- Aysan, M.A. (2007). Muhasebe ve kurumsal yönetim, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 35, 17–23.
- Adiloğlu, B., Öner, S. (2019). İşletmelerde kurumsal risk yönetimi ve iç denetime farklı bir bakış açısı: 5S uygulaması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 61(2), 67–82.
- Bircan, G., (2018). İç denetimde kurumsal kültür denetimi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 55, 175–190.
- Bozkurt, N., (2010). *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Clemens, D., Rick, N., (2017). Leveraging relationships: internal audit implemented a four- step cycle to help unsure a healthy corporate culture. *Internal Auditor*, 74(2), 62–63.
- Güredin, E., (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Karakaya, G. (2018). COSO kurumsal risk yönetimi- riskin strateji ve performansla uyumlaştırılmasına ilişkin düzenleme çerçevesinde getirilen güncellemeler. *Denetim*, 18, 17–18.
- McCollum, T. (2012). Digital crimes on the rise. *Internal Auditor*, 69(1), 14–27.
- PricewaterhouseCoopers, (2011). *Internal audit matters: critical to all successful organizations*. Retrieved from <https://www.pwc.co.uk/assets/pdf/internal-audit-matters.pdf>, (30.01.2020)
- PricewaterhouseCoopers, (2018a). *Global economic crime and fraud survey*. Retrieved from <https://www.pwc.com/gx/en/forensics/global-economic-crime-and-fraud-survey-2018.pdf>, (05.01.2020)
- PricewaterhouseCoopers, (2018b). *State of the internal audit profession study- moving at the speed of innovation: the foundational tools and talents of technology-enabled internal audit*. Retrieved from <https://www.pwc.co.uk/audit-assurance/assets/pdf/moving-at-the-speed-of-innovation.pdf>, (29.01.2020)
- Sabuncu, B., (2017). İşletmelerde iç denetim ve iç kontrol ilişkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 161.
- The Institute of Internal Auditors (2014). *Culture and the role of internal audit- looking below the surface*. Retrieved from <https://www.iaa.org.uk/media/598939/0805-iaa-culture-report-1-7-14-final.pdf>, (06.01.2020)
- The Institute of Internal Auditors (2019). *Board briefing: Culture and the role of internal audit*. Retrieved from <https://www.iaa.org.uk/resources/audit-committees/board-briefings/board-briefing-culture-and-the-role-of-internal-audit/>, (06.01.2020).
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2010). *Uluslararası iç denetim standartları- uluslararası mesleki uygulama çerçevesi (UMUÇ)*. İstanbul: Print center.
- Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği (2020). *Kurumsal yönetim ilkeleri nedir*. Erişim adresi <http://tkyd.org/tr/sss.html>.

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında

On the Draft Standard of Financial Reporting for Small and Micro Enterprises (KUMI FRS)

Emre Akbulut¹ , Mustafa Emir Can² 

¹ Öğr. Gör., Kırklareli Üniversitesi, Vize Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, Kırklareli

² Doktora Öğrencisi, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: E.A. 0000-0003-0429-8564; M.E.C. 0000-0001-9748-1266

ÖZ

Dünya'da finansal raporlama için uluslararası standartlaşma uygulamaları son yıllarda büyük aşama kaydetmiştir. Bu bağlamda UMS/UFRS ile başlayan çalışmalar Avrupa Birliği (AB) Direktifleri doğrultusunda UK (Birleşik Krallık)'da orta ölçekli ve mikro işletmeler için FRS 102, FRS 105 standartları yayınlanmasıyla devam etmiştir. Ülkemizde de bu uluslararası standartlar referans alınarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından bağımsız denetime tabi işletmeler için TMS/TFRS ve BOBİ FRS standartları yayınlanmıştır. 2019 yılında ise bağımsız denetime tabi olmayan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslak olarak yayımlanarak kamuoyu görüşüne açılmıştır. Bu çalışmanın amacı Küçük ve Mikro İşletmeler için hazırlanan taslak KÜMİ FRS'nin temel özelliklerini belirtmek, ülkemizde yürürlüğe girmesi halinde kapsayabileceği işletmeleri ve muhtemel etkilerini ortaya koymaktır.

Anahtar kelimeler: Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS), Türkiye finansal raporlama standartları (TFRS), finansal raporlama

ABSTRACT

In recent years, international standardization practices for financial reporting have made great progress at a global scale. In this context, works starting off with IAS/IFRS has continued with the publication of FRS 102 and FRS 105 standards for medium-sized and micro enterprises in the UK in accordance with European Union (EU) Directives. With reference to these international standards, TAS/TFRS and LME FRS standards have been issued by the Public Oversight Authority (POA) for companies that is subject to independent audit in Turkey. In 2019, the Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises which is not subject to independent audit, has been published and introduced to public opinion as a draft. The aim of this study is to specify the main features of the draft SME FRS, to reveal which enterprises would be involved in case of an implementation of this standard and what the possible effects.

Keywords: Financial reporting standard for small and micro enterprises (KUMI FRS), Turkish financial reporting standards (TFRS), financial reporting

Başvuru/Submitted: 21.02.2020 Revizyon Talebi/Revision Requested: 29.04.2020 Son Revizyon/Last Revision Received: 27.05.2020 Kabul/Accepted: 11.06.2020



Sorumlu yazar/Corresponding author: Emre Akbulut / emmrenin@gmail.com

Atıf/Citation: Akbulut, E., & Can, M. E. (2020). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı hakkında. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 63, 85-93. <https://doi.org/doi.org/10.26650/MED.692261>



Extended Abstract

In the likely case of the implementation of the draft standard of financial reporting for small and micro enterprises (KUMI FRS) in the future, which enterprises in our country could be concerned by this implementation, and what possible effects would it have on the accounting practices of these companies?

The main subject of this study is the recently published KUMI FRS draft, which has been prepared for small and micro enterprises, which are not subject to independent audits by the POA (Public Oversight Authority). Given the recency of the published draft text, there has not yet been produced any work about it in the literature as this study is unfolding. Thus, this study aims to shed a small light for future research on this subject that will contribute to the literature of financial reporting.

The KUMI FRS draft text prepared for POA small and micro enterprises is the main subject of this study. A document elaboration implying the analysis of the KUMI FRS draft text containing information on the subject of the study has been conducted.

The content was analyzed in order to determine the small and micro enterprises which may become possible users. Another aim was to assess the differences of this standard from TFRS and BOBI FRS, and its possible effects on our country's accounting practices.

According to the POA, these standard financial statements are to be used by small and micro enterprises, which are not subject to independent audits and abide by bookkeeping terms on a balance sheet basis in order to ensure that they present comparable financial information that corresponds to reality and need. In our country, the number of enterprises falling under the category of being small and micro enterprises, which meet these conditions, is currently estimated to be circa 640.000.

The enterprises in our country that are likely to implement KUMI FRS, take into account the General Communique on Accounting System Application (GCASA) issued by the Ministry of Finance and tax law provisions when recognizing their current economic activities and preparing their financial statements. If KUMI FRS takes effect in our country, the highest impact on accounting practices is expected to play out in revenues, inventories, tangible and intangible assets, financial instruments, statements of financial status, and profit and loss statements.

The implementation of KUMI FRS will help tens of thousands of small and micro enterprises, which are not subject to independent audits in our country, to prepare financial reports that offer more qualified and more useful financial information.

As emphasized in the last section, the accounting practices of small and micro enterprises in our country, which prepare financial statements within the framework of GCASA/TPL provisions that do not undergo independent audit in our country, will consequently enable the reporting of reality-conform activity results - a main function of accounting - and the production of actual status assessments and information for planning purposes. We anticipate that this will be an important step in the transition from the established tax accounting approach in our country to information accounting.

1. Giriş

Türkiye’de 2005 yılından itibaren halka açık işletmeler ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) için uygulanmaya başlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS) ek olarak 2018 yılı itibariyle uygulamaya konulan bağımsız denetime tâbi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tabloları açısından geçerli olan Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) finansal raporlama çerçevesi haline gelmiştir. Böylece, KAYİK’ler ile büyük ve orta boy işletmeler için gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir sunum sağlayan finansal raporlama çerçevesi oluşturulma amacına ulaşılmıştır. Bunlar dışında kalan bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler için mevcut durumda MSUGT dışında bir yönerge bulunmamaktadır. Bu kapsamda bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını teminen Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı’nın oluşturulmasına karar verilmiştir. AB Direktifi, UK (Birleşik Krallık)’ın mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 105 başta olmak üzere Türkiye’de daha önce uygulanmış muhasebe düzenlemelerinin yanı sıra diğer ülke uygulamalarını esas alarak “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS)” adı altında bir standart seti taslak metni oluşturmuştur.

KGK tarafından KÜMİ FRS yayımlanırken AB Direktiflerinde yer alan ölçütlere ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine uygun bir şekilde küçük ve mikro işletme tanımının yapılması planlanmıştır. Küçük işletme ölçütlerini sağlamayan işletmeler mikro işletme olarak değerlendirilecek olup, mikro işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadleri sağlamayan işletmeler bu standart kapsamında yer almayacaktır. KGK tarafından AB Direktifinde yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilmiş ve KÜMİ FRS uygulaması, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır. 2019 Şubat ayında tamamlanıp kamuoyunun görüşlerine açılan bu standardın 01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması planlanmaktadır (KGK, 2019b).

Bu çalışmada KÜMİ FRS’nin temel özellikleri, kapsamındaki işletmeler tanımlanacak, bu standardın TFRS ve BOBİ FRS’den farklılıkları ve ülkemiz muhasebe uygulamalarına muhtemel etkileri ortaya koyulacaktır.

2. KÜMİ FRS’nin Temel Özellikleri

AB Direktifi, UK (Birleşik Krallık)’ın mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 105 temel alınarak hazırlanan KÜMİ FRS toplam 22 bölümden ve terimler sözlüğünden (105 sayfa) oluşmaktadır.

TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanan KÜMİ FRS taslağı, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlı, işletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esaslarının yer aldığı kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi ortaya koymaktadır. Metni sade bir anlatım diliyle kaleme alınmış KÜMİ FRS taslağının bölümleri ve içeriği aşağıdaki Tablo 1’de sunulmuştur:

Tablo 1: KÜMİ FRS Taslağının Bölümleri ve İçeriği	
B1 Kavramlar ve Genel İlkeler	B13 Kiralamalar
B2 Finansal Tabloların Sunumu	B14 Devlet Teşvikleri
B3 Finansal Durum Tablosu	B15 Borçlanma Maliyetleri
B4 Kar veya Zarar Tablosu	B16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
B5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	B17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
B6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	B18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
B7 Hasılat	B19 İşletme Birleşmeleri
B8 Stoklar	B20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
B9 Tarımsal Faaliyetler	B21 Dipnotlar
B10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	B22 Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş
B11 Maddi Duran Varlıklar	Terimler Sözlüğü
B12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
Kaynak: KGK, (2019b).	

TMS/TFRS 2019 tam setinde standart yorumları hariç yaklaşık 760 sayfa ve 41 standart (16'sı TFRS ve 25'i TMS), BOBİ FRS seti ise 240 sayfa ve 27 bölümden oluşmaktadır. (KGK, 2017; KGK, 2019a). Buna karşın KÜMİ FRS taslağı 105 sayfa ve 22 bölümden oluşmaktadır. KÜMİ FRS taslağı küçük ve mikro işletmelerin ihtiyaçlarına uygun finansal bilgi sağlayabilecek nitelikte olduğu düşünülmektedir. Standart kapsamında konsolidasyon ve ertelenmiş vergiler gibi hükümlere yer verilmediği görülmüştür.

2013/34/AB “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri” isimli AB Yönergesi üye ülkelerin işletmelerini mikro işletme, küçük işletme, orta ölçekli işletme ve büyük işletme olarak sınıflandırmalarını zorunlu kılmaktadır. Aynı yönerge küçük işletmelerin yalnızca finansal durum tablosu (Bilanço), kar veya zarar tablosu (Gelir Tablosu) ile finansal tablo dipnotlarını düzenlemelerinin finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermek açısından yeterli olacağını belirtmektedir (Demir & Bahadır, 2014, s. 14). KÜMİ FRS taslağının finansal tabloların kapsamı açısından uygulayıcılara daha az maliyete katlanmasını öngören bu yaklaşımı benimsediği görülmektedir.

KÜMİ FRS taslağının nihai halinin Türkiye’de uygulanmaya başlanması ile birlikte beklenen faydalar KGK tarafından aşağıdaki gibi sıralanmaktadır(KGK, 2019c):

- Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıdaki küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkelerinin tabana yayılması beklenmektedir.
- Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin; yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi ile karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları sağlanacak, böylelikle işletmelerin düşük maliyetli kredi ve fon temin etme sürecinde yaşanan zorluklar büyük oranda giderilmesi beklenmektedir.
- Vergi esaslı muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçecek olan küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin alacakları kararlar işletme düzeyinde kaynak dağılımının etkinliğini artırması beklenmektedir.
- Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunan finansal tablolar, işletme yöneticilerinin işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayarak işletmelerin kurumsal yapılarının gelişim sürecine olumlu bir katkı sağlaması beklenmektedir.

3. KÜMİ FRS Kapsamındaki İşletmeler

KGK’ya göre bu standart finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını temin etmek amacıyla bağımsız denetime tabi olmayan ve bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan Küçük ve Mikro İşletmeler tarafından kullanılması öngörülmektedir.

KGK, AB Direktiflerindeki ölçekler dikkate alınarak belirlenen “Küçük İşletme” tanımı dışında kalan işletmeler “Mikro İşletme” olarak kabul edilip “küçük ve mikro ayrımı” yapılmasını planlanmaktadır. AB Direktiflerine göre bir işletmenin “küçük işletme” sayılabilmesi için, aşağıda belirlenen üç ölçütten en az ikisini sağlaması gerekmektedir:

- Aktif toplamı, 350.000 Avro ile 4.000.000 Avro aralığında olması (2.625.000 TL ile 30.000.000 TL*),
- Net satış hasılatı, 700.000 Avro ile 8.000.000 Avro aralığında olması (5.250.000 TL ile 60.000.000 TL*),
- Çalışan sayısı, 10 ile 50 kişi aralığında olması

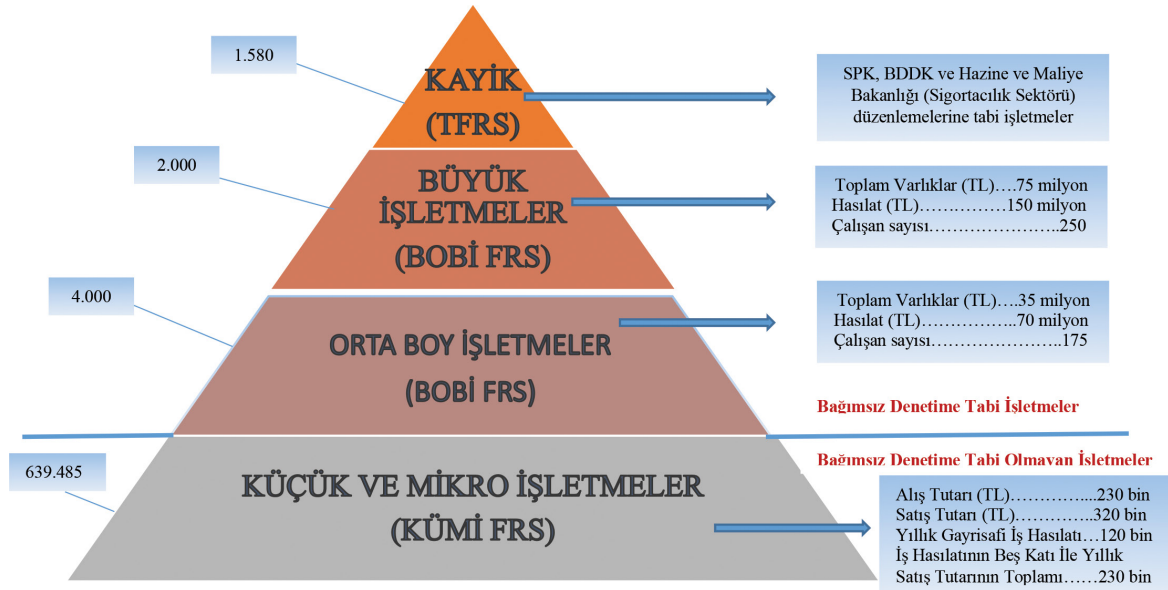
*[Avro kuru 7,50 TL olarak alınmıştır (Nisan 2020)]

Öte yandan mikro işletme olarak tanımlanan işletmelerden Türkiye’de birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan işletmelerin de KÜMİ FRS seti uygulama kapsamında yer alması öngörülmektedir. Sağlamayanların ise bu düzenleme kapsamı dışında tutulması öngörülmektedir. Küçük ve mikro işletme olma alt sınırının Türkiye’de birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutma hadleri olacağı görülmektedir.

Küçük işletme olma kriterlerini belirleyen aktif büyüklüğü, satış hasılatı ve çalışan sayısı ölçütlerinin AB Direktiflerindeki ölçekleri dikkate almayı planlayan KGK, bu ölçütlerin ne kadar olacağı konusunda şu ana kadar bir yönerge yayınlamamıştır. Ancak her ne kadar bu ölçütler belirlenmemiş olsa da küçük ve mikro işletme olma üst sınırının BOBİ FRS'ye tabi bağımsız denetim kapsamına giren orta boy işletme sayılma ölçütlerinin olacağını öngörebiliriz. Küçük ve mikro işletme olma üst sınırını oluşturan orta boy işletme olma ölçütleri ile Küçük ve mikro işletme olma alt sınır hadleri aşağıda sunulmuştur:

Tablo 2: Küçük ve Mikro İşletme Olma Alt Sınır Hadleri ve Üst Sınır Ölçütleri	
Bilanço Esasına Göre Defter Tutma Hadleri (2019)	
Alış Tutarı	230.000 TL
Satış Tutarı	320.000 TL
Yıllık Gayrisafi İş Hasılatı	120.000 TL
İş Hasılatının Beş Katı İle Yıllık Satış Tutarının Toplamı	230.000 TL
Bağımsız Denetim Kapsamı	
35.0000.000 TL < (Toplam Varlıklar)	Büyük ve Orta Boy İşletme
70.0000.000 TL < (Hasılat)	
175 Kişi < (Çalışan Sayısı)	
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019); KGK, (2019c)	

Yukarıda sınırlarını çizdiğimiz küçük ve mikro işletme olma ölçütlerine giren, işletme sayısı şu an için 639.435 adettir Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019). Bu bağlamda ülkemizde TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS uygulayacak işletmelerin hadleri ve bu hadlere uyan işletmelerin şu anki sayıları KGK tarafından aşağıda şu şekilde sunulmuştur:



Şekil 1: TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Uygulayacak İşletmelerin Hadleri

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019).

KÜMİ FRS'yi bağımsız denetime tabi olmayan bilanço esasına göre defter tutan diğer işletmelerin tabi olacağı görülmektedir. Şekilde gösterdiğimiz küçük ve mikro işletme olma alt sınır hadleri sağlayan işletmelerin küçük ve mikro ayrımına ilişkin ölçütler KÜMİ FRS taslağının değişimine göre şekillenecektir. KGK'nın bu ölçütleri AB Direktiflerindeki ölçekleri dikkate alarak belirlemeyi planlamaktadır. O yüzden yukarıda bölümün başında nisan ayı kuru ile Türk lirasına çevirdiğimiz varlık toplamı (2.625.000 TL ile 30.000.000 TL) ve hasılat (5.250.000 TL ile 60.000.000 TL) tutarları ile yakın rakamların belirlenmesi öngörmekteyiz. Aynı şekilde çalışan sayısının 10 ile 50 kişi arasında olacağını tahmin etmekteyiz.

4. KÜMİ FRS'nin TFRS ve BOBİ FRS'den Farklılıkları

KÜMİ FRS taslağında, sunulacak finansal tablolar konusunda TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak küçük ve mikro işletmelerin ihtiyaçlarına uygun finansal bilgi sağlayabilecek nitelikte Finansal Durum Tablosu, Kar veya Zarar Tablosu ve dipnotlardan oluşan sadece iki finansal tablo sunulma zorunluluğu getirilmiştir. TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak KÜMİ FRS taslağında Nakit Akış Tablosu ve Öz Kaynak Değişim Tablosu sunulması zorunlu tutulmamıştır. KÜMİ FRS taslağı, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de sunulacak finansal tabloları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 4: Finansal Tabloların Sunuluşunun Karşılaştırılması			
FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	KÜMİ FRS	BOBİ FRS	TMS/TFRS
Sunulacak Finansal Tablolar	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Finansal Durum Tablosu ✓ Kar veya Zarar Tablosu ✓ Dipnotlar 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Finansal Durum Tablosu ✓ Kar veya Zarar Tablosu ✓ Nakit Akış Tablosu ✓ Öz Kaynak Değişim Tablosu ✓ Dipnotlar 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Finansal Durum Tablosu ✓ Kar veya Zarar Tablosu ✓ Nakit Akış Tablosu ✓ Öz Kaynak Değişim Tablosu ✓ Dipnotlar <p>*Tüm bunlara ek olarak Kapsamlı Gelir Tablosunun da sunulması zorunludur.</p>

Ayrıca finansal tabloların sunulmasında KÜMİ FRS taslağı ve BOBİ FRS'de finansal tablo formatlarına yer verildiği görülmektedir. Ancak TMS/TFRS'de finansal tabloların sunumuna ilişkin herhangi bir format yer almamaktadır.

Bunlarla beraber KÜMİ FRS taslağında TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak ara dönem finansal raporlamaya ilişkin bir bölümün yer almadığı görülmektedir. Bu da KÜMİ FRS'ye göre raporlamanın yıllık periyodlar ile yapılacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır (KGK, 2019b).

KÜMİ FRS taslağında işletmenin faaliyetlerinin sonucu ortaya çıkan hasılatın kayda alınması TMS/TFRS'den farklı olarak hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülmesi ve işleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması şartına bağlanmıştır (KGK, 2019b). TMS/TFRS'de hasılatın kayda alınması edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile (zamana yayılı olarak veya belirli bir anda) gerçekleştirilmektedir. Kayda alınacak hasılat tutarının ölçümü ise BOBİ FRS'de bir yıldan uzun vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülürken KÜMİ FRS taslağında ise taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) düşüldükten sonra, vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülmektedir (KGK, 2019b).

KÜMİ FRS taslağında hizmet sunumunun ve bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edileceği durumlarda hizmet veya sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetlerin raporlama dönemi sonunda "Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi" kullanılarak raporlanacağı belirtilmektedir (KGK, 2019b). TMS/TFRS'de ise hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerine ilişkin hasılat edim yükümlülüğünün yerine getirilmesiyle finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmektedir.

KÜMİ FRS taslağında stoklara ilişkin vadeli alımlarda TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür ifadesi yer almaktadır (KGK, 2019b). TMS/TFRS'de vadeli alımlardaki tüm vade farkları ayrıştırılmakta BOBİ FRS'de ise sadece bir yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkları ayrıştırılmaktadır.

Ayrıca stokların değer düşüklüğünün tespiti konusunda KÜMİ FRS taslağında TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı olarak raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda söz konusu değer düşüklüğü tutarının finansal tablolara yansıtılacağı ifade edilmektedir (KGK, 2019b). Bu da KÜMİ FRS taslağının stok değer düşüklüğü tespitinde vergi usul kanunuyla uyumlu olduğunu göstermektedir. TMS/TFRS

ve BOBİ FRS'de ise stoklar ile ilgili değer düşüklüğünün net gerçekleşebilir değer maliyetin altına düşmesi durumunda finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmektedir.

KÜMİ FRS'de işletmeye ait ticari ve diğer alacaklar veya ticari ve diğer borçların ölçümünde vadeye bakılmaksızın itibari değer üzerinden yapılacağı belirtilmektedir. Buna karşın BOBİ FRS'de alacak ve borçların ölçümü vadeye göre değişkenlik göstermektedir. Vadesi bir yıldan daha az olan alacak ve borçlar itibari değerleri ile ölçülürken vade bir yıldan uzun olduğunda alacak ve borçlar itfa edilmiş değerleriyle ölçülmektedir. TMS/TFRS'de ise ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçların muhasebeleştirilmesi vade önemsenmeksizin itfa edilmiş değerleriyle raporlanmaktadır. KÜMİ FRS taslağında TMS/TFRS ve BOBİ FRS'den farklı bir uygulama olarak alacak ve borçların sonraki dönem ölçümlerinde reeskont işlemi uygulanarak değerlendirilmesi öngörülmektedir (KGK, 2019b).

KÜMİ FRS taslağında maddi duran varlığın ediniminde katlanılan vade farkları ayrıştırılmamaktadır (KGK, 2019b). Dolayısıyla vade farklarının maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmesi öngörülmüştür. BOBİ FRS'de ise bir yıldan uzun vade ile satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı ile değerlendirilmektedir. TMS/TFRS'de ise genel kural olarak maddi duran varlığın edinimine ilişkin katlanılan vade farkı doğrudan kar veya zarar tablosuna finansman gideri olarak yansıtılmaktadır.

KÜMİ FRS'de yatırım amaçlı gayrimenkuller ayrı bir bölüm olarak yer almamaktadır. Eğer işletme bir varlığı değer artışı sağlamak için veya kira geliri elde etmek için elinde bulunduruyorsa bu işlemi TMS/TFRS ve BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklarından ayrıştırarak Yatırım Amaçlı Gayrimenkul olarak raporlamak zorundadır. KÜMİ FRS'de ise bu hususta kolaylaştırıcı bir uygulamaya gidilmiş ve bu şekilde elde tutulan varlıkların maddi duran varlık olarak sınıflandırılarak finansal tablolara alma imkanı verilmektedir. KÜMİ FRS taslağına göre işletmeler ihtiyari olarak BOBİ FRS'nin Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere ilişkin hükümlerini uygulamak suretiyle varlığını Yatırım Amaçlı Gayrimenkul olarak raporlama imkanına da sahip bulunmaktadır (KGK, 2019b).

BOBİ FRS ve TMS/TFRS kapsamında araştırma ve geliştirme giderleri ikiye ayrılarak farklı muhasebeleştirme hükümleri getirilmiştir. Buna göre, araştırma harcamaları direkt olarak kar veya zarar tablosunda giderleştirilmektedir. Geliştirme harcamaları ise belli kriterleri sağlaması durumunda varlığın maliyetine eklenerek muhasebeleştirilmektedir. Buna karşın KÜMİ FRS'nin taslak metninde araştırma ve geliştirme giderleri herhangi bir ayrıştırmaya tabi tutulmaksızın direkt olarak kar veya zarara yansıtılır hükmü yer almaktadır (KGK, 2019b).

TMS/TFRS'de kiralama işlemleri kiracılar açısından finansal kiralama ve faaliyet kiralaması ayırımına tabi tutulmaksızın tek bir model altında toplanmaktadır. Buna göre kiralama işlemleri ile elde edilen kullanım hakkı varlık olarak finansal durum tablosunda aktifleştirilecektir. Buna karşın BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de faaliyet kiralaması ve finansal kiralama işlemleri ayrıştırılmış ve bunlara ilişkin muhasebeleştirme hükümleri de farklılaşmaktadır. KÜMİ FRS'de finansal kiralamaya ilişkin hükümler TFRS 16 Kiralamalar standardı ile uyumludur fakat faaliyet kiralamaları sözleşme süresince doğrusal olarak kiracı işletmelerin için gider, kiralayana taraftaki işletmeler için ise gelir kaydedilmek suretiyle kar veya zarar tablosunda raporlanmaktadır.

5. Standardın Ülkemizdeki Küçük ve Mikro İşletmelerin Muhasebe Uygulamalarına Muhtemel Etkileri

KÜMİ FRS'yi ülkemizde uygulaması muhtemel işletmeler mevcut ekonomik faaliyetlerini muhasebeleştirmede ve finansal tablolarını hazırlamada Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın hazırladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve vergi kanunlarındaki hükümleri göz önünde bulundurmaktadır. KÜMİ FRS Türkiye'de yürürlüğe girdiği takdirde işletmelerin muhasebe uygulamalarına en fazla etkisi olması beklenen konuların Hasılat, Stoklar, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Finansal Araçlar, Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu olması beklenmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre inşaat sözleşmeleri sonucu oluşan hasılat ve maliyetler finansal tablolara "Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi" kullanılarak inşaat sona erdiğinde ilgili hasılat ve maliyetler muhasebeleştirilerek raporlanır. KÜMİ

FRS’de ise inşaat sözleşmeleri sonucu oluşan hasılat ve maliyetlerin TFRS ve BOBİ FRS’ye uygun olarak “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” kullanılarak tamamlanma düzeyine göre raporlanması öngörülmektedir.

Türkiye’deki vergi kanunlarına göre stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri stokun maliyetine dahil edilmektedir. KÜMİ FRS’de ise stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde kar veya zarara yansıtılması öngörülmektedir.

Türkiye’deki vergi kanunlarına göre stok maliyetlerinin belirlenmesinde “Tam Maliyet Yöntemi” kullanılmaktadır. Bu yöntemde sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine ilave edilir. KÜMİ FRS’de ise tam maliyet yönteminin yanında sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dahil edildiği “Normal Maliyet Yöntemi” de kullanılabileceği hükmü yer almaktadır.

Türkiye’deki vergi kanunlarına göre tümü itibari değer ile muhasebeleştirilen senetli alacak ve borçlar için dönem sonlarında reeskont uygulaması zorunluluğu yoktur. Yani ihtiyaridir. KÜMİ FRS’de ise itibari değer ile ilk ölçümü yapılan tüm alacak ve borçlar (senetli ve senetsiz) için dönem sonlarında reeskont uygulaması zorunlu olması öngörülmektedir. Ayrıca tahsili şüpheli hale gelen tüm alacaklar için dönem sonlarında gözlemlenebilir makul bir gerekçeye dayanarak değer düşüklüğü karşılığı ayrılır ve bu değer düşüklüğü zararı kar veya zarara yansıtılır hükmü yer almaktadır. Yani Türkiye’de değer düşüklüğü karşılığı ayırmak için aranan dava ve icra şartı ortadan kalkmaktadır.

Türkiye’deki vergi kanunlarına göre maddi duran varlıklar için dönem sonu amortisman uygulaması zorunluluğu yoktur. Eğer amortisman uygulaması yapılacak ise normal (doğrusal) amortisman veya azalan bakiyeler yöntemlerinden biri seçilerek amortisman hesaplanmaktadır. Ayrıca sadece binek otomobiller için kıst amortisman uygulaması kullanılmaktadır. KÜMİ FRS’de ise maddi duran varlıklar için dönem sonu amortisman uygulaması zorunludur ve amortisman uygulaması için doğrusal, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemleri gibi çeşitli yöntemler kullanılabileceği öngörülmüştür. Tüm maddi duran varlıklar kullanıma hazır olduğunda kullanılan gün esasına göre kıst amortisman hesaplanır. Ayrıca amortisman uygulanacak tutar şu anki uygulamada olduğu gibi defter değeriyle değil varlığın defter değerinden kalıntı değerinin indirilmesiyle belirleneceği belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanununda maddi olmayan duran varlıklar için dönem sonu itfa payı ayrılması zorunluluğu yoktur. KÜMİ FRS’de ise maddi olmayan duran varlıklar için dönem sonu itfa payı ayrılmasının zorunlu olması öngörülmektedir. Ayrıca itfaya tabi tutar şu anki uygulamada olduğu gibi maliyet bedeliyle değil varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin indirilmesiyle belirleneceği ifade edilmektedir.

Bilanço ve Gelir Tabloları, Türkiye’de MSUGT’deki şekil şartlarına göre hazırlanmaktadır. Bilanço dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar olmak üzere beş temel bölüme oluşur. Gelir tablosu ise brüt satışlar, satış indirimleri, net satışlardan başlayarak dönem net karı veya zararına uzanan on altı bölüme oluşur. KÜMİ FRS’de ise isimleri Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu olarak değiştirilen bu tabloların şekil şartlarında birtakım değişikliklere gidilmektedir. Finansal durum tablosunda şu anki uygulamadaki beş temel bölüm korunurken alt bölümlere devam eden inşaat sözleşmelerinden varlıklar-yükümlülükler, canlı varlıklar, yeniden değerlendirme artışları gibi yeni sınıflandırmalar getirilmiştir. Kar veya zarar tablosunda ise brüt satışlar-net satışlar, faaliyet giderleri, olağan ve olağan dışı gelirler/giderler ile finansman giderleri bölümleri kaldırılarak satış hasılatı ile esas faaliyetlerden, diğer faaliyetlerden ve finansal gelirler/giderler şeklinde bölüm ayrımı yapılarak daha sade ve anlaşılır bir sınıflandırmaya gidildiği görülmektedir.

6. Sonuç

Sonuç olarak KÜMİ FRS taslağı özellikle bizim gibi gelişmekte olan ülkelerde mevcut istihdamın önemli bir bölümünü karşılayan ve ekonomide öncü bir rol üstlenen küçük ve mikro işletmeler için gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi sağlamak, düşük maliyetli kredi ve finansman temin edebilmek, vergi esaslı muhasebe anlayışı yerine karar alma sürecinde yöneticiye daha fazla bilgi sunabilecek, genel kabul görmüş muhasebe ve finansal raporlama ihtiyacını karşılamak üzere yayımlanmış standartlar olması sebebiyle bu kapsamdaki işletmelerin standart finansal raporlamaya geçiş sürecine olumlu katkıları olacağı düşünülmektedir.

KÜMİ FRS'nin uygulanması, Türkiye'de bağımsız denetime tabi olmayan on binlerce küçük ve mikro işletmenin daha nitelikli ve daha faydalı finansal bilgi sunan finansal raporlar hazırlamasına yardımcı olacaktır. Türkiye'deki bağımsız denetime tabi olmayan MSUGT/VUK hükümleri çerçevesinde finansal tablolar hazırlayan küçük ve mikro işletmelerin muhasebe uygulamalarına bir önceki bölümde belirttiğimiz muhtemel etkileri doğrultusunda muhasebenin temel işlevi olan gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarının raporlanması, gerçek durum tespiti ve planlama amacıyla kullanılabilir bilgilerin üretilmesi olanaklı hale gelebilecektir. Bu da Türkiye'deki yerleşik vergi muhasebesi anlayışından bilgi muhasebesine geçişte önemli bir adım olacağı kanısına varılmıştır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The authors has no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça

Demir, V. ve Bahadır, O. (2014). Yeni Avrupa Birliği yönergesi (2013/34 EU) kapsamında bireysel finansal tablolar. *Mali Çözüm Dergisi*, (121), 13 – 33.

Kamu Gözetimi Kurumu, (2017). *Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS)*. Erişim adresi https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF.

Kamu Gözetimi Kurumu, (2019a). *TMS/TFRS 2019 seti*. Erişim adresi <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti>

Kamu Gözetimi Kurumu, (2019b). *Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağı (KÜMİ FRS)*. Erişim adresi <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KamuoyuGorusuneAcilanlar/K%C3%9CM%C4%B0%20FRS%20Taslak%20Metin.pdf>

Kamu Gözetimi Kurumu, (2019c). *Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağı kamuoyu görüşüne açılmıştır*. Erişim adresi <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3596/Ku%CC%88c%CC%A7u%CC%88k-ve-Mikro-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1-kamuoyu-go%CC%88ru%-CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-ac%CC%A7%C4%B1lm%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r>

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, (2019). *Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS)* Erişim adresi <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/11092019/emresenturk.pdf>.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (2019). *Bilanço hesabı esasına göre defter tutma hadleri*. Erişim adresi <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/defter-tutma-hadleri>.

TANIM

İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü'nün yayını olan Muhasebe Enstitüsü Dergisi – Journal of Accounting Institute, açık erişimli, hakemli, yılda iki kere Ocak ve Temmuz aylarında yayınlanan bilimsel bir dergidir. 1975 yılında kurulmuştur.

AMAÇ ve KAPSAM

İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü'nün yayını olan Muhasebe Enstitüsü Dergisi – Journal of Accounting Institute, açık erişimli, hakemli, yılda iki kere Ocak ve Temmuz aylarında yayınlanan bilimsel bir dergidir. 1975 yılında kurulmuştur.

Muhasebe Enstitüsü Dergisi – Journal of Accounting Institute'un amacı Türkçe ve İngilizce makaleler yayınlamak, ulusal ve uluslararası düzeyde muhasebe ve işletme alanıyla ilgili bilginin paylaşımına katkıda bulunmaktır.

Muhasebe Enstitüsü Dergisi – Journal of Accounting Institute esas olarak muhasebe ve işletme alanına dair konuları kapsar. Derginin hedef kitlesini akademisyenler, araştırmacılar, profesyoneller, öğrenciler ve ilgili mesleki, akademik kurum ve kuruluşlar oluşturur.

EDİTORYAL POLİTİKALAR VE HAKEM SÜRECİ

Yayın Politikası

Dergiye yayınlanmak üzere gönderilen makalelerin içeriği derginin amaç ve kapsamı ile uyumlu olmalıdır. Dergi, orijinal araştırma niteliğindeki yazıları yayınlamaya öncelik vermektedir.

Genel İlkeler

Daha önce yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere başka bir dergide halen değerlendirilmemiş ve her bir yazar tarafından onaylanan makaleler değerlendirilmek üzere kabul edilir.

Ön değerlendirmeyi geçen yazılar iThenticate intihal tarama programından geçirilir. İntihal incelemesinden sonra, uygun makaleler Editör tarafından orijinaliteleri, metodolojileri, makalede ele alınan konunun önemi ve derginin kapsamına uygunluğu açısından değerlendirilir.

Bilimsel toplantılarda sunulan özet bildirimler, makalede belirtilmesi koşulu ile kaynak olarak kabul edilir. Editör, gönderilen makale biçimsel esaslara uygun ise, gelen yazıyı yurtiçinden ve /veya yurtdışından en az iki hakemin değerlendirmesine sunar, hakemler gerek gördüğü takdirde yazıda istenen değişiklikler yazarlar tarafından yapıldıktan sonra yayınlanmasına onay verir.

Makale yayınlanmak üzere Dergiye gönderildikten sonra yazarlardan hiçbirinin ismi, tüm yazarların yazılı izni olmadan yazar listesinden silinemez ve yeni bir isim yazar olarak eklenemez ve yazar sırası değiştirilemez.

Yayına kabul edilmeyen makale, resim ve fotoğraflar yazarlara geri gönderilmez. Yayınlanan yazı ve resimlerin tüm hakları Dergiye aittir.

Yazarların Sorumluluğu

Makalelerin bilimsel ve etik kurallara uygunluğu yazarların sorumluluğundadır. Yazar makalenin orijinal olduğu, daha önce başka bir yerde yayınlanmadığı ve başka bir yerde, başka bir dilde yayınlanmak üzere değerlendirilmemiş konusunda teminat sağlamalıdır. Uygulamadaki telif kanunları ve anlaşmaları gözetilmelidir. Telifle ilgili materyaller (örneğin tablolar, şekiller veya büyük alıntılar) gerekli izin ve teşekkürle kullanılmalıdır. Başka yazarların, katkıda bulunanların çalışmaları ya da yararlanılan kaynaklar uygun biçimde kullanılmalı ve referanslarda belirtilmelidir.

Gönderilen makalede tüm yazarların akademik ve bilimsel olarak doğrudan katkısı olmalıdır, bu bağlamda “yazar” yayınlanan bir araştırmanın kavramsallaştırılmasına ve dizaynına, verilerin elde edilmesine, analizine ya da yorumlanmasına belirgin katkı yapan, yazının yazılması ya da bunun içerik açısından eleştirel biçimde gözden

geçirilmesinde görev yapan birisi olarak görülür. Yazar olabilmenin diğer koşulları ise, makaledeki çalışmayı planlamak veya icra etmek ve / veya revize etmektir. Fon sağlanması, veri toplanması ya da araştırma grubunun genel süpervizyonu tek başına yazarlık hakkı kazandırmaz. Yazar olarak gösterilen tüm bireyler sayılan tüm ölçütleri karşılamalıdır ve yukarıdaki ölçütleri karşılayan her birey yazar olarak gösterilebilir. Yazarların isim sıralaması ortak verilen bir karar olmalıdır. Tüm yazarlar yazar sıralamasını Telif Hakkı Anlaşması Formunda imzalı olarak belirtmek zorundadırlar.

Yazarlık için yeterli ölçütleri karşılamayan ancak çalışmaya katkısı olan tüm bireyler “teşekkür / bilgiler” kısmında sıralanmalıdır. Bunlara örnek olarak ise sadece teknik destek sağlayan, yazıma yardımcı olan ya da sadece genel bir destek sağlayan, finansal ve materyal desteği sunan kişiler verilebilir.

Bütün yazarlar, araştırmanın sonuçlarını ya da bilimsel değerlendirmeyi etkileyebilme potansiyeli olan finansal ilişkiler, çıkar çatışması ve çıkar rekabetini beyan etmelidirler. Bir yazar kendi yayınlanmış yazısında belirgin bir hata ya da yanlışlık tespit ederse, bu yanlışlıklara ilişkin düzeltme ya da geri çekme için editör ile hemen temasa geçme ve işbirliği yapma sorumluluğunu taşır.

Hakem Süreci

Daha önce yayınlanmamış ya da yayınlanmak üzere başka bir dergide halen değerlendirmede olmayan ve her bir yazar tarafından onaylanan makaleler değerlendirilmek üzere kabul edilir. Gönderilen ve ön kontrolü geçen makaleler iThenticate yazılımı kullanılarak plagiarizm için taranır. Plagiarizm kontrolünden sonra, uygun olan makaleler baş editör tarafından orijinallik, metodoloji, işlenen konunun önemi ve dergi kapsamı ile uyumluluğu açısından değerlendirilir. Editör, makaleleri, yazarların etnik kökeninden, cinsiyetinden, cinsel yöneliminden, uyruğundan, dini inancından ve siyasi felsefesinden bağımsız olarak değerlendirir. Yayına gönderilen makalelerin adil bir şekilde çift taraflı kör hakem değerlendirmesinden geçmelerini sağlar.

Seçilen makaleler en az iki ulusal/uluslararası hakeme değerlendirmeye gönderilir; yayın kararı, hakemlerin talepleri doğrultusunda yazarların gerçekleştirdiği düzenlemelerin ve hakem sürecinin sonrasında baş editör tarafından verilir.

Hakemlerin değerlendirmeleri objektif olmalıdır. Hakem süreci sırasında hakemlerin aşağıdaki hususları dikkate alarak değerlendirmelerini yapmaları beklenir.

- Makale yeni ve önemli bir bilgi içeriyor mu?
- Öz, makalenin içeriğini net ve düzgün bir şekilde tanımlıyor mu?
- Yöntem bütünlüklü ve anlaşılır şekilde tanımlanmış mı?
- Yapılan yorum ve varılan sonuçlar bulgularla kanıtlanıyor mu?
- Alandaki diğer çalışmalara yeterli referans verilmiş mi?
- Dil kalitesi yeterli mi?

Hakemler, gönderilen makalelere ilişkin tüm bilginin, makale yayınlanana kadar gizli kalmasını sağlamalı ve yazar tarafında herhangi bir telif hakkı ihlali ve intihal fark ederlerse editöre raporlamalıdır. Hakem, makale konusu hakkında kendini vasıflı hissetmiyor ya da zamanında geri dönüş sağlaması mümkün görünmüyorsa, editöre bu durumu bildirmeli ve hakem sürecine kendisini dahil etmemesini istemelidir.

Değerlendirme sürecinde editör hakemlere gözden geçirme için gönderilen makalelerin, yazarların özel mülkü olduğunu ve bunun imtiyazlı bir iletişim olduğunu açıkça belirtir. Hakemler ve yayın kurulu üyeleri başka kişilerle makaleleri tartışamazlar. Hakemlerin kimliğinin gizli kalmasına özen gösterilmelidir.

TELİF HAKKINDA

Yazarlar Muhasebe Enstitüsü Dergisi- Journal of Accounting Institute dergisinde yayınlanan çalışmalarının telif hakkına sahiptirler ve çalışmaları Creative Commons Atıf-GayrıTicari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) olarak lisanslıdır. Creative Commons Atıf-GayrıTicari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) lisansı, eserin ticari kullanım

dışında her boyut ve formatta paylaşılmasına, kopyalanmasına, çoğaltılmasına ve orijinal esere uygun şekilde atıfta bulunmak kaydıyla yeniden düzenleme, dönüştürme ve eserin üzerine inşa etme dâhil adapte edilmesine izin verir.

AÇIK ERİŞİM İLKESİ

Muhasebe Enstitüsü Dergisi- Journal of Accounting Institute, tüm içeriği okura ya da okurun dahil olduğu kuruma ücretsiz olarak sunulur. Okurlar, ticari amaç haricinde, yayıncı ya da yazardan izin almadan dergi makalelerinin tam metnini okuyabilir, indirebilir, kopyalayabilir, arayabilir ve link sağlayabilir.

Muhasebe Enstitüsü Dergisi- Journal of Accounting Institute makaleleri açık erişimlidir ve Creative Commons Atıf-GayriTicari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.tr>) olarak lisanslıdır.

ETİK

Yayın Etiği İlke ve Standartları

Muhasebe Enstitüsü Dergisi – Journal of Accounting Institute, yayın etiğinde en yüksek standartlara bağlıdır ve Committee on Publication Ethics (COPE), Directory of Open Access Journals (DOAJ), Open Access Scholarly Publishers Association (OASPA) ve World Association of Medical Editors (WAME) tarafından yayınlanan etik yayıncılık ilkelerini benimser; Principles of Transparency and Best Practice in Scholarly Publishing başlığı altında ifade edilen ilkeler için adres: <https://publicationethics.org/resources/guidelines-new/principles-transparency-and-best-practice-scholarly-publishing>

Gönderilen tüm makaleler orijinal, yayınlanmamış ve başka bir dergide değerlendirme sürecinde olmamalıdır. Yazar makalenin orijinal olduğu, daha önce başka bir yerde yayınlanmadığı ve başka bir yerde, başka bir dilde yayınlanmak üzere değerlendirmede olmadığını beyan etmelidir. Uygulamadaki telif kanunları ve anlaşmaları gözetilmelidir. Telifte bağlı materyaller (örneğin tablolar, şekiller veya büyük alıntılar) gerekli izin ve teşekkürle kullanılmalıdır. Başka yazarların, katkıda bulunanların çalışmaları ya da yararlanılan kaynaklar uygun biçimde kullanılmalı ve referanslarda belirtilmelidir. Her bir makale editörlerden biri ve en az iki hakem tarafından çift kör değerlendirmeden geçirilir. İntihal, duplikasyon, sahte yazarlık/inkar edilen yazarlık, araştırma/veri fabrikasyonu, makale dilimleme, dilimleyerek yayın, telif hakları ihlali ve çıkar çatışmasının gizlenmesi, etik dışı davranışlar olarak kabul edilir.

Kabul edilen etik standartlara uygun olmayan tüm makaleler yayından çıkarılır. Buna yayından sonra tespit edilen olası kuraldışı, uygunsuzluklar içeren makaleler de dahildir.

Araştırma Etiği

Muhasebe Enstitüsü Dergisi Dergisi araştırma etiğinde en yüksek standartları gözetir ve aşağıda tanımlanan uluslararası araştırma etiği ilkelerini benimser. Makalelerin etik kurallara uygunluğu yazarların sorumluluğundadır.

- Araştırmanın tasarlanması, tasarımın gözden geçirilmesi ve araştırmanın yürütülmesinde, bütünlük, kalite ve şeffaflık ilkeleri sağlanmalıdır.
- Araştırma ekibi ve katılımcılar, araştırmanın amacı, yöntemleri ve öngörülen olası kullanımları; araştırmaya katılımın gerektirdikleri ve varsa riskleri hakkında tam olarak bilgilendirilmelidir.
- Araştırma katılımcılarının sağladığı bilgilerin gizliliği ve yanıt verenlerin gizliliği sağlanmalıdır. Araştırma katılımcıların özerkliğini ve saygınlığını koruyacak şekilde tasarlanmalıdır.
- Araştırma katılımcıları gönüllü olarak araştırmada yer almalı, herhangi bir zorlama altında olmamalıdır.
- Katılımcıların zarar görmesinden kaçınılmalıdır. Araştırma, katılımcıları riske sokmayacak şekilde planlanmalıdır.
- Araştırma bağımsızlığıyla ilgili açık ve net olunmalı; çıkar çatışması varsa belirtilmelidir.

- İnsan denekler ile yapılan deneysel çalışmalarda, araştırmaya katılmaya karar veren katılımcıların yazılı bilgilendirilmiş onayı alınmalıdır. Çocukların ve vesayet altındakilerin veya tasdiklenmiş akıl hastalığı bulunanların yasal vasisinin onayı alınmalıdır.
- Çalışma herhangi bir kurum ya da kuruluşta gerçekleştirilecekse bu kurum ya da kuruluştan çalışma yapılacağına dair onay alınmalıdır.
- İnsan ögesi bulunan çalışmalarda, “yöntem” bölümünde katılımcılardan “bilgilendirilmiş onam” alındığının ve çalışmanın yapıldığı kurumdaki etik kurul onayı alındığı belirtilmesi gerekir.

DİL

Derginin dili Türkçe ve Amerikan İngilizcesi’dir.

YAZILARIN HAZIRLANMASI VE YAZIM KURALLARI

Aksi belirtilmedikçe gönderilen yazılarla ilgili tüm yazışmalar ilk yazarla yapılacaktır. Makale gönderimi online olarak ve <http://dergipark.gov.tr/meder> üzerinden yapılmalıdır. Gönderilen yazılar, yazının yayınlanmak üzere gönderildiğini ifade eden, makale türünü belirten ve makaleyle ilgili detayları içeren (bkz: Son Kontrol Listesi) bir mektup; yazının elektronik formunu içeren Microsoft Word 2003 ve üzerindeki versiyonları ile yazılmış elektronik dosya ve tüm yazarların imzaladığı Telif Hakkı Anlaşması Formu eklenerek gönderilmelidir.

1. Çalışmalar, A4 boyutunda, üst, alt, sağ ve sol taraftan 2,5 cm. boşluk bırakılarak, 10 punto Times New Roman harf karakterleriyle ve 1,5 satır aralık ölçüsü ile ve iki yana yaslı olarak hazırlanmalıdır.
2. Yazar/yazarların adları çalışmanın başlığının hemen altında sağa bitişik şekilde verilmelidir. Ayrıca yıldız dipnot şeklinde (*) yazarın unvanı, kurumu ve e-posta adresi ve telefonu sayfanın en altında dipnotta belirtilmelidir.
3. Giriş bölümünden önce 100-150 kelimelik çalışmanın kapsamını, amacını, ulaşılan sonuçları ve kullanılan yöntemi kaydeden Türkçe ve İngilizce öz ile 600-800 kelimelik İngilizce genişletilmiş özet yer almalıdır. Çalışmanın İngilizce başlığı İngilizce özün üzerinde yer almalıdır. İngilizce ve Türkçe özlerin altında çalışmanın içeriğini temsil eden, 3 adet Türkçe, 3 adet İngilizce anahtar kelime yer almalıdır.
4. Çalışmaların başlıca şu unsurları içermesi gerekmektedir: Makale dilinde başlık, öz ve anahtar kelimeler; İngilizce başlık öz ve anahtar kelimeler; İngilizce genişletilmiş özet, ana metin bölümleri, son notlar ve kaynaklar.
5. Araştırma makalesi bölümleri şu şekilde sıralanmalıdır: “Giriş”, “Amaç ve Yöntem”, “Bulgular”, “Tartışma ve Sonuç”, “Son Notlar”, “Kaynaklar”, “Tablolar ve Şekiller”. Derleme ve yorum yazıları için ise, çalışmanın önemini belirttiği, sorunsal ve amacın somutlaştırıldığı “Giriş” bölümünün ardından diğer bölümler gelmeli ve çalışma “Tartışma ve Sonuç”, “Son Notlar”, “Kaynaklar” ve “Tablolar ve Şekiller” şeklinde bitirilmelidir.
6. Çalışmalarda tablo, grafik ve şekil gibi göstergeler ancak çalışmanın takip edilebilmesi açısından gereklilik arz ettiği durumlarda, numaralandırılarak, tanımlayıcı bir başlık ile birlikte verilmelidir. Demografik özellikler gibi metin içinde verilebilecek veriler, ayrıca tablolar ile ifade edilmemelidir.
7. Yayınlanmak üzere gönderilen makale ile birlikte yazar bilgilerini içeren kapak sayfası gönderilmelidir. Kapak sayfasında, makalenin başlığı, yazar veya yazarların bağlı oldukları kurum ve unvanları, kendilerine ulaşılacak adresler, cep, iş ve faks numaraları, ORCID ve e-posta adresleri yer almalıdır (bkz. Son Kontrol Listesi).
8. Dergide yayınlanan yazıların tüm sorumluluğu ve belirtilen görüşler yazarlara aittir; İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü bir sorumluluk yüklenmez.
9. Yayın kurulu ve hakem raporları doğrultusunda yazarlardan, metin üzerinde bazı düzeltmeler yapmaları istenebilir.
10. Dergiye gönderilen çalışmalar yayınlansın veya yayınlanmasın geri gönderilmez.

Kaynaklar

Derleme yazıları okuyucular için bir konudaki kaynaklara ulaşmayı kolaylaştıran bir araç olsa da, her zaman orijinal çalışmayı doğru olarak yansıtmaz. Bu yüzden mümkün olduğunca yazarlar orijinal çalışmalarını kaynak göstermelidir. Öte yandan, bir konuda çok fazla sayıda orijinal çalışmanın kaynak gösterilmesi yer israfına neden olabilir. Birkaç anahtar orijinal çalışmanın kaynak gösterilmesi genelde uzun listelerle aynı işi görür. Ayrıca günümüzde kaynaklar elektronik versiyonlara eklenebilmekte ve okuyucular elektronik literatür taramalarıyla yayımlara kolaylıkla ulaşabilmektedir.

Kabul edilmiş ancak henüz sayıya dahil edilmemiş makaleler Early View olarak yayınlanır ve bu makalelere atıflar “advance online publication” şeklinde verilmelidir. Genel bir kaynaktan elde edilemeyecek temel bir konu olmadıkça “kişisel iletişimlere” atıfta bulunulmamalıdır. Eğer atıfta bulunulursa parantez içinde iletişim kurulan kişinin adı ve iletişimin tarihi belirtilmelidir. Bilimsel makaleler için yazarlar bu kaynaktan yazılı izin ve iletişimin doğruluğunu gösterir belge almalıdır. Kaynakların doğruluğundan yazar(lar) sorumludur. Tüm kaynaklar metinde belirtilmelidir. Kaynaklar alfabetik olarak sıralanmalıdır.

Referans Stili ve Formatı

Muhasebe Enstitüsü Dergisi – Journal of Accounting Institute, metin içi alıntılama ve kaynak gösterme için APA (American Psychological Association) kaynak sitilinin 6. edisyonunu benimser. APA 6. Edisyon hakkında bilgi için:

- American Psychological Association. (2010). Publication manual of the American Psychological Association (6th ed.). Washington, DC: APA.

- <http://www.apastyle.org/>

Kaynakların doğruluğundan yazar(lar) sorumludur. Tüm kaynaklar metinde belirtilmelidir. Kaynaklar aşağıdaki örneklerdeki gibi gösterilmelidir.

Metin İçinde Kaynak Gösterme

Kaynaklar metinde parantez içinde yazarların soyadı ve yayın tarihi yazılarak belirtilmelidir.

Birden fazla kaynak gösterilecekse kaynaklar arasında (;) işareti kullanılmalıdır. Kaynaklar alfabetik olarak sıralanmalıdır.

Örnekler:

Birden fazla kaynak;

(Esin ve ark., 2002; Karasar 1995)

Tek yazarlı kaynak;

(Akyolcu, 2007)

İki yazarlı kaynak;

(Sayiner ve Demirci 2007, s. 72)

Üç, dört ve beş yazarlı kaynak;

Metin içinde ilk kullanımda: (Ailen, Ciambriune ve Welch 2000, s. 12–13) Metin içinde tekrarlayan kullanımlarda: (Ailen ve ark., 2000)

Altı ve daha çok yazarlı kaynak;

(Çavdar ve ark., 2003)

Kaynaklar Bölümünde Kaynak Gösterme

Kullanılan tüm kaynaklar metnin sonunda ayrı bir bölüm halinde yazar soyadlarına göre alfabetik olarak numaralandırılmadan verilmelidir.

Kaynak yazımı ile ilgili örnekler aşağıda verilmiştir.

Kitap

a) Türkçe Kitap

Karasar, N. (1995). *Araştırmalarda rapor hazırlama* (8.bs). Ankara: 3A Eğitim Danışmanlık Ltd.

b) Türkçeye Çevrilmiş Kitap

Mucchielli, A. (1991). *Zihniyetler* (A. Kotil, Çev.). İstanbul: İletişim Yayınları.

c) Editörlü Kitap

Ören, T., Üney, T. ve Çölkesen, R. (Ed.). (2006). *Türkiye bilişim ansiklopedisi*. İstanbul: Papatya Yayıncılık.

d) Çok Yazarlı Türkçe Kitap

Tonta, Y., Bitirim, Y. ve Sever, H. (2002). *Türkçe arama motorlarında performans değerlendirme*. Ankara: Total Bilişim.

e) İngilizce Kitap

Kamien R., & Kamien A. (2014). *Music: An appreciation*. New York, NY: McGraw-Hill Education.

f) İngilizce Kitap İçerisinde Bölüm

Bassett, C. (2006). Cultural studies and new media. In G. Hall & C. Birchall (Eds.), *New cultural studies: Adventures in theory* (pp. 220–237). Edinburgh, UK: Edinburgh University Press.

g) Türkçe Kitap İçerisinde Bölüm

Erkmen, T. (2012). Örgüt kültürü: Fonksiyonları, öğeleri, işletme yönetimi ve liderlikteki önemi. M. Zencirkıran (Ed.), *Örgüt sosyolojisi kitabı* içinde (s. 233–263). Bursa: Dora Basım Yayın.

h) Yayıncının ve Yazarın Kurum Olduğu Yayın

Türk Standartları Enstitüsü. (1974). *Adlandırma ilkeleri*. Ankara: Yazar.

Makale

a) Türkçe Makale

Mutlu, B. ve Savaşer, S. (2007). Çocuğu ameliyat sonrası yoğun bakımda olan ebeveynlerde stres nedenleri ve azaltma girişimleri. *İstanbul Üniversitesi Florence Nightingale Hemşirelik Dergisi*, 15(60), 179–182.

b) İngilizce Makale

de Cillia, R., Reisigl, M., & Wodak, R. (1999). The discursive construction of national identity. *Discourse and Society*, 10(2), 149–173. <http://dx.doi.org/10.1177/0957926599010002002>

c) Yediden Fazla Yazarlı Makale

Lal, H., Cunningham, A. L., Godeaux, O., Chlibek, R., Diez-Domingo, J., Hwang, S.-J. ... Heineman, T. C. (2015). Efficacy of an adjuvanted herpes zoster subunit vaccine in older adults. *New England Journal of Medicine*, 372, 2087–2096. <http://dx.doi.org/10.1056/NEJMoa1501184>

d) DOI'si Olmayan Online Edinilmiş Makale

Al, U. ve Doğan, G. (2012). Hacettepe Üniversitesi Bilgi ve Belge Yönetimi Bölümü tezlerinin atıf analizi. *Türk Kütüphaneciliği*, 26, 349–369. Erişim adresi: <http://www.tk.org.tr/>

e) DOI'si Olan Makale

Turner, S. J. (2010). Website statistics 2.0: Using Google Analytics to measure library website effectiveness. *Technical Services Quarterly*, 27, 261–278. <http://dx.doi.org/10.1080/07317131003765910>

f) Advance Online Olarak Yayımlanmış Makale

Smith, J. A. (2010). Citing advance online publication: A review. *Journal of Psychology*. Advance online publication. <http://dx.doi.org/10.1037/a45d7867>

g) Popüler Dergi Makalesi

Semerçioğlu, C. (2015, Haziran). Sıradanlığın rayihası. *Sabit Fikir*, 52, 38–39.

Tez, Sunum, Bildiri**a) Türkçe Tezler**

Sarı, E. (2008). *Kültür kimlik ve politika: Mardin'de kültürlerarasılık*. (Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

b) Ticari Veritabanında Yer Alan Yüksek Lisans Ya da Doktora Tezi

Van Brunt, D. (1997). *Networked consumer health information systems* (Doctoral dissertation). Available from ProQuest Dissertations and Theses. (UMI No. 9943436)

c) Kurumsal Veritabanında Yer Alan İngilizce Yüksek Lisans/Doktora Tezi

Yaylalı-Yıldız, B. (2014). *University campuses as places of potential publicness: Exploring the political, social and cultural practices in Ege University* (Doctoral dissertation). Retrieved from <http://library.iyte.edu.tr/tr/hizli-erisim/iyte-tez-portali>

d) Web'de Yer Alan İngilizce Yüksek Lisans/Doktora Tezi

Tonta, Y. A. (1992). *An analysis of search failures in online library catalogs* (Doctoral dissertation, University of California, Berkeley). Retrieved from <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/yayinlar/phd/ickapak.html>

e) Dissertations Abstracts International'da Yer Alan Yüksek Lisans/Doktora Tezi

Appelbaum, L. G. (2005). Three studies of human information processing: Texture amplification, motion representation, and figure-ground segregation. *Dissertation Abstracts International: Section B. Sciences and Engineering*, 65(10), 5428.

f) Sempozyum Katkısı

Krinsky-McHale, S. J., Zigman, W. B. & Silverman, W. (2012, August). Are neuropsychiatric symptoms markers of prodromal Alzheimer's disease in adults with Down syndrome? In W. B. Zigman (Chair), *Predictors of mild cognitive impairment, dementia, and mortality in adults with Down syndrome*. Symposium conducted at American Psychological Association meeting, Orlando, FL.

g) Online Olarak Erişilen Konferans Bildiri Özeti

Çınar, M., Doğan, D. ve Seferoğlu, S. S. (2015, Şubat). *Eğitimde dijital araçlar: Google sınıf uygulaması üzerine bir değerlendirme* [Öz]. Akademik Bilişim Konferansında sunulan bildiri, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir. Erişim adresi: <http://ab2015.anadolu.edu.tr/index.php?menu=5&submenu=27>

h) Düzenli Olarak Online Yayımlanan Bildiriler

Herculano-Houzel, S., Collins, C. E., Wong, P., Kaas, J. H., & Lent, R. (2008). The basic nonuniformity of the cerebral cortex. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 105, 12593–12598. <http://dx.doi.org/10.1073/pnas.0805417105>

i) Kitap Şeklinde Yayımlanan Bildiriler

Schneider, R. (2013). Research data literacy. S. Kurbanoglu ve ark. (Ed.), *Communications in Computer and Information Science: Vol. 397. Worldwide Communalities and Challenges in Information Literacy Research and Practice* içinde (s. 134–140) . Cham, İsviçre: Springer. <http://dx.doi.org/10.1007/978-3-319-03919-0>

j) Kongre Bildirisi

Çepni, S., Bacanak A. ve Özsevgeç T. (2001, Haziran). *Fen bilgisi öğretmen adaylarının fen branşlarına karşı tutumları ile fen branşlarındaki başarılarının ilişkisi*. X. Ulusal Eğitim Bilimleri Kongresi'nde sunulan bildiri, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu

Diğer Kaynaklar**a) Gazete Yazısı**

Toker, Ç. (2015, 26 Haziran). ‘Unutma’ notları. *Cumhuriyet*, s. 13.

b) Online Gazete Yazısı

Tamer, M. (2015, 26 Haziran). E-ticaret hamle yapmak için tüketiciyi bekliyor. *Milliyet*. Erişim adresi: <http://www.milliyet>

c) Web Page/Blog Post

Bordwell, D. (2013, June 18). David Koepp: Making the world movie-sized [Web log post]. Retrieved from <http://www.davidbordwell.net/blog/page/27/>

d) Online Ansiklopedi/Sözlük

Bilgi mimarisi. (2014, 20 Aralık). Vikipedi içinde. Erişim adresi: http://tr.wikipedia.org/wiki/Bilgi_mimarisi

Marcoux, A. (2008). Business ethics. In E. N. Zalta (Ed.), *The Stanford encyclopedia of philosophy*. Retrieved from <http://plato.stanford.edu/entries/ethics-business/>

e) Podcast

Radyo ODTÜ (Yapımcı). (2015, 13 Nisan). *Modern sabahlar* [Podcast]. Erişim adresi: <http://www.radyoodtu.com.tr/>

f) Bir Televizyon Dizisinden Tek Bir Bölüm

Shore, D. (Senarist), Jackson, M. (Senarist) ve Bookstaver, S. (Yönetmen). (2012). Runaways [Televizyon dizisi bölümü]. D. Shore (Baş yapımcı), *House M.D.* içinde. New York, NY: Fox Broadcasting.

g) Müzik Kaydı

Say, F. (2009). Galata Kulesi. *İstanbul senfonisi* [CD] içinde. İstanbul: Ak Müzik.

Yukarıda sıralanan koşulları yerine getirmemiş çalışma kabul edilmez, eksiklerinin tamamlanması için yazara iade edilir. Yayın Komisyonu tarafından kabul edilen yazılar basıma kabul sırasına göre yayınlanır. Baskı tashihleri yazarlar tarafından yapılır.

SON KONTROL LİSTESİ

Aşağıdaki listede eksik olmadığından emin olun:

- Editöre mektup
 - ✓ Makalenin türü
 - ✓ Başka bir dergiye gönderilmemiş olduğu bilgisi
 - ✓ Sponsor veya ticari bir firma ile ilişkisi (varsa belirtiniz)
 - ✓ Kaynakların APA6'ya göre belirtildiği
 - ✓ İngilizce yönünden kontrolünün yapıldığı
 - ✓ Yazarlara Bilgide detaylı olarak anlatılan dergi politikalarının gözden geçirildiği
- Telif Hakkı Anlaşması Formu
- Daha önce basılmış materyal (yazı-resim-tablo) kullanılmış ise izin belgesi
- Kapak sayfası
 - ✓ Makalenin kategorisi
 - ✓ Makale dilinde ve İngilizce başlık
 - ✓ Yazarların ismi soyadı, unvanları ve bağlı oldukları kurumlar (üniversite ve fakülte
 - ✓ bilgisinden sonra şehir ve ülke bilgisi de yer almalıdır), e-posta adresleri
 - ✓ Sorumlu yazarın e-posta adresi, açık yazışma adresi, iş telefonu, GSM, faks nosu
 - ✓ Tüm yazarların ORCID'leri
- Makale ana metni
 - ✓ Makale dilinde ve İngilizce başlık
 - ✓ Özetler 100-150 kelime makale dilinde ve 100-150 kelime İngilizce
 - ✓ Anahtar Kelimeler: 3-5 adet makale dilinde ve 3-5 adet İngilizce
 - ✓ İngilizce olmayan makaleler için (Örn, Almanca, Fransızca vd dillerdeki makaleler)
 - ✓ İngilizce genişletilmiş Özet (Extended Abstract) 600-800 kelime
 - ✓ Makale ana metin bölümleri
 - ✓ Teşekkür (varsa belirtiniz)
 - ✓ Son notlar (varsa belirtiniz)
 - ✓ Kaynaklar
 - ✓ Tablolar-Resimler, Şekiller (başlık, tanım ve alt yazılarıyla)

İLETİŞİM İÇİN:

Tel : +90 2124737070/ 18315

Web site : <http://dergipark.gov.tr/meder> ve <https://jai.istanbul.edu.tr>

Email : jai@istanbul.edu.tr

Adres : İ.Ü. Avcılar Kampüsü İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Avcılar/İstanbul

DESCRIPTION

Journal of Accounting Institute - Muhasebe Enstitüsü Dergisi, which is the official publication of Istanbul University, Accounting Institute is an open access, peer-reviewed, scholarly and international journal published two times a year in January and July. It was founded in 1975.

AIM AND SCOPE

Journal of Accounting Institute - Muhasebe Enstitüsü Dergisi aims to contribute to dissemination of knowledge in the accounting and business field by publishing articles in Turkish and English.

Journal of Accounting Institute - Muhasebe Enstitüsü Dergisi has a scope that covers all areas of accounting and business. The target group of the Journal consists of academicians, researchers, professionals, students, related professional and academic bodies and institutions.

EDITORIAL POLICIES AND PEER REVIEW PROCESS**Publication Policy**

The subjects covered in the manuscripts submitted to the Journal for publication must be in accordance with the aim and scope of the Journal. The Journal gives priority to original research papers submitted for publication.

General Principles

Only those manuscripts approved by its every individual author and that were not published before in or sent to another journal, are accepted for evaluation.

Submitted manuscripts that pass preliminary control are scanned for plagiarism using iThenticate software. After plagiarism check, the eligible ones are evaluated by editor-in-chief for their originality, methodology, the importance of the subject covered and compliance with the journal scope.

Short presentations that took place in scientific meetings can be referred if indicated in the article. The editor hands over the papers matching the formal rules to at least two national/international referees for evaluation and gives green light for publication upon modification by the authors in accordance with the referees' claims. Changing the name of an author (omission, addition or order) in papers submitted to the Journal requires written permission of all declared authors. Refused manuscripts and graphics are not returned to the author. The copyright of the published articles and pictures belong to the Journal.

Author Responsibilities

It is authors' responsibility to ensure that the article is in accordance with scientific and ethical standards and rules. And authors must ensure that submitted work is original. They must certify that the manuscript has not previously been published elsewhere or is not currently being considered for publication elsewhere, in any language. Applicable copyright laws and conventions must be followed. Copyright material (e.g. tables, figures or extensive quotations) must be reproduced only with appropriate permission and acknowledgement. Any work or words of other authors, contributors, or sources must be appropriately credited and referenced.

All the authors of a submitted manuscript must have direct scientific and academic contribution to the manuscript. The author(s) of the original research articles is defined as a person who is significantly involved in "conceptualization and design of the study", "collecting the data", "analyzing the data", "writing the manuscript", "reviewing the manuscript with a critical perspective" and "planning/conducting the study of the manuscript and/or revising it". Fund raising, data collection or supervision of the research group are not sufficient roles to be accepted as an author. The author(s) must meet all these criteria described above. The order of names in the author list of an article must be a co-decision and it must be indicated in the Copyright Agreement Form. The individuals who do not meet the authorship criteria but contributed to the study must take place in the acknowledgement section. Individuals providing technical support, assisting

writing, providing a general support, providing material or financial support are examples to be indicated in acknowledgement section.

All authors must disclose all issues concerning financial relationship, conflict of interest, and competing interest that may potentially influence the results of the research or scientific judgment.

When an author discovers a significant error or inaccuracy in his/her own published paper, it is the author's obligation to promptly cooperate with the Editor-in-Chief to provide retractions or corrections of mistakes.

Peer Review Process

Only those manuscripts approved by its every individual author and that were not published before in or sent to another journal, are accepted for evaluation.

Submitted manuscripts that pass preliminary control are scanned for plagiarism using iThenticate software. After plagiarism check, the eligible ones are evaluated by editor-in-chief for their originality, methodology, the importance of the subject covered and compliance with the journal scope. Editor-in-chief evaluates manuscripts for their scientific content without regard to ethnic origin, gender, sexual orientation, citizenship, religious belief or political philosophy of the authors and ensures a fair double-blind peer review of the selected manuscripts.

The selected manuscripts are sent to at least two national/international referees for evaluation and publication decision is given by editor-in-chief upon modification by the authors in accordance with the referees' claims.

Editor in chief does not allow any conflicts of interest between the authors, editors and reviewers and is responsible for final decision for publication of the manuscripts in the Journal.

Reviewers' judgments must be objective. Reviewers' comments on the following aspects are expected while conducting the review.

- Does the manuscript contain new and significant information?
- Does the abstract clearly and accurately describe the content of the manuscript?
- Is the problem significant and concisely stated?
- Are the methods described comprehensively?
- Are the interpretations and conclusions justified by the results?
- Is adequate references made to other Works in the field?
- Is the language acceptable?

Reviewers must ensure that all the information related to submitted manuscripts is kept as confidential and must report to the editor if they are aware of copyright infringement and plagiarism on the author's side.

A reviewer who feels unqualified to review the topic of a manuscript or knows that its prompt review will be impossible should notify the editor and excuse himself from the review process.

The editor informs the reviewers that the manuscripts are confidential information and that this is a privileged interaction. The reviewers and editorial board cannot discuss the manuscripts with other persons. The anonymity of the referees is important.

COPYRIGHT NOTICE

Authors publishing with Journal of Accounting Institute- Muhasebe Enstitüsü Dergisi retain the copyright to their work, licensing it under the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) license that gives permission to copy and redistribute the material in any medium or format other than commercial purposes as well as remix, transform and build upon the material by providing appropriate credit to the original work.

OPEN ACCESS STATEMENT

Journal of Accounting Institute- Muhasebe Enstitüsü Dergisi is an open access journal which means that all content is freely available without charge to the user or his/her institution. Except for commercial purposes, users are allowed to read, download, copy, print, search, or link to the full texts of the articles in this journal without asking prior permission from the publisher or the author.

The articles in Journal of Accounting Institute- Muhasebe Enstitüsü Dergisi are open access articles licensed under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.en>)

ETHICS

Standards and Principles of Publication Ethics

Journal of Accounting Institute - Muhasebe Enstitüsü Dergisi is committed to upholding the highest standards of publication ethics and pays regard to Principles of Transparency and Best Practice in Scholarly Publishing published by the Committee on Publication Ethics (COPE), the Directory of Open Access Journals (DOAJ), the Open Access Scholarly Publishers Association (OASPA), and the World Association of Medical Editors (WAME) on <https://publicationethics.org/resources/guidelines-new/principles-transparency-and-best-practice-scholarly-publishing>

All submissions must be original, unpublished (including as full text in conference proceedings), and not under the review of any other publication synchronously. Authors must ensure that submitted work is original. They must certify that the manuscript has not previously been published elsewhere or is not currently being considered for publication elsewhere, in any language. Applicable copyright laws and conventions must be followed. Copyright material (e.g. tables, figures or extensive quotations) must be reproduced only with appropriate permission and acknowledgement. Any work or words of other authors, contributors, or sources must be appropriately credited and referenced.

Each manuscript is reviewed by one of the editors and at least two referees under double-blind peer review process. Plagiarism, duplication, fraud authorship/denied authorship, research/data fabrication, salami slicing/salami publication, breaching of copyrights, prevailing conflict of interest are unethical behaviors.

All manuscripts not in accordance with the accepted ethical standards will be removed from the publication. This also contains any possible malpractice discovered after the publication. In accordance with the code of conduct we will report any cases of suspected plagiarism or duplicate publishing.

Research Ethics

Journal of Accounting Institute - Muhasebe Enstitüsü Dergisi adheres to the highest standards in research ethics and follows the principles of international research ethics as defined below. The authors are responsible for the compliance of the manuscripts with the ethical rules.

- Principles of integrity, quality and transparency should be sustained in designing the research, reviewing the design and conducting the research.
- The research team and participants should be fully informed about the aim, methods, possible uses and requirements of the research and risks of participation in research.
- The confidentiality of the information provided by the research participants and the confidentiality of the respondents should be ensured. The research should be designed to protect the autonomy and dignity of the participants.
- Research participants should participate in the research voluntarily, not under any coercion.
- Any possible harm to participants must be avoided. The research should be planned in such a way that the participants are not at risk.

- The independence of research must be clear; and any conflict of interest or must be disclosed.
- In experimental studies with human subjects, written informed consent of the participants who decide to participate in the research must be obtained. In the case of children and those under wardship or with confirmed insanity, legal custodian's assent must be obtained.
- If the study is to be carried out in any institution or organization, approval must be obtained from this institution or organization.
- In studies with human subject, it must be noted in the method's section of the manuscript that the informed consent of the participants and ethics committee approval from the institution where the study has been conducted have been obtained.

LANGUAGE

The language of the Journal is Turkish and American English.

MANUSCRIPT ORGANIZATION AND FORMAT

All correspondence will be sent to the first-named author unless otherwise specified. Manuscript is to be submitted online via <http://dergipark.gov.tr/meder> it must be accompanied by a cover letter indicating that the manuscript is intended for publication, specifying the article category (i.e. research article, review etc.) and including information about the manuscript (see the Submission Checklist). Manuscripts should be prepared in Microsoft Word 2003 and upper versions. In addition, Copyright Agreement Form that has to be signed by all authors must be submitted.

1. The manuscripts should be in A4 paper standards: having 2.5 cm margins from right, left, bottom and top, Times New Roman font style in 10 font size and line spacing of 1.5 and "justify align" format. For indented paragraph, tab key should be used. One line spacing should be used for the tables and figures, which are included in the text.
2. The name(s) of author(s) should be given just beneath the title of the study aligned to the right. Also the affiliation, title, e-mail and phone of the author(s) must be indicated on the bottom of the page as a footnote marked with an asterisk (*).
3. Before the introduction part, there should be an abstract of 100-150 words. Underneath the abstract, 3-5 keywords that inform the reader about the content of the study should be specified.
4. The manuscripts should contain mainly these components: title, abstract and keywords; extended abstract, sections, footnotes and references.
5. Research article sections are ordered as follows: "Introduction", "Aim and Methodology", "Findings", "Discussion and Conclusion", "Endnotes" and "References". For review and commentary articles, the article should start with the "Introduction" section where the purpose and the method is mentioned, go on with the other sections; and it should be finished with "Discussion and Conclusion" section followed by "Endnotes", "References" and "Tables and Figures".
6. Tables, graphs and figures can be given with a number and a defining title if and only if it is necessary to follow the idea of the article. Otherwise features like demographic characteristics can be given within the text.
7. A title page including author information must be submitted together with the manuscript. The title page is to include fully descriptive title of the manuscript and, affiliation, title, e-mail address, postal address, phone, fax number of the author(s) and ORCIDs of all authors (see The Submission Checklist).
8. Authors are responsible for all statements made in their work published in the Journal; Istanbul University Accounting Institute has no responsibility in this regard.
9. The author(s) can be asked to make some changes in their articles due to peer reviews.
10. The studies that were sent to the journal will not be returned whether they are published or not.

References

Although references to review articles can be an efficient way to guide readers to a body of literature, review articles do not always reflect original work accurately. Readers should therefore be provided with direct references to original research sources whenever possible. On the other hand, extensive lists of references to original work on a topic can use excessive space on the printed page. Small numbers of references to key original papers often serve as well as more exhaustive lists, particularly since references can now be added to the electronic version of published papers, and since electronic literature searching allows readers to retrieve published literature efficiently. Papers accepted but not yet included in the issue are published online in the Early View section and they should be cited as “advance online publication”. Citing a “personal communication” should be avoided unless it provides essential information not available from a public source, in which case the name of the person and date of communication should be cited in parentheses in the text. For scientific articles, written permission and confirmation of accuracy from the source of a personal communication must be obtained.

Reference Style and Format

Journal of Accounting Institute - Muhasebe Enstitüsü Dergisi complies with APA (American Psychological Association) style 6th Edition for referencing and quoting. For more information:

- American Psychological Association. (2010). Publication manual of the American Psychological Association (6th ed.). Washington, DC: APA.
- <http://www.apastyle.org>

Accuracy of citation is the author’s responsibility. All references should be cited in text. Reference list must be in alphabetical order. Type references in the style shown below.

Citations in the Text

Citations must be indicated with the author surname and publication year within the parenthesis.

If more than one citation is made within the same parenthesis, separate them with (;).

Samples:

More than one citation;

(Esin et al., 2002; Karasar, 1995)

Citation with one author;

(Akyolcu, 2007)

Citation with two authors;

(Sayiner & Demirci, 2007)

Citation with three, four, five authors;

First citation in the text: (Ailen, Ciambune, & Welch, 2000) Subsequent citations in the text: (Ailen et al., 2000)

Citations with more than six authors;

(Çavdar et al., 2003)

Citations in the Reference

All the citations done in the text should be listed in the References section in alphabetical order of author surname without numbering. Below given examples should be considered in citing the references.

Basic Reference Types

Book

a) Turkish Book

Karasar, N. (1995). *Araştırmalarda rapor hazırlama* (8th ed.) [Preparing research reports]. Ankara, Turkey: 3A Eğitim Danışmanlık Ltd.

b) Book Translated into Turkish

Mucchielli, A. (1991). *Zihniyetler* [Mindsets] (A. Kotil, Trans.). İstanbul, Turkey: İletişim Yayınları.

c) Edited Book

Ören, T., Üney, T., & Çölkesen, R. (Eds.). (2006). *Türkiye bilişim ansiklopedisi* [Turkish Encyclopedia of Informatics]. İstanbul, Turkey: Papatya Yayıncılık.

d) Turkish Book with Multiple Authors

Tonta, Y., Bitirim, Y., & Sever, H. (2002). *Türkçe arama motorlarında performans değerlendirme* [Performance evaluation in Turkish search engines]. Ankara, Turkey: Total Bilişim.

e) Book in English

Kamien R., & Kamien A. (2014). *Music: An appreciation*. New York, NY: McGraw-Hill Education.

f) Chapter in an Edited Book

Bassett, C. (2006). Cultural studies and new media. In G. Hall & C. Birchall (Eds.), *New cultural studies: Adventures in theory* (pp. 220–237). Edinburgh, UK: Edinburgh University Press.

g) Chapter in an Edited Book in Turkish

Erkmen, T. (2012). Örgüt kültürü: Fonksiyonları, öğeleri, işletme yönetimi ve liderlikteki önemi [Organization culture: Its functions, elements and importance in leadership and business management]. In M. Zencirkıran (Ed.), *Örgüt sosyolojisi* [Organization sociology] (pp. 233–263). Bursa, Turkey: Dora Basım Yayın.

h) Book with the same organization as author and publisher

American Psychological Association. (2009). *Publication manual of the American psychological association* (6th ed.). Washington, DC: Author.

Article

a) Turkish Article

Mutlu, B., & Savaşer, S. (2007). Çocuğu ameliyat sonrası yoğun bakımda olan ebeveynlerde stres nedenleri ve azaltma girişimleri [Source and intervention reduction of stress for parents whose children are in intensive care unit after surgery]. *Istanbul University Florence Nightingale Journal of Nursing*, 15(60), 179–182.

b) English Article

de Cillia, R., Reisigl, M., & Wodak, R. (1999). The discursive construction of national identity. *Discourse and Society*, 10(2), 149–173. <http://dx.doi.org/10.1177/0957926599010002002>

c) Journal Article with DOI and More Than Seven Authors

Lal, H., Cunningham, A. L., Godeaux, O., Chlibek, R., Diez-Domingo, J., Hwang, S.-J. ... Heineman, T. C. (2015). Efficacy of an adjuvanted herpes zoster subunit vaccine in older adults. *New England Journal of Medicine*, 372, 2087–2096. <http://dx.doi.org/10.1056/NEJMoa1501184>

d) Journal Article from Web, without DOI

Sidani, S. (2003). Enhancing the evaluation of nursing care effectiveness. *Canadian Journal of Nursing Research*, 35(3), 26–38. Retrieved from <http://cjr.mcgill.ca>

e) Journal Article with DOI

Turner, S. J. (2010). Website statistics 2.0: Using Google Analytics to measure library website effectiveness. *Technical Services Quarterly*, 27, 261–278. <http://dx.doi.org/10.1080/07317131003765910>

f) Advance Online Publication

Smith, J. A. (2010). Citing advance online publication: A review. *Journal of Psychology*. Advance online publication. <http://dx.doi.org/10.1037/a45d7867>

g) Article in a Magazine

Henry, W. A., III. (1990, April 9). Making the grade in today's schools. *Time*, 135, 28–31.

Doctoral Dissertation, Master's Thesis, Presentation, Proceeding**a) Dissertation/Thesis from a Commercial Database**

Van Brunt, D. (1997). *Networked consumer health information systems* (Doctoral dissertation). Available from ProQuest Dissertations and Theses database. (UMI No. 9943436)

b) Dissertation/Thesis from an Institutional Database

Yaylı-Yıldız, B. (2014). *University campuses as places of potential publicness: Exploring the political, social and cultural practices in Ege University* (Doctoral dissertation). Retrieved from <http://library.iyte.edu.tr/tr/hizli-erisim/iyte-tez-portali>

c) Dissertation/Thesis from Web

Tonta, Y. A. (1992). *An analysis of search failures in online library catalogs* (Doctoral dissertation, University of California, Berkeley). Retrieved from <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~tonta/yayinlar/phd/ickapak.html>

d) Dissertation/Thesis abstracted in Dissertations Abstracts International

Appelbaum, L. G. (2005). Three studies of human information processing: Texture amplification, motion representation, and figure-ground segregation. *Dissertation Abstracts International: Section B. Sciences and Engineering*, 65(10), 5428.

e) Symposium Contribution

Krinsky-McHale, S. J., Zigman, W. B., & Silverman, W. (2012, August). Are neuropsychiatric symptoms markers of prodromal Alzheimer's disease in adults with Down syndrome? In W. B. Zigman (Chair), *Predictors of mild cognitive impairment, dementia, and mortality in adults with Down syndrome*. Symposium conducted at the meeting of the American Psychological Association, Orlando, FL.

f) Conference Paper Abstract Retrieved Online

Liu, S. (2005, May). *Defending against business crises with the help of intelligent agent based early warning solutions*. Paper presented at the Seventh International Conference on Enterprise Information Systems, Miami, FL. Abstract retrieved from http://www.iceis.org/iceis2005/abstracts_2005.htm

g) Conference Paper - In Regularly Published Proceedings and Retrieved Online

Herculano-Houzel, S., Collins, C. E., Wong, P., Kaas, J. H., & Lent, R. (2008). The basic nonuniformity of the cerebral cortex. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 105, 12593–12598. <http://dx.doi.org/10.1073/pnas.0805417105>

h) Proceeding in Book Form

Parsons, O. A., Pryzwansky, W. B., Weinstein, D. J., & Wiens, A. N. (1995). Taxonomy for psychology. In J. N. Reich, H. Sands, & A. N. Wiens (Eds.), *Education and training beyond the doctoral degree: Proceedings of the American Psychological Association National Conference on Postdoctoral Education and Training in Psychology* (pp. 45–50). Washington, DC: American Psychological Association.

i) Paper Presentation

Nguyen, C. A. (2012, August). *Humor and deception in advertising: When laughter may not be the best medicine*. Paper presented at the meeting of the American Psychological Association, Orlando, FL.

Other Sources**a) Newspaper Article**

Browne, R. (2010, March 21). This brainless patient is no dummy. *Sydney Morning Herald*, 45.

b) Newspaper Article with no Author

New drug appears to sharply cut risk of death from heart failure. (1993, July 15). *The Washington Post*, p. A12.

c) Web Page/Blog Post

Bordwell, D. (2013, June 18). David Koepp: Making the world movie-sized [Web log post]. Retrieved from <http://www.davidbordwell.net/blog/page/27/>

d) Online Encyclopedia/Dictionary

Ignition. (1989). In *Oxford English online dictionary* (2nd ed.). Retrieved from <http://dictionary.oed.com>

Marcoux, A. (2008). Business ethics. In E. N. Zalta (Ed.). *The Stanford encyclopedia of philosophy*. Retrieved from <http://plato.stanford.edu/entries/ethics-business/>

e) Podcast

Dunning, B. (Producer). (2011, January 12). *inFact: Conspiracy theories* [Video podcast]. Retrieved from <http://itunes.apple.com/>

f) Single Episode in a Television Series

Egan, D. (Writer), & Alexander, J. (Director). (2005). Failure to communicate. [Television series episode]. In D. Shore (Executive producer), *House*; New York, NY: Fox Broadcasting.

g) Music

Fuchs, G. (2004). Light the menorah. On *Eight nights of Hanukkah* [CD]. Brick, NJ: Kid Kosher.

SUBMISSION CHECKLIST

Ensure that the following items are present:

- Cover letter to the editor
 - ✓ The category of the manuscript
 - ✓ Confirming that “the paper is not under consideration for publication in another journal”.
 - ✓ Including disclosure of any commercial or financial involvement.
 - ✓ Confirming that last control for fluent English was done.
 - ✓ Confirming that journal policies detailed in Information for Authors have been reviewed.
 - ✓ Confirming that the references cited in the text and listed in the references section are in line with APA 6.
- Copyright Agreement Form
- Permission of previous published material if used in the present manuscript
- Title page
 - ✓ The category of the manuscript
 - ✓ The title of the manuscript both in Turkish and in English
 - ✓ All authors’ names and affiliations (institution, faculty/department, city, country),
 - ✓ e-mail addresses
 - ✓ Corresponding author’s email address, full postal address, telephone and fax number
 - ✓ ORCIDs of all authors.
- Main Manuscript Document
 - ✓ The title of the manuscript
 - ✓ Abstracts (100-150 words)
 - ✓ Key words: 3-5 words
 - ✓ Acknowledgement (if exists)
 - ✓ References
 - ✓ All tables, illustrations (figures) (including title, description, footnotes)

CONTACT INFO

Phone : +90 2124737070/ 18315

Web site : <http://dergipark.gov.tr/meder> and <https://jai.istanbul.edu.tr>

Email : jai@istanbul.edu.tr

Address : Istanbul University, IU Avcılar Campus Business School Accounting Institute Avcılar Istanbul-Turkey

COPYRIGHT AGREEMENT FORM / TELİF HAKKI ANLAŞMASI FORMU



İstanbul University
İstanbul Üniversitesi

Journal name: Muhasebe Enstitüsü Dergisi
Dergi Adı: Journal of Accounting Institute

Copyright Agreement Form
Telif Hakkı Anlaşması Formu

Responsible/Corresponding Author Sorumlu Yazar	
Title of Manuscript Makalenin Başlığı	
Acceptance date Kabul Tarihi	
List of authors Yazarların Listesi	

Sıra No	Name - Surname Adı-Soyadı	E-mail E-Posta	Signature İmza	Date Tarih
1				
2				
3				
4				
5				

Manuscript Type (Research Article, Review, Short communication, etc.) Makalenin türü (Araştırma makalesi, Derleme, Kısa bildiri, v.b.)	
--	--

Responsible/Corresponding Author: Sorumlu Yazar:	
--	--

University/company/institution	Çalıştığı kurum
Address	Posta adresi
E-mail	E-posta
Phone; mobile phone	Telefon no; GSM no

The author(s) agrees that:
Sunulan makalenin yazar(lar)ın orijinal çalışması olduğunu ve intihal yapmadıklarını, tüm yazarların bu çalışmaya asli olarak katılmış olduklarını ve bu çalışma için her türlü sorumluluğu aldıklarını, tüm yazarların sunulan makalenin son halini gördüklerini ve onayladıklarını, Makalenin başka bir yerde basılmadığını veya basılmak için sunulmadığını, Makalede bulunan metnin, şekillerin ve dokümanların diğer şahıslara ait olan Telif Haklarını ihlal etmediğini kabul ve taahhüt ederler. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ'nin bu fikri eseri, Creative Commons Atıf-Gayrı Ticari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) lisansı ile yayınlamasına izin verirler. Creative Commons Atıf-Gayrı Ticari 4.0 Uluslararası (CC BY-NC 4.0) lisansı, eserin ticari kullanım dışında her boyut ve formatta paylaşılmasına, kopyalanmasına, çoğaltılmasına ve orijinal esere uygun şekilde atıfta bulunmak kaydıyla yeniden düzenleme, dönüştürme ve eserin üzerine inşa etme dâhil adapte edilmesine izin verir. Yazar(lar)ın veya varsa yazar(lar)ın işverenin telif dâhil patent hakları, yazar(lar)ın gelecekte kitaplarında veya diğer çalışmalarında makalenin tümünü ücret ödemeksizin kullanma hakkı makaleyi satmamak koşuluyla kendi amaçları için çoğaltma hakkı gibi fikri mülkiyet hakları saklıdır. Yayımlanan veya yayıma kabul edilmeyen makalelerle ilgili dokümanlar (fotoğraf, orijinal şekil vb.) karar tarihinden başlamak üzere bir yıl süreyle İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ'nce saklanır ve bu sürenin sonunda imha edilir. Ben/Biz, telif hakkı ihlali nedeniyle üçüncü şahıslarca vuku bulacak hak talebi veya açılacak davalarda İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ ve Dergi Editörlerinin hiçbir sorumluluğunun olmadığını, tüm sorumluluğun yazarlara ait olduğunu taahhüt ederim/ederiz. Ayrıca Ben/Biz makalede hiçbir suç unsuru veya kanuna aykırı ifade bulunmadığını, araştırma yapılırken kanuna aykırı herhangi bir malzeme ve yöntem kullanılmadığını taahhüt ederim/ederiz. Bu Telif Hakkı Anlaşması Formu tüm yazarlar tarafından imzalanmalıdır/onaylanmalıdır. Form farklı kurumlarda bulunan yazarlar tarafından ayrı kopyalar halinde doldurularak sunulabilir. Ancak, tüm imzaların orijinal veya kanıtlanabilir şekilde onaylı olması gerekir.

Yazar(lar) aşağıdaki hususları kabul eder
The manuscript submitted is his/her/their own original work and has not been plagiarized from any prior work, all authors participated in the work in a substantive way and are prepared to take public responsibility for the work, all authors have seen and approved the manuscript as submitted, the manuscript has not been published and is not being submitted or considered for publication elsewhere, the text, illustrations, and any other materials included in the manuscript do not infringe upon any existing copyright or other rights of anyone. İSTANBUL UNIVERSITY will publish the content under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) license that gives permission to copy and redistribute the material in any medium or format other than commercial purposes as well as remix, transform and build upon the material by providing appropriate credit to the original work. The Contributor(s) or, if applicable the Contributor's Employer, retain(s) all proprietary rights in addition to copyright, patent rights; to use, free of charge, all parts of this article for the author's future works in books, lectures, classroom teaching or oral presentations, the right to reproduce the article for their own purposes provided the copies are not offered for sale. All materials related to manuscripts, accepted or rejected, including photographs, original figures etc., will be kept by İSTANBUL UNIVERSITY for one year following the editor's decision. These materials will then be destroyed. I/We indemnify İSTANBUL UNIVERSITY and the Editors of the Journals, and hold them harmless from any loss, expense or damage occasioned by a claim or suit by a third party for copyright infringement, or any suit arising out of any breach of the foregoing warranties as a result of publication of my/our article. I/We also warrant that the article contains no libelous or unlawful statements and does not contain material or instructions that might cause harm or injury. This Copyright Agreement Form must be signed/ratified by all authors. Separate copies of the form (completed in full) may be submitted by authors located at different institutions; however, all signatures must be original and authenticated.

Responsible/Corresponding Author; Sorumlu Yazar;	Signature / İmza	Date / Tarih
	/...../.....

İÇİNDEKİLER / CONTENTS

Yeni Sayımızı Sunarken

KPMG Vak'ası: PCAOB Verilerinin Yasadışı Kullanımı ve Eğitim Sınavlarında Hile Yapılması
Neriman YALÇIN

Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Muhasebe Hata ve Hilelerine Bakış: Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma
Mert Can USLU, Deniz ÖZBAY

Belediyelerde Nakit Akış Tablosu Kullanımına Yönelik Bir Araştırma ve Nakit Akış Tablosu Analiz Teknikleri Üzerine Bir Uygulama
Ali KABLAN, Selçuk ALTUN

Karşılıklı İştirak Durumunda Konsolidasyon
Yasin ŞEKER

İç Denetimde Yapısal Değişim ve Dönüşüm: İç Denetçilerin Farkındalığı ve Beklentileri Üzerine Bir Araştırma
N. Gözde BİRCAN

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında
Emre AKBULUT, Mustafa Emir CAN

ISSN 2602-3202



İstanbul Üniversitesi
İşletme Fakültesi

MUHASEBE ENSTİTÜSÜ

<http://muhasebe.istanbul.edu.tr>

<https://www.linkedin.com/in/muhasebe-enstitusu>