



Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir

Cilt/Volume : 6 Sayı/Issue : 1 Ocak/January 2023 ISSN : 2618-5679 e-ISSN : 2619-9920

Ida

Academia

Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

Balıkesir SMMMO Adına Sahibi

Owner on Behalf of Balıkesir Chamber of Certified Public Accountants

SMMM Ertuğ ASLAN, Balıkesir SMMMO, Balıkesir, Türkiye

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY – İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Editör Yardımcıları

Vice Editors

Prof. Dr. Hakan AY – Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Prof. Dr. Özgür BİYAN – Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, Bandırma, Türkiye

Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK – Kırklareli Üniversitesi, Kırklareli, Türkiye

Doç. Dr. Zafer YALÇIN – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Maliye), Balıkesir, Türkiye

Dr. Öğr. Üyesi Çağatay AKARÇAY – Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa OĞUZ – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Muhasebe), Balıkesir, Türkiye

Öğr. Gör. Şahin ZENGİN – Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye

Dil Editörü

Language Editor

Doç. Dr. Gonca KUZAY DEMİR, İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Yayın Sekreteri

Editorial Staff

Dr. SMMM Hasan SEZGİN

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Maliye alanlarında Türkçe yayın kabul eden, yılda 2 kez (Ocak ve Temmuz aylarında) yayınlanan ulusal, hakemli, bilimsek süreli yayın.

National, peer-reviewed scientific and periodical journal which accepts articles in Accounting and Public Finance in Turkish and publishes twice a year.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Maliye alanlarındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Aim of this review; evaluating of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Public Finance depending on our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which is directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi / Headquarter and Inquiry Address



0.266 221 31 10 (Pbx)
0.266 221 34 40
0.266 221 35 50
0.266 221 35 95



0.266 221 31 55
0.543 892 51 31
0.533 925 65 21
www.blksmmmo.org.tr



idari@blksmmmo.org.tr
balikesirsmmmo@hotmail.com
Kasaplar Mahallesi Soma Caddesi
No. 123 Altteylül/BALIKESİR

Kapak Tasarım: Hasan SEZGİN

Baskı: Taner Ofset San.Tic.Ltd.Şti. Hacı İlbey Mh. M.Akif Ersoy Cd. No. 25/B Altteylül/BALIKESİR Tel. : 0266 239 77 92
E.Posta : tanerofset@gmail.com

Bu derginin tüm telif hakları Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na aittir.

All copyrights of this journal are reserved by Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir.

Telif: Tüm hakları saklıdır. Bu derginin tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal cannot be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

ISSN 2618-5679
E-ISSN 2619-9920

Bu dergide ileri sürülen fikirler, makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler Balıkesir SMMM'nun görüşlerini yansıtmaz.

Views expressed in this journal are those of authors.
Those views do not reflect the opinions of Balıkesir CCPA.

İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi Ulakbim Dergipark ve ASOS İndex
arşivlerinde taranmaktadır.

İda Academia Journal of Accounting and Public Finance is indexed by
Ulakbim Dergipark and ASOS Index archives.

ASOS
index

Makale Gönderme Adresi
For Manuscript Submission
www.idaacademia.org

Danışma Kurulu Advisory Board

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN - Başkent Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ - Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye
Prof. Dr. Ümit ATAMAN - Marmara Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN - Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI - Ankara Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU - Bursa Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye
Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU - Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU - Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ - Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, Hatay, Türkiye
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN - Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Niğde, Türkiye
Prof. Dr. Yakup SELVİ - İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi, Lefkoşa, KKTC
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ - Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ - Hacettepe Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ - Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye
Prof. Dr. Hanife Dilek YILMAZCAN - Maltepe Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Dr. YMM Masum TÜRKER, İstanbul, Türkiye

Yayın Kurulu Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY - İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Mahmut KARGİN - Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa, Türkiye
Prof. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Ankara Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Doç. Dr. Musa GÖK - İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Doç. Dr. Zafer YALÇIN - Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye
SMMM Ertuğ ASLAN, Balıkesir, Türkiye

Sunuş

Değerli okurlar, akademisyenler ve meslek mensupları,

Bilginin paylaşıldıkça çoğaldığına olan inancımızla; bilimsel hayata katkıda bulunmak, bilimsel araştırmaların daha nitelikli hale gelmesinde ilgililere destek olmak, akademik bir meslek odası olarak meslek mensuplarımızın ve muhasebe uygulayıcılarının nitelikli bilgi ihtiyaçlarını temin etmek gibi hedeflerle yayın hayatına başladığımız IDA ACADEMIA Dergimizin on birinci sayısında sizlerle bir aradayız. Dergimiz bu sayısında içerdığı birbirinden değerli araştırmalar vasıtası ile yayın hayatında süreklilik hedefine doğru emin adımlarla yürümektedir. Bu sebeple dergimizin onuncu sayısının vücut bulmasında emeği geçen tüm editör ve yayın kuruluna, hakemlere ve yazarlara bir kez daha teşekkürü bir borç bilirim.

Dergimizin daha nice nitelikli sayılarında kıymetli çalışmalarınızı yayınlamak dileklerimizle saygılar sunarım.

SMMM Ertuğ ASLAN

Balıkesir SMMM Odası Başkanı

Editörden

Değerli İda Academia Okuyucuları,

Dergimizin on birinci sayısında sizlerle buluşmaktan memnun olduğumu ifade etmek isterim. Bu sayıda üç makale ile karşınızda olmaktan mutluluk duymaktayım. Temmuz 2023'te yayınlanacak olan sayımızda çok değerli yayınlarınızı yayınlamaktan mutluluk duyacağımızı bildirmek isterim.

Saygılarımla,

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

İzmir Demokrasi Üniversitesi İİBF Dekanı

İçindekiler / Contents

Araştırma Makalesi

Kaan Ramazan ÇAKALI, Gürol BALOĞLU

BAĞIMZSIZ DENETİM ETİK UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE İÇ
DENETİM ETİK UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Evaluation of Internal Audit Ethics Practices within the Framework
of Independent Audit Ethics Practices

1

Araştırma Makalesi

Gökay ONUR, Nilgün KAYALI, Ayşe NECEF YERELİ

KOOPERATİFLERDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Accounting of Period-End Transactions in Cooperatives

21

Araştırma Makalesi

Mehtap KARABULUT, Fatma TEKTÜFEKÇİ

KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI (KÜMİ FRS) TASLAĞI İLE KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ)
İNCELEMESİ: KÜMİ FRS TASLAĞI ÜZERİNE İZMİR İLİ MUHASEBE
MESLEK MENSUPLARININ ALGI VE FARKINDALIK DÜZEYİNİ
BELİRLEMeye YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

The Examination of Financial Reporting Standard for Small and
Micro Enterprises (FRS for SMEs) Draft and FRS for SMEs (2022
Version): A Research on İzmir Provincial Professional Accountants'
Perception and Awareness on the FRS for SMEs Draft

43

BAĞIMSIZ DENETİM ETİK UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİM ETİK UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Evaluation of Internal Audit Ethics Practices within the Framework of Independent
Audit Ethics Practices

Araştırma Makalesi

Kaan Ramazan ÇAKALI¹ 

Gürol BALOĞLU² 

Gönderim Tarihi: 13.04.2022

Kabul Tarihi: 13.01.2023

ÖZ Etik kurallar, meslek mensuplarına mesleki faaliyetlerin belirli bir süzgeçten geçirilmesi, belirlenen davranış kurallarına uyulması ve mesleğe katkı sağlanması yönünde rehberlik etmektedir. Çalışmanın amacı iç denetim etik uygulamalarının bağımsız denetim etik uygulamaları ile kıyaslanması olarak belirlenmiştir. Bu amaca ulaşmak için öncelikle her iki meslek grubunun etik prensipleri analiz edilmiş ve sonrasında benzer ve farklı yönler ortaya konulmaya çalışılmıştır. İç denetçiler için etik kuralların meslek örgütü tarafından belirlendiği, bağlayıcılıklarının meslek örgütüne üye veya sertifika sahibi olunması koşullarına bağlı olduğu, hangi etik ilkelerin ihlal edilmesinin ne tür yaptırımlara yol açacağı net olarak açıklanmadığı, uygulanan yaptırımların kamuoyu ile paylaşılmadığı ve şeffaflığın sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır. Meslek örgütü tarafından iç denetçilerin etik ilkelerine yönelik farkındalığı artırıcı faaliyetlerde bulunulması ve sertifika ve üyeliklerin teşvik edilmesi suretiyle etik ilkelerin daha çok sayıda iç denetçi tarafından uygulanmasının sağlanması mesleki faaliyetlere değer katacaktır.

Anahtar Kelimeler: Etik, Bağımsız Denetim, İç Denetim

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42

ABSTRACT Ethical rules guide the members of a profession to filter their professional activities, comply with the determined codes of conduct, and contribute to the profession. The aim of the study is determined as comparing the ethical practices of internal audits and independent audits. To achieve this aim, first, the ethical principles of both professions are analyzed, and then the similarities and differences are revealed. It has been concluded that the ethical rules for internal auditors are determined by the professional organization and their bindings are depending on the conditions of being a member of a professional body or having a certificate; the fact that the violation of which ethical principles causes what kind of sanctions is not clearly stated; the sanctions applied are not shared with the public opinion; and the transparency is limited. Ensuring that the ethical principles are applied by a wider range of internal auditors through the activities which are carried out by the professional body to increase the awareness of the ethical principles of internal auditors and the certifications and memberships encouraged by the professional body will add value to the professional activities.

Keywords: Ethics, Independent Audit, Internal Audit

JEL Classification: M40, M41, M42

¹ **Sorumlu Yazar:** Dr., SMMM, Teftiş Kurulu Başkanı, Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası AŞ, kaanramazanc@gmail.com, ORCID: 0000-0003-4186-2291.

² Dr., SMMM, Denetim Grubu Başkanı, Süzer Grubu, guro@live.com, ORCID: 0000-0003-1093-2664.

1. GİRİŞ

Etik ilke ve kuralların varlığı ve bu kurallara uyumun sağlanması ve izlenmesi denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi açısından son derece önemlidir. İç denetçiler, çalıştıkları kurumun, bağımsız denetim meslek mensupları ise hizmet verdikleri kurumların yapısından, faaliyet gösterdikleri sektörden ve büyüklüklerinden bağımsız olarak çalışmalarını yürütürken etik değerlere bağlı bir ortam yaratmalıdırlar. Bu sayede geçmişte yaşanan kurumsal skandalların önüne geçilebilecek ve gerçekleştirilen çalışmaların belli bir kalitede yürütülmesi sağlanabilecektir.

Bağımsız denetim ve iç denetim mesleklerine yönelik olarak gerek ulusal gerekse uluslararası alanda düzenlenmiş ve kabul görmüş etik kural ve standartlar bulunmaktadır. İç denetim açısından bakıldığında bunların en öne çıkanları Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan etik kurallar ve ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından kamu iç denetçileri için oluşturulan Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları olarak sıralanabilir.

Muhasebe ve bağımsız denetim meslekleri açısından incelendiğinde ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacıkları Etik İlkeler ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından oluşturulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygulayacakları Etik İlkeler öne çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, iç denetim etik uygulamalarının bağımsız denetim meslek mensuplarının etik uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmesi, gelişim alanlarının tespit edilmesi ve önerilerde bulunulması olarak belirlenmiştir. Etik kavramının söz konusu meslek mensupları ve ilgili kuruluşlar tarafından iyi algılanması ve bu kurallara uyuma azami önem gösterilmesi, mesleki gelişimine ve katma değer sağlayan çalışmalar gerçekleştirilmesine yol açacaktır.

Çalışmada, öncelikli olarak etik ve meslek etiği kavramlarına değinilmiştir. Sonrasında, konuyla ilgili ulusal ve uluslararası literatürde yer alan akademik çalışmalardan örnekler sunulmuştur. Takip eden bölümlerde bağımsız denetim ve iç denetimle ilgili genel kabul görmüş etik ilkeler açıklanmıştır. Sonrasında ise iç denetim mesleğinin etik uygulamaları bağımsız denetimin etik kuralları baz alınarak değerlendirilmiş ve gelişim alanlarına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

2. ETİK VE MESLEK ETİĞİ

Etik kelimesi Latince kökenli bir kelimedir. Latince’de gelenek ve görenek manasına gelen ethos kelimesinden dilimize girmiştir. Temel olarak etik, bireylerin davranış biçimlerini gösteren ve görev ve sorumluluklarını içeren kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Bireylerin yapmaları veya yapmamaları gereken davranışsal kurallardan oluşmaktadır (Yıldız, 2010: 159).

Etik, toplulukların uyumlu bir şekilde yaşamaları amacıyla oluşturulan yazısız kurallar bütünüdür. Gerek toplumun gerekse bireylerin nasıl davranmaları gerektiğini açıklar ve buna yönelik davranışsal kuralları tanımlar (Çiçek vd., 2013: 3). Bununla birlikte, davranış, karakter, alışkanlık örf ve adet gibi anlamlara da gelmektedir (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012: 38). Genel kabul görmüş evrensel nitelikli kurallardan oluşur ve bu sebeple farklı coğrafi bölgelere ve topluluklara göre farklı şekiller almaz (Bayrak, 2001: 2).

Etik hem bireysel hem de toplumsal yönü bulunmaktadır. Bu sebeple, etik kavramı ahlak, hukuk, kültür ve sosyal sorumluluk gibi kavramlarla etkileşim ve ilişki içerisinde olan bir disiplindir (Kutlu, 2008: 28).

Etik teorileri, etik kavramının anlaşılmasında önemli bir yer tutmaktadır. Etik ile ilgili teoriler Teleolojik yaklaşım ve deontolojik yaklaşım olarak iki ana grup altında incelenmektedir. Bu yaklaşımlara ilişkin detaylı açıklamalara ilerleyen alt bölümlerde yer verilmektedir.

2.1. Teleolojik Yaklaşım

Sonuşalcılık yaklaşımı olarak da adlandırılan Teleolojik yaklaşım iki temel düşünceyi baz almaktadır. Bunlardan ilki, insanların varlıklarını sürdürebilmeleri için neyin değerli olduğuna yönelik iddiadır. Diğeri ise, bir fiilin ahlaki olarak kabul edilmesinde, bahse konu fiilin değeri en üst seviyeye çıkarıp çıkarmadığıyla ilgili olmasıdır. Bu yaklaşım, doğru ve yanlış değerlendirmelerinin bir eylemin amacına veya sonucuna bağlı olduğunu öne sürmektedir. Bu yaklaşıma göre, gerçekleştirilen fiiller istenilen sonucu sağlıyorsa, bu eylemler ahlaki açıdan doğru olarak kabul edilmektedir (Orman ve Parlak, 2009: 65-66). Teleolojik yaklaşım, faydacı ve bireyci yaklaşım olmak üzere iki alt kategoride incelenmektedir.

Faydacı yaklaşıma göre bir etik ikilem söz konusu olduğunda en fazla sayıda kişiye en fazla faydayı sağlayan alternatifin seçilmesi gerekir (Larimer, 2004: 80). Eylemler değerlendirilirken fayda-maliyet açısından analizleri gerçekleştirilir. İlgili fiilin tüm kişi ve gruplar için fayda ve zararları değerlendirilir. Eğer, bu eylem çoğunluğu mutlu ediyorsa doğru; çoğunluğu mutsuz ediyorsa yanlış olarak nitelendirilir (Duska vd., 2011: 58).

Faydacı yaklaşımdan farklı olarak bireyci yaklaşımda, kişiye sağlanacak fayda ön planda tutulmaktadır. Kişiler, karar verirken kendileri açısından en doğru olan alternatifi seçmektedirler. Bu suretle, herkes tarafından en faydalı alternatif seçildiğinde kamu yararı da sağlanmış olacaktır. Bu yaklaşıma göre, toplum içerisinde yaşayan kişilerin aldıkları kararlarda kendi menfaatlerini ön planda tutup korumaları aynı zamanda toplumsal çıkarların da korunmasını sağlayacaktır (Kutlu, 2011: 12).

2.2. Deontolojik Yaklaşım

Bu yaklaşım etikle ilgili olarak uygulanması gereken görev ve sorumlulukları analiz etmektedir. Bu yaklaşıma göre, belirli koşulların gerçekleştirilmesi suretiyle ahlaklı olunması beklenemez. Koşullardan bağımsız olarak, sergilenmesi gereken davranışların ahlaklı olması gerekmektedir. Şahıs ve grupların davranışları, hak ve sorumlulukları çerçevesinde şekillenmektedir (Arslan, 2005: 8). Bu yaklaşım, etik ve haklar yaklaşımı ve eşitlikçi yaklaşım olmak üzere iki alt başlık özelinde incelenmektedir.

Etik ve haklar yaklaşımı, şahıs ve grupların yaşam, sağlık, gizlilik, şahsi mülkiyet vb. temel hak hürriyetlerinin muhafaza edilmesine yönelik karar ve eylemleri içermektedir. Toplum içerisinde alınan kararların ilgili kişi ve grupların haklarını ihlal etmemesi gerekmektedir (Özgener, 2004: 46).

Eşitlikçi yaklaşımın temelinde üç ana ilke bulunmaktadır. Bunlar, meslek mensuplarının eşit olmaları, kural koyucuların koydukları kuralların uygulanması aşamasında tüm meslek mensuplarına adil davranması gerekliliği ve kuralların ihlallerinin tarafsız bir şekilde cezalandırılmasının sağlanmasıdır (Karacan, 2014: 85).

Etik kavramının özellikli bir alt dalımı ifade eden meslek etiği, iş hayatında hangi davranışların doğru, hangi davranışların ise yanlış olduğunu içeren ilke ve kurallar bütünü olarak ifade edilebilir (Kardeş Selimoğlu, vd., 2015: 122). Meslek etiği, meslek grupları tarafından ilgili mesleğe yönelik olarak düzenlenip muhafaza edilen, mensupların davranışlarını sınırlayan, yetersiz üyeleri meslekten ihraç eden ve ilgili meslek grubu içerisindeki rekabet ortamını düzenleyen kurallar bütünü olarak da tanımlanabilir (Karacan, 2014: 52).

Meslek etiğinde belirlenen prensipler kapsamında, bir meslek grubuna mensup olan tüm bireylerin hangi coğrafyada yaşıyor olurlarsa olsunlar, tanımlanan davranışsal kurallara göre hareket etmeleri gerekmektedir (Aydın, 2001: 4). Meslek etiği, meslek mensuplarının yaşadığı sorunları kontrol etmeyi ve bunlara yönelik yönlendirici kurallar koyarak kılavuzluk yapar. Meslek etiğinin en temel amacı, konulan net kurallar yardımıyla, iş hayatında ortaya çıkabilecek belirsizliklerin önüne geçilmesidir (Karacan, 2014: 39-40).

Meslek etiği, ilgili meslek mensupları tarafından uyulması gereken kural ve standart setlerini beraberinde getirmektedir. Söz konusu kurallara uyumun takibi ve uyuma yönelik caydırıcı

yaptırımların mevcut olması önem taşımaktadır. Bu noktada, disiplin mekanizmaları devreye girmektedir. Disiplin, belirli bir alanda faaliyet gösteren meslek grubunun mensuplarının daha önceden belirlenmiş ilke ve kurallara uymalarının sağlanması olarak tanımlanabilir (Önder, 1985: 5). Disiplin cezaları ise belirlenen ilke ve standartlara ilişkin aykırılık ve usulsüzlüklerin tespit edildiği incelemeler neticesinde ortaya çıkmaktadır (De Fuentes vd., 2015: 314) Disiplin cezaları, kamu veya kurum düzeninin korunması ve hizmetlerin sürekli ve saygın bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla sorumlulukların yerine getirilmemesi sonucunda uygulanan cezaları ifade etmektedir (Uz, 2013: 6-7).

Takip eden bölümde konuyla ilgili olarak yurt içi ve yurt dışı yazındaki akademik çalışmalara yer verilmiştir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetim, muhasebe ve iç denetim meslek mensuplarına yönelik etik uygulamalarla ilgili olarak ulusal ve uluslararası literatürde farklı kapsamda çalışmalar yer almaktadır. Bu çalışmaların önemli bir bölümü etik ikilemler, etik değerler, etik karar verme süreçleri, etik liderlik, etik kurallara uyumun önemi, etik standartların uygulanma seviyelerinin ölçülmesi ve etik davranışları etkileyen faktörleri araştırmaktadır.

Literatürde birinci grup kapsamında ele alınabilecek çok sayıda çalışma yapılmıştır. Örneğin; Larkin (2000), iç denetçilerin etik ikilemleri tespit edebilmelerine yönelik olarak finans sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin iç denetim bölümü özelinde bir vak'a çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışmada, katılımcıların önemli bir kısmının kendilerini etik olarak gördüğü ve bayan iç denetçilerin erkeklere kıyasla etik davranışları daha iyi tanımladıkları tespit edilmiştir.

Friedberg (2002), kamu hizmetinde etik değerlerin korunmasında kamu denetiminin rolüne ilişkin bir çalışma gerçekleştirmiştir. Yapılan araştırma neticesinde, kamu iç denetim fonksiyonunda oluşan etik dışı eylemlerin başlıca sebepleri eğitim seviyesinin düşüklüğü, kişilik sorunları ve düşük ücretler olarak sıralanmıştır. Bununla birlikte, yöneticiler tarafından gerçekleştirilen davranışsal problemlerin kamu iç denetçilerini etik dışı davranışlara yönelttiği sonucuna da ulaşılmıştır.

Stewart ve O'Leary (2007), iç denetçilerin etik karar verme süreçlerini etkileyen yönetim faktörlerini incelemiştir. Kaliteli dış denetim faaliyetlerinin, iç denetçilerin etik karar verme süreçleri üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, tecrübe seviyesi daha fazla olan iç denetçilerin diğerlerine kıyasla daha etik bir duruş sergilediği sonucuna da varılmıştır.

Koçberber (2008), yaptığı çalışmada denetim mesleğinin bir meslek olarak kabul görebilmesi, gerçekleştirdiği çalışmalarda katma değer yaratabilmesi ve kaliteli hizmet sunabilmesinin temel koşulunun mesleki standartlara ve etik ilkelere uyulmasının olduğunu ileri sürmüştür.

Koçberber (2009), kamu iç denetçilerinin uluslararası etik ilkelerle ilgili uygulama seviyelerini ölçmeye yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışmada, kamu iç denetçilerinin, tarafsızlık, dürüstlük, nesnellik, adillik ve hiçbir etki altında kalmadan çalışmalarını gerçekleştirdiklerine ve yaptıkları çalışmalara güven duyulduğuna yönelik kuşkularının olduğu sonucuna varılmıştır.

Özdemir (2011), kamu iç denetçileri açısından etik kavramının ne ifade ettiğini, etik ilkelerin iç denetim çalışmalarına etkisini ve etik ilkeler kapsamında iç denetim çalışmalarının hizmet tatminine etki eden etmenleri analiz etmiştir. Yapılan araştırma sonucunda, kamu kesimi için, etik kavramının iç denetim çalışmalarının başarısına olumlu yönde etkide bulunduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, kamuda iç denetim çalışmalarının hizmet tatminine etki eden etmenlerin çalışma ortamı, tecrübe, cinsiyet, yaş, mesleki altyapı, çalışılan yöneticilerin davranışsal tutumları ve özlük hakları olduğu sonucuna varılmıştır.

Haron vd. (2014), denetçilerin etik yargılarını etkileyen faktörlere yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. Anket yöntemiyle gerçekleştirilen çalışmanın neticesinde, denetçilerin etik olmayan

kararlar almaya meyilli olduğu, etik muhakeme seviyelerinin ortalamasının altında olduğu ve sıkı kural ve yasaların uygulanması gerektiği bulgularına ulaşılmıştır.

Okpanti ve Putra (2016), denetçilerin tecrübesi, kişiliği ve meslek etiğinin hile tespit yeteneğine etkisini araştırmıştır. Araştırma sonucunda, denetim meslek etiğinin, doğrudan veya dolaylı olarak mesleki şüphecilik yoluyla denetçinin hile tespit yeteneği üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı tespitine ulaşılmıştır.

Alkan (2018), bağımsız denetimde etik üzerine bir araştırma gerçekleştirmiştir. Çalışmada içerik analizi yönteminden faydalanılarak BİST endeksinde yer alan işletmelerin etik ilkelerine aykırı davranışları ve bu şirketlere karşı uygulanan yaptırımlar araştırılmıştır. Çalışmada, etik ilkelere aykırı faaliyetlerde bulunan bağımsız denetim şirketleri ve bu şirketlere SPK tarafından uygulanan yaptırımlar analiz edilmiştir.

Ismail ve Yuhanis (2018), kamu denetçilerinin etik davranışlarını etkileyen faktörler üzerine bir araştırma gerçekleştirmiştir. Çalışma neticesinde, yasal ortamın hukuki olmayan davranışlar üzerinde negatif yönlü bir etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır.

Pappa ve Filos (2019), Yunanistan'daki kamu ve özel sektör iç denetçilerinin etik davranışlarının mesleki kurallar çerçevesinde karşılaştırılmasına yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Özel sektör ve kamu kuruluşlarında görev yapan iç denetçiler üzerinde gerçekleştirilen anket çalışmasında, iç denetçilerin önemli bir kısmının yüksek seviyede etik davranışlar sergilediği ve kamu sektöründe çalışan iç denetçilerin özel sektörde görev yapanlara kıyasla etik kurallara daha fazla uyum gösterdiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yasan vd. (2019), iç denetçilerin performanslarına etik iklim ile etik liderliğin ne ölçüde etki ettiğine yönelik iç denetçiler üzerinde uygulanan anket yöntemiyle bir araştırma gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışmada, etik iklimi ve etik liderlik ile denetçi performansı arasında pozitif yönlü bir ilişkinin mevcut olduğu tespit edilmiştir.

Süklüm (2020), çalışmasında, bağımsız denetim şirketleri tarafından yayınlanan şeffaflık raporlarını içerik analizi yöntemiyle analiz etmiştir. Çalışmada, denetim kalitesinin etik ve bağımsızlık ilkesi çerçevesinde incelenmiştir. Yapılan analizde, bağımsız denetçi rotasyonu, müşteriler kabul edilirken etik ilkelere ve bağımsızlığa özen gösterilmesi, bağımsızlık taahhüdü temin edilmesi gibi uygulamaların ağırlıklı olarak mevcut olduğu belirlenmiştir. Buna karşın, disiplin kuralları, siyasi faaliyetlere yönelik yasaklar, etik ilkeler ve bağımsızlıkla ilgili eğitimler ve rüşvetin önlenmesine yönelik uygulamaların ise son derece az sayıda olduğu sonucuna varılmıştır.

Diğer bir grup çalışma ise muhasebe meslek mensuplarının yürürlükte olan etik kural ve standartlara uyumunu analiz eden ve bu kapsamda uygulanan disiplin cezalarını araştıran çalışmalardır. Muhasebe meslek mensuplarına uygulanan disiplin yaptırımlarına yönelik ulusal ve uluslararası literatürde yer alan akademik çalışmaların özetine aşağıda yer verilmektedir.

Tidrick (1990), 1980-1990 dönemi için AICPA disiplin davalarını incelemiştir. Çalışmada 327 disiplin davasının analizi yapılmıştır. Sonuçta, bu dönemde verilen disiplin cezalarının yaklaşık %67'sinin AICPA'nın tüzüğü kapsamında otomatik olarak uygulandığı tespit edilmiştir.

Moriarity (2000), 1980-1998 dönemine ilişkin 19 yıllık süreçte AICPA tarafından uygulanan disiplin cezalarını incelemiştir. İnceleme döneminde 958 rapor bulunmaktadır. Ulaşılan sonuçlar, disiplin cezalarının 1988 yılında revizyona uğraması sonrasında verilen cezaların sayısında artış yaşandığını göstermektedir.

Garmilis ve Stokes (2007), Fransa ve ABD'de muhasebe mesleğine ilişkin olarak uygulanan disiplin işlemlerini analiz etmiş ve her iki ülkenin uygulamalarını birbirleriyle karşılaştırmıştır. Yapılan analizler sonucunda iki ülkenin disiplin uygulamalarının birbirine son derece benzediği, her iki ülkede de disiplin işlemlerinin katı olmadığı ve gerek uygulanan cezaların türü gerekse sayıları açısından iki ülke uygulamalarının benzerlik gösterdiği sonucuna varılmıştır.

Banar ve Aslan (2009), konuyla ilgili ulusal literatürdeki ilk çalışmadır. Bu çalışmada, disiplin cezalarının 2000-2008 dönemi analizine yer verilmiştir. Çalışmada, en fazla sayıda disiplin cezasının Marmara, en az sayıda disiplin cezasının ise Doğu Anadolu bölgesinde verildiği tespit edilmiştir. 6 ay

süreyle meslekten alıkoyma cezası en fazla verilen ceza türü olarak öne çıkarken, meslekten men cezasının ise en az verilen ceza türü olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Armitage ve Moriarity (2016), muhasebe meslek mensuplarına 1980-2014 döneminde AICPA tarafından uygulanan disiplin cezalarına yönelik bir inceleme çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan analizlerde, yıllar itibarıyla disiplin cezalarının uygulanmasında daha katı davranıldığı, verilen cezaların sayısında artış yaşandığı ve AICPA tarafından gerçekleştirilen soruşturmaların sayısının ise azaldığı belirlenmiştir.

Ekergil (2016), muhasebe meslek mensuplarının 1993-2015 dönemi disiplin cezası analizini yapmıştır. İnceleme döneminde, 1330 meslek mensubuna toplam 1645 disiplin cezası uygulandığı, en fazla sayıda disiplin cezasının Serbest Muhasebeci unvanlı meslek mensuplarına verildiği, Marmara Bölgesi'nin diğer bölgelere kıyasla daha yüksek bir orana sahip olduğu ve birden fazla ceza alan meslek mensuplarının toplam içerisindeki oranının %13 seviyesinde olduğu tespit edilmiştir.

Gül (2016), 2001-2015 dönemi için muhasebe meslek mensuplarına uygulanan disiplin cezalarını incelemiştir. Çalışma sonucunda, örneklem dönemi için meslek mensuplarının sayıları ile alınan cezaların gelişiminin paralel bir seyir izlemediği belirlenmiştir. Ayrıca, uygulanan disiplin cezaları ile mensupların yer aldığı bölgedeki toplam meslek mensubu sayısı, unvan ve cinsiyet açısından farklılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Krom (2016), muhasebe meslek mensuplarına 2008-2014 yılları arasında uygulanan 775 adet disiplin cezasının analizini içeren bir çalışma gerçekleştirmiştir. Yapılan analizlerde, vakaların tamamına yakın kısmında parasal olmayan cezaların uygulandığı, %68'inde para cezası verildiği ve en ağır ceza olan meslekten men cezasının en az uygulandığı tespit edilmiştir.

Ekergil (2017), İstanbul SMMM Odası'na bağlı muhasebe meslek mensuplarına 2008-2015 arasında uygulanan disiplin cezalarının analizine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, 1016 disiplin dosyasının %74,6'sının kınama ve uyarma cezalarına ilişkin olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, disiplin cezası sayılarının meslek mensubu sayılarındaki artış oranında yükseliş göstermediği kanaatine ulaşılmıştır.

Karabınar ve Çevik (2018), muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarını bir muhasebe meslek odası özelinde analiz etmiştir. Çalışmanın kapsamını seçilen meslek odasının mensuplarına 2008-2013 arasında verilen disiplin cezaları oluşturmaktadır. Çalışmada, söz konusu disiplin cezalarının literatürde yer alan etik yaklaşımlar çerçevesinde analizine yer verilmiştir.

Dursun (2019), 2008-2017 yılları arasında muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları cezaların analizini gerçekleştirmiştir. Çalışma sonucunda, erkek meslek mensuplarının kadınlara kıyasla daha fazla ceza aldığı, meslek unvanının artması ile alınan disiplin cezasının şiddeti ve sayısı arasında ters orantı bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Aslan ve Özdemir (2020), muhasebe meslek mensuplarının 2009-2019 döneminde aldıkları disiplin cezalarının analizini yapmıştır. Yapılan analizler neticesinde, bu dönemde toplam 639 meslek mensubunun disiplin cezası aldığı, alınan cezaların toplam 708 adet olduğu, SMMM unvanlı meslek mensuplarının diğerlerine kıyasla sayısal anlamda daha fazla ceza aldığı, erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre adetsel olarak daha fazla ceza aldığı belirlenmiştir. Bununla birlikte, en fazla cezanın Marmara bölgesi için verildiği ve en fazla verilen ceza türünün 6 ay mesleki faaliyetten alıkoyma cezası olduğu tespit edilmiştir. Çalışma sonuçlarının 2000-2008 dönemini içeren farklı bir çalışmanın sonuçları ile kıyaslanması neticesinde ise her iki dönem arasında belirlenen kriterler açısından farklılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Güney (2020), muhasebe meslek mensuplarının 2017-2019 döneminde almış oldukları disiplin cezalarına yönelik bir analiz çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışmada, belirlenen dönem aralığında meslek mensuplarına toplam 194 disiplin cezası verildiği ve bu cezaların çoğunluğunun 6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma cezası şeklinde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, çalışma kapsamında yapılan istatistiksel analizlerde, ceza türünün meslek mensubunun unvanı, cezanın verildiği ay ve yıl ile cinsiyete göre farklılaşmadığı; buna karşın meslek mensubunun bağlı bulunduğu meslek odasının yer aldığı bölgeye göre farklılaştığı sonucuna varılmıştır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak anlatılacağı üzere iç denetçilere yönelik olarak oluşturulmuş kapsamlı etik uygulama kuralları bulunmadığından iç denetçilerin etik ihlallerine ve bu ihaller sonucunda maruz kaldıkları disiplin uygulamalarında yönelik olarak literatürde herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışma ile bağımsız denetim ve muhasebe meslek mensuplarının etik uygulamaları kapsamında iç denetim mesleğinin etik uygulamaları gözden geçirilecek ve aradaki farklılıklara ve iyileştirme alanlarına yer verilmek suretiyle önerilerde bulunularak literatüre katkı sağlamaya çalışılacaktır.

Çalışmanın sonraki bölümlerinde öncelikle muhasebe ve bağımsız denetim meslek mensuplarına, sonrasında ise iç denetçilere yönelik etik uygulamalar açıklanmıştır.

4. MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM MESLEK MENSUPLARININ ETİK UYGULAMALARI

Muhasebe ve bağımsız denetim meslek mensuplarına yönelik oluşturulan ve yürürlükte olan temel standartlar olan KGK, SPK ve TÜRMOB etik kuralları olarak sıralanabilir. Söz konusu standartların her birinin içeriğine aşağıda yer verilmektedir.

4.1. KGK-Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar

4.1.1. Kapsam

KGK tarafından hazırlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar standardının son versiyonu 2019 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu standart, denetçinin müşterilerine sunduğu hizmetlerin yanı sıra kamu yararı doğrultusunda hareket etmesi gerektiğine vurgu yapmakta ve bu sebeple standart kapsamında belirtilen kurallara uygunluk sağlanmasını beklemektedir (KGK, [2019](#)).

Kural seti iki temel bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, bağımsız denetçilerin mesleki etik ilkeleri açıklanmış ve denetçiler tarafından uygulanması gereken kavramsal çerçeve sunulmuştur. İkinci bölümde ise ilk bölümde açıklanan kavramsal çerçevenin ne şekilde uygulanacağı, uyuma yönelik ortaya çıkabilecek tehditler ve alınacak önlemler yer almaktadır. Bağımsız denetçilerin görevlendirilmesi, çıkar çatışmaları, yasal mevzuata aykırı durumlara karşılık verilmesi, ücretler, sağlanan diğer menfaatler, hediye, ağırlanma, hizmetlerin pazarlanması, emaneten tutulan müşteriye ait varlıklar, tarafsızlık ve bağımsızlık konularıyla ilgili olarak uygulama örnekleri ışığında tehditler ve alınacak aksiyonlar detaylandırılmıştır (KGK, [2019](#)). KGK uygulamalarında meslek mensuplarından beklenen etik davranışın tanımının ilkeler seviyesinde bırakılmayıp uyulama örnekleri üzerinden açıklanması etik ilkelerin uygulanabilirliğine yönelik iyi bir uygulama örneği olarak değerlendirilmiştir.

Söz konusu standart, bağımsız denetçiler için beş temel etik ilke tanımlamaktadır. Bu ilkelere ve açıklamalarına aşağıda yer verilmektedir (KGK, [2019](#)):

- *Dürüstlük*: Dürüstlük, bağımsız denetçilerin işlerini doğru yapmasını ve güvenilir olmalarını ifade etmektedir. Bağımsız denetçiler, çalışmalarını gerçekleştirirken dürüstlük ve güvenilirlikten taviz vermeyerek açık ve doğru olmalıdırlar. Bu ilke kapsamında, bağımsız denetçilerin, temin etmiş oldukları bilgilerin yanlış veya dikkatsizce sunulmuş beyan içermeleri ve yanıltıcı olduğu kanaatine vardığı durumlarda bu bilgileri diğer dokümanlarla ilişkilendirmemeleri gerekmektedir.
- *Tarafsızlık*: Tarafsızlık ilkesine göre bağımsız denetçiler, görevlerini ifa ederken çıkar çatışmalarından, önyargılardan kaçınmalı ve başkalarının kendi kararlarına etki etmesine olanak tanımamalıdırlar. Böyle bir hususun söz konusu olması durumunda, bağımsız denetçi ilgili görevi yürütmemelidir.

- *Mesleki Yeterlilik ve Özen:* Bağımsız denetçiler, ilgili mevzuat ve mesleki standartlar çerçevesinde gerekli mesleki bilgi ve beceriye sahip olmalı ve bunları korumalıdır. Standartlara uygun olarak ve özen prensibi çerçevesinde hareket etmelidirler.
- *Sır Saklama (Gizlilik):* Bağımsız denetçiler gerek çalışmaları esnasında gerekse çalışmalarının tamamlanmasından sonra müşterilerden temin etmiş olukları bilgilerin gizliliğine özen göstermelidirler. İş ilişkileri neticesinde temin ettikleri bilgileri gizli bilgi olarak değerlendirmek suretiyle bunları açıklamamalı ve herhangi bir şekilde kullanmamalıdır.
- *Mesleğe Uygun Davranış:* Bağımsız denetçiler, yasal mevzuata aykırı ve denetçilik mesleğinin itibarını zedeleyebilecek her türlü fiilden kaçınmalıdır. Bu sonuçları doğurabilecek herhangi bir faaliyetle iştigal etmemeleri gereklidir. Bununla birlikte, kendileri ve sundukları hizmetlerle ilgili abartılı iddialardan kaçınmalı ve başkalarının faaliyetleriyle ilgili onları kötü gösterecek referanslar vermekten kaçınmalıdır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) hükümleri kapsamında, bağımsız denetim kuruluşlarının, denetim çalışmaları öncesinde ve yılda en az bir sefer olmak üzere denetime katılanlardan ve denetçilerden bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamaya ilişkin olarak kuruluş politikalarına uyum sağlayacaklarına yönelik bir taahhütname almaları gereklidir. Denetim çalışmalarına katılanlar ve denetçiler, çalışmaları esnasında yukarıda belirtilen etik ilkelere uyumlarını olumsuz etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde bu durumu denetim kuruluşuna yazılı bildirmelidirler (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2015).

4.1.2. Yaptırımlar

İnceleme veya denetim çalışmalarında tespit edilen hususlar, ihbar ve şikayetler veya kurumlar tarafından yapılan bildirimler neticesinde düzenlemelere aykırılıkların tespit edilmesi durumunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kararıyla idari yaptırımlar uygulanabilmektedir. Söz konusu yaptırımlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, [2015](#)):

- Uyarı,
- Faaliyet İznini Askıya Alma,
- Faaliyet İznini İptal Etme.

Yukarıda belirtilen yaptırımlar incelendiğinde, etik ilkelere uyulmamasının faaliyet iznini askıya alma yaptırımını gerektiren bir husus olduğu görülmektedir. Etik kurallara uyumsuzluk sadece bu ceza türünde tanımlanmış olup, diğer cezaların gerekçeleri arasında etik kurallara riayet edilmemesiyle ilgili bir ibare yer almamaktadır. Bunun dışında her bir ceza türünün hangi hususların ihlali neticesinde uygulanacağı detaylı olarak belirtilmiştir.

4.2. TÜRMOB-Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygulanacak Etik ilkeler

4.2.1. Kapsam

2007 yılında TÜRMOB tarafından yayınlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygulanacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ile tüm meslek mensuplarının çalışmalarında uymaları gereken etik ilkeler tanımlanmıştır. Ayrıca, temel etik ilkelerin yanı sıra, kavramsal çerçeve, tehditler, tehditler karşısında alınacak önlemler ve etik çatışmaların çözümlenmesine yönelik hususlar açıklanmıştır (TÜRMOB, [2007](#)).

Bu yönetmelik 3568 sayılı erbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu kapsamında bir meslek unvanına sahip olan, bağımlı veya bağımsız olarak faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarını ve bunların oluşturduğu işletmeleri kapsama almaktadır (TÜRMOB, [2007](#)).

Yönetmelik kapsamında aşağıda belirtilen beş ana etik ilkeye yer verilmektedir (TÜRMOB, [2007](#)):

- *Dürüstlük*: Meslek mensuplarının faaliyetlerini yürütürken dürüstlük prensibinden ödün vermeden doğru sözlü hareket etmeleri gerekmektedir.
- *Tarafsızlık*: Bu ilke kapsamında, taraflı ve önyargılı davranışlar sergilenmemesi ve üçüncü taraflardan gelebilecek baskıların meslek mensuplarının çalışmalarını ve kararlarını etkilememesi sağlanmalıdır.
- *Mesleki Yeterlilik ve Özen*: Mesleki yeterlilik ve özen ilkesine göre meslek mensupları, çalışmalarını yürütürken belirlenmiş olan mesleki standartlara uygun olarak ve özen prensibi çerçevesinde hareket etmelidirler.
- *Gizlilik*: Meslek mensupları, çalışmaları esnasında temin ettikleri bilgi ve belgeleri mesleki veya yasal bir zorunluluk olmadığı sürece üçüncü taraflarla paylaşmamalı ve bu bilgileri kendisine veya başkalarına menfaat sağlamak amacıyla kullanmamalıdır.
- *Mesleki Davranış*: Meslek mensupları, çalışmalarını yürütürken yürürlükteki yasal mevzuat hükümlerine uygun hareket etmeli ve meslek itibarına zarar verebilecek eylemlerde bulunmamalıdır.

4.2.2. Yaptırımlar

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği (Yönetmelik), 31.10.2000 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik, aday meslek mensupları ve meslek mensupları için disiplinle ilgili tüm hususları düzenlemektedir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, [2000](#)). Yönetmelik kapsamında disiplin cezalarının türlerine, hangi hallerde uygulanacaklarına ve disiplin kovuşturmasına ilişkin süreçlere yer verilmektedir.

Yönetmelik kapsamında uygulanabilecek ceza türleri beş ana grupta düzenlenmiş olup bu cezalara aşağıda yer verilmektedir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, [2000](#)):

- *Uyarma Cezası*: En hafif disiplin cezasıdır. Mesleğin icra edilmesi esnasında daha özenli hareket edilmesi gerekliliğinin yazılı olarak iletildiği ceza türüdür.
- *Kınama Cezası*: Görevin ifası ve sergilenen davranışlarda kusur olması durumunda bu hususun yazılı bir şekilde bildirilmesini içeren cezadır.
- *Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası*: Bu ceza altı ay ile bir yıl arasında uygulanmaktadır. Belirlenen süre zarfında meslekten alıkonulmasını içermektedir. Ancak, mesleki sıfat saklı kalmaktadır.
- *Yeminli Sıfatını Kaldırma Cezası*: Bu ceza türü YMMlere uygulanmaktadır. Bu cezanın uygulandığı YMMlerin yeminli sıfatları kaldırılmakta ve kendilerine verilen mühürler geri alınmaktadır.
- *Meslekten Çıkarma*: En ağır disiplin cezasıdır. Bu cezayı alan meslek mensubunun ruhsatnamesi geri alınır ve artık mesleği icra etmesine izin verilmez.

Yönetmelik kapsamında yukarıda yer verilen her bir ceza türünün hangi fiil veya davranışların işlenmesi sonucunda verileceği ceza bazında detaylı olarak açıklanmıştır.

Bir meslek mensubunun üç yıllık zaman dilimi içerisinde birden fazla disiplin cezası gerektiren fiilde bulunması durumunda ilgili meslek mensubuna her yeni eylemi için bir önceki eylemine kıyasla daha ağır bir disiplin cezası verilir. Fakat disiplin cezasının kesinleşmesi ve meslek mensubuna bildiriminin yapılması sonrasında aynı cezanın verilmesini gerektiren bir fiilin tekrarlanması durumunda ilgili meslek mensubuna bir üst disiplin cezası verilir. Bununla birlikte disiplin kurulları tarafından disiplin cezalarının bir alt dereceden veya bir üst dereceden verilmesi yönünde karar alınabilir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, [2000](#)).

Cezaların kesinleşmesini takiben uygulanması ilgili meslek odasının yönetim kurulu başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir. Kınama ve uyarma dışında kalan diğer disiplin cezalarının tamamı

ilgili kurumlara bildirilmekte, Resmi Gazete ile meslek odası ve birliğin web sitelerinde duyurulmaktadır. Meslek mensupları, uyarma ve kınama harici diğer cezaları almaları durumunda cezanın kesinleşmesini takiben 60 günlük süre zarfında ellerindeki işlerini bağlı buldukları odaya teslim etmekle yükümlüdürler (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, [2000](#)).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Kanun) kapsamında meslek odaları bünyesinde disiplin kurulları oluşturulmaktadır. Oda disiplin kurullarının kaç üyeden oluşacağı odaya bağlı üyelerin sayısına göre belirlenmiş ve kanunda açıklanmıştır. Kanun'a göre, oda disiplin kurulları, oda yönetim kurulunun disiplin soruşturulması açılmasına yönelik kararına istinaden disiplin soruşturmasını yapıp, ilgili kararları alıp cezaları vermekten sorumludur. Kanun kapsamında, aynı zamanda birlik organları arasında da disiplin kurulu tanımlanmaktadır. Birlik disiplin kurulu üyeleri, kanunda belirtilen kriterleri sağlayan birlik genel kurulu üyeleri arasından belirtilen süreler için seçilmektedir. Birlik disiplin kurulunun temel görevleri, oda disiplin kurulu kararlarına istinaden yapılan itirazların gözden geçirilmesi ve konuyla ilgili gerekli kararların verilmesidir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, [1989](#)).

TÜRMOB tarafından, birliğin faaliyet ve çalışmalarına yönelik olarak yıllık faaliyet raporları düzenlenilmekte ve birliğin internet sitesi üzerinden kamuoyunun erişimine sunulmaktadır. Birliğin 2021 yılı faaliyet raporu incelendiğinde, yıl içerisinde gerçekleştirilen disiplin kurulu çalışmalarına yönelik bilgilerin söz konusu raporda mevcut olduğu görülmüştür. Faaliyet raporunda yıl boyunca birliğe intikal eden ve sonuçlanan dosya sayılarına, odalardan birliğe gönderilen disiplin kurulu kararlarına ve bu kararlarla ilgili birlik görüşlerine, oda bazında ceza tür ve sayılarına, cezaların meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımına yer verilmektedir (TÜRMOB, [2021](#)). Ancak, verilen cezaların hangi kurulların veya yükümlülüklerin ihlali sebebiyle uygulandığına yönelik detaylı bilgiler söz konusu faaliyet raporlarında yer almamaktadır.

Bununla birlikte, TÜRMOB internet sitesi üzerinden dönemsel olarak birlik disiplin kurulu kararları kamuoyunun istifadesine sunulmaktadır (TÜRMOB, [t.y.](#)). Yayınlanan karar metinlerinde, meslek mensubunun bağlı olduğu oda, adı-soyadı, meslek unvanı, disiplin kurulu tarihi, aldığı ceza türü ve cezanın uygulanmaya başladığı tarih bilgilerine yer verilmektedir. Buna karşın, faaliyet raporlarında olduğu gibi, ilgili meslek mensubunun söz konusu cezayı almasını gerektiren eylemlerinin detayları açıklanmamaktadır.

TÜRMOB düzenlemelerinde etik ilkelerin davranış kurulları seviyesinde açıklanmamasına karşın disiplin uygulamalarının işler oluşu dikkat çekici bir husus olarak değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda etik ilkeler davranış kurulları seviyesinde açıklanmamışken bunların meslek odaları bünyesinde oluşturulan farklı disiplin kurullarınca uygulanması ve uygulama sonuçlarının birlik disiplin kurulu ile paylaşılması değerlendirme farklılıklarının önüne geçebilecek bir süreç olarak değerlendirilmektedir.

4.3. SPK-Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik ilkeler

4.3.1. Kapsam

2006 yılında SPK tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ kapsamında bağımsız denetim şirketlerinin ve bağımsız denetim elemanlarının uymaları gereken etik ilkelere yer verilmiştir. İlgili mevzuat kapsamında yer verilen etik ilkeler ve açıklamalarına aşağıda yer verilmektedir (SPK, [2006](#)):

- *Mesleki Şüphencilik:* Mesleki şüphencilik, bağımsız denetçilerin denetim çalışmalarını yürütürken temin ettikleri kanıtların sorgulanmak suretiyle değerlendirilmesi anlamına gelmektedir. Bağımsız denetçilerin, denetledikleri mali tablo ve verilerin önemli hata içerebileceklerini göz önünde bulundurmamak suretiyle denetim çalışmalarını planlamaları ve gerçekleştirmeleri gerekmektedir.
- *Bağımsızlık:* Bağımsız denetçiler, görev aldıkları denetim çalışmalarını tarafsız ve dürüst bir şekilde yürütmelidirler. Ayrıca, bağımsızlıklarını zedeleyebilecek durumlardan kaçınmaları

gereklidir. Çalışmaları esnasında bağımsız denetçiler mesleki şüpheciliği elden bırakmamalı, menfaat çatışmalarından uzak durmalı, karşılaştıkları etik çatışmaları ilgili mercilere taşınmalı ve gerekli yasal kurumlara başvurmalı, kendi bağımsızlık ve dürstüklerini zedeleyebilecek müdahalelere izin vermemeli ve çalışmaları sonucunda ulaştıkları kanaatlerini herhangi bir tarafın çıkarlarını düşünmeden raporlayabilmelidir.

- *Mesleki Özen ve Titizlik:* Bu ilke, bağımsız denetçinin göstereceği çaba ve dikkat ile detaylara vereceği önemi ifade etmektedir. Bağımsız denetçilerden gerçekleştirdikleri denetim çalışmalarının planlamadan raporlamaya kadar tüm safhalarında mesleki özen ve titizlik prensibine uygun hareket etmeleri beklenmektedir.
- *Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı:* Bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler herhangi bir ticari faaliyette bulunmamalı, faklı bir bağımsız denetim şirketinde görev almamalı ve denetim mesleğinin itibarı ile bağdaşmayan fiil ve davranışlarda bulunmamalıdır.
- *Reklam Yasağı:* Bağımsız denetim şirketleri, yeni iş temini amacıyla direkt veya dolaylı olarak reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar.
- *Sır Saklama Yükümlülüğü:* Bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan denetçiler dâhil tüm seviyeden çalışanlar edindikleri sırları açıklayamaz veya kendilerinin veya farklı tarafların menfaatleri için kullanamazlar.
- *Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet:* Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim şirketlerinin denetim çalışmalarının niteliğini olumsuz olarak etkileyebilecek herhangi bir haksız rekabet içerisine girmemeleri gereklidir.

4.3.2. Yaptırımlar

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 29 maddesinde hukuki ve cezai sorumluluklardan bahsedilmektedir. Buna göre, gerçekleştirilen denetim çalışmalarının bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması durumunda müşteriler veya üçüncü taraflar nezdince oluşabilecek zararlardan ilgili bağımsız denetim kuruluşu ile raporu imzalayan denetçiler müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Bağımsız denetimde etikle ilgili standartlar da bağımsız denetim standartları kapsamında değerlendirildiğinden etik ihlallerin de bu kapsamda olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca, tebliğde, standartlara aykırı bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkında cezai sorumlulukların Sermaye Piyasası Kanunu'nda belirtilen özel hükümlere tabi olduğu ifade edilmektedir (SPK, 2006).

5. İÇ DENETİM ETİK UYGULAMALARI

Bu bölümde, iç denetçiler için temel standartlar olan IIA Etik Kuralları ile Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak kurallarına ilişkin detaylara yer verilmektedir.

5.1. IIA Etik Kuralları

5.1.1. Kapsam

IIA tarafından kurumların iç denetim fonksiyonlarının etik kültürlerinin gelişimine katkı sağlamak amacıyla etik kurallar yayınlanmıştır. Bu etik kurallara ilişkin bilgilere Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından hazırlanan ve tüm paydaşların erişimine sunulan Kurumsal Etik İlkeleri ve Davranış Kuralları Rehberi'nde yer verilmiştir (TİDE, 2021). Yayınlanan bu etik kurallar, iç denetimin kendisinden beklenen sorumluluklarını yerine getirebilmesi amacıyla oluşturulmuş ve temelde iki husus üzerine odaklanmıştır. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (IIA, 2019: 35):

- İç denetim faaliyetlerinin uygulanmasına yönelik temel prensipler ve

- İç denetçilerden, çalışmalarını gerçekleştirirken sergilemeleri beklenen temel davranışsal kurallar.

TİDE tarafından hazırlanan rehber çerçevesinde iç denetçilerin aşağıda tanımlanan dört prensibe ve her bir prensip altında tanımlanan davranış kurallarına uymaları kendilerinden beklenmektedir (IIA, 2019: 36-37):

- *Dürüstlük*: İç denetçilerin çalışmalarında dürüstlük prensibine bağlı kalmaları, kendilerine karşı güven ortamının oluşmasına ve kararlarına itimat edilip güvenilmesine katkı sağlayacaktır. Dürüstlük prensibi kapsamında iç denetçilerden şu davranış kurallarını yerine getirmeleri beklenmektedir: Çalışmalarını yerine getirirken gereken dikkati gösterip doğruluk ve sorumluluk bilincinde olmaları, mevzuatı gözetmeleri, denetim mesleğinin ve mevzuatın gerektirdiği açıklamaları yerine getirmeleri, bilerek yasa dışı eylemlere iştirak etmemeleri ve çalıştıkları kurum açısından yüz kızartıcı olabilecek faaliyetlere girişmemeleri, görev aldıkları kurumun etik amaç ve hedeflerine saygı gösterip katkıda bulunmaları.
- *Objektiflik*: İç denetçiler, gerçekleştirdikleri çalışmalar esnasında temin ettikleri bilgileri kullanırken mesleki tarafsızlıktan ödün vermemelidirler. İç denetçiler, kendilerinin veya herhangi bir tarafın çıkarlarından etkilenmeden değerlendirmelerini yapıp çalışmalarının sonuçlarına ulaşmalıdırlar. Tarafsızlık ilkesine göre iç denetçiler, şu davranış kurallarını yerine getirmelidirler: Çalışmalarının tarafsızlığını zedeleyebilecek herhangi bir faaliyette bulunmamak, mesleki muhakemeleri zedeleyebilecek herhangi bir şeyi kabul etmekten kaçınmak, çalışmalarını esnasında tespit ettikleri tüm bulgulara raporlarında yer vermek.
- *Gizlilik*: İç denetçiler, görevlerini yerine getirirken temin ettikleri bilgi ve belgelerin gizliliğini korumalıdır. Bu bilgi ve belgeleri, yasal veya mesleki bir gereklilik olmadığı sürece açıklamamalıdır. Gizlilik prensibi çerçevesinde iç denetçilerin, şu davranış kurallarını uygulamaları beklenmektedir: Çalışmalarda temin ettikleri bilgilerin gizliliğinin korunmak ve temin ettikleri bilgileri şahsi çıkarları için, yasalara aykırı bir şekilde veya kurumun menfaatlerine zarar verecek bir biçimde kullanmaktan kaçınmak.
- *Yetkinlik (Ehil Olma)*: İç denetçiler, çalışmalarını gerçekleştirirken kendilerinden beklenen tecrübe, mesleki bilgi ve beceriye sahip olmalıdır. Yetkinlik ilkesine göre iç denetçiler, şu davranış kurallarını yerine getirmelidirler: Çalışmanın gerektirdiği tecrübe, mesleki bilgi düzeyi ve yetkinliğe sahip oldukları görevleri yerine getirmek, görev aldıkları iç denetim faaliyetlerini uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak yerine getirmek ve kişisel yeterliliklerinin ve verdikleri hizmetlerin kalitesinin sürekli gelişimine özen göstermek.

TİDE tarafından yayınlanan rehberde iç denetim mesleğiyle ilgili yukarıda sayılan dört temel etik ilkenin açıklamalarının yanı sıra gerek iç denetçilerden gerekse ilgili paydaşlardan beklenen davranış kurallarına yönelik açıklamalara da yer verilmektedir. Etik ilkelerine ve davranış kurallarına uyumsuzluğun tespiti durumunda söz konusu durumun paydaşlar tarafından TİDE Etik İhbar Hattı'na bildirilmesi gereklidir.

TİDE yönetim Kurulu tarafından çeşitli disiplin yaptırımları belirlenmiş ve uyumsuzlukların tespiti sonrasında izlenecek yol ve yaptırımlara TİDE Etik Kurulu'nun Kuruluşu, Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği kapsamında yer verilmiştir (TİDE, t.y.). Rehberde, TİDE Etik Kurulu'nun etik ilke ve davranış kurallarına uyulmaması durumunda ilgili soruşturma çalışmasını gerçekleştirmekten ve sonucunda düzenlenen soruşturma raporunu TİDE Yönetim Kurulu'na sunmaktan sorumlu olduğu belirtilmektedir.

TİDE tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında Etik Kurulu faaliyetlerine de yer verilmekte ve bu kurula ulaşan ihbar veya TİDE Yönetim Kurulu taleplerinden de bahsedilmektedir. Ancak, söz konusu raporlarda olay bazında detaylara ve uygulanan yaptırımlara yer verilmemektedir.

5.1.2. Yaptırımlar

TİDE ETİK Kurulu Yönetmeliği'nde TİDE Etik Kurulu'nun görev ve sorumlulukları ile çalışma esaslarının yanı sıra toplanma ve karar alma süreçlerine yönelik bilgilere yer verilmektedir. Ayrıca, bu

yönetmelik kapsamında, etik kurul değerlendirmesi neticesinde uygulanabilecek üç çeşit cezadan bahsedilmektedir. Bu cezalar; uyarı, üyelikten çıkarılma ve sertifika veren kuruma bildirim olarak sıralanmaktadır.

5.2. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları

Kamu iç denetçileri için meslek ahlak kuralları Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından oluşturulmuştur. IIA etik ilkeleri baz alınarak düzenlenen kuralların amacı, kamuda iç denetimin etik kültürünün sağlanması ve gelişimine katkıda bulunmaktır. Bu kurallar, IIA tarafından hazırlanan etik ilkelere benzer bir şekilde aşağıda belirtilen dört temel prensibe dayandırılmıştır (İDKK, 2018):

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık, nesnellik, bağımsızlık,
- Gizlilik,
- Yetkinlik (Ehil Olma).

6. İÇ DENETİM ETİK UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Her ne kadar raporlama hatları ve görev kapsamaları ile teknikleri bakımından bariz farklılıklar taşısalar da iç denetçiler ile dış denetçiler temelde güvence hizmet sağlayıcılar olarak değerlendirilmektedirler. Bu nedenle bir güvence hizmetinden beklenen faydanın ortaya çıkmasında bu hizmeti sunanlarca uyulması gereken bazı etik zorunluluklar tanımlanmakta ve bu özellikli hizmetten beklenen faydanın sağlanması arzu edilmektedir. Ancak iki güvence hizmet sağlayıcısı karşılaştırıldığında bu farklı meslekler için doğal olarak farklı mesleki etik kurallarına rastlanmıştır.

İç denetim tarafından sağlanan güvence hizmetinin faydalanıcısı işletmenin içindeyken bağımsız dış denetimde faydalanıcı işletme dışı paydaşları da kapsamaktadır. Bu nedenle temelde iki görevin birbirinde farklı amaçları taşıdığını söylemek hatalı olmaz. Hal böyleyken, bağımsız dış denetimden faydalanacak olanlar tanımca iç denetim faydalanıcıları ile mukayese edildiğinden daha geniş bir paydaş listesini, hatta bilgileri sunulan işletmenin ekonomik hayat içerisindeki önemine bağlı olarak da, ekonominin genelini ilgilendirir. Her ne kadar benzer etkiler dolaylı olarak iç denetim için de geçerli olabilirse de, iç denetimin esas etkisi görece daha işletme-içseldir.

Bir diğer fark kapsam yönündedir. Bağımsız dış denetimce sağlanan güvence hizmetinin finansal ve finansal olmayan bilginin sunumuna ilişkin olduğu ancak iç denetim tarafından sunulan güvence hizmetinin, en basit tanımıyla COSO'da yer alan işletme amaçları çerçevesinde değerlendirildiğinde stratejik, operasyonel ve uygunluk risklerini de kapsadığı düşünüldüğünde kapsam farklılığı ortaya koyulmuş olur. Diğer taraftan, iç denetimin çoğu zaman güvence hizmeti ile yakından ilişkili farklı bir hizmeti daha, danışmanlığı sunduğu da gözden kaçırılmamalıdır.

İşte bu raporlama ve kapsam farklılıkları iç denetim ve bağımsız dış denetim mesleklerini belirli ölçüde birbirinden ayırırken her birinin ihtiyaç duyduğu etik değerlerin de kendi kapsamında oluşmasına neden olmuştur. Bu nedenle her ne kadar özü itibariyle güvence sağlama faaliyeti icrası olarak nitelendirilseler de bu farklı meslek grupları için farklı etik değerlerin uygulamaya koyulmuş olması doğaldır. Bağımsız dış denetimde ortaya çıkan bariz kamu yararı, bu mesleğin genelde yasalarla düzenlenmesine neden olurken iç denetim özellik arz eden bazı sektörler dışında, genellikle finans sektörü, meslek örgütlerinin düzenlemelerine tabidir. Hal böyle olunca yaptırımlar da bu çerçevede ele alınabilmektedir.

Diğer yandan mesleği icra eden denetçinin ülkemiz mevzuatı kapsamında aynı zaman muhasebe meslek mensubu olmasına göre etik ilkeler farklılaşabilmektedir.

Tablo 1, iç denetçilerin etik konuları karşısındaki durumunu bağımsız dış denetçilerle karşılaştırmalı bir şekilde sunmaktadır.

Tablo 1*İç denetçilerin etik kurallar karşısındaki durumu: Bağımsız denetim ile karşılaştırma*

Seviye	İç Denetçiler	Bağımsız Dış Denetçiler
Birinci Seviye: Etik İlkeler	Meslek örgütüne belirlenir.	Mevzuat tarafından belirlenir.
	Meslek örgütüne üye olduğunda ve meslek örgütüne sertifikalandırıldığında üyeler için meslek örgütüne üyelik şartları kapsamında bağlayıcıdır.	Faaliyetin icrası için etik ilkelere uyum yasalarla zorunlu kılınmıştır.
	Meslek örgütüne üye olunmaksızın iç denetim faaliyetinin icrası halinde bağlayıcılığı yoktur. (Mevzuatla kurulan iç denetçilik, kamu iç denetçiliği, banka iç denetim fonksiyonları, vb. bu kapsamın dışında ayrıca değerlendirilmelidir.)	
	Muhasebe meslek mensubu olunması halinde bu mesleğin etik ilkelerine de ayrıca uyum gereklidir.	Muhasebe meslek mensubu olunması halinde bu mesleğin etik ilkelerine de ayrıca uyum gereklidir.
	<ul style="list-style-type: none"> • Dürüstlük • Objektiflik • Gizlilik • Yetkinlik 	<ul style="list-style-type: none"> • Dürüstlük • Tarafsızlık • Sır Saklama (Gizlilik) • Mesleki Yeterlilik ve Özen • Mesleğe Uygun Davranış
		<p>Diğerleri benzer olmakla birlikte, mesleğe uygun davranış beşinci bir diğer etik ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ilke mesleğin itibarının korunmasını amaçlamaktadır.</p> <p>Objektiflik ya da diğer adıyla tarafsızlık her iki meslek grubu için de önemli kriterlerden biri olarak karşımıza çıkmakla birlikte iç denetçiler için iş akdine ya da hizmet sözleşmesine, bağımsız dış denetçiler içinse hizmet (denetim) sözleşmesine dayalı iş ilişkisinde bunun ne şekilde sağlanabileceği ayrı ve geniş bir çalışma konusudur.</p> <p>Bununla birlikte her iki meslek grubunda bu ilkenin bağımsızlık kavramı ile desteklendiğini söylemek yanlış olmaz.</p>
İkinci Seviye: Davranış Kuralları	Etik konular ilkeler seviyesinde bırakılmamış, farklı durumlar karşısında kişilerden beklenen davranışların tanımlandığı davranış kuralları ortaya koyularak meslek mensuplarının etik uygulamaların anlaşılması sağlanmıştır.	Etik konular ilkeler seviyesinde bırakılmamış, farklı durumlar karşısında kişilerden beklenen davranışların tanımlandığı davranış kuralları ortaya koyularak meslek mensuplarının etik uygulamaların anlaşılması sağlanmıştır.
Üçüncü Seviye: Yaptırımlar	Farklı cezai yaptırımlar tanımlanmakla birlikte davranış kurallarından hangisine uyumsuzluğun ne yaptırıma yol açacağı net değildir.	KGK kapsamında yaptırımlar etik ilkelere uyumsuzluk şeklinde geniş bir tanımla cezai yaptırımlara tabi tutulmuştur.
	Cezai yaptırımlara ilişkin kararlar detaylı ve şeffaf bir şekilde kamuoyu ile paylaşılmamaktadır.	Cezai yaptırımlara ilişkin kararlar detaylı ve şeffaf bir şekilde kamuoyu ile paylaşılmamaktadır.
	Yaptırımların mesleğin icrasının devamına yönelik etkisi sınırlı olduğundan ve denetim faaliyeti içsel bir raporlama faaliyetini temsil ettiğinden bağlayıcılığı düşüktür ve disiplin yaptırımlarına yetkili mercinin işlerliği tartışmalıdır.	Yaptırımlar mevzuatla ortaya koyulduğundan bağlayıcıdır, bununla birlikte cezai işlemlere ilişkin şeffaflık sınırlı olduğundan işlerliğine ilişkin değerlendirmede bulunmak güçtür.

Yukarıda yer alan tabloda iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin etik çerçevesinin ilkeler, davranış kuralları ve uygulanan yaptırımlar çerçevesinde karşılaştırmalı analizi yapılmıştır. Gerek iç denetçiler gerekse bağımsız denetçiler aynı zamanda SMMM gibi mesleki ruhsatlara sahip olmaları sebebiyle muhasebe meslek mensuplarına yönelik uygulanan etik prensipler çerçevesinde de hareket etmektedirler. Bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının yanı sıra bağımlı olarak çalışan meslek mensupları da ilgili etik kurallara uyum göstermelidir. Bu açıdan bakıldığında iç denetçiler veya bağımsız denetçilerin aynı zamanda muhasebe meslek mensubu statüsünde olanları kendi etik uygulamalarının yanı sıra muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik kurallara da tabidirler.

7. SONUÇ

Etik kuralların temel amacı doğru ve yanlış uygulamaların birbirlerinden ayrıştırılması, mesleğin ve meslek mensuplarının itibarının korunması ve gerçekleştirilen çalışmaların belirli prensipler dâhilinde ve kaliteden ödün vermeyecek şekilde yürütülmesinin sağlanması olarak sıralanabilir. Yaşanan skandalların etkisiyle, diğer meslek gruplarında olduğu gibi iç denetim, muhasebe ve bağımsız denetim alanlarında da etik kavramının önemi son yıllarda daha fazla gündeme gelmeye başlamıştır. Söz konusu meslek gruplarının farklı kurumlar tarafından düzenlenen etik kuralları bulunmaktadır. Bu standartlar, bir takım değerlere ve prensiplere yönelik kural setleridir. Bu çalışmada, ilgili meslek gruplarının mevcut olan genel kabul görmüş etik kuralların açıklamalarına ve aralarındaki benzerlik ve farklılıklara yer verilmiştir.

Denetimde meslek etiği, etik ilkeleri tanımlayan ve doğru ve yanlış davranışları belirlemeye yarayan bir kural setidir. Etik ilkeler sayesinde denetim elemanlarının mesleklerine, çalıştıkları veya denetim faaliyetlerini yürüttükleri kurumlara ve çalışmalarının sonuçlarından faydalanan diğer taraflara karşı sorumluluklarını belirlemektedir.

İç denetçiler ve bağımsız denetçiler açısından çeşitli kurumlar tarafından yayınlanan ve genel kabul görmüş nitelikte bir takım etik kural setleri bulunmaktadır. Bu kural setlerinin bir kısmına denetçilerin yasal olarak uyma yükümlülükleri de bulunmaktadır. İç denetim açısından bakıldığında, IIA tarafından yayınlanan etik kurallar ve İDKK tarafından kamu iç denetçileri için oluşturulan Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları öne çıkmaktadır. Bağımsız denetim ve muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirildiğinde ise KGK tarafından hazırlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, SPK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler ve TÜRMOB tarafından oluşturulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygulayacakları Etik İlkeler bulunmaktadır.

Bu çalışmada, yukarıda belirtilen etik kural setlerinin detaylarına yer verilmiş ve karşılaştırmaları yapılmak suretiyle aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır:

- İç denetçiler için etik ilkeler meslek örgütüne belirlenmekte iken bağımsız denetçiler için mevzuat kapsamında belirlenmektedir.
- İç denetçiler için etik kurallar, meslek örgütüne üye olunması ve meslek örgütü tarafından sertifikalandırılması durumunda bağlayıcıdır. Bağımsız denetimde ise etik ilkelere uyum yasal mevzuat çerçevesinde zorunlu kılınmıştır.
- İç denetçiler ve bağımsız denetçiler, aynı zamanda muhasebe meslek mensubu olmaları durumunda da muhasebe mesleğinin etik ilkelerine uyum göstermek zorundadırlar.
- İç denetim ve bağımsız denetim etik ilkeleri birbirleriyle benzerlik göstermekle birlikte, bağımsız denetim için mesleğe uygun davranış ilkesi iç denetim etik ilkelerine kıyasla farklı bir prensip olarak karşımıza çıkmaktadır.
- Gerek iç denetim gerekse bağımsız denetim etik kuralları prensipler çerçevesinde bırakılmamış, kuralların anlaşılmasına yönelik olarak davranış kuralları da açıklanmıştır.
- İç denetim etik kuralları çeşitli cezai yaptırımlar tanımlamasına karşın hangi ihlallerin ne gibi yaptırımlara yol açacağı net olarak açıklanmamıştır. Bağımsız denetim açısından KGK etik ilkelerine uyumsuzluk cezai yaptırımlara tabi tutulmuştur.

- Her iki meslek grubu için de cezai yaptırımlara yönelik kararlar detaylı olarak kamuoyu ile paylaşılmamaktadır.
- Bağımsız denetim etik ilkelerine yönelik yaptırımlar yasal otoriteler tarafından belirlendiğinden iç denetime kıyasla bağlayıcılığı daha yüksektir.
- Her iki meslek grubu için de yaptırımlara ilişkin şeffaflık sınırlı olduğundan işlerliğine yönelik net bir değerlendirmede bulunulması zordur.

İç denetim mesleği kurumların kendi bünyelerindeki bir iç uygulama olarak değerlendirilebilir. Bu sebeple iç denetim, dış paydaşların menfaatlerini doğrudan etkilememektedir. Yasalarla düzenlenen veya kamu yararını gözetten sektörler dışında bazı sektörler için iç denetim fonksiyonun oluşturulması zorunlu değildir. İç denetçilere yönelik etik ilkeler, meslek örgütünce belirlenmesi sebebiyle yaptırım gücü zayıf olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, meslek örgütlerince belirlenen etik ilkeler üyeleri ve sertifika sahiplerini kapsamaktadır. Bu anlamda meslek örgütlerine önemli bir görev düşmektedir. Etik ilkelere yönelik farkındalığın artırılması, üyelik ve mesleki sertifikasyonların iç denetçiler açısından özendirilip teşvik edilmesi üye ve sertifika sahibi iç denetçi sayısının artmasını sağlayacaktır. Bu durum, iç denetim faaliyetlerinde etik ilkelerin dikkate alınıp uygulanmasına katkı sağlayacak ve iç denetim faaliyetlerine değer katacaktır.

Denetim mesleğinde etik konusuna yönelik olarak önümüzdeki dönemlerde gerçekleştirilecek akademik çalışmalarda farklı ülkelerin etik uygulamaları ile ülkemiz uygulamalarının etik kurallar açısından karşılaştırılmasını içeren çalışmalar yapılabilecektir.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The authors have no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atf Vermek İçin / To Cite This Article: Çakalı, K. R. ve Baloğlu, G. (2023). Bağımsız denetim etik uygulamaları çerçevesinde iç denetim etik uygulamalarının değerlendirilmesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6(1), 1-19. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1102812>

KAYNAKÇA

- Alkan, G. İ. (2018). Etik teoriler ışığında bağımsız denetim ve BİST’de bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 129-149.
- Armitage, J. L. & Moriarity, S. R. (2016). An examination of AICPA disciplinary actions: 1980–2014. *Current Issues in Auditing*, 10(2), 1-13.
- Arslan, M. (2005). *İş ve meslek ahlakı*. Siyasal Yayınevi.
- Aslan, Ü. ve Özdemir, G. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının 2009-2019 yılları arasındaki durumu üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 162-175.
- Aydın, İ. P. (2001). *Yönetmelik, mesleki ve örgütsel etik*. Pegem Yayınları.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2015). <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> (Erişim Tarihi: 25 Mart 2022).
- Banar, K. ve Aslan, Ü. (2009). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları üzerine bir araştırma (2000–2008 dönemi). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 44, 91-110.
- Bayrak, S. (2001). *İş ahlakı ve sosyal sorumluluk*. Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Çiçek, H., Canbaz, S. ve Keskin, A. (2013). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine bakış açıları: Kırklareli ilinde bir araştırma. *Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 1-20.
- De Fuentes, C., Illueca, M., & Pucheta-Martinez, M. C. (2015). External investigations and disciplinary sanctions against auditors: The impact on audit quality. *SERIEs*, 6(3), 313-347.
- Dursun, G. D. (2019). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının cinsiyet ve mesleki unvan açısından analizi: 2008 – 2017 dönemi. *Maliye ve Finans Yazıları*, 111, 387-402.
- Duska, R., Duska, B. S., & Ragatz, J. (2011). *Accounting ethics*. Wiley-Blackwell.
- Eker, V. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının etik-disiplin ilişkisi ve disiplin cezası analizi 1993-2015. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22, 363-402. <https://doi.org/10.14520/adyusbd.37721>
- Eker, V. (2017). İstanbul SMMM odasında kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının suç dağılımı ve analizi: 2008 – 2015. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 328-352.
- Friedberg, A. (2002). The role of state and public audit in safeguarding ethics in the public service: Whose ethics? What ethics? *Israel Affairs*, 8(4), 121-134.
- Garmilis, G. & Stokes, L. (2007). *Convergence of the disciplinary processes of accounting organizations? A comparison between the United States and France*. <https://core.ac.uk/download/pdf/6465021.pdf>
- Gül, H. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının kayıtlı olunan oda, unvan ve cinsiyet açısından değişimi: 2001-2015 dönemi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(3), 44-62. <https://doi.org/10.30803/adusobed.288160>
- Güney, C. (2020). Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu disiplin yönetmeliği çerçevesinde muhasebe meslek mensuplarına verilen “disiplin cezaları” üzerine bir araştırma (2017-2019). *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 22-43.
- Haron, H., Ibrahim, D. N., & Ismail, I. (2014). Factors influencing ethical judgment of auditors in Malaysia. *Management and Accounting Review*, 13(2), 47-86.
- IIA. (2019). *Uluslararası mesleki uygulama çerçevesi* (1. Baskı). Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği.
- Ismail, S. & Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behavior of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1), 21-34.
- İDKK. (2018). *Kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları*. 1 Mart 2022 tarihinde <https://www.hmb.gov.tr/idkk-mevzuat> adresinden erişilmiştir.
- Karabınar, S. ve Çevik, Z. (2018). Bir muhasebe meslek odasında 2008-2013 yıllarında verilen disiplin cezalarının yapısal Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 77, 69-90.
- Karacan, S. (2014). *Etik kavramı ve muhasebe meslek etiği*. Umuttepe Yayınları.
- Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş. & Uyar, S. (2015). *Bağımsız denetim*. Muhasebe Denetim Basım Yayın A.Ş.

- KGK. (2019). *Bağımsız denetçiler için etik kurallar (Bağımsızlık standartları dâhil)* https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/2019_etikkurallar.pdf (Erişim Tarihi: 28 Mart 2022).
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de denetim mesleği. *Sayıştay Dergisi*, 68, 65-89.
- Koçberber, S. (2009, 25-26 Mayıs). *Türk kamu yönetiminde denetim etiğine genel bir bakış* (Bildiri Sunumu). Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Kamu Etiği Sempozyumu, Ankara, Türkiye.
- Krom, C. L. (2016). Disciplinary actions by state boards of accountancy 2008-2014: Causes and outcomes. *Accounting and the Public Interest*, 16(1), 1-27.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik iklimleri: Kars ve Erzurum illerinde bir araştırma. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 63(2), 144-170.
- Kutlu, H. A. (2011). *Muhasebe meslek ahlakı*. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Larimer, L. V. (2004). *Ethical virtuosity seven steps to help you discover and do the right thing at the right time*. HRD Press.
- Larkin, J. M. (2000). The ability of internal auditors to identify ethical dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 23(4), 401-409.
- Moriarty, S. (2000). Trends in Ethical Sanctions within the Accounting Profession. *Accounting Horizons*, 14(4), 427-439.
- Okpanti, C. N. & Putra, W. M. (2016). *The influence of auditor’s experience, ethic of profession and personality toward auditor’s professional skepticism & auditor’s capability, on fraud detection (Empirical study on public accountant office in Yogyakarta, Solo & Semarang)*. 17 Şubat 2022 tarihinde <http://repository.umy.ac.id/bitstream/handle/123456789/8234/naskah%20publikasi.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden erişilmiştir.
- Orman, S. ve Parlak, Z. (2009). *İşletmelerde iş etiği*. Sosyal Yayınlar.
- Önder, K. (1985). *Disiplin mevzuatı ders notu* (Seri No: 2, Yayın No: 1985/1). Emniyet Genel Müdürlüğü Yayınları.
- Özdemir, S. (2011). İç denetim etiği ve kamu iç denetçileri tarafından algılanışı. *Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3(2), 150-168.
- Özgener, Ş. (2004). *İş ahlakının temelleri: Yönelimsel bir yaklaşım*. Nobel Yayın Dağıtım.
- Özkan, A. ve Hacıhasanoğlu, T. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ve etik karar verme davranışları arasındaki ilişkiler. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), 37-52.
- Pappa, E. & Filos, J. (2019). Benchmarking the ethics of internal auditors: A comparative analysis of private and public sector. *SPOUDAI Journal of Economics and Business*, 69(1-2), 30-44.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989). *T.C. Resmi Gazete* (20194, 13 Haziran 1989). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf>
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği. (2000). *T.C. Resmi Gazete* (24216, 31 Ekim 2000). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7033&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>
- SPK. (2006). *Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ*. 5 Mart 2022 tarihinde <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> adresinden erişilmiştir.
- Stewart, J. & O’Leary, C. (2007). Governance factors affecting internal auditors' ethical decision making: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 787-808.
- Süklüm, N. (2020). Denetim kalitesinin bağımsızlık ilkesi ve etik ilişkisi bağlamında incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11, Sayı: Ek, 17-28.
- TİDE. (2021). Kurumsal etik ilkeleri ve davranış kuralları rehberi. https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/TIDE_KURUMSAL_ETIK_KURALLAR_Aralik_2015-BBson.pdf (Erişim Tarihi: 6 Mart 2022).
- TİDE. (t.y.). *TİDE etik kurulunun kuruluşu, çalışma usul ve esasları yönetmeliği*. 8 Mart 2022 tarihinde https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/tide_Etik_Kurul_Yonetmeliği_BB_Revize_versiyon-07122015.pdf adresinden erişilmiştir.
- Tidrick, D. (1990). Disciplinary actions by the AICPA against individual members, 1980–1990. *Research in Accounting Regulation*, 6, 163-177.

- TÜRMOB. (2007). *Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerinde uygulayacakları etik ilkeler hakkında yönetmelik*. 7 Mart 2022 tarihinde https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/13Etik%20ilkeler%20Hak_Yonetmelik.pdf adresinden erişilmiştir.
- TÜRMOB. (2021). *2021 yılı faaliyet raporu*. 2 Mart 2022 tarihinde <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/6ef16882-11a7-4f2f-b262-d004f1171cb2/2021-faaliyet-raporu> adresinden erişilmiştir.
- TÜRMOB. (t.y.). *Disiplin kurulu kararları*. 1 Mart 2022 tarihinde https://www.turmob.org.tr/Mevzuat/DisiplinKurulu_Kararlari adresinden erişilmiştir.
- Uz, A. (2013). *Disiplin cezalarının üst kademe yöneticiliklere etkisi*. Adalet Yayınevi.
- Yasan, B., Doğan, S. ve Tarhan Mengi, B. (2019). Etik liderlik ve etik iklimin iç denetçilerin performansına etkisi ve bir araştırma. *TİDE AcademIA Research*, 1(2), 249-280.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve Kayseri il merkezinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 36, 155-178.

KOOPERATİFLERDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Accounting of Period-End Transactions in Cooperatives

Araştırma Makalesi

Gökay ONUR¹ 

Nilgün KAYALI² 

Ayşe NECEF YERELİ³ 

Gönderim Tarihi: 27.01.2023

Kabul Tarihi: 20.02.2023

ÖZ Kooperatif, ortak çıkarları doğrultusunda bir araya gelen kişilerin (örgütlerin) oluşturduğu birlikteliktir. Kooperatiflerin kuruluşlarında ekonomik etkenlerin yanı sıra sosyal amaçlar da etkili olmaktadır. Bu yüzden kooperatifler ile ticaret şirketleri arasında önemli farklılıklar vardır. Kooperatiflerin nihai amacı, kazanç elde etmekten ziyade ortaklarının sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamaktır. Buna bağlı olarak kooperatiflerin kendilerine özgü birtakım ilkeleri ve özellikleri bulunmaktadır. Kooperatiflerin esas amacı ortaklarıyla işlem yapmaktır. Dönem sonlarında olumlu gelir gider farkı gerçekleşirse, ortaya çıkan gelir fazlası kooperatifle yapılan işlem hacmine göre ortaklara iade edilmektedir. Bu işlemin adı risturn olmakla birlikte kooperatifleri ticaret şirketlerinden ayıran en önemli farklılıktır. Kooperatiflerde özellik arz eden hususların ve muhasebe işlemlerinin anlatıldığı bu çalışmada; öncelikle kooperatif tanımına ve ilkelerine yer verilmiş, ülkemizde kooperatifçilik alanını düzenleyen temel kanun olan Kooperatifler Kanunu'nda öne çıkan maddeler açıklanmış ve kooperatiflerin ticaret şirketlerinden farklılıkları belirtilmiştir. Daha sonra ülkemizde kooperatiflere sağlanan vergi avantajları ile ilgili bilgi verilmiş, risturn terimi açıklanmış, risturnun hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile kooperatiflerde dönem sonlarında ortaya çıkan olumlu ve olumsuz gelir gider farklarının muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Sonuç kısmında ise çalışmada üzerinde durulan konulara yönelik genel olarak değerlendirmeler yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kooperatif, Muhasebeleştirme, Risturn, Gelir Gider Farkları

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49, P13

ABSTRACT A cooperative is an association of people (organizations) that is owned and controlled by the people to meet their common interests. In addition to economic factors, social objectives are also effective in the establishment of cooperatives. That is why there are significant differences between cooperatives and trading companies. The ultimate objective of cooperatives is to meet the social and economic needs of their members rather than make a profit. Accordingly, cooperatives have several principles and characteristics that are unique to them. The main purpose of cooperatives is to transact with their members. If a positive income expense difference occurs at the end of the period the excess income is returned to the members according to the transaction volume with the cooperative. Although this process is called risturn it is the most important difference that distinguishes cooperatives from trading companies. In this study, in which the features and accounting processes of cooperatives are explained; first of all, the definition and principles of cooperatives are given, the prominent articles in the Law on Cooperatives, which is the basic law regulating the field of cooperatives in our country are explained, and the differences of cooperatives from trading companies are stated. Then, information was given about the tax advantages provided to cooperatives in our country the term risturn was explained, and the calculation and accounting of risturn and the accounting of positive and negative income and expense differences at the end of the period in cooperatives were discussed. In the conclusion part, general evaluations were made on the subjects emphasized in the study.

Keywords: Cooperative, Accounting, Risturn, Income Expense Differences

JEL Classification: M40, M41, M49, P13

¹ **Sorumlu Yazar:** Muhasebe Finansman Bilim Uzmanı, gokay.onur@outlook.com, ORCID: 0000-0002-6089-2309.

² Doç. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı, nilgun.kayali@cbu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6535-5847.

³ Prof. Dr., Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı, aysevereli@gmail.com, ORCID: 0000-0003-3174-6473.

1. GİRİŞ

İnsanların, çok eski yıllardan itibaren, isteklerinin ve ihtiyaçlarının tam olarak karşılanabilmesi ve yapılan faaliyetlerden maksimum oranda yarar sağlanması için iş bölümü yaptıklarını söylemek yanlış olmayacaktır. İş bölümü ile birlikte uzmanlaşmanın sağlanması ve uzmanlaşma ile birlikte de toplu halde çalışmanın gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bunların yanında, toplulukla elde edilen faydanın bireysel olarak elde edilen faydadan çok daha fazla olması ve toplu hareket etmenin yarattığı sinerjinin getirileri gibi nedenlerle örgütlü kuruluşların oluşturulması ve bu kuruluşlara katılım her daim söz konusu olmuştur.

Örgütlü kuruluşların önemli bir türü de kooperatiflerdir. Kooperatifler, insanların bireysel olarak yapamayacakları, yapamayacaklarını veya bireysel olarak yapıldığı takdirde, toplulukla yapılandan daha az yarar sağlayacaklarını düşündükleri işleri, örgütlü bir yapılanma ile gerçekleştirme düşüncesinden ortaya çıkmıştır.

Kooperatifler, insanların ekonomik, sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını diğer kişilerle iş birliği içinde karşılamak veya müşterek ekonomik menfaatlerini korumak için kurdukları ortaklıklardır. Özellikle dar ve orta gelir düzeyindeki insanların, ekonomik yaşam içinde birlikte hareket ederek amaçlarına ulaşabilecekleri düşünüldüğünde; bu kişilerin ancak ekonomik güçlerini birleştirerek buldukları sektör ya da piyasa içinde anlamlı bir büyüklüğe ulaşabilecekleri söylenebilir (T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, 2014).

Kooperatifler, ihtiyaç duyulan her alanda (üretim, tüketim, eğitim, finansman, yapı, kredi, vb.) kurulabilmeleri avantajına sahip olmaları nedeniyle; yoksulluğun azaltılmasında, sosyal sermayenin artırılmasında ve gelirin adil dağıtılmasında etkin bir araçtır. Kooperatiflerin birçoğu, sosyal ve ekonomik destek sistemlerine, eğitim, sağlık, sigorta, kredi ve diğer gerekli hizmetlere erişim sağlamada önemli katkılarda bulunmaktadır. Kooperatifler, bireylerin ve özellikle yoksul insanların tek başlarına elde etmeleri zor olan ürünler ve hizmetler için katma değer yaratırlar. Bu durum, ortaklara ait kaynakların birlikte verimli şekilde kullanılmasıyla mümkün olmaktadır (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2019).

Kooperatifler toplumun her kesimine hitap etmeleri, birçok alanda faaliyette bulunabilmeleri gibi nedenlerle yaygınlaşmışlardır.

Kooperatiflerin çok önemli bir işlevi de arz ve talebi aracısız olarak bir araya getirmeleridir. Üreticiden tüketiciye ulaşan bir ürüne, dağıtım kanalının her aşamasında üretim faktörlerinin payı olan kar, ücret, faiz ve rant gibi değerler yüklenmektedir. Bu yüzden, bir ürün nihai tüketiciye ulaşmaya dek ne kadar çok el değiştirirse, yüklendiği maliyet unsurları o kadar artmakta ve sonuçta tüketiciye yansıyan fiyatı da o kadar yüksek olmaktadır. Tüketicilerin ve ihtiyaç sahiplerinin korunması, üretici ile tüketici arasındaki aracı sayısının azaltılması gibi nedenler de kooperatifçiliğin gelişmesinde önemli rol oynayan etkenler arasında sayılabilir (Koçtürk, 2006: 120).

Kooperatifler sürdürülebilir ekonomik büyümeye ve istikrarlı ve kaliteli istihdama katkıda bulunarak dünya genelinde 280 milyon kişiye, bir başka deyişle istihdam edilen nüfusun %10'una iş veya iş imkânı sağlamaktadır. Dünya nüfusunun en az %12'si, 3 milyon kooperatiften herhangi birisinin üyesidir. En büyük 300 kooperatifin ve ortaklarının 2020 yılı toplam cirosu 2,146 milyar ABD Dolarıdır (ICA, t.y.a).

Ülkemizde ise kooperatifçiliğin geliştirilmesi görevi, Anayasa'da yer alan ifade ile doğrudan devlete verilmiştir. Anayasa'nın Ekonomik Hükümler Bölümü, "kooperatifçiliğin geliştirilmesi" başlığı altında, 171. maddede "Devlet, milli ekonominin yararlarını dikkate alarak, öncelikle üretimin artırılmasını ve tüketicinin korunmasını amaçlayan kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır" denmiştir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982).

Anayasa'da yer alarak en üst düzeyde önem verildiği belirtilen kooperatiflere katılımın ülkemizde yeterli seviyede olmamakla birlikte az olmadığını da söylemek mümkündür. Nitekim Ticaret Bakanlığı tarafından 2021 yılında yayımlanan Türkiye Geneli Kooperatif ve Birlik Raporu'nda yer alan verilere göre 34 farklı alanda 9.247 kooperatif faal durumdadır. Bu kooperatiflere üye sayısı

1.399.385'tir. Yine raporda yer alan verilere göre kooperatif üst birliği sayısı 13, bunlara katılan kooperatif sayısı 1.733 ve üye sayısı ise 1.042.821'dir (T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, [2021](#)).

Kooperatifler; geniş toplum kesimine ulaşabilmeleri, gelirin ve refahın dağılımında adaletin sağlanmasına yönelik destekleri, ilke ve değerlere dayalı yönetim anlayışları ve yerel ekonomilerin istikrarlarına olan katkıları gibi aynı anda hem sosyal hem de ekonomik etkileri bünyelerinde barındırmakta ve diğer işletme türlerinden ayrılmaktadır (Üstün ve Hak, [2020](#): 4).

Böylesine önemli amaçlara ulaşmak için kullanılan bir araç olan kooperatiflere, ülkemizde vergi kanunlarında çeşitli muafiyetler getirilmiş ve istisnalar sağlanmıştır. Kooperatiflere tanınan muafiyetler ve sağlanan istisnalar ile kooperatifçiliğin geliştirilmesinin ve teşvik edilmesinin amaçlandığını söylemek mümkündür.

Bu doğrultuda, çalışmada öncelikle literatürde karşılaşılan kooperatif tanımlarına ve ICA (International Cooperative Alliance – Uluslararası Kooperatifler Birliği) tarafından kabul edilen kooperatif ilkelerine yer verilmiş; ülkemizde kooperatifçilik alanını düzenleyen temel kanun olan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda (KK) öne çıkan maddeler açıklanmış ve kooperatiflerin ticaret şirketlerinden farklılıkları belirtilmiştir. Daha sonra, ülkemizde çeşitli kanunlarda kooperatiflere sağlanan vergi avantajları ve kooperatiflerde kâr kavramı yerine kullanılan risturn terimi açıklanmış, risturnun hesaplanmasına ve muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamaya yer verilmiştir. Son olarak, kooperatiflerde dönem sonlarında oluşan olumlu ve olumsuz gelir gider farklarının muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamalar yapılmıştır. Sonuç kısmında ise çalışmada üzerinde durulan konulara ilişkin genel olarak değerlendirmelerde bulunulmuştur.

2. KOOPERATİF TANIMI VE KOOPERATİF İLKELERİ

Bu bölümde öncelikle literatürde karşılaşılan kooperatif tanımlarına ve ardından ICA tarafından açıklanan kooperatif ilkelerine yer verilecektir.

2.1. Kooperatif Tanımı

Literatürde kooperatifin birçok tanımı yapılmıştır. Bu tanımlardan bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

Kooperatifler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar olarak ekonomik faaliyetlerini sürdüren, özel yapıya sahip ekonomik ve sosyal amaçlı kuruluşlardır (Koçtürk, [2006](#): 119).

Kooperatifler; yardımlaşma, dayanışma ve birlikteliği merkeze alan ticari bir organizasyondur. "Birlikte iş yapmak" anlamına da gelen kooperatifçilik, daha geniş olarak tanımlandığında ekonomik bir iş birliği olup, müşterek hedeflere ulaşmak isteyen kişilerce oluşturulan bir örgüt modelidir (Durmaz, [2018](#): 4).

Kooperatifler, üyelerinin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması amacıyla kurulan organizasyonlardır (Çevik, [2018](#)).

Kooperatif, karşılıklı yardım ve dayanışma ile belirli ekonomik çıkarları sağlamayı amaçlayan ortaklıktır (Mucuk, [2018](#): 65).

Kooperatif, ekonomik ve sosyal yararlar elde etmek amacıyla, dayanışma ve iş birliği içinde ortakların güçlerini birleştirerek kurdukları ortaklıklardır (Karanlık, [2009](#): 3).

Kooperatif, ortaklarının ekonomik gereksinimlerini karşılamak ve korumak amacıyla, gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan, değişir ortaklı ve değişir sermayeli tüzel kişiliğe sahip bir ortaklık türüdür (Saban vd., [2016](#): 6).

Kooperatif, gönüllü olarak bir araya gelen kişilerin öncelikle ekonomik gereksinimlerini ve isteklerini birlikte karşılayabilmek için oluşturdukları, demokratik biçimde kendi kendini yöneten ve

denetleyen bir girişimdir. Kooperatiflerin asıl amacı, kâr elde etmekten çok, üyelerinin ihtiyaçlarını karşılayarak gelişmelerini sağlamaktır (Üstün ve Hak, 2020: 3).

ICA'nın tanımına göre kooperatif; müşterek sahip olunan ve demokratik olarak kontrol edilen bir işletme aracılığıyla, ortak ekonomik, sosyal ve kültürel ihtiyaçların ve isteklerin karşılanması amacıyla gönüllü olarak bir araya gelen kişilerin oluşturduğu özerk birlikteliktir (ICA, t.y.b).

Türk Dil Kurumu'na göre ise kooperatif, ortaklarının gereksinimlerini uygun şartlarda elde etmelerini sağlamak amacıyla kurulan birliktir (TDK, t.y.).

Görüldüğü gibi kooperatifin tek bir tanımını yapmak güçtür. Ancak tanımların hemen hemen hepsinde “belli bir amaca ulaşabilmek için birlikte ve ortaklaşa yapılacak çalışma ve dayanışma” ilkesinin olduğu görülmektedir (Karanlık, 2009: 3).

1163 sayılı KK'nin 1. maddesinde ise kooperatif şöyle tanımlanmıştır:

Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını iş gücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklardır.

KK'de yer alan kooperatif tanımından hareketle kooperatiflerin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- Kooperatifler, tüzel kişiliği haizdir.
- Kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını sağlayıp korumak amacıyla kurulurlar.
- Ortaklar karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle belirlenen amaçlara ulaşmak için bir araya gelirler. Bu yüzden kooperatiflerin sosyal yapıları ön plandadır.
- Gerçek ve tüzel kişiler kooperatiflere üye olabilirler.
- Kooperatiflerin ortak sayısı ve sermayesi sabit olmayıp değişken niteliklidir.

2.2. Kooperatif İlkeleri

ICA 1995 yılında kooperatif ilkelerini kabul etmiştir. Kooperatif ilkeleri, kooperatiflerin kendi değerlerini uygulama aşamasında esas aldıkları kurallardır ve bir nevi kooperatiflere kılavuzluk eden prensiplerdir. Bu ilkeler aşağıda kısaca açıklanmıştır (ICA, t.y.c).

2.2.1. Gönüllü ve herkese açık üyelik

Kooperatifler cinsiyet, sosyal, ırk, siyasi ve dini ayrım olmaksızın, hizmetlerinden yararlanabilecek ve üyeliğin getireceği sorumlulukları kabule hazır olan herkese açık, gönüllü kuruluşlardır.

2.2.2. Üyeler tarafından gerçekleştirilen demokratik denetim

Kooperatifler, politikaların belirlenmesi ve karar alma süreçlerine aktif olarak katılan üyeleri tarafından denetlenen demokratik kuruluşlardır. Üyeler tarafından seçilen kooperatif yönetim kurulu, üyelere karşı sorumludur. “Bir üye bir oy” prensibi çerçevesinde, üyeler eşit oy hakkına sahiptir.

2.2.3. Üyelerin ekonomik katılımı

Üyeler, kooperatiflerin sermayesine adil bir şekilde katkıda bulunur ve sermayeyi demokratik olarak kontrol ederler. Genellikle sermayenin en azından bir kısmı kooperatifin ortak mülkiyetindedir. Üyeliğin bir koşulu olarak kabul edilen taahhüt edilmiş sermaye üzerinden, üyelere sınırlı miktarda tazminat ödenir. Üyeler tarafından kooperatiflere; kooperatifin gelişimi, kooperatif ile yaptıkları

işlemler oranında üyelere kâr sağlama ve üyeler tarafından onaylanan diğer faaliyetlerin desteklenmesi amacıyla gelir fazlası tahsis edilir.

2.2.4. Özerklik ve bağımsızlık

Kooperatifler, üyeleri tarafından kontrol edilen ve kendi kendine yeten özerk kuruluşlardır. Hükümetler de dâhil olmak üzere diğer kuruluşlarla anlaşmalar yapmaları veya dış kaynaklardan sermaye sağlamaları durumunda, bunu kooperatifin özerkliğini koruyacak ve üyelerinin demokratik yönetimini sürdürecektir şekilde yaparlar.

2.2.5. Eğitim, öğrenim ve bilgilendirme

Kooperatifler; üyelerine, seçilmiş temsilcilerine, yöneticilerine ve çalışanlarına kooperatifin gelişimine etkin bir şekilde katkıda bulunabilmeleri için eğitim ve öğrenim imkânı sağlar. Kamuoyunu -özellikle gençleri ve kamuoyunu etkileyenleri- iş birliğinin nitelikleri ve yararları hakkında bilgilendirirler.

2.2.6. Kooperatifler arasında iş birliği

Kooperatifler; yerel, ulusal, bölgesel ve uluslararası oluşumlar ile birlikte çalışarak, üyelerine etkin bir şekilde hizmet ederler ve kooperatifçilik hareketini güçlendirirler.

2.2.7. Topluma karşı sorumlu olma

Kooperatifler, üyeleri tarafından onaylanan politikalar aracılığıyla toplumların sürdürülebilir kalkınması için çalışırlar.

3. KOOPERATİFLER KANUNU'NA GÖRE KOOPERATİFLER

Ülkemizde kooperatifçilik alanını düzenleyen temel kanun 1163 sayılı KK'dir. KK, 10/05/1969 tarihli ve 13195 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak, yayım tarihinden 3 ay sonra yürürlüğe girmiştir. KK, 9 bölüm ve 102 maddeden oluşmaktadır. KK haricinde özel kanunlarına tabi (1581 sayılı Tarım Kredi Kooperatifleri ve Birlikleri Kanunu ile 4572 sayılı Tarım Satış Kooperatif ve Birlikleri Hakkında Kanun) kooperatifler de (tarım kredi kooperatifleri ve birlikleri ile tarım satış kooperatifleri ve birlikleri) bulunmaktadır. KK'de kooperatiflerin işleyişine dair öne çıkan maddelere ve maddelere ilişkin değerlendirmelere aşağıda yer verilmiştir.

- Bir kooperatif en az yedi ortak tarafından imzalanacak ana sözleşme ile kurulur. Kooperatife giren her şahsın en az bir ortaklık payı alması gereklidir. Bir ortaklık payının değeri 100 TL'dir ve ortaklar en çok 5.000 pay taahhüt edebilirler.

Kooperatifin ilk sermayesi daha sonra yeni ortak alımlarıyla artar, ortak çıkışlarıyla da azalır. Sermayedeki bu artış ve azalışlar için ana sözleşmede değişiklik yapılmasına gerek yoktur. Çünkü kooperatifler değişir sermayeli ve değişir ortaklı kuruluşlardır ve bu durum kooperatiflere özgü bir özelliktir (Özolgun, 2012: 21). Dolayısıyla kooperatiflerin iş hacimlerinin ve sermayelerinin artırılabilmesi, üye sayısındaki artışla doğru orantılıdır.

- Ana sözleşme ile kooperatif ortaklarına ek ödeme yükümlülüğü verilebilir. Ek ödemeler sadece bilanço açıklarının kapatılmasında kullanılabilir.
- Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan işlemlerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hâsılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir.

Kooperatiflerin faaliyetleri kara yönelik olmadığı için amaçları arasında kâr elde etmek yoktur. Kooperatiflerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için ortaklarından sağladığı hasılanın, kooperatif giderlerini aşan kısmı yani olumlu fark, kâr niteliği taşımaz. Bu yüzden ortaya çıkan bu farka kâr yerine hâsıla veya olumlu gelir gider farkı denmiştir.

Kooperatiflerde dönem sonlarında ortaya çıkan olumlu gelir gider farkı, doğması muhtemel zararlar veya kooperatifin varlığını ve hizmet sunumunu devam ettirebilmesi için gerekli olan genel giderlerin karşılanması amacıyla kullanılmalıdır.

- Gelir gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüşse, bu bölünme ortakların kooperatifle gerçekleşen işlemleri oranında yapılır.

Delaysıyla kooperatifle çok işlem yapan ortak çok, az işlem yapan ortak da az risturn elde edecektir. Ortağın kooperatifle yaptığı işlem hacmi yükseldikçe, olumlu gelir gider farkından alacağı pay da artacaktır.

- Ana sözleşmede yer verilmek suretiyle gelir gider farkının en az %50'si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebilir.

Kooperatiflerde sermaye birikimini özendirmek ve ortakların kooperatifteki sermayelerini çekme ihtimalini önlemek amacıyla devlet tahvillerine verilen en yüksek faiz oranını geçmemek üzere, genel kurul kararı ile sermaye paylarına faiz verilebilmektedir. Sermayeye sınırlı faiz, genellikle yıl içinde kooperatifle alışveriş yapmamış ya da çok az yapmış ortakların yıl sonunda risturn payı alamamaları nedeniyle, sermayelerini kooperatiften çekme eğilimine girmelerini önlemek amacıyla uygulanmaktadır (Karalık, 2009: 7).

- Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın, ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde bunlar, kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır.

Ortaklık içi faaliyetlerden kaynaklanan hâsıla, nasıl ki ortakların kendi tasarrufları olup, bu tasarruflar da tasarrufu yapan ortakların faaliyetlerine endeksli olarak ortaklara geri yansıtılıyorsa; ortaklık dışı faaliyetlerden elde edilen hâsıla da ortak olmayanların kooperatife bıraktığı kâr olup, bu karın ortakların kooperatife koydukları sermayeye endeksli olarak ortaklara yansıtılması hakkaniyet gereğidir (Üstün ve Hak, 2020: 35).

- Bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açık, yedek akçelerden ve bunların yeterli olmaması durumunda ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır. Menfi neticeler ortadan kaldırılmadıkça gelir gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz.

Kooperatiflerde kâr ve zarar kavramları olmadığı için kanunda zarar kelimesi yerine “menfi” ve “açık” kelimeleri kullanılmıştır.

Bir faaliyet dönemi içerisinde ortaklık içi veya ortaklık dışı işlemlerden, birinden olumlu diğerinden olumsuz fark elde edilmesi durumunda, bu sonuçların ilgili hesap döneminin gelir gider farkı içerisinde yapılacak mahsuplaşmayla birlikte birbirini telafi etmesi sonucu net fark (olumlu/olumsuz gelir gider farkı) elde edilecektir (Üstün ve Hak, 2020: 36).

- Gelir gider farkının en az %10'u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az %5'i fevkalade yedek akçeye ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılamaz. Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına ilişkin ana sözleşmeye konacak hükümler muteber değildir.

Kanundaki açıklamalara göre yedek akçe; kullanılış şekil ve şartları ana sözleşme ile belirlenen, kooperatif sermayesine ilave edilmeyen, ortaklara dağıtılmayan, olumlu gelir gider farkından ayrılan ve kooperatifin aktifinde meydana gelen net artışlardır. Yedek akçe ayırmaktaki amaç, kooperatifin beklenmedik finansal sıkıntılarını gidermek ve bu anlamda bir olumsuzluk yaşanması halinde sermaye desteği olarak kullanmaktır. Yedek akçe, bu ve benzeri amaçlarla dönem karından ayrılıp yine kooperatif bünyesinde tutulur (Üstün ve Hak, 2020: 39).

Yedek akçelerin en az hangi oranda ayrılması gerektiği kanunda belirtilmiş, en fazla hangi oranda ayrılacağına dair bir hüküm belirtilmemiştir. Dolayısıyla maddede öngörülen oranların, kooperatif ana sözleşmesinde azaltılması mümkün değilken, artırılabilmesi mümkündür.

- Gelir gider farkından ilk önce yedek akçe ile kanun veya ana sözleşme gereğince kurulan diğer fonlara yatırılacak paralar ayrılır. Yedek akçelerin ve özel fonların kullanılış şekil ve şartları ana sözleşmede gösterilir.

Yedek akçelerin fonlara ayrıldıktan sonra, bu fonlar üzerinden ortaklara dağıtılması kanunu dolanmak anlamına geleceğinden geçerli olmayacaktır. Dolayısıyla yedek akçeler ile özel fonların kullanılmasına ilişkin esasların, yani yedek akçelerin kullanılış şekil ve şartlarının ana sözleşmede açıkça gösterilmesi ve bu konuda genel kurula bir yetki bırakılmaması gerekmektedir (Üstün ve Hak, [2020](#): 43).

- Genel kurulda her ortak sadece bir oya sahiptir. Kooperatiflerin organ seçimlerinde her ortak, en fazla bir ortağı temsilen oy kullanabilir.

Her ortağın kooperatifteki sermaye payına ve kooperatife giriş tarihine bakılmaksızın genel kurulda bir oy hakkının olması, ortakların genel kurula eşit ölçüde katılımlarını sağlamaktadır.

- Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir ad altında başkaca ödeme yapılamaz.

Yönetim kurulu üyelerini teşvik etmek ve daha verimli çalışmalarını sağlamak amacıyla dahi olumlu gelir gider farkından kendilerine pay verilemez (Koçtürk, [2006](#): 124).

4. KOOPERATİFLERİN TİCARET ŞİRKETLERİNDEN FARKLILIKLARI

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 124. maddesinde ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler olarak belirtilmiştir. Bu şirketlerden, kollektif ile komandit şahıs şirketi; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi olarak sayılmıştır. Kooperatifler ise ticaret şirketi olarak sayılmasına rağmen, ne şahıs şirketi ne de sermaye şirketi kategorisine alınmamış; adeta üçüncü bir şirket türü olarak ayrıma tabi tutulmuştur.

Kanunda yapılan bu ayrımın nedeni şüphesiz kooperatiflerin, ticaret şirketleri ile olan farklılıklarıdır. En önemli farklardan birisi, ticaret şirketlerinin kâr elde etmek ve elde edilen karı sermaye paylarına göre ortaklarına dağıtmak üzere kurulmuş olmalarına karşın; kooperatiflerin temel amacı ortaklarının istek ve ihtiyaçlarını karşılamak ve menfaatlerini korumaktır. Bu yüzden kooperatiflerde asli unsur ortaklık ve esas ilke ortaklarla iş yapmaktır. Buna bağlı olarak ortaklar ile müşteriler aynı kişilerden oluşur. Ticaret şirketlerinde ise asli unsur sermayedir.

Esas itibarıyla ortak bir ihtiyacı karşılamak için kurulan kooperatiflerde, karşılanması söz konusu olan ihtiyaç şüphesiz ekonomik bir menfaattir. Ancak bu menfaat ticaret şirketlerinin gayesini teşkil eden kâr olgusundan tamamen farklıdır. Örneğin; ortakları için, istenilen nitelikte ve ucuz maliyetle konut sağlamak amacıyla kurulan bir yapı kooperatifinin sağladığı yarar ile konut inşa edip satmak veya kiraya vermek suretiyle kazanç elde etmek üzere bir araya gelen kişilerin sağladıkları yarar, nitelikleri itibarıyla ekonomik olsa dahi içerikleri itibarıyla tamamen farklıdır. Birinci durumda hedef, konut ihtiyacını karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma yoluyla temin etmek iken; ikinci durumda kazanç sağlayıp bunu paylaşma düşüncesi hâkimdir (Pehlivan, [1990](#)).

Belirtilen bu farklılığa paralel olarak bir diğer önemli fark, kooperatiflerin hiç gelir fazlası elde etmemesine rağmen ortaklarının istek ve ihtiyaçlarını karşılayabildiği ölçüde varlıklarını devam ettirebilmesidir. Aynı durum ticaret şirketleri için geçerli değildir. Kâr edemeyen bir ticaret şirketinin varlığı büyük ihtimalle sonlandırılır.

Önemli bir diğer farklılık da kontrol yapısıdır. Kooperatiflerde “bir üye bir oy” prensibine dayalı demokratik bir yönetim vardır. Dolayısıyla kararlar hissedarlar tarafından değil üyeler tarafından alınır. Üyeler, kooperatifin türüne göre; çalışanlar, üreticiler veya müşteriler olabileceği gibi aynı

zamanda kooperatif işletmesinin sahipleridir (Cooperatives Europe, [t.y.](#)). Ticaret şirketlerinde ise kontrol, sermaye payına bağlıdır. Sermayenin yarısından fazlasına sahip olan kişi ya da kişiler kurum yönetimini ele geçirmektedir.

Diğer önemli bir farklılık da gelir fazlasının dağıtımıdır. Bu dağıtım kooperatiflerde, kooperatifle yapılan işlem hacmiyle doğru orantılı şekilde “risturn” adıyla yapılırken; ticaret şirketlerinde “temettü” adıyla sermaye paylarına göre yapılmaktadır.

Kooperatifler ve ticaret şirketleri arasındaki farklılıklara ilişkin ICA tarafından yayımlanan tabloya aşağıda yer verilmiştir (ICA, [2012](#)).

Tablo 1

Kooperatifler ile ticaret şirketleri arasındaki farklılıklar

Özellikler	Kooperatifler	Ticaret Şirketleri
Mülkiyet	Üyelere aittir.	Yatırımcılara aittir.
Kontrol	Bir üye bir oy kuralına dayalı demokratik yönetim ve sermaye paylarına bakılmaksızın eşit söz hakkı vardır.	Hissedarlar tarafından yatırım paylarına göre kontrol edilir. Kararlar ve işletme politikası, yönetim kurulu ve şirket yetkilileri tarafından belirlenir.
Yönetim kurulu üyeliği ve ücretler	Yönetim kurulu, üyeler tarafından seçilen kooperatif üyelerinden oluşmakla birlikte; genellikle gönüllülük esasına dayalı, ücretsiz hizmet vermektedir.	Yönetim kurulu, bağımsız yöneticiler ile yönetim ve kurumla mali veya ticari ilişkileri olan diğer yöneticilerin birleşiminden oluşur. İcra kurulu başkanı (CEO), yönetim kurulu başkanı olarak görev yapabilir. Yönetim kuruluna hizmetleri için önemli miktarda ödeme yapılır.
Yönetim kurulu adaylığı ve seçimler	Doğrudan üyeler tarafından aday gösterilebileceği gibi üyelere oluşan aday belirleme komitesi tarafından da aday gösterilebilir. Genellikle her üye bir yönetici adayı gösterebilir. Yönetim kurulu, üyeler tarafından bir üye bir oy esasına göre seçilir.	Adaylar genellikle bir aday gösterme komitesi veya yönetim kurulu tarafından belirlenir. Hissedarların aday gösterme ve yönetici adaylarını belirlemede sınırlı yetkileri vardır.
Sorumluluk	Yönetim kurulu, aday gösterme ve seçim prosedürleri yoluyla doğrudan üyelere karşı sorumludur.	Yönetim kurulu seçimi ve aday gösterme prosedürleri, hissedarlar için çok az gözetim fırsatı sağlar. Hissedarların, yönetim kurulu üyelerini görevden alma olasılığı yoktur.
Kazançlar/Temettüleri	Kooperatif tarafından kazanılan gelir fazlası işletmeye yeniden yatırılır ve/veya yıl içinde kooperatifle ne kadar iş yaptıklarına bağlı olarak üyelere iade edilir. Birçok kooperatif her yıl “gelir fazlası”nın bir kısmını üyelere iade etmekle yükümlüdür. Üyeler zararları ve kazançları paylaşırlar.	Kârlar, pay oranlarına göre hissedarlara dağıtılır. Şirketler genellikle kâr payı (temettü) ödemekle yükümlü değildir. Ödenecek kâr payının miktarı ve zamanlaması yönetim kurulu tarafından belirlenir.
Amaç/Motivasyon	Müşteri hizmetini ve memnuniyetini maksimize etmektir.	Hissedar getirilerini maksimize etmektir.
Fon kaynakları/Para temini	Ortaklık payları (doğrudan yatırım, yedek akçeler ve ortaklara dağıtılmayan risturnlar) aracılığıyla kaynak oluşturulur.	Genellikle sermaye piyasaları aracılığıyla fon sağlanır.
Toplum	Toplum gelişimini teşvik etmekte ve desteklemektedir.	Hayırseverlik faaliyetleri yapılabilir.

5. KOOPERATİFLERE SAĞLANAN VERGİ AVANTAJLARI

Kooperatiflerin sadece üyeleri ile işlem yapmak, üyelerinin sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kuruldukları varsayılarak; kazanç gayesi gütmeyecekleri, ortaklarının istek ve ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla hareket ederek sosyal amaçlarının ön planda olduğu kabul edilmiştir. Bu yaklaşım ülkemizde vergi kanunları açısından kabul edilerek, kooperatiflerin vergi kanunları karşısındaki durumu özel olarak düzenlenmiştir (Dündar, [2018](#)).

Ülkemizde kooperatifçiliğin gelişmesinde şüphesiz devletin sağladığı desteklerin önemli bir payı vardır. Bu desteklerin başında da vergi muafiyet ve istisnaları gelmektedir. Ekonominin kayıt altına alınmasında önemli görevler üstlenen kooperatifler, piyasaların denge unsuru olmalarının yanı sıra vergi gelirlerinin artırılmasını da sağlamaktadır (Koçtürk, [2006](#): 135).

Ülkemizde kooperatiflere Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) ve Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) muafiyetler tanınmıştır. Bunun yanında Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu, Damga Vergisi Kanunu gibi bazı kanunlarda ve bazı harçlardan ve resimlerden istisnalar sağlanmıştır.

Bu bölümde KK, KVK ve GVK'de kooperatiflere sağlanan vergi avantajları ele alınacaktır.

5.1. Kooperatifler Kanunu'nda Sağlanan Avantajlar

Kanunun 93. maddesinde “muafıklar” başlığı altında kooperatiflere sağlanan vergi avantajlarına yer verilmiştir. Ancak kanun maddesinde sayılan vergi avantajları, vergi muafiyeti değil vergi istisnalarıdır. Çünkü “muafık” bir mükellefin veya kurumun vergi dışında bırakılması iken “istisna” bir konunun (gelirin, servetin, kıymetin, mal tesliminin, hizmet ifasının, vb.) kısmen, tamamen, geçici veya sürekli olarak vergilendirilmemesi anlamına gelmektedir (Karanlık, [2009](#): 53-56).

Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği;

- Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nden (BSMV),
- Her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisi'nden (DV),
- Kiraya verilmediği veya irat getirmeyen bir hizmete tahsis edilmediği sürece sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden,
- Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harçtan, muafır.
- Yönetim kurulunun, ana sözleşmeye uygun olarak yapılan isteğe rağmen, bir ortağın kooperatiften istifasını kabulden kaçınması durumunda, ortağın çıkma isteğini noter aracılığıyla kooperatife bildirmesi halinde, verilecek bildiri DV'ye ve diğer harç ve resimlere tabi değildir.

Kooperatifler, kooperatif birlikleri ve kooperatif merkez birlikleri faaliyete geçen üst kuruluşlara girmedikleri takdirde, “b” bendi haricinde yer alan muafıklardan yararlanamazlar.

Görüldüğü gibi kooperatiflere BSMV, DV, gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerden ve bazı işlemlerin tabi olduğu harçlar ve resimlerden istisnalar sağlanmıştır.

5.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Sağlanan Avantajlar

5520 sayılı KVK'nin 1. maddesinde, kooperatiflerin kazançlarının Kurumlar Vergisi'ne (KV) tabi olduğu belirtilmiştir. Kanunun “muafiyetler” başlığı altında 4. maddesinin birinci fıkrasının k bendinde, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatiflerin belirli şartlarla KV'den muaf tutuldukları belirtilmiştir.

Kooperatiflerin KV muafiyetinden yararlanabilmeleri için ana sözleşmelerinde;

- sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına,
- yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine,
- yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına ve
- sadece ortaklarla iş görülmesine, dair hükümlerin bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması gerekmektedir.

Yukarıda sayılan şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle birlikte bu şartlara fiilen uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamamaktadır. Söz konusu şartlar 1 Seri No.lu KV Genel Tebliği'nde (KVG)T) açıklanmış olup, bu açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması: Sermaye üzerinden kazanç dağıtılması sermaye şirketlerinin bir özelliğidir. Kooperatiflerin, kazançları ortaklarına sermaye paylarına göre dağıtması durumunda, sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin KV muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen bu hükme uyulması gerekmektedir.
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi: Kooperatiflerde kişisel kazançlar değil, kolektif kazançlar söz konusu olduğundan yönetim kurulu başkan ve üyelerine yıllık kazançlar üzerinden hisse dağıtılması gibi bir ayrıcalık tanınmaz (Karanlık, 2009: 55).

Ayrıca yönetim kurulu başkan ve üyelerine, kazanç üzerinden hisse verilmesi sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin elde ettikleri kazancı yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtması durumunda, sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin KV muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen bu hükme uyulması gerekmektedir.

- Yedek akçelerin dağıtılmaması: Kooperatiflerde ayrılan yedek akçelerin, ortakların sermayeye iştirak oranlarına veya kooperatif ile yaptıkları işlem miktarlarına ya da başka bir esasa göre dağıtılmasına izin verilmemiştir. Bu nedenle, bir kooperatifin KV muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde, ayrılan yedek akçelerin ortaklara dağıtılmamasına ilişkin hüküm bulunması ve fiilen bu hükme uyulması gerekmektedir.
- Sadece ortaklarla iş görülmesi: Kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin KV muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen bu hükme uyulması gerekmektedir.

Kooperatiflerin, ortakları dışında üçüncü kişilerle işlem yapmaları kooperatifçiliğin ruhuna aykırıdır (Koçtürk, 2006: 125).

5520 sayılı KVK'nin aynı maddesinin sonuna 05/12/2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı "Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 88. maddesiyle parantez içi hüküm işlenmiştir. Buna göre; kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir (Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2017). Bu durumun üç istisnası bulunmaktadır. Bunlar;

- Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, faaliyetin icrasına tahsis edilen varlığın ekonomik ömrünü tamamlamış olmasıdır. Ekonomik ömrün tespitinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen amortisman oranları kullanılmalıdır.

Örneğin; bir üretim kooperatifinin amacını gerçekleştirmek üzere kullanmış olduğu iş makinesini, ekonomik ömrünü tamamladıktan sonra satması ortak dışı işlem sayılmayacaktır (Kurumlar Vergisi'nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 2017).

- Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.
- Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından, kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur.

Örnek: B Tohum Üretim Kooperatifi, gıda ürünleri üreten K A.Ş.'nin sermayesinin %20'sine iştirak etmiş ve bu iştirakinin 2017 hesap dönemine ait karını, 2018 yılı Haziran ayında dağıtması sonucunda 1.500.000 TL kâr payı elde etmiştir. B Tohum Üretim Kooperatifi, elde ettiği bu kâr payının 600.000 TL'lik kısmını 2019 yılı içerisinde ortaklarına dağıtmıştır. B Tohum Üretim Kooperatifi'nin sermaye şirketine iştirak etmesi, bu iştirakinden kazanç elde etmesi ve elde ettiği bu kazancı ortaklarına dağıtması kooperatifin muafiyetine etki etmeyecektir (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, [2007](#)).

01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı Kanun ile kooperatiflerin 01/01/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde KV'ye tabi tutulacaktır.

Sonuç olarak, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde KV'ye tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının KV'ye tabi tutulması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla KV mükellefiyeti, ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına tesis edilecektir (Kurumlar Vergisi'nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, [2017](#)).

Örnek: A Narenciye Üretim Kooperatifi'nin ortaklarından almış olduğu narenciyeyi, niteliğini değiştirmeden üçüncü kişilere satması ortak dışı işlem sayılmazken, niteliğini değiştirerek reçel olarak satması durumunda, kooperatif ortak dışı işlem yapmış olacağından, bu işlem nedeniyle kooperatife bağlı oluşan ayrı bir iktisadi işletme nezdinde, bu işlemden doğan kazançlar KV'ye tabi tutulacaktır (Kurumlar Vergisi'nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, [2017](#)).

Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, [2007](#)).

5520 sayılı KVK'nin 5. maddesinin birinci fıkrasının i bendi, 7061 sayılı Kanun'un 89. maddesiyle aşağıdaki gibi değiştirilmiş ve kooperatiflere, KV karşısında iki istisna getirilmiştir.

- Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ve
- Tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturn'un nakden veya aynı değerinde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Öte yandan şarta bağlı muafiyet tanınan kurum ve kuruluşların yıl içinde muafiyet şartlarını kazanmaları veya kaybetmeleri halinde KV'den muaf olacakları veya KV'ye tabi olacakları tarih önem arz etmektedir.

KV'den belirli şartlara bağlı olarak muaf tutulan bir kurum veya kuruluşun muafiyet şartlarını ihlal etmesi halinde, bu şartların ihlal edildiği tarihten itibaren KV'ye tabi tutulması, muafiyet şartlarının tekrar kazanılması halinde ise izleyen hesap dönemi başından itibaren muafiyetten yararlandırılması gerekmektedir (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, [2007](#)). Bu hüküm doğal olarak kooperatifler için de geçerlidir.

Örnek: Muafiyet şartlarına haiz Y Yapı Kooperatifi'nin, 22/06/2016 tarihinde muafiyet şartlarını kaybetmesi durumunda, anılan kooperatifin 22/06/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KV mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

KV mükellefi olan Z Yapı Kooperatifi'nin 10/03/2018 tarihinde muafiyet şartlarını kazanması durumunda ise anılan kooperatif 01/01/2019 tarihinden itibaren KV'den muaf tutulacaktır.

5.3. Gelir Vergisi Kanunu'nda Sağlanan Avantajlar

193 sayılı GVK'nin 75. maddesinde kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar menkul sermaye iradı sayılmış ve kanunun 2. maddesinde menkul sermaye iratlarının Gelir Vergisi'ne (GV) konu olduğu belirtilmiştir. Ancak yukarıda bahsedilen 75. maddenin devamında, kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan karların, ortaklara, kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtımının kazanç dağıtımı sayılmayacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak kooperatif karlarının, kooperatifin ortakları ile yaptıkları işlemler oranında ortaklara dağıtımı GV'ye konu olmazken; başka bir şekilde dağıtımı GV'ye tabidir.

6. RİSTURN KAVRAMI, RİSTURN'UN HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde öncelikle risturn kavramı açıklanacak, daha sonra risturnun hesaplanmasına ve muhasebeleştirilmesine yönelik örnek uygulamaya yer verilecektir.

6.1. Risturn Kavramı

Kooperatifler kâr elde etmek amacıyla kurulan ve çalışan kuruluşlar değildir. Birlikte çalışma düşüncesi üzerine bir araya gelmiş ortakların kendi iş ve işlemlerinden kâr elde etmeye çalışmaları düşünülemez. Ancak kooperatifin varlığını devam ettirebilmesi, çalışmalarını sürdürebilmesi ve iş ve hizmetlerini üyelerine sunabilmesi için bazı giderlere (bina kirası, personel ücreti, vb.) katlanması gereklidir. Bu giderlerin karşılanabilmesi için de ortaklara sunulan mal ve hizmet bedellerine az da olsa kâr payı eklenmesi gerekmektedir. Mal ve hizmet bedellerine eklenen kâr paylarının, dönem sonunda işletim giderlerinden fazla olması durumunda olumlu gelir gider farkı oluşmaktadır. Bu fark, ortaklardan yıl içinde fazladan alınan karların birikimi olarak değerlendirilir ve ortakların kooperatifle yapmış oldukları işlem hacmine göre kendilerine iade edilir. Bu işleme "risturn" adı verilmektedir. Risturn, geri verme anlamındadır (Karanlık, [2009](#): 6-7).

Bir başka ifadeyle risturn, kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden sağladıkları ve kooperatif hesaplarında geçici olarak tuttukları tasarrufların, kooperatifle yapılan işlem hacmi oranında ortaklara geri verilmesi ya da iade edilmesidir (Üstün ve Hak, [2020](#): 50-51).

47 Seri No.lu KVGT'de ise risturn; kooperatiflerin, ortakları ile yaptığı işlemlerden doğan karların, ortaklara kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtımı olarak tanımlanmıştır. Dağıtılan risturn, kooperatifin kazancı olmayıp ortakların parasıdır.

6.2. Risturn'un Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

5520 sayılı KVK'nin 5. maddesine göre; ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dâhil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş

hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu karlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilemeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2007).

Sonuç olarak risturn şeklindeki kazanç dağıtımı, hem KV'den hem de GV'den muaf tutulmuştur.

Örnek 1: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki verileri aşağıdaki gibidir:

Toplam satış hasılatı = 2.500.000 TL

Ortaklık içi işlem sonucunda elde edilen hasılat = 1.000.000 TL

Olumlu gelir gider farkı = 400.000 TL

Bu verilere göre risturn tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Öncelikle risturn oranı hesaplanacak ve dağıtılacak toplam risturn tutarına ulaşmak için, bulunan oran ile olumlu gelir gider farkı çarpılacaktır.

Risturn Oranı = Ortaklık içi işlem sonucunda elde edilen hasılat / Toplam satış hasılatı

Risturn Oranı = 1.000.000 / 2.500.000 = 0,4

Risturn Tutarı = Olumlu gelir gider farkı x Risturn Oranı

Risturn Tutarı = 400.000 x 0,4 = 160.000 TL

160.000 TL ortaklara dağıtılacak toplam risturn tutarıdır. Bir ortağın bu tutardan (160.000 TL) ne kadar pay alacağını bulmak için de ortağın yıl içinde kooperatifle yaptığı işlem tutarının risturn oranıyla çarpılması gerekmektedir.

Örnek 2: Örnek 1'de yer alan verilere ilave olarak Ortak A'nın yıl içinde kooperatifle 22.000 TL'lik işlem yaptığı varsayılmaktadır. Bu durumda Ortak A'ya ödenecek risturn tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ödenecek Risturn Tutarı = Kooperatifle yapılan işlem tutarı x Risturn Oranı

Ödenecek Risturn Tutarı = 22.000 x 0,4 = 8.800 TL

Bu durumda Ortak A'nın risturn olarak alacağı 8.800 TL, kooperatif tarafından kendisine ödendiğinde yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

Risturn, "331 – Ortaklara Borçlar" hesabında muhasebeleştirilmektedir.

/ XX.XX.XXXX /		
331 ORTAKLARA BORÇLAR	8.800	
331.07 Risturn 8.800		
331.07.001 Ortak A 8.800		
100 KASA		8.800
/		

7. DÖNEM SONLARINDA OLUŞAN OLUMLU VE OLUMSUZ GELİR GİDER FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Kooperatiflerde dönem sonlarında ortaya çıkan olumlu gelir gider farkının dağıtımı ve olumsuz gelir gider farkının karşılanması ile ilgili açıklamalar, üçüncü bölümde yapıldığı için burada tekrar edilmeyecektir.

Kooperatiflerde kâr ve zarar olgusu olmadığı için “olumlu gelir gider farkı”, “hâsıla” veya “açık” kavramlarının kullanıldığından daha önce bahsedilmiştir. Ancak Tekdüzen Hesap Planı’nda (TDHP) bu isimlerde hesaplar olmadığı için, kooperatiflerde de mevcut kar/zarar hesapları kullanılmaktadır.

Bu bölümde öncelikle olumlu gelir gider farkının dağıtımı açıklanacaktır. Olumlu gelir gider farkı, olumlu gelir gider farkından sadece zorunlu kesintilerin ayrılması ve zorunlu kesintilerle birlikte isteğe bağlı kesintilerin ayrılması olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrımlar da kooperatifin KV muafiyetinin bulunması ve bulunmaması şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Olumsuz gelir gider farkı da; yedek akçelerin, farkı karşılamaya yeterli olması ve olmaması şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Dönem sonlarında ortaya çıkan olumlu gelir gider farkından yapılacak kesintileri genel olarak iki kısma ayırmak mümkündür. Kanunlarda öngörülen kesintiler “zorunlu kesintiler”, ana sözleşmelerde belirtilen kesintiler ise “isteğe bağlı kesintiler”dir. Yapılacak kesintiler şunlardır (Karanlık, 2009: 143):

- Kârdan yapılacak zorunlu kesintiler:
 - Yedek akçe (en az %10)*
 - Üst Birlik Fonu (üye olunmuş ise üst birliğin belirlediği oranda)
- Vergi muafiyetini kaybetmiş kooperatiflerde bunlara ek olarak:
 - Kurumlar Vergisi
 - Gelir Vergisi
- Kârdan yapılacak isteğe bağlı kesintiler (ana sözleşmede yer almış ise):
 - Risturn
 - Ortak ve Personele Yardım Fonu
 - Yatırım ve Geliştirme Fonu

Görüldüğü gibi kooperatif ana sözleşmesinde isteğe bağlı herhangi bir kesinti yer almıyorsa, olumlu gelir gider farkından sadece zorunlu kesintiler ayrılacaktır. Dolayısıyla risturn, ancak kooperatif ana sözleşmesinde dağıtılabileceğine dair bir hüküm varsa ve zorunlu kesintiler ayrıldıktan sonra dağıtılabilir.

Bu noktada Ortak ve Personele Yardım Fonu ile Yatırım ve Geliştirme Fonu’nu açıklamakta yarar bulunmaktadır. Ortak ve Personele Yardım Fonu, ortaklara ve personellere yardım etmek, kış aylarında yakacak yardımında bulunmak, gıda ve giyecek yardımı yapmak, öğrencilere burs vermek, vb. mali imkânlar sağlamak amacıyla kurulabilmektedir. Böyle bir fonun kurulması ve bu fona kaynak aktarılabilmesi için ana sözleşmede hüküm bulunması ve genel kurulun karar alması gerekmektedir.

Yatırım ve Geliştirme Fonu ise kooperatiflerin mevcut çalışmalarını geliştirmek ve planladıkları yatırımları gerçekleştirmek amacıyla ihtiyaç duyacakları finansal kaynakları oluşturabilmek için kurabildikleri fondur. Bunun için ana sözleşmede hüküm bulunması ve kardan ayrılacak paylar için genel kurulun karar vermesi gerekmektedir. Ayrıca kooperatiflerin ortak dışı işlemler yapması ve KV muafiyetini kaybetmesi durumunda, ortak dışı işlemlerden kaynaklanan kazançlardan KV ve GV hesaplanmasından sonraki kısmın, ortaklara dağıtılmayıp kooperatifin gelişmesine yarayacak bir fona aktarılması öngörülmektedir. İşte bu kazançlar da Yatırım ve Geliştirme Fonu’na aktarılacak kaynaklar arasında yer almaktadır (Karanlık, 2009: 65).

* Kooperatif üst kuruluşlarında, en az %10’a ilave olarak, en az %5 oranında fevkalade yedek akçe ayrılmalıdır.

7.1. Kooperatifin Kurumlar Vergisi'nden Muaf Olması ve Olumlu Gelir Gider Farkından Sadece Zorunlu Kesintilerin Ayrılması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 3: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlası 15.000 TL'dir. Bu gelir fazlasının tamamı kooperatifin kendi ortaklarıyla yapmış olduğu işlemlerden kaynaklanmıştır. Kooperatifin ana sözleşmesinde risturn dağıtımı ve diğer fonlarla ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Kooperatif KV ve GV muafiyet şartlarına uymakla birlikte, üst birliğe üye olduğu için olumlu gelir gider farkının %25'ini ilgili fona aktaracaktır. Bu durumda olumlu gelir gider farkından yapılacak kesintiler aşağıdaki gibidir.

$$\text{Üst Birlik Fonu} = 15.000 \times 0,25 = 3.750 \text{ TL}$$

$$\text{Yedek Akçe} = 15.000 (1 - 0,25) = 11.250 \text{ TL}^{**}$$

İşleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

/ XX.XX.XXXX /		
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	15.000	
369 ÖD. DIĞ. YÜKÜM. 369.02 Üst Birlik Fonu 3.750		3.750
540 YASAL YEDEKLER		11.250
/		

7.2. Kooperatifin Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması ve Olumlu Gelir Gider Farkından Sadece Zorunlu Kesintilerin Ayrılması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 4: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlası 25.000 TL'dir. Bu gelir fazlasının 18.000 TL'lik kısmı ortakları ile yapılan 100.000 TL'lik işlemlerden kaynaklanmıştır. Gelir fazlasının 7.000 TL'lik kısmı ise ortak dışı kişi veya kuruluşlarla yapılan 75.000 TL'lik alışverişlerden kaynaklanmıştır. Kooperatif üst birliğe üye olduğu için gelir fazlasının %20'sini ilgili fona aktaracaktır. Kooperatif ana sözleşmesinde risturn dağıtımı ve diğer fonlarla ilgili bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, ortak dışı işlemlerden elde edilen gelir fazlasının sermaye payları oranında ortaklara dağıtılacağı belirtilmiştir.

Bu durumda kesinti tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{Üst Birlik Fonu} = 18.000 \times 0,20 = 3.600 \text{ TL}$$

$$\text{Yedek Akçe} = 18.000 \times (1 - 0,20) = 14.400 \text{ TL}$$

$$\text{Kurumlar Vergisi matrahı} = 7.000 \text{ TL}$$

$$\text{Kurumlar Vergisi} = 7.000 \times 0,20 = 1.400 \text{ TL}$$

$$\text{Gelir Vergisi matrahı} = (7.000 - 1.400) = 5.600 \text{ TL}$$

$$\text{Gelir Vergisi} = 5.600 \times 0,15 = 840 \text{ TL}$$

$$\text{Kalan Tutar (ortaklara sermaye payları oranında dağıtılacak ***)} = [7.000 - (1.400 + 840)] = 4.760 \text{ TL}$$

İşleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

** Olumlu gelir gider farkının, üst birlik fonuna ayrılan kısımdan arta kalanı yedek akçe olarak ayrılmaktadır. Çünkü kooperatif ana sözleşmesinde isteğe bağlı kesintiler yer almamaktadır.

*** KK md 38'e göre, ortak dışı işlemlerden elde edilen hasıla, ana sözleşmede yer alacak bir hükümlerle sermaye payları oranında ortaklara dağıtılabilir. Bu hasıla ortaklara dağıtılmadığı takdirde kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda (Yatırım ve Geliştirme Fonu'nda) toplanır. Örnek uygulamada ilgili hasılanın, sermaye payları oranında ortaklara dağıtılacağı varsayılmıştır.

/ XX.XX.XXXX /		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		25.000
331 ORTAKLARA BORÇLAR		4.760
331.09 Ort. Diğ. Borç. 4.760		
360 ÖD. VERGİ ve FON.		2.240
360.01 KV 1.400		
360.02 GV 840		
369 ÖD. DİĞ. YÜKÜM.		3.600
369.02 Üst Birlik Fonu 3.600		
540 YASAL YEDEKLER		14.400
/		

7.3. Kooperatifin Kurumlar Vergisi'nden Muaf Olması ve Olumlu Gelir Gider Farkından İsteğe Bağlı Kesintilerin de Ayrılması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 5: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlası 70.000 TL'dir. Bu gelir fazlasının tamamı kooperatifin kendi ortaklarıyla yapmış olduğu işlemlerden kaynaklanmıştır. Kooperatif KV ve GV muafiyet şartlarına uymaktadır. Kooperatifin ana sözleşmesinde risturn ve diğer fonlara kesinti yapılmasına dair hüküm bulunmakla birlikte kesinti oranları aşağıdaki gibidir.

Yedek Akçe = %30

Üst Birlik Fonu = %15

Risturn = %40

Ortak ve Personele Yardım Fonu = %5

Yatırım ve Geliştirme Fonu = %10

Bu durumda kesinti tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Yedek Akçe = 70.000 x 0,30 = 21.000 TL

Üst Birlik Fonu = 70.000 x 0,15 = 10.500 TL

Risturn = 70.000 x 0,40 = 28.000 TL

Ortak ve Personele Yardım Fonu = 70.000 x 0,05 = 3.500 TL

Yatırım ve Geliştirme Fonu = 70.000 x 0,10 = 7.000 TL

İşleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

/ XX.XX.XXXX /		
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		70.000
331 ORTAKLARA BORÇLAR		28.000
331.07 Risturn 28.000		
369 ÖD. DİĞ. YÜKÜM.		10.500
369.02 Üst Birlik Fonu 10.500		
540 YASAL YEDEKLER		21.000
549 ÖZEL FONLAR		10.500
549.01 Ort. ve Per. Yar. F. 3.500		
549.02 Yat. ve Gel. F. 7.000		
/		

7.4. Kooperatifin Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması ve Olumlu Gelir Gider Farkından İsteğe Bağlı Kesintilerin de Ayrılması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 6: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonundaki gelir fazlası 400.000 TL'dir. Bu gelir fazlasının 250.000 TL'lik kısmı kendi ortakları ile yapılan 2.000.000 TL'lik işlemlerden kaynaklanmıştır. Gelir fazlasının 150.000 TL'lik kısmı ise ortak dışı kişi veya kuruluşlarla yapılan 1.500.000 TL'lik alışverişlerden kaynaklanmıştır. Kooperatifin ana sözleşmesinde risturn ve diğer fonlara kesinti yapılmasına dair hüküm bulunmakla birlikte kesinti oranları aşağıdaki gibidir.

Yedek Akçe = %20

Üst Birlik Fonu = %5

Risturn = %40

Ortak ve Personele Yardım Fonu = %15

Yatırım ve Geliştirme Fonu = %20

Bu durumda kesinti tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Yedek Akçe = 250.000 x 0,20 = 50.000 TL

Üst Birlik Fonu = 250.000 x 0,05 = 12.500 TL

Risturn = 250.000 x 0,40 = 100.000 TL

Ortak ve Personele Yardım Fonu = 250.000 x 0,15 = 37.500 TL

Yatırım ve Geliştirme Fonu = 250.000 x 0,20 = 50.000 TL

Kurumlar Vergisi matrahı = 150.000 TL

Kurumlar Vergisi = 150.000 x 0,20 = 30.000 TL

Gelir Vergisi matrahı = (150.000 – 30.000 =) 120.000 TL

Gelir Vergisi**** = 10.500 + [(120.000 – 70.000) x 0,20] = (10.500 + 10.000 =) 20.500 TL

Kalan Tutar (Yatırım ve Geliştirme Fonu'na aktarılacak****) = [150.000 – (30.000 + 20.500)] = 99.500 TL

İşleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

/ XX.XX.XXXX /	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	400.000
331 ORTAKLARA BORÇLAR	100.000
331.07 Risturn 100.000	
360 ÖD. VERGİ ve FON.	50.500
360.01 KV 30.000	
360.02 GV 20.500	
369 ÖD. DİĞ. YÜKÜM.	12.500
369.02 Üst Birlik Fonu 12.500	
540 YASAL YEDEKLER	50.000
549 ÖZEL FONLAR	187.000
549.01 Ort. ve Per. Yar. F. 37.500	
549.02 Yat. ve Gel. F. 149.500	
/	

**** 323 Seri No.lu GVG'T'nin 3(3) maddesine göre; 70.000 TL'lik tutar için 10.500 TL, fazlası (120.000 – 70.000 = 50.000 TL) için de %20 oranında GV hesaplanmıştır.

**** Kalan tutar sermaye payları oranında ortaklara dağıtılmadığı için Yatırım ve Geliştirme Fonu'na aktarılmıştır.

7.5. Yedek Akçelerin Olumsuz Gelir Gider Farkını Karşılamaya Yeterli Olması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 7: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonu olumsuz gelir gider farkı 200.000 TL'dir ve bu fark kooperatifin yedek akçeleri ile karşılanacaktır.

Bu durumda, işleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

/ XX.XX.XXX /		
540 YASAL YEDEKLER	200.000	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		200.000
/		

7.6. Yedek Akçelerin Olumsuz Gelir Gider Farkını Karşılamaya Yeterli Olmaması Halinde Muhasebeleştirme İşlemi

Örnek 8: G Üretim Kooperatifi'nin yılsonu olumsuz gelir gider farkı 200.000 TL'dir. Farkın 70.000 TL'si yedek akçelerden, 100.000 TL'si ortak sermaye paylarından ve 30.000 TL'si de ortaklardan alınacak ek ödemelerle karşılanacaktır *****.

Bu durumda, işleme ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

/ XX.XX.XXXX /		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR	30.000	
500 SERMAYE	100.000	
540 YASAL YEDEKLER	70.000	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		200.000
/		

8. SONUÇ VE ÖNERİLER

Karşılıklı yardımlaşma ve dayanışma suretiyle üyelerinin ekonomik ve sosyal gereksinimlerini karşılamak amacıyla kurulan kooperatifler, en basit ifadeyle güç birliği olarak tanımlanabilir. Ekonomik ve sosyal amaçlı olarak kurulan, hatta çoğu zaman sosyal tarafı öne çıkan kooperatiflerin kendilerine özgü ve diğer işletmelerden farklı olmalarını sağlayan ilkelerinin bulunması kaçınılmazdır.

Kooperatiflerde öne çıkan ilkelerden biri demokratik kontroldür. "Bir üye bir oy" prensibinin sonucunda üyelerin sermaye paylarına ve kooperatife giriş tarihlerine bakılmaksızın eşit oy hakları vardır. Böylece tüm üyeler kooperatif yönetiminde söz sahibi olmaktadır. Bu durum aynı zamanda kooperatifleri diğer işletmelerden ayıran önemli bir farklılıktır.

Kooperatifleri diğer işletmelerden ayıran bir diğer önemli farklılık da kazanç sağlama amacının ön planda olmamasıdır. Kooperatifler üyelerinin çıkarları için oluşturulmuş birlikteliklerdir. Kooperatiflerde nihai amaç üyelerinin istek ve ihtiyaçlarını minimum maliyetle ve maksimum fayda ile karşılamaktır. Bu yüzden kooperatifler verimli çalışmak zorundadır. Verimli çalışan her işletmede olduğu gibi kooperatiflerde de faaliyet dönemleri sonlarında ekonomik bir fazlalığın ortaya çıkması

***** KK md 31'e göre, ortaklardan alınan ek ödemeler yalnızca olumsuz gelir gider farklarının kapatılmasında kullanılabilir.

muhtemeldir. Ancak bu ekonomik fazlalık diğer işletmelerde olduğu gibi kazanç sağlamaya yönelik faaliyetlerden kaynaklanmadığı için kâr olarak nitelendirilemez.

Kooperatiflerde nihai amaç üyelerinin gereksinimlerini karşılamak olduğu için, esas olan üyeleriyle işlem yapmak ve var olan işlem hacmini artırmaktır. Bu yüzden kooperatifler “içe dönük” birlikteliklerdir. Ancak üçüncü kişilerle işlem yapılmasının önünde de herhangi bir engel yoktur. Kooperatiflerin, üçüncü kişilerle işlem yaptığında, çok fonksiyonlu işletmelere dönüştüğünü söylemek mümkündür.

Kooperatiflerde faaliyet dönemleri sonunda ortaya çıkan gelir fazlalıkları, sunulan hizmetler için üyelerden alınan ücretlerin, hizmet maliyetlerini aşan kısmıdır. Bu yüzden ortaya çıkan gelir fazlalığı, kooperatifle yapılan işlem hacmine göre üyelere iade edilmelidir. Çünkü bahsedilen gelir fazlalığı üyelerin kooperatif hesaplarında geçici olarak tuttukları tasarruflarıdır.

Risturn adı verilen bu iade işlemi, kooperatifçiliğin temel ilkelerinden olup; kooperatifleri diğer işletmelerden ayıran en önemli farklılıktır. Örneğin; ticaret şirketlerinde faaliyet dönemi sonunda ortaya çıkan kar, sermaye paylarına göre hissedarlara dağıtılırken; kooperatiflerde faaliyet dönemi sonunda ortaya çıkan fazlalık, yıl içinde kooperatifle yapılan işlem hacmine göre risturn olarak üyelere geri ödenmektedir. Bu yüzden kooperatiflerde, sermaye payı yüksek olan ancak yıl içinde kooperatifle hiç işlem yapmamış bir üye, gelir fazlasının oluşumuna katkıda bulunmadığı için risturn alamayacaktır.

İhtiyaç duyulan her alanda kurulabilmeleri, ülke ekonomilerine ve gelir dağılımına olumlu katkıları, refahın artırılıp yoksulluğun azaltılmasında önemli etkilerinin bulunması gibi ekonomik getirilerin yanı sıra sosyal yararlar da sağlayan kooperatiflerin desteklenmesi ve teşvik edilmesi toplumlar için önem arz etmektedir.

Ülkemizde, kooperatiflerin teşvik edilmesi, desteklenmesi ve geliştirilmesi için çeşitli vergi kanunlarında kooperatiflere birtakım avantajlar sağlanmıştır. Kooperatiflere, belirli şartları taşımaları halinde vergi muafiyeti ve istisnaları getirilmiştir. Esasen sosyal devlet olmanın bir gerekliliği olarak, sosyal yararları çok fazla olan kooperatiflerin koşulsuz bir şekilde vergilerden muaf olmasının gerektiği düşünülse de piyasalarda haksız rekabet oluşmaması için belirli şartların öne sürüldüğü söylenebilir. Muafiyet şartlarının varlığıyla ilgili bir başka etken de kooperatiflerin kuruluş ve varoluş amaçlarından uzaklaşarak, kâr elde etme amacı güden ticari işletmelere dönüşmesinin engellenmek istenmesi olarak düşünülebilir.

Ülkemizde KVK başta olmak üzere bazı kanunlarda, kooperatiflere vergiler konusunda avantajlar sağlanmıştır. KVK'nin ilgili maddesine bakıldığında, tüketim ve taşımacılık kooperatiflerinin ayrıma tabi tutularak, belirlenen şartları taşıyacakları dahi vergi muafiyetinden yararlanamayacakları görülmektedir. Tüketicilerin, özellikle dar gelirli tüketicilerin ürün ve hizmet ihtiyaçlarını minimum maliyetle karşılamak için kurdukları göz önüne alındığı zaman, tüketim kooperatiflerinin neden vergi muafiyetinden yararlandırılmadığını anlamak güçtür.

Çalışmanın ilgili bölümünde belirtildiği üzere kooperatiflerin KV'den muaf olabilmeleri belirli şartlara bağlıdır. Söz konusu şartlara uymayan kooperatifler 7061 sayılı Kanun yürürlüğe girene kadar KV muafiyetinden yararlanamamaktaydı. 7061 sayılı Kanun ile kooperatiflerin, 2018 yılından itibaren yapacakları ortak dışı işlemler KV muafiyetini etkilememektedir. Böyle bir durumda ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançlar, kooperatife bağlı başka bir işletme tarafından elde edilmiş gibi KV'ye tabi tutulurken; kooperatifin KV muafiyeti devam etmektedir. Kooperatiflerin desteklenmesi ve teşvik edilmesi açısından 7061 sayılı Kanun ile isabetli bir karar alındığını söylemek mümkündür.

Diğer taraftan alınan bu kararla birlikte kooperatiflerin vergi kaybına neden olacağı düşünülebilir. Ancak kooperatiflerde kazanç sağlama amacı güdülmeyeceği için böyle bir düşünce yersiz olacaktır. Ayrıca kooperatiflerin vergi muafiyetinden yararlandırılması ile ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınarak daha fazla miktarda vergi geliri elde edilebileceği söylenebilir.

Kooperatifler her ne kadar sosyal tarafları öne çıksa da nihayetinde ekonomik kuruluşlardır. Çünkü kooperatifler de diğer işletmeler gibi alım, satım, borç, alacak, vb. işlemler yapmaktadır. Bu yüzden kooperatiflerde iyi işleyen bir muhasebe sisteminin varlığı gereklidir. Üyelerin, devletin ve kooperatifle ilişkili kişilerin ve kuruluşların kooperatifin durumu hakkında doğru, eksiksiz ve

zamanında bilgi sahibi olabilmeleri önemlidir ve bu, ancak etkin bir muhasebe sisteminin varlığıyla sağlanabilmektedir.

Kooperatiflerde, hesapların işleyişine ilişkin birliğin sağlanması ve kooperatiflerin birbirleriyle karşılaştırılabilmesi için TDHP'nin kullanılması gerekli ve zorunludur. Ancak çalışmada, örnek uygulamaların yer aldığı yedinci bölümde de belirtildiği üzere mevcut TDHP'de olumlu ve olumsuz gelir gider farklarının muhasebeleştirilmesi için anılan isimlerde hesaplar bulunmamaktadır. Bu yüzden kâr ve zarar hesapları kullanılmıştır. Kooperatiflerde kâr ve zarar olguları bulunmadığı için, doğru bilgi elde edebilmek amacıyla TDHP'de olumlu ve olumsuz gelir gider farklarının kaydedilebileceği yeni hesaplar açılması yerinde olacaktır.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The authors have no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Onur, G., Kayalı, N. ve Necef Yereli, A. (2023). Kooperatiflerde dönem sonu işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6(1), 21-41. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1243350>

KAYNAKÇA

Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (2017). Resmi Gazete, Sayı: 30261, Sayı No: 7061 (05.12.2017).

Cooperatives Europe. (t.y.). *What is a cooperative?* 20.01.2023 tarihinde <https://coopseurope.coop/what-cooperative/> adresinden erişilmiştir.

Çevik, D. (2018). *Kooperatiflerde kurumlar vergisi muafiyeti ve 7061 sayılı kanun ile getirilen iktisadi işletme uygulaması*. 15.12.2022 tarihinde <https://www.alomaliye.com/2018/03/09/kooperatif-kurumlar-vergisi-muafiyeti/> adresinden erişilmiştir.

Durmaz, R. (2018). *Tarım satış kooperatiflerinin pazarlama ve finansal performansında vergi muafiyet ve istisnalarının yeri ve önemi üzerine bir uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi.

Dündar, M. (2018). *Kooperatiflerde kurumlar vergisi muafiyeti ve iktisadi işletme uygulaması*. 06.12.2022 tarihinde

- http://aydinsmmmo.org.tr/new/web_panel/ckfinder/files/files/Duyuru/kooperatif_iktisadi%20isletme_gorus_08012018.pdf adresinden erişilmiştir.
- Gelir Vergisi Genel Tebliği. (2022). Resmi Gazete, Sayı: 32059 2(M), Seri No: 323 (30.12.2022).
- Gelir Vergisi Kanunu. (1961). Resmi Gazete, Sayı: 10700, Sayı No: 193 (06.01.1961).
- ICA. (2012). *Differences between co-operatives, corporations and non-profit organisations*. 20.10.2022 tarihinde <https://ica.coop/sites/default/files/Factsheet%20-%20Differences%20between%20Coops%20Corps%20and%20NFPs%20-%20US%20OCDC%20-%202007.pdf> adresinden erişilmiştir.
- ICA. (t.y.a). *Facts and figures*. 02.12.2022 tarihinde <https://www.ica.coop/en/cooperatives/facts-and-figures> adresinden erişilmiştir.
- ICA. (t.y.b). *What is a cooperative?* 04.12.2022 tarihinde <https://www.ica.coop/en/cooperatives/what-is-a-cooperative> adresinden erişilmiştir.
- ICA. (t.y.c). *Cooperative identity, values & principles*. 04.12.2022 tarihinde <https://www.ica.coop/en/whats-co-op/co-operative-identity-values-principles> adresinden erişilmiştir.
- Karanlık, S. (2009). *Kooperatifler ve muhasebesi*. Nobel Yayın Dağıtım.
- Koçtürk, O. M. (2006). *Türkiye’de kooperatiflerin vergilendirilmesi*. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 13(2), 119-136.
- Kooperatifler Kanunu. (1969). Resmi Gazete, Sayı: 13195, Sayı No: 1163 (10.05.1969).
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. (1994). Resmi Gazete, Sayı: 21887, Seri No: 47 (27.03.1994).
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. (2007). Resmi Gazete, Sayı: 26482, Seri No: 1 (03.04.2007).
- Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). Resmi Gazete, Sayı: 26205, Sayı No: 5520 (21.06.2006).
- Kurumlar Vergisi’nde (Seri No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ. (2017). Resmi Gazete, Sayı: 30279, Seri No: 14 (23.12.2017).
- Mucuk, İ. (2018). *Modern işletmecilik*. Türkmen Kitabevi.
- Özolgün, H. (2012). *Tarım kredi kooperatiflerinde tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanması* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Namık Kemal Üniversitesi.
- Pehlivan, O. (1990). *Vergi yükümlülüğü açısından kooperatifler*. 01.12.2022 tarihinde https://www.researchgate.net/publication/348560321_VERGI_YUKUMLULUGU_ACISINDAN_KOOPERATIFLER adresinden erişilmiştir.
- Saban, M., Vargün, H. ve Gürkan, S. (2016). *Finansal muhasebe*. Beta Basım Yayım Dağıtım.
- T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2014). *Kooperatifler açısından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun getirdiği yenilikler*. 11.11.2022 tarihinde <https://ticaret.gov.tr/data/5d4c0f2813b876180c773fc3/6102kanunkitab1.pdf> adresinden erişilmiştir.
- T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2019). *Kooperatifler nedir?* 01.11.2022 tarihinde <https://ticaret.gov.tr/kooperatifcilik/kooperatifler-hakinda-bilgiler/kooperatif-nedir> adresinden erişilmiştir.
- T.C. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. (2021). *Türkiye geneli kooperatif ve birlik raporu*. 20.11.2022 tarihinde <https://ticaret.gov.tr/data/5d43d82d13b876433065528e/TÜRKİYE%20GENELİ%20KOOPERATİF%20VE%20BİRLİK%20RAPORU.pdf> adresinden erişilmiştir.
- TDK. (t.y.). *Kooperatif*. 03.11.2022 tarihinde <https://sozluk.gov.tr/> adresinden erişilmiştir.
- Türk Ticaret Kanunu. (2011). Resmi Gazete, Sayı: 27846, Sayı No: 6102 (14.02.2011).
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). Resmi Gazete, Sayı: 17863 (M), Sayı No: 2709 (09.11.1982).
- Üstün, Y. ve Hak, İ. (2020). *Kooperatiflerin vergisel boyutu*. İSMMMO Yayınları.

KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KÜMİ FRS) TASLAĞI İLE KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ) İNCELEMESİ: KÜMİ FRS TASLAĞI ÜZERİNE İZMİR İLİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALGI VE FARKINDALIK DÜZEYİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

The Examination of Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (FRS for SMEs) Draft and FRS for SMEs (2022 Version): A Research on İzmir Provincial Professional Accountants' Perception and Awareness on the FRS for SMEs Draft

Araştırma Makalesi

Mehtap KARABULUT¹ 

Fatma TEKTÜFEKÇİ² 

Gönderim Tarihi: 20.01.2023

Kabul Tarihi: 27.02.2023

ÖZ Türkiye’de Standartları geniş bir tabana yayarak finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini arttırmak amacıyla 12.07.2019 tarihinde Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı kamuoyuna sunulmuştur. Bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için KÜMİ FRS (2022 Sürümü) hakkında Kurul Kararı 16.01.2023 tarih ve 32075 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete’de yayınlanarak 01.01.2023 ve sonrası hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Çalışmada; Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) (2017 ve 2021 Sürümü) ile KÜMİ FRS Taslağı temel düzeyde karşılaştırılmış, Taslak ve 2022 Sürümü arasındaki farklar doküman içerik analiziyle incelenmiştir. 2022 Sürümü’nde; Taslağı’na göre farklılaşmalar olup, BOBİ FRS ile daha uyumlu hale getirildiği belirlenmiştir. Ayrıca bu makalede, 2022 Sürümü öncesi, Aralık 2019-Ekim 2020 döneminde İzmir İlinde faaliyet gösteren 206 muhasebe meslek mensubunun Taslağı algılama ve farkındalıkları üzerine anket tekniğinden yararlanılarak bir araştırma yapılmıştır. Bulgulara göre Taslağı hakkında muhasebe meslek mensuplarının yüksek bir algı ve farkındalık düzeyine sahip olmadıkları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: KÜMİ FRS Taslağı, KÜMİ FRS, BOBİ FRS, Muhasebe Meslek Mensupları

JEL Sınıflandırması: M40, M41, C83

ABSTRACT On 12.07.2019, the Draft Financial Reporting Standard for Small and Micro Enterprises (FRS for SMEs) was presented to the public in order to increase the comparability of financial statements by spreading the standards in Turkey. The Board Decision on FRS for SMEs (2022 Version) for entities that are not subject to independent audit was published in the Official Gazette dated 16.01.2023 and numbered 32075 (Repeated), entered into force to be applied in the accounting periods on and after 01.01.2023. In the study, the Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (FRS for LMSE) (2017 and 2021 Version) and the Draft FRS for SMEs were compared. The differences between the Draft and the 2022 Version were content analyzed. In the 2022 Version, it has been determined that there are differences with the Draft and that it is more harmonized with the FRS for LMSE. In addition, in this article, was researched on the perception and awareness of 206 professional’s accountant in İzmir in December 2019-October 2020, before the 2022 Version, using the survey technique. According to the findings, it has been determined that professional accountants do not have a high level of perception and awareness of the Draft.

Keywords: Draft FRS for SMEs, FRS for SMEs, FRS for LMSE, Professional Accountants

JEL Classification: M40, M41, C83

* İşbu makale; Karabulut, M. “Bağımsız Denetime Tabi Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı: Bir Uygulama” başlıklı doktora tezinden ve bağlantılı türetilmiştir.

¹ **Sorumlu Yazar:** Doktora Öğrencisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İşletme Doktora Programı, mehtap_krbt@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-8881-134X.

² Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, f.tektufekci@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4276-0959.

1. GİRİŞ

Tüm Dünya'daki muhasebe sistemlerinin standartlaşmasına yönelik çalışmalar kapsamında, Türkiye'de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) ile sınırlı kalmak üzere ve tercih etmeleri halinde büyük işletmelerin kullanmasına yönelik Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), bağımsız denetime tabi diğer işletmelere ise Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) yayımlanmıştır. Sonrasında ise bağımsız denetime tabi olmayan işletmelere yönelik Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı hazırlanmış olup, 01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya konulması öngörülmüştür. Ancak KÜMİ FRS (2022 Sürümü) olarak 32075 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de 16.01.2023 tarihinde, 01.01.2023 tarihi ve sonraki dönemlerde uygulanmak üzere yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu bağlamda çalışmada; KÜMİ FRS Taslağı hakkında öz genel bilgi verilmiş, kuramsal bazda önce BOBİ FRS, sonra KÜMİ FRS (2022 Sürümü) karşılaştırılması doküman içerik analizi yardımıyla yapılmıştır. Pragmatik yaklaşımla güncel konunun çalışmada bütüncül ele alınarak irdelenmesi farkındalık yaratıcıdır.

Ardından Türkiye'de KÜMİ FRS Taslağı'na yönelik erişilebilen seçilmiş alan yazın taraması incelemesine yer verilmiştir. Son olarak seçilmiş il olan İzmir'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS Taslağı hakkında algı ve farkındalık düzeylerinin tespit edilmesi üzerine yapılan araştırma bulguları değerlendirilmiştir. Bu çalışmanın bu yönüyle de alan yazına değer katacağı düşünülmektedir.

2. KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KÜMİ FRS) TASLAĞI VE KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ)

Çalışmada bu başlık altında KÜMİ FRS Taslağı hakkında kısa bilgi verildikten sonra, BOBİ FRS ve ardından KÜMİ FRS (2022 Sürümü) ile karşılaştırılması yapılmıştır.

2.1. KÜMİ FRS Taslağı Hakkında Genel Bilgiler

Türkiye'de 12.07.2019 tarihinde "KÜMİ FRS Taslağı" yayımlanarak 16.09.2019 tarihine kadar kamuoyu görüşüne açılmıştır (KGK, [2019](#)):

Bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir finansal bilgi sunmasını teminen KÜMİ FRS Taslağı'nın oluşturulmasına karar verilmiştir. KÜMİ FRS yayımlanırken, Avrupa Birliği (AB) Direktifinde yer alan ölçütlere ve bağımsız denetime tabi olma ölçütlerine uygun bir şekilde küçük ve mikro işletme tanımının yapılması planlanmaktadır. Bir işletmenin küçük işletme sayılabilmesi için AB Direktifine göre aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlaması gerekmektedir. Küçük işletme ölçütlerini sağlamayan işletmeler mikro işletme olarak değerlendirilecek olup, mikro işletmelerden bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlamayan işletmeler bu düzenleme kapsamında yer almayacaktır.

Tablo 1'de AB direktifi kapsamında şirket ölçütleri yer almaktadır.

Tablo 1

2013/34 Sayılı AB Direktifi – şirket ölçüleri

Kıstaslar	Şirket Türü	Tutar ve Miktarlar	Şirket Türü	Tutar ve Miktarlar
Aktif Toplamı		< 350.000 EUR <		< 4.000.000 EUR <
Net Satış Hasılatı	Mikro İşletme	< 700.000 EUR <	Küçük İşletme	< 8.000.000 EUR <
Çalışan Sayısı		< 10 kişi <		< 50 kişi <

Kaynak: KGK, [2019](#).

Ayrıca KGK'nın kamuoyu görüşüne açtığı Taslak Metne ilişkin duyuru metninde aşağıdaki ifadeler yer verilmiştir (KGK, [2019](#)):

KÜMİ FRS Taslağı'nın hazırlanmasında; AB Direktifi, İngiltere'nin mikro işletmeler açısından yürürlükte olan standardı FRS 105 ve ülkemizde daha önceden uygulanmış muhasebe düzenlemelerinin yanı sıra diğer ülkelerin yerel finansal raporlama çerçevelerinden yararlanılmıştır. Kurumca KÜMİ FRS çalışmaları Şubat 2019 itibarıyla tamamlanmış ve sonrasında akademisyenlerden, ilgili kamu kurum ve kuruluş uzmanlarından, meslek örgütleri temsilcilerinden ve özel sektör temsilcilerinden oluşan Çalışma Grubu ile çalışmalara devam edilmiştir. Nisan 2019'da Çalışma Grubu'nun son toplantısı gerçekleştirilerek, kamu kurum ve kuruluşları ile kamuoyunun görüşlerine açılacak şekilde Taslak Metin oluşturulmuştur. KÜMİ FRS Taslak Metninin temel özelliklerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:

- 22 bölümden ve 105 sayfadan oluşmaktadır.
- Metin sade bir anlatım diliyle kaleme alınmıştır.
- AB Direktifinde yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilmiş ve KÜMİ FRS uygulaması, TMS / TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır. Örneğin; TFRS ve BOBİ FRS uygulayan diğer işletmelerden farklı olarak bu kapsamdaki işletmelerin sadece Finansal Durum Tablosu ve Kâr veya Zarar Tablosu sunması yeterli olacaktır. BOBİ FRS uygulayan büyük işletmeler için zorunlu, orta boy işletmeler için ihtiyari olan konsolide finansal tablo hazırlama, ertelenmiş vergi hesaplama gibi yükümlüklere bu düzenlemede yer verilmemiştir.
- Genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir.
- Ekinde finansal tablo formatlarına yer verilmiştir.
- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlıdır.
- İşletmelerin genel olarak karşılaşılabileceği tüm muhasebe işlemlerine ilişkin muhasebe esasları yer almaktadır.
- Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği tüm özellikleri taşımaktadır.

KÜMİ FRS Taslağı'nın uygulanmasıyla birlikte; Türkiye ekonomisinde yer alan çok sayıda küçük ve mikro ölçekteki işletme için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunum ile karşılaştırılabilirlik ilkeleri tabana yayılmış olacaktır. Küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin; yatırımcı ve borç verenlere, gerçeğe ve ihtiyaca uygun finansal bilgi ile karşılaştırılabilir finansal tablo sunmaları sağlanacak, böylelikle işletmelerin düşük maliyetli kredi ve fon temin etme sürecinde yaşanan zorluklar büyük oranda giderilecektir. Vergi esaslı muhasebe anlayışından, bilgi esaslı muhasebe anlayışına geçecek olan küçük ve mikro ölçekteki işletmelerin alacakları kararlar, işletme düzeyinde kaynak dağılımının etkinliğini artıracaktır. Gerçeğe ve ihtiyaca uygun bilgi sunan finansal tablolar, işletme yöneticilerinin işletmelerin gerçek durumunu doğru değerlendirmelerini ve rasyonel kararlar almalarını sağlayarak

işletmelerin kurumsal yapılarının gelişim sürecine olumlu bir katkıda bulunacaktır. Böylece ülkemiz işletmelerinde kurumsal yapı güçlendirilerek, daha sağlıklı, geniş katılımlı ve uzun vadeli ortaklık yapıları oluşum gösterecektir. Taslağı'nın erken uygulanması mümkün olmakla beraber 01.01.2021 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulamaya koyulması planlanmıştır.

Böylece standartları uygulayan işletmelerin daha geniş tabana yayılması için adım atılmıştır.

KÜMİ FRS Taslağı'nın 2013/34/EU No.lu AB Direktifi, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KOBİ FRS), FRS 105, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), 213 Sayılı Vergi Usulu Kanunu (VUK), diğer ülke uygulamaları göz önünde bulundurularak hazırlandığını söylemek mümkündür (Şentürk, t.y.). “Önce küçükleri düşün” yaklaşımı ile hazırlanan KÜMİ FRS Taslağı'na (KGK, 2019a); Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK'nin) web sayfasındaki “Türkiye Muhasebe Standartlarına İlişkin Sunum ve Diğer Açıklayıcı Materyaller” kısmından “Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) (Taslak)” olarak erişilebilmiştir (KGK, 2022).

2.2. KÜMİ FRS Taslağı ile Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı'nın (BOBİ FRS) (2017 ve 2021 Sürümü) Karşılaştırılması

KÜMİ FRS Taslağı ile BOBİ FRS'nin genel bir karşılaştırmasını yapmak yararlı olacaktır. KÜMİ FRS Taslağı'nın; BOBİ FRS ile ağırlıklı uyumlu olduğu, ancak kullanıcılar açısından daha kolay ve daha az maliyetlerle uygulanabilecek şekilde tasarlandığı görülmüştür. BOBİ FRS (2017 Sürümü) 27 bölüm, dokuz ek ve 239 sayfa; BOBİ FRS (2021 Sürümü) ise 27 Bölüm, dokuz ek ve 280 sayfa iken, KÜMİ FRS Taslağı 22 Bölüm ve 104 sayfadan oluşmaktadır. BOBİ FRS daha önce yayımlandığından esas alınmasının daha doğru yaklaşım olacağına kanaat getirilerek KÜMİ FRS Taslağı ile bölümlerinin karşılaştırılması doküman içerik analizi yardımıyla gerçekleştirilmiştir. Söz konusu karşılaştırma, Tablo 2'de özet olarak sunulmuştur.

Tablo 2

BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) ile KÜMİ FRS Taslağı bölümlerinin karşılaştırılması

BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü)	KÜMİ FRS Taslağı
	Bölüm 1 Kavramlar ve Genel İlkeler
	Bölüm 2 Finansal Tabloların Sunumu
Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	Bölüm 3 Finansal Durum Tablosu
	Bölüm 4 Kâr veya Zarar Tablosu
Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu	-
Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar (2017) Hatalar (2021)	Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar
Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	Bölüm 6 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
Bölüm 5 Hasılat	Bölüm 7 Hasılat
Bölüm 6 Stoklar	Bölüm 8 Stoklar

Tablo 2'nin Devamı

BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü)	KÜMİ FRS Taslağı
Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler	Bölüm 9 Tarımsal Faaliyetler
Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	-
Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar	Bölüm 10 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar
Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar	-
Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	-
Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar	Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar
Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Bölüm 12 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Bölüm 15 Kiralamalar	Bölüm 13 Kiralamalar
Bölüm 16 Devlet Teşvikleri	Bölüm 14 Devlet Teşvikleri
Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri	Bölüm 15 Borçlanma Maliyetleri
Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	Bölüm 17 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
Bölüm 21 İş Birleşmeleri	Bölüm 19 İşletme Birleşmeleri
Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar	-
Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Bölüm 20 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama	-
Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	-
Bölüm 26 Dipnotlar	Bölüm 21 Dipnotlar
Bölüm 27 Geçiş Hükümleri	Bölüm 22 Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş
+ Tanımlar	+ Terimler Sözlüğü

Not. BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) ile KÜMİ FRS Taslak Metin'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Ayrıca KÜMİ FRS Taslağı'nda yer almayan BOBİ FRS'ye ilişkin bölümler Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3

KÜMİ FRS Taslağı'nda ayrı bir bölüm olarak bulunmayan BOBİ FRS bölümleri

KÜMİ FRS Taslağı'nda Ayrı Bir Bölüm Olarak Bulunmayan BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) Bölümleri	
Bölüm 2	Nakit Akış Tablosu
Bölüm 8	Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi
Bölüm 10	İştiraklerdeki Yatırımlar
Bölüm 11	Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar
Bölüm 13	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Bölüm 22	Konsolide Finansal Tablolar
Bölüm 24	Ara Dönem Finansal Raporlama
Bölüm 25	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Not. BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) ile KÜMİ FRS Taslak Metin'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Bölümler itibariyle BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) ile KÜMİ FRS Taslağı'nda ayrı bir bölüm olarak bulunmayan TMS / TFRS'ler Tablo 4'teki gibidir.

Tablo 4

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı'nda ayrı bir bölüm olarak bulunmayan TMS / TFRS'ler

BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü) ile KÜMİ FRS Taslağı'nda Ayrı Bir Bölüm Olarak Bulunmayan TMS / TFRS'ler	
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
TMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar
TMS 33	Hisse Başına Kazanç

Not. BOBİ FRS (2017 ve 2021 Sürümü), KÜMİ FRS Taslak Metin ile TFRS 2022 setinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

2.2. KÜMİ FRS Taslağı ve KÜMİ FRS'nin (2022 Sürümü'nün) Karşılaştırılması

20.12.2022 tarihli 75935942-050.01.04-(01/13755) KGK Kurul Kararı ile bağımsız denetime tabi olmayıp ihtiyari TMS / TFRS veya BOBİ FRS'yi uygulamayan TTK'nın 64 ila 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin uygulayacağı KÜMİ FRS Taslağı'nın yayınlanmasına karar verilmiştir (KGK, [2023b](#)). Buna göre KÜMİ FRS (2022 Sürümü) 16.01.2023 tarih ve 32075 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2023 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Kararın 5. Maddesinde küçük işletme sayılma ölçütleri verilmiş ve üç ölçütten en az ikisinin eşik değerleri aşması halinde gerçek ve tüzel kişilerin müteakip raporlama döneminden itibaren “küçük işletme” kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Ölçütler (KGK, [2023b](#));

- Aktif Toplamı: 3,5 Milyon ve üstü Türk Lirası (TL)
- Yıllık Net Satış Hasılatı: 7 Milyon ve üstü TL
- Ortalama Çalışan Sayısı: 10 ve üstü olarak kabul edilmiştir.

Yukarıda verilen ölçütlerin belirlenmesine esas tablolarda ise bağımsız denetim kapsamından çıkan bir gerçek ve tüzel kişi olmadığı takdirde vergi dairesine sunulan finansal tabloların, bu kapsamdan çıkan gerçek ve tüzel kişi ise bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların dikkate alınacağı vurgulanmıştır. Ortalama çalışan sayısı hesabında ise 30.11.2022 tarih ve 32029 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan uygulamaya ilişkin esasların sunulduğu “Bağımsız Denetime Tabi şirketlerin Belirlenmesi Dair Karar” Madde 5'te yer alan son iki yıla ilişkin ortalama çalışan sayının baz alınacağı belirtilmiştir.

KÜMİ FRS'nin genel özelliklerini aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (KGK, [2023a](#)):

- 22 Bölüm ve 104 sayfadan oluşmaktadır.
- AB Direktifinde yer alan “önce küçükleri düşün” yaklaşımı muhafaza edilmiş ve KÜMİ FRS uygulaması, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır.
- Genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir.
- Finansal tablo formatlarına ve terimler sözlüğüne yer verilmiştir.
- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlıdır.

KÜMİ FRS Taslağı ile 2022 Sürümü'nü karşılaştırmak yerinde olacaktır. Bu bağlamda çalışmada her iki Standart metni doküman içerik analiz yardımıyla incelenmiştir.

Taslağı'na göre 2022 Sürümü'nün kamuoyu görüşlerinin değerlendirilmesi üzerine şekillenmesi nedeniyle, temel farklılıkların tespiti kamuoyunun Standartlara yaklaşımının ne yönde olduğunun belirlenmesi açısından da önem arz etmektedir. Örnekler içerisinde yer alan farklılıklar açıklamalara dahil edilmemiştir. Çalışmada 2022 Sürümü paragrafları esas alınmıştır (KÜMİ FRS, [2022](#)).

Birinci Bölüm Kavramlar ve Genel İlkeler; finansal tabloların ihtiyaca uygun olması ve gerçeğe uygun sunum sağlaması amacıyla, işletmeler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin finansal tablolara alınmasına ve ölçümüne ilişkin temel kavram ve ilkeleri düzenlemektedir (KÜMİ FRS, para. 1.1). Bu paragrafta yer alan “ihtiyaca uygun olma” ifadesi Taslak'ta yer almamaktadır.

Ayrıca;

KÜMİ FRS; finansal tablolarda sunulacak varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderler için kullanılacak ölçüm esaslarını belirler (KÜMİ FRS, para. 1.10). Finansal bilgi, açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlem ve olayların etkilerinin; varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme koşullarına uygun olarak sunulmasıdır (KÜMİ FRS, para. 2.10).

Taslak'ta olmayan “özkaynak” kelimesinin buradaki her iki paragrafta (para. 1.10 ve para. 2.10) da eklendiği görülmüştür.

“KÜMİ FRS’de yer alan temel ölçüm esasları, maliyet bedeli ve gerçeğe uygun değerdir” (KÜMİ FRS, para. 1.12). Taslağı’nda yer alan “itibari değer” ifadesi, bu paragrafta cümle içerisinde çıkarılmıştır.

“Faydalı finansal bilginin özellikleri; ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikleridir” (KÜMİ FRS, para. 2.8). Taslağı’nda olmayan “*temel özellik ve destekleyici özellik ayrımı*” bu paragrafa eklenerek BOBİ FRS ile daha uyumlu hale getirilmiştir.

“Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu bilgi önemlidir” (KÜMİ FRS, para. 2.20) paragrafi eklenerek “önemliliğin tanımı” yapılmıştır.

“İşletme faaliyetlerinin niteliğinde önemli bir değişiklik olması veya finansal tabloların gözden geçirilmesi sonucunda, Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar’da yer alan muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması açısından başka bir sunum veya sınıflandırmanın daha uygun olacağını açık olması veya KÜMİ FRS’nin sunumunda bir değişiklik yapılmasını zorunlu kılması” (KÜMİ FRS, para. 2.27) kısmı eklenerek “finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında değişiklik yapılmasına dair istisnalar” belirtilmiştir.

“Nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. Nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Bir yatırım kısa vadeye (örneğin edinim tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa bir vadeye) sahip olduğunda genellikle nakit benzeri olarak nitelendirilir. Bununla birlikte özkaynak araçları genellikle nakit benzeri olarak değerlendirilemez” (KÜMİ FRS, para. 3.6) paragrafi eklenerek “nakit ve benzerleri kavramları” açıklanmıştır.

Finansal Durum Tablosu örneğinde Taslağı’nda yer alan “*Yabancı Para Çevrim Farkları*”, KÜMİ FRS’de (2022 Sürümü’nde) ise Finansal Durum Tablosu (Ek şablon) içerisinde bulunmamaktadır.

“Geçmiş dönem hataları; hatanın yapıldığı döneme ait finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut ve kullanılabilir olan ve söz konusu finansal tabloların hazırlanması sırasında dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle geçmiş dönem finansal tablolarında meydana gelen hatalardır” (KÜMİ FRS, para. 5.19) paragrafında “*finansal tabloların onaylandığı tarihe kadar*” ifadesine “*yayımlanması*” kelimesi eklenmiştir. Bu değişim aynı şekilde 6.2 no.lu paragrafta raporlama döneminden sonraki olaylar kısmında geçen tarih için de kullanılmıştır. Ayrıca 6.3 no.lu paragrafta Finansal Durum Tablosu’nun yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarih açıklığa kavuşturulmuş ve “tabloların genel kurula ya da genel kurul öncesinde diğer taraflara sunmak üzere yönetim organı tarafından onaylandığı tarih” olarak belirtilmiştir.

KÜMİ FRS (2022 Sürümü) hasılat bölümüne eklenen 7.6 ve 7.7. no.lu paragraflarla hasılat bedellerinin bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi hususunda bir ayrıma gidilerek mikro işletmeler için her koşulda vade farkı ayrıştırılması zorunluluğunun bulunmadığı ancak küçük işletmelerde bir yıldan uzun sürede tahsil edilmesi öngörüldüğü taktirde vade farkı ayrıştırılarak peşin bedel üzerinden finansal tablolara alınacağı saptanmıştır. Bu ayrım, bölümü BOBİ FRS uygulamalarına uyumlaştırıcı bir etkide bulunmuştur.

“Sahiplikten kaynaklanan önemsiz bir riskin taşınmaya devam edilmesi durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat kayda alınır” (KÜMİ FRS, para. 7.16) paragrafi eklenerek önemsiz riskin taşınmasının hasılat kaydına engel olmadığı vurgulanmıştır.

“Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, tamamlanan iş için katlanılan geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar hasılat finansal tablolara alınır” (KÜMİ FRS, para. 7.20) paragrafi Taslağı’nda geri kazanılması beklenen gider olarak belirtilmekte iken, aynı ifade 7.24. no.lu paragrafta inşa sözleşmeleri için de kullanılmıştır.

Hasılat bölümüne eklenen 7.28. ve 7.29. no.lu paragraflar ile hizmet sunumuna yönelik maliyetler ve inşaat sözleşme maliyetlerinin nelerden oluştuğuna ilişkin ayrıntılı bilgiler verilmiştir.

“İsim hakkı; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi varlıklarının kullanılmasında karşılığında talep edilen bedeldir” (KÜMİ FRS, para. 7.39). ifadesi Taslağı’nda “uzun vadeli varlıklar” olarak yer almaktadır.

“Stokların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimler, ilgili raporlama döneminde kâr veya zarara yansıtılır.” cümlesi KÜMİ FRS (2022 Sürümü) 8.5. no.lu paragrafta eklenmiştir.

Taslağı’nda geçen “stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür” ifadesi KÜMİ FRS’ye (2022 Sürümü’ne) eklenen 8.8. ve 8.9. no.lu paragraflarla değiştirilmiştir. Küçük ve mikro işletmelerde uygulama farklılığına gidilerek küçük ölçekteki işletmelerde bir yıldan daha uzun sürede bir ödeme karşılığında satın alınan stoklarda vade farkı ayrıştırılması gerektiği vurgulanmıştır.

Taslağı’ndaki “stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde kâr veya zarara yansıtılır.” ifadesi KÜMİ FRS’de (2022 Sürümü’nde) “amaçlanan kullanımına veya satışa hazır hale gelmesi 1 yıldan daha uzun süren stokların üretilmesi, inşası veya elde edilmesi için kullanılan krediler bu stokların satışa ya da kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dahil finansman giderleri stokların maliyetine dâhil edilir” (KÜMİ FRS, para. 8.10) paragrafı ile değiştirilmiştir. 8.13. no.lu paragrafla değiştirilen cümle ile stokların maliyetinin üzerinde değerlendirilmemesi için “anormal bir şekilde yüksek üretimin gerçekleştiği dönemde her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim giderinin düşürüleceği” belirtilmiştir.

“Hizmet sunuma ilişkin bir işlemin tamamlanan kısmı için katlanılan ve “Hasılat” bölümü uyarınca ilgili olduğu hasılatın henüz kayda alınmadığı maliyetler, geri kazanılmasının muhtemel olması şartıyla, hizmet işletmelerinin stoklarını oluşturur” (KÜMİ FRS, para. 8.15) paragrafı ile hizmet işlemlerinin stok maliyetine yönelik kıstas getirilmiştir. Kâr marjı ve fiyatlara dahil edilen ancak üretimle ilişkisi olmayan giderlerin stok maliyetine eklenmeyeceğinden söz edilmiştir.

Finansal Araçlar ve Özkaynaklar bölümüne eklenen cümle ile “Finansal araçlarda sınıflandırma yapılırken tereddütlü durumlar oluşmasında bu bölümde yer alan tanım ve ilkelerin uygulanacağı” vurgulanmıştır (KÜMİ FRS, para. 10.9). Taslağı’nda alacak ve borçlara ilişkin ilk ölçüm işlemlerinin “*itibari değer*” üzerinden gerçekleştirileceği ifadesi 2022 Sürümü’ne eklenen 10.13.-10.16. no.lu paragraflarla değişikliğe uğramış ve küçük mikro işletmelerin uygulamada ayrıma gidileceğine dikkat çekilmiştir. Buna göre küçük işletmelerde “ilk defa finansal tablolara alındığı tarihte tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçlar, ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki dönemlerde tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutarları üzerinden ölçülür” (para. 10.13). “İlk defa finansal tablolara alındığı tarihte tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun olan alacak ve borçlar ise ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerde iskonto edilmiş tutarlar üzerinde ölçer” (KÜMİ FRS (2022 Sürümü), para. 10.14). Mikro işletmeler ise “*Ticari ve ticari olmayan işlemlerden kaynaklanan tüm alacak ve borçları iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçer*” (KÜMİ FRS, para. 10.15). Borçlanma araçları altında eklenen 10.21 ila 10.25. no.lu paragraflarla borçlanma araçlarının sonraki ölçümüne dair ayrıntılar verilmiştir.

“Finansal varlık ve yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan her türlü kazanç veya kayıp kâr veya zarara yansıtılır” (KÜMİ FRS, para. 10.41; para. 10.44) paragrafların Taslağı’nda bulunmadığı saptanmıştır. Özkaynak araçlarının ilk ihracı başlığı altında yer alan “özkaynak olarak finansal tablolara alındığı, ancak ihracın nakit veya farklı türde bir kaynak elde edilmeden önce yapıldığı durumlarda, elde edilecek tutar özkaynaklardan indirilir” (KÜMİ FRS, para. 10.47) ifadesi Taslağı’nda “elde edilecek tutar, Finansal Durum Tablosunda özkaynaklardan indirilecek “Ödenmemiş Sermaye” kaleminde gösterilir” olarak yer almaktadır. “Nakit veya farklı türde bir kaynağın ihraçtan önce alınması ve işletmenin alınan nakit veya farklı türde bir kaynağı geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması durumunda, özkaynaklar elde edilen tutar ölçüsünde artırılır” (KÜMİ FRS, para. 10.48) ifadesi ise Taslağı’nda “Nakit veya diğer kaynakların ihraçtan önce alınması ve işletmenin elde edilecek nakit veya diğer kaynakları geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması

durumunda Finansal Durum Tablosundaki “Sermaye” kalemi, elde edilen tutar ölçüsünde artırılır.” olarak yer almaktadır.

Finansal araçlara ilişkin tüm işletmeler tarafından yapılacak temel açıklamalarda Taslağı’nda yer alan “Bankalardaki mevduatın bloke olanına ilişkin tutarlar”, “Karşı tarafı aynı toplulukta yer alan işletme ile gerçekleşen işlemlerden kaynaklanan ticari alacak, diğer alacak, ticari borç ve diğer borç tutarları”, “tedavüldeki tahvil ve finansman bonolarından banka garantili olanların tutarı”, “Tedavüldeki tahvillerden paya dönüştürülebilir niteliktekilerin tutarı” (KÜMİ FRS, para. 21.8) açıklamaları 2022 Sürümü’nde bulunmamaktadır. 2022 Sürümü’ndeki “Alacaklar için alınmış ipotek ve diğer teminatların toplam tutarı” (para. 22.3) ifadesi ise Taslağı’nda yer almamaktadır.

2022 Sürümü’nde Maddi Duran Varlıklar (MDV) bölümüne eklenen “kiralanan varlıkların geliştirilmesi veya ekonomik değerinin artırılması amacıyla katlanılan özel maliyetler bu bölüm kapsamında değerlendirilir” ifadesine yer verilmiştir (KÜMİ FRS, para. 11.11).

Taslağı’nda “MDV’lere ilişkin borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde kâr veya zarar da muhasebeleştirileceğine” dair hüküm olmasına karşılık, 2022 Sürümü’nde bulunmamaktadır. 2022 Sürümü’ne eklenen 11.13 ve 11.14 no.lu paragraflar ile “Küçük işletmelerde bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan MDV’ler ise vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçülür.” Mikro işletmelerde ise vade farkı ayrıştırılması yapılmayacağı özellikle vurgulanmıştır.

Amortismanlara ilişkin (KÜMİ FRS, para. 11.27) “Amortismanla tâbi tutar, MDV maliyet bedelinden ya da yeniden değerlendirme sonrası bulunan kalıntı değer indirilmesi suretiyle belirlenir” cümlesine “yeniden değerlendirme sonrası” ifadesi eklenmiştir.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar (MODV) bölümünde, “işletme birleşmeleri sonucu ortaya çıkan şerefiyeye, finansal varlıklara ve işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu MODV’lere uygulanmaz” (KÜMİ FRS, para. 12.2) paragrafına Taslağı’nda yer almayan “finansal varlık” ifadesinin eklendiği saptanmıştır.

“MODV satın alma, işletme içinde oluşturma, varlıkların takası yoluyla ya da işletme birleşmesi kapsamında elde edilebilir” (KÜMİ FRS, para. 12.5) paragrafına Taslağı’nda olmayan “işletme içinde oluşturma ve varlıkların takası” ifadelerinin de eklendiği tespit edilmiştir.

İşletme içinde oluşturulan MODV’ler Taslağı’nda kâr veya zarara yansıtılırken, 2022 Sürümü’nde MODV kapsamında değerlendirilmektedir. MDV ediniminde küçük ve mikro işletmeler için yapılan vade farkından dolayı kaynaklanan farklılık MODV için de uygulama farklılığı olarak karşımıza çıkmaktadır. (KÜMİ FRS, para. 12.8-12.9) MODV’lere eklenen 12.12 ve 12.13 no.lu paragraflarla MODV’lerin takas ve işletme birleşmesi yoluyla edinilmiş olunmasına ilişkin ayrıntılar verilmiştir.

Borçlanma maliyetleri bölümünde Taslağı’nda yer alan “tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde Kâr veya Zarar Tablosu’nun ilgili kaleminde kâr veya zarara yansıtılır” ifadesinin 2022 Sürümü’nde yapılan güncellemeler nedeniyle stoklar, MDV ve MODV bölümleri uyarınca maliyete dahil edilmesi gereken borçlanma maliyetleri hariç olmak üzere tüm borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılacağı belirtilmiştir (KÜMİ FRS, para. 15.3).

Karşılıklar şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklara eklenen 17.18 no.lu paragrafla kıdem tazminatı ile ilgili esas faaliyetlerden gelirler ve giderler hesaplarına yansıtılacak farklar belirtilmiştir.

Yabancı para çevrim işlemlerine eklenen paragrafla “finansal tabloların sunulmasında TL kullanılacağı” belirtilmiştir (KÜMİ FRS, para. 18.3). Parasal olmayan kalemlere ilişkin “yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen MDV’lere ilişkin yeniden değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazanç ve kayıpları “Yeniden Değerleme Yedeği”nde gösterilir” cümlesi eklenmiştir (KÜMİ FRS, para. 18.13).

İş birleşmeleri bölümüne eklenen “sahiplerine, üyelerine veya katılımcılarına kâr payları, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar şeklinde doğrudan bir getiri sağlamak amacıyla yönetilen faaliyetler ve varlıklar bütünüdür” (KÜMİ FRS, para. 19.3) paragrafıyla “iş” tanımı yapılmıştır.

Taslağı'nda gelir üzerinden alınan vergiler altında "Gelir üzerinden alınan vergi, vergiye tâbi kâr bütün vergileri içerir" (KÜMİ FRS, para. 20.2) paragrafının eklenmesi ile gelir üzerinden alınan vergilerin kapsamı belirtilmiştir. Taslağı'ndaki varlıklar ve yükümlülüklerin mahsup edilmesine ilişkin istisnalar 2022 Sürümü'nde yer almamaktadır. Taslağı'ndaki bu bölüm içerisinde hissedarlara yapılan kâr payı ödemesine ilişkin vergi dairesine hissedarlar adına ödenecek olan vergilerin "Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler" kaleminde gösterileceği hükmü KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü'nde) "Ortaklara Yapılan Dağıtımlar" altında 10.54. no.lu paragrafta belirtilmiştir.

Dipnotlar bölümünde Taslağı'nda tüm işletmeler tarafından yapılacak temel açıklamalarda yer alan "Sınırsız sorumluluğa sahip olduğu işletmelerin adı, yasal yapısı ve merkezi" ifadesi KÜMİ FRS'de (2022 Sürümü'nde) yer almamaktadır. Yine Taslağı'nda Dipnotlarda küçük işletmeler tarafından yapılacak açıklamalarda MDV'lerde listelenenler 2022 Sürümü'nde tüm işletmeler tarafından yapılacak açıklamalar olarak yer almıştır. Bununla bağlantılı olarak Taslağı'nda tüm işletmelerin yapması gereken açıklamalarda, diğer açıklamalarda yer alanların 2022 Sürümü'nde bulunmadığı saptanmıştır. Ayrıca Taslağı'nda yer alan Devlet Teşvikleri'ne yönelik açıklanması gereken dipnotlar 2022 Sürümü'nde bulunmamaktadır.

Taslağı'nda "Aynı Toplulukta Yer Alan İşletmelerle İlgili Açıklamalar", 2022 Sürümü'nde "Ana Ortaklık, Bağlı Ortaklık ve İştiraklerle İlgili Açıklamalar" olarak geçmektedir. Yine Taslağı'nda ana ortaklık, bağlı ortaklık, iştiraklerle ilgili dönemin finansman giderlerine yönelik bilgi dipnot olarak istenirken, 2022 Sürümü'nde ticari ve diğer alacak ile ticari ve diğer borç tutarları da istenmektedir.

Taslağı'nda "Standardın Bazı Hükümlerinin Geriye Dönük Uygulanmasını Öngören Muafiyetler" altında devletten alınan kredilere yönelik muafiyetler 2022 Sürümü'nde geçerli değildir. "Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler" altında "ikame maliyet olarak gerçeğe uygun değer kullanımı", "Yeniden değerlendirme sonucunda bulunan tutarın ikame maliyet olarak kullanımı", "MDV'lerde arsa ve binaların ayrıştırılması"na yönelik muafiyetlerin Taslağı'nda yer almadığı saptanmıştır (KÜMİ FRS, para. 22.11).

3. KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KÜMİ FRS) TASLAĞI HAKKINDA ALAN YAZIN TARAMASI İNCELEMESİ

KÜMİ FRS Taslağı hakkında çeşitli akademik çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Taslağı'nın yayım tarihinden 2022 Sürümü'nün yayım tarihine değin Temmuz 2019 ila Aralık 2022 döneminde web tabanlı alan yazın taraması sonucu erişilebilen seçilmiş birkaç çalışma örnek olarak verilebilir.

Keleş (2022) tarafından yapılan çalışmada; Türkiye'deki finansal raporlama çerçeveleri ve VUK hükümleri kapsamında tarımsal faaliyetlere ilişkin işlemlere yönelik düzenlemelerin benzerlik ve farklılıkları ele alınmıştır. TMS / TFRS, BOBİ FRS ile ağırlıklı olarak birbirine benzerliğine karşın, VUK hükümleriyle arasında daha fazla farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Yazarkan (2022) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslağı ve BOBİ FRS'de stoklara ilişkin bölümlerde yer alan açıklamalara yer verilmiş, bu doğrultuda örnek muhasebe kayıtları üzerinden ölçüm, vade farkı, değer düşüklüğü ve borçlanma maliyetleri konularında farklılıkların bulunduğu belirtilmiştir.

Arzova ve Şahin (2021) tarafından yapılan çalışmada; gerçeğe uygun değer (GUD) kavramı, TMS / TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve Faizsiz Finans Muhasebe Standartları açısından ele alınmıştır. TMS / TFRS'de ilk ve sonraki ölçümlerde GUD kullanımını gerektiren durumlar açıklanmıştır. Diğer Standartlarda GUD kavramına yer verenler belirtildikten sonra farklılıklar ve benzerlikler üzerinde durulmuştur.

Ayar ve Fowzi (2021) tarafından yapılan çalışmada; BOBİ FRS'nin KÜMİ FRS Taslağı ile benzerlik ve farklılıkları, temel düzeyde ortaya koyulmuştur.

Haberal (2021) tarafından yapılan çalışmada; BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı'nın VUK / MSUGT ile değerlendirme hükümleri açısından karşılaştırılması yapılmış, benzerlik ve farklılıklar saptanmıştır.

Kablan (2021) tarafından yapılan çalışmada; VUK'a göre hazırlanmış örnek bir finansal tablo üzerinden TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı çevrim işlemleri gerçekleştirilmiş, çıkan sonuçları "Karmaşık Oransal Değerlendirme" anlamına gelen COPRAS yöntemiyle değerlendirilerek finansal performansın belirlenmesinde en etkili raporlama çerçevesinin hangisi olduğuna yönelik açıklamalarda bulunulmuştur.

Kaya ve Utku (2021) tarafından yapılan çalışmada; işletme varlıkları arasında önemli yer tutan stokların VUK, MSUGT, TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı açısından hükümleri değerlendirilerek farklılıkları belirtilmiş, KÜMİ FRS Taslağı'na göre stokların muhasebeleştirilmesine yönelik örnekler verilmiştir.

Parlak (2021) tarafından yapılan çalışmada; hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik VUK / MSGUT, TMS / TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı içerisinde yer alan hükümler karşılaştırılmış, benzerlik ve farklılıkları açıklanarak KÜMİ FRS Taslağı açısından muhasebeleştirilmesi örneklendirilmiştir.

Bozkurt Yazar (2021) tarafından yapılan çalışmada; Türkiye'deki Üniversitelerde görev yapan muhasebe ve finansman anabilim dalındaki akademisyenlerin, KÜMİ FRS Taslağı'na yönelik görüşleri tespit edilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

Akbulut ve Can (2020) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslağı'nın temel özellikleri açıklanmış ve diğer Standartlarla olan farklılıkları özetlenerek muhasebe uygulamalarına olan etkileri ortaya koyulmuştur.

Kadooğlu Aydın (2020) tarafından yapılan çalışmada; Şanlıurfa ilinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının KÜMİ FRS Taslağı hakkındaki bilgi düzeyleri, görüş ve düşüncelerinin tespitine yönelik 42 ifadeden oluşan anketin bulguları değerlendirilmiştir.

Aytaç ve Gücenme Gençoğlu (2020) tarafından yapılan çalışmada; MDV'lere ilişkin ilk ve sonraki ölçüm, maliyetin tespiti, amortisman hesaplanması gibi uygulamaların finansal raporlama standartları ve ülkemizdeki vergi uygulamaları açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Kıymetli Şen ve Özbirecikli (2020) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslağı'nda yer alan ilkelerin diğer Standartlarla ve MSUGT / VUK ile olan farklılıkları vurgulanmış, Taslağı'n yürürlüğe girmesi durumunda sağlanacak avantajlarından bahsedilmiştir. KÜMİ FRS Taslağı ile vergi odaklı bir yaklaşımdan ihtiyaca ve gerçeğe uygun sunumla bilgilendirme odaklı bir yaklaşıma geçileceği belirtilmiştir.

Diğer bir grup çalışma ise muhasebe meslek mensuplarının yürürlükte olan etik kural ve standartlara uyumunu analiz eden ve bu kapsamda uygulanan disiplin cezalarını araştıran çalışmalardır. Muhasebe meslek mensuplarına uygulanan disiplin yaptırımlarına yönelik ulusal ve uluslararası literatürde yer alan akademik çalışmaların özetine aşağıda yer verilmektedir.

Usul ve Ömürbek (2020) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslağı'ndaki Bölüm 7 Hâsılat ele alınmıştır. Hâsılatın hangi durumlarda ne tutarda ve ne zaman kayda alınması gerektiğine dair açıklamalar yapılmış, örnekler verilmiştir.

Tutkavul (2020) tarafından yapılan çalışmada; stokların dönüştürme maliyetlerinden sabit genel üretim giderlerinin TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve VUK açısından karşılaştırılması sonucunda üretilen ürünlerin maliyeti ile vergilendirmede olmak üzere iki hususta farklılaştığı belirtilmiştir. VUK tam maliyetlemeyi, TMS normal maliyetlemeyi kabul ederken, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslağı'nda ise tercihte bulunulmadığı, VUK'a göre hesaplanan maliyetlerin Standartlara göre oluşan maliyetlerden yüksek olduğu, vergilendirmede kârın satışların aynı dönemde yapılmasında farklılık göstermediği, farklı dönemlerde ise ertelenmiş vergi geliri / gideri nedeniyle gösterdiği vurgulanmıştır.

Gücenme Gençoğlu ve Kurt (2019) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslağı, mevcut vergi uygulamaları ve BOBİ FRS ile karşılaştırılmıştır. KÜMİ FRS Taslağı, ticari muhasebe anlayışının yaygınlaştırılması ve vergiden ticari muhasebe anlayışına geçilmesinde önemli bir adım olarak görülmüştür.

Gökçen, Öztürk ve Güleç (2019) tarafından yapılan çalışmada; KÜMİ FRS Taslağı'nın gelişim süreci, TMS / TFRS ve BOBİ FRS ile farklılıkları özetlenmiş ve KÜMİ FRS Taslağı'nın standart bir muhasebe dilinin oluşturulmasında önemli bir rol üstlendiği vurgulanmıştır.

Karabulut (2019) tarafından yapılan çalışmada; Türkiye'de muhasebe standartlarına ilişkin gelişmelerden en günceli olan KÜMİ FRS Taslağı incelenmiş, BOBİ FRS ile farklılıkları tespit edilmiştir.

Yukarıda alan yazın taraması incelendiğinde; erişilebilen tarafımızca seçilmiş akademik yayınların genel çoğunluğunda KÜMİ FRS Taslağı'nın kuramsal bazda değerlendirildiği, bunun yanısıra konu hakkında daha az sayıda araştırma bazlı çalışmalar türetildiği tespit edilmiştir. Bu bağlamda çalışmada araştırma yapılmasına yönelinmiştir.

4. KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (KÜMİ FRS) TASLAĞI ÜZERİNE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALGI VE FARKINDALIK DÜZEYİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: İZMİR İLİ ÖRNEĞİ

Çalışmada bu kısmın amacı; İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na (SMMM) kayıtlı meslek mensuplarının KÜMİ FRS Taslağı hakkında algı ve farkındalık düzeyini tespit etmektir. Bu çerçevede KÜMİ FRS Taslağı ile ilgili İzmir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan anket çalışmasının sonuçları açıklanmıştır.

4.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Önemi

Muhasebede ortak bir dilin oluşturulması konusunda en önemli görevlerden birisi de meslek mensuplarına düşmektedir. Bu nedenle vergi odaklı yaklaşımdan, bilgi odaklı yaklaşıma geçilmesi konusunda kilit görevlerden birini üstlenen KÜMİ FRS Taslağı'nın muhasebe meslek mensupları açısından algılanma ve farkındalıklarını tespit edebilmek amaçlanmıştır. Araştırmanın kapsamını, İzmir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarını oluşturmaktadır. Bu bağlamda İzmir ili meslek mensupları ile bir anket çalışması gerçekleştirilmiş ve sonuçları analiz edilmiştir.

4.2. Araştırmanın Anakütlesi ve Örneklemi

Araştırma Aralık 2019-Ekim 2020 dönemi arasında yapıldığından, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ilgili yıl çalışma raporları istatistiklerine göre; 2019 yılında Serbest 3.763 [Serbest Muhasebeci (SM) 289 + Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) 3.474] ve Bağımlı 4.053 (SM 365 + SMMM 3.688) olarak toplam 7.816; 2020 yılında ise Serbest 3.875 (SM 273 + SMMM 3.602) ve Bağımlı 4.162 (SM 347 + SMMM 3.815) olarak toplam 8.037'dir.³ Ayrıca veriler için İzmir SMMM istatistikleri ve ilgili yıl Faaliyet Raporu da incelenmiştir.

³ Türkiye genelinde 2019 yılı itibarıyla; temel eğitim ve lise, ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora sayısı sırasıyla SM'lerde 4.550, 1.158, 2.390, 0, SMMM'lerde 7.804, 2.451, 83.276, 8.475, 177'dir. 2020 yılında ise ortaokul, meslek lisesi, ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora sayısı sırasıyla SM'lerde 798, 3.506, 1.093, 2.257, 41, SMMM'lerde 360, 7.332, 2.436, 85.658, 9.410, 178'dir. Yine Türkiye genelinde kadın ve erkek sayısı sırasıyla; 2019 yılı itibarıyla SM'lerde 1.442, 6.700 ve SMMM'lerde 31.464, 70.719'dur. 2020 yılında ise SM'lerde 1.366, 6.330 ve SMMM'lerde 32.852, 72.579'dur.

Araştırma, İzmir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarını kapsamaktadır. İzmir ilinde gönüllü ankete katılan meslek mensubu sayısı 266'dır. Ancak analitik uzman görüşü ile tespit edilen analize tabi tutulabilir örneklem 206'dır.

4.3. Araştırmanın Dönemi ve Kısıtları

Araştırma, Aralık 2019-Ekim 2020 döneminde gerçekleştirilmiştir. Bu dönem aralığında; anket soruları hazırlanmış, Kurum'dan Etik Kurul izni alınmış, araştırma verileri elde edilerek tamamlanmış, analizleri yapılmış ve bulguları değerlendirilmiştir.

Covid-19 Salgın dönemi nedeniyle anket formu katılımcılara, öncelikle İzmir SMMMO aracılığıyla online ortamda sunulmuştur. Ayrıca yeter sayıya ulaşabilmek amacıyla anket, Odanın düzenlediği bir etkinliğe katılım sağlayan az sayıda muhasebe meslek mensubuna da yüzyüze yaptırılmıştır. Araştırmanın kısıtları arasında başta Covid-19 Salgın dönemi olması yer almaktadır. Bu nedenle araştırma dönemi süresi uzun tutulmuştur. Ancak bu kısıt, online ortamda yaptırılan anket çalışmalarında artış sağladığından hem avantaj hem de dezavantajı oluşturmuştur. Yine bu çalışmada, tüm anket sorularına cevap verenler arasında tam anlamıyla geçerli anket formuna ulaşmak kısıda dönüşmüştür.

4.4. Araştırmanın Yöntemi ve Tekniği

Araştırmada nicel araştırma yöntemlerinden anket tekniği kullanılmıştır. Bu aşamada ülkemizde daha önce KOBİ FRS'nin gündeme geldiği 2009 yılı sonrası yapılan alan araştırması bazlı anket tekniği kullanılan çalışmalar ile BOBİ FRS'ye ilişkin yapılanlar yol gösterici olmuştur. Ancak veri elde edebilmek amacıyla anket formundaki soruların tarafımızca alan yazından yararlanılarak hazırlanması yolu tercih edilmiştir. Araştırmada kullanılan anket formu, dört kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda, muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklere ilişkin altı soru yer almaktadır. İkinci kısımda, muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS Taslağı hakkında kişisel görüşlerini belirlemeye yönelik dört soru evet veya hayır şeklinde sorulmuştur. Üçüncü kısımda, meslek mensuplarının KÜMİ FRS Taslağı hakkında genel düşüncelerini, algılayış ve farkındalık düzeylerini belirlemeye yönelik 20 ifade yer almaktadır. 5'li Likert Ölçeği'nden (1. Kesinlikle Katılıyorum 2. Katılmıyorum 3. Kararsızım 4. Katılıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum) yararlanılmıştır. Dördüncü kısımda ise, beklentilerine yönelik açık uçlu bir soru yöneltilmiştir.

İşbu araştırma, Kurum'dan alınan Etik Kurul İzni "*Dokuz Eylül Üniversitesi Rektörlüğü Hukuk Müşavirliği 87347630/42104268/3368 sayılı ve 07.08.2020 tarihli yazı (Sosyal ve Beşerî Bilimler Araştırma ve Yayın Etik Kurulu'nun 05.08.2020 tarihli 5 sayılı Kararı)*" doğrultusunda sorumlu yazar tarafından gerçekleştirilmiştir.

Değişkenlerin normal dağılıma uyup uymadığı çarpıklık ve basıklık katsayıları ile test edilmiş olup ve normal dağılıma uyan değişkenler ortalama ve standart sapma değerleri ile verilmiştir. İki grup arasındaki farkların analizinde "Bağımsız Örneklem t-Testi", üç veya daha fazla grup arasındaki farklar için "Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)" testi kullanılmıştır. İstatistiksel analizler "IBM SPSS Statistics 22.0" programında yapılmıştır. Anlamlılık düzeyi 0,05'tir.

Analitik uzman görüşü doğrultusunda, veri seti girişlerinden sonra analizin profesyonel yardım alınarak gerçekleştirilmesi sağlanmıştır. Araştırmanın iki temel hipotezi bulunmaktadır. Bunlar:

Hipotez 1. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri sosyo-demografik değişkenlere göre farklılık göstermektedir.

[Hipotez 1.1. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri cinsiyete göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 1.2. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri yaşa göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 1.3. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri unvana göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 1.4. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri çalışma şekline göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 1.5. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri eğitim durumuna göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 1.6. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri mesleki deneyime göre farklılık göstermektedir.]

Hipotez 2. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri KÜMİ FRS ile ilgili sorulara alınan cevaplara göre farklılık göstermektedir.

[Hipotez 2.1. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri KÜMİ FRS'nin yürürlüğe koyulmasını uygun bulma durumuna göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 2.2. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri KÜMİ FRS ile ilgili bilgi düzeyinin yeterli olması durumuna göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 2.3. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri KÜMİ FRS'yi kendi çabaları ile öğrenme durumuna göre farklılık göstermektedir.

Hipotez 2.4. KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri KÜMİ FRS ilke ve uygulamalarını zor ve karmaşık bulma durumuna göre farklılık göstermektedir.]

4.5. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirmeleri

Katılımcı muhasebe meslek mensuplarının sosyo-demografik özelliklerine ilişkin toplam altı soruya verilen cevapların betimleyici istatistiki dağılımı aşağıdaki Tablo 5'te sunulduğu gibidir.

Tablo 5

Katılımcıların sosyo-demografik özelliklerine ilişkin betimleyici dağılım

Sosyo-Demografik Özellik	Kategoriler	Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	66	32,0
	Erkek	137	66,5
	Belirtilmemiş	3	1,5
Yaş	24 yaş ve altı	5	2,4
	25-40 yaş	93	45,1
	41-55 yaş	64	31,1
	56 yaş ve üzeri	43	20,9
	Belirtilmemiş	1	0,5
	Unvan	SM	8
SMMM		170	82,5
YMM		0	0
Muhasebe Elemanı		25	12,1
Akademisyen		2	1,0
Belirtilmemiş		1	0,5
Çalışma Şekliniz		Bağımlı	75
	Bağımsız	124	60,2
	Belirtilmemiş	7	3,4

Tablo 5'in Devamı

Sosyo-Demografik Özellik	Kategoriler	Frekans	Yüzde
Eğitim Durumu	Lise	9	4,4
	Ön Lisans	6	2,9
	Lisans	147	71,4
	Yüksek Lisans	38	18,4
	Doktora	2	1,0
	Belirtilmemiş	4	1,9
Mesleki Deneyiminiz	1-5 yıl	25	12,1
	6-10 yıl	40	19,4
	11-15 yıl	35	17,0
	16-20 yıl	30	14,6
	21 yıl ve üzeri	73	35,4
	Belirtilmemiş	3	1,5
Toplam		206	100

Tablo 5'ten de görüldüğü üzere araştırma kapsamında; cinsiyet açısından, 3'ünün belirtmediği, 137'si (%66,5) erkek ve 66'sı (%32) kadın olmak üzere değerlendirmeye tabi toplam 206 katılımcı yer almaktadır.

Katılımcıların yaşı açısından; çoğunluğu 93'ü (%45,1) 25-40 yaş aralığındadır. TÜRMOB Faaliyet Raporu'nda genel kabul gören şekilde X Kuşağı (1965-1979), Y Kuşağı (1980-1999) ve Z Kuşağı (2000-) esas alınarak katılımcıların Y kuşağı ağırlıklı oldukları saptanmıştır. En az katılımcı Z kuşağından olup, 5'i (%2,4) 24 yaş ve altındadır. 64'ü (%31,1) 41-55 yaş, 43'ü (%20,9) 56 yaş ve üzerindedir. 1'i belirtmemiştir.

Katılımcıların unvanı açısından; çoğunluğu, 170'i (%82,5) SMMM'dir. 25'i (%12,1) muhasebe elemanı, 8'i (%3,9) SM'dir. Akademisyen 2 katılımcının SMMM olduğu bilinmektedir. Katılımcıların, 124'ü (%60,2) bağımsız ve 75'i (%36,4) bağımlı çalışmaktadır. 1'i Unvanını, 7'si çalışma şeklini belirtmemiştir.

Katılımcıların eğitim düzeyi açısından; doğal olarak en fazla 147'si (%71,4) lisans mezunudur. 38'i (%18,4) yüksek lisans, 9'u (%4,4) lise, 6'sı (%2,9) ön lisans, 2'si (%1) doktora (Akademisyen 2 katılımcı) düzeyine sahiptir. 4'ü belirtmemiştir.

Katılımcıların mesleki deneyimi açısından; en fazla 73'ü (%35,4) 21 yıl ve üzerinde, en az 25'i 1-5 yıl (%12,1)'dir. 40'ı (%19,4) 6-10 yıl 35'i (%17) 11-15 yıl, 30'u (%14,6) 16-20 yıl mesleki deneyime sahiptir. 3'ü belirtmemiştir.

Anketin ikinci kısmında, muhasebe meslek mensuplarının KÜMİ FRS Taslağı hakkında kişisel görüşleri belirlenmeye çalışılmış ve evet / hayır şeklinde dört soru sorulmuştur. Aşağıdaki Tablo 6'da betimleyici dağılım gösterilmiştir.

Tablo 6*Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı hakkında kişisel görüşlerine ilişkin betimleyici dağılım*

Sorular	Cevaplar	Frekans	Yüzde
KÜMİ FRS Taslağı'nın yürürlüğe koyulmasının uygunluğu	Evet	143	69,4
	Hayır	59	28,6
	Belirtilmemiş	4	1,9
KÜMİ FRS Taslağı ile ilgili bilgi düzeyi yeterliliği	Evet	64	31,1
	Hayır	138	67,0
	Belirtilmemiş	4	1,9
KÜMİ FRS Taslağı'nı kendi çabaları ile öğrenebileceği düşüncesi	Evet	129	62,6
	Hayır	73	35,4
	Belirtilmemiş	4	1,9
KÜMİ FRS Taslağı ilke ve uygulamalarını zor ve karmaşık bulmaları	Evet	92	44,7
	Hayır	108	52,4
	Belirtilmemiş	6	2,9
Toplam		206	100

Araştırma kapsamında yer alan bu kısımdaki tüm sorulara dört katılımcı görüş belirtmekten kaçınmıştır. Sadece bir soruda bu sayı iki artış göstermiştir.

KÜMİ FRS Taslağı'nın yürürlüğe koyulması açısından; katılımcıların, çoğunlukla 143'ü (%69,4) uygun bulmakta, 59'u (%28,6) ise uygun bulmamaktadır.

KÜMİ FRS Taslağı ile ilgili bilgi düzeyi açısından; katılımcıların, çoğu 138'i (%67) kendisini yeterli görmemekte, 64'ü (%31,1) yeterli görmektedir.

KÜMİ FRS Taslağı'nı kendi çabaları ile öğrenebilme açısından; katılımcıların, 129'u (%62,6) öğrenebileceğini düşünmekte, 73'ü (%35,4) ise düşünmemektedir.

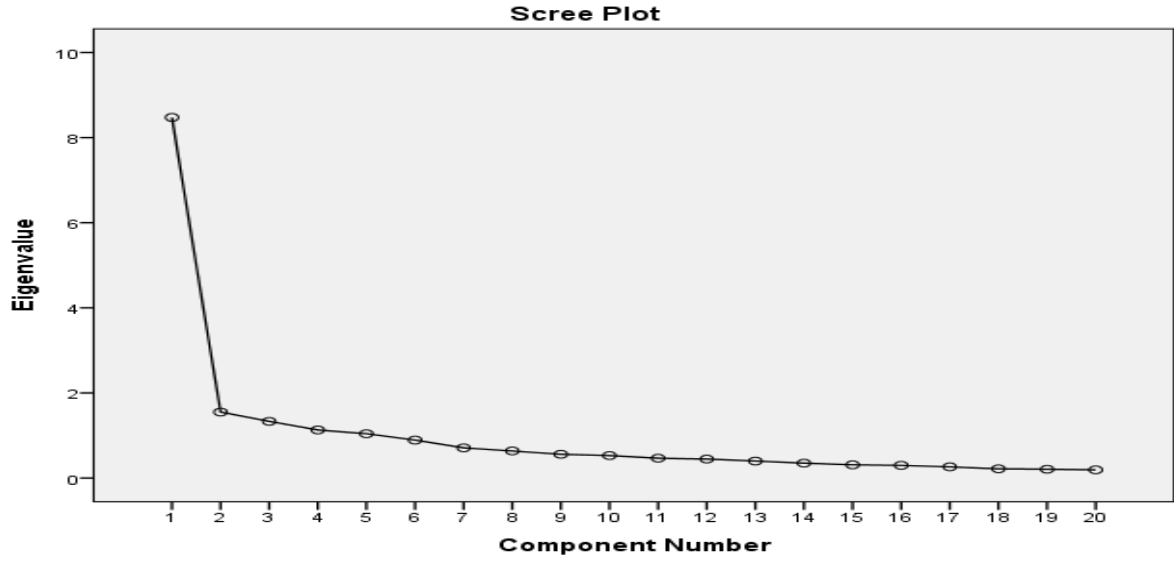
KÜMİ FRS Taslağı'nın ilke ve uygulamalarının zor ve karmaşıklığı açısından katılımcıların; 108'i (%44,7) zor ve karmaşık bulmakta, 92'si (%52,4) ise bulmamaktadır.

Anketin üçüncü kısmında; meslek mensuplarının KÜMİ FRS Taslağı hakkında genel düşüncelerini, algı ve farkındalık düzeyini belirlemeye yönelik 20 soru (SR) ifadesi [5'li Likert Ölçeği] değerlendirilmiştir. Araştırmada kullanılan genel olarak KÜMİ FRS algı ve farkındalık düzeylerini belirleyici ölçekte yer alan soruların hangi faktörler altında toplandığının tespiti için faktör analizi yöntemlerinden temel bileşenler analizi kullanılmıştır. Varimax döndürme sonuçlarının faktör analizleri ile incelenmesi sonucunda, KÜMİ FRS algı ve farkındalık düzeyleri ölçeğinin tek faktörlü bir yapı gösterdiği saptanmıştır. Soru formu hazırlanırken beklenti (soru 12-13, 18-19), eğitim (soru 7-8, 10), farkındalık (soru 5, 9, 14, 17), farklılık (soru 2-3, 6, 11, 16) ve kolaylık (soru 1, 4, 15, 20) olarak öngörülmüş olup, ancak değerlendirmede tek faktör yapısında toplatılmıştır.

Şekil 1'de şematize edilen yamaç eğrisi grafiği (scree plot) incelendiğinde, öz değeri birden yüksek belirgin tek faktörün olduğu görülmektedir.

Şekil 1

Yamaç eğrisi grafiği (screen plot) sonuçları



Analiz sonucunda elde edilen ölçüğe ait faktör analizi için uygunluğu Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) katsayısı değeri, açıklanan varyans oranı ve faktör yükleri aşağıdaki Tablo 7'deki gibidir.

Tablo 7

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri ölçüğü faktör analizi sonuçları

KÜMİ FRS Taslağı Algı ve Farkındalık Düzeyi Ölçüğü (Açıklanan Varyans=81,144)	Faktör Yüğü
SR. 1	0,922
SR. 3	0,883
SR. 10	0,868
SR. 11	0,85
SR. 20	0,849
SR. 2	0,821
SR. 7	0,818
SR. 16	0,809
SR. 4	0,793
SR. 6	0,79
SR. 17	0,783
SR. 5	0,778
SR. 19	0,764
SR. 9	0,761
SR. 13	0,738
SR. 18	0,729
SR. 8	0,723
SR. 12	0,718
SR. 14	0,665
SR. 15	0,657
KMO Değeri	0,938

Analiz yapılırken, KÜMİ FRS algı ve farkındalık düzeyleri ölçeğinde yer alan sorular tek faktör altında toplanmış olup, bu tek faktör Tablo 7’de de belirtildiği gibi toplam varyansın %81,144’ünü açıklamaktadır.

Bu çalışma grubu için kullanılan KÜMİ FRS algı ve farkındalık düzeyleri ölçeğinin iç tutarlılık katsayısı $Cra = 0,782$ olarak hesaplanmıştır. Güvenilirlik katsayısı; $0,60\alpha \leq 0,80$ ise ölçek güvenilir, $0,80\alpha \leq 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir. Elde edilen Cra Katsayısı kullanılan ölçeğin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

Ölçek bağlamında katılımcıların KÜMİ FRS algı ve farkındalık düzeyleri betimleyici değerleri ise Tablo 8’deki gibidir.

Tablo 8

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri betimleyici değerleri

KÜMİ FRS Taslağı Algı ve Farkındalık	N	Ortalama	Standart Sapma	Min.	Mak.
KÜMİ FRS Algı ve Farkındalık Düzeyleri Ölçeği	206	60,77	8,50	39	87

Katılımcıların, KÜMİ FRS Taslağı’ nı algı ve farkındalık düzeyleri açısından ölçek toplam puanları 39 ile 87 arasında değişmekle birlikte, KÜMİ FRS algı ve farkındalık düzeyleri $60,77 \pm 8,5$ ’ dir.

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeyleri; öncelikle sosyo-demografik özellikleri değişkenine göre değerleri aşağıdaki Tablo 9’ daki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 9

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeylerinin sosyo-demografik özellikleri değişkenine göre incelenmesi

Sosyo -Demografik Özellikler	Kategoriler	N	Ortalama	Standart Sapma	P değeri	İkili Karşılaştırma
Cinsiyet*	Kadın	66	60,44	8,51	0,688	
	Erkek	137	60,96	8,59		
Yaş**	24 yaş ve altı	5	60,80	6,06	0,403	
	25-40 yaş	93	60,33	8,36		
	41-55 yaş	64	62,22	9,23		
	56 yaş ve üzeri	43	59,58	7,87		
Unvan**	SM	8	56,63	11,15	0,026	4>1,2,3
	SMMM	170	60,81	8,25		
	Muhasebe Elemanı	25	60,60	7,97		
	Akademisyen	2	77,00	14,14		
Çalışma Şekliniz*	Bağımlı	75	60,49	7,44	0,587	
	Bağımsız	124	61,14	9,04		
Eğitim Durumu**	Lise	9	57,78	10,43	0,067	
	Ön Lisans	6	57,50	5,54		
	Lisans	147	61,17	8,30		
	Yüksek Lisans	38	60,03	8,10		
	Doktora	2	75,50	16,26		
Mesleki Deneyiminiz**	1-5 yıl	25	62,32	6,66	0,475	
	6-10 yıl	40	61,18	8,37		
	11-15 yıl	35	58,91	8,15		
	16-20 yıl	30	62,27	8,58		
	21 yıl ve üzeri	73	60,67	9,05		

$p < 0,05$; *Bağımsız Örneklem t-Testi, **Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı'nı algı ve farkındalık düzeyleri; unvanlarına göre farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Ayrıştırıldığından akademisyen katılımcıların KÜMİ FRS algı ve farkındalık düzeyleri diğer katılımcılara göre daha yüksek görünmesine karşın, akademisyenlerin aynı zamanda SMMM olduğu da dikkate alındığında SMMM'ler açısından değerlendirmek daha doğru olacaktır.

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı'nı algı ve farkındalık düzeyleri; cinsiyetlerine, yaşlarına, çalışma şekillerine, eğitim durumlarına ve mesleki deneyimlerine göre farklılık göstermemektedir ($p>0,05$).

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı'nı algı ve farkındalık düzeyleri; KÜMİ FRS hakkında kişisel görüşleri değişkenine göre değerleri aşağıdaki Tablo 10'daki gibi hesaplanmıştır.

Tablo 10

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı algı ve farkındalık düzeylerinin KÜMİ FRS Taslağı hakkında kişisel görüşleri değişkenine göre incelenmesi

Sorular	Cevaplar	N	Ortalama	Standart Sapma	P değeri
KÜMİ FRS Taslağı'nın yürürlüğe koyulmasının uygunluğu	Evet	143	62,43	8,23	<0,001
	Hayır	59	56,92	7,74	
KÜMİ FRS Taslağı ile ilgili bilgi düzeyi yeterliliği	Evet	64	62,19	9,83	0,160
	Hayır	138	60,22	7,69	
KÜMİ FRS Taslağı'nı kendi çabaları ile öğrenebileceği düşüncesi	Evet	129	61,53	8,93	0,109
	Hayır	73	59,55	7,41	
KÜMİ FRS Taslağı ilke ve uygulamalarını zor ve karmaşık bulmaları	Evet	92	59,16	8,68	0,013
	Hayır	108	62,13	8,03	

p<0,05, Bağımsız Örneklem t-Testi

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı'nı algı ve farkındalık düzeyleri; KÜMİ FRS Taslağı'nın yürürlüğe koyulmasını uygun bulma durumuna göre farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Uygun bulanların düzeyi, bulmayanlara göre daha yüksektir.

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı'nı algı ve farkındalık düzeyleri; KÜMİ FRS Taslağı'nı uygulamalarını zor ve karmaşık bulma durumuna göre farklılık göstermektedir ($p<0,05$). Zor ve karmaşık bulmayanların düzeyi, bulanlara göre daha yüksektir.

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı'nı algı ve farkındalık düzeyleri; KÜMİ FRS Taslağı ile ilgili bilgi düzeyi ve kendi çabaları ile öğrenme durumuna göre ise farklılık göstermemektedir ($p>0,05$).

Anket formunun dördüncü ve son kısmında ise, muhasebe meslek mensuplarının beklentilerine yönelik açık uçlu bir soru yöneltilmiştir. Ancak tüm katılımcılar açısından değerlendirildiğinde, bu sorunun çok az sayıda cevaplandırıldığı saptanmıştır. Buna göre araştırmanın yapıldığı dönem itibarıyla katılımcıların⁴; KÜMİ FRS Taslağı'nın uygulanma tarihinde erteleme ya da daha önceki yıllarda KOBİ FRS'de yaşandığı gibi yürürlüğe girmeden iptal edilmesi yönünde beklentilere yönelik verdikleri cevaplardan tarafımızca seçilmiş birkaçı aşağıdaki gibidir:

K.1: "Muhasebe bürolarının bunu uygulayacak altyapı ve deneyimli elemanlarının olduğuna inanmıyorum. Bu nedenle ertelenme beklentim olduğu gibi, çok sayıda raporlama sistemi yerine ortalama bir raporun uygulanmasının daha doğru olacağına inanıyorum."

K.2: "Ülkemizdeki işletme yapılarının genellikle aile şirketi özünde ilerlemesi ve kurumsallaşmada yaşamış olduğu sıkıntılar ve yetişkinlik düzeyleri nedeniyle, yaşanacak sıkıntılar ve raporlamaya olan güvenin yetkinlik düzeyine ulaşılacak mesleki camianın hazırlığı kısa sürelerde oluşabileceği"

⁴ 6698 sayılı *Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK)* kapsamında seçilmiş katılımcı "K" harfi kısaltılarak tanımlanmıştır (*Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, 2016*).

kanaatinde değilim. Bu nedenler çerçevesinde işletme yapılarının bir Batılı, Amerikan yahut diğer gelişmiş ülkelerdeki işletmeler çerçevesinde olmadığı ortadadır. Ve hazırlık eğitim güven çalışmaları ile ertelenme düşüncesi doğabilir.”

K.3: “Şu aşamada yürürlüğe girmesini beklemiyorum. En az üç yıl sonra yürürlüğe girebilir. Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin durumu ortadadır.”

K.4: “Büyük ihtimalle ertelenecektir. Çünkü bu konu hakkında gerek meslek mensupları gerekse mükellefler gerekli bilgi birikimi ve donanımına sahip değiller.”

K.5: “Önceki uygulamalardan farklı olacağına inanıyorum. Hayır. KGK tarafından diğer Standartlardaki deneyimlerden yola çıkıldığında, bu uygulama ertelenmeyecek ve iptal edilmeyecektir. Finansal raporlamada birlik ve bütünlük açısından yürürlüğe girecektir.”

K.6: “Uygulanabilir koşullar oluşmadan yürürlüğe girmesi yarar sağlamayacağı için iptal edilmesinin uygun olacağı görüşündeyiz.”

K.7: “Pandemi dönemi sona erinceye kadar ertelenmesi iyi olur diye düşünüyorum.”

K.8: “Uygulamaya girmesi gerekli. Ancak ciddi bir çalışma planlanmazsa ertelenme hatta iptal edilme olasılığı yüksek.”

K.9: “Yeniliklerin uygulanabilmesi için alt yapının yeterli olmaması, vergi mevzuatıyla uyumu, işletme sahipleri ve meslek odalarının tutumu, muhasebe meslek mensuplarının öğrenip uygulamaya yapabileme süreçleri ile ülkenin ve dünyanın içinde bulunduğu pandemi süreci düşünüldüğünde ertelenmesi ve yahut yürürlüğe girmeden iptal edilebilmesi mümkün görünüyor.”

KÜMİ FRS Taslağı yayımı sonrasındaki süreçte, seçilmiş örneklem kesiti üzerinde gerçekleştirilen bu ampirik çalışmada elde edilen bulgular yukarıdaki gibi değerlendirilmiştir. Görüldüğü üzere yapılan araştırma, durum tespitine yönelik betimleyici nitelik taşımaktadır.

5. SONUÇ

Çalışmada; bütüncül yaklaşımla KÜMİ FRS Taslağı ve BOBİ FRS karşılaştırmasının yanı sıra cari yılın ilk günlerinde yayımlanarak yürürlüğe giren KÜMİ FRS (2022 Sürümü) bir bütün ele alınıp incelenmesinin alan yazına önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir. KÜMİ FRS Taslağı ile KÜMİ FRS 2022 Sürümü'nün arasındaki farklar incelendiğinde; en önemli farkların stoklar, hasılat, finansal araçlar ve özkaynaklar, MDV ve MODV konularında olduğu saptanmıştır. KÜMİ FRS Taslağı'nda küçük ve mikro işletmeler arasında bu konularla ilgili uygulamada farklılıklar görülmemesine karşılık, 2022 Sürümü'nde vade farklarına yönelik küçük işletmeler için BOBİ FRS'ye yakınsayan uygulamalar benimsenmiştir. Bu durum Türkiye'de uygulamadaki Standartlar arasında uyumun artması açısından önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir.

Ayrıca KÜMİ FRS Taslağı hakkında Türkiye'de yayınlanan alan yazın taraması incelemesine de bu çalışma kapsamında yer verilmesi pragmatiktir. Yine KÜMİ FRS Taslağı'na bakış açısını belirlemeye yönelik anket tekniğinden yararlanılarak İzmir ilinde faaliyet gösteren 206 muhasebe meslek mensubu üzerinde tarafımızca gerçekleştirilen araştırma bulguları aşağıdaki gibi özetlenebilir.

Katılımcıların;

- Cinsiyet açısından, 137'si (%66,5) erkek ve 66'sı (%32) kadındır.
- Yaş açısından, en fazla 93'ü (%45,1) 25-40 yaş aralığında Y kuşağı ağırlıktadır. En az 5'i (%2,4) 24 yaş ve altında olup Z kuşağıdır.
- Unvan açısından, en fazla 170'i (%82,5) SMMM (Ayrıştırılan iki akademisyende SMMM)'dir.
- Çalışma şekli açısından, 124'ü (%60,2) bağımsızdır.
- Eğitim düzeyi açısından, en fazla 147'si (%71,4) lisans mezunudur. En az 2'si (%1) doktora (Akademisyen)'dir.

- Mesleki deneyim açısından, en fazla 73'ü (%35,4) 21 yıl ve üzerindedir. En az 25'i 1-5 yıl (%12,1)'dir.

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı'nı algı ve farkındalık düzeyleri açısından, doğal bir sonuç SMMM'lerin diğer katılımcılara göre daha yüksek olduğu belirlenmiştir. KÜMİ FRS Taslağı'nın yürürlüğe koyulmasını uygun bulanların bulmayanlara, zor ve karmaşık bulmayanların bulanlara göre daha yüksek olmasına karşılık, bilgi düzeyi ve kendi çabaları ile öğrenme durumuna göre ise farklılık göstermediği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Katılımcıların KÜMİ FRS Taslağı'na ilişkin genel olarak düşünce, algı ve farkındalık düzeylerini belirlemeye yönelik 20 soru ifadesine verdikleri cevaplar ele alındığında, algı ve farkındalık düzeylerinin $60,77 \pm 8,5$ civarında olması konuya ilişkin henüz yüksek bir algı ve farkındalık düzeyine ulaşılmadığının göstergesidir.

Yapılan araştırma sonucunda konunun; Türkiye'de uygulamaya esas alınacak işletmeler ve sayıları göz önüne alındığında, sürecin başarılı bir şekilde yönetilip meslek mensuplarının konu hakkında yeterli ölçüde bilgilendirilmesinin sağlanması gereği ortaya çıkmıştır. KÜMİ FRS Taslağı iken yapılan betimleyici nitelikteki bu araştırmanın KÜMİ FRS (2022 Sürümü) yayınlandığı için yinelenmesi algı ve farkındalık düzeylerindeki değişimlerin tespiti yönünde katkı sağlayabilir. Böylelikle algı ve farkındalık düzeylerindeki değişiklikler olup olmadığı da değerlendirilebilir. Ancak aynı katılımcıların denk getirilmesi güçlüğü açıktır. Yine de alan yazına katkı açısından örneklem olarak seçilen il bazında ve/veya araştırma bazı yayınların yapılması yararlı olacaktır.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The authors have no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma için Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu'ndan 05/08/2020 tarihli ve 5 sayılı Etik Kurul Onayı alınmıştır.

Ethics Committee Approval was received for this study from Dokuz Eylül University Social and Human Sciences Research and Publication Ethics Board (Approval Date: September 5, 2020; Approval Number: 5).

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Karabulut, M. ve Tektüfekçi, F. (2023). Küçük ve mikro işletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı ile KÜMÜ FRS (2022 sürümü) incelemesi: KÜMİ FRS Taslağı üzerine İzmir ili muhasebe meslek mensuplarının algı ve farkındalık düzeyini belirlemeye yönelik bir araştırma. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6(1), 43-66. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1239774>

KAYNAKÇA

- Akbulut, E. ve Can, M. E. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağı hakkında. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 63, 85-93.
- Altınkaynak, F. (2020). Uluslararası muhasebe standartlarının adaptasyonunda örgüt kültürünün rolü. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 3(1), 27-36.
- Arzova, S. B. ve Şahin, B. Ş. (2021). TFRS / TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve faizsiz finans muhasebe standartları kapsamında gerçeğe uygun değer kavramı. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 43(1), 21-41.
- Ayar, H. C. ve Fowzi, H. (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağı ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)'nın karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4(2), 115-123.
- Aytaç, A. ve Gücenme Gençoğlu, Ü. (2020). Maddi duran varlıklar ve amortismanlar açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS taslağı ve MSUGT'daki uygulamaların karşılaştırılması. *Business and Economics Research Journal*, 11(3), 753-767.
- BOBİ FRS. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56)*, 29.07.2017 Tarih ve 30138 Sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete.
- BOBİ FRS. (2021). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (2021 Sürümü) Hakkında Kurul Kararı*, 30.03.2021 Tarih ve 31439 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete.
- Bozkurt Yazar B. (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağı ile ilgili muhasebe-finans eğitimcilerine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 35(3), 749-778.
- Duman, H. ve Yücenurşen, M. (2020). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları gelişim süreci akademik çalışmalar. Gülen, Z., Unvan, Y. K., Özer, S. (Ed.). *İktisadi ve idari bilimlerde akademik çalışmalar* içinde (32-58). İvpe Cetinje.
- 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.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. ve Kurt, Y. (2019). Türkiye'de büyük ve orta ölçekli işletmeler için finansal raporlama standartlarına göre ihtiyatlılık ilkesinin uygulanması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ağustos 2019 (Özel Sayı), 345-352.
- Haberal, Z. (2021). Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslak metni ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerinin karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(62), 329-344.
- Kablan, A. (2021). VUK'a göre hazırlanmış finansal tabloların TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS taslağına uygun finansal tablolara dönüştürme işlemleri ve finansal performans üzerindeki etkisinin COPRAS yöntemi ile analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(62), 285-308.
- Kadooğlu Aydın, G. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS): Şanlıurfa ilinde meslek mensuplarınca değerlendirilmesi. *Fırat Üniversitesi Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(2), 147-166.
- Karabulut, M. (2019). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile karşılaştırılması. Bedriye Tunçsiper (Ed.) *İzmir Demokrasi Üniversitesi (İDÜ) II. Uluslararası Sosyal Bilimlerde Kritik Tartışmalar Kongresi Tam Metin Bildiriler Kitabı (ICCDSS2019)* içinde (267-279). İzmir Demokrasi Üniversitesi.
- Kaya, Y. ve Utku, M. (2021). Stoklara ilişkin hükümlerin KÜMİ FRS kapsamında incelenmesi ve Türkiye'deki mevcut uygulama ve standartların karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 91, 1-16.
- Keleş, D. (2022). Türkiye'deki finansal raporlama çerçevesi kapsamında tarımsal faaliyetlere yönelik düzenlemeler: TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK çerçevesinde bir karşılaştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(3), 620-640.

- KGK. (2019). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı kamuoyu görüşüne açılmıştır.*
<https://kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3595/Ku%CC%88c%CC%A7u%CC%88k-ve-Mikro-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1-kamuoyu-go%CC%88ru%CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-ac%CC%A7%C4%B1lm%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r->
- KGK. (2022). *Türkiye Muhasebe Standartlarına ilişkin sunum ve diğer açıklayıcı materyaller.*
<https://www.kgk.gov.tr/dynamiccontentdetail/9187/turkiye-muhasebe-standartlarına-iliskin-sunum-ve-diger-aciklayıcı-materyaller>
- KGK. (2023a). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS).*
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMI_FRS_Kurum_Sitesi_Duyuru_Metni.pdf
- KGK. (2023b). 20.12.2022 Tarih ve Karar No: 75935942-050.01.04-(01/13755) Kurul Kararı.
https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMIFRS_%20Kurul_Karari.pdf
- Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli, M. (2020). KÜMİ FRS'nin iş dünyasına sağlayabileceği yararlar: BOBİ FRS, TMS / TFRS ve mevcut muhasebe sistemi ile mukayeseli bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 1-19.
- Kişisel Verilerin Korunması Kanunu. (2016). (Kanun Numarası: 6698 ve Kabul Tarihi: 24.03.2016). 07.04.2016 Tarih ve 29677 Sayılı Resmi Gazete.
- KÜMİ FRS. (2022). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) (2022 Sürümü).* 16.01.2023 Tarih ve 32075 Sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete.
- Parlak, N. (2021). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağı çerçevesinde hasılatın muhasebeleştirilmesi ve diğer finansal raporlama standartları ile karşılaştırılması. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 65, 75-89.
- Şentürk, E. (t.y.). *Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığı.*
<https://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/11092019/emresenturk.pdf>
- Tutkavul, K. (2020). TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK perspektifinden dönüştürme maliyetleri: Üretim maliyetlerine ve vergilendirmeye etkisi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 347-365.
- Uşul, H. ve Ömürbek, N. (2020). Küçük ve mikro işletmelerde hasılat. *İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 60-69.
- Yazarkan, H. (2022). Stoklara ilişkin işlemlerin BOBİ FRS ve KÜMİ FRS açısından değerlendirilmesi. *Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 12(3), 2149-2170.

Kaan Ramazan ÇAKALI, Gürol BALOĞLU

**BAĞIMSIZ DENETİM ETİK UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE
İÇ DENETİM ETİK UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

1

Gökay ONUR, Nilgün KAYALI, Ayşe NECER YERELİ

**KOOPERATİLERDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

21

Mehtap KARABULUT, Fatma TEKTÜFEKÇİ

**KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI (KÜMİ FRS) TASLAĞI İLE KÜMİ FRS (2022 SÜRÜMÜ)
İNCELEMESİ: KÜMİ FRS TASLAĞI ÜZERİNE İZMİR İLİ
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ALGI VE FARKINDALIK
DÜZEYİNİ BELİRLEMeye YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

43