

T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
İŞLETME FAKÜLTESİ

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

# MUHASEBE

ENSTİTÜSÜ

# DERGİSİ

MED - JOURNAL of ACCOUNTING INSTITUTE



TEMMUZ/JULY 2021, SAYI/ISSUE 65





T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
İŞLETME FAKÜLTESİ

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

# MUHASEBE

## ENSTİTÜSÜ

# DERGİSİ

MED – JOURNAL of ACCOUNTING INSTITUTE

TEMMUZ/JULY 2021, SAYI/ISSUE 65



**Dizinler / Indexing and Abstracting**

RePEc Ideas

RePEc Econpapers

**Kapak fotoğrafı / Cover photo**

UNIVAC I, muhasebe kullanımları için üretilen ilk modern bilgisayar.

*UNIVAC I, first modern computer generated for accounting uses.*

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



**Sahibi / Owner**

Prof. Dr. F. Lerzan KAVUT  
İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye  
*Istanbul University, School of Business, İstanbul, Turkey*

**Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / Responsible Manager**

Fatih YILMAZ  
İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye  
*Istanbul University, School of Business, İstanbul, Turkey*

**Yazışma Adresi / Correspondence Address**

İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü, Avcılar, İstanbul, Türkiye  
Telefon / Phone: +90 (212) 473 70 70/ 18315  
E-mail: jai@istanbul.edu.tr  
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/meder>  
<https://iupress.istanbul.edu.tr/tr/journal/jai/home>

**Yayıncı / Publisher**

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

**Baskı / Printed by**

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

Dergide yer alan yazılardan ve aktarılan görüşlerden yazarlar sorumludur.  
*Authors bear responsibility for the content of their published articles.*

Yayın dili Türkçe ve İngilizce'dir.  
*The publication languages of the journal are Turkish and English.*

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

**DERGİ YAZI KURULU / EDITORIAL MANAGEMENT**

**Baş Editör / Editor-in-Chief**

Prof. Dr. Lerzan KAVUT, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye  
– [lerk@istanbul.edu.tr](mailto:lerk@istanbul.edu.tr)

**Baş Editör Yardımcısı / Co-Editor in Chief**

Prof. Dr. Aslı TÜREL, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye  
– [gunduzay@istanbul.edu.tr](mailto:gunduzay@istanbul.edu.tr)

Doç. Dr. Emre Selçuk SARI, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Ana Bilim Dalı,  
İstanbul, Türkiye – [emresari@istanbul.edu.tr](mailto:emresari@istanbul.edu.tr)

**Yazı Kurulu Üyesi / Editorial Management Board Member**

Prof. Dr. Taylan ALTINTAŞ, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye  
– [ataylana@istanbul.edu.tr](mailto:ataylana@istanbul.edu.tr)

Doç. Dr. Turgay SAKİN, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye  
– [tsakin@istanbul.edu.tr](mailto:tsakin@istanbul.edu.tr)

Dr. Nevzat GÜNGÖR, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye  
– [nevzat.gungor@istanbul.edu.tr](mailto:nevzat.gungor@istanbul.edu.tr)

**Dil Editörleri / Language Editors**

Elizabeth Mary EARL, İstanbul Üniversitesi, Yabancı Diller Yüksek Okulu, İstanbul, Türkiye – [alan.newson@istanbul.edu.tr](mailto:alan.newson@istanbul.edu.tr)

Alan James NEWSON, İstanbul Üniversitesi, Yabancı Diller Yüksek Okulu, İstanbul, Türkiye – [elizabeth.earl@istanbul.edu.tr](mailto:elizabeth.earl@istanbul.edu.tr)

**YAYIN KURULU / EDITORIAL ADVISORY BOARD**

Prof. Dr. Ersin GÜREDİN, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye  
– [guredin@istanbul.edu.tr](mailto:guredin@istanbul.edu.tr)

Prof. Dr. Can Şınga MUĞAN, Orta Doğu Teknik Üniversitesi, İşletme Bölümü, Ankara, Türkiye – [mugan@metu.edu.tr](mailto:mugan@metu.edu.tr)

Prof. Dr. Belverd E. NEEDLES JR., DePaul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Bölümü, Chicago, ABD - [bneedles@depaul.edu](mailto:bneedles@depaul.edu)

Prof. Dr. Serdar ÖZKAN, Orta Doğu Amerikan Üniversitesi, Egaila, Kuveyt – [serdar.ozkan@aum.edu.kw](mailto:serdar.ozkan@aum.edu.kw)

Prof. Dr. Recep PEKDEMİR, Wisconsin La Crosse Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Bölümü, Wisconsin, ABD  
– [rpekdemir@uwlax.edu](mailto:rpekdemir@uwlax.edu)

Prof. Dr. Haluk SUMER, Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Almanca İşletme Bölümü, İstanbul, Türkiye  
– [haluksumer@marmara.edu.tr](mailto:haluksumer@marmara.edu.tr)

Prof. Dr. Haluk ÜNAL, Maryland Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Maryland, ABD - [hunal@rhsmith.umd.edu](mailto:hunal@rhsmith.umd.edu)

Doç. Dr. Graham GAL, Massachusetts Amherst Üniversitesi, Isanberg Yönetim Fakültesi, Muhasebe Bölümü, Massachusetts, ABD  
– [gfgal@isenberg.umass.edu](mailto:gfgal@isenberg.umass.edu)

## İÇİNDEKİLER / CONTENTS

### Sunuş / Preface

Muhasebe Enstitüsü Dergisi 65.Sayısı.....	IX
<i>Lerzan Kavut</i>	

### Araştırma Makaleleri / Research Articles

Hediye, Denetçi, Bağımsızlık Sarmalı Gift-giving, Auditors, and the Independence Spiral .....	1
<i>Süleyman Yükçü, Sevda Anlı</i>	
Denetim Senaryolarının Muhasebe Denetimindeki Önemi Importance of Mock Audits in Auditing .....	13
<i>Ayça Akarçay Öğüz, N. Gözde Bircan</i>	
Önemli Muhasebe Tahminlerinin Kilit Denetim Konuları Çerçevesinde İncelenmesi Review of Critical Accounting Estimates in the Context of Key Audit Matters .....	23
<i>Ayça Zeynep Süer</i>	
COVID-19 Pandemisinin Bağımsız Denetime Etkileri: Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi Effects of COVID-19 Pandemic on Independent Audit Activities: Examining the Opinions of the Independent Auditors .....	39
<i>Yasemin Acar Uğurlu, Özkan Sarısoy</i>	
The Effect of Company and Auditor Characteristics on Timeliness of Financial Reporting: A Study of Banking Companies in Indonesia Finansal Raporlamanın Zamanlamasında Şirket ve Denetçi Özelliklerinin Etkisi: Endonezya’da Bankacılık Sektöründe Bir Çalışma.....	59
<i>Siswantoro Siswantoro</i>	
Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Diğer Finansal Raporlama Standartları ile Karşılaştırılması Accounting for Revenue in the Framework of the Draft Financial Reporting Standard for Small and Micro Sized Enterprises and Comparison with Other Financial Reporting Standards.....	75
<i>Neşegül Parlak</i>	

### Düzeltilme Notu

Muhasebe Enstitüsü Dergisi / Journal of Accounting Institute’de yayınlanan aşağıdaki makale, yazarların dergi editöryasına yaptığı hata bildirimine istinaden düzeltilmiştir. Yazarların bildirdiği hata, yayınlanmış olan makaledeki tablo ve ekran görüntülerinde bir firmanın adının sehven yer almasıdır ve firmanın buna itirazı olduğunu belirtmişlerdir. Buna istinaden tablo ve ekran görüntüleri revize edilmiştir.

### Corrigendum

The article, published in Journal of Accounting Institute / Muhasebe Enstitüsü Dergisi, indicated in below has been corrected due to the authors’ error notification to the editorial office. The error authors noted was that a company’s name was included inadvertently in the tables and screen shots of the article and the company has had an opposition to this. Therefore tables and screen shots have been revized.

SAP ERP Sistemi Üzerinde Ürün Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Uygulama / Costing Approach in SAP Systems and an Implementation

**DOI:** 10.26650/MED.2019515204

**Sayı/Issue:** 60,

**Yıl/Year:** 2019,

**Sayfa/Page:** 21-35

**Geliş tarihi/Received:** 20.01.2019

**Kabul tarihi/Accepted:** 07.02.2019

**Authors:** Aslıhan GÜR<sup>1</sup>, Burcu ADİLOĞLU<sup>2</sup>

<sup>1</sup>SAP Maliyet Muhasebesi ve Bütçe Kontrolü Grup Lideri, İstanbul, Türkiye

<sup>2</sup>Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye



## SUNUŞ

### Değerli Okurlarımız,

Muhasebe Enstitüsü Dergisinin 65. sayısında (Temmuz 2021) sizinle tekrar buluşmaktan mutluluk duyuyoruz.

Dünyada ve Ülkemizde ekonomik, psikolojik ve sosyal boyutlarıyla zorlu geçirilen günlerle dolu 2021 yılının yarısını geride bıraktık. Akademik dünya yaşanan çeşitli sorunlara ve zorluklara rağmen, gelecek günlerin daha iyi olacağı ümidi ve şevkiyle hem eğitim öğretim faaliyetlerini hem de bilimsel etkinliklerini ve akademik çalışmalarını azimle ve başarıyla sürdürmeye devam etmektedir.

Bilimsel ve özgün nitelikli çalışmalarını bizimle paylaşarak, dergimizin bu sayısına ve muhasebe literatürüne katkı sunan tüm yazarlarımıza teşekkür ederiz.

Dergimizin bu sayısında; Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ ve Sevda ANLI hediye, denetçi, bağımsızlık sarmalı başlıklı makaleleri ile; Doç. Dr. Ayça Akarçay ÖĞÜZ ve N. Gözde BİRCAN denetim senaryolarının muhasebe denetimindeki önemini aktardıkları çalışmalarıyla yer almışlardır. Doç. Dr. Ayça Zeynep SÜER çalışmasında önemli muhasebe tahminlerinin kilit denetim konuları üzerindeki etkilerini; Dr. Öğr. Üyesi Yasemin ACAR UĞURLU ve Dr. Özkan SARISOY ise çalışmalarında COVID-19 pandemisinin bağımsız denetime etkilerini tespit etmek amacıyla denetçi görüşlerini incelemişlerdir. Siswantoro SISWANTORO finansal raporlamanın zamanlamasında şirket ve denetçi özelliklerinin etkisini irdeleyen çalışmasıyla ve Dr. Neşegül PARLAK KÜMİ FRS kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesini ele aldığı çalışmasıyla dergimizin 65. sayısında yer almışlardır.

Dergimiz yayın politikası olarak İngilizce veya Türkçe dillerinde bilimsel nitelikli çalışmalarınızı bekliyoruz.

Gelecek sayılarımızda buluşmak dileğiyle...

Saygılarımızı sunarız.

### MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİ YÖNETİMİ ve EDİTÖRLERİ ADINA

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



# Hediye, Denetçi, Bağımsızlık Sarmalı

## Gift-giving, Auditors, and the Independence Spiral

Süleyman Yükücü<sup>1</sup> , Sevda Anlı<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Prof.Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman, İzmir, Türkiye. Eposta: suleyman.yukcu@deu.edu.tr  
<sup>2</sup>Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe, İzmir, Türkiye. Eposta: sezersevda35@gmail.com

ORCID: S.Y. 0000-0002-1514-5953; S.A. 0000-0003-0195-1230

### ÖZ

Bağımsız denetim, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun, doğruluğunun ve güvenilirliğinin bağımsız bir şekilde denetiminin yapılmasıdır. Bağımsız denetçi, denetim mesleğini icra ederken mesleki etik ilkelerine uygun hareket etmelidir. Bu bağlamda, bağımsız denetçilerin uyması gereken mesleki etik ilkeleri; dürüstlük, tarafsızlık, mesleğe uygun davranış, sır saklama ve mesleki yeterlilik ve özendir. Tarafsızlık ilkesi kapsamında denetçinin; kişisel çıkarlar, müşterilerle yakın ilişki, müşterilerin denetçinin kendi görüşlerini benimsemesini sağlama çabaları vb. durumlar tarafsız karar vermeyi etkileyebilir. Bu tür durumlarda denetçi, mesleki faaliyetini mesleki etik ilkelerine ve tarafsızlık ilkesine aykırı olarak gerçekleştirir. Bu duruma sebep olabilecek olaylardan biri de hediye alışverişidir. Yapılan çalışmada, hediye kavramı açıklanmış olup denetçiler ve bağımsız denetim kapsamında hediye bağlamı değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda etik konusu çerçevesinde mevcut konu, literatürde yer alan veriler doğrultusunda incelenmiştir. Elde edilen verilere göre denetim müşterisinden denetim personeline ağır lanma teklifi, yemek yeme teklifi veya hediyelerin kabul edilmesi kişisel çıkar veya yakınlık tehdidi oluşturabilir. Denetçi bağımsız ve temel etik ilkelere bağlı kalarak bir şirketi denetlemesi gerekli olup, şirket tarafından hiçbir şekilde hediye kabul etmemelidir. Denetçi, birçok ülkede kanunla yasaklanmış olan teşviklere ve hediyelere dikkat etmelidir. Çünkü denetçinin etik olmayan davranışa neden olan bir teşviki veya hediye kabul etmesi veya sunması dürüstlük ilkesini ihlal eder. Bu bağlamda, teşvikin niteliğine, sıklığına, değerine, kültürel etkisine, şeffaflığına ve denetim müşterisinin bu tür davranışları mesleki muhakemeye değerlendirmesine dikkat edilmelidir. Teşvikin davranışı olumsuz etkilediği tespit edilirse, firma veya müşteri iş yönetimini bilgilendirmek ve iş ilişkisini sonlandırmak gibi önlemler alınmalıdır.

**Anahtar kelimeler:** Hediye, Denetçi, Bağımsızlık Sarmalı

### ABSTRACT

An independent audit refers to the objective examination of financial statements' compliance by an autonomous individual using generally accepted accounting standards to assess accuracy and reliability. The independent auditor must act in accordance with the principles of professional ethics in the process of performing audits. In this context, the professional ethical principles with which independent auditors must comply include honesty, impartiality, professional behavior, confidentiality, professional competence, and care. In the scope of the principle of impartiality, the auditor's self-interest, a close relationship with clients, efforts of clients to get an auditor to adopt their own views, and other potentially compromising situations can affect impartial decision making. In such cases, the auditor performs professional activity in violation of the principles of professional ethics and impartiality. A circumstance that can cause such situations is that of gift-giving. In this study, the concept of gifts is explained, and the context of gift-giving is evaluated within the scope of auditors and independent audits. Within the framework of ethics, the issue of gift-giving is examined referencing preexisting data in the literature. According to the data obtained, hospitality offers, meal offers, or acceptance of gifts given by an audit client to an independent auditor may result in self-interest or familiarity threats. As an auditor must perform audits independently, adhering to basic ethical principles, and should not accept gifts from client companies in any way, the auditor should remain vigilant regarding any incentives or gifts that are prohibited by law in many countries. An auditor's acceptance of an incentive or gift constitutes unethical behavior and violates the principle of honesty. Unwavering attention must be paid to the nature, frequency, value, cultural impact, and transparency of any incentive offered, including the assessment of the audit client's behavior using professional judgment. If it is determined that the incentive negatively affects behavior, measures must be taken, such as informing the company or customer business management and terminating the business relationship.

**Keywords:** Gift, Auditor, Spiral of Independence

**Başvuru/Submitted:** 10.03.2021 **Revizyon Talebi/Revision Requested:** 03.04.2021 **Son Revizyon/Last Revision Received:** 26.04.2021 **Kabul/Accepted:** 30.04.2021



**Sorumlu yazar/Corresponding author:** Süleyman Yükücü / suleyman.yukcu@deu.edu.tr

**Atıf/Citation:** Yukcu, S. ve Anli, S. (2021). Hediye, denetçi, bağımsızlık sarmalı. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 65, 1-12. <https://doi.org/10.26650/MED.894559>



## Extended Abstract

The main purpose of business is to maximize value within the boundaries of the resources they possess, and the main goal of investors is to leverage savings in areas that will bring maximum revenue. It is of utmost importance for businesses and investors to be able to rely on accurate financial information when making investment decisions to achieve their goals. Supervision is very important to the general national economy, business leaders, and third parties working with a business. Such decisions are often made referring to regular audits, as planning based on specified criteria and real indicators is more effective and accurate than strategies determined according to general economic development expectations. An independent audit refers to the objective examination of financial statements' compliance by an autonomous individual using generally accepted accounting standards to assess their accuracy and reliability. The independent auditor must act in accordance with the principles of professional ethics in the process of performing audits. In this context, the professional ethical principles with which independent auditors must comply include honesty, impartiality, professional behavior, confidentiality, professional competence, and care. In the scope of the principle of impartiality, the auditor's self-interest, a close relationship with clients, efforts of clients to get an auditor to adopt their own views, and other potentially compromising situations can affect impartial decision making. In such cases, the auditor performs professional activity in violation of the principles of professional ethics and the principle of impartiality. A circumstance that can cause such situations is that of gift-giving. Gifts can differ in many ways. Various aspects include whether the gift is tangible, the meaning it carries for the parties, and the purpose of the gift. In terms of tactility, gifts can be examined in two ways as tangible or abstract gifts. Examples of tangible gifts are assets such as goods and money. Abstract gifts can include lunches, cinema, concerts, sports activities, and other forms of entertainment. Giving gifts can build social relationships and strengthen existing relationships. Gift-giving is the selection, transfer, and evaluation of goods, services, and experiences as a spontaneous gesture or to fulfill an obligation. If gift-giving is considered from the perspective of the auditor, gifts received by the auditor may represent utilitarianism. When a gift is given, the other party may expect benefits. Such expectations include "positive opinion" or "high or low wages." This study explains the concept of gifts and the context of gift-giving is evaluated within the scope of auditors and independent audits. Within the framework of ethics, the issue of gift-giving is examined referencing preexisting data in the literature. According to the data obtained, hospitality offers, meal offers, or acceptance of gifts from an audit client to an independent auditor may result in self-interest or familiarity threats. As auditors must perform audits independently, adhering to basic ethical principles, and should not accept gifts from client companies in any way, the auditor should remain vigilant regarding any incentives or gifts that are prohibited by law in many countries. An auditor's acceptance of incentives or gifts constitutes unethical behavior and violates the principle of honesty. Unwavering attention must be paid to the nature, frequency, value, cultural impact, and transparency of any incentive offered, including assessment of the audit client's behavior using professional judgment. If it is determined that the incentive negatively affects the behavior, measures must be taken, such as informing the company or customer business management and terminating the business relationship. According to Article 200.7 of the Code of Ethics Standard for Independent Auditors, such internal notification is imperative when "the auditor receives gifts from the customer or receives privileged treatment unless it is of small or insignificant value." Regarding situations that pose a threat of proximity to the auditor "by a customer; A gift and entertainment offer may be presented to the auditor or to a member of the nuclear family or to one of their relatives. In this way, a proposal can create threats that hinder compliance with the fundamental principles" (Article 260.1). It is unquestionable that, in all cases, such gift-giving poses a threat and damages the principle of independence; therefore, any gifts or favors extended by companies to auditors within the framework of ethical rules should not be accepted. Ethical behavior should be exercised at all times, as it may harm the work performed and affect other related individuals groups. It is irrefutable that parties will be adversely affected by the presence of any form of gift-giving and receiving during an independent audit, in addition to suffering a damaged reputation if and when such indiscretions are reported.

## 1. Giriş

İşletmelerin temel amacı, sahip oldukları kıt kaynaklar ile işletme değerini maksimize etmek, yatırımcıların temel amacı ise birikimlerini maksimum kar getirecek alanlarda kullanmaktır. İşletmelerin ve yatırımcıların amaçlarına ulaşmaları için yatırım kararlarını verirken finansal bilgilere güvenmeleri büyük önem arz etmektedir. Bunun yanı sıra finansal bilgiler, faaliyetlerin başarı düzeyini ölçmek için önemli bir araç olarak kabul edilmektedir. Yatırımcılar ve diğer ilgi grupları, işletmenin varlıklarının nasıl kullanıldığını ve karlı ve istikrarlı alanlara özgü olup olmadıklarını analiz ederken bu bilgilere güvenirler. Bu bakımdan denetim sistemi, yukarıda belirtilen ilgililere, kullanacakları bilgilerin doğru ve geçerli olduğuna dair güvence sağlar (Selimoğlu vd., 2009).

Denetim, genel ulusal ekonomi, yöneticiler ve işletme ile ilgilenen üçüncü şahıslar için oldukça önemlidir. Düzenli denetimler sonucunda alınan kararlar, ölçüt ve göstergelere dayalı olarak yapılan planlar, genel ekonomik gelişme beklentilerine göre yapılan planlara göre daha etkili ve isabetlidir.

Bağımsız denetim, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun, doğruluğunun ve güvenilirliğinin bağımsız bir şekilde denetiminin yapılmasıdır (Yavaşoğlu, 2001). Bağımsız denetçi, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu değerlendirirken genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini kullanır. Bu nedenle söz konusu ilkeler konusunda eğitim alması ve bunu denetim faaliyetinde uygulaması gerekmektedir. Aynı zamanda denetçi, tarafsız olmanın yanı sıra kanıt toplama ve değerlendirme konusunda deneyimli ve uzman olmalıdır (Kepekçi, 2000).

Bağımsız denetim, tek bir kişi veya kurum için değil, tüm toplum için önemli bir kavramdır. Denetimi yürüten bağımsız denetçi, başta devlet olmak üzere tüm toplumun ve bilgi kullanıcılarının yararını gözetmek zorundadır. Bu nedenle denetim mesleğini icra ederken mesleki etik ilkelerine uygun hareket etmelidir. Bu bağlamda, bağımsız denetçilerin uyması gereken mesleki etik ilkeleri; dürüstlük, tarafsızlık, mesleğe uygun davranış, sır saklama ve mesleki yeterlilik ve özendir (KGGK, 2014). Tarafsızlık ilkesi kapsamında denetçinin; kişisel çıkarlar, müşterilerle yakın ilişki, müşterilerin denetçinin kendi görüşlerini benimsemesini sağlama çabaları vb. durumlar tarafsız karar vermeyi etkileyebilir. Bu tür durumlarda denetçi, mesleki faaliyetini mesleki etik ilkelerine ve tarafsızlık ilkesine aykırı olarak gerçekleştirir. Bu duruma sebep olabilecek olaylardan biri de hediye alışverişidir.

Hediye vermek, sosyal ilişkileri kuran ve mevcut ilişkileri güçlendiren bir olaydır. Hediye vermek, kendiliğinden bir jest yapmak veya bir yükümlülüğü yerine getirmek için mal, hizmet ve deneyimlerin seçimi, transferi ve değerlendirilmesidir. Hediye verme bağımsız denetçi açısından değerlendirilecek olursa, denetçinin aldığı veya verdiği hediyeler faydacılığa girebilir. Hediye verildiğinde karşı taraf fayda beklentisi içine girebilir. Bu beklenti “olumlu görüş”, “yüksek veya düşük ücret” vb. şeklinde olabilir.

Bağımsız denetçi, yalnızca denetlediği işletmeye karşı sorumlu değildir. Denetçi, bir tür kamu hizmeti sağlayan ve kamu yararına hizmet edecek biçimde davranma sorumluluğu bulunan mesleğin bir üyesidir. Bu nedenle mesleğini olması gerektiği şekilde icra etmeli ve bu yükümlülüğü yerine getirebilmek adına etik kurallara uygun bir biçimde hareket etmelidir. Çünkü bağımsız denetim hizmeti kullanıcıları, bu hizmetlerin sağlanmasında mesleki etik kuralların var olduğuna dair bir güven duygusu hissetmelidir (Keskin, 2016). Yapılan çalışmada, ilk olarak hediye kavramı açıklanacak olup sonrasında denetçiler ve bağımsız denetim kapsamında hediye kavramı değerlendirilecektir. Bu bağlamda etik konusu çerçevesinde mevcut konu, literatürde yer alan veriler doğrultusunda incelenecektir.

Muhasebe çatısı altında yer alan mesleklerin (YMM, SMMM, Bağımsız Denetçilik vb.) icrasında olduğu kadar birçok diğer mesleğin icrasında da hediye olgusu gerçek bir etik ikilem olarak karşımıza çıkmaktadır. Öğretmenlere öğretmenler gününde cumhuriyet altını hediye edilmesi, genel cerraha ameliyat sonrası el emeği adı altında para, baklava, yöresel ürünler hediye edilmesi, spor karşılaşmalarını yöneten hakemlere hediye verilmesi, politikacıya, bürokrata, yargı mensubuna hediye verilmesinin düşünülmesi, verilmesi, kabulü veya reddi başlı başına bağımsızlık sorunsalıdır. Hediye sadece muhasebe mesleğinin icrası konusunda değil, diğer tüm meslek ve ilişkilerde bağımsızlık sorunsalı olarak irdelenebilir. Hediye algısındaki yanlılık tüm ilişkilere katlanarak yansıyabilir.

Meslek mensuplarının bazıları en katı, mutlak haliyle hediyeye hayır derken, bir kısmı da bir işletmeye bir yıl hizmet verdikten sonra masum bir hediye teklif edilmemiş olmasını çok büyük bir kabalık olarak algılayabilmektedir. Makalenin ana amaçlarından bir tanesi de hediye olgusunun okuyucunun zihninde doğru parametreler ile oluşmasını sağlamaktır.

## 2. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi Kavramı

Planlama, organize etme ve yürütme ile birlikte yönetimin temel işlevlerinden biri olan denetim, belirlenen kriterler ile elde edilen bilgiler arasındaki uygunluk derecesinin belirlenmesi ve raporlanması için iddialara ilişkin delillerin toplanması ve değerlendirilmesidir. Denetim, ekonomik, yasal ve etik sonuçları içeren ve aynı zamanda uzmanlık gerektiren bir görevdir (Saxena vd., 2010).

Denetim işini meslek olarak icra eden kişiye denetçi denir. Denetçi, standart davranışlar olarak nitelendirilmeden temel ilkelere tümüyle uyumlu çalışmalıdır. Söz konusu temel ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış olarak belirlenmiştir (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar 110.1 U1). Denetçi, mesleğini yerine getirirken temel ilkeleri dikkate almalı ve bu ilkelere uyumu engelleyecek tehditleri belirlemek ve değerlendirmek için kavramsal çerçeveyi uygulamalı ve tehditleri değerlendirirken müşterinin faaliyet gösterdiği ortamı dikkate almalıdır. Denetim firması için bu süreçte temel ilkelere uygun liderlik yapısı, ücret ve performans değerlendirme, mesleki eğitim ve kullanılacak şikâyet mekanizmaları önemlidir. Bu tehditlerin yeniden değerlendirilmesi için yeni bilgi, durum ve değişikliklerin (işletmelerin birleşmesi, şirket hisse senetlerinin borsada alım satımı, hizmet kapsamının genişletilmesi vb.) gerçekleşmesi ile denetçi tarafından kavramsal çerçevenin uygulanması gereklidir (Yazar, 2021).

Denetim amaçlarına, uygulanma zamanına ve denetçi türlerine göre sınıflandırılabilir. Denetçi türlerine göre denetim; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır. İç denetim, işletmede sürekli çalışan veya sürekli olarak şirket dışında iç denetçi olarak çalışanların finansal ve finansal olmayan bütün işletme faaliyetlerinin incelenmesidir. Diğer bir ifadeyle, kamu ya da özel sektörde ücret sözleşmesi ile hizmet veren kişilerin yönetim adına yaptığı bir denetim türüdür (Kavut vd., 2009). Kamu denetimi ise, kamu idarelerinde istihdam edilen ve kamu yararı gözetilerek çalışanlar tarafından yapılan denetimlere denir. Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin devlet tarafından yetkilendirilmiş denetçiler tarafından incelenmesidir (Kavut vd., 2009). Kamu denetiminde yasal otorite tarafından belirlenen prosedürlere uyulup uyulmadığı kontrol edilir (Selimoğlu vd., 2012). Bağımsız denetim ise kurulca talep edilecek ya da işletmelerin halka açıklanacak yıllık finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin uygunluğu ve doğruluğu konusunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmek amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim teknikleri kullanılarak kayıt, defter ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek raporlanmasıdır (SPK, 2006). Bağımsız denetim şirket ile işçi-işveren ilişkisi içinde olmayan kişiler tarafından yapıldığından, bu denetim türü aynı zamanda dış denetim olarak da tanımlanmaktadır (Eroğlu, 2010).

KGK tarafından bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen Yeminli Mali Müşavir (YMM) ya da Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ruhsatını almış meslek mensupları ile birlikte ortakları YMM ve SMMM olan ve KGK tarafından bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilen sermaye şirketleri bağımsız denetim kuruluşlarıdır (Yükçü ve Alkan, 2020).

Bağımsız denetçi ise denetimi faaliyet alanı olarak gören ve bağımsız olarak veya bir denetim firmasına bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Bu denetçiler, işletmelerin mevcut durumu hakkında bilgi almak isteyen kişi veya kuruluşların talepleri doğrultusunda denetim faaliyetlerini yürütürler (Bakır, 2003). Diğer bir deyişle bağımsız denetçiler, bir denetim şirketinde çalışan, müşterilerine profesyonel bir denetim hizmeti sunan uzmanlardır. Bağımsız denetçiler, eğitimleri, deneyimleri ve nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde yerine getirebilen profesyonellerdir (Güredin, 2000).

## 3. Hediye Kavramı

The American Heritage Dictionary'e (2016) göre hediye; "gönüllü olarak verilen ve parasal geri dönüşü olmayan bir şey" olarak tanımlanmıştır. Başka bir tanıma göre hediye; ritüeller ve törenler yoluyla bir kişiye veya gruba gönüllü olarak mal

ve hizmet sağlamaktır. Türkçe’de eş anlamlı olarak “armağan” kelimesi de kullanılmaktadır. Bir mal veya hizmetin hediye olma koşulu, zorunluluk veya yasal yaptırım dışında ve gönüllü olarak verilmesidir. Ayrıca bir mal veya hizmetin hediye olmasının ön koşulu, hediye verme ve alma sürecinde tören ve ritüellerin olmasıdır (Köse, 2017).

İnsanlar arasındaki bağlılığı kuvvetlendiren ve yardımlaşmayı sağlayan hediye, bayram, düğün, doğum günü, yeni ev ziyareti, yeni iş gibi özel günlerde verilebileceği gibi herhangi bir zaman da verilebilir. Asırlar boyunca toplumların din, adet, gelenek ve göreneklerine göre çeşitli eşyalar hediye olarak verilmiştir.

Hediye bir kavram olarak ilk kez Mauss (1950) tarafından incelenmiştir. Mauss (1950) yaptığı çalışmada arkaik ve ilkel toplumlarda hediye verme davranışlarını ele almıştır. İlkel toplumların sosyal ve ekonomik yaşamını şekillendiren hediyelerin özelliklerini ayrıntılı olarak değerlendirmiştir. Zaman içerisinde hediye kavramı ile ilgili farklı disiplinlerde çalışmalar yapılmıştır. Her disiplin, hediye kavramının ilgili boyutu ile ilgili tanımlamalar yapmaya önem vermiştir. Sosyal bilimler alanyazınında pek çok alanda hediye kavramı üzerine tartışmalar söz konusu olmuştur (Köse, 2017).

Hayatımızda hediye yer ne kadar duygusal olsa da olmazsa olmaz haline gelmiştir. Hediye veren kişi, karşısındaki kişiyi mutlu etmek, memnun etmek veya bir işini gördürmek için hediye ve hediye yerine geçen ürünleri verme isteği duyuyor. Hediye alan kişi öncelikle mutlu oluyor, çalışma isteği ile motivasyonu artıyor, kendine güveni geliyor, etrafa pozitif enerji yayıyor. Bazen içimizden gelerek yapılan bir hareket olsa da aslında asıl amaç iş hayatında iş gördürme, özel hayatta gönül almak için diye sıralayabiliriz.

Hediye verilmesinin amaçları aşağıdaki gibi maddelendirebiliriz;

- Müşteri edinmek,
- İş ilişkilerini güçlendirmek,
- Karşı tarafı mutlu etmek,
- Çalışanları motive etmek,
- Daha başarılı olunması için teşvik etmek,
- İşletmeye bağlılıkları arttırmak,
- Alıcı – Satıcı arasındaki bağı güçlendirmek,
- Yeni iş almak, mevcut işi sürdürmek veya uygun olmayan başka çıkarları temin etmek vb. (Dünya Çapında Hediye Verme ve Ağırlandırma Kuralları, 2013).

### 3.1. Hediye Çeşitleri

Hediyeler birçok yönden farklılık gösterebilir. Bu farklılıklar, hediye somut olup olmadığı, taraflar için taşıdığı anlam ve hediye amacının çeşitli açılardan olabilmektedir. Dokunsallık açısından hediyeler somut hediyeler ve soyut hediyeler olarak iki şekilde incelenebilir. Somut hediyelere örnek olarak her türlü eşya ve para gibi varlıklar verilebilir. Soyut hediyeler ise öğlen yemeği, sinema, konser, sorsal faaliyetler, eğlence olarak örneklendirilebilir (Köksalan, 2019).

Öte yandan hediyeler, hediye verme amacına bağlı olarak hediye; kişisel hediyeler, promosyonlar ve bağışlar olarak üç kategoriye ayrılır. Kişisel hediyelerde duygularımızı ifade etme amacı ön plana çıkmaktadır. Promosyon amaçlı hediyelerde taraflar arasında iş ilişkisi kurulması ve mevcut iş ilişkilerinin güçlendirilmesi amaçlanır. Bağışlarda ise toplumun ihtiyaç duyduğu bir noktada topluma fayda sağlama amacı ön plana çıkmaktadır. Bağış türü hediyelerde toplumda ihtiyaç sahibi kesimlere maddi ve manevi bir destek sağlama söz konusu olmaktadır. (Köksalan, 2019).

Öncelikle hediye alacağımız kişinin birçok özelliği gözden geçirilmelidir. Örneğin; bir düğün hediyesi için sofraya takımı, mutfak aletleri, yeni doğmuş bir bebeğe hediye alınacaksa da bir buket çiçek, çikolata, altın veya giyim kategorileri

seçilebilir. Yine değerli bir takı, kravat, gömlek, çakmak, cüzdan, kemer, parfüm, kupa, kol saati, kolye, künye, küpe, bluz, çiçek, ayakkabı vb. gibi ürünlerin yanı sıra villa, konut, otomobil, motosiklet, yemek yeme, tatil için uçak bileti de hediye olarak tercih edilebilecekler arasındadır. Bunlara ek olarak hediye seçimi yapılırken yaş, cinsiyet ve yakınlık derecesi de göz önünde bulundurulmalıdır.

### 3.2. Hediye Verme Nedenleri ve Güdülleri

Mutlu etmek, küs olduğumuz kişilerle barışmak, tebrik ve kutlama, sevgimizi gösterebilmek, motive etmek, hayırlı olsun ziyaretleri, yapılmasını istediğimiz bir işlemin çabuk olması, bir karar neticesinde lehimize karar verilmesi, iş görme / gördürme gibi vb. nedenlerle hediye verilebilmektedir (Şeker, 2019).

Hediye, karşımızdaki kişiye değer verdiğimizizi göstermek içindir. Sevdiklerimize, eşimize, arkadaşlarımıza, dostumuza, akrabalarımıza özel günlerinde veya bayram, yeni yıl gibi herkes için anlam taşıyan zamanlarda, onların zevkleri ve ihtiyaçları doğrultusunda bir şeyler alırız. Onlarda aynı şekilde bizlere hediye verirler.

Bilhassa belli özel günlerde hediye vermek, modern toplumda yer alan tüm bireyler tarafından oldukça sıklıkla gerçekleştirilen bir durumdur. Sevgililer günü, yılbaşı, anneler günü, babalar günü, evlilik yıl dönümü gibi günlerde hediye alma davranışı gerçekleştirilebilmektedir. Bunun yanı sıra inanca göre hediye alımı da söz konusu olabilmektedir. Örneğin, yılbaşı, dini bayramlar gibi inanç açısından önem arz eden günlerde de bireyler birbirlerine hediye alabilmektedirler.

Güdüler, bir kişinin davranışını ‘uyandıran’ ve ‘yönlendiren’ bir iç faktör olarak tanımlanır. Hediye verme nedenleri, hediye verenin alıcının memnuniyetini en üst düzeye çıkarmaya çalıştığı “fedakârlıktan”, kendi memnuniyetini en üst düzeye çıkarmaya çalıştığı “ego” ya değin değişim göstermektedir. Başka bir deyişle, hediyeler motivasyonel bir süreklilik içinde özgecilik ve ego kutupları arasındaki birden fazla nedenden kaynaklanabilir. Buradaki amaç; tarafların asgari memnuniyet elde etmek veya maksimum düzeyde memnuniyetsizlikten kaçınmak arzusudur. Hediye verme konusunda alanyazında yer alan güdüler aşağıda sıralanmaktadır (Köse, 2017);

- Fedakârlık
- Prestij
- Sosyalleşmek
- Ritüelleri korumak
- Özür dilemek
- Faydacılık
- Karşılıklılık
- Ego

Yukarıdaki güdülerle verilen hediye kırdan toplanmış maliyeti sıfır olan çiçek olabileceği gibi emsal bedeli milyonlarca lirayla ifade edebilecek villada olabilir.

### 4. Bağımsız Denetim ve Hediye Bağlamı

Bağımsızlık, denetçinin doğruluk ve dürüstlüğü bir yadsımasıdır (Atağan, 2007). Kamuoyu aydınlatma sorumluluğu taşıyan denetçinin her iki tarafı da memnun etme gibi bir yükümlülüğü olamaz. Çünkü bağımsızlık ve etik gereği, mali tablolar konusunda gerçek ne ise denetçi onu aynen yansıtmalıdır (Başkan, 2013).

Müşteriye bağımsızlığı sağlamak amacıyla denetim kuruluşunun iş teklifi edemeyeceği ancak kendisine yapılan teklifleri değerlendirip kabul edip etmeyeceği konusunda karar vereceği düzenlenmiştir. Denetçinin denetlediği işin sahibi ile kişisel



ilişkisi ve samimiyet derecesi tarafsızlığın bozulmasında etkili bir unsurdur. Böyle durumlarda denetçilerin ilişkileri göz önüne alarak değerlendirme yapma olasılığı söz konusudur ki bu da bağımsız denetçilerin, yönetim baskılarına dayanma gücünü olumsuz etkilemektedir (Ulucan ve Özdemir, 2014).

Denetçinin, görünüşte bağımsız olması gerektiği gibi fikren de bağımsız olması gerekir (Gümrah, 2017). Uluslararası bağımsız dış denetim firmaları personeli ve ortakları için müşterilerine karşı bağımsızlıklarını koruyabilmek için katı kurallar koymuşlardır. Bu kuralların başında hediye alınmasını engelleyen düzenlemeler gelmektedir. Denetçilere tarafsız incelemenin nasıl yapılacağı, prensipler ve müşteriye nasıl taviz verilmeyeceği konularında uygulamalı çalışmalar yapılmaktadır. Böylece bağımsızlığın sadece bir dizi kuraldan ibaret olmadığı, fakat mesleki bir davranış olduğu vurgulanmaktadır (Kahyaoğlu, 2017).

Resmî Gazete’de yayınlanan Bağımsız denetçiler için etik kurallar standartları içerisinde hediye bağlamında çeşitli maddeler yer almaktadır. 30.11.2017 tarihli 30256(M) sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan Bağımsız denetçiler için etik kurallar standardının 200.7 maddesine göre “denetçi için yakınlık tehdidi oluşturan durumlara ilişkin “denetçinin, küçük veya önemsiz bir değerde olmadığı sürece müşteriden hediye alması veya ayrıcalıklı muamele görmesi”, 260.1 maddesine göre “bir müşteri tarafından; denetçiye veya çekirdek ailesinin üyesine veya yakınlarından birine hediye ve ağırlanma teklifi sunulabilir. Bu şekilde bir teklif, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir.” Örneğin, bir müşteriden hediye alınması tarafsızlığa yönelik bir kişisel çıkar veya yakınlık tehdidi oluşturabilir. Bu tekliflerin kamuya duyurulması ihtimali nedeniyle tarafsızlığa yönelik bir yıldırma tehdidi oluşturabilir.

Etik kuralların 260.2 maddesine göre, “herhangi bir tehdidin varlığı ve ciddiyeti; teklifin niteliğine, değerine ve amacına bağlıdır. Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın –mevcut tüm özel durum ve gereçleri değerlendirmek suretiyle küçük ve önemsiz kabul edeceği bir hediye veya ağırlanma teklifi sunulması durumunda denetçi, söz konusu teklifin karar alma veya bilgi edinme sürecini etkilemeye yönelik özel bir amaç olmaksızın işlerin normal akışında yapıldığı sonucuna varabilir. Bu tür durumlarda denetçi, genellikle temel ilkelere uyuma yönelik tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu sonucuna varabilir.” Örneğin; küçük ve önemsiz bir düzeyde hediye alan denetçi, denetim yapılan firmayla ilgili raporunda temel ilkelere bağlı kalmayıp, bir olayı göz ardı edip olumlu rapor verebilir buda her ne kadar denetim yapılan firma için olumlu bir karar olsa da üçüncü kişilerin zarar görmesine sebep olabilir.

Etik kuralların 260.3 maddesine göre, “denetçi, her türlü tehdidin ciddiyetini değerlendirir ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alır. Tehditlerin ortadan kaldırılmaması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilememesi durumunda denetçi, böyle bir teklifi kabul etmez.”

Denetçi bağımsız ve temel etik ilkelere bağlı kalarak bir şirketi denetlemesi gerekli olup, şirket tarafından hiçbir şekilde hediye kabul etmemelidir. Denetim şirketlerinin veya kilit yöneticilerinin veya çalışanın ya da bu kişilerin çekirdek aileden üyelerinden birisine hediye veya miras gibi yollarla denetlenen şirketten doğrudan önemli düzeyde finansal çıkar elde edilmesi durumunda söz konusu çıkarın elde tutulmasına izin verilmez (Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, A510.9).

Denetim müşterisinden denetim personeline ağırlanma teklifi, yemek yeme teklifi veya hediyelerin kabul edilmesi kişisel çıkar veya yakınlık tehdidi oluşturabilir. Faaliyetlere etki edebilecek veya etki etmesi beklenebilecek düzeyde herhangi bir hediye iltifat veya misafirperverlik kabul edilmemelidir.

Etik değerleri algılama ve uygulamada çevre etkisine baktığımızda, işlerimizi kolaylaştırmak için hediye almak ya da vermek gereklidir. Denetçilerin müşterilerden mesleki etik, ahlak ve yasal sınırlar içinde hediye kabul etmesinin duygusal zekâ seviyeleri ile anlamlı farklılar olduğu saptanmıştır. Bu sonuca göre duygusal zekanın yüksekliği ile denetçilerin hediye, rüşvet, eşantıyon gibi eşya veya ürünleri ya da hizmetleri bağımsızlıklarının tehlikeye düşmesi önlenabilir.

#### 4.1. Bağımsız Denetçi ve Hediye Bağlamı

Teşvik, başka bir bireyin davranışını etkilemek için bir araç olarak kullanılan, ancak tam olarak da kişinin davranışını uygunsuz bir şekilde etkileme niyetiyle kullanılmayan bir nesne, durum veya eylemdir (Bağımsız Denetçiler için Etik

Kurallar, 340.4 U1). Bu durum, küçük eğlencelerden yasal düzenlemelere aykırı davranışlara kadar geniş bir kapsama sahiptir. Bu nedenle, denetlenen kurum, denetçinin etik ilke ve kurallara aykırı hareket edebileceği hediyeler ve ağırlamalar dahil olmak üzere denetçiye teşvikler sunmamalıdır. Bu, denetçinin bağımsızlığı için bir tehdit oluşturabilir (Dal ve Çalış, 2013).

Denetçi, birçok ülkede kanunla yasaklanmış olan teşviklere ve hediyelere dikkat etmelidir. Çünkü denetçinin etik olmayan davranışa neden olan bir teşviki veya hediyeyi kabul etmesi veya sunması dürüstlük ilkesini ihlal eder. Bu bağlamda, teşvikin niteliğine, sıklığına, değerine, kültürel etkisine, şeffaflığına ve denetim müşterisinin bu tür davranışları mesleki muhakemeye değerlendirmesine dikkat edilmelidir. Teşvikin davranışı olumsuz etkilediği tespit edilirse, firma veya müşteri iş yönetimini bilgilendirmek ve iş ilişkisini sonlandırmak gibi önlemler alınmalıdır (Dal ve Çalış, 2013).

Bir denetim müşterisinin, denetçinin aile üyelerine veya denetçinin aile üyelerinin müşteriye teşvik (iş, hediye vs.) teklif etmesi etik bir tehdit oluşturur. Bu kapsamda teşvikin reddedilmesi, hayır kurumlarına devredilmesi, teşvik verilmemesi, profesyonel hizmet sorumluluğunun tekliften etkilenmeyen kişiye devredilmesi ve konu hakkında üst yönetime bilgi verilmesi gibi adımlar atılabilir (Yazar, 2021).

Kişinin davranışını uygunsuz bir şekilde etkilemeyi amaçlamayan küçük ve önemsiz teşvikler kabul edilebilir düzeylerde olmalıdır. Örneğin; başka bir müşteri tarafından kurumsal finansman hizmeti verilen bir işletmenin satın alınması sürecinde denetçiye ev sahipliği yapılması, müşteri işletme müdürü ile birlikte denetçinin spor faaliyetlerine katılması vb. (Yazar, 2021) durumlar kabul edilebilir düzeydedir.

Aşağıda yer alan konular bağımsız denetçinin bağımsızlığını bozmaktadır;

- Denetlediği işletmenin ortağı olması
- Denetlenen işletmenin sahipleriyle ortaklık ilişkisinde bulunması
- Denetlenen işletmeden maaş alması, borç vb. ilişkisinin olması
- Denetlenen işletmeye ait hisse senedi, tahvil veya benzeri bir menkul kıymet yatırımı yapmış olması
- Denetlenen işletmenin ortakları veya yöneticileri ile kan bağıının olması
- Denetlenen işletme ile ticari bir ilişkisinin olması
- Denetlenen şirketten önemli sayılabilecek tutarda hediye alınması
- Denetlenen işletmeden çok özel indirimle bir varlık veya fayda alınması (Müslümov ve Aras, 2002).

## 4.2. Bağımsız Denetim ve Hediye ile İlgili Senaryolar

Bağımsız denetim kapsamında hediye alıp vermenin etik boyutunun değerlendirebilmesi için örnek olaylar üzerinde çeşitli senaryolar oluşturulmuş ve değerlendirilmiştir.

- Faruk, bazı yapı projelerindeki aktifleştirilmiş finansman gideri ile ilgili yapılan işlemde müşteri ile aynı fikirde olmadığını denetim müdürüne iletmıştır. Denetim müdürü ise, Faruk'un teknik olarak doğru olma ihtimaline rağmen, çocuklarının okuduğu kolejin ortaklarından olan ve denetim müdürüne indirim yapılmasını sağlayan müşterinin pozisyonunun makul bir şekilde desteklenebileceğini belirterek müşterinin tarafında olmuştur. Faruk, çalışma kağıtlarını, işlemin GKGMİ (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) ile uyumlu olduğunu ifade edecek şekilde değiştirmiştir.

Verilen örnek senaryoda, hediye olarak kolejde okuyan çocuklara yönelik indirim yapılması söz konusudur. Denetim firmasının bir çalışanı olan Faruk ise işsiz kalma ve maddi problem yaşama kaygısı ile çalışma kağıtlarında değişikliğe gitmiştir. Verilen örnekte hediye bağımsız denetimin işleyişinde yarattığı olumsuz etki açıkça görülmektedir.

- X Pazarlama A.Ş. Pazarlama Müdürü, şirket yemekhanesinde şirketin bağımsız denetçileri ile karşılaşmıştır. Şirketin bağımsız denetçileri pazarlama müdürünü öğle yemeğini birlikte yemek için masalarına davet etmişlerdir. Pazarlama müdürü daveti memnuniyetle kabul etmiş ve bağımsız denetçilerin gelecek hafta yıllık izne çıkacaklarını öğrenmiştir. Kendisinin Bodrum'da uzun süredir kullanmadığı için boş olan yazlığında bahsederek kullanabileceklerini bağımsız denetçilere teklif etmiştir. Bu teklif, henüz bir plan yapmamış olan bağımsız denetçilere cazip gelmiş ve teşekkür ederek teklifi kabul etmişlerdir. Yemek sonunda pazarlama müdürü yazlık evinin adresini ve anahtarını almaları için odasına uğramalarını rica ederek bağımsız denetçilerden izin isteyerek yanlarından ayrılmıştır.

Verilen senaryoda, hediye olarak yazlık evin kullanımı söz konusudur. Yazlık evin kullanım teklifinin kabul edilmesi neticesinde, ilerleyen dönemlerde şirket bünyesinde karşılaşılabilecek olumsuz bir durumda bağımsız denetçilerin tarafsızlıklarını ne derece koruyabilecekleri belirsizdir. Bu durum denetçilerin 'bağımsız'lığını olumsuz yönde etkileyebilecektir.

- İşletme yöneticisi, denetçiye, kendi kardeşinin çalışmakta olduğu özel bir araba firmasının servisinde aracının yıllık bakımını ücretsiz bir şekilde yaptırabileceğini ifade etmiş ve bunu iş dışında arkadaşlıklarının bir göstergesi olarak kabul etmesini istemiştir. Denetçi, arkadaşça gördüğü teklifi kabul etmiş ve aracının bakımını ücretsiz olarak yaptırmıştır. Şirketin finansal denetimi sonucunda ise denetçi, işletmenin faaliyet sonuçlarını önemli derecede şişirdiğini fark etmiştir. Faaliyet sonuçlarının uygun bir şekilde yeniden beyan edilmesi durumunda yöneticinin ikramiyesi önemli derecede azalacaktır. Denetçi; şirket muhasebecisine faaliyet sonuçlarını şişirmesini yöneticinin söylediğini öğrenmiştir. Denetçi, faaliyet sonuçlarının şişirilme nedenini rapor etmemiştir.

Verilen örnek senaryoda, hediye olarak ücretsiz araç bakımının yapılması söz konusudur. Ayrıca yönetici ve denetçi arasındaki arkadaşlık bağı da bağımsız denetçinin, mesleki etik ilkelere bağlılığını zedelemiş ve faaliyet sonuçlarının şişirilme nedenini rapor etmemiştir.

- Şekerleme ve çikolata üreten Şeker A.Ş., Kontrol A.Ş. bağımsız denetim şirketi tarafından bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. Kontrol A.Ş.'nin toplam personel 20 kişi, Şeker A.Ş.'nin denetim ekibi ise 7 kişiden oluşmaktadır. Şeker A.Ş.'de toplam 250 kişi çalışmaktadır. Şeker A.Ş. kendi personeline yılbaşında ve dini bayramlarda olmak üzere toplam 3 kez çikolatadan oluşan hediye paketi ile hediye verip personelin şirkete aidiyet duygusunu arttırmaya çalışmaktadır.

Şeker A.Ş.'nin mali işler müdürünün, şirketin bağımsız denetim ekibine de aynı çikolata paketinin yılda 3 kez verilmesini önerdiği, yönetim kurulunun bunu onayladığı, hediyein 7 kişiye teslim edildiği bildirilmiştir.

Konuyu öğrenen 7 kişilik denetim ekibinde bulunmayan Kontrol A.Ş.'nin yönetim kurulu başkanı konuya tepki göstermiş, bu yaklaşımın bağımsızlık olgusunu bozacağını hediyein iade edilmesini söylemiştir.

Hediye iadesi Şeker A.Ş. için kırıncı olacağından, bu defaya mahsus hediyelerin iade edilmemesi, ancak bundan sonra bu tür hediyelerin kabul edilmemesi kararı alınmıştır.

Şeker A.Ş.'nin bünyesinde bulunduğu holdingin Bodrum'daki otelinde Kontrol A.Ş. personelinin %50 indirimli tatil yapıp yapamayacağı holding yetkililerine sorulmuş, olumlu yanıt alınması durumunda Kontrol A.Ş.'nin personeli yaz aylarında parti parti birer hafta tatil yapacaklardır. (Yükçü ve Alkan, 2020).

Verilen senaryolarda şu sorular gündeme gelmektedir;

- İlk senaryodaki denetim müdürünün çocuklarını müşterisinin ortağı olduğu koleje göndermesi bağımsızlık ilkesini bozar mı?
- X Pazarlama A.Ş. Pazarlama Müdürünün, bağımsız denetçilere tatil için yazlığında kalmalarını teklif etmesi bağımsızlık ilkesini bozar mı?

- Denetçinin, işletme yöneticisinin kardeşinin çalışmakta olduğu özel bir araba firmasının servisinde aracının yıllık bakımını ücretsiz bir şekilde yaptırması bağımsızlık ilkesini bozar mı?
- Şekerleme ve çikolata üreten işletmeden, bağımsız denetim ekibine çikolata hediyesi bağımsızlık ilkesini bozar mı?
- Hediye tüm Kontrol A.Ş. çalışanlarına verilseydi bağımsızlık ilkesini bozar mı?
- Şeker A.Ş.'nin kendi çalışanlarına -250 kişiye- çikolata hediye etmesi bağımsızlık ilkesini bozar mı?
- Şeker A.Ş.'nin bağlı bulunan vergi dairesi müdür ve müdür yardımcısına, vergi iade bildirimlerine bakan memura, şehrin valisine, belediye başkanına çikolata hediye etmesi bağımsızlık ilkesini bozar mı?
- Şeker A.Ş.'nin huzurevi sakinlerine bayram ziyareti ile çikolata hediye etmesi bağımsızlık ilkesini bozar mı?
- Kontrol A.Ş.'ye gönderilen 7 adet hediye paketinin iade edilmesi bağımsızlık ilkesini bozar mıydı?
- Şeker A.Ş.'den bundan böyle hediye kabul edilmemesi bağımsızlık ilkesini bozar mı?
- Kontrol A.Ş. personelinin Bodrum'daki otelde tatil yapması bağımsızlık ilkesini bozar mı?
- Dört senaryoda da söz konusu hediyeler tüm çalışanlara verilseydi bağımsızlık ilkesine bağlı kalınmış olur muydu?
- Bundan sonrasında hediye kabul edilmemesi bağımsızlık ilkesinin uygulanması için yeterli olur mu?

Ele alınan senaryolarda hediye olgusunun bağımsız denetimi gölgelediği, bağımsızlık ilkesine yönelik çeşitli soruları ortaya koyduğu ve sürecin temel etik ilkelere göre yürütülemediği görülmüştür. Bu durumda bağımsız denetçilerin hediye alıp verilmesi konusunda oldukça dikkatli olmaları gerektiği görülmektedir.

## 5. Tartışma ve Sonuç

Denetçiye hediye veren denetlenen şirketler, firmalarını denetlettikleri kişiler ile yakın olma yoluna giderek onlardan olumlu rapor vermelerini bekler. Eğer ki tersi yönünde rapor çıkmasından endişeli iseler, bunu olumluya çevirmek için hediye verme yoluna giderler. Denetçi kişi ya da kişileri tüm yönleri ile inceler ve beklentilerini olumlu yönde karşılayacak hediye vererek istedikleri sonuçtaki raporu alabilirler. Bağımsız denetim işinde çalışan kişi ya da kişiler ve bu kişilerin çekirdek aile üyelerinin ise hiçbir şekilde bağımsızlıklarını etkileyecek şekilde denetimini yaptıkları firmalardan parasal değeri bulunan hediyeler alma gibi bir beklenti içine girmemeleri gerekir.

Bağımsız denetim firmaları personellerini etik kurallara uymaları için uygulamalı eğitimlere alarak hediye beklentilerinin önüne geçmek adına çalışmalar yapmaya devam etmelidirler. Her ne kadar şirketler hediye verme duygusu içinde işlerinin karşılığını olumlu almak isteseler de bağımsız denetim personelleri etik kurallar çerçevesinde bağımsız davranarak bir karşılık beklememektedirler. Adı ne olursa olsun, parasal değeri olup denetimi yapılan şirket tarafından, denetim yapan personele verilen parasal değeri olan her türlü şey denetçinin bağımsızlığını bozmaktadır.

Kızılböğe (2013) denetimin etkin ve etkili bir şekilde yürütülmesinde denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığının etkisini ve önemini açıkladığı çalışmasında, incelenen olay veya süreç hakkında kişisel çıkar veya başkalarının görüşleri nedeniyle etki altında kalınmamasını vurgulamıştır.

Denetçiler müşterilerinden, satıcılardan ve kurumsal iş ilişkilerinde buldukları kişi ve kuruluşlardan değerli herhangi bir şeyi veya hediye kabul edemezler.

Erken (2009), denetimde bağımsızlık kavramını ele aldığı çalışmasında denetimlerin en başından sonuna kadar sıkı bir şekilde etik kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Denetçinin yapmış olduğu tüm çalışmaların bu kurallar ve standartlar açısından gözden geçirilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Yükçü ve Alkan (2020) “Senaryolarla Denetimde Etik” adlı kitaplarında denetim firmaları ve denetçilerin bağımsız kalma sorumluluğu olduğunu ifade etmişlerdir. Denetçi, bağımsızlığına yönelik tehditleri minimize etmek ya da ortadan kaldırmak için gerekli önlemleri almalıdır. Denetçi bağımsızlığına yönelik tehditler; kişisel menfaat tehditleri, kendi kendini denetleme tehditleri, savunma tehditleri, yakınlık veya güven tehditleri ve yıldırma tehditleridir. Denetçinin küçük ya da önemsiz bir değerde olmadığı sürece müşteriden hediye alması veya ayrıcalıklı muamele görmesi etik kurullarla belirtilen yakınlık tehdidi olarak ifade edilmektedir. Nitekim Bağımsız Denetçiler için Etik Kurullar’ın 420.2 maddesine göre “*Denetim müşterisinin hediyesinin ve ağırlanma teklifinin kabul edilmesi, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir.*” Dolayısıyla denetçi bağımsızlığını bozmaması amacıyla önemli bir değeri olan hediyeleri kabul etmekten kaçınmalıdır.

Hediyenin her ne olursa olsun bir tehdit oluşturacağı, bağımsızlık ilkesine zarar vereceği aşikardır. Bu yüzden de etik kurullar çerçevesinde denetçilerin denetimini yaptığı şirketlerden hediye vb. kabul etmemelidir. Yapılan çalışmaya zarar vereceği ve diğer ilişkili grupları etkileyebileceği için etik davranılmalıdır. Hediye alıp- verme bağımsız denetim işi yapılması esnasında, taraflar olumsuz bir şekilde etkileneceği gibi, duyulduğunda itibara zarar verebileceği de unutulmamalıdır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarım- S.A., S.Y.; Veri Toplama- S.A., S.Y.; Veri Analizi/Yorumlama- S.A., S.Y.; Yazı Taslağı- S.A., S.Y.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- S.A., S.Y.; Son Onay ve Sorumluluk- S.A., S.Y.

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

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

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

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- S.A., S.Y.; Data Acquisition- S.A., S.Y.; Data Analysis/Interpretation- S.A., S.Y.; Drafting Manuscript S.A., S.Y.; Critical Revision of Manuscript- S.A., S.Y.; Final Approval and Accountability- S.A., S.Y.

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

## Kaynaklar

“Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurullar”, 30/11/2017 tarihli ve 30256(M) sayılı Resmî Gazete.

“Dünya Çapında Hediye Verme ve Ağırlama Kuralları” Last Revised: June 2013 [https://www.eaton.com/ecm/groups/public/@pub/@eaton/@corp/documents/content/ct\\_251847.pdf](https://www.eaton.com/ecm/groups/public/@pub/@eaton/@corp/documents/content/ct_251847.pdf)

Atağan, H. (2007), *Uluslararası gelişmeler çerçevesinde denetçinin bağımsızlığı*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Bakır, M. (2003). *Denetim*, Rize: Akademisyen Yayınevi.

Başkan, T. D. (2013), *Muhasebe ve hata hilelerinin önlenmesinde bağımsız denetimin rolü ve etkinliği: bir uygulama*. (Doktora Tezi). Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.

Dal, S., Çalış, E. (2013), Anonim şirketlerde bağımsız denetim ve bağımsız denetçi. *Mali Çözüm Dergisi*, 1 (118), S. 87-106.

Erken, H. (2009), Cisa, iç denetçi hazine müsteşarlığı, denetimde “bağımsızlık” kavramı. *Denetişim*, 1, 16-27.

Eroğlu, M. T. (2010). *Global krizler sürecinde bankacılık sektöründe iç denetim sisteminin önemi ve Türkiye uygulaması*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Gümrah, Ö. (2017), *Bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği: bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımları üzerine bir araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Güredin, E. (2000). *Denetim*, İstanbul: Beta Yayınları.

- Kahyaoğlu, S. B. (2017), *Yolsuzluğun önlenmesi ve etiğin teşviki için teknik destek projesi, iç kontrol ve etik ilişkisi çerçevesinde kamu kurumlarında etik kültürünün benimsenmesinde iç denetçilerin rolü*, Teknik Rapor, [https://İsletme.Bakircay.Edu.Tr/Yuklenenler/Resimler/İibf/Resimler/Teknik\\_Rapor\\_Tr.Pdf](https://İsletme.Bakircay.Edu.Tr/Yuklenenler/Resimler/İibf/Resimler/Teknik_Rapor_Tr.Pdf)
- Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T. (2009). *Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim*, İstanbul: İSSMMO Yayınları.
- Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız denetim*. Ankara: Siyasal Yayınlar.
- Keskin, D.A. (2016), İşletmelerin sürekliliğini sağlamada kritik öneme sahip risk yönetimi ve risk odaklı denetim yaklaşımı. *Denetim*, (4), 38-46.
- KGK. (2014). *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2021\\_Seti/2019\\_etikkurallar.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/2019_etikkurallar.pdf)
- Köksalan, N. (2019), *Hediye verme davranışında duygusal tatmini etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik nitel bir araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, İşletme Enstitüsü, Sakarya.
- Köse, M.S. (2017), *Hediye verme davranışında tatmini etkileyen faktörlerin belirlenmesine yönelik bir araştırma*. (Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Müslümov, A., Aras, G. (2002), *Türkiye’de muhasebe ve finansal yönetim uygulamalarında etik davranışları etkileyen faktörlerin analizi*, XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Bodrum.
- Saxena, R. G., Srinivas, K., Rai, U., Rai, S. M. (2010). *Auditing and business communications*, India: Himalaya Pub. House.
- Selimoğlu, S., Uzay, Ş., Uyar, S., Özbircikli, M., Poroy Arsoy, A., Başar, B. (2012). *Muhasebe denetimi ve mali analiz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK). (2006). *Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ*, Resmi Gazete Sayısı: 26196.
- Şeker A. (2019), Hediye ve hediye satın alma davranışları. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(3), 869-887.
- Ulucan Ö. F., Özdemir Z. (2014), Çalışan hilelerinin önlenmesinde proaktif yaklaşımlar: kurumsal işletmelerde insan kaynakları yöneticileri üzerine nitel bir araştırma. *Öneri Dergisi*, 10(40), 75-89.
- Yavaşoğlu, M. (2001). *Sermaye piyasası mevzuatında bağımsız denetim*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Yazar, B. B. (2021), Bağımsız denetçiler için etik kurallar ile faizsiz finans kuruluşları denetçileri için etik kuralların karşılaştırılması. *Uluslararası Anadolu Sosyal Bilimler Dergisi*, 5 (1), 100-126.
- Yükücü, S. Ve Alkan, G. İ. (2020). *Senaryolarla denetimde etik*, Ankara: Detay Yayıncılık.

# Denetim Senaryolarının Muhasebe Denetimindeki Önemi

## Importance of Mock Audits in Auditing

Ayça Akarçay Ögüz<sup>1</sup> , N. Gözde Bircan<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Doç.Dr., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Ana Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye. Eposta: aakarçay@marmara.edu.tr

<sup>2</sup>Doktora Öğrencisi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul, Türkiye.

Eposta: g.bircan@iku.edu.tr

ORCID: A.A.Ö. 0000-0002-2682-8741; N.G.B. 0000-0002-0217-6339

### ÖZ

Denetim senaryoları veya prova denetimler, son yıllarda işletmelerde yaşanan hile skandalları ve özellikle muhasebe sistemleri içerisinde artan çeşitli hile ve usulsüzlük olayları sebebiyle giderek önem kazanan yeni denetim yaklaşımlarından biridir. Bir denetim provası veya ön hazırlık denetimi olarak da nitelendirilebilen denetim senaryoları sayesinde, muhasebe sistemleri içerisinde gerçekleştirilecek uygunsuzluklar veya usulsüz işlemler önceden senaryolaştırılarak keşfedilebilmekte, böylelikle denetim faaliyetlerinde proaktiflik sağlanabilmektedir. Denetimin konusuna ve incelenen süreçlere özel olarak tasarlanan farklı denetim senaryoları aracılığıyla işletmelerin muhasebe sistemleri içerisinde erken bir uyarı mekanizması oluşturularak hile ve usulsüzlük gibi riskler de etkin şekilde yönetilebilmektedir. Çalışmamızda, günümüz Dünyasında senaryo denetimlerinin ve denetimde senaryo planlamacı yaklaşımın, muhasebe denetimindeki gerekliliği ve denetim faaliyetlerinin etkinliği açısından taşıdığı önemden hareketle denetim biliminde senaryo planlamacı yaklaşım ve senaryo denetimine dair teorik bilgilerin literatüre kazandırılması amaçlanmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Denetim, Senaryo, Prova Denetimi, Muhasebe

### ABSTRACT

Audit scenarios or mock audits are one of the new audit approaches gaining importance, due to an increasing number of frauds and irregularities in organizational accounting systems in recent years. Specifically, such inaccuracies/irregularities can be discovered in advance by writing scripts through mock audit scenarios. In addition, fraud risks and irregularities can be effectively managed with an early alarm system in organizational accounting systems that generates different audit scenarios and related processes. Thus, this study examined the necessity and importance of audit scenarios and scenario planning in order to enhance the methodology regarding accounting and the effectiveness of auditing processes in today's world.

**Keywords:** Auditing, Scenario, Mock Audits, Accounting

Başvuru/Submitted: 05.02.2021 Revizyon Talebi/Revision Requested: 17.03.2021 Son Revizyon/Last Revision Received: 19.03.2021 Kabul/Accepted: 14.05.2021



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

Atıf/Citation: Akarçay Oguz, A. ve Bircan, N. G. (2021). Denetim senaryolarının muhasebe denetimindeki önemi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 65, 13-22. <https://doi.org/10.26650/MED.874946>



## Extended Abstract

Audit scenarios and mock audits are one of the new audit approaches in today's world. However, its paradigm dates back to ancient times, since humans have always temperamentally experienced "what-if" scenarios. Although there is no generally accepted definition of "mock audits" in the literature, such audits can be likened to theater. For example, the scenarios and audiences in theater can be understood as audit matters and auditors/auditees, respectively. In general, mock audits not only allow organizations to fix potential audit problems and inaccuracies in advance, but they can also be utilized to determine fraud risks and control deficiencies in a more effective way.

As is well known, uncertainties, chaos environments, financial crises, and fraud scandals in organizational accounting systems are major risks. Thus, using real-time data and estimating it as close as possible to actual scenarios is the only way to deal with such risks. In this regard, mock audits are one of the most effective tools for considering uncertainties and chaos environments, since audit-related matters can be foreseen, planned, and discovered in a proactive, risk-based way, in addition to standard audit functions such as reporting, testing, and reviewing.

In general, mock audits create realistic scenarios about the future and estimate potential audit matters when there is nothing subject to an audit, whereas traditional audits perform certain actions in real terms. Specifically, in mock audits, the auditees can be one-step ahead by preparing for future formal audits. At the same time, auditors who participate in mock audits can develop their skills and creativity, and make up any deficiencies in regard to their professional development.

Although there are numerous advantages of mock audits, they are not commonly performed by many organizations, since such audits are generally perceived as extra audits with additional costs. However, from a cost-benefit perspective, the advantages of mock audits outweigh the costs. Meanwhile, the coverage of such audits in the audit literature is still limited. Therefore, this study examined the necessity and importance of audit scenarios and scenario planning in order to enhance the methodology regarding accounting and the effectiveness of auditing processes in today's world. It also focused on the advantages and disadvantages of mock audits for both auditees and auditors in order to raise awareness about this approach.



## 1. Giriş

Günümüz Dünyasındaki belirsizlik ve kriz ortamı ile işletmelerin içerisinde bulunduğu sürekli değişim ve dönüşüm ortamı, denetim biliminde geleneksel (klasik) yaklaşımların yetersiz kalmasına neden olarak geleceği öngörebilen, planlayabilen, denetime konu unsurları önceden keşfedebilen, proaktif, risk odaklı ve kestirimsel nitelikteki yeni denetim yaklaşımlarına duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Yeni Dünyanın koşulları, sadece işletme yönetimleri açısından değil denetim mesleği açısından da çeviklik, hızlı adaptasyon ve yılmazlık kavramlarına uygun şekilde ileride meydana gelebilecek olaylara karşı hazırlıklı olmanın ötesinde, geleceği çeşitli senaryolar aracılığı ile şimdiden kurgulanabilir hale getirebilmeyi veya tasarlayabilmeyi gerektirmektedir. Senaryo denetimleri veya prova denetimler, denetim mesleğinde bu ihtiyaçtan dolayı ortaya çıkmış yeni denetim yaklaşımlarından biridir.

Değişen Dünya dinamikleri ve bu dinamiklerin sebep olduğu krizler sebebiyle işletmeler açısından belirsizlik ortamı giderek büyümektedir. Belirsizlik ve krizler ile birlikte işletmelerin iş yapış şekilleri, operasyonel süreçleri, müşteriler, tedarikçiler kredi kurumları vb. gibi işletme ile ilgili taraflarla olan ilişkileri de sürekli ve hızlı bir şekilde değişerek işletme içerisinde bir kaos ortamının oluşmasına neden olmaktadır. Böyle bir ortamda ise işletmelerin muhasebe sistemlerinin bozulması kolaylaşmakta ve muhasebe sistemleri içerisinde hata, hile veya çeşitli usulsüzlüklerin meydana gelme riski artmaktadır. Söz konusu hata, hile ve usulsüzlüklerin meydana gelme riskinin azaltılması ve muhasebe sistemlerinin güvenilirliğinin sağlanması için işletmelerin söz konusu hata ve hileler ortaya çıkmadan önce hata veya hile varmış gibi denetim mekanizmalarını harekete geçirerek geleceğe yönelik farklı senaryolar tasarlaması ve bu senaryoların sonuçlarını analiz etmesi gerekmektedir. Örneğin; tüm Dünyanın içinden geçmiş olduğu COVID-19 küresel salgını ile birlikte işletmeler açısından her geçen gün belirsizliklerin artması işletmelerin, COVID-19'un gelecekte muhasebe sistemlerinde meydana getirebileceği hata, hile, usulsüzlük vb. gibi riskleri şimdiden farklı senaryolarla kurgulama ve denetleme konusunda harekete geçmesini zorunlu kılmıştır. Diğer bir deyişle işletmeler, salgının etkisi ile organizasyonları içerisinde yaşanabilecek suistimalleri önceden senaryolaştırma çabasına girişmişlerdir. Bunun en büyük sebebi, COVID-19 vb. gibi küresel ekonomik krizlerle birlikte işletmelerin muhasebe sistemleri içerisindeki karmaşanın ve kaosun artmasıdır. Karmaşık muhasebe sistemleri içerisinde hem kişileri hile yapmaya iten baskı unsurları artmakta hem de işletme içi kontroller güçleşmekte böylelikle hileye elverişli bir fırsat ortamı oluşmaktadır. Buna bağlı olarak işletmelerde hilelerin gerçekleşme olasılığı ile söz konusu hile ve usulsüzlüklerin işletmelere verebileceği zararların şiddeti de artmaktadır. Ayrıca son yıllarda teknolojiye meydana gelen yeni gelişmeler de, işletmelerin muhasebe sistemleri içerisinde söz konusu belirsizliklerin yarattığı fırsat ortamını destekleyerek işletmelerde hile ve usulsüzlüklerin gerçekleştirilmesini kolaylaştırmaktadır.

Günümüzde işletmelerin kriz, belirsizlik ve teknolojik değişimlerin yarattığı fırsat ortamından faydalanarak hile ve usulsüzlükleri gerçekleştirebilecek potansiyel hilekâr adı verilen kişi veya kişilerden bir adım önde davranarak bir hilekâr gibi düşünmesi, potansiyel hile ve usulsüzlük durumlarını önceden keşfetmesi, oluşabilecek hile ve usulsüzlük olaylarını önceden tasarlaması ve potansiyel hile ve usulsüzlük durumlarına karşı önceden harekete geçmesi gerekmektedir. Bu ise ancak ortada henüz denetlenmesi gereken bir olgu yok iken denetlenmesi gereken bir olgu varmış varsayımıyla hareket eden ve farklı gelecekler için farklı senaryolar tasarlayabilen yeni bir denetim anlayışı ile mümkün olabilecektir.

## 2. Senaryo veya Sahte Denetim Kavramı

Senaryo denetim olgusunun temelinde yer alan senaryosal düşünmenin tarihçesi ilk çağlara kadar uzanmaktadır. Geçmişten günümüze kadar olan süreçte, organizasyonlar ve bireyler daima “ya gerçekleşirse”, “ya olursa” vb. gibi senaryoların sonucunda kendilerinin veya organizasyonlarının başlarına gelebilecek istenmeyen, zor durumlara karşı ne yapabilecekleri konusunda önceden düşünme ve aksiyon alma baskısı altında hissetmişlerdir. Organizasyonların ve bireylerin doğasında var olan farklı kötü senaryoları önceden düşünme ve planlama güdüsünün aksiyon alma eylemi ile birleşimi ise tarihsel süreç içerisinde senaryosal düşünme eylemine stratejik bir boyut katmış ve planlanan söz konusu senaryolar stratejik düşünmede kullanılan bir araç haline dönüşmüştür. Senaryo planlaması; işletmelerin karşılaşılabilecekleri sorunları ortaya çıkarmak ve anlamak için kullanılabilen bir karar verme araçlarından biridir. Senaryo planlama, iletişim içinde farklı

düşünmeyi içeren katılımcı, stratejik yönetim yaklaşımıdır. Uygulanan senaryolar ile elde edilen sonuçlar bireyleri ve işletmeleri çeşitli alternatif gelecekler için hazırlar. Senaryo planlama etkili kullanıldığında; örgütsel bir radar gibi çalışarak işletmede ortaya çıkabilecek ve işletmenin aleyhine gelişebilecek olası sinyalleri tarar. (Chermack, 2011: 10)

Senaryosal düşünme; denetim biliminde de yer verilen, faydalanılan bir kavramdır. Orijinal adı “Mock Audit” olan bu terim Türkçe’ye senaryo denetimi, senaryosal denetim, prova denetimi, sahte denetim gibi farklı ifadelerde çevrilebilir.

Senaryo denetimi; “*gerçek veya resmi bir denetimin tüm prensiplerini içeren ve temelde işletmeler tarafından ileride karşı karşıya kalınabilecek riskler ile gerçek bir denetim faaliyeti sonucunda maruz kalınabilecek çeşitli para cezası veya ücretleri önceden engellemek için uygulanan bir iç değerlendirme denetimi*” olarak tanımlanabilir. (Business&Industry Connection, [BIC], 2019) Senaryosal denetim uygulanırken, işletme, denetimin tüm sürecini yansıtacaktır. Bu; çalışanlara işletmenin yer aldığı sektör gereksinimlerine göre değişebilen denetim protokollerine aşına olmasını sağlar.

Senaryo denetimi; geleceğe dönük bir denetim yöntemi olmakla beraber yaratıcı bir perspektif kazandırmakta tüm denetim türlerinde uygulanabilmektedir. Gerçek bir denetim olmayan senaryo denetimini faydalı bir hale getirmek için mümkün olduğunca gerçekçi davranılmalıdır. Net bir plan oluşturulmalı ve senaryosal denetçiye aynen gerçek olana davranıldığı gibi davranılmalıdır. Senaryo denetiminden en iyi sonuç almak için tüm süreç boyunca senaryoya dahil olan çalışanlar üstlendiği rolü devam ettirerek karakterinde kalmalıdır. (Smartpharmaconsulting, [Smart], 2010)

Senaryo denetimler çoğunlukla işletmelerdeki standart iş süreçlerinin etkinlik ve verimliliği ile yasal politika ve prosedürlere uygunluğunu test etmeye yönelik olarak uygulanmaktadır. Bu yüzden senaryo denetimlerin genellikle uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimlerinde kullanıldığını söyleyebiliriz.

### 3. Senaryo Denetim Modelleri ve Senaryo Denetim Süreci

Denetim bilimi açısından farklı denetim senaryolarının çeşitli stratejilerle birleştirilerek kullanılması senaryo denetimler için modeller geliştirilmesini sağlamıştır. Diğer bir deyişle denetçiler tarafından senaryoların, stratejik düşünme için tasarlanmış bir araç olarak farklı şekillerde kullanılması ihtiyacı, denetim modellerinin ortaya çıkışını sağlamıştır. Buna göre senaryo denetim modelleri, aslında ilk çağlardan günümüze kadar gelen ve literatürde “senaryo planlamacı yaklaşım” olarak adlandırılan söz konusu senaryosal stratejik düşünme yaklaşımına göre şekillendirilmiş prototip özellikteki denetim teknikleri olarak da nitelendirilebilirler.

Uygulamada senaryo denetimlerinde kullanılan iki farklı senaryo denetim modeli bulunmaktadır. Bunlar; “*senaryo kurma modeli (scenario building)*” ve “*rüzgâr tüneli (wind tunnelling)*” modelleridir. Senaryo kurma modeli, denetçiler tarafından denetlenen organizasyonların ve çevresinin gelecekte karşılaşılabileceği olası durum ve koşulları ile organizasyonların içsel olarak sabit durum ve koşullarına yönelik az sayıda (2 ile 4) senaryo kurgulamasının yapıldığı modeldir. Bu modelin amacı, organizasyonların anlık durumunu daha somut olarak incelemek ve geleceğe yönelik stratejik vizyon perspektifini genişletmektir. Rüzgâr tüneli modeli ise geleceğe yönelik kurgulanmış farklı kötü senaryolar karşısında geliştirilmiş spesifik stratejilerin nasıl çalışacağını ve bu stratejilerin söz konusu senaryolar karşısında ne kadar başarılı olabileceğini test etme amacına yönelik olarak geliştirilmiş bir modeldir. Rüzgâr tüneli modeli; organizasyonlar açısından yönetilmesi gereken riskler, ihtiyaç duyulabilecek olası yetenekler, istenen sonuçları hızlandıracak gelişmeler ile istenen sonuçları engelleyecek tehdit ve engeller ile istenen sonuçların devamlılığını sağlayacak unsurların yeniden düşünülmesini gerektirmektedir. Bu model, senaryo kurma modeline göre daha detaylı bir yöntemdir. (Ling, 2003: 448)

Senaryo denetimler kapsamında hangi model uygulanırsa uygulansın bir senaryo denetimi özünde mutlaka denetim organının gelecekteki çevreye yönelik olarak kendi senaryolarını oluşturmasını, kurmasını veya üretmesini gerektirmektedir. Bununla birlikte uygulamada bu işlev aynı zamanda denetim modelleri kapsamında oluşturulan denetim senaryolarının gelecekle ilgili olarak öngörülen veya beklenen ortak yargılarda bir değişim yaratmasını da içermektedir. Çünkü, denetimde senaryo planlamacı yaklaşım, geleceğe göre organize olan ve tasarlanan bir denetim alanının ötesinde daha önce hiç alışılmadık bir durum veya ortama karşı en iyi planlarla karşılık verebilme yeteneğine sahip olmayı gerektirmektedir.

(Ling, 2003: 446) Bu anlamda senaryo planlamacı denetçiler tarafından “rüzgâr tüneli” olarak adlandırılan senaryo denetim modelinin, senaryo denetimlerde daha geniş bir uygulama alanı bulduğu ve daha fazla tercih edildiği söylenebilir.

Senaryo denetimleri kapsamında tercih edilen denetim modelinin merkezinde “senaryolaştırma”, “planlama” ve “strateji geliştirme” özellikleri bütünleşik olarak yer almalı ve denetim modelleri içerisinde birbirleriyle senkronize şekilde uygulamaya geçirilmelidir. Bu yüzden senaryo denetim süreci, normal bir denetim çalışmasına göre bazı farklılıkları içerebilmektedir. Bilindiği üzere normal bir denetim süreci; müşteri işletmenin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması, denetimin planlaması, denetimin yürütülmesi (test etme) ve denetimin raporlanması olmak üzere dört temel aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamaları, senaryo denetimler açısından değerlendirildiğinde, standart bir denetim sürecinin ilk aşaması olan müşteri işletmenin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması aşamasının senaryo denetimlerde kısmen ortadan kalkacağı sonucuna varılabilir. Bunun sebebi, senaryo denetimlerin ağırlıklı olarak uygunluk denetimlerinde kullanılan kurum içi değerlendirme çalışması niteliğinde olması ve gerçek bir denetim olmamasıdır. Dolayısıyla denetçiler veya denetim firması açısından sözleşmeye bağlanmış şekilde sorumluluk doğurabilecek gerçek bir denetim söz konusu olmadığından, denetim sözleşmesinin kabulü açısından müşteri işletmenin kabulünün getirebileceği riskleri değerlendirmeye yönelik uygulanacak prosedürlere ve çalışmalara da ihtiyaç bulunmamaktadır. Nitekim senaryo denetimler çoğunlukla eğer işletmenin kendi sektör uzmanlığı varsa kendisi ya da işletmenin iç denetçileri tarafından, yoksa dışarıdan sağlanan çeşitli bağımsız danışmanlık firmaları tarafından yapılmaktadır. Buna göre senaryo denetimlerin uygulanacağı işletme ve senaryo denetimini uygulayacak taraflar (işletmenin kendisi, iç denetçiler, bağımsız danışmanlık firmaları vb. gibi) arasında, standart bağımsız denetim sürecindeki anlamına eş değer bir müşteri işletme ve denetim firması ilişkisi bulunmadığı söylenebilir. Bununla birlikte normal bir denetim sürecinde bu aşamanın kapsamına giren müşteri işletmedeki çalışanlarla tanışılması, müşteri işletmenin işletme için süreçlerinin incelenmesi vb. gibi faaliyetler senaryo denetim sürecinin iş akışı kapsamında birebir uygulanmaktadır.

Denetim sürecinin ikinci aşamasını oluşturan planlama; denetçilerin denetim görüşüne esas oluşturacak denetim faaliyetlerinin nasıl yürütüleceğinin belirlenmesini ifade etmektedir. Denetim konusunun denetim sahalarına ayrılması, denetçilerin denetim sahalarına dağıtılarak görevlendirilmesi, denetim sahalarında uygulanacak prosedürlerin ve işlerin belirlenmesi ve denetimin maliyetinin ve zamanlamasının ayarlanması denetimin planlaması aşamasının kapsamına girmektedir. (Güredin, 2014: 184) Senaryo denetimler açısından ise planlama aşaması normal bir denetim sürecinden farklı olarak senaryo ağırlıklı bir planlama faaliyetini ifade etmektedir. Senaryo denetim faaliyetleri kapsamında ortada gerçek bir denetim bulunmadığından, denetçilerin görevleri, denetimde yürütülecek çalışmalar, denetimin zamanlaması ve kapsamı da tasarlanan senaryo veya senaryolara göre planlanmaktadır. Diğer bir deyişle senaryo denetimlerinde öncelikle denetime konu oluşturacak bir senaryo oluşturulmakta ardından planlama aşamasında söz konusu senaryo detayları şekillendirilerek planlanmaktadır.

Denetim sürecinin üçüncü aşamasını oluşturan denetimin yürütülmesi (test etme) aşamasının standart prosedürleri, senaryo denetimlerde de aynen geçerli olmaktadır. Buna göre senaryo denetimler kapsamında ortada denetlenmesi gereken gerçek bir olgu varmış gibi davranılarak, denetim prosedürleri test edilmekte ve denetim riskleri değerlendirilmektedir. Ayrıca senaryo denetimlerde yürütme aşamasında, normal bir denetim sürecindeki yürütme aşamasından farklı olarak geleceğe yönelik olası kötü senaryolar için geliştirilen stratejik önlemler ve prosedürlerin başarısı da önceden test edilerek ölçülmektedir. Benzer şekilde denetimin raporlanması aşaması da senaryo denetimler kapsamında birebir uygulanmakta ve gerçek bir denetim faaliyeti olsaydı denetim raporunda yer alabilecek potansiyel hususlar senaryo denetim çalışmaları ile önceden tespit edilerek işletmelere raporlanmaktadır.

Yukarıda açıklanan bilgiler doğrultusunda senaryo denetim sürecinin aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- 1) Denetim senaryosu veya senaryoları hazırlama ve analiz etme
- 2) Denetim senaryolarının planlanması
- 3) Denetim senaryolarının yürütülmesi ve analiz edilmesi (test etme)

- 4) Denetim senaryolarına yönelik stratejiler ve çözüm önerilerinin geliştirilmesi
- 5) Denetim senaryosu sonuçlarının raporlanması

Bir senaryo denetim sürecinin normal bir denetim sürecinden en önemli farkı, standart denetim prosedürlerine ek olarak senaryo hazırlama ve analiz etme prosedürünü de içermesidir. Senaryo denetimlerin ilk aşamasını oluşturan senaryo hazırlama ve analiz etme aşamasında bu senaryonun, denetlenen işletmenin standart operasyonel prosedürleri dikkate alınarak tasarlanması ve analiz edilmesi oldukça önemlidir.

Senaryo denetimler, denetim süreci açısından değerlendirildiğinde, senaryo denetimlerin niteliği uyarınca denetim faaliyetlerinin ve denetim sürecinin ilk elden gözlemlenmesine olanak sağladığı görülmektedir. Senaryo denetimler sayesinde, gelecekteki denetim faaliyetlerinin tasarlanması, planlama aşamasının geliştirilmesi veya değiştirilmesi için önemli bilgiler sağlanabilmekte, denetim çalışmaları için denetçilerin potansiyellerinin iyi olup olmadığı ile geleceğe yönelik geliştirilen prosedürlerin başarılı olup olmadığı konusunda ise önemli ipuçları elde edilebilmektedir. Bunun en büyük sebebi, senaryo denetimlerin gerçek bir denetimde olabilecek şekilde bağımsız ve stratejik düşünme, planlama, öneri ve çözüm geliştirme, raporlama vb. gibi olanakları sunarak operasyonel anlamda denetçilere gerçekçi bir denetim deneyimi kazandırması ve bu alandaki deneyimlerini kullanabilme şansı vermesidir. (Clay, 1996: 26) Uygulamada iç denetçiler veya bağımsız danışmanlar tarafından yapılan senaryo denetimler, genellikle 4 ile 5 gün arasında sürmektedir.

#### 4. Senaryo Denetim, Öz Denetim, Sürpriz Denetim ve Sürekli Denetim İlişkisi

Senaryo denetim, öz denetim, sürpriz denetim ve sürekli denetim kavramları zaman zaman birbirine karıştırılan benzer kavramlar gibi görünmekle birlikte denetim bilimi açısından her bir kavram aslında farklı bir anlamı ifade etmektedir. Senaryo veya prova denetim; “işletmelerin operasyonel süreçlerindeki uygunsuzlukları, hileye açık alanları ve kontrol eksikliklerini gerçek bir denetimden önce tespit etmek böylelikle muhtemel maliyet ve zararlardan kaçınmak amacıyla yapılan ve gerçek bir denetimdeki tüm süreçlerin senaryolar üzerinden uygulanmasına dayalı olarak gerçekleştirilen bir denetimi ifade etmektedir. Bir senaryo denetimin en belirgin özelliği ortada henüz denetime konu bir olgu yok iken denetime konu olabilecek bir kurgu veya kurgular üzerinden denetim fonksiyonunun yürütülmesidir. Senaryo denetimlerle çok karıştırılan öz denetimler ise senaryolar üzerinden yapılmamaktadır, dolayısıyla kurgusal nitelikte değildir. Öz denetim; işletmelerin geçmiş süreçlerinin öngörülen yasa ve yönetmeliklere uygunluklarını ölçmek amacıyla yönelik olarak dışarıdan veya işletmenin içerisinden bir ekip tarafından yürütülen denetimdir. Buna göre öz denetimlerde denetim fonksiyonu, senaryo denetimlerin aksine geçmiş süreçler üzerinden yani gerçekte mevcut bulunan bir olgu üzerinden yürütülmektedir. Kendi kendine denetim olarak da nitelendirilen öz denetimlerin temel amacı, işletme içerisindeki potansiyel tehditleri bulmak ve yasal denetimlerden önce denetim sorunlarını anlamak için zaman kazanmaktır. Senaryo denetimlerde ise temel amaç, gerçek veya resmi denetim faaliyetleri için ihtiyaç duyulabilecek konularda (gerçek bir denetimde açıklanmasına ihtiyaç duyulabilecek potansiyel durumlar, istenebilecek denetim kanıtları, istenecek bilgi ve belgeyi temin edecek, hazırlayacak veya açıklayacak personelin kim olacağı, tespit edilebilecek denetime aykırı durumlar vb. gibi) işletmenin hazırlıklı olmasını sağlamaktır. (Bodell, 2009: 15)

Sürpriz denetim; denetime konu olan müşteri işletmenin çalışanlarından habersiz olarak yapılan ve işletmeler tarafından genellikle hile karşıtı bir kontrol aracı olarak kullanılan denetim türüdür. Sürpriz denetimin diğer denetimlerden en önemli farkı, sürpriz denetimlerde denetim fonksiyonunun işletme içerisinde haber verilmeden yürütülmesidir. (Özdemir, 2013: 68-69) Sürpriz denetimlerde işletme içerisinde bir denetim faaliyetinin yürütüldüğünden işletme çalışanlarının haberlerinin olmaması işletme içerisindeki hırsızlık, suistimal vb. gibi hilelerin ortaya çıkarılmasını da kolaylaştırmaktadır. Bunun sebebi işletmelerde hile yapan veya yapma hazırlığı içerisinde bulunan işletme çalışanlarının, denetimden habersiz olmaları halinde yaptıkları hileyi saklamak için uğraşma ihtiyacı duymamaları veya saklamak için yeterli zamanı bulamamalarıdır. Sürpriz denetimler bu özellikleri sebebiyle işletmelerde hile olayları ile mücadelede kullanılabilir en etkili araçlardan biridir ve en önemli faydaları, hilekâr işletme çalışanlarında yakalanma algısını oluşturmalarıdır. İşletmelerde sürpriz denetimin devam ettiği süre boyunca hilelerin ortaya çıkarılması

kolaylaşabilmektedir. (Johnston, Wademan ve Lamberts, 2010: 2-3) Bununla birlikte uygulamada sürpriz denetimlerin işletmeler tarafından yeterli oranda kullanılmadığı görülmektedir. Uluslararası Hile İnceleyicileri Derneği (ACFE) tarafından yayınlanan 2020 yılı Global Hile ve Yolsuzluk Raporuna göre hile ile mücadelede sürpriz denetim yönteminin, işletmelerin yalnızca %38'i tarafından kullanıldığı tespit edilmiştir. (Association of Certified Fraud Examiners, [ACFE], 2020) Sürpriz denetimlerin senaryo denetimlerle olan ilişkisi incelendiğinde, sürpriz denetimler de tıpkı öz denetimler gibi senaryo denetimlerden farklı olarak gerçekte var olan bir sürecin üzerinden gerçekleştirilmektedir. Ayrıca senaryo denetimler haber verilerek uygulanırken sürpriz denetimler habersiz şekilde yapılmaktadır. Bununla birlikte sürpriz denetimlerin uygulamada bazen senaryo denetimlerle birlikte kullanıldığı da görülmektedir. Diğer bir deyişle işletme içerisinde normalde haber vererek uygulanan senaryo denetimler, daha etkin olması için habersiz şekilde gerçekleştirilerek “sürpriz senaryo denetimlere” dönüşebilmektedir. (Opiela, 2002: 56)

Sürekli denetim; “işletmelerin sürekli kontrol mekanizmasına odaklı olarak işletme faaliyetlerinin ve süreçlerinin iç denetçiler tarafından sürekli şekilde analiz edildiği denetim faaliyeti” şeklinde tanımlanabilir. (Gonzalez ve Hoffman, 2018: 225). Sürekli kontrol değerlendirme ve sürekli risk değerlendirme, sürekli denetimin temel unsurlarını oluşturmaktadır. İşletmelerde sürekli denetim faaliyeti ile çeşitli teknolojiler aracılığıyla işletmelerin verileri sürekli olarak denetlenmekte böylelikle işletme içerisinde herhangi bir kontrol zayıflığına veya hileye meydan verilmemesi amaçlanmaktadır. (Vardar, 2019: 85-86) Öz denetim ve sürpriz denetimde olduğu gibi sürekli denetimlerde işletme içerisinde var olan gerçek süreçler üzerinden yürütülmektedir ve herhangi bir senaryo denetimini kapsamamaktadır. Bununla birlikte sürekli denetim faaliyeti, sürekli izleme ve gözetim felsefesine dayalı olduğu için senaryo denetimlerin, sürekli denetim faaliyetlerinin bir parçası olarak kullanılabilirliği söylenebilir. İşletme içerisinde gelişmiş teknolojilerin kullanımına dayalı olarak yürütülen sürekli denetim faaliyetlerinin başarı olabilmesi için doğru teknolojinin seçilmesi, uygun kültürün oluşturulması, eksikliklerin tespit edilmesi, önemli kriterlerin tanımlanması vb. gibi adımlara ek olarak sürekli denetim süreci içerisinde uygun suistimal tespit ve önleme senaryolarının işletmelere özel şekilde tasarlanmasına da yer verilmesi gerekmektedir. (Tamay, 2010:15)

## 5. Senaryo Denetimlerin Avantaj ve Dezavantajları

Senaryo denetimlerin işletmelerde muhasebe sistemlerinin güvenilirliğinin sağlanması, hırsızlık, hileli finansal raporlama, sahtekârlık vb. gibi hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi veya azaltılması, yakın olası gelecekte yaşanabilecek durumların öngörülebilir kılınması konusunda pek çok faydası bulunmaktadır. Bu faydalara ek olarak senaryo denetimlerin sadece işletmeler açısından değil, senaryo denetim faaliyetini yürüten denetçiler açısından da sağladığı faydalar söz konusudur. 1996 yılında Raymond J.Clay Jr tarafından Amerika'daki Kuzey Teksas Üniversitesi iç denetim lisans öğrencileri üzerinde yapılan bir araştırma, senaryo denetimlerin denetçiler açısından eğitici ve öğretici yönünü açıkça ortaya koymuştur. Araştırmada öğrenciler 15'erli şekilde 3 farklı gruba ayrılmış ve her bir gruba organizasyonların çoğunda yaygın olarak bulunan temel operasyonel alanları temsil eden bir konu verilmiştir. Organizasyonların yapısının nasıl olacağı, denetim konu olabilecek verilerin ve denetimde sorulması gereken iç denetim sorularının neler olabileceği ise tamamen öğrencilerin hayal gücüne bırakılmıştır. (Clay, 1996: 25) Özünde senaryo bir iç denetimin uygulandığı bu araştırma; denetçilerin kendini geliştirmesi, güçlü ve zayıf yanlarını tespit etmesi ve yeni kazanımlar elde etmesi konusunda onlara gerçek bir denetim deneyimi sunarak mevcut yeteneklerini test etme konusunda önemli bir fırsat sağlamıştır. Senaryo denetimlerin işletmeler ve denetçiler açısından başlıca avantajları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- İşletmelere, mevcut iş süreçlerinin durumunu gözlemlene ve operasyonel sistemlerindeki kontrol açıklarını veya eksikliklerini gerçek denetimlerden önce tespit ederek düzeltme fırsatı vermesi
- İşletmelerin standart operasyonel süreçlerinin geliştirilmesine ve operasyonel risk yönetiminin iyileştirilmesine yardımcı olması
- İşletmelerin kriz ve belirsizlik durumlarında yakın olası geleceğe yönelik programların oluşturup politikalar tasarlaması, kestirimsel bir değerlendirme yapmasına olanak vermesi ve işletmelerin uygunluk politikalarının yönetimi açısından proaktiflik sağlaması

- İşletmelerde suistimal ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasına ve azaltılmasına yardımcı olması dolayısıyla hile ile mücadelede etkin bir araç olarak kullanılabilmesi
- Denetçilere gerçek denetimlerden önce bir ön hazırlık fırsatı vermesi
- Denetçilere, operasyonel anlamda gerçekçi bir deneyim kazandırması ve deneyimlerini kullanabilme şansı vermesi
- Denetim faaliyetlerinin ve denetim süreçlerinin ilk elden gözlemlenmesine olanak tanınması
- Denetim risklerinin yönetilmesine olanak vermesi
- Gelecekteki denetim faaliyetlerinin tasarlanması, ön hazırlık/planlama aşamalarının geliştirilmesi veya revize edilmesi için somut bir kaynak sağlaması
- Diğer denetimlerle birlikte kullanılabilmesi ve sınırlı denetim alanlarını genişleterek yaratıcılığı artırması

Senaryo denetimlerin işletmeleri ilgilendiren en önemli faydası ise işletmelerde ileride meydana gelebilecek potansiyel uygunsuzlukları henüz ortada böyle bir durum yok iken şimdiden tasarlanan senaryolarla öngörmesi ve bunlara karşı çeşitli stratejiler ile çözüm önerileri geliştirmesidir. Senaryo denetimlerin bu özelliği sayesinde işletmeler, özellikle yasal denetimler sonucunda tespit edilen uygunsuzluklar sonucunda maruz kalabileceği para cezalarından veya büyük kayıplara yol açabilecek hile risklerinden kaçınabilmektedir. (Lenok, 2009:4) Uygulamada pek çok işletme aslında aylarca sürebilecek gerçek denetim çalışmalarının sonucunda ortaya çıkabilecek para cezalarına maruz kalmamak için senaryo denetimleri uygulamaktadır.

Senaryo denetimlerin hem işletmeler hem de denetçiler açısından çeşitli faydaları bulunmakla birlikte bazı dezavantajları da söz konusudur. Bir senaryo denetim uygulaması işletmeler ve denetçiler açısından zaman ve emek maliyetine sebep olmaktadır. Senaryo denetimlerin doğası gereği oluşturulması veya üretilmesi gereken senaryolar, ayrıca bir yaratıcılığı ve düşünmeyi dolayısıyla senaryolar üzerinde ciddi bir emek ve zaman harcamayı gerektirmektedir. Aynı zamanda senaryo denetimler geleceğin tasarlanmasını da içerdiğinden sektörün de çok iyi bilinmesini, sektörde oluşabilecek kriz ve belirsizliklerin öngörülmesini ve bu öngörülerin mantıksal temeller üzerinde oturtulmasını gerektirmektedir. İşletmelerin ve işletmedeki iç denetçilerin bu konularda uzmanlığının bulunmaması durumunda dışarıdan bağımsız danışmanlık firmaları tarafından senaryo denetim hizmetinin alınması, işletmelere ayrıca bir maliyet getirmektedir. Bununla birlikte gerçek bir denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkabilecek para cezalarının, tespit edilecek hile olaylarının veya denetim raporunda yer alabilecek olumsuz görüşlerin maliyetinin, işletmede senaryo denetim uygulamanın işletmeye getireceği maliyetten çok daha fazla olabileceği düşünüldüğünde, senaryo denetimlerin aslında maliyet oluşturmaktan çok işletmelerin kârlılığına katkı sağladığı söylenebilir.

## 6. Senaryo Denetimlerinin Önemi

Senaryo denetimleri, işletmelerde arzu edilen bir kurumsal kültürün oluşturulması, işletme içi kültürel süreçlerin iyileştirilmesi, işletme içi standart iş ve süreçlerin iyileştirilmesi, örgütsel karmaşıklıkların önlenmesi, muhasebe sistemlerinin güvenilirliğinin sağlanması, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi, denetim faaliyetlerinin etkinliğinin artırılması, geleceğe yönelik politika ve prosedürler geliştirilmesi, gelecekle ilgili stratejik çalışmalar yapılması, kriz ve belirsizlik durumlarına karşı hazırlıklı olunması vb. gibi pek çok konuda önem arz etmektedir.

Çalışmamızda senaryo denetimlerinin önemi, denetim bilimi ve muhasebe denetimi açısından değerlendirilmiştir. Dar ve eski anlamıyla muhasebe denetimi; *“muhasebe kayıt ve belgeleri üzerinden yapılan denetim”* şeklinde tanımlanabilir. (Güvemli ve Özbirecikli, 2011:168) Buradaki tanım daha çok vergisel amaçlı olarak yasal yetkili kişiler tarafından yapılan sınırlı bir denetimi ifade etmektedir. Günümüzde denetim biliminin geldiği nokta dikkate alındığında muhasebe denetiminin dışarıdan bağımsız kuruluşlar tarafından yapılan daha geniş kapsamlı bir değerlendirmeyi içerdiği açıktır. Buna göre en geniş tanımıyla muhasebe denetimi; *“herhangi bir ekonomik birime veya döneme ait bilgilerin, önceden saptanmış ölçütlere*

*uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme süreci*” olarak ifade edilebilir. (Bozkurt, 2010:23)

Yukarıdaki tanımda geçen denetime konu bilgiler, şletmelerin muhasebe sistemleri tarafından üretilen finansal bilgileri ifade etmektedir. Muhasebe sistemlerinin ürettiği finansal bilgilerin gerçek bir denetimde esas alınacak olan ölçütlere uygunluk derecesinin önceden ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde senaryo denetimler etkin bir rol oynamaktadır. Senaryo muhasebe denetimleri sayesinde şletmelerin muhasebe sistemlerindeki mevcut hatalar, hile veya usulsüzlüklere fırsat ortamı yaratabilecek açık alanlar ve kontrol eksiklikleri önceden tespit edilerek telafi edilebilmektedir. Buna ek olarak geleceğe yönelik potansiyel hataların, hile ve usulsüzlük olaylarının ve sistemsel zafiyetlerin neler olabileceği de farklı senaryolar içerisinde tasarlanmakta ve söz konusu senaryolara karşı şimdiden çözüm önerileri geliştirilerek stratejik aksiyonlar alınmaktadır. Diğer bir deyişle senaryo denetimler aracılığıyla gelecekte muhasebe sistemlerinde yaşanabilecek ve gerçek bir denetimde sorun oluşturabilecek hususlar öngörülebilir hale getirilmektedir. Böylelikle hem muhasebe denetimlerinin etkinlik ve verimliliği arttırılmakta hem de denetimde proaktiflik sağlanabilmektedir.

Senaryo denetimler, muhasebe sistemleri içerisindeki hile ve usulsüzlükler ile mücadele konusunda da etkin bir araç olduğu için aynı zamanda muhasebe sistemlerinin güvenilirliği de arttırılabilmektedir. Tüm bunlar ise şletmeler açısından, gerçek bir denetim sonucunda muhasebe sistemlerinde tespit edilen çeşitli uygunsuzluklar sebebiyle maruz kalınabilecek para cezası, olumsuz denetim görüşü alma, hile kaybına uğrama vb. gibi finansal ve finansal olmayan nitelikteki olumsuz sonuçları önlemektedir. “*İşletmeler senaryo denetim masrafları için bütçe ayırabilir ancak, gerçekleşmiş yasal bir para cezası veya ücretler için bütçe ayıramaz*” sözü senaryo denetimlerin muhasebe denetimi açısından taşıdığı önemi açıkça ortaya koymaktadır. (Lenok, 2009:4)

## 7. Sonuç

Geleceğe yönelik kaos ve belirsizlik ortamı, şletmelerde geleceği planlama ve tasarlama eğilimini her geçen gün arttırmaktadır. Her şeyin çok hızlı şekilde değiştiği ve beklenmedik durumların sıklıkla meydana geldiği bir çevrede, şletmelerin sürekliliklerini sağlayabilmeleri için geleceği kurgulayabilme yani senaryosal düşünme yeteneğine sahip olmaları bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim şletmeler tarafından kriz ve belirsizlik ortamına karşı verilen savaşta kullanılan yapay zekâ uygulamaları ve 3D teknolojilerin de senaryo kurgulama yaklaşımına dayalı olarak geliştirildiği görülmektedir. Böyle bir ortamda muhasebe tahmini bilgi sistemlerinin ürettiği gerçekleşmiş finansal bilgi ve verilerden ziyade, bu finansal bilgi ve verilerin tahmini tarafı çok daha fazla önemli hale gelmiştir. Bu noktada muhasebe sistemlerinin güvenilirliğini değerlendiren denetim biliminin etkin ve faydalı olabilmesi ancak, denetime konu olabilecek finansal durum ve olayları bir adım önceden kurgulaması ve bunların şletmenin finansal verileri üzerinde yaratabileceği potansiyel etkileri farklı senaryolar üzerinden analiz edip değerlendirmesi ile mümkün olabilecektir.

Geleneksel denetim anlayışlarından farklı olarak senaryo denetimler, kriz ve belirsizlik ortamlarında da denetim faaliyetlerinin etkinliğinden ödün vermeden uygulanabilir olma özelliğine sahip bulunmaktadır. Ayrıca senaryo denetimlerin diğer denetim türleriyle birlikte kullanılabilmesi şletmeler açısından kullanım kolaylığı sağlamaktadır. Senaryo denetimlerin bu özelliği sayesinde şletmelerde “walkthrough” adı verilen baştan sona süreç denetimleri ile uygunluk ve faaliyet denetimleri, senaryo denetimlerle birleştirilerek senkronize olarak uygulanabilmekte ve günümüz koşullarına uygun hale getirilebilmektedir.

Senaryo denetimlerin avantajları ve dezavantajları başlığı altında ayrıntılı şekilde açıkladığımız üzere senaryo denetimlerin hem şletmeler hem de denetim fonksiyonu açısından pek çok faydası bulunmaktadır. Buna rağmen uygulamada şletmeler tarafından senaryo denetimlerin, çeşitli maliyet endişeleri sebebiyle yeterince kullanılmadığı ve genellikle ihmal edildiği görülmektedir. Aynı zamanda senaryo denetim kavramına yönelik çalışmalar, literatürde de oldukça sınırlı seviyededir. Maliyet endişeleri kadar bu durumun da senaryo denetim olgusunun bilinirliğinin yetersiz olmasına, yeterince anlaşılmamasına dolayısıyla uygulama alanı bulamamasına neden olduğu söylenebilir.

Günümüz Dünyasında senaryo denetimlerinin önemi konusunda şletmelerde bir farkındalık oluşturulmasına ihtiyaç

bulunmaktadır. İşletmelerde senaryo denetimlerinin gerekliliğine ve önemine yönelik bir algının oluşturulması ve işletmelerin bu konuda bilinçlendirilmesi için literatürde ve uygulamada senaryo denetim konusunda yeni çalışmalara yer verilebilir. Böylelikle senaryo denetimlerin bilinirliğinin sağlanarak senaryo denetimlerin kullanımı alanları da genişletilebilir.

---

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarım- A.A.O., N.G.B.; Veri Toplama- N.G.B.; Yazı Taslağı- A.A.O., N.G.B.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- A.A.O., N.G.B.; Son Onay ve Sorumluluk- A.A.O., N.G.B.

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

**Teşekkür:** Makalenin yayın sürecindeki desteklerinden ötürü Prof. Dr. Aslı Türel'e teşekkür ederiz.

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

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

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- A.A.O., N.G.B.; Data Acquisition-N.G.B.; Drafting Manuscript- A.A.O., N.G.B.; Critical Revision of Manuscript- A.A.O., N.G.B.; Final Approval and Accountability- A.A.O., N.G.B.

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

**Acknowledgement:** The authors would like to thank Prof. Dr. Aslı Türel, for her support in the publication process of the article.

---

## Kaynaklar

- Bodell, T., (2009). Self-audits, mock audits and assessments: are you prepared for a regulatory investigation ?. *Electric Light & Power (ELP)*, 87 (3), 15.
- Bozkurt,N., (2010). *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları
- Clay, R.J., (1996). A mock operational audit based on library research. *Managerial Auditing Journal*, 11 (5), 26.
- Gonzalez,G., Hoffman,V.B., (2018). Continuous auditing's effectiveness as a fraud deterrent. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 37 (2), 225.
- Güredin, E., (2014). *Denetim ve güvence hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güvemli,O., Özbirecikli,M., (2011). Türkiye'de bağımsız muhasebe denetiminin gelişim süreci. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 168.
- Johnson, J., Wademan,D., ve Lamberts,S., (2010). Accounting&performance measurement: surprise audits deter fraud. *Controller's Report*, 8, 2-3.
- Lenok, N. (2009). Considering a mock audit...reasons why you should. *Managing Imports&Exports*, 1 (57), 4.
- Ling, T., (2003). Ex ante evaluation and the changing public audit function-the scenario planning approach. *Journal of Evaluation*. 9(4), 446-448.
- Opiela, N., (2002). They're here... how to survive an audit, *Journal of Financial Planning*, 56.
- Özdemir, Ü.F., (2013). Bankalarda hile riski yönetimi ve bir uygulama. *Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Doktora Tezi.
- Tamay,G. (2010). Sürekli denetim sürekli gözetim. *KPMG Gündem*, 3, 15.
- Vardar,M.K., (2019). Hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılması: muhasebe meslek mensuplarının görüşleri üzerine nitel bir araştırma. *İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yüksek Lisans Tezi.
- Association of Certified Fraud Examiners (2020). *Report to the nations-2020 global study on occupational fraud and abuse*. <https://acfe-public.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>, (30.01.2021).
- Business & Industry Connection (2019). *Mock audits: how they can help your company*. <https://www.bicmagazine.com/departments/hr/mock-audits-disa/>, (24.12.2021).
- Smartpharmaconsulting (2010). *How to perform a mock audit*. <https://smartpharmaconsulting.com/how-to-perform-a-mock-audit/>, (01.02.2021).



# Önemli Muhasebe Tahminlerinin Kilit Denetim Konuları Çerçevesinde İncelenmesi

## Review of Critical Accounting Estimates in the Context of Key Audit Matters

Ayça Zeynep Süer<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Doç.Dr., İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: A.Z.S. 0000-0003-3421-9759

### ÖZ

Belirsizlik faktörlerinin giderek yoğunlaştığı günümüz koşullarında önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarına dayalı olarak finansal tablolara alınan tutarların büyüklüğü artmaktadır. Muhasebe tahmin ve varsayımlarının yüksek düzeyde belirsizlik içeren doğası sebebiyle bağımsız denetim sırasında denetçi için önem arz eden konular arasında yer alarak denetim raporlarında kilit denetim konularına yansması beklenmektedir. Bu çalışmada, BİST30 endeksinde yer alan şirketlerin 2020 yılı finansal tablolarının dipnotlarında açıkladıkları “Önemli Muhasebe Tahmin ve Varsayımları” ve bağımsız denetim raporlarında yer alan “Kilit Denetim Konuları” incelenmiştir. İnceleme kapsamında; BİST30 şirketleri sektörlerine göre sınıflandırılarak kilit denetim konularına yansıyan önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarının tespiti yapılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Önemli Muhasebe Tahminleri, Kilit Denetim Konuları, Finansal Raporlar, Denetim Raporları

### ABSTRACT

In contemporary times, as factors of uncertainty are increasingly intensified, the amounts included in financial statements based on critical accounting estimate (CAE) disclosures are increasing. Due to the nature of accounting estimates and assumptions, with attending high levels of uncertainty, they are among the significant issues of focus for auditors and are expected to reflect key audit matters in audit reports. In this study, the “Critical Accounting Estimates and Assumptions” announced in the footnotes of the 2020 financial statements of companies included in the Borsa Istanbul 30 (BIST30) index and “Key Audit Matters” (KAMs) in the companies’ audit reports were examined. BIST30 companies were then classified according to sector and the CAE disclosures and assumptions reflected in the KAMs were determined. This study provide insight into the interrelation between CAE disclosures and KAMs, and also aims to be informative to financial statement users regarding to pervasive impact of CAE on financial reports.

**Keywords:** Critical accounting estimates, key audit matters, financial reports, audit reports

Başvuru/Submitted: 31.05.2021 Revizyon Talebi/Revision Requested: 14.06.2021 Son Revizyon/Last Revision Received: 25.06.2021 Kabul/Accepted: 16.07.2021



Sorumlu yazar/Corresponding author: Ayça Zeynep Süer / ayca@istanbu.edu.tr

Atıf/Citation: Süer, A. (2021). Önemli muhasebe tahminlerinin kilit denetim konuları çerçevesinde incelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 65, 23-37. <https://doi.org/10.26650/MED.945442>

## Extended Abstract

Critical accounting estimate (CAE) disclosures potentially include greater uncertainty, given the subjective nature of the management estimation and judgment process. According to the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), accounting estimates are included in financial statements for which the measurement of some amounts or the valuation of some accounts is uncertain.

Accounting accruals are managers' subjective estimates of future outcomes that cannot be objectively verified by auditors prior to their occurrence, such as estimates of useful lives and residual values for depreciation, allowance for doubtful accounts, impairment of assets, warranties, and provisions (Francis and Krishnan, 1999).

The independent auditor's primary objective is to ensure the reader of a corporation's financial statements that those financial statements present information "fairly." To accomplish this, auditors issue an appropriate audit report to accompany the financial statements in companies' annual reports. By necessity, financial statements contain many estimates and judgments. The auditor must evaluate the degree and type of uncertainty associated with components of financial statements (Buchman & Collins, 1998); therefore, CAE disclosures have an unquestionable impact on the audit process.

Auditors should evaluate indicators of possible bias in management's estimates, assumptions, and judgments. For example, the auditor may become aware of management bias in the development of accounting estimates. (Eilifsen, Messier, Glover, & Prawitt, 2010).

Auditors are the arbiters of the reliability of companies' financial reports. The increasing importance of complex estimates and opportunities for the imposition of management bias that estimates provide jointly imply that audit quality in this area is critical to the reliability of financial reports. However, accounting estimates are challenging to audit, as they represent subjective forecasts of future events. For accounts based on historical cost, auditors can verify the accuracy of those historical numbers; however, for estimates, the auditor's task is to evaluate the reasonableness of an estimate (Griffin, Hammersley, & Kadous, 2015).

Standard-setters and audit regulators worldwide, including the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) and the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), initiated an expanded audit reporting model to respond to concerns about the lack of transparency in auditor reports. One significant change in both PCAOB and IAASB amendments is the implementation of key audit matters (KAMs), which require new disclosure requirements for providing information about significant matters auditors encountered during an audit (Gold, Heilmann, Pott, & Rematzki, 2020). Since CAEs with inherent measurement uncertainty are pervasive in financial reporting. It is expected that auditors take them into consideration as KAMs by disclosing them in the auditor's report.

Common estimates, such as allowance for doubtful accounts and those related to depreciation of assets, will most likely require the least additional effort to comply with the statement's requirements, as the estimation process is relatively straightforward and already well known and understood by auditors. Estimates, such as net realizable value of inventories, which depend on forecasts of future prices and costs, may require additional significant effort for auditors to comply because of the complexity of the estimation process (Harsha & Peacock, 1989).

This study aims to analyze the relationship between CAE disclosures and KAMs and evaluate the possible relational cues in KAMs that demonstrate CAE disclosures in the 2020 annual reports published by Borsa Istanbul 30 (BIST30) companies. To gain insight regarding the interrelation between CAE disclosures and KAMs, BIST30 companies were classified according to sector and the CAE disclosures and assumptions reflected in the KAMs were determined.

## 1. Giriş

Gelecek finansal dönemlerde, varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerinde düzeltmelere neden olma riski olan tahmin ve varsayımlar, ekonomik belirsizliğin arttığı bir dönemde daha çok dikkat edilmesi gereken bir husus haline gelmektedir. Dünya ekonomik düzeninde dönemsel olarak yaşanan değişimlerin, yeniliklerin, olağan ve olağandışı faktörlerin etkisiyle olumlu gelişmeler yaşanabileceği gibi olumsuz gelişmeler de söz konusu olabilmektedir. Sonuçlarının genişliği ve muazzam düzeyde getirdiği belirsizlikler bakımından tamamen farklı bir boyuta sahip olan Covid-19 salgınının (Barnoussi, Howieson, & Beest, F. 2020) küresel makroekonomik koşullar üzerindeki olası etkilerinin de muhasebe tahminlerine dahil edilerek finansal raporların hazırlandığı dönemler yaşanmaktadır.

2000'li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları ve akabinde kamu güveninin yeniden inşası için getirilen düzenlemeler ile muhasebe standartlarında kural odaklılıktan ilke odaklılığa geçiş olmuştur. Bu durum da beraberinde finansal raporlamada insan boyutunun ön plana çıkarılarak varsayım ve tahmin içeren standartları getirmiştir. İlke temelli standartlarla işletmelerin finansal raporlamaları kapsamında ilk kayda alma, ölçme, sunum ve açıklamalarında mesleki yargılar, önemli muhasebe tahminleri, varsayımlar ve değerlendirmeler yer almaya başlamıştır (Süer, 2016). Denetim standartları kapsamında ise; önemli muhasebe tahminlerine, yargılara ve gelecekteki olayların değerlendirilmesine dayanan tutarların ölçümünün içerdiği belirsizliklerin finansal tablo kullanıcıları tarafından kabul edildiği varsayılarak bağımsız denetim gerçekleştirilmektedir.

Son yıllarda denetim standartları kapsamında getirilen yeni düzenlemelerle, denetim sırasında denetçi için önem arz eden kilit denetim konularına denetim raporlarında yer verilmektedir. Bu sayede yapıları gereği karmaşık bir sürecin sonunda oluşturulan ve öznel muhakeme gerektiren muhasebe tahminlerinin denetimde nasıl ele alındığı da denetim raporları aracılığıyla kamuya açıklanabilmektedir (Pinello, Puschaver, & Volkan, 2020).

Bu çalışmada, önemli muhasebe tahminleri ve kilit denetim konuları etkileşimi ele alınarak 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla düzenlenen finansal tablolarda önemli tahmin ve varsayımlara ilişkin açıklanan unsurların bağımsız denetim raporlarında denetçilerin bildirdikleri kilit denetim konularına ne ölçüde yansıtıldığı incelenmiştir.

## 2. Önemli Muhasebe Tahminleri

Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) gibi standart düzenleyiciler, muhasebe tahminlerinin daha geniş kapsamlı açıklamalar gerektirdiğini düşündükleri için halen bu konuda çalışmalarına devam etmekte ve ilgili standartları güncellemektedir.

IAASB Başkanı, finansal raporlarda kelimelerin ve değerlendirmelerin daha büyük rol oynadığını, değerlendirme sürecinin artık daha fazla açıklamaya ihtiyacı olduğunu vurgulayarak, bu açıklamaların tahmin ve varsayımları gerektirdiğini belirtmiştir. Beklenen kredi zararları gibi kalemlerin artık finansal tabloların büyük bir bölümünü oluşturduğuna dikkat çekmiştir (Brouwer, Eimers & Langendijk, 2016).

IAASB'nin yaptığı bir çalışmada, finansal tablolardaki bilgilerle ilgili üç kaygı belirlenmiştir: - yeterli alakalı bilginin olmayışı, -çok fazla alakasız bilginin oluşu ve - etkisiz bir şekilde iletilen bilginin varlığı. Etkisiz iletişim aynı zamanda finansal tabloları daha az anlaşılır kılmakta ve bu da yatırımcıların şirketin beklentilerine ilişkin algılarındaki belirsizliği artırarak şirketler için daha yüksek sermaye maliyetine yol açabilir. Finansal tablolarda etkin bilgi iletişimi, daha iyi yatırım kararlarına ve şirketler için daha düşük sermaye maliyetine katkıda bulunabilir (IFRS, 2017). Finansal raporlama ile daha etkin bir iletişimin sağlanması için önemli muhasebe değerlendirme, tahmin ve varsayımlarının net ve anlaşılabilir bir şekilde sunulması gerekir.

Finansal raporlamanın temelini oluşturan tahakkukların büyük bir kısmı tahminlere dayanmaktadır. Tahakkuklar, yöneticilerin gelecekteki sonuçlara ilişkin öznel tahminleri olup amortisman için faydalı ömür ve hurda değer tahminleri, şüpheli alacaklar karşılığı, varlıkların değer düşüklüğü, garanti gider karşılıkları gibi örneklerinden anlaşılabilir üzere

gerçekleşmeden önce denetçiler tarafından objektif olarak doğrulanmaları mümkün olmayan unsurlardır. Tahakkuk esaslı kazançlar, yönetsel takdir yetkisini içerdiği için doğal olarak kârlar, nakit akışlarından daha belirsiz hale gelmektedir. Bu durum da, yüksek tahakkuklara sahip firmaların denetimlerinin, potansiyel tahmin hatası etkisiyle düşük tahakkuklara sahip firmaların denetimlerinden daha fazla belirsizlik oluşturmasına neden olmaktadır (Francis ve Krishnan, 1999).

Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (U.S. Securities and Exchange Commission-SEC) tarafından 2002 yılında muhasebe tahminlerini de kapsayan önemli muhasebe politikalarına ilişkin önerilen düzenlemede; bir muhasebe tahmininin, iki kriteri karşılaması durumunda, önemli muhasebe tahmini sayılacağı belirtilmiştir. İlk olarak, muhasebe tahmini, yönetimin yüksek derecede belirsiz olan hususlar hakkında varsayımlarda bulunmasını gerektirmelidir. İkinci olarak, cari dönemde farklı varsayımlar doğrultusunda yapılan muhasebe tahminlerinin veya dönemden döneme makul ölçüde olması muhtemel muhasebe tahminindeki değişiklikler işletmenin finansal durumunda ve faaliyet sonuçlarında önemli bir etkiye sahip olmalıdır (Bauman ve Shaw, 2014). Örneğin, yüksek ölçüde belirsizlik içeren tahmin ve varsayıma dayalı işlemlerden biri de -ülkemizde 2018 yılından itibaren uygulanmakta olan “ Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 9: Finansal Araçlar” uyarınca - finansal varlıklar için kredi zararı karşılığının (değer düşüklüğü) kapsamının belirlenmesidir. Finansal varlıklar için kredi zararı karşılığı, temerrüt riski ve beklenen zarar oranları hakkındaki varsayımlara dayanmaktadır. Farklı varsayımların kullanılması, farklı beklenen kredi zararı tahminleri üretebilir ve ileriye dönük makroekonomik senaryoların dahil edilmesi muhakeme gerektirir. Normalde çok faydalı olan bu modelleri, içinde yaşadığımız dönemde salgın etkisi altında olan ekonomik koşullarda uygulamak işletmeleri zorlamaktadır. Kredi zarar riskinin yanlış ölçülmesini önlemek için ileriye dönük makroekonomik faktörlerin tahminlerini olası çoklu senaryolara dahil edilmesi söz konusudur (Barnoussi ve ark., 2020).

### 3. Kilit Denetim Konuları

Denetim raporlarının standart cümlelerden oluştuğuna yönelik eleştiriler ve daha şeffaf, işletmeye özel denetim raporlarına olan talep sonucu IAASB raporlama standartları ile ilgili yeni düzenlemeler yapmıştır. Yapılan düzenlemeler ile bağımsız denetim raporlarının işletmeye özgü geçerli bilgiler içermesi ve denetim esnasında ortaya çıkan en önemli hususları yansıtması beklenmektedir (Türel ve Türel, 2016).

Denetim raporlarında kilit denetim konularının sunulmasıyla; denetçi ile işletme yöneticileri ve denetim komitesi arasındaki iletişimin artırılması, işletme yönetimi tarafından finansal tablolarda yapılan açıklamalara/verilen bilgilere daha fazla dikkat çekilmesi ve aynı zamanda denetimde şeffaflık ve kalitenin artmasının sağlanması hedeflenmiştir (Kavut ve Güngör, 2018). Bu süreçte ortaya çıkan yeni denetim raporu, denetçi ve finansal tablo kullanıcıları arasındaki en görünür ve etkin iletişim aracını oluşturmaktadır (Carson, Fargher, & Zhan, 2016).

Kilit denetim konularında sunulan bilgilerin kullanıcılara fayda sağlaması için standart bir metine dayanmadan işletmeye özgü olması gerekir. Bu açıdan denetçinin kilit denetim konularını, standardın getirdiği bir zorunluluk olarak değil, kullanıcılarla iletişime geçebileceği ve bilgi değeri yüksek bir alan olarak ele almasının önemli olduğu düşünülmektedir (Sarısoy ve Kepçe, 2019).

Cari dönemdeki kilit denetim konuları hem sayısal hem de içerik olarak, bir sonraki dönemde denetçiye, denetimin planlanma aşamasından itibaren özellikle denetim yaklaşımının güvenilirliğini ve denetimin kalitesini artırmaya katkıda bulunmak için önemli alanlar ve sistemlere yönelik derinlemesine denetim testleri oluşturması için rehberlik edebilir (Grosu Robu, & Istrate, 2020).

Kilit denetim konuları bildiriminde bir adım daha ileri gidip belirsizliğin nerede ve ne ölçüde olduğuna dair daha eksiksiz bir özetin mümkün olup olmayacağı merak edilmektedir. Örneğin, önemli muhasebe tahminleri arasında uygun olanlar için denetçinin tahmin aralıkları oluşturması kullanıcılar için değerli olabilir. Ancak denetim görüşü finansal tablolara ilişkin olduğundan, denetim mesleği geleneksel olarak finansal tablolarda yer alan bilgilerin ötesinde bilgi sağlama konusunda genel olarak geride durmaktadır (Zhang ve Pany, 2021).

Kilit denetim konuları aracılığıyla daha fazla şeffaflık ve daha yüksek hesap verebilirlik baskısı, yöneticilerin kilit denetim konuları varlığında kararlarını daha dikkatli bir şekilde almalarına neden olarak finansal raporlama kalitesinin iyileştirilmesi beklenmektedir (Gold ve ark., 2020).

#### 4. Önemli Muhasebe Tahmin Açıklamaları ve Kilit Denetim Konuları İlişkisi

Muhasebe standartları gereğince yapılan önemli muhasebe tahminlerine ilişkin açıklamalar, finansal tablo kullanıcılarının muhasebe tahminlerine yansıyan belirsizlik derecesini değerlendirmelerine yardımcı olabilecek hususları içermektedir (Glendening, 2017). Denetim standartları kapsamında getirilen yeni düzenlemeler, yüksek düzeyde belirsizlik içerdiği için zorlayıcı bir öznel mesleki muhakeme sürecinden geçmesi gereken muhasebe tahminlerinin denetimde nasıl ele alındığını denetim raporları aracılığıyla kamuya açıklanmasını gerektirmektedir.

Denetçinin, tahmin ve varsayım içeren muhasebe politikalarını değerlendirirken yönetim tarafından önemli muhasebe tahminleri olarak tanımlanan kalemlere de odaklanacağına dair bir beklenti vardır. Kilit denetim konularına ilişkin bağımsız denetim standardı kapsamında, yönetim tarafından önemli muhasebe tahminlerini içeren alanlar olarak tanımlanan hususlar, denetçinin işletmenin denetim komitesiyle değerlendirdiği konular arasında yer almalı ve denetim raporlarında bildirilecek potansiyel kilit denetim konuları olarak değerlendirilmelidir (Pinello ve ark., 2020). Bağımsız Denetim Standardı 540'a göre- "Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamalarının Bağımsız Denetimi" - denetçinin, bir muhasebe tahmini ve bunun ilgili açıklamalarıyla bağlantılı bir tahmin belirsizliğine ilişkin değerlendirmesi, denetçinin dikkatini önemli ölçüde gerektiren bir konu ise, bu husus bir kilit denetim konusu olabilir (BDS 540, p. A114).

*"İşletme, muhasebe tahminlerine ilişkin sağlam bir açıklamaya yer verdiği zaman; denetçi konunun, denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olma sebebine ve nasıl ele alındığına yönelik açıklamanın bir parçası olarak, işletmenin yaptığı kilit varsayımlara, muhtemel sonuç aralığına yönelik açıklamalara ve önemli muhasebe tahminleri veya tahmin belirsizliğinin temel kaynaklarıyla ilgili nitel ve nicel diğer açıklamalara dikkat çekebilir."*(BDS 701, p. A41).

Finansal tablolarda kritik öneme sahip alanlar için denetçi raporunda kilit denetim konuları başlığı altında, önemli yönetim yargıları ve tahminleri, önemli ölçüm belirsizliklerine dikkat çekerek finansal tablo sunumunun daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunabilmektedir. Örneğin denetçi, belirsizliği açıklayarak ve belirsizliğin finansal tablolarda açıklandığı yere atıf vererek yönetim tarafından açıklanan bir belirsizliğe dikkat çekmek için bir "Dikkat Çekilen Husus" paragrafı da kullanabilir. PCAOB, "Dikkat Çekilen Husus" paragraflarının yalnızca yönetimin açıklamasını vurgulamakla kalmayıp, aynı zamanda yönetimin ilgili açıklamalarının bilgilendiriciliğini de artıracaklarını ifade etmektedir (Kelton ve Montague, 2018).

Standart düzenleyici kurumların amacı, finansal tablolar ve denetim temelinde "kullanıcıların bilgiye dayalı karar alma" yeteneğini geliştirmektir. Giderek karmaşık hale gelen finansal tablolar ve artan finansal tablo açıklamaları, kullanıcıların finansal tablo bilgilerine olan dikkatlerinde seçici olmalarını gerektirmektedir. Bu noktada kilit denetim konuları, denetim raporunun diğer bölümlerinden daha fazla dikkat çekebilmektedir. Bu bölüm, kullanıcıları kilit denetim konuları ile ilgili finansal tablo açıklamasına yönlendirerek içeriğe daha fazla odaklanmalarını sağlamaktadır. Bununla birlikte, kilit denetim konularının finansal tablo açıklamalarından daha kısa olması nedeniyle kullanıcıların güvenilir kaynaktan elde ettikleri bu bilgiyi yeterli bularak finansal tablo açıklamalarına ilgilerinin azalma ihtimali de bulunmaktadır (Sirois, Bédard, & Bera, 2018).

Bir kilit denetim konusu paragrafı, söz konusu hususun denetim açısından önemli olarak ele alınma sebebini ilgili hesaplara ve dipnot açıklamalarına atıfta bulunarak ifade eder. Örneğin, gerçeğe uygun değer tahminleriyle ilgili dipnot açıklamaları tahmin belirsizliğini vurgulayan daha geniş ve teknik analizler içerir. Diğer taraftan önemli muhasebe tahminlerini denetlemenin zorluğunu özetleyen bir kilit denetim konusu paragrafı dipnot açıklamalarında halihazırda iletilmiş ayrıntılardan türetilebilecek bilgileri sunar (Christensen, Glover & Wolfe, 2014).

Gerçeğe uygun değer tahminlerinin denetimlerinde tahmin belirsizliğini iki faktör oluşturmaktadır: (1) ölçüm belirsizliği (2) makroekonomik riskler (Bratten, Gaynor, McDaniel, Montague, & Sierra, 2013). Covid-19 salgının oluşturduğu ekonomik belirsizlik ortamında işletmelerin gerçeğe uygun değer tahminlerini yaparken olası riskleri dikkate almalarını, denetçilerin de olası senaryolar dahilinde tahminleri denetlemelerini gerektirmektedir.

Christensen ve ark. (2014), önemli gerçeğe uygun değer tahminlerinin denetimini vurgulayan bir kilit denetim konusu paragrafının, daha yüksek kaynak güvenilirliği nedeniyle gerçeğe uygun değer tahmini dipnot açıklamalarından daha fazla dikkat çekeceğini ifade etmektedir. Söz konusu çalışmada gerçeğe uygun değer tahminleri genellikle denetçiler için benzersiz zorluklar oluşturduğundan, denetim raporunda kilit denetim konusu aracılığıyla yatırımcıların dikkatini bu tür zorluklara yoğunlaşmasına neden olarak, yalnızca gerçeğe uygun değer tahmini dipnot açıklamalarını alan yatırımcılara nazaran onları yatırım konusunda daha ihtiyatlı hale getirebileceği öngörülmektedir.

Denetçilerin finansal tablo kullanıcıları ile iletişiminin geliştirilmesine yönelik getirilen düzenlemeler, yönetimin geçmiş dönem tahmin doğruluğu ve cari dönem ölçüm belirsizliği düzeylerine ilişkin yapılan ek açıklamalar, gerçeğe uygun değer tahminlerinin yüksek belirsizliğinin doğrulanabilirliği hakkındaki endişeleri gidermektedir (Bell ve Griffin, 2012). Böylelikle sermaye piyasaları daha fazla gelişerek etkin hale gelebilmektedir.

Finansal raporlama kalitesi ve denetim kalitesinin, işletmenin faaliyet gösterdiği ekonomiden büyük ölçüde etkilenmesinden dolayı değişen ekonomik koşulların finansal raporlamayı ve denetim sonuçlarını nasıl etkilediğinin daha fazla dikkate alınması, finansal raporlama ve denetim hakkında daha derin bir kavrayış sağlayacaktır (Gaynor, Kelton, Mercer, & Yohn 2016).

## 5. Önemli Muhasebe Tahminleri ve Kilit Denetim Konuları Açısından BİST30 Şirketlerinin 2020 yılı Finansal Tablo Açıklamalarının ve Denetim Raporlarının İncelenmesi

Tanımlayıcı araştırma içeren bu çalışmada, BİST30 endeksinde Mart 2021 itibarıyla yer alan şirketlerin 2020 yılına ait finansal raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformundan (KAP) ulaşılarak söz konusu şirketlerin finansal tablo dipnotlarında açıkladıkları “Önemli Muhasebe Tahminleri” ve 2020 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan “Kilit Denetim Konuları” aşağıda belirtilen çerçevede incelenmiştir.

1 no.lu “Finansal Tabloların Sunuluşu” Türkiye Muhasebe Standardının (TMS) 122.paragrafında; “*İşletme, önemli muhasebe politikalarıyla ya da diğer dipnotlarla birlikte, muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde yönetimin bulunmuş olduğu ve finansal tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde en çok etkiye sahip olan tahmin içerenler dışındaki yargıları açıklar.*” ifadesi yer almaktadır. Aynı standardın 125.paragrafında ise; “*İşletme, varlık ve yükümlülüklerin defter değerinde bir sonraki hesap döneminde önemli bir düzeltme yapılmasını gerektirebilecek önemli bir risk taşıyan geleceğe yönelik yaptığı varsayımlar ve raporlama dönemi sonunda mevcut olan tahminlerdeki belirsizliğin diğer ana kaynakları hakkındaki bilgileri açıklar.*” ifadesi yer almaktadır. Açıklanan varsayımların ve tahminlerdeki belirsizliğin diğer kaynaklarının; yönetimin en zor, öznel veya karmaşık yargılarda bulunmasını gerektiren tahminlerle ilgili olduğu vurgulanmıştır.

Bu ifadeler ek olarak, standartta muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde yönetimin bulunduğu belirli yargılara ilişkin açıklamalar, tahminlerdeki belirsizliğin kaynaklarına ilişkin öngörülen açıklamalarla ilgili olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle çalışma kapsamında işletmelerin finansal tablo açıklamalarında “Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları” başlığı altında sunulan bilgiler incelenmiştir. Ancak bankaların finansal tablo açıklamalarında muhasebe tahminlerine ilişkin ayrı bir başlık bulunmadığı için “tahmin ve varsayım” ifadelerinin geçtiği dipnot açıklamalarındaki önemli muhasebe tahminleri dikkate alınmıştır. BİST30 şirketlerinin 2020 faaliyet dönemine ait sunulan finansal raporları kapsamında açıkladıkları önemli muhasebe tahminlerinin kilit denetim konularına yansımalarını incelemek amacıyla muhasebe tahminleri aynı döneme ait bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konusu olarak bildirilip/bildirilmediği tespit edilerek Ek 1’de sunulan tabloda özetlenmiştir. Söz konusu tablodaki bilgiler doğrultusunda sektörler bazında şirketlerin kilit denetim konularına yansıyan önemli muhasebe tahmin ve varsayımları aşağıda açıklanmıştır. Şirketler

tarafından farklı kelimelerle ifade edilen ancak aynı anlama gelen önemli muhasebe tahminleri ortak başlık altında ele alınmıştır.

Mali kuruluşlar sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yansıyan önemli muhasebe tahmin ve varsayımları;

- Finansal varlıklarda değer düşüklüğü: Beklenen kredi zararları karşılığı
- Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği
- Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri
- İmtiyaz sözleşmelerinden doğan haklar ve şerefiyenin geri kazanılabilirliği: Değer düşüklüğü analizlerinde kullanılan iskonto oranlarına ilişkin duyarlılık analizleri
- Uzun vadeli sözleşmeler için finansal tablolara alınan hasılat
- Türev araçların ve diğer finansal araçların gerçeğe uygun değerleri

İmalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yansıyan önemli muhasebe tahmin ve varsayımları;

- Sınırsız faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar ve şerefiye değer düşüklüğü tespit çalışması
- Net gerçekleştirilebilir değer
- Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği
- Edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanının belirlenmesindeki hükümler
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ölçümü
- Arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değerlemesi

Ulaştırma, depolama ve haberleşme sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yansıyan önemli muhasebe tahmin ve varsayımları;

- Teslim bakım karşılıkları
- Ertelenmiş vergi varlığı
- Karşılıklar, koşullu varlıklar ve borçlar
- Gerçeğe uygun değer belirleme süreci
- Sık uçuş programı yükümlülüğü hesaplaması
- Maddi varlıkların faydalı ömürleri ve hurda değerleri
- Şerefiyenin değer düşüklüğü testinde kullanılan varsayımlar

Madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yansıyan önemli muhasebe tahmin ve varsayımları;

- Maden varlıkları

Teknoloji sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yansıyan önemli muhasebe tahmin ve varsayımları;

- Eskalasyon: TFRS 15 “Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat” kapsamındaki projelerden eskalasyona tabi sözleşmeler
- Garanti gider karşılığı

Ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yansıyan önemli muhasebe tahmin ve varsayımları;

- Kullanım hakkı varlık ve yükümlülüklerinin hesaplamasında nakit akışlarının bilanço tarihine indirgenmesinde kullanılan yıllık iskonto oranının ve kiralama süresinin belirlenmesi

İnceleme sonucunda BİST30 şirketlerinin finansal tablo açıklamalarında 190 adet önemli muhasebe tahmin ve varsayımından 46’sının kilit denetim konusu olarak denetim raporunda bildirildiği tespit edilmiştir. Başka bir deyişle BİST30 şirketlerinin önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarının yaklaşık % 24’ü bağımsız denetim sürecinde kilit denetim konusu olarak ele alınmıştır. Her bir şirketin önemli muhasebe tahminlerinden kilit denetim konularına yansıyan tahminlerinin oranlarının ortalamasının da yaklaşık % 26 olduğu tespit edilmiştir. Önemli muhasebe tahmin açıklamaları arasında kilit denetim konusu olarak ele alınan en sık tekrarlanan tahminlerin “Beklenen kredi zarar hesaplaması” ve “Emeklilik hakları” konusu olduğu gözlemlenmiştir.

BİST30 şirketlerinin denetim raporlarında yer alan toplam 65 adet kilit denetim konusunun 46’sı (yaklaşık %71’i) şirketlerin finansal tablo açıklamalarında önemli muhasebe tahmin ve varsayımları arasında bulunmaktadır. Bu bulguya göre ve finansal raporlama standartlarında tahmin ve varsayım gerektiren unsurların yoğunluğu nedeniyle muhasebe tahminlerinin finansal tabloların denetiminde denetçi için önem arz eden konuların başında geldiğini söylemek mümkündür.

## 6. Sonuç

Finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması gerekir. Finansal bilginin faydası; söz konusu bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda artırılmış olur (Kavramsal Çerçeve, 2.4). Covid-19 salgınının neden olduğu olumsuz ekonomik koşullar ortamında faydalı finansal bilginin üretilmesi için finansal raporlama ve denetim sürecinde normalden çok daha fazla özen ve hassas değerlendirme gerekeceği açıktır.

Muhasebe tahminlerindeki öznelliğe bağlı olarak, tahminlerin geliştirilmesi ve denetlenmesi hem yönetim hem de denetçiler için zorluklar ortaya çıkarır. Tahmin geliştirmede yönetim yanlılığı potansiyeli ve finansal raporlama sürecinde tahminlerin artan yaygınlığı ve önemi göz önüne alındığında denetçiler önemli bir rol oynamaktadır (Stuber ve Hogan, 2021).

Bu çalışmada, BİST30 şirketlerinin 2020 yılı finansal tablo dipnotlarında açıkladıkları “Önemli Muhasebe Tahmin ve Varsayımları” ve bağımsız denetim raporlarında yer alan “Kilit Denetim Konuları” incelenmiştir. İnceleme kapsamında; BİST30 şirketleri sektörlerine göre sınıflandırılarak kilit denetim konularına yansıyan önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarının tespiti yapılmıştır. İnceleme sonucunda BİST30 şirketlerinin önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarının %24’ü denetim sürecinde kilit denetim konusu olarak ele alınmıştır. Diğer taraftan BİST30 şirketlerinin denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının % 71’i finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe tahmin ve varsayımı olarak açıklanmıştır.



Bugünün finansal raporlamasına çok özgü olan belirsizliğin en iyi nasıl azaltılabileceğiyle ilgili sorulara cevap aranırken nitel ve nicel iletişimin varyasyonları araştırılmalıdır (Kelton ve Montague, 2018). Varsayımlardaki küçük değişikliklere duyarlı ve belirsizliği yüksek olan tahmine dayalı ölçümlere ilişkin detaylı bilgiler finansal tablo açıklamalarında sunulduğunda ve denetçiler tarafından bu hususlar denetim raporlarında kilit denetim konusu olarak bildirildiği takdirde, yüksek düzeyde belirsizliğe maruz kalan önemli muhasebe tahminlerinin etkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından daha iyi anlaşılacağı düşünülmektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

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

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

## Kaynaklar

- Barnoussi, A. E., Howieson, B., & Van Beest, F. (2020). Prudential application of IFRS 9:(Un) fair reporting in COVID-19 crisis for banks worldwide?!. *Australian Accounting Review*, 30(3), 178-192.
- Bauman, M. P., & Shaw, K. W. (2014). An analysis of critical accounting estimate disclosures of pension assumptions. *Accounting Horizons*, 28(4), 819-845.
- Bell, T. B., & Griffin, J. B. (2012). Commentary on auditing high-uncertainty fair value estimates. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 147-155.
- Bratton, B., Gaynor, L. M., McDaniel, L., Montague, N. R., & Sierra, G. E. (2013). The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors. *Auditing: A Journal of Practice*, 32(Supplement 1), 7-44.
- Brouwer, A., Eimers, P., & Langendijk, H. (2016). The relationship between key audit matters in the new auditor's report and the risks reported in the management report and the estimates and judgments in the notes to the financial statements. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 90, 580.
- Buchman, T.A., & Collins, D. (1998). Uncertainty about litigation losses and auditors' modified audit reports. *Journal of Business Research*, 43, 57-63.
- Carson, E., Fargher, N., & Zhang, Y. (2016). Trends in auditor reporting in Australia: a synthesis and opportunities for research. *Australian Accounting Review*, 26(3), 226-242.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.
- Eilifsen, A., Messier, W.F., Glover, S., & Prawitt, D. (2010). *Auditing & assurance services*, Second International Edition, McGraw Hill, New York.
- Francis, J.R., & Krishan, J. (1999). Accounting accruals and auditor reporting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 16(1), 135-165.
- Gaynor, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M., & Yohn, T. L. (2016). Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 1-22.
- Glendening, M. (2017). Critical accounting estimate disclosures and the predictive value of earnings. *Accounting Horizons*, 31(4), 1-12.
- Gold, A., Heilmann, M., Pott, C., & Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior?. *International Journal of Auditing*, 24(2), 232-244.
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., & Kadous, K. (2015). Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 833-863.

- Grosu, M., Robu, I. B., & Istrate, C. (2020). The quality of financial audit missions by reporting the key audit matters. *Audit Financiar*, 18(57).
- Harsha, P., and Peacock, E. (1989). Auditing accounting estimates. *Management Accounting*, 71(3), 31-33.
- IFRS (2017). Better communication in financial reporting: making disclosures more meaningful. IFRS Foundation Disclosure Initiative-Case Studies. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/disclosure-initiative/better-communication-making-disclosures-more-meaningful.pdf>
- Kavut, F. L., & Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- Kelton, A. S., & Montague, N. R. (2018). The unintended consequences of uncertainty disclosures made by auditors and managers on nonprofessional investor judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 65, 44-55.
- KGK, (7 Haziran 2019) Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve (2018 Sürümü), 30794 sayılı Resmi Gazete.
- KGK, (24 Mayıs 2018) TMS 1 Finansal tabloların sunuluşu, 30430 sayılı Resmi Gazete.
- KGK, (31 Aralık 2019) BDS 540 Muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların denetimi, 30995 (4.M) Sayılı Resmi Gazete.
- KGK, (31 Aralık 2019) BDS 701 Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi, 30995 (4.M) Sayılı Resmi Gazete.
- Pinello, A., Puschaver, L., & Volkan, A. (2020). The relationship between critical accounting estimates and critical audit matters. *Accounting & Taxation*, 12(1), 23-33.
- Sarısoy, Ö., & Kepçe, N. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi ve beklenti farkları. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, 29(153), 39-66.
- Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.
- Stuber, S. B., & Hogan, C. E. (2021). Do PCAOB Inspections Improve the Accuracy of Accounting Estimates?. *Journal of Accounting Research*, 59(1), 331-370.
- Süer, A.Z. (2016). *Tahmine dayalı finansal raporlama*. Eskişehir: Nisan Kitabevi.
- Türel, A., & Türel, A. (2016). Yeni denetim raporlarının finansal iletişime etkileri. Göksel Yücel (Ed.), *Seçmeler 2016 kitabı* içinde (s. 101-110). İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü.
- Zhang, J., & Pany, K. (2021). A Summary of Early Critical Audit Matter Reporting. *The CPA Journal*, 91(2/3), 44-51.
- <https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler>

## Ek 1

<b>Tablo: BİST 30 Şirketlerinin Kilit Denetim Konularına Yansıyan Önemli Muhasebe Tahminleri (2020 yılı)</b>			
<b>Sektör</b>	<b>Şirket</b>	<b>Önemli Muhasebe Tahminleri</b>	<b>KDK*</b>
Mali Kuruluşlar	Akbank T.A.Ş.	Finansal araçların gerçeğe uygun değer hesaplamaları <b>Finansal varlıkların değer düşüklüğü</b>	✓
		Çalışan hakları karşılığı <b>Emeklilik hakları</b>	✓
	Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş.	Devreden katma değer vergisi Ertelenmiş vergi varlıkları Şüpheli ticari alacak karşılığı <b>Yatırım amaçlı gayrimenkuller</b>	✓
		İştirak değer düşüklüğü Kovid-19 Salgınının Grup Faaliyetlerine Etkisi Şerefiye değer düşüklüğü tespit çalışmaları	
	Emlak Konut Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.	Arsa ve konut stoklarının net gerçekleştirilebilir değeri Dava karşılıkları	
	Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	Şerefiye <b>Sandık</b> Ertelenmiş vergi Türev araçların ve diğer finansal araçların gerçeğe uygun değerleri	✓
	Koç Holding A.Ş.	<b>Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri</b> Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği <b>Sandık karşılığı</b>	✓
		<b>Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklarda değer düşüklüğü: Kredi riskinde önemli artış-Niteliksel ve niceliksel değerlendirme-İleriye yönelik makro ekonomik bilgiler</b>	✓
Tav Havalimanları Holding A.Ş.	<b>Duyarlılık analizleri: Değer düşüklüğü analizlerinde kullanılan iskonto oranlarına ilişkin analizler. İmtiyaz sözleşmelerinden doğan haklar ve şerefiyenin geri kazanılabilirliği</b> Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların ekonomik ömürleri İndirgenmiş nakit akımı projeksiyonlarında kullanılan önemli varsayımlar Kıdem tazminatı karşılığı hesaplanması Vergi zararlarının ve yatırım indirimlerinin kullanımı Finansal araçların değerlendirilmesi	✓	
Tekfen Holding A.Ş.	Ertelenmiş vergiler Gelir vergisi <b>Sözleşme bedeli değişikliği, tamamlanma yüzdesi, inşaat maliyeti tahminleri</b>	✓	
	İşverenler tarafından tutulan uzun vadeli maddi teminatlar <b>Türev araçların ve diğer finansal araçların gerçeğe uygun değerleri</b>	✓	

Türkiye Garanti Bankası A.Ş.	<b>Finansal araçların gerçeğe uygun değer hesaplamaları</b>	✓
	<b>Beklenen Kredi Zararı Hesaplaması</b> Şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar Maddi duran varlıklarda faydalı ömür Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü Kıdem tazminatı karşılıkları <b>Devre esas emeklilik yükümlülüklerinin net bugünkü değeri</b> Kiralama işlemleri	✓
Türkiye Halk Bankası A.Ş.	Finansal varlıkların gerçeğe uygun değeri Finansal varlık ve yükümlülüklerin ölçüm kategorileri <b>Finansal varlıklarda değer düşüklüğü-beklenen kredi zararı hesaplaması</b> Şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar Karşılıklar ve koşullu yükümlülükler Çalışan haklarına ilişkin yükümlülükler <b>Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler</b> Kiralama işlemleri	✓
	<b>Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler</b>	✓
Türkiye İş Bankası A.Ş.	<b>Finansal varlıklarda değer düşüklüğü-beklenen kredi zararı hesaplaması</b> Şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar Maddi duran varlıklarda faydalı ömür Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü Sigorta teknik karşılıkları Karşılıklar ve koşullu yükümlülükler Kıdem tazminatı karşılıkları <b>Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler</b>	✓
	<b>Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler</b>	✓
Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.	<b>Finansal varlıklarda değer düşüklüğü-beklenen kredi zararı hesaplaması</b> Maddi duran varlıklarda faydalı ömür Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü Karşılıklar ve koşullu yükümlülükler <b>Çalışan haklarına ilişkin yükümlülükler</b>	✓
	<b>Çalışan haklarına ilişkin yükümlülükler</b>	✓
Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.	Ertelemiş vergi varlığı TMS 16 kapsamında yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirme <b>TMS 36 kapsamında varlıklarda değer düşüklüğü</b> TMS 40 kapsamında muhasebeleştirilen gayrimenkullerde yeniden değerlendirme	✓
	<b>Finansal varlıklarda değer düşüklüğü-beklenen kredi zararı hesaplaması</b> Şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıklar Maddi duran varlıklarda faydalı ömür Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü Karşılıklar ve koşullu yükümlülükler Kıdem tazminatı karşılıkları Sigortacılık faaliyetleri <b>Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler</b>	✓
Türkiye Vakıflar Bankası T.A.O.	<b>Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler</b>	✓
	<b>Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler</b>	✓
Yapı ve Kredi Bankası A.Ş.	<b>Finansal varlıklarda değer düşüklüğü-beklenen kredi zararı hesaplaması</b> Diğer maddi olmayan duran varlıklar Maddi duran varlıklarda faydalı ömür Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü Karşılıklar ve koşullu yükümlülükler Kıdem tazminatı karşılıkları Sigortacılık faaliyetleri <b>Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler</b>	✓
	<b>Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler</b>	✓

İmalat	Arçelik A.Ş.	<b>Sınırsız faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar ve şerefiye değer düşüklüğü tespit çalışması</b> Kıdem tazminatı karşılığı Faydalı ömür Garanti gider karşılıkları	✓
	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri Ertelenmiş vergi Türev finansal araçların rayiç değerleri Şüpheli alacak karşılığı Stok değer düşüklüğü karşılığı Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülükler Dava karşılıkları Varlıklarda değer düşüklüğü Finansal varlıklarda değer düşüklüğü Zarar karşılığı hesaplaması	
	Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	<b>Net gerçekleştirilebilir değer</b> Şerefiye değer düşüklüğü <b>Ertelenmiş vergi</b> Gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri	✓ ✓
	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler Şüpheli Alacak Karşılıkları Dava Karşılıkları Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ekonomik Ömürleri Ertelenmiş Vergi Türev Araçların ve Diğer Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değerleri	
	Oyak Çimento Fabrikaları A.Ş.	Şüpheli alacak karşılıkları Dava karşılıkları Maddi, maddi olmayan duran varlıkların ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin ekonomik ömürleri Çalışanlara sağlanan faydalar Rehabilitasyon karşılığı Maden ruhsat hakları Maden ocakları karşılığı <b>Edim yükümlülüklerinin yerine getirilme zamanının belirlenmesindeki hükümler</b> Stok değer düşüklüğü karşılığı Ertelenmiş Vergi Türev araçların gerçeğe uygun değerleri	✓

	Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	Davalara ilişkin karşılıkları Maddi ve maddi olmayan varlıkların ekonomik ömürleri Ertelenmiş vergi varlıkları Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar Rafineri Holding A.Ş. hisse alımına istinaden ilişkili taraflara yabancı para cinsinden verilen avansların kur değerlemesi <b>Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ölçümü</b>	✓
	Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri <b>Ertelenmiş vergi</b> Şüpheli alacak karşılığı Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin yükümlülükler Dava karşılıkları Varlıklarda değer düşüklüğü Finansal varlıklarda değer düşüklüğü Türev finansal araçların rayiç değeri	✓
	Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	Ertelenmiş vergi varlığı Nakit akış riskinden korunma işlemleri Faydalı ömür <b>Arsa ve arazilerin gerçeğe uygun değerlemesi</b>	✓
Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.	Maddi Varlıklar ve Uçakların Faydalı Ömürleri ve Hurda Değerleri Gelir Vergileri <b>Teslim Bakım Karşılıkları</b> Dava Karşılıkları Türev Enstrümanlar Gerçeğe Uygun Değeri ve Diğer Finansal Varlıklar Maddi Varlıklar ve Uçakların Faydalı Ömürleri ve Hurda Değerleri	✓
	Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	Şüpheli ticari alacak karşılığı Varlıkların aktifleştirilmesi ve faydalı ömürleri Brüt ve net gelir gösterimi Kontrathli cihaz satış gelirleri Çok unsurlu sözleşmeler <b>Vergi gideri</b> <b>Karşılıklar, koşullu varlık ve borçlar</b> Yıllık değer düşüklüğü değerlendirmesi <b>Gerçeğe uygun değer belirleme süreci</b>	✓ ✓ ✓
	Türk Hava Yolları A.O.	Varlıklarda Değer Düşüklüğü Tespit Çalışması <b>Sık uçuş programı yükümlülüğü hesaplaması</b> <b>Maddi varlıkların faydalı ömürleri ve hurda değerleri</b> Ertelenmiş vergi KVK 32/A ve Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın etkileri	✓ ✓
	Türk Telekomünikasyon A.Ş.	Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü testinde ger kazanılabilir tutarın hesaplanması TFRS Yorum 12: Zorunlu yenileme yatırımları karşılığı <b>Ertelenmiş vergi varlığı</b> Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü testinde kullanılan varsayımlar TFRS 9'da tanımlanan beklenen kredi zararlarının hesaplanması <b>Şerefiyenin değer düşüklüğü testinde kullanılan varsayımlar</b> <b>Hukuki işlemlere ilişkin ayrılan karşılıklar</b>	✓ ✓ ✓

Madencilik ve Taş Ocakçılığı	Koza Altın İşletmeleri A.Ş.	Karşılıklar, Koşullu varlık ve yükümlülükler, Rehabilitasyon karşılığı Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü <b>Maden varlıkları</b> Maden arama, değerlendirme ve geliştirme giderleri Kiralama uzatma veya sonlandırma opsiyonlarına ilişkin önemli varsayımlar ve tahminler Beklenen Kredi Zararları Karşılığı	✓
	Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.	<b>Maden varlıkları</b> Maden varlıklarının amortismanı Çevre rehabilitasyonu, maden sahalarının ıslahı ve kapanması istinaden finansal tablolara yansıtılan karşılık tutarları Ertelenmiş vergi varlığı Yasal riskler Dava karşılıkları	✓
Teknoloji	Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ertelenmiş vergi Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri	✓
		<b>Eskalasyon</b> Garanti gider karşılığı <b>Geliştirme giderleri</b>	✓
Ticaret	Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	Çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi Stok karşılıkları Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi Bina ve arsaların yeniden değerlendirilmesi Maddi ve maddi olmayan varlıkların ekonomik ömürleri <b>Kullanım hakkı varlık ve yükümlülüklerinin hesaplamasında nakit akışlarının bilanço tarihine indirgenmesinde kullanılan yıllık iskonto oranının ve kiralama süresinin belirlenmesi</b> Gelir vergisi karşılıkları	✓



\*Kilit denetim konuları (KDK)





# COVID-19 Pandemisinin Bağımsız Denetime Etkileri: Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi

## Effects of COVID-19 Pandemic on Independent Audit Activities: Examining the Opinions of the Independent Auditors

Yasemin Acar Uğurlu<sup>1</sup> , Özkan Sarısoy<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Arel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim, İstanbul, Türkiye  
E-posta: ysmncr@gmail.com

<sup>2</sup>Dr. Öğr. Gör., Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Tekirdağ, Türkiye  
E-posta: osarisoy@nku.edu.tr

ORCID: Y.A.U. 0000-0003-3581-4349; Ö.S. 0000-0002-2226-0191

### ÖZ

Bağımsız denetim, çerçevesi standartlarla belirlenmiş profesyonel bir hizmettir. Bu hizmetin geçmişten günümüze iktisadi sistem içerisinde önemli bir rolü bulunmaktadır. Bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesi, denetim sürecinde yürütülen çalışmalarla yakından ilgilidir. İçinde bulunduğumuz Covid-19 küresel pandemi, birçok sektörü olumsuz etkileyerek, ekonomik sistem içerisinde olumsuzluklara neden olmuştur. Pandeminin neden olduğu bu ortamdan bağımsız denetim çalışmalarının da etkilenmesi kaçınılmazdır. Bu çalışmada; söz konusu pandeminin bağımsız denetim üzerindeki muhtemel etkilerini incelemek üzere, bağımsız denetçilerin görüşlerine başvurulmuştur. Bağımsız denetçilerin görüşlerinde elde edilen veriler faktör analizi ve korelasyon analizi ile incelenmiştir. Analiz sonuçlarına göre; bağımsız denetçilerin, Covid-19'un bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz etkilediği konusunda görüş bildirdikleri tespit edilmiştir. Bağımsız denetçiler özellikle pandeminin yarattığı olumsuz etkiler nedeniyle, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme konusunda sıkıntı yaşadıklarını aktarmışlardır.

**Anahtar kelimeler:** Bağımsız Denetim, Covid-19 Küresel Pandemisi, Olağandışı Durumlarda Bağımsız Denetim Çalışmaları

### ABSTRACT

The independent audit is a professional service with a framework that is determined by specified standards. Auditing services hold an essential role in the economic system from past to present. The quality of independent audit activities is closely related to the work carried out during the audit process. The Covid-19 pandemic has negatively affected many sectors and compromised the global economy. It is certain that the negativities caused by the pandemic have also affected independent audit activities. In this research, independent auditors' opinions were sought to examine the effects of the pandemic on independent audit activities. The opinions of 102 independent auditors were analyzed applying factor analysis and correlation analysis methods. According to the results, independent auditors confirmed that Covid-19 has negatively affected their audit activities. Participants also indicated that they experienced difficulties in obtaining sufficient and appropriate audit evidence due to the adverse effects of the pandemic.

**Keywords:** Independent Audit, Covid-19 Pandemic, Independent Audit in Unusual Situations

Başvuru/Submitted: 10.12.2020 Revizyon Talebi/Revision Requested: 18.01.2021 Son Revizyon/Last Revision Received: 02.03.2021 Kabul/Accepted: 11.03.2021



Sorumlu yazar/Corresponding author: Özkan Sarısoy / osarisoy@nku.edu.tr

Atıf/Citation: Acar Ugurlu, Y. Ve Sarisoy, O. (2021). COVID-19 pandemisinin bağımsız denetime etkileri: bağımsız denetçi görüşlerinin incelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 65, 39-58. <https://doi.org/10.26650/MED.838559>

## Extended Abstract

The Covid-19 pandemic has deeply affected businesses. The extent of this impact or how long it will last seems uncertain for now. However, most businesses continue to try to pursue ongoing concerns and business survival, with various government subsidies and other efforts. These processes undoubtedly affect independent audit activities. It is possible to organize these effects into three main categories. First, changes in the financial conditions of the businesses affect audit work. Second, some fundamental pandemic-related changes apply to the operation of independent audit activities. Moreover, independent audit firms, which are also a business, were affected by this catastrophic conjuncture as well.

An independent audit is a systematic activity that is completed over a long period, with specific procedures applied. The extraordinary circumstances of the global pandemic certainly affected the work of independent auditing. The nature of auditors' work was altered when attempting to carry out audit activities due to Covid-19 restrictions and identifying and mitigating these situations is essential. In summary, it is thought that the pandemic will affect independent audit studies in the following areas.

- *Accepting Client and Performing Initial Audit Planning*
- *Audit Planning and Risk Assessment Process*
- *Materiality*
- *Audit Evidence*
- *Auditor's Opinion*
- *Explanations in the Auditor's Report*

The Covid-19 pandemic has quickly found its way into the literature with studies in various fields. The effects of the pandemic have been covered in many areas, such as financial markets, consumer behavior, etc. Albitar et al. (2021) examined the effect of the pandemic on audit quality. According to the research results, audit fees, the evaluation of the going concern, auditors' human resource structures, audit procedures, and auditors' earnings might be negatively affected by this pandemic. Adana and Ozbirecikli (2020) asserted that the Covid-19 pandemic has had a significant impact on audit planning, the provision of audit activities, and the collection of physical audit evidence. Baskan (2020) discussed how going concern problems should be included in auditors' reports. The research results show that the effect of the Covid-19 pandemic on the going concern assumption should be included in the auditor's report, and necessary explanations should be detailed. Kose and Agdeniz (2020) aimed to examine the effects of Covid-19 on the business going concerns assumption in their studies. According to the study results, it was found that interim independent auditor reports did not include information about the Covid-19 pandemic.

A scale on this subject has not yet been developed for this research or this reason, to determine the possible effects of Covid-19 on independent audits; we prepared a survey, considering the reports of various institutions regarding Covid-19 and current findings of academic research. In the first part of the survey, independent auditors' demographic information was gathered. The second part consists of 17 Likert-type phrases, one multiple-choice, and two open-ended questions. Within the research scope, independent auditors registered with the KGK (Turkish Audit Oversight Institution) in Istanbul were selected. A total of 102 responses were evaluated within the scope of the research.

Based on the average phrases, independent auditors report that Covid-19 has had adverse effects on the activities of independent auditing. In general, independent auditors considered the pandemic to have particularly adverse effects on gathering evidence. Among the phrases, the highest participation has been working from home, explaining Covid-19 in the auditor's report, and applying new evidence gathering techniques. The lowest response among the phrases was that there

was not a significant change to audit work due to the pandemic compared to previous years in the auditor's opinion. Compared with the averages of other phrases, the auditors did not see sufficient precautions taken regarding Covid-19 in the businesses they audited. The average phrases were examined to determine the specific factors they were collected under. This factor analysis revealed that the phrases were collected under the following four factors.

- *Audit evidence*
- *Audit results*
- *Working styles*
- *Taking precaution about Covid-19*

In general, due to the impact of the pandemic, independent auditors were unable to gather sufficient and appropriate evidence, could not perform quality audit work compared to previous audits, and businesses' going concern assumption has a risk. Furthermore, auditors' reports may include more explanations and sections than previous audits. It was also found that new evidence gathering techniques were used, information systems were used more in this process, and it was possible to partially work from home on audit activities. The results of the research reveal that the pandemic negatively affected independent audit activities. As the future is unknown due to the uncertainties of the pandemic's nature, it remains unknown how such negativities will evolve.

## 1. Giriş

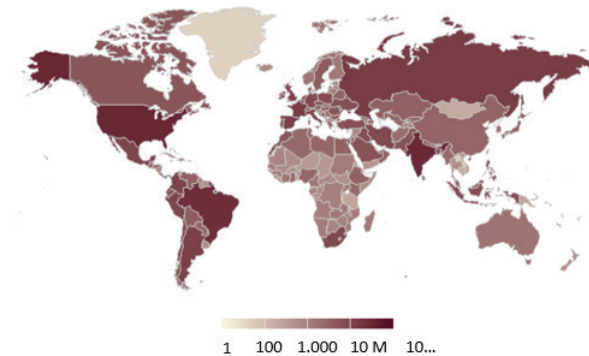
Bağımsız denetim faaliyetinin yapısı ve sınırları geçmişten günümüze değişiklik göstermiş, kapital iktisadi sistem içerisindeki rolü her geçen gün artmıştır. Bağımsız denetim profesyonel bir hizmet olarak diğer mesleklerden birtakım farklılıklar içermektedir. Bağımsız denetim faaliyetlerinin en belirgin yönü, denetlenen işletmeler dışındaki kesimlerin menfaatini de dikkate alarak hareket etmesidir.

Bağımsız denetimin bu önemli sosyal rolü geçmişten günümüze tartışılan bir husus olması sebebiyle, düzenleyici kurumların, bu rolün başarılı bir biçimde yerine getirilmesinin sağlanması konusunda, önemli çabaları söz konusu olmuştur. Bu çabalar denetimin gözetimi ve mesleki standartların ele alınması ile bağımsız denetim çalışmalarında denetçilere yol gösteren standartların sayısı ve detayı zamanla arttırılmıştır. Ayrıca zaman zaman işletme özelinde ve makro iktisadi piyasalarda gerçekleşen birtakım gelişmeler de bağımsız denetimin doğasını etkileyebilmektedir. İçinde bulunduğumuz Covid-19 pandemisi sağlık, güvenlik, iktisadi ve birçok alanı etkileyen olağanüstü bir süreç yaşatmaktadır.

Bu araştırmada, Covid-19 küresel pandemisinin bağımsız denetim çalışmaları ve sonuçları üzerindeki muhtemel etkileri incelenmiştir. Araştırma tarihi itibarı ile 2020 bağımsız denetim çalışmalarının devam etmesi sebebiyle, pandeminin bağımsız denetim raporları üzerindeki sonuçlarını inceleyebilecek verilere ulaşmak şu an için mümkün görünmemektedir. Ayrıca pandeminin kısmen ortasında olduğumuz kabul edildiğinde, ilerleyen günlerde meydana gelecek değişimlerin bağımsız denetim üzerinde daha farklı etkiler yaratabileceği de olasılıklar dahilindedir.

### 1.1. Covid-19 Pandemisi

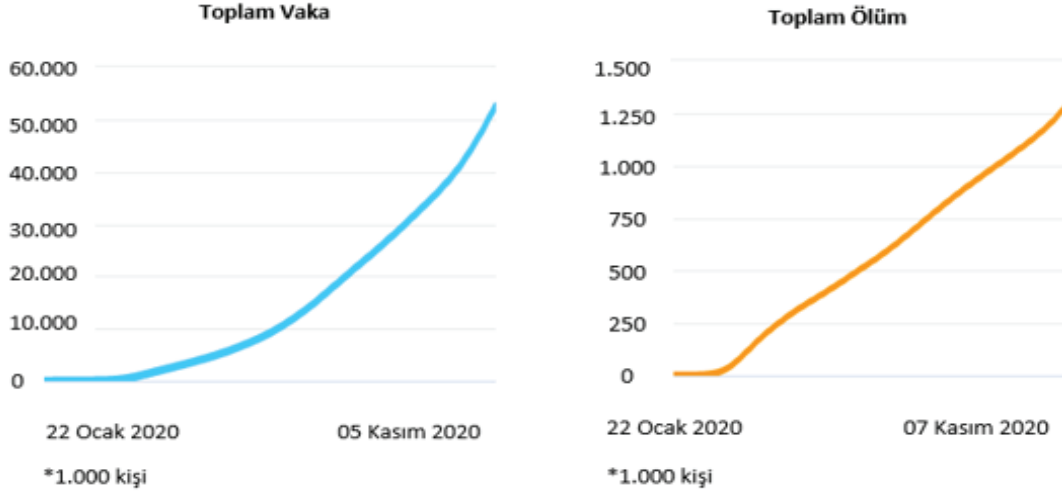
Dünya Sağlık Örgütü (WHO-World Health Organization) tarafından belirlenen ismi ile ‘şiddetli akut solunum sendromu korona virüs 2 (SARS-CoV-2)’ virüsünün neden olduğu ‘korona virüs hastalığı (Covid-19)’ tüm dünyayı etkilemektedir ([https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/technical-guidance/naming-the-coronavirus-disease-\(covid-2019\)-and-the-virus-that-causes-it](https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/technical-guidance/naming-the-coronavirus-disease-(covid-2019)-and-the-virus-that-causes-it)). Pandeminin ilk olarak 1 Aralık 2019 tarihinde Çin’in Hubei bölgesinin başkenti olan Wuhan’da tespit edildiği kabul edilmektedir (<http://www.bjnews.com.cn/news/2020/01/27/680493.html>). Temelde tedavi ve aşıya dirençli bir zatürre oluşmasına neden olan virüs kısa sürede tüm dünyaya yayılmış ve 11 Mart 2020’de Dünya Sağlık Örgütü tarafından küresel pandemi ilan edilmiştir (<https://www.who.int/dg/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>). Pandeminin merkez üssü 2020 başlarında Asya iken Mart ayından itibaren pandeminin en yıkıcı sonuçları Avrupa’da ardından Amerika’da görülmeye başlanmıştır. 27 Kasım 2020 tarihi itibarıyla resmi olarak Dünya’da tespit edilen 61.226.701 vaka ve 1.435.868 kişinin hayatını kaybettiği ifade edilmektedir. Bu vakalar arasında 42.324.131 iyileşen kişi olduğu belirtilmekle birlikte söz konusu tabloda belirtilen sayılar her geçen dakika artmaktadır (<https://www.worldometers.info/coronavirus/>).



**Şekil 1:** Covid-19 Dünya Haritası (9 Kasım 2020)

**Kaynak:** <https://www.worldometers.info/coronavirus/worldwide-graphs/#total-cases>, 9.11.2020

Şekil-1'de 9 Kasım 2020 itibariyle Covid-19 pandemisinin ülkeler üzerindeki etkileri görülmektedir. Söz konusu şekil incelendiğinde pandeminin merkez üssünün Avrupa ve Kuzey Amerika olduğu görülmektedir, ancak zamanla merkez üssü farklı bölgelerdeki vaka artışlarına bağlı olarak yer değiştirmiştir. Özellikle bahsi geçen bölgelerde güçlü ekonomiye sahip ülkelerin olduğu görülmektedir.



**Şekil 2:** Toplam Vaka ve Ölüm Oranındaki Artış

**Kaynak:** <https://www.worldometers.info/coronavirus/worldwide-graphs/#total-cases>, 9.11.2020

Pandeminin başladığı Çin, 2020 başı itibariyle aldığı önemleri arttırarak Wuhan bölgesini karantinaya almıştır. Ardından pandeminin diğer ülkelerde de görülmeye başlaması ile her ülkede farklı tedbirler alınmıştır. Ülkemizde tespit edilen ilk Covid-19 vakası 10 Mart 2020 tarihinde Sağlık Bakanı tarafından açıklanmış ve bu virüse bağlı tespit edilen ilk ölüm 15 Mart 2020 tarihinde gerçekleşmiştir (<https://www.dailysabah.com/turkey/turkey-remains-firm-calm-as-first-coronavirus-case-confirmed/news>). Bu açıdan Türkiye’de pandemi Avrupa ve Asya ülkelerine nazaran daha geç görülmüştür. Pandemiye yakalanan kişi sayısındaki artışla beraber ülkemizde de tedbirlerin dozu arttırılmıştır. Yurtdışı uçuşlarının kademeli olarak durdurulması, eğitim öğretim faaliyetlerine ara verilmesi ve uzaktan öğrenim imkânlarına başvurulması, dini vecibelerin toplu bir biçimde yerine getirilmesinin kısıtlanması, belirli yaştakilerin ve kronik rahatsızlığı bulunanların sokağa çıkmasının kısıtlanması (20 yaşından küçük ve 65 yaşından büyük kişilerin) ve 31 şehirde 11-12 Nisan tarihlerinde sokağa çıkma yasağının getirilmesi gibi önlemlere başvurulmuştur (Resmi Gazete, 24.03.2020, 31078).

2020 yılının ortalarından itibaren alınan tedbirlerde ilerleyen süreçte kısmen gevşeme yaşanmıştır, sonbahar dönemine girilmesi ile vakalarda artış olmuş, yaşanan olumsuzluklar nedeniyle tedbirlerin arttırılması tekrar gündeme gelmiştir. Son olarak Kasım (2020) ayının sonunda uygulamaya giren tedbirler kapsamında yüz yüze eğitim öğretim faaliyetleri yılsonuna kadar durdurulmuş, bazı sektörlere ve sokağa çıkma uygulamalarına yönelik bazı kısıtlamalar getirilmiştir (<https://www.icisleri.gov.tr/2-gun-sokaga-cikma-yasagi-bu-gece-saat-2400-ibariyla-sona-eriyor>). Pandemi her geçen gün artış göstermekle birlikte halen tedavide uygulanabilen etkin bir ilacı bulunamamıştır. Her ne kadar aşı ile ilgili umut verici haberler gündeme gelse de aşının etkisi ve uygulanabilme olasılıkları bakımından spekülasyonlar da mevcuttur. Bununla birlikte 2021 yılının başından itibaren birçok ülkede aşılama çalışmaları başlamıştır.

Dünya çapında devletlerin almış olduğu tedbirlerin yanında işletmelerin de almış olduğu birtakım tedbirler olmuştur. Birçok havayolunun belirli ülkelere kısmen ya da tamamen uçuşlarını durdurduğu, bazı uluslararası şirketlerin belirli ülkelerde faaliyetlerine ara verdiği gibi örnekler mevcuttur (2020 ilkbahar döneminde). Covid-19 pandemisinin ne zaman biteceği ya da kısıtlamaların ne zaman son bulacağına dair somut bir öngörü şu an için ortaya konulamamış fakat bunun yakın zamanda olmayacağı ifade edilmiştir (<https://www.sciencenews.org/article/covid-19-when-will-coronavirus-pandemic-social-distancing-end>). Covid-19 pandemisi sadece sağlık sistemlerini değil, aynı zamanda vatandaşların geçim

kaynaklarını ve ekonomilerin istikrarını da tehdit etmektedir. Hatta pandeminin son yüz yılın en büyük krizine neden olabileceği söylenmektedir.

## 2. Covid-19 Pandemisinin Bağımsız Denetim Üzerine Muhtemel Etkileri

Covid-19 küresel pandemisi işletmeleri etkilemektedir ve bu etkinin boyutu ve ne kadar süreceğine ilişkin belirsizlikler devam etmektedir. Ancak işletmeler gerek çeşitli devlet teşvikleri ile gerekse kendi imkânları ile sürdürülebilirlik amaçlarını sağlamaya çalışmaktadırlar. Bu durum şüphesiz bağımsız denetim faaliyetlerini de etkilemektedir. Bu etkileşimi üç ana kategoride belirtmek mümkündür; bunlardan ilki denetlenen işletmenin karşılaştığı durumların mali tablolara ve dolayısı ile denetçi raporlarına yansımaları, ikincisi bağımsız denetim faaliyetlerinin işleyişinde birtakım değişikliklerin olması ve son olarak aynı zamanda bir işletme olan bağımsız denetim firmalarının bu konjonktürden etkilenmesi.

### 2.1. Pandeminin İşletmelere Etkileri

Daha önce ifade edildiği üzere pandeminin hem makro iktisadi sistemlerde hem de işletmelerde yarattığı birtakım olumsuzluklar söz konusudur ancak şu an itibari ile bunu net bir biçimde ortaya koyan ampirik bir çalışma yoktur. İşletmelerin karşı karşıya kaldıkları söz konusu olumsuzluklar kazanç kaybından faaliyetlerin sonlandırılmasına kadar uzanabilecek boyuttadır. İster büyük olsun isterse küçük, tüm işletmelerin bu süreçte belirli risklerle karşı karşıya kalabildiği görülmektedir. Örneğin ülkemizde esnaf sınırında kabul edilen berber dükkânlarının kısıtlamalara tabi olması ile büyük hava yolu firmalarının faaliyetlerine ara vermesi, ölçekleri farklı da olsa işletmeler açısından önemli sürdürülebilirlik riski oluşturmaktadır. Faaliyetleri devam etmekle birlikte müşteri kaybı yaşayan ya da tahsilat sıkıntısı çeken işletmeler de söz konusudur.

İşletmenin sürekliliğine ve işletmenin sürekliliğinin denetçi raporuna etkilerine ilişkin denetçinin mali tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenleyen 'ISA570 İşletmenin Sürekliliği' standardı uyarınca bağımsız denetçinin işletmenin sürekliliğine ilişkin elde ettiği kanıtların, denetçi raporuna olan etkilerinin belirlenmesi ve yönetime bildirmesine yer verilmiştir. Bununla birlikte denetçiden; işletmenin sürekliliği esasına ilişkin elde edilen denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirmesi de beklenmektedir. Sürekliliğe ilişkin sorumluluk işletme yönetimine ait olmakla birlikte, işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi ve bunun açıklanması konusunda denetçi de sorumlu tutulmuştur (ISA570).

Söz konusu gelişmelerin işletmelerin sürekliliğini etkileyebilecek düzeyde olabileceği kabul edilebilmekle birlikte bunun ölçümü konusunda belirsizlikler söz konusudur. Bağımsız denetçiler bu süreçte; işletmelerin nakit akış ve tahsilat kabiliyetlerini, borç dengesini ve borçların ödenebilme durumunu inceleyeceklerdir. Bağımsız denetçilerin önümüzdeki süreçte; işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığı ya da bu varsayımın sağlanıp sağlanmadığı konularında güçlük yaşayacakları düşünülmektedir.



Şekil 3: Türkiye'de Covid-19 Salgını Sonrası İncelenen Kategorilerin Etkileşim Değişimi ve Tahmini Toparlanma Hızları, Mart 2020

**Kaynak:** Deloitte, Küresel Covid-19 Salgınının Türkiye'de Farklı Kategorilere Etkileri, 2020

Deloitte Türkiye tarafından hazırlanan Şekil 3'de Covid-19 pandemisinin Türkiye'deki faaliyet gösteren sektörler için etkilerine yer verilmiştir. Pandeminin ne kadar süre devam edeceği bilinmemesi sebebiyle bu durum işletmelerin sürekliliklerini de tehlikeye atmaktadır. Hükümetler de işletmeleri korumak amacıyla bazı tedbir ve teşviklere başvurmuşlardır. Bu tedbirlerin bir kısmı devletin vergi ve sigorta primlerinin bildirim ve tahsil sürelerini ertelemesi, belirli şartları taşıyan kredi borçlarının ertelenmesi diğer bir kısmı ise işletmelere yönelik sunulan teşvik ve desteklerdir. Bunun yanında işten çıkarma yasağı, kısa çalışma ödeneği gibi uygulamalar da işletmeleri yakından ilgilendiren uygulamalar olmuştur. Örneğin Ticaret Bakanlığı 31 Mart 2020 tarihli bildirisinde aşağıdaki ifadeler yer verilmiştir (<https://www.ito.org.tr/tr/duyurular/detay/sermaye-sirketlerinin-kar-payi-dagitimi-hakkinda>):

'...kamunun iştiraki olan şirketler hariç olmak üzere, sermaye şirketlerinin 2019 yılı hesap dönemine ilişkin olarak bu yıl gerçekleştirilecek genel kurul toplantılarında gündeme alınacak nakit kâr payı dağıtım kararlarında, geçmiş yıl kârlarının dağıtımına konu edilmemesi ve dağıtım tutarının 2019 yılı net dönem karının %25'ini aşmaması ile yönetim kuruluna kâr payı avansı dağıtım yetkisi verilmemesi...'

Diğer bir örnek; '1.3.2020 tarihinden 30.6.2020 tarihine kadar işleyecek iş yeri kira bedelinin ödenmemesi kira sözleşmesinin feshi ve tahliye sebebi oluşturmaz' düzenlemesi bir kesim için avantaj sağlarken kiraya verenler tarafından olumsuz bir durum yaratmaktadır (7226 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2020).

Özetle Covid-19 pandemisinin, sağlık dışında iktisadi sistem için de etkisi henüz tam olarak bilinmemekle birlikte önemli olumsuz durumlar yaratmıştır. İktisatçıların bu konuda ortaya koydukları bilimsel veriler bulunmamakla birlikte pandemiden kaynaklı kısıtlamaların bir süre daha devam edebileceği ön görülmektedir. Bununla birlikte hükümetlerin tedbir almasına rehberlik etmesi amacıyla çeşitli modeller yapılarak araştırmalar ortaya konmaktadır (Atkeson, 2020, s.1-2).

## 2.2. Pandeminin Bağımsız Denetim Çalışmalarına Etkileri

Bağımsız denetim, çalışmaları uzun bir periyotta tamamlanan ve peyderpey prosedürlerin uygulandığı sistematik bir faaliyettir. Bağımsız denetim sözleşmesinin nasıl düzenleneceğinden denetimin nasıl tamamlanacağına kadar olan süreç, standartlar ışığında belirlenmiş bir yapıda ele alınmaktadır. Yaşanılan bu olağanüstü durumun bağımsız denetim

çalışmalarını da etkilemesi muhtemeldir. Denetçinin, denetim faaliyetlerini sürdürürken ve tamamlarken pandemi nedeniyle karşılaşılabileceği durumlar ve bu durumlar karşısında alacağı aksiyonlar önem taşımaktadır.

### 2.2.1. Yeni Denetim Sözleşmesinin Kabulüne Etkileri

Yeni denetim sözleşmesi yapılması durumunda, denetçi bir önceki denetçinin çalışmalarını gözden geçirmek isteyecektir. Pandemi nedeniyle, seyahat etmek ve kalabalık ofis ortamlarında çalışmak mümkün olmayabilir. Bu aşamada denetçi, uzaktan erişim ile elde edebileceği bilgilere dayalı olarak çalışmalar yaparak çalışmalarını gerçekleştirebilir. Bu çalışmalar, bilgilerin gizliliği koşuluna uymak şartıyla, denetim dosyasına uzaktan erişimi de kapsayabilir. İçinde bulunulan pandemi döneminin belirsizlik ortamı yaratması, işletmeler hakkında gelecek döneme yönelik tahmin yapılmasını güçleştirmektedir. Denetçinin, denetim sürecinde ortaya çıkabilecek aksaklıklar dolayısıyla oluşabilecek gecikmeler hususunda müşteri işletmeye bilgi vermesi faydalı olacaktır (Adana ve Özbirecikli, 2020, s.2081). Özetle bağımsız denetçi, pandemi öncesi koşullara göre müşterinin kabulü için uyguladığı politikalara birtakım eklemeler yapması olasıdır.

### 2.2.2. Denetimin Planlanması ve Risk Değerlendirme Sürecine Etkisi

Pandeminin etkisiyle birlikte, 2019 yılı sonu itibarıyla tamamlanmayan denetimler için, denetçinin risk değerlendirmeleri ve müteakip denetim prosedürlerine yönelik planlarını tekrar ele alması gerekebilir. Sürecin değişkenlik göstermesi sebebiyle, denetçinin önemli yanlışlık riskini sürekli olarak gözden geçirmesi takip eden denetim prosedürlerinin ihtiyaca uygunluğu bakımından çok önemlidir. Pandemi gibi olağanüstü durumların yaşandığı dönemlerde iç kontrol sistemi beklendiği gibi etkin bir şekilde faaliyet gösteremeyebilir. Söz konusu durumlarda denetçi, belirlemiş olduğu ve iç kontrol riskini de içeren hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin artıp artmadığına ve buna bağlı olarak ilave denetim prosedürlerinin uygulanması gerekip gerekmediğine karar vermelidir (<https://www.alomaliye.com/2020/03/31/covid-19-salgininin-yurutulen-bagimsiz-denetimlere-etkisi/>). Ayrıca ilerleyen bölümde ele alınacağı üzere denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme durumuna göre denetim risklerini Covid-19 öncesi döneme göre daha farklı seviyelerde ele alabilir.

### 2.2.3. Önemliliğe Etkisi

Pandeminin etkisiyle denetlenen işletmelerin mali tablolarında beklenmeyen veya alışagelmışin dışında olan tutar ya da açıklamalar bulunabilir. Denetlenen işletmenin içinde bulunduğu özel şartlara göre denetçinin, ilgili işlem grupları, hesap kalanları veya açıklamalara ilişkin ayrı bir önemlilik seviyesi belirlenmesinin gerekip gerekmediğini değerlendirmesi yararlı olabilir (Adana ve Özbirecikli, 2020, s.2082). Ek olarak, denetçi özellikleri nedeniyle önemli kabul edilebilecek yanlışlıklara ilişkin değerlendirmelerini yenilemeyi düşünebilir. Ayrıca denetçinin uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda da önemlilik seviyesi daha yukarı çekilebilir. Örneğin stoklara ilişkin uygun fiziksel denetim kanıtı elde edilemeyecek durumlar için stok kalemleri için normalin üstünde önemlilik seviyesi belirlenebilir.

### 2.2.4. Denetim Kanıtı Üzerine Etkisi

Pandemiden korunmak üzere bazı işletmeler personel sayılarını azaltma, mesai saatlerini kısaltma ve sosyal mesafenin korunmasına yönelik tedbirlerle çalışanların birbirleri ile karşılaşacakları ortamları azaltmışlardır. Bu politikalar bağımsız denetçilerin çalışma biçimlerini de etkilemiştir. Birçok sektörde uzaktan (evden) çalışabilme imkânı sağlanmıştır. Bu çalışma modelinin bağımsız denetim faaliyetinde tamamen geçerli olabilmesi pek mümkün değildir.

Bağımsız denetçiler görüşlerini elde ettikleri kanıtlar üzerine inşa ederler. ISA 500 bağımsız denetimde kanıtların ne şekilde elde edilmesi gerektiğine detaylıca yer vermektedir. Ancak sosyal mesafe kuralları, ülke içi ve uluslararası seyahat kısıtlamaları nedeniyle bazı işletmelerin faaliyetlerine ara verdiği bu süreçte, bağımsız denetçilerin standartların ön gördüğü şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyecekleri düşünülmektedir. Denetçilerin, denetim görüşlerine dayanak oluşturacakları, kanıtlara ulaşmanın alternatif yollarını aramaları ve sonuç olarak teknoloji destekli prosedürlere yönelmeleri gerekecektir. Denetçi kanıt toplama alternatiflerini değerlendirirken, kanıt elde etme şeklinin denetim görüşü üzerindeki olası etkilerini değerlendirmelidir. Bununla birlikte denetçinin alışagelmışin dışında kanıt toplama tekniklerine başvurması gerekecektir. Bu kanıtların yasal mevzuatça geçerliliği ve uygunluğu konusu da üzerinde düşünülmesi gereken bir husus olacaktır.



### 2.2.5. Denetçi Görüşü Üzerine Etkileri

Bağımsız denetim çalışmaları sonucunda bir kanaate yani görüşe ulaşan denetçi, bu kanaati oluştururken; işletmenin mali tablolarının bir bütün olarak yanlışlık içerip içermediğinden, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinden ve işletmenin sürekliliği varsayımından etkilenmektedir (ISA700).

İşletmenin sürekliliğinin belirlenememesi ya da sürekliliğine ilişkin önemli hususlar olması bağımsız denetçinin görüşünü etkileyebilecek düzeydedir. Aynı zamanda denetçinin gerek kapsam sınırlaması gerekse söz konusu olağanüstü durumlardan dolayı yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamaması, olumlu görüş dışında bir görüş (şartlı görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma) vermesine neden olabilir (ISA705). Bu nedenle izleyen yılda geçmiş yıllara oranla bağımsız denetim raporlarında daha fazla olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi söz konusu olabilecektir.

### 2.2.6. Denetçi Raporunda Açıklanacak Bölümler Üzerine Etkileri

Covid-19 pandemisinin denetçi raporu üzerindeki etkileri normal koşullarda fazla başvurulmayan bazı bölümlerin eklenmesine ya da bölümlerin içeriklerinde birtakım değişiklikler yaratabilecektir. Öncelikle görüş bölümünün etkilenmesine bağlı olarak görüşün dayanağı bölümünün içeriğinde birtakım yeni açıklamalar söz konusu olacaktır.

Pandeminin mali tabloları etkileyen yönlerinin dikkat çekilen hususlarda ele alınacağı ve geçmiş yıllara nazaran daha fazla dikkat çekilen hususlar paragrafı eklenebileceği düşünülmektedir. Benzer şekilde bağımsız denetçinin geçmişe kıyasla daha fazla, kapsam sınırlaması ya da yeterli ve uygun kanıt toplamadaki sıkıntılar nedeniyle, diğer hususlar paragrafına yer verebileceği düşünülmektedir.

Normal şartlarda kilit denetim konularında yaygın olarak kanıt konusu ile ilgili bildirim yapılmazken bu süreçte bağımsız denetçinin kanıt toplamakta zorlandığı alanlar ve bu zorluğun denetçi tarafından ne şekilde ele aldığı kilit denetim konusu olarak denetçi raporlarına eklenebilecektir. Geçmişe oranla daha fazla sayıda kilit denetim konusunun bildirmesi muhtemeldir.

ISA700 kapsamında gerekli olması durumunda başvuru alan 'İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik' paragrafına bu süreçte pandemi öncesine göre daha fazla yer verilebileceği düşünülmektedir. Yine benzer şekilde gerektiği durumlarda başvuru alan 'ek bilgiler' paragrafına da denetçi raporlarında yer verilebilecektir. Özetle pandemi öncesine kıyasla denetçi raporlarında sık görülmeyen bölümlere daha çok başvurulacağı ve denetçi raporlarının biraz daha fazla bilgi içerebileceği düşünülmektedir.

## 3. Covid-19 Pandemisinin Bağımsız Denetim Üzerindeki Etkilerini Belirlemeye Yönelik Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi

Covid-19 pandemisi ilan edildiği 2020 Mart döneminde özel faaliyet dönemi dışındaki işletmelerin (01.01.2019-31.12.2019) bağımsız denetim çalışmaları büyük ölçüde tamamlanmış ve bir kısmı yayınlanmıştır. Bununla birlikte 2020 faaliyet dönemi içerisinde ilan edilen pandeminin 2020 faaliyetlerini ve sonrasını etkileyeceği ve bu etkinin sonuçları denetim çalışması açısından somut olarak 2021 başından itibaren yayınlanacak bağımsız denetçi raporlarında gözlenebilecektir. Bununla birlikte ara dönem raporlarında pandeminin etkisini ortaya koyan bazı çalışmalara da literatür kısmında değinilmiştir. Covid-19 pandemisinin bağımsız denetim çalışmaları üzerindeki etkisini incelemek amacıyla tasarlanan bu araştırmada bağımsız denetçilerin görüşlerine başvurulmuştur.

### 3.1. Literatür

Covid-19 pandemisi, çeşitli alanlarda yapılan çalışmalar ile literatürde kısa sürede kendisine yer bulmuştur. Finansal piyasalardan, tüketici davranışlarına kadar pek çok alanda pandeminin etkileri konusuna yer verilmiştir. Bu araştırma kapsamında Covid-19'un bağımsız denetim üzerindeki etkilerini konu edinen çalışmalar aşağıdaki şekildedir:

Albitar ve ark. (2021) pandeminin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiş ve araştırma sonucuna göre pandeminin; denetim ücretlerini, işletmelerin sürekliliğinin değerlendirilmesini, denetçi insan kaynak yapısını, denetim prosedürlerini ve denetim personeli maaşları üzerinde olumsuz etki yaratabileceğini ortaya koymuşlardır.

Adana ve Özbirecikli (2020), Covid-19 pandemisinin bağımsız denetim sürecine ve bağımsız denetçi raporuna etkilerini ortaya koymak üzere işletmelerin ara dönem bağımsız denetçi raporlarını incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçlarına göre pandeminin; denetimin planlanması, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve fiziksel denetim kanıtı toplanması üzerinde önemli etkisi olduğu anlaşılmıştır. Söz konusu durum nedeniyle denetçilerin denetim sürecini planlarken ve denetçi raporunu oluştururken pandeminin etkilerini göz önünde bulundurmaları gerekliliği vurgulanmıştır.

Başkan (2020), çalışmasında Covid-19'un işletmelerin sürekliliği konusunda yaratacağı sorunların denetçi raporunda ne şekilde yer alması gerektiğini konu edinmiştir. Çalışmada ISA 570 – İşletmenin Sürekliliği varsayımı incelenerek, olağanüstü durumların denetçi raporunda nasıl ele alınması gerektiği analiz edilmiştir. Çalışmanın sonuçları, Covid-19 pandemisinin işletmelerin sürekliliği varsayımına etkisinin denetçi raporunda yer verilerek, gerekli açıklamaların yapılması gerektiği yönündedir.

Köse ve Ağdeniz (2020), çalışmalarında ISA 570 – İşletmenin Sürekliliği Standardının uygulanmasında Covid-19 pandemisinin etkilerini incelemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada Borsa İstanbul'da işlem gören işletmelerin bağımsız denetçi raporları incelenerek, Covid-19 pandemisinin işletmelerin sürekliliğine yönelik etkilerine yer verilip verilmediği araştırılmıştır. Çalışmanın sonuçlarına göre; incelenen bağımsız denetçi raporlarında Covid-19 ile ilgili bilgilendirme yapılmadığı tespit edilmiştir.

Cavlak (2020) Covid-19 pandemisinin, bağımsız denetim faaliyetlerine konu olan, mali raporlamaya etkilerini incelemiştir. Çalışmada BİST-100 endeksindeki işletmelerin ara mali raporları incelenmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre; işletmelerin birçoğunun Covid-19 pandemisi ile ilgili en az bir başlık altında değerlendirmelerde bulunduğu tespit edilmiştir. Bahsi geçen değerlendirmelerin mali raporlar için önemli olan işletmenin sürekliliği, muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikaları konularına çok az yer verildiği gözlemlenmiştir. Raporlama döneminden sonraki olaylar dipnotunda daha fazla Covid-19 ile ilgili açıklamaların yer aldığı görülmüştür. Covid-19 ile ilgili en kapsamlı açıklamaların bankalar tarafından yapıldığı tespit edilmiştir.

### 3.2. Araştırmanın Metodolojisi

Covid-19 pandemisi dünyanın genelinde olumsuz etkiler yarattığı gibi iktisadi sistemi ve dolayısı ile işletmeleri de derinden etkilemiştir. Bu etki boyutunun tespitinin yanında önlem alma konusunda da çabalar söz konusudur. Covid-19 pandemisinin bağımsız denetim çalışmaları üzerinde de etkileri olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle bu araştırma '*Covid-19 pandemisinin bağımsız denetim üzerinde etkisi*' olup olmadığını incelemeyi hedeflemektedir.

Araştırma konusu (pandemi) henüz yeni bir konu olması hasebi ile bu konuda veri elde etmeye yönelik geliştirilmiş bir ölçüğe ulaşılamamıştır. Bu nedenle Covid-19'un bağımsız denetim üzerindeki muhtemel etkilerini belirlemek için, özellikle çeşitli kurumların Covid-19'a yönelik bildirimleri (KGK, PCAOB ve diğer düzenleyici kurumlar) ve bazı akademik araştırmalar dikkate alınmıştır. Oluşturulan anket formu akademisyen ve uygulamacı denetçilerin incelemesi sonrası tekrar değerlendirmeye alınmış ve son düzeltmelerin ardından Arel Üniversitesi Etik Kurulu'nun onayına (28.05.2020) sunulmuş ve 02.10.2020 tarihinde etik kuruldan onay alınmıştır.

İki bölümden oluşan anket formunun ilk kısmında bağımsız denetçilerin demografik bilgileri sorgulanmıştır. İkinci bölüm 17 likert tipi ifade, 1 çoktan seçmeli ve 2 açık uçlu sorudan oluşmuştur. Şahsi ya da kurumsal herhangi bir yanıtın istenmediği anket formunun yanıtlanması için iki dakikalık bir süre öngörülmüştür.

Araştırma kapsamında KGK'ya kayıtlı İstanbul iline kayıtlı bağımsız denetçiler seçilmiştir. İstanbul ilinin seçilmesinin başında zaman kısıtı gelmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetçilerin büyük çoğunluğunun İstanbul'da bulunuyor olması ve benzer çalışmalarda da seçilen bir şehir olmasından dolayı ana kitleyi temsil edeceği düşünülmüştür. İstanbul iline

kayıtlı 6838 bağımsız denetçiden yaklaşık 1480'inin mail adresine ulaşılmıştır. Söz konusu adreslere gönderilen maillerin yaklaşık 500 mail adresinin hatalı olması dolayısı ile yaklaşık 1.000 denetçiye ulaştığı tahmin edilmiştir. Söz konusu mail sonucunda 65 yanıt elde edilmiştir. Ardından yine seçilen örneklem dahilindeki 200 bağımsız denetçiden sosyal medya platformu LinkedIn aracılığı ile 37 yanıt elde edilmiş ve toplam 102 adet yanıt araştırma kapsamında değerlendirmiştir.

### 3.3. Açıklayıcı İstatistikler

Katılımcıların; cinsiyet, yaş, eğitim, unvan ve tecrübe olmak üzere dört kategoride özellikleri sorgulanmıştır. Katılımcıların %24'ü kadın ve %76'sı erkek denetçilerden oluşmaktadır. Araştırmaya katılan denetçilerden %39 ile en büyük kesim 40-49 yaş aralığında, %32'si 30-39 yaş aralığında, %21'i 50-59 ve %6'sı 60 yaş ve üstündedir.

Denetçilerin yaklaşık %50'sinin sorumlu denetçi unvanına sahip olduğu görülmüştür. Anketin bu bölümünde unvan kısmında açık uçlu yanıtların kabul edilmesinden dolayı benzer unvanların farklı yazım şekilleri bakımından farklı kategoriler ortaya çıkmış olmakla birlikte unvan kategorisi KGK tarafından ön görülen, bağımsız denetçi yardımcısı, bağımsız denetçisi ve sorumlu denetçi unvanları altında birleştirilmiştir.

Araştırmaya katılan denetçilerin yaklaşık 1/3'ü 16 yıl ve üstü tecrübeye sahip denetçilerden oluşmaktadır. Diğer yaklaşık 1/3'lük kesimi ise 11-15 yıl arasında tecrübeye sahip denetçilerden oluşmaktadır. Son olarak araştırmaya katılan denetçilerin yaklaşık %70'i lisans eğitimine sahipken %30'luk kısmı lisansüstü eğitime sahiptir.

### 3.4. Verilerin Analizi

Verilerin analizinden önce verilerin objektif ölçüme uygun olup olmadığının tespit edilmesi amacı ile güvenilirlik analizine başvurulmuştur. Güvenilirlik analizi ölçümleri için farklı yöntemler bulunmakla birlikte yaygın olarak Cronbach Alpha değeri kullanılmaktadır. Söz konusu değer sosyal bilimlerde için %60 ve üzerinde olması yeterli görülmektedir (Durmuş, Yurtkoru ve Çinko, 2016, s. 89). Araştırma verilerine ilişkin güvenilirlik analiz sonuçlarına Tablo 3'te yer verilmiş olup bu tablodan söz konusu değer 0,776 olduğu görülmüş ve bu değer kabul edilebilir seviyenin üstünde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca söz konusu 17'den herhangi biri silindiğinde güvenilirlik değerinin en düşük 0,74 en yüksek 0,80 olduğu tespit edilmiştir. Verilerin normal dağılıma uyup uymadığının tespit edilmesi amacıyla Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro Wilks testleri uygulanmış ve iki testin anlamlılık değeri 0,00 olarak hesaplanmış (Tablo 4) ve verilerin normal dağılmadığı görülmüştür (Çakıcı, Oğuzhan ve Özdil, 2003, s. 334).

Verilerin analizinde ifadelerin belirli faktörler altında toplanıp toplanmadığını tespit etmek amacı ile faktör analizi uygulanmıştır. Bununla birlikte ifadeler arasında karşılıklı ilişkinin olup olmadığını belirlemek için korelasyon analizine başvurulmuştur. Bunun dışında araştırma verilerinin, araştırmacıların demografik özelliklerinden etkilenip etkilenmediğini incelemek amacıyla Kruskal Wallis H testi uygulanmış ve analiz sonucunda veri ortalamalarının herhangi bir demografik özellikten etkilenmediği görülmüştür (Kalaycı, 2017, s. 106). Verilerin analizi için SPSS paket programı kullanılmıştır.

### 3.5. Bulgular

Araştırmacılara iletilen 17 ifadeye ilişkin ortalama ve standart sapmalara Tablo 5'de yer verilmiştir. Araştırma kapsamında yanıt aranan 17 ifadeden 1 tanesi gelecek denetim çalışmaları ile ilgili diğer 16 ifade mevcut denetim çalışmalarına yöneliktir. Pandeminin mevcut bağımsız denetim çalışmalarına olumsuz etkisi konusundaki ifadeye denetçilerin, gelecekteki denetim çalışmalarına olumsuz etkisi ile kıyaslandığında daha yüksek bir katılım düzeyinde olduğu görülmektedir. Bu ifadelerden hareketle bağımsız denetçiler Covid-19'un bağımsız denetim çalışmaları üzerinde olumsuz etkileri olduğunu düşünmektedirler. Ortalamalar incelendiğinde genel olarak bağımsız denetçilerin pandeminin kanıt toplama üzerinde olumsuz etkileri olduğunu düşündükleri görülmektedir. İfadeler arasında en yüksek katılımın pandeminin uzaktan çalışma imkânı yaratması, pandemi dolayısı ile ortaya çıkan durumlara ilişkin yapılacak açıklama ve yeni birtakım kanıt toplama tekniklerine başvurulması konusunda olmuştur. İfadeler arasındaki en düşük katılım ise pandemi dolayısı ile etkilenen denetim çalışmalarından dolayı denetçi görüş türünde önemli bir değişiklik olması ile ilgilidir. Ayrıca diğer ifadelerin ortalamaları ile kıyaslandığında denetçiler denetledikleri işletmelerde pandemiye yönelik alınan tedbirleri yeterli görmemişlerdir.

Araştırma için belirlenen 17 ifade; pandeminin denetim kanıtlarına etkisi, denetim kalitesine etkisi, denetim sonuçlarına etkisi, alınan tedbirler ve pandeminin gelecek denetim çalışmalarına etkisi dikkate alınarak oluşturulmuştur. Elde edilen yanıtlar doğrultusunda ifadelerin belirli faktörler altında toplanıp toplanmadığını tespit etmek için veriler faktör analizine tabi tutulmuştur. Faktör analizi, ilişkili değişkenleri bir araya getirerek daha az anlamlı değişken elde etmeye imkân tanıyan çok değişkenli bir istatistikî yöntem olup normal dağılım varsayımının sağlanmadığı durumlarda ölçüm değeri azalmakla birlikte kullanılabilen bir yöntemdir (Büyüköztürk, 2002, s. 480).

Verilerin faktör analizine uygun olup olmadığını belirlemek için KMO değerine başvurulmaktadır. KMO değerinin 0,50 üzeri olması faktör analizinin uygulanabileceğini göstermekle birlikte 0,80 ve üzeri faktör analizi için verilerin yeterince uygun olduğunu ifade etmektedir (Orhunbilge, 2010, s. 448). Veriler incelendiğinde (Tablo 6) KMO sayısının 0,741 olduğu görülmektedir. Bu değer kabul edilebilir değerin üzerinde görülmektedir. Faktör analizi '*pandeminin gelecekte yapılacak bağımsız denetim çalışmaları üzerindeki etkisi*' dışındaki 16 ifade üzerinden yapılmış ve veriler 5 faktör üzerinde toplanmıştır. Ancak Tablo 7'de yer alan faktör yükleri dikkate alındığında, 10, 13 ve 17 nolu ifadelerin 3 faktöre de yakın değerlerle (0,10) bağlandığı görülmüştür. Bu nedenle söz konusu 3 ifade dışında kalan 13 ifade tekrar faktör analizine tabi tutulmuş ve aşağıda yer alan 4 faktör elde edilmiştir (bu ifadeler çıkarıldıktan sonra KMO değeri 0,775 olmuştur {Tablo 8}).

<b>Tablo 1: Faktör Analizi Sonuçları</b>		
1. Faktör	Pandemi, yeterli denetim kanıtı elde etmeyi olumsuz etkilemiştir.	3,78
	Pandemi, uygun denetim kanıtı elde etmeyi olumsuz etkilemiştir.	3,68
	Pandemi dolayısı ile işletme ziyaretlerinin azalması bağımsız denetim çalışmasını olumsuz etkilemiştir.	3,90
	Pandemi nedeniyle grup (topluluk) denetimlerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.	3,15
	Pandemi, mevcut denetim çalışmalarını olumsuz bir biçimde etkilemiştir.	3,83
	Pandemi denetim kalitesini olumsuz etkilemiştir.	3,57
<b>Ortalama</b>		<b>3,65</b>
2. Faktör	Pandemi geçmişe oranla daha fazla 'olumlu görüş dışındaki diğer görüşlerin' verilmesine neden olacaktır.	2,86
	Pandemi nedeniyle denetim riskleri önceki yıllara göre daha yüksek ele alınmıştır.	3,65
	Pandemi nedeniyle önemlilik düzeyleri önceki yıllara göre daha yüksek ele alınmıştır.	3,27
	Pandemi nedeniyle ortaya çıkan durumlar 'TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar' kapsamında düzeltme gerektiren olaylardır.	3,03
<b>Ortalama</b>		<b>3,20</b>
3. Faktör	Pandemi, uzaktan/evden çalışma imkânı yaratmıştır.	4,16
	Pandemi, yeni birtakım kanıt toplama tekniklerine başvurulmasını sağlamıştır.	3,97
<b>Ortalama</b>		<b>4,06</b>
4. Faktör	Denetlediğim işletmelerde pandemiye yönelik alınan önlemlerin yeterli olduğunu düşünüyorum.	2,77

Analiz sonucunda ortaya çıkan birinci faktör incelendiğinde ifadelerin *denetim kanıtlarına* ilişkin olduğu görülmektedir. Altı ifadeden oluşan bu faktörün ortalaması 3,65'dir. Bu yönüyle bağımsız denetçiler pandeminin bağımsız denetim kanıtı toplama üzerinde etkili olduğunu düşünmektedirler. Bununla birlikte bu bölümdeki ifadelerden en yüksek katılımın pandemi kaynaklı işletme ziyaretlerinin azalması ifadesine yönelik olduğu görülmektedir. Yine bu bölümdeki en düşük katılım düzeyi topluluk denetimlerine ilişkin kanıt konusunda olmuştur.

İkinci faktör incelendiğinde ifadelerin *denetim sonuçları* ile ilgili olduğu görülmektedir. Faktörün ortalaması dikkate alındığında bağımsız denetçilerin pandeminin bağımsız denetçi raporları üstündeki etkisi konusunda kararsız oldukları ifade edilebilir. Bölümdeki en yüksek katılım denetim risklerinin daha yüksek belirlenmesi konusundaki ifadeye ilişkindir. En düşük katılım ise pandeminin bağımsız denetçi görüşü üzerindeki etkisine yöneliktir.

Üçüncü faktör altında toplanan ifadeler incelendiğinde pandeminin *çalışma biçimleri* üzerindeki etkisine yönelik olduğu görülmektedir. Diğer faktörlerden daha yüksek bir ortalamaya sahip üçüncü faktör ile bağımsız denetçiler pandeminin denetim çalışma biçimlerini etkilediklerini ortaya koymuşlardır. Genel olarak tüm ifadeler arasında da en yüksek katılımın evden çalışma ile ilgili ifadeye ilişkin olduğu görülmektedir.

Tek ifadeden oluşan son faktör pandemiye yönelik tedbirler kapsamında işletmelerin aldığı **önlemlere** ilişkindir. Genel olarak tüm ifadeler arasında en düşük katılım işletmelerin pandemiye yönelik alınan tedbirlerin yeterliği konusunda olmuştur. İfadeler arasında denetim firmalarının aldığı önlemlerin yeterliğini sorgulayan ifade faktörden çıkarılmış olmakla birlikte, alınan tedbirlerin yeterliği konusu bir arada değerlendirildiğinde bağımsız denetçiler, çalıştıkları bağımsız denetim firmalarında alınan önemleri denetledikleri işletmelere kıyasla daha yeterli buldukları görülmektedir.

<b>Tablo 2: Faktör Dışında Kalan İfadeler</b>	
Pandemi, gelecekte gerçekleştirilecek bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz etkileyecektir.	3,64
Pandeminin denetlediğim işletmelerin sürekliliğine olumsuz etkileri olmuştur.	3,48
Çalışanı olduğum denetim firmasında pandemiye yönelik alınan önlemlerin yeterli olduğunu düşünüyorum.	3,56
Pandemi nedeniyle ortaya çıkan durumlar ‘TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar’ kapsamında açıklama gerektiren olaylardır.	4,10

Faktör dışında bırakılan ifadelerden ilki pandeminin gelecekteki etkisine yöneliktir. Bu ifade incelendiğinde bağımsız denetçiler pandeminin mevcut denetim çalışmalarına etkisinin gelecekteki denetim çalışmalarına etkisine kıyasla daha yüksek olduğunu düşündükleri görülmektedir. İlk etapta faktör analizine dahil edilmekle birlikte birden fazla faktörü etkilemesinden dolayı analizden çıkarılan ‘pandeminin işletmelerin sürekliliği üzerindeki’ etkisi konusunda denetçilerin ‘kararsızlıkla-katılıyorum’ arasında bir kanaate sahip oldukları görülmektedir. Söz konusu ifade, denetim kanıtı ve sonuçları konusunda etkili olduğu için birden fazla faktöre bağlandığı düşünülmektedir. Faktör analizi dışında bırakılan diğer bir ifade, pandemi etkisi ile ortaya çıkacak konuların TMS 10 kapsamında nasıl ele alınacağı ile ilgilidir. Bu konuda iki farklı ifadenin de sonuçlarına göre denetçiler söz konusu olayların düzeltmeden ziyade açıklama gerektirdiği konusunda görüş bildirmişlerdir.

İfadeler arasında karşılıklı etki derecesinin ölçümü için veriler korelasyon analizine tabi tutulmuştur. Korelasyon analizi değişkenler arasındaki ilişkinin gücünü yüzde olarak ifade etmektedir (Orhunbilge, 2002, s. 12). Tablo 10’da korelasyon analiz sonuçlarına yer verilmiştir. Bu tabloya göre birçok ifade arasında ilişki saptanmış olmakla birlikte yüksek korelasyona sahip ifadeler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- *En yüksek korelasyon yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama konusundaki ifadeler arasında görülmektedir.*
- *Pandeminin denetim üzerindeki mevcut olumsuz etkileri ile gelecekte yaratacağı olumsuz etkiler arasında da yüksek korelasyon görülmektedir.*
- *Ardından yüksek korelasyonun uygun denetim kanıtı toplama ile denetim kalitesi arasında olduğu görülmektedir.*
- *İşletme ziyaretlerinin azalması ile denetim kalitesi arasında da yüksek korelasyon olduğu görülmektedir.*
- *Yeterli denetim kanıtı elde etme ile işletme ziyaretlerindeki azalma arasında da yüksek korelasyon olduğu görülmektedir.*

Araştırmanın son bölümünde katılımcılardan iradi olarak biri çoktan çok seçmeli ve iki açık uçlu soruya yanıt vermeleri istenmiştir. Çoktan seçmeli soru ile *pandemi kaynaklı durumların denetçi raporunun hangi bölümünde ele alınacağını* bildirmeleri istenmiştir. Birden fazla seçimin yapılabildiği ifadeye en yüksek katılım ‘süreklilik paragrafı’, ‘dikkat çekilen hususlar’ ve ‘kilit denetim konuları’ başlıklarına olmuştur. Ayrıca katılımcılardan biri söz konusu bilgiler için ‘*COVID-19 paragrafı*’ diye ayrı bir başlık eklenmesini önermiştir. Bu ifadeye ilişkin sonuçlar Şekil 4’te yer almaktadır.

Ayrıca katılımcılardan elektronik ortamlarda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemeyecek durumlar için (örneğin: stok sayımı, varlıkların fiziki sayımı vb.) kullanılacak kanıt toplama yöntemleri hakkındaki düşünceleri sorulmuş ve Tablo 11’de yer alan 63 yanıt elde edilmiştir. Denetçiler pandemi sürecinde en fazla başvurulacak alternatif kanıt toplama tekniği için daha fazla belge incelemesi yapmak gerektiğini belirtmişlerdir. Ayrıca çevrimiçi görüşmeler vasıtası ile de kanıt toplanacağı düşünülmektedir. Katılımcılardan 7’si bu süreçte fiziksel kanıt toplanmamalı derken 9’u fiziksel kanıtın olmazsa olmaz bir husus olduğunu bu ortamda da elde edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Bununla birlikte 9 katılımcı fiziksel kanıtların alternatifi olmadığını ve bu hususun denetçi raporunda açıklanması gerektiğini ortaya koymuştur.

Son olarak katılımcılara belirtmek istedikleri bir husus olup olmadığı sorulmuştur. Bu bölüme büyük oranda, çalışmaya ilişkin değerlendirmeler ve iyi dilek temennileri ile yanıt verilmiştir. Bunun dışında belirtilen bazı ifadeler aşağıdaki şekildedir.

- *Kamunun aldığı tedbirler (işçi çıkartma, iflas bildiri vb.) denetim standartlarının doğası ile uyum sorunu yaratmaktadır.*
- *Birçok sektörde evden çalışma mümkün kılınmışken bu imkânın denetim firmalarında sağlanamamış olması denetçilerin motivasyonunu bozmuştur.*
- *Bu süreçte denetçi raporlarının yayınlanmasının ertelenmesi gerekmektedir.*
- *Denetim mesleğinin kısmen evden yürütülebileceği görülmüştür.*
- *Denetimin her şartta yasal güvenceye alınması gerekmektedir.*
- *Bu süreçte etkin denetim yapılamamıştır.*
- *İç denetim ve kurumsallığın artırılması, kayıt dışılığın azaltılması ve bulut teknolojilerin yaygınlaşması fayda sağlayacaktır.*
- *Denetçilerin iktisadi bağımsızlıkları denetimin kalitesi açısından önem arz etmektedir.*
- *Dijital kanıt toplama teknikleri ve dijital kanıtlar yasal mevzuat içerisinde belirtilmelidir.*
- *Denetçiler bu süreçte bilgi teknolojilerinden daha fazla istifade etmiştir.*
- *Pandeminin denetim üzerindeki somut etkisi en erken 2020 denetçi raporlarında görülebilecektir.*
- *Bu süreçte kaliteli denetim yapılamamıştır.*
- *Özellikle belirli işletmeler için bu süreçte denetim çalışmaları ertelenmelidir.*

#### 4. Sonuç

Apokaliptik film senaryolarını andıran içinde bulunduğumuz ancak tam olarak ne zaman son bulacağı henüz bilinmeyen Covid-19 pandemisi dünyanın genelini derinden etkilemiştir ve etkilemeye devam etmektedir. Bu olumsuz etkinin hangi boyutlara ulaşacağı da bilinmemektedir. Söz konusu olumsuz durumların azaltılmasına yönelik olarak bireysel, ulusal ve uluslararası önlemler alınmaya çalışılmaktadır. Fakat pandeminin yakın vadede, kalıcı olumsuz durumlar yaratacağının kaçınılmaz olacağı düşünülmektedir. Başta sağlık olmak üzere; siyaset, eğitim ve iktisadi sistem bu olumsuz durumdan ayrı ayrı etkilenmektedir. Ayrıca sayılan faktör elemanlarının tamamı iktisadi sistemi etkilemektedir. Bu nedenle karar alıcılar pandemiye ilişkin alınan tedbirlerde bu iktisadi dengeyi de gözetmeye gayret göstermektedir.

Makro iktisadi sistemin yapı taşları olan işletmeler de bu süreçten genel olarak ciddi biçimde olumsuz etkilenmiştir. Bazı sektörlerde etkinin boyutu daha yüksek ve telafi edilemez boyutlara ulaşmıştır. Bağımsız denetimin nesnesi olan işletmelerin bu süreçten etkilenmeleri doğrudan bağımsız denetim çalışmalarını da etkilemiştir. Bunun yanında kendisi de bir işletme olan bağımsız denetim firmaları da bu süreçten etkilenmiştir. Söz konusu etkiyi inceleyebilmek için bu araştırmada pandeminin bağımsız denetim çalışmaları üzerine etkileri incelenmiştir.

Pandeminin etkisiyle bağımsız denetçilerin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi, önceki çalışmalara kıyasla kaliteli denetim çalışması gerçekleştirememesi ve işletmelerin sürekliliğinin sağlanamaması durumu ortaya çıkmıştır. Covid-19 pandemisinin özellikle orta yaşın üstündeki kişiler için daha fazla risk oluşturması sebebiyle, ayrıca katılımcıların düşünceleri ile demografik özellikleri arasında anlamlı bir fark olup olmadığı sorgulanmış ancak analiz sonucunda anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür. Bununla birlikte geçmişteki denetimlere göre denetçi raporunda daha fazla açıklama ve bölüme yer verilebileceği kanaatine varılmıştır.

Ayrıca araştırma sonuçlarına göre; yeni kanıt toplama tekniklerine başvurulduğu, bu süreçte bilgi sistemlerinden daha fazla faydalandığı ve denetim faaliyetinde kısmen evden çalışmanın mümkün olabildiği görülmüştür. Bununla birlikte bazı denetçiler fiziksel kanıt toplamaya ilişkin alternatif yöntemin olamayacağını ifade ederken, bazı denetçiler kısmen bunun mümkün olabileceğini aktarmışlardır. Denetimde mesleki muhakeme farkını ortaya koyan bu ifade, bu süreçte denetçilerin farklı yaklaşımlara sahip olduğunu göstermektedir. Araştırmanın sonuçları pandemi sürecinin bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz bir biçimde etkilediğini ortaya koymaktadır. Pandeminin doğasından kaynaklı belirsizliklerin ileride ne tür bir konjonktür yaratabileceği net biçimde kestirilemediği için oluşan olumsuzlukların da gelecekte hangi boyutlarda olacağı bilinmemektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Etik Komite Onayı:** Bu çalışma için etik komite onayı Arel Üniversitesi Etik Kurulu'ndan alınmıştır (Tarih:02.10.2020).

**Yazar Katkıları:** Çalışma Konsepti/Tasarım- Y.A.U., Ö.S.; Veri Toplama- Y.A.U., Ö.S.; Veri Analizi/Yorumlama- Y.A.U., Ö.S.; Yazı Taslağı- Y.A.U., Ö.S.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- Y.A.U., Ö.S.; Son Onay ve Sorumluluk- Y.A.U., Ö.S.

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

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

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

**Ethics Committee Approval:** This study was approved by the Arel University Ethics Committee (Date:02.10.2020).

**Author Contributions:** Conception/Design of Study- Y.A.U., Ö.S.; Data Acquisition- Y.A.U., Ö.S.; Data Analysis/Interpretation- Y.A.U., Ö.S.; Drafting Manuscript-Y.A.U., Ö.S.; Critical Revision of Manuscript- Y.A.U., Ö.S.; Final Approval and Accountability- Y.A.U., Ö.S.

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

## Kaynaklar

- Adana, B.A. ve Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız denetim sürecinin covid-19 salgınının etkileri açısından değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 2080-2093.
- Albitar, K., Gerged, A.M., Kikhia, H., & Hussainey K. (2021). Auditing in times of social distancing: The effect of covid-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting and Information Management*, 29(1), 169-178.
- Atkeson, A. (2020). What will be the economic impact of covid-19 in the us? rough estimates of disease scenarios. *Nber Working Paper Series*, www.nber.org/papers/w26867.
- Başkan, T.D. (2020). Analyzing the going concern uncertainty during the period of covid-19 pandemic in terms of independent auditor's reports. *ISPEC International Journal of Social Sciences & Humanities*, 4(2), 28-42. DOI: <https://doi.org/10.46291/ISPECIJSSHvol4iss2pp28-42>
- Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 7226 Sayılı. (2020, 26 Mart).
- Büyüköztürk, Y. (2002). Faktör analizi: temel kavramlar ve ölçek geliştirmede kullanımı. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, 32(32), 470-483.
- Cavlak, H. (2020). Covid-19 pandemisinin finansal raporlama üzerindeki olası etkileri: bist 100 endeksi'ndeki işletmelerin ara dönem finansal raporlarının incelenmesi. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19(COVID-19 Special Issue), 143-168. DOI: 10.21547/jss.755865
- Coronavirus Worldwide Graphs. (2020, 9 November). Worldometer. Erişim adresi: <https://www.worldometers.info/coronavirus/worldwide-graphs/#total-cases>
- Covid-19 Coronavirus Pandemic. (2020, 27 November). Worldometer. Erişim adresi: <https://www.worldometers.info/coronavirus/>
- Covid-19 salgınının yürütülen bağımsız denetimlere etkisi. (2020, 13 Kasım). Erişim adresi: <https://www.alomaliye.com/2020/03/31/covid-19-salgininin-yurutulen-bagimsiz-denetimlere-etkisi/>
- Çakıcı, M., Oğuzhan, A. ve Özdiil, T. (2003). *Temel istatistik II* (4.bs). İstanbul: Özal Matbaası.
- Durmuş, B., Yurtkoru, E.S. ve Çinko, M. (2016). *Sosyal bilimlerde spss'le veri analizi* (6.bs). İstanbul: Beta Yayıncılık.

ISA570 Going Concern, IAASB. (2013, July).

ISA700 Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements, IAASB. (2016, 15 December).

ISA705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report, IAASB. (2015, 15 January).

İçişleri Bakanlığı sokağa çıkma yasağı duyurusu. (2020, 12 Nisan). İçişleri Bakanlığı. Erişim adresi: <https://www.icisleri.gov.tr/2-gun-sokaga-cikma-yasagi-bu-gece-saat-2400-itibariyla-sona-eriyor>

Kalaycı, Ş. (2017). *Spss uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikler* (8.bs). Ankara: Dinamik Akademi.

Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2020). Covid-19 salgınının bds 570 işletmenin sürekliliği standardının uygulama sürecine etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(161), 69-94.

Küresel Covid-19 Salgınının Türkiye'de Farklı Kategorilere Etkileri. (2020, 2 Nisan). Deloitte Türkiye. Erişim adresi: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/consulting/kuresel-covid-19-salgininin-turkiyede-farkli-kategorilere-etkileri.pdf>

Naming the coronavirus disease (COVID-19) and the virus that causes it. (2020, 1 April). WHO. Erişim adresi: [https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/technical-guidance/naming-the-coronavirus-disease-\(covid-2019\)-and-the-virus-that-causes-it](https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/technical-guidance/naming-the-coronavirus-disease-(covid-2019)-and-the-virus-that-causes-it)

Orhunbilge, N. (2002). *Regresyon ve korelasyon analizi* (2.bs). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları: 4328, İşletme Fakültesi Yayınları: 281.

Orhunbilge, N. (2010). *Çok değişkenli istatistik yöntemler* (1.bs). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları: 4942, İşletme Fakültesi Yayınları: 286.

Resmi Gazete, 31078 Sayılı, (2020, 24 Mart)

Sermaye şirketlerinin kar payı dağıtımı hakkında duyuru. (2020, 2 Nisan). İstanbul Ticaret Odası. Erişim adresi: <https://www.ito.org.tr/duyurular/detay/sermaye-sirketlerinin-kar-payi-dagitimi-hakkinda>

The Lancet announced the start date of the first patient with new coronary pneumonia. (2020, 27 January). Bj News. Erişim adresi: <http://www.bjnews.com.cn/news/2020/01/27/680493.html>

Turkey remains firm, calm as first coronavirus case confirmed. (2020, 11 March). Daily Sabah. Erişim adresi: <https://www.dailysabah.com/turkey/turkey-remains-firm-calm-as-first-coronavirus-case-confirmed/news>

When will the coronavirus pandemic and social distancing end?. (2020, 24 March). Science News. Erişim adresi: <https://www.sciencenews.org/article/covid-19-when-will-coronavirus-pandemic-social-distancing-end>

WHO Director-General's opening remarks at the media briefing on Covid-19. (2020, 11 March). WHO. Erişim adresi: <https://www.who.int/dg/speeches/detail/who-director-general-s-opening-remarks-at-the-media-briefing-on-covid-19---11-march-2020>



## Ekler

**Tablo 3:** Güvenilirlik Analizi (Reliability Statistics)

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,776	,774	17

**Tablo 4:** Normallik Analizi (Tests of Normality)

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
1. İfade	,220	102	,000	,853	102	,000
2. İfade	,189	102	,000	,887	102	,000
3. İfade	,221	102	,000	,858	102	,000
4. İfade	,203	102	,000	,883	102	,000
5. İfade	,255	102	,000	,800	102	,000
6. İfade	,224	102	,000	,840	102	,000
7. İfade	,184	102	,000	,876	102	,000
8. İfade	,203	102	,000	,890	102	,000
9. İfade	,305	102	,000	,754	102	,000
10. İfade	,237	102	,000	,892	102	,000
11. İfade	,229	102	,000	,884	102	,000
12. İfade	,198	102	,000	,910	102	,000
13. İfade	,174	102	,000	,906	102	,000
14. İfade	,263	102	,000	,796	102	,000
15. İfade	,192	102	,000	,912	102	,000
16. İfade	,182	102	,000	,912	102	,000
17. İfade	,259	102	,000	,869	102	,000

a. Lilliefors Significance Correction

**Tablo 5:** Ortalama ve Standart Sapma Tablosu

İfadeler	N	Mean	Median	Std. Deviation
1. Pandemi, mevcut denetim çalışmalarını olumsuz bir biçimde etkilemiştir.	102	3,83	4,00	1,135
2. Pandemi, gelecekte gerçekleştirilecek bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz etkileyecektir.	102	3,64	4,00	1,088
3. Pandemi, yeterli denetim kanıtı elde etmeyi olumsuz etkilemiştir.	102	3,78	4,00	1,157
4. Pandemi, uygun denetim kanıtı elde etmeyi olumsuz etkilemiştir.	102	3,68	4,00	1,109
5. Pandemi, yeni birtakım kanıt toplama tekniklerine başvurulmasını sağlamıştır.	102	3,97	4,00	1,173
6. Pandemi dolayısı ile işletme ziyaretlerinin azalması bağımsız denetim çalışmasını olumsuz etkilemiştir.	102	3,90	4,00	1,095
7. Pandemi denetim kalitesini olumsuz etkilemiştir.	102	3,57	4,00	1,255
8. Pandemi geçmişe oranla daha fazla 'olumlu görüş dışındaki diğer görüşlerin' verilmesine neden olacaktır.	102	2,86	3,00	1,328
9. Pandemi, uzaktan/evden çalışma imkânı yaratmıştır.	102	4,16	5,00	1,115
10. Pandeminin denetlediğim işletmelerin sürekliliğine olumsuz etkileri olmuştur.	102	3,48	4,00	1,002
11. Pandemi nedeniyle denetim riskleri önceki yıllara göre daha yüksek ele alınmıştır.	102	3,65	4,00	,981
12. Pandemi nedeniyle önemlilik düzeyleri önceki yıllara göre daha yüksek ele alınmıştır.	102	3,27	3,00	1,145
13. Pandemi nedeniyle ortaya çıkan durumlar 'TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar' kapsamında düzeltme gerektiren olaylardır.	102	3,03	3,00	1,301
14. Pandemi nedeniyle ortaya çıkan durumlar 'TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar' kapsamında açıklama gerektiren olaylardır.	102	4,10	4,00	,949
15. Pandemi nedeniyle grup (topluluk) denetimlerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.	102	3,15	3,00	1,103
16. Denetlediğim işletmelerde pandemiye yönelik alınan önlemlerin yeterli olduğunu düşünüyorum.	102	2,77	3,00	1,080
17. Çalışan olduğum denetim firmasında pandemiye yönelik alınan önlemlerin yeterli olduğunu düşünüyorum.	102	3,56	4,00	1,140
<b>Ortalamaların Ortalaması</b>	<b>102</b>	<b>3,55</b>	<b>4</b>	<b>-</b>

<b>Tablo 6: İlk KMO and Bartlett's Testi</b>		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,741
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	690,382
	df	120
	Sig.	,000

<b>Tablo 7: İlk Faktör Analizi Sonuçları</b>					
<b>Component Matrix<sup>a</sup></b>					
	Component				
	1	2	3	4	5
3. İfade	,830				
4. İfade	,830				
7. İfade	,817				
6. İfade	,794				
15. İfade	,711			-,335	
1. İfade	,655		,306		
13. İfade	,401	,382		,320	
11. İfade	,407	,693			
8. İfade	,384	,541			
12. İfade	,479	,536			
9. İfade		,311	,575	-,301	
17. İfade		,529	,557		
16. İfade	-,372		,536	,464	
5. İfade		,303	,432	-,589	
14. İfade		,438			-,713
10. İfade	,308	,377		-,405	,463

Extraction Method: Principal Component Analysis.

<b>Tablo 8: İkinci KMO and Bartlett's Testi</b>		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,775
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	565,689
	df	78
	Sig.	,000

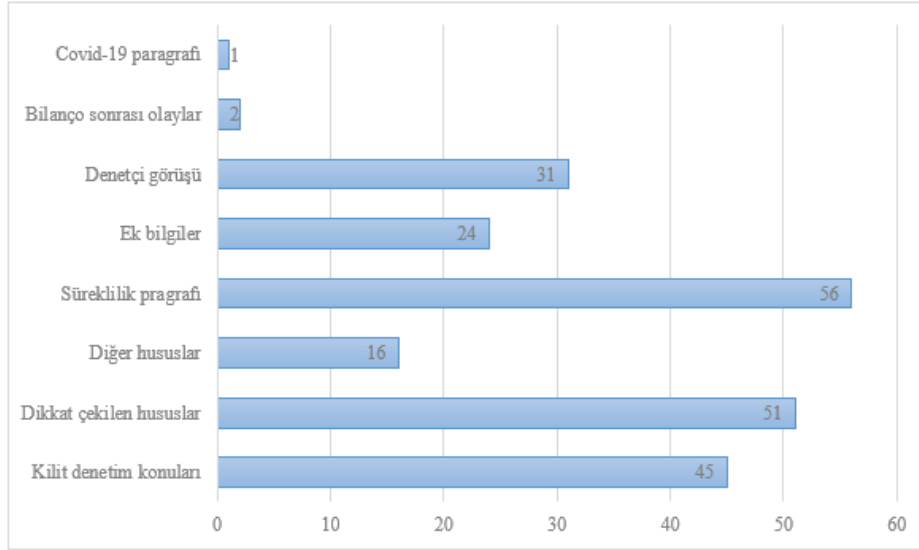
<b>Tablo 9: İkinci Faktör Analizi Sonuçları</b>				
<b>Component Matrix<sup>a</sup></b>				
	Component			
	1	2	3	4
4. İfade	,858			
3. İfade	,851			
7. İfade	,837			
6. İfade	,795			
15. İfade	,719			-,465
1. İfade	,688			,322
11. İfade	,366	,735		
8. İfade	,374	,617		
12. İfade	,428	,602		
14. İfade		,530		
9. İfade			,741	
5. İfade		,318	,699	
16. İfade	-,348		,330	,723

Extraction Method: Principal Component Analysis.

**Tablo 10:** Korelasyon Analizi (Spearman's rho)

	1. Ifade	2. Ifade	3. Ifade	4. Ifade	5. Ifade	6. Ifade	7. Ifade	8. Ifade	9. Ifade	10. Ifade	11. Ifade	12. Ifade	13. Ifade	14. Ifade	15. Ifade	16. Ifade	17. Ifade
Correlation Coefficient	1,000	,750**	,563**	,589**	,136	,559**	,584**	,143	-,125	,052	,165	,245*	,114	,010	,368**	-,079	-,117
Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,173	,000	,000	,151	,210	,602	,097	,013	,256	,921	,000	,432	,240
Correlation Coefficient	,750**	1,000	,583**	,596**	,177	,531**	,556**	,191	-,095	,205*	,143	,229*	,176	-,034	,410**	-,111	-,153
Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,075	,000	,000	,054	,343	,039	,153	,021	,076	,737	,000	,266	,124
Correlation Coefficient	,563**	,583**	1,000	,891**	,044	,605**	,744**	,162	-,134	,141	,175	,194	,171	,064	,548**	-,199*	-,201*
Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,658	,000	,000	,103	,180	,158	,078	,051	,086	,523	,000	,045	,043
Correlation Coefficient	,589**	,596**	,891**	1,000	,147	,568**	,732**	,188	-,086	,090	,194	,197*	,124	,052	,523**	-,234*	-,220*
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,140	,000	,000	,059	,390	,368	,050	,047	,213	,606	,000	,018	,027
Correlation Coefficient	,136	,177	,044	,147	1,000	-,019	,062	,222*	,239*	,148	,186	,134	-,081	,032	,183	-,003	,086
Sig. (2-tailed)	,173	,075	,658	,140		,847	,534	,025	,016	,138	,062	,178	,416	,749	,065	,977	,390
Correlation Coefficient	,559**	,531**	,605**	,568**	-,019	1,000	,667**	,201*	-,150	,176	,305**	,346**	,307**	,145	,427**	-,167	-,147
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,847		,000	,042	,133	,077	,002	,000	,002	,146	,000	,093	,140
Correlation Coefficient	,584**	,556**	,744**	,732**	,062	,667**	1,000	,110	-,075	,105	,139	,213*	,250*	,096	,586**	-,240*	-,186
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,534	,000		,271	,455	,294	,162	,031	,011	,336	,000	,015	,061
Correlation Coefficient	,143	,191	,162	,188	,222*	,201*	,110	1,000	-,076	,239*	,504**	,348**	,162	,246*	,223*	-,033	,148
Sig. (2-tailed)	,151	,054	,103	,059	,025	,042	,271		,449	,015	,000	,000	,104	,013	,024	,739	,137
Correlation Coefficient	-,125	-,095	-,134	-,086	,239*	-,150	-,075	-,076	1,000	,016	,119	,021	-,044	-,016	,024	,166	,286**
Sig. (2-tailed)	,210	,343	,180	,390	,016	,133	,455	,449		,877	,235	,835	,664	,871	,813	,095	,004
Correlation Coefficient	,052	,205*	,141	,090	,148	,176	,105	,239*	,016	1,000	,434**	,306**	,228*	,013	,301**	-,130	,005
Sig. (2-tailed)	,602	,039	,158	,368	,138	,077	,294	,015	,877		,000	,002	,021	,895	,002	,192	,962
Correlation Coefficient	,165	,143	,175	,194	,186	,305**	,139	,504**	,119	,434**	1,000	,527**	,296**	,233*	,165	-,099	,116
Sig. (2-tailed)	,097	,153	,078	,050	,062	,002	,162	,000	,235	,000		,000	,003	,018	,097	,321	,247
Correlation Coefficient	,245*	,229*	,194	,197*	,134	,346**	,213*	,348**	,021	,306**	,527**	1,000	,456**	,293**	,153	-,050	-,088
Sig. (2-tailed)	,013	,021	,051	,047	,178	,000	,031	,000	,835	,002	,000		,000	,003	,125	,620	,377
Correlation Coefficient	,114	,176	,171	,124	-,081	,307**	,250*	,162	-,044	,228*	,296**	,456**	1,000	,117	,112	-,069	,063
Sig. (2-tailed)	,256	,076	,086	,213	,416	,002	,011	,104	,664	,021	,003	,000		,242	,264	,490	,532
Correlation Coefficient	,010	-,034	,064	,052	,032	,145	,096	,246*	-,016	,013	,233*	,293**	,117	1,000	,191	-,083	-,014
Sig. (2-tailed)	,921	,737	,523	,606	,749	,146	,336	,013	,871	,895	,018	,003	,242		,055	,404	,885
Correlation Coefficient	,368**	,410**	,548**	,523**	,183	,427**	,586**	,223*	,024	,301**	,165	,153	,112	,191	1,000	-,381**	-,118
Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,065	,000	,000	,024	,813	,002	,097	,125	,264	,055		,000	,239
Correlation Coefficient	-,079	-,111	-,199*	-,234*	-,003	-,167	-,240*	-,033	,166	-,130	-,099	-,050	-,069	-,083	1,000	,461**	
Sig. (2-tailed)	,432	,266	,045	,018	,977	,093	,015	,739	,095	,192	,321	,620	,490	,404	,000		,000
Correlation Coefficient	-,117	-,153	-,201*	-,220*	,086	-,147	-,186	,148	,286**	,005	,116	-,088	,063	-,014	-,118	,461**	1,000
Sig. (2-tailed)	,240	,124	,043	,027	,390	,140	,061	,137	,004	,962	,247	,377	,532	,885	,239	,000	

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed) \*\*. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).



**Şekil 4:** Pandemi Nedeni ile Oluşan Durumlar Denetçi Raporu Bölümlerinden Hangisini Daha Fazla Etkileyecektir Sorusuna Verilen Yanıtlar

<b>Tablo 11: Kanıt Toplama Alternatiflerine İlişkin Denetçilerin Yanıtları</b>	
Fiziksel kontrollerin yerine daha fazla belge inceleme ve analitik inceleme yapmak	10
Online görüşmeler ile takip	9
Fiziksel kanıtın yeri doldurulamayacağı için bu husus raporda açıklanmalı	9
Fiziki kontrollerin alternatifi yoktur ve yapılmalıdır	7
Diğer	6
İşletmelerin veri sisteminin denetçilerin çevrimiçi erişimine açılması	3
Drone gibi çeşitli araçların kullanımı	3
İç kontrol sisteminden daha fazla faydalanmak	3
Üçüncü kişilerden stok sayım hizmeti satın almak	3
Örneklem sayısını değiştirmek	2
Önemlilik düzeyini değiştirmek	2
İşletmenin kendi stok sayımına denetçilerin çevrimiçi erişimi	2
Fiziki kontroller bu süreçte gereksizdir	2
Önceki yıl verilerinden daha fazla faydalanmak	1
Değişiklik yok	1

# The Effect of Company and Auditor Characteristics on Timeliness of Financial Reporting: A Study of Banking Companies in Indonesia

## Finansal Raporlamanın Zamanlamasında Şirket ve Denetçi Özelliklerinin Etkisi: Endonezya'da Bankacılık Sektöründe Bir Çalışma

Siswanto Siswanto<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Undergraduate Student, Universitas Negeri Semarang, Semarang, Indonesia. Eposta: siswanto27@students.unnes.ac.id

ORCID: S.S. 0000-0003-0429-7895

### ABSTRACT

The purpose of this study is to find out the effect of company characteristics (profitability, company age, and company size) and auditor characteristics (quality of external auditors and audit committees) on the timeliness of financial reporting. The population in this study is all banking companies listed on the IDX 2017-2019, with a total of 90 samples. For data analysis, logistic regression analysis was performed with the analysis tool SPSS v.21. Each of the independent variables of the characteristics of the company and the auditors, namely, profitability and the audit committee, showed a significant effect, while the age of the company, size of the company, and quality of the external auditors had no significant effect. This research contributes to companies' future policies, especially in terms of improving the timeliness of financial reporting.

**Keywords:** Profitability, Company Age, Company Size, Quality of External Auditors, Audit Committee, Timeliness of Financial Reporting

### ÖZ

Bu çalışmanın amacı, şirket özelliklerinin (karlılık, şirket yaşı ve şirket büyüklüğü) ve denetçi özelliklerinin (dış denetçilerin ve denetim komitesinin kalitesi) finansal rapor sunumunun zamanında yapılmasının etkisini ortaya çıkarmaktır. Bu çalışmadaki popülasyon, IDX 2017-2019'da listelenen tüm bankacılık şirketleridir ve toplam örneklem sayısı 90'dır. Veri analizinde SPSS v.21 programı ile lojistik regresyon analizi kullanılmıştır. Finansal raporların zamanında sunulması üzerinde, şirket ve denetçi özelliklerinden kârlılık ve denetim komitesi önemli bir etkiye sahipken, şirketin yaşı, şirket büyüklüğü ve dış denetçilerin niteliği önemli bir etkiye sahip değildir. Bu araştırma, özellikle finansal rapor sunumunun zamanında yapılmasının iyileştirilmesi açısından şirketin gelecekteki politikalarına katkıda bulunur.

**Anahtar kelimeler:** Karlılık, Şirket Yaşı, Şirket Büyüklüğü, Dış Denetçilerin Kalitesi, Denetim Komitesi, Finansal Raporlamanın Zamanlılığı

Submitted/Başvuru: 24.12.2020 Revision Requested/Revizyon Talebi: 19.02.2021 Last Revision Received/Son Revizyon: 25.03.2021 Accepted/Kabul: 01.04.2021



Corresponding author/Sorumlu yazar: Siswanto Siswanto/ siswanto27@students.unnes.ac.id

Citation/Atf: Siswanto S. (2021). The effect of company and auditor characteristics on timeliness of financial reporting: a study of banking companies in Indonesia. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 65, 59-73. <https://doi.org/10.26650/MED.846176>



## 1. Introduction

In the midst of increasingly tight business competition, the timeliness of financial statement reporting by a company to the public is quite important and a concern for most companies. Financial statements that are reported in a timely manner to the public will reduce the occasional spread of misinformation and improve the quality of financial statements. Companies that submit financial statements outside the specified period of time tend to have a poor quality of financial information (Raesya & Agusti, 2010).

Timeliness of financial statement reporting is also one of the main indicators in evaluating the quality of financial statements presented by the company (Putra & Ramantha, 2015). It encourages many companies to keep their financial statements in accordance with the schedule.

The government has long implemented regulations on the maximum period of financial statement reporting by issuers listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX). This regulation is contained in Law No. 85 of 1995 on Capital Markets. The Capital Market and Financial Institution Supervisory Board (Bapepam-LK) then lowers the regulation into the Attachment to the Decree of the Chairman of Bapepam Number: 80/PM/1996, which states that every company registered in the IDX must submit audited financial statements and annual reports on the IDX website no later than 120 days or 4 months from the end of the financial period. Bapepam-LK even tightened this rule by shortening the period of reporting of financial statements to only 90 days or 3 months starting after the end of the company period. In other words, the company is obliged to submit financial statements no later than March 31 each year. This is stated in Kep-17/PM/2002, which has been updated with Bapepam Regulation Number X.K.2, Attachment to The Decree of the Chairman of Bapepam Number: Kep-36/PM/2003 (Pradipta & Suryono, 2017).

The timeliness of financial statement reporting is very important today, especially for corporate investors. Investors need timely reported financial information to consider quick and appropriate investment decisions in the future. The faster and better the quality of the company's financial statement reporting, the faster it will be for investors to make their next investment decision. Financial statements presented in a timely manner will also reduce the spread of misinformation to the public. Postponing the reporting of financial statements to the public will result in the reduction of relevant company documents, the increase of poor financial information, and uncertainty in investment decisions (Balakrishnan & Ramachandran, 2016). Timely reporting of financial statements may be influenced by the company's characteristics, such as profitability, company size, and company age. Companies that have good characteristics, such as high profit earnings, large sizes, and older age, tend to be timelier in financial statement reporting. In addition to the characteristics of the company, the timeliness of financial statement reporting can also be affected by the quality of its auditor. Auditor characteristics, such as the quality of external auditors and the size of audit committees owned by the company, can be seen in the internal and external audits. These two auditor characteristics can encourage companies to be timelier in financial statement reporting. This is more due to the audit mechanism where, before the company publishes financial statements, it is required to go through a series of audit processes first. Companies with good audit characteristics tend to be faster in conducting audit processes that have an impact on the timely reporting of financial statements.

Previous studies examining factors that influence the timeliness of financial statement reporting in the dimensions of company characteristics and auditor characteristics have been widely conducted, but showed different results. According to Jusia & Dewi (2012), Pradipta & Suryono (2017), and Putra & Ramantha (2015), profitability has a positive and significant influence on the timeliness of financial statements submitted by a company, but based on research from Budiyanto & Aditya (2015), Irawan (2012), Kadir (2011), Rianti (2014), and Iyoha (2012), profitability level has no effect on the timeliness of the company's financial statements. Research conducted by Irawan (2012), Putra & Ramantha (2015), and Iyoha (2012) found that a company's age influences the timeliness of financial statement reporting, but according to Kadir (2011), the company's age cannot influence the timeliness of the company's financial statement reporting. Hastutik (2015), Pradipta & Suryono (2017), and Sartika (2014) found that a company's size was able to influence the company in timely financial statement reporting, but Budiyanto & Aditya (2015), Jusia & Dewi (2012), Irawan (2012), Kadir (2011), and Iyoha (2012) found that company size was not able to influence the timeliness of financial statement reporting.

Based on Pradipta & Suryono (2017) and Sartika (2014), the quality of external auditors may influence the timely reporting of financial statements, but based on research conducted by Budiyanto & Aditya (2015) and Jusia & Dewi (2012), timeliness of financial statements is not capable of being influenced by the quality of external auditors. Rivandi & Gea (2018) found that the size of audit committees may influence the timely reporting of financial statements, but according to Putra & Ramantha (2015) and Sartika (2014), the timeliness of the reporting of financial statements cannot be influenced by the audit committee.

Banking companies listed on the IDX are several of the companies that are famous for being timely in conveying financial information to outside parties. According to data processed from the IDX, in the period 2010-2012, 100% or all registered banking companies submitted their financial statements in a timely manner (Budiyanto & Aditya, 2015). Based on this, banking companies listed on the IDX were selected as subjects in this study. This research is also motivated by the various results of previous research related to the timeliness of financial statement reporting based on the dimensions of company characteristics and auditor characteristics.

## **2. Literature Review and Hypothesis Development**

### **2.1. Grand Theory**

#### **Signaling Theory**

Signaling Theory, which was put forward by Spence (1973), provides an understanding that the company will be encouraged to convey signals in the form of financial statements to external parties. The encouragement of financial statement reporting is due to the asymmetry of information between the management, as the party that best understands the condition of the company, and the investors, as owners. This encourages management to convey signals in the form of financial statements to principals to reduce the information gap between the two parties.

The encouragement of financial statement reporting by the company can be done in a timely manner, but the company may decide to postpone it. This is due more to the good news or bad news received by the company. Companies that get good news tend to be timelier in financial statement reporting to investors compared to companies that get bad news. One reflection of the good news received by the company is drawn from the characteristics of the company. Companies with good business characteristics indicate that the company has received good news from the performance of its financial statements over a period of time. The characteristics of the company can be reflected through high profitability, the age of the company, and the size of the company described through the total assets.

Timely reporting of financial statements can also be driven by the characteristics of auditors owned by the company. Companies that have good auditor characteristics tend to be timelier in submitting financial statements to the public. This is because auditors are authorized to review the company's financial statements before they are made public. The characteristics of auditors in this study consist of two types, namely the quality of external auditors and the size of audit committees owned by the company.

### **2.2. Hypothesis Development**

#### **The Effect of Profitability on the Timeliness of Financial Statement Reporting**

Companies that earn high profits are likely to report their financial statements in a timely manner. This is because the company wants to show investors that management has good business prospects (indicated by high returns) as quickly as possible, so that investors can quickly decide to invest in the company. Jusia & Dewi (2012), Pradipta & Suryono (2017), and Putra & Ramantha (2015) found that timely financial statement reporting can be influenced by a high profitability level. The higher the level of profit earned, the more likely it is that the company is encouraged to submit its financial statements in a timely manner. But according to Budiyanto & Aditya (2015), Irawan (2012), Kadir (2011), Rianti (2014), and Iyoha (2012), different results were shown.

H1: Profitability has a significant effect on the timeliness of financial statement reporting

### **The Effect of Company Age on the Timeliness of Financial Statement Reporting**

A company with a longer lifespan indicates that it has a longer experience in submitting financial statements to the public. This is because companies with a longer lifespan are already aware of the procedures and mechanisms for submitting the company's financial statements to the public, so they do not require much time to conduct the reporting process and provide greater opportunities for financial statements to be published in a timely manner.

This is supported by research conducted by Irawan (2012), Putra & Ramantha (2015), and Iyoha (2012), which found that the age of the company can have a positive and significant effect on the reporting of financial statements. This indicates that the longer the life of the company, the more likely it is that the company will submit its financial statements to external parties in a timely manner. But the finding by Kadir (2011) stated that a company's age has no effect on the timeliness of financial statement reporting.

H2: Company age has a significant effect on the timeliness of financial statement reporting

### **The Effect of Company Size on the Timeliness of Financial Statement Reporting**

Large total assets indicate that the company belongs to a large company. Large companies are likely to report their financial statements in a timely manner. This is because large companies tend to have worker resources and facilities that accommodate them, thus encouraging companies to submit their financial statements in a timely manner.

The research, which was conducted by Hastutik (2015), Pradipta & Suryono (2017), and Sartika (2014), provides evidence that the size of a company has a positive and significant effect on the timeliness of the financial statement reporting. This indicates that the larger the size of a company, the timelier the company will tend to be in submitting its financial statements to the public. But according to Budiyanto & Aditya (2015), Jusia & Dewi (2012), Irawan (2012), Kadir (2011), and Iyoha (2012), company size has no effect on the timeliness of financial statements.

H3: Company size has a significant effect on the timeliness of financial statements

### **The Effect of External Auditor Quality on the Timeliness of Financial Statement Reporting**

The quality of external auditors can be measured based on auditors incorporated in the Big Four Public Accounting Firms (KAP). Companies audited by external auditors incorporated in the KAP big four tend to be timelier in submitting their financial statements to the public. This is because the performance of KAP big four auditors in examining financial statements tends to be faster because of the high experience of auditing financial statements.

Pradipta & Suryono (2017) and Sartika (2014) provide empirical evidence that the quality of auditors can influence the timeliness of financial statement reporting. The more qualified the external auditors owned by the company, the timelier the company tends to be in reporting financial statements. But different results were found in studies by Budiyanto & Aditya (2015) and Jusia & Dewi (2012).

H4: External auditor quality has a significant effect on the timeliness of financial statement reporting

### **The Effect of Audit Committees on the Timeliness of Financial Statement Reporting**

The size of audit committees can determine whether the company can be timely in submitting its financial statements to investors or not. The more audit committees a company has, the faster it will be for companies to audit financial statements, which impacts the speed with which financial statements can be published to the public. This is inseparable from the duties of the audit committee, one of which is to assist the board of directors in auditing the company's financial statements internally before they are submitted to external auditors (Rivandi & Gea, 2018).



The research conducted by Rivandi & Gea (2018) found that the higher the size of audit committees within the company, the more likely a company is faster in submitting financial statements to external parties. But the results are not in line with the research of Putra & Ramantha (2015) and Sartika (2014).

H5: The audit committee has a significant effect on the timeliness of financial statement reporting.

### **3. Research Framework**

#### **3.1. Research Type and Approach**

The type of research used in this study is quantitative research with a descriptive approach. Syahrums & Salim (2012) and Putra (2015) said that quantitative research with a descriptive approach is a research method that aims to describe data in the form of numbers, which are then processed using analysis tools to produce findings. This research uses data in the form of figures that are sourced from the company's financial statements and then processed in a way that can later be described as a finding.

#### **3.2. Data Type and Sources**

The type of data used in this study is secondary data. Febriansyah (2017) provides an understanding that secondary data is data derived from sources obtained indirectly. The data source used in this research was obtained from the annual financial statements and accounting reports of banking companies that have been audited and were downloaded from the official website of IDX ([www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)).

#### **3.3. Population, Sampling Technique and Sample Size**

All banking companies listed on the IDX were selected as research populations. The selected research period was three years (2017 to 2019). The sampling technique in this study used purposive sampling. This is in accordance with the statement by Sugiyono (2016), which states that the characteristics of purposive sampling technique rest in the way researchers take samples based on predetermined criteria. The criteria for the population that was sampled in this study are as follows:

1. Banking companies were registered in IDX from 2017 to 2019.
2. Banking companies publish audited annual financial statements and accounting reports on the IDX website during the research period of 2017 to 2019.
3. The financial statements of banking companies contain all the data needed in the research.

The sample selection process was carried out using the above criteria. Only 30 out of 45 companies met the criteria, so the total sample in this study was only 30 companies. The number of samples was then multiplied by the period of research (3 years (2017-2019)), so the number of units of analysis obtained in this study was 90 units.

#### **3.4. Variable Operational Definition**

##### **3.4.1. Dependent Variable**

##### **Timeliness of Financial Reporting**

Based on the latest regulation published by Bapepam-LK, which refers to the Attachment to the Decree of the Chairman of Bapepam Number: Kep-36/PM/2003, companies registered with the IDX are declared on time in submitting financial statements when reporting their financial statements on the IDX website no later than 90 days or 3 months from the end of the company's financial period. Another sentence states that the company is obliged to report its financial statements on or before March 31 each year. If the company publishes financial statements outside of that time period, it will be declared late by Bapepam-LK. However, due to the Covid-19 Pandemic that occurred in early 2020, the IDX finally issued a Decree of the Board of Directors of PT Bursa Efek Indonesia Number Kep-00027 /Bei/03-2020 concerning the Relaxation of Deadline

for Reporting of Financial Statements and Annual Report (issued on March 20, 2020). The letter extended the deadline for submitting 2019 annual financial statements from March 31 to May 31, 2020. Based on that, the dependent variable measurement in this study uses dummy variables, where banking companies were given a score of 1 for reporting their financial statements on or before March 31, 2017 and 2018, and 0 when reporting after March 31, 2017 and 2018. Due to the extension of the financial statement reporting period to May 31, 2020, the banking company was given a score of 1 if it submitted its annual financial statements for the 2019 period before May 31, 2020 and 0 if it submitted its annual financial statements beyond the extension date of May 31, 2020.

### **3.4.2. Independent Variable**

#### **a. Profitability**

Profitability is often used by management as an ideal measure to assess a company's performance (Budiyanto, 2015). Profitability is a ratio that measures the level of profit earned by a company when compared to the amount of assets or capital owned (Putra & Ramantha, 2015). The high profitability obtained by a company will bring fresh wind or good news for the company, thus spurring management to immediately report its financial statements in a timely manner to investors. Measurement of profitability in this study was performed using Return on Assets (ROA) with the following formula:

$$\text{ROA} = \text{Net Income} / \text{Total Assets}$$

#### **b. Company Age**

The ideal age of the company should be calculated based on the date of establishment of the company. Referring to research by Putra & Ramantha (2015), it can also be calculated from the date of registration of the company on the IDX until the research period. The longer the life of the company, the timelier the company should be in submitting its financial statements to the public. This is inseparable from the experience of submitting financial statements obtained compared to newly established companies. The company's age measurement in this study refers to the research (Putra & Ramantha, 2015).

#### **c. Company Size**

Hastutik (2015) defines the size of a company as the total amount of all assets owned by the company. The size of the company is predicted to affect the company's policy in submitting financial statements in a timely manner. This is because companies with large sizes usually have employee resources and supporting facilities so that financial statements can be published in a timely manner on the IDX website. In addition, large companies usually come under pressure from outside parties, such as investors, to submit financial statements in a timely manner. Company size was provided by the following formula:

$$\text{Company Size (SIZE)} = \text{Log (Total Assets)}$$

#### **d. External Auditor Quality**

External quality indicators of auditors are often measured with the size of the Public Accounting Firm (KAP). The larger the size of KAP, the more qualified the auditor is. A KAP's large size indicates that it has competent auditor resources so that it can complete the audit process of financial statements more quickly and efficiently, which has an impact on the speed with which financial statements can be published to the public (Pradipta & Suryono, 2017). The KAP that is internationally recognized as having the best reputation is part of the big four group (Jusia & Dewi, 2012). Measurement of the external quality of auditors owned by banking companies in this study was performed using dummy variables, where banking companies were given a score of 1 if audited by KAP and 0 if not audited by KAP.

## e. Audit Committee

Rivandi & Gea (2018) define the audit committee as a group of members of the company's board of directors, who are responsible for establishing good relationships with external or independent auditors, including assisting external auditors in auditing the company's financial statements. The audit committee within the company consists mostly of three to five people and does not belong to the management group (Arens, Elder, & Beasley, 2010). The greater the size of audit committees, the faster companies will be able to audit financial statements, which in turn has an impact on the timely reporting of financial statements. The measurement of the audit committee in this research was based on the quantity or size of audit committees owned by the company.

Audit Committee (KA) = Size of audit committees

## Data Analysis Methods

The data analysis method used in this study was logistic regression analysis using the SPSS version 21 analysis tool. Logistic regression analysis was chosen because the dependent variables are dummy variables that are categorized as non-metric data (categories), while the independent variables are a combination of continuous variables and categories. Harlan (2013) stated that logistics regression analysis is used to test whether free variables can predict the amount of influence on bound variables. Logistic regression analysis also does not require a normality test on the free variables used (Ghozali, 2011). Gujarati & Porter (2003) also added that logistic regression does not require homocedasticity on independent variables, or in other words, it ignores heterocedasticity, so the stages in this research are only two steps, namely descriptive statistical analysis and hypothesis testing.

## 4. Findings

### 4.1. Descriptive Statistical Analysis

The results of descriptive statistical analysis for the dependent variables show there are 11 data (12.22%) samples consisting of 4 data in 2017, 5 data in 2018, and 2 data in the period 2019 that submitted untimely financial statements during the 2017-2019 timeframe, while the remainder submitted their financial statements in accordance with the specified time. The percentage correct column in the table above shows that 87.8% of variables were able to predict the timeliness of financial statement reporting of banking companies.

Profitability has a minimum value of -6.4% which means that there were banking companies that suffered losses of 6.4%, while the highest profit gain during the research period was 3.9%, with an average ROA rate of 0.7% during the period 2017-2019. The youngest age of a banking company was one year, the oldest age recorded during the period 2017-2019 was 30 years, and the average age was 14.2 years. The smallest value of the company's size was recorded at 5.25, with the largest value being 9.15 and the average size of the listed company being 7.34. In the period 2017-2019, most banking companies were audited by auditors from the Public Accounting Office of the Big Four, but others were audited by other KAP outside the KAP big four. The smallest recorded size of audit committees was 3 people, with the highest number reaching 7 people and the average being 3-4 people.

### 4.2. Regression Model Feasibility Test

Before being used in the study, the previous regression model had to go through a feasibility test first. In logistic regression analysis, the feasibility test model used Hosmer table and Lemeshow test, where if the significance value of  $> 0.05$  was obtained then the regression model could be said to be feasible to use.

The chi-square on the Hosmer and Lemeshow test table shows the number 11.474 with a significance of  $0.176 > 0.05$ . This indicates that the regression model is fit and could be carried out in the next regression analysis process.

### 4.3. Overall Model Fit

The overall test of regression model or overall model fit in this study was to look at the value of -2 log likelihood before and after independent variables were inserted into the regression model. When independent variables were inserted into the regression model, the value of -2 log likelihood got smaller or decreased, and then it could be said that the variable improved the regression model to be used, or in other words, the model was worth using.

The value of -2 log likelihood before an independent variable was entered ranged from 66.839 to 69.136, while when an independent variable was entered the value of -2 log likelihood showed a decrease to a range from 54.8894 to 61.827. This suggests that independent variables can improve the overall regression model used in the study, so it can be said that the entire regression model in this study is feasible.

### 4.4. Determination Coefficient Test

The coefficient of determination aims to find out how much percentage of independent variables affect dependent variables, or in other words, this test was conducted to find out how large free variables were able to explain bound variables. In the logistic regression test, the coefficient of determination test was carried out by looking at the value of nagelkerke r square.

The value of nagelkerke r square showed a percentage of 23.7% with a value of -2 log likelihood of 54.894. The five free variables used in this study were profitability, company age, company size, quality of external auditors, and audit committee. These five variables were only able to explain 23.7% of the variable timeliness of financial statements submitted to banking companies, while the remaining 76.3% was explained by other variables.

### 4.5. Simultaneous Test

This test was conducted to find out if the five independent variables, when tested together, would have a significant effect on the dependent variables or not. To know this is to look at the significance value in the table omnibus test of model coefficients where, if the value of significance is  $< 0.05$ , then all independent variables simultaneously have a significant effect on the bound variable.

The significance value in the omnibus test table of coefficient models with chi-square (11.945) was 0.036 ( $< 0.05$ ). In accordance with the basis of decision-making, when the five independent variables are tested together, it shows a significant influence on the variable timeliness of financial statement reporting.

### 4.6. Partial Test

In contrast to the simultaneous tests, the partial tests emphasize independent variable testing of dependent variables if performed partially or separately. The partial test results are shown in the table as follows:

Partial tests can also be used to see which regression model equation should be used. By looking at the value B in the table of variables in the equation, the regression model equation was obtained as follows:

Descriptions:

Y = Timeliness of Financial Reporting

X1 = Profitability

X2 = Company Age

X3 = Company Size

X4 = External Auditor Quality

X5 = Audit Committee

E = *Error*

From the equation of the regression model that was formed, it can be seen that if all independent variables are 0 and the error value is ignored, then the variable on time of financial statement reporting is worth 3.843. Put another way, banking companies could still be timely in submitting their financial statements to the public even though the five independent variables used in the study were worth 0 or none.

In logistic regression analysis, this partial test is done by looking at the significance value in the variable table in the equation, where if the value of significance is  $< 0.05$  then the independent variable has a significant effect on the bound variable.

## 5. Discussion

### 5.1. The Effect of Profitability on the Timeliness of Financial Statement Reporting

The partial test indicates that the significance value of the profitability variable in the variable table in the equation was 0.040 ( $< 0.05$ ). This indicates that profitability has an effect on the timeliness of financial statement reporting of banking companies, so that the first hypothesis is accepted. The effect of variable profitability on the timeliness of the financial statement reporting indicates a positive direction indicated by a value of B of 40.427. This indicates that if the profitability of the banking company is worth 1, then the timeliness of banking financial statement reporting is financial statement reporting positive value of 40.427. The higher the profitability obtained by banking companies, the timelier the company will be in publishing its financial statements to the public. A high profit is one of the good pieces of news received by companies from performance carried out during one period. Banking companies certainly do not want a delay in submitting their financial statements to the public if the company earns a high profit. The high profit earned by a company will encourage investors to invest more quickly in the company. The timelier the company is in publishing its business performance to the public, including investors, the faster investors will be able to make investment decisions about the company.

This result is in line with previous research conducted by Jusia & Dewi (2012), Pradipta & Suryono (2017), and Putra & Ramantha (2015), who agreed that profitability can influence the timeliness of a company's financial statements. However, the results of this study are contrary to the findings of Budiyanto & Aditya (2015), Irawan (2012), Kadir (2011), Rianti (2014), and Iyoha (2012) who said that profitability has no effect on the timeliness of a company's financial statements.

### 5.2. The Effect of Company Age on the Timeliness of Financial Statement Reporting

The significance of the company's age variable in this study showed a figure of 0.130 ( $> 0.05$ ). This means that the company's age was not able to influence the timeliness of the reporting of financial statements to the public, so the second hypothesis was rejected.

In this study, the length of the company's lifespan could not be used as a reference that a company can submit its financial statements to the public in a timely way. In other words, companies with relatively longer lifespans were not necessarily able to submit their financial statements in a timely manner, and younger companies are also not sure to be late in submitting the financial reports to the public. This is because a banking company registered in the IDX is a competitive and selective company for both newly registered and long-term registered companies. Before being registered with IDX, banking companies must pass a strict selection process and meet the criteria by having good resources in order to compete. These good resources will encourage banking companies to be timelier in delivering financial statements to the public.

This result is in line with previous research conducted by Kadir (2011) that stated the age of the company has no effect on the timeliness of the reporting of financial statements. These findings reject previous research conducted by Irawan (2012), Putra & Ramantha (2015), and Iyoha (2012), which simultaneously say that the age of a company influences the timeliness of financial statement reporting.

### **5.3. The Effect of Company Size on the Timeliness of Financial Statement Reporting**

The partial test on company size variables indicated that the significance value was 0.412 ( $> 0.05$ ). It indicates that the company's variable size had no effect on the timeliness of the delivery of financial statements of banking companies, so the third hypothesis is completely rejected. The size of the company that is measured with the total assets owned by the company is not merely a guarantee that the company will be on time in submitting its financial statements to the public. This is because the larger the company, the more financial information enters the company. This increases the amount of complex financial information that must be managed by the company. With increasingly complex financial information that must be managed by management, there is a greater chance that the company will be late or untimely in delivering its financial statements to the public.

The results of this study agreed with previous findings made from research by Budiyanto & Aditya (2015), Jusia & Dewi (2012), Irawan (2012), Kadir (2011), and Iyoha (2012), which simultaneously stated that the size of the company is not able to affect the timeliness of the company's financial statements. The results of this study rejected previous findings from the studies by Hastutik (2015), Pradipta & Suryono (2017), and Sartika (2014), which actually argued otherwise.

### **5.4. The Effect of External Auditor Quality on the Timeliness of Financial Statement Reporting**

The partial test results on external quality variable auditors in this study showed a significance value of 0.316 ( $> 0.05$ ), which means that the quality of external auditors had no effect on the timeliness of the company's financial statement reporting, so it can be ascertained that the fourth hypothesis was rejected. The quality of external auditors indicated by the size of the public accounting firm was not able to influence the timeliness of financial statement reporting. This means that banking companies audited by KAP affiliated with the KAP big four have not been confirmed to deliver their financial statements in a timely manner and vice versa.

This is because the process of preparing financial statements is mostly done by the company or management. The performance of KAP in auditing the company's financial statements will be greatly influenced by the performance of management in producing financial reports. In other words, whether the company is timely or not in submitting financial reports still depends on the performance of these managers. Even though the company is audited by one of the big four KAPs, the manager may be late in submitting its financial reports, so in the end this will not guarantee that a company submits its financial reports in a timely manner.

The results of this study are in line with the findings of Budiyanto & Aditya (2015) and Jusia & Dewi (2012), which stated that the quality of external auditors has no effect on the timeliness of a company's financial statements, but rejects previous findings from research conducted by Pradipta & Suryono (2017) and Sartika (2014).

### **5.5. The Effect of Audit Committee on the Timeliness of Financial Statement Reporting**

The significance of the audit committee variables shows a figure of 0.012 ( $< 0.05$ ) with a B value of -0.946. These results indicate that the audit committee influenced the timeliness of the financial statement reporting of banking companies so that the final hypothesis was accepted. The direction of the audit committee's variable influence indicates a negative value, which means that the fewer audit committees the company has, the more timely the company will be in submitting its financial statements to the public.

The audit committee is a group of competent people appointed by the board of directors, one of their duties being to assist the company in auditing financial statements. The audit committee is also required to improve the quality of the company's financial reporting, so that with the audit committee, the company will be faster in drafting, auditing, and reporting financial statements to the public. In this research, banking companies with a small size of audit committee members were able to encourage the timeliness of financial statement reporting. This is due to the high quality and competence of the audit committee in banking companies, so that although the size of audit committees of a company was relatively small, it had a quality audit competence that would still encourage the timeliness of financial statement reporting to the public.

The results of this study are in line with research by Rivandi & Gea (2018), which said that the size of audit committees is able to influence the timeliness of the reporting of financial statements, but these findings reject previous research conducted by Putra & Ramantha (2015) and Sartika (2014).

## 6. Conclusion

This study concluded that one variable of each characteristic of a company and auditor was able to influence the timeliness of financial statement reporting. In this study, profitability and audit committees have a significant effect on the timeliness of financial statement reporting of banking companies, while the other three variables, namely the company's age, company's size, and the quality of external auditors, had no effect on the timeliness of financial statement reporting. The study also concluded only 23.7% of all free variables were able to explain dependent variables.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Etik Komite Onayı:** Bu çalışma için etik komite onayı alınmıştır.

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

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

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

**Ethics Committee Approval:** This study was approved by the Ethical Committee.

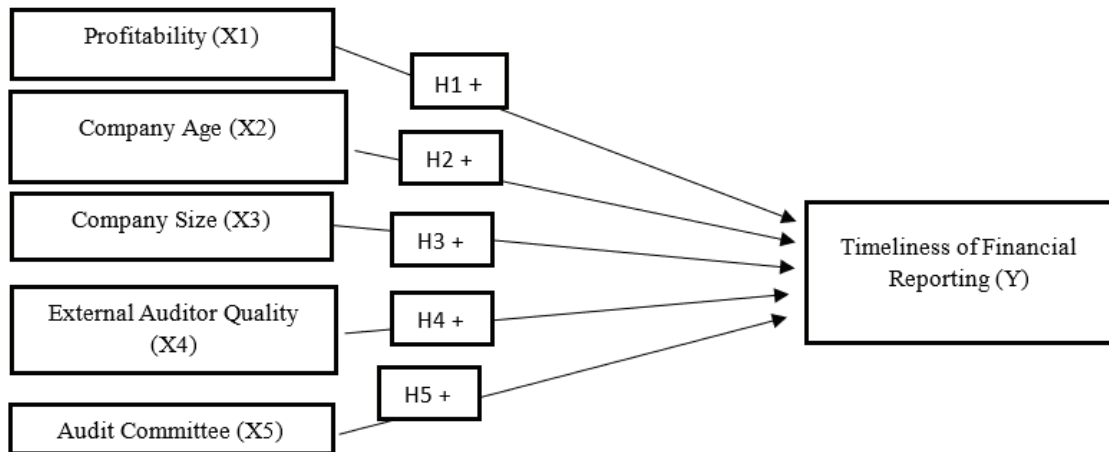
**Grant Support:** The author declared that this study has received no financial support.

## References

- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2010). *Auditing dan Jasa Assurance. Pendekatan Terintegrasi (edisi 13)*. Jakarta: Erlangga
- Balakrishnan, C., & Ramachandran, M. K. (2016). Corporate Governance and Timeliness of Financial Corporate Governance and Timeliness of Financial. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2888519>
- Budiyanto, S., & Aditya, E. M. (2015). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan: Studi Empiris Perusahaan Food and Beverages Periode 2010-2012. *Fokus Ekonomi*, 10(1), 77–87. <https://ejournal.stiepena.ac.id/index.php/fe/article/view/74>
- Departemen Keuangan Republik Indonesia Badan Pengawas Pasar Modal Salinan Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal Nomor: Kep-17/Pm/2002 Tentang Kewajiban Penyampaian Laporan Keuangan Berkala Ketua Badan Pengawas Pasar Modal
- Febriansyah, A. (2017). Tinjauan Atas Proses Penyusunan Laporan Keuangan Pada Young Entrepreneur Academy Indonesia Bandung. *Jurnal Riset Akuntansi*, 8(2). <https://doi.org/10.34010/jra.v8i2.525>
- Ghozali, Imam. (2011). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2003). *Basic econometrics* (4th, international ed.)
- Harlan, J. (2013). Analisis Regresi Logistik. In *Journal of Chemical Information and Modeling* (Vol. 53, Issue 9).
- Hastutik, S. (2015). Pengaruh Profitabilitas, Likuiditas, Struktur Kepemilikan, Ukuran Perusahaan dan Opini Audit Terhadap Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan Perusahaan. *Jurnal Akuntansi dan Sistem Teknologi Informasi*, 1(Khusus), 102–111. <http://ejurnal.unisri.ac.id/index.php/Akuntansi/article/view/1054>
- Irawan, E. A. (2012). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan Perusahaan Perbankan Go Publik di Bursa Efek Indonesia. In *Skripsi: Universitas Negeri Semarang: Vol. Semarang*.
- Iyoha, F. O. (2012). Company Attributes and the Timeliness of. Sayco Secured Assets Yield Corporation Investment Banking, 1(3), 41–49.
- Jusia, I & Dewi. (2012). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Ketepatan Waktu Penyampaian Laporan Keuangan Pada Perusahaan Real Estate dan Property Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Diajukan. XVII(03), 368–384.
- Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal Nomor: Kep-36/PM/2003 Tentang Kewajiban Penyampaian Laporan Keuangan Berkala

- Pradipta, D. N., & Suryono, B. (2017). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Ketepatan Waktu. *Jurnal Ilmu Dan Riset Akuntansi*, 6, 1–17.
- Putra, E. A. (2015). Anak Berkesulitan Belajar di Sekolah Dasar Se-Kelurahan Kalumbuk Padang. *Jurnal Ilmiah Pendidikan Khusus*, 1(3), 71–76. <http://103.216.87.80/index.php/jupekhu/article/viewFile/6065/4707>
- Putra, I. G. A. P., & Ramantha, I. W. (2015). Pengaruh Profitabilitas, Umur Perusahaan, Kepemilikan Institusional, Komisaris Independen, Dan Komite Audit Pada Ketepatan Waktu Publikasi Laporan Keuangan Tahunan. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 10(1), 199–213.
- Raesyah, L., & Agusti, R. (2010). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Ketepatan Waktu Penyampaian Laporan Keuangan ke Publik pada Perusahaan yang Terdaftar DIBEI (2005-2007). *Jurnal Ekonomi Universitas Riau*, 18(02), 8793.
- Rianti, R. (2014). Pengaruh Profitabilitas, Leverage, Kepemilikan Institusional, dan Kepemilikan Manajerial Terhadap Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan. *E-Journal SI Ak Universitas Pendidikan Ganesha*, 02(1), 1–24.
- Rivandi, M., & Gea, M. M. (2018). Pengaruh Mekanisme Corporate Governance Terhadap Ketepatan Waktu Pelaporan Keuangan (Studi Empiris Pada Perusahaan Perbankan Milik Pemerintah Pusat). *Jurnal Akuntansi dan Pajak*, 19(1), 1. <https://doi.org/10.29040/jap.v19i1.167>
- Sartika, R. (2014). Pengaruh Peran Komite Audit, Reputasi Kap dan Ukuran Perusahaan Terhadap Ketepatan Waktu Penyampaian Laporan Audit (Studi Empiris Pada Perusahaan Perbankan dan Perusahaan Asuransi yang Terdaftar di BEI) *Artikel*.
- Spence, Michael. (1973). *Job Market Signaling*. The Quarterly Journal of Economics, 87,( 3) (Aug., 1973), pp. 355-374. The MIT Press.
- Surat Keputusan Direksi PT Bursa Efek Indonesia. (2020). Relaksasi Batas Waktu Penyampaian Laporan Keuangan dan Laporan Tahunan. Jakarta: Republik Indonesia.
- Undang-Undang Nomor 85 Tahun 1995 tentang Pasar Modal. (1995). Jakarta: Republik Indonesia.





**Figure 1:** Research Framework

Source: Researcher, 2020

**Table 1.** Descriptive Statistical Analysis of Dependent Variables

**Classification Table<sup>a,b</sup>**

Observed			Predicted		
			Y (Timeless)		Percentage Correct
			0	1	
Step 0	Y (Timeless)	0	0	11	.0
		1	0	79	100.0
Overall Percentage					87.8

a. Constant is included in the model.

b. The cut value is .500

Source: Secondary Data Processed, 2020

**Table 2.** Descriptive Statistical Analysis of Independent Variables

**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X1 (Profit)	90	-.06400	.03900	.0071147	.01673914
X2 (Age)	90	1	30	14.20	7.873
X3 (Size)	90	5.25	9.15	7.3455	.89236
X4 (Quality Auditor)	90	0	1	.58	.497
X5 (Komite Audit)	90	3	7	3.87	1.182
Valid N (listwise)	90				

Source: Secondary Data Processed, 2020

**Table 3.** Hosmer and Lemeshow test

**Hosmer and Lemeshow Test**

Step	Chi-square	df	Sig.
1	11.474	8	.176

Source: Secondary Data Processed, 2020

**Table 4.** Overall Model Fit Before Independent Variable Inserted

**Iteration History<sup>a,b,c</sup>**

Iteration	-2 Log likelihood	Coefficients
		Constant
Step 0 1	69.136	1.511
2	66.881	1.906
3	66.839	1.970
4	66.839	1.972
5	66.839	1.972

a. Constant is included in the model.

b. Initial -2 Log Likelihood: 66.839

c. Estimation terminated at iteration number 5 because parameter estimates changed by less than .001.

Source: Secondary Data Processed, 2020

**Table 5.** Overall Model Fit After Independent Variable Inserted

**Iteration History<sup>a,b,c,d</sup>**

Iteration	-2 Log likelihood	Coefficients					
		Constant	PROFIT	AGE	SIZE	QUADIT	KOMDIT
Step 1 1	61.827	1.870	19.319	-.035	.172	.323	-.375
2	55.689	2.999	32.851	-.065	.297	.614	-.712
3	54.918	3.684	39.095	-.083	.357	.791	-.903
4	54.894	3.837	40.378	-.087	.369	.831	-.944
5	54.894	3.843	40.427	-.087	.369	.832	-.946
6	54.894	3.843	40.427	-.087	.369	.832	-.946

a. Method: Enter

b. Constant is included in the model.

c. Initial -2 Log Likelihood: 66.839

d. Estimation terminated at iteration number 6 because parameter estimates changed by less than .001.

Source: Secondary Data Processed, 2020

**Table 6.** Determination Coefficient Test

**Model Summary**

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	54.894 <sup>a</sup>	.124	.237

a. Estimation terminated at iteration number 6 because parameter estimates changed by less than .001.

Source: Secondary Data Processed, 2020

**Table 7.** Omnibus Test of Model Coefficients**Omnibus Tests of Model Coefficients**

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	11.945	5	.036
	Block	11.945	5	.036
	Model	11.945	5	.036

Source: Secondary Data Processed, 2020

**Table 8.** Variables in the equation**Variables in the Equation**

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)		
							Lower	Upper	
Step 1 <sup>a</sup>	PROFIT	40.427	19.653	4.231	1	.040	3.607E+17	6.736	1.931E+34
	AGE	-.087	.057	2.293	1	.130	.917	.820	1.026
	SIZE	.369	.450	.673	1	.412	1.447	.599	3.497
	QUADIT	.832	.830	1.004	1	.316	2.298	.451	11.702
	KOMDIT	-.946	.377	6.295	1	.012	.388	.185	.813
	Constant	3.843	3.167	1.473	1	.225	46.660		

a. Variable(s) entered on step 1: PROFIT, AGE, SIZE, QUADIT, KOMDIT.

Source: Secondary Data Processed, 2020



# Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Diğer Finansal Raporlama Standartları ile Karşılaştırılması

## Accounting for Revenue in the Framework of the Draft Financial Reporting Standard for Small and Micro Sized Enterprises and Comparison with Other Financial Reporting Standards

Neşegül Parlak<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Dr. Öğr. Gör., Ordu Üniversitesi, Fatsa Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Ordu, Türkiye  
E-posta: nparlak@odu.edu.tr

ORCID: N.P. 0000-0002-1669-7389

### ÖZ

Türkiye’de işletmelerin finansal raporlarının karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunumunu sağlamak amacı ile uluslararası düzenlemelere paralel olarak standartlaşmaya gidilmektedir. Bu amaçla, Küçük ve mikro işletmeler için hazırlanan KÜMİ FRS seti taslağı yayımlanmış ve kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. KÜMİ FRS Bölüm 7’de hasılat standardına yer verilmiştir. Küçük ve mikro işletmelerin mal satışı ve hizmet sunumuna ilişkin ölçme ve kayıt altına alma işlemlerinin standartta belirtilen ilkeler çerçevesinde yapılması finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını ve işletmenin finansal bilgileri ile ilgilenen tarafların işletmeye ilişkin doğru kararlar almalarını sağlayacaktır. Bu çalışmada, KÜMİ FRS Bölüm 7 Hasılat Standardı, mevcut uygulama ve standartlar ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. KÜMİ FRS Bölüm 7’ye göre hasılatın muhasebeleştirilmesinde özellik arz eden konular örnekler yardımı ile ele alınmıştır.

**Anahtar kelimeler:** KÜMİ FRS Seti Taslağı Bölüm 7, Küçük ve Mikro İşletme, Hasılat

### ABSTRACT

In Turkey, standardizations are made in accordance with international regulations to ensure that companies prepare and present comparable, factual, and all-purpose financial statements. Thus, a draft of the financial reporting standard (FRS) for Small and Micro Sized Enterprises (SMEs) was published and presented to the public. In this case, the revenue standard is the FRS for SMEs P7. Additionally, conducting this measurement and recording the service encounters and sales of goods based on this framework will not only ensure comparable, factual, and all-purpose financial statements, but it will also help make correct decisions for the parties interested in the financial information of such enterprises. In this study, the FRS for SMEs P7 was analyzed in comparison to the current practices and standards, after which the accounting of revenue within this framework was discussed with examples.

**Keywords:** FRS for SMEs P7, Small and Micro Sized Enterprises, Revenue

**Başvuru/Submitted:** 20.05.2021 **Revizyon Talebi/Revision Requested:** 18.06.2021 **Son Revizyon/Last Revision Received:** 06.07.2021 **Kabul/Accepted:** 14.07.2021



**Sorumlu yazar/Corresponding author:** Neşegül Parlak / nparlak@odu.edu.tr

**Atıf/Citation:** Parlak, N. (2021). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve diğer finansal raporlama standartları ile karşılaştırılması. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 65, 75-89. <https://doi.org/10.26650/MED.939802>

## Extended Abstract

In general, financial statement users exploit an enterprise's financial statements to evaluate its performance and make future investment plans. This information produced by the enterprise's accounting information system and contained in the financial statements must be understandable, factual, all-purpose, reliable, timely, comparable, consistent, beneficial, and cost-effective in order to be beneficial for such users.

In today's world, in which global competition has intensified, the survival of businesses and their ability to gain a competitive advantage depends on providing factual, all-purpose, reliable, and comparable information. Reliable and comparable financial statements are only possible by employing a common accounting language. In Turkey, the standards developed for businesses of different sizes are currently applied in parallel to international regulations. It has also been decided that a financial reporting standard (FRS) for small- and micro-sized enterprises should be created to satisfy the bookkeeping limits. Additionally, they should not be subject to independent audits on the basis of their balances in order to ensure that their financial statements are fair, factual, and comparable.

Revenue (excluding the shareholders' contributions to capital) refers to all of the economic benefits obtained from the ordinary activities of a business during a certain period that generate an increase in equity (Akdoğan and Sevilengül, 2007, s. 566). According to previous FRSs (the TFRS 15, FRS for LMEs P5, and FRS for SMEs P7), revenue is an important income item that indicates a business's volume and size. It is also important to correctly determine the revenue and the period to which it belongs, since accounting errors and frauds can emerge. For this reason, businesses must make all transactions and the accounting of revenue all-purpose and comparable.

In Turkey, accounting and reporting of revenue are currently carried out within the scope of the Tax Procedure Laws (TPL)/ Accounting System Implementation General Communiqué (ASIGC), Turkish Accounting and Financial Reporting Standards (TFRS), and Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Enterprises (FRS for LMEs). Moreover, the draft of the FRS for SMEs was published and presented to the public on July 12, 2019 by the Public Oversight, Accounting, and Auditing Standards Authority (KGK) to ensure that the financial statements of SMEs are comparable and factual. Specifically, this draft was prepared to ensure that the SMEs satisfy the bookkeeping limits and provide comparable, factual, and all-purpose financial information. Overall, it is important to present the financial statements of SMEs in a factual and all-purpose manner, since they play a significant role in the country's economy.

As for its details, the FRS for SMEs P7 deals with the rules for the sales of goods, service encounters, construction contracts (in which the business is the contractor), and the accounting of income obtained from interests, royalties, and dividends from the use of business assets by other parties. According to the FRS for SMEs P7, revenue is measured on the collected/ expected price after deducting the sales discounts within the scope of the agreement between the parties, and without separating the interest difference (FRS for SMEs 7.6). In other words, the FRS for SMEs P7 regulates the principles for the accounting of revenue from certain transactions and events.

However, it should be noted that there is a difference between legislation and standards regarding the determination of revenue, since an increase in the value of the monetary assets obtained from the ordinary activities of enterprises and revenue are important items that affect their financial statements. For example, in our tax legislation, the accounting of construction work income and expenses is recorded according to the completion method. The percentage of completion is then taken as a basis in the FRS for LMEs P5 and FRS for SMEs P7, and calculated in the same manner with the input method in the TFRS 15. Furthermore, profits and losses of income and expenses are recorded when the work is completed, while the revenue is calculated and recorded at the end of the period, regardless of the work completion year in the FRS for LMEs B5, FRS for SMEs P7, and TFRS 15.

In sum, this study compared the FRS for SMEs P7 and existing financial reporting practices with the standards developed for businesses of different sizes in regard to the accounting of revenue. This accounting process was discussed within the scope of the FRS for SMEs P7, while specific issues were illustrated with examples. It is believed that the findings of this study will be useful to the literature and to parties interested in the accounting of revenue.

## 1. Giriş

Küresel rekabetin yoğunlaştığı günümüz dünyasında, işletmelerin varlığını devam ettirebilmesi ve rekabet üstünlüğü sağlayabilmesi ihtiyaca uygun doğru bilgi sunmasına bağlıdır. Bu nedenle, işletmelerin muhasebe sistemi tarafından üretilen bilgilerin, finansal bilgi kullanıcılarının doğru karar alabilmelerini sağlayacak nitelikte sunulması gerekir. Mevcut durumda, Türkiye’de uluslararası düzenlemelere paralel olarak farklı ölçekteki işletmeler için geliştirilmiş standartlar uygulanmaktadır. Son olarak, bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı oluşturulmasına karar verilmiştir.

Türkiye’de hali hazırda küçük ve mikro işletmeler, faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıt ve işlemlerini vergi için muhasebe anlayışı ile Vergi Usul Kanunu/Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne (VUK/MSUGT) göre yapmaktadır (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020, s.2). KÜMİ FRS’nin yürürlüğe girmesi ile bilgi için muhasebe anlayışına geçiş için temel oluşturulması amaçlanmaktadır. Mevcut uygulamadaki standartlar ile karşılaştırıldığında uygulaması daha kolay ve daha az maliyetli olan KÜMİ FRS, tüm işletme faaliyetlerine ilişkin muhasebe işlem esaslarını kapsayan uygulanabilir bir finansal raporlama çerçevesi sunmaktadır. KÜMİ FRS’ye göre hazırlanan finansal tablolar işletme ile ilgilenen tarafların doğru kararlar almasına dayanak oluşturacaktır. KÜMİ FRS’nin uygulanmaya başlaması ile Avrupa Birliği (AB) ve diğer uluslararası düzenlemeler ile uyum sağlanması hedeflenmektedir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2020, s. 15). KÜMİ FRS’nin yürürlüğe girmesi ile en fazla etkinin Stoklar, Hasılat, Finansal Araçlar, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Finansal Durum Tablosu ve Kar veya Zarar Tablosu konularında olması beklenmektedir (Akbulut ve Can, 2020, s.91).

Hasılat, hissedarların sermayeye katkıları dışında, işletmenin dönem içerisindeki olağan faaliyetleri sonucunda elde edilen ve öz kaynaklarında artış meydana getiren ekonomik faydaların tamamıdır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s.566). Standartlarda yer alan tanımlamalara göre hasılat, işletmelerin olağan faaliyet sürecinde meydana gelen gelirleridir (TFRS 15, BOBİ FRS 5.2, KÜMİ FRS 7.4). Hasılat işletmelerin iş hacmini ve büyüklüğünü gösteren önemli bir gelir kalemidir. İşletmeler açısından hasılatın doğru tespit edilmesi ve hasılatın ait olduğu dönemin belirlenmesi önemlidir.

Bu çalışmanın amacı, KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 7 Hasılat düzenlemelerinin, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Bölüm 5 Hasılat, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat ve yürürlükteki mevzuat VUK/MSUGT hükümleri ile karşılaştırılması suretiyle incelemektir. Bu amaçla, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması hususu KÜMİ FRS B7 ile söz konusu düzenlemeler çerçevesinde mukayeseli olarak değerlendirilmiştir. Çalışmada, KÜMİ FRS B7 düzenlemesinde özellik arz eden konular örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

## 2. Literatür Taraması

Literatürde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin düzenlemeleri mukayeseli olarak inceleyen çalışmalar bulunmaktadır. Keskin ve Dinçer (2015) çalışmalarında, TFRS 15’in beş aşamalı modeline ilişkin temel özellikler ve gelirin tahakkuku üzerinde durmuşlar ve telekomünikasyon sektörüne ait bir örnekle TFRS 15 ile TMS 18 düzenlemelerinin temel farklarını ortaya koymuşlardır. Calayoğlu ve Yılmaz (2016) çalışmalarında, yazılım sektörünün önemli gelir unsurlarını TFRS 15’in beş aşamalı modeline göre açıklayarak, her bir gelir kaleminin hasılatını örnekler üzerinden tespit etmişlerdir. Aktaş ve Varol (2017) çalışmalarında, TFRS 15 ile TMS 18 standardının karşılaştırılmasını yapmışlar ve çok unsurlu sözleşmeler ve sözleşme değişiklikleri standartlar kapsamında örnek olay üzerinden incelemişlerdir. Ataman ve Cavlak (2017) çalışmalarında, TFRS 15 çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeleri incelemişler ve bu düzenlemeler çerçevesinde bir uygulamaya yer vermişlerdir. Ataman ve Cavlak (2017) çalışmalarında, BOBİ FRS ile TMS/ TFRS mukayeseli olarak incelemişler ve inceleme konusu düzenlemelerin büyük ölçüde uyumlu olduğunu ancak bazı temel farklılıkların olduğunu tespit etmişlerdir. Gençoğlu (2017) çalışmasında, BOBİ FRS ile TMS/TFRS temel konular bağlamında benzerlikler ve farklılıkları ortaya koymuştur. Mert ve Baş (2017) çalışmalarında, TMS 18 kapsamında factoring işlemlerinde hasılat tutarının muhasebeleştirilmesi ve yeni uygulanacak olan UFRS 15’in olası etkisi incelemişlerdir. Demirkol (2018) çalışmasında, TFRS 15’in beş aşamalı modelini örneklerle açıklamıştır. Doğan (2018) çalışmasında, BOBİ



FRS ile VUK/MSUGT düzenlemelerini karşılaştırmalı olarak incelemiş, benzerlikler ve farklılıkları ortaya koymuştur. Gökçen, Öztürk ve Güleç (2018) çalışmalarında, BOBİ FRS ile TFRS setleri arasındaki farklılıklar incelemişler ve bu farklılıkların finansal raporlara etkisi üzerinde durmuşlardır. Kılılı ve Işık (2018) çalışmalarında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamındaki müşterilerle yapılan inşa sözleşmelerini TFRS 15, BOBİ FRS ve TMS 23 standartları çerçevesinde örnek bir uygulama ile incelemişlerdir. Sabuncu (2018) çalışmasında, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve BOBİ FRS açısından hasılatın ölçümü ve muhasebeleştirilme esaslarını mukayeseli olarak incelemiştir. Çalış ve Hışman (2019) çalışmalarında, TFRS 15, BOBİ FRS B5 ve VUK çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi hususunu karşılaştırmalı olarak incelemişler ve örnek bir uygulama ile konuyu ortaya koymaya çalışmışlardır. Saban, Gürkan ve Vargün (2019) çalışmalarında, TFRS 15'in hasılatın zamanlaması hususunda ortaya koyduğu yaklaşımları gayrimenkul sektörü açısından örnek olay ile incelemişlerdir. Memiş (2019) çalışmasında, hasılatın muhasebeleştirilmesini MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS düzenlemeleri çerçevesinde karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Uyar Oğuz, Solmaz ve Ergün (2020) çalışmalarında, otel işletmelerinin hasılat kalemlerini, TFRS 15 kapsamında ele almışlar ve beş aşamalı edim sürecinin muhasebe kayıtlarını TFRS 15 ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirmişlerdir.

Literatürde, KÜMİ FRS ile VUK/MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS düzenlemeleri temel konular bağlamında mukayeseli olarak incelenmesini konu alan çalışmalar bulunmaktadır. Gökçen ve diğerleri (2019) çalışmalarında, KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve TMS/TFRS temel konular bağlamında mukayese edilerek incelemişlerdir. Gençoğlu (2020) çalışmasında, KÜMİ FRS, BOBİ FRS ve VUK/MSUGT karşılaştırarak incelemiş ve standartların ticari muhasebe anlayışının yaygınlaşmasına katkı sağlayacağını ifade etmiştir. Akbulut ve Can (2020) çalışmalarında, KÜMİ FRS'nin temel özelliklerini, kapsadığı işletmeleri ve uygulanmaya başlamasının muhtemel etkilerini incelemişler ve KÜMİ FRS'nin daha nitelikli ve daha faydalı finansal bilgi sunan finansal raporlar hazırlamasına yardımcı olacağını ve vergi muhasebesi anlayışından bilgi muhasebesi anlayışına geçişte önemli bir adım olacağını ifade etmişlerdir. Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020), KÜMİ FRS, BOBİ FRS, TMS/TFRS ve VUK/MSUGT ile karşılaştırarak standartların iş dünyasına sağlayabileceği faydaları inceledikleri çalışmada, KÜMİ FRS'nin VUK/MSUGT'deki eksikleri tamamlama ve düşük maliyetli finansal bilgi sağlanmasına katkı sağlayacağını ifade etmişlerdir. Utku ve Kaya (2021) çalışmalarında, maddi duran varlıkların KÜMİ FRS, diğer standartlar ve muhasebe uygulamaları ile karşılaştırılarak benzerlikler ve farklılıklar ortaya koymuşlar, KÜMİ FRS kapsamında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini örneklerle göstermişlerdir. Sarısoy ve Eskin (2021), finansal raporlama standartlarının genel bir değerlendirmesini yaptıkları çalışmalarında, KÜMİ FRS'nin uygulamaya girmesi ile birlikte bilanço esasına göre muhasebe uygulamalarını yürüten tüm işletmelerde uluslararası standartların uygulanacağını ve bunun 'muhasebenin vergiden ziyade bilgi ihtiyacına hizmet etmesi' ilkesine katkı sağlayacağını belirtmişler ancak denetim sorununun çıkabileceğini vurgulamışlardır.

Literatürde, hasılatın muhasebeleştirilmesini TFRS 15, BOBİ FRS B5 ve VUK/MSUGT düzenlemeleri çerçevesinde ele alan çalışmalar bulunmaktadır. KÜMİ FRS düzenlemesini konu alan çalışmalarda ise düzenlemede yer alan bölümlerin mukayeseli olarak inceleyen, benzerlikler ve farklılıkları ortaya koymak üzere yapılmış çalışmalar bulunmaktadır. Hasılatın muhasebeleştirilmesini KÜMİ FRS B7 özelinde inceleyen çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmada, KÜMİ FRS B7 Hasılat standardı ile TFRS 15, BOBİ FRS B5 ve VUK/MSUGT düzenlemeleri karşılaştırılarak, benzerlikler ve farklılıklar ortaya koyulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın bu yönü ile literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

### 3. KÜMİ FRS Bölüm 7 Hasılat

Hasılat, bir işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan, satış, faiz, kar payları, komisyon ve benzeri gelirlerdir (Çalış ve Hışman, 2019, s.359). KÜMİ FRS B7'de hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirler olarak ifade edilmiştir. KÜMİ FRS B7'nin kapsamı, mal satışı, hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payından oluşmaktadır. KÜMİ FRS B7'ye göre hasılatın, ülkemizdeki vergi uygulamalarında olduğu gibi, belirli gruplar arasında yapılan anlaşma çerçevesinde, satış iskontoları düşüldükten sonra, vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülmesi esas alınmıştır.

KÜMİ FRS B7’de, hizmet sunumu ve inşaa sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesinde; bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre finansal tablolara yansıtılır. Hizmet sunumu ve inşaa sözleşmelerinde işin tamamlanan kısmına isabet eden hasılat beklenmeksizin dönemsel olarak finansal tablolara yansıtılır.

### 3.1. VUK/MSUGT-TFRS 15– BOBİ FRS B5 – KÜMİ FRS B7 Hasılat Taslağı Karşılaştırması

Türkiye’de hasılatın muhasebeleştirilmesine ve raporlamasına ilişkin VUK/MSUGT ve Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan TFRS 15, BOBİ FRS B5 ile kamuoyunun görüşüne sunulan KÜMİ FRS B7 Hasılat düzenlemeleri hazırlanmıştır. İşletmelerin kapsamına girdikleri standart ile uyumlu muhasebeleştirme ve raporlama yapması zorunluluğu bulunmaktadır. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamalar, KÜMİ FRS B7 ve Türkiye’deki mevcut uygulama ve standart uygulamaları kapsamında karşılaştırılmıştır.

#### 3.1.1. Hasılatın Ölçümü

Hasılatın ölçümü ve muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamalar, Türkiye’deki mevcut uygulama ve standartlar kapsamında karşılaştırılmış ve Tablo 1’de gösterilmiştir.

VUK/MSUGT’a göre, mal ve hizmet satışına ilişkin hasılatın gerçekleşebilmesi için hasılat bedelinin içeriği ve tutarı açısından kesin değere ulaşması veya kesin değerini kazanması uygun ve yeterli koşul olarak kabul edilmektedir (Yıkılmaz, Deran ve Erduru, 2016, s.145). Hasılatın ölçümü, satış fiyatından satış iskontoları düşülerek yapılmaktadır (Doğan, 2018, s.120). VUK/MSUGT, mal veya hizmetin satılması ile sağlanan hasılatın faturalandırılması ile birlikte tahakkukunun gerçekleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesi esasını benimsemiştir. Vadeli satışlarda vade farkları ve yabancı para cinsinden yapılan satışlarda dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, brüt satışlar içerisinde kaydedilmekte ve peşin satışlar ile vadeli satışlar arasında bir ayırım yapılmamaktadır (Memiş, 2019, s.240). Vade farkının ilgili hesaplara yansıtılmaması özün önceliği kavramına aykırı bir uygulamadır (Çalış ve Hışman, 2019, s.374).

TFRS 15 hasılatın tanınması ve hesaplanmasında beş basamaklı bir model önermekte ve hasılatın muhasebeleştirilmesini, bazı edim yükümlülüklerinin ve şartlarının yerine getirilmesi şartına bağlamaktadır (TFRS 15.31). TFRS 15 hasılatın muhasebeleştirilmesini edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile gerçekleştiriliyorken, muhasebeleştirilecek hasılat tutarının ölçümü edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedeli ile yapılmaktadır.

BOBİ FRS B5, , işletmenin elde etmiş olduğu ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilir olması durumunda hasılatın kayda alınmasını esas almıştır (BOBİ FRS 5.5). Hasılatın, mal veya hizmet satışına konu taraflar arasında yapılan sözleşme kapsamında, satış iskontoları düşüldükten sonra, satın alınan veya alınması muhtemel bedel esas alınarak ölçülmesi gerekir (BOBİ FRS 5.8). Hasılat bedelinde KDV gibi üçüncü kişilerden tahsil edilen veya edilecek bedeller hasılat tutarına eklenmez (BOBİ FRS 5.10). Acente ilişkisinde ise acente sadece komisyondan elde ettiği gelirini hasılat şeklinde kaydetmesi gerekmektedir (Ataman ve Gökçen, 2017, s.77). Hasılatın ilk kayda alınmasında, tahsilata ilişkin önemli bir risk bulunması durumunda tahsilat bedeli söz konusu riski yansıtacak şekilde düzeltilmesi ve hasılatın düzeltilmiş bedel üzerinden ölçülmesi esastır. Sonradan oluşan belirsizlik durumunda ise ilk kayda alınan hasılat tutarında bir düzeltme yapılmaz, hasılat karşılığında kayda alınan alacak tutarı üzerinden değer düşüklüğü hesaplanır ve varsa değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir (BOBİ FRS 5.11).

KÜMİ FRS B7’de, hasılat, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları düşüldükten sonra, vade farkı ayrıştırılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülmektedir (KÜMİ FRS 7.5). KÜMİ FRS B7’de hasılatın kayda alınmasının şartı ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olması ve söz konusu faydaların güvenilir biçimde ölçülebilmesine bağlıdır. İşletmenin kendi adına sağlayabileceği brüt ekonomik fayda hasılatın kapsamını oluşturur ve üçüncü taraflar adına tahsil edilen tutarlar hasılat kapsamına girmez (KÜMİ FRS 7.6). Standart, VUK/MSUGT ile uyumlu olarak hasılatı doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel tutar üzerinden kayda alınmasını esas almaktadır. Buna göre, hasılatın, vade farkı ayrımı olmaksızın alınan veya alınması beklenen nakit tutar

üzerinden ölçülmesi öngörülmüştür. TFRS 15 ve BOBİ FRS B5 de ise 1 yıldan uzun vadeli satışlarda vade farkı ayrıştırılmaktadır.

KÜMİ FRS B7’de, BOBİ FRS B5’e uyumlu olarak, üçüncü taraflar adına tahsil edilen katma değer vergisi (KDV) gibi tutarlar hasılat olarak değerlendirilmez ve finansal tablolara yansıtılmaz (KÜMİ FRS 7.6, BOBİ FRS 5.10). Genellikle her bir işlem için ayrı ayrı uygulanan kayda alınma ölçütleri, bazı durumlarda işlemin özünü yansıtmak amacı ile tek bir işlemin ayrılabılır kısımlarına ayrı ayrı uygulanması gerekebilir (KÜMİ FRS 7.7).

KÜMİ FRS B7, BOBİ FRS B5 ve VUK/MSUGT’ne göre vadeli satışlarda, vade tarihi 1 yıldan az olması durumunda muhasebeleştirilmesinde vade farkı ayrıştırılmadan tamamı hasılat olarak kayda alınır. TFRS 15’de ise böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Vade farkı 1 yılı aşan satışlarda ise BOBİ FRS B5 ve TFRS 15’de vade farkı ayrıştırması yapılmaktadır. KÜMİ FRS B7 ve MSUGT’de ise vade farkı 1 yılı aşsa bile vade farkı ayrıştırması yapılmamaktadır.

### 3.1.2. Hizmet Sunumu ve İnşa Sözleşmeleri

Hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerine ilişkin uygulamalar, Türkiye’deki mevcut uygulama ve standartlar kapsamında karşılaştırılmış ve Tablo 2’de gösterilmiştir.

VUK/MSUGT hükümlerine göre, hizmet ifa edildiğinde geliri çerik ve tutar olarak kesinleştiğinde muhasebeleştirilebilmektedir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018, s.467). İnşaat sözleşmeleri sonunda oluşan hasılat ve maliyetler inşaata sona erdiğinde tamamlanmış taahhüt yöntemi kullanılarak finansal tablolara yansıtılır. Buna göre yıllara yaygın inşaata ve onarım işlerinde işin bittiği yılda kesin kâr ya da zarar belirlenmekte ve tamamı o yılın geliri sayılmaktadır.

TFRS 15’e göre hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi için, edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ya da bir anda veya zamana yayılı bir şekilde kayda alınması ile finansal tablolara yansıtılmaktadır (TFRS 15 Prf. 35-38).

BOBİ FRS B5’de hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerine ilişkin hasılat ve maliyetlerin, bir işlemin sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebileceği durumlarda, raporlama dönemi sonu itibarıyla hasılat tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanarak dönemsel olarak finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmektedir (BOBİ FRS 5.18). Bu yöntemle göre, her raporlama dönemi sonunda tamamlanan işe isabet eden maliyet, hasılat ve kârın raporlanması sağlanır (BOBİ FRS 5.23). Hizmet sunumu ve inşa sözleşmesine ilişkin sonucun güvenilir olarak tahmin edilememesi durumunda geri kazanılması beklenen gider tutarı kadar hasılat muhasebeleştirilmekte ve ilgili işleme ilişkin herhangi bir kâr ortaya çıkmamaktadır (Sabuncu, 2018, s.241).

KÜMİ FRS B7’ye göre hizmet sunumu ve bir inşa sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edileceği durumlarda hizmet veya sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetlerin raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” kullanılarak dönemsel olarak finansal raporlara alınacağı belirtilmektedir (KÜMİ FRS 7.14).

İnşaat işinin başladıktan sonra inşaatta ihtiyaç duyulan ilk madde ve malzemelerin alımında farklılık söz konusudur. İlk madde ve malzemelerin vadeli alımlarında ortaya çıkan vade farkı TFRS 15’e göre finansman gideri olarak kayıtlara alınırken, BOBİ FRS’de vade bir yıldan yüksek olduğu zaman finansman gideri niteliği taşıyor vade bir yılın altındaysa KÜMİ FRS ve VUK’ta olduğu gibi vade farkı maliyete dâhil edilir.

İnşaatla ilgili dönüştürme maliyetlerinde maliyet hesaplama yöntemi olarak VUK, KÜMİ FRS ve BOBİ FRS tam maliyet yöntemini kullanırken TFRS 15 normal maliyet yöntemini kullanır. Maliyet hesaplamadan BOBİ FRS her ne kadar tam maliyet yöntemini kullansa da normal maliyet yönteminin kullanımına da izin vermektedir.

Vergi mevzuatımızda inşaata işine ilişkin gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi işin bitiminde yani tamamlanma yöntemi esas alınarak kayıtlara alınır. BOBİ FRS B5 ve KÜMİ FRS B7’den farklı olarak TFRS 15’de sözleşmenin tanımlanması

üzerinde durulmuş ve beş basamaklı bir model ortaya koyulmuştur. TFRS 15'e göre hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerine ilişkin hasılat tanımlanmış bir sözleşme ile edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ölçülmektedir. BOBİ FRS B5 ve KÜMİ FRS B7'de hizmet sunumu ve inşa sözleşmelerinde hasılat tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hesaplanarak dönemsel olarak muhasebeleştirilmelidir (KÜMİ FRS 7.14; BOBİ FRS 5.18).

### 3.1.3. Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları

Faiz, isim hakkı ve kâr paylarına ilişkin uygulamalar, Türkiye'deki mevcut uygulama ve standartlar kapsamında karşılaştırılmış ve Tablo 3'de gösterilmiştir.

VUK/MSUGT'ye göre vade farkı hasılatın ayrıştırmadan muhasebeleştirilmektedir (Doğan, 2018, s.120). TFRS 15'de işletme faiz gelirlerini müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden kaynaklanan hasılatın ayrı olarak muhasebeleştirir ve kapsamlı gelir tablosunda raporlar (TFRS 15 prf. 35). TFRS 15'e göre uygulama kolaylığı hariç olmak üzere tüm vade farkları ayrıştırmaktadır (TFRS 15 prf. 60-63). Standartta, vade farkı etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak hasılatın ayrıştırmak suretiyle faiz geliri olarak kaydedilmekte ve finansal tablolarda sunulmaktadır (Memiş, 2019, s.242).

BOBİ FRS'ye göre, faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri, hasılatla ilişkin genel kayda alma ölçütlerini karşıladığında finansal tablolara yansıtılır (BOBİ FRS 5.40). Faiz, etkin faiz yöntemine göre hesaplanarak muhasebeleştirilir, isim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk eder. Kar payları ise, hissedarların ödemeyi alma hakkı olduğu anda kayda alınır (BOBİ FRS 5.41). Etkin faiz yöntemine göre hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak muhasebeleştirilir ve ilgili döneme kadar ertelenmiş faiz geliri olarak finansal durum tablosunda gösterilmektedir (BOBİ FRS 5.9). Buna göre, standart bir yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkları ayrıştırılmasını öngörmektedir.

KÜMİ FRS B7'de isim olarak belirtilmemekle birlikte itfa edilmiş değer ile hesaplanması örneklendirilmektedir (KÜMİ FRS 7.20). Ancak, aynı örnekte "etkin faiz oranı" yerine "iç verim oranı" ifadesi kullanılmıştır. Buna göre uygulama açısından, TFRS 15, BOBİ FRS B5 ve KÜMİ FRS B7 faiz hesaplaması açısından benzer niteliktedir (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019:422).

## 4. KÜMİ FRS Bölüm 7 Hasılatın Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnek Uygulamalar

Çalışmanın bu bölümünde KÜMİ FRS B7'de yer alan düzenlemelerindeki tamamlanma yüzdesi yöntemi, vadeli satışlar ve satış sonrası hizmete ilişkin örnek uygulamalara yer verilecektir. Örnekler yazar tarafından oluşturulmuştur.

**Örnek 1 (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi):** A inşaat işletmesi, X inşaat projesi için 8.03.2020 tarihinde müşteri işletme ile bir sözleşme imzalamıştır. İnşaatın toplam bedeli 4.000.000 ₺ olarak belirlenmiştir. İnşaat 8.03.2021 tarihinde teslim edilecektir. İnşaatın öngörülen maliyeti 2.000.000 ₺'dir. 31.12.2020 tarihinde katılan maliyet 1.400.000 ₺'dir. KÜMİ FRS B7'de Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre hasılatın hesaplanması aşağıdaki gibidir:

Tamamlanma Yüzdesi = Katılan maliyet / Toplam öngörülen maliyet

Tamamlanma Yüzdesi = 1.400.000 / 2.000.000 = %70

Toplam proje bedeli = 4.000.000 ₺

KÜMİ FRS'ye göre;

2020 yılı Hasılat Tutarı = 4.000.000\*0,70 = 2.800.000 ₺

KÜMİ FRS B7'de, hasılat tutarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi TFRS 15 ve BOBİ FRS B5 uygulamaları ile uyumludur.

----- 31.12.2020 -----	
622 Satılan Hizmet Maliyeti	1.400.000
170 Yıl. Yay. İnş. ve Onar. Mal.	1.400.000
----- 31.12.2021 -----	
350 Yıllara Yay. İnş. Hakedişleri	2.800.000
600 Yurtiçi Satışlar	2.800.000
----- 31.12.2020 -----	
600 Yurtiçi Satışlar	2.800.000
690 Dönem Kârı/Zararı	2.800.000
----- 31.12.2021 -----	
690 Dönem Kârı /Zararı	1.400.000
622 Satılan Hizmet Maliyeti	1.400.000
----- 31.12.2020 -----	
690 Dönem Karı/Zararı	1.400.000
692 Dönem Net Kâr/Zararı	1.400.000
----- 31.12.2021 -----	

VUK/MSUGT'ye göre; 2020 yılı hasılatı iş bitmediği için hesaplanmamıştır.

**Örnek 2 (Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi):** A inşaat taahhüt işletmesi 05.05.2020 tarihinde işyeri inşaatına başlamıştır. İnşaata ilişkin tahmini maliyet tutarı 500.000 ₺ ve taahhüt bedeli 750.000 ₺'dir.

31.12.2020 tarihinde hesaplanan inşaat maliyeti 300.000 ₺'dir.

Söz konusu veriler çerçevesinde BOBİ FRS B5, KÜMİ FRS B7 ve TFRS 15 Standartlarına göre dönem sonunda yapılacak hesaplamalar aşağıdaki gibidir;

Tamamlanma Düzeyi = Katlanılan maliyet / Toplam öngörülen maliyet = 300.000 / 500.000

Tamamlanma Düzeyi = %60

Toplam Proje Bedeli = 750.000 ₺

Bu hesaplamalar çerçevesinde 2020 yılı için kâr zarar tablosuna yansıtılacak hasılat tutarı;

Proje bedeli\*ilerleme düzeyi = 750.000\*0,60 = 50.000 ₺'dir.

KÜMİ FRS B7'ye göre dönem sonunda hasılat hesaplanırken, MSUGT /VUK'ye göre dönem sonlarında hasılat hesaplanmayıp o döneme ait maliyetler bilanço kalemlerine aktarılır.

**Örnek 3 (Vadeli Satışlar):** A işletmesi 08.05.2021 tarihinde peşin satış fiyatı 800.000 ₺ olan X mamulünü 24 ay vade ile KDV hariç (%18) 832.320 ₺'ye kredili olarak satmıştır. KDV tutarı peşin tahsil edilmiştir. Yıllık faiz oranı %1'dir.

KÜMİ FRS B7'ye göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

----- 08.05.2021 -----		
100 Kasa	149.818	
220 Alıcılar	832.320	
	600 Yurt İçi Satışlar	832.320
	391 Hesaplanan KDV	149.818
----- 31.12.2021 -----		
120 Alıcılar	832.320	
	220 Alıcılar	832.320
----- 08.05.2022 -----		
102 Bankalar	832.320	
	120 Alıcılar	832.320
----- / -----		

KÜMİ FRS B7 ve TDHP ise vade farkı ayrıştırması yapılmadan muhasebeleştirilir. Standart kapsamında, konsolidasyon ve ertelenmiş vergiler gibi hükümler yer almamaktadır (Akbulut ve Can, 2020, s.88). Vade tarihinin 1 yıldan uzun olduğu vadeli satışlarda TFRS 15 ve BOBİ FRS B5'de vadeli satış tutarından ürünün bugünkü değeri bulunur ve aradaki fark ayrıştırılarak 382/482 Ertelenmiş Gelirler hesabında muhasebeleştirilir.

#### BOBİ FRS ve TFRS 15'e göre;

1. Yıl Faizi:  $800.000 \times 0,02 = 16.000$

2. Yıl Faizi:  $816.000 \times 0,02 = 16.320$

Toplam vade farkı =  $32.320$

----- 08.05.2021 -----		
100 Kasa	144.000	
220 Alıcılar	832.320	
	600 Yurt İçi Satışlar	800.000
	382 Ertelenmiş Gelirler	16.000
	482 Ertelenmiş Gelirler	16.320
	391 Hesaplanan KDV	144.000
----- 31.12.2021 -----		
382 Ertelenmiş Gelirler	16.000	
	642 Faiz Gelirleri	16.000

----- 31.12.2021 -----

482 Ertenlenmiş Gelirler	16.320	
382 Ertenlenmiş Gelirler		16.320

----- 31.12.2022 -----

382 Ertenlenmiş Gelirler	16.320	
642 Faiz Gelirleri		16.320

----- 31.12.2022 -----

120 Alıcılar	832.320	
220 Alıcılar		832.320

----- 08.05.2022 -----

102 Bankalar	832.320	
120 Alıcılar		832.320

----- / -----

**Örnek 4 (Satış Sonrası Hizmet):** A işletmesi X işletmesine 10.04.2021 tarihinde KDV hariç (%18) 500.000 ₺ bedelle fotokopi makinasını peşin olarak satmıştır. Satış sözleşmesinde fotokopi makinasının 10.05.2022 tarihinde yapılacak 1 servis hizmet bedelinin satış bedeline dahil olduğu belirtilmiştir. TFRS 15, BOBİ FRS B5 ve KÜMİ FRS B7'ye göre muhasebeleştirilmesi;

----- 10.04.2021 -----

102 Bankalar	590.000	
600 Yurt İçi Satışlar		490.000
480 Gelecek Aylara Ait Gelirler		10.000
391 Hesaplanan KDV		90.000

----- 31.12.2021 -----

480 Gelecek Aylara Ait Gelirler	10.000	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler		10.000

----- 10.05.2021 -----

380 Gelecek Aylara Ait Gelirler	10.000	
600 Yurt İçi Satışlar		10.000

----- / -----

Makinenin alıcıya teslim edilmesi ile birlikte, makine satışı ile ilgili yükümlülük yerine getirilmiş ve buna ilişkin hasılat kayda alınmıştır. Satışa ilişkin servis hizmeti 1 yıl sonra yapılacaktır. Hizmet tutarı hasılat tutarından ayrıştırılarak muhasebeleştirilir. Dönem sonunda ilgili servis hizmeti uzun vadeli hesaptan kısa vadeli hesaba aktarılır. Servis hizmeti yerine getirildiğinde ise hasılat olarak kayda alınır. VUK/MSUGT'ye göre ise, satışın gerçekleştiği tarihte servis hizmetinin dâhil olduğu satış tutarının tamamı hasılat olarak muhasebeleştirilir.

## 5. Sonuç ve Tartışma

Günümüzde, işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlaması ve uygun koşullarda ucuz finansman olanaklarına sahip olmasında standart bir muhasebe dili son derece önemlidir. Bu amaçla, KGK tarafından hazırlanan KÜMİ FRS, vergi muhasebesi anlayışından uzaklaşarak ticari muhasebe anlayışına geçme noktasında önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir. Standardın, ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan küçük ve mikro işletmelerin, muhasebeleştirme süreçlerinde kolaylaştırıcı uygulamalar içermesi, sade ve anlaşılır bir raporlama anlayışı benimsemesinin söz konusu işletmeler için standarda geçiş sürecinde olumlu katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Türkiye'de 2005 yılında farklı ölçekteki işletmeler için başlayan finansal raporlamada standartlaşma süreci KÜMİ FRS'nin uygulanmaya başlaması ile neredeyse bütün işletmeleri kapsayan duruma gelecektir. Diğer standartlara göre daha sade bir anlatıma sahip olan KÜMİ FRS'ye işletmelerin uyumunun daha hızlı olacağı düşünülmektedir. Türkiye'de küçük ve mikro işletmeler mevcut istihdamın önemli bir bölümünü karşılamakta ve ülke ekonomisine önemli katkılar sağlamaktadır. KÜMİ FRS'nin yürürlüğe girmesi ve uygulanmaya başlaması ile birlikte küçük ve mikro işletmelerin daha nitelikli, daha faydalı, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir finansal bilgi sunan finansal raporlar hazırlaması sağlanacaktır. Mevcut durumda finansal tablolarını VUK/MSUGT hükümleri çerçevesinde hazırlayan küçük ve mikro işletmelerin gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal rapor sunması, işletmelerin finansal bilgileri ile ilgilenen tüm bilgi kullanıcılarının, planlama ve karar süreçlerinde kullanabilecekleri doğru bilgilere ulaşmasını mümkün kılacaktır. Ülke ekonomisi açısından önemli bir yere sahip olan küçük ve mikro işletmelerin finansal verilerinin ekonomik anlamda aynı değeri ifade edebilmesi ve karşılaştırılabilirliğin sağlanması açısından tek standardın uygulanması önem arz etmektedir.

Hasılatın tespiti konusunda mevzuat ve standartlar arasında farklılık söz konusudur. Vergi mevzuatında inşaat işine ilişkin gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi için bitimde tamamlanma yöntemi esas alınarak gerçekleştirilir. BOBİ FRS B5 ve KÜMİ FRS B7'de tamamlanma yüzdesi esas alınır ve TFRS 15'teki girdi yöntemi ile aynı şekilde hesaplanmaktadır. Dolayısıyla, mevzuata göre tamamlanma yöntemine göre iş bitim döneminde kar ve zarar ortaya çıkarken, standartlara göre iş bitim yılına bakılmaksızın işin devam ettiği her dönemin sonunda hasılat hesaplanarak döneme ilişkin kar veya zarar kayıtlara alınır. Standartlarda, hasılatın muhasebeleştirilmesinde ekonomik faydanın işletmeye girmesi esası üzerinde durulmaktadır.

Bu çalışmada, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve finansal raporlara yansıtılması hususunda ülkemizde hali hazırda uygulamada olan standartlar ile KGK tarafından hazırlanarak kamuoyunun görüşüne sunulan KÜMİ FRS seti taslağı Bölüm 7 Hasılat düzenlemesi karşılaştırılmış, benzerlikler ve farklılıklar tespit edilmiştir. KÜMİ FRS B7 diğer standartlar ile karşılaştırıldığında daha sade ve uygulayıcılar açısından anlaşılması kolay bir düzenlemedir. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamaların genel olarak BOBİ FRS B5 ve TFRS 15'e uyumlu olduğu görülmektedir. Çalışmanın, KÜMİ FRS B7 kapsamında hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda literatüre ve ilgi duyan taraflara yararlı olacağı düşünülmektedir.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış bağımsız.

**Çıkar Çatışması:** Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

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

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

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

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



## Kaynaklar

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Türkiye muhasebe standartları ile uyumlu tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akbulut, E. ve Can, M. E. (2020). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı (KÜMİ FRS) taslağı hakkında. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 63, 85-93.
- Aktaş, R. ve Varol, İ.D. (2017). Yeni hasılat standardı UFRS 15'e göre hasılatın muhasebeleştirilmesi: çok unsurlu sözleşmeler ve sözleşme değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73): 28-50.
- Ataman, B. ve Gökçen, G. (2017). *Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) uygulamaları*. Beta Yayıncılık, İstanbul.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat: temel ilkelerin incelenmesi ve bir uygulama. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39(2): 403-430.
- Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS) ile tam set Türkiye muhasebe ve Türkiye finansal raporlama standartlarının (TMS/TFRS) karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3): 153-168.
- Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS), 2021, KGK. EK 3.pdf (kgk.gov.tr) (Erişim Tarihi: 06.05.2021).
- Calayoğlu, İ. ve Yılmaz, R. (2016). TFRS-15'e göre yazılım sektöründeki sözleşmelerin hasılatının hesaplanması ve tanınması. *PESA International Journal of Social Studies*, 2(2): 18-42.
- Çalış, Y, Hışman, B. (2019). Hasılatın TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı, BOBİ FRS bölüm 5 ve vergi kanunlarına göre karşılaştırmalı incelenmesi. *İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi*. 11 (4) , 355-377.
- Demirkol, Ö.F. TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı: 5 aşamalı model. *AVRASYA Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 6(15): 415-434, 2018.
- Gençoğlu, Ü.G. (2017). Temel konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (76): 1-23.
- Doğan, A. (2018). Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı ile VUK/MSUGT karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.80, s.115-131.
- Gençoğlu, Ü.G. (2020). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standardı taslağı'nın BOBİ FRS ve vergi uygulamalarımız ile karşılaştırılması ve genel değerlendirme. *Business and Economics Research Journal*, 11(1), 187 –199.
- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, Ö. F. (2018). BOBİ FRS ve TFRS'nin finansal raporlara etkileri açısından karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 3(2): 437-457, 2018.
- Gökçen, G., Öztürk, E. ve Güleç, Ö.F. (2019). KÜMİ FRS seti taslağı, BOBİ FRS seti ve tam set TMS/TFRS'nin temel konular açısından karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 4(3), 413–430.
- Keskin, A.İ.ve Dinçer, B. UFRS 15-Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(103), 219-246, 2015.
- Kıllı, M. ve Işık, Y. (2018). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı ve BOBİ FRS kapsamında incelenmesi. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (6)
- Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin iş dünyasına sağlayabileceği yararlar: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve mevcut muhasebe sistemiyle mukayeseli bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S.22, ss.1-19.
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı (KÜMİ FRS), 2019, KÜMİ FRS Taslak Metin.pdf (kgk.gov.tr) (Erişim Tarihi:07.05.2021).
- Memiş, M.Ü. (2019). Hasılatın muhasebeleştirilmesinde MSUGT-TMS/TFRS-BOBİ FRS karşılaştırması. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.10, S.19, s.214-235.

- Mert, H. ve Baş, E. (2017). TMS 18 hasılat ve UFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standartlarının faktoring işletmeleri açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 17(52): 35-56.
- Utku, M. ve Kaya, Y. (2021). Küçük ve mikro işletmeler için finansal raporlama standartları (KÜMİ FRS) çerçevesinde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*, 31(163), 123-139
- Uyar Oğuz, H., Solmaz, S., A. ve Ergün, B. (2020). TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden hasılat standardının otel işletmeleri açısından değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (2), 1489-1504.
- Saban, M., Gürkan, S., Vargün, H. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat Sözleşmeleri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(1): 43-64, 2019.
- Sabuncu, B. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Hasılatın Ölçüm ve Muhasebeleştirilmesinin İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.20, S.4, s.738-760.
- Sarısoy, Ö. ve Eskin, İ. (2021). KOBİ IFRS'den günümüze finansal raporlama standartlarının genel bir değerlendirmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, S. 64, ss.19-37
- Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS ) 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 2021, TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat (kgk.gov.tr). (Erişim Tarihi:06.05.2021).
- Yıkılmaz, S., Deran, A. ve Erduru, İ. (2016). Hasılat yaratan işlemlerin muhasebeleştirilme ilkelerinin Türk vergi mevzuatı ve Türkiye muhasebe standartları kapsamında incelenmesi: muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma. *Ömer Halis Demir Üniversitesi İİBF Dergisi*, 9(4):143-164.

<b>Tablo 1: Hasılatın Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesinin Karşılaştırması</b>				
<b>İşlem</b>	<b>VUK/MSUGT</b>	<b>TFRS 15</b>	<b>BOBİ FRS B5</b>	<b>KÜMİ FRS B7</b>
Hasılatın Kayda Alınması	Satış faturasının hazırlanmasıyla tahakkuk etmekte ve muhasebeleştirilmektedir	Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi durumunda muhasebeleştirilmektedir	Ekonomik faydanın işletmeye girme ihtimalinin yüksek olması ve bu faydaların güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması durumunda muhasebeleştirilmektedir	Ekonomik faydanın işletmeye girme ihtimalinin yüksek olması ve bu faydaların güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması durumunda muhasebeleştirilmektedir
Hasılatın Ölçüm Yöntemi	Satış fiyatı-iskontolar	Değişken bedel (İşlem bedeli esas alınarak ölçülür)	Satış iskontoları düşüldükten sonra, alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak ölçülür	Satış iskontoları düşüldükten sonra, vade farkı ayrıştırılmaksızın, doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülmektedir

<b>Tablo 2: Hizmet Sunumu ve İnşa Sözleşmeleri Karşılaştırması</b>				
<b>İşlem</b>	<b>VUK/MSUGT</b>	<b>TFRS 15</b>	<b>BOBİ FRS B5</b>	<b>KÜMİ FRS B7</b>
Hizmet Sunumu	Gelir içerik ve tutar olarak kesinleştiğinde	Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi ya da bir anda veya zamana yayılı bir şekilde	Tamamlanma yüzdesi yöntemi	Tamamlanma yüzdesi yöntemi
İnşa Sözleşmeleri	Tamamlanmış taahhüt yöntemi	Edim yerine getirildikçe muhasebeleştirilir	Tamamlanma yüzdesi yöntemi	Tamamlanma yüzdesi yöntemi

<b>Tablo 3: Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları Karşılaştırması</b>				
<b>İşlem</b>	<b>VUK/MSUGT</b>	<b>TFRS 15</b>	<b>BOBİ FRS B5</b>	<b>KÜMİ FRS B7</b>
Vade Farkı	Vade farkı ayrıştırılmaz	Bütün vade farkları ayrıştırılır	Vade 1 yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır	Vade farkı ayrıştırılmaz
Faiz	Belirlenmemiş	Etkin faiz yöntemi	Etkin faiz Yöntemi	İtfa edilmiş değer



## TANIM

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

## AMAÇ ve KAPSAM

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

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

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

## EDİTORYAL POLİTİKALAR VE HAKEM SÜRECİ

### Yayın Politikası

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

### Genel İlkeler

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

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

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

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

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

### Yazarların Sorumluluğu

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

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

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

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

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

### **Hakem Süreci**

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

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

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

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

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

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

### **TELİF HAKKINDA**

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

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

## AÇIK ERİŞİM İLKESİ

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

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

## ETİK

### Yayın Etiği İlke ve Standartları

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

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

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

### Araştırma Etiği

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

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

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

## **DİL**

Derginin dili Türkçe ve Amerikan İngilizcesi’dir.

## **YAZILARIN HAZIRLANMASI VE YAZIM KURALLARI**

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

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



## Kaynaklar

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

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

## Referans Stili ve Formatı

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

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

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

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

## Metin İçinde Kaynak Gösterme

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

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

## Örnekler:

### ***Birden fazla kaynak;***

(Esin ve ark., 2002; Karasar 1995)

### ***Tek yazarlı kaynak;***

(Akyolcu, 2007)

### ***İki yazarlı kaynak;***

(Sayiner ve Demirci 2007, s. 72)

### ***Üç, dört ve beş yazarlı kaynak;***

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

### ***Altı ve daha çok yazarlı kaynak;***

(Çavdar ve ark., 2003)

### Kaynaklar Bölümünde Kaynak Gösterme

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

**Kaynak yazımı ile ilgili örnekler aşağıda verilmiştir.**

#### Kitap

##### a) Türkçe Kitap

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

##### b) Türkçeye Çevrilmiş Kitap

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

##### c) Editörlü Kitap

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

##### d) Çok Yazarlı Türkçe Kitap

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

##### e) İngilizce Kitap

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

##### f) İngilizce Kitap İçerisinde Bölüm

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

##### g) Türkçe Kitap İçerisinde Bölüm

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

##### h) Yayıncının ve Yazarın Kurum Olduğu Yayın

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

#### Makale

##### a) Türkçe Makale

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

##### b) İngilizce Makale

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

##### c) Yediden Fazla Yazarlı Makale

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

**d) DOI'si Olmayan Online Edinilmiş Makale**

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

**e) DOI'si Olan Makale**

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

**f) Advance Online Olarak Yayımlanmış Makale**

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

**g) Popüler Dergi Makalesi**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**f) Sempozyum Katkısı**

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

**g) Online Olarak Erişilen Konferans Bildiri Özeti**

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

**h) Düzenli Olarak Online Yayımlanan Bildiriler**

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

**i) Kitap Şeklinde Yayımlanan Bildiriler**

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

**j) Kongre Bildirisi**

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

**Diğer Kaynaklar****a) Gazete Yazısı**

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

**b) Online Gazete Yazısı**

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

**c) Web Page/Blog Post**

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

**d) Online Ansiklopedi/Sözlük**

Bilgi mimarisi. (2014, 20 Aralık). Wikipedi içinde. Erişim adresi: [http://tr.wikipedia.org/wiki/Bilgi\\_mimarisi](http://tr.wikipedia.org/wiki/Bilgi_mimarisi)

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

**e) Podcast**

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

**f) Bir Televizyon Dizisinden Tek Bir Bölüm**

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

**g) Müzik Kaydı**

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

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

**SON KONTROL LİSTESİ**

Aşağıdaki listede eksik olmadığından emin olun:

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

**İLETİŞİM İÇİN:**

Tel : +90 2124737070/ 18315

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

Email : [jai@istanbul.edu.tr](mailto:jai@istanbul.edu.tr)

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

**DESCRIPTION**

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

**AIM AND SCOPE**

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

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

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

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

**General Principles**

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

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

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

**Author Responsibilities**

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

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

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

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

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

### **Peer Review Process**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **COPYRIGHT NOTICE**

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

## **OPEN ACCESS STATEMENT**

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

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

## **ETHICS**

### **Standards and Principles of Publication Ethics**

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

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

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

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

### **Research Ethics**

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

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



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

## LANGUAGE

The language of the Journal is Turkish and American English.

## MANUSCRIPT ORGANIZATION AND FORMAT

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

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

**References**

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

**Reference Style and Format**

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

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

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

**Citations in the Text**

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

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

**Samples:*****More than one citation;***

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

***Citation with one author;***

(Akyolcu, 2007)

***Citation with two authors;***

(Sayiner & Demirci, 2007)

***Citation with three, four, five authors;***

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

***Citations with more than six authors;***

(Çavdar et al., 2003)

**Citations in the Reference**

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

## Basic Reference Types

### Book

#### a) Turkish Book

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

#### b) Book Translated into Turkish

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

#### c) Edited Book

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

#### d) Turkish Book with Multiple Authors

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

#### e) Book in English

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

#### f) Chapter in an Edited Book

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

#### g) Chapter in an Edited Book in Turkish

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

#### h) Book with the same organization as author and publisher

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

### Article

#### a) Turkish Article

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

#### b) English Article

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

#### c) Journal Article with DOI and More Than Seven Authors

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

**d) Journal Article from Web, without DOI**

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

**e) Journal Article with DOI**

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

**f) Advance Online Publication**

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

**g) Article in a Magazine**

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

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

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

**b) Dissertation/Thesis from an Institutional Database**

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

**c) Dissertation/Thesis from Web**

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

**d) Dissertation/Thesis abstracted in Dissertations Abstracts International**

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

**e) Symposium Contribution**

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

**f) Conference Paper Abstract Retrieved Online**

Liu, S. (2005, May). *Defending against business crises with the help of intelligent agent based early warning solutions*. Paper presented at the Seventh International Conference on Enterprise Information Systems, Miami, FL. Abstract retrieved from [http://www.iceis.org/iceis2005/abstracts\\_2005.htm](http://www.iceis.org/iceis2005/abstracts_2005.htm)

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

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

**h) Proceeding in Book Form**

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

**i) Paper Presentation**

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

**Other Sources****a) Newspaper Article**

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

**b) Newspaper Article with no Author**

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

**c) Web Page/Blog Post**

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

**d) Online Encyclopedia/Dictionary**

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

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

**e) Podcast**

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

**f) Single Episode in a Television Series**

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

**g) Music**

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

## **SUBMISSION CHECKLIST**

Ensure that the following items are present:

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

## **CONTACT INFO**

Phone : +90 2124737070/ 18315

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

Email : [jai@istanbul.edu.tr](mailto:jai@istanbul.edu.tr)

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

## COPYRIGHT AGREEMENT FORM / TELİF HAKKI ANLAŞMASI FORMU



**İstanbul University**  
İstanbul Üniversitesi

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

**Copyright Agreement Form**  
Telif Hakkı Anlaşması Formu

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

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

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

<b>Responsible/Corresponding Author:</b> Sorumlu Yazar:	
--	--

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

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

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

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





## İÇİNDEKİLER / CONTENTS

**Muhasebe Enstitüsü Dergisi 65. Sayısı**  
*Lerzan Kavut*

**Hediye, Denetçi, Bağımsızlık Sarmalı**  
*Süleyman Yükçü, Sevda Anlı*

**Denetim Senaryolarının Muhasebe Denetimindeki Önemi**  
*Ayça Akarçay Öğüz, N. Gözde Bircan*

**Önemli Muhasebe Tahminlerinin Kilit Denetim Konuları Çerçevesinde İncelenmesi**  
*Ayça Zeynep Süer*

**COVID-19 Pandemisinin Bağımsız Denetime Etkileri:  
Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi**  
*Yasemin Acar Uğurlu, Özkan Sarısoy*

**The Effect of Company and Auditor Characteristics on Timeliness of  
Financial Reporting: A Study of Banking Companies in Indonesia**  
*Siswantoro Siswantoro*

**Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı  
Çerçevesinde Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Diğer  
Finansal Raporlama Standartları ile Karşılaştırılması**  
*Neşegül Parlak*



İstanbul Üniversitesi  
İşletme Fakültesi

**MUHASEBE ENSTİTÜSÜ**

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

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