

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME FAKÜLTESİ

MUHASEBE

ENSTİTÜSÜ

DERGİSİ

MED – JOURNAL of ACCOUNTING INSTITUTE



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

Yılda iki kez yayınlanan hakemli bir dergidir. Derginin tüm telif hakları İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsünündür.

Sahibi:

ME adına Göksel Yücel

Yazı İşleri Müdürü:

Ahmet Türel

Yayın Editörleri:

Taylan Altıntaş, Burcu Adiloğlu

Teknik Editörler:

Evren Dilek Şengür, Emre Selçuk Sarı

Bu sayıda görev alan hakemler:

Prof.Dr.Doğan Argun (Marmara Üniversitesi)
Prof.Dr.Hanifi Ayboğa (Marmara Üniversitesi)
Prof.Dr.Peyami Çarıkçioğlu (İstanbul Üniversitesi)
Prof.Dr.Volkan Demir (Galatasaray Üniversitesi)
Prof.Dr.Mert Erer (Marmara Üniversitesi)
Prof.Dr.Rüstem Hacırustemoğlu (Galatasaray Üniversitesi)
Prof.Dr.İdil Kaya (Galatasaray Üniversitesi)
Prof.Dr.Mehmet Özkan (Marmara Üniversitesi)
Prof.Dr.Fatma Pamukçu (Marmara Üniversitesi)
Prof.Dr.Bariş Sipahi (Marmara Üniversitesi)
Prof.Dr.Oktay Taş (İstanbul Teknik Üniversitesi)
Prof.Dr.Erdal Tekarslan (İstanbul Üniversitesi)
Prof.Dr.Mehmet Şükrü Tekbaş (İstanbul Üniversitesi)
Prof.Dr.Ahmet Yüksel (İstanbul Üniversitesi)

Cilt 16 Temmuz 2018, Sayı 59

Ön Kapak Fotoğrafı: Fuat Pirpiri

(İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Binası, Beyazıt, 1969-1983.
Muhasebe Enstitüsünün kurulduğu bina.)

Makale gönderimi:

Dergipark sistemine <http://dergipark.gov.tr/meder> yükleyiniz ve muhasabee@istanbul.edu.tr adresine bilgi veriniz.

ISSN: 2602-3202

Dergimizde yayımlanan yazılar, yazarların kişisel bulgularını belirttiğinden İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü bundan dolayı bir sorumluluk yüklenmez. Dergimizde yayımlanan yazılar ancak kaynak adı belirtilerek iktibas edilebilir.

İÇİNDEKİLER

Çok Uzun Bir Aradan Sonra	1
İşletme Eğitimi Üzerine Düşünceler <i>Fahir BİLGİNOĞLU</i>	3
Türkiye’de Denetimde ROSC Raporu Farkındalıkları ve Bugün <i>Ersin GÜREDİN, Burcu ADİLOĞLU</i>	7
Earnings Management: A Class Review of Selected Cases <i>Belverd E. NEEDLES, JR., Marian POWERS, Bora ŞENYİĞİT</i>	23
İşletmelerde İç Denetimin Rolü: Türk Finans Sektöründe Bir İnceleme <i>Gürol BALOĞLU, Sema ÜLKER, Burcu ADİLOĞLU</i>	37
BOBİ FRS Kapsamında “Stoklar” <i>Yakup SELVİ, Melis ERCAN</i>	47
Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST 100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi <i>Lerzan KAVUT, Nevzat GÜNGÖR</i>	59
Muhasebe Eğitimine Verilen Doksan Yıllık Ömür - Kırkor Kömürcüyan <i>Şenay KARATAŞ, Göksel YÜCEL, Burcu ADİLOĞLU</i>	71
Muhasebe Enstitüsünden: Kırkıncı Yılında Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu	81
Serdar Küçükberksun	83

ÇOK UZUN BİR ARADAN SONRA

Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesinin sürekli yayınları arasına 1975 yılında katılmıştı. O dönemde Prof.Dr.Nasuhi Bursal Enstitü Müdürüydü. Ancak derginin yayınlanmasına en büyük katkıyı veren, o zamanlar asistan olan Prof.Dr.Ersin Güredin ve Dr.Serdar Küçükberksun idi. Dergi bu üç kişinin girişimidir.

Dergi o yıllarda hiç olmayan birşeyi yaparak akademisyen ve uygulamacıların yazılarını buluşturdu. Yılda iki kez çıkması planlanırken, gördüğü ilgi üzerine yayın sıklığı dört sayıya çıkarıldı ve onbeş sene boyunca yayınlandı. Bu onbeş yılın özellikle ilk yarısı bir başarı hikayesidir. O yıllarda akademik yükselmelerde yayın sayısı gibi kriterler yoktu. Ama buna rağmen bilimsel yayın paylaşmayı temel amaç olarak gören akademisyenlere, tecrübelerini aktarma arzusundaki uygulamacılar da eklenince, bu bilimsel dergi gazete bayilerinde bile satılır oldu. Muhasebe Enstitüsü Dergisinin bu onbeş yıllık macerasını Enstitümüzün Seçmeler 2016 başlığını taşıyan yayınında ayrıntılı olarak ele almıştık. Ancak değişen idari ve özellikle mali koşullar 1989 yılında derginin ömrünün 58.sayı ile son bulmasına neden oldu. Çok uzun bir aradan sonra yeni bir heyecanla tekrar yayın hayatına getirdiğimiz bu derginin numarası o nedenle 59 olmaktadır.

Yılda iki kez, Ocak ve Temmuz aylarında yayınlayacağımız bu derginin temel hedefi çok okunmaktır. O nedenle, bilimsel ve uygulama bilgisi paylaşmayı hedefleyen yazarlara açık olmak istiyoruz. Akademik yayın, bilgi paylaşımı için yapılır. Dergimizi dar kapsamlı hedefler için hazırlanacak yazılara kapalı tutmak istiyoruz.

Bu ilk sayımızda daha ziyade Muhasebe Enstitüsünün öğretim üyelerinin özellikle bu sayı için yapılmış çalışmaları yer almaktadır. Ancak bundan sonraki hedefimiz tüm üniversitelerimiz öğretim üyelerinin, yardımcılarının ve hatta lisansüstü öğrencilerinin katkılarını sağlamaktır. Keza zengin tecrübeye sahip uygulamacılarımızın desteği dergimize değer katacaktır. Araştırılması, incelenmesi, paylaşılması gereken çok zengin bir bilgi ortamı içerisindeyiz.

Muhasebe Enstitüsü Dergisi sadece makalelerin yayınlandığı değil, çok geniş olmamakla birlikte Enstitü faaliyetleri hakkında da bilgi veren bir yayındı. Günümüzde faaliyet bilgilerimizi değişik ortamlarda paylaşıyoruz. Ancak bu sayıda yer alan yedi adet çalışmanın yanında, 2019 yılında yapılacak olan Otuzsekizinci Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu hakkında da kısa bir bilgi verdik. Ülkemizdeki tüm muhasebe öğretim üyelerinin emeği ve hakkı olan bu bilimsel macerayı 1979 yılında Enstitü olarak başlatmış olmakla çok mutluyuz. Kırkıncı yılında bu görevin yine bize verilmiş olması ile de kıvanç duyuyoruz.

Muhasebe Enstitüsü Dergisine geçmişte emek verenleri şükranla, kaybettiklerimizi ise büyük bir saygıyla anıyoruz. Öncelikle büyüğümüz Prof.Dr.Nasuhi Bursal dileriz bizim onun anısını yaşatma çabalarımız görüyordur. Derginin yükünü geçmişte üstlenmiş hocamız Prof.Dr.Ersin Güredin'in bu sayıya da katkı yapması bizim için çok anlamlıdır. Keza, özellikle derginin geçmişteki ömrünün ikinci yarısında dergiyi yaşatmış hocamız Prof.Dr.Fahir Bilginoğlu'nun bir talebimiz olmadan bize yazı hazırlamasından şeref duyuyoruz. Ama bir de anmak istediğimiz çok önemli bir insan geçmişte bu dergi ile özdeşleşmiş, ne yazık ki genç yaşta kaybettiğimiz Dr.Serdar Küçükberksun'dur. Onu anmak için son sayfamıza özgeçmişini ekledik. Belki o olmasaydı, bu satırlar yazılamayabilirdi. Son teşekkür ise dergiye katkı yapan tüm yazarlarımıza ve hakemlerimize... Emekleri için şükran doluyuz. Keza dergi yayın ekibimizin fedakarca çalışmaları da, bizce tarihi sayılacak bu geri dönüş çok önemli katkı yapmıştır.

Saygılarımı sunarım.

Prof.Dr.Göksel Yücel
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
Muhasebe Enstitüsü Müdürü

İşletme Eğitimi Üzerine Düşünceler

Fahir Bilginoğlu^{1*}

¹ (Prof.Dr.,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

ÖZ

1936’da Profesör Alfred Isaac’ın kurduğu İşletme İktisadı Kürsüsü ve 1954 yılında Harvard Üniversitesinin desteklediği İşletme İktisadı Enstitüsü ile ülkemizde başlayan işletme bilimi eğitiminde bugün varılan nokta ve günümüzde beklenen hedefler bu yazının konusudur. Sosyal faydacı ve tanımlayıcı bir bilim olan işletme, öncelikle içinde bulunduğu topluma hizmet eder. Temel bilimlerden farklı olması nedeniyle bu bilim dalı “üst düzey araştırma” ile değil de üst düzey eğitim ile öne çıkar. Bilgi çağı –new economy- gereği işletme eğitiminden beklenenler ve seçkin eğitim kurumlarının yaklaşımları irdelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Sözcük: İşletme Eğitimi

Reflections on Business Education

ABSTRACT

This paper presents the expectations and evolution of business science education in our country, which has started with the establishment of Business Economics Department by Professor Alfred Isaac in 1936 and supports of Harvard University to Business Economics Institute in 1954. Business Administration which is a science that socially beneficial and descriptive, primarily works to serve for the community that it exists in and the reason it is different from the other fundamental sciences, this branch of science stands out from with top level (high end) education instead of top level research. As a need of the information era (new economy) the expectations from the business administration education have been aimed to be analyzed in this paper.

Keyword: Business education

1. Giriş

Bugün ülkemizde 200’e yakın üniversite ve hemen hemen hepsinde işletme lisans programları bulunmaktadır. Bunların kontenjanı 10 binler mertebesinde olup, 2017’de ilk yerleşmede boş kalan kontenjan 9000’dir. Acaba bu kontenjan yüksekliği “işletme eğitimi alanlar her şeyi yapabilecekleri” için midir? Fakat her şeyi yapabilmek için işletme eğitimi almak gerekmediği de biliniyor. Günümüzde örneklerini gördüğümüz gibi sosyoloji, tarih, psikoloji veya matematik bilişim (enformatik) alanında eğitim alanlar, işletmecilik formasyon eğitimi (MBA) ile kısa sürede işletmelerde yönetici pozisyonu alabilmektedirler. Kontenjan yüksekliğini destekleyen nedenlerden biri de, öğrenci başına eğitim maliyetinin işletme eğitiminde düşük olmasıdır; laboratuvar gibi teknik altyapı gerektirmemekte, ayrıca diploması 1., 3. sınıf imza yetkisi ,mimar, mühendis, eczacı gibi mesleki yetkinlik niteliği taşımaz. Hatta ülkemizde öğrenciler bilim odaklı değil, diploma odaklı olduğundan, sınavlara ezberlenerek veya önceden çıkmış soru setleri ile hazırlanılması yaygın bir düzendir.

Üniversitede öğrenci tarafından not edilen “bilim” değersizleşmiş ve terkedilmiştir; acaba istendiğinde ulaşılabilen bir bilgi için en az dört yıllık bir eğitim gerekir mi? Hatta anabilim dallarını memnun etmek için, dört yıl boyunca aynı içerikli dersin değişik adlarla tekrarlanması da görülmektedir. Bu açıdan

*İlgili Yazar (Bilginoğlu, Fahir)
E-mail: fahirbilginoglu@yahoo.com

deđerlendirildiđinde, dođru bir akademik eđitim üzerine yapılan iřletme formasyon eđitimi -bizdeki yaygın adıyla iřletme yůksek lisansı (MBA) - daha deđerli kabul gůrmektedir.

Důrt yıllık bir işletme eğitimi alınsa dahi, işletmelerde muhasebe, finans, iř ve ticaret hukuku gibi konularda uzman danışmanlığına başvurulmaktadır. Sigorta, bankacılık, denetim gibi ۆznel işkollarında ise işletme içi eğitim gerekmektedir veya kurslardan yararlanılmaktadır; Bankalar Birliđi, Muhasebeciler Meslek Odası gibi.

2. İşletme Bilim mi?

Bilim ۆncelikle bilimsel araştırma sůreci ve bu sůrecin sonucunda oluşan bilgileri ifade eder; bۆylece aynı konuya veya alana yۆnelmiř geçerli bilgilerin bir sistemi diye tanımlanmaktadır; diğer bir ifade ile de bilimin niteliği ile, bilimsel bilgi, alelade (adi) bilgiden ayrılmaktadır (Strůker ,1990; řen, 2016; Aral, 2010). İşletme biliminin, ۆncelikle içinde bulunduğu topluma hizmet etmesi beklendiğinden “sosyal, beşeri” bir bilimdir ve ekonomiyi oluşturan temel eleman olan işletmelerin gereksinimleri doğrultusunda gelişir. Ekonomiye olan katkısı ile “faydacı” ve belirli ekonomik bۆyۆklükleri -kar/zarar gibi- belirlemesi ile “betimleyici” bir bilim sayılır. Ayrıca temel bilimlerden matematik, davranış gibi bilimlerin oluşturduğu bir bilim dalı olduğundan, temel bilim olmayıp, enformatik (bilişim) gibi “disiplin “olarak da nitelenmektedir.

Günümüz işletmecilik bilimi yayınlarına bakıldığında, bۆyۆk bir çoğunlukla ampirik içerikli olduğu gۆrölür; ancak belirlenen sorular ve hipotezlerin –varsayımlar- doğrulama veya yanlışlamaya çalışılırken, bunların her zaman gۆncel olmasına ۆnem verilmektedir. Bu metodik yaklaşım tartışılmazdır; diğer bir deyişle işletme bilimi tabi ki ampirik temellidir ve ۆncelikle ekonomik yaşamın gerektirdiği “ekonomik davranış (akılcı, rasyonel)” kararlarında etkili olan bulgular ortaya koyar. Ancak yaygın olarak ortaya konan ampirik çalışmalar, bir sorunlar demetinin açıklamasını yapabilmekte, fakat işletme bilimi açısından etkinliği anlamlı olmamaktadır; bu aynı zamanda işletme ۆđretim elemanlarımızın uluslararası yayınlarının olmamasını açıklamaktadır. ۆlkemizdeki gۆncel bir sorunun irdelenmesi, temel bilimler ve sağlık bilimlerinden farklı olarak uluslararası yayın konusu olamaz.¹ İşletme biliminin bu niteliğini konu alan çalışmalar, kuramsal ilintileri konu alan araştırmaların geri atılmasına neden olmamalıdır. Bu bağlamda, geçmişe dayalı karar modelleri bir açıklama modeli niteliğinde kalmaktadır. Hlbuki günümüz “yeni ekonomi”si (new economy), her bir ۆznel sorunun ve bunların ilintilerinin betimlenmesini de gerektirmektedir. İşletme sosyal bir bilimdir ve fen bilimlerinden farklı bir metodoloji izleyerek sorunu parçalara ayırarak değil, o sorunun içinde bulunduğu sosyal ortamı oluşturan kۆltürel, siyasal, psikolojik bileşenleri analize katar (Cansen,2013).

İşletme bilimi, ekonomik davranmak, amaca uygun hareket etmek yani rasyonellik, akıllılık demek ise, işletmelerimizin eğitim kurumlarından beklentileri ne olabilir? ۆđrencilerin yapısal çözüm ve rasyonel davranış becerilerinin geliştirilmesi sağlanmalıdır; belirsiz değişkenlerin ortaya çıkarılması veya belirsizlikle bařa çıkılması da buna dahildir. Bilimsel bir eğitimin bir sonucu olarak da, bilimsel bulguların ortaya konması gerekir. İşletmenin bu profilinden anlaşılacağı üzere, bu bilim dalı hiçbir zaman “ۆst dۆzey araştırma” ile değil de, “ۆst dۆzey eğitim (High End)” ile ۆne çıkmaktadır (İşletme Yůksekokul ۆđretmenleri Birliđi (VHB)). Bu ۆzellik kۆük ve yeni kurulmuş bir kurumun nasıl seçkin olabileğini de açıklamaktadır.²

İşletme eğitiminden beklenen, ۆđrenciye çapraz fonksiyonel analitik dۆřünme yetisi kazandırılmasıdır; ancak bu yolla işletmede olup bitenin tam olarak anlaşılması ve hızlı bir şekilde, riskleri ve ۆncelikleri içeren icra planı yapılması sağlanabilir. Bu aynı zamanda, kriz dۆzeyinde karmaşık ve belirsizlikler ile dolu kۆresel

¹) ۆđretim ۆyeleri arasında ikili bir ayırma neden olduğu ve hatta tıpı olan Rektörümüz’ün fakۆltemizdeki bir konuşmasında “vitrinimizsiniz ama niçin uluslararası yayınıız yok !..”demesi üzerine Cumhuriyet Bilim Teknik ekine bir yazı gۆnderilmiřtir. Bkz. F. Bilginoğlu (1999); “Muhasebede Uluslararası Yayın”,CBT 17.01.99, s. 565.

Uluslararası yayın kriterine karşı yapılan tenkitler sonucunda YÖK’ün hazırlattığı raporda şu sonuca varılmıştır: “Yukarıda incelenen hususlar gۆzۆnüne alındığında, Sosyal Bilimlerdeki yayın değerlendirmelerinin, hiçbir uyarlama olmadan, Fen Bilimlerinin ۆlۆtleriyle yapılmasının doğru olmadığı anlaşılmaktadır.”Bkz. A. Denker,. Kağıtçıbaşı,.Pak ve ř. Pamuk; Tۆrkiye’de Sosyal Bilimler Uluslararası Yayın Perfonmansı (1999),TÜBA.

²) Avrupadaki butik işletme okullarından bazıları; European School of Manegement and Technology, WHU(Vallender),EBS, Zeppelin Univeritaet (Feldkirch) ,ETH Zűrish),INSEAD (Fontainebleau-Paris) , IMD(İsviçre) , IESE (İspanya).

çevrede, yöneticiden beklenen temel görevdir. Dünya Ekonomik Forumu, 2020' de aranacak 10 yetkinlikten ilk üçünün, karmaşık problem çözüme, eleştirel düşünme ve yaratıcılık olarak sıralıyor; yükseköğrenim kurumlarımız bunu sağlayabiliyor mu? Kaos ve öldürücü rekabet içindeki işletmelerde ileriye dönük planlama yapmak, hayal gücü, strateji gerektirir, gelecekteki bir durumun ne olacağını, bu durumun sağlanması için hangi adımların atılması gerektiğinin göz önüne getirilebilmesi yetisi olmalıdır. Konunun hemen kavranması ve işbirliğine gidilebilme de bir yönetici için önemlidir.

Genelde işletme özelde yönetim eğitimine bakıldığında, eğitim kurumlarının ürünleri olan mezunlar işyerlerine gittiğinde, eğitimin yararlığı izlenebilir; işyerinde gerekli kavrayış (bilgi) ve iş görme yeteneği (yetkinlik ve beceriler) çok önemlidir (Boyatzis,2003). Artık ülkemizde de mezunların düzeyi sorgulanmaktadır. İşletme eğitiminden öğrencilere katması beklenen temel değerler şöyle özetlenebilir: Hedef ve eylem yönetimi, insan yönetimi ve analitik akıl yürütmedir (Rosovsky, 1995).

Harvard'ın efsane dekanlarından Rosovsky, beşeri ve genel bir eğitim olan işletmecilik eğitiminde tek bir hakikat olmayacağını anlarında – 1990 – belirtmişti; bugün büyüme yerine ülkenin ekonomik ve kültürel çevresi temel alınarak “sürdürülebilir büyüme” kavramı gelmiştir (Gloger, , 2016;Ennals, 2003; Emery,1994). Dolayısıyla, teknik, profesyonel ya da mesleki eğitiminden farklı olarak genel bilgilerin aktarılması ve genel entelektüel kapasiteleri geliştirme önemlidir. Genel eğitim mesleki alandaki gelişmeden ayrı olarak, bireyin bütünsel gelişimi anlamına gelir; onun hayattaki amaçlarının uygarlaşmasını, duygusal arınmasını ve eşyanın tabiatına ilişkin anlayışının, dönemin en iyi bilgilerine uygun olarak uygulanmasını içerir.³

Bilgi çağındaki hızlı enformasyon ve bilgi artışı aynı zamanda, zamanı geçmiş olgu ve kuramlar anlamına da gelir; hatta kalıcı değere sahip klasikler yalnızca edebiyatta görülecektir, denmektedir. Bu konudaki en büyük tehlikelerden biri de, öğretim kadrosunu oluşturan bilim insanlarının neden olacağı olumsuz sonuçların, kamuoyunda çok sonra anlaşılmasıdır; örneğın hala “fon akım tablosu“ öğretilen fakültelerimiz var. Artık biliyoruz ki, sınıfta anlatım öğrenmeyi tam sağlamamaktadır; teknoloji kullanımı ile anlatım hızlanmış, fakat öz değişmemiştir. Öğrenme bilgileri ezberlemek hiç değildir; bilim insanı kimliği, yönetici kimliği kazanılması temel amaçtır.

Yeni ekonominin bilgiye dayandığı ve bu bağlamda yapay zekânın, dolayısıyla bunları yaratacak zekâların stratejik varlık olacağı bir sav, öngörü değildir. Kişinin kendi zekâsını keşfetmesi ve onu uygulamaya geçirmesi süreçleri öğretilmelidir (Bearly,2003). İşte burada öğrencinin problemleri ve fırsatları görüp saptaması, başkalarını örgütlemesi önem kazanmaktadır; bu nitelik ise uygulama (pratik) ile öğretilir. Beşeri ve sosyal bir bilim olması nedeniyle eğitimden öğrencilere katması beklenen temel değerler, öğrencilerin beşeri diyaloga girmesini de gerektirir. Touny Bearley bu konuda üç temel özellik saymaktadır(Bearly,2003). İnsaniliğın geliştirilmesi, entelektüel kapasitenin geliştirilmesi ve entelektüel bağımsızlık. İşte bu nedenlerle, yurt dışında – artık “batıda” diyemiyoruz – uluslararası rekabete açık elit ve yeni kurulan “butik” yüksek eğitim kurumlarının programları artık “Yaşam bilgisi mi ? veya Özel bilgi mi ?” sorusuna göre oluşturulmaktadır (Gloger,2016).

Dijital dönüşüm işletmelerde altyapı yatırımı gerektiriyorsa, insan kaynağı yatırımı da gerekecektir; bu gelişme işletme eğitiminden beklenenleri arttırmaktadır, bunlar arasında süreç mimarisi, kompleks süreç yönetimi, operasyonel mükemmellik gibi departmanlar, veri ve analizinden sorumlu yöneticiler sayılabilir (Hürriyet Gazetesi, 15.4.2018).

3. İşletme Eğitimine Dönük Düşünceler

Almanya ve Japonya gibi büyük doğal kaynakları olmayan Türkiye'nin de dünya sıralamasındaki ekonomik ve kültürel yerini yükseltmesi “eğitim hammaddesi” ile olabilir. Ülkemizin en büyük potansiyeli “Cumhuriyet aşısı”nın neden olduğu zihin gücü ve bilim birikimidir.

³) Bkz. J. Ortega y Gasset (1998); Üniversitenin Misyonu, Yapı Kredi Yayınları, s. 110.

İşletme bilimi açısından bakıldığında, çalışma yaşamı ve kariyerlerin niteliği paradoks ve değişimle belirlenen bir “ yeni ekonomi” deyiz. Bilgiden bilgilere geçiş, bilgiye yeni bir toplum yaratma gücü vermiştir, bilgi – knowledge – toplumu, endüstri 4.0 gibi kavramlar bunun örnekleridir (Bearly,2003). Bunun sonucu olarak günümüzde, karmaşık işletme durumlarını verilerden görüp yorumlayabilen, analitik altyapısı güçlü, modelleme yetkinliğinin sağlandığı, optimizasyon süreçlerine yer veren disiplinlerden gelen öğrencilere gereksinim duyulmaktadır. Ancak bu nitelikli eğitimi öncelikle iyi bilim yapabilen üniversiteler karşılayabilir; bunlar da gelenek ve kültürle yücelmiş “seçkin –elit- “ üniversitelerdir. Halen ülkemizde iyi bir lisans eğitimi alan öğrencilerimiz, yurtdışındaki seçkin bir üniversitede kendilerini kanıtlayıp, uluslararası yönetim kariyerine girebilmektedirler.

Bizim burada özellikle belirtmek istediğimiz konu, bugün Google ve Wiki’den aldıklarımızın, yarın bulut (Cloud) üzerinden “akıllı sistemlere” ve “yapay zekâya gelebileceğidir; bir ders kitabındaki bilgilerin çok kısa sürede eskimesi veya büyük bir kısmının yok olmasıdır. Her dönem tekrarlanan öğrenme ve tabi öğretim sonunda ezbere neden olduğundan artık amfi ve sınıflar kullanılmamakta, eğitim interaktif ve gruplar halinde yapılmaktadır. Yapay zekâ konusunda öncülerden sayılan Stanford Üniversitesi’nden Prof. Sebastian Thun’un derslerini sınıfta 160, internette izleyen 160.000 kişidir; çevrimiçi katılımlar için de sınavlar yapılmaktadır. Görüldüğü gibi yeni bir yükseköğrenim şekli oluşmaktadır(Bearly 2003). Her üç Amerikalı öğrenciden birinin çevrimiçi kurslara kaydolduğu bilinmektedir (Gloger 2016).

İşletme bilimi bugün bir değişim sancısı yaşar durumdadır.1977’ de İTÜ’ de işletme mühendisliği fakültesinin kurulması – YÖK sonrası bölüm -,ulaştırma, lojistik, bilişim (enformatik), işletme-ekonomi gibi bölüm ve programlar, bir değişimin yaşanmasını göstermektedir. Bizlere düşen görev, işletmelerimizin küresel ekonomide yaşamasını ve gelişmesini sağlayacak, gelecek nesillerin eğitim konseptini oluşturmak ve uygulamaktır. 1936’da Prof. Alfred İsaac’ın İşletme İktisadı Kürsüsü ve 1954 yılında İşletme İktisadı Enstitüsü kurulması gibi, zamanında atılmış bu adımlardan küçük olmayan bir işletme bilimi eğitimi tasarlamalıyız. Burada elit eğitim kurumlarını takip etmek – benchmarking – yanlış olmayacaktır. Az sayıda da olsa, bazı eğitim kurumlarımızın bu arayışı izlediklerini sevinerek bilmekteyiz.

Kaynakça

- Aral, V. (2010);Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, Oniki Levha Yay. 7.
- Bilginoğlu, F. (1999); “Muhasebede Uluslararası Yayın”,CBT 17.01.99, s. 565.
- Bearly, T.(2003); İnsani, Entelektüel Kapasiteleri Geliştirmek / Teknik Kapasiteleri Geliştirmek : Öğrencilerin Dialoga Girmesini Sağlamının Önemi,Eğitimin Geleceği,SÜ, s. 316
- Boyatzis, R. E.(2003),Eğitimin Amacı Öğrenmektir, Eğitimin Geleceği, Sabancı Üni. S..263.
- Cansen, E., Hürriyet Gazetesi,14.09.2013.
- Denker, A. Ç, Kağıtçıbaşı, Ç.P. ve Pamuk, Ş.(1999), Türkiye’de Sosyal Bilimler Uluslararası Yayın Performansı, TÜBA.
- Emery, F. (1994), Üniversite Üzerine Bazı Düşünceler, Eğitimin Geleceği,2003,SÜ, s.369.
- Ennals, R.(2003), Yeni Bin Yılın Üniversitesinin Yeni Paradigması Eylem – Araştırma, Eğitimin Geleceği, SÜ,s.94.
- Gasset, J. O. y (1998); Üniversitenin Misyonu, Yapı Kredi Yayınları, s. 110.
- Gloger, A.(2016),Betriebswirtschaftsleere,Ver. Neue Zürcher Zeitung, FA Buch, s. 106.
- İşletme Yüksekokul Öğretmenleri Birliği (VHB),tarihsiz,Göttingen,s.10
- Rosovsky, H. (1995); Bir Dekanın Anıları, TÜBİTAK,s. 99 – 100
- Ströker, E.(1990) Bilim Kavramına Giriş.Ara Yayıncılık;
- Şen, Z. (2016). Bilim ve Türkiye TÜBİTAK

Türkiye’de Denetimde ROSC Raporu Farkındalıkları ve Bugün

Ersin Güredin¹, Burcu Adiloğlu² *

¹(Prof.Dr.,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

²(Doç.Dr.,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

ÖZ

Denetlenmiş mali tabloların kalitesini artırmak ve kamu güvenini yükseltmek için muhasebe ve denetim mesleğinin kapasitesini artırmaya güçlü bir gereksinim vardır. Günümüzde kaliteli muhasebe ve denetim şartlarının gerçekten anlaşılması ve benimsenmesi uluslararası standartların uygulanması, kamu gözetimi ve sürekli eğitim ve gelişimi ile mümkündür. Çalışmada 2005 yılında Dünya Bankası tarafından Türkiye’deki muhasebe ve denetim alanında yaptığı tespitleri ele alan ROSC raporu incelenmiştir. Çalışmanın kapsamı sadece bağımsız denetim ile sınırlı tutulmuştur. ROSC raporunda belirtilen eksiklik ya da aksaklıklar sunulmuş ve denetimde yaşanan yenilikler ve günümüz durumunun değerlendirilmesi esas alınmıştır.

Anahtar Sözcükler: ROSC raporu, bağımsız denetim, uluslararası denetim standartları, Türkiye

The Awareness of ROSC Report in Turkey and Today

ABSTRACT

In order to improve the quality of audited financial statements and raise the public confidence there is a strong need for increasing the capacity of accounting and auditing profession. Nowadays, the genuine understanding and adoption of high quality accounting and auditing requirements is possible by implementing international standards, public oversight and continuous education and development. In this study ROSC report which discusses findings in the field of accounting and auditing prepared by World Bank in 2005 is investigated. The scope of this study is limited to only auditing. Omissions or deficiencies stated in the ROSC report is presented and recent developments and assesment of today’s situation is discussed.

Keywords: ROSC report, auditing, International Standards on Auditing, Turkey

1. Giriş

Dünya Bankası tarafından görevlendirilen Mourice Mould, 1994 yılında, “Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi” raporunu yayımlanmıştır. Söz konusu raporu tartışmak amacıyla TÜRMOB, Dünya Bankası ile işbirliği içerisinde 12-14 Ocak 1994 tarihleri arasında bir sempozyum düzenlenmiş olup, sempozyumda sunulan bildirimleri ve tartışmaları yayımlanmıştır. (Büyükbalkan, 1994).

Dünya Bankasının Türkiye’deki muhasebe ve denetim alanında yaptığı tespitleri ele aldığı bir diğer rapor ise ROSC raporudur. ROSC Raporu (Report on the Observance of Standards and Codes-Standartlara ve Kodlara Uyum Raporu) Mayıs 2005’te Türkiye’de yapılan bir tanışal incelemeden elde edilen bulgulara dayanarak

* İlgili Yazar (Adiloğlu, Burcu)
E-mail: adiloglu@istanbul.edu.tr

Dünya Bankası ekibi tarafından hazırlanmıştır. Frédéric Gielen liderliğindeki ROSC ekibinde Ayşe Seda Aroymak, Georgine Ann-Marie Newman-Alawode ve Zeynep Lalik Mete'nin yanı sıra AB Üye Devletlerinin ilgili kuruluşlarından uzmanlar da bulunuyordu. İnceleme, çeşitli paydaşların katıldığı ve ülke makamlarının önderlik ettiği katılımcı bir süreç vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir. (ROSC Raporu,2005)

Rapor giriş bölümü ile aşağıda belirtilen bölümlerle birlikte toplam 5 bölüm, 35 sayfadır.

- ✓ Kurumsal Çerçeve
 - Yasal Çerçeve
 - Meslek
 - Mesleki Öğretim Ve Eğitim
 - Muhasebe ve Denetim Standartlarını Belirleme
 - Muhasebe ve Denetim Standartlarını Uygulatma
- ✓ Tasarlanan ve Uygulanan Muhasebe Standartları
- ✓ Tasarlanan ve Uygulanan Denetim Standartları
- ✓ Mali Raporlamanın Kalitesi Hakkında Algılar
- ✓ Politika Tavsiyeleri

ROSC raporu Dünya Bankası ile Uluslararası Para Fonunun (IMF) ortak girişiminin bir parçasıdır. Değerlendirme, kurumsal mali raporlamanın kalitesini etkileyen muhasebe ve denetimin güçlü ve zayıf yönlerine odaklıdır ve hem zorunlu şartların hem de gerçek uygulamanın bir incelemesini içermektedir. Rapor, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Denetim Standartlarını mukayese esası olarak kullanmakta ve muhasebe ve denetim alanında uluslararası deneyim ve iyi uygulamalardan yararlanmaktadır. (ROSC raporu, 2005)

Türkiye gibi Avrupa Birliği (AB) aday ülkeleri için, değerlendirme aynı zamanda AB hukukunun ilgili gereklerine de dayanmaktadır. Rapor bazen, çoğu AB Üye Devletindeki halihazır uygulamaların ötesinde bir pozisyon almaktadır (örneğin, kamu yararı işletmeler için UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kullanılmasını ve tüm yasal denetimler için UDS (Uluslararası Denetim Standartları) kullanılmasını tavsiye etmektedir. Rapor, kurumsal mali raporlamanın kalitesini artırmak ve sürdürülebilir özel sektör büyümesini ve mali sistemde istikrarı destekleyecek bir mali raporlama platformu oluşturmak için politika tavsiyelerini ortaya koymaktadır. (ROSC raporu, 2005)

Çalışmanın amacı Dünya Bankası'nın 2005 yılında denetim ile ilgili ROSC tespitlerini 2018 yılının son durumu (Temmuz ayı itibarıyla) ile karşılaştırmaktadır. Çalışmada; raporda belirtilen eksiklik ya da aksaklıkların ne ölçüde giderildiği bağımsız denetim olgusunda yaşanan yenilikler ve günümüz durumunun değerlendirilmesi esas alınmıştır. Ayrıca bağımsız denetimde hangi konularda gelişmeler gösterildiğinin tespitinin ortaya konması da hedeflenmiştir. ROSC raporu her ne kadar Türkiye'deki muhasebe ve denetim alanında inceleme ve tespitleri esas alsada bu çalışmanın temel kapsamı sadece bağımsız denetim ile ilgili hususları incelemeyi esas almaktadır. Muhasebe düzeni, finansal raporlama ile ilgili tespitler kapsam dışı bırakılmıştır.

2. ROSC Raporu Öncesi Türkiye'de Bağımsız Denetim

Türkiye'de bağımsız denetim amacıyla kurulan ilk şirket Newberry'i idi. 1960'ların başında aynı isimli bir uzman tarafından Taksim'de büro açılmış, bir ara çalışanların sayısı elliye kadar ulaşmıştı. Ancak, iş hacmi

yetersizliği nedeniyle Newberry 1960'ların sonunda bürosunu kapatmış ve Almanya'ya gitmişti. (Yücel, Adiloğlu, 2015)

1975 yılında özellikle yurtdışından kredi kullanmakta olan Türk şirketlerinin yarattığı ihtiyaçla İstanbul'da ilk Arthur Andersen bürosu açıldı. 1980'lerin başında genişleyen denetim ihtiyacı Dünya'nın diğer büyük muhasebe firmalarını da Türkiye'ye getirdi. Ancak denetim kavramı topluma o kadar yabancıydı ki... Örneğin; 1983 yılında partisi ile seçimlere girmek üzere olan Turgut Özal, bir konuşmasında bankalar için yapılacak düzenlemeler arasında **audit** edilmenin de olduğunu söylemiş, kelimeyi anlamayan muhabirler kelimeyi **odit** olarak yazmış, Özal'a bunun ne olduğu sorulunca "özel denetim diyelim efendim" şeklinde cevaplamıştı. (Cumhuriyet Gazetesi, 4 Haziran 1983)

Seksenlerin ilk yarısında bazı banka iflasları Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasını önlemler almaya itmiş, 1985 yılında Bankalar Kanununda yapılan değişiklikle bankalara TCMB tarafından yetki verilen "Bağımsız Denetim Kuruluşları"na mali tablolarını denetleme zorunluluğu getirilmişti. Yetki alan kuruluşlar Türk veya yabancı olabilirdi, ancak TCMB kriterlerine uymak zorundaydılar. Bu yetkilendirme bağımsız denetimin ülkemizdeki bir dönüm noktasıdır. Benzer yetkilendirmeyi 1986 yılında Sermaye Piyasası Kurulu da yaptı.

Bu gelişmelere rağmen denetimin dayanacağı muhasebe standartları konusundaki belirsizlikler, ülke ekonomisinin problemleri, denetlenmiş olmasına rağmen 1998-2003 arasında yirmi bankanın batması ve bunların çoğunluğunda yargıya intikal eden usulsüzlükler olması bağımsız denetim adına parlak sonuçlar değildi. Keza Dünya da 2001 yılında ABD'de ortaya çıkan Enron denetim skandalı ile çalkalanıyordu. Bu hadiseler bağımsız denetimde bir dizi önlem alınması sonucunu doğurdu. Türkiye'de BDDK'nın kuruluşu, ABD'de Sarbanes Oxley Yasası bunlara örnektir.

Türkiye'de 2005 başında esas olarak seksenli yılların ikinci yarısında yapılmış düzenlemeler sonucunda sadece BDDK ve SPK kapsamındaki şirketler bağımsız denetime tabi idi. Ayrıca sigorta şirketlerinin de bağımsız denetimine ilişkin düzenlemeler de bulunmaktadır.

BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) 23.06.1999 tarihinde yürürlüğe giren mülga 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuş, Başkanı ve Kurul üyeleri 23.03.2000 tarihi itibarıyla atanmış, 31.08.2000 tarihinde faaliyete başlamıştır

(BDDK, www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Stratejik_Plan/90StratejikPlan.pdf).

31 Ocak 2002 tarih ve 24657 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de; tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunmasını teminen, bankaların faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesine ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak, yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınca; 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamındaki bankaların ve özel finans kurumlarının hesap ve kayıtlarının anılan Kanunun 13'üncü maddesine göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata uygunluğunun denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak bilanço ve kâr ve zarar cetvelleri ile konsolide mali tabloların onaylanmasına ilişkin esas ve usullerin belirlenmesi amacıyla Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik yayımlanmıştır ([http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/01/20020131M1](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/01/20020131M1.htm).

htm).

Bu yönetmeliğe göre Bağımsız denetim; denetlenenler ile bunlarla konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklıkların hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu Yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde konsolide ve konsolide olmayan mali tabloların onaylanması ve rapora bağlanmasıdır. Yönetmelikte, temel kavramlar, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri, bağımsız denetim, önemlilik hata ve suiistimal, tarafların sorumlulukları,

bağımsız denetim sözleşmesi, denetim öncesi yapılacak işlemler, denetim süreci ve denetim raporu, bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemler konular belirtilmiştir. (Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Resmi Gazete Tarihi: 31/01/2002, Resmi Gazete Sayısı:2465, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/05/20060516-3.htm>).

30 Temmuz 1981 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yayınlanmasını müteakip Türkiye’de bağımsız dış denetim olgusu yeni bir dönem başlatmış bulunmaktadır. Bankaların denetiminden sonra Sermaye Piyasası Kurulu’na bağlı ortaklıkların zorunlu denetiminin bunu izlediği görölmektedir.

Denetime tabi şirketlerin yanında ROSC raporu öncesi Türkiye’de bağımsız denetim standartları ile çalışmalara bakılacak olunursa; ölkemizde muhasebe ve denetiminde en önemli adımlardan biri de, 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren tüm işletmeleri kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaya başlamasıdır. Bu sistemde muhasebenin temel kavramları, mali tablo ilkeleri, hesap planı ve mali tablo formlarında bir örnekliğin sağlanması amaçlanmıştır. Bunlara ilaveten, 1994 yılında muhasebe ve denetim standartlarını saptamak üzere Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. TMUDESK, Türkiye muhasebe standartlarını saptarken, uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlamayı temel bir ilke olarak benimsemiştir.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) 20 Şubat 2003 tarihinde TÜRMOB bünyesinde oluşturulmuş olup 9 Mayıs 2003 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kurulun amacı, 3568 sayılı Kanuna tabi ruhsatlı meslek mensuplarının üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için "Ulusal Denetim Standartları'nın saptanması, belirlenmesi ve yayınlanması ile güncelliğinin korunmasıdır (Başpınar, 2005). 20.02.2003 tarihinde kurulan TÜDESK Uluslararası Denetim Standartlarını tercüme ederek meslek mensuplarına sunmayı prensip edinmiştir.

3. ROSC Raporundaki Tespitler

Çalışmanın bu bölümünde ROSC raporundaki bağımsız denetim ile ilgili tespitler yasal çerçeve, denetim meseleği ile ilgili tespitler, mesleki öğretim ve eğitim, denetim standartlarını belirleme, tasarlanan ve uygulanan denetim standartları ana başlıkları altında özetlenmiştir. Bu bölümdeki temel amaç genel hatları itibariyle ROSC raporundaki bağımsız denetim ile ilgili tespitleri ele almaktır.

3.1. Yasal Çerçeve

Mali sektördeki her düzenleyici kendi yetki alanındaki tüzel kişiliklerin mali tablolarının nasıl denetleneceğine ilişkin farklı şartlar ve kurallar koymaktadır. BDDK bankalar, leasing, factoring ve tüketici finansmanı şirketleri için denetim şartlarını belirlemektedir, öte yandan SPK ise kamuya açık şirketlerin denetim şartlarını belirlemektedir. Hazine, sigorta şirketlerinin denetim şartlarını belirlemektedir. (ROSC Raporu madde,22)

- ✓ Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) Madde 16, SPK tarafından kabul edilen bir bağımsız denetim firmasının, kamuya açık şirketlerin mali tablolarını denetlemesini gerektirmektedir. SPK Madde 22(d) ise, SPK'nın kamuya açık şirketlerin tüm denetçilerini onaylamasını gerektirmektedir. SPK'nın onayladığı denetim firmalarının tümünün, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği (TÜRMOB) tarafından tescil edilmiş olması gereklidir. Onay için kriterler "Sermaye Piyasalarında Denetim İlkeleri"ne ilişkin Tebliğ'de ortaya koyulmuştur. Başka gerekliliklerin yanı sıra, kabul edilmiş denetim firmalarının ortakları, müdürleri ve bağımsız denetçileri daha önce bu denetimleri yapma yetkisi elinden alınmış bir denetim firmasında çalışmadıklarını beyan etmek durumundadır. Bu denetimleri yapmak için onay almış bulunan 93 firma bulunmaktadır.

- ✓ Bankacılık Kanunu (2005) Madde 15, 33 ve 39, hissedarlara sunulan mali tabloların BDDK tarafından kabul verilen bağımsız bir denetim firması tarafından denetlenmesini gerektirmektedir. BDDK, bağımsız denetçilerin ve denetim ortaklarının, şirket dış denetimi yapma yetkilerinin, Türk veya yabancı otoriteler tarafından ellerinden alınmadığını ve daha önce bu tür bir izin iptaline yol açacak bir denetim faaliyetinde bulunmadıklarını beyan etmelerini istemektedir. BDDK, Merkez Bankası ve TÜRMOB'a danışarak, bir bankanın denetimini yapmak için bir firmanın karşılaması gereken kriterleri belirlemekten sorumludur. Banka denetimini yapmaya yetkili 341 firma vardır, ancak dört ila beş firmalık bir grup sektöre hakimdir.
- ✓ Sigorta Denetim Kanunu No.7397 Madde 39, sigorta şirketlerinin denetimini yapabilmek için uygulayıcılar, bireyler ve firmaların Hazine'den onay alması gerektiğini belirtmektedir. Sigorta şirketlerinin bağımsız denetimlerini yapmak için onayın ayrıntılı şartları, Eylül 2003 tarihli "Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Denetiminin Yapılmasına İlişkin" ve "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin" yönetmeliklerde belirtilmektedir. Halen, sigorta şirketlerinin denetimini yapmaya yetkili 40 firma vardır.

Bu bölünük yaklaşım, örtüşme ve kaynakların verimsiz kullanımına yol açmakta ve bunun uygulatmada beceri sahibi bireylerin mevcudiyeti ve teknik kapasitesi bakımından ilave etkileri de olmaktadır. İlaveten, halen yürürlükte olan şekilde denetim firması onay süreci, bir denetim başarısızlığı durumunda düzenleyicileri önemli risk ile yüz yüze bırakmaktadır. Denetim firması onay süreci, teknik kapasiteden ziyade yapısal birleşim üzerine odaklanmaktadır. **Bahsi geçen bölünük yaklaşım ve tutarsızlıklar Taslak Kanun'un uygulanması ve birçok düzenleyici kurumun TMS ve UDS'yi benimsemesiyle giderilecektir.** (ROSC Raporu, madde 26)

3.2. Denetim mesleği ile ilgili tespitler

Uluslararası Denetim Standartlarına göre yapılan genel maksatlı bağımsız denetim ile vergi amaçlı yapılan denetim arasında farklar bulunmaktadır. Bu bağlamda mesleğin yüksek kaliteli mali raporlama ihtiyacını karşılayabilecek şekilde yeniden düzenlenmesi bakımından bu iki yaklaşım arasındaki farkların, bunların gerektirdiği uzmanlık, bilgi ve faaliyetlerin iyi anlaşılması önem taşımaktadır. Mesleğin, artan genel maksatlı bağımsız denetim ihtiyacını karşılayabilmesi için güçlendirilmesi ve geliştirilmesi gerekmektedir. (ROSC Raporu, madde 30)

Türkiye'de meslek, bazı bakımlardan kendi kendini düzenleyicidir. Bankalar, sigorta şirketleri ve halka açık şirketlerin denetiminde çeşitli seviyelerde düzenleme ve gözetim bulunmaktadır. Örneğin, düzenleyiciler harici denetçileri onaylama yetkisine sahiptir. Ancak bu bölünük yaklaşım, denetim mesleğini kamu menfaatini korumak amacıyla kamu gözetimine tabi tutan ve denetim mesleğinin kamu yararını korumak için kamu gözetimine tabi olmasını gerektiren yeni AB Sekizinci Şirketler Hukuku Direktifi'nin gerisinde kalmaktadır. Bağımsız bir kamu gözetim sisteminin, TÜRMOB'un yasal denetçileri ve denetim firmalarını onaylama ve tescil, etik standartlarının kabulü, denetim firmaları ve denetim uygulamalarının iç kalite kontrolü, sürekli eğitim, kalite güvence ve tahkikat ve disiplin faaliyetlerini takip etmesi gereklidir. Türkiye'de böyle bir **kamu gözetim sisteminin kurulması** halen değerlendirilmektedir. (ROSC Raporu, madde 32)

3.3. Mesleki Öğretim ve Eğitim

Türkiye’de güçlü bir muhasebecilik öğretim ve eğitim geleneği vardır. Ancak, UFRS ve UDS’nin karmaşıklığı ve topluluk mükteabatının şartları dikkate alındığında, mesleğin genişletilmiş bir öğretim ve eğitimden geçmesi gerekecektir. Eğitim sistemi geleneksel Türk vergi beyan ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde tasarlanmıştır. Bu, geçmişte, şirketlerin TMS/UFRS kullanmaları veya UDS’ye göre denetim yaptırılmaları kanunen zorunlu olmadığından anlaşılabilir bir durumdur; Taslak Kanun’un yürürlüğe girmesinden sonra bu konuda değişiklikler olacaktır. Bu nedenle, mevcut ders programının Taslak Kanun’un getireceği yenilikleri, ve özellikle Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Denetim Standartlarını dikkate almak suretiyle gözden geçirilmesi gerekebilir. (ROSC Raporu, madde 33)

Muhasebeci ve denetçilerin, AB Sekizinci Şirketler Hukuku Direktifine uygun olarak yeterli teorik bilgi, mesleki beceri ve değerleri teminen, resmi bir sürekli mesleki gelişime ihtiyacı olduğu açıktır. Bu ömür boyu öğrenmeye adanma şartı IFAC’ın IES 7, Sürekli Mesleki Gelişim’de belirtilmektedir. TÜRMOB’un üyeleri zorunlu bir sürekli mesleki gelişmeye tabidir, Birliğin temel öğretim ve eğitimden sorumlu bölümü olan TESMER, yıl boyunca üyeler için bir dizi kurslar örgütlemekte ve sunmaktadır. UFRS ve UDS’nin içerdiği karmaşıklıklar ve gerektirdiği derinlemesine bilgiler, tutarlı ve **etkin bir sürekli mesleki gelişmeye şartını bir zorunluk haline getirmektedir.** (ROSC Raporu, madde 37)

3.4. Denetim Standartlarını Belirleme

Sermaye Piyasası Kanunu, SPK’ya, bankalar ve sigorta şirketleri hariç olmak üzere, IMKB’ye kote şirketler, 250’den fazla hissedarı olan şirketler, ortak fonlar, yatırım fonları ve finansal aracılık kuruluşları için muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisi vermektedir. (ROSC Raporu madde,39)

Bankacılık Kanunu (2005) BDDK’ya kendi denetimi altındaki tüm bankalar için geçerli muhasebe ve denetim standartlarını belirleme yetkisi vermiştir. (ROSC Raporu madde,40)

Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü, sınırlı kendi kendini düzenleme sorumluluğuna sahip bir endüstri derneği olan Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği ile işbirliği halinde, sigorta şirketleri için muhasebe standartlarını belirlemektedir. (ROSC Raporu madde,41)

Türkiye’de muhasebe standartlarının ortaya konulmasındaki bütüncül yaklaşım, denetim standartlarının konulmasında tekrarlanmamaktadır; düzenleyici kurumların kendilerine bağlı kuruluşlar bakımından bu standartları belirleme yetkisi bulunmaktadır. Denetim standartların konusundaki bu bölünük yaklaşım hem verimsiz hem de beyan ve şeffaflığı tüm piyasa katılımcılarının kullanabileceği kamu malı olarak gören ortak bir platformun yaratılmasına katkısı yoktur. Türkiye’de özel sektör denetimindeki düzenleme yaklaşımı, uzmanlaşmış kurumların her birinin farklı yükümlülükler geliştirdiği bir yaklaşımdır. Kurumlar arası görevlendirme mekanizmalarının da yokluğu ile bu düzen, kurumların personellerinin uzmanlığının gelişmesi yönündeki çabalarını da engellemekte ve verimsiz bir şekilde görevlerin mükerrer yapılmasına neden olmaktadır. (ROSC Raporu, madde 45)

- **SPK, halka açık şirketler ve diğer sermaye piyasası kurumları için, Sermaye Piyasası Kanunu Madde 22’ye göre bağımsız denetim şartlarına ilişkin ilkeleri belirlemeye yetkilidir.** SPK, UDS’yle tamamen uyumlu bağımsız denetim standartlarının uygulanmasını zorunlu tutmaktadır.
- **Bankacılık Kanunu (2005)’in 15., 33. ve 39. Maddelerine göre BDDK bankalar için denetim koşullarını belirlemektedir.** BDDK, denetimlerde ‘UDS’ye paralel’ standartların uygulanmasını öngören bir düzenleme hazırlamıştır.

- **Sigorta şirketlerinin denetimine ilişkin şartlar Hazine tarafından yayınlanan tebliğler vasıtasıyla konulmaktadır. (ROSC raporu madde 56)**

Ayrıca ROSC raporunda belirtildiği üzere; BDDK, SPK ve Hazine'nin denetim konularıyla ilgilenen daireleri, UDS konusunda yetersiz uygulama deneyimine sahiptir. Kurum personeli üniversiteden sonra işe alınmakta ve düzenleyici kurumların yüksek kaliteli iç eğitiminden geçmektedir. Ancak, içeride geliştirilen uzmanlığı sektörden ve/veya muhasebe mesleğinden personel ile destekleyememek, personelin sonraki gelişimine mani olmaktadır. Bu konu, uluslararası uygulamaya da uygun olarak, personele düzenleyici kesimde ve muhasebe mesleğinde hem yurt içi hem de yurt dışında burs sağlayarak ve geçici görevlere göndererek çözülebilir.

Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)'in ulusal denetim standartlarını oluşturma göreviyle kurulması, denetim standartlarının belirlenmesinin tek bir elden yapılma çabalarını göstermektedir. TÜDESK, IFAC lisanslama anlaşmasına uygun olarak UDS tercümelerini tamamlamış ve halen IFAC Etik Kurallarının tercüme çalışmalarını yürütmektedir. UDS'nin 2002 tercümeleleri 2004 yılına göre güncellenmiştir; TÜDESK tercümeleleri 2006'ya göre güncelleme aşamasındadır. 15 kişilik TÜDESK Kurulu üretilecek ulusal denetim standartların UDS'ye uyumlu olması için çeşitli komiteler oluşturmuştur. (ROSC Raporu, madde 46)

3.5. Tasarlanan ve Uygulanan Denetim Standartları

Genel olarak şirketlerin mali tablolarının denetimini düzenleyen tek bir standart seti bulunmamaktadır. (ROSC Raporu, madde 58). TÜRMOB, iç düzenlemeleri vasıtasıyla, denetimlerin nasıl yürütüleceğine dair kılavuzlar hazırlamıştır. Ancak her düzenleyiciye kendi yetki alanındaki bir tüzel kişiliğin, denetim firması tarafından denetiminin nasıl yapacağına ilişkin düzenlemeleri ikinci mevzuatta (örneğin Tebliğler) belirleme yetkisi vermektedir, bu da bankalar, sigorta şirketleri ve kamuya açık şirketler ve "vergi denetimleri" için farklı denetim prosedürlerine yol açmaktadır.

Türkiye'de yapılan denetimlerin çoğu, yasal defterlerin TDM ve Vergi Usul Kanunu'na uygunluğunu ifade etmeye dayalıdır. (ROSC Raporu, madde 59). Büyük şirketlerin (özellikle yurtdışı münasebetleri olanların) UDS'ye göre denetimleri yapılmakla birlikte, yasal defterlerin denetimleri genellikle UDS'ye uygun olarak değil de, Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB tarafından konulan özel maksatlı denetim yönetmeliklerine göre yapılmaktadır. Bu nedenle, çoğu denetim, Dördüncü, Yedinci, Sigorta Hesapları ve Bankacılık Hesapları Direktiflerinin gerektirdiği genel denetim anlayışından farklıdır.

Düzenlemelere tabi şirketlerde uygulanan Türk Denetim Standartları gerçekte UDS'nin kısaltılmış ve eksik versiyonudur. Uygulayıcı denetçiler genellikle yazılı Türk Denetim Standartlarına sıkı sıkıya uymaktadır; ancak bazı alanlarda UDS ile uyumlu şartların bulunmaması denetim kalitesini negatif yönde etkileyebilir. (ROSC Raporu, madde 60). Düzenleyicilerin benimsediği şartlar UDS'ye nazaran çok kısa olduğundan, ROSC ekibi standart eksikliğinin ayrıntılı listesinin çok ağır olacağını ve kesin olmayacağına karar vermiştir.

UDS'ye uygun olarak yapıldığı ileri sürülen denetimlerin kalitesi hakkında çelişkili deliller vardır. Denetlenen mali tablo örneklerinin incelenmesinden ve tek uygulayıcılar, küçük ve büyük denetim firmaları, TÜRMOB ve düzenleyiciler ile yapılan görüşmelerden, denetim uygulamalarının ortalama kalitesini olumsuz etkileyebilecek aşağıdaki özel sorunlar ortaya çıkmıştır:

- ✓ Akıl karıştıran / yanıltıcı denetim görüşleri
- ✓ Şartlı görüşün daha uygun olabileceği yerlerde vurgu konusu kullanılması UDS 600, Diğer Bağımsız Denetim Kuruluşunun Çalışmalarından Faydalanma standardının yanlış uygulanması

- ✓ **Yanılıcı olma ihtimali olan denetim görüşleri denetlenmiş mali tablolara olan güveni sarsması**

Denetçilerin bazen mali tabloları hazırlaması veya en azından denetimi yapmadan önce bir takım düzeltmeler yapması beklenmektedir. Gittikçe artan teknik ve karmaşık yapıdaki muhasebe şartlarına uygun olarak mali tablo hazırlama yeteneğine sahip teknik açıdan yetkin profesyonellerin arzı bu alandaki talebin gerisinde kalmıştır. Bu, birçok şirketteki personelin UFRS'ye göre mali tabloyu tamamen hazırlayamadığı bir durum yaratmıştır. Şirketlerden birinde, son 10 yıldır UFRS tablolarını hazırlamakla uğraşan muhasebe personeli standartların uygulanmasının zor olduğunu ve konsolide mali tabloları hazırlamaları ve denetlemeleri için denetçilere güvenildiğini belirtmiştir. Bunun, denetçi bağımsızlığı ve piyasanın bu şekilde denetlenmiş mali tablolara güvenme yeteneği bakımından sonuçları vardır. Yakın gelecekte şimdiki seviyelerde kalması beklenen beceri eksiliği dikkate alındığında, üst düzeyde öğrenim görmüş muhasebe profesyonellerinin eğitilmesi bir önceliktir. (ROSC Raporu, madde 62)

Yukarıda belirli başlıklar altında ele alınan ROSC raporu tespitlerinin şunlar olduğu kısaca özetlenebilir.

- ✓ Yasal düzenlemeler ve yetersizlikler (denetime tabi olma vb, konularda),
- ✓ Vergi denetimi anlayışının ülkemizde ön planda olması,
- ✓ Kurumların kendilerine göre adapte ettikleri UDS'ler, denetim zorunlulukları,
- ✓ Denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetkilerinin belirlenmesi,
- ✓ Denetçilerin eğitimi,
- ✓ Sürekli Eğitim ve Mesleki gelişim,
- ✓ Kamu gözetimi sistemi kurulması,
- ✓ Denetimin kalitesi.

4. ROSC Raporu Sonrası-Bugünkü Durum

Muhasebe mesleği alanında denetlenmiş finansal tabloları okuyanların tamamlanan denetim çalışmasının kalitesi hakkında tam anlamıyla bir değerlendirme yapmaları beklenemez. Çoğu finansal tablo okuyucusu böyle bir bilgi ve beceriye sahip olmadığı gibi bunu gerçekleştirebilecek zamanı da yoktur. (Güredin,2014) Bu nedenledir ki denetim raporuna duyulacak itimat herkes için öncelikli öneme sahiptir.

Ekonomilerde sınırların yok olması ve global anlamda denetlenmiş finansal tabloların önemi giderek Dünya'da arttığı gibi Türkiye'de de artmış ve geçtiğimiz son 10-13 yıllık dönemde hem finansal raporlama hem de denetim alanlarında ciddi gelişme ve uluslararası düzenlemelere adapte olma süreçlerinin var olduğunu gözlemlemekteyiz. Özellikle 2011 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ve hemen sonrasında kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) ile ülkemizde hem finansal raporlama hem de bağımsız denetim yeni bir çehre kazanmıştır. ROSC Raporundaki tespitler büyük ölçüde giderilmiş ve Türkiye'de bağımsız denetim modern denetim anlayışı ile uluslararası platformda yerini almıştır.

Çalışmanın bu bölümünde Yeni Türk Ticaret Kanunu (2011) 'nda denetim ile ilgili yer alan hususlar ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGGK) ile bağımsız denetime gelen yenilikler ve bugünkü durum incelenmiştir.

4.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu (2011)

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmış 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, Yeni TTK'ya ilişkin yapılan değişiklikler de 30 Haziran 2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. 1957 yılından beri yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunumuz (Eski TTK) günümüz ticaret hayatında yaşanan değişimler

nedeniyle özellikle bağımsız denetim alanında güncellikten uzak ve yetersiz kalmaktaydı. Yeni Türk Ticaret Kanunu ile şirketlerde denetim uygulaması köklü bir değişikliğe uğramış, şirketlerin denetimine ilişkin birçok yeni madde yer almıştır. Kanun'nda denetime ait hükümler 397- 406. maddelerde düzenlenmiştir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>).

Yeni TTK'ya göre denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, ekonomik ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmişse denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanacaktır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş kabul edilecektir. Bağımsız denetime tabi kuruluşların denetimden geçmiş yıllık faaliyet rapor ve finansal tablolarını internet sitelerinde yayımlamaları zorunluluğu da yeni TTK ile birlikte getirilmiştir. Yeni TTK tüm sermaye şirketleri açısından internet sitesi açma ve internet sitesi içeriğini Kanun'a uygun olarak düzenleme yükümlülüğünü getirmekteydi, ancak yapılan son düzenlemeler ile yalnızca denetime tabi sermaye şirketleri açısından internet sitesi zorunluluğu getirilmiş ve internet sitesinde yayımlanacak bilgilere de sınırlama getirilmiştir.

Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa,

d) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

g) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmiş ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz. Ayrıca yeni TTK'da belirtildiği üzere on yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemez.

(https://www.pwc.com.tr/tr/turk-ticaret-kanunu/dokumanlar/pwc-ttk_yururlukte-04-07-2012.pdfTtk)

4.2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen **bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere** 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Kamu gözetimi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir.

KGK, Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur. (<http://kgk.gov.tr>)

KGK, Sermaye Piyasası Kurulu'nun lisans verme, sınav yapma, denetim kuruluşu yetkilendirme, denetim kuruluşu denetleme vb bağımsız denetim ile ilgili yetkilerini, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun denetim kuruluşu yetkilendirme, denetim kuruluşu denetleme vb bağımsız denetim ile ilgili yetkilerini, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığının denetçi atama, sınav yapma, denetim kuruluşu yetkilendirme görevlerini kaldırdı.

Bu kapsamda KGK'nın görevleri şu şekilde sıralanabilir. (<http://kgk.gov.tr>)

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, "660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında

uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler” olarak tanımlanmıştır. IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldaki biri olan **Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmakta olup, söz konusu standartlar KGK tarafından yayımlanan Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarının da temel yapısını oluşturmaktadır.**

KGK tarafından Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarının yayımlanması, 2/10/2013 tarihinde Kalite Kontrol Standardı (KKS 1) ile başlamış ve halen güncellemelere devam edilmektedir. Temmuz 2018 itibarıyla Resmi Gazetede yayımlanmış olan standartlar grupları aşağıda sıralanmış ve standartların tümü Tablo 1’de gösterilmiştir (KGK, <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4106/TurkiyeDenetimStandartlar%C4%B1>).

- ✓ Etik kuralları,
- ✓ Kalite kontrol standartları,
- ✓ Bağımsız denetim standartları,
- ✓ Sınırlı bağımsız denetim standartları,
- ✓ Güvence denetimi standartları,
- ✓ İlgili hizmetler standartları.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun getirdiği yeniliklerden birisi şirketlerin bağımsız denetimi olup, bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bakanlar Kurulu her yıl bağımsız denetime tabi olacak şirketleri belirlemektedir. Bakanlar Kurulu Kararının hazırlık işlemleri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yürütülerek Bakanlar Kuruluna sunulmaktadır.

AB müktesebatına uyum sağlamak üzere, bağımsız denetim kapsamı zaman içinde kademeli bir şekilde genişletilmektedir. Denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde; aktif toplam, net satış hasılatı ve çalışan sayısı olmak üzere 3 kriter belirlenmiş olup, geçmiş son 2 yılda söz konusu 3 kriterden 2 sini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabi olmaktadır. 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 26/05/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararıyla bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin kriterler yeniden belirlenmiş ve 2018 yılı için bağımsız denetim kapsamı genişletilmiştir. İlgili düzenlemede; 2018 yılı için bu kriterler; 35 milyon ve üstü aktif toplam, 70 milyon ve üstü net satış hasılatı ve 175 ve üstü çalışan olarak belirlenmiştir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf>)

Ülkemizde Bağımsız Denetim ile ilgili en son yenilik ise bağımsız denetçilerin sürekli eğitimi üzerinedir. 4/11/2017 tarihli ve 30230 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği” bağımsız denetçilerin etik kurallara uygun ve yüksek kalitede bağımsız denetim hizmeti sunabilmeleri amacıyla mesleki bilgi ve becerilerinin ihtiyaç duyulan seviyede tutulmasına ve geliştirilmesine yönelik usul ve esasları düzenlemektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171104-6.htm>)

Eğitim konuları, temel mesleki konular ve destekleyici konulardan teşekkül eder. Temel mesleki konular; muhasebe, denetim, etik kuralları, finans ve kurumsal yönetim konularını kapsar. Finans; sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık, özel emeklilik ve finansal yönetim konularından oluşur. Destekleyici konular ise mesleki gelişime katkı sağlayacak diğer konular ile kişisel gelişime katkı sağlayacak konuları kapsar. (Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği)

Tablo 1: KGK Tarafından Yayınlanan Denetim Standartları (Temmuz 2018 tarihi itibarıyla)

ETİK KURALLAR	
BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK KURALLAR STANDARDI	
KALİTE KONTROL STANDARTLARI	
KKS 1	TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI KALİTE KONTROL STANDARDI
BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI	
GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR	
BDS 200	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ
BDS 210	BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI
BDS 220	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL
BDS 230	BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ
BDS 240	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI
BDS 250	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE İLGİLİ MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI
BDS 260	ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM
BDS 265	İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME BİLDİRİLMESİ
RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR	
BDS 300	FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI
BDS 315	İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ
BDS 320	BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK
BDS 330	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN RİSK OLARAK DEĞERLENDİRİLMİŞ HUSUSLARA KARŞI YAPACAĞI İŞLER
BDS 402	HİZMET KURULUŞU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR
BDS 450	BAĞIMSIZ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ
BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI	
BDS 500	BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI
BDS 501	BAĞIMSIZ DENETİMİ KANITLARI BELİRLİ KALEMLER İÇİN DİKKATE ALINMASI GEREKEN ÖZEL HUSUSLAR
BDS 505	DIŞ TEYİTLER
BDS 510	İLK BAĞIMSIZ DENETİMLER- AÇILIŞ BAKİYELERİ
BDS 520	ANALİTİK PROSEDÜRLER
BDS 530	BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME
BDS 540	GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ
BDS 550	İLİŞKİLİ TARAFLAR
BDS 560	BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR
BDS 570	İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ

Tablo 1: KGK Tarafından Yayınlanan Denetim Standartları (Temmuz 2018 tarihi itibarıyla) (Devamı)	
BDS 580	YAZILI BEYANLAR
BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI	
BDS 600	ÖZEL HUSUSLAR-TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİ (TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DÂHİL)
BDS 610	İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
BDS 620	UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA	
BDS 700	FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA
BDS 701	KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ
BDS 705	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ
BDS 706	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI
BDS 710	ÖNCEKİ DÖNEMLERE AİT KARŞILIK GELEN BİLGİLER VE KARŞILAŞTIRMALI FİNANSAL TABLOLAR
BDS 720	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARI İÇEREN DOKÜMANLARDAKİ DİĞER BİLGİLERE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI
ÖZEL ALANLAR	
BDS 800	ÖZEL HUSUSLAR-ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ
BDS 805	ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ
BDS 810	ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN RAPOR VERMEK ÜZERE YAPILAN DENETİMLER
SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI	
SBDS 2410	ARA DÖNEM FİNANSAL BİLGİLERİN, İŞLETMENİN YILLIK FİNANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİNİ YÜRÜTEN DENETÇİ TARAFINDAN SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ
GÜVENCE DENETİMİ STANDARTLARI	
GDS 3400	İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ
GDS 3402	HİZMET KURULUŞUNDAKİ KONTROLLERE İLİŞKİN GÜVENCE RAPORLARI
GDS 3420	BİR İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE İLİŞKİN RAPORLAMA YAPMAK ÜZERE ÜSTLENİLEN GÜVENCE DENETİMLERİ
GDS 3000	TARİHİ FİNANSAL BİLGİLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ VEYA SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ DIŞINDAKİ DİĞER GÜVENCE DENETİMLERİ STANDARDI
İLGİLİ HİZMETLER STANDARTLARI	
İHS 4400	FİNANSAL BİLGİLERE İLİŞKİN, ÜZERİNDE MUTABIK KALINAN PROSEDÜRLERİN UYGULANMASINA YÖNELİK İŞLER
İLKE KARARLARI	
TDS	RİSKİN ERKEN SAPTANMASI SİSTEMİ VE KOMİTESİ HAKKINDA DENETÇİ RAPORUNA İLİŞKİN ESASLARA YÖNELİK İLKE KARARI

5. Sonuç

Muhasebe kullanıcılara mali bilgi sunan bir sosyal bilimdir. Bu amaçlı çabalarda en önemli fonksiyonu da muhasebecilik mesleği mensupları ve denetçiler üstlenmiştir. Bu düzenin iyi işlemesi ancak uluslararası geçerlilikte finansal raporlama ve denetim standartlarının mevcudiyeti ve uygunlanması ile mümkündür. Denetlenmiş finansal tabloların kalitesini yükseltmek ve kamu güvenini artırmak için muhasebe ve denetim mesleğinin uluslararası niteliklerde icra edilmesine gereksinim vardır.

2005 yılında Türkiye’deki muhasebe ve denetim alanındaki uygulamalar hakkında Dünya Bankası tarafından hazırlanan “Standartlara ve Kodlara Uyum Raporu”nda (ROSC) da aksaklıklar açıkça dile getirilmiştir. Bu çalışmada bahsi geçen ülkemizde bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapı, yapılan denetimlerde farklı usul ve tekniklerin uygulanması ve bir işletme adına aynı dönemde birden fazla denetim raporu düzenlenmesi gibi sonuçlar doğurmuştur. Ayrıca bağımsız denetim alanında kamu gözetim fonksiyonunu icra edecek yetkili bir otoritenin olmaması, bu alandaki düzenlenmelerin etkin ve kamuoyuna yeterince güvence verecek biçimde uygulanmasını engellemiştir.

2005 yılına ait ROSC raporunda denetim ile ilgili tespit edilen aksaklıklar; yasal düzenlemeler ve yetersizlikler (denetime tabi olma vb, konularda), vergi denetimi anlayışının ülkemizde ön planda olması, kurumların (BDDK,SPK vb) kendilerine göre adapte ettikleri UDS’ler, denetim zorunlulukları, denetimin kalitesi ile ilgili tereddütler, denetçilerin ve denetim şirketlerinin yetkilerinin belirlenmemesi, denetçilerin eğitimi, sürekli eğitim ve mesleki gelişim konularındaki eksiklikler, bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütölüp yürütölmediği, kamu gözetimi sisteminin olmayışı hususlarına ilişkindir.

Ülkemizde 2005’ten 2018 yılına kadar olan 13 yıllık dönemde hem finansal raporlama, hem de denetim alanlarında ciddi gelişme ve uluslararası düzenlemelere adapte olma süreçleri yaşanmıştır. Özellikle 2011 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ve hemen sonrasında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) kurulması ile ülkemizde hem finansal raporlama hem de bağımsız denetimde yeni bir dönem başlamıştır.

2005 yılında bu raporda belirtilen eksiklikler bugün büyük ölçüde giderilmiştir. Benzer bir rapor için bugün Dünya Bankası tarafından bir çalışma yapılıyor olsa 2005 yılındaki aksaklıkların hemen hemen hiçbirinin bu raporda yer almayacağı açıktır. Rapordaki aksaklıkların nerdeyse tamamına yakınının giderildiğini ve mesleğin sürekli geliştiğini görmek, uluslararası farklılıkların ortadan kalkması ülkemizdeki bağımsız denetim anlayışı ve mesleği açısından oldukça sevindiricidir.

Kaynakça

Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği, 4/11/2017 tarihli ve 30230 sayılı Resmi Gazete evrimii: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171104-6.htm> (30.6.2018)

Bağımsız Denetime Tabi şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazete, evrimii: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180526-2.pdf> (30.6.2018)

Başpınar, A.,(2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı:148, Ocak-Nisan

Büyükbalkan, U., (Derleyen), (1994). Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi, TÜRMOB Yayın No:15, Ankara.

BDDK, evrimii: <http://www.bddk.gov.tr>

BDDK, evrimii:http://www.bddk.org.tr/websitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/Stratejik_Plan/90Stratejik

Plan.pdf

BDDK, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Resmi Gazete Tarihi: 31/01/2002, Resmi Gazete Sayısı: 2465

Cumhuriyet Gazetesi, 4 Haziran 1983.

Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/05/20060516-3.htm>

Dünya Bankası, ROSC Raporu, (Report on the Observance of Standards and Codes-Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu,) Mayıs 2005.

Güredin, Ersin, (2014) "Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM lere Yönelik İlkeler ve Teknikler", Türkmen Kitabevi, 14. Baskı. İstanbul

KGK, Çevrimiçi: : <http://kgk.gov.tr>

KGK, Çevrimiçi: <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/4106/TurkiyeDenetimStandartlar%C4%B1>)

Pricewaterhousecoopers,Çevrimiçi:https://www.pwc.com.tr/tr/turk-ticaretkanunu/dokumanlar/pwcttk_yururlukte-04-07-2012.pdfTk

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf>)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Çevrimiçi: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.html>

Yücel A.G., Adiloğlu B.. (2015) "Evolution of Audit Companies' Profile and)Their Services in the New Era: A Study From Turkey", International Congress on Banking, Economics, Finance and Business , Kurume, Japonya, 5-7 Ağustos 2015, pp.156-181.

Earnings Management: A Review of Selected Cases

Belverd E. Needles, Jr.^{1*}, Marian Powers², Y. Bora Senyigit³

¹DePaul University, School of Accountancy, USA

²Northwestern University, Kellogg Graduate School of Management, USA

³King's College, McGowan School of Business, USA

ABSTRACT

The past decade has been characterized as a period of financial crisis. A number of high-profile cases have highlighted the role of financial reporting and the issues surrounding earnings management. The flood of these so-called 'accounting scandals' and the alarming increase in accounting revisions and restatements has drawn the attention around the globe of accounting researchers and the popular press alike. Among the questions that need explanation are: 1) 'What is earnings management or mismanagement?' 2) 'What is the role of judgment in ethical financial reporting?' and 3) 'What are the difficulties of identifying earnings management?'. In order to answer these research questions, this paper reviews a literature on the topic and then identifies and places on an earnings management continuum some of the major cases globally over the last decade.

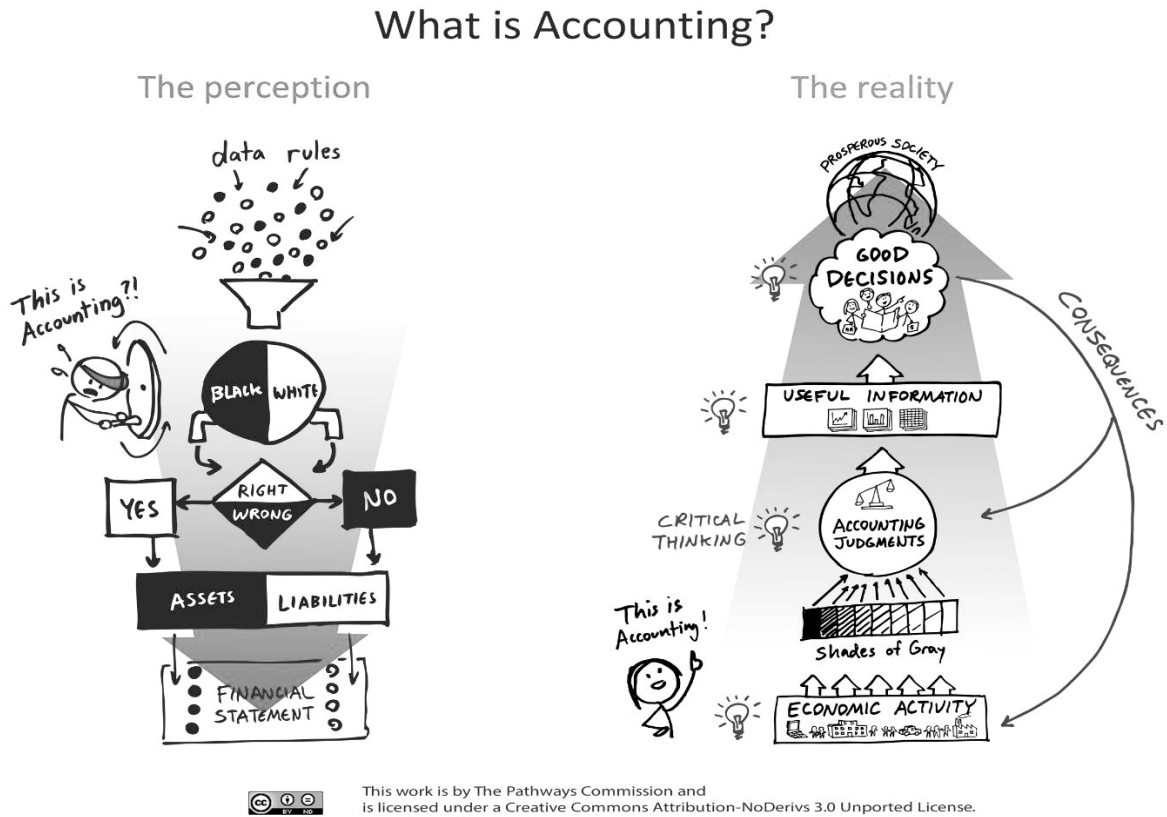
Keywords: Earnings management, Judgement, ethical financial reporting

1. Introduction

The objective of financial reporting is defined as "to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity" in the International Accounting Standards Board's (IASB) Conceptual Framework for Financial Reporting (IASB, 2010). In order to create useful information that can help financial statement users make better decisions, accounting judgments and estimates require critical thinking are necessary. The Pathways Commission on Accounting Higher Education, which was established jointly by the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) and the American Accounting Association (AAA), created the Vision Model diagram depicted on the right-hand side of Figure 1 to show the reality of 'What is Accounting?' to students in their first course in accounting. The 'Reality of Accounting' (the Vision Model) shows professional accountants making complex accounting judgments that affect and are affected by economic activity and contribute to a prosperous society. However, the 'Public Perception of Accounting' depicted on the left hand-side of Figure 1 shows professional accountants focus on recording financial transactions and preparing financial statements using black and white accounting rules.

* Corresponding author (Needles Jr, Belverd E.)
E-mail: bneedles@depaul.edu

Figure 1: The Pathways Commission’s Vision Model



Source: The Vision Model at www.PathwaysCommission.org.

Since the application of financial reporting standards requires considerable judgment, it creates opportunities for earnings management as well. Although financial statement audit provides confidence that those judgments are reasonable, there are many cases that audit firms could not detect material misstatements or fraud. This is because it is difficult to determine whether there is a tolerable amount of earnings management (Barth, 2018). The remainder of the paper presents, in order, a definition of earnings management, discussion of interrelations among judgment, estimates, and earnings management, the difficulty of identifying earnings management, selected earnings management case examples, and conclusion.

2. Earnings Management

‘Earnings management’ typically focuses on the artificial increase (or decrease) of revenues, profits, or earnings per share figures through aggressive accounting tactics. The actual situation is, however, more complex. Consider these example definitions of earnings management:

- “Purposeful intervention in the external financial reporting process with the intent of obtaining some private gain.”
- “Use of judgment in financial reporting and in structuring transactions to alter financial reports to either mislead some stakeholders about the underlying economic performance of the company or to influence contractual outcomes that depend on reported accounting judgments.”

- “An intentional structuring of reporting or production/investment decisions around the bottom line impact.” (emphasis added)

These definitions illustrate that earnings management is a complex process that involves the accounting judgment that underlies not only the income statement but also the other financial statements and related disclosures. It also involves the ‘structuring’ of business decisions. Healy and Wahlen (1999) more closely address this complexity by stating that earnings management occurs when managers use judgment in financial reporting and in structuring transactions to alter financial reports to either mislead some stakeholders about the underlying economic performance of a company or to influence contractual outcomes that depend on reported accounting numbers.

Earnings management seems to have short-term benefits for management and boards of directors. Recent research of more than twenty years of SEC accounting manipulation cases shows that CEOs with equity holdings often influence short-term financial results by pressuring CFOs, who do not hold as much equity and do not get involved for immediate financial benefit, to set aside their role as a watchdog of financial reporting quality (Feng et al., 2011). Turner and Vann (2010) have shown that “independent directors of firms that exhibit earnings management benefited significantly greater cumulative percentage increases in the market value of stock and stock options owned either actually or beneficially than did independent directors on the audit committees of companies presenting no evidence of earnings management.”

Consider the following business decisions by a company seeking to meet its debt covenant requirements:

- The company sells its receivables without recourse
- The company sells its receivables with recourse
- The company sells its receivables with a side agreement to buy them back within thirty days

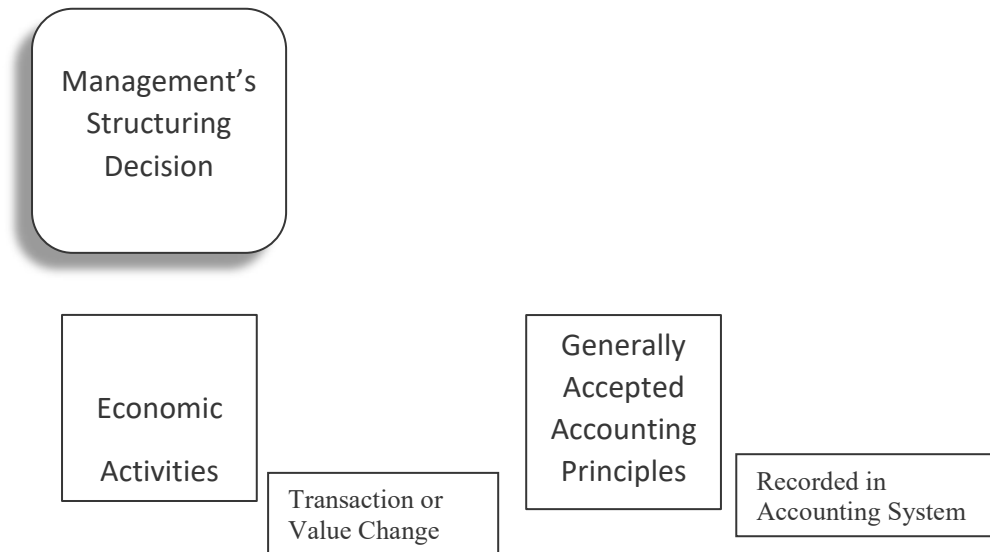
Also, consider the following accounting decisions:

- The company records the sale of receivables with the resulting gain or loss
- The company records the sale of receivables and makes an optimistic estimate of the probability of recourse
- The company records the sale of receivables and makes a pessimistic estimate of the probability of recourse
- The company records the sale of receivables and indicates in the footnote disclosures the requirement to re-buy
- The company records the sale of receivables and does not indicate in the footnote disclosures the requirement to re-buy

As may be seen in Figure 2 (McKee, 2005), every item in the financial statements is the result of the complex interaction of these two decisions by management: A business structuring decision -A financial reporting decision

Financial statements are affected first by business structuring decisions that engage the business in economic activities. These decisions result in transactions or changes in value that must then be recorded in accordance with generally accepted accounting principles (GAAP). Because GAAP offers both alternative financial

Figure 2: Business Structuring Decisions versus Financial Reporting Decisions



reporting treatments and relies on judgment, various accounting decisions must be made to record the transactions in the accounting system from which the financial statements and related disclosures are prepared.

Management can structure its decisions to such a way as to determine subsequent GAAP treatment by, for example, how they:

- Time transactions to result in favorable timing of revenue or expense recognition
- Write contracts, such as for lease agreements and pension agreements

GAAP requires managers to make numerous financial reporting judgments that have an impact on reported earnings. Examples of these financial reporting judgments that could subtly shade earnings in one direction or another include:

- Long-term construction contracts require estimates of progress toward completion and costs to complete. Managers could use optimistic estimates of progress toward completion to inflate earnings.
- Depreciation computations require estimates of useful lives and salvage values. Managers could use optimistic estimates of the life and salvage value of depreciable assets, reducing depreciation expense.
- Accounts receivable must be stated at net realizable value. Managers could use optimistic estimates of collectability to overstate earnings.
- Costs must be classified as product costs or period costs. By classifying some borderline costs as product rather than period costs, managers can reduce expenses during times of inventory growth.
- Gains on asset dispositions may be fully recognized in the period of sale. Managers could time the sale of appreciated assets such as marketable securities and fixed assets to bolster earnings.
- Software development companies must estimate the point at which technological feasibility is reached for software products and capitalize software development costs after that point. Managers could accelerate this date to avoid immediately expensing some software development costs.

- Anticipated costs of satisfying warranty obligations must be accrued and matched to revenues. By making optimistic estimates of product warranty costs, managers could reduce current expenses.
- Ordinary repairs are expensed as incurred, while major repairs are capitalized. By treating ordinary repairs as major repairs, managers could bolster current earnings.
- Inventories must be stated at the lower of cost or market. Managers could use optimistic market values, resulting in reduced inventory write-downs (Jackson and Pitman, 2001).

Most frequently, these examples that represent accounting accruals (estimates)—adjustments to operating cash flows in calculating net income—are the means for achieving a rational allocation of costs to expense but could also be used to achieve a desired earnings figure. Some argue that earnings management within reasonable bounds can be beneficial for a company and even value adding (Yaping, 2006). By their nature, accruals involve estimation, require subjective judgments, and are difficult for auditors to objectively verify before their realization. Although auditors are likely to scrutinize financial statement accounts involving managers' subjective judgments, it is nonetheless unlikely that they could fully counteract deliberate, pervasive efforts to shade accruals in one direction or another. Auditors develop a range of reasonable values for an account but rarely insist upon an exact estimate within that range. Nonetheless, auditors, financial executives, and regulators must understand the motivations for earnings management in order to counteract it effectively.

In a study of 347 cases of fraudulent financial reporting over the last decade, the Committee of Sponsoring Organizations (COSO) identified numerous motivations for falsifying the financial reports (Beasley et al., 2010, p. 14), including to:

- Meet external earnings expectations of analysts and others
- Meet internally set financial targets or make the company look better
- Conceal the company's deteriorating financial condition
- Increase the stock price
- Bolster financial position for pending equity or debt financing
- Increase management compensation through achievement of bonus targets and through enhanced stock appreciation
- Cover up assets misappropriated for personal gain

Overly aggressive earnings management is a form of fraud and differs from reporting error. Management, wishing to show earnings at a certain level or following a certain pattern, seeks loopholes in financial reporting standards that allow them to adjust the numbers as far as is practicable to achieve their desired aim or to satisfy projections by financial analysts. These adjustments amount to fraudulent financial reporting when they fall 'outside the bounds of acceptable accounting practice.' The special COSO report also identified the most common financial fraud techniques among the 347 fraud companies to include (Beasley et al., 2010, p. 17):*

- Improper revenue recognition (recording fictitious revenues or recording revenues prematurely) 61%
 - Overstatement of assets (excluding accounts receivable) 51%
 - Understatement of expenses/liabilities 14%
 - Insider trading also cited 24%
 - Disguised use of related party transactions 18%
 - Other miscellaneous techniques (acquisition, joint ventures, etc.) 20%
- * Totals more than 100% because of multiple abuses

Earnings management is seen as a pressing issue in current accounting practice. It is relatively easy for an auditor to detect error, but earnings management can involve sophisticated fraud that is covert. The requirement for management to assert that the accounts have been prepared properly offers no protection where those managers have already entered into conscious deceit and fraud. Auditors need to distinguish fraud from error by identifying the presence of intention. Part of the difficulty lies in the accepted recognition that there is no such thing as a single 'right' earnings figure and that the line between acceptable and unacceptable financial reporting may be difficult to determine as will be illustrated in the following section.

3. Judgment, Estimates and Earnings Management

Accounting choices, both structural and judgmental, should be made within the framework of GAAP. Most people understand that GAAP are the set of rules, practices, and conventions that describe what is acceptable financial reporting for external stakeholders, but they may find it surprising that a single, normal, everyday accounting choice may be either ethical or unethical. The difference between an ethical and an unethical accounting choice is often merely the degree to which the choice is carried out. The problem with many accounting judgments is that there is no clear limit beyond which a choice is obviously unethical. Thus, a perfect routine accounting decision, such as expense estimation, may be illegal if the estimated amount is extreme but perfectly ethical if it is reasonable. GAAP does not tell managers what specifically is normal and what is extreme. It is more like a speed limit sign that simply says, 'Don't Drive Too Fast!'

Uncollectible accounts estimation is a prime example of an accounting decision many managers have to make. Since a company extends credit as an incentive for customers to buy, estimated losses from those who do not pay are considered a cost of the current period even though it will not be known until future periods, which customers will not pay, and what the amount of non-payment will be. GAAP requires that an estimate of uncollectible accounts be recorded as an expense in the same fiscal year as the revenue from the product is recorded. This follows a basic accrual accounting concept of matching expenses with related revenue.

Even small changes in estimates can have important effects on reported earnings. To illustrate, assume that a company has operating income of \$100,000 before the estimate of uncollectible accounts. Also, assume management estimates uncollectible accounts to be \$6,000, or 2% of net sales of \$300,000. The income statement would look like this:

Revenue	\$100,000
Less: Estimated uncollectible accounts expense	<u>6,000</u>
Net	<u>\$ 94,000</u>

However, the fact that uncollectible accounts will be \$6,000 is not always so clear. Assume that for the past five years, average uncollectible accounts costs on the same level of sales have ranged from \$4,000 to \$8,000 (1.33% to 3.67% of net sales) with no specific pattern being apparent. A financial manager who wanted to report the highest possible current period income would be justified in using the \$4,000 amount for the current year's expense estimate even though \$4,000 is the bottom of the historical range. That same manager might use \$8,000 to be conservative in a year when the economy is weak.

The same manager might even be justified in using \$3,000 if there was evidence that improved customer credit investigation and improved economy during the current fiscal year would be expected to lower future losses from uncollectible accounts. But what if that manager used an estimate of \$1,000 simply because that figure would make it possible to achieve a desired net income target for the fiscal year? Or on the other end of the spectrum, management might choose the highly conservative estimate of \$11,000 because the company for

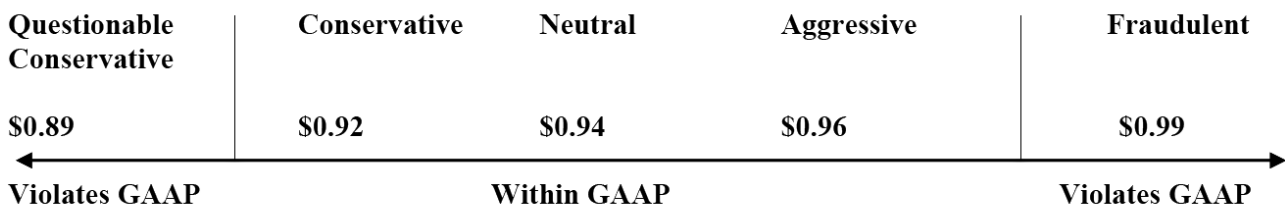
whatever reason (perhaps to avoid taxes or to appear unattractive to a take over) did not want to show higher income. Since the \$1,000 or \$11,000 have no reasonable support, using it would be crossing the ethical line to possible financial fraud even though GAAP does not draw a clear line of the ethical use of judgment or the unethical use.

As may be seen in Figure 3 as adapted from Dechow and Skinner (2000), the concept of a reporting earnings continuum may range from questionable conservative to conservative to neutral to aggressive to fraudulent. The question becomes as to where to draw the lines. Should they be wide latitude as in Figure 3a or more narrow as in Figure 3b? The answer does make a difference. In this one example of a rather modest difference in estimate from \$1,000 to \$11,000 (.33% to 3.67% of net sales), it makes a difference of \$.10 per share (\$.99–\$.89) or approximately 10% of earnings per share (EPS). Given that EPS is the most commonly quoted performance measure for companies and that when companies miss analysts’ earnings estimates by \$.01, 75 percent of the time it is by more than the estimate. Finally, consider that the estimate of uncollectible accounts is only one of dozens of estimates made by management in preparing the financial statements.

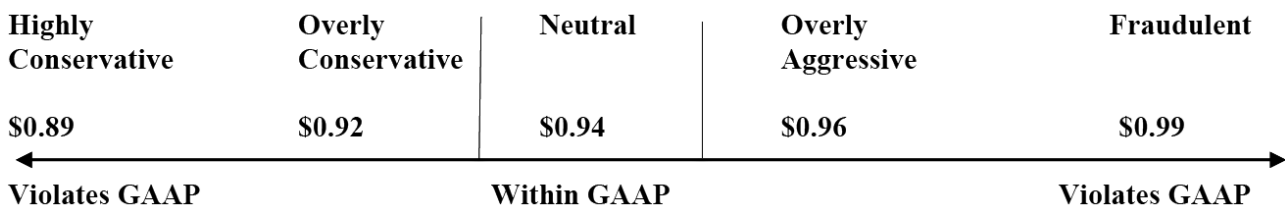
It is clear from Figure 3 that there is no ‘bright line’ in GAAP to tell managers what is and is not acceptable. It is also clear that while this illustration shows the magnified effect of just one judgment, we have seen earlier that management is presented with numerous structural and estimate decisions that can impact reported earnings. Management is simply expected to make choices that appropriately reflect a company’s economic performance. What is appropriate for one company may not be appropriate for another.

Figure 3: Where Do You Draw the Line?

3a: The Earnings Management Continuum of Ethical Financial Reporting



3b: Overly Aggressive Earnings on the Continuum



4. The Difficulty of Identifying Earnings Management

A common criticism of earnings management is that it reduces transparency by obscuring the ‘true’ earnings of the company. However, leading academics argue that both the level and patterns of earnings convey information and that even when earnings management conceals information, it can still be beneficial to shareholders. Arya, Glover, and Sunder (2003) state: “That earnings management reduces transparency is a simplistic idea. A fundamental feature of decentralization organizations is the dispersal of information across people. Different people know different things and nobody knows everything. In such an environment, a managed earnings stream can convey more information than an unmanaged earnings stream.”

Aggressive and deceptive accounting focuses on the quantity of earnings as opposed to the quality of earnings. Studies of the financial press has shown that the most common measure of a company's success is earnings per share and, further, the earnings per share is the most common measure of executive performance in executive compensation (Needles et al. 2008).

Bergstresser and Philippon (2006) have provided evidence that the use of discretionary accruals to manipulate reported earnings is more pronounced at firms where the CEO's potential total compensation is more closely tied to the value of stock and option holdings. In addition, during years of high accruals, CEOs exercise unusually large numbers of options, and CEOs and other insiders sell large quantities of shares. It, nevertheless, is true that firms subject to fraud investigations are severely penalized when SEC investigations for fraud result (Christensen et al., 2010).

Earnings management can be difficult to identify except in retrospect. Thus, in spite of a large body of research purporting to identify aspects of earnings management, the research may be criticized as insufficiently useful to standard setters (Healy and Wahlen, 1999). Because prior studies necessarily focus on those areas that have resulted in SEC enforcement actions or for which empirical tests, particularly of accruals, are most powerful, little is known about earnings management with respect to many accounts. Also, relatively little research has examined factors that limit earnings management. For example, because prior studies focus on post-audit financial statements, they cannot separate managers' *attempts* to manage earnings and auditors' decisions to *wave* adjustment of earnings-management attempts. Durtschi and Easton (2005) assert that researchers and teachers cannot rely on the shapes of earnings distributions from prior research as evidence of earnings management until alternative, much more likely, explanations for the shapes are ruled out. Durtschi and Easton state that in spite of the popularity of the notion that the shapes of the earnings distributions are evidence of earnings management, they cannot be relied upon because (1) supporting evidence that this is so is sparse, perhaps even nonexistent and (2) alternative explanations for the shapes of the distributions are often very evident. Durtschi and Easton's research shows that the discontinuity observed in prior studies may be due to deflation rather than the properties of earnings per se. To explore this possibility, they provided evidence of significant pricing differences between firms reporting positive earnings and firms reporting losses. The basic premise (and, often, the maintained hypothesis) in the growing literature that focuses on the discontinuity in the distribution of deflated earnings at zero is that the discontinuity is evidence of earnings management to avoid losses. Their evidence suggests that the differential pricing of small losses and small profits, which leads to a relatively larger deflator for profits than for losses, coupled with sample selection bias, may induce the discontinuity. Similarly, the discontinuity at zero in the frequency distribution of change in net income deflated by beginning-of-period market capitalization is not evident in the distribution of change in earnings per share. This is not surprising in view of the high correlation between earnings per share and change in earnings per share.

In subsequent research, Durtschi and Easton (2009) provided three sets of evidence that these discontinuities are likely caused by factors other than earnings management. They provided the following:

- A detailed analysis of the severe effects of sample selection in a recent study; this study erroneously concludes that the shape of an earnings distribution is evidence of earnings management
- A simple explanation for the shape of the earnings distribution that is most often cited as evidence of earnings management; the relation between earnings and prices differs with the magnitude and the sign of earnings
- Further examples that support the main point of their paper; evidence beyond the mere shape of a distribution must be brought to bear before researchers can draw conclusions regarding the presence/absence of earnings management

Regulators tend to regard earnings management as harmful and in need of immediate remedial action. The SEC is always against any type of earnings manipulation. This will remain the case, as Dechow & Skinner (2000) speculate, even if financial statements and related disclosures included sufficient detail to allow investors to adjust for earnings management. The SEC's explanation to this is its mandate to ensure that stock exchange is fair to buyers. However, it is the SEC's job to work for the best interests of every lawful and rational market participant. Market participants include not only buyers but also sellers. Being within legitimate constraints, earnings management is beyond criticism; hence, it should not be identified as a target of regulators' enforcement actions. Achilles cannot blame others for taking advantage of his heel because people are opportunistic. For the same reason, it gives no cause for criticism if managers take advantage of the inadequacies of accounting standards and exploit their ability to manage reported earnings, and it is inappropriate to say that taking advantage of the inadequacies is to subvert the intent of the standards. It is the standard makers who should be held responsible. The quality of financial statements is an indirect indicator of the quality of accounting standards. If the inadequacies of standards cannot be eliminated, one must learn to live with earnings management. Zero earnings manipulation is impossible as long as compensation schemes, tax payments, debt contracts, stock offerings, labor negotiations, and regulatory monitoring are not independent of accounting data. It is also impossible when there are information asymmetries, accounting flexibility and management's reporting discretions. Instead, efforts should be made to improve antifraud programs. Useful mechanisms for this purpose include internal controls, audits' checks, regulatory bodies' monitoring, and financial analysts' scrutiny. In addition, accounting policymakers and standard-setters need to examine how the current standards can allow abusive manipulation of accounting numbers and to strive to reduce the subjectivity or ambiguity in accounting standards thereby enabling the standards to cope with business innovations. The less subjectivity and ambiguity that accounting standards have, the less potential of earnings manipulation. The ambiguity in accounting standards might lead to substantial disagreement as to what is within versus outside the bounds of acceptable reporting.

Moreover, standard setters need to keep pace with the accelerating changes in business practices so as to prevent accounting recognition from lagging economic events and to minimize the opportunities for creative accounting practices. Some companies, however, blatantly ignore GAAP in reporting earnings, requiring the SEC to step in. For example, in support of a \$20 billion initial public offering, startup Groupon highlighted in its regulatory filings a concept of earnings not seen before in accounting literature: 'Adjusted Consolidated Segment Operating Income' (CSOI). Under this concept, the company stripped out marketing expenses, acquisition-related costs, stock compensation, interest expense, and tax payments (Cyran et al., 2011). Groupon said it generated \$81.6 million in earnings in the first quarter of 2011, when if only marketing costs are deducted, the company had a loss of \$98 million. After questions from the SEC about its unusual concept of earnings, Groupon said in an amended return to the SEC, that CSOI, "should not be considered as a measure of discretionary cash available to us to invest in the growth of our business or as a valuation metric" (Raice and Wingfield, 2011).

Promising ways of addressing the issues of identifying earnings management is to define the quality of earnings as the size of dividends in relation to earnings and cash flow from operations that underlies earnings. In the first case, Tong and Miao (2011) find that, ‘dividend paying status is indicative of firms’ earnings quality.’ In the second case, Needles, Frigo, and Powers (2006) have shown that companies that are able to perform at a consistently high level are able to generate from one to three times cash flow to earnings. This measure, called the cash flow yield, is measured by dividing net income by cash flow from operations. A cash flow yield below 1.0, and especially a negative cash flow yield, is an indicator of low or very low quality earnings. This lowering of the quality of earnings occurs most often due to accruals that increase earnings but produce no cash flows, as illustrated by the Enron case.

In its 2001 annual report, Enron’s management asserted: “We are laser focused on earnings per share” (Enron Corporation, 2002). In fact, Enron’s cash flow yield went below 1.0 thirteen quarters before its bankruptcy in October 2001. The measure went negative almost two years before its bankruptcy. In its last quarter Enron (AccountingMalpractice) hid almost \$25 billion in liabilities, as follows (in billions):

Reported debt per 3 rd qtr 10Q	\$13.0
Actual debt per 3 rd qtr	<u>38.0</u>
Amount hidden	<u>\$25.0</u>
Where hidden (in billions):	
Unconsolidated affiliates	\$10.7
Commodity transfer w/ fin. inst.	4.8
Share trusts	3.4
Minority interest financings	1.7
FAS 140 transactions	2.1
Structured assets	1.5
Leases	.6
Equity forward contracts	<u>.3</u>
Amount hidden	<u>\$25.1*</u>

**Difference due to rounding.*

5. Selected Earnings Management Case Examples

This section identifies and places on the earnings management continuum some of the major cases globally over the last decade.

5.1. The Microsoft Case

Following the anti-trust investigation by the U.S. attorney general, Microsoft failed to recognize revenue as earned. This is perhaps an example of unacceptable highly conservative earnings management showing that not all earnings management practices involve overstatements. The Securities and Exchange Commission (SEC) alleged that Microsoft’s accounting practices from July 1994 through June 1998 caused its income to be substantially misstated. Microsoft failed to accurately report its financial results, causing overstatements of income in some quarters and understatements of income during other quarters. The SEC said that Microsoft enhanced its financial results by setting aside artificially large reserves to reduce revenues, with the idea of reversing that procedure to record the revenues in less profitable times. The reserves totaled between \$200 million and \$900 million during the period in question. The SEC criticized the use of such so-called ‘cookie-jar’ reserves, which can give investors an inaccurate picture of the company’s current financial performance. Under a settlement with the Securities and Exchange Commission, Microsoft has agreed to refrain from accounting violations to settle federal regulators’ allegations that it misrepresented its financial performance.

Under the settlement, Microsoft neither admitted nor denied wrongdoing and no fine was imposed (USA Today, 2002).

5.2. *The Time Warner Case*

Based on management's analysis of sales returns and allowances and uncollectible accounts, Time Warner established reserves of \$2,253 billion and \$2,229 billion at December 31, 2009 and 2008, respectively. These estimates represent about 30 percent of gross accounts receivable in both years. Management explains that this is an "area of judgment affecting reported revenues and net income" and is based on analysis of "vendor sell-off of product, historical return trends, current economic conditions, and changes in customer demand" (Times Warner Inc., 2010). This is perhaps an example of conservative to neutral earnings management.

5.3. *The Southwest Airlines Case*

Following the 9/11 crisis, Southwest Airlines changed the estimated lives of its airplanes from 22 years to 27 years under the reasoning that improved maintenance methods enabled the company to get more useful years out of the aircraft. This change in accounting estimate, which does not require a consistency disclosure in the auditor's report, had the effect of enabling Southwest to continue to show year-to-year earnings growth. The change of estimate and its effect were disclosed in a note to the financial statements. This is perhaps an example of acceptable neutral to aggressive (not overly aggressive) earnings management (Southwest Airlines Inc., 2003).

5.4. *AT&T Inc. and Verizon Communications Cases*

Some companies, including AT&T Inc. and Verizon Communications Inc., are changing their accounting for pension plans in 2010 by shifting to market-to-market accounting. In the market meltdown from the financial crisis in 2008–2009, these companies incurred very large losses: \$23 billion for AT&T and \$12 billion for Verizon. Rather than recognize these losses on their income statements in 2008–2009 the companies elected in accordance with current U.S. standards to amortize them over future years (Rapoport 2011). Now, in the 2010 financial statements, these companies are electing to change their accounting for pension funds to market-to-market accounting in line with international standards and to restate prior years financial statements. The effect of this change is that the large losses in 2008–2009 will never be reflected in the current year's financial statements, and 2010 earnings will be much better than they would have been. The companies justify the change as making the financials more transparent for investors in current and future years by reflecting changes in the market value of pension assets and obligations. An AT&T spokesman says it improves accounting clarity so "everyone can understand where the gains and losses that get recognized in our income statement at the end of each year are tied to real economic events." And a Verizon spokesman says the new approach "actually is a preferable accounting method and one that aligns with the fair value accounting concepts and current [IASB] proposal" (Burr, 2011). This is perhaps an example of acceptable aggressive earnings management.

5.5. *The Dell Case*

The Securities and Exchange Commission accused Dell of misleading investors by using money the company received from the chip maker Intel to pad its quarterly earnings statements. Company executives, according to the SEC, relied on the payments from Intel to meet or surpass Wall Street's expectations. Intel paid Dell in the form of rebates as part of an agreement to ensure that Dell would not use computer chips made by Advanced Micro Devices (AMD) in its personal computers and computer servers, according to the civil charges. Those rebates are the subject of federal and state antitrust inquiries of Intel. When Dell eventually picked AMD as a second supplier, Intel cut the rebates and Dell's financial performance suffered, the complaint said. The SEC said in its charges that "investors were not aware of the extent of period to project financial results that the company wished it had achieved but could not," said Christopher Conte, associate director of the SEC's

enforcement division, in a statement announcing the settlement. “Dell was only able to meet Wall Street targets consistently during this period by breaking the rules.” Without the Intel payments, Dell would have missed the consensus estimate for earnings per share published by Wall Street analysts who followed the company in every quarter during its fiscal years from 2002 through 2006. The exclusivity payments constituted a steadily growing part of what Dell reported as its operating earnings, from 10 percent in fiscal 2003 to 38 percent in fiscal 2006, then jumping to 76 percent in the first quarter of fiscal 2007, the SEC said. In settlement, Dell, several former executives, and its founder, Michael S. Dell, agreed to pay more than \$100 million in penalties to settle charges of disclosure accounting fraud filed by the Securities and Exchange Commission (Wyatt, 2010).

5.6. The Satyam Computer Services Case

Satyam Computer Services, which was once ranked among the top three IT firms in India, boasted in early 2008 that the company had mastered U.S. GAAP accounting. “We can say with confidence that we carry out U.S. GAAP accounting as perfectly as any other global corporation ... We have to comply with Sarbanes–Oxley (SOX) requirements well ahead of time” (Reason, 2009). On the morning of Jan. 7, 2009, Ramalingam Raju, the chairman of troubled Indian IT outsourcing company Satyam Computer Services, sent a startling letter to his board and the Securities & Exchange Board of India. Raju acknowledged his culpability in hiding news that he had inflated the amount of cash on the balance sheet of India’s fourth-largest IT company by nearly \$1 billion, incurred a liability of \$253 million on funds arranged by him personally, and overstated Satyam’s September 2008 quarterly revenues by 76% and profits by 97%. After submitting his resignation, Raju ended his letter by apologizing for his inability to close what began as a “marginal gap between operating profits and the one reflected in the books of accounts” but which later grew unmanageable (Kripalani, 2009). Satyam was charged with fraud and was later bought by Mahindra & Mahindra Inc. Satyam has come to be known as the ‘Enron of India.’ This is a case that clearly qualifies as deceptive accounting: unethical and fraudulent.

Thus, earnings management occurs on a continuum, from savvy transaction timing, to aggressive accounting, to deceptive accounting. Savvy transaction timing is usually called ‘income smoothing,’ and its purpose is to make a smooth trend in earnings over time; investors like to see a continual upward growth in earnings. One method is called the ‘cookie-jar reserves.’ Management recognizes estimated expenses in a year when revenues are high, so fewer expenses are recognized in a quarter when earnings are lower. Another way to accomplish this goal is to defer revenues for ‘tougher times.’ Another technique used is called ‘the big bath.’ A company accelerates expenses and losses in a year with already poor results so that future income looks better and smoother (Silver, 2009).

6. Conclusion

In this paper, we discuss the earnings management continuum of ethical financial reporting, highlighting the difficulty of identifying cases of earnings management and provide the major cases globally over the last decade. It is clear from the extensive literature on earnings management and the experience of the past decade that reform is needed in defining the boundaries of acceptable accounting flexibility, and the balance between principles-based standards and rules-based standards needs to be better understood.

The need for better understanding of judgment is reinforced by the efforts of the Financial Accounting Standards Board (FASB) and the International Accounting Standards Board (IASB) to bring U.S. GAAP and International Financial Reporting Standards (IFRS) closer together through more principle-based standards. The lack of decisive guidelines for principles-based standards may create inconsistencies in the application of standards across companies and countries. Contrarily, rules-based standards can be seen as deficiently flexible

to accommodate a topic such as fair value, which often requires considerable judgments gained through experience, with limited market data.

References

AccountingMalpractice.com

Arya, A., Glover, J., & Sunder, S. (2003). Are unmanaged earnings always better for shareholders? *Accounting Horizons*, Supplement 2003, 111–112.

Barth, M. E. (2018). The future of financial reporting: Insights from research. *Abacus*, 54(1), 66-78.

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2010). *Fraudulent financial reporting 1998–2007: An analysis of U.S. public companies*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

Bergstresser, D. & Philippon, D. (2006). CEO Incentives and Earnings Management. *Journal of Financial Economics* 80, 511–529.

Burr, B. (2011). Mark-to-market accounting helps companies shift pension plan losses. *Pensions and Investments*, February 21, 2011.

Christensen, T., Paik, D., & Williams, C. (2010). Market efficiency and investor reactions to SEC fraud investigations. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Special Issue, 2(3).

Cyran, R., Currie, A., & Cox, R. (2011). Fuzzy accounting enriches Groupon. *NYTimes.com*, June 12. Available at: <http://www.nytimes.com/2011/06/13/business/13views.html>

Dechow, P. M. & Skinner, D. J. (2000). Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. *Accounting Horizons*, 14(2), 239.\

Durtschi, C. & Easton, P. (2005). Earnings management? The shapes of the frequency distributions of earnings metrics are not evidence *ipso facto*. *Journal of Accounting Research*, 43(4), 57–59.

Durtschi, C. & Easton, P.. (2009). Earnings management? Erroneous inferences based on earnings frequency distributions. *Journal of Accounting Research*, 47(5), 1249–1281.

Enron Corporation. (2002). *2001 Annual Report*. Houston, TX.

Feng, M., Ge, W., Luo, S., & Shevlin, T. (2011). The role of CFOs in material accounting manipulations—the Executive Summary. *The Conference Board*, May 2011.

Healy, P. M. & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365–383.

International Accounting Standards Board (IASB) (2010), *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, London: IASB.

Jackson, S. B. & Pitman, M. K. (2001). Auditors and earnings management. *The CPA Journal*, July 2001. Available at: <http://www.nyssscpa.org/cpajournal/2001/0700/features/f073801.htm>.

Kripalani, M. (2009). India's Madoff? Satyam scandal rocks outsourcing industry. [Electronic version]. *Business Week*, January 2009. Available at: http://www.businessweek.com/globalbiz/content/jan2009/gb2009017_807784.htm.

- McKee, T. E. (2005). *Earnings management: An executive perspective*. Mason, OH: Thomson/South-Western.
- Needles Jr., B. E., Frigo, M., & Powers, M. (2006). Strategy and integrated financial ratio performance measures: Further evidence of the financial performance scorecard and high-performance companies. In *Studies in Financial and Managerial Accounting*, ed. Mark Epstein and J.-F. Manzon, Vol. 16. London: JAI Elsevier Science Ltd.
- Needles Jr., B. E., Powers, M., & Frigo, M. (2008). Performance measurement and executive compensation: Practices of high performance companies. In *Studies in Financial and Managerial Accounting*, ed. M. Epstein and J.-F. Manzon, Vol. 18. London: JAI Elsevier Science Ltd.
- Raice, S., & Wingfield, N. (2011). Groupon's accounting lingo gets scrutiny. *The WSJ.com*, July 25. Available at: <http://online.wsj.com/article/SB10001424053111903635604576472531846174782.html>
- Rapoport, M. (2011). Rewriting pension history. *Wall Street Journal*, March 9.
- Reason, T. (2009). Pro-Forma distraction at Satyam. *CFO Magazine*, January 20, 2009. Available at: http://www.cfo.com/article.cfm/1296444/c_13047759?f=insidecfoeurope.
- Silver, B. (2009). Manipulating earnings: From legal techniques to outright fraud. *financialstatements.suite101.com*, September 2009.
- Available at: http://financialstatements.suite101.com/article.cfm/spotting_earnings_management.
- Southwest Airlines Inc. (2003). *2002 Annual Report*. Dallas, TX.
- The Commission on Accounting Higher Education: Pathways to a Profession. Available at: www.PathwaysCommission.org
- Time Warner Inc. (2010). *Time Warner Annual Report, 2009*. New York, NY.
- Tong, Y. H. & Miao, B. (2011) Are dividends associated with the quality of earnings? *Accounting Horizons*, 25(1), 183.
- Turner, J. & Vann, C. (2010). Audit committee independence and earnings management: How independent are independent directors? *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Special Issue, 2(3).
- USA Today. (2002). Microsoft settles accounting charges with SEC. *USA Today* (June 3).
- Wyatt, E. (2010). Dell to pay \$100 million settlement. *The New York Times*, July 22. Available at: <http://www.nytimes.com/2010/07/23/business/23dell.html>.
- Yaping, N. (2006). A different perspective of earnings management. *Canadian Social Science*, 2, No. 4, 53

İşletmelerde İç Denetimin Rolü: Türk Finans Sektöründe Bir Araştırma

Gürol Baloğlu^{1*}, M.Sema Ülker², Burcu Adiloğlu³

¹(Dr.,İç Denetim Müdürü., İstanbul, Türkiye)

²(Prof.Dr.,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

³(Doç.Dr.,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

ÖZ

İç denetimin -değer katarak ve işletme faaliyetlerini geliştirerek- işletmenin amaçlarını başarmasına yardımcı olduğu iddia edilir. İç denetimin kattığı toplam değer parasal olarak ifade edilemediğinden veya temel performans göstergelerindeki değişim cinsinden ölçülemediğinden,bu iddia paydaşlarca kolayca anlaşılammaktadır. Bu nedenle, iç denetimin ifade sorununu ortadan kaldıracak iletişim yollarının seçilmesi uygun olacaktır. Bu çalışmada, Türk finans sektöründeki işletmelerin iç denetim birimlerine iç denetimin katma değerine ilişkin sorular yöneltmiştir. Varılan sonuçlar yukarıda özetlenen ifade sorununu destekleyici niteliktedir.

Anahtar Sözcükler: İç denetim, risk yönetimi, kontrol, yönetim, stratejik yönetim

The Role of Internal Auditing in Companies: A Research in Turkish Finance Sector

ABSTRACT

It is argued that -by adding value and by improving an organization's operations- the internal audit helps the organization to accomplish its objectives. Because total value added by the internal audit cannot be converted into monetary terms or cannot be measured by the changes in key performans indicators, this argument is not able to be understood easily by the shareholders. Consequently, the communication methods that terminate the internal audit's expression problem need to be chosen. In this study, questions regarding internal audit's added value are directed to the internal audit departments of the organizations in Turkish financial sector. The results support the expression problem that summarized above.

Keywords: Internal audit, risk management, control, governance, strategic management

1.Giriş

Ekonomilerin liberalizasyonu ve finansal piyasaların entegrasyonu aynı zamanda bir regülasyon ve standardizasyon rüzgarını da beraberinde getirmiştir. Bankalar ve sermaye piyasaları, kendi düzenlemeleri ile, işletmelerden raporlama standartları çerçevesinde hazırlanmış ve -çalışma usülleri standart hale getirilmiş- bağımsız denetim çalışmalarına tabi tutulmuş bilgiler talep etmekte; işletmeler kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol ve iç denetim konularında standartlara tabi olmaktadır. Regüle edilmiş ya da en azından

* İlgili Yazar (Baloğlu, Gürol)
E-mail: gürolbaloglu@hotmail.com

standardı ortaya koyulmuş bu yapılar içerisinde iç denetimin rolü işletme içerisinde doğru konumlanmış ve paydaşlar tarafından da doğru anlaşılması olmalıdır.

Değişimlerin ve belirsizliklerin bulunduğu ortamda iç denetimin işletmeye sağlamayı vaad ettiği katkının önemi de artmaktadır. Bu çalışmada, öncelikle iç denetimin işletme içerisindeki rolü üzerine teorik bir açıklamada bulunulmuş, ardından Türk finans sektöründeki iç denetim birimlerinde yönetici seviyesinde görev alanlardan toplanan görüşlere dayanarak, bu rol ile ilişkili olduğu düşünölen kavramlar hakkındaki genel algı analiz edilmiş ve sonuçlar gözden geçirilmiştir.

2. İşletmenin Amaçları ve Risk

İşletme kelimesinin pek çok kaynaktaki birbirine benzer çok sayıda tanımı mevcuttur. Bununla birlikte, bu çalışma için uygun bir tanım (a) işletmenin bir insan topluluğunu ifade ettiğini, (b) bu insan topluluğunun – kazanç elde etmek olsun ya da olmasın–ortak bir amaç taşıdığı, (c) bu insan topluluğunun bu amaca yönelik bir şekilde organize olduğunu vurgulamak durumundadır.

İşletmenin bir insan topluluğu olması değerler kavramını beraberinde getirir. Tek bir birey ele alındığında, değerler topluluyla etkileşimle kazanılan güçlü inanışları temsil etmektedir (Bratianu, 2008). İşletme çalışanlarının tüm bireysel değerleri bu kişilerin işletmedeki operasyonel güçlerine bağlı olarak operasyonel seviyeye entegre olur ve temel kurumsal değerleri oluşturur (Bratianu, 2008). **Kurumsal değerler**, olaylar karşısında ortaya koyulan tepkileri belirleyen, örgütün sahip olduğu özelliklerdir (Küçükşüleymanoğlu, 2008). Bu değerler davranış kuralları ile açıklanmalı ve spesifik durumlar karşısında ne şekilde hareket edilmesinin beklendiği ortaya koyulmalıdır.

Misyon ve vizyon belirlendikten sonra değerlerin ortaya koyulduğunu savunan yaklaşım kurumsal değerleri işletmeyi meydana getirenlerin değerlerinin bir bileşimi olmaktan çıkarıp, işletme sahiplerinin ya da üst düzey yöneticilerinin değerleri haline getirir. Değerlerin vizyon ve misyonun belirlenmesinde öncül olduğunu savunan yaklaşıma göre ise kurumsal değerler belirlenemez, bunlar ancak keşfedilebilir (Collins, 1996).

Vizyon ve misyon, değerler ile birlikte stratejik planlama sürecinin ilk aşamasıdır (Akgemici, 2008). **Vizyon** işletmenin gelecekte nerede olmak istediğini, **misyon (ana amaç)** ise şu an neden var olduğunu açıklamak için kullanılır. İşletmede organizatör rolünü üstlenenler için ilk adım misyonu belirlemek, girişimci rolünü üstlenenler için ise vizyonu belirlemektir (Sánchez) . Vizyon ve misyon ifadeleri, aynı zamanda, iç ve dış paydaşlarla iletişimin etkili bir aracıdır (David, 2011).

Misyon ve vizyon belirlendikten sonra, bunların içeriğine bağlı kalarak işletme yönetimi öncelikle **stratejik amaçları** belirler (Committee of Sponsoring Organizations, 2004). Stratejik amaçlar uzun dönemde işletmenin uygulamalarını şekillendirir ve yönlendirir. Stratejik amaçları başarmak için uygun stratejiler belirlenir (Committee of Sponsoring Organizations, 2004). **Strateji**, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesini sağlayan dinamik kararlar topluluğudur. Daha sonra strateji ile uyumlu diğer amaçları işletme genelinde strateji seviyesinden başlayarak iş birimlerine, departmanlara ve süreçlere doğru basamaklandırarak belirler (Committee of Sponsoring Organizations, 2004). Kazanç elde etmek gayesiyle kurulmuş olsun ya da olmasın her işletme temelde üç genel amacı yerine getirmek için var olur. Bu üç temel amaç, gerçekleştirmekten imtina edilemeyen, olmazsa olmaz amaçlardır (Committee of Sponsoring Organizations, 2004): **Operasyonel (Faaliyetle İlgili) amaçlar** işletme faaliyetlerinin etkili ve verimli sonuçlar verecek şekilde yürütölmesinin amaçlanmasıdır. **Raporlama amaçları** raporlamanın güvenilirliğine, zamanlılığına ve şeffaflılığına odaklanır (Committee of Sponsoring Organizations, 2013). Bu amaç, iç ve dış, finansal olan ve finansal olmayan raporlamaları içerir (Committee of Sponsoring Organizations, 2004). **Uygunluk amaçları** yürürlükteki yasa ve düzenlemelerle uyumun amaçlanmasıdır. İşletme ve faaliyet seviyesi amaçlar tespit edildikten sonra, işletmenin kritik başarı faktörleri tanımlanabilir. Yönetim, kritik başarı faktörleri üzerinden performans için ölçüm kriterlerini tanımlayabilir (Committee of Sponsoring Organizations, 2004). Stratejinin belirlenmesi

kadar belirlenen stratejinin uygulanması da önemlidir ve uygulamanın başarısı fonksiyonlar arası uyuma, stratejinin sahiplenilmesine ve stratejinin başarısının doğru kriterler ile takip edilebilmesine bağlıdır.

Riskler amaçlara her seviyede etki edebilecek ve işletmenin başarısına engel olabilecek (kayıp ile sonuçlanabilecek) potansiyel olaylardır. Riskleri işletme amaçları ile ilişkilendirerek sınıflandırmak mümkündür: stratejik riskler, operasyonel riskler, raporlama riskleri, uygunluk riskleri. Bununla birlikte riskler kaynaklarına göre iç çevre ve dış çevre riskleri; yarattıkları sonuçlara göre finansal etkileri doğrudan ölçülebilen riskler ve ölçülemeyen riskler şeklinde de sınıflandırılabilirler. Genel risk tanımlarının yanında faaliyet gösterilen sektöre özgü risk tanımları da getirilebilir.

Risklere ilişkin bazı spesifik tanımlara da gidilmiştir. Bunlardan **itibar riski** paydaşlarda olumsuz algı yaratan olayları, **bilgi teknolojileri riskleri** bilgi teknolojilerinin kullanımı, sahipliği, faaliyeti, katılımı, etkisi ve adaptasyonu konularında ortaya çıkan olayları (ISACA, 2013), **hile riskleri** kasıt içeren iç ve dış kaynaklı eylemler sonucu oluşan olayları ifade etmektedir. Riskler yaratması beklenen etki ve olasılığın bir fonksiyonu olarak ifade edilirler. Risklerin etkilerinin belirlenmesinde, herhangi bir müdahalede bulunulmadığı durumdaki seviyeyi ifade eden **doğal riskler** ve müdahalede bulunulduktan sonra geriye kalan seviyeyi ifade eden **artık riskler** göz önüne alınır.

3. Risk Yönetimi, Kontrol ve Yönetişim

İşletmelerin maruz kaldıkları risklerle başa çıkmak için geliştirdikleri üç temel yapı mevcuttur. Bunlar risk yönetimi, kontrol ve yönetişim (diğer adıyla kurumsal yönetim)'dir.

Risk yönetimi, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek üzere makul bir güvence sağlamak amacıyla potansiyel olay ve durumları belirleme, değerlendirme ve kontrol etme sürecidir (The Institute of Internal Auditors, 2010). Tanımdan da anlaşılacağı üzere, risk yönetim sürecinin temel adımları riskin tanımlanması, riskin değerlendirilmesi (ya da ölçülmesi) ve riske cevap verilmesi şeklindedir. **Riskin tanımlanması**, risk olarak adlandırılan potansiyel olay hakkında farkındalığın oluşması aşamasıdır. Riskin etkili bir şekilde tespit edilmesinin önündeki bir engel işletmenin sınırlı geçmiş bilgisi ile belirsiz geleceği tahmin etmeye çalışması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. **Riskin değerlemesi** ile riskin iki unsuru olan etki ve olasılığın birlikte ölçümü kastedilmektedir (The Institute of Internal Auditors, 2010). Risk değerlemelerinde **olasılık** riskin gerçekleşme ihtimalini, **etki** ise riskin gerçekleşmesi durumunda yaratması beklenen kayıp miktarını ifade eder. Riskler değerlendirilirken doğal ve artık risk seviyeleri göz önünde bulundurulur. Doğal risk ve artık risk seviyeleri arasındaki fark **kontrol etkililiği** olarak adlandırılır. Risk değerlemesi dinamik ve tekrarlanan bir süreçtir. İşletme, risklerle ilgili değerlendirme yaptıktan sonra karşıt bir eylemde bulunup bulunmayacağı konusunda tercihini ortaya koyar. **Riske cevap verme** olarak adlandırılan bu adımda risk iştahı da göz önüne alınarak bir yöntem belirlenir. **Risk iştahı**, işletmenin kabul etmeye istekli olduğu risk seviyesidir (Committee of Sponsoring Organizations, 2004). Riske cevap verme; risklerin azaltılması (kontrol önlemlerinin alınması), riskten kaçınılması (riske sebep olan ana faaliyetin sonlandırılması), riskin transfer edilmesi (ek önlemlerle riskin üçüncü taraflara taşınması) veya riskin kabulü (herhangi bir önlem alınmaksızın ana faaliyetin sürdürülmesi) yollarından biri ile olur.

Günümüzde başlıcaları COSO – Kurumsal Risk Yönetimi – Entegre Çerçeve (2004 yılındaki ilk versiyonu 2017 yılında güncellenmiştir) ve ISO 31000 – Risk Yönetimi Prensipleri ve Kılavuzları olan pek çok risk yönetim standardı bulunmaktadır. ISO, risk değerlemesi için ayrıca ISO 31010 Risk Yönetimi – Risk Değerleme Teknikleri dokümanını ve sözlük olarak da ISO Guide 73 Risk Yönetimi isimli dokümanı kullanmaktadır. Avustralya ve Yeni Zelanda Risk Yönetim Sistemleri Standardı (AS/NZS 4360) adıyla ilk olarak 1995 yılında oluşturulan ve en son 2004 yılında güncellenen standart ise yerini ISO 31000'in Avustralya Yeni Zelanda uyarlaması olarak oluşturulan AS/NZS ISO 31000'e bırakmıştır. Ayrıca ISACA'nın COBIT 5 setinin içerisinde '*COBIT for Risk*' isimli yayını da mevcuttur. **Kontrol**, risklerden beklenen toplam etkinin

düşürülmesi için uygulanan tekniklere verilen genel isimdir. Kontrol eylemleri; örneğin gerçekleşen bir harcama işleminin bir üst yönetici incelemesinden sonra ödenmesini sağlayan **yetkilendirme ve onay**, makullük sınavında olduğu gibi **doğrulamalar**, erişimi yetkilendirilmiş personele açık kilitli ya da korumalı depolar, vb. **fiziksel kontroller**, farklı kaynaklardan elde edilen bilginin eşleştirilmesi ile yürütülen **mutabakatlar** ve tüm bunların işlerliğine yönelik yürütülen **gözetim kontrolleri** vb. içerir (Sawyer, Dittenhofer ve Scheiner, 2003). Bunlar manual, otomatik ya da bunların birleşimi şeklinde olabilirler; aynı zamanda önleyici ve tespit edici olarak sınıflandırılabilirler.

Kontrol çerçeveleri, kontrol sürecini belirli standartlara oturtmak amacıyla oluşturulmuş dokümanlardır. Bunlar kontrolleri sadece bir eylem olarak değil, işletmenin çevresindeki tüm insanlardan etkilenen bir sistem olarak değerlendirme eğilimindedirler. Günümüzde sıklıkla kullanılan iç kontrol çerçevesi COSO'nun İç Kontrol – Entegre Çerçeve isimli dokümanıdır. İlk versiyonu 1992 yılında yayımlanan bu doküman 2013 yılında güncellenmiştir. Diğer bir iç kontrol çerçevesi CICA tarafından 1992 yılında oluşturulan CoCo isimli çerçevedir. 1995 yılında yayımlanan Kontrol Kılavuzu dokümanı ile CoCo çerçevesi açıklanmış ve kontroller tanımlanmıştır. ISACA tarafından ilk olarak 1996 yılında yayımlanan COBIT isimli çerçeve ise bilgi teknolojileri merkezli bir çalışmadır. INTOSAI'nin dokümanı ise, COSO'nun 1992 tarihli dokümanı temel alınarak oluşturulmuştur.

Risk yönetimi, ve dolayısıyla iç kontrol sistemleri, mutlak değil, makul güvence verme iddiasındadır. Bu iki sistemin makul güvence sunmasının nedeni temelde benzerdir ve şu şekilde açıklanabilir: (i) Raporlama ve Uygunluk amaçları özü itibarıyla işletmenin kontrolünde iken Stratejik ve Operasyonel amaçlar ise dış olaylarla ilişkilidir ve her zaman işletmenin kontrolünde değildir (Committee of Sponsoring Organizations, 2004). (ii) Çalışanların karar alma sürecindeki değerlendirmeleri hatalı olabilir ve uygulamada (Committee of Sponsoring Organizations, 2013) basit hatalar ve yanlışlıklar yüzünden arızalı durumlar meydana gelebilir (Committee of Sponsoring Organizations, 2004). (iii) Kontroller birden çok çalışan bir araya geldiğinde daha kolay aşılabilir olur. Ayrıca yöneticiler, kontroller ve risk yönetimini aşacak beceriye sahip olabilirler (Committee of Sponsoring Organizations, 2004). (iv) Kaynak kısıtlamaları nedeniyle, fayda-maliyet karşılaştırmaları risklere cevap verme ve kontrol eylemleri hakkında karar almada göz ardı edilemez (Committee of Sponsoring Organizations, 2004).

Yönetişim, yönetim organları tarafından, amaçlarına ulaşması gayesiyle, işletmenin faaliyetlerinin yönetilmesi, yönlendirilmesi, raporlanması ve izlenmesini teminen kurulan yapı ve süreçlerin bir birleşimidir (The Institute of Internal Auditors, 2010). Ayrıca kurumsal yönetim işletmenin amaçlarının belirlenmesi için gerekli yapıyı ve amaçların nasıl başarılacağı ve performansın nasıl gözlemleneceğine dair izlenecek yolları ortaya koyar (OECD, 2004). İşletmeler, büyüdükçe ve yönetim ile işletme sahipleri farklılaştıkça, yani sahiplik ve egemenlik ayrıştıkça, 'şeffaflaşmak' (yani işletmenin durumunu açıklamak), 'hesap verebilir olmak' ve 'topluma karşı dürüst hareket etmek' zorundadırlar. Şirket başarısızlıkları nedeniyle oluşan ekonomik sorunların yanında rüşvet, yolsuzluk, kayıt dışılık da kurumsal yönetimin önemini arttırmaktadır (Aysan, 2007). Yönetişim, risk yönetimi ve kontrol kavramlarını kapsamaktadır.

4. İç Denetim

İç denetimin işletme içerisindeki rolünü anlamada, şimdiye kadar sayılan "işletme amaçları – risk – risk yönetimi/kontrol/yönetişim" bağlantısının iyi anlaşılması önem arz eder. İç denetim bu zincirin son halkasını oluşturur. Bu bağlantı iç denetimin genel kabul gören tanımında da kolayca izlenebilir. "İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." (The Institute of Internal Auditors, 2010)

İç denetim, kurumsal risk yönetimi (KRY) ile ilgili olarak farklı seviyelerde roller üstlenebilir. Bunlardan risk yönetim süreçleri hakkında güvence vermek, risklerin doğru şekilde değerlendirildiği hususunda güvence vermek, risk yönetim süreçlerini değerlendirmek, önemli risklerin raporlanmasını değerlendirmek, önemli risklerin yönetimini gözden geçirmek temel iç denetim rollerindedir. Diğer taraftan yönetimin sorumluluklarını üstlenmeksizin ihtiyatlı bir şekilde yürütülebilecek iç denetim rolleri ise risklerin teşhis edilmesini ve değerlendirilmesini kolaylaştırmak, risklerin yanıtlanmasında yönetime yol göstermek, KRY faaliyetlerini koordine etmek, riskler hakkındaki raporları konsolide etmek, KRY çerçevesini muhafaza etmek ve geliştirmek, KRY kurulmasına öncülük etmek, yönetim kurulunun onayına sunulacak risk yönetim stratejisini geliştirmek şeklindedir. (The Institute of Internal Auditors, 2009)

Kontroller konusunda ise iç denetim, bunların etkili ve verimli bir şekilde yürütüldüğü konusunda güvence vererek ve sürekli gelişimini teşvik edecek şekilde danışmanlık hizmeti vererek işletmeye yardımcı olur (The Institute of Internal Auditors, 2010). İç denetim sırasında kontrollerin seviyesini arttıracak ilave önlemlere yönelik öneriler geliştirildiği gibi, verimlilik kavramı çerçevesinde, dizaynı ve işletilmesi ortaya çıkardığı risk azaltıcı etki ile karşılaştırıldığında daha düşük olan ya da işin normal akışını verimsiz kılan fazla kontrollerle ilgili olarak da öneriler geliştirilir (The Institute of Internal Auditors, 2010).

Yönetişim ile ilgili çalışmalarında iç denetim işletme içerisinde etik değerlerin geliştirilmesi, başarılı bir performans yönetiminin ve hesap verebilirliğin sağlanması, riskler ve kontroller hakkındaki bilginin işletme içerisinde iletişimi, yönetim kurulunun, denetim komitesinin, iç ve dış denetçilerin çalışmalarının eşgüdümü ve bunlar arasında bilginin paylaşılması konularında değerlendirmelerde bulunur (The Institute of Internal Auditors, 2010). Etik değerlerin geliştirilmesi ile ilgili değerlendirmeler; işletmenin misyon ve vizyon metinleri, davranış kuralları, işe alım ve eğitim prosedürleri, hilenin önlenmesine yönelik politikalar, uygunsuz davranış ihbar hatları ve politikaları ile bu konularda yürütülen inceleme çalışmaları göz önünde bulundurularak gerçekleştirilir. Performans yönetimi ile ilgili olarak değerlendirmeye tabi tutulacak alanlar ücretlendirme, amaç belirleme ve performans değerlendirme vb. olup temel performans göstergeleri (KPI) ve teşvikler (örneğin primler) incelenip bunların işletme amaçları ile ilişki derecesi ve kişilerin risk alma istekliliği üzerindeki olası etkileri anlaşılmasına çalışılır (The Institute of Internal Auditors, 2015).

İç denetimin işletme içerisindeki sorumlulukların belirlenmesi amacıyla kullanılan bir yöntem **Üçlü Savunma Hattı Modeli**'dir (The Institute of Internal Auditors, 2013). Birinci savunma hattı olan operasyonel yönetim, etkili iç kontrollerin tesis edilmesi ve günlük bazda risk ve kontrol prosedürlerinin yürütülmesinden sorumludur. İkinci savunma hattında risk yönetimi, uyum, kalite güvence, finansal kontrol vb. fonksiyonlar, yönetime birinci savunma hattında yer alan kontrolleri inşa etme ve/veya izlemede yardımcı olur. İlk iki savunma hattındaki her bir fonksiyon doğaları gereği yönetim fonksiyonlarıdır. Yüksek seviyede bağımsızlık üçüncü seviye olan iç denetim tarafından sağlanır. İç denetim bu model kapsamında birinci ve ikinci savunma hatlarının etkililiğinin değerlendirilmesinden sorumludur (The Institute of Internal Auditors, 2013).

İç denetimin tanımına döndüğümüzde, diğer kavramlar şu şekilde açıklanabilir: **Değer katmak** işletmenin amaçlarını başarma fırsatlarını geliştirmek anlamına gelir. Böylece iç denetimin işletme içerisindeki misyonu; risk bazlı ve objektif bir güvence, tavsiye ve iç görü sunarak organizasyonel değeri korumak ve geliştirmek şeklindedir (The Institute of Internal Auditors). **Güvence hizmetleri** kanıtların işletmenin risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerine ilişkin bağımsız bir değerlendirme yapılabilmesi amacıyla objektif bir şekilde incelenmesi yolu ile gerçekleşirken; **danışmanlık hizmetleri** ise herhangi bir idari sorumluluk üstlenilmeksizin – usul ve yol göstermek, tavsiyede bulunmak, eğitim vermek gibi– niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte belirlenen faaliyetlerin icrası yolu ile oluşur (The Institute of Internal Auditors, 2010). İç denetim faaliyetinden sağlanan faydanın elde edilebilmesi için gerekli olan iki temel özellik objektiflik ve bağımsızlıktır. **Objektiflik** iç denetçilerin, görevlerini bunların sonuçlarına güvenerek ve işin kalitesinden ödün vermeden yürütmelerini sağlayan tarafsız zihinsel bir tutumdur ve iç denetçilerin denetim konularındaki yargılarını başka kişilerin yargılarına dayandırmamalarını gerektirir. **Bağımsızlık** ise iç denetim faaliyetinin

sorumluluklarını tarafsız bir şekilde yürütmesi yeteneğini tehdit eden faktörlerden uzak olmasını ifade eder ki bu, iç denetim yöneticisinin doğrudan ve sınırsız bir şekilde üst yönetime ve yönetim kuruluna erişimi ve çift taraflı raporlama ile mümkündür (The Institute of Internal Auditors, 2010). İç denetim, pek çoğunun bahsi önceki bölümlerde geçmiş olan, on adet prensip ile mesleki uygulamaları icra etmelidir. Bu bağlamda iç denetim;

- Dürüst davranmakla,
- Yetkinlikle ve mesleki özen göstermekle,
- Tarafsızlık ve bağımsızlık ile,
- İşletme stratejileri, amaçları ve risklerine uyum göstermekle,
- Uygun bir şekilde konumlandırılmakla ve yeterli kaynak sağlanmakla,
- Kalite ve sürekli gelişim göstermekle,
- Etkili bir iletişimle,
- Risk-bazlı güvence sunmakla,
- Sezgi sahibi, pro-aktif ve gelecek odaklı olmakla,
- Kurumsal gelişimi teşvik etmekle katma değer sağlayıcı bir rol oynar. (The Institute of Internal Auditors)

Görüldüğü üzere, iç denetim faaliyetinin katma değer sağlayıcı bir tarzla yürütüldüğü durumda savunmanın son hattındaki rolü ile, risk yönetimine, kontrole ve yönetime sağladığı faydalar üzerinden işletmenin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olması beklenmektedir. Ne var ki bu faydanın ifade edilmesinde pratikte güçlükler yaşanmaktadır. Bu güçlük, iç denetim faaliyet sonuçlarının parasal değerler veya denetlenen alanların temel performans göstergelerindeki ya da artık risk seviyelerindeki değişimler üzerinden sunulmasındaki zorluklar nedeniyledir. Bunun temel kaynakları şu şekilde sıralanabilir: (i) İç denetim önerileri riske maruz kalmayı önleme yönünde olduğunda potansiyel olayları ifade eden risklerin meydana geldiğinde yaratacağı etki kesin bir biçimde bilinemeyebilir. (ii) Öğrenen organizasyonlar başta olmak üzere, işletmelerde performans sonuçlarındaki değişimlerin hangi ölçüde iç denetim önerilerinden kaynaklandığını ayırtmak mümkün değildir. Zira savunmanın ilk iki hattında yer alanlar, iç denetim önerileri olmadan da, süreçlerin iyileştirilmesi, performansın artırılması ve risklilik seviyelerinin azaltılması konusunda bazı iyileştirici önlemleri planlar ve hayata geçirirler. (iii) İç denetimin getirdiği önerilerin çalışan farkındalıkları, eğitimi vb. üzerindeki etkileri yapıları itibarıyla ölçülmesi mümkün olmayan faydalardır. İç denetim tavsiyelerinin sonuçlarının görünür ve ayırt edilebilir olduğu münferit durumlar mevcutsa da sayısallaştırma ve birleştirmedeki zorluklar iç denetimin yarattığı etkinin toplu olarak ifade edilmesini mümkün kılmamaktadır.

5. İç Denetimin İşletmedeki Rolüne İlişkin Türk Finans Sektöründe Bir İnceleme

Türk finans piyasasında alt sektörler bazında bir inceleme yapıp, bankacılık, sigortacılık, yatırım, finansal kiralama ve faktoring işlemlerine ilişkin düzenlemeler incelendiğinde bankacılık sektöründe iç denetimin yasal çevresinin olgunluk seviyesinin diğer sektörler yanında öncü konumda olduğu görülecektir. Bunda bankacılık sektöründe yerel ve global ölçekte yaşanan kriz deneyimlerinin etkisinin olduğunu söylemek hatalı olmaz. Sigortacılık sektörü, ülke mevzuatı incelendiğinde yasal düzenlemelerin bankacılık sektörünün ardından en yoğun olduğu sektördür. Aracı kurumların iç denetim fonksiyonuna ilişkin Sermaye Piyasası Kurulu tarafından getirilen düzenlemeler kapsamı dar olmakla birlikte, bu işletmelere iç denetim fonksiyonuna sahip olma zorunluluğu getirmektedir. Finansal kiralama ve faktoring piyasalarında faaliyet gösteren işletmeler için ise henüz iç denetim fonksiyonuna sahip olmaları yönünde herhangi bir yasal düzenleme getirilmemiştir. Bu kapsamda Türk finans sektöründe yer alan banka, sigorta şirketi ve aracı kurum niteliğindeki işletmelerin iç denetim fonksiyonlarında yönetici seviyesinde görev alan personele (her işletmeden tek bir kişi olacak şekilde) bazı ifadeler sorulmuş ve bunlara katılım dereceleri ölçümlenmiştir. Sorular beşli skalada yanıtlanacak şekilde hazırlanmış olup ifadeler 1-kesinlikle katılmıyorum, 2-katılmıyorum, 3-kararsızım, 4-katılıyorum ve 5-kesinlikle katılıyorum seçenekleri içerisinde yanıt verilmesi

istenmiş, ayrıca 0-fikrim yok seçeneği de olası yanıtlar arasına eklenmiştir. İnceleme tanımlayıcı nitelikteki olduğu için sonuçları genelleştirici hipotezler oluşturulmamıştır. Anketler 2017 yılı Mayıs ayında uygulanmıştır. Çalışmada kolay ulaşılabılır veri örnekleme yöntemi belirlenmiş ve gönderilen anketlerin %71'ini oluşturan 37 adedine yanıt alınmıştır. Yanıtların güvenilir olmasını sağlamak için anketler yönetici seviyesinde olduğu belirlenen kişilere yollanmıştır. Yanıtların %40'ı sigortacılık, %38'i bankacılık ve %22'si aracı kurumlardan gelmiştir. Verilen yanıtlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 1: Anket Yanıtları

	Fikrim Yok	1 Kesinlikle Katılmıyorum	2 Katılmıyorum	3 Kararsızım	4 Katılıyorum	5 Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Olumlu (%)
"Şirkette stratejilerin belirlenme süreci tanımlanmıştır, bu sayede misyon ve vizyon ile uyumlu stratejiler belirlenebilmektedir."	1	0	2	9	18	7	3,73	68
"Şirket stratejiyi uygulama başarısını ölçmede izleyeceği kriterleri (KPI) fonksiyonlar bazında tatmin edici bir şekilde belirlemiştir."	0	2	7	8	16	4	3,35	54
"Şirket genelinde risk algısı tatmin edici seviyededir, savunma hattının birinci ve ikinci kademesine ilişkin sorumluluklar belirlenmiştir."	0	0	7	7	21	2	3,49	62
"Şirkette risklere yönelik oluşturulan sistemlerin (risk yönetimi, iç kontrol) işlerliği risk istahı kapsamında değerlendirildiğinde tatmin edicidir"	0	1	2	9	17	8	3,78	68
"Şirkette kurumsal risk yönetim çerçevelerinin (COSO ERM, ISO 31000, vb.) kullanımı tatmin edicidir."	2	2	7	15	9	2	2,89	30
"Şirkette iç kontrol çerçevelerinin (COSO, CoCo, vb.) kullanımı tatmin edicidir."	1	2	7	7	17	3	3,24	54
"Şirkette kurumsal yönetimin olgunluk seviyesi tatmin edicidir."	1	0	7	7	20	2	3,38	60
"İç denetim, faaliyetlerini işletme stratejilerini dikkate alarak planlar."	0	0	2	0	24	11	4,19	95
"İç denetim stratejisi, işletme stratejilerinin bir parçasıdır."	0	0	3	9	19	6	3,76	68
"İç denetim, şirketin operasyonel risklerine yeterince eğilmektedir."	0	0	0	4	22	11	4,19	89
"İç denetim, şirketin (iç/dış, finansal olan/olmayan) raporlama risklerine yeterince eğilmektedir."	0	0	2	5	23	7	3,95	81
"İç denetim, şirketin uygunluk risklerine yeterince eğilmektedir."	0	0	0	2	19	16	4,38	95
"İç denetim, şirketin stratejik risklerine yeterince eğilmektedir."	0	1	2	9	19	6	3,73	68
"İç denetim, şirkette risk yönetimi konularına yeterince eğilmektedir."	0	1	1	5	22	8	3,95	81
"İç denetim, şirkette iç kontrol konularına yeterince eğilmektedir."	0	0	1	0	23	13	4,3	97
"İç denetim, şirkette kurumsal yönetim konularına yeterince eğilmektedir."	0	0	4	11	15	7	3,68	60
"İç denetim fonksiyonu işletmede proaktif bir role sahiptir ve danışmanlık görevlerinin iç denetim faaliyetleri içindeki payı tatmin edicidir."	0	0	4	8	16	9	3,81	68
"İç denetim şirket içerisinde, faaliyetlerini etkili bir şekilde yürütecek organizasyonel yapıya ve bağımsızlığa sahiptir."	0	1	0	2	17	17	4,32	92
"İç denetim faaliyeti, uluslararası standartlara uygun şekilde yürütülmektedir."	0	0	2	3	21	11	4,11	87
"İç denetim fonksiyonu, amaçlarını başaracak seviyede yeterli ve yetkin kaynağa sahiptir."	0	0	2	9	19	7	3,84	70
"Bir iç denetçi olarak, bana göre iç denetim şirkete katma değer sağlamaktadır."	0	0	0	2	16	19	4,46	95
"Şirkette genel olarak iç denetimin şirkete katma değer sağladığı görüşü hakimdir ve iç denetim şirketin stratejik ortağı olarak görülür."	0	1	1	12	17	6	3,7	62
"İç denetimin şirkete sağladığı katma değer parasal olarak ölçülebilir."	0	0	12	15	9	1	2,97	27
"İç denetimin şirkete sağladığı katma değer fonksiyonların KPI'larındaki değişimler üzerinden ölçülebilir."	0	0	8	14	14	1	3,22	41
"Şirkette iç denetim farkındalığını arttırmaya yönelik çalışmaların seviyesi tatmin edicidir."	0	1	4	10	18	4	3,54	59
"İç denetimin şirkete sağladığı katma değeri ölçmek yerine iç denetimin performansını doğru şekilde ölçmek daha önemlidir."	0	1	7	8	17	4	3,43	57
"İç denetim fonksiyonunun başarısını ölçmede kullanılan temel performans göstergeleri tatmin edicidir."	0	1	7	15	12	2	3,19	38
"İç denetim performansının ölçülmesinde 'yıllık iç denetim planının tamamlanması' kullanılan en önemli kriterdir."	1	0	4	6	17	9	3,76	70

6. Ön Bulgular

Anketi yanıtlayanların %68'i işletmelerini strateji belirleme konusunda, %54'ü strateji ile bağlantılı KPI'ları (temel performans göstergeleri) belirleme konusunda başarılı bulmaktadır. KPI belirme konusunda olumlu yanıt verenlerin yüzdesinin düşük olması stratejiler istenilen şekilde belirlenmiş olsa da bunların KPI'lar yardımıyla takibinde aynı derecede başarılı olunmadığını düşündürmektedir.

Risklerle baş etmede birinci ve ikinci kademede savunma hatlarının başarısı ile ilgili olumlu değerlendirme yapanlar anketi yanıtlayanların %62'si kadardır. Aynı soru savunma hatları değil, risk yönetimi ve iç kontrol olarak sorulduğunda olumlu şekilde yapılan değerlendirmede oran %68'e yükselmektedir. Yine anketi yanıtlayanlar işletmelerinde kurumsal yönetimin olgunluk seviyesini %60 oranında olumlu olarak değerlendirmişlerdir. Yanıtlardan anlaşılacağı üzere, işletmede iç denetim fonksiyonunu yerine getirenler diğer savunma hatlarının güvence seviyesinde geliştirmeye açık bir alan olduğunu düşünmektedirler. Risk yönetimi ve iç kontrolün bir çerçeve kapsamında uygulanıp uygulanmadığı sorulduğunda %30 gibi düşük bir oranda kurumsal risk yönetim modelinin takip edildiği, %54 oranında ise iç kontrol çerçevelerinin kullanıldığı yönünde yanıt alınmıştır. Kurumsal risk yönetimi çerçevesi kullanımı, iç kontrol çerçevesi kullanımı ile kıyaslandığında işletmede daha yüksek bir olgunluk seviyesi gerektirdiğinden verilen yanıtların beklentiler dahilinde olduğu söylenebilir.

İç denetimin işletme stratejilerini dikkate alarak faaliyet gösterdiği ifadesine katılım oranı %95 ile oldukça yüksek bir seviyedeysen, iç denetim stratejisinin işletme stratejisinin bir parçası olduğu ifadesi ancak %68 oranında kabul görmüştür. Verilen yanıtlar iç denetimin işletmenin stratejik ortağı olma iddiası kapsamında değerlendirildiğinde dikkat çekicidir. İç denetimin odak noktalarına ilişkin yapılan incelemede eğilimin uygunluk risklerine öncelik verilmesi şeklinde olduğu, ardından sırasıyla operasyonel risklerin, raporlama risklerinin ve stratejik risklerin göz önüne alındığı (beşli skalada sırasıyla 4.38, 4.19, 3.95 ve 3.73) görülmüştür. Bu durum, kamu otoritesi tarafından yoğun şekilde regüle edilen sektörler için olağan bir durumdur. Diğer taraftan, iç denetim fonksiyonunun iç kontrol konularına ilgisi en yüksek seviyedeysen kurumsal yönetim konularına ilgisi -risk yönetiminden de sonra gelmek üzere- düşük seviyededir (beşli skalada iç kontrol 4.3, risk yönetimi 3.95, kurumsal yönetim 3.68).

Yürütülen iç denetim faaliyetinin niteliğine ilişkin yöneltilen sorulara verilen cevaplar şu şekildedir: İç denetimin proaktif bir role sahip olduğu ve faaliyetlerinin danışmanlık kısmının tatmin edici olduğu ifadesine katılım oranı %68 seviyesindedir. İç denetçiler, iç denetim fonksiyonunun bağımsızlığı sağlayacak şekilde konumlandırıldığına dair %92 oranında olumlu görüş bildirmişlerdir. Anketi yanıtlayanların %87'sinde iç denetimin uluslararası standartlara uygun şekilde faaliyet gösterdiğine yönelik bir öz-değerlendirme mevcuttur. Görüşlerin %70'i mevcut iç denetim kaynağını yeterli olarak değerlendirmektedir.

İç denetim fonksiyonu adına anketi yanıtlayanlar işletme içerisinde sağladıkları katma değere %95'lik bir katılımı inanmaktadırlar. Bu oran beşli skalada 4.46 puanla ankete verilen en yüksek olumlu değerlendirmedir. Buna karşın, aynı kişiler iç denetimin katma değeri ile ilgili işletmede aynı ölçüde bir inanış olmadığını düşünmektedirler (beşli skalada 3.7 ve %62 olumlu değerlendirme yüzdesi). Bu durum iç denetçilerin işletme içerisindeki rollerini duygusal bir şekilde değerlendirmelerinin bir sonucu olabileceği gibi, iç denetimin ifade sorununa da işaret ediyor olabilir. Katma değere ilişkin bu olumlu değerlendirme, önceki cevaplarla birlikte yorumlandığında iç denetçilerin iç denetimin ağırlıklı olarak uygunluk riskleri ve operasyonel riskler üzerine yoğunlaşarak ve daha çok iç kontroller üzerinden yürüttüğü faaliyetlerle yarattığı katma değere inandıklarını, buna rağmen işletmenin diğer fonksiyonlarınca aynı takdiri görmediklerini

düşündüklerini göstermektedir. İç denetimin bu ifade sorununu aşmak üzere geliştirilebilecek ölçüm yöntemlerinden 'iç denetim sonuçlarının parasal olarak ifade edilmesi' konusu iç denetçilerce kabul görmemektedir. Bu soruya verilen yanıt %27 ile ankete verilen en düşük olumlu cevap yüzdesidir. İç denetimin katma değerinin KPI'lar üzerinden ortaya koyulabileceğine ilişkin inanış da oldukça düşük seviyededir (%41 olumlu cevaplanma). Buna karşın, paydaşlardaki olumsuz algıyı ortadan kaldırmaya yönelik iletişim çalışmalarının yeterli olduğunu düşünenler %59 seviyesindedir. Yine ankete katılanların %57'si katma değeri ölçecek yöntemleri aramaktansa iç denetimin performansını ölçmeyi tercih etmektedir. Buna karşın iç denetim performansının ölçülmesinde kullanılan kriterlerin yeterli olduğuna ilişkin inanış da oldukça düşüktür (%38 olumlu cevaplanma oranı). Yanıtlara göre, iç denetim planının tamamlanması kriteri iç denetim performansını ölçmede sıklıkla önem verilen bir kriterdir (%70 olumlu yanıt).

7. Sonuç, Öneriler ve Gelecekte Yapılabilecek Çalışmalar

İç denetim faaliyetleri işletmelerde mevcut risk sınıfları olan stratejik riskler, operasyonel riskler, raporlama riskleri ve uygunluk riskleri üzerine odaklanarak gerçekleştirilmektedir. Yürütülen faaliyetler savunmanın son hattında konumlanarak, risk yönetimi, kontroller ve yönetim üzerinden gerçekleştirilmektedir. Her bir iç denetim fonksiyonu işletme ihtiyaçlarını göz önüne alarak odak noktalarının uygun bir kompozisyonunu temel almaktadır. Dürüstlük, yetkinlik, mesleki özen, bağımsızlık, tarafsızlık, işletme stratejilerine uyum sağlama, risk bazlı çalışma iç denetimin katma değer sağlama iddiasında elindeki temel prensiplerdendir.

Katma değer yaratımında iç denetimin temel problemlerinden birisi bu katma değerini paydaşlarca anlaşılmasını sağlamaktır. İç denetim sonuçlarının niteliği nedeniyle yaratılan katma değerini toplu bir şekilde ifade edilmesi mümkün gözükmemektedir. Bu durum, işletmelerde farkındalığı artırıcı iletişimin önemini vurgulamaktadır.

Yürütülen çalışmanın bulguları, iç denetimin ifade sorununa vurgu yapmak açısından anlamlıdır. Zira çalışma sonuçlarına göre iç denetçilerle, iç denetimin paydaşları arasında iç denetimin yarattığı katma değerini algılanması konusunda asimetri mevcuttur. Bu durum, iç denetimin faaliyetlerini sürdürmesi sırasında engellerin oluşmasına da neden olabileceğinden önemlidir. Buna ortam oluşturmamak için iç denetim, işletmeye sağladığı faydayı toplu olarak ifade edemese de bulgulara alınan aksiyonlar sonucu elde edilen spesifik kazanımlar (katma değerini münferid örnekler üzerinden görünür kılan) üzerinden paydaşları ile paylaşmalıdır.

Ülkemizde iç denetimin tüm sektörlerdeki rolü konusunda gelecekte yapılabilecek kapsamlı çalışmalarda, sınırları kolay ulaşılabilirlik ve tanımlama açısından kolaylık gösteren finans sektörü iç denetim yöneticileri görüşlerinden sağlanan bulgular kapsamlı bir araştırmanın hipotezlerini oluşturmakta katkı sağlayabilir. Keza daha kapsamlı çalışmalarının iç denetimin diğer işletme ilgilileri ve kamu oyunca da nasıl anlaşıldığının da araştırılması ve iç denetim hizmetlerinin topluma ne gibi katma değerler kazandırabileceğinin ele alınması çok yararlı olacaktır.

Kaynakça

Akgemci, T. (2008). *Stratejik Yönetim* (2.baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Aysan, M. A. (2007). *Kurumsal Yönetim ve Risk*, İstanbul: Elit Ofset.

- Bratianu, C. (2008). Vision, Mission and Corporate Values: A Comparative Analysis of the Top 50 U.S. Companies. *Management&Marketing*, 3(3).
- Collins, J. (1996). Aligning Action and Values. *Leader to Leader*, 1.
- Committee of Sponsoring Organizations. (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*.
- Committee of Sponsoring Organizations. (2013). *Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary*.
- Committee of Sponsoring Organizations. (2013). *Internal Control – Integrated Framework: Framework and Appendices*.
- David, Fred. R.. (2011). *Strategic Management: Concept and Cases* (13.baskı), Pearson Prentice Hall.
- ISACA. (2013). *COBIT 5 for Risk*, 20 Mayıs 2015 tarihinde http://www.isaca.org/COBIT/Documents/COBIT-5-for-Risk-Preview_res_eng_0913.pdf den alınmıştır.
- Küçüksüleymanoğlu, R. (2008). Stratejik Planlama Süreci. *Kastamonu Eğitim Dergisi*, 16(2).
- OECD. (2004). *OECD Principles of Corporate Governance*. OECD Publication Service.
- Sánchez, A. V. (u.d.) *Strategic Analysis*. Huelva Üniversitesi Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası Ders Notları, 21 Eylül 2014 tarihinde http://www.uhu.es/45122/temas/THEME2_presentation.pdf den alınmıştır.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A. & Scheiner, J. H. (2003) *Sawyer’s Internal Auditing* (5.baskı). The Institute of Internal Auditors.
- The Institute of Internal Auditors. (2009). *IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management*. 12 Kasım 2015 tarihinde <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf> den alınmıştır.
- The Institute of Internal Auditors. (2010). *Uluslararası İç Denetim Standartları*.
- The Institute of Internal Auditors. (2013). *IIA Position Paper: The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*, 23 Eylül 2014 tarihinde <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf> den alınmıştır.
- The Institute of Internal Auditors. (2015). *Implementation Guide 2110*, 17 Ekim 2015 tarihinde www.theiia.com’den alınmıştır.
- The Institute of Internal Auditors. (u.d.). Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing. 3 Kasım 2015 tarihinde <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx>’den alınmıştır.
- The Institute of Internal Auditors. (u.d.). Mission of Internal Audit. 3 Kasım 2015 tarihinde <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Mission-of-Internal-Audit.aspx>’den alınmıştır.

BOBİ FRS Kapsamında “Stoklar”

Yakup Selvi ^{1*}, Melis Ercan ²

¹(Prof.Dr.,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

²(Doç.Dr.,İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

ÖZ

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, 56 sıra numaralı “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ”, 29 Temmuz 2017 tarih ve 30318 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Bu tebliğ 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. BOBİ FRS'nin “Bölüm 6 Stoklar” bölümü stoklara ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektedir. Bu çalışmada, “Bölüm 6 Stoklar” bölümünde yer alan stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri “TMS-2 Stoklar Standardı” ve “VUK hükümleri” ile karşılaştırılabilir olarak analiz edilip yorumlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Stoklar, BOBİ FRS, TMS-2, VUK

Inventories According to The BOBI FRS

ABSTRACT

The Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Entities (BOBI FRS) was published in the Official Gazette No. 30138 dated July 29, 2017 by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK). BOBI FRS has been applied for the reporting periods since January 1, 2018. BOBI FRS Section 6 Inventories provides accounting principles for inventories. In this paper, these accounting principles are comprised and analyzed with “Turkish Financial and Reporting Standards (TMS-2 Inventories)” and “Turkish Tax Procedure Law (VUK)” related about inventories.

1. Giriş

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından, 56 sıra numaralı “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ”, 29 Temmuz 2017 tarih ve 30318 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır¹. Bu tebliğ 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Tebliğin amacı; bağımsız denetime tabi olup, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen BOBİ FRS'nin yürürlüğe konulmasıdır.

BOBİ FRS'nin “Bölüm 6 Stoklar” bölümü² stoklara ilişkindir. “Stoklar”, işletme varlıkları içinde önemli bir yer tutmaktadır. Bu varlıklarla ilgili genel muhasebe sorunları da; a) stokların ilk kayda alınması, b) maliyet değerlerinin belirlenmesi, c) bu maliyetlerin stok değer düşüklüğüne uğradığında ve ilgili hasılat elde edildiğinde nasıl gider kaydedileceği ve d) finansal tablolarda stoklarla ilgili hangi bilgilerin

* İlgili Yazar (Selvi, Yakup)

E-mail: selviyak@istanbul.edu.tr

¹ KGK, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No:56), Resmî Gazete, 29 Temmuz 2017 Cumartesi, Sayı 30138 (Mükerrer).

² KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Ankara, 2017, s.38-43.

açıklanacağı hususlarıdır ki; BOBİ FRS'nin "Bölüm 6 Stoklar" bölümü stoklara ilişkin bu sorunların çözümüne yönelik muhasebe ilke

lerini düzenlemektedir. Bu çalışmada, ilgili taslağın "Bölüm 6 Stoklar" bölümünde yer alan stoklara ilişkin muhasebe ilkeleri "TMS-2 Stoklar Standardı"³ ve "VUK hükümleri"⁴ ile karşılaştırmalı olarak analiz edilip yorumlanmıştır.

2. Stok Kavramı

BOBİ FRS stokları aşağıdaki gibi tanımlamakta ve finansal araç niteliğindeki stokları, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkları ve hasat zamanındaki tarımsal ürünleri kapsamı dışında bırakıp (BOBİ FRS 6.3), aşağıdaki varlıkları stok kapsamına almaktadır (BOBİ FRS 6.2):

- İşin olağan akışı içinde satılmak için elde tutulan (ticari mallar),
- Bu tür satışa konu olmak üzere üretilmekte olan (yarı mamuller) ve
- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler.

Kapsam dışında tutulan varlıklar için ayrı bölümler bulunmaktadır. Stoklara ilişkin bu kapsam TMS-2'nin kapsamıyla⁵ uyumludur.

3. Stok Maliyetlerinin Unsurları

Stoklar ilk kayıt edildiklerinde "**maliyet değerleri**" ile kayıt edilirler. Dolayısıyla stokların maliyetini oluşturan unsurların neler olduğunun belirlenmesi gerekir. BOBİ FRS stok maliyetinin "*tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler*"den oluştuğunu hükme bağlamıştır. (BOBİ FRS 6.6).

TMS-2.10 hükmünce de; "*Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir*". VUK 262.Maddesi hükmünce de; "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder*". Dolayısıyla BOBİ FRS, TMS-2 ve VUK hükümleri bu konuda uyumludur.

Stok maliyet unsurları ticaret işletmeleri, imalat işletmeleri, hizmet işletmeleri ve canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürün üreten işletmeleri açısından ayrı ayrı incelenebilir.

a. Ticaret İşletmelerinde Stokların Maliyeti

Ticaret işletmelerinde ticari mal stoklarının maliyetini oluşturan unsurlar satın alma maliyeti ile stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur. Ticaret işletmeleri için dönüştürme maliyeti stok maliyetini oluşturan bir unsur değildir.

BOBİ FRS 6.7 hükmünce stokların satın alma maliyetleri aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır;

- Satın alma fiyatı,
- İthalat vergileri ve iade alınamayan diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç),
- Nakliye, yükleme/boşaltma maliyetleri ile

³ "TMS 2 Stoklar"; www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2016/TMS/TMS2.pdf

⁴ 213 Numaralı Vergi Usul Kanunu, 10703-10705 Sayı ve 10.1.1961 Tarihli Resmi Gazete.

⁵ Selvi, Yakup; "*TMS 2 STOKLAR*", Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Açıklamalar ve Uygulamalar, 2. Baskı, ISMMMO Yayın No:99, 2009, s. 91.

- d) Mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerir.

Satın alma maliyeti belirlenirken, varsa, ticari iskonto tutarları, indirimler ve diğer benzeri kalemler stokun satın alma maliyetinden indirilir.

BOBİ FRS 6.8 hükümce stok alış fiyatının belirlenmesinde, alış koşulu önem arz etmektedir. Özellikle vadeli alışlarda vadenin bir yıldan kısa veya bir yıldan uzun olmasına göre vade farkı ayrıştırması yapıp yapılmayacağı hükme bağlanmaktadır.

- a) “Bir yıl veya daha kısa bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutardan ölçülmelidir”. Diğer bir ifadeyle stokların ilk kayda alınması sırasında bir yıla kadar vadeli alımlarda bugünkü değer hesaplaması yapılmamalıdır ve toplam tutardaki vade farkı (faiz) anapara tutarından ayrıştırılmaksızın alınan malın maliyetine dâhil edilmelidir.
- b) “Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden ölçülmelidir”. Diğer bir ifadeyle, işletme ödenen toplam tutardaki faizi ayrıştırmalıdır. Kayıtlara alınacak olan stokun maliyeti, peşin ödeme yapılmış olsaydı ödenecek fiyat kadar olacak ve vade farkı da “Gerçekleşmemiş Faiz” olarak kayıtlara alınarak stok maliyetine dâhil edilmeyecektir. Vade farkı dönemsellik ve tahakkuk ilkesi doğrultusunda “Faiz Gideri” olarak raporlanacaktır. Vade farkının hesaplanmasında “etkin faiz yöntemi”⁶ kullanılacaktır.

TMS 2.18 “İşletme stoklarını, vadeli ödeme koşullarıyla satın alabilir. Satın alma anlaşmasının etkin bir şekilde bir finansman bileşeni içermesi durumunda bu bileşen (örneğin, normal kredi koşulları için geçerli olan satın alma fiyatı ile ödenen tutar arasındaki fark), finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.” Dolayısıyla, “TMS 2 Stoklar” standardında bir yıldan uzun veya bir yıldan kısa diye bir ayırım bulunmamakta; vadeli alış fiyatındaki finansman maliyetinin etkin bir şekilde yer alıp almadığı önemli olmakta ve bu durumun belirlenmesi de işletme inisiyatifine bırakılmış olmaktadır. İşletme tarafından, alış fiyatının içinde etkin bir finansman maliyetinin olduğuna ilişkin kanaat oluştuğunda, vadenin bir yıldan uzun olup olmadığına bakılmaksızın, “etkin faiz yöntemi” kullanılarak vade farkının ayrıştırılması ve stok maliyetine dâhil edilmemesi gerekir ki; bu da TFRS’nin stok alımlarında “belge (fatura) tabanlı” değil, “peşin değer tabanlı” muhasebeleştirilmeyi ve raporlamayı⁷ esas almasındandır.

VUK hükümlerine göre ise; vadenin bir yıldan uzun olup olmadığına bakılmaksızın, vade farkı ayrımı yapılmamalı ve vade farkının tamamı malın maliyetine dâhil edilmelidir. Ancak, işletme alacaklarını reeskonta tabi tutuyorsa vadeli stok alımlarından doğan borçlarını da reeskonta tabi tutmalıdır.

Prensip olarak “Borçlanma Maliyetleri” oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır (BOBİ FRS 6.9). “Ancak **‘Borçlanma Maliyetleri’** bölümünün 17.2 paragrafı uyarınca, üretilmesi normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stoklar için kullanılan (doğrudan ilişkili olan) borçlanma maliyetleri satışa hazır hale geldiği tarihe kadar stokun maliyetine dâhil edilir” (BOBİ FRS 6.9). BOBİ FRS “Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri”⁸ bölümünün 17.1.c paragrafı uyarınca da; “yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınan kur farkları” da borçlanma maliyetlerinin bir unsuru olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla, BOBİ FRS kapsamında stoklara ilişkin “Borçlanma Maliyetlerinin” nasıl muhasebeleştirileceğini aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Bkz. Tablo-1).

⁶ KGK, BOBİ FRS, Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar, (9.14 - 9.19).

⁷ Selvi, Yakup; a.g.e., s. 100.

⁸ KGK, BOBİ FRS, s.109.

Tablo-1: BOBİ FRS Kapsamında Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

STOK	Üretilmesi Bir yıldan daha KISA süren stoklar için		Üretilmesi Bir yıldan daha UZUN süren stoklar için	
	Faiz	Kur Farkı	Faiz	Kur Farkı
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihe Kadar	Gider	Gider / Gelir	Maliyet	Maliyet
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihten Sonra	Gider	Gider / Gelir	Gider	Gider / Gelir

“TMS-23 Borçlanma Maliyetleri” standardı kapsamında ise, “özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri” hariç olmak üzere stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri döneme doğrudan gider yazılmalıdır. Dolayısıyla, faiz ve kur farkları stok maliyetine eklenmez. Ancak, “Özellikli Varlık olarak kabul edilecek Özellikli Stoklar”a ait borçlanma (faiz ve kur farkları) maliyetleri söz konusu “Özellikli Stok”un maliyetine yansıtılmalıdır (satışa hazır hale gelinceye kadar olan kısmı için). Genel hatları itibariyle BOBİ FRS ve TMS birbiriyle uyumludur. Tek fark BOBİ FRS bir yıllık kesin bir süre belirtirken TMS “uzun bir süre” kavramı getirmekte ve sürenin belirlenmesini de işletmenin inisiyatifine bırakmaktadır (Bkz. Tablo-2).

Tablo-2: TMS-2’ye Göre Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

STOK	ÖZELLİKLİ STOKLAR		DİĞER STOKLAR	
	Faiz	Kur Farkı	Faiz	Kur Farkı
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihe Kadar	Maliyet	Maliyet	Gider	Gider / Gelir
Satışa Hazır Hale Getirildiği Tarihten Sonra	Gider	Gider / Gelir	Gider	Gider / Gelir

238 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği (B) bendine göre⁹; satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmüne bağlanmıştır. Ayrıca, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır. İşletmelerin kullandıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri konusunda inisiyatif işletmelere bırakılmıştır. Buna göre işletmeler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dâhil edebilmektedirler (Bkz. Tablo-3).

Tablo-3: VUK Kapsamında Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

STOK	FAİZ	KUR FARKI
İşletme aktifine alındığı tarihe kadar	Maliyet	Maliyet
İşletme aktifine alındığı tarihten sonrası	Maliyet veya Gider	Maliyet veya Gider/Gelir

⁹ 238 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 22218 NO ve 02/03/1995 Tarihli Resmî Gazete, s.36. Bkz. EK-1.

Borçlanma maliyetleri ve vade farklarının stok maliyeti ile ilişkilendirilmesi konusunda BOBİ FRS ile TFRS uyumlu iken; BOBİ FRS ile VUK arasında farklılıklar bulunmaktadır.

Diğer maliyetler ise, ancak **“stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesiyle ilişkili oldukları ölçüde”** stok maliyetine dâhil edilirler (BOBİ FRS 6.14). Aksi durumda ise döneme doğrudan gider yazılırlar. Aşağıdaki maliyetler ise, stokların maliyetine dâhil edilemeyen maliyetlere örnek olarak gösterilebilir (BOBİ FRS 6.15):

- a) Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri.
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri (hammadde ve yarı mamul depolama giderleri maliyettir; mamul stok depolama giderleri ise dönem gideridir).
- c) Stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri.
- d) Satış giderleri.

Stok satın alınırken nakit dışında parasal olmayan bir varlık verilmesi durumunda, satın alınan varlığın alış maliyetinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Satın alınan stok bedeline karşılık olarak yapılan ödeme;

- a) Tamamı nakit,
- b) Tamamı alınan stoktan farklı özellik ve niteliklere sahip parasal olmayan varlık, veya
- c) Bir kısmı nakit diğer kısmı için, nakit tutara ek olarak, alınan stoktan farklı özellik ve niteliklere sahip parasal olmayan varlıklarla olabilir.

Satın alınan stok bedeline karşılık olarak, alınan stoktan farklı özellik ve niteliklere sahip parasal olmayan varlıklarla (kısmen veya tamamen) ödeme yapılmışsa satın alınan stokun değeri (kısmi ödemelerde nakit tutara ek olarak) (BOBİ FRS 6.10);

- a) Verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.
- b) Verilen parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir şekilde ölçülememesi durumunda; alınan stokun gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülür.
- c) Alınan stokun gerçeğe uygun değeri de güvenilir bir şekilde ölçülemiyor ise; verilen parasal olmayan varlığın defter değeri dikkate alınarak ölçülür.

b. İmalat İşletmelerinde Stokların Maliyeti

İmalat işletmeleri için öncelikle ilk madde ve malzeme stoklarının maliyet oluşumu söz konusu olup; bu durum ticaret işletmelerindeki ticari mal stokunun maliyet oluşumu ile aynıdır. İkinci aşamada ise “dönüştürme maliyetleri” söz konusudur. Dönüştürme maliyetleri ise; ilk madde ve malzemelerin çeşitli safhalardan geçirildikten sonra yarı mamul, daha sonra da mamul haline getirilmesi sürecinde direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve ilk madde ve malzemelerin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlardan oluşur. Faaliyet giderleri dönüştürme maliyeti olarak dikkate alınmaz ve bu giderlerden üretim maliyetine pay verilmez (BOBİ FRS 6.11).

Genel üretim maliyetlerinin üretim maliyetine yüklenmesi aşamasında öncelikle bu maliyetler sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak ayrıştırılmalıdırlar. Değişken genel üretim giderleri doğrudan dönüştürme maliyeti unsuru olarak maliyete alınmalıdır. Ancak, sabit genel üretim giderlerinin

tamamının dönüştürme maliyet unsuru olarak maliyete alınıp alınmayacağı işletmenin inisiyatifine bırakılmaktadır. İşletmeler isterlerse;

- a) Ya “tam maliyet yöntemi” kullanıp, sabit genel üretim giderlerinin tamamını üretim maliyetine yükleyebilirler (BOBİ FRS 6.12);
- b) Ya da “normal maliyet yöntemi” kullanıp, sabit genel üretim giderlerinin üretim faaliyetlerinin normal kapasite¹⁰ kullanımına denk gelen kısmını üretim maliyetine yükleyebilirler (BOBİ FRS 6.13).

İşletmenin “normal maliyet yöntemini” seçmesi durumunda dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Normalin üstünde üretimin gerçekleştiği dönemlerde ise, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşürülür; böylece stokların maliyetin üzerinde değerlenmemesi sağlanmış olur. Normal maliyet yöntemi kullanıldığı durumda da, değişken genel üretim giderleri üretim tesislerinin gerçek kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılmalıdır (BOBİ FRS 6.13).

Hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın; faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş bölümlere ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmez ve gider olarak Kâr Zarar Tablosunda “Satışların Maliyeti” bölümünde raporlanır (BOBİ FRS 6.12).

“TMS-2 Stoklar” standardının 13. Maddesi hükmünce “Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır”. Dolayısıyla, sabit genel üretim giderlerinin tamamının dönüştürme maliyet unsuru olarak maliyete alınıp alınmayacağı işletmenin inisiyatifine bırakılmayıp “Normal Kapasiteye” isabet eden kısmın maliyete alınması ve diğer kısmın ise döneme doğrudan gider yazılması hükme bağlanmıştır. VUK hükümlerine göre ise, sabit genel üretim maliyetlerinin “Tam Kapasiteye” isabet eden kısmı maliyete alınabilmektedir (VUK Madde 275) (Bkz. Tablo-4).

Tablo-4: Maliyet Yöntemi Kullanımının BOBİ FRS, TMS-2 ve VUK Açısından Karşılaştırılması

	BOBİ FRS	TMS-2	VUK
Kullanılacak Maliyet Yöntemi	“Tam Maliyet Yöntemi” veya “Normal Maliyet Yöntemi”	“Normal Maliyet Yöntemi”	“Tam Maliyet Yöntemi”

İmalat işletmelerinde üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir [ortak ürünler, ana ürün(ler) ile yan ürün(ler) üretilmesi durumları]. Böylesi durumlarda:

- a) Ortak ürün üreten işletmeler, her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerini ayrı ayrı belirleyemedikleri durumlarda; bu maliyetleri ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtmalıdır. Maliyetlerin dağıtımı, ürünlerin ayrı olarak tanımlanabilir hale geldiği “üretim aşamasındaki nispi satış değerlerine” veya “tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine” göre yapılabilir (BOBİ FRS 6.16).
- b) Yan ürünler, genellikle, yapıları gereği önemsizdirler. Yan ürünlerin önemsiz olduğu durumlarda, söz konusu yan ürünler net gerçekleşebilir değeri üzerinden ölçülmeli ve bu tutar ana ürünün maliyetinden indirilmelidir (BOBİ FRS 6.16).

¹⁰ “Normal kapasite”, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal kapasite olarak dikkate alınabilir.

İmalat işletmelerinde üretilen mamullerin maliyetleri öncelikli olarak, üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak **fiili maliyet yöntemine** göre belirlenir. Ancak, alternatif olarak, sonuçların fiili maliyete yakın olması durumunda aşağıdaki yöntemler gibi yöntemler de maliyet ölçümünde kullanılabilir (BOBİ FRS 6.19);

- a) standart maliyet yöntemi veya
- b) perakende yöntemi.

Standart maliyet yönteminin kullanılması durumunda aşağıdaki hususlara özen gösterilmelidir:

- a) Standart maliyet hesabında, hammadde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınmalıdır.
- b) Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilmeli ve gerektiği takdirde mevcut şartlara göre yeniden belirlenmelidir.

Perakende yöntemin stok maliyetinin belirlenmesinde kullanılması durumunda; maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunmalıdır (BOBİ FRS 6.19).

BOBİ FRS'nin bu hükümleri TMS-2 ve VUK ile uyumludur. VUK Madde 275'de imal edilen emtia tanımlanmış olup; buna göre imal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

- a) Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli;
- b) Mamule isabet eden işçilik;
- c) Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
- d) Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir). (BOBİ FRS ve TMS-2 hükümlerine göre ise genel idare giderleri döneme doğrudan gider yazılmalıdır).
- e) Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

c. Hizmet İşletmelerinde Stokların Maliyeti

Dönemsellik ilkesi gereği, ilgili dönemde başlanmış olup, ancak tamamlanamamış olduğu için gelirleri dönemin Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılmayan hizmetlerin (tamamlanamamış hizmetler) o dönemde oluşan maliyetleri de dönemin Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılmamalı ve Finansal Durum Tablosunda raporlanmalıdır. Dolayısıyla, verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler "stok hesabına" yansıtılarak aktifleştirilmelidir. Hizmet işletmeleri, eğer varsa stoklarını üretim maliyetleriyle ölçer. Bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen genel maliyetleri içerir (BOBİ FRS 6.17). Hizmet işletmelerinde aktifleştirilecek stok kaleminin maliyetine, satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler dâhil edilmemeli ve bu giderler gerçekleştikleri dönemde Kâr veya Zarar Tablosunda gider olarak raporlanmalıdır.

BOBİ FRS'nin bu hükümleri TMS-2 ile uyumludur. VUK hükümleri çerçevesinde hizmet işletmeleri açısından BOBİ FRS ve TMS-2'de belirtilen kapsamda stok tanımlı değildir ve bu maliyetler döneme

doğrudan gider olarak kayıt edilmekteyse de; vergi incelemelerinde, gelir ve giderlerin Kâr veya Zarar Tablosunda raporlanmasında dönemsellik ve denkleştirme¹¹ ilkelerine uyum aranmaktadır.

d. Canlı Varlıklardan Hasadı Yapılan Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

BOBİ FRS 6.18 hükmünce; *“Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler, canlı varlıklardan hasadı yapılan tarımsal ürünlerin ilk kayda almada (hasat zamanında) ne şekilde ölçüleceğini belirlemektedir. Hasat zamanından sonra stok tanımını karşılayan tarımsal ürünlerin bu bölüm hükümleri uyarınca maliyet bedeli olarak, “Tarımsal Faaliyetler” bölümüne göre ilk kayda almada belirlenen değeri dikkate alınır.”*

BOBİ FRS 7.11 hükmünce ise; *“İşletmenin tarımsal ürünleri, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için “Stoklar” bölümü ya da kapsamına girdikleri ilgili bölüm uygulanırken bu ürünlerin maliyet değeri olarak dikkate alınır”.*

BOBİ FRS 6.18 ve BOBİ FRS 7.11 hükümleri birleştirilecek olursa; işletmenin canlı varlıklarından hasadı yapılan tarımsal ürünleri, **“hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri”** üzerinden ölçülür ve ilk kayda alma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan bu tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürün stoklarının maliyeti olarak kabul edilir ve bu stoklara bundan sonraki dönemlerde “Bölüm 6 Stoklar” hükümleri uygulanır.

TMS-2 Stoklar 20. Madde hükmünce ise; *“TMS-41 Tarımsal Faaliyetler” Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasadıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, **hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu Standardın uygulanması açısından stokun maliyeti bu değerdir”.***

Sonuç olarak, canlı varlıkların stoklara ilk kayıt edilme değerleri açısından “BOBİ FRS Bölüm 6 Stoklar” ile “TMS-2 Stoklar” standartları arasında uyum söz konusudur. Ancak, VUK kapsamında “net gerçeğe uygun değer” kavramı olmadığı için; VUK “maliyet değerini” esas almaktadır. Dolayısıyla BOBİ FRS ile VUK arasında bir uyum söz konusu değildir.

4. Maliyet Hesaplama Yöntemleri

Normal şartlarda birbirleriyle ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak (diğer bir ifadeyle gerçek maliyet yöntemi “Has Maliyet Yöntemi” kullanılarak) ölçülür (BOBİ FRS 6.21). Ancak, “Has Maliyet Yönteminin” kullanılmasının mümkün veya ekonomik olmadığı durumlarda tahmini yöntemler kullanılabilir. Bu durumda stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak da ölçülebilir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönetiminin kullanımına ise izin verilmemektedir. Benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılabilir gibi; nitelikleri veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri de kullanılabilir (BOBİ FRS 6.20). Bu ilkeler TMS-2 ve VUK ile de uyumludur.

5. Değer Düşüklüğü

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tamamlanma maliyetinin artması ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle geri kazanılmayabilir. Bu nedenle, stokların dönem sonlarında (raporlama tarihlerinde)

¹¹ “Matching rule”

değerlemeye tabi tutulması ve varsa değer düşüklüklerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu kapsamda temel prensip olarak stoklar, **“malîyet bedeli ile net gerçekleştirilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür”** (BOBİ FRS 6.4). Ancak, özellikli durum olarak, **“borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören stok niteliğindeki altın ve diğer kıymetli madenler, raporlama dönemi sonlarında piyasa değerleri üzerinden ölçülür”** (BOBİ FRS 6.5).

“Net Gerçekleşebilir Değer”¹² ise; **“olağan işletme faaliyetleri kapsamında tahmin edilen satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetlerinin ve satışı gerçekleştirmek için gerekli olan tahmini maliyetlerin çıkarılmasıyla elde edilen tutardır.”** Diğer bir ifadeyle; Net Gerçekleşebilir Değer, bir işletmenin işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder ki; aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

$$\text{NGD} = \text{TSF} - \text{TTM} - \text{TSG} \quad (1)$$

Burada;

NGD : Net Gerçekleşebilir Değeri

TSF : Tahmini Satış Fiyatını,

TTM : Tahmini Tamamlanma Maliyetini ve

TSG : Tahmini Satış Giderlerini ifade etmektedir.

Stokların maliyet değerinin net gerçekleştirilir değerinden fazla olması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleştirilir değerine indirgenir. Bu indirgeme, değer düşüklüğü zararıdır ve Kâr veya Zarar Tablosunda “Satışların Maliyeti” kalemine yansıtılır (BOBİ FRS 6.22).

Ticaret işletmeleri için bu formülün kullanılmasında dikkat edilecek olan husus; ticaret işletmeleri açısından “tahmini tamamlanma maliyetinin” söz konusu olmamasıdır. Dolayısıyla, ticaret işletmeleri net gerçekleştirilir değeri, tahmini satış fiyatından tahmini satış giderlerini çıkararak hesaplayacaklardır.

Diğer taraftan imalat işletmeleri açısından bu formülün uygulanmasında tahmini tamamlanma maliyetinin de dikkate alınması gerekecektir. İmalat işletmeleri açısından bir hammadde ve malzeme kullanılarak üretilen mamulün;

- Maliyetinin altında satılmasının beklenmemesi durumunda bu hammadde ve malzeme için değer düşüklüğü ayrılmaz.
- Maliyetinin altında satılmasının beklenmesi durumunda bu hammadde ve malzeme için değer düşüklüğü ayrılır.

Diğer bir ifadeyle, **“hammadde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin net gerçekleştirilir değerinin maliyetinden daha düşük olacağını gösteriyorsa, hammadde ve malzemelerin değeri net gerçekleştirilir değerine düşürülür. Bu durumlarda hammadde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir”** (BOBİ FRS 6.24).

Stoklara ilişkin değer düşüklüğü testi mümkünse (öncelikle) her bir stok kalemi için ayrı ayrı, mümkün değilse (alternatif olarak) stoklar gruplandırılarak da yapılabilir (BOBİ FRS 6.23). Aşağıdaki unsurlar stokları gruplandırma kriteri olarak kullanılabilir:

- Aynı üretim hattında üretilen stoklar
- Benzer kullanım amaçlarına veya nihai kullanıma sahip olan stoklar ve

¹² KGG, BOBİ FRS, Ek-9 Tanımlar, s.235.

c) Aynı coğrafi bölgede üretilen ve pazarlanan stoklar.

Değer düşüklüğüne uğramış olan ve Finansal Durum Tablosunda izlenmeye devam eden stokların net gerçekleşebilir değeri izleyen raporlama dönemleri sonlarında yeniden değerlendirilir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunması durumunda, ayrılan değer düşüklüğü zararının tamamı veya bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğünün iptal edilecek kısmı, ilgili stokun maliyet değeri esas alınarak belirlenir. Stokun, değer düşüklüğünden sonra belirlenen değeri, stokun maliyet değerini aşamaz (BOBİ FRS 6.25).

TMS-2’de de stoklar için, **“Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı ile Değerlenir”** hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla, TMS-2’nin stokların değerlemesine yönelik olarak getirdiği en önemli yenilik olan **“Net Gerçekleşebilir Değer”** kavramı BOBİ FRS’de de geçerli olup bu konuda tam uyum söz konusudur.

VUK Madde 274 – (Değişik: 17/12/2003 - 5024/1 md.) göre ise stoklar (emtia) **“Maliyet ile değerlendirir. Emtianın değerlendirme günündeki satış fiyatı, maliyet bedeline kıyasla %10 veya daha fazla düşüklük gösteriyorsa bu durumda maliyet bedeli yerine EMSAL BEDELİNE göre de değerlendirilebilir”**¹³ ve değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir. VUK Madde 267 hükmüne **“Emsal bedeli”**; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir. Ortalama fiyat esaslı, maliyet bedeli esaslı ve takdir esaslı emsal bedel olarak kullanılabilir.

Stoklara ilişkin dönem sonlarında yapılacak değer düşüklüğü tespiti açısından; BOBİ FRS ile TMS-2 arasında tam uyum söz konusuysen, BOBİ FRS ile VUK arasında uyum söz konusu değildir.

6. Gider Olarak Kayda Alma

Stoklar satıldığında, bu stokların defter değeri, ilgili hâsılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde gider olarak Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır (BOBİ FRS 6.26). Stokun satılmak yerine işletmede kullanılması durumunda ise, söz konusu stokun maliyeti aktifleştirilecek ilgili duran varlıkların maliyetine dâhil edilebilir. Bu tür bir durumda, stokun maliyeti ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca ilgili dönemlere gider olarak kaydedilecektir (BOBİ FRS 6.27).

BOBİ FRS’nin stokların gider olarak kayda alma hükümleri TMS-2 ve VUK ile uyumludur.

7. Dipnot Açıklamaları

BOBİ FRS “Bölüm 6 Stoklar” kapsamında stoklarla ilgili olarak finansal tabloların dipnotlarında hangi bilgilerin açıklanacağına ilişkin hüküm bulunmamaktadır. BOBİ FRS tüm bölümlerle ilgili olarak yapılacak açıklamaları “Bölüm 26 Dipnotlar¹⁴”da belirlemiştir. Dipnot açıklamaları üç ana başlıkta toplanmıştır;

- Tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar,
- Yalnızca büyük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar ve
- Konsolide finansal tablolarda yapılacak açıklamalar.

Tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar kapsamında stoklara ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekmektedir (BOBİ FRS 26.7.ö):

- “Stokların maliyetinin belirlenmesinde kullanılan yöntemler (örneğin tam maliyet), maliyet ölçüm teknikleri (örneğin standart maliyet, perakende yöntemi) ve maliyet hesaplama yöntemleri (örneğin FIFO, ağırlıklı ortalama maliyet).**

¹³ VUK, Md-274.

¹⁴ KGG, BOBİ FRS, Bölüm 26 Dipnotlar, s. 174 – 187.

- b) *Cari dönemde kaydedilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları ve bunların nedenleri.*
- c) *Bölüm 6.5 paragrafı uyarınca piyasa değeri üzerinden ölçülen stokların defter değeri.*
- d) *Dönemde stokların maliyetine dâhil edilen borçlanma maliyetleri.”*

Ayrıca, “Satışların Maliyeti” kaleminin bileşenlerinin de açıklanması gerekmektedir (BOBİ FRS 26.7.hh).

8. Sonuç

Bağımsız denetime tabi olup TMS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarında doğru, ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumu temin etmek ve Avrupa Birliği mevzuatına tam bir uyum sağlamak amacıyla KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS’de stoklarla ilgili olan hükümler (6. Bölüm) incelendiğinde, bu hükümlerin “TMS-2 Stoklar” ve VUK hükümleri ile genel olarak uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak, bazı farklılıklar da mevcuttur.

Özellikle vadeli alımlarda bir yıldan daha uzun vadeli ödeme koşuluyla tedarik edilen stoklar için vade farkı ayrıştırması yapılacakken; bir yıla kadar vadeli alımlarda vade farkı ayrımı yapmaksızın toplam ödenecek tutarı stok maliyeti olarak dikkate alma konusundaki hüküm, en önemli farktır. Diğer taraftan, finansman maliyetinden maliyete pay verme konusunda da “*inşası ya da üretilmesi bir yıldan daha uzun süren stoklar için kullanılan krediler nedeniyle bu stokların satışa hazır hale getirildiği tarihe kadar katılan kur farkları da dâhil finansman giderleri stokların maliyetine dâhil edilir*” hükmü de; TMS-23’deki “Özellikli Varlık” kavramının tanımındaki “*özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar*” ifadesindeki “uzun bir süre” ifadesine netlik kazandırmakta ve bu süreyi “bir yıl” olarak netleştirmektedir.

Diğer bir farklılık ise, imalat işletmelerinde sabit genel üretim giderlerinden üretim maliyetine pay verme noktasındadır. VUK açısından “tam kapasite” ve TMS-2 açısından da “normal kapasite” kullanımı esas alınırken; BOBİ FRS “tam kapasite” veya “normal kapasite” kullanımını seçimlik kılmakta ve yöntem seçim tercihini işletmeye bırakmaktadır. Bu durum, kullanıcı kolaylığı açısından olumlu bir yaklaşımdır.

Dönem sonlarında stokların değerlemesine ilişkin, “*maliyet bedeli ile net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür*” hükmü TMS-2 ile uyumlu olmakla bir VUK’daki “*maliyet ve emsal değerinden düşük olanı üzerinden ölçülür*” hükmünden farklılık göstermektedir. BOBİ FRS de TFRS gibi “**Net Gerçekleşebilir Değer**” kavramını getirmektedir. Bu değerın tespitindeki satış fiyatı, tamamlanma maliyeti ve satış giderlerinin üçü de tahmini değerler olup; güvenilir verilere dayanan tutarlı tahminlerin yapılmasını gerekli kılmaktadır.

VUK ile karşılaştırıldığında BOBİ FRS stoklar açısından önemli yenilikler getirmekle birlikte, TFRS ile karşılaştırıldığında önemli sadeleştirme ve netleştirmeler getirerek işletmeler açısından uygulama kolaylığı sağlayacaktır.

Kaynakça

213 Numaralı Vergi Usul Kanunu, 10703-10705 Sayı ve 10.1.1961 Tarihli Resmi Gazete.

238 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 22218 No ve 02/03/1995 Tarihli Resmi Gazete.

KGK, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No:56), Resmî Gazete, 29 Temmuz 2017 Cumartesi, Sayı 30138 (Mükerrer).

KGK, “TMS 2 Stoklar”. http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2016/TMS/TMS2.pdf

KGK (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Ankara.

Selvi, Y. (2009). “TMS 2 STOKLAR”, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Açıklamalar ve Uygulamalar, 2. Baskı, ISMMMO Yayın No:99, s.89-109.

Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları:

BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi

Fatma Lerzan Kavut^{1*}, Nevzat Güngör²

¹(Prof.Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

²(Arş.Grv., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

ÖZ

Ekonomi dünyasında son yıllarda yaşanan finansal krizler, işletme skandalları ve denetçi ile denetim raporu kullanıcıları arasındaki bağımsız denetimden beklenti farklılığı, denetime olan güveni olumsuz yönde etkilemiş ve bilgi kullanıcılarının şirketler hakkında daha açıklayıcı, ayrıntılı ve güvenilir bilgi ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu ihtiyaca cevap vermek üzere, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve Türkiye'de de Kamu Gözetim Kurumu (KGK), 701 no'lu "Kilit Denetim Konuları Standardını (KDK) yayımlamışlardır. Bu standart, bağımsız denetim çalışmasında kilit denetim konularının belirlenmesini ve denetim raporlarında açıklanmasını zorunlu kılmaktadır.

Bu çalışmada; KDK standardı ve uygulamasının temel unsurları açıklanmış olup, BİST-100 Şirketlerinin 2017 faaliyet yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen Kilit Denetim Konularının, içerikleri açısından analizi yapılmıştır. Araştırmada Kilit denetim konularının içerikleri ve sektörel dağılımları tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi Raporu, BDS 701 Kilit Denetim Konuları Standardı

Key Audit Matters in Independent Audit: An Analysis on Firm Listed In The Bist-100 in 2017

ABSTRACT

In today's economic world, the financial crises, business scandals and the expectation gap from independent audit between the auditor and audit report users have affected the confidence in the audit negatively. This has raised the need for more descriptive, detailed and reliable information about the companies of information users. In order to respond to this need, The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) and The Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority in Turkey (KGK) published the standard ISA 701 Communicating Key Audit Matters (KAM) in the Independent Auditor's Report. This standard requires the determination of key audit matters relating to the independent audit work and disclosure in the audit reports.

In this paper, the basic elements of KAM standard and its implementation are explained. The content analysis is applied to KAM disclosed in the independent audit reports of BIST-100 firms in 2017. In addition, the content and sectoral distribution of KAM are determined.

Keywords: Independent Audit, Independent Audit Report, TSA 701 Key Audit Matters Standard

1. Kilit Denetim Konularının (KDK) Bildirilme İhtiyacı ve Önemi

Toplumların vazgeçilmez unsurları olan kâr amaçlı/kâr amaçsız tüm kurum ve kuruluşların faaliyet sonuçlarına ilişkin, finansal/finansal olmayan bilgiler; farklı kesimlerin (karar alıcılar/ilgililer/bilgi kullanıcıları) ilgi

* İlgili Yazar (Kavut, Fatma Lerzan)

E-mail: lerk@istanbul.edu.tr

alanlarındadır. Çeşitli amaçlarla başvuru bilgilerin, güvenilirlik ve ihtiyaca uygunluk özelliği tüm bilgi kullanıcıları için oldukça önemlidir. Denetim yapılmasını gerektiren en önemli unsur, finansal nitelikli bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının tespit edilmesi ihtiyacıdır. İşletme ile ilgili çeşitli taraflar arasındaki çıkar çatışmaları, finansal işlemlerin karmaşıklığı ve benzeri nedenler finansal tabloların güvenilirliğini etkileyecektir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, 6-7). Bağımsız denetçiler tarafından yürütülen “Denetim ve Güvence Hizmetleri” çeşitli kurum ve kuruluşların (ekonomik birimler) sunmuş olduğu finansal/finansal olmayan bilgilerin incelenmesi ve sonuçlarının “ilgili taraflara” raporlanması faaliyeti olarak geniş bir alanı kapsamaktadır.

Denetim ve Güvence Hizmetleri alanında hazırlanan “finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim/denetçi raporu;” bir kurumun (bu çalışmada işletme/şirket terimi kullanılacaktır) finansal tablolarının/finansal bilgilerinin, doğruluğu/gerçekliği/dürüstlüğü hakkında görüş bildiren önemli bir iletişim aracıdır. Bilgi kullanıcıları tarafından çeşitli ekonomik kararlar alınırken kullanılan bağımsız denetim raporları, finansal bilgiler hakkında makul derecede güvence sağlamaktadır. Bağımsız denetim/denetçi raporları, bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye ulaşma ihtiyacının karşılanmasında önemli bir mekanizmadır ancak, 2000’li yıllardan itibaren çeşitli nedenlerle bilgi kullanıcılarının bağımsız denetim raporlarından yeterli düzeyde ve doğru bilgilendirme konusundaki şüpheleri giderek artmıştır. Bu sorunu doğuran nedenler; denetçi ile denetim raporu kullanan taraflar arasındaki beklenti farklılığı (açığı), yaşanan şirket skandalları/finansal krizler ve finansal raporlama standartlarının karmaşık hale gelmesidir (IAASB Consultation Paper, 2011, 5-8). “Bağımsız denetimin işlevi; finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirmek, bu raporların kredisini arttırmaktır. Bu süreç denetim raporu kullananlar tarafından bazen yanlış anlaşılmaktadır. Çoğu kişi denetçinin sorumluluğunun tüm hata hile ve düzensizlikleri ortaya çıkarmak olduğunu zannetmektedirler (Güredin, 2014, 22; Nwaobia, A.N. ve diğ. 2016, 120). Bilgi kullanıcıları, bağımsız denetim ve denetim raporlarından finansal tablolardaki tüm kasti olmayan ve kasti (hileli raporlama, suiistimal, usulsüzlük) yanlışlıkların tespit edilmesi ve bilgi verilmesi beklentisi içinde olurken; bağımsız denetçiler ise denetim sonucunda makul bir güvence verdiklerini başka bir deyişle, finansal bilgilerin %100 doğruluğu konusunda güvence vermediklerini beyan etmektedirler. Denetçiler ve bilgi kullanıcıları arasındaki beklenti farklılığı (expectation gap) ve karar alıcıların ihtiyacı olan bilgi ile denetim raporlarında sunulan bilgi arasındaki fark (information gap) bağımsız denetime ve denetlenmiş finansal bilgilere olan güvenin giderek azalmasına neden olmuştur. Bilgi kullanıcılarının şirketler hakkında daha fazla bilgilendirme isteğiyle birlikte, bağımsız denetim raporlarının bilgi ihtiyacını karşılayamadığı gerçeği beraberinde denetim kalitesi konusunda şüphe duyulması ve bağımsız denetime olan güvenin azalması sonucunu gündeme getirmiştir.

Bağımsız denetim alanında yaşanan bu sorunlar ve toplumdan gelen talepler karşısında; Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB); finansal tablolar ve bağımsız denetim sürecindeki önem arz eden konular hakkında şeffaflığı sağlamak ve denetçi raporunun bilgi ve iletişim değerini arttırmak amacıyla “yeni denetim raporlaması” adıyla bir proje başlatmış (Doğan, 2018, 67) ve IAASB’de 2011-2015 yıllarında yürütülen çalışmalar sonucunda “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (ISA 700)” ve “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi (ISA 701)” konulu standartlarla, denetim raporları söz konusu gereksinimlere uyumlu ve denetim sürecini de açıklayıcı bir yapıya dönüştürülmüştür. Bu standartlarla, yürütülen denetimin durum ve şartlarının rapora yansıtılması, yatırımcılara ve diğer denetçi raporu kullanıcılarına (finansal tablo kullanıcılarına) ihtiyaca uygun/ilgili ve anlaşılabilir bilgi sağlanması amaçlanmıştır. Denetim raporunun biçim ve içeriğinde yapılan önemli değişiklikler ve kilit denetim konularının denetim raporlarında yer almasıyla; denetçi ile yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimin artırılması, işletme yönetiminin finansal tablolarda yapılan açıklamalara/verilen bilgilere ve denetim raporu kullanıcılarının “ise önemli denetim konularına” dikkatinin daha fazla çekilmesi aynı zamanda denetimde şeffaflık ve kalitenin artmasını sağlamak yönünde yarar sağlanması hedeflenmiştir.

2.Kilit Denetim Konuları Olgusu ve Raporlanması

IAASB'nin çalışmaları sonucunda Ocak 2015'de yayımlanan ve 15 Aralık 2016 sonrasında uygulamaya giren ISA 701 ve diğer değiştirilmiş/düzeltilmiş denetim standartları Türkiye'de de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartları'nda (BDS) yerini almıştır. KGK tarafından yapılan çalışmalardan sonra kabul edilen ISA/BDS 701 "Kilit Denetim Konularının (KDK) Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlığıyla 9 Mart 2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (www.kgk.gov.tr). Buna göre, BDS 701, borsada işlem gören işletmelerin 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminden itibaren uygulanmaya başlanmış olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi tutulan diğer şirketlerin de 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmaya başlanacaktır. Bu bölümde; "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı" (bundan sonraki anlatımlarda BDS 701 olarak anılacaktır) ana hatlarıyla açıklamalara yer verilmiştir.

a. Kilit Denetim Konularının Kapsamı ve Bağımsız Denetim Sürecinde Uygulanma Esasları

Kilit Denetim Konuları (KDK), finansal tablo kullanıcılarının yürütülen denetime ilişkin daha fazla bilgilendirilmesi ihtiyacına yönelik oluşturulan bir mekanizmadır. Kilit denetim konuları; üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilen ve denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular arasından belirlenir (KGK, BDS 701, prg. 1-8). Denetçi raporunda belirtilen her bir KDK için açıklama yapılması zorunludur.



Kaynak: IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board), Determining and Communicating Key Audit Matters ("KAM") ve Doğan, 2018, 67.

Kilit denetim konularının tespitinde aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulmalıdır: (KGK, BDS 701, prg.9)

- BDS 315'e göre "önemli yanlışlık riski" daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar.
- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dahil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları (karmaşık muhasebe tahminleri).
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Söz konusu alanlarda örnek konular olarak: işletme yönetiminin önemli yargılarda bulunduğu alanlar-muhasebe tahminleri, uygulanan muhasebe politikaları, önemli olağan dışı işlemler, ilişkili taraf işlemleri, hile kaynaklı önemli yanlışlıklar, işletmede yeni bilgi teknoloji uygulamasına geçişler, iç kontrol zayıflıkları ya da kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilme olasılığı verilebilir (KGK, BDS 701, prg. A9-A-26).

En çok önem arz eden konular kavramı, denetime özgü konulardır ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilirken çeşitli ölçütler göz önünde bulundurulur. Bu ölçütler: (KGK, BDS 701, prg. A-29)

- Hedef kullanıcıların bir bütün olarak finansal tabloları anlaması bakımından konunun ehemmiyeti ve özellikle konunun finansal tablolar açısından önemliliği.
- Konuya dayanak teşkil eden muhasebe politikasının niteliği veya sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırıldığında; yönetimin uygun görüp seçtiği politikanın subjektifliği veya karmaşıklığı.
- Varsa konuyla ilgili hata veya hile kaynaklı düzeltilmiş ve biriktirilen düzeltilmemiş yanlışlıkların nitelik veya nicelik bakımından önemliliği.
- Denetim prosedürlerinin uygulanmasında, sonuçların değerlendirilmesinde ve güvenilir kanıt elde edilmesinde karşılaşılan zorluklar.
- Konuyla ilgili tespit edilmiş kontrol eksikliklerinin ciddiyeti.
- Konunun birden fazla ayrı fakat ilişkili denetim değerlendirmesini içerip içermemesi (Örneğin: uzun vadeli sözleşmeler; hasılatın muhasebeleştirilmesi, davalar, şarta bağlı varlık ve yükümlülükler vb. konular hem denetçinin dikkatini çekebilir ve aynı zamanda diğer muhasebe tahminlerini etkileyebilir).
- Konuyu denetimde ele almak için gereken çaba, özel beceri ve uzmanlık gereksinimi, ihtiyaç duyulan danışma hizmetinin boyutu ve niteliği,

Karmaşık bir işleyiş olan denetim süreci sonucunda ortaya çıkan ve finansal tablo kullanıcılarına ulaşan tek belge denetçi raporlarıdır. IAASB işletmenin paydaşları ve rapor kullanıcılarından gelen talep ve beklentiler doğrultusunda, ISA 700'ü de revize ederek, raporun şekil ve içeriğinde önemli değişiklikler yapmıştır. Yapılan değişikliklerle, denetçi raporları kapalı ifadelerden ve standart dilden çıkartılmış, özellikle kilit denetim konuları bölümünün yer almasıyla; denetçi, işletme yönetimi ve paydaşlar arasında iletişim değeri yüksek bir belge özelliği kazanmıştır. Bu çalışmanın temel konusu BDS 701 ile sınırlandırılmış olduğundan denetim raporların diğer bölümlerine ilişkin bilgiler kapsam dışı bırakılmıştır.

b. Kilit Denetim Konularının Raporlanması

Kilit denetim konularının bildirilmesi amacıyla denetçi raporunda ayrı bir bölüme yer verilmiştir. KDK; bu tür bilgilerin öne çıkartılmasını, dikkat çekmesini ve rapor kullanıcılarının bu tür bilgilere verdiği değerin anlaşıldığını göstermek üzere denetçi görüşü verilen bölüme yakın bir konumda yer alır. Denetçi raporu içeriğinde KDK bölümü aşağıda görüldüğü gibi konumlandırılmıştır.

DENETÇİ RAPORU BÖLÜMLERİ

Başlık,

Muhatap,

Görüş,

Görüşün Dayanağı,

KİLİT DENETİM KONULARI,

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları,

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları,

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

Sorumlu Denetçinin Adı, Tarih, İmza, Adres

KDK'na ayrılan bölümde giriş cümlesi olarak verilen bilgilerden biri, kilit denetim konularının "işletmeye özgü, en çok önem arz eden konular arasından denetçinin mesleki muhakemesine göre belirlenmiş" olduğudur ve en az bir adet konunun bildirilmesi beklenmektedir. Buna mukabil, belirli istisnai durumlarda (mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermemesi ve/veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz

sonuçların kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağıının beklendiği durumlarda) ya da denetçinin KDK tespit etmemiş olması durumunda KDK raporda yer almayabilir (KGK, BDS 701, prg. 14, A-59). Ancak, bildirilecek KDK bulunmadığına ilişkin durumda; yönetimden sorumlu olanlara bu durumun bildirilmesi ve raporda da gerekçesine yer verilmelidir (KGK, BDS 701, prg. 17, 18).

Giriş cümlesinde yer alan bir diğer önemli husus; raporda KDK hakkında bir görüş bildirilmediği bilgisidir. Daha açık bir anlatımla, KDK denetim görüşü kapsamında değerlendirilmemelidir. Denetçi raporunda yer alması gereken giriş cümlesi aşağıdaki gibidir (KGK, BDS 701, prg. 11, A-31, A-33)

“Kilit denetim konuları mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.”

Denetçi raporunda her bir kilit denetim konusunun bildirilmesinde; üç temel hususa yer verilmelidir. Bunlar (KGK, BDS 701, prg.13, A42-A-51):

(1)İlgili konuların KDK olarak bildirilmesinin sebebi açıklanmalıdır (örneğin: finansal tablolarda önemli etkiye sahip olan iş modelinde meydana gelen değişiklikler, yeni muhasebe politikaları),

(2)Denetimde konunun nasıl ele alındığı, uygulanan denetim prosedürlerine ilişkin değerlendirmeler ve sonuçlar ile kilit gözlemler açıklanmalıdır.

(3)Her bir KDK’na ilişkin olarak –varsa- finansal tablolardaki açıklamalara bir atf yapılması gereklidir

Kilit denetim konularının açıklanmasında dikkat edilecek hususlar (KGK, BDS 701, prg.13, A47):

- Denetçi görüşü oluşturulurken, denetçi; ilgili kilit denetim konusunun uygun bir şekilde çözüme kavuşturulmadığını ima eden bir anlatımda bulunmaması gerekir.
- KDK bildirilirken genelleyici ve standartlaştırılmış anlatımlar yapılmamalı, konu işletmeye özgü ve doğrudan işletmeyle ilişkilendirilmiş olmalıdır.
- KDK’na ilişkin finansal tablolarda açıklamalar varsa;; konu hakkında bildirim yapılırken konunun nasıl ele alındığı dikkate alınmalıdır.
- Kilit denetim konularına ilişkin bildirimlerin, finansal tablo unsurlarına yönelik ayrı bir görüşü içermemesi veya ima etmemesi gerekir.

Bir bağımsız denetçi raporunda KDK’nın bildirilmesi; işletme yönetiminin sorumluluğunda olan finansal tablo açıklamalarının yerine geçmez. İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturacak olay ve şartlarla ilgili bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, BDS 570’e uygun olarak yapılan raporlamanın yerine geçmez. Ayrıca denetçi raporunda BDS 705’de uygun olarak olumlu görüş dışında bir görüş vermesinin yerine geçmez ve münferit konulara ilişkin ayrı bir görüş değildir (KGK,BDS 701, prg.4). BDS 705’de dikkat çekilen bir diğer önemli husus; denetçinin “görüş vermekten kaçınma” tipi bir görüşe ulaşması durumunda mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadığı sürece, KDK’larının bildirilmesi yasaktır (KGK,BDS 701, prg.5T).

c. Kilit Denetim Konuları Örnekleri

Kilit denetim konularının anlaşılması amacıyla, BDS 701, denetçi raporunda bildirilen konuların neden seçildiğini, nasıl ele alındığını ve varsa ilgili konuya ilişkin finansal tablo açıklamalarına atf yapılması gerektiğini zorunlu kılmaktadır. Doğal olarak KDK, işletmeye özgü olacak ve yürütülen denetim açısından farklılık gösterecektir. IAASB, ilgili standardın uygulanmasında yol gösterici olması amacıyla KDK örnekleri yayımlamıştır. (detaylı bilgi için bkz. IAASB, 2015, Auditor Reporting Implementation Working Group, Auditor Reporting–Illustrative Key Audit Matters-KGK çeviri). Bunlarla sınırlandırılmış olmamakla birlikte

raporda; hasılatın finansal tablolara alınması, Finansal araçların değerlendirilmesi, şerefiye ile ilgili hususlar, emeklilik gelirleri, yeniden yapılandırma, vergi, varlık değerlemeleri, karşılıklar, koşullu borçlar vb konular örnek olarak gösterilmiştir.

3.BİST-100 Şirketleri Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konularının İncelemesi

3.1. Araştırmanın Metodolojisi

Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi: Bu araştırmanın amacı; Türkiye’de 2017 faaliyet yılı bağımsız denetim raporlarında ilk defa uygulanmaya başlayan ve yer alan kilit denetim konularının analizini yapmaktır. Bu amaçla Temmuz 2018 tarihi itibariyle BİST-100 indeksinde yer alan Şirketler araştırma kapsamına alınmıştır. Araştırmanın önemi, 2017 faaliyet dönemi denetim raporlarında kilit denetim konularının analizinin yapıldığı bir başlangıç çalışması niteliği taşıması ve gelecek yıllardaki değişimlerin ve karşılaştırmaların yapılabileceği bir veri tabanı oluşturulmasına olanak sağlamasıdır.

Araştırmanın Yöntemi: Bu çalışmada, Temmuz 2018 tarihi itibariyle BİST-100 indeksinde yer alan tüm Şirketlerin 2017 yılı hesap dönemine ilişkin denetim raporları ayrı ayrı incelenmiş olup, denetim raporlarında hangi kilit denetim konularının yer aldığına yönelik içerik analizi (content analysis) yapılmıştır. Araştırma verilerinin elde edilmesinde; her bir şirketin kurumsal web sayfalarından bağımsız denetim raporlarına ulaşılarak bilgi toplanmıştır. Araştırmanın modeli tanımlayıcı (descriptive) araştırma modeli olup, gerekli veriler, içerik analizi yöntemi kullanılarak elde edilmiştir. "Früh, içerik analizini; beyanların içeriksel ve biçimsel özelliklerini sistematik ve nesnel olarak tasvir eden ampirik bir yöntem olarak tanımlamaktadır" (Gökçe, 2006, s:17). "Klaus Merten (1983) içerik analizini daha kapsamlı bir biçimde ele alarak; sosyal gerçeğin belirgin (manifest) içeriklerinin özelliklerinden, içeriğin belirgin (manifest) olmayan özellikleri hakkında çıkarımlar yapmak yoluyla sosyal gerçeği araştıran bir yöntem" olarak tanımlamıştır" (Gökçe, 2006, s:18). "Berelson’a (1971) göre içerik analizi, iletişimin görünen içeriğinin nesnel, sistematik ve nicel yollardan tanımlanması için veri toplamak amacıyla kullanılan bir araştırma tekniğidir" (Holland ve Foo, 2003, s:9). Bu tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere içerik analizi, işletmeler ve paydaşlar arasında önemli bir iletişim aracı olan çeşitli raporların (örneğin: bağımsız denetim raporları, sosyal sorumluluk ve çevresel raporlama, sürdürülebilirlik raporları, faaliyet raporları, entegre raporlama) ve açıklamaların içeriğinin nesnel ve sistematik olarak analizinde kullanılması uygun olan bir tekniktir. İçerik analizi, incelenecek bir metnin (ya da raporun) içeriğindeki bilgilerin, önceden tanımlanmış kategoriler çerçevesinde, sayısal ve niteliksel olarak kodlanmasını gerektirir (Guthrie ve Abeysekera, 2006, s:117). Bu yöntemde, bir raporda (ya da bir metnin içinde) sunulan bilgiler, kategorilere göre sınıflandırılarak (kodlanarak), yüzdesel dağılımı ölçülmektedir (Lober ve diğerleri; 1977, s:59). Kodlama sonucunda elde edilen sayısal ölçümler, başka tür analizlerin yapılmasında veri olarak kullanılabilir (Hackston ve Milne, 1996, s:84).

3.2. Araştırmanın Bulgu ve Yorumları

Temel araştırma konusu BİST-100 endeksindeki Şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bildirilmiş olan kilit denetim konularının tespiti olarak belirlenen bu çalışmada ayrıca (a) BİST-100 şirketlerinin sektörel dağılımları, (b) BİST-100 Şirketlerini denetleyen “Denetim Firmalarının” tespiti (c) BİST-100 Şirketlerinin 2017 yılı bağımsız denetim raporları görüş tiplerinin dağılımları ve (d) çevresel açıklamaların sektörel dağılımları olmak üzere beş konu analiz edilmiştir.

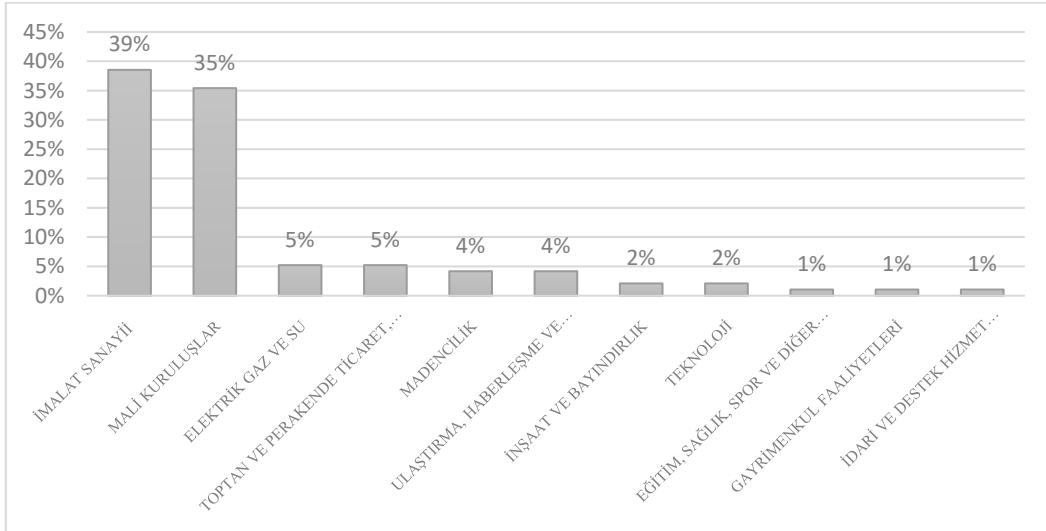
3.2.1.BİST 100 Şirketlerinin Sektörel Dağılımı

Farklı hesap dönemi kullanan 4 şirketin ise henüz denetim raporu yayınlanmaması nedeniyle bu şirketler çalışmaya dahil edilememiş ve BİST-100 Şirketlerinde 96 tanesi çalışmanın kapsamına, alınmıştır. Çalışmada kullanılan sektör ayırımında, Kamuyu Aydınlatma Platformu(KAP) tarafından kullanılan sektör ayırımı temel alınmıştır. Buna göre, Temmuz 2018 itibariyle BİST-100’de yer alan şirketler 11 farklı sektörde dağılımı göstermiştir (Bkz. Tablo 3.1).

Tablo 3.1 BİST-100 Şirketlerinin Sektörel Dağılımı (12.07.2018)

Sektör	Şirket Sayısı
İmalat Sanayii	37
Mali Kuruluşlar	34
Elektrik Gaz ve Su	5
Toptan ve Perakende Ticaret, Otel Ve Lokantalar	5
Madencilik	4
Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama	4
İnşaat ve Bayındırlık	2
Teknoloji	2
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1
Gayrimenkul Faaliyetleri	1
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	1
Genel Toplam	96

Tablo 3.1' de görüldüğü üzere bu çalışmanın kapsamına alınan BİST-100 şirketleri; ağırlıklı olarak imalat sanayiinde faaliyet gösteren şirketlerden (%39) ve mali kuruluşlardan (%35) oluşmaktadır. Bu sektörleri sırasıyla; Elektrik, Gaz ve Su (%5) ile Toptan ve Perakende Ticaret, Otel ve Lokantalar(%5) sektörleri izlemektedir.

Grafik 3.1. BİST-100 Sektörlerin Yüzdesele Dağılımı

3.2.2. BİST-100 Şirketlerinin Denetim Firmaları ve Bağımsız Denetim Raporu Görüşlerinin Dağılımı

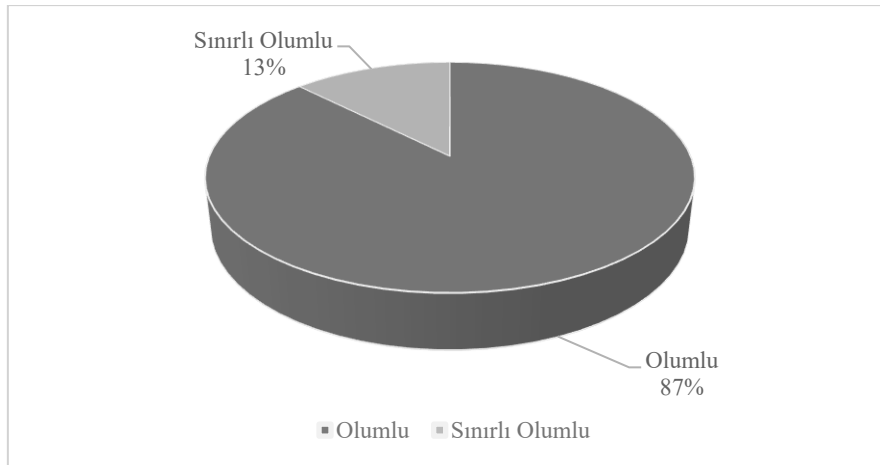
Çalışmada yer alan şirketleri denetleyen denetim firmaları ve denetim raporlarının görüşlerine ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

Tablo 3.2 BİST-100 Şirketleri Denetim Firmaları

Denetim Firmaları	Denetlenen BİST-100 Şirket Sayısı
AC İstanbul	1
Ak Bağımsız Denetim	3
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim	1
As/Nexia Türkiye	1
Ata Uluslararası Denetim	3
BDO	1
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim	1
Deloitte	14
E&Y	21
Grant Thornton	1
Gürel YMM	1
Işık YMM	1
İrfan Bağımsız Denetim	2
JPA	1
KPMG	13
Mazars Denge	1
PwC	29
Rasyonel Bağımsız Denetim	1
Genel Toplam	96

Tablo 3.2 incelendiğinde 2017 yılı faaliyet döneminde BİST-100 şirketlerinin %80'inin dört büyükler (BigFour) tarafından denetlendiği görülmektedir. Bu firmalardan PwC 29 şirketi, E&Y ise 21 şirketi denetlerken Deloitte 14, KPMG ise 13 şirketi denetlemiştir. Şirketlerin bağımsız denetim raporu görüşleri incelendiğinde; 96 şirketin denetim raporundan, 84'ünde olumlu görüş ve 12 şirkette ise sınırlı olumlu görüş yer almaktadır.

Grafik 3.2. Denetim Raporu Görüşlerinin Dağılımı



3.2.3. Kilit Denetim Konuları ve Dağılımı

Bağımsız denetim raporlarının kilit denetim konuları paragraflarında yapılan içerik analizi sonucunda toplam 96 denetim raporunda 211 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Tespit edilen konular 25 başlık altında sınıflandırılmıştır.

Tablo 3.3 Kilit Denetim Konularının Yüzdesele Dağılımı

Kilit Denetim Konuları	Yüzde
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	13%
Şerefiye/Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Testleri	8%
Ticari Alacaklar	7%
Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	7%
Kredi ve Alacaklarda, Sınıflama ve Değer Düşüklüğü	7%
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	6%
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi	5%
Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme	5%
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi	4%
Garanti Karşılıkları	3%
Denetçi Geçiş Ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	3%
İnşaat Projeleri/Sözleşmeleri	3%
Amortisman	2%
Arsa Ve Binaların Gerçeğe Uygun Değeri	2%
Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemleri	2%
Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	2%
İlişkili Taraf İşlemleri	2%
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	2%
Karşılıklar Ve Koşullu Borçlar	2%
Finansman Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	1%
Ticari Borçlar	1%
İşletme Birleşmeleri	1%
Satılmaya Hazır Finansal Yatırımlar Gerçeğe Uygun Değeri	1%
Finansal Yatırımlar	1%
Kıdem Tazminatı Karşılığı	1%
Diğer	9%

Yapılan inceleme sonucunda Kilit Denetim konularının %13'ünü Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, %8'ini Şerefiye konusu oluşturmuştur. Bu konuları; Ticari Alacaklar, Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü, Kredi ve Alacaklarda Sınıflama ile Değer Düşüklüğü (%7) izlemektedir. Sınıflandırma yapılırken herhangi bir konu başlığı altında toplanamayan Kilit Denetim Konuları Diğer başlığı altında (%9) toplanmıştır.

Çalışmada ayrıca Kilit denetim konularının dağılımı sektörel açıdan da incelenmiştir. BİST-100 şirketlerinin %39'unu oluşturan imalat şirketlerinin denetim raporlarında toplam 76 Kilit denetim konusu bulunmaktadır. Ticari Alacaklar (%12), Hasılatın Muhasebeleştirilmesi (%11), Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü (%11) konuları imalat sektörünün kilit denetim konularının önemli çoğunluğunu oluşturmaktadır. Çalışmada yer alan

şirketlerin %35'ini oluşturan mali kuruluşların raporlarında toplam 72 adet kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Kredi ve Alacaklarda Sınıflama ve Değer Düşüklüğü (%18), Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi (%13) ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi (%11) mali kuruluşların başlıca kilit denetim konularını oluşturmaktadır.

Maden Sektöründe yer alan şirketlerin raporlarında Stoklar ve Hasılatın Muhasebeleştirilmesi; Ulaştırma, Haberleşme ve Depolama sektöründe ise Hasılatın Muhasebeleştirilmesi konuları önem arz etmektedir. Yukarıda yer alan sektörler dışında kalan sektörlerde ise Kilit Denetim konuları anlamlı şekilde dağılmamıştır.

KDK'ları şirketlere özgü ve denetçi muhakemesine göre oluşan denetim sırasında önem arz eden özellikteki konulardır. BİST-100 şirketleri için bildirilen konular IAASB tarafından örnek olarak verilen bazı KDK'ları ile paralellik gösterdiği tespit edilmiştir. Örneğin, hasılatın muhasebeleştirilmesi, çeşitli varlık değerlemelerine ilişkin konular, finansal yatırımlar, karşılıklar, koşullu borçlardır. Doğal olarak, denetim raporlarında KDK'ların standartlaştırılması ve ifadelerin kalıplaştırılması beklenmeyen/istenmeyen bir durumdur.

4. Sonuç

Bir kurum ve/veya kuruluşun (işletmenin) faaliyet sonuçlarıyla ilgili taraflar/karar alıcılar açısından iki fonksiyon (mekanizma) önemlidir. Bunlar; iyi işleyen, sağlıklı muhasebe ve finansal raporlama sistemi ve finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini inceleyen bu konuda görüş bildiren kaliteli bağımsız denetim işlevidir.

İşletme biliminde her bir sürecin girdisi (input) ve çıktısı (output) olduğu göz önünde bulundurulduğunda, risk odaklı bağımsız denetim sürecinin girdisi; risk değerlemesi ve riske karşılık verme-risk odaklı denetim çalışmaları, çıktısı ise; bağımsız denetim/denetçi raporudur (Sayar, Ergüden, 2016, 88). Özellikle 2000'li yıllardan itibaren yaşanan küresel finansal kriz, muhasebe skandalları ve sonrasında yaşanan şirket iflasları finansal raporlamada ve bağımsız denetimde denetim kalitesinin sorgulanmasına, denetimin ürettiği değer ve denetimin ihtiyaca uygunluğunun/ilgililiğinin (relevance) daha fazla tartışılmasına neden olmuştur (Yanık, Karataş, 2017, 2). İşletme yönetiminden sorumlu olanlar ile işletme dışı taraflar arasındaki bilgi asimetrisini azaltıcı bir rol üstlenmesi beklenen bağımsız denetimin yukarıda sayılan nedenlerle itibar ve güven kaybına uğraması; uluslararası ve yerel düzenleyici kurumların mesleki düzenlemelerde reform niteliğinde çalışmalar yapmasını gerektirmiştir. Bu amaçla, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)-Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve Türkiye'de de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, "BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" ile "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standartlarını uygulamaya geçirmiş ve ilişkili standartlarda da değişiklikler ve güncellemeler yapmışlardır. Denetçi raporunun iletişim değerini ve finansal tablolara yönelik güveni artırmak amacıyla denetim raporlaması ile ilgili olarak 2011 yılında IAASB tarafından başlatılan projeye; 1800'lerde genellikle 50 kelimeyi geçmeyen, çok kısa ve büyük ölçüde sadece denetim görüşünden oluşan denetçi raporu, günümüze kadar geçen yıllar içinde değişikliklere uğramış ve bugün gelinen noktada kilit denetim konularının bildirimi de dahil olarak, yeni denetim raporu biçim ve içeriği Nisan 2015'te yayımlanmıştır (detaylı bilgi için bkz. Doğan, 2017, 2-4).

Kilit denetim konularının özelliği; üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen, denetçi muhakemesine dayalı olarak, denetim sırasında denetçinin dikkate alması gereken ve en çok önem arz eden konulardan oluşmasıdır. KDK, BDS 701'deki ilkelere uygun olarak tespit edilmeli ve raporlanmalıdır.

Bu çalışmanın kapsamında; BİST-100 şirketlerinin 2017 faaliyet yılı bağımsız denetçi raporlarında yer alan, denetçiler tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen ve denetim sürecinde en çok önem arz eden konulardan oluşan bildirimler kapsamında yapılan analizlerde, uygulamanın ilk yılı olmasına karşın, denetçi raporlarında BDS 701standartının ilke ve teorisine uygun kapsamlı bildirimler yaptıkları gözlemlenmiştir. Araştırma sonuçları, aynı sektördeki şirketlerde belli konuların ağırlık kazanmış olduğunu ve bu durum, aynı

zamanda denetçilerin sektörel alanlarda benzer konuları önemli bulduklarını göstermiştir. Bu çalışma, BİST-100 Şirketlerinin denetçi raporlarında KDK uygulamasının ilk yılı olarak, bir durum tespiti yapılması ve gelecek yıllardaki değişimler ve karşılaştırmalarda sektörel kilit denetim konularının izlenmesinde başlangıç durumunun tespitine ve bir veri tabanı oluşturulmasına olanak sağlaması açısından önemlidir. Şüphesiz, bu kapsamda çalışmaların devam ettirilmesi ve KDK'nın yıllar boyunca izlenmesi; sektör bazında yaşanan kritik, ciddi riskli bulunan ve önem arz eden muhasebeleştirme uygulamaları ve bunların denetiminde izlenen yolların ortaya konmasıyla, bağımsız denetçiler arasında bilgi ve deneyim paylaşımına önemli derecede katkı sağlayacaktır.

KDK'ları bildirim uygulamalarından beklenen yararların elde edilebilmesi için, konuların anlaşılır bir dille yazılması, uzun anlatımlar ve gereksiz açıklamalardan ve konuya ilişkin ayrı bir görüş verildiği izleniminden kaçınılması, finansal tablo açıklamalarıyla ilişkilendirmelerde özen gösterilmesi gereklidir. Böylelikle, denetimde şeffaflık ve kalite, denetçi raporlarının iletişim değerinin artması ve bilgi kullanıcılarının işletmeler hakkında tatminkâr bilgiye ulaşması sağlanmış olacaktır.

Kaynakça

- Doğan, A. (Ocak-Mart 2017) Yeni Denetim Raporlaması, *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 2 (4), 1-18,
- Doğan, A. (Mart 2018) Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (1), 65-89.
- Gökçe, O. (2006) *İçerik analizi - Kuramsal ve Pratik Bilgiler*, Ankara, Siyasal Kitabevi
- Guthrie, J. Abeysekera, I. (2006) Content Analysis of Social, Environmental Reporting: What Is New?, *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, 10, (2), 114-126.
- Güredin, E. (2014) Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM lere Yönelik İlkeler ve Teknikler, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı.
- Hackston, D. Milne, J.M. (1996) Some Determinants of Social and Environmental Disclosures in New Zealand Companies, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9, (1), 77-108.
- Holland, L. Foo, Y.B. (2003) Differences in Environmental Reporting Practices In The UK and The US: The Legal and Regulatory Context, *The British Accounting Review*, 35, 1-18.
- IAASB, Consultation Paper (2011) Enhancing The Value of Auditor Reporting: Exploring for Change, 5-34
- IFAC, IAASB, (January 2015) Auditor Reporting Implementation Working Group, Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters, <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/auditor-reporting-standards-implementation-key>, (23.07. 2018)
- KGK, (24 Mart 2017) BDS 700 Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama, 300 (17)M sayılı Resmi Gazete.
- KGK, (9 Mart 2017) BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, 30002 sayılı Resmi Gazete.
- IAASB-KGK, Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler, Çeviri,
<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standard%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf> , (23.07.2018)

Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı, (2009) *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMO Yayın No. 130, 2009, İstanbul.

Lober, D.J. Bynum, D. Campbell, E. Jacques, M. (1997) The 100 Plus Corporate Environmental Report Study: A Survey of an Evolving Environmental Management Tool, *Businell Strategy and the Environment*, 6, 57-73.

Nwaobia, A. N. Luke, O. Theophilus, A.A. (November 2016) The New Auditors' Reporting Standards and The Audit Expectation Gap, *International Journal of Advanced Academic Research Social & Management Sciences*, 2, (11), 118-133.

Sayar, Z. Ergüden, E. (2016) Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 48, 85-98.

Yanık, S. Karataş, M. (Ocak 2017) Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve lke Uygulamaları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-26.

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

<https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler>

Muhasebe Eğitime Verilen Doksan Yıllık Ömür:

Kirkor Kömürcüyan

Şenay Karataş^{1*}, Göksel Yücel², Burcu Adiloğlu³

¹(Muhasebe Yöneticisi, İstanbul, Türkiye)

²(Prof.Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

³(Doç.Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye)

ÖZ

Yirminci yüzyılın başlarında ülkemizde ticari hesap ve muhasebe konularında eserler vermiş belki de en önemli akademisyen Kirkor Kömürcüyan'dır. Uzun ömrü boyunca (1868-1958) elliye yakın kitap yayınlamış, değişik seviyelerdeki okullarda öğretmenlik yapmıştır. Başarısı nedeniyle hem Osmanlı Hükümetince, hem de Türkiye Cumhuriyetince ödüllendirilmiştir. Çalışmanın amacı, yaşantısını ve eserlerini günümüzün koşullarına göre gözden geçirmektir.

Anahtar Kelimeler: Kirkor Kömürcüyan, muhasebe tarihi, amortisman, iffa

Ninety Years Life Dedicated to Accounting Education: Kirkor Kömürcüyan

ABSTRACT

In Turkey, at the beginning of the twentieth century probably the most notable academician was Kirkor Kömürcüyan, who has wrote about fifty books in the field of financial mathematics and accounting. During his long life (1868-1958) he has thought different level courses in high schools and high education institutions. With his high performance he was awarded by the Ottoman Empire and by the Turkish Republic. The main objective of this study is to review Kömürcüyan's life and publications with todays perspective.

Keywords: Kirkor Kömürcüyan, accounting history, depreciation, amortization

1. Giriş ve Yöntem

Ülkemizde muhasebe tarihimize verilen önemin giderek arttığını gözlemliyoruz. Tarihin bugünüümü kapsamlı biçimde anlamak adına her araştırmacının belirli ölçüde hakim olması gereken bir alan olduğuna da inanıyoruz. Ülkemizde devlet muhasebesinin kökenlerini hayli eski yüzyıllara götürebilmek mümkünse de, ticaret ve sanayi hayatımızın ancak ondokuzuncu yüzyıldan itibaren gelişmeye başlaması, işletme muhasebesi konularında bizlere çoğunlukla gelişmiş ülke uygulamalarına bakmak zorunluluğu getirmiştir.

Ondokuzuncu yüzyılda ticaret ve sanayinin ihtiyaç duyduğu muhasebe konuları ve eğitimi ile bilimsel bakış açısıyla uğraşanların sayısı da çok azdır. Bunlardan biri olan Kirkor Kömürcüyan uzun ömrünü ticari ve mali konuların öğretilmesine ve eğitimine tahsis ederek, çok sayıda eser vermiş bir akademisyendir. Belki de

* İlgili Yazar (Karataş, Şenay)
E-mail: senaykaratas@hotmail.com

alanında en fazla eser vermiş kişidir. Onun günümüzün muhasebe dünyasınca daha fazla tanınmasının doğru olacağı inancı yazarları bu çalışmaya yönlendirmiştir.

Kömürcüyan'ı araştırırken ülkemiz muhasebe literatüründe hakkında yazılmış yazıların çok az olduğunu gözlemledik. O nedenle yöntem olarak, daha önce ulaşılmamış kaynaklara gitmeyi doğru bulduk.

İlk ulaşılabildiklerimizden biri Kömürcüyan'ın torunu Hilda Uzer idi. Hilda Hanım Kömürcüyan'ın vefatında 9 yaşında olduğunu, yıllar içerisinde Kömürcüyan'a ait kitapları su baskını vb gibi sebeplerle saklayamadıklarını belirtti. Kendisinden yazarın son yıllarında görme sıkıntısı yaşadığını öğrendik. Mevcut tek fotoğrafına da biz başka kaynaklardan ulaştık. Yaptığımız araştırmalarda eşinin adının Akabi olduğunu belirtince, kendisi de babaannesinin adını ilk kez duyduğunu ifade etti. Kömürcüyan'ın tamamlayamadığı son kitabının Dış Borçlar Tarihiçesi olduğunu belirtti. Teyzelerinin Amerika'da yaşamaları nedeniyle Kömürcüyan'ın Türkiye'deki tek yakını Hilda Uzer'di.

Bunun dışında Kömürcüyan'ın bir dönem öğretmenlik yaptığı Eseyan Ermeni Okulu ile temas kurduk. Maalesef oradaki bilgiler de çok sınırlıydı. Ermeni Patrikhanesi Kütüphanesi, Ermenice yayımlanan Jamanak ve Nor Marmara gazetelerinin de arşivlerinin tatmin edici sonuçlar vermediğini gözlemledik. Bir kısmı yangın vb nedenlerle yok olmuştu. Ancak buna rağmen Pars Tuğlacı'nın, Ali Çankaya Mücellidoğlu'nun başka amaçlarla yaptıkları çalışmalardan doyurucu bilgilere ulaşabildik. Türkçe gazete arşivlerinden de sonuçlar elde etmek mümkün oldu. Ayrıca bu çalışmanın yazarlarının kütüphanesinde yer alan Kömürcüyan kitapları önemli bir kaynak oluşturdu.

Son bir konu olarak Kirkor Kömürcüyan'ın mezarını tesbit ettik ve 2017 yılının başlarında bir grup öğrenci ile ziyarete gittik.

Umudumuz verdiğimiz çabanın, bu gibi çalışmaların artmasını teşvik etmesidir.

2. Kirkor Kömürcüyan'ın Özgeçmişi

Kirkor Kömürcüyan'ın en kapsamlı biyografilerinden birine Pars Tuğlacı'nın "Tarih Boyunca İstanbul Adaları" isimli kitabında rastlamak mümkündür(Tuğlacı, 1989). Kömürcüyan da bir ada sakini olduğu için, Tuğlacı ilgi çekici bilgiler paylaşmıştı.

Kirkor Kömürcüyan 6 Mart 1868 tarihinde İstanbul'da doğmuştur. Kayserili Bezzaz Haçadur Ağa'nın ve eşi Akabi'nin oğullarıdır. Orta öğrenimini gördüğü Ermeni okulundan sonra 1888 Ekim'inde Mülkiye Mektebinin (*o zamanki adıyla Mekteb-i Mülkiye*) 3 yıllık idadi (lise) ve 2 yıllık yüksek bölümünü 1888 yılında bitirmiştir.

Kendi kaleminden anlatımında (Çankaya,1968-1971) mezuniyetini takiben Selanik'e gitmiş ve Selanik İdadisinde ve Işık Lisesi Feyzi Sıbyan adlı okullarda riyaziye (matematik) öğretmenliğine başlamıştır. İlerleyen yıllarda Edirne'de, trigonometri, kozmografya, kimya öğretmenliği, İstanbul'da, aralarında Arşagunyan Ermeni Mektebi, Maarif Nezareti İdadisi, İstanbul Lisesi, Kabataş Lisesi, Taksim Eseyan Ermeni Okulu, Ziraat Bankası Dershanesi de bulunan birçok okul ve kurumda muhasebe, ticari hesap, mali cebir dersleri vermiştir.

1909-1914 yılları arasında bugünkü Marmara Üniversitesinin temelini oluşturan Hamidiye Ticaret Mektebi Âlisi'nde müdürlük görevi üstlenmiştir. Bu yönüyle 1883 yılında kurulan okulun beşinci müdürü olmaktadır. Kurumda daha sonra Ticari ve Mali Riyaziyat Kürsüsünün de başına getirilmiştir.

1930 yılında dönemin Maarif Vekaletince kendisine profesör unvanı verilmiştir. 1933 yılında 65 yaşında Devlet hizmetinden emekli olmuştur.

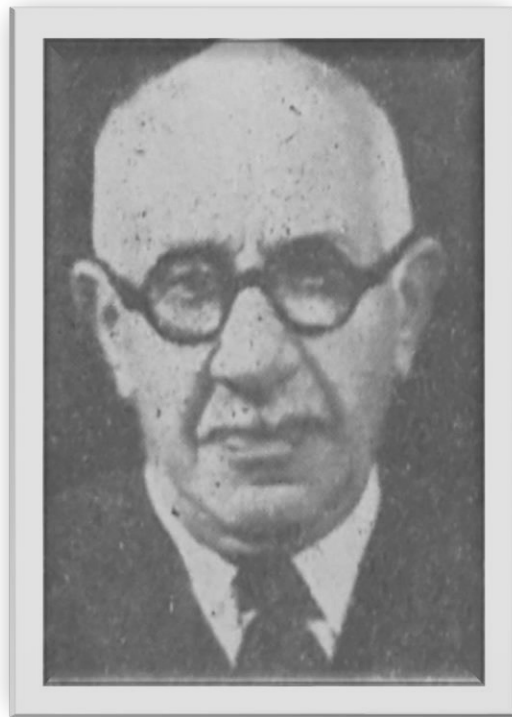
Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet döneminde toplam 44 yıl öğretmenlik yapmıştır. Kırkor Kömürcüyan hizmetlerinden ötürü Osmanlı Hükümetince Saniye rütbesi ⁽¹⁾ ve Liyakatname, Türkiye Cumhuriyeti Maarif Vekilliğince Gümüş Maarif Nişanı ile ödüllendirilmiştir.

1942 yılında “50 Yıllık Yazarlar Jübilesi”nde yazar, siyasetçi ve kütüphanecilik yönleriyle tanınmış Hakkı Tarık Us tarafından hakkında özel bir yazı yazılmıştır. Us Kömürcüyan için, “*hocalığı sadece nakilden ibaret değildir, işleyip bulan, ikmal eden bir kafa derslerine ve neşriyatına hakim görülür*” demektedir (Us, 1943). Us’un önemli bir tesbiti ise Kömürcüyan’ın soyadı ile ilgilidir: “*Sayın Profesörün soyadı Soyadı Kanunu çıktığından bu yana Kömürcüyan değil, Kömürcan’dır.*” Gerçekten 1934 yılında aldığı soyadı budur. Mezar taşında da **Kömürcan** yazılıdır. Ancak adını, 1934 yılında Soyadı Kanunu çıkmadan önce de eserlerinde **Kırkor Kömürcüyan** olarak kullandığı için muhasebe literatüründe böyle tanınmaktadır.

Kömürcüyan 1891-1948 yılları arasında çok sayıda eser vermiştir. Bu eserleri Pars Tuğlacı 44 kitap olarak listelemektedir. Bunların dışında bir eseri de Ermenice olarak yayınlanmıştır. Kömürcüyan çok iyi düzeyde Ermenice, Türkçe ve Fransızca, biraz da Rumca bilirdi.

9 Şubat 1958 tarihinde ölmüş ve Şişli Ermeni Katolik Mezarlığına defnedilmiştir.

Gazetede vefatı ile ilgili haberin bitimi aynen şöyledir: “*İlerlemiş yaşı yüzünden vefat eden Kömürcüyan’ın eşi bundan 20 sene önce vefat etmişti. Profesörün hepsi kız olmak üzere dört çocuğu vardı.*”



Kırkor Kömürcüyan, farklı yaşlarından iki fotoğrafı

¹) Osmanlılarda sivillere verilen, ordudaki albaya denk gelen rütbe.

3. Etkinlik Döneminin Özellikleri

Ondokuzuncu yüzyılın ortalarına ulaşıldığında Osmanlı İmparatorluğu güçlü bir devlet muhasebesine sahip olmakla birlikte, sanayileşmede Avrupa'nın gerisine düşülmüş olunması nedeniyle işletme muhasebesinde kayda değer bir varlık göstermiyordu. Tanzimat'la çağdaşlaşma çabaları toplumsal kurumların yenilenmesine yavaş da olsa imkan vermeye başlamıştı. İlk ticaret kanunu, Kanunname-i Ticaret adıyla 1850 yılında yayınlanmıştır. 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunundan adapte edilen Kanunname-i Ticaret çift girişli (tarafli) defter tutmaya yönelik hükümler ihtiva etse de gelişmemiş ticaret ve sanayi hayatında henüz böyle bir ihtiyaç bulunmuyordu.

Okullar ise esas olarak orduya veya devlete eleman yetiştiren bir yapıdaydı. Çoğu özel olan eğitim kurumlarında sınırlı kapsamda da olsa ticaret hayatına ve muhasebeye yönelik dersler veriliyor, ancak bunlar ticari hesap düzeyinin fazlaca ötesine geçmiyordu.

Yüzyılın ortalarından itibaren hem eğitimde, hem de uygulamada Batılı bir muhasebe anlayışı hız kazanmaya başladı (Güvemli ve Güvemli, 2006). Kanunname-i Ticaret'in yürürlüğe girmesi ilerleyen yıllarda birçok gelişmeye yol açmıştır⁽²⁾.

Ondokuzuncu yüzyılda muhasebede çift girişli defter tutmaya ilişkin ilk eserler Ermenice olarak kaleme alınmış, daha sonra ise Fransızca'dan yapılan çeviriler ön plana çıkmıştır. Bu görünüm de ticari konularda Ermeni asıllı Osmanlı vatandaşlarının daha üretken olmasına imkan vermiştir. Kirkor Kömürcüyan (1868-1958) ve kendisinden yaşça küçük olan Sarkis Nihat Kiver (1887-1953) burada akla gelen ilk isimlerdir.

O zamanlar bu yazarlar eserlerini daha ziyade ortaokul ve liselere yönelik olarak hazırlamışlar, yükseköğretimin başlaması ile de o kademeye yönelmişlerdir. Kömürcüyan'ın ve Sarkis Nihat Kiver'in her ikisi de Hamidiye Ticaret Mektebi Âlisi'nde müdürlük görevi dahi üstlenmişlerdir.

1929 yılında Harf Devriminin gerçekleşmesi çift girişli defter tutma sistenini geliştirmiştir. Bunun en büyük sebebi Arap harfleri ile sağdan sola yazılırken, Latin alfabesinin soldan sağa yazılması nedeniyle muhasebe tekniğine daha kolay adapte olunmasıdır⁽³⁾.

4. Kirkor Kömürcüyan'ın Eserleri

Yazarın toplam verdiği eser sayısında tam bir kesinlik bulunmamaktadır. 1928'e kadar eserlerini Arap harfleri ile yayınlamış olan Kömürcüyan'ın 1929 yılında Latin alfabesi ile yayınladığı "Yeni Muhasebe Usulü" isimli eserinde bizzat kendisinin yaptığı bir liste yer almaktadır. İlk ve orta mektepler, liseler, ticaret mektepleri, tüccar ve esnafa mahsus başlıkları ile grupladığı bu listede 26 eseri aşağıdaki biçimde listelenmiştir.

Müellifin Matbu Asarı (Eserleri)

(İlk mekteplere mahsus olanlar)

Yeni Hesap: İl mektep programına tevfikan yazılmış 3 kitaptan mürekkeptir (*oluşturmuştur*).

Yeni Hendese (Geometri): İlk mektepler programına göre yazılmış 4 kitaptan ibarettir.

(Orta mekteplere ve liselere mahsus olanlar)

Ameli İlmi Hesap: Liselerin birinci senesi için kaleme alınmış olup, hesabın bütün bahislerini ve tatbikatını havidir.

²) Bu konuda bkz: Barış Sipahi, İsmail Küçük, **Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine 160 Yıllık Etkileri**, MUFTAV, Oktay Güvemli Muhasebe ve Tarih Vakfı Dergisi, Sayı 1, Temmuz 2011, s.181-193. Kanun, Cumhuriyet Döneminde 1926 yılında yenilenmiş, takiben 1957 ve 2011 yıllarında iki kez daha yeniden düzenlenmiştir.

³) Bu konuda bkz: Ümit Gücenme Gençoğlu, **Türkiye'de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Etkisi**, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, 2009, s.30-37.

İlmi Hesap: Liselerin 2 inci ve 3 üncü seneleri için telif edilmiş olup teknil hesap bahislerinin basit nazariyatını ve tatbikatını muhtevidir.

Nazari İlmi Hesap: Liselerin son sınıfı için yazılmış olup hesabın bütün nazariyatını, muhtelif tadat usullerini ve hatalar bahsini ihtiva eder.

İlmi Cebir: Liselerin ilk devresine ait olup cebirin teknil bahislerini havidir.

İlmi Cebir: Liselerin son devresine ait olup kezalik cebirin bütün bahislerini, tabilerin iraei hattiyesini ve saireyi havidir.

İlmi Hesap: Eski idadiler için evvelce yazılmış tam bir hesap kitabıdır.

İlmi Cebir: Orta mekteplere mahsus tam bir cebir kitabı olup azami ve asgari bahsini dahi ihtiva eder.

İlmi Hendese: 1 inci kısım. Orta mekteplere mahsus olup hendese-i musattahanın (düzlem) iki mekalesini havidir.

Hendesei Sathiyeye: Evvelce orta mekteplere mahsus olarak yazılmıştır.

Fenni Mesahai Arazi ve Topoğrafya: Arazinin mesahası (*yüzölçümü*), haritalarının ahzı, ifraz ve iskandil ameliyatı ve tesviye bahislerini havidir.

Yeni Logaritma Cetvelleri: 10.000'e kadar olan adetlerin ve müsellesat (*trigonometrik*) hatlarının beş aşarı merite ile logaritmalarını bildirir.

Mesahai Hendesiye: Hendese malumatını, arazinin mesahası ve haritaların ahzı usullerini muhtevi olup, müellifi tarafından maliye mektebinde mukaddema takrir olunan (*anlatılan*) derslerden mürekkeptir.

(Ticaret mekteplerine ve tüccar ve esnafa mahsus olanlar)

Seri ve Muhtasar Amali Erbaa: Kısa, kolay ve zihni hesap kaidelerinden bahseder.

Çapraz Kaidesi: Zarpta (*çarpma*), hasılı zarbın bir kalemdede bulunmasına ait olup, birkaç hesap ameliyatını birleştirmek ve takribi (*yaklaşık*) zarp yapmaktan dahi bahseder.

Hesabı Ticari ve Mali: 1.Kısım. Amali erbaa (*dört işlem*) kaidelerinden, mıkıyasattan (*ölçekten*), yüzde ve binde kaidelerinden, taksimi mütenasipten, faiz ve iskonto ve bono hesaplarından bahseder.

Muhtasar Hesabı Ticari: Hesabı ticarinin bütün bahislerini ve bu meyanda kıymetli madenler, kambiyo ve borsa muamelatı bahislerini dahi havidir.

Yeni Hesabı Ticari: Amali erbaa (*dört işlem*) kaideleri, mıkıyasat, ağaçların terkibi, fiçuların istimaresi (*değer takdiri*), gemi tonilatolarının tayini, maliyet ve satış fiyatları, yüzde ve binde kaideleri, selase ve şirket kaideleri, ayar, halita (*alaşım*), tadil, terkip, faiz, iskonto, muadil bono, hesabatı cariyeye, maadini semine (*kıymetli madenler*), kambiyo ve borsa muamelatı bahislerini havi mufassal (*ayrıntılı*) bir eserdir.

Cebri Mali: Uzun vadeli muamelatı sarafiye ve maliyeden ve bu meyanda: mürekkep faiz, mürekkep iskonto, irat, taksit, istikrazat ve sigorta hesaplarından bahseder.

Esnafın Hazır Hesabı (Ameli Hesabı Ticari): Hesabı ticarinin bütün bahislerini ameli ve tatbikatlı olarak izah eder.

Esnafın Hazır Hesabı (Ameli Usulü Defteri): El defteri, yevmiye, defteri kebir ve kitap kısımlarından, yani 4 kısımdan mürekkeptir. Ticari muamelata, ecebi paralarına, emanet ve komisyon emtiasına, ortaklığa, kollektif şirketlerine ait bütün muamelatın tatbikatlarını gösterir ameli bir eserdir. 4 defa bilanço çıkarılmıştır ve yevmiyede 312 madde mevcuttur. Yalnız başına usulü defteri öğrenilmesine hizmet eder.

Amerikan Usulü Yevmiyeli Defteri Kebir: Usulü defteri malumatından ve Amerikan usulünden bahseder.

Riyazatı Ticariye ve Maliye: 2 inci cilt. Müzdevice kaidesi, maadini semine, kambiyo ve borsa muamelatından nazari ve mufassal olarak bahseder.

Fiyat Cetveli: Okkası herhangi bir fiyata göre bir malın her hangi bir miktarının bedelini derhal bildiren ve kilosunun dahi fiyatını yekten gösteren bir cetveldir.

Ameli ve Tatbiki Kambiyo: Kambiyonun hususatını, hesaplarını ameli tarzda bildirir bir eserdir.

Bu 26 esere ek olarak, yazarın 1929-1933 arasında Latin alfabesi ile yayınladığı 7 adet daha kitaptan söz edilmektedir (Sözbilir, Özyılmaz, Demirel,2008). Biri yukarıdaki alıntının yapıldığı 1929 tarihli Yeni Muhasebe Usulü ⁽⁴⁾ olmak üzere, diğer altısı şu eserlerdir:

Ticari Malumat
Ticari Malumat ve Bankacılık
İhtisas Muhasebeleri
Ticari ve Mali Hesap
İktisat
Ameli ve Tatbiki Kambiyo

Eserlerin isimleri, içerikleri ve yazıldığı gruplar incelendiğinde Kömürçüyan'ın ilkokuldan yükseköğretim kurumlarına veya doğrudan iş hayatına yönelik, teorik ve pratik matematik ve muhasebe bilgileri aktarmayı amaçladığı görülmektedir.

Yukarıdaki liste, 33 adet kitap işaret etmekle birlikte, Kömürçüyan'ın üretkenliği daha sonra da devam etmiştir. Örneğin 19 Kasım 1935 tarihli Cumhuriyet Gazetesindeki şu ilan ilgi çekicidir:

Yeni Eserler:

Zihni Hesap Kaideleri

Profesör Kirkor Kömürçüyan tarafından “Zihni Hesap Kaideleri” isimle mektep talebelerinin, şirket, banka ve mal memurlarının, hesabla meşgul herkesin istifadesini temin edecek, bir kitap çıkarılmıştır. Tavsiye ederiz.

Bu eser yukarıdaki listeye dahil değildir.

Pars Tuğlacı ise Kömürçüyan'ın 44 eserinden söz etmekte ve aşağıdaki gibi listelemektedir.

1)Fenn-i Mesahai Erazıy ve Topoğrafya, 1891, 2) Hendese-Sathiye, 1896, 3) İlm-i Hesap (idadi okullar için), 1913, 4) Mesaha-i Hendesiye, 1914, 5) İlm-i Cebir, 1915, 6) Nazari İlm-i Hesap, 1917, 7) İlm-i Cebir (Sultanilerin edebiyat bölümleri için), 1917, 8) Şeri Muhtasar Amal-i Erbaa, 1917, 9) Ameli İlm-i Hesap (Sultanilerin altıncı sınıfı için), 1917, 10) İlm-i Hesap (Sultanilerin yedinci ve sekizinci sınıfları için), 1917, 11) Muhtasar Hesabı-Ticari, 1920, 12) Hesab-ı Ticari ve Mali (1.Cilt,I.Kısım), 1920, 13) Hesapta Çapraz Kaidesi, 1923, 14) Yeni Hesap (3.Kitap, Devre-i Mutavassıta, 1.Yıl), 1925, 15) Yeni Hesap (4.Kitap, Devre-i Mutavassıta, 2.Yıl), 1925, 16) Yeni Hesap (5.Kitap, V.sınıf), 1925, 17) Mebadi-i Cebr-i Mali, 1925, 18) Esnafın Hazır Hesabı; Ameli Hesab'ı Ticari, 1926, 19) Amerikan Usulü Yevmiyeli Defter-i Kebir, 1926, 20) Amerikan Usulü Yevmiyeli Defter-i Kebir, Defter Kısmı, 1926, 21) Esnafın Hazır Kitabı: Ameli Usul-i Defteri, 1926, 22) Esnafın Hazır Defteri: El Defteri, 1926, 23) Esnafın Hazır Defteri: Yevmiye, 1926, 24) Esnafın Hazır Defteri: Defteri Kebir, 1926, 25) Yeni Hesab-ı Ticari, 1927, 26) Yeni Logaritma Cetvelleri, 1927, 27) Riyazat-ı Ticariye ve Maliye (2 Cilt), 1928, 28) Ameli ve Tatbiki Kambiyo, 1929, 29) İktisad İlmi, 1929, 30) Yeni Muhasebe Usulü, 1929, 31) İhtisas Muhasebeleri: I.Kısım, Sanayi ve Ziraat Muhasebeleri, 1931, (32 atlanmıştır) 33) İhtisas Muhasebeleri, 1.Cilt, 1931, 34) Ticari ve Mali Hesap, I.Kısım, 1933, 35) Zihni Hesap Kaideleri, 1935, 36) Hendese-i Müsteviye, 1915, 37) İlm-i Cebir, (Sultanilerin dokuzuncu sınıfları için), 1917, 38) Ticaret Aritmetiği, II.Kısım, 1941, 39) Çapraz Kaidesi, 1943, 40) Halkın Ticaret Aritmetiği, 1946, 41) Öğretmensiz Muzaaf Usulü, 1948, 42) Ticari Malumat ve Bankacılık, 1948, 43) Mebadi-i Cebri Mali (ticaret mektebi son sınıf için), 44) Yeni Hendese (3 kitap, ilkokul 3,4 ve 5.sınıfları için)

⁴⁾ Eser yazarların kütüphanesinde mevcuttur.

Pars Tuğlacı titizliği bilinen bir araştırmacı olmasına rağmen eserleri listelerken zorlandığı görülmektedir. Liste yapıldıktan sonra ele geçen eserler sonlarda listelenmiş, bu arada bir numara da atlanmıştır.

Mükemmel bir listenin oluşmamasında herhalde Kirkor Kömürcüyan'ın müthiş üretkenliğinin etkisi vardır.

Listede muhasebe ile ilgili en önemli kitap 1929 yılında Latin alfabesi ile basılan “Yeni Muhasebe Usulü”dür. Bu kitapla ilgili bazı ayrıntılar bu çalışmanın bir sonraki bölümünde yer almaktadır.

Ülkemizde bir öncü olarak görülebilecek bu kitap kapsamında, sırasıyla İlk Malumat, Fenni Tabirat, Muhasebe, Hesap, Basit Usul, Mürekkep Usul, Ticaret Defterleri, Muhtelif Muhasebe Usulleri: 1) Tecrübi Usul, 2) Yardımcı Defterle Usulü, 3) Merkeziyet Usulü, 4) Amerikan Usulü, Muhtelif Usullerin Hattı İraesi, Hesapların Taksim ve Tasnifi, Müstemir Usul, Yevmiye Maddelerinin Başlıca Şekilleri, Bilanço ve Hususatı, Hesapların Kapatılması ve Tekrar Açılması, Ticarethane Tertibatı bölümleri yer almaktadır.

Kömürcüyan'ın eserlerinde dikkati çeken bir diğer husus, toplumun matematik ve hesap bilgisini yükseltmeye yönelik olarak kaleme aldığı eserlerdir. “Halkın Ticaret Aritmetiği”, “Öğretmensiz Muzaaf (çift girişli defter tutma) Usulü” bunlara örnektir. Bunları ileri yaşlarında, özellikle ikincisini 80 yaşında hazırladığı dikkate alırsa Kömürcüyan'ın yılların durduramadığı üretkenliği bir kez daha ortaya çıkar.

Kömürcüyan'ın ticari ve mali matematikteki uzmanlığı içinde keşfettiği veya düzenlediği bir takım kural ve usuller de vardır. Pars Tuğlacı bunların başlıcalarını şu şekilde sıralamaktadır.

1. Çapraz çarpma ve kaidesi
2. 78 ile özel çarpma kaidesi (kilo sayısını okkaya çevirmek hakkında)
3. Oughtred⁵ kaidesi yerine bir kalemde çarpma
4. İngiliz faiz usulünü kısaltacak tadilat
5. Faiz yüzdesinin 3.6 usulüne göre bölüş usulü ile faiz hesabı
6. Oughtred yoğunluk usulünü kısaltacak tadilat
7. 89 ile özel çarpma kaidesi
8. Kirkor Kömürcüyan Yeni Banka Takvimi (Yılın herhangi iki tarihi arasındaki günlerin sayısını derhal ve doğru bildirir tablo. 15 yıl için beratı alınarak tüm yerli bankalarda ve birçok resmi kuruluştaki kullanılmıştır.)

5. Kirkor Kömürcüyan ve Çeviri Üslubu

Geçen yüzyıldaki sanayi devriminin muhasebeye kazandırdığı belki en önemli kavram amortisman olmuştur. Özel durumlar hariç olmak üzere arazi ve arsalar ile sanat eserleri dışında kalan maddi duran varlıkların, gelir elde etmek uğruna geçmişte esas olarak fiziki, günümüzde ise öncelikle teknolojik olarak yıpranmasının dikkate alınması muhasebenin ilgi çekici bir konusunu oluşturur.

"Amortisman", temel olarak, maddi duran varlıklarda her yıl meydana gelen yıpranmanın, işletmenin o yıldaki giderleri arasına aktarılması düşüncesidir. Bununla birlikte ekonomik ömrün saptanmasında fiziki ömür kadar, teknolojik faktörlerin ve işletme politikalarının da belirleyici olması nedeniyle, amortisman maddi duran varlık maliyetinin, varlığın ekonomik ömrü boyunca işletme giderleri arasına belirli bir yöntemle dağıtılması olarak tanımlanır.

Özünde tahmin yatan bu uygulamaya dilimizde amortisman yerine "**yıpranma**" demek mutlaka daha kolay anlaşılır olurdu. Nitekim bu anlamdaki İngilizce (*Amerikan İngilizcesi*) terim "**depreciation**" (yıpranma)

⁵) William Oughtred, İngiliz matematikçi, 1574-1660

kelimesidir.

Bizim kullandığımız amortisman kelimesi esas olarak Fransızca "**amortissement**" (kökeni Latince *morte*) sözcüğünden gelmiştir. Orijinal dilinde yalnızca, maddi duran varlıkların yıpranması için değil, maddi olmayan duran varlıkların kayıttan silinmesi ve borç taksitlerinin ödenmesi anlamında da kullanılmaktadır (Yücel, 1999).

Buraya kadar şaşırtıcı bir şey yoktur. Ancak, ülkemizde maddi olmayan duran varlıkların dönem giderlerine yansıtılmasına "**itfa**" denildiği de bilinmektedir. Oysa, itfa amortismanın Arapçası'dır. Nitekim itfa kelimesinin karşılığı "söndürme, dindirme" (kökeninde yok etme) gibi kelimelerdir (örneğin itfaiye). Hal böyle iken, bir kelimenin Fransızca'sını maddi duran varlıklar, Arapçası'nı maddi olmayan duran varlıklar için kullanmak uygun mudur? En hafif eleştiri ile, mesleki dil titizliğinin gösterilmemiş olmasının örneğidir. VUK Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (THP) finansal tablolarda ve hesap planında bu açıdan tutarlı davranmış maddi olmayan duran varlıklar için de amortisman kelimesini tercih etmiş, ancak finansal tabloları açıklayıcı notlar arasında yine de "**itfa payları**" kelimesini kullanmıştır.

Bu tuhaflığın temelinde, Türk muhasebe literatürünün 1950'ler sonrası Amerikan kaynaklarına daha fazla başvurması yatmaktadır. Amerikan uygulamaları günümüzde de sadece ülkemiz için değil, Avrupa ve diğer ülkeler için de önemlidir. Amerikan uygulaması maddi duran varlıklar (sabit kıymetler) için **depreciation** kelimesini kullanırken, maddi olmayan duran varlıklar (gayri maddi sabit kıymetler) için **amortization** kelimesini tercih etmiştir. Maddi olmayan duran varlıklar esas olarak bir ülkede ekonomi, teknoloji ve hukuk düzeninin gelişmesi ile oluşan değerlerdir. Örneğin, söz konusu yıllarda dahi Hollywood sinemasının şirketlerinin varlıkla arasında filmler yer almakta ve bunları kayıttan silinmesi bilimsel makalelere konu olmakta iken, Yeşilçam sinemasından bilanço örneği bile bulmak çok zor olacaktır. Patent, lisans vb gibi hakların da o yılların Türkiye'sinde rastlanmayan kalemler olduğunu söylemek gerçekçiliğin uzağına düşmez. Amerikan literatüründeki "depreciation" kelimesini amortisman olarak kullanan Türk literatürü, "**amortization**" kelimesi ile karşılaşınca açıkça ne yapacağını şaşırmış ve karşılık olarak itfa kelimesini kullanmaya başlamıştır. Bu anlamsızlık halen devam etmektedir. Örneğin, günümüzde, ülkemizde de nihayet önemli bir işletme göstergesi olduğu anlaşılan EBITDA kavramının Türkçe açılımı da bu yüzden tuhaf olmaktadır: Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization: Amortisman, İtfa, Vergi ve Faiz Giderleri Öncesi Kâr.

Oysa ki, yıllar önce Kirkor Kömürcüyan bu konuda çok daha başarılıdır:

Kirkor Kömürcüyan 1929 yılında Latin harfleri ile "**Yeni Muhasebe Usulü**" isimli kitabını yayınlamıştır (Kömürcüyan, 1929). Türkiye'de yeni alfabe ile yayınlanan ilk muhasebe kitabı da budur. 173 sayfalık kitabı Kömürcüyan telif etmemiş, Fransız yazar Charles Lejeune'nin kitabından adapte etmiştir. Günümüzde olsa, çok yadırganacak olan bu davranışla, o yıllarda ve daha sonraları ülkemiz literatüründe çokça karşılaşılmaktadır. Ülkemizdeki muhasebe ve işletmecilik uygulamalarının gelişmemiş olması nedeniyle başvurduğu anlaşılan bu yaklaşımda, gerçek yazar adı önsöz veya giriş (ya da o yılların ifadesi ile mukaddime) bölümlerinde belirtilmekte idi. Günümüzde akademik yazında kabul edilemez olan bu davranış, o yıllar için doğal bulunmaktaydı. Örneğin, Ziraat Bankası ve Halk Bankasında yöneticilik ve danışmanlık yapmış olan, Asım Süreyya'nın (soyadı kanunu sonrası İloğlu) 1930 tarihli "**Bilanço ve Bilanço Tahlilleri**" kitabı da yeni harflerle basılmış ilk kitaplardandır (Süreyya, 1930). Bu kitapta da yazar eserin M.J.Chavenau'nun eserinden iktibas edildiğini yazmaktadır. Kitap x + 176 sayfadır. Asım Süreyya "Mevzua Dair Birkaç Söz" başlığı taşıyan sunuş bölümünde kitaba ilaveler yaparak dilimize kazandırdığını söylemektedir. Başlangıca ise Chavenau'nun kaleme aldığı "Muharririn Mukaddemesi"ni koymuştur. Kitabın 126.sayfasından sonra başlayan "Bilanço Tahlilleri" kısmı ise Alman kaynaklarına dayalıdır. Yazarı belirtilmemiştir. Dönemin dilini yansıtan eserde ilgi çekici ifadelerden biri "kârü zarar hesabı" terimidir.

Sonuç olarak Kirkor Kömürcüyan'ın "Yeni Muhasebe Usulü" isimli kitabı Fransızca bir esere dayanmaktadır. Zaten kendisi de kitabın Mukaddime (6) bölümünde durumu şöyle ifade etmiştir.

"Bu defa eseri resen (kendi başıma) telif etmekten ise, muhasebe ve ticaret riyazatı (matematiği) ve bankacılık hakkında neşretmiş (yayınlanmış) olduğu birçok kıymetli asarıyla (eseri ile) iştihar etmiş (tanınmış) Garp müelliflerinden Charles Lejeunne'nin muhasebe kitabını icap eden bazı tadilatı icra etmek şartile esas ittihaz eylemeyi (almayı) münasip gördüm."

Kömürcüyan kitabın "Muhasebe Bilançosu" isimli bölümünde ise sabit kıymetlere yönelik olarak şunları yazmıştır. (Özetle): *"Mesela bir mobilyanın kıymeti bir taraftan hep düşer. Bu hali göstermek için, mobilyaya ve aynı kabilden olan kıymetlere **itfa usulü (système de l'amortissement)** denilen bir usül tatbik olunur."*

Buradan görüldüğü gibi Kömürcüyan Fransızca **amortissement** ifadesini dönemin Türkçe'sine gayet başarılı biçimde **itfa** olarak çevirmiştir. Kömürcüyan'ın kitabını yayınladığı dönemlerde ülkemizde henüz sanayileşme olmadığı için sabit kıymetlerin kullanım nedeniyle yıpranması gibi bir konu henüz muhasebe sorunu değildi. O yıllarda da sanayileşmiş bir ülke olan Fransa'dan alınan bir kitapta kavram olarak yabancı bir terimin çevirisi tam olarak doğrudur.

Ancak, daha sonra tam yılı izlenemle birlikte, Fransızca **amortissement** sözcüğü Türkçe'de **amortisman** olarak kullanılmaya başlanmıştır. Devamında da, belirtildiği gibi günümüzde maddi duran varlıklar için **amortisman**, maddi olmayanlar için **itfa** kelimesini kullanmak gibi bir gariplik doğmuştur.

Kirkor Kömürcüyan'ın yabancı bir terimi Türkçe'ye aktarmasındaki başarı görmezden gelinemez. Terimi o dönemin diline başarı ile çevirmiştir.

6.Sonuç

Kirkor Kömürcüyan, günümüzden yaklaşık bir yüzyıl öncesinde büyük bir boşluk bulunan ticari matematik, muhasebe konularına büyük bir üretkenlikle eğilmiş, uzun ömrünün büyük bölümünü eğitime, nerdeyse tümünü yazmaya tahsis etmiştir. Eğitim hayatına katkıları daha da derinlemesine incelenecek bir değerdir. Çalışmalarının çeşitliliği ve zenginliği her akademisyen için örnek teşkil edecek niteliktedir.

Kirkor Kömürcüyan'ın mesleki sevdası kendi kalemi ile yazdığı aşağıdaki cümlelerde görülmektedir. Bu dahi onu saygıyla anmaya yeterlidir.

"Mezun olduğum sene, Maarif Nazırı Münif Paşa, Selanik İdadisi için iyi bir riyaziye hocasını müdürümüze teklif etmişti. O da arkadaşlarımdan Reşad ve Reşid Beyleri ve beni tavsiye etmiş, arkadaşlarım İstanbul'dan ayrılmak ve muallim olmak istememişlerdi. Ben ise meslek aşkımdan dolayı İstanbul'da babamdan kalan Yenikapı'daki Sahilhane'deki annem ve kardeşlerim yanındaki rahatımı feda etmiş, Gurbet'e çıkmaya razı olmuştum..."

6) Kitapta mukaddime olarak yazılmıştır. Latin alfabesine yeni geçiş döneminde bu tür yazım farklılıkları çokça gözlemlenmektedir.

Kaynakça

- Çankaya, M. A. (1968-1971) Yeni Mülkiye Tarihi ve Mülkiyeliler, Mülkiye Şeref Kitabı, Sekiz Cilt, III.Cilt,
- Gençoğlu, Ü. G., (2009), Türkiye’de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarına Etkisi, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, s.30-37.
- Güvemli, O. Güvemli, B. (2006) Osmanlı’dan Cumhuriyet’e Muhasebe Düşüncesinin Gelişmesi, Mali Çözüm, Sayı 76, Haziran-Temmuz 2006
- Kömürcüyan, K. (1929) Yeni Muhasebe Usülü, İstanbul. (Yayınevi yoktur, Marifet Matbaasında basılmıştır.
- Sipahi, B., Küçük, İ. (2011), Türk Ticaret Kanunları ve Muhasebenin Gelişimine 160 Yıllık Etkileri, MUFTAV, Oktay Güvemli Muhasebe ve Tarih Vakfı Dergisi, Sayı 1, Temmuz, s.181-193.
- Sözbilir, H., Özyılmaz, C., Demirel, B.L. (2008), Serkiz Nihad and Kirkor Kömürcüyan in Turkish Accounting History, 12th World Congress of Accounting Historians : July 20-24, Istanbul, Turkey, Congress Proceedings, 668-674.
- Süreyya, A., (1930), Bilanço ve Bilanço Tahlilleri, Birinci Cilt, İstanbul, 1 (Yayınevi yoktur, Cumhuriyet Matbaasında basılmıştır.)
- Tuğlacı, P. (1989), Tarih Boyunca İstanbul Adaları, Say Yayınları, İstanbul.
- Us, H. T. (1943), Elli Yıl..
- Yücel, G. (1999), “Kullandığımız Muhasebe Terminolojisi Üzerine”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 1, Ocak s.18-22

Muhasebe Enstitüsünden:

KIRKINCI YILINDA TÜRKİYE MUHASEBE EĞİTİMİ SEMPOZYUMU

1979 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü tarafından başlatılan, ülkemizin en uzun soluklu bilimsel organizasyonu 2019 yılında güzel bir tesadüf ile yine Muhasebe Enstitüsü tarafından düzenlenecektir.

19-23 Nisan 2019 tarihlerinde planlanan toplantının açılış günü yine hoş bir tesadüfle kırk yıl önceki tarihe denk gelmektedir. Doksanlı yıllarda üç kez aksaklık yaşandığı için 2019 toplantısı 38.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu olarak sıralanacaktır.

1970’li yıllarda İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi öğretim üyesi Prof.Dr.Mustafa A.Aysan’ın bir ideali de Türkiye’deki tüm muhasebe öğretim üyelerini bir araya getirerek, etkin bir muhasebe eğitiminin nasıl yapılabileceğini tartışmaktı. O zamana kadar ülkemizde böyle bir toplantı düzenlenmemişti. 1979 yılının başlarında Muhasebe Enstitüsü Müdürü Prof.Dr.Nasuhi Bursal’ın başkanlığında yapılan bir toplantıda “Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu” isimli bir düzenlemenin yapılması kararı alındı.

O yılların haberleşme olanaklarını sınırlı olmasına rağmen, organizasyon görevini üstlenen üç genç asistan, Ateş Fırat, Haluk Ünal ve Göksel Yücel tarafından dönemin tüm üniversite ve akademilerine ulaşıldı. Sempozyumun 20-21 Nisan 1979 tarihlerinde Marmaris’te düzenlenmesine karar verildi. Büyük şehirler dışında bir yerin tercih edilmesinin temel nedeni, katılımcıların birbirleriyle daha fazla kaynaşmasını sağlamaktı. Muhasebe Enstitüsünün o zamanlardaki mali yapısı katılımcıların, her kurumdan üç kişi olmak üzere, konaklamalarını da üstlenecek kadar güçlüydü. Bu sempozyum, hiçbir yerden bağış alınmadan düzenlenen ilk ve son sempozyumdur. Toplantıya katkı veren onbir üniversite ve akademimizin, 63 öğretim üye ve yardımcısı belki de tarihi bir başlangıçta olduklarını düşünmemişlerdi.

İlk sempozyumda iki gün boyunca düzenlenen toplantı ve paneller sabahın saat dokuzundan akşamın saat altısına kadar devam etmişti. Bu yoğun çalışmaya rağmen katılan öğretim üyeleri birbirleriyle çok iyi kaynaşmışlar ve sadece akademik konuların ele alındığı değil, dostlukların da geliştiği bir toplantı gerçekleşmişti. Yükseköğretim kurumları birbirlerinin muhasebe eğitimlerinin benzerlik veya farklılıklarını görmüş, sempozyumdan duyulan memnuniyet bunun her yıl tekrar isteğini doğurmuştu. Takip eden sempozyumların sahibi yine Muhasebe Enstitüsü olacak, ancak organizasyonu her yıl başka bir kurum üstlenecekti. Nitekim 1980 yılındaki ilk uygulaması (ve aynı zamanda son) II.Sempozyum’da Ege Üniversitesi tarafından yapıldı. Sempozyum Muhasebe Enstitüsü adını da taşıdı. Ancak 1981 yılındaki toplantıyı Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi İşletme Fakültesi düzenlerken ve yine sempozyumun diğer ortağı Muhasebe Enstitüsü iken, o dönemde İ.Ü. yönetiminin ortak çalışmalara karşı görüşü nedeniyle Muhasebe Enstitüsü adı duyurulardan silinmek zorunda kalmıştır. Bu sempozyumdan sonra da böyle bir ortaklık uygulaması yapılmamıştır.

Takip eden yıllarda İstanbul, Ege, Gazi (Ankara İTİA), Marmara (İstanbul İTİA), Anadolu, Ankara, Uludağ, Dokuz Eylül, Hacettepe, Süleyman Demirel, Celal Bayar, Kocaeli, Muğla, Galatasaray ve Selçuk üniversiteleri bayrağı üstün bir başarıyla bir veya birden fazla taşıyarak bu kırk yıla büyük emek vermişlerdir. Bu uzun geçmişte yükseköğretim kurumlarımızda yeniden yapılandırmalar olmuş, bazılarının adı, bazılarının bölümlenmeleri değişmiş, ancak sempozyumlara gösterilen ilgi hep sürmüştür.

Muhasebe Enstitüsü ilerleyen yıllarda, 2000, 2004 ve 2012’de yine sempozyum düzenleyicisi olmuştur.

20 Nisan 1979 tarihinde Muhasebe Enstitüsü Müdürü Prof.Dr.Nasuhi Bursal'ın kırk yıllık serüvenin başlangıcını oluşturan açılış konuşmasından alınan aşağıdaki bölümler kırk yılda çok şeyin gerçekleştiğini, ancak bazı sorunların hala devam ettiğini gözlemlemek açısından çok ilgi çekicidir.

“Bildiğiniz gibi, muhasebe uygulamaya yönelik bir bilim dalıdır. Bu nedenle, öğrenenlere uygulamada ne derece yararlı olabilecek bilgiler ve yetenekler kazandırılabilirse, muhasebe eğitimi de o derece başarılı olmuş sayılabilir.

Uygulamada yararlılığın temel koşulu, muhasebenin temel fonksiyonunun ve öneminin tam olarak anlaşılmasıdır. Muhasebe sadece bir kayıt düzeni olarak anlaşıldığı sürece, onun gerçek önemini kavrayabilmek olanak dışıdır. Muhasebe bir ülkede tüm ekonomik faaliyetleri izlemeye ve bunların sonuçlarını ortaya koymaya yarayan bir bilgi değerlendirme ve raporlama sistemidir. Gerek mikro ve gerek makro düzeyde, bir ülkede kaynakların kullanımı muhasebeden alınan verilere göre yönlendirilir. Belirli amaçlara tahsis edilen kaynakların ne derece etkin ve verimli kullanıldığı muhasebenin vereceği sonuçlara göre değerlendirilir. Yönetim kararlarının en güvenilir kaynağı muhasebe verileridir. Muhasebenin bu önemli ve geniş kapsamlı fonksiyonunun tam olarak belirlenmesi, kanımca, muhasebe eğitiminin temel amaçlarından biri olmalıdır.

Üzerinde durulması gereken ikinci önemli konu, muhasebe uygulamasında, özellikle varlıkların değerlendirilmesinde ve gelir-giderlerde dönem ayırımı konularında uyulacak ilkelerin ve kuralların öğrencilere yeterince tanıtılmasıdır. Burada muhasebe teorisinin birinci derecede ağırlık taşıdığı şüphesizdir. Ancak, bunun yanında bir ülkede geçerli olan denetim düzeninin ve bu düzenin sorumluluğunu taşıyan muhasebe mesleğinin de bu ilkelerin yerleşip benimsenmesinde büyük bir katkısı vardır. Ülkemizde muhasebe denetiminin ve muhasebecilik mesleğinin yıllardan beri sürüp gelen çabalara rağmen hala yasal temellere oturtulamamış olması, muhasebe eğitimi ve uygulamasını bu yönden adeta bir boşluk içerisinde bırakmaktadır. Bu yüzden, derslerde öğrencilere tanıtılabildiğimiz ilke ve kurallar çoğu kere teorik düzeyde veya daha ziyade vergi ve ticaret kanunlarındaki hükümlerden ibaret kalmaktadır. Sözümlü ettiğim bu boşluk, muhasebe eğitiminin sorumluluğunu artırmaktadır. Bir yandan muhasebede kamu denetiminin ve mesleki örgütlenmenin gelişmiş olduğu yabancı ülkelerdeki tecrübelerden yararlanarak, öte yandan ülkemizin özel koşullarını ve ihtiyaçlarını gözönünde tutarak, ülkemiz için gerekli olacak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin geliştirilmesine katkıda bulunmak muhasebe eğitiminin temel konularından birisini teşkil etmektedir.

Muhasebe eğitimi açısından önemli olan üçüncü konu, eğitimde kullanılacak yöntem ve tekniklerin geliştirilmesidir. Muhasebe bir bilgi toplama, değerlendirme ve raporlama olduğuna göre, zamanla işletmelerin tüm bilgi sistemi içinde önemli bir alt sistem niteliğini kazanmaktadır. Bu durum muhasebe ve bilgisayar ilişkilerini ön plana çıkarmaktadır. Bununla paralel olarak, muhasebede uygulanan kantitatif değerlendirme teknikleri önemini artırmaktadır. Ancak bu arada, kantitatif yöntemler yanında, davranışsal yaklaşımların da muhasebede giderek önem kazandığı gözden uzak tutulmamalıdır. Bütün bu gelişmeler, muhasebecilerin işletmenin çeşitli fonksiyonları hakkında daha fazla bilgi sahibi olmasını zorunlu hale getirmektedir. Kısacası: Muhasebe kimlere ne zaman, ne tür bilgi gerekeceğini bilmek ve bu bilgileri ilgili yöneticilere en anlamlı biçimde sunmak zorundadır.”

1979 yılının ilk oturumunu yöneten Prof.Dr.Mustafa A.Aysan'ın başlangıç konuşmasının şu bölümü ise bir hayalin gerçekleşmiş olduğunu göstermektedir.

“Bu toplantı, umarım ki gelecek yıllarda ikincisi, üçüncüsü, dördüncüsüyle birbirini izleyecek ve bizler zaman zaman bir araya geleceğiz.”

Denizli, Pamukkale'de düzenlenecek “Kırk Yılın Muhasebesi ve Yeni Hayallerimiz” başlıklı 2019 sempozyumunun başarısı genç akademisyenler başta olmak üzere, ülkemiz üniversitelerinin muhasebeye emek veren bilim insanlarını ağırlamak ve onlara belki hatırı bir kırk yıl daha sürecek bir acı kahve daha sunabilmektir. Muhasebe Enstitüsü olarak, bunu da ancak tüm muhasebe eğitimcilerinin sempozyumlara katkısıyla yapabileceğimize inanıyoruz.



SERDAR KÜÇÜKBERKSUN
(1947-2004)

1975 yılında yayın hayatına başlayan Muhasebe Enstitüsü Dergisine en fazla emek vermiş kişi hiç tereddütsüz Dr.Serdar Küçükberksun'dur.

İlk ve ortaöğretimini İstanbul'da tamamlamış ve 1968 yılında kurulan İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesine ilk öğrencilerden biri olarak girmiştir. 1972 yılındaki mezuniyetini takiben kürsü başkanlığını Prof.Dr.Kamuran Pekiner'in yaptığı Denetim Kürsüsünde asistan olarak göreve başlamıştır. Bu dönemde Ersin Güredin, Peyami Çarıkçıoğlu ve Ateş Fırat'la beraber işleri paylaşmış, ama aynı zamanda Prof.Dr.Nasuhi Bursal'ın müdürlüğünü üstlendiği Muhasebe Enstitüsü faaliyetlerine katkıda bulunmaya başlamıştır.

1982'ye kadar devam eden akademik yaşantısında Muhasebe Enstitüsünün konferans, seminer ve yayın faaliyetlerinde çok büyük emeği ve imzası vardır. Özellikle ülkemizde sadece akademisyenlere değil, iş hayatına da yönelik olarak yayınlanan Muhasebe Enstitüsü Dergisine Ersin Güredin ile birlikte büyük katkı vermiştir. Yaratıcılığını her alanda sergilemiş, Türkiye'de alanında bir ilk olan bu derginin gazete bayilerinde dahi satılmasını sağlamıştır. Muhasebe Enstitüsünün ilk on yılda ulaştığı zirvede en büyük pay sahiplerindedir.

1976 yılında "İşletmelerde Prodüktivite Denetimi ve Türkiye Demir Çelik İşletmelerinde Uygulamalı Örnekler" başlıklı tezi ile "İşletme Doktoru" unvanı almıştır. Fransızca ve İngilizce bilen Küçükberksun, akademik yaşantısı sırasında ABD'de Chicago Üniversitesi ve Loyola Üniversitesinde, Polonya'da Wroclaw Üniversitesi ve Oskar Lange Akademisinde mesleki çalışmalara katılmıştır. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesindeki akademik hayatı sırasında Harp Akademilerinde de dersler vermiş, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinde Yönetim Kurulu Üyeliği yapmıştır.

Sadece Muhasebe Enstitüsü Dergisinin değil, İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisinin de editörlüğünü uzun yıllar üstlenmiş, mesleki yaşantısında iş hayatına dönük çeşitli projelerde de görev almıştır.

1982 yılında çok emek verdiği Fakültesinden ayrılarak özel sektöre geçmiştir. Uzun yıllar danışmanlık görevleri üstlenmiş, doksanlı yıllarda gönlünden koparamadığı Fakültesine ders vermek üzere kısa bir geri dönüş de yapmıştır.

2004 yılında, daha çokça verimli olabileceği bir yaşta aramızdan ayrılmıştır.

Uzun yıllar sonra Muhasebe Enstitüsü Dergisini yeniden yayın hayatına döndürürken, bu dergiye geçmişte en büyük emeği vermiş kişi olarak onun anısını yaşatmak, bizlerin gönül borcudur.

İÇİNDEKİLER

Çok Uzun Bir Aradan Sonra

İşletme Eğitimi Üzerine Düşünceler
Fahir BİLGİNOĞLU

Türkiye’de Denetimde ROSC Raporu Farkındalıkları ve Bugün
Ersin GÜREDİN, Burcu ADİLOĞLU

Earnings Management: A Class Review of Selected Cases
Belverd E. NEEDLES, JR., Marian POWERS, Bora ŞENYİĞİT

İşletmelerde İç Denetimin Rolü: Türk Finans Sektöründe Bir İnceleme
Gürol BALOĞLU, Sema ÜLKER, Burcu ADİLOĞLU

BOBİ FRS Kapsamında "Stoklar"
Yakup SELVİ, Melis ERCAN

Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST 100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi
Lerzan KAVUT, Nevzat GÜNGÖR

Muhasebe Eğitimine Verilen Doksan Yıllık Ömür - Kırkor Kömürcüyan
Şenay KARATAŞ, Göksel YÜCEL, Burcu ADİLOĞLU

Muhasebe Enstitüsünden: Kırkıncı Yılında Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu

Serdar Küçükberksun



İstanbul Üniversitesi
İşletme Fakültesi

MUHASEBE ENSTİTÜSÜ

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

<https://www.facebook.com/muhasebe.enstitusu>

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