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

Cilt/Volume : 4 Sayı/Issue : 1 Ocak/January 2021 ISSN : 2618-5679 e-ISSN : 2619-9920

Ida Academia

Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

idacademia
Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public

Balıkesir SMMMO Adına Sahibi
Owner on Behalf of Balıkesir Chamber of Certified Public Accountants

SMMM Ertuğ ASLAN

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı
Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY – İzmir Demokrasi Üniversitesi

Editör Yardımcıları
Vice Editors

Prof. Dr. Hakan AY – Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç. Dr. Özgür BİYAN – Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi
Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK – Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi
Doç. Dr. Zafer YALÇIN – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Maliye)
Dr. Öğr. Üyesi Çağatay AKARÇAY – Marmara Üniversitesi
Dr. Öğr. Üyesi Mustafa OĞUZ – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Muhasebe)
Öğr. Gör. Şahin ZENGİN – Balıkesir Üniversitesi

Yayın Sekreteri
Editorial Staff

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 Altıeylül/BALIKESİR

Kapak Tasarım: Hasan SEZGİN
Baskı: Taner Ofset San.Tic.Ltd.Şti. Hacı İlbey Mh. M.Akif Ersoy Cd. No. 25/B Altıeylül/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, mechanichal, 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 SMMMO'nun görüşlerini yansıtmaz.

Views expressed in this journal are those of authors.

Those views do not reflect the opinions of Balıkesir CCPA.

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

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

Makale Gönderme Adresi
For Manuscript Submission
www.idaacademia.org

ida cademia
Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public

Danışma Kurulu
Advisory Board

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

Yayın Kurulu
Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY - İzmir Demokrasi Üniversitesi
Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi
Prof. Dr. Mahmut KARĞIN - Manisa Celal Bayar Üniversitesi
Doç. Dr. Musa GÖK - İzmir Demokrasi Üniversitesi
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Türkiye Büyük Millet Meclisi
Doç. Dr. Zafer YALÇIN - Balıkesir Üniversitesi
SMMM Ertuğ ASLAN

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 yedinci sayısında sizlerle bir aradayız. Dergimiz bu sayısında içerdiği birbirinden değerli araştırmalar vasıtası ile yayın hayatında süreklilik hedefine doğru emin adımlarla yürümektedir. Bu sebeple dergimizin yedinci 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 dileklerimle saygılar sunarım.

SMMM Ertuğ ASLAN

Balıkesir SMMM Odası Başkanı

Editörden

Değerli Ida Academia Okuyucuları,

Dergimizin yedinci sayısında sizlerle buluşmaktan memnun olduğumu ifade etmek isterim. Bu sayıda üç makale ile karşınızda olmaktan mutluluk duymaktayım. Temmuz 2021'de yayınlanacak olan sayımızda çok değerli yayınlarınızı yayınlamaktan mutluluk duyacağımızı bildirmek isterim.

Saygılarımla,

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

İzmir Demokrasi Üniversitesi

idaAcademia
Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

İçindekiler / Contents

Derleme

Fatma TEKTÜFEKÇİ, Nilgün KUTAY

JAPONYA'DAKİ PROAKTİF DÜZENLEME OLAN JAPON SARBANES OXLEY YASASI ÜZERİNE BÜTÜNCÜL BİR YAKLAŞIM

A Holistic Approach on Japanese Sarbanes Oxley Act which is a Proactive Regulation in Japan **1**

Derleme

Seval KARDEŞ SELİMOĞLU, Gamze TİĞRE

MUHASEBE MESLEĞİNDE BAĞIMSIZLIK STANDARDI İLE BÜTÜNLEŞTİRİLMİŞ YENİ ETİK KURALLARIN ULUSLARARASI VE ULUSAL KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

International and National Comparative Analysis of New Ethical Rules Integrated with the Independence Standard in Accounting Profession **21**

Teorik İnceleme

Aysun ÖZGÜR, Oğuzcan AKDEMİR, Cevdet Alptekin KAYALI

AMORTİSMAN, YÖNTEMLERİ VE FON YARATMA İŞLEVİ

Depreciation, Methods and Fund Creation Function **37**

idaAcademia
Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

JAPONYA'DAKİ PROAKTİF DÜZENLEME OLAN JAPON SARBANES OXLEY YASASI ÜZERİNE BÜTÜNCÜL BİR YAKLAŞIM

A Holistic Approach on Japanese Sarbanes Oxley Act which is a Proactive Regulation in Japan

Derleme

Fatma TEKTÜFEKÇİ[1] **Nilgün KUTAY**[2]

Gönderim Tarihi: 20.07.2020 Kabul Tarihi: 01.12.2020

ÖZ Son yıllarda tüm dünyada küresel etkiler yaratarak yaşanan muhasebeye yönelik denetim skandallarının ardından 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde Sarbanes Oxley Yasası (SOX) resmen yürürlüğe girdikten sonra bu yasal düzenlemenin etkisi diğer ülkelere de yansımıştır. İç kontrollere yönelik farklı düzenlemeleri olan ülkelerden birisi de Japonya olup, SOX Yasası'na benzer şekilde Japonya'da 01.04.2008 tarihi itibariyle uygulamaya koyulan ve 31.03.2009 tarihinde de yürürlüğe giren bu yasal düzenlenmenin Japon versiyonu olarak adlandırılan Japon Sarbanes Oxley Yasası (J-SOX)'nın teorik incelenmesi bu çalışmasının esas konusu oluşturmuştur. Bu bağlamda öncelikle konu ile bağlantılı COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve ve COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçeve güncellemeleri ile açıklamalarının ardından SOX ve J-SOX arasındaki benzerlikler ve farklılıklar karşılaştırarak teorik bazda değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve, COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçeve, Sarbanes Oxley Yasası (SOX), Japon Sarbanes Oxley Yasası (J-SOX)

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42

ABSTRACT In recent years, auditing with accounting scandals experienced, have created global effects all around the world. In 2002, in the United States (USA), Sarbanes Oxley Act (SOX) which came into effect, had reflections to other countries also. Japan is one of the countries which has different legal regulations for internal control. An Act like SOX started to be implemented in Japan on 1/4/2008 and came into effect on 31/3/2009. Japan version of SOX named Japanese Sarbanes Oxley Act (J-SOX) is the main subject of this study. In this context; first which is related with the subject, the Committee of Sponsoring Organizations (COSO) Internal Control Integrated Framework and COSO Enterprise Risk Management Framework updates are examined and explained. Then similarities and differences between SOX and J-SOX are evaluated in theoretical base.

Keywords: COSO Internal Control Integrated Framework, COSO Enterprise Risk Management Framework, Sarbanes Oxley Act (SOX), Japanese Sarbanes Oxley Act (J-SOX)

JEL Classification: M40, M41, M42

[1]***Sorumlu Yazar:*** Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, f.tektufekci@deu.edu.tr
[2]Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, nilgun.kutay@deu.edu.tr

1. GİRİŞ

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde ve dünyada yaşanan muhasebeye yönelik denetim skandalları, ekonomik krizler ile şirketlerin çöküşü yeni yasal düzenlemelerin yapılmasına yol açmıştır. Söz konusu düzenleme ve önlemler arasında ABD'de Sarbanes Oxley Yasası - SOX (Sarbanes Oxley Act)'in yaygın önemli etkilerinin olduğu yadsınamaz bir gerçektir. ABD'de SOX ile iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonuna verilen önem daha da artırılmış, etkisi sadece ABD'de değil tüm ülkelere yansımıştır. Bu bağlamda çalışmanın konusunu oluşturan Japonya'da uygulamaya koyularak yürürlüğe giren Japon Sarbanes Oxley Yasası - J-SOX (Japanese Sarbanes Oxley Act), SOX Yasası'nın Japon versiyonu kabul edilen ancak Japonya'nın yerel kültürü ile uyumlaştırılmış Japon SOX' in, SOX ile benzerlik ve farklılık boyutlarını teorik bazda inceleyerek ortaya koyabilmek amacıyla öncelikle bütünleşik konular olan Treadway Komisyonu COSO (The Committee of Sponsoring Organizations) Çerçeveleri hakkında kısaca bilgi vermek yararlı olacaktır.

2. COSO KONTROL MODELİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Genel olarak bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine *"kontroller"* adı verilmekte ve bu kontrollerin oluşturduğu bütün ise *"iç kontrol yapısı"* olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yapı; kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri olmak üzere üç ana unsurdan oluşmaktadır (Bozkurt, 1999: 122-123).

ABD'de ve dünyada en yaygın şekilde kullanılan diğer iç kontrol modellerine örneğin, İngiltere'de TurnBull Raporu'nda öngörülen kontrol modeli, Kanada'da CoCo diye bilinen model, Japonya'da J-SOX gibi rehberlik eden iç kontrol modeli, "***COSO Kontrol Modeli"***dir. Diğer kontrol modelleri, ülkelerin kendi koşullarını dikkate alarak geliştirdikleri yaklaşımlar olmakla birlikte büyük ölçüde COSO modeline benzemektedir (Erdoğan vd., 2018: 56; Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 232-233). İç kontrol sisteminin yapılandırmasında şirketlere öncülük eden modeller; CobiT (Control Objectives for Information Technology) Modeli, eSAC (Electronic System Assurance and Control) Modeli, SysTrust (System Trust) Modeli ve en çok tercih edileni de COSO (Committee of Sponsoring Organizations) Modeli'dir (Kardeş Selimoğlu ve Özbek, 2018: 48-49). Bu model, kısaca açıklanabilir.

2.1. COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçevesi

1985 yılında Treadway Komisyonu olarak bilinen COSO *(The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission);* ABD'nde beş önemli meslek örgütü olan Amerikan Sertifikalı (Yetki Belgeli) Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA), Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association-AAA), Uluslararası Finansal Yöneticiler Enstitüsü (Financial Executives International-FEI), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Management Accountants-IMA)'nün bir araya gelmesiyle kurulmuştur. Çalışmalarını; iç kontrol, risk yönetimi, kurumsal yönetim ve hileli finansal raporlamanın önlenmesine yönelik sürdürmektedir. Temel çerçeveler; COSO tarafından 1992 yılında yayınlanan ***İç Kontrol - Entegre- Bütünleşik Çerçeve*** (Internal Control - Integrated Framework) ve 2004 yılında yayınlanan *"**Kurumsal Risk Yönetimi -Entegre- Bütünleşik Çerçeve"*** (Enterprise Risk Management - Integrated Framework) dir. Günümüzde bu çerçeveler güncellenerek revize edilmiştir (COSO, 2013).

İç kontrole yönelik 1992 yılında COSO İç Kontrol Çerçeve' sinin ilk versiyonu yayımlanmış olup, dünya genelinde en fazla kabul görerek uygulanan yönetici özeti, çerçeve ve ekleri, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek için araç ve teknikler içeren model olmuştur. 2013 yılında bu çerçeve ihtiyaçlar doğrultusunda güncellenmiştir. İç kontrolün tanımı, iç kontrol bileşenleri, kurum hedefleri, iç kontrolün etkinliğini değerlendirmeye yönelik temel kriterler yönetimin kanaatine verilen önem değişmemiş, ancak bileşenleri oluşturan ilkeler tanımlanmış, ilkelerin özelliklerini belirten odak noktaları belirlenmiş, teknoloji ile yönetişimin artan önemi vurgulanmış, hedef kapsamına finansal

olmayan raporlamalar da alınarak suiistimallerle mücadeleye daha fazla yer ayrılmıştır (Bulut, 2015; Kardeş Selimoğlu ve Özbek, 2018: 52). Mayıs 2013'te güncelleştirilmiş COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve'de; "İç kontrol, bir kuruluşun yönetimi, yönetim kurulu ve diğer personel tarafından etkilenen, faaliyetler, raporlama ve uygunluk ile ilgili yönetimi amaçların başarılması konusunda makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanan bir süreçtir" şeklindedir. COSO'nun iç kontrol tanımı genel itibariyle; İngiltere'deki Cadbury, Greenbury, Hampel, Turnbull Raporları ve Birleşik Yasa, Fransa'da Vienot Raporu, Hollanda'da Peters Raporu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), ABD Sayıştay Genel Muhasebe Ofisi (General Accounting Office-GAO), Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI), Uluslararası Takas Bankası (Bank for International Settlements-BIS), Basel Bankacılık Gözetim Komitesi (Basel Committee of Banking Supervision-BCBS), Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (Canadian Institute of Charted Accountants-CICA), Bilgi Sistemleri Denetim ve Kontrol Vakfı (The Information Systems Audit and Control Foundation-ISACF)' nın Bilgi ve ilgili Teknoloji için Kontrol Hedefleri (Control Objectives for Information and Related Technology-COBIT) Raporu, *Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu* (American Security and Exchange Committee-SEC), İngiltere Hazinesi tarafından Avrupa Birliği'ne aday ülkelerin yararlanması amacıyla hazırlanan Kamu Sektörü İç Denetim Standartları (Government International Audit Standards) dokümanı, Japon Sarbanes Oxley (J-SOX) olarak bilinen "Financial Instruments and Exchange Law", 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na dayalı "İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Yönetmelik" olmak üzere dünya ülkeleri örgütleri, kurum ve kuruluşlarınca benimsenmiştir. Kısacası bu model dünyanın her tarafında örnek alınmıştır (Cömert, 2015: 121-122).

14.05.2013 tarihinde yayımlanan ve 14.12.2014 tarihinden sonra uygulanmaya başlanan yeni ***"COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve-2013";*** beş bileşen[1], her bir bileşenle bağlantılı temel kavramları temsil eden 17 ilke, bu ilkelerin uygulanabilirliğine yönelik 77 odak noktası[2] ve kontrolleri kapsar. Bileşenler ve ilkeler Tablo 1'deki gibi sıralanabilir:

Tablo 1

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve-2013 Bileşenleri ve İlkeleri

Bileşenler	Bileşen İlkeleri
Kontrol Ortamı	1. Örgüt, dürüstlüğe ve etik değerlere verdiği önem ile bağlılığı gösterir.
	2. Yönetim kurulunun yönetiminden bağımsız olduğunu gösterir ve iç kontrolün geliştirilmesi ile performans gözetimini yapar.
	3. Yönetim, yönetim kurulunun gözetimi altında, amaçların takibi için gerekli yapıları, raporlama hatlarını ve uygun yetki ile sorumlulukları oluşturur.
	4. Örgüt, amaçlar doğrultusunda, yetkin bireylerin kuruluşa çekme, geliştirme ve alıkoymaya bağlı olduğunu gösterir.
	5. Örgüt, bireyleri, amaçların izlenmesindeki iç kontrol sorumlulukları için hesap verebilir kılar.

[1] Çalışmada, söz konusu küresel kabul görmüş ve yaygın olarak benimsenen bu bileşenlerin açıklamalarına bilinirliği açısından yer verilmeyecektir.
[2] Çalışmanın kapsamlı oluşu nedeniyle söz konusu odak noktalar da ayrı olarak sıralanmayacaktır.

Tablo 1'in Devamı

Risk Değerlendirmesi	6. Örgüt, amaçlara yönelik risklerin belirlenmesini, tanımlanmasını ve değerlendirilmesini sağlamak için yeterince açık amaçlar belirleyerek düzenler.
	7. Örgüt, kuruluş çapında amaçlara ulaşmanın önünde engel oluşturan riskleri belirler ve bu riskleri onlarla başa çıkabilmek için analiz eder.
	8. Örgüt, amaçlara ulaşmanın önünde engel oluşturan risklerin değerlendirilmesinde hile olasılığı ve potansiyelini değerlendirir.
	9. Örgüt, iç kontrol sistemini anlamlı düzeyde etkileyebilecek değişiklikleri belirler ve değerlendirir.
Kontrol Faaliyetleri (Eylemleri)	10. Örgüt, amaçlarına ulaşmaya çalışırken karşısına çıkabilecek riskleri kabul edilebilir düzeylerde azaltmasına yardımcı olan kontrol faaliyetlerini seçer ve geliştirir.
	11. Örgüt, öngörülen amaçlara ulaşmasını desteklemek için teknoloji üzerinde genel kontrol faaliyetleri seçer ve geliştirir.
	12. Örgüt, standart ve beklentileri belirleyen politikalar ve politikaların uygulanmasına ilişkin prosedürler yoluyla kontrol faaliyetlerini uygular.
Bilgi ve İletişim	13. Örgüt, iç kontrol faaliyetinin işleyişini desteklemek için anlamlı ve kaliteli bilgiler toplar veya üretir.
	14. Örgüt, iç kontrole ilişkin amaç ve sorumluluklar da dahil, iç kontrollerin işleyişini desteklemek için gereken bilgileri kendi içinde iletir.
	15. Örgüt, iç kontrollerin işleyişini etkileyen konular hakkında dış taraflarla iletişim kurar.
İzleme (Faaliyetleri)	16. Örgüt; iç kontrol bileşenlerinin mevcut olup olmadıklarını, işleyip işlemediklerini saptamak amacıyla sürekli ve/veya münferit değerlendirmeler seçer, geliştirir ve uygular.
	17. Örgüt, iç kontrol yetersizliklerini değerlendirir ve ilgili ise üst yönetim ve yönetim kurulu da dahil olmak üzere düzeltici eylemi yerine getirmekten sorumlu taraflara zamanında iletir.

Not. COSO (Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission) tarafından yayınlanan "COSO Internal Control-Integrated Framework 2013" başlıklı kaynaktan uyarlanmıştır (https://www.coso.org/Pages/default.aspx). Telif hakkı COSO'ya aittir, 2020. Ayrıca "İç kontrollerle ilgili teorik çerçeve ve COSO iç kontrol yaklaşımı" başlıklı kitap bölümünden uyarlanmıştır (Cömert, 2015: 174-190).

Tablo 1'de sıralanan bileşenlerden *kontrol ortamında;* dürüstlüğe ve etik değerlere verilen önemin gösterilmesi, örgüt gözetim sorumluluğunun yerine getirilmesi, örgüt yapısının yetki ve sorumlulukları oluşturması, yetkinliğe sadık kalınması, hesap verilebilirliğin sağlanması, *risk değerlendirmesinde;* uygun amaçlar koyulması, riskin belirlenmesi ve analiz edilmesi, hile riskinin değerlendirilmesi, anlamlı değişikliklerin belirlenmesi ve analiz edilmesi, *kontrol faaliyetlerinde;* kontrol faaliyetlerinin seçilmesi ve geliştirilmesi, teknolojiye uygulanacak genel kontrollerin seçilmesi ve geliştirilmesi, politikalar ve prosedürler yoluyla uygulanması, *bilgi ve iletişimde;* anlamlı bilgilerin kullanılması, örgüt içi iletişimin kurulması, dış taraflarla iletişim sağlanması, *izleme faaliyetlerinde;* sürekli ve/veya ayrı değerlendirmeler yapılması, yetersizliklerin değerlendirilmesi ile iletilmesi ilkeleri sayılmıştır. Sayılan beş bileşen bütünleşik bir şekilde işlerlik gösterir ve her bir bileşen ilkelerinin tümü faaliyetler (faaliyetler ve finansal performans hedefleri ile varlıkların korunması dahil), raporlama (iç-dış finansal ve finansal olmayan raporlama bütünü) ve uygunluk (yasal ve düzenlemeler uygun şekilde) amaçlarına uygulanır (Cömert, 2015: 174-190; COSO, 2013). Söz konusu çerçeve etkili iç kontrol sisteminin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Ülkemizde Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) çalışma komitesi tarafından "COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve 2013" Türkçe' ye tercüme edilmiş ve dört kitap (Birinci Kitap: Yönetici Özeti, İkinci Kitap: Çerçeve ve Ekler, Üçüncü Kitap: Bir İç Kontrol Sisteminin Etkililiğini Değerlendirmek İçin Kullanılabilecek Açıklayıcı Araçlar, Dördüncü Kitap: Dış Finansal Raporlama Üzerinde İç Kontrol: Bir Yaklaşımlar ve Örnekler Özeti) şeklinde sunulmuştur (TİDE, t.y.).

SOX 404; halka açık şirketlerin yöneticilerinin geçerli bir iç kontrol çerçevesini seçmelerini ve bu çerçeve doğrultusunda finansal raporlamaya ilişkin iç kontrollerin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirerek yıllık olarak yönetim beyanı vermelerini öngörmektedir. ABD'de bu düzenlemeye tabi şirketlerin tamamına yakını iç kontrollerini değerlendirirken 15.12.2014 tarihinden itibaren COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve-2013'ü kullanmaktadır (COSO, 2013).

COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve'de *"kurumsal yönetim"* kavram boşluğunu ilk defa Pricewaterhouse Coopers (2004) tarafından ortaya atılan *Kurumsal Yönetim, Risk ve Uyum* (Governance, Risk, Compliance-GRC) doldurmuş, bilinen COSO küpü GRC boyutunda düşünüldüğünde farklı bir perspektif ortaya çıkmıştır (Poroy Arsoy ve Bora, 2015: 43-45).

COSO Kurulu; COSO *Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) Entegre-Bütünleşik Çerçeve-2004* (*Enterprise Risk Management-ERM Integrated Framework),* kurumsal risk yönetiminin iç kontrolden daha kapsamlı olmakla birlikte iç kontrolün ayrılmaz bir parçası olduğunu kabul etmekte ve son yayınlanan bu raporların birbirini tamamladığını vurgulamaktadır (McNally, 2013: 7). Bu bağlamda, çalışmada söz konusu kurumsal risk yönetimine yönelik yeni çerçevenin de kısaca açıklanması yerinde olacaktır.

2.2. COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi

Eylül 2004'te ***"COSO Kurumsal Risk Yönetimi (KRY)-Entegre- Bütünleşik Çerçeve"*** nin yayınlamasıyla, dünyanın en geniş kapsamda kullanılan risk yönetim çerçevesi haline gelmiştir. 07.09.2017 tarihinde bu çerçeve revize edilerek ***"COSO Kurumsal Risk Yönetimi-Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması"*** adıyla yayınlanmıştır (Altıntaş, 2017). Güncellenen çerçeve; KRY'yi "kuruluşların değer yaratma, önleme ve gerçekleştirme riskini yönetmek için strateji belirleme ve performansla bütünleşmiş kültür, yetenekler ve uygulamalar" olarak tanımlamaktadır (Gonzales, 2017). Revizyon nedenleri; çerçevenin ilk çıktığı dönemden bu yana, yeni risklerin ortaya çıkması ve karmaşıklaşması, paydaşların risk yönetimi farkındalığının artması, daha iyi risk raporlaması beklentileri ve kurumsal risk yönetimindeki gelişmelerin çerçeveye yansıtılması olduğu belirtilmiştir. Çerçevede yapılan temel değişiklikler şöyle sıralanabilir (Chesley, 2017):

a) *Yeni bir yapıyı tanıtmaktadır:* İş döngüsüne ait beş bileşen ile yirmi ilke ortaya koyulmuş ve çerçevenin temel ilkeleri yönetimden günlük faaliyetleri kapsayacak şekilde belirlenmiştir.
b) *Kurumsal risk yönetimin değişik yararlarını araştırmaktadır:* Çerçeve, kurumsal risk yönetimi çalışmalarını strateji oluşturma ve performans yönetim çalışmaları ile entegre etmekte, değer ile ilgili yararları netleştirmeyi amaçlamaktadır.
c) *Risk yönetiminin entegrasyonuna odaklanmayı sağlamaktadır:* Çerçeve, kurumsal risk yönetiminin daha iyi nasıl entegre edileceğine ilişkin rehber sunmaktadır.
d) *İş perspektifinden ele alınmıştır:* Çerçeve, riskle ilgili olarak temel tanımları, bileşenleri ve ilkeleri belirlemekte ve yönetimin her düzeyi için kurumsal risk yönetimi çalışmalarını tasarlamakta, uygulamakta ve yönetmektedir.
e) *Yeni grafikler sunmaktadır:* Çerçeve, yeni kavramsal grafiklerden yararlanmakta, temel grafik, risk yönetim ve iş modeli arasında ilişkiyi hayata geçirmektedir. Risk eğrileri gibi diğer grafikler; risk, strateji ve performans arasındaki ilişkileri ortaya koymakta, risk yönetimini günlük olaylara uygulamaktadır.
f) *Risk yönetimini, örgütün tüm birimlerine yönelik incelemektedir*: Çerçeve; risk değişimlerinin tanımlanmasını, değerlemesini ve yönetimini birim düzeyinden süreç düzeyine kadar ele almaktadır.
g) *Çelişkili konularda daha derin tartışmalara girmeyi sağlar:* Risk iştahı, riskin portföy açısı (risk portföyü) gibi konularda çerçeve daha derinlemesine ayrıntılı tartışmaları öngörmektedir.
h) *Kültüre daha büyük bir vurguyu içermektedir:* Çerçeve; kurumsal risk yönetim çalışmalarının örgüt kültürüne şeffaflığı ve risk bilincini nasıl yerleştireceğini incelemektedir.
i) *Bilgi teknolojilerinin gelişmekte olan rolünü belirtmektedir:* Çerçeve; veri çeşitliliği, yapay zekâ ve otomasyon gibi iş trendlerinin, örgüt stratejisi, iş kapsamı ve risk yönetimini nasıl etkilediğini ortaya koymaktadır.

Strateji ve performans oluşturma odaklı bir değer süreci söz konusudur. KRY sarmalında sırasıyla; misyon, vizyon ve değerler (yönetişim ve kültür), strateji geliştirme (strateji ve hedef oluşturma), iş hedefinin oluşturulması (performans), uygulama ve performans (gözden geçirme ve revizyon), geliştirilmiş değer (bilgi, iletişim ve raporlama) olarak yer almaktadır (COSO, 2017: 6). Revize çerçevede, risk yönetiminin performans yoluyla strateji belirleme ile bütünleştirilmesi üzerine yeni bir bölüm eklenmiştir. Artık güncellenen versiyon bir küp şeklinde olmayıp, kurumsal risk yönetimi bileşenlerinin ortak iş modellerinin unsurlarıyla nasıl hizalandığını açıkça gösteren *'helezon şeklinde sarmal bir akış diyagramı'* görünümündedir (Tophoff, 2018). Söz konusu ilkeler büyüklüğü, tipi ve sektörü ne olursa olsun tüm işletmeler için uygun olup, COSO KRY beş bileşen ve 20 ilkelerine Tablo 2'deki gibi yer verilebilir.

Tablo 2

COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçeve-2017 Bileşenleri ve İlkeleri

1.Yönetişim ve Kültür	2.Strateji ve Amaç (Hedef) Oluşturma	3. Performans	4.Gözden Geçirme ve Revizyon	5.Bilgi İletişim ve Raporlama
1- Yönetim Kurulunun risk gözetimini etkinleştirmesi	6- İş koşullarının analiz edilmesi	10- Riskin belirlenmesi	15- Önemli değişikliklerin değerlendirilmesi	18- Bilgi ve teknolojisinin kullanılması
2- Faaliyet yapılarının oluşturulması	7- Risk iştahının tanımlanması	11- Risk derecesi şiddetinin değerlendirilmesi	16- Risk ve performansın incelenmesi	19- Risk bilgisinin iletilmesi
3- İstenen (beklenen) kültürün tanımlanması	8- Alternatif stratejilerin değerlendirilmesi	12- Risklerin öncelik sırasının belirlenmesi	17- Kurumsal risk yönetiminde gelişmelerin devam ettirilmesi (izlenmesi)	20- Risk, kültür ve performansın raporlanması
4- Temel değerlere yönelik olmanın (bağlılık) kanıtlanması	9- İş amaçlarının formüle edilmesi	13- Riske olan cevapların (tepkilerin) uygulamaya geçirilmesi		
5- Yetenekli bireylerin alınması, geliştirilmesi ve tutulması		14- Portföy görüşünün geliştirilmesi		

Not. COSO (Committee Of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission) tarafından yayınlanan "Enterprise Risk Management Integrating with Strategy amd Performance" başlıklı kaynaktan uyarlanmıştır (https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf). Telif hakkı COSO'ya aittir, 2020.

İç kontrol sisteminin unsurları; kontrol ortamı, risk değerleme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme iken kurumsal risk yönetimi sisteminin unsurları kontrol ortamı, hedeflerin belirlenmesi, olay tanımlama, risk değerleme, risk tutumu, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izlemeden oluşmaktadır. Görüldüğü gibi risk değerleme hem iç kontrol sisteminin hem de risk yönetim sisteminin bileşenleri arasında yer almaktadır. Risk değerlemenin her ikisinin de bileşeni olması, iç kontrol ve risk yönetimi faaliyetlerinin bütünleştiğini göstermektedir. Nitekim COSO KRY Çerçeve'de, iç kontrolün kurumsal risk yönetiminin ayrılmaz bir parçası olduğu belirtilmiş, iç kontrol, kurumsal risk yönetimi ve kurumsal yönetim arasındaki ilişki ortaya koyulmuştur (Kardeş Selimoğlu ve Ertan, 2015: 78-79).

Literatür taramasına göre; COSO Modeli olarak COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve ve COSO Kurumsal Risk Yönetimi Çerçeve hakkında hem ilk versiyonları hem de güncellenmiş revize versiyonlarına yönelik yaygın bir şekilde yazında başta bu alanda çalışan akademisyenler olmak üzere alana katkı sağlayan; ulusal ve uluslararası düzeyde çeşitli makale, bildiri, kitap, lisansüstü tez çalışmalarının olduğu bilinmektedir. Konunun kapsamlı oluşu ve yapılan akademik yayınların

çeşitliliği ile bu çalışmada içerik analizi yapılması da öngörülmediğinden sadece temel bazda seçilen güncel birkaç örnek vermekle yetinmek zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Türedi vd. (2014) çalışmalarında; teorik olarak COSO İç Kontrol Modelini temel yapısını oluşturan beş bileşen, işletme hedefleri ve işletme yapısı içindeki etkileşimiyle açıklanmıştır. Aynı yazarın farklı yazarlarla bu modelin bileşenlerinden birini daha ayrıntılı ele alan yayınları da vardır. Yine Türedi vd. (2015) çalışmalarında; Anglo-Sakson ülkelerinden ABD, Kanada ve İngiltere'de geliştirilen iç kontrol modellerini incelemişler, ABD'deki COSO modeli ile diğer modeller arası benzerlik ve farklılıkları ortaya koymuşlardır.

Gacar (2015) çalışmasında, 1992 ve 2013 yıllarında yayınlanan COSO İç Kontrol Çerçeveleri arasındaki benzer ve farklı boyutlarını karşılaştırarak incelemiştir.

Karakoç ve Özdemir (2016) çalışmalarında; COSO İç Kontrol Modeli açıklanmış, SOX kapsamında Finansal Raporlama ile ilgili İç Kontrol Raporu (Internal Control over Financial Reporting-ICFR) ilişkisi kurulmuştur.

Şaşmaz ve Çiftci (2017) çalışmalarında; iç kontrol sistemi etkinliğinin işletmeler açısından önemi vurgulandıktan sonra mermer sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedeki, iç kontrol yapısı incelenmiş, sistemin güçlü ve sayıf yönleri belirlenerek etkinliğinin artırılmasına yönelik öneriler sunulmuştur.

Karakaya (2018) çalışmasında, yeni COSO KRY-riskin strateji ve performansla uyumlaştırılmasına ilişkin düzenleme güncellemelerini ele almıştır.

Güler ve Arkın (2018) çalışmalarında; COSO KRY 2017'yi açıklayarak kontrol öz değerlendirme yaklaşımıyla incelemişler ve örnek olay uygulaması yapmışlardır.

Ilgar ve Erdoğdu (2018) çalışmalarında; COSO KRY 2017 çerçevesi ve Türk kamu yönetimine entegrasyonunu ayrıntılı bir şekilde değerlendirmişlerdir.

Can ve Çetin (2019) çalışmalarında; yeni COSO KRY çerçevesine göre iç denetçi ve iç denetimin rolünü inceleyerek hangi önemli misyonlara ve faaliyetlere ağırlık verilmesi gerektiğini vurgulamışlardır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK); COVID-19 (Korona Virüs) Salgınının yürütülen bağımsız denetimlere etkisine yönelik pandemi sürecinde denetçilere yardımcı olması amacıyla birtakım yönlendirici açıklamaları kamuoyu ile paylaşmıştır. Bu bağlamda, risk değerlendirme ve iç kontrol sistemi ile ilgili şu bilgi yer almaktadır (KGK, 2020):

> *"2. Denetimin Planlanması ve Risk Değerlendirme Süreci: "Covid-19" etkisiyle birlikte, 31.12.2019 tarihinde sona eren dönemlere ilişkin tamamlanmayan denetimler için, denetçinin risk değerlendirmeleri ve müteakip denetim prosedürlerine yönelik planlarını yeniden ele alması gerekebilir. Bunun dışında, sürecin değişkenlik göstermesi nedeniyle, denetçinin işletme ve çevresine ilişkin elde ettiği anlayış ile önemli yanlışlık riski değerlendirmesini sürekli olarak gözden geçirmesi müteakip denetim prosedürlerinin ihtiyaca uygunluğu bakımından büyük önem arz etmektedir.*
>
> *Savaş, doğal afet veya salgın hastalıkların yaşandığı dönemlerde iç kontrol sistemi planlandığı gibi etkin bir şeklide işlemeyebilir. Bu tür durumlarda denetçi, belirlemiş olduğu ve iç kontrol riskini de ihtiva eden hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin artıp artmadığına ve buna bağlı olarak ilave denetim prosedürlerinin uygulanmasının gerekip gerekmediğine karar vermelidir."*

Koronavirüsün bir şirketin risk değerlendirmesi üzerindeki etkisi de şöyle belirtilmiştir (TÜRMOB International, 2020a: 8):

> *"Denetçinin risk değerlendirmesi yapması ve bu değerlendirmenin, örneğin şirketin likiditesi gibi, yeni önemli risk tehditleri nedeniyle revizyona ihtiyacı olup olmadığını saptaması gerekir. Mevcut durum oldukça istikrarsız olduğu için, denetim süresince risk değerlendirmesinin sürekli olarak gözden geçirilmesi gerekecektir."*

Yukarıdaki bilgilere bu çalışmada, dünyada ve ülkemizde yaşanan Covid-19 etkisinin iç kontrol sistemi ile risk değerlendirmesine ne derece önemli bir etkisinin olduğunu/olacağını belirtmek, bunun da raporlamaya ne denli yansıyacağını önemsemek amacıyla yer verilmiştir.

J-SOX'in iç kontrol çerçevesi bileşenleri ve raporlama ile bütünleşen kısaca açıklanan model çerçevelerden sonra esas inceleme konusu olan yasal düzenleme ele alınıp irdelenebilir.

3. JAPON SARBANES OXLEY YASASI ÜZERİNE BÜTÜNCÜL BİR İNCELEME

ABD'deki SOX Yasası'nın etkisi birçok ülkedeki yasal düzenlemelere de yansımış ve ülkeleri kendi yerel düzenlemelerini yapmaya zorlamıştır. SOX Yasası'na benzer şekilde iç kontrollere yönelik farklı yasal düzenlemelere sahip ülkelerden birisi de Japonya'dır. SOX Yasası ile benzerliğinden dolayı Japonya'da ***"Japon Sarbanes Oxley Yasası"*** olarak bilinen Japon SOX olarak ifade edilen kısaca J-SOX bütüncül bir bakış açısıyla ayrıntılı şekilde incelenebilir.

30.07.2002 tarihinde yürürlüğe giren ABD ve Avrupa'da yaşanan ekonomik krizler, şirket skandalları nedeniyle ortaya çıkartılan ABD'deki SOX Yasası; SEC'e kayıtlı şirketlerin, finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin etkinliğini değerlendirebilecek bir iç kontrol sistemini öngörmektedir. New York borsasında işlem gören tüm şirketlerin uymakla yükümlü oldukları Yasa'nın amacı, finansal tabloların ve dipnotlarının doğruluğunu ile güvenilirliğini artırmaktır. Yasa, New York borsasına kote şirketler için oluşturulmuş olmasına karşın, bu şirketlerin Amerika dışındaki iştirakleri de bu düzenlemelere tabidirler. SOX Yasası'na göre işletmelerin finansal raporlamalarını etkileyen iş süreçlerindeki riskleri değerlendirmeleri gerekir. Bilindiği üzere Yasa; temelde 11 ana başlıktan ve her bir ana başlık altında açılan ilgili alt bölümlerden oluşmaktadır (Sarbanes-Oxley Act, 2002). J-SOX; SOX Yasası'nın 404 ve 302 bölümlerine benzer şekilde, Amerikan "Securities Act-1933" ile "Securities Exchange Act-1934" in birleştirilmesi sonucu oluşturulan çeşitli Yasa ve maddelerini içeren bir düzenlemedir (Protiviti Japanese Independent Risk Consulting, 2006a: 1). Bu bağlamda J-SOX, 302 ile 404 No.lu bölümleri esas alınarak düzenlenmesi açısından SOX ile benzerlik göstermektedir.

Yasa'nın tamamına bakıldığında yer alan hükümlerin önemli bir bölümünün kamunun aydınlatılması ve sorumlulukların artırılması konusuna yönelik düzenlendiği görülmektedir. Bu bölümlerin dışında ağırlıklı olarak çeşitli cezai hükümlere yer verilmiş ve piyasaları etkileyen muhasebe ve denetim skandalları sonrasında buna yol açan sermaye piyasası suçlarının ağır bir şekilde cezalandırılması hedeflenmiştir (Aksoy, 2005: 59). SOX'a kamuoyunun zararıyla sonuçlanan vakalar açısından bakıldığında, kamuoyunun hilelerden zarar görmesini belirli ölçüde önleyebilecek maddeler içerdiği görülmektedir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 337).

J-SOX Yasası, şirket skandalları ve bunların olumsuz etkileri sonrasında çıkarılmış olması nedeniyle, reaktif bir nitelikte olup, bu yönüyle SOX' e benzerdir. Buna karşın SOX'in düzenleme kapsamının genişletilmesi ve Amerika'daki bu tür skandalların Japonya'da yaşanmasını önlemeye yönelik olması nedeniyle farklılaşmaktadır. Kurumsal yönetim anlamında proaktif bir düzenlemedir.

Japonya'daki skandallara (Tan, t.y.);

- New York'ta 1,1 milyar Amerikan Doları kayıpla sonuçlanan, yöneticilerinin sorumlu tutulduğu Daiwa Bankası'nın önemli derecede muhasebe aykırılıkları ve hileleri (2000),
- Kobe Steel şirketinde yöneticilerin iç kontrol sisteminin oluşturulmasındaki ihmalkârlıkları (2002),
- PwC-Japonya ofisinden dört mali müşavirin, konsolide edilmiş finansal tablolara ilişkin yanlış beyan vermeleri nedeniyle tutuklandıkları, kozmetik devi kabul edilen Kanebo'nun muhasebede hile olayı (2004),
- Hisselerin satış fiyatlarına ve finansal tablolara ilişkin yanlış bilgi verilmesi ile güvenilir olmayan finansal raporlama nedeniyle Seibu Demiryolu şirketinin menkul kıymet borsasından çekilmesi ve hisse senedi fiyatlarında düşüş (2004),

ile ayrıca Livedoor Şirketi ve Murakami Anonim Şirketi (Hoffman, 2007: 48) gibi şirketler örnek olarak verilebilir. Yukarıda sıralanan skandallardan özellikle Japonya'da Seibu Railway Co.'nun finansal raporlarındaki önemli yanlışlık ve Kanebo Ltd. tarafından yapılan hile olgusunun J-SOX'un ortaya çıkışına yoğun bir şekilde neden olduğu vurgulanmaktadır (Plianced, t.y.). Yaşanan bu tür muhasebe skandalları, Japonya Finansal Hizmetler Ajansını J-SOX'i çıkartmaya zorlamış ve 07.06.2006 tarihinde onaylanan "Financial Instruments and Exchange Law" Yasası ile Yasa öncelikle Japonya'da listelenen Tokyo borsasına kote yaklaşık 3.800 firma ve bu şirketlerin diğer ülkelerdeki iştirakleri için 01.04.2008 tarihi itibariyle uygulamaya koyularak 31.03.2009 tarihinde de resmen yürürlüğe girmiştir. Çünkü bu yasal düzenlemeyi çoğu Japon firması, Japonya için mali yıl 31.03.2008 tarihinde sona erdiğinden 01.04.2008 tarihinden itibaren uygulamaya başlamıştır.

Japonya Maliye Bakanı'nın açıklamasına göre, finansal hizmetler sektörüne ilişkin yapılan düzenlemelerde ikinci temel aşamayı bu Yasa oluşturmaktadır (Nagano, 2007b: 1).

Japonya, sermaye piyasası alanında ön sıralarda olup, ülkenin ilk üç sırada yer alan borsaları Tokyo Borsası başta olmak üzere Osaka ve Nagoya borsaları olarak bilinmekte, hatta ilk ikisinin adı dünyanın ilk beşi arasında sayılmaktadır (TSPAKB, 2006). Ülkede yıllar itibariyle borsa sayısında da değişiklik yaşanmıştır.

CLSA Asia-Pacific Markets ile Asian Corporate Governance Association tarafından ortaklaşa düzenlenen "CG Watch 2007" başlıklı araştırmada; Asya'nın önde gelen 11 sermaye piyasası arasında yapılan bir anketin sonuçları, en iyi kurumsal yönetim uygulamalarının Hong Kong'da olduğunu, ayrıca Asya ekonomilerinin Avrupa ve ABD'deki yönetişim standartlarını yakalayabilmesi için daha çok şeyin yapılması gerektiğini göstermiştir. Araştırmada; Hong Kong'un yanı sıra Singapur, Hindistan, Tayvan ve Japonya ilk beşi oluşturmuştur. Japonya'nın Şirketler Yasası'ndaki değişiklikler ile J-SOX Yasası'ndan kaynaklanan olumlu sonuçlar nedeniyle, özellikle yasama ve kültür kategorilerinde yüksek notlar aldığı görülmüştür (TKYD, 2007: 15). Hindistan'da bile yatırımcılar büyük fon tutarlarını değerlendirirken yüksek standartlarda doğruluk, şeffaflık ve güvenilirlik beklemektedir. Yasal düzenlemelerde etkin rol üstlenen Michael G. Oxley, 15.03.2008 tarihinde yaptığı konuşmasında Hindistan'da da yasaları zorla yaptırım yoluyla uygulatmak yerine Japonya'da J-SOX, Avrupa Birliği'nde E-SOX düzenlemelerindeki gibi her ülkenin kendi gelenek ve görenekleri, kültürü ile uyumlaştırılmış bir Yasa olması gerekliliğini ifade etmiştir (Business Line, 2008: 2). Japonya'nın kendine özgü kültürel yapısı ve işletme anlayışı sonucunda; kurumsal yönetişim, iç kontrol ve SOX uygulamalarındaki bazı kavramları değiştirilerek, yeni kavramlar eklenerek ve/veya kavramlara ilişkin kapsam kısıtlaması yapılarak J-SOX şeklinde yeni bir Yasa düzenlenmiştir. J-SOX Yasası incelendiğinde Japonya'nın sosyal yapısı gereği ortaya çıktığı açıkça görülmektedir (Eryılmaz, 2008: 2). Yerel uygulamalarla bütünleştirilmiş J-SOX gibi Yasalarla ülkede şeffaflık, en iyi uygulamaları tanımlama ve doğru öncelikleri oluşturma gibi önemli yararlar da sağlanabilmektedir (KPMG, t.y.a). J-SOX, SOX Yasası'nın Japonya ve Japon halkının kendi kültürel değerlerine ve özelliklerine uyarlanmış olduğundan farklılaşmaktadır.

J-SOX Yasası'nın o*perasyonlarda (faaliyetlerde) etkinlik ve verimliliğin sağlanması, finansal verilere güvenin oluşturulması, yasa ve yönetmeliklere uygunluk, varlıkların korunması* olmak üzere dört temel amacı bulunmaktadır. Yasa'nın bu dört temel amaç çerçevesinde farklı taraflar için hedeflediği yararlardan bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (İnci, 2008):

- Karmaşık süreçleri daha izlenebilir kılmak,
- Daha güvenilir ve kolay izlenebilir bir belgelendirme oluşturmak,
- Süreçlerdeki otomatik ve/veya elle kontrollerin oluşturulmasında etkinliğe işlerlik kazandırmak,
- Denetim komitelerinin şirket yönetimi ve kontrole ilişkin kararlara daha etkin katılımlarını sağlamak,
- Tüm bunların sonucu olarak yatırımcıların şirketlere olan güvenini artırmaktır.

J-SOX Yasası kapsamında; finansal raporlama, iç kontrol için değerleme ve denetim standartları 08.12.2005 tarihinde öncelikle taslak şeklinde tartışılmıştır. Öngörülen söz konusu standartlar *iç Kontrol Çerçeve, finansal raporlamaya yönelik iç kontrollere ilişkin değerlendirme ve raporlama ile*

finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerin denetimi olarak üç bölümden oluşmaktadır (Eryılmaz, 2008: 2).

3.1. Japon İç Kontrol Çerçevesi

Japonya, COSO İç Kontrol Çerçeve'yi uyarlama yoluna gitmiş ve çerçevede yer alan unsurları artırmıştır. Japon İç Kontrol Çerçeve'yi; (1) Kontrol Ortamı, (2) Risk Değerlendirme, (3) Kontrol Faaliyetleri, (4) Bilgi ve İletişim, (5) İzleme ile (6) Bilgi Teknolojileri-BT Gereksinimlerine Duyarlılık altı temel bileşen ve (1) Finansal Raporlamanın Güvenilirliği, (2) İşletme Operasyonlarının (faaliyetlerinin) Etkinliği ve Etkililiği, (3) İşletme Faaliyetlerine Uygun Mevzuat ve Yasal Düzenlemeye Uygunluk ile (4) Varlıkların Korunması dört temel kontrol hedef oluşturmaktadır (Ernst&Young, 2007: 1-2). Japon İç Kontrol Çerçevesi; COSO İç Kontrol Modeline ***"Bilgi Teknolojileri Gereksinimlerine Duyarlılık"*** boyutu altıncı bileşen ve ***"Varlıkların Korunması"*** da dördüncü hedef olarak eklenmiştir (Protiviti Japanese Independent Risk Consulting, 2006b: 3). İç kontrol çerçevesi açısından J-SOX, COSO Modelini örnek aldığından benzemekte, ancak eklediği altıncı bileşen ve dördüncü hedef ile farklılaşmaktadır. Bu Çerçeve, Şekil 1'deki gibi şematize edilebilir.

Şekil 1

Japon İç Kontrol Çerçevesi: Altı Bileşen ve Dört Hedef

Not. "J-SOX: Japon Sarbanes Oxley Yasası", T. İnci, 2008, *Deloitte* (http://webcast.deloitte.com.tr/Secure/PresentationPreview.aspx?PreId=28) webcast'inden (telif hakkı Deloitte'ye aittir), "J-SOX, Amerikalı SOX'un Yerini Alır mı?", A. Eryılmaz, 2008, *Deloitte (*http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%20_2_.pdf) makalesinden (telif hakkı Deloitte'ye aittir, 2008) ve "Business Document Checking System for Compliance", S. Iwata, 2005, *Toshiba Review, 60*(12), s. 37 makalesinden (telif hakkı Toshiba Review dergisine aittir, 2005) uyarlanmıştır.

Burada yasal düzenlemenin uygulamaya koyularak yürürlüğe giriş tarihinin COSO Çerçeve güncellemelerinden önce bir tarihte olduğunu gözden kaçırmamak gerekir. Çünkü COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve 2013'te güncellendiğinde temel bileşenler korunmuş, her bir bileşene ilke ile tanımlama yapılmış, ilkelerin uygulamasına yönelik odak noktalar belirlenmiştir.

COSO kontrol modelinin bileşenlerinden kontrol ortamında, işletmede kullanılan bilgi teknolojisinin işletmenin hacmi ve karmaşıklığına uygun olması, kontrol faaliyetlerinde ise işletmenin BT kaynakları risklere karşı bunlara özel, genel kontroller ve uygulama kontrolleri olmak üzere BT

kontrolleri geliştirmeleri gerektiği belirtilmektedir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 237-243). Günümüzde dijital ortama geçiş ile yaşanan değişim ve gelişmeler de göz önünde bulundurulduğunda, Japonya'nın ileri teknolojik yapıya sahip oluşu başta olmakla birlikte yasal düzenlemenin yapıldığı tarih itibariyle de Japon iç kontrol çerçeve' ye altıncı bileşen olarak özellikle BT gereksinimlerine duyarlılık bileşeninin eklemesinin ne denli farkındalık yarattığı ve değer kattığı açıktır.

SOX'in düzgün finans yönetimine odaklandığının ve dolayısıyla BT departmanıyla çok ilişkisi olmadığının ileri sürülmesine karşın SOX'in tanımladığı sınırlar içinde kalmak, finansal bilgilerin güncel ve tamamıyla doğrulanabilir olmasını gerektirir. Sonuç olarak, bu bilgileri oluşturmak, desteklemek ve korumaktan BT departmanı ve sistemleri sorumludur (Kardeş Selimoğlu ve Özbek, 2018: 20). J-SOX Yasası ile uyum ve uygunluk gösteren BT alt yapısı sistemine sahip şirketlere yasal düzenlemeye geçiş tarihi itibariyle; Toshibo Solutions A.Ş. (Iwata, 2005: 36), Nippon Bilgi ve İletişim A.Ş. (Terada, 2006: 20) örnek olarak gösterilmiştir.

Değerlendirme yaklaşımı açısından hem SOX hem de J-SOX her ikisinde de yukarıdan aşağıya, riske dayalı bir yaklaşım söz konusudur. Şirket düzeyinde kontroller değerlendirilir ve süreç düzeyinde kontroller gerçekleştirilir. BT'in genel kontrolü ve uygulama kontrolü vardır (Course Hero, t.y.). Japonya'daki sertifikalı muhasebeci sayısının, ABD'den %10 daha az ve denetçi sayısının da daha fazla olduğu bilinmektedir. Benzer şekilde denetçi bağımsızlığı ve güvenilirliği söz konusudur. J-SOX'in merkezi odak noktasının BT kontrolü olduğu açıktır (Plianced, t.y.). J-SOX Yasası'nın temel hedefini kurumsal suçlar oluşturmaktadır. J-SOX, risk değerleme ve risk kontrol tasarımı da gerektirdiğinden şirketlere yük getirebilmektedir. Bu yükü azaltabilmek için J-SOX'de SOX gibi yukarıdan aşağıya risk odaklı yaklaşım benimsenmektedir (Nagano, 2007a: 1; Watanabe ve Shimodaira, 2006: 13; Deloitte, 2008: 3). J-SOX' de BT kontrolleri ile denetçilere daha az bağımlı olunabilecektir. Denetim otomasyonu, yazılımların kullanılması esastır. J-SOX'de danışmanlık rolleri kısıtlanmamaktadır. J-SOX varlık / süreç düzeyi kontrollerine bağlı olarak finansal raporlama kontrolleri yerine faaliyet kontrollerine yönelinebilinmektedir (Sun, 2014).

COSO'da; bir kuruluşun varlıklarının verimli kullanılması, israf veya verimsizlik nedeniyle ya da kötü ticari kararlar sonucu ortaya çıkacak kaybın önlenmesi gibi daha kapsamlı faaliyet amacıyla ilgilidir. Varlıkların korunması finansal olmayan dışsal raporlama amaçlarıyla ilişkilendirilmektedir (Cömert, 2015: 169, 171). Varlıkların korunması hedef bazında; varlık ediniminin, kullanımının ve elden çıkarılmasının Japonya'daki prosedürlere ve yetkilendirmeye göre yapılması gerekliliğinin öneminden dolayı eklenmiştir (Eryılmaz, 2008: 3). Faaliyetlerin etkinliği ve güvenirliliği sağlanırken alt boyutta elbette varlıkların kötüye kullanılmayarak korunmasına yer verilmektedir. Ancak varlıkların korunması, hileli finansal raporlamada gittikçe önem kazanan bir boyutta olduğundan alt hedef yerine ana hedefler olarak belirginleştirildiği görülmektedir.

Hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında önemli araçlardan biri işletmelerde oluşturulacak iç kontrol yapıları veya sistemleridir. İşletmelerde olmayan veya zayıf düzeylerdeki iç kontrol yapıları, hile eylemine üst düzeylerde olanak vermektedir. Ayrıca işletmelerde üst konumlarda görev yapan yöneticilerin, var olan kontrollerin zayıf ve açık noktalarını bilmeleri ayrı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır (Bozkurt, 2009: 117).

İç kontrol sistemleri tasarlanırken, "iş onaylama, yetkilendirme ve doğrulama", "varlıkların ve kayıtların güvenliği", "görevlerin ayrılığı", "dönemsel mutabakatlar", "analitik gözden geçirme" ve "bilgi sistemlerine ilişkin kontroller" üzerinde durulması ve sistemlerin tasarlanmasına kadar işletmede yürütülmesi de önem arz etmektedir (Demir, 2009: 17). İç kontrol yapısı, işletme varlıklarını korumalı ve her türlü kaybı önlemelidir.

3.2. Finansal Raporlamaya Yönelik İç Kontrollere İlişkin Değerlendirme ve Raporlama

Finansal raporlama süreci ve bu süreçteki kontrollerin; yönetim tarafından tanımlanması, şirkette dış kaynak kullanılıyorsa alınan hizmetlerin ve bu sürecin değerlendirilmesi, gerekli durumlarda hizmet alınan firmalardan benzer denetim çalışmalarının talep edilmesi önem arz etmektedir. Yönetim; iç kontrollerin değerlendirilmesi aşamasında, uygulamayı planladığı yöntemi belirlemelidir. Ayrıca, yönetimce kurum bazında genel kontrol ortamını oluşturan, politika ve prosedürler, etik kurallar,

izleme ve raporlama mekanizmaları gibi genel kurum kontrolleri değerlendirilmelidir. Söz konusu değerlendirme şirketin tüm birim ve iştiraklerini kapsayacak şekilde tasarlanmalı, süreçlerdeki riskleri azaltıcı kontrollerin etkinliğini de sağlamalıdır (İnci, 2008).

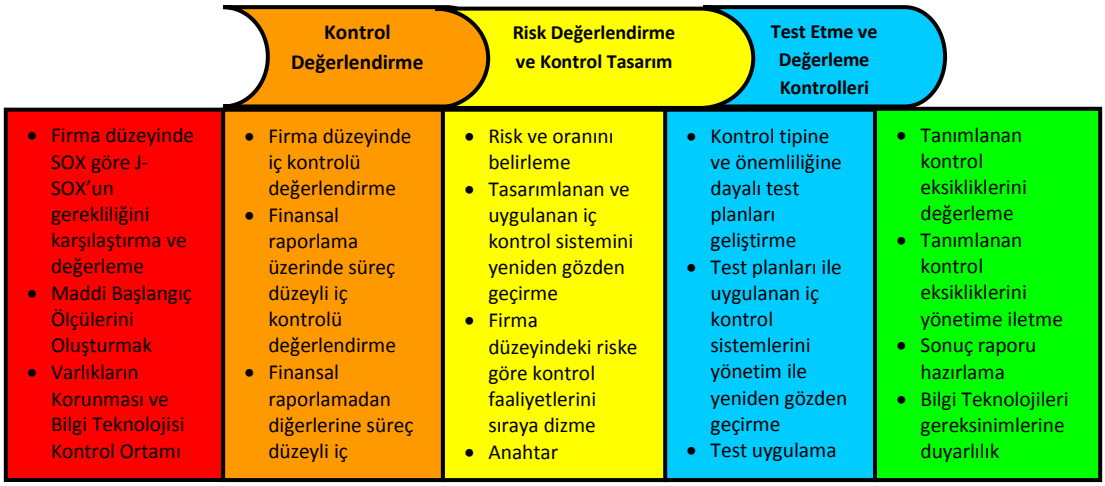
Organizasyon içinde J-SOX'e uygunluk beş aşamada sağlanır. Bu aşamalar;

(1) Planlama ve faaliyet alanı
(2) Kontrol değerlendirme
(3) Risk değerlendirme ve kontrol tasarım
(4) Test etme ve değerlendirme kontrolleri
(5) Eksiklikleri belirleme ve sonuçları raporlama

şeklinde sıralanabilir. Söz konusu aşamalar Şekil 2'deki gibi bir sarmalın zinciri olarak izlenebilir.

Şekil 2

J-SOX'e Uygunluk Aşamaları Zinciri



Not. Amper, Politziner ve Mattia tarafından yayınlanan "J-SOX Compliance" başlıklı kaynaktan uyarlanmıştır (http://www.amper.com). Telif hakkı amper.com sitesine aittir, 2008.

Yasa'ya uyum aşamasında yukarıda özetlenen zincir şeklindeki yapının sürekliliği kritik öneme sahiptir.

J-SOX iç kontrol değerleme ile Japon şirketlerine proje planlama, faaliyet alanı, muhasebe, süreç değerleme, belgelendirme, kontrol işlem etkinliğini değerleme, düzeltme ve raporlama içeren çözümler sunmaktadır (PR Newswire, 2006: 1).

Her iki düzenleme de finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol sistemlerini değerlendirmeyi, İcra Kurulu Başkanı (*Chief Executive Officer*-CEO) ve Finansal İşler Sorumlusu-Mali İşler Direktörü-Üst Düzey Finans Yöneticisi (Chief Finance Officer-CFO) ile sertifikalı yetkililere verilen önemin artmasını, dış finansal raporlamanın doğru ve gerçeğe uygun yapılmasını amaçlamaktadır Eisneramper, 2017).

İç kontrol sistemindeki bulgular; J-SOX'de "önemli zayıflıklar" ve "eksiklikler" olarak sınıflandırılmıştır (Eryılmaz, 2008: 4). ABD'de SOX ile başlayan ve başka gelişmiş ülkelerce de (İngiltere, Japonya gibi) kabul gören yönetimin iç kontrol hakkında yayınladığı ve bağımsız denetçinin de tasdik ederek görüş açıkladığı rapordur (Uzay, 2008: 107). SOX Yasası gereği, işletmeler iç kontrol zayıflıklarını açıklamalıdırlar.

Amaçların kapsamı açısından; SOX' de konsolide edilmeyen iştirakler hariç tutulurken, J-SOX'de özkaynak yöntemine göre raporlanan iştirakler analize dahil edilir. SOX faaliyet ve finansal pozisyona göre işletme varlıklarının kapsamı belirlenirken, J-SOX'de şirket düzeyinde kontrol ve finansal raporlama süreci (temelde tüm iş birimlerinin), diğer süreçler için daha yüksek riskli kuruluşların göstergeleri ve gelire dayalı 2/3'tür (Course Hero, t.y.).

Tokyo borsasında işlem gören şirketler ile bu şirketlerin Türkiye'deki iştiraklerinde J-SOX Yasası'na tabi olmaları gereğince uyum çalışmaları yapılmış olup, gerektiğinde yeniden ve/veya yine uyumlaştırmalar sürdürülmektedir.

Japonya'da; J-SOX'in hükümleri bir bütün olarak geçerli olup, Japonya dışındaki iştiraklere (örneğin ABD ve Avrupa'daki), iş süreçlerinin kontrolü aşamasında Japon Finansal Araçlar ve Borsalar Yasası (The Financial Instruments and Exchange Act - FIEA) ve kılavuz ilkelere uyum açısından Sertifikalı-Yetki Belgeli Japon Sarbanes Oxley Uzmanı (Certified Japanese Sarbanes Oxley Expert - CJSOXE) olabilmek için gerekli bilgi, beceri ile yeteneklerin kazandırılmasına yönelik programlar olduğu bilinmektedir (CJSOXE, t.y.). Yine J-SOX'e uyumu sağlamada dört büyük denetim firması danışmanlık hizmeti vermektedir. Örneğin, SOX 302 ve 404 No.lu bölümler / J-SOX uyum programlarının uygulanması ile sürdürülebilirliği açısından danışmanlık hizmeti sunan KPMG bunlardan birisidir (KPMG, t.y.b). J-SOX uyumluluk için çeşitli yazılımlardan da yararlanılmaktadır. Örneğin; dünya çapında lider bir İş Süreci Yönetimi yazılım çözümleri sağlayıcısı kabul edilen ve SAP/Oracle gibi ERP sistemleri verilerine doğrudan gerçek zamanlı (online) bağlantı yoluyla ulaşarak "hizmet olarak yazılım (Software as a Service-SaaS)" çözümü sunan ProcessGene, çoklu kuruluşların işlemlerine yönelik teknolojik olarak tasarlanmıştır (ProcessGene, t.y.). Ayrıca güncellenen COSO İç Kontrol Çerçeve'de finansal raporlamanın güvenilirliği amacı yerine sadece raporlamanın güvenilirliği tercih edilmiştir. Bu bağlamda iç ve dış raporlama birlikte ele alınmakta, finansal ve finansal olmayan raporlamayı da kapsamaktadır. Değerleme açısından raporlamada uyum görülmektedir.

Günümüzde iç ve dış raporlamada finansal ve finansal olmayan bilgiyi bütünleştirici etkin raporlar önem kazanmıştır. Bu bağlamda Genişletilmiş Dış Raporlama-GDR (Extended External Reporting Assurance-EER); iklim değişiklikleri, emisyon, çevre raporlaması, entegre raporlama ve entelektüel sermaye gibi finansal olmayan veri ve olguların bir bütün olarak raporlanmasıdır. GDR güvencesinde dikkate alınacak temel unsurlar arasında; iyi ve sağlıklı çalışan bir iç kontrol sisteminin tasarlanması, önemli yanlışlık riskleri çerçevesinde önemlilik düzeyi ile hilelere karşı tedbirli olunması vd. sayılmaktadır (TÜRMOB International, 2020b: 2, 6).

3.3. Finansal Raporlamaya Yönelik İç Kontrollerin Denetimi

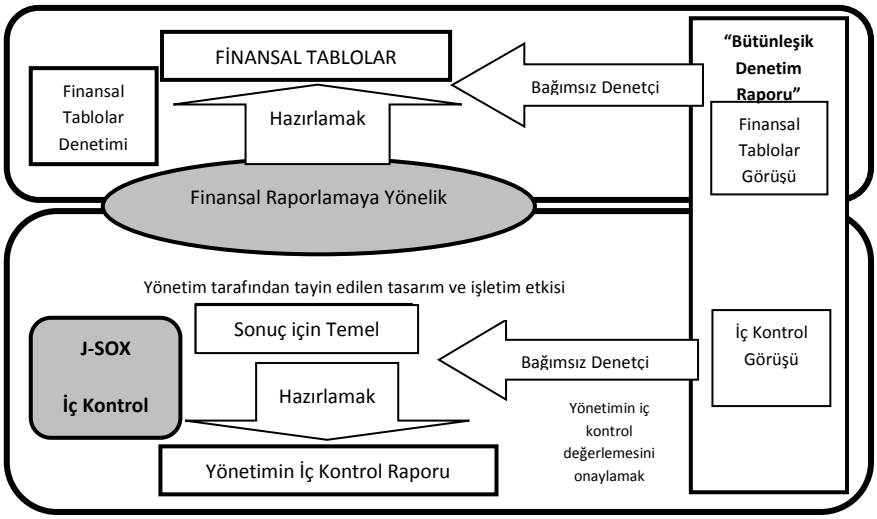
Finansal raporlamaya yönelik iç kontrollerin denetimi açısından bağımsız denetçiler, finansal raporlamadaki iç kontrollerin etkinliğine ilişkin olarak yönetimce yapılan değerlendirme ile ilgili görüş bildirmek ve finansal tabloları denetlemekle yükümlüdür. Ayrıca, değerlendirme sonuçlarının adil şekilde iç kontrol raporunda belirtilip belirtilmediğini denetlerler (Protiviti Japanese Independent Risk Consulting, 2006b: 4). Kısacası bağımsız denetçiler yönetim tarafından gerçekleştirilen iç kontrol değerlendirmesini gözden geçirir ve bu değerlendirmeye yönelik görüş bildirirler. Denetim raporunda belirtilen hususların uygulanıp uygulanmadığı da kontrol edilir.

Japonya'da J-SOX Yasası ile uyumlu denetim yapısı, iç kontrole ilişkin problemleri çözmek için gerekli olan iş akışı denetimi ile fonksiyonelliği sağlarken, alt yapıya ilişkin maliyetleri rasyonelleştirmede çözümler sunmaktadır (Business Wire, 2005: 1).

J-SOX'in, yukarıda açıklanan bilgiler doğrultusunda finansal raporlamaya yönelik iç kontrollere ilişkin değerlendirme, raporlama ve iç kontrollerin denetimi Şekil 3'teki gibi şematize edilerek özetlenebilir.

Şekil 3

Finansal Raporlamaya Yönelik İç Kontrollere İlişkin Değerlendirme ve Raporlama, İç Kontrollerin Denetimi



Not. Deloitte tarafından yayınlanan "Enterprise Risk Services: J-SOX Services" başlıklı kaynaktan uyarlanmıştır (http://www.deloitte.com.tr). Telif hakkı Deloitte'ye aittir, 2008.

J-SOX, SOX gibi yönetimin denetlemesinin yanı sıra finansal denetimi de gerektirir. İç kontrol denetimini ve finansal denetimi aynı bağımsız denetim şirketi ile ortağının yapması, aynı denetim kanıtlarının karşılıklı olarak kullanılacak olması denetimlerin etkinliğini artıracaktır. Kapsamın sınırlı olması nedeniyle, daha az zamanda ve daha az denetçi ile denetimler yapılabilecektir. Denetim sırasında daha az sayıda denetçinin kullanılması, işletmenin maliyetlerinin de düşmesine yol açabilecektir. Özellikle kriz dönemlerinde; işletme yönetimi tarafından maliyet düşürme yöntemlerinin başında, denetim ekiplerini (ancak yasal sayıdan az olmamak, rotasyon vb. yasal zorunlulukların yerine getirilmesi şartıyla) küçültmek ve bu işe ayrılan kaynakları azaltmak yer alabilmektedir. J-SOX, eğer denetimde yasal zorunluluğun gerektirdiği sayıda denetçiden yararlanırsa bu kısıtlamaya gidilmeksizin maliyetlerin kendiliğinden azalacağını varsaymaktadır (Eryılmaz, 2008: 4-5).

Etkin bir iç kontrol yapısına sahip olan bir işletmede bağımsız denetimin kapsamında; denetim riski azalır, denetim süresi kısalır, denetim kolaylaşır, denetim alanı daralır, denetim raporundaki savın güvenilirliği artar, maliyet ve zaman tasarrufu sağlanır. Etkin bir iç kontrol yapısına sahip olmayan bir işletmedeki bağımsız denetimin kapsamında ise; denetim riski artar, denetim süresi uzar, denetim zorlaşır, denetim alanı genişler, denetim raporundaki savın güvenilirliği azalır, yüksek maliyet, işgücü ve zaman ihtiyaç ortaya çıkar (Kardeş Selimoğlu ve Özbek, 2018: 68). Bu nedenle hangi ülkede olursa olsun etkin işleyen bir iç kontrol mekanizması için yasal düzenlemelere riayet edilmesi gereği açıktır.

SOX' den sonra işletmeler üzerinde hileyi önlemede ciddi yapılanmalara gidilmiştir. Bunun etkileri ülkemiz mevzuatında da görülmüştür. SOX ile işletmelerin iç kontrol sistemlerine çeşitli düzenlemeler getirilmiş ve gözden geçirme-değerlendirme düzeni kurulmuştur (Bozkurt, 2009: 53).

Bu çalışmada konunun işlenişi gereğince açıklanan yasal mevzuat ve düzenlemelerin dışında hem dünyadaki hem de Türkiye'deki mevzuat bilgisi kapsamındaki açıklamalar ile ilgili konulara yer verilememiştir. Ancak aşağıdaki gibi birkaç konuyu belirtmekte yarar bulunmaktadır.

Türkiye'de bağımsız denetimin geldiği aşama açısından yeni 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun, finansal tablo denetiminin yanında faaliyet raporu denetimini de getirmesine karşın SOX ve J-SOX'da öngörüldüğü gibi halka açık şirketlerin ICFR hazırlamaları ve bu raporların denetimini henüz düzenlemediği belirtilmekteydi (Uzay, 2011).

Japon şirketleri, J-SOX düzenlemeleri kapsamı gereğince Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS ile uyumu gözetirler. Çünkü UFRS yetkinliğinin yeterli düzeyde olmaması finansal tabloların işletmenin gerçek ekonomik ve finansal durumunu göstermesini önemli ölçüde etkileyecek ve işletmelerde kontrol zayıflığını ortaya çıkaracaktır.

Literatür taraması sonucunda yasanın ilk yürürlüğe giriş yılından itibaren yayınlarda genellikle sınırlı sayıda J-SOX konusuna işlenen konu içerisinde atıfta bulunularak ya da ismen söz edilerek sadece yasal düzenlemenin varlığı bilgisinin dışında ve az da olsa SOX karşılaştırmasının yer aldığı da görülmüştür. Buna ilişkin birkaç örnek verilebilir.

Pang ve Shi (2009) çalışmalarında; J-SOX ve SOX arasındaki benzerlik-farklılıkları karşılaştırarak, konu finansal raporlama üzerindeki iç kontrole ilişkin değerlendirme ile denetime yönelik tartışılmıştır.

Nakashima ve Ziebart (2015) çalışmalarında; J-SOX'in Japonya borsasında işlem gören firmaların kazanç yönetimi ve kalitesini etkileyip etkilemediğini araştırmışlar, her ikisi arasında kurumsal yönetişim farklılıklarının olduğu, kazanç yönetim kalitesini arttırıp iyileştirmediği sonucuna ulaşmışlardır. J-SOX'i izleyen firmaların; regresyon analizi yardımıyla J-SOX öncesi ve sonrası dönemlerindeki değişimini izlemişler, tahakkuk yönetimin önem arz ettiğini, sonrası dönemde kazanç yönetiminin azaldığını, nakit akış tahminlerinin kalitesinin arttığını bulgulamışlardır.

Enomoto ve Yamaguci (2016) ampirik çalışmalarında; 31.03.2000-30.03.2014 yılları arasında J-SOX öncesi, J-SOX'e geçiş (01.03.2003-30.03.2009) ve J-SOX sonrası (31.03.2009-30.03.2014) olarak üç dönemi karşılaştırmışlar, Japonya'da Tokyo Borsasında işlem gören 36.478 firmanın yıllık raporları analiz edilerek büyük denetim firmalarınca denetlenen ve denetlenmeyenler arasında önemli farklılıkların bulunduğunu, J-SOX'e geçiş ve sonrasında regresyon modeli yardımıyla kazanç yönetiminde azalışlar, kazanç kalitesinde ise iyileşmeler tespit etmişlerdir.

J-SOX yasal düzenlemesine konu olarak yer verildiği son yıllarda yapılmış lisansüstü tez çalışmalarından da birkaç örnekleme yapılabilir.

Ayalp (2019) çalışmasında; dünyada yaşanan muhasebe skandalları kapsamında usulsüzlük yapan şirketlere örneklemede 2006 yılında yaşanan Kanebo skandalı beraberinde Japonya'daki J-SOX ele alınmıştır. Japonya'daki dört büyük denetim firmasından biri olan ve PwC'nin ortağı olduğu ChuAoyama adlı denetim firmasının yaptığı şüpheli faaliyetlerle skandal boyutu incelenmiştir.

Sünnetci (2020) çalışmasında; 2011 yılında Japonya'da ortaya çıkan Olympus skandalı, muhasebe meslek etiği açısından vaka analizi yöntemi ile araştırılmış, J-SOX'un yürürlüğe girdikten sonra yaşanan, aynı zamanda Japonya'da Muhbir (Whistleblower) Koruma Yasası'nın çıkarılmasına da katkıda bulunduğu savunulan skandal irdelenmiştir.

Yapılan literatür araştırması sonucunda, J-SOX üzerine çalışmaların yaygın olmadığı görülmüştür. Bu amaçla makalede J-SOX'i ayrıntılı bir şekilde ele alınıp inceleme konusu yapılmıştır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Etkisi dünya genelinde birçok ülkede çeşitli yasal düzenlemelere de yansıyan ABD'deki SOX Yasası'nın diğer ülkelerin de SOX Yasası'na benzer kendi yerel düzenlemelerini çıkartmaya zorlaması sonucu Japonya'da yerel kültürel yapı ile uyumlaştırılmış J-SOX'in yürürlüğe girmesiyle ülkede denetimde yeni bir dönem başlamıştır. Çalışma Japonya'daki yasal düzenleme J-SOX' in ülkede yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 10 yılı aşkın süredir, başka bir ifadeyle günümüzde yasal düzenleme öncesi, geçiş süreci ve sonrası dönemlerini de kapsayacak şekilde irdelenmesi açısından önem arz etmektedir. Bu çalışmada, özellikle söz konusu yasal düzenlemenin SOX ile karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıklarının ortaya koyulabilmesinin bütüncül bir yaklaşımla incelenmesiyle farkındalık yaratılarak yazına değer katmak amaçlanmıştır.

Yazında iç kontrole ilişkin düzenlemelerle ilgili çok sayıda akademik yayın yapılmış olup, halen yayınlanmaktadır. Çalışmada kapsamı gereğince; kitap ya da tez çalışması niteliği de taşımayıp,

konuya ilişkin içerik analizi de sunulmadığından hem ulusal hem de uluslararası yayınlanmış tüm akademik eserlere yer verilememiştir. Söz konusu yasal düzenlemenin seçilen ülkenin orijinal yerel dilinde yazılmış yayınlardan çevrilerek incelenememesi ve sadece ulaşılan İngilizce kaynaklardaki bilgi veya Türkçe'ye çevirilerinden yararlanılarak hazırlanmış olması da çalışmanın kısıtları arasında sayılabilir. Bundan sonraki çalışmalarda konu, olanaklar ölçüsünde ağırlıkla orijinal yerel dilde yayınlanmış kaynaklarla bütünleştirilebilir. Ayrıca J-SOX öncesi, geçiş süreci ve sonrası dönemi de kapsayacak yerel örnek olay çalışması da yapılabilir.

Beyan ve Açıklama

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

Finansal Destek

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin: Tektüfekçi, F. ve Kutay, N. (2021). Japonya'daki proaktif düzenleme olan Japon Sarbanes Oxley Yasası üzerine bütüncül bir yaklaşım. *Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, 4*(1), 1-19.

KAYNAKÇA

Aksoy, T. (2005). Küresel etkili muhasebe ve denetim skandallarının nedenleri ışığında Sarbanes Oxley Yasası ile SPK Düzenlemesi'nin karşılaştırılması. *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 7*(4), ss. 45-79.

Amper, Politziner ve Mattia. (t.y.). *J-SOX Compliance*. 24.04.2008 tarihinde http://www.amper.com adresinden erişilmiştir.

Ayalp, G. E. (2019). *Türkiye'de ve Dünya'da yaşanan muhasebe skandalları, yapılan düzenlemeler, usulsüzlük yapan şirket ve bankaların incelenmesi.* (Tez No: 540868) (Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.

Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe denetimi* (2. Baskı). Alfa Yayınları.

Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin kara deliği: Hile. Çalışan hileleri.* Alfa Yayınları.

Bulut, E. (2015). *COSO 2013: Bataklığı kurutmak mı? Sinekleri öldürmek mi?* 22.11.2017 tarihinde https://www.tide.org.tr/uploads/TI%CC%87DE-COSO%20Sunumu%202013%20son.pdf adresinden erişilmiştir.

Business Line (2008). *India's move towards higher standards will attract large capital, says Oxley.* 02.05.2008 tarihinde http://www.businessline.com adresinden erişildi.

Can, E. N. ve Çetin, C. (2019). COSO ERM 2017 çerçevesinde kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6*(41), 153-166. http://dx.doi.org/10.16990/SOBIDER.32706

CJSOXE. (t.y.) *Distance learning and online certification program.* 30.06.2020 tarihinde https://www.sarbanes-oxley-association.com/CJSOXE_Distance_Learning_and_Certification.htm adresinden erişilmiştir.

Chesley, D. (2017). *The top changes to the COSO ERM Framework you need to know now* [Status update]. Linkedin. https://www.linkedin.com/pulse/top-changes-coso-erm-framework-you-need-know-now-dennis-chesley/

COSO. (May 2013). *COSO Internal Control-Integrated Framework 2013*. 20.06.2020 tarihinde https://www.coso.org/Pages/default.aspx adresinden erişilmiştir.

COSO. (June 2017). *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy amd Performance.* 01.12.2018 tarihinde https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf adresinden erişilmiştir.

Altıntaş, M. A. (2017). *COSO/ERM-Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi değişti! Peki en önemli değişiklik ne?* 01.12.2018 tarihinde https://ayhanaltintas.com/cosoerm-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi-degisti-peki-en-onemli-degisiklik-ne/ adresinden erişilmiştir.

Cömert, N. (2015). İç kontrollerle ilgili teorik çerçeve ve COSO iç kontrol yaklaşımı. Kurt. G ve Uçma Uysal, T. (Ed.). *Bütünleşik yaklaşımla kobilerde risk temelli iç kontrol* içinde (s. 115-195). Gazi Kitabevi.

Deloitte. (2008). *Enterprise risk services: J-SOX services.* 09.04.2008 tarihinde http://www.deloitte.com.tr adresinden erişilmiştir.

Demir, V. (2009, Ekim 12-13). *Kurumsal yönetim çerçevesinde iç kontrol* (Sempozyum). IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, III. Uluslararası Türkiye Denetimi Sempozyumu, İstanbul, Türkiye.

Enomoto, M. and Yamaguci, T. (2016). The impact of Japanese Regulatory Change on accrual-based and real earnings management. Discussion Paper Series RIEB-DP2018-16. Kobe University Research Institute for Economics and Business Administration.

Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, A.K. ve Uludağ, S. (2018). Denetim. (Cömert, N.-3. Ünite: Denetim Süreci ve İç Kontrol), (Ed. M. Erdoğan), (T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3753, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:2568, ISBN:978-975-06-2514-5), Anadolu Üniversitesi Basımevi.

Ernst & Young (2007). *J-SOX: Implementing a top-down risk-based approach.* 09.04.2008 tarihinde http://www.ey.com adresinden erişildi.

Eryılmaz, A. (2008). J-SOX, Amerikalı SOX'un Yerini Alır mı? *Dünya Gazetesi.* 30.06.2020 tarihinde http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DeloitteMakaleleri/JSOX%20_2_.pdf adresinden erişilmiştir.

Gacar, A. (2015). İç kontrol çerçevesinde yer alan değişiklikler. *Dayanışma, İzmir SMMMO Dergisi, 122*, 49-56.

Gonzales, I. T. (2017). *The new COSO ERM framework.* 01.12.2018 tarihinde https://www.bworldonline.com/new-coso-erm-framework/ adresinden erişilmiştir.

Güler, A. ve Arkın, A.K. (2018). COSO 2017 kurumsal risk yönetimi çerçevesine kontrol öz değerlendirme yaklaşımıyla bakış ve bir kurum uygulaması-I. *Denetişim Dergisi, Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayını, Eylül-Aralık, 8*(18), 45-62.

Hoffman, T. (2007). It braces for 'J-SOX' Rules. *ComputerWorld, March 19, 1*(12), 48-49.

Ilgar, T. ve Erdoğdu, G. (2018). Kurumsal risk yönetimi Türk Kamu Yönetimine nasıl entegre edilebilir? *Denetişim Dergisi, Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayını, Eylül-Aralık, 8*(18), 63-76.

Iwata, S. 2005. Business document checking system for compliance. *Toshiba Review, 60*(12), 36-39. (Japonca Kaynak İngilizce Çevirisi).

İnci, T. (2008). *J-SOX: Japon Sarbanes Oxley Yasası*. Deloitte. 07.08.2008 tarihinde http://webcast.deloitte.com.tr/Secure/PresentationPreview.aspx?PreId=28 adresinden erişilmiştir.

Plianced. (t.y.). *Japan's SOX Regulations-Parallels to US.* 30.06.2020 tarihinde https://www.plianced.com/compliance-wiki/japans-sox-regulations-parallels-to-us/ adresinden erişilmiştir.

Eisneramper. (2017). *J-SOX versus U.S. Sarbanes Oxley Act specifics of J-SOX requirements.* 30.06.2020 tarihinde https://www.eisneramper.com/j-sox-sarbanes-oxley-act/ adresinden erişilmiştir.

KGK. (2020) *COVID-19 Salgınının Yürütülen Bağımsız Denetimlere Etkisi.* 31.03.2020 tarihinde https://www.kgk.gov.tr//ContentAssignmentDetail/4657/1/0/COVID-19-Salg%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimlere-Etkisi adresinden erişildi.

Karakaya, G. (2018). COSO Kurumsal risk yönetimi-riskin strateji ve performansla uyumlaştırılmasına ilişkin düzenleme çerçevesinde getirilen güncellemeler. *Denetişim Dergisi, Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayını, Eylül-Aralık, 8*(18), 15-22.

Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2016). İç kontrolde COSO ve ICFR ilişkisi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 15*(56), 141-152.

Kardeş Selimoğlu, S. ve Ertan, Y. (2015). Bölüm 5: İç Kontrol ve Risk Değerleme. Cömert, N., Kardeş Selimoğlu, S., Güçlü Marşap, B., Kurt, G., Poroy Arsoy, A., Uçma Uysal, T., Ertan, Y., Öner Kaya, E., Kaya, B. ve Bora, T., (Ed. G. Kurt ve T. Uçma Uysal), Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol içinde (ss.77-114) (ISBN:978-605-344-217-2), Ankara: Gazi Kitabevi.

Kardeş Selimoğlu, S. ve Özbek, C. Y. (2018). *İç denetim: Uluslararası İç Denetim Standartları ile uyumlu.* Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.

Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., ve Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız denetim: Türkiye Denetim Standartlarıyla uyumlu* (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı). Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.

KPMG. (t.y.a). *Naibutousei is Japanese for SOX.* 24.04.2008 tarihinde http://www.kpmg.com adresinden erişilmiştir.

KPMG. (t.y.b). *US SOX/J-SOX Advisory Services.* 30.06.2020 tarihinde https://home.kpmg/sg/en/home/ services/advisory/risk-consulting/internal-audit-services/us-sox-j-sox-advisory-services.html adresinden erişilmiştir.

McNally, J. S. (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One approach to an effective transition. *Strategic Finance, COSO IMA, June*. 20.06.2020 tarihinde https://www.coso.org/documents/COSOMcNallyTransitionArticle-FinalCOSOVersionProof 5-31-13.pdf adresinden erişilmiştir.

Nagano, Y. (2007a). Japan's J-SOX targets corporate crime. Christian Science Monitor, Tokyo, 03.01.2007, 99 (65). https://www.csmonitor.com/2007/0301/p04s02-woap.html

Nagano, Y. (2007b). Japan takes first step into J-SOX World. *Compliance Week*, September 25.

Nakashima, M. & Ziebart, D.A. (2015). Did Japanese-SOX have an impact on earnings management and earnings quality? *Managerial Auditing Journal*, *30*(4/5), 482-510.

Pang, Y. ve Shi, D. (2009). Comparison of US-SOX and J-SOX on the requirements of assessment and auditing concerning ınternal control over financial reporting. 2009 International Workshop on Intelligent Systems & Applications, 23-24.05.2009, (Ed.: Wang, C.& Ye, Z.), (ISBN:10717877, DOI:10.1109/IWISA.2009.50727869), Wuhan China: IEEE, 1-4.

Poroy Arsoy, A. ve Bora, T. (2015). Bölüm 3: Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol İlişkisi. Cömert, N., Kardeş Selimoğlu, S., Güçlü Marşap, B., Kurt, G., Poroy Arsoy, A., Uçma Uysal, T., Ertan, Y., Öner Kaya, E., Kaya, B. ve Bora, T., (Ed. G. Kurt ve T. Uçma Uysal), Bütünleşik Yaklaşımla Kobilerde Risk Temelli İç Kontrol içinde (ss.29-52) (ISBN:978-605-344-217-2), Gazi Kitabevi.

ProcessGene. (t.y.). *ProcessGene Software Suite Overview.* 30.06.2020 tarihinde http://processgene.com/solutions/regulatory-compliance/j-sox adresinden erişilmiştir.

Protiviti Japanese Independent Risk Consulting (2006a). Frequently asked questions on J-SOX. April 1-6.

Protiviti Japanese Independent Risk Consulting (2006b). J-SOX Insight, December 1-4.

Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745 (2002). 27.04.2009 tarihinde http://www.sec.gov adresinden erişilmiştir.

Sun, J. (2014). [Framework] SOX vs J-SOX. *The Financial, Insurance & Investment Blog*. 30.06.2020 tarihinde http://levelnineatwork.blogspot.com/2014/10/framework-sox-vs-j-sox.html adresinden erişilmiştir.

Sünnetci, N. E., (2020). *Etiğin muhasebe mesleği açısından önemi: Olympus skandalı vaka analizi.* (Tez No: 610831) (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.

Şaşmaz, E. ve Çiftci, Y. (2017). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Sağlanması: Mermer Sektöründe Bir İşletme Uygulaması. *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies), 3*(9), 111-123. http://dx.doi.org/10.23929/javs.132

Tan, F. (t.y.) *J-SOX Compliance*. 24.04.2008 tarihinde http://www.resourcesglobal.com adresinden erişilmiştir.

Terada, N. (2006). Providing with 'ITIL' for 'Japanese SOX Law'. Nippon Information and Communication Corp. (NI+C) promotes "ITIL", operation management standard for information systems. *Denki Tsushin Journal, 69*(712), 20-27. 27.04.2009 tarihinde http://sciencelinks.jp/j-east/article/200609/000020060906A 0256171.php adresinden erişilmiştir.

TİDE. (t.y.). *COSO İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve 2013 Türkçe Olarak Yayımlandı.* 22.11.2017 tarihinde https://www.tide.org.tr/page/400/COSO-Ic-Kontrol-Butunlesik-Cerceve-2013-Turkce-Olarak-Yayimlandi adresinden erişilmiştir.

Tophoff, V. (2018). *Important improvements included in COS's new enterprise risk management network.* [Status update]. Linkedin. https://www.linkedin.com/pulse/important-improvements-included-cosos-new-enterprise-risk-tophoff.

Türedi, H., Gürbüz, F. ve Alıcı, Ü. (2014). COSO Modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, II*(42), 141-155. https://doi.org/10.14783/od.v11i42.5000065511

Türedi, H., Koban, A.O. ve Karakaya, G. (2015). COSO İç Kontrol (ABD) Modeli ile İngiliz (Turnbull) ve Kanada (CoCo) Modellerinin karşılaştırılması. *Sayıştay Dergisi, 99*, Ekim-Aralık, 95-119.

TKYD. (2007). Asya piyasaları arasında en iyi kurumsal yönetim uygulamaları Hong Kong'da. *Aylık Bülten, Ekim*, 43. 09.04.2008 tarihinde http://www.tkyd.org.tr adresinden erişilmiştir.

TSPAKB. (2006). *Japon Sermaye Piyasası.* (Ed. A. Budak), (TSPAKB Yayın No: 30, ISBN-975-6483-24-5).

TÜRMOB International (2020a). *Koronavirüs krizi: Finansal raporlama ve denetim.* https://www.turmob.org.tr/ebulten/TURMOBHaber/52/files/assets/basic-html/page-8.html

TÜRMOB International (2020b). *EER: Genişletilmiş Dış Raporlama Güvencesi* (Extended External Reporting Assurance). https://www.turmob.org.tr/ebulten/TURMOBHaber/59/ files/assets/ common/downloads/59.pdf

Course Hero. (t.y.). *U.S. SOX vs. J-SOX Similarities and Difference.* 30.06.2020 tarihinde https://www.coursehero.com/ adresinden erişilmiştir.

Uzay, Ş. (2008). Bölüm 4: Denetim Süreci ve Aşamaları. Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A. ve Yanık, S. (Ed. Kardeş Selimoğlu, S. ve Uzay, Ş.), Muhasebe Denetimi içinde (ss. 65-119), Gazi Kitabevi.

Uzay, Ş. (2011). Yeni TTK'da İç Kontrol ve İç Denetim. 11. Anadolu Odaları Eğitim Semineri (Yeni TTK'nin Muhasebe Mesleğine Getirdiği Yenilikler), 18.10.2011, Antalya, 30.06.2020 tarihinde https://slideplayer.biz.tr/slide/1964406/ adresinden erişilmiştir.

Watanabe, K. & Shimodaira, T. (2006). The top-down approach and the risk assessment technique for the Japanese SOX Law-The risk check-list and application of Hierarchical Holographic Modelling Method. *IEIC Technical Report Journal, 106*(218), 13-18. 27.04.2008 tarihinde http://sciencelinks.jp/j-east/article/200703/000020070306A0763297.php adresinden erişilmiştir.

PR Newswire. (2006). Control Solutions International Announces Partnership with NTT Communications to Offer Japanese SOX Compliance Services. *PR Newswire Journal.* 27.04.2009 tarihinde http://proquest.umi.com adresinden erişilmiştir.

Business Wire. (2005). IIJ-Tech, TIS and Hummingbird launch the audit structure service, an ınfrastructure solution for ınformation management, auditing, and storage for compliance with the anticipated Japanese SOX Law. *Business Wire Journal.* 27.04.2009 tarihinde http://proquest.umi.com adresinden erişilmiştir.

Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, Ocak 2021, 4(1), 21-36

idaAcademia
Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

MUHASEBE MESLEĞİNDE BAĞIMSIZLIK STANDARDI İLE BÜTÜNLEŞTİRİLMİŞ YENİ ETİK KURALLARIN ULUSLARARASI VE ULUSAL KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ (IFAC-KGK-TÜRMOB)

International and National Comparative Analysis of New Ethical Rules Integrated with the Independence Standard in Accounting Profession

Derleme

Seval KARDEŞ SELİMOĞLU[1] **Gamze TİĞRE**[2]

Gönderim Tarihi: 02.10.2020 Kabul Tarihi: 11.01.2021

"İnsanları yasa ve ceza ile yönetirseniz, onlar bir daha yanlış yapmayacaklar, ancak şeref ve utanma duygularına sahip olmayacaklardır. İnsanları erdemle ve ahlak kuralları ile yönetirseniz, o zaman onlar hem utanma duygusuna sahip olacaklar, hem de doğruyu yapmaya çalışacaklardır."

Konfüçyüs

ÖZ Bugün dünyada iş ortamı, küresel olarak yeni iş modelleri ve ilerleyen teknolojiler ile daha karmaşık ve birbirine bağlı hale gelmektedir. Küresel değişim, ekonomik krizler ve şirket skandalları sonrasında her meslek açısından etiğin önemi giderek artmaktadır. Küresel finansal krizlerden sonra toplumun ve paydaşların etik davranış konusunda beklentisi giderek artmıştır. Çünkü krizler ve skandallar ile baş edebilmenin tek yolu iş yaşamında dürüstlük, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve adillikten geçmektedir. Bu dört önemli unsuru da etik bünyesinde taşımaktadır. Bu bağlamda etik, gelişen ve değişen toplumsal, ekonomik ve teknolojik dünyanın en temel yol haritasını oluşturmaktadır. Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleği açısından da etik kurallar mesleğin temel taşlarıdır. Muhasebe mesleği için bu kurallar büyük bir varlıktır. Mesleğin toplumdaki itibarını, kalitesini ve saygınlığını arttırmak açısından etik kurallar büyük önem arz etmektedir. Muhasebe mesleğinin etik kuralları meslek mensubunun müşteri, meslektaşları ve toplumla olan ilişkilerini dengeleyen ve bu dengenin de devamlılığını sağlayan bir felsefe ile yapılandırılmıştır ki bu mesleğin sürdürülebilirliği içinde yol haritası oluşturmaktadır. Günceli yakalamak ve ihtiyaçlara cevap verebilir olmak açısından etik kuralların da sürekli değişime uğraması ve ihtiyaca cevap verir olması ön koşuldur. Yeni etik kurallar, geleceğe dönük olması ile dinamik ve değişen bir dünyada mükemmel bir platformdur. Çünkü öğretmeyi, rehberlik etmeyi, bu mesleği yükseltmeyi ve güven yaratmayı hedefler.

[1] Prof. Dr., Anadolu Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi, sselimoglu@anadolu.edu.tr

[2] ***Sorumlu Yazar:*** Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi, gamzeyenigun@anadolu.edu.tr

Yeni etik kurallar, işletmeler ve muhasebe mesleği için geleceğe yönelik sürdürülebilirlikleri ile ilgili yol haritalarıdır.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe mesleği için yeniden düzenlenmiş olan etik kuralları ele alarak değişikliğin neden gerekli olduğu ve meslek açısından varması hedeflenen katma değerin ne olduğu konusuna ışık tutmaktır. Çalışmanın içeriğinde; etiğin önemi, etik kurallarda değişime gidilmesinin sebepleri ve yeni-eski etik kuralların karşılaştırmalı sunularak yeni etik kuralların mesleğe getirdiği yeniden etik yapılanmanın nasıl olduğu ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bu çalışma ile muhasebe alanının uygulayıcıları olan meslek mensuplarına ve bu konuya ilgi duyan alanın akademisyenlerine katkı yaratmak hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Etik, Türkiye, IFAC, Muhasebe Mesleği

JEL Sınıflandırması: M41, M48

ABSTRACT Today, the business environment in the world is becoming more complex and interconnected with new business models and advancing technologies globally. After global change, economic crises and company scandals, the importance of ethics for every profession is increasing. After the global financial crisis, the expectations of the society and stakeholders regarding ethical behavior have increased. Because the only way to cope with crises and scandals is through honesty, transparency, accountability and fairness in business life. Ethics contains these four important elements within**.** In this context, ethics constitutes the most basic road map of the developing and changing social, economic and technological world. As in every profession, ethical rules are the cornerstones of the profession for the accounting profession. For the accounting profession, these rules are a great asset. Ethical rules have a great importance in terms of increasing the reputation, quality and prestige of the profession in society. The ethical rules of the accounting profession have been structured with a philosophy that balances the relations of the professional with the customers, colleagues and the society and ensures the continuity of this balance, which creates a roadmap for the sustainability of the profession. In order to be up-to-date and respond to needs, it is a prerequisite for ethical rules to be constantly changing and responsive to needs. It is an excellent platform in a dynamic and changing world with new ethical rules and future- orientation. Because it aims to teach, guide, raise this profession and create trust. The new codes of ethics are road maps for businesses and the accounting profession regarding their future sustainability.

The aim of this study is to shed light on the ethical rules that have been revised for the accounting profession, why change is necessary and what the added value is for the profession. In the content of the study; The importance of ethics, the reasons for the change in ethical rules and the comparative presentation of the new and old ethical rules are presented, and the answer to how the new ethical rules brought about the profession is explained. With this study, it is aimed to contribute to professionals who are accounting practitioners and academicians who are interested in this subject.

Keywords: Accounting, Ethics, Turkey, IFAC, Accounting Profession

JEL Classification: M41, M48

1. GİRİŞ

Etik olgusu son yıllarda ülkemizde ve dünyada sıklıkla gündeme gelmektedir. Bu olguyu anlayabilmek için tanımına ve tarihsel gelişimine kısaca değinmek gereklidir. "Tarihsel süreç içerisinde etik kavramının birçok tanımı yapılmıştır. Sözlük anlamı olarak etik; töre bilimi, ahlak bilimi, ahlaki, ahlakla ilgili olarak tanımlanmaktadır. Etik, ahlaki olanın özünü ve temellerini araştıran bilim, insan davranışları ile ilgili problemleri inceleyen felsefe dalı olarak tanımlanmaktadır. Etik, insanın bütün davranış ve eylemlerinin temelini araştıran ahlak felsefesidir (Güldür, t.y.)".

"Meslek etiği ise etik disiplininin bir alt dalıdır. İnsan yaşamının büyük bir parçasını oluşturan meslek yaşamının da kendine göre kuralları ve bir etik anlayışı vardır. Bu anlayış çerçevesinde,

meslek etiği meslek yaşamındaki davranışları yönlendiren, neyin yapılacağı neyin yapılmayacağı konularında rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamıdır şeklinde ifade edilebilir (İşgüden ve Çabuk, 2006: 60)".

Tarihte etik 60'lı yıllar öncesinde daha çok dini açıdan ele alınmıştır. Haksız fiyat artışları, sıkı çalışma, tutumlu olma konuları işlenmiştir. 60'lı yıllarda, J.F.Kennedytarafından yayımlanan Tüketici Hakları Bildirisi, güvenlik hakkı, seçme ve haber alma hakkı gibi temel tüketici hakları özellikle otomobil endüstrisine yönelik güvenin arttırılmasında ön planda tutulmuştur. 70'li yıllarda iş etiği bir çalışma alanı olarak başlamış ve rüşvet, yanıltıcı reklamlar, çevre güvenliği gibi kavramlar işlenmiştir. Bunları takiben 80'lı yıllar şirketler tarafından etik komiteler ve sosyal örgütlenmeler oluşturularak geçmiştir. 90'lara geldiğimizde artık iş etiği sistematik bir çalışma haline gelmiştir. 2000'li yıllarda ise kuruluşlarda iş etiğinin harekete geçmesi ve temel standartlar olması yolunda atılan adımlar karşımıza çıkmaktadır (Aytulun, 2017).

Günümüze kadar gelen bu süreçte küreselleşme, mal ve hizmetlerin uluslararası dolaşımı ve artan rekabet, toplumsal ve ülkeler arası dengesizliklerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Dengesizliklerin ortaya çıkmasında iş ve meslek etiğinin standartlarının düşmesi en temel sebeplerden birisidir. Bu nedenle toplumdaki insan kaynağının hem teknik bilgi açısından hem de etik davranış açısından kaliteli hale getirilmesi gerekir (İşgüden ve Çabuk, 2006: 64.). "Ancak etik değerlere ilişkin kuralların yasalara bağlanması oldukça zordur. Çünkü aldatma, çalma ve dolandırma gibi kurallar yasaya bağlanabilirken nitelikleri itibariyle doğruluk, fazilet ve fedakârlık gibi değerlerin yasalara bağlanması neredeyse imkânsızdır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 58)". Bu yüzden toplumdaki insanlara etik olgusu doğdukları andan itibaren bir yaşam biçimi olarak yerleştirilmelidir.

"Küresel dünyada yaşanan finansal kriz ve skandallar toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kalitesi, finansal verilerin doğru ve güvenilir olması, meslek mensuplarının tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük, güvenirlik ve sorumluluk gibi mesleki etik kurallarına uymasına bağlıdır. Bu nedenle mesleğin yürütülmesinde meslek mensuplarının etik kurallarının öneminin bilincinde olması çok önemlidir (Bilen, 2008: 27; akt. Ayvaz ve Geçkil, 2017)".

Muhasebe mesleğinde etik kurallar Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)[3] ile hayata geçmiştir. Bağımsız denetim mesleğiyle ilgili olarak uluslararası uygulamaları düzenleyen IFAC, kamuoyunun çıkarlarını dikkate alarak muhasebe mesleğinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi ve bununla ilgili oluşturulan standartlar arasında uyum sağlama amacını üstlenmiştir. IFAC Etik Komitesi tarafından, bağımsız denetçiler ve muhasebeciler için hazırlanan etik standartlar (IFAC Code of Ethics for Professional Accountants) üye kuruluşlarca benimsenmiş ve uyulması zorunlu hale getirilmiştir. Söz konusu etik standartları objektiflik, ahlak ve mesleki yeterlik kavramları ile desteklemekte ve tüm meslek mensuplarına uygulanmaktadır (TÜRMOB, 2010: 3).

Bu kurallardan yola çıkılarak Türkiye'de 3568 sayılı yasa kapsamında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından Resmi Gazetede 19.10.2007 tarihinde "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" yayınlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre, temel etik ilkeleri dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sınıflandırılmaktadır. Yönetmelikte ayrıca, kişisel çıkar, yeniden değerlendirme, taraf tutma, yakınlık ve yıldırma amaçlı tehditler karşısında alınması gereken önlemler de sıralanmıştır. Bu yönetmelik sadece muhasebe meslek mensuplarına hitap etmektedir.

Diğer yandan denetçileri hedef kitle alan etik kurallar ise yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayınlanmıştır. Temel amacı yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak olan KGK, IFAC tarafından 2018'de yenilenmiş olan "Muhasebeciler için

[3] IFAC'IN İngilizce açılımı International Federation of Accountants olmakla birlikte Türkçeye çevirisi Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu şeklindedir. Makalenin geri kalan kısımlarında kısaltması olan IFAC kullanılmıştır.

Uluslararası Etik Kuralları" ülkemize uygun hale getirip Eylül 2019'da "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar" standardını yayınlamıştır (KGK, 2019a).

IFAC tarafından yayınlanan bu yeni etik kurallar yeniden yapılandırılmış ve birçok önemli düzeltmeyi de içermektedir. Etik kuralların benimsenmesini, uygulanmasını ve kullanımını kolaylaştırmak için yeniden yapılandırılmaya gidilmiştir. Aranan şey tam olarak kurallarda netlik sağlamaktı. Başarılı bir uygulama elde edebilmek için kurallarda yeniliğe gitmek önem taşımaktadır. Eğer kurallar net değilse, kurallar; yorum, soru, uygulama için çok fazla boşluk bırakıyorsa bu da uygulamayı başarısız kılar.

İlkelere dayalı olan bu kurallar muhasebe meslek mensupları için temel ilkelere, kavramsal çerçeveye ve bağımsızlık gereklerine çok daha fazla önem vermektedir. Dolayısıyla, yeniden yapılanma bize çok daha açık, kullanımı çok daha kolay, uygulanması ve çevirisi çok daha kolay olan kurallar verdi. Aynı zamanda dikkate değer önemli yenilemeler içermektedir. Örnek vermek gerekirse; kavramsal çerçeve daha açık ve daha sağlam hale gelmiştir. Güvencelerin açıklığa kavuşturulmasında ve muhasebe meslek mensubunun bağımsızlığına yönelik tehditleri nasıl ele alabileceği konusunda önemli gelişmeler vardır. İş ortağı rotasyonuna yeni önemli bir standart, uzun ilişkiler standardı eklenmiştir. Ayrıca, yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa karşılık verilmesi (Responding to NOCLAR)[4] standardı da dâhil edilmiştir.

Kurallardaki yenilemeler, tüm muhasebe meslek mensuplarını ilgilendirmektedir. Denetçi, bağımlı yada bağımsız çalışan meslek mensupları şeklinde bir ayrım yapmamaktadır. Dolayısıyla, genel anlamda, uluslararası etik kuralların yeniden yapılandırılması muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına hareket etme ve muhasebe mesleğine olan güveni arttırma yeteneğine çok önemli bir katkı sağlamaktadır.

2. MUHASEBE MESLEĞİ İÇİN ETİK VE BAĞIMSIZLIK KAVRAMLARININ ÖNEMİ

"Muhasebe mesleğinde her ne kadar finansal bilgiye ihtiyacı olan kişi ya da kurumlara finansal tablolar aracılığıyla bilgi aktarımı en önemli faktör gibi görülse de bu bilgi aktarımının doğru, dürüst ve anlaşılır yani, etik değerlere uygun aktarılması çok daha önemlidir. Muhasebe meslek etiğinden, meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme gibi niteliklere sahip oldukları takdirde söz edilebilmektedir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 58)".

Sözlük anlamı ile baktığımızda bağımsızlık kelimesi; bağımsız olma durumu, istiklal olarak karşımıza çıksa da bağımsızlık sadece bir ülkenin bağımsızlığı anlamına gelmemektedir. Muhasebe meslek mensupları için bağımsızlık; tarafsız ve dürüst olmanın yanında menfaat ilişkisine girmemek ve bağımsızlığını zedeleyecek davranışlarda bulunmamaktır. Meslek mensupları yükümlülüklerini dış etkenlerin etkisinde kalmadan, kendi mesleki yargı ve uzmanlıklarıyla tam bir bağımsızlıkla yürütmelidirler. "Bağımsızlık deneyim veya bilgi seviyesi ile ilgili olmayıp, ahlaki bir davranış biçimidir (Atağan, 2007)". Bu yüzden bağımsızlık ve etik kavramları muhasebe mesleğinde iç içedirler.

Bağımsızlığı üçlü sacayağına dayandıracak olursak, sacayaklarının birini meslek mensupları, diğerini müşteriler ve son ayağını ise toplum oluşturmaktır. Meslek mensupları birer kamu görevlisi olarak hareket etmeli ve toplumun çıkarlarını korumalıdır. Meslek mensubu olarak bir taraf olma söz konusu olmamalıdır. Bağımsızlığı zedeleyecek tehditlerle karşı karşıya kalınan durumlarda yeni etik kurallar meslek mensuplarının kılavuzu olmalıdır.

"Ulusal ve uluslararası yayımlanmış etik ilkeler ve kurallarda bağımsızlığın önemine her zaman dikkat çekilmiştir. Çünkü bağımsızlık diğer meslek gruplarında olduğu gibi muhasebe meslek mensuplarının da kalitesini ve güvenilirliğini artırıcı bir etkiye sahiptir (Kızılboğa, 2013: 108)". İşte tam olarak bu sebeple yeni etik kurallar bağımsızlık standardı ile bütünleştirilmiştir. Bu kuralların kendisi, meslek mensuplarının çeşitli ilgi alanlarına temel ilkelerin uygulanmasını esas alan uzmanlaşmış

[4] NOCLAR'ın açılımını IFAC non-compliance with laws and regulations olarak yapmaktadır. Responding to NOCLAR ise Türkçeye yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa karşılık verilmesi olarak çevrilmektedir.

dokümanlardır. Bağımsızlık bu alanların en önemlilerinden birisidir. Öyle ki yeni etik kurallarda bağımsızlık standardı bütün bir bölümü oluşturmaktadır. Yeni etik kurallarda bağımsızlığa verilen önem, direkt başlıkta yer verilerek ortaya konulmuştur.

3. MESLEK MENSUPLARI İÇİN YENİ ETİK KURALLAR (IFAC)

Profesyonel davranmak özellikle muhasebe meslek mensubu gibi işlev rolü olanlar için biraz daha özellikli hale getirilmelidir. İnsanlar muhasebe meslek mensuplarının güvenilir olabilmesi için belirli kıstasları yerine getirmesini beklerler. Güvenilir olabilmek için takip edilen temel ilkeler, etik kurallardır. Tek ve yüksek kaliteli etik standartlara sahip olmak, muhasebe meslek mensubu tarafından sunulan hizmetlerin kalitesini ve tutarlılığını arttırır. Etik kuralların açık, kolay anlaşılabilir, kolay tercüme edilebilir ve yoruma açık olmaması bu noktada önemlidir. IFAC'ın amacı etik davranışı ve uygulamayı arttırmak, bağımsızlık gereklilikleri de dâhil olmak üzere etik standartları belirleyerek kamu yararına hizmet etmek ve tüm dünya çapında muhasebe mesleği için çıtayı yükseltmektir. IFAC'ın yayınlamış olduğu yeni etik kurallar; gelecekteki etik ve bağımsızlık standartlarını geliştirmek, muhasebe meslek mensuplarını kamu yararına hareket etme sorumluluğunu canlandırmak ve yerine getirmek için güçlü bir temel oluşturmaktadır.

Yeni etik kurallar daha açık, kuralların uygulaması ve kullanımı daha kolaydır. Kullanıcı dostudur. Örneğin; etik ile ilgili bir sorun veya ikilemle karşı karşıya kaldığında ve daha genel olarak olumlu etik davranışı teşvik etmek için ön tarafında yer alan kılavuz muhasebe meslek mensuplarının kurallarda nasıl gezineceklerini anlamalarına yardımcı olarak bir tür rota görevi görür. Kılavuz, kuralların nasıl yeniden yapılandırıldığını gösterir ve nasıl kullanılması gerektiğini tartışır. Kılavuz aynı zamanda temel ilkelerin ve kavramsal çerçevenin kritik önemini ve bunların kuralların temeli olarak birlikte nasıl çalıştıklarını vurgulamaktadır.

Ayrıca, revize edilen kurallarda ana hükümler ve uygulama hükümleri arasında çok açık bir ayrım vardır. Tüm ana hükümler paragraflarının "R"[5] harfiyle işaretlendiğini göreceksiniz, bu yüzden neyin takip edilmesi gerektiği konusunda şüphe olmamalıdır. "A"[6] harfi ile gösterilen uygulama hükümleri ise kuralların doğru anlaşılabilmesi amacıyla; içerik, açıklama, atılacak adım veya dikkate alınacak husus için öneri, örnek veya başka şekilde bir rehberlik sağlar. Bu yaklaşım, daha önce bahsedilen, düzenleyiciler ve gözetim organları tarafından dile getirilen uygulanabilirliği güçlü bir şekilde desteklemektedir.

İçerik açısından yeni kurallar önemli yenilemeler içermektedir ve son dört yılda ortaya çıkan standartlardaki tüm gelişmeleri etkili bir şekilde paketlemektedir. Kurallar içinde, muhasebe mesleğinin etik karar verme açısından önemli olduğunu kabul ederek kavramsal çerçevede çok daha belirgin bir şekilde konumlanan önemli değişiklikler vardır. Yeni etik kurallar temel etik ilkelere uyumu tehdit eden önlemleri daha yakından inceleyip, önlemleri geliştirmeyi amaç edinmiştir. Mevzuata aykırılıklar; muhasebe meslek mensupları tarafından bu durumun farkına varmaları halinde ne yapmaları gerektiğine dair çerçeve oluşturarak kurallarda yeniden yapılandırılmıştır. Aynı şekilde, uzun süreli ilişki içerisinde olan denetçi ve müşterileri arasındaki bağımsızlık gereklilikleri de yeniden yapılandırılmıştır. Bunun yanı sıra güvence hizmetleri denetimi sunan denetçinin, mesleki şüpheciliği dikkate alarak temel ilkelere uyumu nasıl uygulayacağını içermektedir. Ve son olarak, yeni kurallar, mesleki yargıları kullanarak gerçekleri ve koşulları anlamanın önemi konusunda açık bir rehberlik sağlar.

Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve

Bu kısım kuralların temeli, bel kemiğidir. Eski etik kurallardaki beş temel ilke burada da görülmektedir. Bu ilkeler tüm muhasebe meslek mensupları için beklenen standart davranışı ortaya

[5] IFAC'ın yayınlamış olduğu yeni etik kurallarda "R" harfi Requirements'ın kısaltması olarak kullanılmaktadır. Ülkemizde Kamu Gözetim Kurumu ise Requirements'ı Ana Hükümler olarak dilimize çevirmekte ve "A" harfi ile göstermektedir.

[6] "A" harfi ise Application material'ın kısaltmasıdır. Kamu Gözetim Kurumu Application material'ın çevirisini Uygulama Hükümleri olarak yapmakta ve "U" harfiyle işaretlemektedir.

koymaktadır. Ayrıca mesleklere kamu çıkarlarının sorumluluğunun açıkça tanındığını da yansıtmaktadırlar.

Kurallardaki birinci kısımdaki en önemli değişikliklerden birisi kavramsal çerçeveye verilen önemdir. Kavramsal çerçeve Bölüm 120'yi ortaya koymaktadır. Bölüm 120'de yapı taşı yaklaşımı göz önünde bulundurulduğunda kuralların diğer kısımlarının her birinin başlangıcında o bölümlerde kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağı anlatılmaktadır.

Bu nedenle kavramsal çerçeve, muhasebecinin kullanması için sağlam, sistematik üç aşamalı bir yaklaşım sağlar. İlk adım, temel ilkelere uyum tehditlerini tespit etmektir. İkinci adım, muhasebe meslek mensuplarının tespit edilen tehditlerin önemini değerlendirmesidir. Üçüncü adım, tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir seviyelere düşürülmesi ile ele alınmasıdır.

Bölüm 120'de ayrıca tehditler, korunma önlemleri, kabul edilebilir düzey ve gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi gibi kavramsal çerçevede kullanılan bazı önemli terim ve kavramların açıklaması yer almaktadır. Kavram çerçevesini doğru bir şekilde uygulayabilmek için bu terim ve kavramları zorunlu olarak anlamak gerekmektedir.

Kavramsal çerçevenin ilk adımı, muhasebe meslek mensubunun temel ilkelere ve elbette bağımsızlığa yönelik tehditleri tespit etmesini gerektirir. Tehditler standartta şu şekilde kategorize edilmiştir: Kişisel çıkar tehdidi, Kendi kendini denetleme tehdidi, Taraf tutma tehdidi, Yakınlık tehdidi, Yıldırma tehdidi. Bir önceki etik kurallarda da tehdit çeşitleri aynı şekilde ele alınmıştır. Sonra ikinci adım; kabul edilebilir bir seviye olup olmadığını görmek için her tehdidi değerlendirmektir. Yeni etik kurallar, kabul edilebilir bir seviyenin tanımını revize etti. Artık kurallar muhasebecinin tehdit düzeyinin kabul edilebilir olup olmadığını nasıl değerlendireceğini açıklıyor ve bu yüzden gerekli bilgiye sahip üçüncü taraf testini kullanıyor. Eski kurallar da gerekli bilgiye sahip üçüncü taraf kavramını kullanmaktaydı. Fakat yeni kurallar bu kavramı meslek mensupları tarafından durumlara uygulanacak bir testle çok daha açık ve anlaşılır bir hale getirmektedir. Test, muhasebe meslek mensubunun, gerekli bilgiye sahip üçüncü taraf ile aynı sonuca ulaşıp ulaşamayacağını düşünmesini gerektirir. Yeni kurallar gerekli bilgiye sahip üçüncü tarafın muhasebe meslek mensubu olma gerekliliği olmadığını ortaya koymaktadır. Bunun yerine, muhasebe meslek mensubunun sonucunun uygunluğunu anlayabilmek ve değerlendirebilmek ve bunu tarafsız bir şekilde yapabilmek için, ilgili bilgi ve deneyime sahip biri olduğu varsayılmaktadır. Gerekli bilgiye sahip üçüncü taraf testleri, muhasebe meslek mensuplarının tespit ettiği uygunluğa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirmek için kullanılır. Cevap evet ise, tehdit kabul edilebilir bir seviye olarak kabul edilir ve başka bir şey yapılması gerekmez. Cevap hayır ise, kavramsal çerçevenin üçüncü adımı uygulanacaktır ve bu da tehditlerin ele alınmasıdır.

Tehditleri belirleyip değerlendirdikten sonra kabul edilebilir düzeyde olmayanları ele almamız gerekmektedir. Bu adım ise uygulanabilecek herhangi bir önlem olup olmadığına bakmak ile başlar. Yeni etik kurallarda önlemlerin tanımı açıklık oluşturmak adına düzeltilmiştir. Yeni tanım şu şekildedir; Önlemler, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirmek için muhasebe meslek mensubu tarafından -tek başına veya birlikte atılan adımlardır. Bu arada dikkat edilmesi gereken nokta tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için birden fazla eylemin gerekli olabileceğini bilmektir. Ayrıca yeni kurallar belli şartlar, politika ve prosedür kavramlarını açıklığa kavuşturur. Bu kavramlar bize tehditleri belirlerken ve kabul edilebilirlik düzeyini değerlendirirken faydalı olabilir. Ancak önlemler kadar özellikli değillerdir. Sadece firma veya işveren kuruluş tarafından meslek, mevzuat ve yönetmelikle, muhasebe meslek mensuplarının gelişmesi ve daha etik davranması için oluşturulmuştur. Peki, örnek olarak bu pratikte nasıl çalışır? Firmanın bir denetim müşterisine yakınlık tehdidi tespit edilirse, bu tespitin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde firmanın rotasyon politikası ve yasal gereklilikleri göz önünde bulundurulur. Fakat bu tek başına önlem olarak dikkate alınabilecek bir durum değildir. Yeni gerçekler ve koşullar belirlendiğinde, muhasebe meslek mensubunun kavramsal çerçeveyi ve 3 aşamalı yaklaşımı yeniden gözden geçirmesi gerekecektir.

Mesleki Yargı ve Şüphecilik

Kısım 1 ayrıca mesleki şüphecilik ve mesleki yargı ile ilgili yeni uygulama hükümlerini de içermektedir. Bunlar, eski kurallarda örtülü olan yerleri netleştirir. Etik kurallarda yapılan yenilemeler, tüm muhasebe meslek mensuplarının kavramsal çerçeve ve rehberlik uygularken mesleki yargı yapmasını gerektirmektedir. Bu durum, mesleki şüphecilikle ilgili olarak bir anlayış, gerçekleri ve koşulları elde etmenin önemini vurgulamaktadır.

Kurallar mesleki şüphecilik kavramına bağımsızlığın açıklamasının bir parçası olarak atıfta bulunur. Aynı zamanda temel ilkelerin mesleki şüphecilik uygulamalarını nasıl desteklediğini detaylandırmaktadır. Bu nedenle, bir denetçi, bir müşterinin aldığı pozisyonlarla ilgili endişelerini dile getirirken doğrudan açık ve dürüst olmak gibi eylemleri içeren ilkelerin bütünlüğüne uymaktadır. Ayrıca tutarsız bilgilerle ilgili araştırmalar yapmak ve beyanlarla ilgili endişeleri gidermek için denetim kanıtı aramak esasen yanlış veya yanıltıcı olabilir. Bunu, uygun eylemler ve koşullar hakkında bilgilendirici kararlar vermek için yaparlar. Bu eylemler yoluyla denetçi, denetim kanıtlarının eleştirel değerlendirmesini gösterir ve bu da mesleki mesleki şüpheciliğe katkıda bulunur.

Kısım 2 – Bağımlı Çalışanlar / Kısım 3 – Bağımsız Çalışanlar

İkinci, üçüncü ve dördüncü kısımların her birinin kavramsal çerçevenin ve uygulama hükümlerinin bir hatırlatıcısı ile başladığını görmekteyiz. Kısım 2'deki 210 ile 270 arasındaki bölümlerde, bağımlı çalışan meslek mensuplarının genellikle kendilerini bulduğu belirli durumları ele almak için ana hükümler ve uygulama hükümleri sunulmaktadır. Bölüm 300, kavramsal çerçeveyi uygulama ve aynı zamanda uygulanabilir uygulama hükümlerini sunma gereksinimlerini açıklamaktadır. 310 ile 360 arasındaki bölümlerde de bağımsız çalışan meslek mensuplarının sıklıkla karşılaştığı belirli durumları ele almak için ana hükümler ve uygulama hükümlerini sunar.

Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Hükümlerinin Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarına Uygulandığına Dair Açıklama

Kurallar bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensuplarının farklı rollerinin olabileceği durumunu kabul eder. Bölüm 300, bağımsız çalışan meslek mensupları müşterilere hizmet ederken faaliyetlerine uygulanacaktır. Ancak bağımsız çalışan muhasebe meslek mensubu, firmaları ile gerçekleştirebilecekleri faaliyetler söz konusu olduğunda bağımlı bir muhasebe meslek mensubu olarak faaliyet gösterebilir. Örneğin, bağımsız muhasebe meslek mensubu da firmaları için mali tablolar hazırlamaktadır. Öyleyse bu faaliyetlerle bağlantılı olarak bölüm 2'deki etik gereklilikleri takip etmelidirler. Özetle; bağımsız çalışan meslek mensuplarının anlaşmalı taraf, çalışan veya mal sahibi olarak firma ile olan ilişkisi uyarınca mesleki faaliyetlerde bulunduğu durumlarda, kişi, bu koşullar için geçerli olan Bölüm2'deki hükümlere uymalıdır.

Bölüm 220 Finansal Bilgilerin Hazırlanması ve Sunumu

Her şeyden önce şimdiki kurallar, finansal bilgi hazırlarken veya sunarken işletmenin muhasebecilerinin sorumluluklarıyla ilgili daha kapsamlı hükümler sunmaktadır. Bu, kasıtlı olarak ihmal edilen bilgiler de dâhil olmak üzere yanlış bir şekilde yanıltmamayı veya etkilememeyi ve işlerini yürütürken mesleki yargının kullanılmasını içerir. Muhasebecilerin bu takdir yetkisini kasten yanıltmak veya etkilemek için kullanmamaları gerekir.

Yanıltıcı bilgilerle ilişkili olma tehlikesiyle ve ikilemlerle karşı karşıya kaldığında profesyonel muhasebecilere destek olma çabasıyla, kurallar, kurum içindeki yükselen konuyu profesyonel bir kuruluşa, iç ya da bağımsız denetçilere veya yönetim kuruluna danışmaya kadar önerilen yollar sunar. Eğer bu yolların hiçbiri başarılı olmazsa, muhasebe meslek mensubu kurumdan istifa etse dahi her bir gizlilik gerekliliğine dikkat etmek şartıyla kendisini bu bilgilerden ayırması gerekmez.

Temel İlkeleri İhlal Etme Baskısı

Kurallar, temel ilkeleri ihlal etme baskısı ile ilgili yeni hükümler geliştirdi. Buna göre muhasebecinin baskıya rağmen temel ilkeleri ihlal edemeyeceği ve başkalarının da temel ilkeleri ihlal etmesine neden olacak bir şey yapmaması gerektiği belirtilmektedir. Temel ilkeleri ihlal etme baskısıyla sonuçlanabilecek örneklerin bazıları şunlardır:

- Yatırımcı, analist veya borç verme beklentilerini karşılamak için yanıltıcı finansal sonuçları bildirme baskısı,
- İşi yeterli beceri ve eğitim olmadan veya makul olmayan zaman dilimleri içinde tamamlama baskısı,
- Kuruluşların performans sonuçlarını mali tazminat alabilmek için manipüle etme baskısı.

Kuralların ikinci kısmını desteklemek için yapılan diğer geliştirmelerde olduğu gibi, muhasebe meslek mensubunun bu koşullarda ne yapacağını düşünmesi için rehberlik etmektedir. Bunlar:

- Baskıyı ortadan kaldırabilecek ve çözüm bulabilecek bir kişi ile konuyu görüşmek,
- Baskıyı ortadan kaldıramayacak kıdemli bir meslek mensubu ise, daha kıdemli bir kişi ile konuyu görüşmek,
- İşveren kuruluş ile konuyu görüşmek (üst yönetim, iç ve dış denetçiler, üst yönetimden sorumlu kişiler),
- İşveren kuruluşun etik veya ihbarcılık politikalarını kullanarak konuyu açmak,
- Meslek örgütlerine, düzenleyici otoritelere veya yasal otoritelere görüş sormaktır.

Bölüm 250 ve 340 Hediyeler ve Ağırlanma Dahil Teşvikler

Kısım 2, Bölüm 250 ve Kısım 3, Bölüm 340 teşviklerle ilgilidir. Teşvikler, olumlu ya da olumsuz başka bir bireyin davranışını etkilemek için kullanılan nesne durumlarına ya da eylemlere denir. Teşviklerin kendisi her zaman mutlaka kötü bir şey değildir. Bazı misafirperverlik teşviklerinin yanı sıra bir dizi başka şey de içerir; eğlence, hayırsever bağışlar, dostluk ve sadakat, istihdam, ticari fırsatlar gibi.

Yeni etik kurallar, teşvikler ile ilgili olarak, teşvikin gerçek olup olmadığını veya uygunsuz bir şekilde etkilenme niyetinde olup olmadığını değerlendirirken ilgili hususlar hakkında rehberlik sağlar. Bunlar:

- Ne alındı?
- Ne sıklıkta alındır?
- Ne zaman alındı?
- Neden alındı?
- Teşviklerin ardındaki neden nedir?
- İşin normal seyrinde olan bir şey mi yoksa ayrıcalıklı davranma mı?
- Teklifi kim ve kime yaptı?
- Sonunda durum ne kadar şeffaf?

Tüm bu sorular, muhasebe meslek mensubunun, uygunsuz bir şekilde etkilemek için gerçek veya algılanan bir niyet olup olmadığını belirlemesine yardımcı olabilir.

Teşviklerle ilgili yenilemeler hem bağımlı çalışanları hem de bağımsız çalışanları etkiler. Bu yenilemeler muhasebe meslek mensubu için teşviklerin hem teklif edilmesini hem de kabullenmesinin uygun sınırlarını açıklığa kavuşturur. İlk süreç, teşvikin yasadışı olup olmadığını belirleyerek başlar. Örneğin rüşvet, yolsuzluk yasaları yetkisi dışında kalan bir şey. Yasadışı değilse, muhasebe meslek mensubu davranışı uygunsuz şekilde etkileme niyetinin olup olmadığını değerlendirecektir. Bölümlerdeki en önemli değişiklik, değersiz ve önemsiz olsa bile davranışı uygunsuz bir şekilde etkileme niyeti olan teşvikler sunmaya veya kabul etmeye yönelik yeni hükümdür. Davranışı uygunsuz bir şekilde etkilemek için gerçek veya algılanan bir niyet olmasa da tehditler olabilir. Dolayısıyla, muhasebe meslek mensubunun hala kavramsal çerçeveyi uygulaması gerekmektedir.

Bölüm 260 VE 360 IFAC/IESBA'NIN[7] Yasa ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme Standardı (NOCLAR)

Muhasebe meslek mensubuna, bir müşteri veya işveren tarafından işlenen yasa ve düzenlemelere uyumsuzluklar olarak bilinen potansiyel yasadışı eylemin farkına vardıklarında kamu yararına yapılan

[7] IESBA, International Ethics Standards Board for Accountant'ın kısaltması olarak kullanılmaktadır. Türkçeye çevirisi Uluslararası Muhasebe Meslek Mensubu Etik Standartlar Kurulu şeklindedir. Muhasebe meslek mensupları için etik kuralları IFAC'ın bünyesindeki IESBA' yayınlamaktadır.

eylemler konusunda yol gösterici bir çerçevedir. Standartların hedeflediği yasa ve yönetmelikler açısından, mali tablolar üzerindeki önemli miktarlar veya açıklamalar ve ayrıca işletmenin iş ve işlemleri için temel olabilecek üzerinde doğrudan etkisi olan yasalar ve düzenlemeler vardır.

Örneğin ilgili yasa ve düzenlemeler, sahtecilik, rüşvet ve yolsuzluk, kara para aklama, terörün finansmanı gibi konular üzerinedir.

Profesyonel bir muhasebecinin yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğu kendi mesleki yargısına dayanarak mesleki bilgisi dâhilinde tanıması beklenmektedir.

Muhasebe meslek mensubu rolüne dayanan bazı durumlarda bu bölümler, yasa ve düzenlemelere uyumsuzlukları uygun kamu makamlarına ifşa etmenin açık yolunu içerir. Bunlara karşılık verme hükümleri bölüm 260 ve bölüm 360'ta yer almaktadır.

Kıdemli Bağımlı Çalışanların Harekete Geçmesi

"IESBA Etik Kurallar, bir işletme bünyesindeki farklı görevlerin, farklı etki, yetki ve bilgiye erişim düzeyi olduğunu kabul eder. Buna göre, işletmede kıdemli bir muhasebe meslek mensubuna daha yüksek düzeyde yükümlülük verilir; çünkü bu kişiler işletmelerde önemli etki yaratabilecek karar alıcılardır (TÜRMOB, t.y.a)." Kıdemli (SENIOR) bağımlı çalışan (PAIB)[8] yasa ve düzenlemelere uyumsuzlukları belirledikten ve bunlar hakkında bilgi edindikten sonra, bu konuyu yönetim veya sorumlu yönetim ile görüşmesi gerekecektir. Bu, uyumsuzlukları düzeltmek için henüz yapmadılarsa, sonuçları hafifletmek, tekrar etmesini engellemek ve yönetimin yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğu uygun otoriteye rapor etmesini sağlamak için yönetim danışmanlığı da içerecektir. Ek olarak, kıdemli bağımlı çalışanların bağımsız denetçiye açıklamanın gerekli veya uygun olup olmadığını göz önünde bulundurması gerekecektir.

Kıdemli bağımlı çalışanlar için, yasa ve düzenlemelere uyumsuzluk belirlenmeden önce kurallar altındaki sorumlulukları proaktif olarak dikkate almak önemlidir. Bu, uyumsuzluğu engelleyebilecek kurum politikalarını ve süreçlerini tartışmalarına ve ayrıca yasa ve düzenlemelere uyumsuzluk tanımlanırsa raporlama yapısallarının zaten mevcut olduğundan emin olmalarına izin verir.

Denetçilerin Harekete Geçmesi

NOCLAR ülkede mevcut olan yasa ve yönetmeliklerin gerekliliğini geçersiz kılmaz. Denetçinin hala yasal yükümlülüklerine uyması gerekir. Bu, yasa ve düzenlemelere uyumsuzlukları uygun otoriteye bildirme gereksinimini veya müşteriye bilgi verme hükmünü içerebilir. Denetçi uyumsuzluklar hakkında bilgi edindikten sonra üst düzey bağımlı çalışana benzer şekilde, konuyu yönetim veya yönetimden sorumlu olanlar ile görüşecektir. Bu, uyumsuzlukların, yinelenmeden telafi edilmesi ve yönetimin uyumsuzlukları uygun otoriteye bildirmesi ile ilgili yönetim tavsiyesini içerebilir. Bu tartışmalara ve yönetimden sorumlu olanların yönetim eylemlerine bağlı olarak denetçinin, yasa ve düzenlemelere uyumsuzlukların uygun otoriteye bildirilmesinin eylem yolu olup olmadığını da dikkate alması gerekir. Ayrıca denetçinin diğer müşteriyle olan ilişkisine devam ettiğini de dikkate alması gerekecektir.

Kısım 4A: – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık

Kısım 4B: – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Hizmetleri Denetiminde Bağımsızlık

Kısım 4A & B Uluslararası Bağımsızlık Standartlarıdır. Kuralların 4A Kısmı, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi için bağımsızlık standartlarını kapsamaktadır. Bir denetim müşterisine uzun süreli ilişki ve güvence dışı hizmet sağlamayı içerir. Bölüm 540- Çalışanların Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi- Bölüm 600- Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması, değişen önemli kısımlardır. Kısım 4A'nın 410'dan 800'e kadar olan bölümleri, bağımsızlığın gerekli olduğu belirli durumlara özgü gereksinimleri ve uygulama hükümlerini sunar.

[8] IFAC yeni etik kurallarda Bölüm 260'da kıdemli bağımlı çalışanların mevzuata aykırılıklara nasıl yanıt vereceğini anlatmıştır. Kıdemli bağımlı çalışanlar; Senior Public Accountant in Business (Senior PAIB) şeklinde kullanılmıştır. PAIB'leri, mali işler kordinatörü, CFO, finans kordinatörü vb üst düzey yöneticiler, müdürler ve müdür yardımcılığı olarak örneklendirilebilir.

Kısım 4B ise bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışında kalan güvence denetimlerinde bağımsızlığı ele alır. Bu, şirket içi bir iç kontrol sistemine ilişkin güvence veya belki de sera gazı emisyonlarına ilişkin şirket beyanına ilişkin güvence gibi raporları içerir.

Uzun Süreli İlişki

Uzun süreli ilişki projesi[9] IESBA ile oldukça uzun bir geçmişe sahiptir. Bu konuda önemli miktarda tartışmaya ek olarak 2 konuyla ilgili sunum taslağı hazırlanmıştır. Zaman içinde dünyadaki diğer yargı yetkileri, kurallara eklediğimizden daha kısıtlı bir süre rotasyon uygulamıştır. Ve IESBA'nın ortak rotasyon hükümlerini tekrar gözden geçirmesi yönünde çağrılar yapıldı. Bu hükümler, bir denetim veya başka bir güvence müşterisine uzun süre hizmet etmekten kaynaklanan yakınlık, kişisel çıkar tehditlerini ortadan kaldırmak için önemlidir.

Geçmişte, kamu yararını ilgilendiren kuruluşun kilit denetim ortağı olan herkes, 7 yıl hizmet verdikten sonra 2 yıl boyunca sözleşmeden ayrılmak zorunda kalmaktaydı. Sonuç olarak, sözleşme ortağı aslında 16 yılın 14 yılı aynı müşteriye hizmet veriyordu. Bu nedenle, şu anda kurallarda zaman aralığı hala 7 yıl, ancak sözleşme ortağı için ayrılma süresi 5 yıldır. Kalite kontrol ortağı içinse 3 yıl, sözleşmedeki kilit denetim ortağı olarak nitelendirilen diğer kilit denetim ortaklarının halen 2 yıllık rotasyon olacaktır.

Önemli bir denetim ortağı veya denetim ekibinin bir üyesi olarak hizmet vermenin ötesinde, rotasyon boyunca faaliyetler konusunda kısıtlamalar olduğunu da not etmek önemlidir. Birincisi, rotasyon boyunca, görevlendirmeyle ilgili herhangi bir teknik danışmanlık yapılamaz. İkinci olarak, rotasyon boyunca müşteri ilişkileri ortağı olarak hareket etme yasağı da vardır. Son olarak, açıkça yasaklanmayan diğer faaliyetlerin üst yönetim ile veya yönetişimden sorumlu olanlarla sık sık etkileşime girmemesi ya da denetim sözleşmesinin sonucu üzerinde doğrudan bir etki yaratmaması için kapsamlı bir gereklilik vardır.

Müşteri, kamu yararı (KAYİK) veya özel kuruluş (KAYİK dışı) olsun, genel hükümlerde muhasebe meslek mensubunun uzun süreli ilişkiden doğabilecek bağımsızlığını tehdit edecek durumlara bakması gerektiğini açıkça ortaya koyan bazı ek yenilemeler vardır. Dolayısıyla, özel kuruluşlar için belirli bir rotasyon öngörülmese de, muhasebe meslek mensubunun denetim müşterisine sahip olabileceği muhasebe meslek mensubunun rolü ne olursa olsun, muhasebe meslek mensubunun müşteriye çok uzun bir süre hizmet etmekle ilgili tehditleri dikkate alması şartı vardır.

Güvence Dışı Hizmetler

Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimleri

Ana değişiklikler bölüm 600 ve 950 içindir. Bu bölüm, denetimin gözden geçirilmesi ve diğer güvence denetimlerine sağlanan güvence dışı hizmetleri tartışmaktadır. Önlemler projesi kapsamında 600 ve 950 numaralı bölüm yeniden yapılandırılmış kurallarda önemli ölçüde geliştirilmiştir. Geliştirmeler, güvence dışı hizmetler sunmaktan kaynaklanan tehditlerin nasıl tanımlanacağı, söz konusu tehditlerin düzeyinin nasıl değerlendirileceği ve daha sonra tehditlerin kendilerinin nasıl ele alınacağı da dâhil olmak üzere, kavramsal çerçeveyi nasıl geliştirmesi gerektiğini içerir.

Bir denetim müşterisi incelemesine veya başka bir güvence müşterisine güvence dışı hizmetler sağlayarak oluşturulan tehditlerin düzeyini değerlendirirken göz önünde bulundurulması gereken ek örnek faktörleri içerecek şekilde iyileştirmeler yapılmıştır. Bağımsızlığa yönelik tehditlere karşı alınacak önlemler de dâhil olmak üzere, her alt bölüme sahip yeni uygulama hükümleri de bulunmaktadır.

Ayrıca bu alandaki kavramsal çerçeveyi uygularken, kurallar, denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunmaktan kaynaklanan tehdidin tanımlanması, toplamda değerlendirilmesi ve ele alınması gerektiğini açıklığa kavuşturmaktadır. Başka bir deyişle, tek başına hizmetleri değil, tek başına hizmetlerin bütünlüğünü düşünmeniz gerekir. Kurallar ayrıca, denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunarken firmanın yönetim sorumluluğu üstlenmesini yasaklayan gereksinimlerin önemini

[9] IFAC tüm yayınlarını ilk başta proje olarak adlandırmaktadır. Yayınlar uzun süreçlere dayandığı ve bir çok tartışmalardan geçtiği için makalede de proje kelimesini kullanılmaktadır.

de vurgular. Ayrıca, yasağın bilincini daha da artıran, güvence dışı hizmetlerle ilgili bir yönetim sorumluluğu olarak kabul edilebilecek yeni örnekler de vardır. Son olarak, kurallar, önlemler ile ele alınamayan tehditleri olan belirli güvence dışı hizmetleri açıkça belirtmiştir ve bu nedenle yasaklanmıştır. Açıkça yasaklanmamış ancak güvence altına alınmayan önlemlerin kabul edilebilir bir düzeye indirgenmesi için hala uygulanamayacağı güvence dışı hizmetlerde, kurallar güvence dışı hizmetlerin ya da denetim sözleşmesinin feshedilmesi gerektiğini belirtir.

4. ETİK KURALLARIN ULUSAL BOYUTLARI

4.1. Bağımsız Denetçiler İçin Yeni Etik Kurallar (KGK)

"Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta halka açık şirketler, borçlanma araçları ihraç eden şirketler, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin cari limitlere göre Türkiye'nin en büyük 10.000 işletmesinin bağımsız denetim süreçlerini incelemek ve gözetmek için kurulmuştur (KGK, 2019b)".

Yürütülen kamu gözetimi sistemi süreçleri Avrupa Birliği ile eşdeğerliliğe sahip olan KGK'nın görevlerinden biriside Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının oluşturulmasına ilişkin mevzuat çalışmalarında bulunmak ve mevzuat değişikliklerini önermek, takip etmek ve düzenleme çalışmalarına katılmaktır. Bu görev ışığında uluslararası alanda muhasebe meslek mensupları için etik kurallarda gidilen düzenlemeye KGK da ayak uydurarak Bağımsız Denetçiler için Yeni Etik Kuralları yayımlamıştır (KGK, 2019a).

Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar 4 kısımdan oluşmaktadır. Bu kısımlar sırasıyla:

- Kısım 1- Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler, Kavramsal Çerçeve
- Kısım 2- Boş bırakılmıştır
- Kısım 3- Bağımsız Denetçiler
- Kısım 4 - A&B Bağımsızlık Standartları başlığı altında Kısım 4A Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık, 4B Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık

Bu kuralların IFAC'ın hazırlamış olduğu etik kurallarla başlık olarak bazı noktalarda farklılaştığını görmekteyiz. IFAC etik kuralları tüm muhasebe meslek mensuplarına atfederken, KGK görev tanımı ve çerçevesinden dolayı denetçilere atfetmiştir. En temel ayrılık bu noktada gerçekleşmektedir.

Kısım 1'de Denetçilerin Etik Kurallara uyumunu kolaylaştıracak ana hükümler ve uygulama hükümlerinin ayrımı verilmiştir. Bunun yanında temel ilkeler olan; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ele alınmıştır. Son olarak kavramsal çerçeve ile denetçinin temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemesi, bu tehditleri değerlendirmesi ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir düzeye indirmek üzere ele alması anlatılmıştır. Kısım 2, boş bırakılmıştır. Kısım 3'te Bağımsız denetçiler açısından kavramsal çerçevenin uygulanması, çıkar çatışmalarının değerlendirilmesi, denetçinin görevlendirilmesi, ikinci görüşler, ücretler ve diğer menfaatler, hediyeler ve ağırlanma dâhil teşvikler, emanet olarak tutulan müşteri varlıkları, mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesi ele alınmıştır. Kısım 4 ise Bağımsızlık Standartları olarak adlandırılmakta ve A&B şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Kısım 4A'da bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi için bağımsızlık standartlarını kapsamaktadır. Bağımsızlığın gerekli olduğu özel durumlar ele alınmıştır. Kısım 4B'de ise bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışında kalan güvence denetimlerinde bağımsızlığı ele alır.

Türkiye'de Etik Kurallarla ilgili KGK'nın yanı sıra TÜRMOB da Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabını ve IESBA Etik Kuralları yayınlamıştır.

4.2. Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı (TÜRMOB)

"1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği, 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1974 yılında Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu, 1976 yılında Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği kurulmuştur. Yıllardır verilen mücadelelerin sonucunda çağdaş dünyanın vazgeçilmez unsurlarından biri olan mali müşavirlik mesleği 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal statüsüne kavuşmuştur. Meslek camiası yıllardır verilen mücadelenin sağladığı birikimle kısa sürede örgütlenmesini tamamlayarak odalarına ve odaların üst birliği olan TÜRMOB çatısı altında toplanmışlardır (TÜRMOB, t.y.b)."

Meslek mensupları için etik kurallar el kitabı IFAC tarafından 2014 yılında İngilizce olarak yayınlanmış, 2015 tarihinde TÜRMOB tarafından Türkçeye çevrilmiş ve IFAC'ın izniyle çoğaltılmıştır.

Kurallar Bölüm A, B, C olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Bölüm A; meslek mensupları için temel etik ilkeleri ortaya koymakta ve bunların uygulanabilmesi için temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve tehditlerin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi adımlarını kapsayan kavramsal çerçeveyi açıklamaktadır. Bölüm B ve C kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. Bölüm B serbest çalışan meslek mensupları için Bölüm C ise işletmelerde çalışan meslek mensupları için geçerlidir. Ayrıca Bölüm C'de serbest çalışan meslek mensuplarının kendi özel durumlarına göre ilgili bulabilecekleri metinde yer almaktadır.

TÜRMOB bu el kitabıyla sadece bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensuplarını ele alarak kuralların çevirisini yapmıştır. Oysaki IESBA'nın Etik Kuralları bağımlı, bağımsız çalışan, denetçi ayrımı yapmaksızın bütün meslek mensuplarını içerecek şekilde tek bir set olarak hazırlanmıştır.

Birlik, IESBA'nın son olarak 2018'de revize ettiği etik kuralları 2020 yılında IESBA Etik Kurallar başlığı ile örnek olaylarla ele almıştır. Bölümler; Beş temel ilke, Kavramsal çerçeve- 1. Adım: Tehditlerin belirlenmesi, Kavramsal çerçeve- 2. Adım: Tehditlerin değerlendirilmesi, Kavramsal çerçeve- 3. Adım: Tehditlerin ele alınması, Bağımsızlık, Çıkar çatışmaları, Hediyeler ve ağırlanma dâhil, Teşvikler ve mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesinden (işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensupları için) oluşmaktadır.[10] Bölümler örnek olaylar üzerinden ele alınmıştır.

Birinci bölüm, muhasebe meslek mensuplarına rehberlik eden,kamu çıkarını gözetmesinde yardımcı olan beş temel ilkeden oluşmaktadır. Temel ilkeler meslek mensuplarının yürüdükleri yolda etik ikilemde kalması durumunda pusulaları olmaktadır. TÜRMOB da temel ilkelerin her birisini etik ikileme yol açabilecek soruları yönelterek açıklamıştır.

Meslek mensuplarının günlük hayatındaki işleyişte temel ilkelere uyumunu engelleyecek birçok tehdit ile karşılaşabilmektedir. Bu tehditler belirlenip, değerlendirildikten sonra ele alınmalıdır. Tüm bunların yapılabilmesi için kavramsal çerçeve uygulanmalıdır. Kavramsal çerçeve uygulanırken üçüncü taraf testlerinin ve mesleki yargının önemine vurgu yapılmıştır.

Bölüm 2'de temel ilkeler ile uyuma yönelik tehditler örnek sorular üzerinden açıklanmıştır. Tehditlerin belirlenirken meslek mensuplarının koşulları iyi tanıması gerekir. Bölüm 3'te tehditleri belirledikten sonra kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığı değerlendirilmektedir. Bu aşamada üçüncü taraf testlerinin kullanımının önemine vurgu yapılmaktadır ve örnek olaylarla tehditlerin kabul edilebilirlik düzeyi açıklanmıştır. Bölüm 4'te kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditlerin ele nasıl alınacağı anlatılmaktadır. Tehditler; ortadan kaldırmak suretiyle, kabul edilebilir düzeye indirmek suretiyle veyahut tehdidi oluşturacak olan mesleki faaliyeti sonlandırmak veya reddetmek suretiyle ele alınır. Diğer bölümleri takip eden örnek olaylara, bu bölümde de kuralların daha anlaşılabilir olması

[10] TÜRMOB Web sitesinde yer alan bilgilere göre makalenin yazıldığı en son tarihli örnek olay 08.08.2020 olup yeni bölümlerin ekleneceği bilgisi verilmiştir.

için yer verilmiştir.

Bağımsızlık IESBA'nın yeni etik kurallarda en çok önem verdiği konudur. Bağımsızlık denetçinin yürütmüş olduğu faaliyete ilişkin olarak sergilediği duruştur. Bu duruş ile de tüm paydaşların ihtiyaç duyduğu güveni sağlar. Bağımsızlığın bir temel ilke olmamasına rağmen, temel ilkelere uyuma yönelik tehditlerin bağımsızlık içinde bir tehdit oluşturabileceği vurgulanmaktadır. Bunlar; kendi kendini denetleme, taraf tutma, yıldırmadır. Birlik bu tehditleri gerekli örnek olaylarla açıklamıştır. Bu tehditlerin değerlendirilmesi ve ele alınması konusunda, kabul edilemez düzeyde olanlar için kavramsal çerçevede yer alan Bölüm 4'e yönlendirmişlerdir.

Diğer bölümlerde ise çıkar çatışmalarının ne durumlarda ortaya çıkabileceği ve nasıl ele alınması gerektiği, hediyeler ve ağırlanma dâhil teşviklerin ne olduğu ve nasıl değerlendirilmesi gerektiği ele alınmıştır. Son olarak işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensupları için mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesi (NOCLAR) standardı ele alınmıştır.

Sonuç olarak buraya kadar uluslararası düzenleyici olarak IFAC, ulusal düzenleyici olarak KGK ve TÜRMOB'un etiği ele alışları ile ilgili detaylıca bilgi verilmiştir. Şimdi ise bu üç kurumun karşılaştırmalı olarak analizi yapılacak ve aralarında benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılacaktır.

5. ULUSLARARASI VE ULUSAL YASAL DÜZENLEYİCİLER KARŞILAŞTIRMALI ANALİZ

Bu başlık altında muhasebe ve denetim alanının uluslararasındaki tek yetkili kuruluşu IFAC'tır. IFAC'a üye ülkeler IFAC'ın bu alandaki düzenlemelerini baz alarak kendi kültürleriyle ve yasal düzenlemeleriyle uyumlaştırarak ulusal bazda uygulamaya taşımakla yükümlüdürler. Türkiye'de IFAC'ın üye ülkesi olarak uyumlaştırma sürecini denetim ve muhasebe alanında KGK ile meslek mensupları bağlamında ise TÜRMOB ile yürütmektedir. Ulusal düzenleyici kurumları (KGK, TÜRMOB) baz alarak IFAC'la karşılaştırmalı analizi yapıldığında Tablo'da özetlenen sonuca ulaşmaktayız.

Tablo

Uluslararası ve Ulusal Yasal Düzenleyiciler (Karşılaştırmalı Analiz)

Uluslararası Yasal Düzenleyiciler	**Ulusal Yasal Düzenleyiciler**	
IFAC	**KGK**	**TÜRMOB**
Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve (Part 1 – Complying with the Code, Fundamental Principles and Conceptual Framework)	Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve	Bölüm A – Etik Kuralların Genel Uygulanışı
Kısım 2 – Bağmılı Çalışan Meslek Mensupları (Part 2 – Professional Accountant in Business)	Kısım 2 – (…)	Bölüm C – İşletmelerde Çalışan Meslek Mensupları
Kısım 3 – Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları (Part 3 – Professional Accountant in Public Practice)	Kısım 3 – Bağımsız Denetçiler	Bölüm B – Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları
Uluslararası Bağımsızlık Standartları (Kısım 4A ve 4B) (International Independence Standards (Parts 4a and 4B)	Bağımsızlık Standartları (Kısım 4A ve 4B)	
Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık (4A – Independence for Audit and Review Engagements)	Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık	
Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık (4B – Independence for Assurance Engagements Other Than Audit and Review Engagements	Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık	

Etik kurallar uluslararası ve ulusal boyutta incelendiğinde bazı noktalarda farklılaştığı görülmektedir. IFAC'ın yeni yayınlamış olduğu etik kurallar 2016 baskısıyla yer değiştirmiştir. Öyle ki bağımsızlık 2018 baskısında büyük bir öneme sahiptir. Eski ismi Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı olan ismi yeni baskıda Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları dâhil) olarak değişmiştir. KGK bu kuralları Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) olarak Türkçeye çevirmiştir. TÜRMOB ise Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı 2013 baskısını kullanmaktadır. IFAC "Yeni Etik Kurallar El Kitabı Nasıl Hazırlandı" ana başlığı ile Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun rolünü, el kitabının kapsamını, 2016 baskısından farklılıkları ve kuralların daha iyi anlaşılmasını sağlayacak kılavuzu ortaya koymaktadır. Bu kısım KGK'nın yayınlamış olduğu etik kurallarda mevcut değildir. TÜRMOB'un yayınlamış olduğu 2013 baskısında aynı şekilde "El Kitabı Nasıl Düzenlendi" ana başlığı ile birlikte yukarıda sayılmış olunan alt başlıklara yer verildiği görülmektedir. İçindekiler kısmında başlıklar ve içeriklerde farklılaşmalar mevcuttur. IFAC Kısım 1, KGK Kısım 1 ve TÜRMOB Bölüm A'da genel itibariyle etik kurallara uyum, temel ilkeler ve kavramsal çerçeve ele alınmaktadır. IFAC Kısım 2, işletmelerde bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarına yöneliktir. Görev tanımı gereği KGK'nın hedef kitlesi bağımsız denetçiler olması sebebiyle Kısım 2 boş bırakılmıştır. TÜRMOB el kitabında ise Bölüm C, Kısım 2'ye tekabül etmektedir. IFAC Kısım 3 ve TÜRMOB Bölüm B bağımsız çalışan meslek mensuplarını hedef almaktadır. KGK Kısım 3'de sadece bağımsız denetçileri hedef almıştır. Bu bölümleri takiben IFAC Kısım 4'de denetim ve sınırlı bağımsız denetim sözleşmeleri ile ilgili Bölümü 4A ve diğer güvence sözleşmeleri ile ilgilenen Bölümü 4B'de özellikli bağımsızlık gerekliliklerini vurgulamaktadır. KGK'da Kısım 4'ü aynı şekilde çevirmiştir. TÜRMOB'un el kitabı 2013 baskısı olduğu için bu kısım yer almamaktadır. Bağımsızlık bu el kitabında Bölüm B- Serbest Çalışan Meslek Mensupları kısmında işlenmektedir. Tüm el kitaplarının sonunda karşımıza terimler sözlüğü, kısaltmalar ve yürürlük tarihleri çıkmaktadır. IFAC Kısım 1 tüm muhasebe meslek mensuplarına hitap etmektedir ve Kısım 2,3,4 bu kısmın üzerine kuruludur.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Etik kurallar bir mesleğin toplumdaki itibarı ve saygınlığını arttırıcı rol oynar. Her mesleğin etik kuralları mutlaka oluşturulmuş olmalıdır. Ülkemizde 600 çeşit meslek vardır. Muhasebe mesleği de bunlardan biridir. Muhasebe mesleğindeki etik kodlar uluslararası normlarda kabul görmüş, düzenlenmiş ve yayımlanmıştır. Muhasebe mesleğinin, toplumun ve paydaşların kendisinden beklentilerini karşılayabilmek ve kamu yararına hareket edebilmesi için uluslararası alanda düzenleyici olan IFAC'ın yayınlamış olduğu standartlar ve kurallara uyması gerekmektedir. Bu yayınların en temelini etik kurallar oluşturmaktadır. IFAC bu etik kuralları oluşturup yayınlarken üye ülkelerin bu kuralları alıp kendi yasal mevzuatlarına ve kültürlerine uyumlaştırmalarını ve öyle yayımlamalarını önermektedir. Etik kurallar meslekte şeffaflık, dürüstlük, tarafsızlık ve hesap verilebilirliği sağlamaktadır. Bu sayede etik kurallar meslek mensuplarına paydaşlar tarafından duyulan güveni de arttırırlar. Öte yandan IFAC son yayınladığı halinde yayınladığı etik ilkeleri bağımsızlık standardı ile çok fazla ilişkilendirmiş hatta bu pandemi döneminde mesleğin sürdürülebilirliğinin de etik kurallara tam uyumla sağlanabileceğini sık sık beyan etmektedir.

Ülkemizde IFAC'ın üye ülkelerinden birisi olarak yayınlanan etik kuralları alıp yasal mevzuatımız ve ulusal kültürümüzle uyumlaştırarak mevzuata taşımıştır. Ülkemizde muhasebe meslek mensuplarına ilişkin iki önemli kurum görülmektedir. Bunlardan biri Kamu Gözetim Kurumu ki yasal otoritedir. İkincisi ise bir sivil toplum kuruluşu (STK) olan meslek mensubunun temsilci örgütü TÜRMOB'dur. KGK, IFAC'ın yasal temsilcisi olmakla birlikte denetçiler için yasal düzenlemeler yaparken, TÜRMOB ise muhasebe meslek mensupları için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın onayı ile düzenlemeler yapmaktadır. İki kurum farklı gibi görünse de özüne bakıldığında birbirini tamamlayıcıdır, birbirinden ayrıştırılamaz kurumlardır. Diğer bir deyişle mesleğin ve meslek mensubunun geleceğini şekillendirmesinde çok önemli rol oynayan ortak paydaşlarıdır. İster yasal otorite olarak KGK isterse STK olarak TÜRMOB meslek mensubuna yol haritası çizen ve mesleğin sürdürülebilirliğini sağlayan önemli iki kurumdur.

Ülkemizde hem KGK hem de etik ilkeleri yasal boyutta yayımlayan ve uygulamasını takip etmektedirler. KGK denetçiler için bu işin çerçevesini çizerken ve yasal mevzuata taşırken TÜRMOB ise mesleğin bağımlı – bağımsız çalışan tüm mensupları için kanunda tanımlanan belli işler (defter tutma, tasdik ve danışmanlık gibi) için etik kuralları alıp yayınlamışlardır. Özellikle KGK içerik olarak bağımsız denetçiler için olan etik kuralları bağımsızlık standardı ile bütünleşik bir yapıda ele alarak yayımlamıştır. TÜRMOB ise meslek mensubu için olan kısımları ele almış bağımsızlık ile fazlaca bütünleştirmeden yayımlamıştır. Ancak ne KGK ne de TÜRMOB IFAC'ın meslek mensupları için olan etik standartları tam haliyle yayınlamamışlardır ki bu ülkemiz için bir eksiklik gibi gözükse de şu ana kadar asgari ölçüde günceli takip etmiş olmak ve uluslararası uyumlaşmaya için çaba harcıyor olmak bile mesleki gelişim açısından önemli bir adımdır.

Sonuç olarak, ülkemizin de meslek mensupları açısından etik kuralların kısmen de yayınlanmış olması çok önemlidir. Etik kuralların denetçi için ayrı, meslek mensubu için ayrı olarak yayınlanması uygulamada bazı sakıncalar getirebilir. Etik muhasebe mesleği icra eden tüm meslek mensupları için tek bir settir ki IFAC'da bu bakış açısıyla etik kurallarını yayınlamaktadır. En kısa süre de ülkemizde de etik kuralların tek bir elden ve tek set olarak yayınlanması gerektiğine inanıyoruz. Bu çalışmada, uluslararası boyutuyla ülkemizdeki boyutu karşılaştırarak farklılığı ortaya koyarak meslekle ilgili olan paydaşlar ve bu alanda çalışan akademisyenler açısından farkındalık yaratmak amaçlanmıştır.

Beyan ve Açıklama

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

Finansal Destek

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin: Kardeş Selimoğlu, S. ve Tiğre, G. (2021). Muhasebe mesleğinde bağımsızlık standardı ile bütünleştirilmiş yeni etik kuralların uluslararası ve ulusal karşılaştırmalı analizi (IFAC-KGK-TÜRMOB). *Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, 4*(1), 21-36.

KAYNAKÇA

Atağan, H. (2007). *Uluslararası gelişmeler çerçevesinde denetçinin bağımsızlığı.* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi.

Aytulun, A. (2017). *Mali etik.* 12.02.2020 tarihinde http://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/MaliEtikDD.ppt adresinden erişilmiştir.

Ayvaz, E. ve Geçkil, T. (2017). Muhasebe mesleğinde etik: Muhasebe meslek mensuplarının tutumlarını ölçme sorunsalı. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi,* 17-33.

Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe mesleğinde etik ve etikle ilgili çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2,* 57-72.

Güldür, M. M. (t.y.). *Meslek Etiği.* Ankara Üniversitesi Açık Ders Malzemeleri. 05.03.2020 tarihinde https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/21991/mod_resource/content/1/Meslek%20Eti%C4%9Fi%207.%20Hafta.pdf adresinden erişilmiştir.

İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). Meslek etiği ve meslek etiğinin meslek yaşamı üzerindeki etkileri. *Sosyal Bilimler Dergisi, 9,* 60-86.

KGK. (2019a). *Bağımsız denetçiler için etik kurallar.* 23.01.2020 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/2019_etikkurallar.pdf adresinden erişilmiştir.

KGK. (2019b). *KGK kariyer uzmanı (broşür).* 15.02.2020 tarihinde *https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf adresinden erişilmiştir.*

Kızılboğa, R. (2013). İç denetim sisteminde denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığının önemi. *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi, 1*(1), 107-119.

TÜRMOB. (2010). *2. Muhasebe Etik Kongresi "Yaşamda ve Meslekte Etik".* https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/download/acfe55f7-a913-4583-ac91-35210c617ed4

TÜRMOB. (t.y.a.). *IESBA etik kurallar, mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesi (işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensupları için) örnek olay-8.* 28.07.2020 tarihinde https://turmob.org.tr/haberler/52f20611-77d4-460a-87db-58875491bce8/_,%2027.08.2020 adresinden erişilmiştir.

TÜRMOB. (t.y.b.). *TÜRMOB Hakkında.* 09.05.2020 tarihinde https://turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda adresinden erişilmiştir.

idaAcademia
Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

AMORTİSMAN, YÖNTEMLERİ VE FON YARATMA İŞLEVİ*

Depreciation, Methods and Fund Creation Function

Teorik İnceleme

Aysun ÖZGÜR[1] **Oğuzcan AKDEMİR**[2]

Cevdet Alptekin KAYALI[3]

Gönderim Tarihi: 16.12.2020 Kabul Tarihi: 31.01.2021

ÖZ İşletme, üretim faktörlerini bir araya getirerek mal ve hizmet üreten ekonomik birimlerdir. İşletmelerin üretim faaliyetlerini yerine getirirken kullanmış olduğu varlıkların bazılarının bina, makine teçhizat gibi ekonomik ömrü bir yıldan fazla olmakta ve maddi duran varlık olarak adlandırılmaktadır. Maddi duran varlıklar zaman içinde yıpranmakta ve ekonomik ömrü tükenmektedir. Envanter gününde ise işletme bunu gerçek değerleri ile göstermek zorunda olduğundan çeşitli yöntemlerle belirlenmiş olan amortisman (yıpranma payı) giderini düşerek yapmış olduğu yatırımların bir nevi geri dönüşünü sağlayarak işletmenin sürekliliğine fon yaratmak suretiyle önemli katkı sağlamaktadır. Amortismanlar nakit çıkışı gerektirmeden işletmeye fon sağlamaktadır. Sağlanmış olan fonların tutarı işletmenin belirleyip uyguladığı amortisman yöntemine bağlıdır. Amortisman yöntemleri ilgili mevzuatla belirlenmiş olup, işletmenin muhasebe politikalarının tutarlılığı açısından da önemlidir. Elde edilen fonların tutarı işletmenin finansman maliyetinin azalmasına ve rekabet gücünün artması açısından da önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Amortisman Yöntemleri, Fon Kaynağı, Amortisman

JEL Sınıflandırması: M40, M41

ABSTRACT The business firm is the economic units that produce goods and services by bringing together the factors of production. Some of the assets used by the enterprises in carrying out their production activities have more than one-year economic life such as buildings and machinery that called tangible assets. Tangible assets are depreciated over time and their economic life is exhausted. On the day of inventory, since the enterprise has to show this depreciation amounts with its real values, it makes a significant contribution to the continuity of the enterprise by providing a kind of return of the investments made by recording the depreciation expense determined by various methods. So, depreciation expense makes a significant contribution to the continuity of the enterprise by creating funds. Depreciations provide funds to the business that does not require cash outflows.

*Bu çalışma 4. Lisansüstü İşletme Öğrencileri Sempozyumunda sunulan "Amortisman, Yöntemleri ve Fon Yaratma İşlevi" adlı bildirinin genişletilmiş halidir.

[1]Yüksek Lisans Öğrencisi, İzmir Demokrasi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Tezli Yüksek Lisans, aysun@kokmalimusavirlik.com

[2]***Sorumlu Yazar:*** Arş. Gör., İzmir Demokrasi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, oguzcan.akdemir@idu.edu.tr

[3]Prof. Dr., İzmir Demokrasi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, calptekin.kayali@idu.edu.tr

The amount of funds provided depends on the depreciation method that the company determines and applies. The depreciation methods are determined by the relevant legislation and it is also important for the consistency of the accounting policies of the company. The amount of funds obtained is also important in terms of decreasing the financing cost of the enterprise and increasing its competitiveness.

Keywords: Depreciation Methods, Fund, Depreciation

JEL Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Geniş anlamıyla bir işletmenin amacı uzun vadede sahip ve/veya sahiplerinin kazançlarını maksimize etmektir. Başka bir ifadeyle işletmenin piyasa değerini artırmaktır. Bunun için işletmelerin kar etmeleri, büyümeleri ve sürekli olmaları gerekmektedir. Kar, büyümek ve süreklilik bir işletmenin mal ve hizmet üretimi ile ilişkilidir. İşletme üretim fonksiyonunu yerine getirirken varlıklar kullanmaktadır. Kullanmış olduğu varlıkların bazıları üretimin devamı açısından süreklilik arz etmekte olup, işletmenin rekabet gücüyle de direkt ilişkilidir. Bunlara örnek olarak üretimin gerçekleştiği fabrika binaları, makine teçhizat gibi ekonomik ömrü bir yıldan fazla duran varlıklar verilebilir. Öte yandan üretimde kullanılan ve maddi duran varlık olarak adlandırılan üretimin ayrılmaz bir parçası olan bina, makine ve teçhizat her geçen süre içerisinde yıpranmakta ve üretim gücünden kaybetmektedir. Varlık olarak edimi sırasında işletme için önemli bir maliyet unsuru olan duran varlık yatırımlarının zaman içerisinde geri ödenmesini işletmenin sürekliliği açısından zorunlu hale getirmiştir. Genel olarak, yıpranma payı olarak adlandırılan amortisman giderleri belirli yöntemler kullanılarak, dönem karından düşülmek suretiyle muhasebenin temel varsayımlarından olan sermayenin korunmasıyla işletmenin sürekliliğine katkı sağlamaktadır. Amortisman giderlerinin dönem karından düşülmesi kısa vade açısından işletme için daha az vergi ödeme anlamına gelebilir. Ancak bu sürecin görünen tarafıdır. Sürecin görünmeyen tarafında işletme için amortisman giderleri nakit çıkışı gerektirmeyen fon kaynağı niteliği özelliğini taşımaktadır.

2. AMORTİSMAN KAVRAMI

İşletmelerde duran varlık olarak adlandırılan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların tümü bir yıldan fazla süre ile işletmede kullanılıyor ve bu süre içerisinde fiziksel, ekonomik, teknolojik vb. gibi nedenlerle değer kaybına uğruyor ise bu değer kayıpları, varlığı zaman içerisinde değersiz hale getirir. İşletmede kullanılmak üzere edinilen ve birden fazla dönemde fayda sağlayacak olan bir duran varlığın bedelinin; tek bir dönemde gider yazılması düşünülemez. Böyle bir durumda, kullanma süresi boyunca işletme gelirlerinde bir artış doğurduğu halde bu varlık için yapılan harcamanın tek dönemde gider yazılması söz konusu giderin ilgili dönemin gelirleri ile karşılaştırılması olanağını ortadan kaldıracaktır. Bu durumda ilk dönem olması gerekenden çok daha fazla zarar çıkarken sonraki dönemlerde de duran varlık maliyet bedeli hesaplanmayacağı için olduğundan karlı gibi görünen bir işletme görünümünde olacaktır. Bu sebeplerden dolayı işletme her dönem için katlandığı maliyeti ilgili dönemlere yayılması gerekir. Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği işletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması gerekmektedir.

Amortisman teşebbüslerin sahibi oldukları ekonomik değerlerde, fiziksel ve ekonomik nedenler sonucu oluşan değer azalmalarının, eksilmelerinin, yıpranmaların vb. sermayede oluşturacağı olumsuz etkilerin giderilmesi amacı ile hesabın tükenme ömrü boyunca dönem, dönem giderleştirilerek finanse edilmesidir.

Bir varlığın bedelinin ekonomik ömrü üzerinden yıllara yaygın ve sistematik olarak dağıtımı olarak ifade edilen amortisman, Fransızca ‘Amortir’ kelimesinden türemiştir. Amortir, Latince yavaş yavaş

öldürmek, hızını kesmek, azaltmak, zayıflatmak anlamına gelir. Muhasebe ve finans alanında amortisman kavramı, 'bilançoda yer alan bazı kalemlerin kayıtlı tutarının belirli dönemlere yayılarak geri dönülemez bir biçimde indirilmesi ve tutarın eritilerek yok edilmesi işlemidir (Dokur ve Kaygusuz, 2005: 1). İşletmelerde bulunan amortismana tabi iktisadi kıymetler işletmeler açısından bakılırsa yatırım, devlet açısından ise vergilendirme yönünden önemli olan ve göz ardı edilememesi gereken önemli bir unsurdur.

Amortismanlar gider olarak yazılabilmesi ve bir teşvik unsuru olması açısından yatırımcılar açısından önemli bir karar verme unsuru olma özelliği taşımaktadır. İşletme sahipleri işletmelerin kuruluşlunda, işleyişi sırasında ve yatırım aşamasında ne kadar amortisman ayıracaklarını düşünmekte ve karar alırken bu gelir kaynağını karar verme aracı olarak görmektedirler. Ayrıca devlet de, amortisman oranlarında bazı durumlarda değişiklik yaparak işletmenin kararlarını etkiler. Amortismanlar vergi ilkeleri gereği ayrılarak üretimde, üretimin maliyeti içerisinde görülürken, hâsılat içerisinde işletmeye geri dönerek önemli bit oto finansman kaynağı oluşturmaktadır.

Amortisman konusu işletmelerin karlarını tespit edebilmesi açısından da ciddi derecede önem arz etmektedir. Özellikle amortisman yönteminin seçimine başlangıçta iyi karar verilmesi işletmelerin likiditesi açısından uzun vadede önem arz etmektedir. Çünkü seçilecek yönteme göre yazılabilecek amortisman giderlerinin tutarları ne kadar yüksek olursa işletmelerin karlarının azalmasına sebep olacaktır. Bu da kısa dönemde az vergi ödemek suretiyle işletmelerin likidite durumlarının yüksek olmasına neden olabilecektir.

Amortisman uygulaması finansal açıdan fon biriktirme ve sermaye olarak bağlanan yatırım harcamasının geri alınması ve bu elde edilen gelir ile iktisadi varlığın yenilenebilmesi demektir. İşletme bilimi açısından bir maddi duran varlığın yenilenmesi için kardan pay ayrılması, vergisel açıdan maddi duran varlıkların eskiyen veya azalan kısmını üretilen malların maliyetine eklenmesi ve vergiden indirilmesidir. Tüm bu açılardan bakıldığında amortisman uygulamasının işletme için ne denli önemli olduğu daha net ortaya çıkar.

2.1. Amortisman Uygulama Şartları

Bir iktisadi kıymete amortisman ayırma yoluyla yok edilebilmesi duran varlık olmasının yanında bazı şartların da bulunması gerekmektedir. Bu şartlar; iktisadi kıymetin aktifte kayıtlı olması, iktisadi kıymetin bir yıldan fazla kullanım ömrüne sahip olması, iktisadi kıymetin yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz kalması ve iktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı[4] aşması şartlarından oluşmaktadır (Öztürk, 2013: 16):

Aktiflerde kayıtlı iktisadi kıymetlerin hangilerinin amortismana tabi tutulacağı konusu VUK'ta belirtilmiştir. VUK'a göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya, değerden düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetler amortismana tabi tutulabilirler.

Amortismana tabi iktisadi kıymetler olan gayrimenkuller, gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetler, alet, edevat, mefruşat ile demirbaş ve sinema filmleri aktife kayıtlı iktisadi kıymetler olarak ifade edilmiştir.

Ayrıca VUK'a göre gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar gayrimenkuller gibi değerlenen iktisadi kıymetlerdir (Dağdemir, 2008).

[4] Söz konusu tutar her yıl Maliye Bakanlığı'nca yeniden değerleme oranı esas alınarak belirlenmektedir. 2020 yılı için bu tutar 1.400,00 TL'dir

3. AMORTİSMAN TÜRLERİ

Amortisman türleri Normal (Eşit Paylı) Amortisman Yöntemi, Kıst Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi, Artan Bakiyeler Amortisman Yöntemi, Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi, Madenlerde Amortisman Yöntemi ile Fevkalade Amortimsan Yöntemi'dir.

3.1. Normal (Eşit Paylı) Amortisman Yöntemi

Normal amortisman yöntemine eşit oranlı amortisman yöntemi de denir. Duran varlığın maliyeti, o duran varlığın ekonomik ömrüne oranlanarak her yıl için eşit tutarlarda amortisman ayrılmak suretiyle hesaplanır.

Amortisman Oranı : 1 / Ekonomik Ömür

Amortisman Payı : Maliyet Bedeli x Amortisman Oranı

Örnek 1: İşletme 2015 yılında, ekonomik ömrü 10 yıl olan 500.000 TL maliyetli bir taşıtı pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinde kullanmak için satın almıştır. Normal Amortisman payı ve ayrılan amortisman oranının tablolaştırılmış hali Tablo 1'de verilmiştir.

Amortisman Oranı : 1/10 (makinenin ömrü): %10

Amortisman Payı : 500.000 (maliyet bedeli) * %10 = 50.000 TL'dir.

İçinde bulunduğumuz yıl aracın net değerini hesaplayalım:

2019 yılı sonunda makinanın net değeri: 500.000 - (50.000 * 5 yıl) = 250.000 TL'dir.

Tablo 1

Normal Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Kaydı ve Oranı

Yıl	Amortisman Payı	Ayrılan Amortisman Oranı
2015 Yılı	50.000,00 TL	50.000,00 TL
2016 Yılı	50.000,00 TL	100.000,00 TL
2017 Yılı	50.000,00 TL	150.000,00 TL
2018 Yılı	50.000,00 TL	200.000,00 TL
2019 Yılı	50.000,00 TL	250.000,00 TL
2020 Yılı	50.000,00 TL	300.000,00 TL
2021 Yılı	50.000,00 TL	350.000,00 TL
2022 Yılı	50.000,00 TL	400.000,00 TL
2023 Yılı	50.000,00 TL	450.000,00 TL
2024 Yılı	50.000,00 TL	500.000,00 TL

3.2. Kıst Amortisman Yöntemi

Sadece binek otomobiller için uygulanan bir amortisman çeşididir. Dönem ortasında alınan bir binek otomobilin, dönem sonunda alındığı yılın tamamı için değil, o dönem içerisinde kullandığı ay kadar amortisman ayrılması esasına dayanan bir yöntemdir. Yani binek otosunun aktife girdiği aydan itibaren başlayarak amortisman ayrılır. İlk yılda amortisman ayrılmayan ay sayısı kadar tutar son yılın amortisman oranına eklenir. Kıst amortisman ayrılması aracın ekonomik ömrünü uzatmaz ya da kısaltmaz. Amortisman binek aracın KDV dahil tutarı üzerinden hesaplama yapılarak ayrılır.

Örnek 2: İşletme 01.08.2015 yılında , ekonomik ömrü 5 yıl ve maliyeti 60.000 TL olan bir binek otomobil satın almıştır. Kıst amortisman yöntemine göre , yıllar itibari ile amortisman tutarları ise;

Yıllık Amortisman Tutarı : 60.000 / 5 yıl = 12.000 TL

Aylık Amortisman Tutarı : 12.000/ 12 ay = 1. 000 TL

İlk Yıl Kullanılan Ay Tutarı: 5 ay * 1.000 = 5.000 TL

İlk yıl Amortisman Ayrılmayıp Son Yıla Eklenecek Tutar : 7 ay * 1.000 TL = 7.000 TL

Tablo 2

Kıst Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Kaydı ve Oranı

Yıl	Amortisman Payı	Ayrılan Amortisman Oranı
2015 Yılı (5 AY)	5.000,00 TL	5.000,00 TL
2016 Yılı	12.000,00 TL	17.000,00 TL
2017 Yılı	12.000,00 TL	29.000,00 TL
2018 Yılı	12.000,00 TL	41.000,00 TL
2019 Yılı + 7 aylık	19.000,00 TL	60.000,00 TL

3.3. Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi

Bilanço esasına göre defter tutan vergi mükelleflerinden dileyenler, amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler yöntemi üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde (VUK Genel Tebliği, 2018):

- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, bir önceki yıl ayrılmış olan amortisman toplamından düşülmek suretiyle tespit olunur.
- Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman nispetinin (2) iki katıdır.
- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu yöntem ile duran varlıklarına amortisman ayıran bir işletme, izleyen dönemlerde bu yöntemden vazgeçerek normal amortisman ayırma yöntemi ile amortisman ayırmaya devam edebilir. Fakat normal amortisman yönteminden azalan bakiyeler yöntemine geçiş imkanı yoktur.

Örnek 3: İşletme 2015 yılında, ekonomik ömrü 10 yıl olan 500.000 tl maliyetli bir taşıtı pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinde kullanmak için satın almıştır. Azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemine göre, yıllar itibari ile amortisman tutarları ise;

Amortisman Oranı : 1/10 (makinenin ömrü): %10*2 = %20

Tablo 3

Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Kaydı ve Oranı

Yıl	Kalan Bakiye	Amortisman Matrahı	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
2015 Yılı	(500.000,00)	500.000,00	0,20	100.000,00
2016 Yılı	(500.000,00 - 100.000,00)	400.000,00	0,20	80.000,00
2017 Yılı	(400.000,00 - 80.000,00)	320.000,00	0,20	64.000,00
2018 Yılı	(320.000,00 - 64.000,00)	256.000,00	0,20	51.200,00
2019 Yılı	(256.000,00 - 51.200,00)	204.800,00	0,20	40.960,00
2020 Yılı	(204.800,00 - 40.960,00)	163.840,00	0,20	32.768,00
2021 Yılı	(163.840,00 - 32.768,00)	131.072,00	0,20	26.214,40
2022 Yılı	(131.072,00 - 26.214,40)	104.857,60	0,20	20.971,52
2023 Yılı	(104.857,60 - 20.971,52)	83.886,08	0,20	16.777,22
2024 Yılı	(83.886,08 - 16.777,22)	67.108,86	0,20	67.108,86

3.4. Artan Bakiyeler Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde, yıl sayıları toplamı yönteminde kullanılan oranların tersi uygulanır. Uygulamaya küçük orandan başlanarak, büyük orana doğru gidilir. İşletmelere sağlayacağı bir avantaj bulunmaması nedeniyle, uygulama alanı bulunmasının zor olduğunu söyleyebiliriz (Tokay, 2002). Artan paylı amortismanda, amortisman tutarı her amortisman döneminde artar.

Örnek 4: Maliyet bedeli 5 Milyar TL, hurda değeri 500 Milyon TL ve ekonomik ömrü 5 yıl olan bir duran varlığa ilişkin amortisman tablosunu artan bakiyeler amortisman yöntemi ile düzenleyiniz (Tokay, 2002).

Tablo 4

Artan Bakiyeler Amortisman Yöntemine Göre Amortisman Kaydı ve Oranı

Yıl	Maliyet Bedeli – Hurda Değer (milyon TL)	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman (milyon TL)	Birikmiş Amortisman (milyon TL)	Net Değer (milyon TL)
1	4.500	1/15	300	300	4.700
2	4.500	2/15	600	900	4.100
3	4.500	3/15	900	1.800	3.200
4	4.500	4/15	1.200	3.000	200
5	4.500	5/15	1.500	4.500	500

3.5. Üretim Miktarına Göre Amortisman Yöntemi

Üretim miktarlarına göre amortisman ayırma yönteminin kullanılması durumunda, ise dönemde gerçekleşen iş ölçüsü miktarına göre amortisman ayrılacaktır.

Örnek 5: Kamyonda kilometre bir iş ölçüsü olarak kabul edilirse ve kamyonun faydalı ömrü 100.000 km olarak tahmin edilebilir. Kamyonun ilk yıl 15.000 km yol kat ettiği kabul edilirse, ilk yıl amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır (Örten vd., 2011: 213).

Kamyon Bedeli: 80.000 TL, İlk yıl yapılan km: 15.000 km

İlk yıl amortisman giderleri = 80.000TL * (15.000km/ 100.000km) = 12.000 TL

3.6. Madenlerde Amortisman Yöntemi

Özel tükenmeye tabi olan madenlerde amortisman uygulamasını şu şekilde tanımlayabiliriz; madenlerin tahmin edilen rezervlerini çıkarma hakkını elde etme ve çıkarma ile ilgili toprak altı yatırımların fiilen elde edilen maden miktarlarıyla bağlantılı olarak giderlerin yapıldıkları dönemde doğrudan giderleştirilmeyip, sonraki dönemlerde beklenen yararlanma süresi dikkate alınarak itfa edilmesidir (Suvakçı, 2007: 1).

Özel tükenmeye tabi olan 270 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ ile 271 ARAMA GİDERLERİ için hesaplanan amortisman giderlerinin tespitinde kullanılır. Bu yöntemde maden rezervi de önem taşımaktadır. Her dönem çıkarılan rezervin, o dönemde çıkarılması ön görülen rezerve oranlanması ve bu çıkan sonucunda imtiyaz bedeli ile çarpılmasıyla ile hesaplanan bir yöntemdir.

Örnek 6: AZ Madencilik İşletmesi İmtiyaz bedeli 500.000 TL olan bir madenden toplamda 50.000 ton rezerv çıkartmayı planlamaktadırlar. 2018 yılı sonunda çıkarılan maden rezervi oranı 10.000 tondur. 2018 yılı sonunda ayrılması gereken amortisman tutarını inceleyelim.

Amortisman Oranı : 10.000 ton/50.000 ton = %20

2018 yılı Amortisman Payı : 500.000 TL (imtiyaz bedeli) * %20 = 100.000 TL'dir.

3.7. Fevkalade Amortisman Yöntemi

Amortisman uygulaması muhasebenin dönemsellik ilkesi gereğince iktisadi kıymetin faydalı ömrüne göre dönemler itibariyle itfa edilir. Ancak işletmelerde meydana gelen önceden öngörülemeyen bazı nedenlerle iktisadi kıymetler olağanüstü değer kayıplarına uğrayabilmektedir. Bu nedenle V.U.K. 317.maddesinde işletmelerin olağanüstü durumlarda kullanması için "fevkalade amortisman uygulaması" getirilmiştir. Buna göre; amortismana tabi olup:

(1) Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
(2) Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
(3) Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" uygulanır. Henüz itfa edilmemiş amortisman tutarları o yıl toplu olarak itfa edilebilecektir (Ateşli, 2002).

4. AMORTİSMAN VE YATIRIM

4.1. Gelir ve Gider Etkeni Olarak Amortisman

Amortisman; uzun yıllar boyunca kullanılacak ve maddi fayda sağlanacak varlıkların temini için yapılan giderlerin, kullanılan yıl sayısına dağılımıdır. Bu bakış açısıyla bakılırsa amortismanlar gider etkeni olarak değerlendirilebilirler. İşletmeye uzun vadede bakacak olursak bazı giderlerin harcamaları gelirler tarafından karşılanır, amortismanlarda da yatırıma harcanan para belli bir dönem sonunda tekrar serbest kalması varlıkları arttırarak bir varlık değişimine sebep olurlar. Bu durumda amortismanların gelir etkisi olarak adlandırılabilir.

Uzun vadede amortismanlar akıcı bir hale gelir ve bu gelir güvenli bir akıcılığın oluşumunu sağlarsa, İşletmede gelir olarak biriken amortisman bedelleri, satış hasılatlarının mütemmim cüzü olarak yerlerini alabilir ve amortismanlar da bir gelir unsuru olarak yerini alırlar. Bu bakış açısıyla yaklaşıldığında amortismanlar bir finanslama etkeni olarak da değerlendirilebilirler.

4.2. Amortismanın Fon Yaratma Etkisi

Amortismanlardan yaratılan fon akımı, özel bir finansman kaynağını teşkil etmektedir. Bir tesis, yedeğinin alınmasından daha önce amortize edilirse bu durumda devamlı fon yaratılır. Tesislerden yararlanma süresi, fon yaratılmasının ritmini ve yeniden yatırımın yerini ve zamanını belirler. Belirli koşullar altında amortismanlardan yalnız geçici değil aksine işletmenin kapasitesinin korunması için gerekli yeniden yatırım ihtiyacından da öteye sürekli olarak, fon yaratılır. Bu da diğer yeniden yatırım amaçları için işletmenin emrine hazır bulunur. Mevcut tesislerin yenilenmelerinin eşit sürelerde olduğunu kabul edelim. Bu durumda amortisman meblağları bir kerede kullanılmaz. Amortismanlardan devamlı olarak fon yaratılır. Yaratılan fon; tesislerin, özellikle makinelerin sayısına aynı zamanda bu malların faydalanım sürelerine ve uygulanan amortisman yöntemlerine göre teşkil eder.

4.3. Amortismanın Fon Yaratma Etkisi Üzerine Uygulamalar

Bu çalışmada işletme açısından amortismanların fon yaratma etkisi inceleneceği için tüm amortisman yöntemleri açısından değerlendirilmeyecek sadece mevzuatta yer alan amortisman yöntemleri olan normal, azalan bakiyeli ve artan bakiyeli amortisman yöntemleri üzerinde durulacaktır.

Örnek 7: İşletme 2015 yılında, ekonomik ömrü 10 yıl olan 500.000 tl maliyetli bir taşıtı pazarlama ve dağıtım faaliyetlerinde kullanmak için satın almıştır. Normal, azalan bakiyeler ve artan bakiyeler amortisman yöntemlerine göre, yıllar itibari ile amortisman tutarlarını inceleyelim.

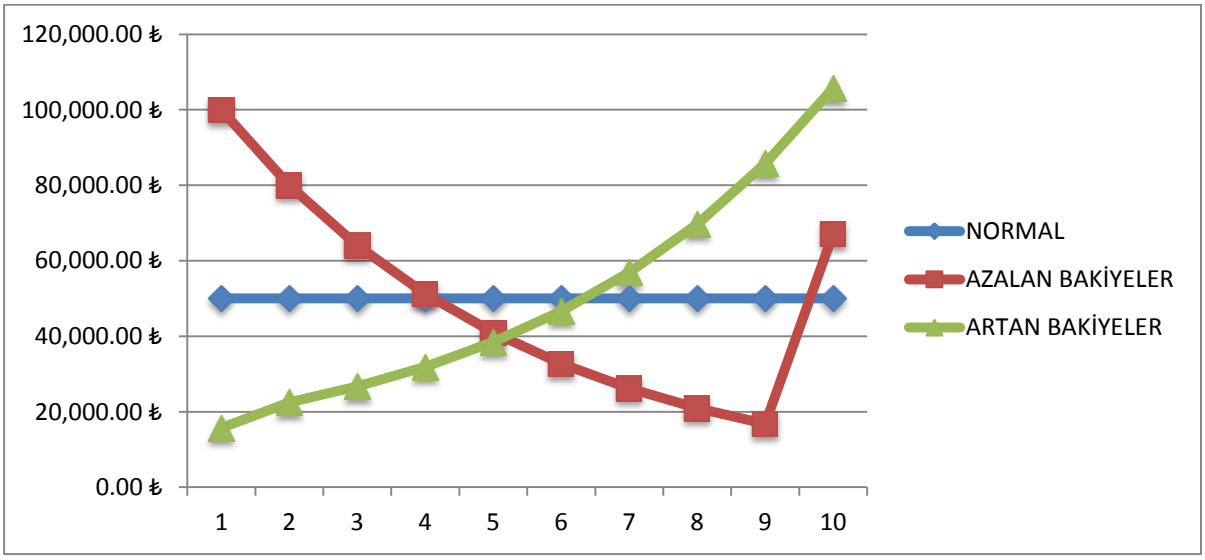
Tablo 5

Fon Yaratma Etkisi Açısından Amortisman Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Yıl	Amortisman Yöntemi					
	Normal		Azalan Bakiyeler		Artan Bakiyeler	
	Yıllık	Toplam	Yıllık	Toplam	Yıllık	Toplam
2015 YILI	50.000,00 TL	50.000,00 TL	100.000,00 TL	100.000,00 TL	-	-
2016 YILI	50.000,00 TL	100.000,00 TL	80.000,00 TL	180.000,00 TL	-	-
2017 YILI	50.000,00 TL	150.000,00 TL	64.000,00 TL	244.000,00 TL	-	-
2018 YILI	50.000,00 TL	200.000,00 TL	51.200,00 TL	295.200,00 TL	-	-
2019 YILI	50.000,00 TL	250.000,00 TL	40.960,00 TL	336.160,00 TL	-	-
2020 YILI	50.000,00 TL	300.000,00 TL	32.768,00 TL	368.928,00 TL	-	-
2021 YILI	50.000,00 TL	350.000,00 TL	26.214,40 TL	395.142,40 TL	-	-
2022 YILI	50.000,00 TL	400.000,00 TL	20.971,52 TL	416.113,92 TL	-	-
2023 YILI	50.000,00 TL	450.000,00 TL	16.777,22 TL	432.891,14 TL	-	-
2024 YILI	50.000,00 TL	500.000,00 TL	67.108,86 TL	500.000,00 TL	-	-

Şekil

Tablo 1'de Geçen Üç Yöntemin Şematize Edilmesi



Azalan bakiyeler amortisman yönteminin diğer yöntemlerle kıyaslaması yapıldığında avantajı açıkça görülmektedir. İşletme bu yöntemi kullandığı takdirde diğer yöntemlere kıyasla çok daha kısa sürede büyük çapta nakit paraya yeniden sahip olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında amortismanların geri dönebilir gelir sağlama açısından ne denli önemli olduğu bir kez daha görülebilmektedir.

4.4. Amortismanın Fon Yaratmasının Koşulları

Kollektif bir tesisin tedrici kuruluşu, dışarıdan bir defalık vadesiz kapital girişi ile yapılmalıdır. Bütün kolektif unsurlar ortalama eşit faydalanma süresine sahip olmalıdırlar. Sürenin bitiminde üretim sürecinden ayrılırlar. Hurda değer önemsizdir. Teknik ve ekonomik faydalanım süreleri birbirine özdeştir. Değişmeyen yenileme gereksinimlerinin karşılanması, ayrı ayrı dönemlerde değişmeyen fiyatlarla olmalıdır.

4.5. Kullanılan Amortisman Oranlarının Kapasite Üzerine Etkisi ve Koşulları

Düzenli olarak amortismana tabi duran varlık yenilemesi yapan bir işletme belli bir süre sonra amortismanlarla yeni duran varlık alabilir ve bunun haricinde de serbest kalan bir likit tutar bulunur. İşletme sahibi bu sürekli ve serbest olan fon kaynağını yıpranmış makineleri yenilemek için yedek ayırmak yerine kurumun diğer proje ve yatırımları için kullanmayı tercih ederlerse bu da işletmeden sermayeden para harcanmadan oluşan bir genişleme ortaya çıkarır. Bu genişlemeyle birlikte işletmenin kapasitesi de artmış olmaktadır.

Örnek 8: Bir üretim işletmesin de makinelerin kullanım ömrü 4 yıl olduğunu ve her makinenin 4. yılsonunda işlevini yitirip yeni bir makine ile değiştirilmesi gerektiğini varsayalım. Makinelerin maliyet bedelleri 100.000 TL olduğunu ve kuruluşta bütçe yetersizliği nedeniyle 1 makine ile başladığımızı ama işletmenin 4 makineye ihtiyacı oğlunu düşünelim. Başlangıçta tek makine ile işleri yapmaya çalışırken her yıl yeni bir makine alarak 4 makine potansiyeline ulaştığımız ve 4 yılda bir de makineleri yenilememiz gerektiği varsayımıyla;

Tablo 6

Örnek 8'in Çözümü

Makina İsimleri	Yıl	Yıllık Ayrılan Amortisman Tutarı	Yıllık Ayrılan Amortisman Toplamı	Kullanım Ömrü Biten Makina Yerine Yedek Yatırım	Elimizde Kalan Nakit Tutar
A	2015 YILI	25.000,00 TL	25.000,00 TL		25.000,00 TL
A+B	2016 YILI	50.000,00 TL	75.000,00 TL		75.000,00 TL
A+B+C	2017 YILI	75.000,00 TL	150.000,00 TL		150.000,00 TL
A+B+C+D	2018 YILI	100.000,00 TL	250.000,00 TL	100.000,00 TL	150.000,00 TL
B+C+D+E	2019 YILI	100.000,00 TL	250.000,00 TL	100.000,00 TL	150.000,00 TL
C+D+E+F	2020 YILI	100.000,00 TL	250.000,00 TL	100.000,00 TL	150.000,00 TL
D+E+F+G	2021 YILI	100.000,00 TL	250.000,00 TL	100.000,00 TL	150.000,00 TL

Görüldüğü üzere 4. yılın sonunda ilk aldığımız makinenin amortisman oranı ile 5'inci yıl için yenileme yapsak bile sırasıyla aldığımız her makine içinde amortisman ayırdığımız için her yıl yeni bir makine alsak da işletme mevcudunda sadece amortismandan sağlanan 150.000 TL değerinde sürekli bir fon sağlanmış olur. Bu durumda bize amortismanların işletme için göz ardı edilmemesi gereken sürekli bir fon sağlama aracı olduğunun kanıtıdır. Bu sağlanan sürekli fonu işletme diğer amaçları içinde kullanılabilir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin büyümesi, sürekliliğini ve rekabet gücünü artırabilmesi açısından yeni yatırımlara ihtiyacı vardır. İktisadi anlamda yatırım, sermaye mallarına belli bir dönemde yapılan net ilaveleri ifade etmektedir. İşletme yatırım kararını verirken geri dönüş süresi, iç verimlilik oranı, net bugünkü değer gibi birçok değerlendirme kriterine dikkat etmektedir.

Bu değerlendirmelerinin sonucunda işletmenin verdiği kararda dönem sonundaki amortisman tutarı da etkili olmaktadır. Amortisman tutarının hesaplanmasında ise seçilen amortisman yöntemi etkin olmaktadır. Yöntem belirlenirken ise dikkat edilen hukuki mevzuatın yanında mevzuatın izin verdiği ölçüde işletme açısından amortismanların fon yaratma fonksiyonu göz ardı edilmemelidir. Aynı işletme aynı işlemler seçilen farklı yöntem finansal durum tablosunda aktiflerin değerinin değişmesine neden olabilmekte aynı zamanda işletmenin ödemek zorunda olduğu vergi tutarı ile finansman ihtiyacını ve maliyetini de etkileyebilmektedir.

Beyan ve Açıklama

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

Finansal Destek

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin: Özgür, A., Akdemir, O. ve Kayalı, C. A.. (2021). Amortisman, yöntemleri ve fon yaratma işlevi. *Ida Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, 4*(1), 37-47.

KAYNAKÇA

Ateşli, D. E. (2002). Amortisman uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi, 61*, 53-56. 17.03.2019 tarihinde http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM61.pdf adresinden erişilmiştir.

Dağdemir, S. (2008). Maddi duran varlıklara ilişkin tms 16 ve vuk'da yer alan düzenlemeler-II. *Yaklaşım Dergisi, 185*, 64-68.

Dokur, Ş. ve Kaygusuz, S. Y. (2005). *Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları ile uyumlu.* Nobel Yayın Dağıtım.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2011). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları uygulama ve yorumları* (5. Baskı). Gazi Kitabevi.

Öztürk, B. (2013). *Maddi duran varlıklarda amortisman ayrılmasının VUK ve TMS uygulamaları açısından karşılaştırmalı incelenmesi.* (Tez No. 351826) (Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi). Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi.

Suvakçı, İ. (2007). *Madenlerde uygulanacak amortisman.* 17.03.2019 tarihinde http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MADENLERDE-UYGULANACAK-AMORTISMAN/9414423e-3d09-47c5-9032-d22e7687c553 adresinden alınmıştır.

Tokay, S. H. (2002). *Muhasebe kuramı ve vergi mevzuatı açısından maddi ve maddi olmayan duran varlıklar.* Gazi Kitabevi.

VUK Genel Tebliği. (25.05.2018). Resmi Gazete, Sayı: 30431, Sıra No: 497.

Derleme

Fatma TEKTÜFEKÇİ, Nilgün KUTAY

JAPONYA'DAKİ PROAKTİF DÜZENLEME OLAN JAPON SARBANES OXLEY YASASI ÜZERİNE BÜTÜNCÜL BİR YAKLAŞIM 1

Derleme

Seval KARDEŞ SELİMOĞLU, Gamze TİĞRE

MUHASEBE MESLEĞİNDE BAĞIMSIZLIK STANDARDI İLE BÜTÜNLEŞTİRİLMİŞ YENİ ETİK KURALLARIN ULUSLARARASI VE ULUSAL KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ 21

Teorik İnceleme

Aysun ÖZGÜR, Oğuzcan AKDEMİR, Cevdet Alptekin KAYALI

AMORTİSMAN, YÖNTEMLERİ VE FON YARATMA İŞLEVİ 37